

מיסים כה/2 (אפריל 2011) א-82

הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים

מה בין תיקון 168 לפקודת מס הכנסה לבין עמדת רשות המסים (חוזר מס הכנסה 1/2011)^[1]

מאת

נדב שגיא, עו"ד (רו"ח) ; דניאל ורדי, עו"ד^[2]

1. מבוא

ביום 16.9.2008 פורסם תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] התשכ"א-1961^[3] (להלן: "הפקודה"). התיקון, שנקרא גם "החוק לעידוד העלייה והחזרה לישראל" (להלן: "תיקון 168"), הקנה והרחיב הטבות מס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים, וזאת מתוך מטרה לסייע ב"קליטת עלייה, החזקת הון אנושי איכותי למדינת ישראל ועידוד משקיעים בעלי יכולת כלכלית גבוהה להיות לתושבי ישראל"^[4].

ביום 18.1.11 פורסם חוזר מס הכנסה 1/2011 (להלן: "החוזר") אשר פורס לראשונה בהרחבה את עמדת רשות המסים ביחס להוראות התיקון. החוזר הינו מפורט ומעמיק וניכר בו ניסיון כן להביא לוודאות בקרב הציבור ולהפחית מחלוקות, אולם לטעמנו, במספר מקרים פרשנות רשות המסים לדין הינה חד-צדדית ואינה עולה בקנה אחד עם לשון התיקון ועם מטרתו. ברשימה זו נתמקד במספר סוגיות בהן ראוי כי רשות המסים תתקן עמדתה, מאחר שלטעמנו, עמדה זו לא תעמוד במבחן בית המשפט. לשם היעילות ומפאת אורכו של החוזר, נעמוד רק על הסעיפים בהם לדעתנו פרשנות החוזר אינה מתיישבת עם הדין, ולא נסקור בהרחבה את כל סעיפיו.

2. סעיף 3.4 לחוזר - המועד בו יש לראות את היחיד כמי שהפך להיות תושב ישראל

2.1 מועד קביעת תושבותו של יחיד הינו בעל משמעות כבדת משקל לעניין תשלום המס. על פי סעיף 1 לפקודה, "תושב ישראל" החייב בתשלום מס בישראל הינו מי שמרכז חייו מצוי בה.

עמ' 83

הסעיף קובע, כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של אדם, יש להביא בחשבון את "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים... מקום ביתו הקבוע; מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים"^[5].

2.2 מבחן זה של "מרכז החיים" נדון רבות בפסיקה ונקבע, כי הוא מורכב ממספר פרמטרים וזיקות המשמשים יחדיו, במשוקלל, לצורך קביעת מקום התושבות^[6]. גם עמדת רשות המסים כפי שהובאה בחבק (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, הוצאת רונן; להלן: "החבק") בעקבות הלכת גונן, גורסת כי "המבחן המכריע לקביעת מקום-

מושב הינו המקום שבו נמצא מרכז חייו של היחיד. מבחן זה נגזר מהמקום שבו נמצא האדם במובן הפיסי, אך יש להתחשב גם במקום שבו חיה משפחתו, במיקום בית-המשפחה, במיקום רכושו, במקומות-המושב של ילדיו. אין רשימה זו רשימה סגורה ויש להתחשב בכל מבחן רלוונטי נוסף. **מקום שבו כלל המבחנים מצביע לעבר ישראל**, הרי שלמרות היות האדם בחו"ל, הוא ייחשב לתושב ישראל¹⁴ (ההדגשות אינן במקור - הח"מ).

2.3 והנה, לאחר כל האמור לעיל בדבר המבחנים השונים לעניין קביעת מקום מרכז חייו של אדם, בא החוזר וקובע בסעיף 3.4, כי: "מתוך מטרה להגשים את תכלית החוק ועל מנת ליצור ודאות ובהירות" לעניין מועד ניתוק התושבות הזרה על פי "מבחן מרכז החיים", יפורטו התנאים בהם הפך תושב חוץ לתושב ישראל. לכאורה, לשון הפתיח מרמזת על גישה ליברלית מצד רשות המסים, אולם בפועל, בניגוד ל"מבחן מרכז החיים", קובע החוזר, כי די בקיום ולו של פרמטר אחד מן הפרמטרים המפורטים להלן, בכדי לקבוע כי התושב הזר הפך לתושב ישראל. וכך נאמר שם:

"נקבע לעניין זה כי, כי היום שבו יהיה יחיד, שהיה עד לאותו יום תושב חוץ, ייחשב כמי שהעביר את מרכז חייו לישראל, יהיה המועד המוקדם מבין המועדים המפורטים בחלופות להלן:

3.4.1 לגבי יחיד שאינו בעל משפחה (לענין זה, - "משפחה" - בן/בת זוג וילדיהם שטרם מלאו להם 18) שיש לו בית בישראל, בין אם הוא בבעלותו ובין אם שכור על ידו או שיש לו רשות להשתמש בו (להלן: "בית קבע"), החל מהמועד בו הבית משמש למגוריו.

[...]

3.4.2 לגבי יחיד בעל משפחה שיש, לו או למשפחתו, בית קבע בישראל הזמין לשימוש האישי, והמשפחה נמצאת עם היחיד בישראל החל מהמועד בו הבית משמש למגוריהם הקבועים של מי מבני המשפחה.

עמ' 84

3.4.3 יום סיווגו כעולה חדש או כתושב חוזר, בהתאם למבחני משרד הקליטה וכפי שמופיע בתעודת עולה חדש או בתעודת תושב חוזר, שהונפקו על ידי משרד הקליטה. (ההדגשות במקור - הח"מ)

2.4 בכל הכבוד, גישה זו מנוגדת למהותו של מבחן מרכז החיים אשר בוחן היכן מצויות מירב הזיקות והיא אינה מוסיפה ודאות כלשהי, באשר היא נוקטת בגישה קיצונית אשר מחילה את התושבות על היחיד החל מיום קיומה של זיקה אחת לישראל. עוד יוער, כי גישה זו אינה שוויונית, במובן שאינה משמשת גם בתהליך ההפוך - לקביעת המועד בו היחיד חדל להיות תושב ישראל, מאחר שלשיטת רשות המסים עצמה¹⁵, הליך ניתוק התושבות עצמו אורך כשנתיים, שאף במהלכן - קיום אחד הפרמטרים הנ"ל בעת הגירה לחו"ל אינו מביא להכרה בניתוק התושבות מישראל. משמע, ייתכן מצב שבו בית הקבע של היחיד יהיה בחו"ל, ועם זאת לא יהא בכך מספיק כדי להכריז שהוא אינו תושב ישראל לצורכי מס.

3. סעיף 3.5 לחוזר - שנת הסתגלות

3.1 סעיף 14(ב) לפקודה קובע "שנת הסתגלות" - שנה שבה לא יראו את היחיד, אשר היה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כתושב ישראל. לשם כך, על היחיד להודיע על רצונו להפעיל את מנגנון "שנת הסתגלות" בתוך 90 ימים מיום הגעתו לישראל. מנגנון זה נועד להקל על עולים או תושבים חוזרים ותיקים החוששים מפני השלכות המס הכרוכות בהשתקעות (או השתקעות מחדש) במדינת ישראל, ולהקל

עליהם במקרה שלא ייקלטו היטב ויבקשו לצאת את ישראל בתוך פחות משנה.

3.2 ראשית יוער, כי תהליך ניתוק התושבות הזרה חייב להיות זהה במהותו לתהליך ניתוק התושבות מישראל. על כן, ובהתאם לעמדת רשות המסים[9] ולהלכת גונן, ממילא במקרים רבים חולפות בין שנה לשנתיים עד שהתהליך מושלם[10] ועל כן תועלתה של שנת ההסתגלות מוטל בספק. על פרק הזמן הדרוש לשם שינוי התושבות נאמר בהלכת גונן[11]:

עמ' 85

"שינוי התושבות איננו "אקט חד" אלא "תהליך הנבנה על רצף מסוים". יפים לעניין זה דברי המלומדים א. רפאל וי. מהולל המציינים: "לעתים נמצא כי חלק מאותם יסודות, המשמשים בקביעת המעמד, "מבשילים" על-פני תקופה מסוימת, וכי סופה של תקופת ההבשלה היא מעמד מסוים. במיוחד נכונים דברים אלה אצל נישומים, הבוחרים בידעין לעבור ממעמד אחד למשנהו. או אז עלינו לשאול עצמנו מתי - אם בכלל - השיר מעל עצמו הנישום מעמד אחד וזכה באחר, כלומר - מתי יצאה כוונתו הסובייקטיבית אל הפועל."

3.3 גם לעניין שנת ההסתגלות, גישת רשות המסים, כפי שהובעה בחוזר ובמכתב ההנחיה מיום 2.3.09[12], מעקרת את כוונת המחוקק ואת העובדה שניתוק התושבות הוא מהלך מתמשך מטיבו. רשות המסים נוקטת גישה קיצונית לתחילת מניינה של שנת ההסתגלות בקובעה, כי "יום ההגעה לישראל" ייקבע כתלות במבחנים שהובאו בסעיף 3.4 לחוזר ואשר נדונו להלן, בצירוף כוונתו הסובייקטיבית של היחיד, ובלשון החוזר:

"יום ההגעה לישראל ייקבע בהתאם למועד שבו הגיע היחיד לישראל מתוך כוונה לעמוד באחת מהחלופות המפורטות בסעיף 3.4.

בשל העובדה שהחלופות המופיעות בסעיף 3.4 צופות פני עבר הרי שיש חשיבות לכוונה לעמוד באחת מהן לצורך מתן ההודעה. במקרים בהם לא היתה קיימת כוונה אולם בפועל התנאי המופיע בחלופה התקיים, תינתן האפשרות למנהל רשות המסים, לאשר מועד הגעה מאוחר יותר."

3.4 על פי הוראות החוזר, מניין הימים לצורך ההודעה על שנת הסתגלות יחושב על בסיס האמור בחלופות המופיעות בסעיף 3.4 לחוזר (ועל הבעייתיות שבהן כבר עמדנו לעיל). ייתכן, כי לגבי מהגרים רבים, רכישת דירה בישראל לצורכי הנופש השנתי תגרום לסיווגם כתושבי ישראל.

3.5 יצוין לטובה, כי רשות המסים מכירה בבעייתיות של חובת ההודעה בתוך 90 יום לשם הכרה בשנת הסתגלות ועל כן, לאור הגישה שהובעה בסעיף 3.4 לחוזר, היא מאפשרת הודעה בדיעבד. עם זאת, מלשון החוזר עולה, כי מדובר באישור חריג שיינתן על ידי מנהל הרשות, ויש לקוות כי אישור זה לא יהא בחזקת היוצא מן הכלל המעיד על הכלל.

עמ' 86

4. סעיף 3.7 לחוזר - הגדרת "תושב חוץ" לגבי יחיד

4.1 במסגרת תיקון 168 נוסף להגדרת "תושב חוץ" מבחן ארבע-שנתי, אשר תכליתו הינה יצירת ודאות מוחלטת בדבר מועד הניתוק. בעוד שבעבר הגדרת "תושב חוץ" נעשתה באופן שיורי, כלומר - מי שאינו תושב ישראל, הגיע "מבחן ארבע השנים" וקבע ניתוק מידי מישראל החל משנת המס הראשונה בה שהה היחיד למעלה מ-183 יום מחוץ לישראל, ובלבד שבשנת המס העוקבת שהה היחיד 183 יום מחוץ לישראל ובשנתיים הנוספות העוקבות מרכזו חייו נמצא מחוץ לישראל. להלן נוסח ההגדרה:

"תושב-חוץ" - מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);" (להלן: "מבחן ארבע השנים").

4.2 מבחן ארבע השנים גובר על המבחן המהותי של מרכז החיים; משמע, גם אם מרכז חייו של יחיד נותר בישראל במשך השנתיים הראשונות של המבחן, עדיין הוא יסווג כתושב חוץ, אם עמד בתנאים הטכניים הקבועים בס"ק (א) לעיל.

4.3 עיקר החידוש של המבחן הוא בקביעת יום ניתוק ברור, החל מיומה הראשון של שנת המס הראשונה מתוך ארבע השנים המנויות במבחן ארבע השנים, וזאת בכפוף לעמידה בתנאיו.

4.4 עם זאת, בסעיף 3.7.3 לחוזר בחרה רשות המסים לסייג את מבחן ארבע השנים כלהלן:

"מבלי לסתור את האמור בהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, יובהר כי במקרים בהם היחיד עזב את ישראל במהלך שנת המס, יש לבחון את התקיימות המבחן הכמותי בשנות מס קלנדאריות.

לפיכך אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל פחות מ-183 ימים הרי שמניין ארבע השנים (המתחיל בשנה הראשונה למבחן הכמותי) יחל לפחות מהשנה העוקבת וכך גם יום ניתוק התושבות.

לעומת זאת, אם בשנת המס, שבה עזב היחיד את ישראל, הוא שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים הרי שמניין ארבע השנים יחל כאמור לעיל בשנת העזיבה, ואולם יום ניתוק התושבות ייקבע ליום בו עזב את ישראל ולא לתחילת שנת המס בה שהה מחוץ לישראל מעל 183 ימים." (ההדגשה אינה במקור - הח"מ)

עמ' 87

4.5 משמע, רשות המסים "הוסיפה" להגדרה האמורה במבחן ארבע השנים תנאי נוסף לפיו ניתוק התושבות לא יחל בתחילת שנת המס, היינו מיום 1 בינואר, אלא ב"יום העזיבה".

4.6 יתרה מזאת, במסגרת דוגמה ו' לסעיף 3.7.5 לחוזר נסתר חזיתית נוסח מבחן ארבע השנים, מאחר שהדוגמה מתארת מערכת עובדתית לפיה יום העזיבה הוא היום בו מתרחשת עזיבה בהתאם למבחן הסובייקטיבי, וזאת בניגוד ברור למבחן ארבע השנים. וכך נאמר שם:

"אבי יצא מישראל לראשונה ביום ה-1 לאפריל 2007 ושהה בחו"ל. ביום ה-1 ביולי 2007 חזר לישראל ושהה בה עד ליום ה-1 בספטמבר 2007 [סה"כ 154 ימים - הח"מ]. בשנים 2008, 2009 ו-2010 מרכז חייו של אבי לא היה בישראל.

בהתאם לאמור בחזקה לקביעת תושב חוץ, ובהבהרה שבסעיף 3.7.3 לעיל, ובהנחה כי יוכח כי אבי ביקר בישראל בחודשים יולי ואוגוסט 2007, למטרות חופשת קיץ בלבד, ייחשב אבי תושב חוץ החל מיום ה-1 באפריל 2007. אם יתברר שיום העזיבה של אבי הוא 1.9.2007, זה היום בו ייחשב אבי תושב חוץ."

4.7 ודוק: לכוונתו הסובייקטיבית של אבי אין כל נפקות לשם הקביעה שהוא תושב חוץ, מאחר שלפי מבחן ארבע השנים, די שיתקיימו מבחנים טכניים גרידא במהלך השנתיים הראשונות על מנת שתיקבע תושבות החוץ של אדם. די בכך שאבי לא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה מהשנתיים הראשונות, יהיו סיבותיו אשר

יהיו, כדי לחייב בחינה של מרכז חייו בשנתיים העוקבות.

4.8 לטעמנו, בהיעדר כל עיגון לשוני לגישת רשות המסים בלשון הפקודה, אין כלל מקום לפרשנות לפיה תושבות החוץ מתחילה ב"יום העזיבה", אלא שהניתוק חייב לחול בתחילת שנת המס הקלנדרית. יודגש, כי בכל הקשור להכנסות אשר הופקו בישראל בידי היחיד, עדיין תחול חבות מס בישראל, ואולם זאת מכוח התחולה הטריטוריאלית הקבועה בפקודה וללא קשר לשאלת התושבות. על כן, האמירה לפיה אבי ייחשב כתושב חוץ החל מה-1 באפריל, סותרת ישירות את מהות מבחן ארבע השנים.

4.9 על כן מומלץ, כי רשות המסים תשקול בשנית את עמדתה בסוגיה זו, אשר לא רק שהיא מנוגדת ללשון החוק אלא שהיא חוטאת לרצונו המפורש של המחוקק בעת ניסוח מבחן ארבע השנים, שנועד להפחית מחלוקות ולהגביר את הוודאות בדבר מועד הניתוק בעת הגירה מישראל.

5. סעיף 3.7.5 לחוזר - הגדרת "יום"

5.1 סעיף 1 לפקודה, בהגדרת "תושב ישראל" או "תושב", קובע מספר חזקות מספריות לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד. לשם כך נקבע בגוף ההגדרה:

עמ' 88

"לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום". בשל כך, בעת ספירת ימי השהייה של יחיד בישראל, מובאים בחשבון אף ימי הכניסה והיציאה שלו מישראל (המהווים "חלקים" מיום) ואף הם נספרים כימים בהם שהה בישראל[13].

5.2 ואולם, החוזר מחיל הוראה זו, לפיה "יום - לרבות חלק מיום", גם על התזקות המספריות שנקבעו בהגדרת "תושב חוץ", וזאת למרות לשון החוק המפורשת המגבילה את השימוש בפרשנות זו להגדרת "תושב" בלבד.

5.3 בדוגמה המובאת במסגרת ס"ק ג' לסעיף 3.7.5 בוחרת רשות המסים להתעלם מלשון החוק הסופרת ימים מחוץ לישראל, ונוקטת את אותה שיטה המשמשת לספירת הימים בישראל לעניין הגדרת "תושב ישראל". משכך, גדל משמעותית מספר הימים שבו שוהה היחיד בישראל והוא חורג מן המבחנים הטכניים שנקבעו במבחן ארבע השנים. כך נאמר שם:

"אבי יצא מישראל, לראשונה, לאירופה, ביום 1 בינואר 2008. אבי נוהג לחזור לישראל בכל יום שישי ולצאת מישראל בכל יום ראשון.

מספר הימים בהם שהה בישראל בשנת 2008 הנו 156 ימים (3 שבועות x 52 שבועות), בהם נכללו ימי הגעתו ועזיבתו את ישראל (ימים שישי וראשון). מכאן שמספר הימים בהם שהה אבי מחוץ לישראל הנו 209 ימים (-365=159).

5.4 לטעמנו, בעת בחינת ההגדרה של תושב חוץ יש לקבוע, כי במניין 183 הימים הנדרשים במסגרת מבחן ארבע השנים, ייכלל אף החלק היחסי מימי העזיבה וימי החזרה לישראל, אף אם היחיד שהה בהם רק חלק מהיום.

5.5 בהיעדר קביעה נוגדת בדיון, היעלה על הדעת לומר, כי מי שהמריא מישראל בשעה חצות ועשרה, יראה כמי שבילה את היום העוקב כולו בישראל? עניין זה אינו מידתי ואינו סביר, וראוי היה, כי רשות המסים תקבע אמות מידה סבירות וברורות לאומדן, בהתחשב בלשון החוק המפורשת המגבילה את הפרשנות המצמצמת של המונח "יום" להגדרת "תושב ישראל" או "תושב" בלבד.

5.6 ננצל את ההזדמנות להעיר, כי קיימים לא מעט מקרים בהם יחידים נכנסים ויוצאים מספר רב של פעמים לישראל ומשום כך אינם עומדים בחזקות המספריות הטכניות

הקבועות בהגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה, וזאת עקב הגדרת חלק מיום כיום שהייה מלא בישראל.

עמ' 89

יש לזכור, כי באותם מקרים ניתן לפנות למבחני שובר השוויון באמנת המס הרלוונטית[14] ולבחון, האם מכוחם היחידים הם תושבי חוץ, שהרי עיוות זה של הגדרת "יום" אינו מצוי באמנות המס.

6. סעיף 4.1.5 לחוזר - פטור על הכנסות פירותיות

6.1 מקום הפקת ההכנסות בעת פעילות מעורבת

תיקון 168 הרחיב את תחולת הפטורים שנקבעו בסעיף 14 לפקודה והעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק פטור ממס ופטור מדיווח על הכנסות שנצמחו מחוץ לישראל, לתקופה של עשר שנים. כידוע, הפטור הנקוב בסעיף 14 לפקודה מוענק אך ורק בגין הכנסות שמקום הפקתן הינו מחוץ לישראל. אלא שבעדן הכפר הגלובלי, ישנם לא מעט נותני שירותים או שכירים אשר עבודתם מתחלקת בין ישראל לחו"ל, וזאת בדרך של נסיעות תכופות. סעיף 4.1.5 לחוזר מבקש לענות על השאלה, מה דינן של הכנסות מעורבות, אשר חלקן מתקבלות בחו"ל וחלקן בישראל.

בחוזר מוצעת נוסחה ראויה לקביעת היקף הפטור במקרה של פעילות מעורבת בישראל ומחוץ לישראל. על פי הנוסחה ולצורך הפשטות, ניתן לפצל את מרכיב ההכנסה הפטור באופן יחסי, לפי מספר ימי העסקים בשנה בהם שהה היחיד מחוץ לישראל מחולק במספר ימי העסקים בשנה. לכאורה, נוסחה פשוטה והוגנת לחלוקת ההכנסות המעורבות ביחס למקום הפקתן.

עמ' 90

אלא שעמדת רשות המסים מוסיפה וגורסת, כי לצורך חישוב אותם ימי עסקים יש לנטרל ימי שהייה בחו"ל אשר לא היו לצורכי עסקים, כגון חופשה פרטית. ואולם, טענה זאת פוגמת בפשטות הנוסחה. בנוסף, בניגוד לעמדת רשות המסים, אין שום הצדקה לנטרל רק מימי השהייה בחו"ל חופשות ונסיעות פרטיות ומן הראוי שינטרלו גם חופשות פרטיות בישראל[15].

בנוסף, יש להתפלא על עמדת רשות המסים לעניין קיום חובת דיווח על הכנסות מחוץ לישראל, המנוגדת בבירור לפטור המוחלט מהגשת דיווח על הכנסות, המוקנה בסעיף 134ב לפקודה[16].

בסעיף 4.1.5 לחוזר נאמר כך:

"היה והיחיד ביקש לחשב אחרת את חלק הכנסתו המעורבת החייבת במס בישראל [באופן שונה מהנוסחה היחסית המוצגת לעיל - הח"מ], ועל מנת לאפשר לפקיד השומה לשום את הכנסתו החייבת במס בישראל, יהא רשאי פקיד השומה לבקש כל דו"ח, ידיעה או פנקסים גם אם הם כוללים הכנסות פטורות ממס בשל הוראות התיקון."

בניגוד לאמור בחוזר, חובת הדיווח היא על הכנסות שהופקו בישראל ולא על הכנסה מעורבת ועל כן לא רק שאין כל חובה בדין לדווח על מרכיב הכנסה שהופקה מחוץ לישראל, אלא שבניגוד לאמור בסיפא של סעיף 4.1.5 לחוזר, אין לרשות המסים סמכות לדרוש אף פרט, דוח או ידיעה על הכנסות המופקות מחוץ לישראל, והחוסות תחת הפטור שניתן לתושב חוזר ותיק או לתושב ישראל לראשונה.

6.2 מקום הפקת ההכנסה מדיבידנד

סעיף 4א(א)(10) לפקודה, המגדיר את מקום הפקת ההכנסה, קובע, כי מקום הפקת ההכנסה מדיבידנד יהא מקום מושב המשלם.

עמ' 91

במסגרת תיקון 168, הוקנה בסעיף 1 לפקודה פטור מיוחד מסיווג חברה זרה כתושבת ישראל עקב שליטה וניהול של תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או מי מטעמם[17]. יחד עם זאת, בהתאם לתחולה הטריטוריאלית הקבועה בסעיף 2 רישא לפקודה, תחול חבות המס בישראל על חברה זרה ככל שכזו מפיקה הכנסות בישראל.

בסעיף 4.1.5ח לחוזר קובעת רשות המסים :

"הכנסות מדיבידנד המשולמות על ידי חברה זרה - סעיף 14(א) לפקודה קובע, בין היתר, כי הכנסתו של יחיד כאמור, שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל תהא פטורה ממס. לצורך עניין זה, יצוין כי, דיבידנד המשולם על ידי חברה זרה וההכנסה שממנה מחולק הדיבידנד הופקה בישראל אין לראותה כהכנסה שמקורה מחוץ לישראל ואין להחיל עליה את הוראות סעיף 14(א) לפקודה.

מקרים מיוחדים, כמו למשל בהם אין ליחיד החזקה מהותית בחברה הזרה או שאין מדובר בהכנסה מהותית בישראל, ייבחנו על פי נסיבותיהם.

יובהר, כי יישום האמור בפסקה זו הנו רק לעניין זכאותו של יחיד שהיה עולה חדש או תושב חוזר ותיק לפטור ממס על הדיבידנד המחולק על ידי החברה הזרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל. אין לראות באמור לעיל כעמדה כללית של רשות המסים ביחס לקביעת מקום ההכנסה מדיבידנד המחולק על יד חברה זרה מתוך הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל."

ככל הנראה, רשות המסים מתייחסת למצב שבו חברה זרה, שהיא בבעלות תושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, מפיקה הכנסות בישראל ומשלמת מס חברות בישראל מכוח התחולה הטריטוריאלית של הפקודה על תושבים זרים. במצב זה לא ניתן לקבוע, כי החברה הזרה הינה תושבת ישראל אף אם השליטה והניהול של אותה חברה הינם בישראל, לאור הפטור מכללי שליטה וניהול שניתן לתושבים חוזרים וותיקים ותושבי ישראל לראשונה, על פי הגדרת תושבות חבר-בני-אדם בסעיף 1 לפקודה.

עמ' 92

לפיכך, דיבידנד המחולק על ידי אותה חברה זרה יהיה פטור בהתאם לסעיף 14 לפקודה, אף אם הדיבידנד מחולק מעודפים שנצברו כתוצאה מפעילות החברה האמורה בישראל.

לטעמנו, קביעת רשות המסים נעדרת כל עיגון בדין ומהווה כלל חדש לקביעת מקום ההכנסה מדיבידנד. בהתאם לכלל זה, במידה שהעודפים מהם חולק הדיבידנד הופקו בישראל, לא יחול הפטור.

בכל הכבוד הראוי לעמדה זו, מטרת החקיקה הייתה להסיר חסמי מס מתושבי חוץ המבקשים להגר לישראל ועל כן, לא ברור מדוע מנסה רשות המסים למנוע את החלת הפטור. ממילא, מקום בו חברה זרה בבעלות תושב חוזר ותיק או עולה חדש מפיקה או תפיק הכנסות בישראל, הרי שלאור קיומו של מוסד קבע, יוטל על הכנסה זו מס חברות מלא מכוח התחולה הטריטוריאלית, בהתאם לאמנת המס הרלוונטית. יוער, כי לרשות המסים שמורה הזכות לטעון, כי תכנוני מס מסוימים הינם מלאכותיים ולשלול את הפטור מקום בו אין שום נפקות לקיום החברה הזרה למעט תכנון מס מלאכותי, אולם אין כל הצדקה לביטול גורף של הפטור הקבוע בסעיף 14 בניגוד לאמור בפקודה. יוער, כי בסיפא לחוזר, סייגה רשות המסים את פרשנותה וציינה כי הוראות החוזר יחולו על המקרה הספציפי בלבד ומכאן עולה, כי רשות המסים עצמה מכירה בעובדה כי פרשנותה מנוגדת להוראות סעיף 4 לפקודה.

למען הסר ספק, ובניגוד לטעות רווחת בקרב אוכלוסיית הזכאים לפטור, יובהר, כי תושבותו של המעביד, בחו"ל או בישראל, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין מקום הפקת ההכנסה, כפי שנקבע בסעיף 4א(א) לפקודה, שהוא מקום ביצוע העבודה. על כן, מקום בו העבודה מבוצעת בפועל על אדמת ישראל, אין פטור וחלה חובת דיווח ותשלום מס בישראל.

למרות זאת, קובע החוזר בסעיף 4.1.5:

"עולה או תושב חוזר ותיק, אשר נשלח ע"י מעביד תושב ישראל, למדינת חוץ, לשם ביצוע עבודות משימה לתקופות קצרות, יראו את הכנסתו בשל עבודה זו כהכנסה אינטגראלית להכנסתו מעבודה בישראל ולפיכך יש לראותה כהכנסה שהופקה בישראל ואשר אינה זכאית לפטור מכוח סעיף 14 (א) לפקודה."

יש להביע תמיהה על עמדת רשות המסים הגורסת, כי כאשר המעביד הוא ישראלי - לא יחול הפטור מכוח סעיף 14 לפקודה. מקום הפקת ההכנסה משכר עבודה מוגדר בסעיף 4א(א)(3) לפקודה מפורשות כמקום בו מתבצעת העבודה בפועל. כאמור לעיל, זהות המעביד אינה רלוונטית לקביעת מקום הפקת ההכנסה ולכן, בין אם המעביד הינו ישראלי ובין אם לאו, יש להחיל את הפטור הרלוונטי מכוח סעיף 14 לפקודה כל עוד ההכנסה מופקת מחוץ לישראל. יתרה מזאת, בפרשנותה פוגעת רשות המסים בתכלית החקיקה, שהיא עידוד ההגירה לישראל, מאחר שתושבי חוץ הפועלים בחו"ל שמועסקים על ידי חברות ישראליות, יימנעו מלהגר לישראל לו תיושם גישת רשות המסים.

עמ' 93

6.4 משלח יד עיקרי בישראל - סעיף 4.1.5 ד לחוזר

בסעיף 4.1.5 ד לחוזר קובעת רשות המסים כדלהלן:

"היה והכנסתו המעורבת של היחיד הופקה מחוץ לישראל במשך תקופה קצרה היוצרת מצב שטיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל, יש לראות את הכנסתו של היחיד ככזו שהופקה במלואה בישראל, בבחינת "הולך הטפל אחר העיקר"." [18]

לטעמנו, אין לאמור בדבר "הולך הטפל אחרי העיקר" כל עיגון בסעיף 4 לפקודה, שהרי הסעיף מפרט לגבי כל הכנסה, מהו מקום הפקתה. מנגד, גישה זו מצאה לה תימוכין בדעת בית המשפט המחוזי בעניין **גבריאלה שלון** [19]. במידה שרשות המסים תעמוד על דעתה, שיש לראות בהכנסה "טפלה" כמופקת באותו מקום כמו ההכנסה "העיקרית", הרי שמן הראוי כי בהתאם לכללי הצדק הטבעי, עמדה זו תוחל באופן שוויוני, כך שגם הכנסות המופקות בישראל בידי תושבי חוץ, ישראלים לראשונה או תושבים חוזרים ותיקים, ואשר הינן טפלות לפעילותם העיקרית בחו"ל, לא יהיו חייבות במס בישראל. זאת בין אם בדרך של הוצאתן מבסיס המס לגבי תושבי חוץ, ובין אם באמצעות החלת הפטור הנקוב בסעיף 14 לפקודה.

7. סיכום

לסיכום, מבלי להפחית מחשיבות חוזר רשות המסים ומהעבודה המעמיקה והרצינית שהושקעה בו, הרי שבמספר מקומות הפרשנות המובאת בחוזר עומדת בסתירה ללשון החוק, לוקה בחד-צדדיות וספק רב בעינינו אם תעמוד במבחן בית המשפט. כפי שהוצג לעיל, בחלק מהמקרים, פרשנות רשות המסים אינה עולה בקנה אחד עם לשון תיקון 168 ותכליתו, שהיא בעיקרה עידוד ההגירה לישראל. אף בגוף החוזר עצמו קיימות סתירות פנימיות, הן ביחס לדין והן ביחס להוראות אחרות בחוזר, ונראה שרשות המסים עצמה נוקטת בפרשנויות סותרות. על כן, למרות האמור בחוזר, ככל הנראה ניתן יהיה להגיע

לפשרות עם רשויות המס בסוגיות האמורות לעיל, בטרם פנייה לבתי המשפט.

- [1] תודתנו נתונה לרו"ח ועו"ד טארק דיביני על הערותיו למאמר.
- [2] ממשד שגיא ושות' משרד עו"ד.
- [3] דיני מדינת ישראל, נוסח חדש 6, עמ' 120, ס"ח התשס"ח עמ' 524.
- [4] מתוך הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס 167 והוראת שעה) התשס"ח-2008, הצעות חוק (הממשלה) 396, כ"ז בסיון התשס"ח, 30.6.2008, בעמ' 644.
- [5] סעיף 1 לפקודה, הגדרת "תושב" או "תושב ישראלי".
- [6] ראו ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" כ/1 (פברואר 2006) ה-78 (להלן: "הלכת גונן").
- [7] קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (להלן: "החבק"), עמ' א-11.1.
- [8] לעניין זה ראו דברי נציגת רשות המסים בה"ש 9 להלן.
- [9] עמדת רשות המסים הגורסת כי משך הזמן לניתוק תושבות מישראל הינו כשנתיים לכל הפחות, קיבלה ביטוי בדברי נציגת רשות המסים, הגב' מיכל דויטש, כפי שהובאו במסגרת דיון בישיבת ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות מיום 14.8.08 בעניין תיקון 168 לפקודה: "אנחנו בעצם, בקשר להגדרת תושב חוץ שהוספנו, אמרנו תושב חוץ ייחשב מהיום הראשון רטרואקטיבית לאחר מילוי של ארבע שנים של שנתיים נספר ועוד שנתיים מרכז חיים, בעצם אמרנו איך אדם חדל מלהיות תושב ישראל וממתי. עכשיו הסוגיה הזו היתה סוגיה מאוד עמומה בפקודה לפני הצעת החוק הזו. לא היתה לנו הגדרה לתושב חוזר. ... בעצם בזה ניסינו להגיד מה שאנחנו עושים בהסדרי מס, מה שדיברנו פעם קודמת, שלוקח זמן להתנתק ממדינת ישראל ואם אנחנו מסתכלים על הממוצע אנחנו מדברים על שנתיים".
- [10] יוער כי לעמדתנו - בניגוד לעמדת רשות המסים, ייתכן שבנסיבות מסוימות, ניתוק התושבות יהיה מיידי.
- [11] רי הי"ש 3 לעיל, בעמ' 79.
- [12] מכתב מיום 2.3.2009 מאת סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים מר גידי בר זכאי, בעניין שנת הסתגלות.
- [13] החזקות המספריות הטכניות נקבעו בסעיף 1 לפקודה בהגדרת "תושב" והן משמשות לבחינת מרכז חייו של יחיד, וכך נאמר שם:
"תושב ישראלי" או "תושב" -
...
(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;"
- [14] באמנות המס נקבע בדרך כלל סעיף המפרט את המבחנים לקביעת התושבות במקרה שקיים ספק על פי הדין הפנימי. כך למשל, באמנת המס עם הונגריה (שהיא דוגמה מייצגת למרבית האמנות) נאמר:
1. "תושב מדינה מתקשרת" - כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה הוא חב מס בה מכוון מושבו, מקום מגוריו, מקום ניהול עסקיו או כל מבחן אחר כיוצא באלה. אך לא ייחשב אדם כתושב מדינה

מתקשרת רק משום שנצמחה לו הכנסה ממקורות במדינה זו.

2. מקום שמכות הוראות ס"ק 1, נמצא שיחיד הוא תושב שתי המדינות המתקשרות, יוכרע מעמדו כדלהלן:

- א. רואים אותו כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע. היה עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות, רואים אותו כתושב המדינה שבה מצוי מרכז האינטרסים החיוניים שלו;
- ב. אם אי אפשר לקבוע את המדינה שבה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, או אם אין לרשותו בית קבע אף באחת משתי המדינות, רואים אותו כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור;
- ג. אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות, או אם אינו נוהג לגור אף באחת מהן, רואים אותו כתושב המדינה שהוא אזרח;
- ד. אם הוא אזרח של שתי המדינות, או אם אינו אזרח אף של אחת מהן, יפתרו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה תוך הסכמה הדדית."

(אמנה בין ממשלת הונגריה ובין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה, 14.5.1991).

[15] נוסח הסעיף קובע כדלקמן:

"לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי היחיד לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה. בבחירת ימי העסקים, לגבי כל השנה, על היחיד לקבוע האם ייכללו אחד הימים א' או ו' בשבוע וקביעה זו תחול לגבי לגבי כל שנת המס ושנת המס העוקבת. יודגש כי במניין ימי עסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות."

מניסוח זה לא ברור, אם "מניין ימי העסקים" מתייחס רק לימי העסקים בחו"ל, שאז נוצר חוסר שוויון ויש להביא בחשבון חופשות פרטיות גם בישראל, או שמא הכוונה היא שיש לנטרל את רכיב החופשות הפרטיות הן בארץ והן בחו"ל, שאז הנוסחה יוצרת למצער סרבול רב ומיותר.

[16] סעיף 134ב לפקודה קובע כדלקמן:

"על אף הוראות סעיף 131, יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), לא יהא חייב בהגשת דוח כאמור בסעיף 131, לגבי כל הכנסותיו שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, במשך עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור; הוראות סעיף זה לא יחולו על הכנסות שלגביהן ביקש היחיד, לפי הוראות סעיף קטן (א) של סעיף 14, כי לא יחולו הוראות הסעיף הקטן האמור, ולגבי הכנסות שמקורן בנכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) - החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007)."

[17] סעיף 1 לפקודה קובע בהגדרת "תושב" כדלקמן:

"תושב ישראל" או "תושב" -

...

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;"

[18] ראו גם דוגמה ו' בסעיף 4.1.6 (עמ' 18 לחזור).

[19] עמ"ה 9013/06 גבריאלה שלו נ' פקיד שומה ירושלים 1, "מיסים" כב/1 (פברואר 2008) ה-164. יצוין, כי תוצאת פסק הדין שונתה בביהמ"ש העליון, ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלו, "מיסים" כד/6 (דצמבר 2010) ה-54, ואולם לא היתה בפסק הדין שבערעור התייחסות לנושא דיונו כאן.