



אם אינך רואה מייל זה לתת כאן



CLIENT UPDATE



פרשת בר רפאלי מעבר לצהוב – תובנות בנושא תושבות

23/5/2019

לאחרונה, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין **ע"מ 6418-02-16, בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא**, אשר עסק בעיקרו בקביעת תושבותה של הגברת בר רפאלי ("המערערת") בשנים 2009-2010. פסק הדין מהווה חוליה נוספת בשורת פסקי דין (פרשת פלוני[1] ופרשת אמית[2]) בהם נבחן "מרכז החיים" כדי להכריע לגבי תושבות הנישומים תוך קביעת עקרונות ודגשים ליישום מבחן זה.

עיקרי החלטת בית המשפט בפרשת רפאלי

- ראשית, עמד בית המשפט על חשיבות הצגת הראיות והרמת **נטל הראיה** על ידי הנישום: לפי הכלל הרגיל בערעורי מס הנטל הוא על הנישום, על אחת כמה וכמה כשהסוגיה מצריכה מידע על נסיבותיו האישיות של הנישום אשר מטבע הדברים מצוי בעיקר בידו, ועוד יותר מכך כשמדובר באזרחית ישראלית, שנולדה בישראל, חיה בישראל והייתה תושבת ישראל עד שלפי טענתה, עזבה את ישראל למשך כמה שנים, שבסופן שבה לישראל וחזרה להיות תושבת ישראל.
- שנית, נבדק ה"מבחן הכמותי", לפיו אם הנישום שוהה בישראל מספר ימים מסוים, חזקה שהוא תושב ישראל. מבחן הימים אינו קובע "כלל הכרעה", אלא רק חזקה הניתנת לסתירה. **אי עמידה במבחן לא מקימה חזקה הפוכה לפיה הנישום תושב חוץ**. נקבע, כי אף אם הסטייה ממספר ימי השהייה הקבועים בפקודת מס הכנסה היא במספר ימים בודדים, קיומה של החזקה הוא לפי חיתוך מתמטי מוחלט.
- מבחן "מרכז החיים"**, בו בתי המשפט מתחקים אחר פרמטרים "איכותיים", להבדיל מכמותיים, הוא המבחן המכריע לקביעת תושבות הנישום. בית המשפט קבע כי **מספר ימי השהייה נבחן בד בבד עם מבחן "מרכז החיים", מעבר לבחינת ה"מבחן הכמותי", ומהווה מדד עצמאי המשפיע עליו**, היות שמרכז חייו של אדם הוא לרוב במקום בו הוא שוהה מרבית ימי השנה. בהקשר זה, ציין בית המשפט כי ימי השהות של נישום בישראל ייבחנו לעומת ימי השהות שלו במדינות אחרות. כך נקבע כי בשנת 2010 המערערת אמנם שהתה בישראל רק 131 ימים ובכך לא הקימה את החזקה הכמותית, אך השוואת מספר ימי השהות בישראל למדינות אחרות מלמדת כי מרכז חייה היה בישראל.

4. בית המשפט ייחס משמעות גדולה למקום "**בית הקבע**" – המקום המשמש כבית עיקרי למגורי הנישום, להבדיל ממקום מגורים ארעי. בית המשפט הכיר בכך **שייתכן שלנישום מספר מקומות מגורים**, אותם יש לבחון יחדיו בקביעת מקום מגוריו העיקרי. המערערת לא הצליחה להרים את הנטל להוכחת קיומו של "בית קבע" בארה"ב, וכשלה גם בשלילת קיומו של "בית קבע" בישראל. בית המשפט השתכנע, כי בניגוד לבית המערערת בארה"ב, בתיא ישראל מהווים "בתי קבע" הואיל ועמדו לרשותה לפי רצונה ונוחותה וכן מאחר ששלטה בנעשה בהם בפועל, על אף שאינם בבעלותה או שאינה השוכרת הרשמית.
5. כחלק מבחינת מבחן "מרכז החיים" נבחנו **הזיקות הכלכליות** של המערערת. חשוב לציין, כי **הזיקות הכלכליות מקבלות משקל נמוך ביחס לזיקות האחרות בבחינת מרכז החיים של הנישום**. בפרשת פלוני הוכח שלמערער היו אינטרסים כלכליים בהיקפים נרחבים מחוץ לישראל, שעלו פי כמה על נכסיו בישראל, ובכל זאת נקבע שאין בכך לסתור את חזקת "מרכז החיים". כלומר, **אף קיומן של זיקות כלכליות רבות מחוץ לישראל עשוי שלא לגבור על קיומן של זיקות אישיות, ולו מועטות, בישראל**.
6. בית המשפט בחן קיומה של **תושבות אחרות**. המערערת לא הצליחה להוכיח כי הייתה לה תושבת לצרכי מס במדינה שאינה מדינת ישראל. בעוד שבארה"ב טענה המערערת שאינה תושבת ישראל, בארה"ב היא דיווחה כמי שאינה תושבת ארה"ב, ובחלק מהדיווחים אף טענה שהיא תושבת ישראל. בהיעדר העקביות בדיווחים בישראל ובארה"ב מנעה מעצמה המערערת אינדיקציה חשובה ביותר לשינוי תושבותה.
7. בית המשפט בחן גם את אפשרות **העדר תושבות** כלשהי, במיוחד לאור אורח חייה ומאפייני עיסוקה של המערערת ולא השתכנע כי אין למערערת בסיס קבע וכי היא "נעה ונדה" ממקום למקום. **נטל השכנוע על נישום שטוען להיותו "חסר תושבות" כבד מאוד, והכרה בהעדר תושבות תהיה במקרים נדירים בלבד**.
8. המערערת לא תמכה את טענותיה **בבסיס ראייתי מוצק ואמין**: המערערת נמנעה מלהביא לעדות את מי שהיה בן זוגה דאז, או מי מטעמו, שלטענתה ניהלה איתו משק בית משותף; נמנעה מהצגת ראיות באשר לתדירות השהות והיקף חפציה האישיים בבית ששימש לטענתה כ"בית הקבע" שלה בארה"ב; וכן לא זימנה לעדות את מי שטיפל בדיווחי המס שלה בארה"ב ובעסקיה מחוץ לישראל. הראיות שהמערערת סיפקה, היו עקיפות, חלקיות והציגו את עמדתה הסובייקטיבית. מעבר לכך, בית המשפט לא נתן אמון בעדויות המערערת או מי מטעמה ומצא סתירות בין העדויות השונות.
9. חשוב לציין את היקף התחקיר שביצעה רשות המסים בפרשה זו. רשות המסים אספה ראיות חיצוניות עצמאיות, מעבר לדיווחי המערערת, על מנת להוכיח את תושבותה. בכלל זה הובאו עדים ניטראליים, שהעידו על אופן התנהלותה במקומות המגורים בישראל (שכנים, ספקים, שומרים וכו'). כמו כן, נאספו ראיות בקשר לשימושה של המערערת בכרטיסי אשראי בישראל, חברותה בקופת חולים בישראל וכן פעילותה בארגונים ומוסדות בישראל ואף בוצעו איכונים למכשירי הטלפון של המערערת ובני משפחתה.

מסקנות ותובנות

פסק הדין ממשיך את מגמת בתי המשפט לקבוע תושבות בעיקר בהסתמך על מבחן "מרכז החיים".

על הנישום, ונטל הראיה הוא עליו, להביא ראיות נרחבות וממשיות המבססות את מקום תושבותו. לצורך קביעת תושבות חוץ של נישום, אין די בשהייה ממושכת מחוץ לישראל. ככלל על הנישום יהיה להראות את ניתוק התושבות מישראל וביסוס תושבות במקום אחר. הוכחת חוסר תושבות כלל היא משימה בלתי אפשרית כמעט.

בתי המשפט שמים דגש על מיקומו של "בית הקבע" של הנישום, מבחינה מהותית ולא פורמלית. בהתקיים מספר בתי מגורים, ייבחנו מאפייניהם יחדיו לצורך הכרעה מיהו בית הקבע העיקרי.

זיקות רקע ישראליות (מקום לידה, אזרחות, תושבות עבר או עתיד) מחזקות עוד יותר את הנטייה לראות בנישום תושב ישראל ומגבירות עוד יותר את נטל ההוכחה שעליו

חרף הגבהת הרף לביסוס תושבות מחוץ לישראל, פסק הדין מבהיר חלק מהקריטריונים ומקנה כלים תכנוניים לנישומים אשר רוצים לבסס את היותם תושבי חוץ.

במקביל לתכנון היבטי התושבות הישראלית, יש לנתח תמיד את היבטי המיסוי של המדינות הנוספות העשויות להיות רלבנטיות מחמת אזרחות, ימי שהייה וכו'.

למשרדנו ניסיון רב בליווי יחידים ביחס למעמדם כתושבי ישראל או תושבי חוץ, עזיבת ישראל או מעבר אליה, תוך ניתוח ותכנון הגורמים המשפיעים על תושבותם והיבטי המס (כמו גם היבטים אחרים כגון: דיני הגירה, מעמד אישי וכו') הנובעים מכך.

פרטי קשר

<u>קרבן שטרית</u> שותפה מחלקת מסים	<u>שאל גרוסמן</u> שותף מחלקת מסים	<u>מאיר אקוניס</u> שותף מחלקת מסים	<u>אלדר בן-רובי</u> שותף מוביל מחלקת המסים
--	---	--	--

<u>נטלי אנור</u> שותפה מחלקת מסים	<u>עמרי דוידוב</u> שותף מחלקת מסים	<u>ד"ר מיכאל בריקר</u> שותף מחלקת מסים
---	--	--

למידע נוסף אודות מחלקת מסים במשרדנו, לחץ כאן.

מטרת המזכר הינה להביא לידיעתכם תמצית עדכוני מידע בנושאי מס. המזכר אינו מהווה יעוץ משפטי ועל כן אין ליישם את האמור בו מבלי להיוועץ בגורם המקצועי המתאים לכך במשרדנו.

[1] ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (פורסם בנבו, 22.2.2017)
[2] ע"א 476/17 אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4 (פורסם בנבו, 9.10.2018)



להצטרפות לעדכוני לקוחות לחץ כאן