

**חברים יקרים:**

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

תושבותם של אותם יחידים לצרכי מס ובהתאמה על חבויות המס שלהם בישראל. על כך להלן:

**השלכות משבר וירוס הקורונה על תושבות יחיד - על שהייה כפויה בישראל וחזרה מאולצת לישראל**

**תושבות מס של יחיד בקליפת אגוז**

תושב ישראל חייב ככלל במס ובדיווח בישראל על הכנסותיו הכלל עולמיות. תושב חוץ לעומתו חייב במס בישראל על הכנסות שנצמחו ו/או הופקו בישראל.

תושבות לצרכי מס לפי פקודת מס הכנסה תיבחן על פי מבחן "מרכז החיים" על הרובד האובייקטיבי (בית קבע, מקום משפחה קרובה, אינטרסים כלכליים, אינטרסים עסקיים, אינטרסים חברתיים), הכמות והסובייקטיבי שמרכיבים אותו (להרחבה ראו [רשומון מס מס' 131](#)).

הגדרת "תושב" כוללת גם שתי חזקות טכניות - מספריות במהותן. בהתקיימות אחת מהן יראו את מרכז חייו של היחיד בשנת המס בישראל: הראשונה, אם שהייתו במרבית ימות השנה, קרי 183 ימים ומעלה במהלך שנה קלנדרית, הייתה בישראל. השנייה, אם שהה בישראל לפחות 425 ימים בשלוש שנות המס (השנה הנבחנת והשנתיים שקדמו לה), מתוכם לפחות 30 ימים בשנת המס הנבחנת. בבסיס חזקה זו עומדת ההנחה כי שינוי תושבות הינו תהליך ממושך הנבחן על פני מספר שנים. לפיכך שהייה של חודש בישראל בשנת המס הנבחנת, המצטרפת לשהייה ארוכה בשנתיים שקדמו לה, מעידה כי מרכז חייו של היחיד נותר ככל

**פתח דבר**

נגיף הקורונה (COVID-19) שפרץ לחיינו בחודש דצמבר 2019 בסין ומאז אמצע פברואר 2020 התפשט במהירות בכל רחבי העולם, הוכרז לאחרונה במרץ 2020 על ידי ארגון הבריאות העולמי כמגיפה כלל עולמית (פנדמיה). בתור שכך הנגיף מחייב את המדינות השונות לנקוט בצעדים חריגים בניסיון לבלום את התפשטות הנגיף כולל מגבלות על טיסות, סגירת גבולות, סגר, סגירה חלקית של מקומות עבודה וסגירת כמעט הרמטית של מרכזי קניות, מקומות בילוי ותרבות הפנאי. ישראל כידוע אינה שונה בנוף העולמי.

הגבלות אלו מטבע הדברים יצרו בתורן ובמהירות שיא משבר כלכלי בינלאומי, אשר נותן את אותותיו בין היתר בקריסת הבורסות ברחבי העולם ועלייה ניכרת באבטלה.

למשבר השלכות מיסיות רבות הן במישור המס הישראלי והן במישור המס הבינלאומי. במסגרת רשומון זה נתייחס לסוגיות במיטת בינלאומי. תחילה לשאלת התושבות לצרכי מס של יחידים אשר נאלצו לחזור לישראל לפני המועד המתוכנן בשל אובדן מקורות הכנסה מחוץ לישראל. בהמשך, לאלו ש"נתקעו" בישראל בשל וירוס הקורונה. נשאלת השאלה כיצד אירועים אלו ישפיעו, אם בכלל, על

**שיבה מאולצת לישראל לפני המועד המתוכנן**

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. בהתאמה, ככל שכבר נקטו בעמדה של ניתוק תושבות מול רשות המיסים והגישו דו"חות מס בשנת העזיבה, לרבות דו"ח מפרט (טופס 1348) ולא דיווחו בישראל על הכנסותיהם מחוץ לישראל בשנים שלאחר מכן, תידרש בדיקה פרטנית בעניינם. בעיקר נכונים הדברים לגבי מי ששב לפני תום ארבע השנים מחוץ לישראל. במקרה זה יהיה עליו לשקול אם להגיש דוחות מס בישראל ביחס לשנות המס בהן לא דיווח על הכנסותיו מחוץ לישראל, או להמשיך ולהחזיק בעמדה כי ניתק את תושבותו לצרכי מס בישראל או מכוח אמנת המס הרלוונטית. בחלופה זו יכול לתמוך פסק הדין בעניין **יעל צור** (ע"מ-19466-01-12) משנת 2014. במרכז פסק הדין עמדה שאלת תושבותה של המערערת לצרכי מס בשנות המס 2006 - 2007, ובפרט, האם ניתקה את תושבותה הישראלית לצרכי מס בשנים אלו. 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.

הנראה בישראל.

חשוב להזכיר כי החזקות ניתנות לסתירה באמצעות הפן המהותי של מבחן מרכז החיים. דהיינו, גם אם הן מתקיימות, רשאים עדיין הן היחיד והן פקיד השומה, להוכיח באמצעות מבחני המשנה המהותיים, כי מרכז חייו של היחיד אינו נמצא בישראל לצרכי מס. החל משנת המס 2016, על יחיד שמבקש לסתור את החזקות קמה חובת הגשת דו"ח מס שנתי בישראל, בצירוף דו"ח מפרט.

לבסוף נזכיר כי הפקודה אינה מסדירה מהו יום ניתוק התושבות לצרכי מס, קרי מתי תושב ישראל לצרכי מס הופך לתושב חוץ. יחד עם זאת, הגדרת "תושב חוץ" בפקודה כוללת שתי חלופות. האחת, "מי שאינו תושב ישראל", קרי מי שמרכז חייו אינו נמצא בישראל. השנייה, מי ששהה בשנתיים הראשונות מעל 183 ימים מחוץ לישראל ובשנתיים שלאחר מכן מרכז חייו לא היה בישראל. דהיינו, מבחן ארבע שנות. על רקע האמור העמדה הרשמית של רשות המיסים (בחוזר מס הכנסה 1/2011), ובהעדר החלטת מיסוי פרטנית, היא כי רק תקופה של **ארבע שנים** מחוץ לישראל תוך שמירה על מרכז חיים מחוץ לישראל במהלך התקופה, עשויות להבטיח ניתוק תושבות מישראל ממועד העזיבה (וגם לכך קיימים סייגים). **בהחלטת מיסוי 2519/17** נקבע כי גם חזרה לישראל לאחר תקופה של 36 חודשים עשויה להבטיח בתנאים מסוימים ניתוק תושבות לצרכי אמנת מס (על כך הרחבנו ב**רשומון מס מס' 101**).

זמינה למערערת ולבני משפחתה ויתרה מזאת, נמצא כי גם לאחר ששבו לישראל המשיכה דירת המגורים להיות מושכרת לצדדים שלישיים.

אשר לאינטרסים הכלכליים, בית המשפט הטעים, כי אומנם נותרו למערערת ולבני משפחתה חשבונות בנק בישראל, אך בפועל הוכח, כי היו לא פעילים ונועדו עבור צרכים שוטפים בלבד. מנגד, את עיקר הפעילות הכספית השוטפת ניהלו המערערת ובני משפחתה דרך חשבון בנק פעיל בהונג קונג. גם הזיקות החברתיות הצביעו על כיוון הונג קונג, שם הייתה המערערת חברה במועדון כדורגל נשים ובמרכז היהודי. בישראל לא היו למערערת זיקות חברתיות, למעט ביקורי משפחה.

בנוסף, המערערת העידה כי ציפתה לעבור לעבוד בהונג קונג לתקופה ארוכה. קודמה בתפקיד שהה 5 שנים והיא ציפתה לעבור להונג קונג לתקופה של כ- 10 שנים. המערערת העידה כי ראתה בהונג קונג כמרכז חייה וחיי משפחתה והתכוונה שהונג קונג תשמש מרכז חייה למשך מספר שנים. בית המשפט מציין בהקשר לכך כי: "על הזיקה הסובייקטיבית ניתן כמובן ללמוד מההתנהגות החיצונית ולא רק מדברי המערערת. ראינו כי בעלה של המערערת התפטר מעבודתו. פיטורים, להבדיל מיציאה לחופשה, מעידים על כוונה לשינוי מרכז חיים לתקופה ממושכת. כך גם ניתן להסיק מהעובדה כי בני הזוג החליטו להעתיק את מקום מגורי כל המשפחה להונג קונג, העברת הילדים ללימודים בהונג קונג, השכרת הדירה בישראל לזמן ארוך וכדומה."

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.

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. 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.

על סמך בחינת מרכז חייה של המערערת קיבל בית המשפט המחוזי את הערעור וקבע, כי המערערת ניתקה את תושבותה הישראלית לצרכי מס בשנים הרלוונטיות.

לעניין בית הקבע של המערערת, מצא בית המשפט, כי המערערת ובני משפחתה גרו בדירה בהונג קונג אשר נשכרה עבורם על ידי המעביד בהונג קונג. לעומת זאת, קבע בית המשפט, כי דירת המגורים בארץ בבעלות הזוג, הושכרה לטווח ארוך ולא הייתה

תכנן להיות תקופה משמעותית מחוץ לישראל; רביעית, הנישום נאלץ לשוב בנסיבות שאינן תלויות בו לפני תום תקופת ארבע השנים.

הנה כי כן, אנו סבורים כי במקרים בהם יאלצו נישומים לשוב לישראל לאור משבר הקורונה, יהיה נכון לבחון את התקיימות היסודות הנ"ל בעניינם. במקרים אשר יקיימו את היסודות הנ"ל, בדומה לעניין צור, ראוי יהיה לבחון את הזיקות האובייקטיביות והסובייקטיביות של היחיד בזמן אמת בשנות המס בהן נעדר מישראל ולא בדיעבד. מובן כי יש לבחון את התנהלותו של היחיד לאורך כל תקופת הניתוק, לרבות לעניין הצהרותיו במסגרת הדיווחים לצרכי מס בישראל ובמדינת התושבות. כמו כן, רצוי להיות מודעים להשלכות הביטוח הלאומי של החזרה המוקדמת, בעיקר במצבים בהם הנישום לא ניתק את תושבותו לצרכי הביטוח הלאומי, אלא בחר בחלופה של מי "שאינו עובד ואינו עובד עצמאי". מכל מקום, כולנו תקווה שבצוק העיתים שנכפה עלינו רשות המסים תאמץ את הפרשנות הנכונה של בית המשפט בעניין צור.

#### יחיד אשר נאלץ להישאר בישראל בעל כורחו

בצד השני של המטבע ישנם אלו 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. בכל המצבים הללו היחידים נאלצים לשהות בישראל בעל כורחם מעבר לתכנון המקורי. שהייה ארוכה בישראל

לאור הנתונים האמורים, נמנע בית המשפט מלייחס חשיבות לחזרה לישראל לאחר כשנתיים ושמונה חודשים בלבד מחוץ לישראל ובלשונו: "ראוי להעיר כי לעיתים ניתן ללמוד מהתנהגות הנישום ובני ביתו לאחר תום שנת המס, לגבי הכוונה בדבר מקום התושבות בשנת המס, אולם התנהגות שכזו הינה רק אחד הסממנים לקביעת המעמד. "אחרית דבר" אינה מלמדת בהכרח על "ראשיתו". 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."

לאור האמור, פסק בית המשפט כי מרכז חייה של המערערת בשנות המס בערעור היה בהונג קונג ובהתאמה כי המערערת אינה נחשבת כתושב ישראל לצרכי מס באותן שנות מס. יודגש כי רשות המסים לא הגישה ערעור לבית המשפט העליון על פסק הדין. הפסיקה בעניין צור התבססה אם כן על ארבעה יסודות מרכזיים. ראשית, הנישום פעל לניתוק זיקותיו מישראל ועבר יחד עם משפחתו הקרובה; שנית, הנישום קשר זיקות למדינת החוץ; שלישית, הנישום

כי ביישום מבחן מרכז החיים לצורך קביעת התושבות הפיסקאלית אין להעניק חשיבות מופרזת לעניין ימי השהיה בפועל: כידוע, בשנה מסוימת אדם עשוי לשהות כל ימות השנה בישראל מבלי להיות תושב בה ומאידך אדם עשוי להעדר מישראל בכל ימות השנה ועדיין להישאר תושב בה".

לאור האמור, אפוא, אין להסתפק במספר הימים אשר נאלץ היחיד לשהות בישראל אלא יש לבחון את השהות שנכפתה על היחיד בישראל לאור הפן המהותי של מבחן מרכז החיים. בהתאמה, ככל שיימצא כי מרבית הזיקות של היחיד נותרו מחוץ לישראל וכי כוונתו המקורית הייתה לשהות בישראל לתקופה קצרה או מוגבלת, הרי שתבקש המסכנה כי היחיד לא הפך לתושב ישראל בזמן שהותו הזמנית והלא מתוכננת בישראל. דומה כי מסקנה זו מקבלת משנה תוקף נוכח הנסיבות החריגות שהביאה עימה ההתפשטות המהירה של נגיף הקורונה ברחבי העולם.

פתרון פרטני קיים ביחס לתושב חוץ אשר מתאשפז בישראל אגב ביקור. 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

עלולה לגרום להתקיימות החזקות ובהתאמה גם לחובת הגשת דו"ח מס בישראל בצירוף דוח מפרט לפי תיקון 223 (טופס 1348) ולטענה אפשרית כי היחיד הפך לתושב ישראל לצרכי מס. עם זאת, בשורה של פסקי דין קבעו בתי המשפט כי ביקור בישראל של בן משפחה חולה, או שהייה הנכפית על היחיד בישראל, אינה מחייבת כשלעצמה את המסקנה כי מרכז החיים של היחיד נמצא בישראל. בנסיבות אלו נתנו בתי המשפט משקל סגולי רב יותר לכוונתו הסובייקטיבית של היחיד. כך למשל, 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". בפסק הדין בעניין קניג (ע"מ 13-01-31489), 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.

בנסיבות עניין אמית (ע"מ 13-03-19898) קבע בית המשפט כי המערער באותו עניין נחשב בשנת המס (2007) כתושב ישראל הגם ששהה בישראל 30 ימים בלבד באותה שנת מס, לא לפני שציין כי "אין חולק

חלפו ארבע שנים מאז מועד העזיבה שלהם את ישראל.

אנו סבורים כי יש לבחון כל מקרה באופן פרטני ועל פי העקרונות שפורטו ברשימה זו. בהקשר לכך יש לדעתנו ליתן משקל מועט לחזרה המוקדמת לישראל או למספר ימי השהייה בישראל, תלוי בנסיבות המקרה. כך, בעיקר ככל שיימצא כי מבחן מרכז החיים מראה כי היחידים ניתקו את תושבותם מישראל ונאלצו לשוב כתוצאה מאירוע לא מתוכנן, בדומה למקרה צור, הקשור ליורס הקורונה, או ככל שימצא כי נאלצו להישאר בישראל יותר מהמתוכנן בשל יורס הקורונה. יש לזכור כי חזרה מוקדמת ולא צפויה לישראל, עלולה להקים חבות במס על נכסים שצבר היחיד לפני החזרה לישראל, לרבות חשיפה למיסוי פירוטי בישראל של אופציות או RSU's שקיבל היחיד בעת שהותו ועבודתו בחו"ל. כן יש ליתן את הדעת לחבויות אפשריות בדמי ביטוח לאומי. בהתאמה, שהות ארוכה ובלתי מתוכננת בישראל עלולה ליצור חבויות לתאגידים זרים אשר נמצאים בבעלות היחיד תחת טענה של שליטה וניהול מישראל, מוסד קבע ועוד. טוב תעשה רשות המסים אם תשמור על מדיניות מאופקת במצבים אלו שנגרמו במישרין כתוצאה מסערת הקורונה אשר פוקדת את העולם ואינה פוסחת על אף אחד מאיתנו.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי ועו"ד שלומי שלו. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

**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;"**

לאור האמור, יחיד שהינו תושב חוץ לא ייחשב לתושב ישראל, ביחס לשהותו בישראל הנעשית לצרכי אשפוז בבית חולים. לדידנו, יש לאמץ את רוח התקנות גם ביחס לבידוד בית שנכפה על תושב חוץ בהתאם להוראות משרד הבריאות ביחס ליורס הקורונה, עקב הידבקות, חשיפה לחולה או בשל תסמינים של המחלה.

### כללו של דבר

דומה כי משבר וירוס הקורונה נמצא בתחילתו וסופו עוד לא ידוע. המשבר הבריאותי מחייב את הממשלות ברחבי העולם וכך גם בישראל לנקוט בצעדים חריפים של בידוד והקפאת הפעילות הכלכלית. צעדים אלו מייצרים בתורם במהירות שיא משבר כלכלי חסר תקדים אשר מלווה בעלייה דרסטית של מספר המובטלים בארץ ובעולם.

צפוי כי אותותיו של המשבר יביאו לשיבה מוקדמת של עובדי רילוקשיין לישראל מחד, ולחוסר יכולת של אחרים לצאת ממנה מאידך. למצבים אלו עלולה להיות השפעה מכריעה על שאלת התושבות של אותם יחידים לצרכי מס בישראל, בעיקר כאשר לא

25 מרץ 2020

**רשומון מס מס' 141**

עמוד 7

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.