



# בית המשפט: גם אם הרילוקיישן קצר טווח – העובדת לא חייבת לשלם מס בישראל

יעל צור עברה להונג קונג למטרת עבודה, בעלה התפטר והצטרף אליה עם שני ילדיהם, דירתם הושכרה, המכוניות נמכרו וכל פעילות הועתקה להונג קונג. ובכל זאת, רשות המסים קבעה שהיא תושבת ישראל לצורך מס, גם משום שהרילוקיישן היה לפחות משלוש שנים. צור עירערה וזכתה. השופט רון סוקול קרא להגברת הוודאות המיסויית בנוגע רילוקיישן – כדי למנוע ניתוק של זיקת התושבות רק משיקולי מס

## אפרת נוימן

רילוקיישן מעורר לא פעם מחלוקת בין רשות המסים לבין נישומים. טלע המחיד לוקח דוגמא אישה נמצא מרכז חייו של העובד שיצא לעבוד בחו"ל ומתי נוצר ניתוק תושבות. ברשות המסים ינסו למקם את מרכז חייו בישראל לצורך מס, בעוד הנישומים טוענים לניתוק תושבות. מי שמבריע בדרך בלל הוא ספקי השומות – במקרים רבים למורת רוח הנישומים, שהישיב בים כי פרשנותו מהמורה מדי. גם אם הנישום מגיש לבית משפט ערעור על החלטת רשות המסים ויש פסיקה מחייבת, היא לא תמיר מייצרת ודאות מספיקת. כך, למשל, בפסק דין שניתן במאי בעניינו של מיכאל ספיר שהתגלגל עד להכרעה סופית בבית המשפט העליון, נקבע כי העובדה שבני המשפחה הקרובה נשארו בישראל אינה מכריעה כשלעצמה בקביעה שהנישום ייחשב תושב ישראל. עם זאת, במקרים אחרים, שבהם המשפט זה התפצל, רשות המסים עדיין יכולה להיאחז בנסיבות הנקודתיות של המקרה ולקבוע שהנישום שום ייחשב תושב ישראל.



צילום: אוליביה פיטוס/באנובא

## השופט רון סוקול: "כוחם של התאגידים הגלובליים גובר בהתמדה ושינוי מקום העבודה והמגורים נעשה נפוץ יותר ויותר. הדבר מחייב חשיבה נוספת בנוגע להשפעת כללי התחולה של דיני המס על התנהגותם של העובדים"

עת היכן וכמה יהיה עליו לשלם מס על הכנסותיו, מרגיש סוקול בפסק הדין. פסק הדין היה בעניינה של יעל צור, אזרחית ישראלית ואם לשניים, שעברה בינואר 2006 עם משפחתה להונג קונג למטרת רילוקיישן בחברת גולדסטאר ליין, חברה בת של צים שירותי ספנות. בעלה התפטר מעבודתו והצטרף אליה עם שני ילדיהם. הם מכרו את המכוניות שלהם בישראל, השכירו את הדירה והגיעו לישיב ראל לביקורים בתגים. בהונג קונג התאגידים הגלובליים הולך וגדל והתופעה של שינוי מקום עבודה ומגורים הולכת ונפוצה יותר ויותר. הדבר מחייב חשיבה נוספת על השפעת כללי התחולה של דיני המס על התנהגותם של העובדים – שהרי קיים חשש כי יפעלו לניתוק זיקת התושבות רק משיקולי מס.

"ניירות העובדים מחייבת גם קביעת מכתבים ברורים ופשוטים ליישום, כדי למנוע דינונים מיותרים, ולאפשר לכל מי שמצב בקש למצוא מקום עבודה מחוץ לישראל לתכנן את צעדיו ולר"

## רילוקיישן לכלי מס הכנסה

עיקרי הפסיקה על מיסוי של עובדים שעשו רילוקיישן

גם אם מדובר ברילוקיישן לתקופה של פחות משלוש שנים – אפשר לקבוע שהיא ניתוק תושבות

רצונו של נישום לשוב ביום מן הימים לישראל, ואפילו בתוך תקופה מוגדרת, אינו שולל את האפשרות לקבוע כי שינה את מרכז חייו

השארת נדל"ח וחשבונות בנק בישראל, אינה מספקת כדי לקבוע שמרכז חייו של הנישום לא השתנה

הישארותם של בני המשפחה הקרובה בישראל אינה מכריעה בקביעה כי הנישום ייחשב תושב ישראל

תשלום בישראל של ביטוח לאומי וקופות חולים אינו מכריע שמדובר בתושב ישראל

של הנישום ובני משפחתו, היכן ממוקמים עסקו או קשריו העסקיים, והיכן נמצאים הארגונים השונים שאליהם הוא משתייך או שבהם הוא פעיל, כמו מועד דוני ספורט. במקרה של צור, חוקת הימים חלה רק לגבי 2006, שנת המס הראשונה, שכן היא שהתה בישראל בשנה זו יותר מ-30 יום, ובחישוב שכולל גם את 2004-2005 היא שהתה בישראל יותר מ-425 יום. עם זאת, השופט סוקול קבע שחוקה זו נסתרה בהימשך, שכן הוכח כי צור העתיקה את מרכז חייה, ולכן ימי שהייה קודם למועד הנסען להעתיק מקום התושבות, אינם צריכים להיחשב.

השופט סוקול קבע שקיימים סימנים אובייקטיביים רבים המעידים על זיקה להונג קונג: שם, משפחתה הקרובה התגוררה עמה אחרי שבעלה התפטר מעבודתו בישראל, ילדיה למדו שם והם מכרו את המכוניות שהחזיקו בישראל. גם הביטוח הרפואי למשפחה היה בהונג קונג, כמו גם הוויקת החברתיות – צור הייתה חברה במועדון כדורגל נשים בהונג קונג וכמרכז היחידה במקום. עם זאת, הדירה בישראל נותרה בבעלותם, נותר להם חשבון בנק בישראל, הם באו לביקורים בתקופות התגים, והמעסיקה הלא-ישראלית של צור, חברת צים, התייחסה אליה כאל תושבת ישראל. לאחר שבחן את מכלול הנישום, הגיע סוקול למסקנה כי מרכז החיים של צור הועתק

מחוז לישראל. לפי פקודת מס הכנסה, תושב ישראל הוא מי שמרכז חייו בישראל. לצורך קביעת מיקומו של מרכז החיים משמשים שני מבחנים: המבחן הכמותי והמבחן האיכותי. המבחן הכמותי הוא חוקה הניתנת לסתירה, שבורקת את משך השהות של הנישום בישראל בשני אופנים חלופיים. הראשון, אם שהה בישראל בשנת המס (הנבחנת) 183 יום או יותר; האופן השני – אם שהה ביש"ר ראל בשנת המס 30 יום או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הייתה 425 יום או יותר. המבחן המהותי בוחר את מרכז חייו של הנישום על פי מכלול הנסיבות המשפחתיות, הכלכליות והחברתיות. במבחן זה בודקים את מקום מגוריהם

להונג קונג: "נישום יכול לבקש להעתיק את מרכז חייו, ובהתאם את מקום התושבות, לתקופה מוגבלת ובתנאי שבאותה תקופה אכן יתקיימו כל הוויקות במיקום החדש. רצונו של נישום לשוב ביום מן הימים לישראל, ואפילו בתוך תקופה מוגדרת, אינו שולל את האפשרות לקבוע כי שינה את מרכז חייו, ובלבד שלא מדרי בר בשינוי ארעי שאינו עמו שינוי הוויקות המהותיות". עורר קבע השופט סוקול כי במקרה הנדון השינוי היה ברור. לפיכך, יש לראות ממועד זה כמעברת תושבת הונג קונג ולא ישראל. הוא הוסיף כי הער"ב שהצד ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת יותר אינה מלמדת כי העובדה כי היתה לתקופה ארעית או שכי ונתנה היתה שישראל תמשיך להיות מרכז החיים.

## "איכות ולא כמות"

בנוגע להישענות של רשות המסים על כך שתשלום המס כבר בוצע על ידי צים, שהתייחסה לצדו כאל תושבת ישראל, קבע סוקול: "התנהגות זו של צים אינה מספקת כדי לשנות את המסקנה בדבר שינוי מקום התושבות. אבל שבני המשפחה לא יחילו בעינינו אלא אומני שונה מקום התושבות של עובד, וימתין שהעובד ינהג לרשויות המס, כפי שעשה יתרה המערערת. יתרה מכך, אין ראיה כי המערערת הסכימה לכך וייתרה על הטענה שהעתיקה את תושבותה". הופמן, שייצג את צור, מסביר כי חשיבות פסק הדין היא בכך שבית המשפט הכיר בעובדה שניתן לנתק תושבות גם לתקופה קצרה יחסית – בניגוד לעמדת מס הכנסה המסורתית שדרושת מינימום שהייה בחו"ל של שלוש שנים. "בית המשפט החליט כי הנישום שהייה בחו"ל של שלוש שנים אינה משפחה של מס הכנסה, ולא לאחד תקופה, גם זאת בניגוד לעמדה המקובלת של מס הכנסה, וקבע כי עצם העובדה שצים החליט ליישם את המס על צד כאל תושב ישראל אינה משנה – והחברה היא לא זאת שמחליטה. האמידה של בית המשפט היא שהוא בחוץ את האיסוף ולא את המכירת. מרשות המסים נמסר כי היא תלמד את פסק הדין.



המרכז הפיננסי של הונג קונג. צילום: בלומברג