

חברים יקרים:

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

פתח דבר

מספר נימים של היחיד בישראל ומבוסס על שתי חזקות כמותיות: הראשונה, קובעת, כי יראו את מרכז החיים של יחיד, השווה בישראל 183 ימים או יותר בשנת מס מסוימת, כמצוי בישראל. השנייה מתקיימת, אם היחיד שהה בשנת מס מסוימת 30 ימים או יותר בישראל, וביחד עם שתי שנות המס שקדמו לה, שהייתו בישראל הסתכמה ב- 425 ימים או יותר. יישום מבחן מרכז החיים נדון בשורה של פסקי דין שונים במהלך השנים האחרונות (ראו למשל עמ"ה 1072/07, ע"מ 12-01-19466). פסק הדין האחרון שדן בכך הינו פסק דין **אמית**, אשר התמקד בשאלת ניתוק תושבותו של יחיד, אשר טען, כי אינו תושב ישראל מחד ונמצא, כי לא שילם מס בצורה מסודרת מחוץ לישראל מאידך.

עניין רפי אמית

פסק הדין בעניין **רפי אמית** ניתן ביום 15 ביוני 2016 מאת כבוד השופט **הרי קירש**. המערער, מר אמית, נחשף כבר בגיל התיכון לעולם ההימורים ולמשחקי פוקר. לאחר שירותו הצבאי, בחודש יולי 2002, נסע ללאס וגאס, ארצות הברית. החל משנה זו החל המערער לשחק פוקר בבתי קזינו, באתרי אינטרנט ובטורנירים מאורגנים, הכול מחוץ לישראל. ימי שהייה של המערער בישראל על פני השנים היו כלהלן: שנת 2002 – 241 ימים; שנת 2003 – 168 ימים; שנת 2004 – 157 ימים; שנת 2005 – 87 ימים; שנת 2006 – 173 ימים; שנת 2007 – 30 ימים.

סוגיית התושבות של יחיד לצרכי מס בעלות השלכות רבות מבחינה מיסויית. לצרכי פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "**הפקודה**"), הסוגיה מוכרעת ככלל באמצעות מבחן מרכז החיים. מטרת מבחן מרכז החיים לבחון היכן מרכז החיים של היחיד. לצורך כך, הנחו בתי המשפט לערוך בדיקה כפולה: האחת, בדיקה אובייקטיבית - פיזית, קרי היכן מצויות מירב הזיקות של היחיד; השנייה סובייקטיבית, קרי מהי כוונת היחיד והיכן הוא רואה את מרכז חייו. לאחרונה התפרסם עניין **רפי אמית** (ע"מ 13-03-19898), העוסק בתושבותו של יחיד לצרכי מס בעניינו של יחיד, אשר טוען, כי אין לו תושבות פיסקלית בישראל ומחוצה לה (digital nomads). בכך תעסוק רשימה זו.

תושב ישראל לצרכי מס בקצרה

הגדרת "תושב ישראל" לעניין יחיד בסעיף 1 לפקודה מבוססת על מבחן "מרכז החיים", אשר מורכב משלושה מישורים: הראשון, מישור הזיקות האובייקטיביות של היחיד לישראל (בית קבע, מקום מגורים ומגורי משפחה, מקום העיסוק הרגיל, מקום האינטרסים הכלכליים, מקום האינטרסים החברתיים וכיו"ב); השני, המישור הסובייקטיבי, אשר בוחן את כוונותיו של היחיד – דהיינו, היכן הוא רואה את מרכז חייו; השלישי, המישור הכמותי, אשר מונה את

הרבות שהוא יצר מחוץ לארץ. בנוסף, נטען, כי כל פעילות המערער בענף הפוקר נערכה מחוץ לישראל והיא הייתה האינטרס הכלכלי הפעיל החשוב ביותר בחייו. באשר לתחושתו הסובייקטיבית, טען המערער כי הוא ניתק את זיקותיו לישראל נתק גמור, וכי תחושתו הייתה, כי הוא חדל להיות תושב הארץ.

מנגד, נטען על ידי פקיד השומה, כי לאור כמות הגדולה של ימי שהייה בישראל בכל התקופה, המערער הינו תושב ישראל. בנוסף, טען המשיב, כי בית הוריו של המערער הוא "ביתו קבע" של המערער. המשיב הדגיש את העובדה כי המערער לא הפך לתושב של כל מדינה אחרת ולא דיווח על הכנסותיו בכל ארץ אחרת. לטענת המשיב, הזיקות הכלכליות שהיו למערער בישראל, ובעיקר נכסי הנדל"ן וסכומי הכסף הגדולים, אשר הועברו לישראל, מהווים אינדיקציה רבת משקל לטענה כי "מרכז חיים" של המערער נותר בישראל.

לאחר שקלול העובדות והנסיבות, בית המשפט הגיע למסקנה כי המערער נותר תושב ישראל בשנת 2007. את הכרעתו ביסס בית המשפט על שלושה נדבכים מרכזיים:

ראשית, פנה בית המשפט לבחינת ימי השהיה של המערער. כבוד השופט **קירש** העניק חשיבות רבה לרצף ימי השהייה שלו בישראל וקבע כי שהייה במהלך פרקי זמן ממושכים, להבדיל מביקורים קצרים ורבים, מעידה על העדר ניתוק קשר עם ישראל. לשיטתו של כבוד השופט **קירש**, ליחיד

ימים; שנת 2008 – 177 ימים; שנת 2009 – 203 ימים ובשנת 2010 – 163 ימים. בפרקי הזמן השונים מחוץ לישראל, המערער שהה בעיקר בארצות הברית ובילה גם תקופות זמן ממשיות, בין היתר באנגליה, אוסטרליה, פנמה ותאילנד. בזמן שהייתו בישראל לן המערער אצל הוריו בחולון או בבתי מלון. למערער היה חשבון בנק בלאס וגאס וכן כרטיס אשראי. חשבון הבנק שם שימש להתנהלות כספית שוטפת ויומיומית. למערער היה חשבון בנק גם בישראל, אך לטענתו, חשבון זה היה פעיל פחות. בנוסף לחשבון הבנק הנ"ל, היה המערער בעלים של מגרש בחולון (משנת 2007), ובעל זכויות מקרקעין, יחד עם בני משפחה נוספים, בשני מבנים מושכרים בתל אביב, אשר נרכשו טרם עזיבתו. בשנת 2007 המערער רכש דירת מגורים שנבנתה בעיר טורונטו, קנדה. המערער היה מנוי במועדון כושר בלאס וגאס ונהג להתאמן שם. המערער לא הוכר כתושב בשום מדינה מחוץ לישראל, לא פתח תיק מס ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. למערער לא הייתה אזרחות זרה כלשהי והוא היה אזרח ישראל בלבד. במהלך השנים 2006 עד 2010 המערער העביר כעשרים מיליון שקל לחשבון הבנק שלו בישראל.

המערער טען כי בשנת המס הנדונה (שנת המס 2007) הוא שהה בישראל 30 ימים בלבד. לטענתו באותה תקופה לא היה לו בית קבוע בישראל והוא היה בבחינת אורח בבית הוריו כאשר בא לישראל לבקר. בנוסף הוא טען כי לא קשר זיקות לאף מדינה בה שהה, לרבות לישראל, והדגיש את החברויות

בהקשרו של יחיד, אשר עוזב את ישראל בגפו וסובב בעולם, ללא שיש לו נקודת אחיזה במקום אחר. על כך להלן:

סוגית בית הקבע

בית המשפט מחדד בעניין אמית את משמעות המונח "בית קבע" בעניינו של אדם בגיר, אשר התגורר בבית הוריו טרם עזיבת ישראל וחוזר להתארח בבית משפחתו בזמן ביקורים בישראל, לאחר עזיבת ישראל. בניגוד לעמדת פקיד השומה, בית המשפט מגיע למסקנה, כי במצב זה בית המשפחה לא ייחשב עוד ל"ביתו הקבוע", וכדבריו: **"יחד עם זאת, ניסיון החיים מלמד כי אדם בוגר שעזב את בית הוריו והעתיק את מקום מגוריו לעיר אחרת או למדינה אחרת, עשוי לשוב וללון בבית המשפחה בזמן ביקורים משפחתיים וזאת מבלי שאותו בית משפחה יישאר "ביתו הקבוע".** הדבר טבעי ומקובל ואין לצפות מבן משפחה כי ילון במלון או אצל חברים בזמן הביקורים. קשריו של אדם מתבגר עם בית הוריו ושורשיו שם אינם בהכרח מחייבים את המסקנה כי בית זה ייחשב "ביתו הקבוע" לנצח (או למצער כל עוד הוא רווק) והוא עשוי לכוון בית קבוע משלו במקום אחר והדברים ברורים. לינה מזדמנת בבית ההורים מדי פעם בפעם איננה סותרת את הדבר. למותר לציין בהקשר זה כי מקום מרכז חיי המערער, אשר היה כבן 28 בשנת המס 2007, לא ייקבע לפי מקום המגורים בפועל של הוריו או של אחיו." פרשנות זו, מתווספת לרשימת מקרים, אשר שוללים את קיומו של בית קבע של הנישום בישראל.

נוצרת שגרת חיים במהלך חופשה ארוכה, כדלקמן: **"המערער לא השכיל לפרט בפני בית המשפט מה היו מעשיו בישראל במהלך כל אותן תקופות וכיצד העסיק את עצמו כאן. בניגוד לחופשה קצרה בת שבוע, למשל, במקרה של שהייה בת חודשיים נוצרת, מן הסתם, שגרת חיים. לא הובאה בפני תמונה מוחשית של קורותיו של המערער בישראל."**

שנית, מדגיש בית המשפט את עובדה כי המערער לא היכה שורשים של ממש באף מדינה אחרת בעולם ובהתאמה לא שילם מיסים במקום אחר.

השיקול השלישי והמכריע של בית המשפט בפסק הדין, הינו האינטרס הכלכלי הפעיל והמהותי של המערער. בית המשפט קובע כי העברת כספים מהזכויות במשחקי הפוקר לישראל, מעידה על כך שהבסיס הכלכלי של המערער נותר בישראל וזאת חרף העובדה שמקום עיסוקו הרגיל הינו מחוץ לישראל.

לאור האמור, קבע בית המשפט, כי המערער לא הצליח להרים את הנטל המוטל עליו ולהוכיח כי מרכז חייו נמצא מחוץ לישראל בשנת המס הרלוונטית.

רשמים ותובנות נוספים מפסק הדין

דומה, כי מעבר להכרעה במקרה הקונקרטי, בית המשפט מעלה שורה של דגשים, הבהרות ותובנות ביחס לפרשנות מבחן מרכז החיים לצרכי מס ובפרט

עובדת קיומם של נכסים נוספים בישראל:

בעניין אמית (בדומה להכרעה בעניין ספיר ויעל צור), ייחס בית המשפט משקל משני בלבד בקביעת מרכז החיים של המערער, לנכסי נדל"ן שנרכשו בישראל עובר לעזיבת ישראל, ובלשונו: "אמנם הבעלות בנכסים והשבחת הנכס השלישי (המגרש בחולון והבנייה עליו) הן אינטרס כלכלי המצוי בישראל. אולם לאור אופיים של הנכסים (נדל"ן להשקעה), לאור העדר מעורבותו האישית של המערער בניהולם, ולאור העובדה כי שניים מהנכסים מתוך שלושה היו כבר בבעלות המערער עוד לפני נסיעותיו הראשונות לחו"ל, אינני סבור כי לאינטרס זה משקל מכריע בבחינת מרכז החיים של המערער. הרכב השקעות דומה עשוי להימצא בידיו של תושב חוץ מובהק שכף רגלו לא דרכה בישראל...".

עם זאת בית המשפט מדגיש, כי העברת כספים בסכומים משמעותיים לחשבון בנק בישראל מצביעה על אינטרס כלכלי פעיל ומהותי של הנישום בישראל. בהתאמה, העניק בית המשפט משקל מכריע לשיקול זה, וקבע: "לטעמי יש נפקות להעברת הכספים לישראל. אין לצפות כי אדם שניתק את קשרי תושבות עם ישראל, פתח דף חדש בחו"ל ואיננו רואה עוד את ביתו בישראל, יתמיד בהפקדת את חסכונו דווקא כאן. ברי כי החזקת פקדונות או השקעות אחרות בישראל איננה מובילה בהכרח למסקנה כי בעל ההון הוא תושב ישראל (וגישה אחרת עלולה "לצנן" את נכונותם של תושבי חוץ להחזיק פקדונות או

כך למשל, בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466) נקבע כי בית בבעלות הנישום אשר מושכר לתקופה ארוכה ואינו זמין לנישום ולבני משפחתו, אינו יכול להיכלל במסגרת בית קבע של יחיד.

על יחסי הגומלין בין המישור האובייקטיבי לבין המישור הסובייקטיבי של מרכז החיים

בדומה לפסיקה מוקדמת, בית המשפט סבור, כי אין לייחס משמעות רבה לכוונות היחיד, כל עוד הן אינן עולות בקנה אחד עם מעשיו בפועל, ב"זמן אמת": "המערער העיד כי לפי תחושותיו והבנתו האישית, הוא חדל להיות תושב הארץ והתנתק מישראל. אמנם יש מקום מסויים במסגרת בחינת מרכז חייו של אדם לבחון גם את כוונותיו. מטבע הדברים בדיקה זו תיעשה בזהירות ובדרך כלל להיבט הסובייקטיבי יהיה משקל משני בשקלול מלוא הנסיבות. יתרה מזאת, להיבט זה תהיה משמעות כאשר קיימות ראיות חיצוניות (אשר נוצרו "בזמן אמת") לגבי כוונותיו של הנישום. לעדותו של הנישום בבית משפט כאשר נושא התושבות כבר שנויה במחלוקת עם שלטונות המס יש משקל מוגבל." משמע, כאשר המישור הסובייקטיבי עולה בקנה אחד עם זה האובייקטיבי הוא מחזק את המסקנה שעולה מהמישור האובייקטיבי ביחס למקום מרכז החיים של היחיד (השוו למשל לעניין יעל צור).

ההיבט המשפטי הפורמאלי אדם פלוני עשוי להיות חסר תושבות, אם הוא איננו עומד במבחני התושבות של אף מדינה בעולם – הדוגמה הקלאסית שניתנת לכך הוא האדם החי על יאכטה ושט לו ממקום למקום מבלי שיהיה לו בסיס קבע כלשהו על היבשה. אולם מקרים כאלה יהיו, מטבע הדברים, נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם גם איננו תושב ישראל (ועל כן נחשב "תושב חוץ" לפי ההגדרה בפקודה) וגם איננו תושב של כל מדינה אחרת בעולם. מיסים ישירים נגבים על בסיס תושבות מתוך תפיסה פיסקאלית כי מן הראוי שתקציב המדינה ימומן בראש ובראשונה על ידי אלה שגרים במקום וצורכים ברגיל את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי הממשל. על אדם שטוען כי איננו תושב בשום מקום רובץ נטל להראות כי זיקותיו לכל מדינה ומדינה הן כה רופפות שאין הוא צורך במידה ממשית שירותים ציבוריים כאמור באף מקום וכי חייו מתנהלים "בתנועה" (או מחוץ לשטחן הריבוני של כל המדינות).

בכל הכבוד, עמדה זו אינה נטולה מספקות בעינינו, ולו מן הטעם שמבחן מרכז החיים בסעיף 1 לפקודה, שמצוי כאמור בבסיס הגדרות "תושב ישראל" ו – "תושב חוץ", אינו דורש ואינו מתנה את עזיבת ישראל לצרכי מס ברכישת תושבות במדינה אחרת. די לעניין זה, בניתוק הזיקות מישראל ובשהות מינימאלית בישראל על מנת לנתק תושבות מישראל. ניתן אולי להבין את קביעת בית המשפט

השקעות בישראל). כמו כן, עלינו לבחון, בין השאר, את "האינטרסים הכלכליים הפעילים" של הנישום, וניתן לגרוס כי הפקדות בישראל אינן מהוות אינטרס כלכלי "פעיל" בהקשר זה. אולם בנסיבות הנתונות, העברת הכספים לישראל – בהיקף כה גדול ובהזדמנויות שונות רבות (מש/2; מש/6) – איננה עולה בקנה אחד עם קו הטיעון הכללי של המערער בעניין ניתוק הזיקות (ובהקשר זה יש להבחין בין מקרה של אדם כמו המערער שפעילותו הכלכלית מתנהלת בעיקר בארה"ב – בה אין כל קושי לכאורה להחזיק חסכונות – לבין מקרה של אדם אחר המתגורר במדינה בה אין יציבות בנקאית או פיננסית ואין אפשרות מעשית להחזיק חסכונות באותו מקום). במקרה הנוכחי, העברת הסכומים לישראל יצרה לדעתי "אינטרס כלכלי פעיל ומהותי" בישראל.

משמע, גם העברת כספים לישראל, כשלעצמה, אינה מעידה בהכרח על מרכז חיים בישראל, אלא יש לבחון כל מקרה לגופו, לרבות את הנסיבות בהן נשלחים הכספים למשמורת בישראל.

העדר תושבות פיסקלית במדינה אחרת

בבחינת מרכז החיים של המערער, מדגיש בית המשפט ביתר שאת את העובדה, כי המערער לא היכה שורשים של ממש באף מדינה אחרת ולא פעל לקבלת תושבות קבועה ו/או ארעית במדינת היעד. לדידו של בית המשפט, נדירים הם המקרים בהם תתקבל טענה לחוסר תושבות פיסקלי: "אמנם מן

סיכום ודגשים נוספים

כללו של דבר, פסק הדין בעניין **אמית** מחדד את השיקולים והדרישות, אשר צריכים להנחות יחיד תושב ישראל, המבקש להעתיק את מרכז חייו מחוץ לישראל ולנתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס. דגשים אלו מקבלים משנה תוקף בהקשרו של יחיד, אשר אינו רוכש תושבות פיסקלית במקום אחר לאחר עזיבת ישראל ומאמץ התנהלות של נוד דיגיטלי (Digital Nomade). כך רצוי לנתק כל זיקה שאינה הכרחית בישראל; לאמץ ולתעד זיקות הקושרות את היחיד מחוץ לישראל; להשתדל לא לחדש זיקות לישראל ולא להעביר סכומי כסף ניכרים לישראל במהלך השהייה מחוץ לישראל וחשוב לא פחות לשהות פרק זמן מינימאלי, ככל הניתן בישראל במהלך תקופה זו (ורצוי שלא תהא קצרה מארבע שנים). מובן, כי עקרונות אלו צריכים להנחות את הדוח המפרט, אשר יוגש לפקיד השומה בעקבות תיקון 223 לפקודה, במצבים בהם יחיד נחשב כמי שמרכז החיים שלו בישראל, לפי החזקות הכמותיות והוא מבקש לסתור חזקות אלו. (להרחבה ראו רשומון מס מס' 87 של משרדנו).

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד שי ארז, עו"ד אנה צברי ועו"ד רפאל בוסידאן.

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.

על רקע הזיקות הנוספות שקשרו את היחיד לישראל.

בחינת ימי השהייה בישראל על רצף של זמן

עיון במספר הימים ששהה המערער בעניין אמית מלמד, כי שתי חזקות הימים לא חלו בעניינו בשנת המס 2007. ובכלל, בשנה זו שהה הנישום בישראל 30 ימים בלבד. אלא שבית המשפט אינו עוצר בכך ובוחן את שהייתו של היחיד גם בשנים שקדמו לשנה זו ובשנים שלאחריה. לדידו, אם הסממנים המהותיים מספקים תשובה ברורה בקשר למקום המושב של היחיד לצרכי מס, אין ככלל, צורך להיזקק לחזקות, שהינן בגדר מבחן שיורי. בית המשפט מוסיף ומדגיש, כי "**אין חולק כי ביישום מבחן מרכז החיים לצורך קביעת התושבות הפיסקאלית אין להעניק חשיבות מופרזת לעניין ימי השהיה בפועל: כידוע, בשנה מסויימת אדם עשוי לשהות כל ימות השנה בישראל מבלי להיות תושב בה ומאידך אדם עשוי להעדר מישראל בכל ימות השנה ועדיין להישאר תושב בה**". דומה, כי פסיקה זו אינה עולה בקנה אחד עם פסק הדין בעניין צור, אשר מנחה, כי "איתור מקום מרכז חייו של נישום, עניינו במרכז החיים בשנות המס הרלבנטיות". מכל מקום, ברור, כי עדיף ליצור רצף של שנים על מנת לבסס את טענת ניתוק התושבות.