

חברים יקרים:

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

כוכב הקולנוע לאונרדו דה-קפריו (להלן: "בן הזוג") והתפרנסה מעבודות דוגמנות בחו"ל.

ימי השהייה של המערערת בישראל על פני השנים היו כלהלן: שנת 2004 – 190, שנת 2005 – 192, שנת 2006 – 130, שנת 2007 – 105, שנת 2008 – 108, שנת 2009 – 185, שנת 2010 – 131, שנת 2011 – 176, שנת 2012 – 186.

בשנים הרלוונטיות (2009-2010), שהתה המערערת חלק ניכר מזמנה בארצות הברית, ביקרה במדינות שונות בעולם לצורך צילומי הדוגמנות ונתלוותה לבן הזוג בהפקות הסרטים.

פקיד שומה טען כי המערערת נותרה תושבת ישראל בשנת המס 2009 ו-2010, הגם שבהסכם שומות מוקדם עם המערערת נקבע שהיא תושבת חוץ לשנת המס 2007.

עיקר טענותיה של המערערת התרכזו בכך שלמערערת היה קיים תא משפחתי עם בן הזוג מחוץ לישראל, בתי מגוריו בקליפורניה ובניו יורק שימשו לבית הקבע שלה, היא השתמשה ברכבים של בן הזוג, מקום האינטרסים הכלכליים של המערערת התקיים מחוץ לישראל, היא פעלה באמצעות חברות זרות, החזיקה בפוליסת ביטוח אובדן כושר עבודה בחו"ל והיה בבעלותה תיק ניירות ערך בחו"ל.

מנגד, טען משיב כי בעניינה של המערערת מתקיימת החזקה הראשונה ביחס לשנת 2009 וחסר רק יום בודד לחזקה השנייה בשנת המס 2010. על

מיסוי רילוקיישן: הרהורים נוספים, מגמות ודגשים

העולים מפסק הדין בעניין בר רפאלי

פתח דבר

פסק הדין בעניין רפאלי ניתן ביום 10 באפריל 2019 בבית המשפט המחוזי על ידי כבוד השופט **בורנשטיין**. פסק הדין מהווה המשך ישיר לשורה של פסיקות של בתי המשפט מהעת האחרונה אשר כובלים את יכולתו של היחיד לנתק את תושבותו הישראלית לצרכי מס ומחדדים את הצורך בשמירה על עקרונות ברורים על מנת לצלוח את טענת ניתוק התושבות. במסגרת רשומון זה נסקור את עובדות פסק הדין, בהנמקות בית המשפט ונדון בהשלכות הפסיקה על מקרים אחרים. כבר עתה נגיד, כי חשיבותו העיקרית של פסק הדין, בדומה לפסק הדין בעניין **אמית** הוא באותם מקרי ביניים בהם נישום עוזב בגפו את ישראל וטוען לניתוק תושבות. חשיבותו פחותה כאשר מדובר ביחיד אשר עוזב את ישראל עם משפחתו למספר שנים (רצוי מעל ארבע) למדינת אמנה ונחשב לתושב אותה מדינה.

עיקרי עובדות פסק הדין

המערערת הינה דוגמנית בינלאומית ידועה ומצליחה. היא נולדה בישראל והינה אזרחית ישראל בלבד. בשנות המס הרלוונטיות (2009-2010) ובשנים שקדמו להן שהתה המערערת פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל, ניהלה מערכת יחסים מתוקשרת עם

שנית, בית המשפט מגיע למסקנה כי בית הקבע של המערערת באותן שנים נמצא תחילה בבית ההורים בישראל ולאחר מכן בדירה השכורה על שם אחיה במגדלי YOU. הזמינות של הבתים הנ"ל, שטח הבית שעמד לרשותה (אגף), ויחסה הסובייקטיבי של המערערת אליהם כאל "בית" (HOME) הפך אותם לדידו לבית הקבע של המערערת בישראל. באשר לבתים של בן הזוג בארצות הברית, קבע בית המשפט כי לא הוצגו ראיות דיין לצורך קביעה כי מדובר בבית קבע לצרכי המס ובכל אופן נראה כי בתים אלו שימשו את המערערת רק כאשר שהתה במחיצת בן הזוג.

שלישית, בית המשפט קובע כי המערערת לא הצליחה להוכיח שהקשרים המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים שלה נותקו מישראל. בין היתר, נקבע כי מערכת היחסים עם בן הזוג לא צלחה לכדי "תא משפחתי" לצרכי מס לעומת הקשר העסקי והמשפחתי החם שניהלה עם משפחתה, לא הוכח שקיימים היו ברשותה נכסים משמעותיים בחו"ל, היא השתמשה באופן שוטף בכרטיס אשראי ישראלי, פעלה באמצעות חברות שהוכח כי נוהלו מישראל, הסתייעה ביועצים ישראלים, הייתה מבוטחת בביטוח לאומי בישראל, צרכה שירותים רפואיים בקופת חולים בישראל, ביקשה החזרים עבור הטיפולים והשתתפה בקמפיינים התנדבותיים בישראל.

לאור האמור קובע בית המשפט כי המערערת לא הציגה כל אינדיקציה לכך כי ניתקה או התכוונה לנתק את זיקות התושבות שלה לישראל ועל כן מתבקשת

רקע האמור טען המשיב כי המערערת לא עמדה בנטל הרובץ על כתפיה להוכיח כי מרכז החיים שלה באותן שנים היה מחוץ לישראל. למערערת לא היו זיקות ממשיות למדינה אחרת - המערערת בעלת אזרחות ודרכון ישראלי, לא פעלה להוצאת גרין קארד בארצות הברית, לא היה ברשותה רישיון נהיגה אמריקאי, לא היה לה ביטוח בריאות בארצות הברית ובדו"חות האמריקאים הצהירה שהינה תושבת ישראל ואינה תושבת ארצות הברית. המשיב הדגיש כי מרבית זיקותיה הכלכליות של המערערת נותרו בישראל, לרבות בית קבע - בית ההורים, מגדלי YOU ומגדלי W (כל אחד בתורו), פעילותה העסקית הופעלה מישראל, נעשה שימוש בכרטיס אשראי ישראלי, היה רשום על שמה בשנת 2009 כלי רכב בישראל והיא ביצעה גם פעילות התנדבותית בישראל.

לאחר שקלול העובדות והנסיבות, הגיע בית המשפט למסקנה כי המערערת הייתה תושבת ישראל בשנת 2009-2010 ותמך זאת בשלושה נימוקים עיקריים:

ראשית, פנה בית המשפט לבחינת המבחן הכמותי באמצעות ניתוח רוחבי תוך שנתי במסגרתו השווה בין ימי השהייה בישראל לבין ימי השהייה במדינות אחרות, לרבות בארצות הברית, בדק את מספר הביקורים בישראל ומשך השהייה בכל פעם ונתן משקל לתקופות השהות, כגון חגים ואירועים המשפחתיים. מסקנתו הייתה כי בשנתיים הרלוונטיות ימי שהותה בישראל היו רבים ובכל מקרה לא נפלו משמעותית מימי שהותה בכל מקום אחר בעולם.

מסוימת, את תקופות השנה שבהן הוא שהה בישראל, כגון האם בתקופת חגים, אירועים משפחתיים, חופשות וכיוצ"ב."

עמדתו זו של בית המשפט ראויה לביקורת בעיננו ונדמה כי אינה עולה בקנה אחד עם פסיקות קודמות. ראשית, לניתוח הכירורגי תוך הימים במסגרת שנת המס אין כל אזכור בהוראות הפקודה ולמעשה עד עניין **תלמי** (שניתן אף הוא על ידי כב' השופט בורנשטיין) כלל לא אוזכר בפסיקה. שנית, השוואה בין הימים בשנת המס 2010 מגלה כי המערערת שהתה יותר ימים בארצות הברית (140 ימים) מאשר בישראל (131) וניתן לשער שלא בפעם הראשונה. המעניין הוא כי בהמשך פסק הדין בית המשפט מפצל את הימים של המערערת בארצות הברית בין לוס אנג'לס, לאס וגאס וניו יורק וכך מוצא לפתע שבישראל היא שהתה יותר מארצות הברית בשנת המס 2010. לדעתנו ספירה זו שגויה ביסודה ואף עומדת בניגוד לעמדת רשות המסים בתוספת 2 להוראת ביצוע מיסוי מקרקעין מס 5/2013 אשר בכל הנוגע לחלופת העדר דירת מגורים במדינת התושבות קובע כי: "ובהר כי ככל שמדובר במדינה פדרלית כדוגמת ארה"ב או מדינה המחולקת למחוזות כדוגמת שוויץ, יש לוודא שהאישורים מתייחסים לכך שלמוכר אין דירה בכל המחוזות השייכים לאותה מדינה או בכל המדינות השייכות לאותה מדינה פדרלית." דהיינו, יש לבחון את המדינה הפדרלית כמכלול ולא לפצלה בין המדינות השונות. שלישית, לא ברור מדוע בית המשפט זוקף לחובתה של המערערת את העובדה שהיא הגיעה

המסקנה כי מרכז חייה של המערערת נותר בישראל בשנות המס הרלוונטיות.

לקחים, רשמים והשלכות של פסק הדין

הגם שתוצאת פסק הדין בנסיבות העניין ובשים לב להתנהלותה של המערערת ולמספר ימי השהייה הרבים בישראל (בפרט בשנת המס 2009) אינה מפתיעה, הרי שהנימוקים אשר שימשו את בית המשפט בהכרעת הדין אינם נקיים לדעתנו מספקות ובכל מקרה יש ליישם בכל מקרה ומקרה לגופו. על כך להלן.

בחינה כירורגית של ימי השהייה של הנישום

בית המשפט מדגיש כי את ימי השהייה של הנישום בישראל ומחוץ לישראל יש לבחון לא רק בצבעים של שחור ולבן, קרי ימים בישראל או ימים מחוץ לישראל, אלא יש לבחון ולספור את ימי השהות של היחיד בכל מדינה ומדינה ולהשוות אותם לאלו של ישראל, ובלשונו: "כמו כן יש להביא בחשבון את ימי השהות של הנישום בישראל לעומת ימי השהות שלו במדינות אחרות, ובנוסף את מספר הפעמים שבהם הגיע לישראל ופרקי הזמן ששהה בה בכל פעם. ברי, כי נישום המצוי בישראל בשנת המס מספר ימים העולה או אינו נופל משמעותית ממספר הימים שהוא שוה באיזו מדינה אחרת, נישום שמגיע לישראל לעיתים מוזמנות וכן שוה בה פרקי זמן משמעותיים, תהא הנטייה לראות בו כ"תושב ישראל" גם אם מספר ימי השהייה הכולל שלו באותה שנת מס אינו עונה על מבחן חזקת הימים. כן יש להביא בחשבון, לפחות במידה

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. " על רקע האמור נראה כי אין ממש בדרישה של בית המשפט המחוזי בעניין רפאלי לייחס לנישום זיקה לישראל כאשר הוא מגיע לביקורים קצרים, בזמן חופשות, חגים ואירועים משפחתיים.

בית קבע של נישום בגיר

בית המשפט מתייחס לטענת המערערת כי בית המגורים של הורים אינו משמש ברגיל כבית קבע של נישום בגיר אך מאבחן בין דברי בית המשפט בעניין אמית לבין נסיבות עניינו: "אבהיר, אפוא, כי התרשמותי מהעדויות שהובאו בפניי היא כי בית הוריה של המערערת בהוד השרון עונה על הגדרת "בית קבע", מאחר שהמערערת ניהלה בבית זה, עת הגיעה לישראל, שגרת חיים ואף נהגה לארח בו את חברותיה. לעניין זה אפנה, למשל, לעדותה של ציפי רפאלי אשר התייחסה לחדר העומד לרשותה של המערערת עת היא נחתת בישראל: "מסדרים את החדר לכבודה. יש לה אגף בבית, יש בו הכל. שמים פרחים ומבשמים..."

בנסיבות אלו קבע בית המשפט כי בית זה שימש כ"עוגן" עבור המערערת, ומשם יצאה לנסיעותיה ברחבי העולם.

קשה להשתחרר מהתחושה כי בית המשפט הושפע מזוהרה של המערערת. הרי באופן רגיל ניתן לומר כי

לבקר את משפחתה בתקופות חגים, אירועים משפחתיים וכו', שעה שבמועדים אלו היא לא קיימה כל פעילות עסקית. כלום, האם מצבה היה משתפר בעיני בית המשפט אם המערערת הייתה מגיעה לישראל למטרות עסקיות ומבלה את זמנה הפנוי מחוץ לישראל? יש לשער כי התשובה על כך הייתה בשלילה. ובכלל, יש לזכור שבסיטואציה דומה זקף בית המשפט המחוזי בעניינו של אמית לחובתו של הנישום את העובדה שנהג לשהות דווקא לתקופות רציפות בישראל ולא רק לתקופות קצרות וכדברי בית המשפט באותו עניין: "עיון במע/2 (התעודה מטעם משרד הפנים המראה מועדי כניסה לישראל ויציאות ממנה) מגלה כי נוכחותו של המערער בישראל באותן שנים אופיינה בדרך כלל בשהייה במהלך פרקי זמן ממושכים (במובחן מביקורים קצרים ורבים). לדוגמה, על פי הרשום בתעודה הנ"ל, המערער נכח בישראל מ-28.4.2005 עד 12.6.2005 - תקופה של כחודש וחצי. בהמשכה של אותה שנה הוא שהה כאן מיום 23.9.2005 עד 4.11.2005, גם כחודש וחצי (בתקופת החגים). הוא היה בישראל שוב מ-4.1.2006 עד 16.3.2006 - כלומר חודשיים וחצי ופעם נוספת מ-20.4.2006 עד 19.6.2006 - חודשיים. כאמור, בשנת 2007 קיימת "אתנחתא" ונרשמו רק שני ביקורים, כל אחד מהם כבן שבועיים. מיד בתחילת שנת 2008 מתחדשות השהיות הארוכות בישראל: מיום 4.1.2008 עד 23.3.2008 - כחודשיים וחצי וכך הלאה (בשנת 2008 כולה נכח המערער בישראל 177 ימים, כזכור). המערער לא השכיל לפרט בפני

העדר תושבות לצרכי מס

המערערת באותו עניין ציינה בארצות הברית כי היא תושבת ישראל לצרכי מס ואילו בישראל טענה כאמור שמרכז חייה אינו בישראל. על בסיס פסיקת בית המשפט העליון בעניין **פלוני ועניין אמית**, מתווה בית המשפט כי לדידו העדר תושבות לצרכי מס הוא בעל השלכה כפולה. הראשונה ברמה הראייתית היא כי אי תשלום מס במדינה אחרת כתושב המקום, קל וחומר אם קיימות לנישום זיקות לאותה מדינה, מהווה אינדיקציה לכך שמרכז חייו של היחיד נותר בישראל. השנייה, ברמה התאורטית מתייחסת לשאלה אם קיימת אפשרות לאדם להיות חסר תושבות לצרכי מס. בנסיבות אותו עניין קובע בית המשפט כי המערערת לא יכולה להיחשב כחסרת תושבות וכדבריו: **"סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו ולילותיו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר...סבורני כי נמל בית זה מצוי (בעניינה של המערערת – הוספת הח"מ) בישראל ולא במקום אחר... בסופו של יום, המקום שבו עגנה ועוגנת היאכטה הוא בישראל ושם היא צורכת את השירותים הציבוריים שמעניקה המדינה לאזרחיה ולתושביה".**

מובן כי השימוש ביאכטה משמש אך דימוי לניתוק הקשר מבסיס האם בישראל כתנאי לניתוק תושבות. בימינו אנו ניתן להפליג גם על יאכטה דמיונית מטיסה לטיסה כנווד דיגיטלי ולטעון לניתוק תושבות. לגבי

חדר אשר מסודר על ידי ההורים עבור ילדם הבוגר, מלמד כי הם נרגשים לקראת שובו לישראל וכי לא מדובר בפעילות שגרתית אשר מלמדת על בית הקבע של היחיד. דומה כי למסקנה דומה הגיע בית המשפט המחוזי כאמור בעניין **אמית**. בתור שכך, קביעה גורפת אשר תראה בבית ההורים כבית הקבע של ילדם הבגיר אינה מתיישבת על פי רוב עם מציאות החיים, גם כאשר מדובר בצעירים, רווקים בגירים שעוזבים את ישראל בחיפוש אחר הזדמנויות בעולם, בכדי להתפתח ולבנות את חייהם מחוץ לישראל ומבקשים להגיע ולראות את משפחתם בישראל מעת לעת.

אינטרסים עסקיים וכלכליים

בית המשפט זקף לחובתה של המערערת כי אמה, תושבת ישראל, שימשה כסוכנת שלה וניהלה את פעילותה של המערערת בארץ וגם בחו"ל מישראל וכי המערערת נעזרה בשורה ארוכה של יועצים ישראלים, לרבות רואה החשבון שיעץ לה גם לגבי חברות בחו"ל. כמו כן בית המשפט מצא כי החברות הזרות אשר היו בשליטת המערערת וגבו את הכספים עבור עבודות הדוגמנות של המערערת מחוץ לישראל נוהלו לשיטתו מישראל על ידי אימה של המערערת. בנסיבות אלו יכול היה פקיד השומה מבחינה תיאורטית לטעון לחבות מס בישראל של החברות הזרות, בין אם על ידי טענת שליטה וניהול ובין אם על ידי טענת חברת משלח יד זרה. בכל מקרה נזכיר בהקשר לכך כי בית המשפט בעניין **יעל צור** ראה לנתק את תושבותה של הנישומה באותו עניין למרות שהמשיכה להיות מועסקת על ידי חברה ישראלית.

מועד טרם העזיבה תוך יישום הדברים בצורה פרטנית במהלך שנות הניתוק. בעיקר נכונים הדברים למוליכי דעת קהל ואנשים מפורסמים אשר קל יותר לרשויות להתחקות אחריהם.

לבסוף, קשה להשלים עם הפרקטיקה הרווחת במסדרונות רשות המיסים לחתום על הסכמי שומות ביחס לשנת מס מסוימת ולהתנער מהם בשנים שלאחר מכן בטענה שכל שנת מס עומדת בפני עצמה. כך גם קרה בעניינה של המערערת (ויש לומר במידה לא מועטה של צדק). לצערנו טענה זו מתקבלת לעיתים על ידי בתי המשפט כמעט כבעניין שבשגרה, אך לפחות בכל הקשור לתושבות יחיד, אשר עומדת בבסיס המס רצוי היה כי הסכמה לגבי שנת מס תחול גם לגבי שנות המס הבאות, ככל שלא חל שינוי מהותי בנסיבות מרכז חיו של היחיד.

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.

ציבור זה של צעירים פונה בית המשפט ואומר כי "המקרה שנדון בעניין אמית יכול בעיקר ללמד כי צעירים בגילה של המערערת שטרם הקימו משפחה, שנולדו וחיו בה, הרבו לנסוע לחו"ל לצרכי עבודה ו/או מטרות אישיות, ואף שהו שם תקופה משמעותית, אך במהלך אותה תקופה המשיכו להגיע שוב ושוב לישראל לפרקי זמן שאינם מבוטלים, ובסופו של דבר אף חזרו לישראל – ייחשבו כתושבי ישראל". הדגש המרכזי בהקשר לכך הוא אפוא שהייה מינימאלית בישראל בשנות הניתוק. כשלעצמנו אנו סבורים כי עצם החזרה לישראל לאחר שנים אינה צריכה להשליך על שאלת הניתוק כדיעבד ודברים אלו גם קיבלו ביטוי בפסק הדין בעניין יעל צור.

אי דיוקים והצהרות צולבות

אחרון אחרון חביב, אך לא פחות חשוב אין ספק כי אי הדיוקים בעדותה (ביחס לכרטיס האשראי הישראלי ושירותי קופת חולים), היו בעוכריה של המערערת, וכך גם העובדה כי דיווחה בארצות הברית במסגרת טופס ניכוי מס במקור (W-8 ככל הנראה) כמי שהיא תושבת ישראל לצרכי מס. אין ספק שניתוק תושבות מחייב בחינה כוללת של הצהרות הנישום בארץ ומחוצה לה וכמובן שמירה על עמדה קוהרנטית ונטולת סתירות כלפי הרשויות.

סיכומו של דבר

פסק הדין מהווה אפוא מורה נבוכים לכל מי שמבקש לנתק את תושבותו הישראלית בנסיבות דומות לזו של המערערת ומדגיש את הצורך בתכנון מוקדם מבעוד