

**מיסוי בינלאומי: זכאות למעמד תושב חוזר וותיק, לחוקר**

מספר עניינים בנוגע להחלטת המיסוי הנדונה:

1. התקנה קובעת כי יראו יחיד כתושב חוץ, בשלוש שנות המס הראשונות בהן הוא שוהה בישראל - אף שעל פי הגדרות הפקודה רואים אותו כתושב ישראל - זאת אם הוא מורה, מרצה או איש מחקר השוהה בישראל במוסד להשכלה גבוהה או במוסד הוראה אחר ומשמש בתפקיד בעבור אותו מוסד ובחמש שנות המס שקדמו לשנת המס הנדונה היה תושב חוץ.

משימושה של רשות המיסים בהחלטה זו בתקנה, אנו למדים כי רשות המיסים הכירה במבקש כתושב חוץ לפחות חמש שנים טרם הגעתו כמומחה חוץ לישראל (אחד התנאים לתחולת התקנה).

לדעתנו, גם ללא תחולת התקנה, קרי גם אם היה היחיד מגיע לישראל כמומחה חוץ בחלוף פחות מ- 5 שנים לעזיבתו את ישראל, ניתן לטעון כי מומחה חוץ שהגיע לישראל לשם עבודתו עבור מי שהזמין אותו באופן ארעי (לתקופה של שנה), לא רכש תושבות מס בישראל בתקופה זו, זאת ככל שהיחיד היה מבסס את תושבות החוץ שלו בטרם הגיעו חזרה לישראל, כמומחה לזמן קצר כאמור, ואף אם שב לישראל מעט לאחר מכן.

יתרה מכך, אף אם איננו עוסקים במומחה חוץ, לעמדתנו ניתן לטעון כי אדם המגיע לישראל לתקופת זמן אשר אינה ארוכה דיה על מנת לבסס את תושבותו בישראל, ימשיך ויחשב לתושב חוץ לצורך מניין שנות תושבות החוץ שלו לעניין הוראות סעיף 14 לפקודה. עמדה זו אף נתמכת בעמדת רשות המיסים לפיה הליך ניתוק תושבות (ובמקביל, הליך ביסוס תושבות) אינו אקט חד ומיידי אלא תהליך הנמשך על פני זמן מה.

2. בהמשך לאמור, יש לשים לב שאילו המבקש היה עונה להגדרת "עולה" בהתאם להוראות הפקודה, קרי, לכל הפחות זכאי לאשרת עולה לפי חוק

בשבוע שעבר פרסמה רשות המיסים החלטת מיסוי 3331/24 בדבר זכאותו של מי שהגיע לישראל כמומחה חוץ במהלך תקופת 10 שנות תושבות החוץ שלו, למעמד של תושב חוזר וותיק. להלן עיקרי החלטת המיסוי:

**עובדות המקרה** - יחיד תושב ישראל ("המבקש"), איש סגל בכיר בתחום המדעים המדויקים, חדל להיות תושב ישראל ועבר לארה"ב שם שימש חבר סגל קבוע באחת מהאוניברסיטאות המובילות בארה"ב ("מוסד המחקר האמריקאי"). במהלך שנת השבתון של המבקש ממוסד המחקר האמריקאי וטרם סיום תקופת עשר השנים בהן היה המבקש תושב חוץ, הוא הגיע לישראל עם משפחתו כחוקר אורח במוסד מחקר ישראלי ("מוסד המחקר הישראלי"). לאחר תקופת השבתון, חזר המבקש עם משפחתו לארה"ב למשרתו במוסד המחקר האמריקאי. מספר חודשים לאחר חזרתו לארה"ב, קיבל המבקש הצעה לשוב לישראל ולשמש כחבר סגל בכיר במוסד המחקר הישראלי, בעקבותיה שב עם משפחתו לישראל, בחלוף למעלה מעשר שנים ממועד עזיבתו את ישראל. עם חזרתו, ביקש להיחשב כתושב חוזר וותיק בהתאם להוראות הפקודה.

עוד צוין כי בתקופת השבתון, המבקש עמד בהוראות תקנה 3(5) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 ("התקנה").

**החלטת המיסוי ותנאיה -**

- נקבע כי יראו בתקופת השבתון - בה שהה המבקש בישראל, כאמור לעיל - כשנה בה המבקש נחשב לתושב חוץ, גם לצורך קביעת מניין השנים הנדרשות כתושב חוץ לצורך קבלת מעמד של "תושב חוזר וותיק" בהתאם להוראות סעיף 14(א) לפקודה (עשר שנות תושבות חוץ, לפחות).
- קביעת המעמד במסגרת החלטת המיסוי הינה למבקש בלבד ואינה קובעת את מעמד בני משפחתו.

**חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 1020**

**נושאי השבוע:****מיסוי בינלאומי**

זכאות למעמד תושב חוזר

וותיק, לחוקר

**ביטוח לאומי**

הכנסות משכ"ד למגורים

שדווחו כפסיביות, ושנו

בהסכם עם פקיד שומה

להכנסות עסקיות לאחר

מועד הפגיעה בעבודה -

הגמלה החוסמת עדיין

תקפה

**האמור במבזק זה,**

**אינו מהווה חוות דעת,**

**סקירת הדין הרלוונטי**

**או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, כהן

פתרונות מיסוי בע"מ



השבות (מי שאינו מלכתחילה אזרח ישראלי), התקנה לא היתה חלה עליו והיה עליו לטעון שאינו תושב ישראל בתקופת השבתון מטעמים אחרים.

הראשונות ובנוסף, העברת מרכז החיים אל מחוץ בשתי שנות המס העוקבות, מאפשרות ניתוק תושבות מישראל כבר בשנת המס הראשונה.

### להתנהלות ולקבלת החלטות בעת ניתוק תושבות מס

3. נזכיר כי על אף שישנן אשרות שהייה שאינן מקנות במסגרתן תושבות מס המדינה הזרה, ניתוק תושבות בהתאם להוראות הפקודה מתאפשר במסגרת החלופה השנייה להגדרת "תושב חוץ" (מבחן ה-2 + 2) – שהייה של פחות מ-183 ימים בישראל בשתי שנות המס לישראל

ובעת רכישת תושבות מס בחזרה ישנה חשיבות מכרעת וארוכת טווח, מומלץ להיוועץ במומחה בתחום בטרם ביצוען.

## ביטוח לאומי: הכנסות משכ"ד למגורים שדווחו כפסיביות, ושונן בהסכם עם פקיד

### שומה להכנסות עסקיות לאחר מועד הפגיעה בעבודה -

#### הגמלה החוסמת עדיין תקפה

ביה"ד האזורי לעבודה (ב"ל 11971-07-21) דחה ביום **תמצית עובדתית:**

20/5/2024 את תביעתו של אליוף שמחה (להלן: המבוטח) קבלן עצמאי, נפגע בעבודה ב- 23/1/2018 בצהריים. בוקר אותו יום, טרם התאונה, הגיש דוח למס הכנסה לשנת 2016. לדוח הצהיר על הכנסה אפסית ממשלח יד והכנסות מדמי שכירות למגורים הפטורות מדמי ביטוח לאומי, ולא שילם דמי ביטוח בגין הכנסותיו משכר הדירה למגורים. כך היה גם בשנים קודמות.

תקנה 11 לתקנות המקדמות (להלן: גמלה חוסמת) קובעת איזו הכנסה תיחשב כהכנסה לפי שומה סופית. בין השאר נקבע כי "אירעה פגיעה בעבודה בשנת מס פלונית, תיחשב ההכנסה, לפיה חייב הנפגע בתשלום מקדמות לפני הפגיעה, כהכנסה לפי שומה סופית, והוראות תקנה 4 ו-10 לא יחולו לגבי שנה זו".

לעניין זה "פגיעה בעבודה" - פגיעה המזכה בדמי פגיעה בעבודה לתקופה של 90 ימים לפחות, או פגיעה המזכה בקצבת נכות, בקצבת תלויים או במענק נכות לנכה או לאלמנה.

בהלכת סדיק קבע ביה"ד הארצי כי אם יסתבר, שידו של המבוטח או מי מטעמו בין במישרין ובין בעקיפין, לא גרמה להגדלת השומה הסופית לאחר התאונה, אין מקום להפעיל את תקנה 11.

לאתר התאונה ובלי קשר אליה, החל דיון שומות במס הכנסה בעניין הכנסותיו לשנים 2013-2016. בסופו של התהליך הגיעו הצדדים בדצמבר 2018 להסכם שומות, כך שהכנסותיו מהשכרה, סווגו כהכנסות מעסק. בשל כך חויב בגיין במס הכנסה בשיעורים שוליים, וחויב אף בדמי ביטוח. לאור האמור ולאור חיובו בדמי ביטוח גם על הכנסותיו משכירות כהכנסות מעסק, טען המבוטח כי על הב"ל להגדיל גם את חישוב בסיס התשלום

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,  
ארצי, חיבה, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ



ביוזמת המבוטח, אלא בעקבות פניה של מס הכנסה לאחר התאונה, אך על המבוטח היה לדווח, עוד קודם לתאונה על הכנסות אלו, כהכנסות עסקיות, בהתאם להלכת בירן-לשם, והוא בחר שלא לעשות כן.

- לבסוף ביה"ד קובע כי שומת 2016, שהוגשה בבוקר התאונה היא למעשה העדכנית ביותר שעמדה לפני הבי"ל טרם התאונה.

### בשולי הדברים:

לקראת סופו של הפסק מציינ ביה"ד כך: "... ממילא התובע לא הוכיח טענתו כי שומת המס נכפתה עליו על ידי רשויות המס. התובע השתתף בדיון שנערך במשרדי מס הכנסה אצל ... ושכר לצורך ניהול המשא ומתן את שירותיהם של יועץ מס ושני רואי חשבון אשר יצגו אותו בהליך שם.... בסיומו של משא ומתן זה הגיעו הצדדים לשומה בהסכמה במסגרתה הופחת המס לשנת המס 2013 באופן שהוסכם על הכללת הוצאות כאלה ואחרות אשר צמצמו את תשלום המס. בנסיבות אלה בוודאי שאין בכך כפיה על התובע, כפי שנעשה על ידי רשות המס עת היא קובעת את השומה בעצמה ללא הסכם", ויש לתהות האם ככל ששינוי סיווג הכנסות מדווחות מהכנסה פסיבית להכנסה עסקית, היה נעשה על ידי פקיד השומה שלא במסגרת הסכם שומות, אלא בכפיה תוך הוצאת "שומה לפי מיטב השפיטה" - האם תוצאות הפסק דן ודומיו, יהיו שונות ??

**לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, מר חיים חיטמן ורו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.**

לגמלה, לפי השומה המתוקנת במס הכנסה.

- ב- 2/2/2021 דחה פקיד הבי"ל את בקשתו, וקבע כי בעניינו קיימת גמלה חוסמת.
- במעמד הדיון עלו השאלות: האם שינוי בדוח 2016 בשנת 2018 נעשה ביוזמת המבוטח, וככל שהשינוי נעשה ביוזמת רשות המיסים, האם יש לחשב את ההכנסה הקובעת לפי הדוח המתוקן לשנת 2016.

### דיון והחלטה:

- במועד הגשת השומה לא דיווח המבוטח על הכנסותיו משכר דירה כחייבות במס ולא שילם בגין דמי ביטוח.
- המבוטח ביקש להסתמך על הלכת סדיק - שם נקבע כי אם יסתבר שידו של המבוטח או מי מטעמו, בין במישרין בין בעקיפין, לא גרמה להגדלת השומה הסופית לאחר התאונה, אין להפעיל את תקנה 11.
- המבוטח טען כי מדובר בהכנסה שדווחה בזמן אמת, שינוי החיוב בגינה נעשה ביוזמת רשות המיסים ולא הייתה לו יד בהגדלת השומה.
- לטענתו, רשות המיסים התבססה על הלכת לשם-בירן, בביהמ"ש העליון מיום 2/1/2018. המבוטח הגיש את הדוח לאחר פסק הדין ולא פעל בהתאם לקביעות שבו.
- ביה"ד קובע כי השאלה האם השינוי בדוח 2016 נעשה ביוזמת המבוטח - אינה רלוונטית. העובדה שמס הכנסה דרש בדיעבד מהמבוטח תשלום מס בגין הכנסה חייבת, אין בה כדי להביא את ביה"ד למסקנה כי יש לסטות מתקנה 11.
- ביה"ד מגיע למסקנה כי אין במקרה זה מקום לחרוג מתקנה 11: תיקון השומה אמנם לא נעשה

**האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי**

בכבוד רב,  
ארצי, חיבה, כהן  
פתרונות מיסוי בע"מ