



חרבות ברזל - חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים

- הושבו עד ליום 31.3.2024, אירוע המס יחול ביום 31.12.2023.
 - התיישנות דוח מס לשנת 2022 - דוח מס לשנת 2022 שיוגש במהלך ינואר 2024, יחשב לעניין התיישנות השומה כאילו הוגש בשנת 2023, וזאת בתנאי שהנישום הגיש את דוחות המס לשנים 2020 ו-2021 בשנים 2021 ו-2022, בהתאמה.
 - בניה על קרקע אגב שינוי מבנה - סעיפי 104א(ב), 104ב(א)(4), 105ג(14) קובעים כי ניתן להעביר קרקע אגב שינוי מבנה בהתאם לחלק 2 לפקודה בפטור ממס וזאת בתנאי שהושלמה בניית הבניין על אותה קרקע בתוך 5 שנים ממועד העברה, אף לעניין זה אורכה התקופה בשלושה חודשים נוספים.
- לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) בועז כהן, ממשרדנו.**

ביום 28.11.2023 פורסם חוק הארכת תקופה ודחיית מועדים (הוראת שעה חרבות ברזל) (הליכי מס ומענקי סיוע), התשפ"ד - 2023 (להלן: "החוק").

במבזקנו מס' 991, הרחבנו בדבר תזכיר החוק אשר הועלה אגב המצב הביטחוני ועקב מלחמת "חרבות ברזל" שמטרתו להאריך תוקפן של תקופות קצובות בזמן שנקבעו בדיני המס להליכים שונים (מס הכנסה, מע"מ, מכס, מסמ"ק, חוקי עידוד ועוד). להרחבה ראה מבזק 991.

במסגרת הדיונים בוועדות הכספים התווספו לתזכיר החוק אשר נקבע כבר בינתיים כחוק, מספר עניינים שביניהם:

- מועד החיוב, סעיף 3(ט) - מקום בו אמור לחול מועד החיוב (אירוע המס) עקב משיכת כספים מחברה ביום 31.12.2023, ניתן יהיה להשיב את הכספים עד ליום 31.3.2024 (במקום 31.12.2023) ועדיין לא יחול אירוע המס. מקום בו הכספים לא

מיסוי בינלאומי - חלה או לא חלה? תחולת האמנה עם בריטניה על "תושבים מוטבים"

או תושב חוזר ותיק זכאים להטבות אמנה על אף הפטור בגין הכנסות מחוץ לישראל משך 10 שנים. גם בתי המשפט בארה"ב ובצרפת התמודדו עם נושא זה של תחולת אמנות המס על "תושבים מוטבים" וקבעו כי בנסיבות שנדונו ולאור נוסח הרישא בהגדרת "תושב מדינה מתקשרת", לא ניתן לשלול מתושבים מוטבים את מעמדם כתושבי מדינה מתקשרת לצרכי האמנה (ראו מבזק 958).

ואולם, האמנה בין ישראל לבין בריטניה והפרוטוקול המתקן לאמנה ("הפרוטוקול המתקן") (ראו מבזקים 768, 769 ו-770), הינה אמנה ייחודית, שכן הוראות הפרוטוקול המתקן שוללות באופן ספציפי חלק מהטבות האמנה מיחידים במעמד RND. נסביר את הדברים: יחידים במעמד RND יתחייבו במס בבריטניה בגין הכנסה שהופקה מחוץ לבריטניה, רק כאשר הכנסה זו מועברת בפועל לתוך בריטניה ("Remittance Basis"). סעיף 21א(2) לפרוטוקול המתקן מתייחס ליחידים במעמד RND

המונח "תושב מדינה מתקשרת" המצוי באמנת המודל של ה-OECD ובמרבית האמנות עליהן חתומה ישראל, מגדיר ככזה "כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס בשל מקום מושבו, מקום מגוריו, מקום ניהול עסקיו או כל מבחן אחר כיוצא באלה.

אבל מונח זה אינו כולל אדם הנתון למס באותה מדינה רק ביחס להכנסה ממקורות באותה מדינה או לחוץ שמקומו בה".

הגדרה זו מחריגה לכאורה מתחולת אמנות המס בהן היא מצויה (ככל שלא קיימת באמנה פלוגית הגדרה אחרת) יחידים אשר זכאים למעמד מס מיוחד כגון תושב ישראל לראשונה, תושבי ספרד תחת משטר מס מוטב במסגרת "The Beckham Law", Resident Non Domicile ("RND") בבריטניה ועוד ("תושבים מוטבים").

אף בהתקיים הגדרה כזו באמנה, יש לבחון כל משטר מס לגופו. אנו בדעה, למשל, שתושב ישראל לראשונה

חברים נכבדים אנו מתכבדים לפרסם בזאת את מבזק מס מספר 994

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

חרבות ברזל - חוק הארכת תקופות ודחיית מועדים

מיסוי בינלאומי

חלה או לא חלה? תחולת האמנה עם בריטניה על "תושבים מוטבים"

הכנסות / מיסוי יחיד

הטבת מס מלאה לתושבי אילת מהכנסות שהופקו "רק ברובן" באיזור אילת

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



באשר למקום תושבותו גם על בסיסי המבחנים הקבועים באמנה ולא רק על הוראות הדין הפנימי שבפקודת מס הכנסה. זאת, חרף סיווגו כ-RND לצורכי מס בבריטניה.

לדוגמא, אם ליחיד "בית קבע" בבריטניה ואין לו "בית קבע" בישראל, הוא לא ייחשב לתושב ישראל אף בתקופה בה רשות המסים טוענת כי נותר עדיין תושב ישראל על פי הוראות הפקודה.

נציין, כי האמור אינו חל בנוגע ל"יחידים מוטבים" בהתאם להוראות סעיף 14 ו-97 לפקודה, וכי הוראות האמנה בהתאם לפרוטוקול המתקן חלות על יחידים אלו במלואן.

אנו ממליצים לאנשים המשנים את מקום תושבותם, לפנות לקבלת ייעוץ מיסויי לאור השלכות המס האפשריות בשל מעברם.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטנית) סאלי חדד גליבטר ולרו"ח (עו"ד) גדי אלימי, ממשרדנו.

וקובע מפורשות כי ההקלות הנתונות מכוח האמנה בגין פריט הכנסה או רווח יינתנו רק בגין חלק ההכנסה שהתחייב במס בבריטניה.

כלומר, בנוגע ליחיד במעמד RND אין שאלה באשר לתחולת האמנה עליו שכן, יש סעיף ספציפי הקובע אמנם שהיחיד יחשב ל"תושב מדינה מתקשרת" לעניין האמנה, אך ההטבות הניתנות לו מכוחה תהיינה מוגבלות. לפיכך, הוא לא ייהנה מכל הקלת מס הקבועה באמנה, כגון 15% ניכוי במקור בעת חלוקת דיבידנד במקום 25% או 30% בהתאם להוראות הדין הפנימי בישראל.

עם זאת, וחשוב לחדד זאת - יתר סעיפי האמנה שאינם הקלות במס בגין רכיבי הכנסה או רווח - יחולו על אותו יחיד במעמד RND ובפרט, הגדרת מוסד קבע, זיכוי ממסי חוץ, סעיף שובר השויון לעניין הגדרת תושבותו של יחיד ועוד..

כך, בעת הליך ניתוק תושבות של תושב ישראל העובר להתגורר בבריטניה, יכול היחיד לבסס את עמדתו

הכנסות / מיסוי יחיד - הטבת מס מלאה לתושבי אילת מהכנסות שהופקו "רק

ברובן" באיזור אילת

האחרון דרש מהם כבשגרה אישור מהמעסיקה על שיעור השתכרותם בתוך אזור אילת, קרי פילוח של שעות עבודה בתוך אילת ומחוץ לאילת.

ואמנם המעסיק העניק להם מדי שנה אישור כאמור, בו נקבע כי בממוצע 60% ויותר מעבודה בוצעה בפועל בתחומי איזור אילת. העובדים מילאו דוח מקוצר לפקיד השומה ודיווחו על חלק מהכנסות השכר שלהם כזכאיות לזיכוי אילת על פי השיעור שקבע המעסיק.

לאחר שנועצו, בקשו המערערים מרשות המיסים לבצע תיקון שומה לפי סעיף 147 (סמכות המנהל), ולהחיל זיכוי אילת על כל הכנסתם משכר.

רשות המיסים סרבה, ועל כך הערעור.

לטענת עמדת רשות המיסים, "הזכאות להטבת המס מותנית בביצוע העבודה במלואה בתחום העיר אילת ואזור חבל אילות (להלן: "האזור המוטב"),

ומשבוצעה העבודה בחלקה באזור המוטב ובחלקה מחוץ לאזור המוטב, זכאותם של המערערים להטבת המס היא חלקית, בהתאם ליחס בין היקף ביצוע העבודה באזור המוטב לבין היקף ביצוע העבודה מחוץ

ביום 15.11.2021 ניתן פס"ד בעניין רוזנברג וציקלאורי (ע"מ (ב"ש) 55671-01-21), ובו קבע ביהמ"ש חד משמעית כי אין לתת פרשנות מצמצמת להטבת המס בגין עבודת שכירים שבוצעה בפועל גם מחוץ לאילת וחבל איילות (להלן יחד - אילת), וכי יש לתן את הזיכוי ממס המלא על מלוא ההכנסות, כמופקות במלואן באילת.

עיקר העובדות הרלוונטיות

המערערים, נהגי משאיות שכירים בחברת הובלות גדולה, שעבודתם היומית הייתה יציאה מאילת, נסיעה למפעלים בים המלח, הטענת חומרי גלם, נסיעה חזרה לאילת, ופריקת הטובין. שם הללו הוטענו בסופו של דבר ויוצאו באוניות לחו"ל.

כידוע תושב אילת, זכאי לזיכוי ממס של 10% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית שנצמחת או מופקת באילת (להלן - זיכוי אילת), עד תקרה מסוימת.

מעסיקת העובדים לא העניקה להם זיכוי אילת באופן שוטף בשכרם, והדריכתם להגיש כל שנה דוח מקוצר להחזר מס, מפקיד השומה.

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



לאזור האמור."

עיקרי הדין, והפסק

- לשונו של החוק מורה כי ההטבה לעובד ניתנת על עבודה שנצמחה או הופקה באילת. זאת במובחן מהטבת מס למעסיק לגביה נכתב כי היא תחול לגבי עבודה שהתבצעה באילת.
 - סעיף 4 לפקודה הקובע כי מקום הפקת או צמיחת הכנסת עבודה הוא מקום ביצועה, נחקק הרבה אחרי חקיקת חוק אזור סחר חופשי אילת, מה גם שתכליות החוקים שונות.
 - "ככל שהטבת המס תישלל או תקטן בשל היציאה מהאזור המוטב לשם ההובלה, עלול התמריץ בדמות הזיכוי ממס להפוך לחסם מס, והעובדים, שתפקידם להוביל את הסחורה המיועדת לייצוא מנמל אילת, עלולים להעדיף עבודות אחרות על פני עבודה זו הכרוכה בשלילת ההטבה".
- ביהמ"ש קובע שלושה עקרונות, שהתקיימות חלק מהם ממצה את דרישת החוק להכנסת עבודה שנצמחה או הופקה באילת:
- "מבחן הטפלות", מעגן את העיקרון שלפיו 'הולך הטפל אחר העיקר', וככל שהעבודה מתבצעת בתחום האזור המוטב, והיציאה "טפלה" מבחינת היקפה לעבודה באזור המוטב... הרי שיש לראות את העבודה כאילו הופקה ונצמחה במלואה בתחום האזור המוטב.
 - "מקום הביצוע של עיקר העבודה" בוחן את המקום שבו מבוצעת 'מרבית העבודה', האם באזור המוטב, אם לאו.
 - "מקום מרכז העבודה", המקום שמירב הזיקות מתקיימות לגביו, ...המקום שלו חב הנישום את נאמנותו הכלכלית.
- "בהתקיים אחד ממבחנים, כאשר עיקר העבודה או 'מרכז העבודה', באזור המוטב, יש לראות את ההכנסה במלואה כאילו הופקה ונצמחה במלואה באזור המוטב, וכפועל יוצא יש להעניק את הזיכוי על מלוא ההכנסה, וזאת כדי להבטיח את תכליות חוק אזור סחר חופשי באילת ופקודת מס הכנסה כאחד".

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

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

בנוסף לקביעת ביהמ"ש בסוגיה העיקרית, סופג גם פקיד השומה ביקורת על ההתנהלות הפרוצדוראלית השומתית:

"...העקרונות הכללים העומדים בבסיס השיטה, במיוחד אלו של ניכוי המס במקור, מחייבים... הסדרים פשוטים ליישום, מבלי לחייב את המעביד, העובד (או את פקיד השומה עצמו), לבדוק בכל יום ביומו ובכל שעה ושעה היכן בוצעה עבודתו של העובד, האם באזור המוטב אם לאו.

פקידי שומה אחרים כלל אינם מיישמים מדיניות זו. לא ברור מתי אומצה פרשנות זו של פקיד השומה לסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, לא הוצגו לפני פסקי דין אשר דנו בעבר בסוגיה...

התוצאה של הפרשנות המצמצמת לסעיף 11 בחוק אזור סחר חופשי באילת, שבה בחר פקיד השומה, לעניין הפגיעה בעקרונות הכללים של דיני המס, בולטת בעניינם של המערערים בנקודות הבאות:

- האפליה לכאורה לעומת מרביתם של העובדים השכירים באזור המוטב, אשר מקבלים את ההטבה במלואה גם אם במהלך עבודתם הם יוצאים מגבולות האזור המוטב;
- הימנעות המעביד ממתן הזיכוי ממס באופן שוטף במהלך ניכוי המס במקור, המובילה לגביית מס ביתר, מבלי שפקיד השומה מתערב בכך... ועוד כהנה וכהנה.

כל אלו אינם עולים לטעמי בקנה אחד עם העקרונות המעוגנים בפקודת מס הכנסה, והתוצאה היא סיכול קבלת ההטבה, או צמצומה בשל הצורך להזדקק לסיוע משפטי, וכן אפליה פסולה בין המערערים לבין עובדים שכירים אחרים, במשק בכלל ובעיר אילת בפרט, שאין להסכין עמה.

בשורה האחרונה:

ערעורם של המערערים נתקבל. ביהמ"ש קובע בעצם כי סירובו של פקיד השומה להשתמש בסמכותו ולפתוח את שומותיהם של המערערים - בטל, וכי שומותיהם יתוקנו כמבוקש.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.