

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

ומקום פעילותו בארגונים שונים (להלן: "מבחני המשנה"). בנוסף לסממנים המהותיים שמסייעים לנו בקביעה היכן מרכז חייו של אדם, נקבעו חזקות אובייקטיביות טכניות ולפיהן נישום יחיד הינו בחזקת תושב ישראל באם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 183 ימים או יותר (להלן: "החזקה הראשונה"), או אם שהה בישראל בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר וביחד עם השנתיים שקדמו לשנת המס שהה בישראל לפחות 425 ימים בישראל (להלן: "החזקה השנייה" וביחד עם החזקה הראשונה: "החזקות"). החזקות ניתנות לסתירה על ידי הנישום ועל ידי פקיד השומה. כלומר, הן הנישום והן פקיד השומה יכולים להוכיח, כי למרות שהחזקות מתקיימות בעניינו של הנישום הספציפי, עדיין מרכז חייו של הנישום נמצא מחוץ לישראל.

יצוין, כי עד שנת 2003 (טרם תיקון 132 לפקודה) הוגדר תושב ישראל בהקשר של יחיד כ"יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדר ארעי שהם לדעת פקיד השומה סבירים ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב בישראל" (להלן: "ההגדרה הישנה"). הפסיקה שניתנה עד כה בעניינו של יחיד (ראו למשל ע"מ 1071/04 וע"א 477/02) דנה בתושבות של יחיד לאור ההגדרה הישנה ואימצה לתוכה את מבחן מרכז החיים (ראו למשל רשומון מס מס' 37 מיום 6 בדצמבר 2012). בפסק הדין בעניין א.כ נבחנה מחדש שאלת מרכז

רשומון מס בנושא מיסוי בינלאומי – "רשמים דגשים ומחשבות לעניין תושבות של יחיד בעקבות פסק דין א.כ."

פתח דבר

סוגית התושבות של יחיד לצרכי מס, הינה סוגיה רבת משמעות מבחינה מיסויית, שכן היא גוזרת ככלל את חבות המס וחובת הדיווח של ביחיד בישראל ומחוצה לה. סוגיה זו עברה רביזיה חקיקתית במסגרת תיקון 132 לפקודה, שנכנס לתוקף בשנת המס 2003, כאשר במסגרתו הורחבה הגדרת תושב ישראל לצרכי מס. עשור לאחר מכן, ניתן לאחרונה עניין א.כ, אשר בוחן לראשונה במישרין את תושבות המערער באותו עניין לאור ההגדרה של "תושב ישראל" בפקודה לאחר תיקון 132. בכך נדון ברשימה זו.

תושב ישראל לצרכי מס

הגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") לגבי יחיד קובעת ברישא הדברים, כי יחיד ייחשב כתושב ישראל אם "מרכז חייו בישראל". בהמשך ההגדרה נקבע, כי לשם בירור מרכז החיים של היחיד יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של הנישום, דוגמת מקום ביתו הקבוע, מקום המגורים של היחיד ובני משפחתו, מקום עיסוקו, מקום האינטרסים הכלכליים

שהה בישראל בשנת 2003-244 ימים; בשנת 2004-175 ימים; בשנת 2005-175 ימים ובשנת 2006-163 ימים. שהייה זו הקימה את החזקה השנייה, לפיה רואים את מרכז חייו של המערער בשנות המס שבערער בישראל. **בית המשפט דחה את הערעור. את הכרעתו ביסס בית המשפט על מבחן מרכז החיים ופרט את מבחני המשנה המפורטים בו.**

"**מקום ביתו הקבוע**"- בית המשפט ביאר, כי אין חובה שביתו הקבוע של נישום יהא בית אשר יש לנישום זכויות קנייניות, למרות שזכויות קנייניות עשויות להוביל למסקנה, לדידו של בית המשפט, כי אכן מדובר במקום ביתו הקבוע של הנישום. סממנים נוספים אשר בית המשפט העלה כמסייעים בזיהוי של בית כמקום ביתו הקבוע של היחיד, הינם היכולת המשפטית והפיסית להשתמש בבית, תכיפות המגורים או השימוש בבית, אנשים אחרים המתגוררים בבית ומזוהים עם הנישום, והאם כתובת הבית מופיעה במשרד הפנים או במוסדות אחרים ככתובת המגורים של הנישום, הכתובת בה הנישום נוהג לקבל דברי דואר.

לגופם של דברים, בית המשפט קבע, כי הבית ביבנה הוא ביתו הקבוע של המערער. לעניין זה ציין בית המשפט, כי המערער הינו הבעלים של הבית יחדיו עם אשתו; הוא מתגורר בבית זה חלק מהזמן בו הוא שוהה בישראל; הוא יכול הן משפטית והן פיסית להיכנס לבית זה; דברי דואר מתקבלים בבית זה; הבית מופיע ככתובת הרשומה ברשם החברות ובבנק בו מתנהל חשבונו וכן בהסכמים שנעשו

החיים של היחיד, הפעם לאור מבחני המשנה והחזקות הקיימות בהגדרה לאחר תיקון 132.

עניין א.כ. (ע"מ 10-10-36696)

המערער הינו תושב ישראל, אשר בשנת 1994 הקים ורשם חברה ברומניה (להלן: "החברה הרומנית"), אשר שילמה מס ברומניה. המערער הפעיל באמצעות החברה הרומנית עסק לתיווך, ניהול ושיווק נכסי נדל"ן. בשנת 2001, טען המערער, כי העתיק את מקום מגוריו לרומניה והחל להתגורר שם עם בת זוג. כמו כן, בכל אחת משנות המס הנדונות בפסק הדין (2005 ו-2006) שהה המערער בישראל פחות מ-183 ימים בשנה וכן משרד הקליטה הודיע לו ביום 18 ביוני 2009, כי הוא עונה להגדרה של "תושב חוזר". על בסיס עובדות אלו, המערער טען, כי אין לראות בו כתושב ישראל לצרכי מס בשנות המס בערעור.

מנגד פקיד השומה מצא, כי המערער נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לשני ילדים בגירים המתגוררים בישראל. למערער בית מגורים ביבנה וכן דירת מגורים נוספת, המשמשת למגורים של אחד מילדיו. המערער מחזיק בשליש ממניותיה של חברה ישראלית. המערער רשום כבעלים של מחצית מחנות, שהחברה הישראלית מנהלת בה את עסקיה. למערער חשבון בנק בישראל וכן היה מתנדב פעיל במשמר האזרחי. המערער הגיש בשנות המס הנדונות דוחות לצרכי מס בישראל בהם דיווח על הכנסות מעבודה מהחברה הישראלית וכן דרש נקודות זיכוי בגין תושבותו בישראל. המערער

ברומניה על ידיו. מנגד המערער לא הוכיח, כי הבית שבעלותו ברומניה שימש לו בית קבע. בית המשפט מציין בהקשר זה שאין בעובדה שהמערער הוא בעלים של בית על מנת שאותו בית יחשב כ"ביתו הקבוע".

"מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו"- מבחן זה עוסק בשאלה, היכן נמצאים האינטרסים הכלכליים של הנישום, אשר עשויים להתבטא הן בתחום עסקיו של הנישום והן ברכושו והשקעותיו. ביישום הדברים מצא בית המשפט, כי למערער קיים רכוש משמעותי בישראל- מחצית ממניות החברה הישראלית בעלות על מחצית מבית מגורים ביבנה ומדירת מגורים נוספת בה מתגורר בנו, וכן בעלות על מחצית מהחנות המשמשת את החברה הישראלית. נוסף לכך, למערער חשבון בנק משותף עם אשתו בישראל. מנגד, ציין בית המשפט, כי למערער ישנם אינטרסים כלכליים פעילים ומהותיים ברומניה. המערער הינו בעלים של החברה הרומנית. המערער העיד כי יש לו רכוש נוסף ברומניה כדוגמת דירות מגורים וכלי רכב. ואולם, היות והמערער לא סיפק נתונים נוספים המבססים את דבריו, בית המשפט קבע שישנו קושי לקבוע היכן למערער יש יותר אינטרסים כלכליים. כמו כן, בית המשפט יצא מנקודת הנחה, כי למערער יש רכוש "נזיל" ברומניה אשר שימש בעיקר לפעילות כלכלית שוטפת אך לא כרכוש קבוע. לפיכך, מסקנתו הייתה, כי האינטרסים הכלכליים של המערער הינם חלוקים באופן שווה בין ישראל לבין רומניה.

"מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים"- מבחן זו בוחן את הזיקה בין האדם למדינה על פי חברותו בארגונים שונים כגון ארגונים

ברומניה על ידיו. מנגד המערער לא הוכיח, כי הבית שבעלותו ברומניה שימש לו בית קבע. בית המשפט מציין בהקשר זה שאין בעובדה שהמערער הוא בעלים של בית על מנת שאותו בית יחשב כ"ביתו הקבוע".

"מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו"- בית המשפט ציין לעניין מבחן משנה זה, כי אשתו וילדיו של המערער מתגוררים בישראל. כך גם, אמו ואחיו ואחותו. נוסף לכך, בשנים 2003-2006 שהה המערער חלק נכבד מזמנו בישראל. מנגד, שוב, טענתו של המערער שהוא מתגורר עם בת זוג ברומניה החל משנת 2001 לא נתמכת בכל ראייה נוספת. למעלה מזאת, על פי ההסכם, שנמצא בפני בית המשפט, בת הזוג צורפה כבעלים בדירה ברומניה משנת 2009, כלומר לאחר שנות המס בערעור.

"מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע"- לשיטתו של בית המשפט מבחן זה בוחן את מקום העסקה או העיסוק הכלכלי של הנישום, ובעיקר הכוונה למקום עבודתו כשכיר או כעצמאי. לגופו של עניין, המערער היה בעלים בפועל של מחצית ממניות החברה הישראלית, המערער קיבל משכורת חודשית קבועה מטעם החברה הישראלית וכן דיווח עליה כהכנסת שכר בעת הגשת דוחות בישראל. במקביל, לא היה ויכוח לגבי העובדה, כי המערער עסק גם בניהול, תיווך ושיווק נדל"ן ברומניה. לאור עובדות אלו, בית המשפט קבע, כי המערער היה בעל עיסוקים קבועים הן בישראל והן

נוכח ההכרעה לעניין תושבות המערער, בית המשפט נדרש לסוגית סבירות השומה, אשר הוצאה למערער על ידי פקיד השומה. גם בסוגיה זו עמד בעוכריו של המערער הפן הראייתי. כלומר, המערער לא טרח לדווח על ההכנסות, אשר הופקו ברומניה, מן הטעם שראה עצמו כתושב חוץ, אשר אינו חייב בחובת דיווח על הכנסות שהופקו ו/או נצמחו מחוץ לישראל.

המערער צירף לתצהירו מסמך המהווה הודעת תשלום מס ברומניה וטען להחלת האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לרומניה (להלן: "אמנת המס"). עם זאת, בית המשפט קבע שגם אם במסמכים יש אישור על תשלום מס ברומניה, הרי שהמערער לא פירט מהו סכום המס אשר שולם וכיצד יש באמנת המס כדי לסייע לו. לפיכך, בית המשפט קבע, כי השומה שהוצאה למערער הייתה סבירה בעיקרה.

רשמים ולקחים מפסק הדין

בית המשפט **בעניין כ.א. מצא**, אם כן, כי מרכז חייו של המערער היה בישראל בשנות המס הרלוונטיות וזאת על סמך פריטה לפרוטות של מבחני המשנה בהגדרת תושב ישראל. פריטה זו נעשתה גם בפסקי דין קודמים של בתי המשפט (הגם שבאופן פחות מתודי), ואולם, פסיקת בית המשפט **בעניין כ.א. מעלה ומחדדת** לדעתנו מספר סוגיות, שראוי ליתן עליהם את הדעת בעת ניתוק תושבות מישראל. כך, לראשונה, נדון פסק דין בעניין תושבות של יחיד בעידן החזקות ותקופת שהייה ארוכה בישראל

מקצועיים (לשכת עורכי הדין, מועצת רואי חשבון). קיימת גם לדידו של בית המשפט חשיבות להתנדבות של נישום בארגון או גוף מסוים. בהקשר לכך, בית המשפט ייחס חשיבות לעובדה, כי המערער הינו מתנדב פעיל במשמר האזרחי.

בית המשפט אינו מסתפק במבחני המשנה ועובר לבחון את ההיבט הסובייקטיבי של מבחן מרכז החיים, דהיינו מה הייתה כוונתו של המערער והיכן הוא רואה את מרכז חייו (ראו למשל עמ"ה 300/91). לעניין זה מנחה בית המשפט, כי אין די בהצהרותיו של היחיד אלא יש להסתייע בראיות ובעדויות נוספות, אשר תומכות בהצהרות הנישום. כראיה לכוונת המערער להיחשב כתושב ישראל ראה בית המשפט מחד בדרישתו לקבלת נקודות זיכוי כתושב ישראל ומאידך, כי המערער לא פעל ברומניה לשנות את הסטטוס שלו – כמי שאינו תושב.

כמו כן, בית המשפט ייחס משמעות רבה לעובדה שהמערער נמנע מלזמן לעדות שורה ארוכה של עדים שעשויים היו לתמוך בדבריו ובגרסתו. ובלשון בית המשפט: **"הימנעותו המהדהדת והבולטת של המערער מהעדת עדים רבים רלבנטיים פועלת לו לרועץ, מערערת את גירסתו ותומכת בגירסת המשיב."**

לאור כל האמור, הגיע בית המשפט למסקנה, כי המערער היה "תושב ישראל" בשנות המס שבערעור ולכן הוא חייב בתשלום מס בישראל גם על הכנסות שהופקה מחוץ לישראל בהתאם לסעיף 2 לפקודה.

מישראל והעתקתן אל מחוץ לישראל. לצד זיקות אלו ועל מנת לגבות את הפן הסובייקטיבי של מבחן מרכז החיים, רצוי לפעול לקבלת אזרחות קבועה ו/או ארעית במדינת היעד.

המעניין הוא, כי שאלת התושבות של המערער לצרכי אמנת המס בין ישראל לרומניה נדחקה לקרן פינה וזכתה להתייחסות רפה בלבד מצדו של בית המשפט. מובן, כי אילו המערער היה מוכיח, כי הוא נחשב לתושב רומניה לצרכי אמנת המס (בהתאם למבחני ברירת התושבות בסעיף 4 לאמנת המס), הרי שממילא כל הכנסותיו שהופקו ו/או נצמחו מחוץ לישראל היו פטורות מכוח הוראות אמנת המס. יחד עם זאת, לאור מסקנתו של בית המשפט לעניין תושבתו של המערער לצרכי הפקודה, שקדם לה ניתוח משפטי – עובדתי סדור, ספק, אם בנסיבות המקרה המערער היה מצליח להוכיח, כי הוא נחשב כתושב רומניה לצרכי אמנת המס.

פסק הדין מעלה גם קושי ראייתי בפני יחידים, הרואים עצמם כתושבי חוץ ואינם מדווחים על נכסים והכנסות המצויים מחוץ לישראל. הקושי הינו קושי כפול. ראשית, אי דיווח על נכסים מחוץ לישראל הביא את בית המשפט **בעניין א.כ** למסקנה לפיה הזיקות הכלכליות של היחיד מצויות בעיקרן בישראל. שנית, אי דיווח כאמור יכול לחשוף את אותם יחידים לשומות מופרזות מטעם פקיד השומה, אשר רשאי במקרה של אי דיווח מצד הנישום לנקוט בחישוב תיאורטי על מנת לבסס את שומתו (ראו למשל ע"א 8082/09). על כן, במקרים הרלוונטיים, יש לשקול גילוי של המידע האמור כבר בשלב

העבירה את נטל ההוכחה והראייה לכתפי המערער. התקיימותה של החזקה השנייה בעניינו של הנישום, דומה, כי לא הותירה למערער כל סיכויי בנסיבות פסק הדין. יתרה מזאת, גם שהייתו של המערער כ-175 ימים ו-163 ימים בישראל בשנות המס שבערעור צוינה בפסק הדין והיוותה שיקול בהכרעתו של בית המשפט.

מצד שני, בית המשפט אינו מייחס משמעות מיוחדת למקום המשפחה של היחיד. כלומר, מיקומה של המשפחה בישראל הינו פרמטר נוסף בעיניו של בית המשפט, אשר מעיד על מרכז החיים של היחיד, אך אינו מהווה שיקול קונקלוסיבי לקביעת מרכז החיים של היחיד. דומה, כי ניתוח זה של בית המשפט אינו עולה בקנה אחד עם עמדתה של רשות המסים, אשר למיטב ידיעתנו רואה ככלל "בפיצול" תא משפחתי "כסדין אדום", אשר אינו מאפשר ככלל את ניתוק התושבות של היחיד (ראו למשל חוזר מ"ה 1/2012).

מנגד, בית המשפט **בעניין א.כ** בחן וייחס חשיבות למקומם הימצאם של כל בני משפחתו של המערער לרבות, אחיו, אמו וילדיו הבגירים. נזכיר לעניין זה, כי בפסיקה קודמת ייחסו בתי המשפט חשיבות רבה למקום מגוריה של משפחתו הקרובה של הנישום (בן/בת זוג וילדים קטינים), אך מיעוט, אם בכלל לייחס חשיבות למקום מגוריהם של בני המשפחה הבגירים של המערער (ראו עמ"ה 7038/03, וע"א 477/02).

כמו כן, פסק הדין, מדגיש ביתר שאת גם את חשיבות ניתוק מירב הזיקות הכלכליות והעסקיות

ההשגה, על מנת לשכנע את פקיד השומה בתושבות הזרה של הנישום ולהקטין את חבות המס במקרה שתידחה עמדתו של הנישום. לחילופין, ניתן לשקול להגיע להסדר דיוני עם פקידי השומה והפרקליטות לפיו תיבחן תחילה שאלת התושבות ורק לאחריה, בהתאם להכרעת הדין, יקום, אם בכלל הצורך, בדיווח ובכימות הכנסותיו של היחיד מחוץ לישראל. יש לזכור בהקשר לכך, כי קיימת מגמה בפסיקה לצמצם את האפשרות של העלאת טענות עובדתיות בשלב ערעור המס, אשר לא בא זכרן בשלב ההשגה (ראו למשל ע"מ 1222/03, ע"מ 1130-07). כללו של דבר, פסק הדין בעניין א.כ. מחדד את השיקולים והדרישות, אשר צריכים להנחות יחיד תושב ישראל, המבקש להעתיק את מרכז חייו מחוץ לישראל ולנתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס בימים טרופים אלו. מכאן חשיבותו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי ועו"ד (רו"ח) סנדה ארנולדיס. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il. 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.