

רגל פה, רגל שם

השאלה מתי חדל נישום יחיד להיות תושב ישראל לצורכי מס הכנסה היא שאלה מורכבת המערבת סוגיות של חוק ועובדה. לעיתים קרובות מצויים נישומים בחוסר ודאות אשר לסטטוס התושבות לצרכי מס

לילך אשורוב־רובין



עו"ד לילך אשורוב־רובין, לשעבר בכירה ביחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים

חייו (פסקי הדין **אריה גונן**, מחזי – עמ"ה 2004/98, 5048/97 ועליון – ע"א 477/02, עמ"ה 300/91 **משה ורבקה רוז נ' פ"ש ת"א 1**).

בנסיבות עניין זה טען א"כ (הנישום) כי בשנת 2001 העתיק את מרכז חייו מישראל לרומניה, ולפי כך אינו חייב במס על הכנסותיו שהופקו מחוץ לישראל. בית המשפט דחה את טענתו בעניין התושבות, בין היתר לאור בעלותו של הנישום בנכסים בישראל, חלקם במשותף עם אשתו החוקית שבעניינה טען כי הוא נשוי לה "אך אינו חי עימה". הנישום ואשתו חלקו בית מגורים מעת לעת, אך הוא טען שהם נמצאים במפלסים נפרדים. אף שהנישום הוכיח פעילות עסקית וקיומם של נכסים כלכליים משמעותיים ברומניה, הוא לא הצליח לבסס את טענתו בדבר בית מגורים קבוע ברומניה שבו התגורר עם בת זוג בשנים הרלוונטיות לדיון. הימנעות הנישום מלהציג בבית המשפט ראיות ועדויות של עדים רלוונטיים לעניינים אלו (ובהם בני משפחה) עמדה לו לרועץ. כמו כן עמדה לנישום לרועץ העובדה שלא הצליח לספק הוכחה כי ברומניה הוא נחשב לתושב לצורכי מס. להוכחת תושבות לצורכי מס במדינה אחרת נודעת חשיבות, הן במישור מבחן מרכז החיים והן במישור אמנות המס, כפי שיובהר להלן.

קביעת מעמדו של יחיד כתושב לצורכי מס הכנסה היא אחת הסוגיות המורכבות והמדוברות ביותר בשנים האחרונות, בפרט משנת 2003, עת הונהגה בישראל שיטת מיסוי פרסונלי (מיסוי על בסיס תושבות). "תושב ישראל" חייב במס בישראל בגין הכנסותיו מכלל המקורות ומכל מקום שהופקו בו, בעוד "תושב חוץ" חייב במס בישראל רק בגין הכנסותיו שמקורן בישראל (ובכפוף לאמנות המס).

לפני מספר חודשים ניתן פסק דינו של השופט אטדגי (ע"מ 10-10-36696-א.כ. נ' פ"ש ת"א 3, ניתן ביום 14.3.13) ובו נדונו המבחנים המשמשים בקביעת התושבות. על פי הוראות פקודת מס הכנסה, תושב ישראל הוא מי שמרכז חייו מצוי בישראל, ולשם כך יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים. בכלל זה נבחן היכן מקום ביתו הקבוע; היכן מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; מקום עיסוקו או העסקתו הרגיל או הקבוע; מקום האינ-

טרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ומקום פעילותו במוסדות שונים. פסיקת בתי המשפט לאורך השנים מבהירה כי מבחן מרכז החיים עוסק הן בהיבט האובייקטיבי, דהיינו היכן פיזית מצויות עיקר הזיקות של הנישום, והן בהיבט הסובייקטיבי, דהיינו מה הייתה כוונת הנישום והיכן הוא רואה את מרכז

קביעה גורפת כי נישום ייחשב לתושב ישראל אם בן הזוג וילדיהם מתגוררים בה אינה עולה בקנה אחד עם מציאות החיים המודרניים, ולעיתים אינה תואמת את אורח החיים המשפחתי

נזכר כי רשות המיסים בישראל נוטה לייחס משקל מהותי למקום המגורים של בני התא המשפחתי של הנישום לצורך קביעת תושבותו שלו. כך העובדה שהאישה שהנישום נשוי לה כדין מתגוררת בישראל בבית שהוא בבעלות משותפת השפיעה בוודאי על קביעת התושבות. עם זאת קיימת בפסיקה הישראלית גם מגמה שונה, ולפיה יש לבחון את תושבות הנישום על פי הנתונים האישיים שלו, ומקום המגורים של בני התא המשפחתי הוא אך אחד השיקולים הרלוונטיים, לאו דווקא שיקול מכריע. קביעה גורפת כי נישום ייחשב לתושב ישראל אם בן הזוג וילדיהם מתגוררים בה אינה עולה בקנה אחד עם מציאות החיים המודרניים ולעיתים אינה תואמת את אורח החיים המשפחתי.

לו עלה בידי א"כ להוכיח כי הוא תושב לצורכי מס על פי הדין ברומניה, אפשר שהחלטת השופט בעניינו הייתה שונה. נבהיר: מדינת ישראל חתומה על למעלה מ-50 אמנות בנות תוקף למניעת כפל מס, אשר רובן המכריע מבוססות על אמנת המודל של ה-OECD. בין היתר מבססות אמנות המס כללים משפטיים ייחודיים

לשם קביעת תושבות של יחיד לצורכי מס. כך, סעיף 4 לאמנת המודל נועד להכריע במצבי כפל תושבות, כאשר הנישום נחשב תושב ישראל על פי הדין ב ישראל ובה בעת נחשב תושב המדינה שעליה קיימת אמנה. במצב דברים זה נקבעת תושבות הנישום על פי אחד ממבחני שובר השוויון המנויים בו. למבחנים האמורים מעמד היררכי על פי סדרם בסעיף, ומשלא ניתן להכריע על פי מבחן מסוים עוברים לבא אחריו וכן הלאה.

המבחן הראשון הוא **מיקום בית הקבע**. נישום ייחשב לתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע, דהיינו: מקום מגורים הזמין לו בכל עת באופן מתמשך ומתאים למגוריו ולצרכיו. כאשר לרשות הנישום עומד בית קבע בשתי המדינות, עוברים למבחן הבא שלפיו ייחשב לתושב "המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עימה הדוקים יותר" – מבחן

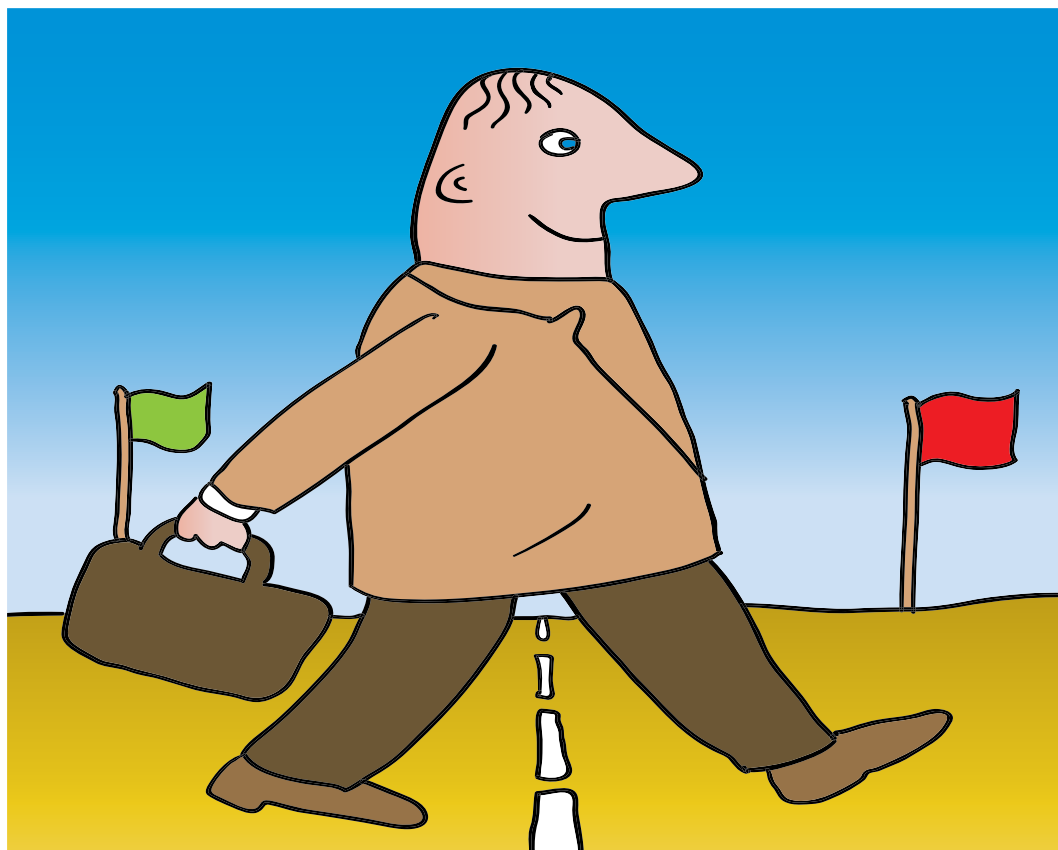
מרכז האינטרסים החיוניים. מבחן זה מגלם השוואה ערכית בין זיקותיו של הנישום לכל אחת מהמדינות המתקשרות (בהן זיקות אישיות, משפחתיות, כלכליות וחברתיות) במטרה להכריע לאיזו מדינה המדינות זיקותיו חזקות יותר. בהיעדר יכולת לקבוע היכן נמצא מרכז האינטרסים החיוניים של הנישום (או אם לא עומד לרשותו בית קבע בשתי המדינות), רואים אותו כתושב "המדינה שבה הוא נוהג לגור". לכאורה מדובר בקריטריון טכני הבוחן את מידת השהייה בכל אחת מהמדינות, אם כי מקובל שיש לבחון לאיזו מדינה שתי המדינות נוטה הכף לאורך זמן. בהיעדר הכרעה ברורה אשר למקום המגורים יראו את הנישום כתושב המדינה שהוא אזרח, ואם הוא אזרח של שתי המדינות או אינו אזרח בשתייהן, תוכרע תושבותו בהסכמה הדדית בין המדינות המתקשרות.

במקרים מתאימים ובכפוף לביסוס תשתית עובדתית ראויה, בכוחן של אמנות המס שישראל צד להן להקנות לנישום כלים משפטיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך התמודדות עם רשויות המס

הוראות באמנת מס תפורה שנה לאורם של כללי המשפט הבינלאומי הנוהגים ביחס לאמנות בינלאומיות, ובין היתר לאור דברי ההסבר לאמנת המודל. מעמדם של דברי ההסבר ככלי לפירוש אמנות מס הוכר על ידי בתי המשפט בישראל עוד בטרם הפכה

ישראל לחברה בארגון ה-OECD (למשל: עמ"ה 1255/02, **חב' ג'יטק טכנולוגיות בע"מ נ' פ"ש כ"ס**; בג"ץ 2587/04, **יצחק בוכריס ואח' נ' פ"ש חדרה ואח'**). למותר לציין כי לדברי ההסבר מעמד פרשני במדינות רבות אחרות.

לו היה עולה בידי א"כ לבסס את קיומו של בית קבע ברומניה ולאור קביעת השופט בדבר קיום בית קבע בישראל, כי אז הייתה התושבות נבחנת לאור מבחן מרכז האינטרסים החיוניים. בהקשר זה ציין השופט כי הוכח קיומם של אינטרסים כלכליים פעילים ומהותיים ברומניה וכן כי עיסוקיו של א"כ ברומניה היו רבים מעיסוקיו בארץ. אפשר שאלו היו מבססים זיקה הדוקה יותר לרומניה מאשר לישראל, שבה עיקר זיקותיו הכלכליות של הנישום היו פסיביות. כפי שצוין, הנישום לא צלח בביסוס טענותיו לזיקותיו האישיות ברומניה, ובוודאי שגם לכך נוד-



קודה (בתוקף מיום 1.1.07) ייחשב לתושב חוץ גם יחיד ששהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות בכל שנה בשנת המס ובשנת המס שלאחריה, וכן שב־שתי שנות המס שלאחריהן היה מרכז חייו מחוץ לישראל. גם תיקון זה אינו נותן מענה בכל המקרים, והוא מעורר שאלות וספקות – למשל אשר למועד שממנו והלאה יראו את הנישום כתושב חוץ ואשר להתנהלות עם רשויות המס בתקופת הביניים (עד חלוף ארבע שנים).

לסיכום, השאלה מתי חדל נישום יחיד להיות תושב ישראל לצורכי מס הכנסה היא שאלה מורכבת המערבת סוגיות של חוק ועובדה. לעיתים קרובות מצויים נישומים בחוסר ודאות אשר לסטטוס התושבות לצרכי מס, על כל הנגזר מכך. במקרים מתאימים ובכפוף לביסוס תשתית עובדתית ראויה, בכוחן של אמנות המס שישראל צד להן להקנות לנישום כלים משפטיים ייחודיים ומשמעותיים לצורך התמודדות עם רשויות המס.



עת חשיבות בהקשר הנדון. עם זאת, אין ספק שב־כפוף להצגת תשתית עובדתית ראויה, אפשר שהיה בכוח אמנת המס עם רומניה להקנות לנישום כלים משפטיים משמעותיים לצורך התמודדות בסוגיית התושבות.

הכרעה כי נישום הוא תושב מדינה מתקשרת מכוח אמנת מס מחייבת את שתי המדינות המתקשרות. בישראל, מתוקף סעיף 196 לפקודה, גוברות הוראות אמנת מס על הוראות הדין הפנימי. לפיכך בנסיבות שבהן נחשב הנישום לתושב המדינה המתקשרת השנייה על פי מבחני האמנה, הוא ייחשב לתושב חוץ לעניין דין המס הישראלי, ובכלל זה לעניין הוראות מיסוי, כללי דיווח וגבייה. עם זאת נציין כי על פי עמדת רשות המיסים, תוענקה הטבות מס הכנסה לתושב חוזר ולתושב חוזר ותיק (סעיף 14 לפקודה) רק למי שנחשב לתושב חוץ על פי מבחני הדין הישראלי.

בשולי הדברים נזכיר כי החל בתיקון מס' 168 לפ-