

חברים יקרים:

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

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. חזקות אלו נסתרו לראשונה בפסק הדין בעניין ספיר.

פסק דין ספיר (עמ"ה 1072/07 וע"א 4862/13)

בפסק הדין נבחנה שאלת תושבותו של יחיד בשנות המס 2001 ועד 2005. היחיד החל בעבודתו כשכיר בשנת 1991 בחברת דמקו בע"מ. כעובד החברה, הוא נסע עם אשתו ובנותיו להתגורר בסינגפור בשנת 1994. סמוך לסיום עבודתו של המערער בחברה, הוא ומשפחתו שבו לישראל בשנת 1998. בסמוך לשנת 2001 המערער קיבל הצעה לשמש כיועץ בסינגפור. ביום 1 ביוני 2001 (להלן: "מועד העזיבה") המערער עבר להתגורר בסינגפור והחל לשמש כיועץ שם. המערער לסינגפור לא כלל את אשתו ואת שתי בנותיו.

בבואו להכריע האם המערער הינו תושב ישראל או לאו, בחן בית המשפט המחוזי בחן את "מרכז חייו של היחיד" בשנת העזיבה ובשנות המס המאוחרות יותר. לשיטתו של בית המשפט, בשנת מס 2001

מהפכה בתחום תושבות היחיד - מחשבות נוספות

בעקבות הכרעת בית המשפט העליון בעניין ספיר

(ע"א 4862/13)

פתח דבר

פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין ספיר (ע"א 4862/13), אשר פורסם לפני שבועות מספר, מהווה נקודת ציון בתחום ניתוק תושבות של יחיד לצרכי מס. פסק הדין שובר מוסכמות יסוד של רשות המסים ומציג עמדה מאוזנת יותר בתחום התושבות של יחיד לצרכי מס. בכך נדון להלן.

תושב ישראל לצרכי מס בקליפת השום

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 ומקום פעילותו בארגונים שונים. 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

העובדה שהוא מתגורר בדירת קבע בסינגפור מזה למעלה מ-10 שנים ולאחר סיום התקשרותו עם הגורם בסינגפור בשנת 2005 המשיך לעבוד בסינגפור תוך התערות בחיי המסחר, החברה והקהילה היהודית בסינגפור, מלמדת כי למרות החלטתה של אשתו לקבוע את מרכז חייה בישראל, בחר המערער לקבוע את מרכז חייו בסינגפור ואף פעל להגשמת בחירתו זו במשך תקופה ארוכה מאד.

בית המשפט מדגיש כי אכן יש חשיבות למקום המגורים של התא המשפחתי וכי אין זה שכיח שבני זוג חיים את חייהם בנפרד. עם זאת, אין לשלול התנהלות כזו אם וככל שיוכח כי מרכז חייו של המערער הינו דרך קבע בסינגפור וכי מירב הזיקות מצביעות כי מרכז חייו בסינגפור. בהתבסס על כך בית המשפט התווה, כי "הזוגיות המסוימת שבחרו בה אשת המערער והמערער גם בה יש כדי ללמד על זיקתו של המערער לסינגפור כמרכז חייו. עובדת היותם נשואים אינה יכולה לשמש משקל נגד כנגד כל שאר הזיקות האמורות."

לאור האמור לעיל הכריע בית המשפט, כי המערער נשא ובמידה גבוהה בנטל לשכנע כי מרכז חייו היה בסינגפור וכי הוא אינו תושב ישראל לשנות המס 2002-2005. בהתאמה נקבע, כי היחיד אינו חייב במס על הכנסתו שהופקה ו/או נצמחה מחוץ לישראל בשנות מס אלו.

ביום 20 במאי 2014 התפרסם פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור שהגיש פקיד השומה. בית המשפט דוחה את ערעורו של פקיד השומה ומשאיר

המערער הינו תושב ישראל שכן הוא שהה בישראל 224 ימים, מתוכם כשלושה חודשים, לאחר מועד העזיבה. כמו כן, בית המשפט ייחס לחובתו של היחיד את הזיקות שהיו ליחיד בישראל באותה שנת מס טרם העזיבה (עבודתו של היחיד אצל מעביד ישראלי עד לחודש מאי 2001, דירה להשקעה בישראל, בית מגורים, חשבון בנק משותף ליחיד ולרעייתו וכיו"ב) וקבע, כי מירב האינטרסים הכלכליים, המשפחתיים והחברתיים של היחיד הוכזו בישראל.

ביחס לשנות המס 2002-2005 היחיד שהה בישראל 148 ימים בשנת 2002, 166 ימים בשנת 2003, ו-185 ימים בשנת 2005. לגבי שנת 2004, נראה, כי היחיד שהה לא פחות מ-145 ימים בישראל. קל לראות אם כן, כי החזקות מורות, כי מרכז חייו של היחיד היה בישראל באותן שנות מס. ובכל זאת, בית המשפט המחוזי קבע, כי היחיד אינו תושב ישראל לצרכי מס באותן שנות מס (2002-2005). המערער עבד ועובד בסינגפור; ברשותו דירת קבע בסינגפור למעלה מ-10 שנים; המערער התערה בחיי המסחר, החברה והקהילה היהודית בסינגפור ובלשון בית המשפט: "מכל אלה, עולה כי רוב זיקות התושבות התלויות במערער מצויות בסינגפור ואילו זיקות התושבות שאינן תלויות בו בלבד כגון מקום מגורי אשתו ובנותיו, הרכבים שבשימוש המשפחה, הדירות שבבעלות משותפת למערער ולאשתו, חשבון הבנק המשמש את אשתו ובו מתקבלת גמלתו מהצבא, מצויות בישראל. המערער העיד כי בחר לחיות בסינגפור

דומות לעניין ספיר קבע בית המשפט המחוזי באותו עניין, כי הנישום לא ניתק את תושבותו מישראל. נזכיר לעניין זה בקצרה, כי פסק הדין בעניין א.כ. אשר ניתן בחודש מרץ 2013 עסק, בין היתר, בנייתוח תושבותו של נישום, יחיד, בשנות המס 2005 ו-2006. באותו עניין המערער הקים ורשם ברומניה בשנת 1994 חברה (להלן: "החברה הרומנית") והפעיל באמצעותה עסק לתיווך, ניהול ושיווק נדל"ן, כאשר החברה הרומנית, משלמת את מיסיה ברומניה. בשנת 2001 העתיק המערער את מקום מגוריו לרומניה וחי שם לטענתו עם בת זוג אזרחית רומניה. בהתאם בכל אחת משנות המס הנדונות (2005-2006) המערער שהה פחות מ-183 ימים בשנה. על בסיס עובדות אלו המערער טען, כי בשנות המס הרלוונטיות הוא לא היה תושב ישראל לצרכי מס. פקיד השומה טען מנגד, כי המערער נותר תושב ישראל מן הטעמים הבאים: המערער נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לשני ילדים בגירים המתגוררים בישראל. על שם המערער ואשתו רשום בית בעיר יבנה בה מתגוררת אשתו וכן דירת מגורים נוספת בה מתגורר בנם. המערער מחזיק בשליש ממניות של חברה ישראלית (להלן: "החברה הישראלית") וכן רשום כבעלים של מחצית מחנות, שהחברה הישראלית מנהלת בה את עסקיה. המערער הגיש דוחות מס בישראל ובמסגרתם דיווח על הכנסות עבודה מהחברה הישראלית וכן דרש נקודות זיכוי כתושב ישראל. המערער היה מתנדב פעיל במשמר האזרחי. בשנת 2003 המערער שהה בישראל 244 ימים, בשנת

את פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנו ביחס לשנות המס 2002-2005, וכדבריו: "על פי הנתונים שהוצגו ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב לישראל בשנים הרלוונטיות מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל. נתון זה, שהינו ככל הנראה הסיבה לביקוריו התכופים של המשיב בישראל, יש לו אכן משמעות רבה משום שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו. אך המציאות מלמדת כי יש משפחות אשר בוחרות לחיות אחרת ועל כן אף שמדובר בנתון משמעותי הנושא משקל ממשי לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף."

בית המשפט העליון גם רואה להדגיש, כי הרכוש והזכויות שיש ליחיד בישראל נצמחו לו בעבר בעת שהיה תושב בה וכי היחיד לא ביצע בשנים האחרונות פעילות כלכלית או פיננסית בנוגע אליהם או בכלל. לאור האמור קובע בית המשפט העליון, כי הנתונים האובייקטיביים שהציג היחיד "יש בהם כדי ללמד על זיקתו המובהקת לסינגפור במכלול ההיבטים הרלוונטיים ובמידה המטה את הכף אל עבר הקביעה כי מאז שנת 2002 הפכה סינגפור למרכז חייו."

בשולי הדברים - פסק הדין בעניין א.כ.

ברשומון מס מס' 43 סקרנו את הכרעת בית המשפט בעניין א.כ. (ע"מ 10-10-36696). השוואה בין עניין ספיר לבין עניין א.כ. מלמדת, כי בנסיבות

זאת לפעילות שקיים המערער בעניין א.כ. בישראל גם לאחר שעזב את ישראל ויתכן שניתן לזקוף זאת לעובדה, כי המערער לא נחשב כתושב רומניה לצרכי מס ודרש בדוחות המס שלו בישראל נקודות זיכוי כתושב ישראל. בין השורות נראה, כי בית המשפט בעניין א.כ. לא רחש לעדות המערער באותו עניין אמון רב, לעומת האמון שזכה לו היחיד בעניין ספיר מבית המשפט. בהקשר לכך, בית המשפט בעניין א.כ. ייחס משמעות רבה לעובדה שהמערער נמנע מלזמן לעדות שורה ארוכה של עדים, שעשויים היו לתמוך בדבריו ובגרסתו: "הימנעותו המהדהדת והבולטת של המערער מהעדות עדים רבים פועלת לו לרועץ, מערערת את גירסתו ותומכת בגירסת המשיב." בעניין ספיר לעומת זאת, ביסס בית המשפט את הכרעתו על עדותו היחידה של היחיד ונמנע מלזקוף לחובת היחיד את העובדה, כי אשתו בישראל לא נקראה למתן עדות.

חומר למחשבה!

סיכום, דגשים ומחשבות נוספות

הכרעת בית המשפט העליון בעניין ספיר מהווה הכרעה תקדימית במספר סוגיות הקשורות לתושבות יחיד ומחייבת את רשות המסים לעניות דעתנו לבחינה מחודשת של עמדתה בסוגיה. כך בית המשפט העליון מאפשר לבצע ניתוק תושבות לצרכי מס, גם במקרה של פיצול תא משפחתי במסגרתו שוהה הנישום פרקי זמן ארוכים יחסית בישראל כדי לבקר את משפחתו. לגישתה של רשות

2004-175 ימים, בשנת 2005-175 ימים ובשנת 2006-163 ימים. על סמך זיקות ועובדות אלו, קבע בית המשפט המחוזי, כי המערער לא סתר את החזקה השנייה, לפיה מרכז חייו היה בישראל בשנות המס הרלוונטיות ועל כן יש לראותו "כתושב ישראל לצרכי מס באותן שנות מס וכדבריו: "שקלול כל הנתונים שפורטו לעיל מוביל למסקנה הבאה: בפרמטרים האישיים והמשפחתיים הכף נוטה במובהק לכיוון ישראל. "ביתו הקבוע" של המערער נמצא בישראל, כל משפחתו: אשתו, ילדיו, אמו, אחיו ואחותו מתגוררים בישראל. כאמור המערער לא הוכיח כי ס' היתה בת זוגו בשנים הרלבנטיות... המערער גם פעל באותן שנים כמתנדב במשמר האזרחי (ויש לשבחו על כך). הפרמטרים התעסוקתיים והכלכליים מצביעים על תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון רומניה. המערער קיבל משכורת חודשית קבועה מחברת ב"א, הוא בעל מחצית המניות באותה חבר, יש לו רכוש קבוע ומשמעותי בארץ הכולל בעלות (מחצית) בשתי דירות מגורים ובחנות, חסכונות, קופת גמל, וחשבון בנק פעיל. מאידך, הוא בעלים של חברת נדל"ן פעילה ברומניה, ממנה הפיק המערער את הכנסתו ורווחיו העיקריים בשנים הנדונות, וכן יש לו ברומניה רכוש: דירות ורכבים."

ניתן לומר, כי מרבית זיקות אלו חלו גם בעניינו של היחיד בעניין ספיר, לרבות מספר ימי שהייה רב בישראל ועדיין מסקנת בית המשפט המחוזי והעליון בעניין ספיר היו שונות בתכלית. יתכן שיש לזקוף

בשנה בה מתבצע ניתוק התושבות. בית המשפט העליון מצטרף לעמדת בית המשפט המחוזי, לפיה נכסים, אשר שימשו את היחיד לפני עזיבתו את ישראל וממשיכים לשמש את קרוביו בישראל לאחר מועד עזיבתו אינם צריכים להשפיע על שאלת תושבותו של היחיד. בכך מצטרף בית המשפט לאמירה ותיקה יותר של בית המשפט העליון בעניין גונן (ע"א 477/02), לפיה "העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסוימות אף היא אין בה כדי לשלול את המסקנה שאליה הגעתי, וזאת נוכח האינדיקציות הרבות שפורטו המלמדות על העתקת מרכז חייו של המערער לארצות-הברית לפני המועד הקובע לענייננו". בכך מגדילה פסיקת בית המשפט העליון את הודאות ביחס להשלכות המס של יחיד, אשר עוזב את ישראל עם משפחתו ובלעדיה. יחד עם זאת, ההשוואה בין פסיקת בית המשפט בעניין ספיר לבין פסיקת בית המשפט בעניין א.כ. מחייבת את היחיד בכל מקרה לכלכל את מעשיו בתבונה בבואו לטעון לניתוק תושבות לצרכי מס. מעניין יהיה לראות, אם רשות המסים תאמץ אפוא את פסיקת בית המשפט העליון בחוזרים הבאים שתפרסם בסוגיה של תושבות יחיד לצרכי מס ותתקן חוזרים והחלטת מיסוי קודמים, אשר אינם עולים בקנה אחד עם החלטות בית המשפט העליון בעניין ספיר. לבסוף, נציין, כי לפסיקה זו יכולה להיות השפעה רבה גם על החבות בדמי ביטוח לאומי ליחידים, אשר עזבו את ישראל ועובדים מחוצה לה. בפרט לאור השינוי המסתמן במדיניות המוסד לביטוח לאומי, כפי

המסים עד כה, פיצול תא משפחתי ניתן היה ליישום רק במקרים נדירים בהם הנישום שהה בישראל לא יותר מ- 60 ימים בממוצע בשנה (ראו חוזר מס הכנסה 1/2012). יתרה מזאת, ברור גם, כי פסיקת בית המשפט בעניין ספיר מחזקת את עליונות הזיקות האובייקטיביות של מבחן מרכז החיים על פני תקופות השהייה של הנישום בישראל ובכך מגשימה את כוונת המחוקק, שלא לראות בחזקות הכמותיות את חזות הכול, אלא לאפשר ליחיד לסתור אותן במקרה הצורך. בית המשפט העליון בעניין ספיר חוזר גם על העיקרון, כי ניתוק תושבות אינו נעשה דרך כלל "באבחת החרב", אלא בתהליך המבשיל לאורך פרק זמן מסוים. בית המשפט פוסק, כי בנסיבות עניין ספיר, היחיד ניתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס כבר בשנת המס לאחר עזיבתו את ישראל. יש לשער, כי אילו היחיד היה עוזב עם משפחתו הקרובה את ישראל וממעט לבקר בה לאחר מכן באותה שנת מס, מסקנת בית המשפט הייתה, כי ניתוק התושבות היה מבוצע במועד העזיבה, קרי ביום 1 ביוני 2001. מכל מקום, בית המשפט שולל את הגישה הרשמית של רשות המסים, המובאת בחוזר 1/2012 ובפרסומים נוספים לפיה לא ניתן לנתק תושבות לצרכי הפקודה במקרה של הגירה לשם עבודה, אלא בחלוף למעלה משלוש שנות מס וגם אז לצרכי אמנת מס בלבד. בית המשפט העליון גם מדגיש, כי את מועד ניתוק התושבות יש גם לבחון לפי מעשיו של היחיד לפני מועד העזיבה ולא רק לאחריו. כן עולה ביתר שאת החשיבות של שהייה מועטת ככל הניתן בישראל

שפורסם לאחרונה במסגרת חוזר ביטוח 1417. על
כך ברשימה אחרת.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח)
מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי
רשקובן ועו"ד סיון נוה.

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.