



לאחר שננקה את רעשי הרקע משאלת התושבות של בר הפאלי, נגלה כי בפסק הדין שניתן בעניינה, קיימים מספר עקרונות חשובים שכדאי לדעת כשבודקים "תושבות" של אדם, רילוקשיין מלא או חלקי, וגם על הכנסות סמויות מהטבות שהיא קיבלה.

כך בעקבות פסק הדין שניתן ע"י ביהמ"ש המחוזי מרכז-בלוד, בעניינה של הדוגמנית בר הפאלי (ע"מ 6418-02-16, בר הפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא, ניתן ביום 10.4.2019), אשר בחן את "התושבות" שלה בשנות המס 2009 ו-2010, בעת ששהתה פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל, התפרנסה מעבודות בחו"ל, ניהלה מערכת יחסים עם שחקן קולנוע אמריקאי וגם קיבלה הטבות מחברות שונות בישראל.

פקיד השומה הוציא לרפאלי שומות מס לפיהן, הוסיף לה תוספות הכנסה לשנת 2009 בסך של 8,593,955 ₪, ולשנת 2010 בסך של 7,860,987 ₪.

עיקר המחלוקת בין הצדדים נוגעת ליישומם של המבחנים הקבועים בפקודה לקביעת "מרכז חיה" של רפאלי, בכל הנוגע לבחינת מכלול קשריה המשפחתיים, החברתיים והכלכליים, כגון: מקום ביתה הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלה, מקום פעילותה בארגונים חברתיים, וכיוצא באלה.

לשאלת התושבות קיימת נפקות מיסויית, היות ואדם יתחייב במס בישראל, בגין הכנסותיו מחו"ל, רק אם הוא נחשב ל-"תושב ישראל". זאת, לפי שיטת המיסוי הפרסונלית הנהוגה בישראל משנת 2003 ואילך (ע"א 3328/15, פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 22.2.2017, ע"א 477/02, גונן נ' פקיד שומה חיפה, ניתן ביום 29.12.2005).

### **מתוך פסק הדין שניתן בעניין רפאלי, ניתן ללמוד כי בבחינת סוגיית התושבות, יש לתת דגש לעקרונות הבאים:**

1. מבחן "חזקת הימים" - הקובע כי מי ששהה בישראל בשנת המס 183 ימים/יותר, או שהה בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס שבמחלוקת ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים/יותר - אינו בעל חשיבות כבעבר. ביהמ"ש קבע כי גם אם לכאורה מבחינת חזקת הימים האדם אינו תושב ישראל, עדיין מוטל עליו ורק עליו, הנטל להוכיח שאין לו "מרכז חיים" בישראל וזיקות רבות לישראל.
2. מבחן הזיקות - השאלה אינה אך ורק לאיזו מדינה יש לנישום זיקות כאלה או

אחרות,

אלא באילו מדינה קיימות, כמכלול, זיקות בעלות עוצמה כמותית ומהותית רבה יותר.

3. הוכחת שינוי תושבות - כשעניין לנו בנישום שהיה "תושב ישראל" וטוען כי הפסיק להיות

תושב ישראל, אך לא מציע מדינה אחרת כמדינת תושבותו החדשה, וכאשר קיימות לו

עדיין זיקות ממשיות לישראל, נדרש הוא לעוצמת זיקות משמעותיות הרבה יותר במדינה

אחרת, על מנת להסיט את מרכז הכובד של "מרכז חיו" לאותה מדינה אחרת.

4. הסכם שומה אינו משליך לשנות הבאות - בין פקיד השומה לרפאלי נחתם הסכם ביום

23.12.2009, ביחס לשנות המס 2005-2007. במסגרת ההסכם נקבע כי רפאלי תשלם את המס בגין מלוא הכנסותיה וזאת באופן התואם, לכאורה, את עמדת פקיד השומה לפיה רפאלי "תושבת ישראל". ביהמ"ש קבע, כי אין בהסכם זה כדי לקבוע את מעמדה

בשנים מאוחרות יותר.

5. בחינת התושבות לפי הפרטים "הקטנים" - החזקת כרטיסי אשראי ישראלים, או רכב

בישראל, הגעה לישראל בתדירות גבוהה של כ- 15 פעמים בשנה, הגעה לישראל בחגים,

שמחות משפחתיות, כל אלו מעידים על תושבות בישראל.

6. קיומו של בית זמין למגורים בישראל - כאשר בוחנים את שאלת "בית הקבע" של הנישום,

יש לבדוק היכן מקום המגורים העיקרי שלו, זאת ביחס למקומות מגורים נוספים אפשריים

הקיימים לנישום. ביהמ"ש קבע, כי בית הוריה של רפאלי היה זמין לשימושה בכל עת,

שהגיעה לישראל, לשגרת חיים והיא אף נהגה לארח בו את חברותיה.

7. ראיות והוכחות להפרכת התושבות - ביהמ"ש קבע, כי כדי להוכיח את טענת ההתנתקות

מישראל, יש להביא ראיות ואף עדים חיצוניים, ואין להסתמך רק על עדות רפאלי או עדות

אמא שלה.

רפאלי לא הביאה לעדות את ליאונרדו דה קפריו או מי מטעמו, כדי שיוכלו לשפוך אור על נסיבות מגוריה בביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס באותן שנים.

כמו כן, לא ניתן הסבר משכנע מדוע לא נרשמה כתובת ביתו של ליאונרדו באף מסמך הנוגע לרפאלי, לא הוצגו ראיות באשר לתדירות השהות בבית בלוס אנג'לס ולא הוצגו ראיות מספקות באשר להיקף חפציה האישיים בביתו של ליאונרדו.

8. שליטה וניהול מישראל על חברות בחו"ל - ביהמ"ש קבע, כי החברות הזרות

- אשר בבעלות  
 רפאלי ו/או אמה בחו"ל, נשלטו ונוהלו בפועל על ידן. לפיכך, יש להתייחס לחברות אלו כתושבות ישראל לצורך מס ולרפאלי כבעלת עסקים בישראל בלבד.
9. קבלת שירותים מקצועיים בישראל - רפאלי לא הציגה בעל מקצוע זר בתחום הניהולי או החשבונאי שפעל עבורה במדינות אחרות. עובדה זו מצביעה לדעת ביהמ"ש, על זיקותיה הכלכליות של רפאלי הקשורות לישראל.
10. קיום נכסים בחו"ל - ביהמ"ש קבע, כי רפאלי לא הראתה כי יש בבעלותה נכסים בחו"ל, זולת חשבונות בנק וניירות ערך, פוליסה לביטוח אובדן כושר עבודה ומניות בחברות זרות. לעומת זאת, ביהמ"ש קבע כי יש לקבל את עמדת פקיד השומה, כי יש לראות ברפאלי כמי שרכשה את דירה בתל אביב, היות ובין היתר, רפאלי הייתה מעורבת באופן אישי וישיר בתכנון הדירה.
11. תשלום ביטוח לאומי - בשנות המס שבערעור, רפאלי לא שילמה דמי ביטוח לאומי, וזאת חרף עמדת המוסד לפיה היא חייבת בתשלום ודרישת תשלום שנשלחה אליה. ביהמ"ש נתן משקל לעובדה שרפאלי לא הוכיחה כי שילמה ביטוח לאומי במקום אחר.
12. קבלת טיפול רפואי בישראל - רפאלי הייתה מבוטחת בקופת חולים בישראל, רכשה שתי תרופות ואף קיבלה שני החזרים מהקופה.
13. פעילות בארגונים ובמוסדות שונים בישראל - רפאלי השתתפה באירוע וראייתי בישראל ובקמפיין בהתנדבות של רשות המיס לעידוד חיסכון במיס בישראל.
14. אזרחות ישראלית או זרה - לרפאלי אזרחות ישראלית בלבד. רפאלי לא טענה כי היא תושבת ארה"ב, או כי פנתה להוצאת "גרין קארד" בארה"ב.
15. אופן הדיווח לרשויות מס בחו"ל - במסגרת הצהרותיה השנתיות לרשויות המס בארה"ב לשנים 2009 ו-2010 מילאה טפסים המיועדים למי שאינם תושב ארה"ב.
16. היעדר תושבות באף מדינה בעולם - בעניין אמית (ע"א 476/17, אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה תל אביב 4, ניתן ביום 9.10.2018), קבע ביהמ"ש כי מההיבט

המשפטי הפורמאלי אדם פלוני עשוי להיות חסר תושבות. כגון: כשהוא חי על יאכטה ושט לו ממקום למקום מבלי שיהיה לו בסיס קבע כלשהו על היבשה. אלא, שביהמ"ש הדגיש כי מקרים כאלו הם נדירים ולא בקלות ישעה ביהמ"ש לטענה כי אדם איננו תושב של אף מדינה בעולם.

ביהמ"ש נתן משקל רב לעובדה שבר רפאלי, לא השתקעה כתושבת באף מדינה אחרת, לא דיווחה למס במדינה אחרת על הכנסותיה, ולא שילמה מיסים בכל מקום אחר בעולם.

מעניין רפאלי ניתן ללמוד, כי גם צעירים בגילה של רפאלי שטרם הקימו משפחה, שנולדו בישראל וחיו בה, הרבו לנסוע לחו"ל לצרכי עבודה ו/או למטרות אישיות, ואף שהו שם תקופה משמעותית, אך במהלך אותה תקופה המשיכו להגיע שוב ושוב לישראל לפרקי זמן שאינם מבוטלים, ובסופו של דבר אף חזרו לישראל - ייחשבו כ-"תושבי ישראל" ועליהם לשלם מס בישראל על הכנסותיהם בחו"ל, אחרת הם עלולים להיחשב כעברייני מס ואף לעמוד לדין פלילי.

---

מאת: רמי אריה, עורך דין ורואה חשבון - מיסים ועסקים בע"מ

[www.ralc.co.il](http://www.ralc.co.il)