

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות

מיסים 6.2013

א.ג.ב.,

הנדון: מעמד של תושב ישראל

1. הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013 - הטיפול בבקשה לקבלת אישור זכאות מעמד של

עולה חדש או תושב חוזר ותיק

2. החלטת מיסוי 9857/12 - קביעת תנאים אשר בהתקיימם ייחשב יחיד לתושב ישראל

לעניין אמנה

פרק א - כללי

לאחרונה, פורסמו על ידי רשות המיסים שני פרסומים חשובים העוסקים בנושא המעמד של תושב ישראל. הפרסומים מצביעים על מגמה חיובית של רשות המיסים להבהיר ולייעל את יישום הסוגיות הסבוכות הקשורות לקביעת תושבות לעניין תשלום או פטור ממס. להלן תמצית הפרסומים:

1. [הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013](#) מיום 13 בינואר 2013 (ראה בהרחבה בפרק ב') מפרטת מנגנון טיפול מהיר יותר בכל הקשור בטיפול בבקשות לקביעת זכאות לקבלת מעמד תושבות של עולה חדש (תושב ישראל לראשונה) /תושב חוזר ותיק. על פי המנגנון החדש יסווגו המבקשים לשתי קבוצות אשר יטופלו בשני מסלולים שונים: **המסלול הירוק והמסלול הפרטני**.

המסלול הירוק הינו מסלול מהיר, המיועד למבקשים בעלי זיקת מרכז חיים נמוכה לישראל בעיקר בעשר השנים שקדמו להגעתם לישראל. המבחן העיקרי לקביעת הזכאות הינו מבחן ימי השהייה: בהתאם לחלופה הראשונה, יחיד ומשפחתו הקרובה אשר שהו בכל אחת מ- 10 השנים שקדמו לשנת ההגעה לישראל לא יותר מ- 90 ימים בכל שנה ובהתאם לחלופה השנייה, יחיד ששהה בכל אחת מ- 8 השנים מתוך 10 השנים שקדמו להגעתו לישראל לא יותר מ- 60 ימים (90 ימים לגבי בן זוג) ובשנתיים הנותרות לא שהה בישראל יותר מ- 183 ימים בכל שנה. באם היחיד ומשפחתו עונים לתנאים של אחת משתי החלופות, הם יהיו זכאים

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

לקבל מעמד "תושב ישראל לראשונה"/ "תושב חוזר ותיק", כמובן, בכפוף לעמידתם של המבקשים בשאר תנאי החלופות, כגון: אי קבלת קצבאות מביטוח לאומי ואי קבלת טיפול רפואי ממומן במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.

2. [החלטת מיסוי 9857/12](#) שפורסמה ביום 2 בדצמבר 2012 (ראה בהרחבה בפרק ג'), קובעת תנאים מצטברים אשר בהתקיימם ייחשב היחיד כתושב ישראל לצורכי אמנה. עיקר התנאים מבוסס על מבחני ימים, אשר משתרעים על תקופה של 3 שנים והתחייבות לשהייה נוספת של שנתיים עוקבות. בתום השנה השלישית תוגש בקשה לאישור תושבות והיחיד יצהיר כי בכוונתו להמשיך ולשהות בישראל שתי שנות מס נוספות. אישור התושבות ייבחן בהתאם לעמידה בשאר התנאים המצטברים אשר נקבעו בהחלטה (כגון בית קבע).

הוראת הביצוע והחלטת המיסוי מצביעים על מגמה חיובית של רשות המיסים, שמטרתה להבהיר ולייעל תהליכים הקשורים לקביעת מעמד התושבות של תושבי ישראל לראשונה ותושבים חוזרים ותיקים לפי הדין הפנימי ולעניין אמנה האמנות למניעת כפל מס. יחד עם זאת, אנו ממליצים לבחון את המסלולים השונים בחינה מעמיקה לפני כל פנייה לרשות המיסים, על מנת להימנע מפניות במסלול לא מתאים לפי נסיבות המקרה הספציפי.

### [פרק ב- הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013](#)

#### **כללי**

במסגרת תיקון 168 לפקודת מס הכנסה<sup>1</sup>, עם הרחבת הקלות המס לעולים חדשים ותושבים חוזרים, התרבו הפניות לרשות המיסים בבקשות לקבלת אישור זכאות מעמד של עולה חדש (תושב ישראל לראשונה) או תושב חוזר ותיק. ביום 13 בינואר 2013 פרסמה רשות המיסים את הוראת ביצוע מס הכנסה 2/2013 בנושא הטיפול בבקשות תושבות כאמור לעיל ("[הוראת הביצוע](#)").

מטרת הוראת הביצוע לקבוע כללים מנחים, על מנת להקנות וודאות לאוכלוסיית העולים והתושבים החוזרים הוותיקים בקשר לעמידתם בתנאים המזכים למעמד המבוקש, ועל מנת לייעל את תהליך הטיפול בבקשות לאישור זכאות מעמד כ"[תושב ישראל לראשונה](#)" ו"[תושב חוזר ותיק](#)". בהתאם להבהרה בהוראת הביצוע, אישורים כאמור אינם מהווים "אישור תושבות" בישראל שמטופל בהליך נפרד ואשר יינתן בנוסח המתאים ועל פי הנהלים הקבועים להוצאת אישור תושבות, כל זאת, לאחר הוכחה בדבר העברת מרכז החיים, בפועל, לישראל.

<sup>1</sup> ראו בהרחבה חוזרי המשרד [11.2012](#), [13.2009](#) ו- [20.2008](#)

בהוראת הביצוע נקבע מנגנון לפיו המבקשים יסווגו לשתי קבוצות וזאת בהתאם לרמת הזיקה של מרכז חייהם של המבקשים לישראל. בקבוצה הראשונה יסווגו בעלי רמת זיקה של מרכז חיים נמוכה לישראל ובקשות אלו יטופלו על פי נוהל "**המסלול הירוק**" שהינו מסלול מקוצר ומהיר. בקבוצה השנייה יסווגו מבקשי זכאות בעלי רמת זיקת חיים גבוהה לישראל והם יטופלו באופן פרטני. יודגש כי החוזר מתייחס למבקשים בעלי תעודת זהות או מבקשים שאינם בעלי תעודת זהות אך בכוונתם לעלות לישראל.

**המנגנון לטיפול בבקשות "תושב חוזר ותיק" ו"תושב ישראל לראשונה":**

### **הקבוצה הראשונה – "המסלול הירוק"**

מדובר במבקשים אשר לקראת הגעתם לישראל, היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים לישראל. המבקשים ייחשבו לכאלה במידה ובעשר השנים שקדמו להגעתם לישראל מתקיימים לגביהם העובדות הקבועות במסגרת סעיף 2.2 לטופס 913 - "בקשה לקבלת אישור – "מסלול ירוק"" (ראה פירוט התנאים בהמשך).

מבקשים שיקיימו את התנאים שנקבעו כאמור לעיל יקבלו אישור בהליך מקוצר, כ"תושב ישראל לראשונה" או "תושב חוזר ותיק" על פי הוראות המסלול הירוק.

**תנאים מצטברים** הקבועים בסעיף 2.2 לטופס 913:

### **חלופה א:**

1. בכל אחת מעשר השנים, שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל לא שהה היחיד בישראל יותר מ-90 ימים בכל שנה.
2. בכל אחת מעשר השנים, שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל, בן/בת זוג\* ו/או ילדיו הקטינים של היחיד לא שהו בישראל יותר מ-90 ימים בכל שנה.
3. היחיד ובן/בת זוג\* לא קיבלו קצבאות מביטוח לאומי בכל אחת מעשר השנים שקדמו לשנת הגעתם לישראל.
4. בכל אחת מעשר השנים שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל, לא קיבל היחיד ו/או בן/בת זוג\* ו/או מי מילדיו הקטינים טיפול רפואי הממון על ידי קופת חולים או בית חולים בישראל במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכת.
5. בכל אחת מעשר השנים אשר קדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל, לא מתקיים לגביו או לגבי בן/בת זוג\* האמור בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל) התשס"ו – 2006 (עובדי מדינה, רשויות מקומיות וכו').
6. לא מתנהל כנגד היחיד בימים הסמוכים להגשת הבקשה כל הליך פלילי או הליך שומתי.

7. במשך עשר שנים שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל לא נקבעה בשומה סופית תושבתו כתושב ישראל.

\* (נשואים או מקיימים משק בית משותף).

### **חלופה ב:**

1. בכל 8 שנים מתוך 10 שנים שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל לא שהה היחיד בישראל יותר מ- 60 ימים בכל שנה.
  2. בשנתיים הנותרות לא שהה היחיד בישראל יותר מ- 183 ימים בכל שנה ובלבד שהשנתיים הנותרות אינן שנים רצופות.
  3. בשנה הקודמת לשנת הגעתו של היחיד לישראל, לא שהה היחיד בישראל למעלה מ- 60 ימים.
  4. בכל אחת מעשר השנים, שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל, ובהן היה ליחיד בן/בת זוג, מתקיים לגבי בן/בת זוג\* האמור בסעיפים 1 ו- 3 לחלופה זו, תוך הגבלת שהייה בישראל ל- 90 ימים במקום 60 ימים.
  5. היחיד ובן/בת זוג\* לא קיבלו קצבאות ביטוח לאומי בכל אחת מעשר השנים שקדמו לשנת הגעתם לישראל.
  6. בכל אחת מעשר השנים שקדמו לשנת הגעתו של היחיד ארצה, לא קיבל היחיד ו/או בן/בת זוג\* ו/או מי מילדיו טיפול רפואי שמומן על ידי קופת חולים או בית חולים בישראל במסגרת חוק ביטוח בריאות ממלכתי.
  7. בכל אחת מעשר השנים אשר קדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל, לא מתקיים לגביו או לגבי בן/בת זוג\* האמור בתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל) התשס"ו – 2006.
  8. לא מתנהל כנגד היחיד בימים הסמוכים להגשת הבקשה כל הליך פלילי או הליך שומתי.
  9. במשך עשר שנים שקדמו לשנת הגעתו של היחיד לישראל לא נקבעה בשומה סופית תושבתו כתושב ישראל.
- \* (נשואים או מקיימים משק בית משותף).

הצהרותיהם של המבקשים בקשר לעמידתם בתנאים המפורטים לעיל יגובו באסמכתאות שיצורפו לטופס הבקשה. אישור תושבתו של המבקש תבחן על ידי פקיד השומה בליווי הרפרנט למיסוי בינלאומי ותאושר במידה וישתכנעו בהסתמך על הצהרות והאסמכתאות של המבקש. חשוב להבהיר, כי היה ופקיד השומה יחליט כי אין לאשר למבקש את מעמדו כעולה או תושב חוזר ותיק, ישלח הנ"ל את החלטתו המנומקת למבקש. יחד עם זאת, למבקש תהייה אפשרות להגיש בקשה נוספת במסגרת המסלול הפרטני.

### **הקבוצה השנייה - המסלול הפרטני**

במסלול זה, מדובר במבקשים, אשר לקראת הגעתם לישראל לא היו בעלי זיקה נמוכה של מרכז חיים בישראל. קרי, המדובר למעשה במבקשים אשר אינם עומדים בכל התנאים המצטברים באחת מהחלופות לפי המסלול הירוק.

המבקשים במסלול הפרטני יכול שייחשבו לתושבי ישראל במהלך התקופה שקדמה להגעתם ארצה ומכאן שאינם זכאים למעמד תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר ותיק, או לחילופין, יכול שייחשבו כתושבי חוץ במהלך התקופה הנדרשת וכן יהיו זכאים לקבלת המעמד האמור.

אישורים על פי הוראות המסלול הפרטני יינתנו בדרך של החלטת מיסוי ויטופלו כמפורט להלן:

מבקש אשר אינו עומד בקרטריונים שנקבעו ב"מסלול הירוק" יטופל באופן פרטני על ידי פקיד השומה או המחלקה למיסוי בינלאומי בחטיבה המקצועית כמפורט להלן:

- **פקיד שומה או סגנו (בליווי רפרנט למיסוי בינלאומי)** יהיה האחראי על טיפול בבקשות לקביעת מעמדם של המבקשים אשר מתקיים לגביהם אחד מהתנאים הבאים:
  - מתנהל על שמם תיק בפקיד שומה.
  - התנהל על שמם בעבר תיק בפקיד שומה.
  - חלה עליהם החובה להגיש דוחות ולפתוח תיק בפקיד שומה.יצוין כי במסגרת זו יטופלו בקשות מזוהות בלבד ולא ינתן טיפול לבקשות אנונימיות.
- **המחלקה למיסוי בינלאומי בחטיבה המקצועית** תטפל בבקשות לקביעת מעמדם של מבקשים אשר אין להם תיק בפקיד שומה ושלא חלה עליהם חובה להגיש דוחות וכן בבקשות אנונימיות.

### פרק ג- החלטת מיסוי 9857/12

ביום 2 בדצמבר 2012 פרסמה רשות המיסים את החלטת המיסוי 9857/12 בנושא קביעת תנאים אשר בהתקיימם ייחשב יחיד לתושב ישראל לעניין האמנה. המדובר בבני זוג הנחשבים לתושבי מדינה החתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל. המבקשים בעלי עסק עם מרכזי ייצור ושיווק במספר מדינות בעולם המקייים מחזור מכירות בהיקף שנתי נרחב. מכוח טיב עבודתם, בני הזוג שוהים חלק ניכר מזמנם בנסיעות בין מוקדי עסקם ברחבי העולם. בכוונת המבקשים להעביר את מרכז חייהם לישראל במהלך המחצית השנייה של שנת ההגעה ובכך להפוך לתושבי ישראל. בבעלות בני הזוג דירה בישראל שנכון למועד מתן ההחלטה הם טרם התגוררו בה. בני הזוג ביקשו לקבוע את התנאים לפיהם ייחשבו לתושבי ישראל לעניין האמנה של מדינת תושבותם.

#### **תנאי החלטת המיסוי:**

- בני הזוג ייחשבו לתושבי ישראל לעניין הפקודה החל מיום העברת מרכז חייהם לישראל בתנאי שישבו בישראל תקופה מהותית. החל מתום שנת המס השלישית ליום הגעתם לישראל, ובתום כל שנת המס שלאחר מכן, ינפיק פקיד השומה לכל אחד מבני הזוג אישור בדבר היותו תושב ישראל לעניין אמנה עם מדינת תושבותם הקודמת החל מיום הגעתו לישראל.

- אישור לכל אחת משנות המס שלאחר מכן יינתן בהתקיים **כל התנאים המצטברים** המפורטים להן:
  - לבני הזוג בית קבע בישראל. לעניין זה "בית קבע" כמשמעותו בחוזר מס הכנסה 8/2002.
  - החל מיום הגעתם לישראל ועד תום שנת המס הראשונה ישהו בני הזוג בישראל מעל ל- 100 ימים במחצית השנייה של השנה ולא פחות משליש מכמות ימי השהייה מיום ההגעה ועד לתום שנת המס הראשונה.
  - בשנת המס השנייה למועד הגעתם ישהו בני הזוג בישראל מעל ל- 133 ימים.
  - בשנת המס השלישית למועד הגעתם ישהו בני הזוג בישראל מעל ל- 143 ימים.
  - בעת הגשת הבקשה לאישור תושבות בתום המס השלישית, ולאחר שעמדו כל שנה בתנאים המאוזכרים לעיל (שנת מס שנייה מעל 133 ימים ושנת מס שלישית מעל 143 ימים), ייתנו בני הזוג הצהרה כי בכוונתם להמשיך ולשהות בישראל תקופה שלא תפחת מ-143 ימים בכל שנה לגבי שתי שנות המס הבאות (שנת המס הרביעית והחמישית).
  - בכל שנת מס עבודה יונפק אישור תושבות, ישהו בני הזוג בכל אחת מהמדינות האחרות, מספר ימים קטן ממספר ימי השהייה בישראל באותה השנה.
  - בני הזוג הצהירו כי לא בחרו בשנת מס כלשהי כשנת הסתגלות כהגדרתה בסעיף 14 לפקודה.
  - בני הזוג יציגו חוות דעת מאת רואה חשבון מקומי של מדינת תושבותם הקודמת כי לפי הדין הפנימי במדינה זו, הם אינם נחשבים "תושבי מדינה" החל מיום הגעתם לישראל ואילך.
  - נקבע כי אין באי עמידה באחד או יותר מהתנאים המצטברים המפורטים בהחלטת המיסוי כדי למנוע מפקיד השומה לטעון כי מרכז חייו של כל אחד מבני הזוג מצוי בישראל באותה שנת המס וכי הוא נחשב לתושב ישראל.
  - רשות המיסים סייגה את החלטתה כי אין בה כדי לחייבה להסכים לייצג את בני הזוג, בהליך הסכמה הדדית, מול מדינת אמנה במקרה של חילוקי דעות בנושא תושבות.

#### **לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:**

רו"ח פרידה וייסברג, דירקטורית, מנהלת מחלקת ניוד עובדים בחטיבת המס, בטלפון 03-6085538 או בדוא"ל: [fweissberg@deloitte.co.il](mailto:fweissberg@deloitte.co.il)

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.  
**אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.**

בכבוד רב,

**בריטמן אלמגור זהר ושות'**  
 רואי חשבון  
 Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited