



השפעות וירוס הקורונה - סוגיות במיסוי בינלאומי ותושבות יחיד - מעודכן - ליום 6 לאפריל 2020

מאת: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי



אין באמור במצגת 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 מצגת זו.

"תושב ישראל" – מבחן אובייקטיבי

תושב ישראל מוגדר בפקודה, כדלקמן:

לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

"תושב ישראל" – מבחן כמותי

תושב ישראל:

מבחן כמותי –

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 - (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 - (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר.
- (3) החזקה שבפסקה (3) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

"תושב חוץ"

- תיקון 168 תיקון, בין היתר, את הגדרת "תושב חוץ", לצרכי הפקודה. רוצה לומר, עד לתיקון 168 הוגדר "תושב חוץ" בפקודה בהגדרה השיורית "מי שאינו תושב ישראל". כלומר, מי שנמצא, כי "מרכז חייו" אינו בישראל ממועד מסוים ובהתאמה אינו נחשב עוד כ- "תושב ישראל", ייחשב כ"תושב חוץ" לצרכי הפקודה (להלן: "החלופה הראשונה").
- במסגרת תיקון 168 הורחבה הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לפקודה, כדלקמן:
"תושב-חוץ" – מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:
(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;
(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);".

חזרה מוקדמת לישראל

- על רקע המשבר הכלכלי הכלל עולמי, ייתכן כי רבים שעזבו את ישראל במסגרת רילוקיישן לעבודה בחברות זרות ומתוך כוונה להגר ממנה לתקופה בלתי מוגבלת, יאלצו לשוב לישראל בטרם עת.
- דגש: חזרה לפני תום ארבע שנים ממועד העזיבה –
- חוזר 1/2011: "יחיד שעזב את ישראל וטרם חלפו ארבע שנים ממועד עזיבתו ומשכך לא ניתן לקבוע בהכרח כי ניתק תושבותו ביום העזיבה, יפנה לפקיד השומה במקום מגוריו לשם הסדרת מעמדו כתושב חוץ בהתאם להגדרה".

חזרה מוקדמת לישראל

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466)

- המערערת באותו עניין, אזרחית ותושבת ישראל עברה לגור עם בעלה וילדיהם בהונג קונג בשנת 2006. לפני עזיבתה את ישראל, המערערת עבדה בחברת צים שירותי ספנות משולבים בע"מ, בתפקיד הטמעת מערכות פיננסיות. בהונג קונג עבדה המערערת בחברת בת של צים, בתפקיד של סמנכ"ל לענייני כספים של החברה.
- בחודש נובמבר 2005 יצאה המערערת מישראל להונג קונג להכנת הסידורים למעבר המשפחה. בינואר 2006 עזבו כל בני המשפחה, בעלה וילדיה, את ישראל והצטרפו למערערת בהונג קונג.
- מתוך כוונה לשהות פרק זמן ארוך במקום עבודתה החדש בהונג קונג, השכירה המערערת את ביתה לטווח ארוך, בעלה התפטר מעבודתו, ילדיה השתלבו בבתי ספר בהונג קונג והמערערת העתיקה באופן כללי את מרכז חייה מחוץ לישראל. קודמה בתפקיד שהה בהונג קונג חמש שנים.
- בחודש אוגוסט 2008 הופסקה עבודתה של המערערת במפתיע, עקב התחלפות מנכ"ל החברה בהונג קונג.
- המערערת שבה עם משפחתה לישראל במטרה לחזור ולעבוד בחברת צים, אשר המשיכה לשלם לה את משכורתה בזמן שהותה מחוץ לישראל.

חזרה מוקדמת לישראל

פסק הדין בעניין יעל צור (ע"מ 12-01-19466) - המשך

- המערערת דרשה קבלת החזר מס שנוכה לה במקור בישראל בידי חברת צים בגין שנות המס 2006 ו-2007 בטענה כי בשנים אלו נחשבה כתושבת חוץ לצרכי מס. פקיד השומה דחה את בקשתה. לדידו, המערערת לא ניתקה את תושבותה הישראלית לצרכי מס במהלך השנים המדוברות.

הערעור התקבל

ראינו כי המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת אך בפועל זו קוצרה ועבודת המערערת הופסקה כבר בשנת 2008. שינוי זה הכריח את המשפחה לשוב לישראל. חזרה זו ואף חזרת הבעל למקום העבודה הקודם, אינה מלמדת כי העזיבה בשנת 2006 הייתה לתקופה ארעית או כי כוונת המערערת הייתה כי ישראל תמשיך להיות מרכז החיים. את הזיקה הסובייקטיבית ואת הזיקות האובייקטיביות יש לבחון בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדיעבד, אלא אם ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת."

יודגש כי רשות המסים לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין.

חוסר יכולת לצאת מישראל

הסיטואציה: יחידים שאינם יכולים או רוצים לשוב למדינת תושבותם, אם בשל חשש מפני התפשטות וירוס הקורונה, אם בהעדר טיסות למדינת התושבות, אם בשל הידבקות שלהם עצמם, מחלת קרוב, או בידוד שנכפה עליהם בישראל וכיו"ב.

- בפסק הדין **בעניין קניג** (ע"מ 31489-01-13), הצליח הנישום לסתור את שתי החזקות ביחס לשנת המס 2006, למרות ששהה בישראל 212 ימים באותה שנת מס. הנישום הוכיח כי שהה בישראל פרק זמן ארוך מן המתוכנן בשל צו עיכוב יציאה מן הארץ שהוצא כנגדו על ידי בנק הפועלים בשל חוב כספי לבנק.
- בעניין סולר (עמ"ה 7038/03) בית המשפט לא זקף לחובת הנישום את עובדת שהותה בישראל של רעייתו לצרכי טיפול באמו החולה. שם, הדגיש בית המשפט את חשיבות המבחן הסובייקטיבי: "יישום האמור לעיל לענייננו מוליך למסקנה כי לאור המבחן השני, הסובייקטיבי, העוסק בכוונתו של האדם, ניתן לאמור כי לא נשללה גרסת המערער, לפיה הוא ראה בארה"ב כמרכז חייו, בתקופה הרלבנטית."

חוסר יכולת לצאת מישראל

תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו – 2006, מחריגות מהגדרת תושב ישראל בנסיבות מסוימות בין היתר יחיד המאושפז בעת שהות בישראל, כלהלן:

"3. יראו יחיד שאינו עולה חדש ושרואים אותו כתושב ישראל כאמור בפסקה (א)(1) ו-(2) להגדרה, כתושב חוץ, אם בחמש שנות המס הקודמות לשנת המס היה תושב חוץ והוא אחד מאלה: ...
(7) חולה המאושפז בבית חולים או במוסד שיקומי שהגיע לישראל לצורך אשפוז או שחלה בעת שהותו בישראל ואשר אילולא תקופת אשפוזו לא היו חלות לגביו הוראות פסקת משנה (א)(2) בהגדרה;"

• יש לבחון צורך בהגשת דוח מפרט בישראל.

• מצב של פיצול תא משפחתי.

• בחינת שליטה וניהול וחשיפה למוסד קבע בישראל כפועל יוצא מפעילות בישראל עבור גופים זרים.



שאלות?

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן



תודה לכולם!