

חברים יקרים:

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

אשר מקנות תושבות ואזרחות לצרכי מס בכפוף לביצוע השקעות בהן ונדון בהשלכות הדוח על מעמדם של אותם נוודים דיגיטליים לצרכי מס.

פסק הדין של בית המשפט המחוזי (ע"מ-19898-03-13)

פסק הדין המחוזי בעניין אמית ניתן בחודש יוני 2016 על ידי 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; 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.

לפי דיווחיו של המערער, בשנת 2005 הרוויח כ-511,000 דולר, בשנת 2006 הרוויח כ-180,000 דולר, ובשנת 2007 הרוויח כ-243,000 דולר. בשנת 2006 העביר המערער כ-580,000 דולר לחשבון

מיסוי רילוקיישן: הרהורים נוספים על ניתוק תושבות ו"נוודים דיגיטליים" בעקבות פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין אמית ופרסום ה-OECD בעניין קבלת תושבות או אזרחות על בסיס

השקעה

פתח דבר

לאחרונה ניתן פסק הדין של בית המשפט העליון בערעור שהוגש בעניינו של אמית על פסיקת בית המשפט המחוזי אשר קבעה כי אמית נותר תושב ישראל לצרכי מס בשנת המס 2007, למרות ששהה בישראל באותה שנה 30 ימים ושהה במשך שנים את עיקר זמנו מחוץ לישראל. סוגיה נוספת אשר נדונה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי עסקה בשאלה אם הכנסות ממשחק הפוקר מהוות הכנסות מהימורים, הגרלות או פרסים המזכות מכוח סעיף 2א לפקודה בשיעור מס נמוך (יחסית) או שמא מדובר בעניינו של אמית בהכנסה מעסק או משלח יד (סעיף 2(1) לפקודה) אשר חייבת בשיעור מס שולי.

ברשומון מס מס' 91 דנו בהרחבה בעובדות פסק הדין ובהכרעה של בית המשפט המחוזי. ברשימה זו נעסוק בהשלכות פסק הדין של בית המשפט העליון על "ניתוק" תושבות לצרכי מס ובפרט על ניתוק תושבות של "נוודים דיגיטליים" (Digital Nomads), דהיינו יחידים אשר עוזבים את ישראל מבלי להשתקע במקום אחד באופן קבוע. בהמשך הרשימה נדון בדוח ה-OECD, אשר פורסם לאחרונה בהקשר למדינות

שהייה במהלך פרקי זמן ממושכים, להבדיל מביקורים קצרים ורבים, מעידה על העדר ניתוק קשר עם ישראל.

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

שלישית, 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, בית המשפט קבע שהמערער לא הצליח להרים את הנטל המוטל עליו ולהוכיח כי מרכז חייו נמצא מחוץ לישראל.

בהתאם, קבע כבוד השופט **קירש**, כי בשנת המס נשוא הערעור (שנת המס 2007), היה המערער תושב ישראל.

פסק הדין של בית המשפט העליון (ע"א 476/17)

עמדה זו של בית המשפט המחוזי אושררה לאחרונה על ידי בית המשפט העליון בערעור שהוגש על ידי הנישום. בית המשפט העליון קבע לעניין זה, כדלקמן: **"איני מוצא צורך לחזור על המאפיינים שביססו את המסקנה שהמערער הינו תושב ישראל, אלו נסקרו בהרחבה כאמור בפסק דינו של בית משפט קמא. די לומר כי נקבע שההון שהועבר לישראל, נכסי הנדל"ן של המערער בישראל, משפחתו בישראל, וימי שהייתו בישראל בשנים שקמו לשנת המס –**

הבנק שלו בישראל, מחשבונותיו בחו"ל ובשנת 2007 העביר כ-466,000 דולר נוספים לישראל.

בשנת המס הנדונה (שנת המס 2007) המערער שהה אם כן 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 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, טען פקיד השומה כי לאור הכמות הגדולה של ימי שהייה בישראל בכל התקופה, המערער הינו תושב ישראל. המשיב הדגיש את העובדה כי המערער לא הפך לתושב של מדינה אחרת ולא דיווח על הכנסותיו במדינה אחרת. לטענת פקיד השומה, 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 היה תושב ישראל בשנת 2007 ותמך זאת בשלושה נימוקים ראשיים.

ראשית, כבוד השופט **קירש** העניק חשיבות רבה לרצף ימי שהייה של המערער בישראל וקבע כי

למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות - האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס? תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל. מהצד האחר, בא כוח המשיב השיב לשאלה האמורה בשלילה, תוך הפניה לאמנות בינלאומיות שתכליתן למנוע מצב זה. נדמה כי השאלה מעלה היבטים נורמטיביים, אך בראש ובראשונה - בירורים עובדתיים. בכל מקרה, אין כל צורך להכריע בשאלה זו בענייננו, אך נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חייו. זאת כאמור לא עשה המערער בענייננו. העיקר הוא שאף אם ישנה אפשרות כי אדם יהא חסר תושבות בכל מדינה לצרכי מס, אין זה המצב בענייננו.

מדברים אלו של בית המשפט העליון עולה בבירור כי תושבות במדינה אחרת עשויה לסייע להוכחת ניתוק התושבות אך אינה תנאי הכרחי לכך, לבטח כאשר אין כל דרישה לכך בהגדרת תושב ישראל בסעיף 1 לפקודה.

כב' השופט מזוז קיבל את עמדתו של כב' השופט הנדל ומצא לנכון להדגיש את הדברים הבאים: "מי שהוא אזרח ותושב ישראל - ובמיוחד מי שנולד

מלמדים על תושבותו הישראלית של המערער בשנת 2007. נתונים אלה תואמים את הכללים והשיקולים לקביעת מרכז חיים על פי הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה."

נציין כי בית המשפט המחוזי נמנע מלייחס משמעות רבה לנכסי הנדל"ן שהיו למערער בישראל ומקורן עוד טרם עזיבתו את ישראל.

המעניין הוא שבית המשפט העליון לא הסתפק בהכרעה זו אלא ביקש לדון גם בסוגיות עקרוניות אשר עולות ממקרהו של אמית.

בהקשר זה בית המשפט העלה את שאלה אם ייתכן - וניתן לקבל - מצב בו אדם אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס בית המשפט העליון. פקיד השומה טען כי תנאי הכרחי לניתוק התושבות הוא כי היחיד מנתק התושבות ישלם מיסים במדינה אחרת וכי לא ניתן לקבל מצב בו יחיד אינו משלם מס בכל מקום אחר בעולם.

דומה כי בית המשפט העליון דוחה טענה זו של פקיד השומה ומכיר בכך כי מבחינה עקרונית לא נדרשת תושבת במדינה אחרת על מנת לחדול מלהיות תושב ישראל. יפים בהקשר זה דבריו של כבוד השופט הנדל: "מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו

לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהם בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל."

כשלעצמנו נראה כי הדרישות לוותר על האזרחות הישראלית או למכור בית ונכסים בישראל כאינדיקציה לניתוק תושבות היא דרישה קיצונית מדי אשר, שמורה ככל הנראה לנסיבות פסק הדין של עניין אמית. שהרי, בשורה ארוכה של פסקי דין (פסק דין סולר, גונן, ספיר וצור) שמרו הנישומים על בית בישראל ולבטח לא ויתרו על אזרחותם הישראלית ועדיין בתי המשפט (ובכלל זה בית המשפט העליון), קבעו כי ניתקו את תושבותם לצרכי מס בישראל. עם זאת, המסר שעולה מפסיקת בית המשפט העליון הוא ברור, לאמור, ככל שקיימות יותר אינדיקציות המעידות על העתקת מרכז החיים אל מחוץ לישראל כך ניתן לשמור על זיקות לישראל. ולהפך. ככל שלא קיימות זיקות למדינה אחרת כך חשוב לנתק את מרבית הזיקות מישראל.

נווד דיגיטלי אינו נקשר למקום אחד מחוץ לישראל, אלא עובר ממדינה למדינה, אינו מתגורר בבית קבע לאורך זמן ולרוב אינו נחשב כתושב מס במדינה אחרת מחוץ לישראל.

משמעות הדברים היא שנווד דיגיטלי, אשר מבקש לנתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס, נדרש להקפיד ביתר שאת על ניתוק זיקותיו מישראל ועל

וגדל בישראל - ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת בית ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל. עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל. במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור. האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דנן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהם פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. העותר נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו

מובן, כי קבלת תושבות או אזרחות באותן מדינות אשר מלווה בניתוק תושבות ממדינת התושבות הקודמת שלהם אינה מהווה כל בעיה בעיני מחברי הפרסום.

מסקנות וסיכום

המעניין הוא שהפרסום של ה-OECD מונה תקופת שהייה של לכל הפחות 90 ימים כתקופת שהייה משמעותית. כלומר, מחברי הדוח יוצאים מנקודת הנחה כי שהייה במקום מסוים של 90 ימים יוצרת זיקה ממשית לאותו מקום, אשר מאפשרת ליחיד להיחשב כתושב לצרכי מס. ואם כך, נראה כי גם לעמדת ארגון ה-OECD שהייה פחותה מ-90 ימים אינה מקימה ככלל זיקה לאותה מדינה. הדבר עומד בקנה אחד עם התפיסה שחבות המס מוצדקת כאשר היחיד צורך באופן רגיל את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי המדינה (וראו לעניין זה את דבריו של בית המשפט המחוזי בעניין **קניג** (ע"מ 31489-01-13) אשר קושר בין חבות המס לבין צריכה של שירותים ציבוריים – בטחון, תחבורה, חינוך, תשתיות וכו'). פרשנות זו יכולה להוות כלל אצבע לנוודים דיגיטליים, לפיו שהייה של פחות מ-90 ימים בשנה במדינות שונות בעולם לא תקים להם תושבות באותן מדינות לצרכי מס ולמעשה תאפשר להם להסתובב בעולם ללא תושבות לצרכי מס, כאילו הם חיים בספינה "בלב ים". מובן, שיש לבחון את הדינים השונים בכל מדינה, לרבות בחינה של עצם החוקיות של מתן שירותים ועבודה באותן מדינות. סיכומי של דבר, פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **אמית** אינו מתנה ניתוק תושבות בקבלת תושבות במדינה

שהייה מינימלית בישראל למשך מספר שנים ברציפות (ורצוי יותר מארבע שנים). לא בכדי ראינו כי כב' השופט מזוז הדגיש כי אמית שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהם בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל.

פרסום ה-OECD לעניין תושבות ואזרחות

באמצעות השקעה

לאחרונה פרסם ארגון ה-OECD דוח אשר סוקר תוכניות שונות לקבלת תושבות או אזרחות תמורת השקעה או תשלום שנתי קבוע (Residence and citizenship by investment (CBI/RBI) schemes). התוכניות מקובלות במדינות שונות בעולם ומטרתן למשוך משקיעים זרים להשקיע בנדל"ן באותה מדינה בתמורה לקבלת תושבות או אזרחות באותן מדינות.

הפרסום יוצא כנגד אותן מדינות ובהן קפריסין, מלטה, פנמה ועוד (**לינק לפרסום**) אשר מחילות שיעורי מס נמוכים מחד ואינן דורשות מכסת ימים משמעותית כתנאי לזכאות בתושבות או באזרחות באותן מדינות מאידך. כן מעלים מחברי הפרסום את החשש שמא נישומים ימסרו למוסדות פיננסיים מידע על תושבות במדינות ההשקעה במקום במדינת התושבות האמיתית שלהם ובכך יצליחו להערים על חילופי המידע האוטומטיים במסגרת ה-CRS. בהתאמה הפרסום מנחה את המוסדות הפיננסיים השונים לשאול שאלות נוספות בעל חשבון אשר מציג תושבות או אזרחות באותן מדינות אשר מופיעות בדוח.

אחרת, אך חוזר וממחיש את הצעדים אותם יש לנקוט הן בישראל והן במדינת התושבות החדשה על מנת לבסס את טענת ניתוק התושבות. דגשים אלו כך ראינו, מקבלים משנה חשיבות בהקשרם של נוודים דיגיטליים.

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

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.