

חברים יקרים:

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

השאיפה למעורבות בחיים בישראל מצד אנשים שחיו בה עד לא מזמן היא טבעית, אך ככל שאותם אנשים טוענים כי ניתקו את תושבותם הישראלית, וכי אינם חבים במס הכנסה ו/או ביטוח לאומי בישראל, מתן ביטוי למעורבות הזו עלול להיות בעוכריהם במצבים מסוימים, ולהעיד על קשר סובייקטיבי חזק לישראל, ובכך לסכל את הטענה כי אינם תושבי ישראל.

ההיבט הסובייקטיבי של תושבות היחיד

"תושב ישראל" שהוא יחיד מוגדר בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה כמי שמרכז חייו בישראל. לעניין זה, קובעת הפקודה כי בקביעת מרכז חייו של יחיד יובאו בחשבון בין השאר מקום ביתו הקבוע; מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; מקום עיסוקו או העסקתו הרגיל או הקבוע; מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; ומקום פעילותו בארגונים ובמוסדות שונים. לאלו הוסיפה הפסיקה עוד קריטריון אחד – הקריטריון הסובייקטיבי, כלומר, היכן הנישום עצמו רואה את מרכז חייו. כך, בעוד הקריטריונים המצוינים בפקודה הם אובייקטיביים, ובוחנים אילו צעדים עשה היחיד ב"עולם המעשה" שיש בהם כדי להביא לשינוי תושבותו, במסגרת הקריטריון הסובייקטיבי יש לבחון היכן היחיד רואה את מרכז חייו. ודוק, גם במבחנים האובייקטיביים קיים לעתים אלמנט סובייקטיבי. למשל, לגבי מבחן בית הקבע, נטען כי

טוענים לניתוק תושבות? היזהרו מהפגנת זיקה יתרה לישראל ברשתות החברתיות

מבוא

לבי במזרח ואנכי בסוף מערב
איך אטעמה את אשר אכל ואיך יערב
איכה אשלם נדרי ואסרי, בעוד
ציון בחבל אדום ואני בכבל ערב
יקל בעיני עזב כל טוב ספרד, כמו
יקר בעיני ראות עפרות דביר נחרב

את השיר המצוטט כתב רבי יהודה הלוי, והוא מבטא את ערגתו של המשורר, אשר חי בספרד, לארץ ישראל. השיר אמנם נכתב בימי הביניים, אך דומה כי הוא תקף גם היום. ישראלים רבים השוהים בחו"ל חשופים באמצעות האינטרנט למידע מלא אודות ישראל, והם יכולים להתעדכן בנעשה בה בזמן אמת. חלקם אף מגדילים לעשות וחולקים עם העולם, באמצעות האינטרנט, את תחושותיהם לגבי האירועים בישראל. למשל הבחירות, שנערכו בחודש מרץ השנה, גררו תגובות רגשיות עמוקות גם מצד ישראלים השוהים בחו"ל. תגובות אלו קיבלו ביטוי בפרסומים מפורטים ברשתות חברתיות, בלוגים ופורומים, בהם שטחו אותם ישראלים לשעבר את משנתם הפוליטית, וקראו לתמוך במפלגה זו או אחרת.

נדרשת התקיימותו של קשר סובייקטיבי של היחיד לבית, היינו שהיחיד עצמו רואה את המקום כבית בפועל. בתי המשפט התייחסו רבות למבחן הסובייקטיבי, ולאופן שבו הוא משפיע על גיבוש תושבותו של היחיד. בעניין גונן (ע"א 477/02) קבע בית המשפט העליון כי: "ההיבט הסובייקטיבי - מתעניין בזיקות הנפשיות הקושרות בין האדם למקום: היכן הוא רואה את מרכז חייו, כוונה לעזוב מקום מגורים או לחזור אליו בעתיד, הסיבה להימצאות במקום מסוים או להיעדרות ממנו; הרגשת שייכות למקום וכן הלאה."

עוד נקבע כי המבחן הסובייקטיבי לא יכול להוות משקל נגד ולהכריע לטובת תושבות במדינה זרה, מקום בו כל המבחנים האובייקטיביים מצביעים על זיקה חזקה לישראל, ולהיפך. בעניין אחים דויטש (ע"מ 1071/04) התגלה פער בין הנסיבות האובייקטיביות, אשר קשרו את הנישום באופן מובהק לישראל, לבין הנסיבות הסובייקטיביות - הנישום טען כי אינו רואה עצמו כתושב ישראל, והגיע לישראל בשליחות ובמצוות מורו ורבו, הרבי מילובביץ' ז"ל, ולא מרצונו החופשי. בית המשפט המחוזי קבע כי למרות האמור, נוכח המסה הקריטית של הזיקות הרלבנטיות לישראל, הרי שמרכז חייו של הנישום הוא בישראל. בפסקי דין שונים נקבע כי המבחן הסובייקטיבי בדרך כלל לא יעמוד בפני עצמו, אלא ישמש כמבחן עזר, אשר יש בו כדי לחזק את המסקנה שהנישום הוא תושב של אחת המדינות. בעניין א.כ. (ע"מ 36696-

ההיבט הסובייקטיבי."

בעניין צור (ע"מ 12-01-19466) קבע בית המשפט המחוזי: "גם הסממנים הסובייקטיביים מחזקים את ההנחה כי המערערת העתיקה את מרכז חייה. המערערת העידה כי ציפתה לעבור לעבוד בהונג קונג לתקופה ארוכה. קודמה בתפקיד שהה 5 שנים והיא ציפתה לעבור להונג קונג לתקופה של כ-10 שנים... המערערת העידה כי ראתה בהונג קונג כמרכז חייה וחיי משפחתה והתכוונה שהונג קונג תשמש מרכז חייה למשך מספר שנים, אלא שעדות של נישום אינה מספקת לקבוע את הזיקות הסובייקטיביות. על הזיקה הסובייקטיבית ניתן כמובן ללמוד מההתנהגות החיצונית ולא רק מדברי המערערת. ראינו כי בעלה של המערערת התפטר מעבודתו. פיטורים, להבדיל מיציאה לחופשה, מעידים על כוונה לשינוי מרכז חיים לתקופה ממושכת. כך גם ניתן להסיק מהעובדה כי בני הזוג החליטו להעתיק את מקום מגורי כל המשפחה להונג קונג, העברת הילדים ללימודים בהונג קונג, השכרת הדירה בישראל לזמן ארוך וכדומה."

משרד עמפלי עריכת דין מיסים
מגדל משה אביב, קומה 39, רח' ז'בוטינסקי 7, רמת-גן 5252007
טל: 0722-405100, פקס: 0722-405101

שנתיים ושמונה חודשים בהונג קונג, ונאלצה לחזור לישראל לאחר שהעסקתה שם הסתיימה במפתיע. ראינו כי בית המשפט ייחס חשיבות רבה לעדותה של הנישומה, ולכך שראתה עצמה כתושבת הונג קונג.

ומכאן לענייננו. דומה כי ישראלי לשעבר, השווה שנים רבות במדינה זרה, אשר פותח בלוג באינטרנט, ובו הוא נותן פומבי לדעתו על המצב בישראל, לא יושפע באופן מהותי. שכן, שלאחר תקופה כה ארוכה מחוץ לישראל, זיקותיו האובייקטיביות למדינה הזרה תהיינה מספיק חזקות כדי לבסס טענת מרכז חיים מחוץ לישראל. אך יחיד שאלו הן שנותיו הראשונות במדינה זרה, נמצא בסיכון גבוה יותר. ייתכן כי לאחר זמן מה יעזוב את המדינה הזרה ויחזור לישראל, בדומה לנישומה בעניין צור הנ"ל. במצבים מעין אלו, יהיה ליחיד קשה יותר להוכיח כי העתיק את מרכז חייו למדינה הזרה, ודווקא השיקול הסובייקטיבי עשוי להוות את "לשון המאזניים". בלוג העוסק בישראל, או פרסומים בפייסבוק העוסקים לעתים קרובות בישראל, עשויים להטות את הכף לכיוון של תושבות ישראלית, גם בתקופת השהות במדינה הזרה. פקיד השומה עשוי לשים את ידו על אותם פרסומים, ולהשתמש בהם כראיה לחיזוק עמדתו.

סיכום והמלצות

אם כן, תושבותו של יחיד מושפעת, בין השאר, מההיבט הסובייקטיבי, כלומר, האופן בו היחיד רואה את עצמו, ולאיזה קבוצה הוא משתייך. טבעי הוא כי

אם כן, היבט הכוונה הסובייקטיבית של היחיד הוא מבחן משמעותי, אשר ילך ויתחזק ככל שסממנים אובייקטיביים יתמכו בהצהרת היחיד.

ההיבט הסובייקטיבי כלשון מאזניים במקרים גבוליים בהם ניתוק התושבות אינו מובהק

ניתוק התושבות לצרכי מס נקבע ממקרה למקרה, בהתבסס על אותם פרמטרים של מבחן מרכז החיים. לעתים, היחיד מנתק את מרבית זיקותיו מישראל טיפין-טיפין עוד לפני מועד העזיבה, וכך, ניתוק התושבות חל ביום עזיבתו את ישראל. לעתים, מנתק היחיד את זיקותיו מישראל בהדרגה לאחר מועד העזיבה, ואז ניתוק התושבות חל רק לאחר שהות של תקופה מסוימת מחוץ לישראל. ולעתים, היחיד מנתק את זיקותיו מישראל באבחה אחת.

רשות המסים מחזיקה בעמדה עקרונית, לפיה ניתוק מרכז החיים מישראל חל אך ורק לאחר שהיחיד שווה פרק זמן של שנתיים מחוץ לישראל. כלומר, לפי הרשות, רק לאחר שנתיים מחוץ לישראל ניתן לראות את היחיד כמי שאינו תושב ישראל, וזאת בדיעבד, מיום עזיבתו. במאמר מוסגר נציין כי אנו חולקים על העמדה הגורפת של רשות המיסים, אך ברי כי שהייה ארוכה של הנישום מחוץ לישראל עשויה להצביע על ניתוק תושבות מישראל כבר ביום העזיבה.

במקרי גבול, בהם היחיד שווה מחוץ לישראל בין שנתיים לארבע שנים, חשיבותו של ההיבט הסובייקטיבי מתעצמת. בעניין צור שהתה הנישומה

ישראלים לשעבר, גם אם עברו להתגורר במדינה זרה, ימשיכו להיות מושפעים מהנעשה בישראל, ויביעו דעה על כך. אף על פי כן, נמליץ כי לפחות בשנים הראשונות לשהות מחוץ לישראל, יש להימנע מפרסומים תכופים על ישראל במדיה המקוונת – בין אם בפייסבוק, בבלוגים או בכל פורמט אחר. שכן, אם השהות מחוץ לישראל תארך שנים בודדות, כך שניתוק התושבות מישראל לא יהיה מובהק, פרסומים כאלו עלולים להצביע על זיקה סובייקטיבית חזקה לישראל, ולהטות את הכף לכיוון של תושבות ישראלית, וכתוצאה, להביא לחבות במס הכנסה וביטוח לאומי בישראל.

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד מיכל זנקו, עו"ד (כלכלן) אדי רשקובן ועו"ד (חשבונאות) שי ארז. הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il. 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.