

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

שהה בישראל 30 יום או יותר - ייחשב כמי שמרכז חייו באותה שנה היה בישראל. משמעות הדברים היא שכל מי שעוזב את ישראל לאחר 29 בינואר נדרש להגיש דוח מס בישראל כולל דוח מפרט (טופס 1348) לשנת העזיבה.

תיקונים אלו משפיעים מדי יום ביומו על אוכלוסיית העולים החדשים, התושבים החוזרים הוותיקים ואלו שמבקשים לעזוב את ישראל באופן זמני או בכלל, למטרות רילוקיישן, לימודים, הגירה ועוד. ברשומון זה נביא דוגמאות פרקטיות בהן נתקלנו, תוך שניציג את עמדת רשות המסים, שלעיתים אינה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה ולשון החוק.

דוגמה ראשונה: מה בין ניתוק תושבות לצרכי הפקודה לבין ניתוק תושבות לצרכי חוק מיסוי

מקרקעין

זוג צעיר, בני 30 בערך ובלי ילדים עדיין, יוצאים מישראל לתקופה מוגדרת למטרת לימודי תואר שני של בן הזוג. לאחר פחות משלוש שנים, במהלכם סיים בן הזוג את לימודיו ועשה התמחות קצרה, ובת הזוג עבדה בעבודה זמנית, הם חוזרים לחיות בישראל.

זוג מבוגר יותר, בני 45 עם ילדים, יוצאים גם הם מישראל. שניהם ילידי מדינה זרה והתגוררו בה רוב חייהם, וכעת הם חוזרים אליה. לאחר תקופה של קרוב לחמש שנים, במהלכה שניהם עבדו בעבודות

מיסוי רילוקיישן ותושבים חוזרים: הרהורים נוספים וסוגיות פרקטיות בניתוק תושבות וחזרה

לישראל

עשור חלף מאז נכנס לתוקף תיקון 168 לפקודה. התיקון שילב בפקודת מס הכנסה את הגדרת "תושב חוזר ותיק" והשווה את הטבות המס הניתנות לו לאלו של "תושב ישראל לראשונה" (עולה חדש). בנוסף, התיקון יצר כידוע הגדרה נוספת ל"תושב חוץ" אשר קובעת ככלל כי ל"תושב חוץ" ייחשב לא רק מי שאינו תושב ישראל אלא גם מי ששהה מחוץ לישראל במשך 4 שנים רצופות.

כמעט חמש שנים חלפו מאז נכנס לתוקף תיקון 76 לחוק מיסוי מקרקעין אשר לראשונה שילב בחוק מיסוי מקרקעין את ההגדרות "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ" מהפקודה ונתן למנהל מיסוי מקרקעין את הסמכות לקבוע את תושבות היחיד לעניין החוק. הנפקות המרכזית של השינוי קיימת בעיקר בקביעת מס הרכישה ומס השבח ברכישה ובמכירה של דירת מגורים יחידה.

למעלה משנתיים חלפו מאז שנכנס לתוקף תיקון 223 לפקודה אשר החיל לראשונה חובת דיווח בישראל על כל יחיד שעוזב את ישראל ונפל ל"חזקות הימים". חזקות הימים, נזכיר, מופיעות בסעיף 1 לפקודה בהגדרת "תושב ישראל" וקובעות שיחיד ששהה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס קלנדרית, או שהה בישראל 425 ימים או יותר במשך שלוש שנים כאשר בשנה האחרונה ביניהן

אינה גורמת דרך כלל לניתוק תושבות (עמ"ה 943/59, ע"מ 12-01-19466).

מה גרם לרשות המיסים (אמנם לא אותו משרד, אבל עדיין אותה רשות) לנהוג בניגוד לדין, בניגוד לשכל הישר ואף בניגוד לעמדות הפומביות שהיא עצמה פרסמה? התשובה ברורה מאליה – גביית מיסים כמובן. הכרה בכך שהזוג הצעיר נותרו תושבי ישראל בתקופת שהותם בחו"ל יאלץ את מיסוי מקרקעין להעניק להם הטבה משמעותית במס רכישה על הדירה שרכשו בזמן שהותם בחו"ל (באופן אירוני, רכישת הדירה הנ"ל מעידה דווקא על זיקה חזקה לישראל ועל כך שמרכז החיים של בני הזוג לא נותק). כמו כן, הכרה בכך שהזוג המבוגר יותר הפכו לתושבי חוץ ימנע ממס הכנסה להטיל מס על הכנסות פיננסיות שהפיקו בני הזוג מחוץ לישראל. מעניין לדעת מה הייתה עמדת הרשות אם המצב היה הפוך - אם הזוג המבוגר יותר היו רוכשים דירה בישראל, והזוג הצעיר היו מפיקים הכנסות פיננסיות בחו"ל.

נציין כי פקיד השומה טרם קיבל החלטה סופית בנושא, וביקש להתייעץ עם המחלקה המקצועית ברשות המיסים. מיסוי מקרקעין סירבו תחילה לערוך התייעצות דומה ושלחו את בני הזוג אחר כבוד להביא אישור בכתב מפקיד השומה שלהם, לפיו הם נותרו תושבי ישראל – הליך קשה ומפרך בפני עצמו, התלוי לא מעט ברצון הטוב של עובדי פקיד השומה. לבסוף, מיסוי מקרקעין התרצו ובסופו של הליך של השגה הסכימו לראות בבני הזוג כתושבי ישראל לצרכי קבלת ההטבה במס רכישה.

קבועות במדינה הזרה וילדיהם למדו במוסדות חינוך בה, הם חוזרים לישראל.

לדעת רשות המיסים, זוג אחד מבין השניים חדלו להיות תושבי ישראל בעקבות עזיבתם, ואילו הזוג השני נותרו תושבי ישראל. חושבים שאתם יודעים לזהות אותם? ובכן, תחשבו שוב. מנהל מיסוי מקרקעין קבע תחילה שהזוג הצעיר, אשר רכשו דירה בישראל במהלך שהותם בחו"ל, אינם זכאים להטבות במס רכישה המוענקות לתושבי ישראל, כיוון ש"מדובר בתושבי חוץ". לעומת זאת, מס הכנסה (פקיד השומה) קבע שעל הזוג המבוגר יותר להגיש דו"חות לגבי שנות המס בהן שהו במדינה הזרה – חובה החלה על תושבי ישראל (למעט חריגים מסוימים, אשר אינם רלוונטיים לבני הזוג).

לא נכביר כאן במילים אודות מבחן מרכז החיים, שהינו המבחן העיקרי לקביעת התושבות של יחידים. נאמר רק בקצרה כי בהוראות הביצוע של רשות המיסים (ובפרט חוזרי מס הכנסה 1/2011 ו- 1/2012) נקבע ש"התחום האפור" לעניין זה הוא עזיבת ישראל לתקופה שנעה בין שלוש שנים לארבע שנים. עזיבת ישראל לתקופה הקצרה משלוש שנים תאפשר רק לעתים רחוקות ניתוק תושבות (ראו למשל ע"מ 12-01-19466), בעוד עזיבת ישראל לתקופה העולה על ארבע שנים תביא בדרך כלל לניתוק תושבות (דבר העולה כאמור מהגדרת "תושב חוץ" בפקודת מס הכנסה ובא לידי ביטוי בחוזר 1/11 של רשות המיסים). זאת ועוד, בפסיקה נקבע ככלל כי עזיבת ישראל לצורך לימודים

התנהלות זו מחזקת את המסקנה כי נכון יותר לטעון לניתוק תושבות בשנת העזיבה או בשנה שלאחריה ולא להמתין ארבע שנים, מתוך תקווה שפקיד המס יאות להחזיר את המס ששולם בישראל במהלך כל התקופה.

טענת הניתוק בשנת העזיבה מבוססת על החלופה הראשונה של תושב חוץ (מי שאינו תושב ישראל). אמנם היא מחייבת כאמור ברוב המצבים הגשת דוח מפרט עם דוח המס (טופס 1348) לשנת העזיבה ולפעמים גם לשנה שלאחר מכן, אך עצם העלאת הטענה מונעת את הדיווח על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל וכן עשויה להביא להחזר מס כבר בשנת העזיבה. מובן, כי טענת ניתוק התושבות תלויה גם בתקופת השהייה מחוץ לישראל.

דוגמה שלישית: הדוח המפרט – המלכודת לבן

הזוג שאינו עובד מחוץ לישראל

מעניין לעניין באותו עניין. הזכרנו לעיל את החובה שקיימת בהגשת דוח מפרט ליחיד שעזב את ישראל, אשר טוען לניתוק תושבות אך נופל בחזקות הימים. הסיפא של סעיף 131(א)(5) לפקודה קובע כי החובה על הגשת דוח מפרט אינה חלה על "בן זוג וילדיו של יחיד כאמור". כך, בשנים הראשונות לאחר עזיבת ישראל עלול להיווצר מצב שבו בן הזוג שהינו בעל מקורות ההכנסה מחוץ לישראל אינו נופל בחזקות הימים ולכן אינו נדרש להגיש דוח מפרט בישראל ואילו בן הזוג שאינו עובד מחוץ לישראל נדרש להגיש דוח מס בישראל אם נפל לחזקת הימים בשל ביקוריו בישראל. בן הזוג שאינו עובד

דוגמה שנייה: החלופה השנייה לתושב חוץ -

חזיון תעתועים

כפי שצינו לעיל, במסגרת תיקון 168 נוספה חלופה שנייה לתושב חוץ אשר מבקשת שהות של ארבע שנים מחוץ לישראל על מנת לקבל ודאות בשאלת ניתוק התושבות. החלופה מתנה זאת בכך שבמהלך השנתיים הראשונות ישהה היחיד למעלה מ- 183 ימים מחוץ לישראל וששנתיים האחרונות מתוך ארבע השנים "מרכז חיו" של היחיד לא יהיה בישראל. כלומר, החלופה יוצאת מנקודת הנחה כי העברת מרכז החיים אל מחוץ לישראל היא תהליך המצריך זמן ועל כן מוכנה לראות גם במי ששוהה מספר ימים רב יחסית בישראל במהלך השנתיים הראשונות, כמי שניתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס, אם ישהה לבסוף לפחות 4 שנים מחוץ לישראל וישמור על מרכז חיים מחוץ לישראל.

לפיכך, היינו מצפים כי לאחר ארבע שנות היעדרות מישראל - לבטח כאשר מספר ימי השהייה בישראל נמוך - תיעתר רשות המסים להכיר בניתוק התושבות מיום העזיבה ולא תערים קשיים מיותרים (למשל, לצרכי קבלת החזר מס, מיסוי אופציות וכו'). לדאבונו, לא כך הוא הדבר. בפועל, עורכת רשות המסים בחינה של מרכז החיים לאורך כל ארבע השנים, שולחת שאלוני ניתוק תושבות (אשר מנוסחים על ידי כל משרד בנפרד, כך שלעתים הנוסחים שלהם אינם זהים), מבקשת דוחות מס שהוגשו בחו"ל במהלך התקופה ומקשה כעניין של מדיניות על ניתוק תושבות.

את משפחתו בישראל באופן קבוע. אולי זו הסיבה שטופס 5329, שהינו "דו"ח פרטים אישיים והצהרה על מקורות הכנסה", נשלח בעת האחרונה לרבים באוכלוסייה זו. במסגרת הטופס הנ"ל היחיד צריך לקבל החלטה אם הוא "תושב ישראל" או "תושב חוץ", דבר שישפיע בהכרח גם על תחילת מועד ההטבות הניתנות לו כתושב חוזר, תושב חוזר ותיק או עולה חדש. ברמה המהותית, הן תושב חוץ והן תושב חוזר ותיק במהלך תקופת ההטבות אינו נדרש לפרט על הכנסותיו ונכסיו מחוץ לישראל.

דוגמה חמישית: רולינג מסלול ירוק לעולים חדשים ותושבים חוזרים ותיקים - הירוק התחלף

באדום

לפני שנים אחדות פרסמה רשות המסים את טופס 913 שכותרתו "בקשה להחלטת מיסוי במסלול ירוק" בנושא: עמידה בתנאים לקבלת מעמד כ"תושב ישראל לראשונה" ו- כ"תושב חוזר ותיק". הטופס מתנה את קבלת ההחלטה בעמידה בשורה של תנאים כמותיים ואיכותיים שצופים פני עבר. תנאים אלו מסייעים לפקיד השומה לבחון אם מרכז חייו של היחיד היה מחוץ לישראל בעשר השנים שקדמו לעלייה/ חזרה לישראל במקרים שאינם מורכבים, וכך הוא יכול להנפיק אישור בזמן קצר יחסית. הטופס מציין באופן ברור כי "אין לראות בהחלטה זו כאישור על תושבות בישראל". ובצדק. שכן אישור תושבות יכול להינתן ככלל רק לאחר שחלף פרק זמן ממועד העלייה/ הגעה. היינו מצפים אם כן כי יחיד שעומד בתנאי החלטת המיסוי יקבל

נדרש לכאורה להגיש דוח מס לרבות דוח מפרט גם אם אין לו כל הכנסה חייבת לפי הפקודה, והגם שלא היה נדרש להגיש דוחות מס בישראל אילו היה מתגורר בישראל. מצב זה טיפוסי למשפחות רבות שעוזבות לרילוקיישן עם ילדים קטנים. בדרך כלל אחד מבני הזוג אינו מועסק במדינת הרילוקיישן ונוהג לבקר את ישראל יותר מכן הזוג השני. טוב תעשה רשות המסים אם תצא בהבהרה כי יחיד שאין לו מקורות הכנסה מחוץ לישראל אינו נדרש להגיש דוח מס בישראל. עם זאת, ברור כי ניתוק תושבות לצרכי מס מחייב התנהלות נכונה של התא המשפחתי כולו ולא רק של אחד מבני הזוג.

דוגמה רביעית: מה הקשר בין הדוח המפרט לבין

טופס 5329 בהקשר של תושב חוזר ותיק

הדרישה להגשת דוח מפרט בישראל אינה מכוונת רק לעוזבים את ישראל אלא גם לקהל החוזרים. עיון בטופס 1348 מגלה כי היא מבקשת הצהרה לגבי יחידים אשר נחשבים כתושב חוזר, תושב חוזר ותיק או עולה חדש. בהקשר לכך, לעיתים שיבה לישראל לאחר שנים ארוכות מחוץ לישראל מלווה בתהליך הדרגתי על פני שנים ספורות ולא בחזרה של כל התא המשפחתי במועד אחד ברור. לעיתים אחד מבני הזוג ממשיך לנהל את מרכז חייו הכלכלי, העסקי והחברתי מחוץ לישראל, בעוד משפחתו שבה לישראל. בכל המצבים הללו בן הזוג שנותר מחוץ לישראל צריך להתנהל בצורה מושכלת על מנת שיוכל לטעון כי מרכז חייו טרם עבר לישראל. הדברים מקבלים משנה חשיבות אם הוא נוהג לבקר

מקרקעין השונים להתייעץ עם המחלקה המקצועית לפני שהם מוציאים שומות או דרישות אחרות, שבבסיסן עומד נושא התושבות. **לגבי הדוגמה השנייה**, צריך להיות נוהל מסודר שיבטיח החזר מס ליחיד ששהה מחוץ לישראל למעלה מארבע שנים. טוב תעשה כאמור רשות המסים אם תוציא הבהרה ביחס לפטור מהגשת דוח מס ביחס ליחיד שאין לו כל הכנסה מחוץ לישראל (**דוגמה שלישית**) ותתקן או תשנה את מדיניותה לגבי המסלול הירוק בקשר עם תושבים חוזרים ותיקים או עולים חדשים (**דוגמה חמישית**).

בכל מקרה, מסקנת הדברים היא שעד שלא תהיה מדיניות ברורה בעניין, נכון יהיה מצד הנישומים לפעול למיצוי זכויותיהם גם במחיר של מאבק מנהלי ומשפטי במקרים המתאימים.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז ועו"ד אנה צברי. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.

את האישור ללא העמדה של דרישות נוספות מצד רשות המסים. אך ציפיות לחוד ומציאות לחוד. בפועל רשות המסים אינה מסתפקת בבחינת התקופה שקדמה לעלייה אלא בוחנת במסגרת הבקשה באור ירוק אם המבקש העביר הלכה למעשה את מרכז חייו לישראל. קרי, הדיון הופך באחת מדיון קצר על סטטוס לגבי מעמד המבקש כתושב ישראל לראשונה/ תושב חוזר ותיק לדיון ארוך על שאלת תושבותו של היחיד לאחר מועד העלייה. ברור כי בכך מחטיאה רשות המסים את התכלית המקורית שעומדת בבסיס המסלול הירוק. טוב תעשה רשות המסים אם תשנה את מדיניותה ותפריד בין שאלת מועד העלייה/ הגעה לישראל לבין שאלת התושבות שלאחריה. לחילופין, נדרשת הרשות להוסיף תנאי נוסף לטופס לפיו המבקש נדרש להיות תושב ישראל לצרכי מס במועד הגשת הבקשה. כללי ההגנות המנהלית מחייבים אותה לאמץ את אחת החלופות ולא להשאיר את המצב עמום כפי שהוא כיום.

סיכום והמלצות

ברשומון זה נסינו לתאר את הקשיים הפרקטיים ואת חוסר הודאות המלווים את תהליך העזיבה והחזרה לישראל לצרכי מס. מובן שהדוגמאות המובאות לעיל אינן מהוות רשימה ממצה של סוגיות מס אלו. חלק גדול מהקשיים היו נפתרים מאליהם אילו רשות המסים הייתה מגבשת מדיניות אחידה וברורה בסוגיות הנ"ל. כך למשל, ביחס **לדוגמה הראשונה**, רצוי שיצא נוהל אשר יחייב את משרדי מיסוי