

תאריך: 14 באפריל 2013
סימוכין: 72437

אל: לקוחות המשרד

חוזר לקוחות
מיסים 14.2013

א.ג.ב.,

הנדון: קביעת תושבות בישראל - בעקבות פסק דין א.כ.

1. כללי

ביום 14 במרץ 2013 ניתן בבית המשפט המחוזי בתל-אביב פסק דין בעניינו של א.כ.¹ ובו בחינה מפורטת של הפרמטרים הרלבנטיים לבחינת תושבות בישראל (לרבות ניתוק תושבות מישראל) לעניין מס הכנסה. עיקר חשיבותו של פסק הדין בדגשים שהועלו בו לגבי הפרמטרים הרלבנטיים לעניין בחינת התושבות בישראל.

בעבר ניתנו מספר פסקי דין בנושא זה והעיקרי שבהם הוא פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין **גונן**.² הפסיקה אימצה את "**מבחן מרכז החיים**" כמבחן המהותי לקביעת התושבות. מבחן זה בוחן במשולב את ההיבט האובייקטיבי, קרי, היכן מצויות פיסית מירב הזיקות של הנישום, ואת ההיבט הסובייקטיבי, קרי, מה הייתה כוונת הנישום והיכן הוא רואה את "מרכז חייו". במסגרת **תיקון מס' 132 לפקודה** (שתוקפו מיום 1.1.2003) הורחבה הגדרת "תושב ישראל" שקלטה לתוכה את העקרונות שהותוו בפסיקה לעניין קביעת התושבות בישראל עד לאותה העת.

בנוסף למבחן המהותי של "מרכז החיים" נקבעו מספר חזקות טכניות בסעיף 1(א)(2) לפקודה שבהתקיימן, חזקה כי היחיד הינו "תושב ישראל" לעניין מס הכנסה. החזקות הטכניות מבוססות על ימי השהייה בישראל וניתנות לסתירה כאמור בסעיף 1(3) לפקודה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה.

¹ ע"מ 10-10-36696 א.כ. נ' פקיד שומה ת"א 3.

² ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 29.12.05).

משרד ראשי - תל אביב	משרד רמת-גן	משרד ירושלים	משרד חיפה	משרד באר שבע	משרד אילת
מרכז עזריאלי 1 תל אביב, 67021 ת.ד. 16593 תל אביב, 61164	הרקון 6 רמת-גן, 52521	שרי ישראל 12 ירושלים, 94390	מעלה השחרור 5 ת.ד. 5648 חיפה, 31055	פארק תעשיות עומר, בניין 10, ת.ד. 1369 עומר, 84965	המרכז העירוני ת.ד. 583 אילת, 88104
טלפון: 03-6085555 פקס: 03-6094022 info@deloitte.co.il	טלפון: 03-7551500 פקס: 03-5759955 info-ramatgan@deloitte.co.il	טלפון: 02-5018888 פקס: 02-5374173 info-jer@deloitte.co.il	טלפון: 04-8607333 פקס: 04-8672528 info-haifa@deloitte.co.il	טלפון: 08-6909500 פקס: 08-6909600 info-beersheva@deloitte.co.il	טלפון: 08-6375676 פקס: 08-6371628 info-eilat@deloitte.co.il

2. פסק דין א.כ. נ' פקיד שומה ת"א 3

העובדות המרכזיות של פסק הדין

2.1. לאור מהות הסוגיה נביא בתמצית את העובדות הרלבנטיות במקרה הנדון, כפי שהובאו בפסק הדין:

בשנת 1994 הקים ורשם א.כ. (להלן: "המערער") ברומניה חברה והפעיל עסק לתיווך, ניהול ושיווק נכסי נדל"ן, כאשר חברה זו משלמת את מסיה לשלטונות המס ברומניה. בשנת 2001 העתיק המערער את מקום מגוריו לרומניה, וחי שם עם בת זוג אזרחית רומניה. בכל אחת משנות המס 2005 ו-2006 (להלן: "שנות המס הנדונות") שהה המערער בישראל פחות מ-183 ימים. המשרד לקליטת עלייה הודיע ביום 18.6.09 כי המערער עונה על הגדרת "תושב חוזר". המערער נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לשני ילדים בגירים המתגוררים בישראל. המערער מתגורר בבית הרשום על שמו ועל שם אשתו בישראל. המערער מחזיק בשליש ממניותיה של חברה ישראלית פעילה. המערער דרש בדיווחיו למס הכנסה נקודות זיכוי כתושב ישראל בשנים הנדונות. למערער חשבון בנק עם פעילות מסוימת המנוהל בישראל. המערער רשום כבעלים של נכסי נדל"ן בישראל (נדל"ן עיסקי ושתי דירות מגורים) וברומניה (שלוש דירות מגורים).

במהלך 2005 ו-2006 שהה א.כ. בישראל מספר ימים המקיים את החזקה המתמטית המנויה בסעיף 1(2)(ב) לפקודה לפיה הינו תושב ישראל, קרי, שהה מעל ל-30 ימים בשנת המס הנדונה וסך כל ימי שהייתו בשנת המס הנדונה ובשנתיים שקדמו לה היו מעל 425 ימים בישראל, על כן קבע פקיד השומה כי רואים אותו כ"תושב ישראל" בשנים אלה. א.כ. בחר לסתור חזקה זו בדרך הפתוחה בפניו על פי סעיף 1(3) לפקודה וזאת על פי המבחן המהותי של "מרכז החיים". במסגרת הדיון שהתפתח בפסק הדין נבחנו בפרוטרוט הפרמטרים הרלבנטיים של "מבחן מרכז החיים" שיקבע את מקום תושבותו של הנישום לעניין מס. על פי מבחן זה נבחנות מכלול הזיקות של הנישום ונערך שקלול היכן מצוי מרכז הכובד של מירב הזיקות של הנישום ("מרכז החיים"). נסקור להלן את עיקר הדיון והדגשים העולים ממנו.

המבחנים לקביעת מרכז החיים- ההיבטים האובייקטיביים

2.2. "מקום ביתו הקבוע"

זהו פרמטר הבוחן את מקום ביתו הקבוע של היחיד גם אם אינו מתגורר בו. נציין, כי בית יכול שיהיה "ביתו הקבוע" של היחיד גם אם אין לו בו זכויות קנייניות כלשהן. יחד עם זאת, מגורים בבית או זכויות קנייניות בו עשויים להצטרף לנתונים נוספים שיובילו למסקנה כי המדובר ב"ביתו הקבוע" של היחיד. נתונים נוספים היכולים לסייע בזיהוי של בית כ"ביתו הקבוע" של היחיד הם היכולת המשפטית והפיסית להיכנס לבית ולגור בו או להשתמש בו, תכיפות המגורים או השימוש באותו בית, אנשים אחרים המתגוררים או משתמשים בבית המזוהים בצורה זו או אחרת עם היחיד, אם הבית מופיע ככתובתו הרשומה של הנישום במשרד הפנים או במשרדים ממשלתיים או מוסדיים אחרים, הכתובת שבה נוהג הנישום לקבל דברי דואר וכיו"ב.

במסגרת פסק הדין נבחן צירוף כל העובדות הרלבנטיות למבחן זה, שהובילו את בית המשפט למסקנה כי **ביתו הקבוע של המערער בישראל**. בין היתר, העובדות שנלקחו בחשבון: היחיד הינו הבעלים של הבית בישראל (יחד עם אשתו); הוא התגורר באותו הבית בחלק מזמן שהייתו בארץ והיה באפשרותו, משפטית ופיזית, להיכנס לבית בכל עת שירצה (עמדה לרשותו קומה נפרדת); היחיד קיבל בבית זה דברי דואר; זו היתה כתובתו הרשומה ברשם החברות ובבנק בו היה לו חשבון (יחד עם אשתו); זו היתה הכתובת שציין היחיד בהסכמים שעשה ברומניה, הארץ שבה התגורר באותה העת. נציין, כי הטענה של היחיד לגבי ביתו הקבוע ברומניה, לא נתמכה על ידו בתיעוד אמין או רלבנטי לתקופה הנבחנת, ולכן נדחתה על ידי בית המשפט טענתו כי ביתו הקבוע הוא ברומניה. בית המשפט הדגיש כי עצם הבעלות על בית, אין בה די כדי להפוך אותו בית ל"ביתו הקבוע" של היחיד בהעדר הסממנים הנוספים כפי שפורטו לעיל.

2.3. "מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע"

פרמטר זה עניינו בהעסקה או בעיסוק כלכלי ובעיקר הכוונה למקום עבודתו כשכיר או כעצמאי. המערער עסק באותן שנים בניהול, תיווך ושיווק נדל"ן ברומניה. בית המשפט מצא כי לאור ההיקפים הגדולים בעיסוק זה ברומניה ולמרות שהיו למערער עיסוקים קבועים גם בארץ וגם ברומניה, **ניתן לומר כי עיסוקיו ברומניה היו רבים מעיסוקיו בארץ**.

2.4. "מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו"

האינטרסים הכלכליים עשויים להתבטא הן בתחום עסקיו של הנישום והן ברכושו, השקעותיו וכיו"ב. לעניין זה, בית המשפט מצא כי בעלות על נכסים מהותיים הנמצאים בישראל תחשב כזיקה לישראל: בעלות במניות של חברה פעילה תושבת ישראל, בעלות במספר נכסי נדל"ן מתוכם שתי דירות למגורים בישראל, חשבון בנק משותף עם אשתו הפעיל בארץ.

למערער אינטרסים כלכליים פעילים ומהותיים גם ברומניה: המערער הוא בעלים של חברה ברומניה המדווחת על הכנסותיה בניהול נכסי נדל"ן ברומניה ומשלמת עליהן מס לרשות המס ברומניה; המערער רכש ברומניה נכסי נדל"ן מניבים ורשם אותם על שם החברה; בבעלותו שלוש דירות ברומניה, אחת המשמשת למגורים יחד עם בת זוגו ושתיים מושכרות; יש לו שני רכבים ברומניה.

ניתן לומר כי הרכוש שהיה למערער ברומניה היה בעיקר "רכוש נזיל" ששימש לפעילות הכלכלית השוטפת, ואילו הרכוש שהיה לו בארץ: בתי המגורים, חלקו בחברה תושבת ישראל, חלקו בחנות, חסכוניותיו וכד', היה רכוש קבוע, כך שהאינטרסים הכלכליים שלו התחלקו באופן שווה בין אלה שבארץ ובין אלה שברומניה.

2.5. שקלול הפרמטרים

פרמטרים המפורטים בסעיף 1(א) לפקודה כוללים פרמטרים בעלי אופי אישי ומשפחתי: בית קבוע, מקום מגורי הנישום ומשפחתו, מקום פעילות הנישום בארגונים ובמוסדות, פרמטרים בעלי אופי תעסוקתי וכלכלי: מקום העיסוק וההעסקה, מקום האינטרסים הכלכליים.

שקלול כל הנתונים שפורטו לעיל מוביל למסקנה הבאה: בפרמטרים האישיים והמשפחתיים הכף נוטה במובהק לכיוון ישראל: ביתו הקבוע של המערער נמצא בישראל; כל משפחתו: אשתו, ילדיו, אמו, אחיו ואחותו מתגוררים בישראל; המערער לא הוכיח כי היתה לו בת זוג ברומניה בשנים הרלבנטיות, אך גם אילו הדבר היה מוכח, ספק אם היה בכך בלבד כדי להכריע את הכף לכיוון רומניה; המערער גם פעל באותן שנים בישראל כמתנדב במשמר האזרחי. הפרמטרים התעסוקתיים והכלכליים מצביעים על תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון רומניה: המערער קיבל משכורת חודשית קבועה מהחברה הישראלית, הוא בעל מחצית המניות באותה חברה, יש לו רכוש קבוע ומשמעותי בארץ הכולל בעלות בשתי דירות מגורים ובחנות, חסכונות, קופת גמל וחשבון בנק פעיל. מאידך, הוא בעלים של חברת נדל"ן פעילה ברומניה, ממנה הפיק המערער את הכנסתו ורווחיו העיקריים בשנים הנדונות, וכן יש לו ברומניה רכוש: דירות וכלי רכב.

המבחנים לקביעת מרכז החיים- ההיבט הסובייקטיבי

2.6. ההיבט הסובייקטיבי

בבחינת ההיבט הסובייקטיבי יש להביא בחשבון הן את ההיבט האובייקטיבי: היכן מצויות מירב הזיקות? והן את ההיבט הסובייקטיבי: מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את חייו? (ראו פס"ד גונן). בהתחקות אחר כוונתו של הנישום לא ניתן להסתפק בדבריו של הנישום במסגרת ההליך המשפטי, כיוון שיש להניח שהם מכוונים למסקנה הרצויה מבחינתו. על כן צריך להסתייע בראיות ובעדויות נוספות, כאשר גם הפרמטרים "האובייקטיביים" עשויים לתרום להבהרת ההיבט הסובייקטיבי. לעניין זה, מצא בית המשפט, כי הגשת דוחות מס בשנים אלה ובהם הדרישה של נקודות זיכוי כתושב ישראל לפי סעיפים 34 ו-36 לפקודה מהווים ראיה ישירה לכך שהמערער ראה את עצמו כתושב ישראל.

פרמטר נוסף שהיווה אינדיקציה לכוונתו הסובייקטיבית של המערער היה התייחסותו של המערער לגבי אופן התייחסות רשות המס הרומנית, לגבי מעמד התושבות שלו למס. בית המשפט קובע כי אופן התייחסות רשות המיסים הרומנית, כשלעצמו, אין בו כדי להצביע על כוונתו הסובייקטיבית של המערער, אך על כוונתו יכולה ללמד תגובתו, משלא פעל כדי לחדש את תושבותו למס ברומניה, הביע את כוונתו הסובייקטיבית שאינו רואה עצמו כתושב מס ברומניה.

ראיה נוספת להשקפתו הסובייקטיבית של המערער בדבר תושבותו בישראל ניתן ללמוד מכך, שכאמור לעיל, בהסכמים שנערכו בינו ובין החברה בבעלותו ברומניה, ציין הוא את כתובת דירתו הפנויה לשימוש בישראל.

המערער ביקש להסתייע במכתב של המשרד לקליטת עליה, שאישר את בקשתו והכיר בו כ"תושב חוזר" החל מיום 18.6.09 הזכאי לסיוע הניתן על ידי המשרד, כפרמטר התומך בהיותו תושב חוזר לעניין מס הכנסה עובר למועד זה. בית המשפט דחה את טיעונו של המערער וזאת מהנימוקים הבאים: ראשית, משום שמדובר באישור מאמצע שנת 2009 והקריטריון שנבחן הוא שנתיים קודם לכן, כך שאין מדובר בשנות המס הנדונות; שנית, משום שתושבות פיסיקלית אינה מתפרשת בהכרח בהתאם למונח "תושב" בחוקים אחרים; שלישית, האישור הופק לאור הנתונים שסיפק המערער לאותו משרד באמצעות האינטרנט.

נטל ההוכחה

2.7. בית המשפט קובע כי נטל ההוכחה בשינוי מעמד – מתושב ישראל לתושב חוץ מונח על כתפי הטוען לכך. כאשר מדובר בתושב חוץ, מוטל עליו נטל הראיה להוכיח את שינוי מעמדו מתושב חוץ לתושב ישראל (ראו: עמ"ה 5007/98 רז נ' 'פקיד שומה ת"א), וכך גם לגבי מי שהיה תושב ישראל וטוען שהפך לתושב חוץ- עליו נטל הראיה להוכיח זאת.

3. לסיכום

מבחינה של מכלול הזיקות לישראל, בית המשפט מצא, שהמערער לא הצליח להפריך את החזקה בסעיף 1(2)(ב) לפקודה. הפרמטרים האישיים והמשפחתיים הטו את הכף לכיוון הקביעה כי המערער הינו תושב ישראל. הפרמטרים התעסוקתיים כלכליים סיפקו תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון הקביעה כי הינו תושב חוץ. המערער לא סיפק כל ראיה בדבר ההיבט הסובייקטיבי (כוונתו) והראיות שסיפק המשיב (פקיד השומה) תומכות במסקנה כי המערער ראה את עצמו כתושב ישראל באותן שנים. המערער גם נמנע מלהעיד שורה ארוכה של עדים רלבנטיים, שעשויים היו לתמוך בגירסתו, ויש בכך כדי לתמוך בגירסת המשיב. המערער לא הוכיח כי חל שינוי במעמדו, מתושב ישראל לתושב רומניה. המסקנה העולה מכל האמור לעיל היא, שהמערער היה בשנים הנדונות "תושב ישראל" כהגדרת מושג זה בסעיף 1 לפקודה, ולכן הוא חייב בתשלום מס גם על הכנסתו שהופקה מחוץ לישראל, בשנים הנדונות, בהתאם לסעיף 2 לפקודה.

פסיקתו של בית המשפט המחוזי ניתנה אומנם על סמך העובדות והראיות הספציפיות שהוצגו בפניו, אך ניתן ללמוד ממנו כיצד מפרש ומנתח בית המשפט את המבחנים שנקבעו בפקודה לקביעת מעמד התושבות בישראל.

לקבלת פרטים נוספים אנא צרו קשר עם:

רו"ח פרידה וייסברג, דירקטורית, מנהלת מחלקת ניוד עובדים בטלפון 03-6085538 או בדואל: fweissberg@deloitte.co.il

אנו עומדים לרשותכם בכל הסבר נוסף ככל שיידרש.
אין להסתמך על תוכן חוזר זה ו/או לעשות בו שימוש כלשהו מבלי לקבל עצה מקצועית מתאימה שכן אין מטרת החוזר אלא להסב את תשומת לבך לאמור בו.

בכבוד רב,

בריטמן אלמגור זהר ושות'
רואי חשבון
Member of Deloitte Touche Tohmatsu Limited