

# 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 פעילותם 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 לרילוקיישן – כדי למנוע ניתוק של זיקת התושבות רק משיקולי מס

אפרת נוימן

רילוקיישן מעורר לא פעם מחלוקת בין רשות המסים לבין נישומים. סלע המחלוקת הוא איפה נמצא מרכז חייו של העובד שיצא לעבוד בחו"ל ומתי נוצר ניתוק תושבות. ברשות המסים ינסו למקם את מרכז חייו בישראל לצורכי מס, בעוד הנישומים טוענים לניתוק תושבות. מי שמכריע בדרך כלל הוא פקיד השומה – במקרים רבים למורת רוח הנישומים, שהושג ביום כי פרשנותו מחמירה מדי.

גם אם הנישום מגיש לבית משפט ערעור על החלטת רשות המסים ויש פסיקה מחייבת, היא לא תמיד 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 חה התפצלה, רשות המסים עדיין יכולה להיאחז בנסיבות הנקודתיות של המקרה ולקבוע שהנישום שום ייחשב תושב ישראל.

פסק דין שניתן באחרונה על ידי השופט רון סוקול מבית המשפט המחוזי בחיפה מדגיח את הבעייתיות באיזדואות המיסויית שאופפת את תחום הרילוקיישן, וקורא למחוקק לקבוע כללים ברורים יותר. וכך כותב השופט סוקול: "בשנים האחרונות ערים אנו יותר ויותר לניידות כוח העבודה ולמעבר של עובדים ממדינה למדינה. כוחם של 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.

"ניידות העובדים מחייבת גם קביעת מבחנים ברורים ופשוטים ליישום, כדי למנוע דיונים מיותרים, ולאפשר לכל מי שמבקש למצוא מקום עבודה מחוץ לישראל לתכנן את צעדיו ולד-



צילום: אוליבייה פיטוס/באובאו

## רילוקיישן לכללי מס הכנסה

עיקרי הפסיקה על מיסוי של עובדים שעשו רילוקיישן

גם אם מדובר ברילוקיישן לתקופה של פחות משלוש שנים – אפשר לקבוע שהיה ניתוק תושבות
רצונו של נישום לשוב ביום מן הימים לישראל, ואפילו בתוך תקופה מוגדרת, אינו שולל את האפשרות לקבוע כי שינה את מרכז חייו
השארית נדל"ן 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 וקופת חולים אינו מכריע שמדובר בתושב ישראל

## 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", מדגיח 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 לייז, חברה בת של צים שירותי ספנות. בעלה התפטר מעבודתו והצטרף אליה עם שני ילדיהם. הם מכרו את המכוניות שלהם בישראל, השכירו את הדירה והגיעו לישראל לביקורים בחגים. בהונג קונג הם שכרו דירה, ניהלו חשבון בנק, קיימו פעילות חברתית והילדים למדו במסגרות מקומיות. אף שצור ציפתה כי הרילוקיישן יימשך עשר שנים, אחרי שנתיים ושמונה חודשים – בעקבות חייו לופי מנכ"לים – העסקתה הסתיימה והמשפחה חזרה לישראל. בתקופת העסקתה בהונג קונג קיבלה צור את המשכורת דרך צים – אף שביקשה לקבל את השכר ישירות מגולדסטאר – ונוכה לה במקור מס הכנסה כתורשבת ישראל. בנוסף, היא שילמה מס בהונג קונג והוא קוּוּז ממס

## נסיבות משפחתיות, כלכליות וחברתיות

החל ב-2003 שיטת המיסוי בישראל היא על בסיס פרסונלי ולא טריטוריאלי – מי שמגורר "תושב ישראל", יחויב במס בישראל על כל הכנסותיו, לרבות אלה שהופקו או התקבלו בידי

של הנישום ובני משפחתו, היכן ממוקמים עסקו או קשריו העסקיים, והיכן נמצאים הארגונים השונים שאליהם הוא משתייך או שבהם הוא פעיל, כמו מועדוני ספורט.

במקרה של צור, חוקת הימים חלה רק לגבי 2006, שנת המס הראשונה, שכן היא שהתה ביישראל בשנה זו יותר מ-30 יום, ובחשוב שכולל גם את 2004-2005 היא שהתה בישראל יותר מ-425 יום. עם זאת, השופט סוקול קבע שחוקה זו נסתרה בהמשך, שכן הוכח כי צור העתיקה את מרכז חייה, ולכן ימי שהייה קודם למועד הנטען להעקת מקום התושבות, אינם צריכים להיחשב.

השופט סוקול קבע שקיימים סימנים אובייקטיביים רבים המעידים על זיקה להונג קונג: חשבונות הבנק של צור נוהלו שם, משפחתה הקרובה התגוררה עמה אחרי שבעלה התפטר מעבודתו בישראל, ילדיה למדו שם והם מכרו את המכוניות שהחזיר קו בישראל. גם הביטוח הרפואי למשפחה היה בהונג קונג, כמו גם הזיקות החברתיות – צור היתה חברה במועדון כדורגל נשים בהונג קונג ובמרכז היהודי במקום. עם זאת, הדירה בישראל נותרה בבעלותם, נותר להם חשבון בנק בישראל, הם באו לביקורים בלתי-ישירה של צור, והמעסיקה הלא-ישירה של צור, חברת צים, התייחסה אליה כאל תושבת ישראל.

לאחר שבחן את מכלול הנימונים, הגיע סוקול למסקנה כי מרכז החיים של צור הועתק

מחוץ לישראל. לפי פקודת מס הכנסה, תושב ישראל הוא מי שמרכז חייו בישראל. לצורך קביעת מיקומו של מרכז החיים משמשים שני מבחנים: המבחן הכמותי והמבחן המהותי.

המבחן הכמותי הוא חוקה הניתנת לסתירה, שבודקת את משך השהות של הנישום ביישראל בשני אופנים חלופיים. הראשון, אם שהה בישראל בשנת המס (הנבחנת) 183 יום או יותר; והאופן השני – אם שהה ביישראל בשנת המס 30 יום או יותר, בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה היתה 425 יום או יותר.

המבחן המהותי בוחן 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 הזיקות במקום החדש. רצונו של נישום לשוב ביום מן הימים לישראל, ואפילו תוך תקופה מוגדרת, אינו שולל את האפשרות לקבוע כי שינה את מרכז חייו, ובלבד שלא מדובר בשינוי ארעי שאין עמו שינוי הזיקות המהותיות."

עוד קבע השופט סוקול כי במקרה הנוכחי השינוי היה ברור. לפיכך, יש לראות ממועד זה במערכת תושבת הונג קונג ולא ישראל. הוא הוסיף כי העור בה שצור ציפתה לעבור בהונג קונג תקופה ממושכת יותר אינה מלמדת כי העזיבה ב-2006 היתה לתקופה ארעית או שכי ונתנה היתה שישראל תמשיך להיות מרכז החיים.

## "איכות ולא כמות"

בנוגע להישענות של רשות המסים על כך שתשלום המשכורת בוצע על ידי צים, שהתייחסה לצור כאל תושבת ישראל, קבע סוקול: "התנהגות זו של צים אינה מספקת כדי לשנות את המסקנה בדבר שינוי מקום התושבות. אבל טבעי הוא שמעסיק לא יחליט בעצמו אם ומתי שונה מקום התושבות של עובד, וימתין שהעובד יפנה לרשויות המס, כפי שעשתה המערכת. יתרה מכך, אין ראייה כי המערכת הסכימה לכך וייתרה על הטענה שהעתיקה את מסכר כי חשיבות פסק הדין היא בכך שבית המשפט הכיר בעובדה שניתן לנתק תושבות גם לתקופה קצרה יחסית – בניגוד לעמדת מס הכנסה המסורתית שדורשת מינימום שהייה בחו"ל של שלוש שנים. "בית המשפט גם הכיר בניתוק התושבות מהיום הראשון ולא לאחר תקופה, גם זאת בניגוד לעמדה המקובלת של מס הכנסה, וקבע כי עצם העובדה שצים החליטה להתייחס אל צור כאל תושבת ישראל אינה משנה – והתבררה היא לא זאת שמחליטה. האמירה של בית המשפט היא שהוא בוחן את האיכות ולא את הכמות."

מרשות המסים נמסר כי היא תלמד את פסק הדין.



המרכז הפיננסי של הונג קונג צילום: בלומברג

**בית המשפט: הגיע הזמן שישראלים ברילוקיישן יידעו בברור אם הם פטורים ממס בישראל**