

כנס נצרת – תושבות

ינואר 2017

ד"ר אמנון רפאל, עו"ד

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

תוכן עניינים

- אחים דויטש – תושבות (לצורך קביעת שיעור השקעות חוץ)
- רפי אמית – תושבות
- דוד קניג – תושבות וסעיף 100א

אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ*

העובדות

- זיילר, במצוות רבו, עלה לישראל בתחילת שנות ה-70. ב-1987 רכש מגרשים בקרית מלאכי ובנה עליהם בתים שם הוא מתגורר עם משפחתו. מנגד, הוא עודנו אזרח ארה"ב, מקבל קצבת ביטוח לאומי בארה"ב, מחזיק בית המצוי בשימוש בנו ומבקר תדיר בניו-יורק.
- עד לשנת 1999 80% מהון המניות של החברות תעשיות פלוקטקס בע"מ ("פלוקטקס") והאחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ ("האחים") הוחזקו בידי הזוג דויטש, ו-20% הוחזקו בידי זיילר. בשנת 1999 זיילר רכש את החלק של הזוג דויטש בשתי החברות.
- במסגרת השומות לשנות המס 1998-2002 לאחים, פקיד השומה קבע כי זיילר הוא תושב ישראל. קביעה זו השפיעה על שיעור המס שחל על אחים בשנים אלה.
- מרכז ההשקעות הכיר בזיילר כתושב חוץ במסגרת השקעותיו באחים ובפלוקטקס.

השאלה לדין

- תושבותו של זיילר לעניין הפקודה. במידה וזיילר נחשב כתושב ישראל – האם לאור המצג מצד מרכז ההשקעות קביעה זו תחול רק ממועד ינואר 2003, או שמא יש להחילה החל משנת 1998?

אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ*

טענות הצדדים

- **הנישומים** טוענים שזיילר הוא תושב חוץ בשים לב לזיקות הסובייקטיביות.
- הוא שוהה בישראל אך משום מצוות רבו, ומעולם לא ראה את ישראל כמרכז חייו ולא נטמע בה.
- אפילו אם הוא לא תושב חוץ לעניין הפקודה, יש לראות בו ככזה לעניין חוק העידוד, לאור תכליתו למשוך השקעות חוץ.
- רשויות המס הכירו בו כתושב חוץ בשומות לשנים 1996-1997, בתיק הנישום המייצג ובאישור ניכוי מס במקור. אילו ידע שפקיד השומה יחדל להתייחס אליו כתושב חוץ היה נמנע משתי ההשקעות.
- **פקיד השומה** מערער על הקביעה להחיל את מעמדו של זיילר כתושב ישראל רק משנת 2003 ואילך.
- רשויות המס ומרכז ההשקעות לא הכירו פוזיטיבית בזיילר כתושב חוץ.
- אישור השומות העצמיות של האחים לשנים 1996-1997 נעשה בהסתמך על מעמדם של הזוג דויטש, שהחזיקו אותה עת 80% ממניות החברה, כתושבי חוץ, ולא נבדק מעמדו של זיילר.
- מצג מוטעה אין בו כדי לשנות מההוראות המהותיות של הדין.
- אישור תכנית המענקים אינו מקים זכות קנויה להטבות המס משך כל שנות התכנית, אלא הזכאות נבחנת בכל שנת מס.

אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ

הכרעה

- מבחינה אובייקטיבית, זיילר שוהה בישראל רוב ימות השנה ועיקר זיקותיו המשפחתיות והכלכליות בישראל, אין בקשרים שהותיר בארה"ב כדי לשנות מהמסקנה שהוא תושב ישראל.
- תושבות היא בעיקרה שאלה אובייקטיבית, והיא נקבעת על בסיס אינדיקציות אובייקטיביות.
- תחושותיו הסובייקטיביות של הנישום עשויות לסייע בבחינת זיקותיו, אולם אינן בעלות משקל מכריע. לפיכך, טענתו שהגיע לישראל משום שקיבל על עצמו את מצוות הרבי מלובביץ' אך מעולם לא ראה בה כמרכז חייו, לא תשנה מהמסקנה שאובייקטיבית הוא תושב ישראל.
- מהתנהלות מרכז ההשקעות ורשות המסים משתמעת הכרה בפועל בזיילר כתושב חוץ. אולם, לאור נסיבות המקרה והתנהלותו של זיילר ביהמ"ש מגיע למסקנה שזיילר לא הסתמך על המצג ולא שינה את מצבו לרעה.
- ראשית, זיילר העיד שהשתקעותו האישית והעסקית בישראל היו במצוות רבו, דהיינו בהחלטתו לא היה מעורב שיקול עסקי. שנית, זיילר היה בעל מניות המיעוט וממילא לשאלת מעמדו הייתה נפקות כלכלית מוגבלת. בנוסף, הוא פעל בניסיון לקדם חקיקה שתקל על חבות המס שלו מתוך מודעות להשלכות תושבותו הישראלית.
- הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול בהחלטותיו.
- הדין שולל טענות מניעות אשר תוצאתן היא הימנעות מעשיית מעשה המתחייב בדין.

רפי אמית*

העובדות

- החל מגיל 23 החל הנישום לשהות פרקי זמן ממושכים בחו"ל, ולשחק פוקר בבתי קזינו, באתרי אינטרנט ובטורנירים מאורגנים.
- במהלך שנות האלפיים צבר סכומי כסף ניכרים מזכיות במשחקי הפוקר (מיליוני דולרים).
- לגבי שנת המס שבערעור (2007) לא מתקיימת אף אחת מחזקות התושבות, ולמעשה הנישום שהה בישראל 30 יום בלבד.
- לנישום היה חשבון בנק בלאס וגאס וכן כרטיס אשראי. הוא מעיד כי חיי החברה שלו מרוכזים בחו"ל והוא מנוי במועדון כושר בלאס וגאס.
- בשנת 2007 רכש דירה בטורונטו, אשר נמכרה מבלי שהתגורר בה.
- הנישום החזיק 25% מהזכויות בשני מבנים מושכרים בת"א וכן מגרש בחולון.
- לנישום אין מכונית, ויש לו רישיון נהיגה ישראלי אך לא זר.
- הנישום לא שילם דמי ביטוח לאומי בישראל במהלך כל שהייתו בחו"ל, לא היה חבר בקופ"ח בישראל, ולא היה לו ביטוח סוציאלי בשום מקום בעולם.

השאלה לדיון

- האם הנישום הינו "תושב ישראל" לעניין הפקודה בשנת 2007? במידה שכן, מהו שיעור המס שיחול על הכנסתו – שיעור מס שולי כהכנסה חייבת מיגיעה אישית או שיעור מס של 25% כהכנסה מהימורים, הגרלות ופרסים?

רפי אמית

טענות הצדדים

- **הנישום** הדגיש את העובדה שבשנת 2007 שהה בישראל 30 ימים בלבד. הוא טען כי לא היה לו בית קבע בישראל והוא היה בבחינת אורח בבית הוריו כשבא לבקר.
- הנישום הציג את יחסיו עם משפחתו כמתוחים. לעומת זאת, בחו"ל יצר לעצמו חברויות רבות.
- כל פעילות הנישום בענף הפוקר, האינטרס הכלכלי הפעיל החשוב ביותר בחייו, נערכה מחוץ לישראל. תחושתו הסובייקטיבית הייתה כי הוא חדל להיות תושב הארץ.
- **פקיד השומה** הצביע על הימים הרבים שנכח המערער בישראל בימים שלפני ואחרי שנת המס שבערעור (2007).
- בית הוריו של הנישום היה עבורו "בית קבע". כמו כן, פקיד השומה ייחס חשיבות לזיקות הכלכליות שהיו לנישום בישראל, בייחוד נכסי הנדל"ן וסכומי הכסף הגדולים שהעביר לחשבון בנק בישראל.
- פקיד השומה מדגיש את העובדה שהנישום לא הפך לתושב של כל מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו בכל ארץ אחרת.

הכרעה

- לא ניתן לקבל את טענתו של הנישום כי היה לו בית קבע בחו"ל, שכן אורח חייו התאפיין בנדודים ונסיעות רבים.
- הנישום לא פירט בפני ביהמ"ש מה היו מעשיו במהלך תקופות השהייה בישראל. לפיכך, אין בפנינו תמונה מובהקת של אדם המגיע לישראל ל"ביקורי מולדת" קצרים בלבד.

רפי אמית

- מקום עיסוקו הרגיל של הנישום היה מחוץ לישראל, שם שוחקו משחקי הפוקר בהם השתתף.
- אחד השיקולים העיקריים של בית המשפט בפסיקתו היה העברת הכספים לישראל (בסביבות 20 מיליון ₪), אשר איננה עולה בקנה אחד עם קו הטיעון הכללי של הנישום בעניין ניתוק הזיקות, ויוצרת "אינטרס כלכלי פעיל ומהותי" בישראל.
- לאור אופיים של הנכסים ("נדל"ן להשקעה"), היעדר מעורבותו האישית בניהולם והעובדה ששניים מתוכם היו בבעלותו טרם נסיעותיו הראשונות, אין לתת לאינטרס כלכלי זה משקל מכריע בבחינת מרכז החיים של המערער.
- רכישת הדירה בטורונטו נעשתה כהשקעה הונית גרידא ולא מעידה על רצונו להתגורר שם.
- דומה כי הנישום הגזים בכל הנוגע ליחסיו המתוחים עם משפחתו (אביו מורשה חתימה בחשבון הבנק שלו בישראל והוא הציע לאחיו טיול לארה"ב על חשבונו).
- בדרך כלל להיבט הסובייקטיבי יהיה משקל משני בשקלול מלוא הנסיבות. הנישום מעולם לא הכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם – לא הזדהה כתושב מדינה אחרת, לא נשא בחובות פיסקאליות של מדינה אחרת ומגוריו היו לרוב מזדמנים.
- מבחינה משפטית אדם עשוי להיות חסר תושבות אם אינו עומד במבחני התושבות של אף מדינה.
- נטל ההוכחה הינו על הטוען לכך. במקרה דנן, הנישום לא הצליח להוכיח כי מידת ניתוקו מישראל הייתה כזאת שניתן להכיר בו כ"חסר תושבות", ולכן בשנת 2007 מרכז חייו בישראל.
- ההכנסה סווגה כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) החייבת בשיעור מס שולי, ולא כהכנסה לפי סעיף 2א החייבת בשיעור מס של 25%, אך בשל התיישנות שנות המס שקדמו לשנת 2007 נקבעה חבות נמוכה בהרבה מהחבות לפי ההכנסה בפועל.

דוד קניג*

העובדות

- בשנת 1999 רכש הנישום מניות של חברה אמריקאית בסך של \$125,000, ובאוגוסט 2007 מכר אותן. התמורה התקבלה בשני תשלומים: תשלום ראשון באוגוסט 2007 ע"ס 1,994,234 ₪ ותשלום שני באוגוסט 2008 ע"ס 175,896 ₪.
- בשנים 1999-2004 ו-2006 מתקיימת חזקת 183 הימים לגבי הנישום, בשנת 2005 מתקיימת חזקת 425 הימים ובשנים 2007-2008 לא מתקיימות החזקות.
- הנישום התחתן והתגרש 4 פעמים. מנישואיו הראשוניים יש לו שני ילדים, ומנישואיו השלישיים יש לו שתי בנות.
- בהסכם הגירושין מנישואיו השלישיים של הנישום נקבעה משמורת משותפת לגבי הילדות של בני הזוג, ושמרכז חייהן של ישראל. כפועל יוצא, בשנים 1999-2004 שהה בישראל כ-76% מהזמן.
- מחודש נובמבר 2002 ועד חודש נובמבר 2003 יציאתו של הנישום מן הארץ עוכבה בעקבות סכסוך מזונות עם גרושתו.
- בשנת 2005 הגרושה עזבה את ישראל עם הבנות והמערער צמצם במידה רבה את נוכחותו בישראל.
- במאי 2006, כאשר הגיע הנישום לישראל לביקור עקב לידת נכדתו, נודע לו כי הוצא נגדו צו עיכוב יציאה מן הארץ עקב תביעה של בנק הפועלים נגדו. לפיכך, שהה בישראל עד ליום 18/12/2006.
- משנת 2007 ואילך שהה הנישום מרבית הזמן בניו-יורק.

דוד קניג

השאלות לדיון

- האם הנישום נחשב "תושב ישראל" לעניין הפקודה בשנת 2007? שאז הוא חייב במס בגין רווח ההון ממכירת המניות כתושב ישראל.
- במידה שהתשובה לשאלה הראשונה שלילית, האם בהתאם לסעיף 100א לפקודה הוא חייב במס בגין רווח ההון שנוצר עד היום בו חדל להיות תושב ישראל.

טענות הצדדים

- **הנישום** טוען כי עזב את ישראל בשנת 1995 ולא חזר עד לשנת 2012, ובמשך כל התקופה האמורה מרכז חייו היה בארה"ב, כך שאין כל בסיס לחייבו במס בגין מכירת מניות החברה.
- בנוסף, אין לזקוף לחובתו את התקופות בהן שהה בישראל בניגוד לרצונו, הן בתקופה שבין נובמבר 2002 לנובמבר 2003, עת יציאתו מהארץ עוכבה בעקבות סכסוך מזונות עם גרושתו, הן בתקופה שבין מאי 2006 לדצמבר 2006, עת יציאתו מהארץ עוכבה בעקבות תביעתו של בנק הפועלים.
- **פקיד השומה** טוען שיש לראות במערער כתושב ישראל עד סוף שנת 2006 ולהפעיל לגביו את הוראות סעיף 100א לפקודה, כך שבסופו של דבר יחויב במס בגין 92% מהרווח שהופק ממכירת המניות.
- לחלופין, פקיד השומה טוען כי הנישום היה תושב ישראל במועד מכירת המניות (אוגוסט 2007), והוא חב במס כתושב ישראל בגין מלוא רווח ההון.

דוד קניג

הכרעה

- הנישום לא הרים את הנטל כדי לסתור את חזקות התושבות החלות עליו לגבי שנות המס 1999-2004.
- לנישום לא היה "בית קבוע" מובהק באותה תקופה, וגם לגבי פעילותו העסקית והמקצועית התמונה אינה נהירה. הנישום לא היה פעיל בארגונים כלשהם בתקופה זו, לא בישראל ולא בארה"ב. הנישום נטל חלק פעיל בגידול בנותיו ולשם כך שהה בישראל במרבית התקופה שבין 1999-2005.
- בניגוד לעיכוב היציאה שהוטל בשנת 2002 לבקשת גרושתו, כאשר המערער ממילא שהה בישראל תקופה ממושכת, עיכוב היציאה שהוטל בשנת 2006 לבקשת בנק הפועלים התנגש עם כוונותיו של הנישום באותה עת. לפיכך, אין בו כדי לגרום להארכת תושבותו של המערער בישראל. לפיכך, תושבותו של המערער הופסקה ביום 24.5.2005. חבותו עשויה לנבוע רק מכוח הוראות סעיף 100א לפקודה, אשר אם יחול, כ-72% מרווח ההון עשויים להתחייב במס.
- עולה השאלה האם יש בכוחן של הוראות סעיף 100א לגבור על הוראותיה של אמנת מס. שאלה זו לא דורשת הכרעה במקרה זה, שכן הנישום לא הוכיח כי דיווח לרשויות המס בארה"ב על מלוא התמורה.
- סעיף 15 לאמנה עם ארה"ב אינו מותנה בתשלום מס במדינת מושבו של המוכר או בדיווח העסקה לרשויות המס במדינת המושב. אולם, דרישת תום הלב והצורך למנוע ניצולן לרעה של אמנות המס, עשויים לחייב את המסקנה שאין מקום להעלות טענת פטור אם הנישום לא דיווח כראוי על העסקה במדינת המושב.
- הצידוק הכלכלי להחלת סעיף 100א במקרה זה מוטל בספק, שכן לאור עדותו של הנישום שווי המניות היה במשך מספר שנים נמוך ואף אפסי.
- החזרת הדיון לשלב ההשגה שם פקיד השומה יבחן: (1) האם הנישום זכאי ליהנות מהוראות האמנה (2) היקף הדיווח לרשויות המס בארה"ב (3) הזכאות לקזז הפסדי הון ולהפחית את עלות ההשקעה.

סוף

תודה על ההקשבה

א. רפאל ושות' עורכי-דין
רח' דניאל פריש 3 תל-אביב
טל. 03-6966999 ; פקס. 03-6961444

