

מיסוי בינלאומי: דרישת דוח מס מתושב חוזר ותיק: מה שבין בירור התושבות לבין הזכות לפטור מדיווח

הכותבים: רו"ח סאלי חדד גליבטר ורו"ח גדי אלימי - ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 24.6.2026 ניתן פס"ד בעתירה של הנישום על החלטה של פקיד השומה (בג"ץ 85654-02-26 דב ארמן נ' רשות המסים), במסגרתה נדונה סמכותה של רשות המסים לדרוש מתושב חוזר ותיק כהגדרתו בפקודת מס הכנסה (להלן – **הפקודה**) להגיש דוח מס שנתי (להלן – **דוח**) הכולל גם דיווח על הכנסותיו מחוץ לישראל, וזאת חרף הפטור מדיווח הקבוע בסעיף 134ב לפקודה.

כזכור, סעיף 134ב לפקודה מעניק לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק פטור מהגשת דוח על הכנסותיו שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל בתקופת ההטבות. בבסיס הוראה זו עמדה תפיסת המחוקק במסגרת תיקון 168 לפקודה, שלפיה יש לעודד עלייה וחזרה לישראל באמצעות מתן ודאות, שמירה על פרטיות והימנעות מדרישת מידע בנוגע להכנסות ולנכסים מחוץ לישראל.

למען הסדר הטוב, נציין כי בתיקון 272 לפקודה סעיף זה בוטל ולא יחול על נישומים כאמור שהפכו לתושבי ישראל מיום 1.1.2026 ואילך. יודגש כי ההליך לא עסק בשאלה האם העותר הוא אכן תושב חוזר ותיק, אלא **בשאלה המקדמית** האם במסגרת בירור סוגיית התושבות רשאית רשות המסים לדרוש ממנו להגיש דוח בגין הכנסותיו בחו"ל כאמור לעיל?

במקרה הנדון דרש פקיד השומה מן הנישום להגיש דוח על כלל הכנסותיו כאמור, ככל הנראה במסגרת דיון שומות המתנהל בעניין מעמדו של העותר כתושב חוזר ותיק. העותר טען כי דרישה זו מרוקנת מתוכן את הפטור מדיווח שנקבע במפורש בחוק. בית המשפט **דחה את העתירה** וקבע כי לרשות המסים קיימת סמכות לדרוש הגשת דוח לצורך בירור שאלת התושבות.

לטעמנו, ההחלטה אינה מעוררת קושי בשאלת עצם סמכותו של פקיד השומה לדרוש הגשת דוח, אלא בשאלת גבולותיה של סמכות זו מקום שבו המחוקק העניק פטור מפורש מדיווח על הכנסות מחוץ לישראל.

ראשית, יש להבחין בין עצם הסמכות לדרוש הגשת דוח לבין תוכנו של הדוח. סעיף 131(א)(6) לפקודה מקנה לפקיד השומה סמכות לדרוש הגשת דוח מכל אדם, אף אם אינו חייב בהגשתו. מנגד, סעיף 134ב לפקודה מעניק פטור מפורש מדיווח על הכנסות שהופקו או שצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים והון מחוץ לישראל.

לטעמנו, אין סתירה בין שתי ההוראות: ניתן לדרוש הגשת דוח, אולם אין משמעות הדבר כי ניתן לחייב את הנישום לכלול בו מידע שלגביו העניק המחוקק פטור מפורש.

שנית, מתעוררת השאלה האם בירור התושבות מחייב בהכרח חשיפת מלוא ההכנסות הזרות.

לדעתנו, התשובה לכך שלילית. בחינת תושבותו של יחיד מבוססת על מכלול הזיקות לישראל ולמדינת החוץ – מקום המגורים, בית הקבע, התא המשפחתי, מקום הפעילות העסקית, מקום ניהול האינטרסים הכלכליים, מוסדות החינוך של הילדים, שירותים רפואיים, פעילות בנקאית ועוד.

לצורך בחינה זו רשאי פקיד השומה לבקש מידע המלמד על אותן זיקות, אולם אין בכך כדי להצדיק דרישה לחשיפת פירוט מדוקדק של סכומי ההכנסות או היקף הנכסים הפטורים עצמם (כפי שנדרש במסגרת דוח מס שנתי).

בהקשר זה חשוב להבחין בין בירור שאלת התושבות לבין עריכת השומה. האינטרס של פקיד השומה בבחינת התושבות צריך להיות הכרעה בשאלה האם היחיד אכן זכאי למעמדו המוטב, ולא גובה ההכנסות או היקף הנכסים שיתחייבו במס אם ייקבע אחרת. שאלת התושבות צריכה להיות מוכרעת בהתאם למבחני הפקודה והפסיקה, ולא בהתאם לפוטנציאל המס הגלום בהכנסותיו של הנישום.

במילים אחרות, הדיון בשאלת התשובות צריך להיות דיון עקרוני העוסק בבירור מרכז חייו של היחיד, ולא בדיון עקיף בהיקף הכנסותיו.

שלישית, לטעמנו, קיים היגיון בכך שבירור שאלת התשובות יקדים את בירור ההכנסות. כל עוד לא הוכרעה זכאותו של היחיד למעמדו, קשה להצדיק דרישה לחשיפת מידע אשר המחוקק ביקש להחריג במפורש ע"י הפטור האמור לעיל מחובת הדיווח.

אין להתעלם מן הקושי הממשי הניצב בפני רשות המיסים. בירור שאלת התשובות בשלב ראשון, ורק לאחר מכן ניהול הליך שומתי, מאריך ומסרב את ההליך ואף מעורר קושי מעשי בעריכת השומה מקום שבו טרם נמסר מלוא המידע הכספי.

ואולם, קושי זה הוא תוצאה ישירה של בחירת המחוקק. משהעניק המחוקק לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים פטור רחב מדיווח, כחלק ממדיניות שנועדה לעודד עלייה וחזרה לישראל תוך שמירה על פרטיותם, על רשות המיסים להתמודד עם האתגרים היישומיים הנובעים מכך במסגרת הדיון הקיים.

מנגד, אין משמעות הדברים כי רשות המיסים מנועה מלברר את שאלת התשובות. נהפוך הוא. לצורך כך היא רשאית לדרוש כל מידע הרלוונטי לבחינת מרכז חייו של הנישום, אולם לטעמנו קיים הבדל מהותי בין מידע הנדרש להכרעה בשאלת התשובות לבין דרישה לחשיפת סכומי ההכנסות והנכסים הפטורים עצמם.

לטעמנו, אין לפרש את סמכותו של פקיד השומה באופן המאפשר להגיע, באמצעות דרישת דוח, לאותו מידע שממנו ביקש המחוקק לפטור את הנישום.

פרשנות כאמור עלולה להפוך את בירור התשובות למסלול עוקף לפטור מדיווח, ובכך לסכל את התכלית שלשמה נחקק סעיף 134ב לפקודה.

ניתן ללמוד על היקף הפטור גם בחוזר מ"ה 1/11 (הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה – חלק א'), שבו נאמר לגבי הכנסה מעורבת (הכנסה שאינה פסיבית המופקת בחלקה בישראל ובחלקה בחו"ל), שבשל הפטור מדיווח, ונוכח העובדה שהוא חייב במס ובדיווח בגין הכנסה מעורבת, **פקיד השומה יסתפק בדיווח כי חלוקת ההכנסה המעורבת ותוצאותיה בוצעו בהתאם לחלוקת ימי עסקים**; ואף פירוט החישוב יוגש רק אם יידרש לכך;

כמו כן, רק אם היחיד ביקש לחשב אחרת את חלק הכנסתו המעורבת החייבת במס בישראל, 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.

לבסוף נציין כי במישור המעשי, משמעותה של המחלוקת בסוגייה הנ"ל הצטמצמה בעקבות ביטול הפטור מדיווח לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים אשר הגיעו לישראל החל מיום 1.1.2026.

עם זאת, ההחלטה מוסיפה להיות רלוונטית לכל מי שחל עליו משטר הפטור הקודם, והיא אף מחדדת סוגיה עקרונית רחבה יותר – מהו האיזון הראוי בין סמכויות הביקורת של רשות המיסים לבין ההגנות וההטבות שבחר המחוקק להעניק לנישומים מסוימים. לשיטתנו, מקום שבו המחוקק קבע פטור מפורש מדיווח, אין לפרשו באופן המאפשר לעקוף אותו בדרך פרשנית, גם כאשר הדבר מקשה על הליך השומה. אחרת, תישחק במידה רבה אחת ההטבות המרכזיות שביקש תיקון 168 להעניק.