

"עם שינוי העיתים, משתנים אף הדינים עימהם" – אתגרי הגלובליזציה לתושבות פיסקאלית של יחידים ומניעת התחמקות ממס

חן אבידוב**

- א. מבוא
- ב. תושבות פיסקאלית של יחידים
 1. תחולתם של דיני המס (Tax jurisdiction)
 2. תושבות
 3. תושבות פיסקאלית
 4. אמות המידה לתושבות פיסקאלית
 - 4.1 המבחן הכמותי
 - 4.2 המבחן המהותי
 - 4.3 שיקולי מדיניות
 5. שינויים בתושבות הפיסקאלית
- ג. אתגרי העידן הגלובלי לתושבות הפיסקאלית
 1. מקום הפקת הכנסות
 2. מובילות
 3. Double non-taxation
- ד. התאמת כללי התושבות למציאות המשתנה
 1. מדינת המוצא (state of origin) ומדינת התושבות

* ס' 39 למג'לה מג'לה או מג'לת אחכאם אל עדליה (קובץ דיני צדק) (פניני חכמים) – ספר ראשון – מאה כללים מהפיקה 54 (ברוך נאה מתרגם התרצ"ז).

** פרקליט במחלקה הפיסקאלית בפרקליטות המדינה; מרצה מן החוץ במכללה האקדמית ספיר. הכותב ייצג את רשות המסים בהליך נושא פסק הדין בעניין אמית אשר נדון במאמר. הדברים משקפים את עמדת הכותב ואינם מבטאים בהכרח את עמדת פרקליטות המדינה או רשות המסים. על שיחות בנושא ועל הערות מועילות על טיוטות מוקדמות של המאמר אבקש להודות לשרון אהרונ, לעדי וולק, לרנא חלאילה, להראל ישראלי, לקובי נוסים, למשתתפי סמינר המצטיינים וסמינר בית המשפט העליון באוניברסיטת רייכמן וכן למערכת "ספר מזוז" ולקורא האנונימי. תודה גם לרביב שלו על עריכה לשונית מצוינת.

2. האם ייתכן אדם חסר תושבות פיסקאלית?
3. עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית (fiscal residency sequence)
4. חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא
- ה. הדין הישראלי והתמודדותו עם אתגרי התושבות הפיסקאלית
 1. הפסיקה המוקדמת
 2. עניין אמית
 - ו. דיון ביקורתי והשלכות לעתיד
 1. אופייה של חזקת התושבות במדינת המוצא ומקומה בדין הישראלי
 2. הפרכת החזקה: הוכחת תושבות פיסקאלית במדינת אחרת
 3. מקומו הראוי של עקרון ההימנעות הכפולה ממס בדין הישראלי
 4. הימנעות "סטטוטורית" כפולה ממס ותושבות פיסקאלית
 5. תושבות פיסקאלית כפולה ונסיעות ארעיות מחוץ לישראל
 6. מסמכי נסיעה בעידן המודרני
 7. "מפת האינטרסים" בבחינת התושבות והשלכותיה המעשיות
 - ז. סוף דבר.

א. מבוא

במהלך שנותיו בבית המשפט העליון כתב כב' השופט מ' מזוז פסקי דין לא רבים בדיני המס, אך פסקי דין אלה היו משמעותיים ומשפיעים.¹ אחד מהם, אולי המשמעותי ביותר, היה פסק דין שבו השופט מזוז לא כתב את חוות הדעת העיקרית: עניין אמית.² פסק הדין בעניין אמית עסק בתושבות פיסקאלית של

¹ ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (נבו) 10.5.2015 (סמכותה של רשות המסים לשנות החלטותיה ולתקן); ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (נבו) 17.8.2016 (הסתמכות נישום על מצג רשות המסים); ע"א 3159/19 אבוחצירא נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה (נבו) 18.10.2020 (מיסוי הכנסות ממטן שירותי דת); ע"א 1210/16 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' בריטיש ישראל השקעות בע"מ (נבו) 8.7.2021 (אופן חישוב מס רכישה בהליכי שינוי מבנה). מלבד פסקי דין אלה במיסוי המדינתי, כתב השופט מזוז פסקי דין חשובים גם במיסוי המקומי. ראו, למשל: ע"א 4291/17 אלפריח נ' עיריית חיפה (נבו) 6.3.2019 (אי אפשר לתקוף חוקי עזר שעניינם מיסוי מקומי בתקיפה עקיפה בגדר תובענה ייצוגית); ע"מ 9662/16 התיאטרון הלאומי הבימה בע"מ נ' עיריית תל אביב-יפו (נבו) 26.9.2019 (סיווג תיאטראות לצורכי ארנונה). ראו גם בר"מ 2090/16 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה נ' אקרו בע"מ (נבו) 15.3.2018 (חייב בהיטל השבחה בשל תוכנית היוצרת פוטנציאל להשבחה עתידית; בקשה להורות על קיומו של דיון נוסף נדחתה: דג"מ 2693/18 הוועדה המקומית לתכנון ובנייה הרצליה נ' אקרו בע"מ (נבו) 11.2.2021).

² ע"א 476/17 אמית אמשיקוילי נ' פקיד שומה ת"א 4 (נבו) 9.10.2018. בפסק הדין של בית המשפט המחוזי נושא הערעור (ע"מ (מחוזי ת"א) 13-19898-03 אמית (אמשיקוילי) נ'

יחידים,³ שהיא אחד הנושאים החשובים ביותר בדיני המס המדינתיים ובמיסוי הבין-לאומי כאחד. התפיסה המקובלת היא שמדינת התושבות יכולה למסות את הנישום גם בגין הכנסות שהפיק מחוץ למדינה, בעוד מדינות אחרות יכולות למסות את הנישום רק בגין הכנסות שהופקו או נצמחו אצלן.⁴ שאלת תושבות הפסיקאלית של הנישום יש בה אפוא, לא אחת, כדי לחרוץ לשבט או לחסד את חבות המס שלו (ולמצער את היקפה) במדינה פלונית.

אומנם כללי התושבות במרבית המדינות אינם זהים,⁵ אך לרוב הם נשענים על עקרונות דומים: "חזקות כמותיות" של מספר ימי שהייה במדינה – שיכולות להיות חזקות חלוטות (statutory residence) או כאלה הניתנות לסתירה (rebuttable);⁷ ולצידן מבחן מהותי של מרכז חייו של אדם, שהוא המקום שבו "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים"⁸ ובמסגרתו נבחנות אמות

פקיד שומה תל אביב 4 (נבו 15.6.2016)) הופיע השם אמית (אמישקשילי). בערעור שהוגש לבית המשפט העליון נרשם שם המשפחה תחילה – אמית אמישקשילי רפי – ללא סוגריים ביחס לשם המשפחה השני (אמית, כפי הנראה, הוא עברות של אמישקשילי). כך או כך, משאמית הוא השם הנכון וכך מקובל לכוון את פסק הדין, זה השם שבו השתמשנו אנו.

גם בעניין אחים דויטש, לעיל ה"ש 1 – שניתן כשנתיים קודם לכן ואשר עסק בעיקרו בסוגיית הסתמכותו הנטענת של הנישום על מצג הרשויות – עסק השופט מזוז באופן נרחב בסוגייה של תושבות יחידים לצורכי מס.

ראו, למשל: Martin Norr, *Jurisdiction on Tax and International Income*, 17 TAX L. REV. 431 (1962); REUVEN AVI-YONAH, *INTERNATIONAL TAX AS 3328/15* ע"א 3328/15. INTERNATIONAL LAW 22–38 (Cambridge Tax Law Series 2007). ראו גם ע"א 3328/15.

פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 11 (נבו 22.2.2017).
ראו, למשל: ירדנה סרוסי וליאת גרבר "תושבות לפי דין פנימי ותושבות לצורך אמנה למניעת כפל מס – הא בהא תליה?" מיסים כא/א-13 (2007); הראל ישראלי "תושבות לצורכי מס של יחידים בעידן גלובלי" מיסים לא/א-3 (2017); עוז חלבי, משה סיסטר וערן שיף "תושבות יחיד לפי דיני המס בארצות הברית" מיסים לג/א-29 (2019).

ראו הגדרת "תושב ישראל" בס' 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה). ראו גם: דורון לוי ואיתן אסנפי "תושבות היחיד – סוגיות ביחס ל'חזקת משך' שהייה" מיסים כ/א-5 (2006), וכן להלן פרק ב, סעיף 4.1.

בדין הישראלי מקובלות כיום חזקות הניתנות לסתירה. עם זאת, במדינות רבות נוהגות חזקות חלוטות שלפיהן רואים אדם כתושב פסיקאלי של המדינה אם נכח בה מספר מסוים של ימים וזאת בלי להידרש כלל לבחינת המבחנים המהותיים לתושבות פסיקאלית. אחת מהמלצות בדוח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי שהגישה המלצותיה בנובמבר 2021 הייתה לאמץ חזקות חלוטות בדין הישראלי (ראו דו"ח הוועדה לרפורמה במיסוי בין-לאומי (2021)). ביולי 2023 פורסם תזכיר חוק שביקש לעגן תיקון חקיקתי ברוח המלצה זו: תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ג-2023. בעקבות קבלת הערות ציבור פורסם ביולי 2025 תזכיר מעודכן: תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס'...) (מקום מושבו של יחיד), התשפ"ה-2025. לדין בכך ראו להלן בפרק 1.1.

ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פס' 9 (נבו 29.12.2005); הגדרת "תושב ישראל" בס' 1 בפקודת מס הכנסה.

מידה מגוונות שיש בהן כדי להצביע על זיקותיו של אדם למדינה.⁹ אלא שהעידן הגלובלי וההתפתחויות הטכנולוגיות יצרו אתגרים חדשים לכללי התושבות ולעקרונותיה.¹⁰ בעידן הגלובלי שבו באמצעות מחשב נייד אפשר לנהל עסקים חובקי עולם תוך כדי ישיבה על ספסל,¹¹ גם תושבות יחידים – ובפרט תושבות פיסקאלית – אינה עניין פשוט, ברור וחד-משמעי.¹² יחידים יכולים לנהל את חייהם בשתי מדינות או יותר בו-זמנית,¹³ לעיתים בלי שיש להם בהכרח זיקה משמעותית או עיקרית למדינה ספציפית; והם עשויים גם לבצע מניפולציות בעניין תושבותם משיקולי מס.¹⁴

האתגר העיקרי שמציב העידן הגלובלי לתושבות הפיסקאלית מתבטא בניצול כללי התושבות (שנועדו לאפשר למדינות לחייב נישומים במס על בסיס פרסונלי, בגין הכנסות שהפיקו מחוץ למדינה) ושל משטר המיסוי הבין-לאומי (שנועד למנוע כפל מס (Double taxation)) לשם השגת תוצאה הפוכה: להביא לכך שנישום לא ייחשב (לפי הטענה) לתושב של אף מדינה ושהכנסות מסוימות

9 בהגדרת "תושב ישראל" ישנה "רשימה פתוחה" של אינדיקציות ובפסיקה אומצו אינדיקציות נוספות. ראו עניין גונן, שם; עניין אחים דויטש, לעיל ה"ש 1, בפס' 13. אינדיקציות כאמור אומצו, למשל, גם בפסיקה האמריקנית (Sochurek v. C.I.R., 300 (F.2d 34, 38 (1962)) ובפסיקה הקנדית (R. v. Reeder, [1975] C.T.C. 256).

10 עניין גונן, שם ("השאלה מהי תושבותו הפיסקאלית של יחיד איננה פשוטה כלל ועיקר, בייחוד בעידן המודרני אשר בו הניידות על-פני הגלובוס איננה עוד משימה מורכבת בעבר ויחסי המסחר ופעילות כלכלית החובקים ימים ויבשות הפכו לחזון נפרץ").

11 הדוגמה לקוחה מ"ע"מ (מחוזי ת"א) 46960-07-13 ספיר-לינק בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פס' 35 (ד) (נבו 5.7.2015). השוו גם ל- Annet Wanyana Oguttu & Beatrix van der Merwe, *Electronic Commerce: Challenging the Income Tax Base*, 17 S. Afr. MERCANTILE L.J. 305, 308 (2005) (מחוזי ת"א) 1090/06 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, פס' 8 (נבו 18.12.2013). (ערעור התקבל, אך לא בהקשר זה: ע"א 805/15 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון (נבו 13.10.2015)).

12 להשפעתה של המרשתת (רשת האינטרנט) על התושבות הפיסקאלית ראו Uta Kohl, *The Horror-Scope for the Taxation Office: The Internet and its Impact on Residence*, 21 U. NEW SOUTH WALES L. J. 438 (1998). ראו גם עניין גונן, לעיל ה"ש 8.

13 עיון בפסיקה מעיד על דוגמות למכביר לכך. ראו, למשל: עניין פלוני, לעיל ה"ש 4; עניין גונן, לעיל ה"ש 8; עניין Reeder, לעיל ה"ש 9, בפס' 15.

14 ראו, למשל, Edward Zelinsky, *Defining Residence for Income Tax Purposes: Domicile as Gap-Filler, Citizenship as Proxy and Gap-Filler*, 38 MICH. INT'L L. 271, 275-278 (2017). RICHARD L. DOERNBERG, LUC HINNEKENS, WALTER HELLERSTEIN & JINYAN LI, *ELECTRONIC COMMERCE AND MULTIJURISDICTIONAL TAXATION* 302 (2001) (הקלות שבה אפשר לחמוק מהמבחן הכמותי לתושבות פיסקאלית). דוגמה רווחת לכך היא טייסים, שאופי עבודתם מקל עליהם לנסות לבצע מניפולציות בתושבות לצורכי מס, כפי שהפסיקה הרבה בעניינם מלמדת. ראו, למשל: Filipek v. R., 2008 TCC 351; Hudson v. Commissioner, 114 T.C.M. (CCH) 546 (2017). ראו גם ע"א 9461/12 בר נ' פקיד שומה חולון (נבו 26.3.2014) (שבו הסכים פקיד השומה כי המערער, טייס ישראלי, היה תושב חוץ בשנים הרלוונטיות).

שהוא מפקח לא תמוסנה כלל, באף מדינה. תופעה זו – שזכתה לכינוי Double non-taxation; ובתרגום חופשי, הימנעות כפולה ממס¹⁵ – העסיקה בשנים האחרונות את הספרות¹⁶ ואת הפסיקה¹⁷ בישראל ובעולם, והיא נמצאת בחזית העיסוק במיסוי הבין-לאומי – בעיקר ביחס לתאגידים.¹⁸ אף על פי שהעיסוק

¹⁵ לאחר כתיבתו של מאמר זה וטרם פרסומו אומץ מינוח זה בפסיקה. ראו ע"א 8416/21 הפועל אוסישקין תל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 5 (נבו 12.7.2023).

¹⁶ ראו, למשל: Lors Heni & Anna Scapa Passalacqua, *Avoidance of Double Non-Taxation under the OECD Model Tax Convention*, 33 INTERTAX 266 (2005); Angelo Nikolakakis, *The Unthinkable Anathema of Double Non-Taxation: The Relevance and Implications of Foreign Tax Considerations in the Context of Applying GAAR*, 58 CAN. TAX J. 243 (2010); Stephan Kudert & Matthias Trinks, *EU Cross-Border Leasing and Double Non-Taxation*, 22 EC TAX REV. 78 (2013); Christoph Marchgraber, *The Avoidance of Double Non-taxation in Double Tax Treaty Law: A Critical Analysis of the Subject-To-Tax Clause Recommended by the European Commission*, 23 EC TAX REV. 293 (2014); Luc De Broe, *At Last, Some Output on the Fight against Double Non-Taxation*, 23 EC TAX REV. 310 (2014); Antony Ting, *iTax – Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue*, 2014 BRIT. TAX REV. 40 (2014); Anne Van de Vijver, *International Double (Non-) Taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles*, 24 EC TAX REV. 240 (2015); Christian Kahlenberg, *Prevention of Double Non-Taxation: An Analysis of Cross-Border Financing from a German Perspective*, 43 INTERTAX 218 (2015); CHRISTOPH MARCHGRABER, *DOUBLE (NON-)TAXATION AND THE EU LAW* (2018); LEOPOLDO PARADA, *DOUBLE NON-TAXATION AND THE USE OF HYBRID ENTITIES. AN ALTERNATIVE APPROACH IN THE NEW ERA OF BEPS* (Series on International Taxation 66, Wolters Kluwer 2018).

¹⁷ ראו, למשל: עניין *Reeder*, לעיל ה"ש 9, בפס' 16; Mullen v. R. 2012 TCC 139 ¶49; עניין *Vento v. Director of Virgin Islands Bureau of Internal Revenue* 715 F.3d 455 (2013); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב נ' ב'ז'ה, פס' מג (18.3.2009); עניין *פלוגי*, לעיל ה"ש 4, בפס' 21; עניין *הפועל אוסישקין*, לעיל ה"ש 15.

¹⁸ ראו, למשל: BEPS, Action 6, Preventing Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, 9, 13, 91–93; Commission Recommendation of 6 Dec. 2012 on Aggressive Tax Planning, C(2012) 8806 Final ¶3.3; Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting, Art. 6(1) (2017). ראו גם Marchgraber, לעיל ה"ש 16, בעמ' 7–8, שם בה"ש 30 (סקירה של הוראות ה-BEPS העוסקות בנושא של Double non-taxation, הנוגעות בעיקרן לתאגידים). השאלה מדוע העיסוק הבין-לאומי נוגע בעיקר לתאגידים חורגת מגדרו של מאמר זה, אך אפשר להציע מספר הסברים אפשריים לכך. ראשית, שינוי תושבות של תאגידים (המכונה "הגירת חברות" או "הגליית חברות") הוא עניין פשוט הרבה יותר מאשר אצל יחידים, הנדרשים לעקור פיזית את מרכז חייהם (ולעיתים גם של משפחתם) לשם כך. לדיון בתופעה זו (וביקורת על שימוש באמת המידה של תושבות למיסוי תאגידים) ראו דוד אלקינס "האשליה של תושבות החברה בדיני המס" דין ודברים יג 155 (2018). שנית, מבחינה כמותית כמו גם מבחינת היקף הפעילות, תאגידים – במיוחד הגדולים והגלובליים שבהם – תופסים נפח משמעותי יותר מאשר יחידים. הדבר משפיע כמובן על פוטנציאל חבות המס שלהם. שלישית, ממילא אחד מתכנוני המס השכיחים של יחידים שהכנסותיהם גבוהות הוא העברת פעילותם לחברה, שתהפוך היא ליישות

בתופעה זו ביחס ליחידים אינו רב, היא נוגעת כאמור גם לאלה, ומבוססת על נקיטת עמדה שלפיה היחיד אינו תושב פיסקאלי של אף מדינה בעולם.

פסק הדין בעניין אמית המחיש היטב את האתגרים שמציבה תופעת ה־Double non-taxation ביחס למיסוי יחידים בעידן הגלובלי. המערער, שחקן פוקר ישראלי, נסע ברחבי העולם כדי להשתתף בתחרויות פוקר – בחלקן השתתף דרך המרשתת – והרוויח סכומים סכומי כסף גדולים. על חלק הארי של הכנסותיו הוא לא דיווח באף מדינה בעולם ולא שילם עליהן מס.¹⁹ אף על פי שהמערער נהג לשהות במדינת ישראל כחמישה חודשים בממוצע בשנה, בשנת המס שנדונה בפסק הדין הוא שהה בה רק שלושים ימים. על רקע האמור העלה המערער את הטענה כי בשנה מסוימת זו הוא לא היה תושב של מדינת ישראל – אך גם, לפי קו טיעונו, לא של אף מדינה אחרת. קבלת טענה זו הייתה מאפשרת למערער לנצל את אורח חיו, את שהותו המצומצמת (שמא באופן מקרי) במדינת ישראל בשנה הרלוונטית ובעיקר את האופן שבו הצליח להרוויח את לחמו, שאפשר לו להימנע מלדווח על הכנסותיו במדינות שבהן הופקדו²⁰ – כדי להביא לכך שהן לא תמוסנה, בפועל, באף מדינה.

בחוות דעת קצרה אך משמעותית קיבל השופט מזוז את עמדת המדינה ואימץ לראשונה במשפט הישראלי פתרון ראייתי לקושי שמעוררת תופעה זו: חזקה (נקודת מוצא בלשונו) פסיקתית שלפיה תושב ישראל נותר תושב ישראל וזאת אלא אם יש בידו להוכיח כי הוא השתקע במדינה אחרת והפך לתושבה. כתיבתו האינטואיטיבית של השופט מזוז – הנעדרת אסמכתות ומבטאת, לתחושת הקורא, את תפיסת עולמו – משקפת הבנה עמוקה של העידן הגלובלי ושל הצורך להתאים את כללי התושבות הפיסקאלית, המיושנים יש גידו, למציאות המשתנה. בה-בעת, היא נותנת ביטוי לחשיבות הסימטריה בין תושב לבין מדינתו. ההצדקה העיקרית למיסוי על בסיס תושבות נשענת על ההנחה שמדינת התושבות היא זו שבה צורך הנישום (או למצער בעל פוטנציאל לצורך) מוצרים ציבוריים ושירותים ציבוריים (Public goods and services) שהמדינה

הממוסה בעוד היחיד ימוסה רק כאשר רווחיה יחולקו לו כדיבידנד.

למעט הכנסות מצומצמות שמהן נוכו לו סכומי מס במקור.

19 נקדים ונציין כי השאלה היכן הופקו חלק מההכנסות מעוררת מורכבות, בהתחשב בכך שהמערער זכה בהן במשחק פוקר במרשתת. האם במקרה כזה מקום הפקת ההכנסה הוא מקום מושבו של האתר (מקום שרתיו)? מקום מושבו של היחיד או התאגיד המחזיקים בו? המקום שבו ישב הזוכה בעת הזכייה – שיכול להיות חדר בבית מלון או אף מטוס במהלך טיסה; מקום מושבו הרגיל (ולא הארעי) של הזוכה? שאלות אלה יכולות לקבל מענה שונה בכל מדינה, בהתאם ל"כללי המקור" שאומצו בה לקביעת מקום הפקת ההכנסה והן כפופות לאמנות למניעת כפל מס, שבהן קבועים, בין היתר, כללים לחלוקת "עוגת המס" בין המדינות. לכללי המקור בדין הישראלי ראו ס' 44 בפקודת מס הכנסה.

מספקת.²¹ בעידן הגלובלי המוצרים הציבוריים הללו עשויים להיות מצומצמים בהיקפם אך לא בחשיבותם, דוגמת הספקת דרכון ורישיון נהיגה – אשר הם הכרחיים לאדם כדי שיוכל לנוע בעולם.

עמדתו של השופט מזוז, שלה הסכימה כב' השופטת י' וילנר, הפכה להלכה שלה פוטנציאל לשנות את "שיח התושבות" בדיני המס בישראל²² ואשר כבר השפיעה על הפסיקה.²³

מאמר זה יוקדש, בהמשך לפסק הדין בעניין אמית, לתושבות הפיסקאלית של יחידים בעידן הגלובלי ולהשתנות כללי התושבות בעקבותיו. בפרק ב יוצגו נושא תושבות היחידים וחשיבותו, תוך בחינת כללי התושבות המקובלים; בפרק ג יידונו האתגרים שמציב העידן הגלובלי לכללי התושבות המסורתיות ותוצג תופעת ה-Double non-taxation שהעשורים האחרונים הכירו לנו. בפרק ד יידונו האופן שבו הקהילה הבין-לאומית מתמודדת עם הקשיים שמעוררת תופעה זו

21 על מוצרים ציבוריים שתקבולי המיסים משמשים למימוןם ראו, למשל, יורם מרגליות "פרק טו: דיני מסים" הגישה הכלכלית למשפט 815 (אוריאל פרוקצ'יה עורך 2012). לדיון בכך ראו להלן פרק ב, ס' 4.3.

22 מלבד הנמקתו של השופט מזוז שתידון בהרחבה במאמר זה, אין לחדד כי השפעה משמעותית של פסק הדין נובעת גם מתוצאתו: קביעה שלפיה יחיד ששהה במדינת ישראל בשנה מסוימת שלושים ימים בלבד היה תושבה הפיסקאלי בשנה זו. ככל שנוגע הדבר לתכנוני-מס הנוגעים לכמות ימי שהייה בישראל, מסמן פסק הדין כי מרב המשקל יינתן למבחן המהותי של מרכז החיים ולאמות המידה הנבחנות במסגרתו – וכי אין בשהות מצומצמת בישראל כדי "לחסן" יחיד מפני היחשבות כתושב פיסקאלי של מדינת ישראל מקום שבו המבחן המהותי מעיד כי הוא כזה. כפי שנראה להלן בפרק 1.1, ההצעה לאמץ בישראל חוקות חלוטות גם לגבי תושבי חוץ עומדת לאורה בסתירה למסר חשוב זה.

23 ראו, למשל: ע"א 7719/21 חסארמה נ' פקיד שומה חיפה, פס' 8 לפסק הדין של השופט עמית (נבו 4.5.2023) (אימוץ פסק דינו של השופט מזוז בעניין אמית והחלתו גם ביחס לשאלת תושבותו של הנישום ביישוב מסוים בתוך המדינה); ע"מ (מחוזי מר') 6418-02-16 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא (נבו 10.4.2019); ע"מ (מחוזי ת"א) 41182-01-19 לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5, פס' 128 (נבו 24.3.2021). במקרה זה התייחסות רק לעמדתו של השופט הנדל בעניין אמית, אך לנושא שבו עסקיןן. זאת יש להניח לנוכח העובדה שהמערער שם דיווח על הכנסותיו בארצות-הברית ושילם בגינן מס. ראו שם, בפס' 37 ו-123. אך ראו שם, בפס' 143-147 בנוגע להכנסה מסוימת שלגביה לא שילם מס בארצות-הברית, אך דיווח עליה, והתחייבותו של המערער שלפיה אם תתקבלנה טענותיו – הוא יפעל לתיקון דיווחיו לרשויות המס האמריקניות באופן שישלם שם מס בגין הכנסה זו; ב"ל (אזורי ת"א) 53461-08-22 בן אור – המוסד לביטוח לאומי, פס' 27 (נבו 8.10.2024) (אימוץ עמדתו של השופט מזוז בעניין אמית ביחס לתושבות לצורך דיני ביטוח לאומי). ראו גם ע"מ (מחוזי ת"א) 61908-01-19 בבחנב נ' פקיד שומה גוש דן, בפס' 43 (נבו 28.4.2021). השופטת י' סרוסי יישמה עמדה זו בלי להזכיר את עניין אמית באופן מפורש; ערעור ובקשה להארכת מועד להגשת בקשה לדיון נוסף נדחו: ע"א 4488/21 בבחנב נ' פקיד שומה גוש-דן (נבו 21.7.2022); בש"א 5525/22 בבחנב נ' פקיד השומה גוש-דן (נבו 29.8.2022). כן ראו עניין הפועל אוסישקין, לעיל ה"ש 15 (שימוש בעקרון ההימנעות הכפולה במס, שנדון בעניין אמית, כשיקול בפרשנות אמנות למניעת כפל מס).

והפתרונות המקומיים שאומצו במדינות שונות. בפרק ה תידון התמודדות המשפט הישראלי עם תופעה זו, ששיאה כאמור בפסק הדין בעניין אמית. פרק ו יוקדש להשלכות פסק הדין ולהתפתחויות עתידיות אפשריות. במסגרת זו אתייחס גם לדוח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי שהגישה המלצותיה במהלך כתיבתו של המאמר ולתזכיר החוק שפורסם בעקבותיה בנוגע לתשובות יחידים, אשר כוללים הצעות לשינוי כללי התשובות הפיסקאלית של יחידים בדין הישראלי. בפרק ז אסכם.

ב. תשובות פיסקאלית של יחידים

1. תחולתם של דיני המס (Tax jurisdiction)

מעצביה של מערכת מס מדינתית נדרשים לקבוע את סוגי המיסים שיוטלו ואת גִּדְרֵה התפרסותה של רשת המס ביחס לכל אחד מהם: בסיס המס של כל מס (קרי: על מה הוא יוטל ומה "אירועי המס" שייכללו בו) והנישומים שיחויבו בו. תחולתם של דיני המס נוגעת באופן טיפוסי לשני מישורים. האחד, מישור טריטוריאלי: הטלת מס על הכנסות שהופקו או שנצמחו (produced or accrued) במדינה (source jurisdiction);²⁴ השני, מישור פרסונלי: הטלת מס על נישומים בעלי זיקה מסוימת למדינה, יהא אשר יהא המקום שבו הופקו או נצמחו ההכנסות (worldwide jurisdiction).²⁵ במרבית מדינות העולם – וכך גם בישראל²⁶ –

²⁴ השאלה כיצד לקבוע כי הכנסה הופקה או נצמחה במדינה היא מורכבת. כללל, וכפי שנראה להלן, אומצו במדינות השונות "כללי מקור" לקביעת מקום הפקת ההכנסה. מעניין לציין שבאמנות למניעת כפל מס, בעיקר אלה הנשענות על אמנת המודל של ה-OECD, אין לרוב סעיף של "כללי מקור". עם זאת, מלבד ההבדלים הקיימים בכללים אלה בין המדינות יישומם עשוי לעורר מורכבות – לרבות בהיבטים המתממשים עם התשובות הפיסקאלית. כך, למשל, האם יש להתייחס להכנסותיו של טייס המועסק בחברת תעופה מקומית במדינה פלונית ואשר טס במטוסים הנושאים את דגל המדינה הפלונית כהכנסות שהופקו ("טריטוריאלי") במדינה הפלונית; או שמא יש לפצלן בהתאם למדינות שאליהן הטייס טס או שבהן שהה במהלך טיסותיו? אילו תינקט האפשרות הראשונה, יהיה בכך במידה רבה כדי לייתר את בחינת השאלה – שנדונה מעת לעת בפסיקה – אם הטייס הוא תושב המדינה הפלונית אם לאו. שכן כך או כך תוכל מדינה זו למסות הכנסותיו על יסוד זיקה טריטוריאלי. ראו עוד ה"ש 96 להלן והטקסט הנלווה לה.

²⁵ ראו, למשל: AVI-YONAH, לעיל ה"ש 4, בעמ' 38–22, Ruth Mason, *Citizenship*, 89 SOUTH. CAL. L. REV. 169, 177–178 (2016). לכתבה מוננת על סמכות המיסוי ראו גם Joseph H. Beale, *Jurisdiction to Tax*, 32 HAR. L. REV. 587 (1919). על המיסוי הפרסונלי בישראל ראו צילי דגן "המיסוי הפרסונלי: נוסחת הקסם של הרפורמה במיסוי בינלאומי" מחקרי משפט כא 351 (2004).

²⁶ מלבד ההפניות בהערה הקודמת, ראו גם ס' 2 בפקודת מס הכנסה. בנוסחו לאחר תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב–2002, ס"ח 530 (להלן: תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה)). ראו גם ע"א 1779/18 תלמי

מערכת המס מבוססת על שילוב בין שני המישורים הללו.²⁷ הזיקה העיקרית בין מדינה לבין נישומיה, שעליה מקובל להשתית את המיסוי הפרסונלי, היא זיקה של תושבות פיסקאלית (fiscal residency).²⁸ תושבות פיסקאלית – שהיא רחבה יותר מתושבות במובנה הרגיל (במשפט המדינתי ובמשפט הבין-לאומי)²⁹ – היא מושג שסתום המבטא את הזיקה בין מדינה לאדם³⁰ המצדיקה מיסוי במדינה נתונה על כלל הכנסותיו.

2. תושבות

תושבות (residency) היא סטאטוס המתבטא במגוון מאפיינים ונושא משמעויות שונות בהקשרים שונים.³¹ באופן כללי, תושבות מבטאת את השתייכותו של אדם לקהילה מקומית – במדינה, באזור או בעיר.³² השתייכותו של אדם לקהילה יכולה לבוא לידי ביטוי בהיבטים עובדתיים שונים בהתנהלותו של אדם, פעולות שנוקט אדם ואשר מצביעות על התערותו בקהילה – מבחינה תרבותית, חברתית או עסקית.³³ במובנה הרחב, תושבות מבטאת חיבור בין אדם לבין קהילה

נ' פקיד שומה כפר סבא, פס' 56 (נבו 2.12.2020).

²⁷ להשתלבותם הדוקטרינרית והכלכלית של מישורים אלה בהחלט רשתות המס המדינתיות בעידן הגלובלי, ראו Adam H. Rosenzweig, *Source as a Solution to Residence*, 17 FLA. TAX REV. 471 (2015).

²⁸ המדינה היחידה בעולם המבססת את שיטת המס שלה על זיקה אחרת היא ארצות-הברית, המתבססת על זיקה של אזרחות (citizenship or nationality). לדיון בכך ראו Mason, לעיל ה"ש 25 וכן Zelinsky, לעיל ה"ש 14. לדיון בהצדקות לכך, ראו Edward Zelinsky, *Citizenship and Worldwide Taxation: Citizenship as an Administrable Proxy for Domicile*, 96 IOWA L. REV. 1289 (2011).

²⁹ AVI-YONAH, לעיל ה"ש 4, בעמ' 22.

³⁰ דיונו נוגע לתושבות יחידים ומכאן ההתייחסות היא לאדם. עם זאת, תושבות רלוונטית כאמור גם לתאגידים: תאגיד הנחשב "תושב" של מדינה מסוימת חייב בה במס בגין כלל הכנסותיו. ראו, למשל, אלקינס, לעיל ה"ש 18.

³¹ ראו, למשל: דנ"פ 8612/00 ברגר נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד (5) 439, 456-457 (2001); בג"ץ 1105/06 קו לעובד נ' שר הרווחה, פס' 50 (נבו 22.6.2014); ע"א 7553/14 רצון נ' פקיד שומה (נבו 6.7.2015); עניין חסארימה, לעיל ה"ש 23, בפס' 2 לפסק הדין של השופט עמית; עניין Vento, לעיל ה"ש 17, בעמ' 466.

³² קהילה מקומית לצורכי תושבות היא קהילה שלה גבולות פיזיים ברורים התוחמים אותה. קהילה יכולה אף להיות חוצת-מדינה: למשל האיחוד האירופי – שבתחילת דרכו אף כונה הקהילה האירופית. בעת המודרנית עשויות להיות, כמובן, גם קהילות (חברתיות, עסקיות או אחרות) המקיימות את פעילותן במרחבים וירטואליים הנעדרים גבולות פיזיים (בעיקר באמצעות המרשתת והרשתות החברתיות). ההשתייכות לקהילות מסוג זה לא מבטאת תושבות.

³³ ראו, לדוגמה, דבריו של השופט טאננוולד (Tannenwald) מבית המשפט למיסים בארצות-הברית ב-Hoops v. C.I.R., 57 T.C.M. (CCH) 366 (1989), בהתייחסו לפעולות שהמערער שם יכול היה לנקוט כדי להתערות בקהילה המקומית – ושהיה מצופה שינקוט –

המשתקף בהתערותו בה וכך גם ביחסו אליה (ויש שיגידו – גם ביחס הקהילה אליו).³⁴

אמת מידה בסיסית זו לביטוי תושבות לא מחייבת כי לאדם יהיה מעמד חוקי במדינה. תושבות במובנה המהותי אינה חופפת בהכרח לדיני המעמד שנוהגות מדינות לאמץ בחוקיהן.³⁵ אדם יכול להשתייך לקהילת המדינה ולהיחשב "תושב" שלה מבחינה מהותית גם אם אין הוא אזרח או שהוא אינו מחזיק במעמד של תושב מכוח דיני המעמד בה.³⁶ מנגד, החזקת מעמד חוקי במדינה אין בה די כדי להיחשב תושב בה. ייתכן שאדם יחזיק במעמד חוקי במדינה בלי שייחשב לתושב בה, בין בכלל בין לצרכים מסוימים.³⁷

במישור העובדתי-פיזי, תושבות באה לידי ביטוי, בראש ובראשונה, בנוכחותו הפיזית של האדם במקום הרלוונטי. ככלל, הנוכחות הפיזית אינה עניין טכני של שהות במקום³⁸ והיא יכולה לבוא לידי ביטוי בשורה ארוכה של מאפיינים בעלי

ושאותן הוא לא נקט: "Petitioner made no effort to participate in the activities of his chosen community on social and cultural levels, to identify with the daily lives of the people, to learn the language of the region, or generally become assimilated into to foreign environment".

היחס שבין אדם לקהילה הוא דו-סיטרי. מבחינה מהותית, התערותו בה והשתייכותו אליה תבואנה לרוב לידי ביטוי גם בכך שהקהילה תקבלו אליה. 34

בישראל, לדוגמה, דיני המעמד מעוגנים במספר דברי חקיקה. העיקריים שבהם הם חוק השבות, התשי"ב-1950 וחוק האזרחות, התשי"ב-1952 (בנוגע לאזרחי ישראל) וכן חוק הכניסה לישראל, התשי"ב-1952 (בנוגע לשהות בישראל מכוח אשרות אחרות). 35

ראו והשוו ל-2, *Gou v. R.*, 2004 FCA 390, para. 2, שם ציין בית המשפט הפדרלי לערעורים בקנדה כי "[i]t is clear that residence is not simply a matter of a person's status under the Immigration Act, R.S.C. 1985, c. I-2, though a person's status may be some evidence of residence". היעדר מעמד רשמי (קרי, שהות בלתי-חוקית במדינה) יכול לשאת משמעויות שונות: מחד גיסא, בשים לב לכך ששהות בלתי-חוקית עשויה להיפסק בכל עת הדבר יכול לשמש אינדיקציה לכך שאדם אינו תושב המדינה. מאידך גיסא, שהות בלתי-חוקית לאורך זמן בלי שהשוהה יגורש עשויה להעיד על השתקעותו במדינה ובמקרים מסוימים, כפוף לדיני המעמד במדינה, עשויה להצמיח גם אפשרויות חוקיות להסדרת המעמד. 36

ראו, לדוגמה, עניין רצון, לעיל ה"ש 31. במקרה זה נקבע, על יסוד הוראותיו הרלוונטיות של הדין, כי עובדים זרים לא נחשבים לתושבי ישראל לצורך חיוב מעסיקיהם בהיטל עובדים זרים. זאת אף אם הם נחשבים לתושבי ישראל לצורך דיני המעמד בישראל – בהחזיקם אשרת תושב – או לצורך דיני מס הכנסה. 37

ראו, למשל, עניין חסארה, לעיל ה"ש 23, בפס' 8 לפסק הדין של השופט עמית, שם צוין – בויקה לתושבות פסיקאלית המבוססת על בחינה היכן נמצא "מרכז החיים" של הנישום – כי "מרכז חיים אינו מקום שאדם עומס על כתפו מדי סוף שבוע כאשר הוא חוזר אל חיק משפחתו". עם זאת ישנם מקרים שבהם התושבות מחייבת שהות במקום מסוים ומגורים בו. כך, למשל, הוראות סטטוטוריות בחלק מהמדינות מחייבות residency במובן של מגורים במקום כדי לשרת בתפקידים ציבוריים ברשויות מקומיות. לדיון בכך ובקשיים שדרישות אלה עשויות לעורר ראו *Note, Municipal Employee Residency Requirements and Equal Protection*, 84 YALE L.J. 1684 (1975). 38

קיום עובדתי ביחס לחייו של אדם: מגוריו במקום; עיסוקו או עבודתו בו; נוכחות משפחתו (הגרעינית או המורחבת) במקום; השתתפות בפעילויות עסקיות, חברתיות וכלכליות שונות במקום; השתייכות למוסדות שונים הנמצאים במקום או פועלים בו; ועוד.

מאפיינים אלה אינם מתקיימים בהכרח במלואם אצל כל אדם ואדם ובעולם המודרני יכולים גם לשאת אופי סותר. ניטול לדוגמה את המגורים, שהם ללא ספק ביטוי עיקרי לתושבות: אדם המתגורר במקום מסוים הוא לרוב תושבו, בהשתייכו לכאורה לקהילה במקום זה. אך מה לגבי אדם המתגורר במקום פלוני אך מחזיק בעסק במקום אלמוני שבו הוא שווה במשך כל היום? האם אכן אפשר לומר כי אין הוא משתייך לקהילה (העסקית, החברתית) במקום שבו נמצא עסקו? ולחלופין, האם היעדרות למשך תקופות מסוימות לצורכי עבודה שוללת את תושבותו של אדם במקום מגוריו?³⁹ ומה לגבי סיבות שונות אשר עשויות לאלץ אדם (במקרים מסוימים עם משפחתו) לעזוב באופן ארעי את מקום מגוריו הקבוע, לעיתים אף לתקופות בלתי-מבוטלות?⁴⁰ האם עזיבה זו, כשלעצמה, מסמנת את ניתוקו מקהילתו?

שאלות מסוג זה מתחדדות על רקע העולם הגלובלי המודרני. אנשים נוהגים לנסוע למדינות אחרות – לעיתים לתקופות בלתי-מבוטלות ותוך מעבר ממדינה למדינה – בשל סיבות נורמטיביות ולא חריגות שונות דוגמת לימודים, עבודה ואף תיירות ונופש. כך, למשל, שחקני ספורט קבוצתי מקצועניים, בעיקר

³⁹ השוו, למשל, לעובדותיו של פסק הדין *Edwards v. R.*, 2012 TCC 430. במקרה זה המעוררת הייתה דיילת בחברת תעופה בריטית ושהתה מחוץ לקנדה – לרבות כבריטניה – לצורך עבודתה. עם זאת כל אימת שלא עבדה, שהתה בקנדה, שבה התגוררה גם משפחתה. בית המשפט למיסים בקנדה קבע כי שהותה מחוץ לקנדה לא ניתקה את תושבותה בקנדה. ראו גם עניין בן אור, לעיל ה"ש 23. במקרה זה התובע עבד מטעם חברה ישראלית כמפקח ומבקר כשרות בדרום-אמריקה ושהה בה במשך כשמונה שנים לתקופה בת כעשרה חודשים מתוך כל שנה. בית הדין האזורי לעבודה קבע כי חרף שהותו המצומצמת בישראל – ואף שמדובר ב"מקרה גבול", כפי שנקבע בפסק הדין תוך הסתמכות בין היתר על פסק דינו של השופט מזוז בעניין אמית – התובע היה ונותר תושב ישראל לצורכי דיני ביטוח לאומי. כן ראו תק' 2(2) לתקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006 (להלן: תקנות קביעת תושבות).

⁴⁰ השוו, למשל, לעובדותיו של ע"א 4127/95 זלקינד נ' בית זית – מושב עובדים להתיישבות שיתופית, פ"ד נב(2) 306 (1998). במקרה זה, לאחר שלושים שנות מגורים במושב בית זית ולאחר פרישתם לגמלאות, השקיעו המעוררת 2 ובן זוגה, ניצול שואה, את זמנם בניסיון לאתר קרובים של האחרון ששרדו את השואה. מאמצים אלה נשאו פרי והם איתרו בגרמניה את אביו, שהיה בערוב ימיו. עקב כך הם בילו חלק ניכר מזמנם בגרמניה, שם סעדו את האב. בית המשפט העליון קיבל את הערעור וקבע כי חרף שהותם הרבה בגרמניה, מגורי הקבע שלהם נותרו במושב – עובדה המעידה כי תושבותם (וייתכן גם תושבותם הפיסקאלית) נותרה אף היא בישראל.

בתחומי הכדורגל והכדורסל, נוהגים לעבור מקבוצה לקבוצה לרבות במדינות שונות. האם כל מעבר כזה, כשלעצמו, מנתק את תושבותו של השחקן והופך אותו לתושב של מדינתו החדשה?⁴¹ בדומה, האם סטודנט הנוסע ללמוד במוסד לימודים מחוץ למדינתו מנתק בכך את תושבותו והופך לתושב של המדינה שבה הוא לומד?⁴²

השאלה אם כל נסיעה של אדם לצרכים שונים – גם אם בנסיבות המקרה היא למשך תקופה ארוכה – יש בה כדי לנתק את תושבותו ולהפכו לתושב של מדינת היעד היא שאלה מורכבת הנושאת משמעויות ניכרות בתחומים שונים.⁴³ כפי שנראה להלן, המענה עליה במקרה נתון ובייחוד לצורך דיני המס (קרי, בנוגע לתושבות פיסקאלית) כרוך בבחינה רבת-משתנים תוך התחשבות גם בשיקולי מדיניות רלוונטיים.

שאלות מורכבות אלו מעידות גם כי מבחינה עובדתית, תושבות אינה נתון קבוע אלא תלוי נסיבות, זיקות וזמן.⁴⁴ אדם יכול להיות בשנים מסוימות תושב

41 Alan Pogroszewski & Kari Smoker, *Cross-Checking: An Overview of the International Tax Issues for Professional Hockey Players*, 22 MARQ. SPORTS L. REV. 187 (2011). ראו והשוו גם לע"מ (מחוזי חי') 26539-10-19 **ראיוס נ' פקיד שומה חיפה** (נבו 5.8.2021), שם לא הייתה מחלוקת בין הצדדים כי המערער – שחקן כדורגל ספרדי ששיחק בישראל במשך כשנתיים – היה בישראל תושב חוץ (שם, בפס' 9). זאת לנוכח הוראתה של תק' 83 (8) בתקנות קביעת תושבות, שלפיה במשך חמש שנותיו הראשונות בישראל נחשב ספורטאי חוץ תושב חוץ. לעומת זאת, אין בתקנות אלה הוראה דומה באשר לספורטאים ישראלים העוברים לשחק בקבוצות במדינות זרות. ראו גם עניין **חסארמה**, לעיל ה"ש 23, שעסק אומנם בתושבות מקומית, קרי: תושבים של איזה יישוב בתוך מדינת ישראל היו שחקני כדורגל. במקרה זה סבר השופט א' שטיין, בדעת מיעוט, כי תושבותו של שחקן כדורגל הולכת ככלל אחרי הקבוצה (קרי: מקום מושבה של הקבוצה הוא ככלל מקום תושבותו של השחקן) והציע לאמץ "חוקה" שכן הוא הדבר. ראו שם, בפס' 31-34. דעת הרוב דחתה עמדה זו, תוך שנקבע כי התושבות תיבחן בהתאם למכלול המבחנים הרגילים. ראו שם, בפס' 5-6 לפסק הדין של השופט עמית ובפס' 3-4 לפסק הדין של השופט כבוב.

42 ראו, למשל: עמ"ה (מחוזי ת"א) 943/59 **סטודנט נ' פקיד השומה הנתניה**, פד"א כג 260 (1960) (אדם שנסע ללמוד בארצות-הברית וחזר לאחר מכן לארץ נותר תושב ישראל בשנות לימודיו); ב"ל (אזורי ת"א) 69810-03-22 **רוזן – המוסד לביטוח לאומי** (נבו 12.2.2025) (אדם שנסע לארצות-הברית ללימודי רבנות בישיבה נותר תושב ישראל בתקופת לימודיו). ראו גם תק' 3(6) לתקנות קביעת תושבות שלפיה סטודנט זר רשאי לבקש לא להיחשב תושב ישראל במשך שלוש השנים הראשונות לשהייתו בישראל. אין הוראה דומה באשר לסטודנט ישראלי הנוסע ללמוד במדינה זרה.

43 תושבות משפיעה, מלבד על מעמדו של אדם במדינה, גם על היבטי מס (תושבות פיסקאלית), ביטוח לאומי, זכויות שונות ועוד. השוו בעניין זה לפסיקת בתי הדין לעבודה שלפיה נסיעה ללימודים מחוץ לישראל, גם לשנים ארוכות (לרבות שבע שנות לימודי רפואה), אינה בהכרח מנתקת תושבות בישראל: ב"ל (אזורי ב"ש) 33134-08-10 **עמד אלרחמאן – המוסד לביטוח לאומי סניף באר שבע** (נבו 5.9.2011); ב"ל (אזורי ב"ש) 16045-08-11 **אמנוני – המוסד לביטוח לאומי** (נבו 21.1.2013); עניין רוזן, שם.

44 ראו והשוו לעניין **אחים דויטש**, לעיל ה"ש 1, בפס' 20.

של מדינה פלונית ובשנים אחרות תושב של מדינה אלמונית. בחייו של אדם יכולים להתרחש שינויים שאופיים ארעי בצד שינויים שאופיים קבוע יותר; וכחלק מבחינת תושבותו יש להביא בחשבון את השפעתם. יתרה מכך, פעמים רבות שינוי התושבות אינו אירוע נקודתי אלא תהליך שנמשך זמן.⁴⁵ במקרים מסוג זה, עשוי להתעורר קושי נוסף והוא למקם על "ציר התושבות" את "נקודת המפנה":⁴⁶ נקודת הזמן הקונקרטית שעד אליה אדם היה תושב של מדינה פלונית ואשר לאחריה הפך תושב של מדינה אחרת,⁴⁷ מועד שלו השלכה רבה על היבטים שונים ובראשם – מיסיו.⁴⁸

3. תושבות פיסקאלית

מורכבותה של התושבות בדין הכללי מהדהדת את מורכבותה של התושבות הפיסקאלית: מעמדו של יחיד לצורך דיני המס במדינה פלונית – האם תושב פיסקאלי של אותה המדינה, או שמא תושב של מדינה אחרת? קרי, מנקודת המבט של המדינה – "תושב חוץ".⁴⁹

מבחינה מהותית תושבות היא, בראש ובראשונה, ביטוי לנוכחות (פיזית) במדינה, תוך השתייכות לקהילה בה. ההנחה הבסיסית היא שאדם הנוכח במדינה מסוימת במהלך תקופה מספקת, חי בה, מתפרנס בה, מתערה במדינה ומשתקע בה, לבדו או עם משפחתו – הופך לרוב מבחינה מהותית לתושב שלה. זאת, כאמור, בין אם הוא מחזיק במעמד רשמי ומוכר בה בין אם לאו. תושבות פיסקאלית כוללת בחובה מקרים מסוג זה – שבהם אדם הופך מבחינה מהותית, עובדתית-פיזית, לתושב של מדינה – אך היא אינה מסתכמת בהם.

⁴⁵ ראו והשוו לבג"ץ 282/88 עווד נ' ראש הממשלה, פ"ד מב(2) 424, 433 (1988). השופט א' ברק קבע כי: "לעתים קרובות קשה להצביע על נקודת זמן מסוימת, שבה חדל אדם מלשבת קבע במדינה [...] קיים בוודאי מרחב של זמן, שבו מרכז חייו של אדם כאילו מרחף לו בין מקומו הקודם למקומו החדש".

⁴⁶ בלשונו של השופט ה' קירש בעניין לדרמן, לעיל ה"ש 23, בפס' 40.

⁴⁷ מאורי עמפלי ואיתן אסנפי "הרהורים ביחס למועד ניתוק תושבותו הפיסקלית של היחיד" מיסים כה/א-19 (2011); ע"מ (מחוזי חי') 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה, פס' 17 (נבו 21.10.2014).

⁴⁸ מלבד קביעת תושבות לצורך החלתם של דיני המס המקומיים על הכנסות שהופקו מחוץ למדינה, למועד הפסקת התושבות יש משמעות רבה גם באשר להטלת "מס יציאה" (exit tax). ראו ס' 100א בפקודת מס הכנסה; וכן הרי קירש "נא להכיר: מס היציאה החדש – סעיף 100א לפקודה" מיסים טז/א-53 (2002).

⁴⁹ זו ההגדרה שננקטה בישראל, בס' 1 בפקודת מס הכנסה. ראו גם, לדוגמה, באוסטרליה הגדרת "non-resident" ב"Income Tax Assessment Act 1936, sec. 6(1) [A] person who is not a resident of Australia".

כידוע, משמעות המונח "תושב" אינה קבועה ונוצק לה תוכן שונה בהתאם לענף המשפטי שבמסגרתו הוא נבחן.⁵⁰ תושבות לצורך דיני המס לא זהה אפוא בהכרח לתושבות במישור המהותי; כאמור, היא רחבה יותר. תושבות פיסקאלית אף רחבה יותר ממושב (Domicile) כמובנו במשפט הבין-לאומי הפרטי;⁵¹ והיא עשויה לשאת משמעות שונה מתושבות לצורך דינים אחרים, דוגמת דיני הביטחון הסוציאלי.⁵²

במישור הנורמטיבי, לדיני המס יש תכליות ספציפיות ומאפיינים ייחודיים המצדיקים השקפה רחבה על התושבות הפיסקאלית. בראשם של אלה – ההצדקות הבסיסיות להטלת מיסים על אדם במדינה פלונית. אחת ההצדקות המודרניות העיקריות לגביית מיסים היא רעיון האמנה החברתית השוררת בין המדינה לבין תושביה, שבמסגרתה נאותים האזרחים לשלם מיסים תמורת

⁵⁰ ראו לעיל ה"ש 31 וההפניות שם.

⁵¹ לעקרון ה-Domicile במשפט הבין-לאומי הפרטי ראו, למשל, סיליה וסרשטיין פסברג **משפט בין-לאומי פרטי** כרך א 585–587, 678–681 ו-1069–1074 (2013). באופן כללי, בהתאם לעיקרון זה, לכל אדם יש מקום מושב אחד – שהוא המקום שבו הוא יושב ואשר לדינו האישי (personal law; דיני משפחה, דיני ירושה וכדומה) הוא כפוף. לעומת זאת, תושבות פיסקאלית רחבה יותר הן במובן זה שאדם יכול להיות תושב פיסקאלי של יותר ממדינה אחת הן מאחר שאדם עשוי להיות תושב פיסקאלי במדינה שאינה מדינת המושב שלו לפי המשפט הבין-לאומי הפרטי. לכך שתושבות פיסקאלית רחבה יותר מעקרון ה-Domicile במשפט הבין-לאומי הפרטי וכן להבדלים ביניהם ראו, למשל: עניין *Sochurek*, לעיל ה"ש 9, בעמ' 38; עניין *Vento*, לעיל ה"ש 17, בעמ' 466. כן ראו *Croyle v. Commissioner*, 31 T.C.M. (CCH) 339 (1980) ("[T]he citizen need not to be domiciled in a foreign country [...] in order to be classed as a resident for Federal income tax purposes"). ראו גם עניין **סטודנט**, לעיל ה"ש 42, בעמ' 263 (השופט ה' ש' לובנברג בחן את נושא ה"ישיבה" (Domicile) במסגרת כללי התושבות הפיסקאלית דאז באוסטרליה ובאנגליה, אך מדבריו בהמשך (בעמ' 264) שלפיהם לאדם יכולים להיות שני מקומות ישיבה – בניגוד לכלל המקובל במשפט הבין-לאומי הפרטי – נראה כי הוא השתמש במונח "ישיבה" בהשאלה ולא מתוך זהות לכאורית בין מונח זה לבין התושבות הפיסקאלית). השוו גם לדיני התושבות הפיסקאלית באוסטרליה, שבמסגרתם Domicile הוא אחד המבחנים לתושבות פיסקאלית (בבחנית חוקה הניתנת לסתירה), בצד מבחנים נוספים. עובדה זו מעידה מניה וביה על כך שהתושבות הפיסקאלית רחבה יותר ויכולה להתקיים גם אם ה-Domicile של הנישום הוא אחר. ראו גם הסבר על מבחן ה-Domicile באתר רשות המיסים האוסטרלית: bit.ly/3y9gley. כן ראו *Zelinsky*, לעיל ה"ש 14, הסבר כי Domicile עשוי לשמש כ-Gap-filler במקרים המתאימים.

⁵² שאלת התושבות רלוונטית גם במסגרת הליכי ביטחון סוציאלי. חלק ניכר מהקצבאות ומהגמלאות משולמות מכוח חוק הביטוח הלאומי [נוסח חדש], התשנ"ה–1995 (להלן: חוק הביטוח הלאומי) רק לתושבי ישראל. ראו בעניין זה ה"ש 220 להלן. תושבי ישראל חייבים אפוא בתשלום דמי ביטוח גם אם הם אינם עובדים כשכירים ואינם בעלי עסק. תושבי ישראל זכאים גם לשירותי בריאות מכוח חוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד–1994. לנוכח מאפייניהם הייחודיים של דיני הביטוח הלאומי ותכליותיהם, מונח התושבות במסגרתם עשוי לשאת משמעויות שונות ממשמעותו מבחינה מהותית או בדיני המס.

הספקת מוצרים ציבוריים ושירותים ציבוריים.⁵³ אלו הם בעיקר מוצרים ושירותים שמקורם במערכות ציבוריות שלמרבית בני האדם אין יכולת מעשית להקים בעצמם: ביטחון, תשתיות ותחבורה, חינוך, רווחה וביטחון סוציאלי. בעת המודרנית מצופה מהמדינה להקים מערכות אלה שתספקנה את שירותיהן לתושביה.

אחריותה של המדינה לספק לתושביה מוצרים ציבוריים ושירותים ציבוריים מקימה להם, מן העבר השני, את הזכות לצרוך מוצרים ושירותים אלה מהמדינה.⁵⁴ זאת בין אם הם בוחרים לצרוך אותם בפועל בין אם לאו.⁵⁵ במובן זה,

⁵³ במקורו רעיון האמנה החברתית היה מצומצם יחסית בהיקפו – ככל שהוא נועד לבטא את ההצדקה להטלתם של מיסים – באופן שאפשר לתמצתו בתור מעין עסקת חליפין (barter) בין האזרחים לבין המדינה. ראו, למשל, James M. Buchman, *The pure theory of government finance: a suggested approach*, 58 J. POL. ECO. 496, 498 (1949) ("The income of the state represents payment made by individuals out of their economic resources in exchange for services provided"). ראו עוד שם, בעמ' 499 ("Ideally, the fiscal process represents a quid pro quo transaction between the government and all individuals collectively considered"). כן ראו Lard Feld & Bruno Frey, *Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of the Incentives and Responsive Regulation*, 29 L. & POL'Y 102, 111 (2007), המכנים זאת "חליפין פסקאליים" (fiscal exchange). בהמשך הוצעו הסברים חלופיים, עמוקים יותר, להצדקה להטלת מיסים. לסקירת הרעיון המקורי של האמנה החברתית כהצדקה להטלת מיסים והצדקות נוספות לכך, כמו גם דיון בשאלה הרחבה של ההצדקה להטלת מיסים, ראו Klaus Vogel, *The Justification for Taxation: A Forgotten Question*, 33 AM. J. JURIS. 19 (1988). עם זאת, דומה שגם הצדקות נוספות להטלת מיסים לא כפרו בתפיסה הבסיסית, שעליה מושתת הרעיון של המדינה הריבונית, שלפיה ישנו "קשר גורדי" בין המדינה לבין תושביה שבמסגרתו על התושב מוטלות חובות כלפי המדינה ואילו על המדינה מוטלות חובות כלפי התושב. במסגרת חובות אלה כלולים תשלום מיסים (מצד האזרחים) והספקת מוצרים ציבוריים (מצד המדינה). ואכן, גם בכתבה עדכנית מופיע רעיון האמנה החברתית במובנו הרחב כבסיס להצדקה להטלת המיסים. ראו, למשל, יוסף מ' אדרעי חוק-יסוד: משק המדינה 2-4 (יצחק זמיר עורך 2004). ראו עוד: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891, 903 (2003); ע"א 4157/13 דמארי נ' פקיד שומה רחובות, פס"ל (נבו 3.2.2015) (דיון נוסף התקבל אך לא בעניין זה: דנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות נ' דמארי (נבו 12.9.2017)); ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, פס"ל 34 לפסק הדין של השופט שטיין (נבו 4.7.2019).

⁵⁴ אופן הגשמתה של זכות זו כמובן אינו קבוע ומשתנה ממדינה למדינה. הוא מתייחס בין היתר לשאלה אם שירותים מסוימים יסופקו במימון מלא של המדינה, או במימון חלקי. כך, למשל, יש מדינות שמעניקות לתושביהן גישה להשכלה גבוהה בחינם, יש מדינות (דוגמת מדינת ישראל) שבהן מוענק סבסוד מסוים (המפחית את שכר הלימוד במסודות מסוימים) ויש מדינות שבהן גובהו של שכר הלימוד נקבע באופן שיקוי.

⁵⁵ בחינת הפוטנציאל לצריכת מוצרים ציבוריים ושירותים ציבוריים ולא את עצם צריכתם בפועל נובעת ממספר שיקולים. ראשית, הצריכה בפועל היא עניין סובייקטיבי למדי ונתון למניפולציות. בעלי הון היכולים להשתמש בהונם כדי להשיג באופן פרטי מוצרים שונים (חינוך למשל) עשויים באופן זה לצמצם את צריכת המוצרים והשירותים הציבוריים. שנית, בחינת צריכה בפועל הייתה מעוררת מאליה את שאלת המידה: האם צריכה של

התושבות – והתושבות הפיסקאלית אף יותר – נותנת ביטוי לקיומה של מדינה שבה, בין אם אדם נוכח פיזית דרך קבע בין אם לאו, הוא זכאי ויכול לצרוך מוצרים ושירותים ציבוריים שלהם הוא זקוק. ומצידו השני של המתרס, באופן המגשים את רעיון האמנה החברתית ויוצר סימטריה בין האדם למדינה, התושבות הפיסקאלית מאפשרת למדינת התושבות למסותו בגין כלל הכנסותיו. התושבות הפיסקאלית משמשת בסיס מקובל לחיובם של נישומים במס על בסיס עולמי, בגין כלל הכנסותיהם – יהא אשר יהא מקום הפקתן. בהתחשב בתכלית שבסודה – החלת "רשת המס" על אותם נישומים הזכאים ויכולים לצרוך מוצרים ושירותים ציבוריים במדינה – התוכן שנוצק לתושבות הפיסקאלית נדרש ליתן ביטוי גם לשיקולים אנטי-כנוניים. מזווית זו, נדרשת אמת מידה מהותית שלא תאפשר לנישומים לנקוט פעולות שבאמצעותן, בקלות יחסית, לא יחשבו תושבי מדינתם במטרה להתחמק מתשלום מיסים. הכוונה בעיקר לנישומים מתוחכמים, המפעילים שיקולים תועלתניים צרים ומאמינים כי סכומי המס שהם משלמים (או יידרשו לשלם) גבוהים משווים (האובייקטיבי או הסובייקטיבי) של השירותים והמוצרים הציבוריים שהם צפויים לצרוך ממדינתם.⁵⁶ על רקע האמור, אי אפשר להסתפק בהתבססות על "תושבות עובדתית"⁵⁷ – שעשויה להיות חשופה למניפולציות – בלי לתת ביטוי לייחודיותם בהקשר זה של דיני המס.

התושבות הפיסקאלית – כפי שהיא מאופיינת בדיני המס – היא במידה רבה מושג ססתום. היא משקפת אמת מידה גמישה ורחבה שנועדה לאפשר ללכוד ברשת המס המדינתית נישומים שמבחינה מהותית ראוי להחשיבם כתושבים פיסקאליים של המדינה.⁵⁸ כפועל יוצא מכך, התוכן הניתן לה אינו קבוע והוא

מוצרים ציבוריים ושל שירותים ציבוריים בכל רמה או כמות מספקת לשם חיוב במס? האם נכון להכיר ברף מזערי מסוים? כשבעניין זה ובהינתן השיקול הקודם, קביעת רף הייתה מעוררת את החשש למניפולציות מצד נישומים כדי להכניס את עצמם מתחת לרף. ראו והשוו לרע"א 2903/13 אינטרקולוני השקעות בע"מ נ' שקדי, פס' 41 לפסק הדין של המשנה לנשיא נאור (נבו 27.8.2014).

⁵⁶ חישוב שכזה הוא במידה רבה ניסיון לנבא את העתיד. נבואה זו *ex ante* עלולה להתברר בדיעבד כשגויה או כנוונה. נישומים, גם מתוחכמים, נדרשים אפוא לפעול בתנאי אי-ודאות.

⁵⁷ השימוש במינוח "תושבות עובדתית", בהקשר זה, מבוסס על התפיסה הרווחת שלפיה קביעת תושבות היא שאלה עובדתית ולא משפטית. ראו, למשל, Anthony Sumption, (1973) 155, 155-6 BRIT. TAX. REV. 155, עם זאת וכפי שנראה להלן, תושבות פיסקאלית כוללת בחובה גם היבטים נורמטיביים.

⁵⁸ לגמישותה של אמת מידה זו יכולות להיות כמובן גם השלכות הפוכות. במקרים מסוימים היא עלולה להוביל לעויבת המדינה משיקולי מס. ראו בעניין זה, צילי דגן "הרפורמה במיסוי בינלאומי: בין צדק חלוקתי ותחרות מיסים" רפורמות מס 101, 108 ו-128-135 (דוד גליקסברג עורך 2005). עם זאת, כל עוד העזיבה נושאת אופי אובייקטיבי ונועדה באמת ותמים לנתק את קשרי התושבות בין אדם למדינתו, תוך השתקעותו במדינה אחרת

תלוי נסיבות. כך, למשל, האינדיקציות העובדתיות המובאות בחשבון בעת בחינת קיומה של תושבות פיסקאלית עשויות במקרים מסוימים להיות נרחבות יותר מאלה המשמשות לקביעת מקום תושבותו הפיזי-עובדתי של אדם.⁵⁹ בדומה, בעת בחינת קיומה של תושבות פיסקאלית יש לתת את הדעת לתכליתה ולעובדה שהיא מבטאת זיקה בין אדם למדינתו אשר מצדיקה לאפשר לאחרונה לחייבו במס בגין כלל הכנסותיו, יהא אשר יהא המקום שבו הופקו.⁶⁰ עשויים להיות מקרים שבהם האינדיקציות העובדתיות המשמשות לקביעת תושבות לא תהיינה חד-משמעיות ואף ייתכן שתעדנה על זיקה שאינה חזקה או עיקרית למדינה מסוימת. אולם בהתחשב בתכליותיה של התושבות הפיסקאלית נכון יהיה לקבוע, חרף האמור – מבחינה נורמטיבית – כי אדם הוא תושב לצורכי מס של אותה מדינה.

4. אמות המידה לקביעת תושבות פיסקאלית

אופייה של התושבות הפיסקאלית משליך על התוכן הנורמטיבי שנהוג לצקת בה. ככלל, מרבית מדינות העולם מנהיגות מבחן משולב לקביעת התושבות הפיסקאלית של יחידים, הכולל מבחן כמותי ומבחן איכותי. בצד מבחנים אלה ניתן (וצריך שיינתן) משקל גם לשיקולי מדיניות רלוונטיים.

– אזי מדובר במחיר שמדינות הממסות באופן פרסונלי נדרשות לשלם. מכיוון שנושא זה חורג מגדרו של המאמר נציין רק כי יכולות להיות דרכים שונות להתמודד עם תופעה זו ועם השלכותיה. למשל מתן הטבות מס לתושבים חוזרים לשם עידודם לשוב למדינתם והטלת מס יציאה כדי להבטיח כי עזיבת המדינה לא תוביל ל"בריחתו" של מס שצריך להשתלם במדינה. במקרים מסוימים הטלת מס יציאה מצננת את התמריץ לעזוב את המדינה מלכתחילה. בישראל, ראו ס' 14 ו-100א בפקודת מס הכנסה; וכן עניין תלמי, לעיל ה"ש 26. כן ראו הדיון להלן בפרק 4.1, באשר להשלכות השליליות של מתן הטבות מס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים.

59 ראו והשוו בהקשר זה לטופס 1384 הצהרת תושבות לשנת המס _____. בטופס זה, הנלווה לדוח השנתי שמגיש יחיד לפקיד השומה, עליו להשיב על עשרות שאלות הנוגעות לפעילותו, להתנהלותו ולאורח חייו – בישראל ובמדינות אחרות. תכליתן של שאלות אלו היא לבחון את זיקותיו של ממלא ההצהרה למדינות שאליהן התייחס, כדי לקבוע על בסיסן באילו מדינה (או מדינות) הוא היה בשנת המס תושב פיסקאלי.

60 התפיסה הקלאסית במיסוי הבין-לאומי התבססה בעיקר על זיקה כלכלית (economic allegiance) בין אדם למדינה, המבטאת את תרומתה של האחרונה להפקת ההכנסה. ראו בעמ' 136–137, בה"ש 123; רפעת עזאם המיסוי הבין-לאומי של המסחר האלקטרוני 25 (2013). עם זאת, כיום, הזיקה המצדיקה מיסוי של אדם במדינה בשל כלל הכנסותיו מתבססת על היבטים רחבים יותר, הנוגעים למשל להשתייכותו הקהילתית, החברתית והעסקית למדינה, כמו גם להיבטים נוספים החורגים מהזהויות הכלכלית הצרה. ראו גם דגן, שם, ה"ש 124.

4.1 המבחן הכמותי

המבחן הכמותי בוחן את מספר ימי שהותו של אדם במדינה. ההנחה היא ששהות ארוכת ימים במדינה מצביעה על תושבותו של אדם בה. זה הוא ביטוי לתפיסת הנוכחות הפיזית המונחת ביסוד מונח התושבות בכללותו (קרי, לא-דווקא תושבות פיסקאלית).⁶¹

מאחר שעשויות להיות שנים שבהן, מסיבות שונות,⁶² שהותו של אדם במדינתו תהא קצרה יחסית בלי להעיד על ניתוק תושבותו בה, נוהגות מרבית המדינות לכלול בחקיקתן חלופות שונות למבחן הימים: חלופה העוסקת במרבית ימי השנה (קרי, שהות של 183 ימים או יותר במדינה);⁶³ וכן חלופה העוסקת בשהות מצטברת במשך מספר שנים רצופות. בישראל, למשל, שהות במדינה במשך 425 ימים במהלך שלוש שנים.⁶⁴

המבחן הכמותי המעגן "חזקות כמותיות" לא נושא בכל המדינות אופי זהה. ישנן מדינות שבהן נקבע כי מדובר בחזקות חלוטות המעגנות תושבות סטטוטורית (statutory residence), במובן זה שמקום שבו מתקיימת חזקה כמותית ייחשב אדם לתושב המדינה בלי להידרש למבחן המהותי ולבחינת

61 בהתאם לכך, בדין האמריקני מכונה המבחן הכמותי substantial presence test. ראו I.R.C. § 7701(b)(3).

62 לצורך הדיון הנורמטיבי הכללי אין צורך להידרש לסיבות השונות שעשויות לגרום לאדם לשהות בשנים מסוימות תקופה קצרה יחסית במדינתו. עם זאת, לסיבות אלה יש רלוונטיות בבחינת השאלה אם אכן אדם ניתק את תושבותו. האם, למשל, נסיעה קצובה לטיול בחו"ל, ללימודים, או לצורך העתקה מוגבלת זמן של שהות לצורכי עבודה (relocation) מעידה בהכרח על ניתוק תושבות? כיצד יש לתת ביטוי לנסיבות חריגות שעשויות להיכפות על אדם? ראו, בעניין זה, לדוגמה, עובדותיו החריגות של עניין זלקינד, לעיל ה"ש 40. בשאלות אלה – שאל חלקן התייחס השופט מזוז בעניין אמית – נדון להלן, בפרק 4.1.

63 ראו, למשל: ס' (א)(2)(א) בהגדרת "תושב ישראל" בס' 1 לפקודת מס הכנסה; I.R.C. § 7701(b)(3)(A)(ii).

64 לרוב נצרך למבחן זה תנאי נוסף: שהות של מספר מינימלי של ימים בשנת המס הספציפית – בישראל, לפחות שלושים ימים; בארצות-הברית, לפחות 31 ימים. תנאי זה נועד להקנות ודאות, במובן זה ששהות של מספר קטן במיוחד של ימים לא תביא להתקיימותו של המבחן הכמותי. עם זאת לא ברור באיזו מידה לתנאי זה יש הצדקה מבחינה מהותית: אין זה מובן מאליו להניח שאדם השהה חמש מאות ימים במהלך שלוש שנים בישראל אך 28 ימים בשנה מסוימת הוא בעל זיקה פחותה לישראל מאשר אדם השהה 430 ימים ולפחות שלושים ימים בכל אחת מתוכן – ואשר לגביו מתקיים המבחן הכמותי. כך או כך נראה כי שהות של מספר קטן של ימים לא "מחסנת" אדם מלהיחשב תושב. אם בהתאם למבחן המהותי מרכז חייו אכן במדינה פלונית חרף נוכחות פיזית מצומצמת בשנה מסוימת – הוא ייחשב לתושבה. ראו והשוו לעניין אמית, לעיל ה"ש 2 וכן הדיון בכך לעיל בה"ש 22.

זיקותיו למדינה; וזאת אף אם הוא תושב פסקאלי של מדינה אחרת.⁶⁵ לעומת זאת במדינות אחרות, וכך גם בישראל, עוגנו חזקות הניתנות לסתירה. אלו הן חזקות ראייתיות שהנישום ורשות המס, לפי העניין, יכולים להביא ראיות לסתירתן.⁶⁶ כך, למשל, בישראל נקבע שאם אדם שהה במדינה כמות ימים נתונה בהתאם למי מהחזקות הכמותיות – חזקה כי הוא היה תושב פסקאלי שלה בשנות המס הרלוונטיות. עם זאת, לא קיימת בהגדרה חזקה הפוכה, שלפיה אם אדם שהה במדינה כמות קטנה יותר של ימים, חזקה כי הוא לא היה תושב פסקאלי שלה בשנים אלה.⁶⁷

4.2 המבחן המהותי

בצד המבחן הכמותי, נהוג גם – כמבחן עיקרי – מבחן מהותי של מרכז חייו של אדם, שהוא המקום שבו נמצאים "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים".⁶⁸ בניגוד לחזקות הכמותיות שהן לרוב בבחינת Bright-line rule,⁶⁹

⁶⁵ מדינות המנהיגות חזקות חלוטות נוהגות לנסחן בלשון של "יראו" יחיד כתושב המדינה אם מתקיימים לגבי תנאים מסוימים. כאמור, הדברים המתייחסים לרוב למספר ימי השהייה במדינה. כך נקבע, לדוגמה, בארצות-הברית (I.R.C. § 7701(b)(3)). לבחינה השוואתית של מדינות שבהן קיימות חזקות חלוטות ראו נספח 1א לדוח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי, לעיל ה"ש 7, המעיד כי חזקות חלוטות מסוג זה קבועות בין היתר בחקיקת המס באירלנד, בהודו, בקנדה, באיטליה, בגרמניה, בספרד ובאנגליה. אשר לאופן ניסוחן של החזקות הסטטוטוריות, השוו בעניין זה לנוסח "יראו כאילו" הנוהג בחקיקה הישראלית ובחקיקת המס אשר נושא, כפי שנקבע בפסיקה, משמעות של "פיקציה נורמטיבית" שמשמעותה כי "יראו מבחינה משפטית". ראו בעניין זה בג"ץ 430/08 ארגון נכי צה"ל נ' שר הבטחון, פס' 17 (נבו 18.7.2010); ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו 5 נ' שבטון, פס' 28 (נבו 18.8.2011).

⁶⁶ ראו, למשל, ס' (א)(2) ו- (3) בהגדרת "תושב ישראל" שבס' 1 בפקודת מס הכנסה. עניין פלוני, לעיל ה"ש 4, בפס' 12 ("מדובר בחזקות חיוביות חד-כיווניות, דהיינו שבקיום תנאיהן קמה חזקה שהנישום הוא 'תושב ישראל', ואולם באי-קיום התנאים לא קמה חזקה הפוכה כי הנישום הוא בהכרח 'תושב חוץ'"). זהו מאפיין ייחודי של חזקות אלה, המבחין בין לבין חזקות אחרות שאופיינו בפסיקה כחזקות דו-כיווניות. ראו, למשל, החזקה הכמותית בהגדרת "שליטה" בדיני החברות, שאופיינה בפסיקה כמעגנת הן חזקת שליטה הן חזקת היעדר שליטה (מקום שבו תנאיה אינם מתקיימים). ראו עניין אינטרקולוני, לעיל ה"ש 54, בפס' 45; ת"א (מחוזי ת"א) 48851-02-12 מטרת מיזוג חברות בע"מ נ' אולטרה שיפ מדיקל בע"מ, פס' 108 (נבו 16.7.2012) (ערעור נמחק; ע"א 5647/12 מטרת מיזוג חברות בע"מ נ' אולטרה שיפ מדיקל בע"מ (נבו 16.6.2013)).

⁶⁷ ראו: ס' (א)(1) בהגדרת "תושב ישראל" שבס' 1 בפקודת מס הכנסה; עניין גונן, לעיל ה"ש 8, בפס' 9.

⁶⁸ ישנן מדינות, ארצות-הברית ואנגליה למשל, שהכניסו למבחן הכמותי הוראות מרבות או ממעטות מסוגים שונים. הוראות אלה אינן שוללות את אופיו של המבחן הכמותי כקובע "כלל" שהוא בבחינת bright-line rule, אולם הן הופכות את יישומו למורכב יותר ואף עלולות לעורר מחלוקות מהותיות בנוגע לכך. זאת להבדיל ממחלוקות עובדתיות פשוטות

המבחן המהותי הוא בבחינת סטנדרט, רקמה פתוחה המאפשרת ליצוק לתוכו כל אינדיקציה רלוונטית לקביעת מרכז חייו של אדם.⁷⁰ כפועל יוצא מכך, בחקיקה ובפסיקה במדינות שונות, כמו גם באמנות למניעת כפל מס,⁷¹ אומצו אינדיקציות שונות לקביעת מרכז החיים אשר מעידות על המקום שבו אדם מנהל היבטים שונים בחייו.⁷² אינדיקציות אלה כוללות, בין היתר, את מקום מגוריו של היחיד;⁷³ מקום עיסוקו; מקום האינטרסים הכלכליים שלו; ומקום פעילותו החברתית.⁷⁴ במסגרתם של אלה נבחנים מאפיינים עובדתיים שונים – המשתנים מאדם לאדם בהתאם לאורחות חייו – המעידים על התנהלותו⁷⁵ ועל מידת השתקעותו במדינה.

- שניתנות לרוב ליישוב באמצעות בחינת נתוני הכניסה למדינה והיציאה ממנה ביחס למספר ימי השהייה בה.
- 70 לביקורת על מבחן זה, לנוכח אופיו האמור שבעטיו הוא חשוף למניפולציות מצד נישומים, ראו Zelinsky, לעיל ה"ש 14.
- 71 מטרתה של הגדרת תושב באמנות למניעת כפל מס שונה במקצת, והיא לחלק את "עוגת המס" בין המדינות. לגבי חלק מן ההכנסות נקבעה זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות. לגבי הכנסות אחרות מקובל מנגנון של שיתוף בהכנסות שלפיו ניתנת למדינת המקור זכות מיסוי ראשונית מוגבלת ואילו למדינת התושבות מוענקת זכות מיסוי שיווית. בדרך כלל הגדרת "תושב" באמנות מפנה לדיניה הפנימיים של כל מדינה וקובעת כללי שובר שוויון להכרעה בתושבות לצורכי האמנה בנסיבות שבהן שתי המדינות רואות ביחיד כתושבן הפיסקאלי לפי דיניהן הפנימיים. מאחר שמדובר בכללי הכרעה, ישנה היררכיה בין כללי שובר השוויון הקבועים באמנות – וזאת בשונה מההגדרה בדיון הפנימי במרבית המדינות, שהיא הגדרה רב-ממדית שאינה נותנת בהכרח עדיפות לאינדיקציה זו או אחרת. כך או כך החלתם של כללי שובר השוויון אין משמעה שאדם פוסק להיות תושב פיסקאלי לפי הדיון הפנימי של המדינה האחרת. השוו בעניין זה לסרוסי וגרבר, לעיל ה"ש 5, בעמ' 22–23.
- 72 דגן, לעיל ה"ש 57, בעמ' 108.
- 73 הכוונה למקום מגורים במובן הרחב. גם "חסר בית" הנעדר בית או מקום מגורים קבוע הוא בעל מקום מגורים במובן הרחב של מונח זה במדינתו. ראו והשוו ל-Reid v. I.R.C., 1926 S.C. 589, 595–596.
- 74 ראו, לדוגמה, ס' א(1) בהגדרת "תושב ישראל" בס' 1 בפקודת מס הכנסה, המורה כי "לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר: (א) מקום ביתו הקבוע; (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; (ה) מקום פעילותו בארגונים, באגודים או במוסדות שונים". אינדיקציות מסוגים אלה אומצו גם בפסיקה הזרה. ראו, למשל: בקנדה (עניין Reeder, לעיל ה"ש 9, בפס' 13) ובארצות-הברית (עניין Sochurek, לעיל ה"ש 9, בעמ' 38–39). ראו גם האינדיקציות המנויות בטופס "הצהרת תושבות", לעיל ה"ש 59. לדיון באינדיקציות השונות לתושבות פיסקאלית ראו ישראלי, לעיל ה"ש 5.
- 75 כך, למשל, התנהלותו הכלכלית של כל אדם ואדם היא שונה. במסגרת זו נבחנים חשבוניות הבנק שלו, השקעותיו, האופן שבו הוא מנהל את ממונו, רכושו וכל מאפיין התנהלותי אחר הרלוונטי עבורו. דוגמה לכך היא עניין Filipek, לעיל ה"ש 14, בפס' 16–17, שבו נתן בית המשפט למיסים בקנדה משקל למשיכות המזומן הרבות של המערער דרך מכשירי בנק אוטומטיים בעת שהותו בקנדה. בדומה, בעניין אמית, לעיל ה"ש 2, ייחס בית המשפט המחוזי משקל רב לכך שהמערער העביר את כל ההכנסות שהפיק במדינות שונות

אין מדובר ברשימה סגורה ומצטברת של אינדיקציות. במקרה נתון עשויות להיות רלוונטיות רק חלק מן האינדיקציות שנמנו, או לחלופין ייתכן שתיוחס חשיבות לאינדיקציות אחרות אשר לא צוינו במפורש בחקיקה או בפסיקה.⁷⁶ דוגמה לכך היא עניין גונן,⁷⁷ שבו התייחסה השופטת חיות לאינדיקציות נוספות שעשויות להיות רלוונטיות לבחינת השאלה אם הנישום הוא תושב ישראל כגון "דבר קיומם של נכסים בישראל, [...] אופי המגורים [בישראל], מוצאו של הנישום, מקום לידתו ומצגים של הנישום עצמו אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו".⁷⁸ בדומה, בעניין *Reeder*, בית המשפט למיסים בקנדה קבע כי יש לבחון מבחינה מהותית גם את זיקותיו של האדם למדינה בהשוואה לזיקותיו למדינות אחרות; את אורח-חיי; ואת אופי שהייתו מחוץ למדינה וסיבותיה.⁷⁹ בתי המשפט נוהגים לפרש את המבחן המהותי לתושבות פיסקאלית ככולל שני פנים. פן אובייקטיבי: מקום הימצאותן הפיזי של מירב זיקותיו של הנישום; ופן סובייקטיבי: מה הייתה כוונתו הסובייקטיבית של הנישום ביחס לתושבות (כמו גם לניתוק התושבות) והיכן הוא רואה את מרכז חייו.⁸⁰ עם זאת, בהתחשב בתכליתיה של התושבות הפיסקאלית, נראה כי משקלו של הפן הסובייקטיבי הוא מוגבל. כוונה לנתק תושבות או להפוך תושב של מדינה אחרת אין בה ככלל די מקום שבו היא אינה מוצאת את ביטויה במציאות.⁸¹

לישראל (שם, בפס' 65 ו-87).

76 ראו, למשל, עניין *Reeder*, לעיל ה"ש 9, בפס' 13 (העומד על כך שרשימת האינדיקציות לקביעת תושבות בדין הקנדי אינה ממצה).

77 אומנם עניין גונן, לעיל ה"ש 8, עסק בדין שקדם לתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה, אשר לא כלל הגדרה כה מפורטת ל"תושב ישראל". אולם, כפי שהובהר בו וכך גם בפסיקה מאוחרת – הדברים נכונים גם להגדרה החדשה.

78 עניין גונן, שם, בפס' 9. ראו גם עניין **אחים דויטש**, לעיל ה"ש 1, בפס' 13.

79 עניין *Reeder*, לעיל ה"ש 9, בפס' 13 ("While the list does not purport to be exhaustive, material factors include: (a) past and present habits of life; (b) regularity and length of visits in the jurisdiction asserting residence; (c) ties within that jurisdiction; (d) (ties elsewhere); (e) permanence or otherwise of purposes of stay abroad").

80 עניין גונן, לעיל ה"ש 8, בפס' 9.

81 ראו בעניין זה ע"א 8234/11 **בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו**, בפס' 15 (נבו 6.2.2014) (השופט ס' ג'ובראן קבע כך: "סבורני כי לא ניתן לראות במבחנים אלה כשווים. ראשית, תתי הסעיף בהגדרת 'תושב' מצביעים בעיקרם על מאפיינים אובייקטיביים של הנישום. שנית, תחושותיו האישיות של הנישום, מטבען, נסתרות הן מעינו של בית המשפט וגיליון כרוך בבחינות ראייתיות ובכללן קביעת מהימנות; וגם אם ידועות ומהימנות הן, קיים קושי ליחס להן משקל ממש. [...] תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי" (ההדגשה במקור)). כן ראו: ע"א 4862/13 **פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר**, פס' 5 (נבו 20.5.2014); עניין **אחים דויטש**, לעיל ה"ש 1, בפס' 14 ("תושבות היא בעיקרה שאלה אובייקטיבית והיא נקבעת על יסוד אינדיקציות אובייקטיביות" (ההדגשות במקור); *Snow v. R.*, 2004 D.T.C. 2784, para. 18. השוו גם לעניין **זלקינד**, לעיל ה"ש

4.3 שיקולי מדיניות

המבחן הכמותי והמבחן המהותי המקובלים לבחינת תושבותם הפיסקאלית של יחידים אינם עומדים בבדידותם. בעת בחינתה של התושבות הפיסקאלית של אדם יש לתת ביטוי גם לתכליתה – שהיא לתפוס ברשת המס נישומים בעלי זיקה מספקת – כמו גם לשיקולי מדיניות שבהם יש להתחשב כדי לקבוע אם ראוי לאפשר למדינה לחייב את הנישום במס על כלל הכנסותיו, יהא אשר יהא המקום שבו הופקו.

במסגרת זו, ניתן משקל להצדקות הבסיסיות לחיוב במס: אפשרותו הפוטנציאלית של אדם לצרוך מוצרים ושירותים ציבוריים במדינה מסוימת וצריכתם בפועל. ככלל, כאשר אדם צורך שירותי בריאות, ביטחון סוציאלי, חינוך (לילדי) ומוצרים ושירותים ציבוריים אחרים שהמדינה מספקת, קמה הצדקה לכאורה לחייבו במס באותה מדינה. בצד זאת, עשויים להיות מקרים שבהם לאדם אפשרות לצרוך מוצרים ושירותים ציבוריים במדינה מסוימת אך צריכתו בפועל מצומצמת ועדיין תקום הצדקה לחייבו במס במדינה. הפסיקה הישראלית הכירה בחשיבותו של שיקול זה, גם במקרים שבהם צריכת השירותים הציבוריים הייתה מצומצמת יחסית. כך אירע, למשל, בעניין אמית, שבו נדון עניינו של צעיר, רווק ללא ילדים, שנסע ממדינה למדינה באמצעות דרכון ישראלי – אשר שימש לו להוצאת אשרות כניסה (ויזה) למדינות שבהן הדבר נדרש – ותוך שימוש ברישיון נהיגה ישראלי. בהתחשב באופיו של הנישום ובאורח-חייו, היו אלה המוצרים והשירותים הציבוריים העיקריים שצרך. באותו מקרה נקבע כי שיקול זה⁸² הוא אחד השיקולים התומכים בקביעה כי המערער היה תושב פיסקאלי של מדינת ישראל בשנת המס הרלוונטית.

אין זה אומר שצריכת מוצרים ושירותים ציבוריים, אף מצומצמים, מספיקה כדי שאדם ייחשב תושב פיסקאלי של המדינה בכל מקרה שהוא. בעניין אמית דובר כאמור בשיקול אחד מבין מספר רב של שיקולים שהובילו לקביעה כי המערער היה תושב ישראל.

ואכן, ברי כי כל מקרה נבחן לגופו ובהתאם לנסיבותיו. נראה כי שיקול זה נושא משקל רב במיוחד במקרים שבהם מתברר כי הנישום לא נחשב (או לא

40, בעמ' 320. כן ראו Zelinsky, לעיל ה"ש 14, בעמ' 274–275, הטוען כי לנוכח אופיו הסובייקטיבי של המבחן המהותי, העדיפה ארצות-הברית לעבור לכללי תושבות סטטוטוריים ובראשם המבחן הכמותי שהם, לשיטתו, אובייקטיביים יותר. עם זאת ספק באיזו מידה אפשר לראות במבחן הכמותי מבחן אובייקטיבי, בשים לב לכך שהוא נתון למניפולציות ומאפשר לנישומים לתכנן את מספר ימי שהותם במדינה מסוימת כדי "לחמוק" מתחולתו, גם אם באופן מהותי ואובייקטיבי מדינה זו בפועל היא מרכז חייהם. שיקול זה נבחן מבחינה עיונית כאחת מהאינדיקציות העובדתיות לתושבות הפיסקאלית.

רואה עצמו כמי שנחשב) תושב פיסקאלי של מדינה אחרת ואין מדינה שבה הוא מדווח על מכלול הכנסותיו ומשלם בגינן מיסים. במקרה כזה, הגם שהזיקה שעליה מעידים הפוטנציאל לצרוך מוצרים ושירותים ציבוריים וצריכתם בפועל אף במידה מצומצמת אינה בהכרח זיקה עיקרית או דומיננטית למדינה, עשוי הדבר להצדיק להסתפק בזיקה זו כדי לקבוע כי אכן האדם הוא תושב המדינה. מזווית אחרת, במקרה מסוג זה היעדר מדינה אחרת שהנישום הוא תושבה הפיסקאלי פוגש שיקול מדיניות נוסף – השאיפה להימנע ממצב של הימנעות כפולה ממס, Double non-taxation – שאליו נתייחס בהרחבה בפרק ג(3). שיקולים אלו עשויים להצדיק קביעה שלפיה הנישום הוא תושב המדינה וחיובו במס בה על כלל הכנסותיו, יאה אשר יהא מקום הפקתו.

5. שינויים בתושבות פיסקאלית

תושבות – ובכלל זה תושבות פיסקאלית – אינה נתון קבוע. בחייו של אדם עשויות לחול בה תמורות. ככלל, שינוי תושבות לרוב אינו אירוע נקודתי אלא תהליך שיכול לארוך זמן.

במהלך תקופת "שינוי התושבות" – במועד שבו טרם הפך אדם לתושב של מדינה אחרת – עשויות להתעורר שאלות מורכבות באשר לתושבותו. האם אותו אדם הפך כבר לתושב של מדינתו החדשה, או שמא הוא עודנו תושב של מדינתו הקודמת?

האם ייתכן "מצב ביניים" שבמהלכו אדם פוסק מלהיות תושב של המדינה הקודמת, אך הוא עדיין אינו תושב של מדינה חדשה שבה השתקע באופן מלא – דהיינו, תקופה שבמהלכה הוא נעדר תושבות? ואף אם כן, האם הדבר מעיד מִנִּיה וְבִיה גם על כך שהוא נעדר, להבדיל, תושבות פיסקאלית? שאלות אלה מתקשרות במידה רבה לתכליות דיני המס ולשיקולי המדיניות הרלוונטיים ושלובות עם עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית, שבו נדון להלן בפרק ד(3).

בשלב זה, טרם נעמיק בניתוח התיאורטי של שאלות אלה, נסתפק בהצבעה על כך שאירועי שינוי התושבות – הכוללים הן ניתוק של תושבות במדינה אחת⁸³ הן השתקעות במדינה אחרת – הפכו שכיחים יותר בעידן הגלובלי, שבאתגרו לתושבות הפיסקאלית נעסוק בפרק הבא; ולפיכך, נדרשים כללים נורמטיביים

⁸³ השוו גם ל-*Schujahn v. Minister of National Revenue*, [1962] Ex. C.R. 328, para 23, שם בית המשפט הכלכלי בקנדה התייחס לניתוק התושבות, בהשאלה, כאל "גירושין" מהמדינה.

שיאפשרו להתמודד עם מצבים אלה, תוך מתן ביטוי לשיקולי המדיניות הרלוונטיים.

ג. אתגרי העידן הגלובלי לתושבות הפיסקאלית

אין כמעט תחום בחיים המודרניים שהגלובליזציה לא השפיעה עליו באופן מהותי.⁸⁴ העידן הגלובלי טשטש את הגבולות הפיזיים והגביר במידה ניכרת את המוביליות האנושית ואת מוביליות ההון. כמו כן הוא הציג בפני האנושות התפתחויות טכנולוגיות מפליגות: רשת האינטרנט (המרשתת) והמרחב הווירטואלי, המסחר האלקטרוני, הרשתות החברתיות, מכשירי הטלפון החכמים, הבינה המלאכותית (AI) ועוד.

העידן הגלובלי השפיע ועודנו משפיע באופן ניכר גם על דיני המס בכלל ועל דיני התושבות הפיסקאלית בפרט. בפרק זה יוצגו באופן תמציתי שלושה היבטים עיקריים שבהם ניכרת במיוחד השפעתו של העידן הגלובלי על התושבות הפיסקאלית: מקום הפקת ההכנסות; מוביליות; והשיקול של Double non-taxation.

1. מקום הפקת הכנסות

בעידן הלוקלי שאפיין את המאה ה-18 ואת המאה ה-19 – שבהן הוצג מס הכנסה לראשונה – מרבית הפעילות מניבת ההכנסות הייתה מקומית, במדינת מגוריו של היחיד. העידן הגלובלי שינה זאת. בצד התפתחותו הניכרת של הסחר הבין-לאומי, אפשרותו של אדם להפיק את הכנסותיו מחוץ למדינת תושבותו הפכה קלה יותר. אדם יכול להפיק את הכנסותיו בכל מקום בעולם, לעיתים בלי לשהות כלל בחלק מן המקומות שבהם הוא מפיק הכנסות. שינוי זה התניע את אימוצה של שיטת המס הפרסונלית גם במדינות שבהן בעבר היא לא הייתה נהוגה (לכל הפחות לא במלואה). מדינת ישראל היא דוגמה לכך.⁸⁵ שיטה זו

⁸⁴ הכתיבה על השפעות הגלובליזציה על כל אחד מתחומי החיים היא ענפה. בין היתר היא הובילה להיווצרות ענף מחקרי של "גלובליזציה ו..." בזיקה לתחומים שונים. ראו, בין רבים ולצורך הדוגמה בלבד: MANFRED STERGER, GLOBALIZATION: A VERY SHORT INTRODUCTION (5th ed. 2020); IAN CLARK, GLOBALIZATION AND INTERNATIONAL RELATIONS THEORY (1999); JOHN ESPOSITO, DARRELL FASCHING AND TODD LEWIS, RELIGION AND GLOBALIZATION: WORLD RELIGIONS IN HISTORICAL PERSPECTIVE (2007).

⁸⁵ עד תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה, שיטת המס בישראל התבססה על מיסוי גיאוגרפי בעל אלמנטים פרסונליים מסוימים. תיקון זה הכיר, לראשונה בשיטת המס הישראלית, מיסוי פרסונלי מלא של תושבי ישראל על כלל הכנסותיהם, יהא אשר יהא מקום הפקתם.

מתבססת על-פי רוב על תושבות פיסקאלית כזיקה המצדיקה מיסוי הכנסות ללא קשר למקום הפקתן.

מאחר שמדינה רשאית למסות נישומים שאינם תושביה לצורכי מס רק בגין הכנסות שהופקו או שנצמחו אצלה, כמו גם מסיבות נוספות,⁸⁶ נוצר צורך לאמץ כללים בנוגע למקום הפקתן של הכנסות ("כללי מקור").⁸⁷ אומנם כללים מסוג זה אומצו במרבית המדינות, אך המציאות מלמדת כי אין בהכרח אחידות בין המדינות בכללי המקור והם עשויים אפוא להנביע סיווג שונה במדינות שונות ביחס למקורה של אותה הכנסה.⁸⁸

במידה רבה, חוסר האחידות בכללי המקור הגביר את חשיבותה של התושבות הפיסקאלית. עשויים להיות מקרים שבהם הבדלים בכללי המקור יגרמו לכך שהכנסה פלונית לא תיחשב ככזו שהופקה במדינה פלונית חרף זיקתה אליה.⁸⁹ במקרים אלה מוקנית חשיבות יתרה לקיומה של למצער מדינת תושבות אחת – שבה מפיק ההכנסה הוא תושב פיסקאלי. באופן זה יובטח שתהיה לכל הפחות מדינה אחת היכולה למסות את ההכנסה במנותק מכללי המקור ומהשאלה באיזו מדינה היא הופקה.

הדברים קיבלו משנה תוקף עם התגברות השימוש במרשתת, שהפכה עם השנים גם למקום הפקת הכנסות – בראש ובראשונה באמצעות המסחר האלקטרוני הנעדר גבולות ומרחב ומתקיים, במלואו או בחלקו, באופן מקוון במרחב הווירטואלי.⁹⁰ לנוכח מוגבלותם של כללי המקור, שעוצבו מתוך השקפה על מקורות ההכנסה הקלאסיים ועל הפקה "פיזית" של הכנסות, קביעת המדינה שבה הופקה הכנסה ("מדינת המקור") שתהליך הפקתה כולו או חלקו אירע במרחב הווירטואלי מעוררת מורכבות. אתר המרשתת שדרכו מבוצעת הפעילות הכלכלית יכול להיות מאוחסן על שרתים במדינה אחת; מופעל ומתוחזק בידי עובדים הנמצאים במדינה שנייה; בבעלות של חברה במדינה שלישית; למכור את

לדיון ברפורמה זו ראו דגן, לעיל ה"ש 58.

⁸⁶ לקביעת מקום הפקת ההכנסה עשויה להיות חשיבות גם לצרכים נוספים. לדוגמה, לגבי זיכוי ממסי חוץ. בהתאם לדיון הישראלי, למשל, זיכוי ממסי חוץ ניתן רק על הכנסה שהופקה מחוץ לישראל. ראו ס' 200(א) בפקודת מס הכנסה. ראו גם דברי ההסבר שנלוו לתזכיר חוק מקום מושבו של יחיד, לעיל ה"ש 7, בעמ' 6.

⁸⁷ כללים אלה נקבעו בישראל במסגרת ס' 4א בפקודת מס הכנסה, שנחקק כחלק בלתי נפרד מהרפורמה שבמסגרתה הוסף המיסי הפרסונלי (תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה).

⁸⁸ ראו, למשל, Stephen E. Shay, J. Clifton Fleming, Jr. & Robert J. Peroni, *The David R. Tillinghast Lecture: "What's Source Got to Do With it?" Source Rules and U.S. International Taxation*, 56 TAX L. REV. 81 (2002).

⁸⁹ השוו בעניין זה לתופעה של Nowhere activity. לדיון בכך ראו John A. Swain & Walter Hellerstein, *State Jurisdiction to Tax Nowhere Activity*, 33 VA. TAX REV. 209 (2013).

⁹⁰ לדיון במאפייניו של המסחר האלקטרוני ראו, למשל, עזאם, לעיל ה"ש 60, בעמ' 50–52 (2013). ראו גם אמל ג' בארין דיני מסחר אלקטרוני צרכני (2015).

שירותיו או את מוצריו ללקוח במדינה רביעית; ולספק מוצרים או שירותים אלה באמצעות מחסן (ועובדים) במדינה אחרת. פוטנציאלית, מבחינה עובדתית כל אחת מהמדינות הללו יכולה לכאורה להיחשב למדינת המקור שבה הופקה ההכנסה. אך בה-בעת, לנוכח מוגבלותם של כללי המקור (כמו גם השונות בכללי המקור של כל מדינה ומדינה), ייתכן שבהתאם לדין הפנימי בכל אחת מן המדינות הפוטנציאליות ייקבע כי הכנסות אלה לא הופקו אצלן – מה שיוביל לכך שבפועל אף לא אחת מן המדינות תמסה את ההכנסות כמדינת מקור.⁹¹

פסק הדין בעניין אמית ממחיש את האתגרים שמציב המרחב הווירטואלי לקביעת מדינת המקור. במקרה זה המערער הפיק חלק מהכנסותיו באמצעות משחקי פוקר במרשתת, שבהם שיחק בין היתר בעת נסיעותיו כתייר למדינות שונות בעולם. אף שפוטנציאלית מדינות רבות היו יכולות למסות הכנסות אלה כמדינת מקור, בפועל אף לא אחת מהן מיסתה אותן.⁹² אילולא חויב אפוא במס בישראל כמדינת תושבותו הפיסקאלית, לא היו הכנסות אלה ממוסות כלל.

2. מוביליות

העידן הגלובלי מאופיין במוביליות (mobility) המתבטאת, בין היתר, בפתיחת גבולות המסחר ועליית קרנו של הסחר הבין-לאומי; בהקלה ניכרת בדרכי

⁹¹ עוזאם, שם, בעמ' 60–61 הטיל ספק בדבר התאמתם של כללי המקור למסחר האלקטרוני. נראה כי אי-האחדות בכללי המקור בין המדינות השונות תורמת אף היא לכך. מדינות המפעילות כללי מקור שונים יכולות לסווג את ההכנסה בעת ובעונה אחת כהכנסה מקומית, או להבדיל כולן יכולות לסווג אותה כהכנסה שאינה מקומית באופן שבו אף אחת מהן לא תוכל למסות אותה כמדינת מקור. דוגמה לכך היא ת"מ (מחוזי ת"א) 124/08 גוויילי נ' אגף המכס והמע"מ (נבו 21.6.2010). (בקשת רשות ערעור נמחקת: בר"מ 8391/10 אגף המכס והמע"מ נ' גוויילי (2.5.2013)) וע"א 7115/14 סיגורה-ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ (נבו 3.7.2017), שבהם נדונה – בהקשר למס ערך מוסף – שאלת מקום מתן שירותי טלפוניה (ניחת וניידת) שסיפקו חברות תקשורת ישראליות לצרכנים ישראלים. באותו מקרה נקבע כי זה הוא מקום צריכת השירות – בחו"ל – ומשכך אין בגינם חבות במע"מ בישראל. אלא שבה-בעת רשויות המע"מ במדינות היעד, שבהן שהו הצרכנים הישראליים ובהן צרכו את שירותי התקשורת, אף הן לא חייבו במע"מ שירותים אלו. זאת הן משום שלתפיסתן מקום הפקת ההכנסות הוא מקום מושבו של הספק (ולא מקום צריכת השירות) הן לנוכח קשיים מעשיים מובנים (מדובר בשירותים "וירטואליים" המסופקים על-ידי ספקי חוץ). ראו בעניין זה ת"צ (מחוזי מר') 10-15824-07 סיגורה ברניר נ' סלקום ישראל בע"מ, פס' 21 (א) (נבו 22.8.2021).

⁹² יש להניח כי אחת הסיבות לכך נעוצה בפערי מידע: מרבית המדינות הפוטנציאליות כלל לא היו מודעות לאירועים אלה, למערער עצמו או לעובדה שהוא לא דיווח בהן על ההכנסות. זאת אף שבהחלט ייתכן שבהתאם לדיניהן קמה לו חובת דיווח בגין. סיבה נוספת נעוצה בהיעדר חובת ניכוי מס במקור בגין הכנסות מסוג זה בחלק מהמדינות. מקום שבו קיימת חובה לנכות מס במקור, מבטיח הדבר שלמצער חלק מהמס המתחייב בגין ההכנסות ישולם (בהנחה, כמובן, שמשלם ההכנסה מציית לחובה זו).

התחבורה; באפשרותם של בני אדם לנוע בין מדינות; וכן באפשרות להעביר כספים והון באופן קל, פשוט ונוח ממדינה למדינה (capital mobility). למוביליות יש השפעה מכרעת על תושבות יחידים: במגבלות דיני ההגירה בכל מדינה ומדינה,⁹³ בעת המודרנית קל הרבה יותר לאדם לעזוב את מדינתו למדינה אחרת. הדברים אמורים במיוחד לנוכח העובדה שבהתאם למשטר המס הבין-לאומי, זכות המיסוי הבלעדית או הראשונית על מרבית ההכנסות הפסיביות⁹⁴ ניתנת למדינת התושבות. המוביליות הקלה יחסית עשויה להביא נישומים – ובראשם בעלי הון – להעתיק את מקום מגוריהם למדינה אחרת משיקולי מס;⁹⁵ לעיתים באופן מניפולטיבי שאינו משקף נאמנה את המציאות.⁹⁶

⁹³ בעקבות אמנת שנגן למשל, נפתחו הגבולות באיחוד האירופי באופן המאפשר לתושב מדינה המשתייכת לאיחוד האירופי לעבור לכל מדינה אחרת באיחוד האירופי, ללא מגבלות, להתגורר בה ולעבוד בה. ראו: Agreement of 14 June 1985 Between the Governments of the States of the Benelux Economic Union, The Federal Republic of Germany and the French Republic on the Gradual Abolition of Checks at their Common Borders; Convention Implementing the Schengen Agreements of 14 June 1985 Between the Governments of the States of the Benelux Economic Union, The Federal Republic of Germany and the French Republic on the Gradual Abolition of Checks at their Common Borders (June 19, 1990).

⁹⁴ הכנסות פסיביות כוללות בעיקר תמלוגים, דיבידנדים, ריבית ורווח הון מניירות ערך ומנכסים שאינם מקרקעין.

⁹⁵ Zelinsky, לעיל ה"ש 14, בעמ' 274. השוו בעניין זה לס' 14 לפקודת מס הכנסה והטבות המס המפליגות הניתנות במסגרתו לתושבים חוזרים, היוצרות תמריץ מסוג זה. לדיון בכך ראו עניין תלמי, לעיל ה"ש 26. "מס יציאה" מסייע במידה מסוימת בהפחתתו של תמריץ זה, אך באופן מוגבל למדי בהתחשב בכך שהוא חל רק על רווח הון ושאינו כולל במקרים רבים אינה כה פשוטה, עשויה לעורר מחלוקות ניכרות ולארוך, בין היתר כתוצאה מכך, זמן רב. ראו, לדוגמה, פרשת קניג, שבמסגרתה שאלת חיוב עסקת מכירת מניות שאירעה בשנים 2007–2008 במס יציאה הגיעה להכרעה שיפוטית סופית רק בשנת 2019 (ע"מ (מחוזי ת"א) 31489-01-13 קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (נבו 27.8.2015); ע"מ (מחוזי ת"א) 13807-01-17 קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (נבו 1.5.2018); ע"א 5694/18 קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (נבו 11.11.2019)).

⁹⁶ דוגמה לכך היא Hauser v. R., 2005 TCC 492 (ערעור נדחה: Hauser v. R., 2006 CAF 216). ככל הנראה במטרה להתחמק מתשלום מס, המערער, טייס בחברת תעופה קנדית, "העביר" את מקום מגוריו לאיי בהאמה, מקלט מס ידוע שבו התושבים לא משלמים מס הכנסה. בהתחשב בכך שהוא המשיך לעבוד בחברה קנדית ושהה למעלה ממחצית כל שנה בקנדה שבה החזיק בית מגורים, קבע בית המשפט למיסים כי הוא נותר תושב קנדה החייב לשלם מס בקנדה בגין הכנסותיו. הגם ששיקול זה לא נזכר בפסק הדין, יצוין כי אילו לא היה נקבע כך, היה מצליח המערער להימנע מתשלום מס בגין הכנסותיו באופן מלא (אלא אם הכנסותיו מעבודתו כטייס בחברת תעופה קנדית היו מסווגות כולן או חלקן ככאלה שמקור הפקתן הוא קנדה, שאז היו אלה ממוסות שם כמדינת מקור בהתעלם מסוגיית תושבותו של המערער). ראו בעניין זה Laurin v. R., 2006 TCC 634, para. 37 וכן עניין בר, לעיל ה"ש 14, בפס' 2.

הדבר עשוי להביא במקרים מסוימים לכך שהכנסות מסוימות לא תמוסנה כלל, לא במדינת הפקתן (מדינת המקור) ולא במדינת התושבות.⁹⁷ המוביליות שתוארה לעיל מתייחסת להעתקת מגורים באופן קבוע. מוביליות בעידן הגלובלי באה לידי ביטוי גם בתופעת הרילוקיישן (relocation), שהפכה שכיחה ביותר בעשורים האחרונים ואשר במסגרתה נשלחים עובדים מטעם מקום עבודתם המקומי לעבוד במדינה אחרת לתקופה קצובה. באופן דומה, נסיעה מחוץ למדינה לצורכי לימודים הפכה אף היא הרבה יותר רווחת. הוא הדין באשר לנסיעות לצרכים אחרים – בין נסיעות שאופיין ארעי וקצוב בין נסיעות שאופיין קבוע יותר. שאלה מרכזית הנובעת מכך, שתידון בהמשך, היא אם עזיבת המדינה לתקופה קצובה לצורכי עבודה, לימודים או מסיבות אחרות מנתקת את תושבותו של אדם והופכת אותו לתושב מדינת היעד, שאלה נסע.⁹⁸

⁹⁷ דוגמה לכך היא עניין לדרמן, לעיל ה"ש 23, בפס' 143–147, שבו המערער דיווח בארצות-הברית על רווח הון ממכירת מניות כהכנסה שלא חייבת במס לנוכח העובדה שהיא צפויה להתחייב במס בישראל – שהיא, לטענתו, מדינת תושבותו. בה-עבת, בישראל הוא טען להיותו תושב חוזר ותיק, הזכאי לפטור ממס בישראל בגין רווח ההון שצמח לו. אומנם המערער התחייב לפעול לתיקון דיווחיו לרשויות המס האמריקניות אם תתקבל טענתו בישראל, באופן שישלם שם מס בגין הכנסה זו; אולם אין כמוהן לדעת אם אכן פעל באופן זה אם לאו.

⁹⁸ הדברים יידונו כאמור בהמשך, אך יש לציין כבר בנקודה זו כי ההתייחסות הפסיקתית למצבים מסוג זה אינה אחידה. כך, למשל, בית המשפט העליון בקנדה פסק בעניין *Beament v. Minister of National Revenue*, [1952] 2 S.C.R. 486 כי עורך דין קנדי ששירת בצבא הקנדי במהלך מלחמת העולם השנייה והוצב באירופה פסק מלהיות תושב קנדה והפך להיות תושב של האזורים שבהם שירת. זאת חרף זיקות כלכליות ואחרות שנותרו לו לקנדה והגם שבתום שירותו הוא שב, כמצופה, לקנדה; וכי אף אם הוא לא היה תושב של אזורים אלה, מסקנתו לא הייתה שהוא נותר תושב קנדה אלא כי "during the years mentioned he ceased to have anywhere a residence which was ordinary in the corresponding sense". מסקנה מנוגדת לכאורה, יש לציין, לפסיקה קודמת ב-*Thomson v. Minister of National Revenue* [1946] 1 D.L.R. 689, para. 49, שלפיה בכל רגע נתון מחזיק אדם בתושבות פיסקאלית, כמו גם לפסיקה אמריקנית שעסקה באנשים שהעסקו במהלך מלחמות במדינות אחרות ובה נקבע, בשים לב לכך שהעסקתם הייתה ארעית מטיבה ומוגבלת לזמן המלחמה, כי הם לא הפכו לתושבי המדינות שבהן עבדו. לסקירתה של פסיקה זו, ראו עניין *Sochurek*, לעיל ה"ש 9, בעמ' 38–39. כך או אחרת, ברי כי המסקנה במקרה נתון היא, בראש ובראשונה, עניין שבעובדה – וייתכן שגם מבחינה ערכית באותו מקרה העדיף בית המשפט תוצאה שלפיה מי ששירת בצבא הקנדי מחוץ לקנדה במשך שנים לא יחויב במס בקנדה. אולם, בה במידה, יש רלוונטיות רבה גם לשיקולי המדיניות הרלוונטיים. בעת המודרנית ספק אם בית משפט היה מגיע בקלות כה גדולה למסקנה שאדם אינו תושב פיסקאלי של אף מדינה, כפי שצוין שם.

3. Double non-taxation

אתגר שלישי, ואולי המשמעותי ביותר, נעוץ בתופעה שגילתה פְּנִיָּה בעשורים האחרונים אל מול משטר האמנות למניעת כפל מס והמיסוי הבין-לאומי. באופן מסורתי נועדו אלה להתמודד עם בעיית המיסוי הכפול (Double taxation) שהחלה להיווצר בתחילת המאה הקודמת: שתי מדינות או יותר שביקשו למסות את אותה ההכנסה. התכלית הבסיסית של המיסוי הבין-לאומי, כפי שעוגן באלפי האמנות למניעת כפל מס שנחתמו לאורך השנים, הייתה לפתור את הקושי שייווצר לנישום בשל מיסוי הכנסה ביותר ממדינה אחת. פתרון זה מושג באמצעות קביעת כללים לחלוקת "עוגת המס" בין המדינות ולמתן ביטוי למיסים זרים ששולמו במדינות אחרות, באופן שנועד למנוע (מבחינה מצרפית) מיסוי כפול.

עם זאת, העידן הגלובלי הציג מציאות חדשה. מציאות זו מתאפיינת בשימוש במשטר המיסוי הבין-לאומי וניצול הוראותיהן של האמנות למניעת כפל מס, של השונות ביני המס המדינתיים ושל מוגבלות כללי הניכוי במקור⁹⁹ במדינות השונות כדי להביא לכך שהכנסות מסוימות לא תמוסנה כלל: לא במדינות המקור (שבהן הופקו ההכנסות) ולא במדינות התושבות (שבהן היחיד או התאגיד עשויים להיות תושבים). כפי שעניין אמית ומקרים נוספים¹⁰⁰ ממחישים, כחלק מכך יש יחידים המבקשים לנצל את תנועתם בין המדינות כבסיס לטענה שאין הם נחשבים לתושבים פסיקאליים של אף מדינה. מטרתם בהעלאת טענה זו היא להביא לכך שהכנסות מסוימות, בעיקר כאלה שקשה לקשרן למדינת מקור באופן פשוט ואשר לא מנוכה בגינן מס במקור בעת הפקתן, לא תמוסנה כלל.

תופעה זו – שזכתה לכינוי Double non-taxation; ובתרגום חופשי, הימנעות כפולה ממס – נמצאת בעשור האחרון בחזית העיסוק בתחום המיסוי הבין-לאומי.¹⁰¹ התפיסה היא שמדובר בניצול בלתי-נאות של משטר המיסוי הבין-לאומי ושל האמנות למניעת כפל מס ועל כן יש למגררו. כחלק מההתמודדות

⁹⁹ כאשר מוטלת חובת ניכוי מס במקור (withholding at source) על הכנסה מסוימת, גוברים הסיכויים שישולם בגינה מס: על משלם ההכנסה מוטלת חובה "לנכות" את המס במקור ולהעבירו לרשות המס. מפיק ההכנסה מקבל לידי במקרה זה תשלום חלקי, לאחר הפחתת המס שנוכה ממנו. מקום שבו כללי הניכוי במקור אינם הדוקים דיים, הם עשויים לא לחול על הכנסות מסוימות ולהביא באופן מעשי לכך שאלו לא תמוסנה. כך אירע בעניין אמית ביחס להכנסות מפוקר, שבגין חלקן הארי לא נוכה מס במקור במדינות שבהן הופקו.

¹⁰⁰ השוו גם לעניין רפאלי, לעיל ה"ש 22.

¹⁰¹ ראו ההפניות לעיל בה"ש 18 וכן הכתיבה שהוזכרה לעיל בה"ש 16. יש לציין כי העיסוק נוגע להיבטים רחבים יותר של שחיקת בסיס המס המדינתי, בין היתר באמצעות ניצול כאמור של משטר האמנות למניעת כפל מס ושימוש בלתי-נאות בהן.

עם תופעה זו אומצה בשנת 2017 אמנה רב-צדדית שבה החליטו המדינות המצטרפות (וישראל בתוכן), בין היתר, לקבוע סטנדרט מינימלי שלפיו כל האמנות למניעת כפל מס שעליהן הן חתמו תשוינה באופן שבו יובהר בהן כי הן לא נועדו ליצור "הזדמנויות לאי-מיסוי או מיסוי מופחת באמצעות התחמקות ממס או העלמת מס".¹⁰²

גם בית המשפט העליון נדרש לתופעה זו וקבע כי בעת פרשנות אמנות למניעת כפל מס יש להעדיף פרשנות "שתימנע ניצול של הוראות האמנה – שנועדה למניעת כפל מס – לשם הימנעות כפולה ממס (Double non-Taxation)", בניגוד מוחלט לתכליתה.¹⁰³ התושבות הפיסקאלית היא בעלת חשיבות רבה בהתמודדות עם התופעה של הימנעות כפולה ממס: כדי להגיע לתוצאה זו, נדרש שהיחיד או התאגיד יהיו תושבים של מדינה שאינה מטילה מס על ההכנסה הרלוונטית,¹⁰⁴ או שהם יצליחו להוכיח כי הם אינם תושבים של אף מדינה. כפועל יוצא מכך, ההתמודדות עם תופעה זו לא פסחה גם על דינים אלה. אומנם כללי התושבות מעוגנים בראש ובראשונה בדין המקומי של כל מדינה,¹⁰⁵ בעוד האמנות למניעת כפל מס נועדו להכריע בין שתי מדינות או יותר, הסבורות כי פלוני הוא תושבן הפיסקאלי (ולא במצב ההפוך שבו נטען כי אדם כלל אינו תושב פיסקאלי של אף מדינה).¹⁰⁶ אולם התפיסה שלפיה אמנות למניעת כפל מס לא נועדו לאפשר אי-מיסוי של הכנסות רלוונטיות גם למצב זה. אין זה ראוי

102 בס' 16(1) ב"ב Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2017) נקבע כי למבוא של כל אמנה למניעת כפל מס תצורף הוראה שלפיה האמנה נועדה "[...] to eliminate double taxation with respect to the taxes covered by this agreement without creating opportunities for non-taxation or reduced taxation through tax evasion or avoidance (including through treaty-shopping arrangements aimed at obtaining reliefs provided in this agreement for the indirect benefit of residents of third jurisdictions)". ראו גם חוזר מס הכנסה 1/2022 "האמנה המולטיטריטלית ליישום אמצעים הנוגעים לאמנות מס שחיקת בסיס והססת רווחים (להלן: "MLI" או "אמנה מולטיטריטלית")", ס' 2 (17.1.2022). כן ראו עניין פלוני, לעיל ה"ש 4, בפס' 21 ((שבו התייחס בית המשפט העליון, לראשונה, לתופעה זו); ע"מ (מחוזי ת"א) 13807-01-17 קניג, לעיל ה"ש 95, בפס' 53 (הערעור נדחה: ע"א 5694/18 קניג, לעיל ה"ש 95).

103 עניין הפועל אוסישקין, לעיל ה"ש 15.
104 מקרה כזה מתקשר לתופעה אחרת, החורגת מגדרו של מאמר זה, של הקמת תאגידים במדינות הנחשבות ל"מקלטי מס" – מדינות שאינן מטילות מס הכנסה על הכנסות מסוגים מסוימים או בכלל – או "הגירתם" למדינות מסוג זה. הגם של יחיד קשה הרבה יותר להעביר את מרכז חייו ואת משפחתו למדינות מסוג זה, הדבר עשוי להתרחש – או, למצער, עשויות לעלות טענות כי כך אירע. ראו, לדוגמה: עניין Houser, לעיל ה"ש 96.
105 אף שגם בהיבט זה, לרוב כלליהן של אמנות למניעת כפל מס תגברנה על הדין הפנימי. ראו, לדוגמה, ס' 196 בפקודת מס הכנסה.
106 לעיל, ה"ש 71.

כי אדם יצליח לנצל את כללי התושבות במטרה לא להיחשב תושב פיסקאלי של אף מדינה כדי להתחמק מתשלום מיסים כליל בגין הכנסות מסוימות.¹⁰⁷ על רקע האמור, כללי התושבות נדרשו לעבור התאמות מסוימות ולהתפרש באופן שיגשים תכלית זו ויאפשר להתמודד עם ניצולם באופן בלתי-ראוי לצורך התחמקות מחיוב במס. למעשה עוד לפני תחילתו של העידן הגלובלי הייתה לגישה זו תימוכין בפסיקה ובחקיקה במדינות השונות, בעיקר ביחס להשקפה הנורמטיבית על התושבות הפיסקאלית. כך אירע לימים בישראל בפסק הדין בעניין אמית, שבו נדון עניינו של נישום שטען כי אינו תושב פיסקאלי של אף מדינה כדי להימנע ממיסוי הכנסותיו.

ד. התאמת כללי התושבות למציאות המשתנה

כללי התושבות עברו התאמות מסוימות לאורך השנים. חלק מן ההתאמות הללו החל עוד לפני העידן הגלובלי.¹⁰⁸ להתאמות אלה יש משמעות ניכרת בעת המודרנית. הן מאפשרות להתמודד עם אתגרי העידן הגלובלי, תוך הגשמת תכליותיה של התושבות הפיסקאלית.

1. מדינת המוצא (state of origin) ומדינת התושבות

כל אדם נולד במדינה מסוימת (place of birth). במרבית המקרים (אך לא תמיד) זו המדינה שבה הוא גדל ומתחנך ואשר בה הוא מנהל את חייו. זו היא מדינת מוצאו (state of origin). עם התבגרותו, כל אדם סולל את מסלול חייו. יש כאלה שיישארו במדינתם בעוד אחרים יעדיפו לעקור למדינה אחרת. כך, לדוגמה, לנוכח הוראותיו של חוק השבות, התש"י-1950 ותיקוניו, לאורך שנות קיומה עלו מרחבי העולם למדינת ישראל מיליוני יהודים וקרוביהם. במקרה כזה, המדינה החדשה שאליה עקר אדם ובה השתקע עשויה להפוך למדינת תושבותו. בצד זאת, אנשים עשויים לשהות במשך שנים מסוימות מחוץ למדינת תושבותם מסיבות שונות ומגוונות: לצורכי תיירות; לצורכי לימודים; לצורכי עבודה; ואף לצרכים אחרים.

¹⁰⁷ עניין פלוני, לעיל ה"ש 4, בפס' 21. ראו עוד הדיון להלן בפרק ה.1.

¹⁰⁸ הפסיקה ההיסטורית העיקרית בנושא התושבות הפיסקאלית נוגעת למקרים של תנועות בין מדינות בין היתר בהתחשב בעונות השנה ובהבדלי אקלים. למשל מקנדה לארצות-הברית ולהיפך או מאנגליה למדינות חמות יותר. ראו, למשל: Levene v. Commissioners of Inland Revenue, [1928] A.C. 217, 227; Thomson v. Minister of National Revenue [1946] S.C.R. 209, 225. עם זאת, התברר כי גם שיקולי המס שיחקו תפקיד מרכזי בעניין זה ועל כן כבר אז נדרשה הפסיקה להתמודד עם שאלות מורכבות הנוגעות לתושבות פיסקאלית.

למדינת המוצא של אדם – ובמקרה שבו עקר למדינה אחרת, מדינת תושבותו החדשה¹⁰⁹ – חשיבות רבה בחייו. השנים הרבות שבהן מתגורר אדם במדינה, בייחוד מקום שבו מדובר במדינת מוצאו, יוצרות זיקה הדוקה בין השניים. לרוב זיקה זו באה לידי ביטוי בכך שבמדינה זו הוא ממשיך לנהל קשרים הדוקים במישורים שונים – משפחתיים, חברתיים, כלכליים ועסקיים. מלבד זאת, מדינת המוצא היא לרוב זו שבה לאדם קשרים בירוקרטיים אלמנטריים הנדרשים כדי לחיות בעולם המודרני: זו מדינת אזרחותו; זו המדינה שהוא נושא את דרכונה; זו המדינה שבה הוציא רישיון נהיגה (המשמש כיום רישיון נהיגה בין-לאומי במדינות רבות ואשר על בסיסו אפשר לא אחת להוציא רישיון נהיגה מקומי במדינה אחרת); וזו המדינה שבה מובטחים לו שירותים ציבוריים בסיסיים כגון שירותי בריאות וביטחון סוציאלי – גם אם לא ימצא בה פיזית לאורך זמן מסוים.¹¹⁰

יתרה מכך, המציאות מלמדת שמדינת המוצא (או מדינת התושבות במקרה של עזיבת מדינת המוצא) מתפקדת במקרים רבים גם כמעין "בסיס האם" או "נמל הבית" של האדם, במובן זה שזו המדינה שאליה הוא שב מעת לעת או בתום "נדודיו" במדינות אחרות.¹¹¹

למדינת המוצא (או מדינה אחרת שאליה אדם עבר ובה השתקע) יש אפוא חשיבות רבה ביחס לתושבותו הפיסקאלית של אדם. ואכן, בעניין גונן התייחסה השופטת חיות ל"מוצאו של הנישום" כזיקה שיש ליתן לה משקל בעת בחינת מרכז חייו של אדם – שהוא, כאמור, המבחן המהותי לתושבות פיסקאלית.¹¹²

¹⁰⁹ ככל שחולפת תקופה ארוכה יותר מאז שאדם "התנתק" ממדינת מוצאו, הופכת מדינת המגורים החדשה לזו שבה מתקיימים מרבית המאפיינים הללו. במקרה כזה, מדינה זו היא שתישא חשיבות מבחינתו והיא זו שתתפקד עבורו באופן דומה למדינת המוצא. ראו, למשל, Denisov v. R., 2010 TCC 101. במקרה זה המערער עקר מרוסיה לקנדה והפך לאזרח ולתושבה משך שנים ארוכות. בית המשפט למיסים דחה את ניסיונו לטעון, במטרה להתחמק מתשלום מס בקנדה, כי במשך שלוש שנים מסוימות הוא חזר להיות תושב רוסיה. למקרה דומה בישראל ראו עניין בבחננוב, לעיל ה"ש 23.

¹¹⁰ כך, למשל, תושבי ישראל שיוצאים לחו"ל ממשיכים להיות רשומים תושבי ישראל במוסד לביטוח לאומי במשך חמש השנים הראשונות לאחר המעבר לחו"ל. במקרים מסוימים תקופה זו אף ניתנת להארכה. ראו באתר המוסד לביטוח לאומי: bit.ly/3LUa2gZ.

¹¹¹ ראו, למשל: Reicker v. Minister of National Revenue, [1971] Tax A.B.C. 328, para. 7; Cohen v. CIR, (1946) SATC 362, 371 ("[T]he country to which [a person] would naturally and as a matter of course return from his wanderings"; עניין רפאלי, לעיל ה"ש 22, בפס' 121. כן השוו לעובדותיו של עניין אמית, לעיל ה"ש 2 וכן לעניין חסארמה, לעיל ה"ש 23, בפס' 8 בפסק הדין של השופט עמית, שם צוין, על דרך השלילה, כי "מרכז חיים אינו מקום שאדם עומס על כתפו מדי סוף שבוע כאשר הוא חוזר אל חיק משפחתו, ולא מקום שלאדם יש אפשרות בכל עת לעזוב ולחזור למקום ממנו בא" (דברים המשקפים אף הם את התפיסה שה"מקום ממנו בא" אדם ואליו הוא חוזר הוא מקום תושבותו).

¹¹² עניין גונן, לעיל ה"ש 8, בפס' 9. ראו גם עניין אחים דויטש, לעיל ה"ש 1, בפס' 13. אך

באופן עקרוני, אדם יכול להישאר תושב פיסקאלי (וייתכן גם תושב) של מדינה זו גם אם הוא לא נוכח בה פיזית באופן קבוע ושוטף אלא אך מעת לעת. זאת גם אם בה־בעת הוא מחזיק זיקות נוספות למדינות אחרות שבהן הוא שוהה באופן ארעי ובלי להשתקע בהן.¹¹³

מה המשמעות הנורמטיבית שיש ליתן למדינת המוצא במסגרת בחינת התושבות הפיסקאלית? חשיבותה של מדינת המוצא היא, בראש ובראשונה, במקרים שבהם אדם טוען כי חדל מלהיות תושב פיסקאלי של מדינה זו, בלי לטעון כי הוא הפך תושב פיסקאלי של מדינה אחרת.¹¹⁴ קבלתה של טענה כזו עשויה להוביל לכך שאדם לא ייחשב במהלך תקופה מסוימת תושב פיסקאלי של אף מדינה. האם מצב כזה הוא אפשרי?

2. האם ייתכן אדם חסר תושבות פיסקאלית?

מבחינה עיונית-תיאורטית, אפשר להעלות על הדעת אנשים המבקשים "להתנתק" מריבונותן של מדינות ולהתגורר בשטחים שאינם ריבוניים.¹¹⁵ לדוגמה, אדם המתגורר על כלי שיט ומפליג בים הפתוח (high seas), שאינו

ראו מנגד Schujahn v. Minister of National Revenue, [1962] Ex. C.R. 328 (בית המשפט הכלכלי בקנדה הבחין בין תושבות פיסקאלית לבין "the place of a person's (origin or the place to which he intends to return")

ראו, למשל, 81, para. 8 ("Where a person abandons his place of residence but still retains a substantial business or other connection with the locality, and returns frequently thereto in connection with his business or social life, he may in proper circumstances be held not to have ceased to reside there"). השוו גם לציטוט הדברים מעניין חסארמה, לעיל ה"ש 23, בפס' 8 לפסק הדין של השופט עמית אשר הובא בה"ש 111 לעיל.

הדברים נכונים, בשינויים המחויבים, גם במקרה שבו נישום עוזב את מדינת המוצא והופך לתושב של מדינה אחרת ובהמשך מבקש לטעון כי הוא אינו עוד תושב של מדינת תושבותו החדשה – אך זאת בלי להציג מדינה אחרת שהוא הפך לתושבה. גם במקרה זה מתעוררים אותם השיקולים, לרבות החשש למצב הימנעות כפולה ממס; וגם בו יש חשיבות לעיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית – שאליו נתייחס בפרק הבא.

ריבונות אינה חופפת במלואה, בהכרח, את רשת המס המדינתית של מדינה פלונית. ישנם למשל שטחים שונים בעולם שריבונותם שנויה במחלוקת; ומדינה שמחזיקה בהם עשויה להחליט, משיקולים שונים, לפרוס את רשת המס שלה באופן חלקי או מלא על שטח כזה. כך, למשל, בס' 3א בפקודת מס הכנסה החילה מדינת ישראל את פקודת מס הכנסה על הכנסות של אזרחים ישראלים שהופקו ב"יהודה והשומרון וחבל עזה כולל השטחים הכלולים בתחום השיפוט הטריטוריאלי של הרשות הפלסטינית על פי ההסכם בדבר רצועת עזה ואזור יריחו שנחתם בקהיר בין ישראל לבין ארגון השחרור הפלסטיני, ביום כ"ג באייר תשנ"ד (4 במאי 1994) (הגדרת "אזור" בס' 3א(א) בפקודה). ראו גם ס' 1א בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 וכן ס' 16 בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין).

נמצא תחת ריבונות של אף מדינה,¹¹⁶ בלי להתגורר באופן קבע במדינה מסוימת;¹¹⁷ או תייר העובר ממדינה למדינה ומתגורר בבתי מלון בלי להחזיק בית קבע באף מדינה,¹¹⁸ שאפשר לכנותם "permanent wanderers".¹¹⁹ תופעה זו הפכה רווחת בשנים האחרונות גם ביחס לעובדים שכירים – בייחוד בעקבות מגפת הקורונה, שבעטיה מקומות עבודה לא מעטים החלו לאפשר עבודה מהבית, לעיתים באופן מלא. כתוצאה מכך, ישנם אנשים שהפכו ל"נוודים דיגיטליים" (Digital Nomads), העובדים מרחוק – באמצעות מחשב נייד – ממקומות שונים בעולם.¹²⁰ במצבים כאלה, ייתכן באופן עקרוני שאותו אדם לא ייחשב תושב מבחינה עובדתית-פיזית של אף מדינה.

תרחישים אלה מעלים שאלות מורכבות בהיבט המשפטי והפיסקאלי, שכן הם מערערים על מסגרות התושבות המסורתיות שהדין ומערכות המס מבוססים עליהן. אולם השאלה אינה אם אדם עשוי להיות חסר תושבות של אף מדינה, אלא אם ייתכן שלא תהיה לו תושבות פיסקאלית. הכרה בכך שאדם יכול "לנתק" עצמו פיסקאלית ממדינתו כמו גם ממדינות אחרות תאפשר לו להפסיק לשלם מס על הכנסותיו – חלקן או כולן – על בסיס תושבות. אומנם הוא עשוי להתחייב במס במדינת המקור שבה הופקו הכנסות מסוימות. עם זאת, במקרים מסוימים מדינת המקור עשויה לא למסות את ההכנסות הרלוונטיות;¹²¹ וגם במקרים שבהם הכנסות אלו חייבות במס במדינת המקור, ייתכן שהן לא תמוסינה בפועל מחמת פערי מידע, מגבלות של כללי ניכוי המס במקור ואי-דיווח על הכנסות. היעדר מדינה הממסה את הנישום על בסיס תושבותו עשוי להביא אפוא לכך שהכנסות מסוימות לא תמוסינה כלל.

מלבד זאת, היעדר תושבות פיסקאלית (קל וחומר היעדר תושבות בכלל) אשר בגינו נמנע היחיד מלשלם מיסים במדינת התושבות (שלמעשה, במקרה

¹¹⁶ United Nations Convention on the Law of the Sea, Art. 87 Freedom of the high seas".

¹¹⁷ בעניין אמיתי, לעיל ה"ש 2, הציג השופט הנדל שאלה זו כך: "האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. [...] אכן במישור התיאורטי מעניין יהא להציף מקרה בו למשל אדם חיי על ספינה בלב ים, ופוקד לעיתים ערי נמל שונות – האם ניתן לקבל מצב בו הוא אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס?" (שם, בפס' 3). ראו גם עניין רפאלי, לעיל ה"ש 22, בפס' 121.

¹¹⁸ ראו והשוו לעניין Levene, לעיל ה"ש 103, בעמ' 223–224.

¹¹⁹ ראו Oguttu & van der Merwe, לעיל ה"ש 11, בעמ' 308–309.

¹²⁰ על תופעה זו ועל האתגרים שהיא מסבה לדיני המס ראו, למשל: Svetislav Kostic, In Search of the Digital Nomad – Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties, 11 WORLD TAX JOURNAL 189 (2019); Leonardo Thomaz Pignatari, The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches, 51 INTERTAX 384 (2023).

¹²¹ ראו להלן, ה"ש 169.

כזה, אינה קיימת) עשוי לשאת השלכות שליליות גם מנקודת ראותו של היחיד עצמו. זאת משום שתושבות אינה משמשת רק בסיס לחיובו של אדם במס על בסיס עולמי; היא גם נושאת בחובה יתרונות שונים. כך, למשל, הזכאות להטבות ולהקלות פיסקאליות מסוימות ניתנת לתושבים בלבד;¹²² גם הזכאות למרבית המוצרים והשירותים הציבוריים, דוגמת הסדרי ביטחון סוציאלי ושירותים רפואיים שונים, מותנית לרוב בתושבות.¹²³

אומנם עשויים להיות נישומים מתוחכמים, בעיקר בעלי הון, שיעדיפו על בסיס שיקולי עלות מול תועלת "לוותר" על זכאותם הפוטנציאלית לצורך מוצרים ושירותים ציבוריים. עם זאת, מלבד העובדה שגם נישומים כאלה לא יסכימו "לנתק" באופן מוחלט את זיקתם למדינה – למשל, מעטים המקרים שבהם נישומים מוותרים על אזרחותם ועל דרכונם – בסופו של יום גם משאבים כלכליים גדולים ככל שיהיו לא יכולים לספק לאדם את מלוא המוצרים והשירותים בשוק החופשי. הכוונה בעיקר למוצרים הנמצאים במחסור ועקב כך הספקתם זכתה לאסדרה נוקשה המונעת את האפשרות לרכשם בשוק החופשי (באופן חוקי לפחות). דוגמה לכך היא אברים להשתלה. לנוכח האיסור על סחר באברים, אדם לא יכול לרכוש באופן חוקי אבר הנדרש לו להשתלה. במרבית המדינות קיימת רשימת המתנה לאברים להשתלה, מוצר הנמצא במחסור, והזכאות נקבעת בהתאם לשיקולים רפואיים. כל מדינה דואגת בראש ובראשונה לתושביה; ומכאן שלמצער במדינת התושבות זכאי אדם להיכלל ברשימת ההשתלה בעת הצורך.¹²⁴ על רקע האמור, הכרה באפשרותו של אדם "לנתק" את תושבותו הפיסקאלית במדינה ולהפוך לחסר תושבות פיסקאלית כדי להימנע מתשלום מיסים עלולה להביא לתוצאות בלתי-רצויות. במצב כזה, כל עוד אין הוא נצרך למוצרים ושירותים ציבוריים הוא יגדיר עצמו כמי שאינו תושב פיסקאלי של המדינה. לעומת זאת, ביום סגריר הוא "יחזור" למדינה במטרה להפוך מחדש לתושב משיקולים תועלתניים לשם צריכת מוצרים ושירותים ציבוריים שלהם הוא נזקק. ברי כי תוצאה זו אינה רצויה. היא פוגעת בנשיאה בשוויון בנטל ובתחושת הערבות ההדדית בין תושבי המדינה ופותחת פתח להתנהלות אופורטוניסטית.

¹²² ראו, למשל, הקלות והטבות מס שניתנות בישראל לתושבי ישראל בלבד המפורטות להלן, בה"ש 218.

¹²³ לדיון בכך באוסטרליה, ראו Kohl, לעיל ה"ש 12, בעמ' 440. לדיון בכך בישראל, ראו להלן בפרק 7.1.

¹²⁴ בישראל, "מטופל" כהגדרתו בחוק זכויות החולה, התשנ"ו-1996, שהוא "חולה וכל המבקש או המקבל טיפול רפואי", זכאי להיכלל ברשימת ההשתלה בהתאם לחוק השתלת אברים, התשס"ח-2008. בפועל, ברשימה נכללים רק תושבי ישראל. ראו: מידע על השתלת אברים בישראל באתר משרד הבריאות: bit.ly/38w38B7. ראו עוד יוסי גרין השתלת אברים: חקיקה, פסיקה ומעשה (2015).

לעמדתנו, כעניין של מדיניות, ככלל אין זה רצוי להכיר באפשרותו של אדם להיפך לחסר תושבות פיסקאלית. אומנם מבחינה עיונית אין לשלול את האפשרות שאדם יצליח – לרוב, כאמור, משיקולי מס – להפוך לחסר תושבות. אולם בנסיבות שבהן מועלית טענה להיעדר תושבות פיסקאלית – קרי, שאדם פסק להיות תושב פיסקאלי של מדינתו אך בה־בעת אין הוא תושב פיסקאלי של אף מדינה אחרת – נראה כי יש מקום להנמיך את הרף הנדרש לתושבות פיסקאלית במדינת המוצא (או מדינת התושבות האחרונה, אם עקר למדינה אחרת). במקרים אלה יש להסתפק, משיקולי מדיניות מיסית ראויה, בזיקה מצומצמת יותר ואף מינימלית למדינה זו כדי לקבוע כי הוא היה תושבה הפיסקאלי בתקופה הרלוונטית.¹²⁵ מזווית זו, כל עוד לאדם יש זיקה מסוימת למדינה ואפשרות ופוטנציאל לצרוך בה מוצרים ושירותים ציבוריים, קל וחומר כאשר הוא צורך מוצרים ושירותים אלה בפועל במידה זו או אחרת, ראוי גם באותה מידה כי ישלם מיסים בה.¹²⁶

כפי שנראה להלן, תפיסה זו באה לידי ביטוי במידה רבה בעיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית ובחזקת התושבות הפיסקאלית במדינה המוצא, שאומצה במדינות שונות.

3. עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית (fiscal residency sequence)

תושבות פיסקאלית היא מונח רחב יותר מתושבות "רגילה". כחלק מבחינתה ניתן משקל גם לשיקולי מדיניות רלוונטיים. מלבד עיקרון ה־Double non-taxation שנסקר לעיל בפרק ג(3), ניתן במסגרתו ביטוי גם לשיקולים שעליהם עמדנו בפרק הקודם. את שיקול המדיניות הרלוונטי בהקשר זה נכנה להלן עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית (fiscal residency sequence).

באופן עקרוני, התפיסה המקובלת היא שתושבות פיסקאלית היא אלמנט הכרחי בקיומו של אדם ושככלל אין אדם שבכל רגע נתון אינו תושב פיסקאלי

¹²⁵ אני מודה להראל ישראלי על חידודה של נקודה זו.

¹²⁶ ראו בעניין זה הדיון אצל Kohl, לעיל ה"ש 12, בעמ' 440. המחברת סבורה כי במצבים חריגים שבהם אדם מתגורר בלב ים ומתנתק ממדינתו לחלוטין, אין מקום לחייבו במיסים בה כדי שהמיסוי לא יהפוך ממיסוי על בסיס תושבות למיסוי על בסיס אזרחות (כמו בארצות־הברית, למשל). עם זאת, כפי שהמחברת מציינת – מסקנה זו מבוססת על ההנחה שבשל התנהלותו נשללת גם זכאותו, אף הפוטנציאלית, ליהנות ממוצרים ומשירותים ציבוריים במדינתו. כפי שראינו ונראה עוד להלן, המציאות היא לרוב אחרת. למעשה אין אדם שאינו צורך מוצרים ושירותים ציבוריים כלל, לא כל שכן מאבד באופן מוחלט את זכאותו לצרוך אותם. השוו בעניין זה גם ל־Oguttu & van der Merwe, לעיל ה"ש 11, בעמ' 309. המחברים עומדים על כך שכדי להגיע למסקנה שאדם אכן נעדר תושבות הוא נדרש להוכיח שאין כל מדינה שאליה באפשרותו לחזור בתום "נדודיו" כדי לשבת בה דרך קבע.

של מדינה אחת לפחות בעולם. על תפיסה זו עמד בית המשפט העליון בקנדה כבר בשנת 1946. השופט ראנד (Rand) ציין בפסק הדין בעניין *Thomson* כי "For the purposes of income tax legislation, it must be assumed that every person has at all time a residence"¹²⁷. בפסיקה מאוחרת נוסחה תפיסה זו בתור עיקרון או הנחת עבודה: "the basic premises that everyone must have a fiscal residence somewhere"¹²⁸. תפיסה זו מצאה ביטוי גם בדין האמריקני.¹²⁹ עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית והתפיסה שעליה הוא מיוסד נותנים מענה לקשיים שעליהם עמדנו בפרק הקודם. מבחינת מערכת היחסים שבין אדם למדינתו, תפיסה זו מבטיחה כי בכל רגע נתון תהיה לפחות מדינה אחת שבה זכאי אדם לצורך מוצרים ושירותים ציבוריים. שירותים אלה עשויים להידרש לו במקרים מסוימים, ואת חלקם אין באפשרותו – אפילו אם הוא בעל הון – להשיג בשוק החופשי. מן העבר השני, תפיסה זו מבטיחה גם שבכל רגע נתון תהיה לפחות מדינה אחת בעולם שתיחשב למדינת תושבותו הפיסקאלית של אדם ואשר באפשרותה למסות על בסיס תושבות את מלוא הכנסותיו, יהא אשר יהא מקום הפקתו.

עיקרון זה מבטא במידה רבה את "ציר" התושבות הפיסקאלית שיש לכל אדם: זהות המדינה שבה הנישום תושב פיסקאלי יכולה להשתנות לאורך חייו.

¹²⁷ עניין *Thomson*, לעיל ה"ש 98, בפס' 49. ראו עוד: עניין *Snow*, לעיל ה"ש 81, בפס' 17; עניין *Filipek*, לעיל ה"ש 14, בפס' 2.

¹²⁸ עניין *Reeder*, לעיל ה"ש 74, בפס' 13. יש לציין כי באותו מקרה צוין גם כי מאידך גיסא, אדם לא יכול להחזיק בעת ובעונה אחת תושבות פיסקאלית של יותר ממדינה אחת. כיום, לעומת זאת, אנו יודעים שהדבר יכול להיות אפשרי. מספר סיבות מובילות לכך. ראשית, ההבדלים המסוימים בכללי התושבות בכל מדינה ומדינה. שנית, לנוכח העידן הגלובלי והשינויים שחלו באורח החיים – שבעקבותיהם עשויים להיות מקרים שבהם אנשים מחלקים את חייהם בין שתי מדינות או יותר. עדות לכך היא גם הצורך בסעיף שובר שוויון באמנות למניעת כפל מס, המבוסס על ההנחה שאדם עשוי להיחשב תושב פיסקאלי של שתי מדינות שהן צד לאמנה. ואכן, עוד בתחילת המאה שעברה הוכרו בפסיקה מקרים שבהם נישום היה תושב פיסקאלי של יותר ממדינה אחת. ראו, למשל, *Lysaght v. Inland Revenue Commissioners*, 13 TC 511. במקרה זה המערער הוכר תושב פיסקאלי הן של בריטניה הן של אירלנד. עם זאת, עשויים להיות הקשרים מסוימים שלגביהם נכון להכיר בקיומה של תושבות במדינה אחת בלבד. זו למשל אחת הדעות בקנדה באשר להכרה בהוצאות מעבר מהמקום שבו הנישום "ordinarily resided" למקום שבו הוא "ordinarily resided" לאחר המעבר (ראו *Rennie v. Minister of National Revenue*, [1990] 1 C.T.C. 26 U.S. Code § 911 (T.C.C.); *Cavalier v. R.*, [2002] 1 C.T.C. 2001, at para. 11 (T.C.C.); *Calvano v. R.*, [2003] T.C.J. 785, at para. 24 (T.C.C.)).

¹²⁹ מאפשר לאזרח ארצות-הברית לא לשלם מס על הכנסה שהפיק במדינה זרה ובלבד שהוא אכן תושב בה. בתי המשפט פסקו שכדי לזכות בפטור זה נדרש הנישום להוכיח תושבות פיסקאלית במדינה הזרה. ראו: *Schoneberger v. Commissioner*, 74 TC 1016, 1024 (1980); *Hudson v. Commissioner*, 114 T.C.M. (CCH) 546, paras. 2–3 (2017), *Hoops*, לעיל ה"ש 33.

עם זאת, ככלל – כל עוד הוא נמצא בין החיים ולמעט, אולי, במקרים חריגים ונדירים ביותר – אין ביכולתו "להסיר" עצמו מציר התושבות הפיסקאלית, באופן שיביא לכך שברגע מסוים לא תהא לו תושבות פיסקאלית של אף מדינה. עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית יוצר כאמור "רצף" תושבות. בצד זאת, אין הוא משחרר מן הצורך להכריע מה היא תושבותו הפיסקאלית של אדם. ביטוי המעשי הוא, במידה רבה, במישור הטיעוני: בהתאם לתפיסה שלפיה חייבת להיות לאדם בכל רגע נתון תושבות פיסקאלית, אדם לא יכול להישמע בטענה שלפיה אין הוא עוד תושב פיסקאלי של מדינה פלונית בלי להצביע על מדינה אלמונית שהוא היה לתושבה הפיסקאלי. לפיכך, כדי להפסיק להיחשב תושב של מדינה ("לנתק" תושבות) – בין אם זו מדינת מוצאו בין אם מדובר במדינה אחרת שבה השתקע ובה הפך לתושב – נדרש הנישום להוכיח כי הוא היה לתושב של מדינה אחרת.¹³⁰ לעיקרון זה יש אפוא גם משמעות ראייתית: נטל ראייתי המוטל על הנישום בשאלת התושבות הפיסקאלית. נטל זה בא לידי ביטוי בחזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא (או מדינת התושבות הנוכחית, מקום שבו הנישום עזב את מדינת המוצא והפך לתושב של מדינה חדשה) אשר חלה מקום שבו לא הוכיח הנישום כי הוא השתקע במדינה אחרת.

¹³⁰ שאלה היא אם די בהוכחת השתקעות במדינה אחרת בהתאם לדיני הראיות המקובלים, או שמא על הנישום להוכיח כי הפך תושב פיסקאלי של המדינה תוך הבאת חוות דעת לעניין הדין הזר ביחס לדיני התושבות הפיסקאלית במדינה הרלוונטית. נושא זה לא נדון במפורש בדין הישראלי. הנושא נדון בפסיקה הקנדית ללא הכרעה. ראו Yoon v. R., 2005 TCC 366, paras. 11–20. לדעתנו נכון להבחין בעניין זה בין שתי סוגיות נפרדות: השתקעות במדינה אחרת תוך הפיכה לתושב בה מבחינה עובדתית מחד גיסא; ודיווח על הכנסות ומיסוין מאידך גיסא. השתקעות במדינה אחרת והפיכה לתושב בה הן עניין עובדתי-ראייתי שיש להוכיחו בהתאם לדיני הראיות המקובלים. אין הכוונה בהפיכה לתושב פיסקאלי – שהיא עניין הנוגע בדיני התושבות הפיסקאליים במדינה הרלוונטית – אלא בהפיכה, כאמור, לתושב. היבט התושבות הפיסקאלית רלוונטי למיסוי ההכנסות של הנישום, יהא מקום הפקתן אשר יהא. נושא זה מטופל באמצעות מתן משקל לעיקרון בדבר Double non-taxation ולשאלה אם הנישום דיווח על הכנסותיו במדינה האחרת ושילם בה את מיסיו. אף שאלה זו ניתנת לבחינה מבחינה ראייתית בלי להידרש לחוות דעת לדין הזר. נוסף כי מבחינת שיקולי מדיניות, ספק אם יש הצדקה בתיקי תושבות פיסקאלית – שהם מורכבים מטיבם וכוללים היבטים ראייתיים מרובים – לצרף מורכבות נוספת של הוכחת דין התושבות הזר. הדברים אמורים במיוחד בהתחשב בכך שאפשר להוכיח תושבות פיסקאלית באופן פשוט וקל, באמצעות המצאת "אישור תושבות" שרבות מהמדינות נוהגות להוציא לתושביהן הפיסקאליים. ראו להלן ה"ש" 166–167 והטקסט הנלווה להן.

4. חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא

מקדמת דנא בתי המשפט במדינות השונות לא הסתפקו בבחינת השאלה ה"נקייה" אם אדם הוא אכן תושב מקומי של המדינה אם לאו. כלומר, אם אדם הפך לתושב המדינה או, להבדיל, "ניתק" את תושבותו הפיסקאלית בה. בתי המשפט נדרשו גם לבחון את צידה השני של טענה זו: אם אדם השתקע במדינה אחרת והפך לתושבה.¹³¹ אפשר להסביר זאת, כאמור, בעיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית; אך גם בכך שמבחינה מעשית וראייתית, קשה לאדם להוכיח שהוא פסק מלהיות תושב של מדינה בלי להצביע על מדינה אחרת שהפך לתושב בה.¹³²

מלבד זאת, במקרים מסוימים העלאת טענה שלפיה אדם אינו תושב פיסקאלי של המדינה, בלי להציג מדינה אחרת שבה השתקע ואשר הוא היה לתושבה, עשויה להעיד על ניסיון חסר תום לב לנצל את דיני התושבות הפיסקאלית כדי להתחמק ממס. שיקול זה – אם הנישום מנסה להימנע באופן בלתי-ראוי מתשלום מס – נושא אף הוא משקל בבחינת התושבות הפיסקאלית.¹³³ עמד על כך השופט הרדימן (Hardiman) מבית המשפט לערעורים של המחוז התשיעי בארצות-הברית בפסק הדין בעניין Vento, בצינו כי:

“[A] taxpayer's unlawful ‘tax evasion’ motives can be considered evidence against bona fida [foreign] residency. [...] If a taxpayer does not in good faith intend to change his residency, but rather intends only to dupe the taxing

¹³¹ ראו, למשל: [1971] Tax A.B.C. 328; Reicker v. Minister of National Revenue; עניין *Levene*, לעיל ה"ש 108, בעמ' 501 שם הגיע השופט סאמנר (Sumner) למסקנה כי המערער "changed his sky but not his home". כך נעשה באופן עקבי גם בישראל. ראו, למשל: עניין ספיר, לעיל ה"ש 83, שם נבדק אם המערער הפך תושב סינגפור; עניין אמית, לעיל ה"ש 2, שם נבדק אם המערער הפך תושב ארצות-הברית או קנדה.

¹³² נראה שלכך רמז השופט הנדל בעניין אמית, לעיל ה"ש 2, בצינו כי "בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חייו" (שם, בפס' 3). השווה גם לעמדתו של השופט בורנשטיין בעניין רפאלי, לעיל ה"ש 22, בפס' 114–122, שקבע כי הנטל הרוכז על נישום הטוען שאינו תושב ישראל, בלי שהפך תושב מדינה אחרת, להוכיח כי חדל מלהיות תושב ישראל בנסיבות שבהן חזר להיות תושב ישראל בשנית מאוחרות יותר הוא נטל כבד ביותר.

¹³³ שיקול זה מתכתב במידה רבה עם השיקול של Double non-taxation שעליו עמדנו לעיל בפרק ד.3.

authorities, that intention undermines the taxpayer's claim that his [foreign] residency is bona fide".¹³⁴

במקרה זה דברים אלה נאמרו ביחס לנישומים המבקשים להציג מצג של תושבות זרה כתכנון מס בלתי-חוקי. זאת במיוחד מקום שבו אין הדבר תואם את המציאות לאשורה.¹³⁵ עם זאת הם נכונים בבחינת קל וחומר – בייחוד בעידן הגלובלי – למקרה שבו נישום כלל לא טוען כי הוא השתקע במדינה אחרת והיה לתושבה וטענתו מסתכמת בכך שהוא פסק מלהיות תושב מדינתו. העלאת טענה מסוג זה עשויה להעיד, כשלעצמה, על שימוש בדיני התושבות הפיסקאלית (וליתר דיוק: הצגת טענה של אי-תושבות) באופן חסר תום לב, מתוך מטרה להתחמק ממס גם במדינת התושבות המקורית.

המשמעות המעשית של הדברים – הנובעת, כאמור, גם מעיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית – נמצאת בעיקר במישור הראייתי. דברים אלה משקפים חזקה ראייתית, המבוססת על ההנחה שלפיה בכל רגע נתון מחזיק אדם בתושבות פיסקאלית של לפחות מדינה אחת. לפי חזקה זו אדם נותר תושבה הפיסקאלי של מדינת מוצאו – אלא אם הוא מוכיח כי הוא אכן השתקע במדינה אחרת והפך לתושבה הפיסקאלי. בארצות-הברית חזקה זו נקבעה בחקיקה;¹³⁶ וכך גם באוסטרליה.¹³⁷ בקנדה היא אומצה בפסיקה והיא נובעת, כאמור, מעיקרון

¹³⁴ עניין *Vento*, לעיל ה"ש 17, בעמ' 471–472. ראו גם שם, בעמ' 467 (taxpayer's intent to engage in unlawful tax evasion will counsel against a finding of [foreign] residency because it indicates that the taxpayer does not in good faith intend to (become a [foreign] resident)).

¹³⁵ לפי הדין בארצות-הברית, הכנסות שהפיקו אזרח אמריקני במדינה אחרת לא חייבות במס אם האזרח מוכיח כי הוא הפך בתום לב לתושב המדינה האחרת (bona fida residence). ראו ה"ש 129 לעיל וההפניות שם.

¹³⁶ ראו 26 U.S. Code § 911. ראו גם ה"ש 129 לעיל וההפניות שם. כן ראו *Hertig v. Commissioner*, 19 T.C. 109, 113 (1952), שם בית המשפט למיסים בארצות-הברית דן בשינוי בלשון החוק, שבעבר דרש כי הנישום יוכיח כי הוא לא תושב של ארצות-הברית בעוד כיום נדרש להוכיח כי הוא הפך, בתום לב, לתושב מדינה אחרת. לאופן שבו באה חזקה זו לידי ביטוי ראו, למשל, עניין *Hoops*, לעיל ה"ש 33 (A taxpayer must produce strong proof to establish bona fida residency in a foreign country. [...] This requirement [is] of a higher standard of proof [...]).

¹³⁷ אחד המבחנים הקבועים בדיון האוסטרלי לתושבות הוא מבחן ה-Domicile. ראו Income Tax Assessment Act 1936, sec 6(a)(ii) וכן לעיל ה"ש 51. מכיוון שלאדם יכול להיות רק מקום מושב אחד, אדם שה-Domicile שלו היה אוסטרליה חייב להוכיח שישינה מדינה אחרת שהפכה להיות ה-Domicile שלו כדי להפסיק להיחשב תושב פיסקאלי של אוסטרליה. ראו: Elizabeth Ng, *An Evaluation of the Proposed Changes to the Domicile Rules*, 23 J. AUSTL. TAX'N 38, 40 (2021), *Kohl*; לעיל ה"ש 12, בעמ' 439. ראו גם שם, בעמ' 440 – המחבר עומד על כך שכדי לא להיחשב לתושב פיסקאלי של אוסטרליה על אדם לעבור לצמיתות למדינה אחרת.

רציפותה של התושבות הפיסקאלית.¹³⁸ גם במדינות שבהן היא לא אומצה באופן מפורש לא נפקד מקומן של הוראות דין המגשימות במהותן את עיקרון הרציפות הפיסקאלית.¹³⁹

מבחינה תכליתית, חוקה זו – שאפשר לכנותה חוקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא (או במדינת התושבות, מקום שבו אדם השתקע לאחר מכן במדינה אחרת) – נותנת ביטוי ראייתי לחשיבותה של מדינת המוצא בבחינת תושבותו הפיסקאלית של אדם.¹⁴⁰ ניתוק עובדתי-פיזי של תושבות אינו דבר כה פשוט וקל; וככלל אדם ממשיך להחזיק זיקות משפחתיות, כלכליות, עסקיות, חברתיות או אחרות למדינות המוצא. לכן, כעניין שבעובדה (ולמצער מבחינת נטל הראיה) וכעניין של מדיניות שיפוטית ראוי נכון להניח הישארותו תושבה הפיסקאלי אלא אם מוכח אחרת. בה-בעת, בהינתן תכליתו של עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית, חוקה ראייתית זו מבטיחה שבכל רגע נתון אכן יחזיק הנישום תושבות פיסקאלית של מדינה אחת לכל הפחות. כך תכליותיו של עיקרון זה מתגשמות.

¹³⁸ Paul Lefebvre, *Canada's Jurisdiction to Tax: Residency and the* לדיון בחוקה זו ראו Thomson Decision 60 Years Later, 54 CAN. TAX J. 762, 779 (2006). לאופן שבו חוקה זו באה לידי ביטוי ראו גם INCOME TAX FOLIO S5FIC1, DETERMINING INDIVIDUAL'S RESIDENT STATUTES, para 1.21 (5.4.2016) ("Where an individual leaves Canada and purports to become a non-resident, but does not establish significant residential ties outside Canada [i.e., becomes a resident in a foreign country – C.A.], the individual's remaining residential ties with Canada, if any, may take on greater significance and the individual may continue to be resident in Canada").

¹³⁹ כך, למשל, בבריטניה אומצה חוקה סטטוטורית שלפיה תושב בריטניה המתגורר בה ונוסע באופן ארעי לחו"ל ממשיך להיחשב, לצורכי מס, תושב בריטניה. ראו Income and Corporation Taxes Act 1970, sec. 49 ("Every British subject or citizen of the Republic of Ireland shall, if his ordinary residence has been in the United Kingdom, be assessed and charged to income tax notwithstanding that at the time the assessment or charge is made he may have left the United Kingdom, if he has so left the United Kingdom for the purpose only of occasional residence abroad, and shall be charged as a person actually residing in the United Kingdom upon the whole amount of his profits or gains, whether they arise from property in the United Kingdom or elsewhere, or from any allowance, annuity or stipend, or from any trade, (profession, employment or vocation in the United Kingdom or elsewhere") משמעותה המעשית של חוקה זו היא שאדם לא יוכל להישמע בטענה שנוכח נסיעתו אין הוא תושב בריטניה, אך גם לא תושב המדינה שאליה נסע מאחר שמדובר בנסיעה ארעית, כפי שקורה לא אחת. ראו, לדוגמה: עניין אמית, לעיל ה"ש 2; עניין רפאלי, לעיל ה"ש 24. ראו לעיל פרק ה.1.

ה. הדין הישראלי והתמודדותו עם אתגרי התושבות הפיסקאלית

1. הפסיקה המוקדמת

במשך שנים רבות פסקי הדין שעסקו בשאלת התושבות בדין הישראלי דנו בשאלה הצרה אם הנישום היה תושב ישראל או שמא תושב של מדינה אחרת.¹⁴¹ במקרים אלה טענת היעדר התושבות הפיסקאלית בישראל לא נועדה (לפחות לא באופן מפורש) להביא לכך שהכנסות מסוימות של הנישום לא תמוסינה כלל, לא במדינת ישראל ולא באף מדינה אחרת.¹⁴² כפועל יוצא מכך, נושא ההימנעות הכפולה ממס באמצעות ניצול משטר המיסוי הבין-לאומי לא נדון בפסיקה זו. הנושא התעורר בעקיפין, אגב אורחא, בעניין בזה – שעסק בדין שקדם לתיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה, שבו המיסוי הפרסונלי בישראל היה חלקי ביותר. באותו מקרה נדון עניינם של מרצים ישראליים, תושבי ישראל, שנסעו לתקופה קצובה ללמד בארצות-הברית וזכו בגין כך לשכר. אחד השיקולים שהובילו את בית המשפט העליון לקבל את ערעורו של פקיד השומה ולקבוע כי גם בהתאם לדין הקודם הכנסות אלה חייבות במס בישראל נעוץ היה באמנה למניעת כפל מס שחתמו ישראל וארצות-הברית. אמנה זו כללה הוראה שלפיה הכנסות מסוג זה של מרצים אינן חייבות במס במדינת הפקתן (מדינת המקור) מתוך הנחה שהן תמוסינה במדינת התושבות. השופט א' רובינשטיין ציין בהקשר זה כי:

”פרשנות לפיה אין חובה בתשלום מס [בישראל – ח' א'] אינה עולה בקנה אחד עם העיקרון שבבסיס האמנה – מניעת כפל מס [...] שהרי מניחה היא לנישום שלא לשלם מס לא בארץ ולא בארה”ב. קשה להלום תוצאה זו [שלפיה ההכנסה לא תמוסה כלל, באף מדינה – ח' א'], שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית האמנה ועם השכל הישר.”¹⁴³

¹⁴¹ ראו, למשל: עניין סטודנט, לעיל ה”ש 42; עמ”ה (מחוזי י-ם) 7038/03 סולר נ’ פקיד שומה ירושלים 3 (נבו 18.12.2005); עניין גונן, לעיל ה”ש 8, בפס’ 9; עניין ספיר, לעיל ה”ש 83.

¹⁴² למעשה בחלק מהמקרים שאלת התושבות כלל לא עלתה ביחס לשאלת מיסוין של הכנסות מסוימות, אלא באופן עקיף בקשר לתחולתן של הוראות מסוימות החלות על תושבי ישראל או, להבדיל, על תושבי חוץ. כך, למשל, בעניין סטודנט (שם) ביקש המערער, שלא הייתה מחלוקת על כך שהכנסות שהפיק בישראל חייבות במס בישראל, שיותר לו ניכוי אישי לפי ס’ 14 לפקודת מס הכנסה, 1947, שלו זכאי רק תושב ישראל. בית המשפט פסק כי המערער אכן היה תושב ישראל ולכן היה זכאי לניכוי שנדרש.

¹⁴³ עניין בזה, לעיל ה”ש 17, בפס’ מג (ההדגשות במקור). ראו גם ע”א 2308/08 פקיד שומה

הייתה זו הפעם הראשונה שבה בית המשפט העליון התייחס לשיקול של הימנעות כפולה ממס. האפשרות של הימנעות ממס בשתי מדינות – וליתר דיוק, השאיפה למנוע זאת – שימשה באותו מקרה שיקול פרשני במסגרת פרשנות דיני המס. לימים פסק בית המשפט העליון כי שיקול זה נושא חשיבות לא רק בפרשנותם של דיני המס הישראליים, אלא גם בפרשנותן של אמנות למניעת כפל מס.¹⁴⁴

בעניין פלוני יישם בית המשפט העליון שיקולים אלה בקשר לדיני התושבות הפיסקאלית. המערער באותו מקרה לא היה תושב או אזרח של מדינה אחרת וסירב להצהיר כי הוא משלם מס על הכנסותיו במדינה אחרת. לאחר הצגת בעיית ההימנעות הכפולה ממס (Double non-taxation) תוך ניצול משטר המיסוי הבין-לאומי בניגוד לתכליתו¹⁴⁵ השופט י' דנציגר הביע עמדתו באשר למקומו של שיקול זה של הימנעות כפולה ממס במסגרת בחינת התושבות הפיסקאלית של הנישום:

"איני סבור שנכון לנתק מבחינה נורמטיבית את שיטת המס הפרסונאלית שנוהגת בישראל מתופעות כלליות אלה [של הימנעות כפולה מתשלום מס – ח' א']. [...] יש לפרש את סעיף 2 לפקודה כחלק ממארג דינים הכולל אמנות למניעת כפל מס והסדרי זיכוי. כפי שראוי שמארג דינים זה יתייחס לטענת נישום כי המס האפקטיבי שהוא משלם הוא בבחינת כפל מס ולכן אינו הוגן; כך ראוי להתייחס גם לטענה הפוכה. אמנם לא בכל מקרה אי תשלום מס ילמד בהכרח על תושבות של הנישום [...] ואולם [...] אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים,

ירושלים 1 נ' שלו, פס' 36 (נבו 18.11.2010).

עניין הפועל אוסישקין, לעיל ה"ש 15. 144

עניין פלוני, לעיל ה"ש 4, בפס' 21, שם נקבע כי "השאלה מהי משמעות אי-תשלום מס הכנסה באף מדינה היא שאלה מורכבת, המחייבת לצלול לעומקן של הגדרות דיני המיסוי הבין-לאומי. על-פי רוב, התופעה המוכרת אשר מעסיקה את חוקרי מדיניות המיסוי הבין-לאומי היא תופעת 'המיסוי הכפול' (Double Taxation), שבה קונפליקט בין משטרי מס שונים החלים על נישום במדינות שונות עלול להוביל להכבדת נטל המס המוטל עליו. בענייננו, אי-תשלום המס לכאורה באף מדינה משקף מצב דברים הפוך, שבו קונפליקט בין משטרי מס שונים עלול להוביל להפחתת נטל המס המוטל על הנישום עד כדי אי תשלום מס באף מדינה (Double Non Taxation), וזאת באמצעות תכנון מס, שיש המכנים אותו בספרות גם כ'ארביטרז' פיסקלי' [...]. בכל הנוגע לתופעת מיסוי הכפל, הרי שמדינות העולם מתמודדות איתה באמצעים שונים, כגון אמנות בינלאומיות למניעת כפל מס ומתן זיכוי ממסים ששולמו במדינה האחרת. מנגנונים אלה נועדו לשם כך שהמס שיוטל על הנישום יהא הוגן, וכך גם חלוקתו בין המדינות. לעומת זאת, נראה שקיימים פתרונות מעטים יותר למצבים ההפוכים, שבאופן מסורתי לא הוסדרו באמנות למניעת כפל מס". 145

לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ.¹⁴⁶

בעניין פלוני הכיר אפוא בית המשפט העליון, לראשונה, בכך שבעת בחינת שאלת תושבותו הפיסקאלית של הנישום יש להביא בחשבון גם את השאלה אם ישנה מדינה שבה הוא מדווח על הכנסותיו ומשלם עליהן מיסים¹⁴⁷ וכי היעדרה של מדינה כזו יש בו כדי להחליש את טענת הנישום כי הוא אינו תושב ישראל.¹⁴⁸

2. עניין אמית

זמן קצר לאחר שניתן פסק הדין בעניין פלוני, נדרש בית המשפט העליון פעם נוספת לנושא התושבות הפיסקאלית, וזאת במסגרת פסק הדין בעניין אמית. הפעם נושא ההימנעות הכפולה ממס עמד בחזית המחלוקת, בשים לב לכך שהנישום הצהיר באופן מפורש כי לשיטתו אין הוא תושב של אף מדינה בעולם. כמו כן, לא הייתה מחלוקת על כך שהוא אכן לא דיווח על חלק הארי של הכנסותיו באף מדינה ולא שילם בגינן מס.¹⁴⁹

פסק הדין בעניין אמית עסק בשחקן פוקר ישראלי שנסע ברחבי העולם לשחק פוקר בבתי קזינו, בטורנירים ודרך המרשתת. לאורך שנים ארוכות הוא לא ראה בעצמו תושב של אף מדינה, לא דיווח על הכנסותיו באף מדינה ולא שילם בגינן מס.¹⁵⁰ בית המשפט המחוזי (השופט ה' קירש) קבע כי מבחינה עובדתית המערער לא הצליח להוכיח שלא היה תושב ישראל בשנת המס שבמחלוקת – זאת אף על פי ששהה בישראל בשנה זו במשך שלושים ימים בלבד.¹⁵¹ אחד מהשיקולים שמנה השופט קירש לקביעתו זו נגע לכך שהמערער לא הוכיח כי הוא השתקע במדינה אחרת והיה לתושבה. לדבריו:

¹⁴⁶ שם; ההדגשות במקור. ראו גם עניין בבחנוב, לעיל ה"ש 23, בפס' 43.
¹⁴⁷ קרי, שקיימת לו מדינת תושבות אחרת או – אם מדובר בתושב ישראל – שההכנסה דווחה במדינת המקור ושולם עליה מס.
¹⁴⁸ לדיון בקביעותיו של בית המשפט בעניין פלוני ראו ישראלי, לעיל ה"ש 5.
¹⁴⁹ פסק דינו של בית המשפט המחוזי ניתן לפני פרסום החלטתו של בית המשפט העליון בעניין פלוני, אך קביעותיו בקשר לעיקרון של הימנעות כפולה ממס (Double non-taxation) עולות בקנה אחד עם העמדה שהביע לימים בית המשפט העליון בעניין פלוני הנזכר לעיל.
¹⁵⁰ פסק הדין עסק בשנת 2007 בלבד. עקב התיישנות לא הוצאו למערער שומות לגבי שנות מס נוספות, שבהן הפיק הכנסות ניכרות.
¹⁵¹ עניין אמית (מחוזי), לעיל ה"ש 2.

"המערער לא היכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם. [...] המערער מעולם לא הזדהה כתושב של כל מדינה אחרת וממילא לא נשא בחובות פיסקאליות כתושבה של כל ארץ אחרת, ומקומות המגורים שלו בחוץ לארץ היו לרוב מזדמנים ומתחלפים. [...] המערער מעולם לא הגיש דו"חות מס הכנסה לשלטונות בארה"ב ואיננו טוען כי היה שם תושב לעניינים פיסקאליים. [...] אמנם מן ההיבט המשפטי הפורמאלי אדם פלוני עשוי להיות חסר תושבות, אם הוא אינו עומד במבחני התושבות של אף מדינה בעולם [...] אולם מקרים כאלו יהיו, מטבע הדברים, נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם גם איננו תושב ישראל [...] וגם איננו תושב של כל מדינה אחרת בעולם. [...] על אדם שטוען כי איננו תושב בשום מקום רובץ נטל להראות כי זיקותיו לכל מדינה ומדינה הן כה רופפות שאין הוא צורך במידה ממשית שירותים ציבוריים [...] באף מקום וכי חייו מתנהלים "בתנועה" או מחוץ לשטחן הריבוני של כל המדינות".¹⁵²

השופט קירש לא שלל אפוא את האפשרות כי אדם יצליח להוכיח כי הוא נעדר תושבות פיסקאלית. עם זאת הוא סבר כי בנסיבות אלה מוטל עליו הנטל להוכיח כי הוא אכן אינו תושב פיסקאלי של אף מדינה בעולם; ואין זה נטל קל. על פסק דינו של השופט קירש הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אשר נדחה פה אחד. השופט נ' הנדל, שכתב ראשון, דחה את הערעור על בסיס ממצא עובדתי זה. הוא הותיר בצריך עיון את השאלה אם אדם יכול לא להיות תושב פיסקאלי של אף מדינה.¹⁵³

השופט מזוז, שכתב שני, הסכים לעמדה זו והוסיף את הקביעה החשובה – שלה הסכימה גם השופטת וילנר – שלפיה:

"מי שהוא אזרח ותושב ישראל – ובמיוחד מי שנולד וגדל בישראל – ויוצא לחו"ל, נקודת המוצא היא שהוא נותר תושב ישראל, אף אם הוא שוהה פרקי זמן ממושכים מחוץ לישראל, וזאת כל עוד אין אינדיקציות ברורות לכוונתו לנתק את זיקת התושבות לישראל ולקבוע לעצמו מקום מושב אחר, כגון על ידי ויתור על אזרחות, מכירת ביתו ונכסיו בישראל, הקמת בית ומשפחה וכן מקום עיסוק במדינה אחרת, תוך ניתוק זיקותיו אלה מישראל".

¹⁵² שם, בפס' 86.

¹⁵³ עניין אמית, לעיל ה"ש 2.

בדבריו אלה אימץ השופט מזוז, לראשונה במשפט הישראלי, את חזקת (ובמילותיו: "נקודת מוצא") התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא, או ליתר דיוק, במדינת התושבות האחרונה.

אך השופט מזוז לא הסתפק באימוץ חזקה זו והוסיף שתי אמרות חשובות נוספות. ראשית, הוא התייחס לתופעה הרווחת של "נסיעות ארעיות" מחוץ לישראל לצרכים שונים וציין כי:

"עצם השהות לפרקי זמן ממושכים מידי שנה מחוץ לישראל אינה מצביעה בהכרח על ניתוק זיקת התושבות לישראל. במציאות הגלובלית העכשווית רווחת התופעה של שהות ממושכת מחוץ למדינה לצרכים שונים, כגון לצרכי לימודים אקדמיים, לצרכי עבודה (בדרך כלל בחברות בינלאומיות), לצרכי שליחות ממלכתית או נציגות מסחרית, לצרכי השתתפות בטורנירים של ספורט או עיסוק באומנות בתחומים השונים, ועוד. שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור".

שנית, על רקע החזקה שאימץ ולנוכח התופעה של "נסיעות ארעיות" מחוץ לישראל התייחס השופט מזוז לאופן שבו יש לנתח את האינדיקציות העובדתיות לקביעת תושבותו של אדם. הוא ציין – ביחס לעובדות המקרה שלפניו – כי:

"האמור לעיל נכון במיוחד במקרה כגון דנן בו המערער נולד וגדל בישראל, כאן מצויים בני משפחתו, ואין לו בית קבע במדינה אחרת. המערער לא הקים בית ומשפחה ולא היכה שורשים במדינה אחרת אלא שהה פרקי זמן במדינות שונות לצרכי עיסוקו המקצועי. [המערער] נסע עם דרכון ישראלי למדינות השונות ובהן קיבל ויזת שהיה כישראלי. המערער לא רכש אזרחות של מדינה אחרת ולא הוכר כתושב, ולא פתח תיק מס באף מדינה אחרת, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. מאידך גיסא, המערער שמר על זיקותיו לישראל, בה מצויים בני משפחתו, שהה בממוצע (רב-שנתי) כ-5 חודשים בשנה בישראל, וכן העביר כספים שהשתכר בחו"ל לישראל. בנסיבות אלה זהו אפוא מקרה ברור ומובהק של מי שנותר תושב ישראל לצרכי דיני המס, למרות שהות לפרקי זמן ממושכים בחו"ל מידי שנה".

לדברים אלה הסכימה כאמור גם השופטת י' וילנר – ומשכך הם חלק מההלכה שאומצה בפסק הדין.¹⁵⁴

ו. דיון ביקורתי והשלכות לעתיד

פסק דינו של השופט מזוז בעניין אמית מבטא, כאמור, הבנה מעמיקה של אתגרי העידן הגלובלי לתושבות הפיסקאלית. פסק הדין נכתב באופן אינטואיטיבי למדי. עם זאת, בבסיסו ניצבת תשתית נורמטיבית ועיונית מעמיקה. בפרק זה נדון בשאלות שונות פתוחות ובהשלכות אפשריות לעתיד.

1. אופייה של חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא ומקומה בדין הישראלי

חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא, שאומצה כאמור גם במדינות אחרות, נושאת משקל שונה בהתאם לכללי התושבות שאומצו בדין הפנימי בכל מדינה ומדינה. במדינות מסוימות אומצו חזקות חלטות לתושבות פיסקאלית המבוססות על מספר ימי השהייה של אדם במדינה. לפי חזקות אלה, רואים אדם כתושב פיסקאלי של מדינה לנוכח שהותו בה, בלי להידרש לבחינת יתר המבחנים המהותיים לתושבות. במדינות שבהן אומצו חזקות כמותיות מסוג זה חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא תהא רלוונטית רק כאשר חזקות אלה אינן מתקיימות. דהיינו, היא מאפשרת לקבוע כי אדם נותר תושב של מדינתו חרף שהות מצומצמת יחסית בה בהיעדר מדינה אחרת שהוא הפך לתושבה.¹⁵⁵

במדינות שבהן החזקות ניתנות לסתירה (ישראל למשל) נושאת חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא חשיבות רבה יותר. זאת מאחר שהיא חלה בין אם מתקיימת החזקה הכמותית בין אם לאו. ההבדל המהותי נעוץ ביחס שבין החזקות הכמותיות לבין חזקת התושבות במדינת המוצא: בעוד החזקות הכמותיות מתמקדות במדד טכני יחסית של מספר ימי שהייה, חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא מבוססת על הנחת יסוד מהותית יותר בדבר המשכיות מעמדו של היחיד כתושב. כאשר החזקה הכמותית חלה, מוטל על

¹⁵⁴ השופטת וילנר התייחסה בפסק דינה, באמרת אגב, לסוגיה נוספת: היחס שבין ההתייחסות למשחק הפוקר במשפט הפלילי (שבו הוא עשוי לעלות כדי עברה פלילית של משחק מזל אסור לפי סימן יב לחוק העונשין, התשל"ז-1977) לבין ההתייחסות למשחק זה בדיני מס (שבהם, כפי שנקבע בפסק הדין, התמקצעות בו עשויה לעלות כדי משלח יד כך שההכנסות ממנו תמוסינה מכוח ס' 2(1) לפקודת מס הכנסה).

¹⁵⁵ עניין אמית, לעיל ה"ש 2, שבו שהה הנישום בישראל במהלך שנת המס הרלוונטית שלושים ימים בלבד, הוא דוגמה למקרה כזה.

הנישום הנטל להוכיח כי הוא לא תושב המדינה. אולם לנוכח חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא, כדי לעמוד בנטל זה עליו להוכיח באופן פוזיטיבי כי הוא השתקע במדינה אחרת והפך לתושב בה, שאם לא כן באופן מעשי לא יעלה בידו לסתור את החזקה הכמותית. חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא חלה גם כאשר אין החזקות הכמותיות מתקיימות (דוגמת עניין אמית). במקרה כזה אומנם לא נדרש הנישום לסתור את החזקה הכמותית, אך עדיין מוטל עליו לסתור את חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא.

אחת מן ההמלצות בדוח הוועדה לרפורמה במיסוי הבין-לאומי שפורסם בנובמבר 2021 היא להוסיף לחזקות הכמותיות שבהגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה – הניתנות לסתירה – גם חזקות כמותיות חלוטות. תזכיר חוק שביקש לעגן שינוי חקיקתי זה פורסם ביולי 2023; ובעקבות הערות ציבור פורסם ביולי 2025 תזכיר חוק מעודכן.¹⁵⁶ בתוך כך, מתוך שאיפה להגביר את הוודאות לרשות המסים ולנישומים כאחד ולצמצם את החיכוך ביניהם, הוצע לאמץ חזקות כמותיות חלוטות משני סוגים: במקרה של ריבוי ימי שהייה בישראל – חזקות חלוטות לכך שהנישום הוא תושב ישראל;¹⁵⁷ ובמקרה של

¹⁵⁶ ראו דוח הוועדה ותזכירי חוק מקום מושבו של יחיד, לעיל ה"ש 7.

¹⁵⁷ בתזכיר החוק המקורי הוצע כי הנישום ייחשב תושב ישראל אם מתקיימות לגביו אחת מהחלופות הבאות: (1) הוא שהה בישראל בשנת המס לפחות 183 ימים וכן שהה בה לפחות 183 ימים בשנת המס שלפניה או בזו שלאחריה; (2) הוא שהה בישראל בשנת המס לפחות 100 ימים וכן במהלך שנת המס ובשתי שנות המס הקודמות לה שהה בישראל לפחות 450 ימים (אלא אם הוא תושב של מדינה שיש עמה אמנה למניעת כפל מס והוא שהה במדינה זו לפחות 183 ימים בכל אחת משנות המס האמורות); (3) הוא שהה בישראל בשנת המס לפחות 100 ימים, אם בן זוגו הוא תושב ישראל בשנת המס בהתאם לאחת החלופות הקודמות. בעקבות הערות הציבור, בתזכיר החוק המעודכן הוצעו חלופות אחרות. חלופות אלו מתייחסות לשני מונחים חדשים שהוספו לראשונה בתזכיר החוק. האחד, "תקופות שלוש השנים", המוגדר כ"כל אחת מאלה: (א) שנת המס, ושתי שנות המס שלפניה; (ב) שנת המס, שנת המס שלפניה ושנת המס שלאחריה; (ג) שנת המס, ושתי שנות המס שאחריה". השני, "ימי שהייה משוקללים" בשנת המס, שבהגדרה הרלוונטית בתזכיר החוק נקבע כי יחושבו באופן הבא: (א) יספרו כל יום בשנת המס כיום מלא; (ב) יספרו כל יום בשנת המס שלפני שנת המס (בפסקה זו – שנת המס הקודמת) או בשנת המס שלאחרי שנת המס (בפסקה זו – שנת המס העוקבת) – כשליש יום; (ג) יספרו כל יום בשנת המס שלפני שנת המס הקודמת או בשנת המס שלאחרי שנת המס העוקבת – כששית יום". על יסוד מונחים אלו הוצעו בתזכיר החוק המעודכן שתי חלופות: (1) אדם ש"שהה בישראל בשנת המס 75 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים, היא לפחות 183 ימי שהייה משוקללים"; (2) אדם ש"שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל באחת מתקופות שלוש השנים, היא לפחות 140 ימי שהייה משוקללים [...] ובן זוגו, לרבות מי שידוע בצירו כבן זוגו, הוא תושב ישראל בהתאם" לחלופה הראשונה.

מיעוט ימי שהייה בישראל – חזקות חלוטות לכך שהנישום הוא תושב חוץ (קרי, אינו תושב ישראל).¹⁵⁸

אף שאפשר להצדיק אימוץ חזקות חלוטות מן הסוג הראשון,¹⁵⁹ ספק בעינינו אם יש הצדקה לאמץ חזקות חלוטות מן הסוג השני.¹⁶⁰ כך או כך, אף אם יאומץ

בתזכיר החוק המקורי המוצע כי הנישום ייחשב תושב חוץ אם מתקיימות לגביו אחת מהחלופות הבאות: (1) הוא שהה בישראל בכל אחת משנות המס הנבחנות (שהן שלוש או ארבע שנות מס רצופות בהתאם לחלופות בהגדרה של מונח זה) פחות משלושים ימים, אלא אם בתוך שלושים הימים הראשונים של שנת המס הראשונה או בתוך שלושים הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מתוך שנות המס הנבחנות שהה בישראל לפחות 15 ימים; (2) בן זוגו והוא שהה בישראל בכל אחת משנות המס הנבחנות פחות משלושים ימים, אלא אם בתוך שלושים הימים הראשונים של שנת המס הראשונה או בתוך שלושים הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מתוך שנות המס הנבחנות אחד מבני הזוג שהה בישראל לפחות שלושים ימים; (3) בן זוגו והוא שהה בישראל בכל אחת משנות המס הנבחנות פחות מ-100 ימים וכן היו תושבים של מדינה שעמה יש למדינת ישראל אמנה למניעת כפל מס ושהו בה לפחות 183 ימים, אלא אם בתוך 100 הימים הראשונים של שנת המס הראשונה או בתוך 100 הימים האחרונים של שנת המס האחרונה מתוך שנות המס הנבחנות אחד מבני הזוג שהה בישראל לפחות חמישים ימים. בעקבות הערות הציבור, בתזכיר החוק המעודכן הוצעו חלופות אחרות – המתייחסות אף הן להגדרות המונחים "תקופות שלו השנים" ו"ימי שהייה משוקללים" שנוכרו בה"ש 157. החלופות הן: (1) אדם ש"שהה בישראל בשנת המס 74 ימים או פחות, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים, היא לכל היותר 110 ימי שהייה משוקללים"; (2) אדם ש"הוא ובן זוגו, לרבות מי שידוע בציבור כבן זוגו, שהו בישראל בשנת המס 90 ימים או פחות, וסך כל תקופת שהיית אל אחד מהם בישראל בכל אחת מתקופות שלוש השנים [...], היא לכל היותר 125 ימי שהייה משוקללים [...]".

נראה שהטעם העיקרי התומך באימוץ חזקות כמותיות חלוטות נעוץ בשיקולים מסדר שני: ודאות, יציבות, פשטות (יחסית) ומניעת התדיינויות (ראו בעמ' 8 בדוח וכן בעמ' 6 בתזכירי החוק). לכך יש אומנם מחיר: בהתחשב בכך ש"לכל גבול יהיו [לעולם] שוליים של שרירות" (בג"ץ 8803/06 גני חוגה בע"מ נ' שר האוצר, פס' 6 (נבו 11.4.2007)), עשויים להיות מקרים שבהם אנשים שאינם תושבים פיסקאליים של מדינת ישראל מבחינה מהותית ייחשבו ככאלה לנוכח התקיימותה של חזקה כמותית חלוטה בעניינם. עם זאת, לא נראה שמדובר בקושי בלתי-סביר, בהתחשב בכך שנוכחות פיזית לתקופה ארוכה מעידה לרוב כשלעצמה על זיקה מספקת למדינת השהייה ובמרבית המקרים גם על צריכת מוצרים ושירותים ציבוריים, המצדיקות מיסוי של הנישום במדינה בגין כלל הכנסותיו. על רקע האמור, נראה כי התועלת בחזקות כמותיות חלוטות עולה על הנזק (המצומצם) שעשוי להיגרם מאימוצן – ולא בכדי מדינות רבות אימצו חזקות מסוג זה בחקיקתן. בצד זאת, יש לתת את הדעת לכך שבהתאם להצעה בצד החזקות החלוטות שתאומצה תיוותרנה על כנן החזקות הניתנות לסתירה כחלק מהמבחן המהותי של מבחן החיים (כפי הנראה, כדרך בחינה של הנוכחות הפיזית שהיא אחת האינדיקציות למרכז חייו של אדם). יש להודות שהשילוב בין חזקות חלוטות לבין חזקות הניתנות לסתירה עשוי להפוך את יישום מבחני התושבות למורכב; והדבר עשוי לפגוע בהגשמת תכליתו של התיקון המוצע. לכן יש להוסיף כי בתזכיר החוק המעודכן הוצע לכלול מתכונת חישובית מורכבת הכוללת חישוב ימי שהייה משוקללים – אשר במסגרתו לימי שהייה ניתן משקל שונה בכל אחת משנות המס; וכן בחינת תקופת שהייה במהלך מספר תקופות חלופיות. מורכבות חישובית זו עומדת לכאורה בסתירה לתכלית של קביעת כללים פשוטים וקלים ליישום. אין לשלול כי המלצה זו מקורה בניסיון להגיע להסכמות עם הלשכות המקצועיות של

158

159

160

השינוי המוצע, דומה כי הוא לא אמור להשפיע על ההלכה הפסוקה בנוגע למבחני התושבות. זאת גם ביחס לחזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא שאומצה בעניין אמיתי. לכל היותר השינוי עשוי לצמצם את תחולתה למקרים שבהם החזקות הכמותיות החלוטות אינן מתקיימות.

מעבר להשפעה על תחולתה של חזקת התושבות במדינת המוצא, יש לשקול גם את השאלה אם וכיצד יש לעגן חזקה זו בחקיקה עצמה, כפי שנעשה בארצות הברית ובאוסטרליה. נראה שהרפורמה במיסוי הבין-לאומי הנמצאת בפתח היא הזדמנות מתאימה לכך. עיגון החזקה בחקיקה ישרת מספר מטרות. ראשית, הוא יחזק את המשקל שיש ליתן לחזקה ואת חשיבותה, במיוחד ביחס למקרים של הימנעות כפולה ממס (Double non-taxation) המתעוררים מעת לעת.¹⁶¹ שנית,

מייצגי הנישומים, אולם לדעתנו נושא זה מצריך חשיבה נוספת. אומנם במדינות מסוימות אומצו חזקות חלוטות הפוכות לכך שאדם אינו תושב המדינה (ראו, למשל, בנייר-זילנד – Income Tax Act 2007, sec. YD 1(5)), אך ספק אם חזקות אלה רצויות מן הבחינה המהותית. כפי שנקבע כיום בהגדרת "תושב חוץ" שבס' 1 לפקודת מס הכנסה, תנאי לכך שיחיד ייחשב לתושב חוץ הוא שהוא "אינו תושב ישראל". דהיינו, ככלל מדובר בהגדרה שיורית (המקרה היחיד שבו "תושב ישראל" יכול להיחשב בכל זאת תושב חוץ מופיע בסירת ההגדרה, שלפיה מי שהוא תושב חוץ במשך שנתיים רצופות ושהה מחוץ לישראל בשנה שלפני השנתיים ובשנה הראשונה מבין השנתיים לפחות 183 ימים בכל אחת משנים אלה, ייחשב לתושב חוץ גם בשנה שקדמה לשנתיים. יצוין כי מלשון ההגדרה לא ברור מה אופייה של חלופה זו. בספרות הובעה עמדה שמדובר בחזקה חלוטה. ראו ישראל, לעיל ה"ש 5, בעמ' 17. עם זאת בעניין פלוני, לעיל ה"ש 4, בפס' 14 הוטעם כי תכלית חלופה זו היא אך להבהיר את כללי חישוב הימים בעת ניתוק תושבות – ולא לסתור את מבחן הימים שבהגדרת "תושב ישראל". אימוץ חזקות חלוטות לתושב חוץ יביא לכך שגם תושב ישראל מן הבחינה המהותית (קרי, לפי מבחן "מרכז החיים") ייחשב לתושב חוץ אם מתקיימת לגביו מי מהחזקות החלוטות. אין זה רצוי לאפשר ל"תושב ישראל" מן הבחינה המהותית להימלט מתוצאות המס המתחייבות מכך באמצעות חזקות חלוטות לתושב חוץ. אף שחזקות חלוטות מאומצות לעיתים משיקול אנטי-תכנוני, לדעתנו אין להן מקום בנסיבות שבהן אימוצן יביא למעשה להימנעות מתשלום מס. לכן אנו סבורים כי במישור העקרוני, אין מקום לאמץ חזקות חלוטות לתושב חוץ, אלא חזקות הניתנות לסתירה או לסייג אותן בכך שהן לא תחולנה לגבי תושבי ישראל. עמדתנו זו מתיישבת גם עם הביקורת הכללית שהובעה בספרות ובפסיקה על השימוש בחזקות חלוטות בדיני המס, אשר מצדיקה צמצום השימוש בהן. ראו, למשל: דוד גליקסברג גבולות תכנון המס 121–122 (1990); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750, 766–767 (2003); ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 15 (נבו 2012.1.2).

חזקה זו יכולה לפתור רק מקרים של הימנעות כפולה ממס שבהם מתעוררת שאלת תושבות. אין היא רלוונטית במקרים של הימנעות כפולה ממס המתבססים על נסיבות אחרות. דוגמה לכך היא עניין הפועל אוסישקין, לעיל ה"ש 15. באותו מקרה דוגנה פרשנותה של אמנת המס בין ישראל לבין ארצות-הברית ביחס למיסוי ספורטאים ורים. אילו הייתה מאומצת הפרשנות שבה דגלה המערערת, היו מצליחים ספורטאים אמריקניים להימנע בנסיבות מסוימות מתשלום מס הן בישראל הן בארצות-הברית. בית המשפט העליון הביא שיקול זה בחשבון בעת פרשנות האמנה ובין היתר עקב כך דחה את הפרשנות שלה טענה המערערת.

161

באופן זה תוכל מדינת ישראל להבהיר את עמדתה ביחס לטענת היעדר תושבות פיסקאלית, מצב לא רצוי וספק אם אפשרי. אימוץ חקיקתי של חזקה זו יאפשר למדינת ישראל להבהיר כי זו היא גם עמדתה.

הצורך באימוץ חקיקתי של חזקת התושבות הפיסקאלית מתחדד על רקע העובדה שאומנם חלק מהחזקות הכמותיות החלוטות שהוצעו במסגרת דוח הוועדה ותזכיר החוק המקורי ייחסו משקל מסוים לנטל המוטל על היחיד להוכיח הפיכתו לתושב פיסקאלי של מדינה אחרת,¹⁶² אך חזקות אלו הושמטו מתזכיר החוק המעודכן. החזקות הכמותיות החלוטות המוצעות בתזכיר החוק המעודכן עשויות כולן לחול, לכאורה, גם אם היחיד אינו תושב פיסקאלי של מדינה אחרת.¹⁶³ – וספק, כאמור, אם לכך יש הצדקה. כך גם אין בתיקון המוצע התייחסות למקרים שבהם חזקות אלה לא מתקיימות – שהם המקרים העיקריים שבהם חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא נחוצה. אם יוחלט לאמץ חזקות כמותיות חלוטות לתושבי חוץ, ראוי לדעתנו לכל הפחות להבהיר כי הן תחולנה אך ורק במקרים שבהם היחיד הוא תושב פיסקאלי של מדינה אחרת.¹⁶⁴

2. הפרכת החזקה: הוכחת תושבות פיסקאלית במדינה אחרת

חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא או במדינת תושבות אחרת, שאליה עבר הנישום ובה השתקע, היא חזקה הניתנת לסתירה. על הנישום מוטל הנטל להראות כי ישנה מדינה אחרת שאליה עבר ושבה השתקע; כי הפך לתושבה הפיסקאלי של אותה מדינה; וכי הוא מדווח בה על הכנסותיו כתושב ומשלם בגין מס בהתאם להוראות הדין.

בעת המודרנית עומדת לנישום אפשרות קלה יחסית לעמוד בנטל זה: מרבית מדינות העולם מאפשרות לנישום לבקש מרשות המס אישור תושבות (certificate of residence), בדבר היותו תושב המדינה מבחינה פיסקאלית.¹⁶⁵ קבלת אישור תושבות מותנית בכך שהנישום אכן נחשב תושב פיסקאלי של

¹⁶² ראו, לדוגמה, הסייג לחלופה השנייה שהוזכרה לעיל בה"ש 157 והחלופות השנייה והשלישית שהוזכרו בה"ש 158 – המותנים, כולם, בכך שהנישום יוכיח כי הפך לתושב פיסקאלי של מדינה אחרת.

¹⁶³ שתי החזקות החלוטות המוצעות קובעות שנישום השוהה פחות ממספר מסוים של ימים בישראל אינו תושבה. אין ערובה לכך שנישום שלגביו תחולנה חזקות אלו (אילו תאומצנה) אכן ייחשב תושב פיסקאלי של מדינה אחרת ויתמסה אצלה.

¹⁶⁴ זאת הגם שבהתאם לחזקה הפסיקתית, לאמיתו של דבר אין בכך די ועל הנישום להוכיח גם שהוא ניתק זיקותיו למדינת המוצא או למדינת התושבות הקודמת, לפי העניין. זאת בשלם לב לכך שאדם יכול להיות תושב פיסקאלי של יותר ממדינה אחת. ראו להלן בפרק 2.1.

¹⁶⁵ כפועל יוצא מכך, חלק מהחזקות החלוטות שהוצע לאמץ בדוח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי ביחס לתושב חוץ הותנו בכך שהנישום ימציא אישור תושבות.

המדינה ועליו להראות כי הוא מדווח במדינה על כלל הכנסותיו כתושב ומשלם בגינן מיסים. משמע, אישור זה לא יינתן לתושב חוץ המדווח רק על הכנסות שהפיק במדינה. גם רשות המסים בישראל מפיקה לפונים אליה אשר עומדים בתנאים אלו אישור שלפיו הם תושבים פיסקאליים של מדינת ישראל.¹⁶⁶ לעיתים, הרשות דורשת מתושבי חוץ המתגוררים בישראל וטוענים כי הם נותרו תושבים של המדינה שממנה הגיעו לישראל (או של מדינה אחרת) אישור בדבר תושבותם בה.¹⁶⁷

אישור תושבות אינו הדרך היחידה להוכחת השתקעות במדינה אחרת והפיכה לתושב בה. עם זאת, היעדר אישור תושבות, שניתן כאמור להשיגו בקלות יחסית, עשוי לעורר תהיות בדבר מהימנות גרסתו של הנישום.¹⁶⁸ משכך הנטל המוטל על נישום בעניין זה הוא גבוה.

מלבד הוכחת האינדיקציות העובדתיות המעידות מבחינה מהותית על כך שנישום הפך לתושב פיסקאלי של המדינה הרלוונטית, מצופה ממנו לעמוד בשתי דרישות נוספות. ראשית, עליו להמציא לרשות המסים את הדוחות שהגיש לרשות המס באותה מדינה. שנית, עליו להראות כי הוא דיווח בהם על מלוא הכנסותיו מכל מקום בעולם כתושב של אותה מדינה ושילם את המיסים בגינן בהתאם להוראות הדין באותה המדינה.¹⁶⁹

בהתחשב בכך שאדם יכול להחזיק בית קבע ו"מרכז חיים" במספר מדינות¹⁷⁰ ואף להיחשב תושב פיסקאלי של יותר ממדינה אחת, אין די בכך שאדם יוכיח כי

¹⁶⁶ ראו תמצית החלטת מיסוי 9857/12 "קביעת תנאים אשר בהתקיימם ייחשב יחיד לתושב ישראל לעניין אמנה – החלטת מיסוי בהסכם" מיסים כו' 6/ג-127 (2012); תמצית החלטת מיסוי 6830/17 "קביעת הכללים ליחיד שהגיע לישראל ושוחרר על זיקה למדינה המקורית – החלטת מיסוי בהסכם" מיסים לא/ג-87 (2017). ראו גם ישראלי, לעיל ה"ש 5, בעמ' א-13.

¹⁶⁷ ראו תמצית החלטת מיסוי 2519/17 "עובדי Relocation – החלטת מיסוי בהסכם" מיסים לא/ג-24 (2017). השוו גם לחזקות החלטות בעניין "תושב חוץ" שהוצע לאמץ במסגרת דוח הוועדה לרפורמה במיסוי בינלאומי.

¹⁶⁸ זאת אלא אם בידו הוכיח כי רשות המס במדינה הרלוונטית לא נוהגת להנפיק אישורי תושבות, או כי אירעו נסיבות אובייקטיביות אשר מנעו ממנו באופן סביר להשיגו.

¹⁶⁹ תשלום המיסים הוא בהתאם להוראות הדין. ייתכן מצב שבו הכנסה מסוימת לא חייבת במס במדינת התושבות או זוכה לפטור או לדחיית מס. כך, למשל, ישנן מדינות דוגמת בריטניה המחילות משטר של RND שלפיו תושב בריטניה לא יתחייב במס על הכנסות שהופקו מחוץ לבריטניה ולא נתקבלו בבריטניה (קרי, התקבולים מן ההכנסות לא הובאו לבריטניה). בדומה, מדינת ישראל מעניקה פטורים מסוימים ממס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים. לדיון בכך ראו להלן פרק 4.1. אי-תשלום מס בגין הכנסה נוכח הוראות הדין במדינה לא יפגע אפוא ביכולתו של הנישום להוכיח כי הפך לתושבה.

¹⁷⁰ עניין פלוגי, לעיל ה"ש 4, בפס' 21; עניין חסארמה, לעיל ה"ש 23, בפס' 13-14 לפסק הדין של השופט עמית; ו"ע (מחוזי ת"א) 13755-04-23 בולג נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב, פס' 26 (נבו 6.5.2024).

הפך לתושב פיסקאלי של מדינת אחרת. השאלה היא אם הוא ניתן את זיקותיו למדינת ישראל במידה כזו המצדיקה לקבוע כי הוא לא היה גם תושב פיסקאלי של מדינת ישראל בשנים הרלוונטיות.¹⁷¹

עם זאת, במקרה שבו מדינת ישראל מבקשת למסות נישום שלו תושבות פיסקאלית כפולה,¹⁷² היא עשויה להידרש – אם הנישום מוכיח כי הוא אכן דיווח על ההכנסות הרלוונטיות ושילם בגין מס במדינה אחרת – לתת ביטוי למיס החוץ ששילם במסגרת קביעת החבות במס בישראל.¹⁷³

לקיומה של תושבות פיסקאלית כפולה – הן במדינת ישראל הן במדינה נוספת – יש נפקות מעשית בשני מקרים. הראשון כאשר למדינת ישראל מוקנית זכות המיסוי הראשונה בהתאם לאמנה למניעת כפל מס שחלה בנסיבות המקרה. השני, כאשר זכות המיסוי הראשונה אינה של מדינת ישראל אך שיעור המס הזר על ההכנסות הרלוונטיות נמוך יותר משיעור המס עליהן במדינת ישראל. בנסיבות אלו זכות המיסוי השווייטית תאפשר למדינת ישראל לחייב הכנסות אלו במס תוך מתן ביטוי למס הזר ששולם, באופן שיניב מיסוי חלקי נוסף בישראל.

3. מקומו הראוי של עקרון ההימנעות הכפולה ממס בדין הישראלי

עד פסק הדין בעניין אמית, עיקרון ההימנעות הכפולה ממס נשא בדין הישראלי מעמד של אינדיקציה ראייתית במסגרת המבחן המהותי של התושבות הפיסקאלית. לא הייתה זו אינדיקציה מכרעת, ולמעשה ככל שידעיתנו מגעת לא היה עד אז מקרה שבו שימשה אינדיקציה זו כשיקול עיקרי בהכרעה.¹⁷⁴ במידה רבה, עניין אמית היה המקרה הראשון שבו שיקול זה שימש שיקול עיקרי הן

¹⁷¹ ראו, למשל, עניין Hauser, לעיל ה"ש 96, שבו קבע בית המשפט למיסים כי בצד הפיכתו של המערער לתושב איי הבהאמה, הוא נותר תושב פיסקאלי של קנדה.

¹⁷² אם מדובר במי שהפיק הכנסה במדינה שבה לשיטתו הוא תושב ומדובר במדינה שחתמה עם מדינת ישראל על אמנה למניעת כפל מס, תחולנה הוראות האמנה לקביעת התושבות הפיסקאלית וזכויות המיסוי ותגברנה על הוראות הדין הפנימי (ס' 196 בפקודת מס הכנסה). בנסיבות מסוימות עשויה אפוא מדינת ישראל, בהתאם להוראות האמנה, להיות מנועה מלמסות את הנישום חרף העובדה שלפי דינה הפנימיים מדובר בתושב ישראל.

¹⁷³ זאת בין מכוח כללי הזיכוי בגין מיסוי חוץ הקבועים בס' 200–210 בפקודת מס הכנסה, בין מכוח אמנה למניעת כפל מס ככל שכזו נחתמה בין מדינת ישראל לבין המדינה הרלוונטית וכפוף לכללי חלוקת "עוגת המס" בין המדינות (ראו ע"מ (מחוזי ת"א) 45306-02-17 פ.ק. גנרטורים וצייד בע"מ נ' פקיד שומה חולון (נבו 16.12.2020); ערעור נדחה: ע"א 8382/21 פ.ק. גנרטורים וצייד בע"מ נ' פקיד שומה חולון (נבו 24.7.2023)). מקום שבו זכות המיסוי הראשונה מוקנית למדינת ישראל, הנישום יידרש לשלם את המס המלא בה; ואם שילם קודם לכן מס במדינה האחרת בגין אותן הכנסות, יהיה עליו להגיש בקשה להחזר מס שם. ראו והשוו לעניין פ.ק. גנרטורים הנ"ל.

¹⁷⁴ עניין פלוני היה המקרה הראשון שבו שימשה אינדיקציה זו כתנא דמסייע למסקנה העובדתית שאליה הגיע בית המשפט בעניין התושבות הפיסקאלית.

בהכרעה הנסיבתית במקרה הנתון¹⁷⁵ הן באימוץ חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא. הפרכת החזקה באמצעות הוכחת השתקעות והפיכה לתושב פיסקאלי של מדינה אחרת כרוכה מנייה וניה בהוכחת דיווח על ההכנסות הרלוונטיות במדינה החדשה כתושבה ותשלום מס בגין בהתאם להוראות הדין בה.

כפי שהוצג לעיל, בכך יש כדי להגשים את עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית ולהבטיח שבכל רגע נתון תהיה לפחות מדינה אחת אשר תוכל למסות את מלוא הכנסותיו של הנישום, יהא אשר יהא המקום שבו הופקו. במובן זה, נראה כי ההלכה שאומצה בעניין אמית ממקמת את הקוביות במקומן. היא מעניקה לעקרון ההימנעות הכפולה במס את המשקל הראוי במסגרת כללי התושבות הפיסקאלית בדין הישראלי.

תחולתו של עיקרון ההימנעות הכפולה במס אינה מוגבלת כמובן לדיני התושבות הפיסקאלית: עוד בעניין בזה פסק בית המשפט העליון כי עיקרון זה נושא משקל בפרשנותם של דיני המס הישראליים;¹⁷⁶ ובעניין הפועל אוסישקין קבע בית המשפט העליון כי הוא נושא משקל אף בפרשנותן של אמנות למניעת כפל מס.¹⁷⁷ שרשרת פסיקתית זו מעידה כי עקרון ההימנעות הכפולה במס (וליתר הדיוק, השאיפה למנוע תוצאה זו) הוא כיום חלק בלתי-נפרד מדיני המס הישראליים.

4. הימנעות "סטטוטורית" כפולה ממס ומתושבות פיסקאלית

חרף חשיבותו הרבה של עקרון ההימנעות הכפולה ממס ואף שתוצאה זו אינה רצויה, יש לתת את הדעת לכך שבהינתן הוראותיהם של דיני המס המדינתיים של המדינות הרלוונטיות – תוצאה זו עשויה להיות אפשרית. אומנם לעיתים הפתרון עשוי להימצא בפרשנות אשר תמנע אותה,¹⁷⁸ אך במקרים שבהם פרשנות שכזו אינה אפשרית תוצאה זו עלולה להיות בלתי נמנעת.

¹⁷⁵ כך נקבע בבית המשפט המחוזי; וכך עולה מפסק דינו של השופט מזוז בערעור לפני בית המשפט העליון, שלו הסכימה השופטת וילנר.

¹⁷⁶ עניין בזה, לעיל ה"ש 17, בפס' מג.

¹⁷⁷ עניין הפועל אוסישקין, לעיל ה"ש 15.

¹⁷⁸ דוגמה לכך היא עניין הפועל אוסישקין, שם. באותו מקרה היו בנמצא הוראות בדיני המס האמריקניים שעשויות היו להקנות פטור ממס להכנסות מסוימות שתושבי ארצות-הברית הפיקו במדינות אחרות. בית המשפט העליון פירש את אמנת המס ישראל-ארצות-הברית באופן שיבטיח מיסוי בישראל וימנע הימנעות כפולה ממס. זאת במקרה שבו תושב ארצות-הברית אכן היה זכאי לפטור בארצות-הברית בגין הכנסותיו שהופקו בישראל.

דוגמה לכך בדין הישראלי היא הוראתו של סעיף 14 בפקודת מס הכנסה, כפי שתוקן במסגרת תיקון מס' 168 לפקודה.¹⁷⁹ במסגרתו של סעיף זה הוענק לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים¹⁸⁰ פטור ממס למשך עשר שנים בגין הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל.¹⁸¹ במישור המעשי, משמעותו של פטור זה היא שחרף היותם תושבי ישראל, במשך תקופה זו לא מחויבים נישומים אלה במס בישראל על בסיס פרסונלי.¹⁸² ככל שלא ייחשבו בתקופה זו בו-זמנית תושבים פיסקאליים של מדינת התושבות הקודמת או של מדינה אחרת – לא תהיה, למעשה, אף מדינה אחרת שבה הם יחויבו במס על בסיס פרסונלי. בהתאם לכך, אם מסיבה זו או אחרת הכנסות שזכו לפטור בדין הישראלי מכוח סעיף זה לא תחויבנה במס, על בסיס טריטוריאלי, במדינה שבה צמחו או הופקו (מדינת המקור) – תיווצר מציאות בעייתית. במצב כזה, תחת כנפיו של הדין הישראלי יצליח הנישום, הלכה למעשה, לא לשלם מס כלל על הכנסות אלו באופן שיביא להימנעות כפולה ממס.

במישור המעשי, הסדר זה שולל מנישומים הנכנסים לגדריו את התוצאה המתחייבת מהיותם תושבי ישראל: מיסוי הכנסות שהפיקו בכל העולם, על בסיס פרסונלי. הוא מאפשר להם להיות תושבי ישראל, אך להתמסות בישראל כאילו היו תושבי חוץ. כאמור, בהיעדר מדינת תושבות אחרת או מיסוי הכנסה מסוימת במדינת המקור – נוצרת, בחסות החוק הישראלי, הימנעות כפולה ממס. הלכה למעשה, המדינה "מסייעת" בדרך זו לנישומים מסוימים ומספקת להם חלופה לטענה של "היעדר תושבות". זאת על-ידי מתן תושבות פיסקאלית ישראלית במישור הפורמלי, בלי שגלווה לה מיסוי על בסיס פרסונלי כמתחייב מכך, למשך עשר שנים.¹⁸³ בצד הפטור ממס ניתן לזכאים לו גם פטור מדיווח על הכנסות אלה. בכך יש כדי לפגוע באופן ניכר בידיעותיה של רשות המסים על היקף

179 חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008.

180 "תושב חוזר ותיק" מוגדר בסעיף 14(א) בפקודת מס הכנסה, כ"יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות".

181 בהתאם לס' 14(א) רישא, הפטור חל על הכנסות מהמקורות המנויים בס' 2, א2 ו-3 בפקודת מס הכנסה. ראו גם: ס' 97(ב)(1), המקנה פטור ממס רווח הון בגין מכירת נכס שהיה לעולה החדש או לתושב החוזר הוותיק מחוץ לישראל; סיפת החלופה השנייה של הגדרת "תושב ישראל" בס' 1 לגבי חבר בני אדם, שלפיה במשך תקופה זו חבר בני אדם זר ש"השליטה על עסקיו וניהולם [...] מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק", ובעקבות זאת אמור היה להיחשב תושב ישראל, לא יחשב תושב ישראל, באופן שמקנה פטור ממס בישראל על הכנסות שהפיק מחוץ לישראל.

182 עניין תלמי, לעיל ה"ש 26, בפס' 2.

183 אני מודה לקורא האנונימי על חידודה של נקודה חשובה זו.

הכנסותיו של הנישום במהלך שנים אלה – וכתוצאה מכך נפגמת אפשרות המיסוי גם בשנים שלאחר פקיעת הפטור.¹⁸⁴ השלכותיו השליליות של הסדר זה הובילו לביקורת משמעותית שהופנתה כלפיו לאורך השנים.¹⁸⁵ בביקורת שנערכה מטעם הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס הפועל תחת ארגון ה-OECD נמצא ליקוי משמעותי בקיומו של פטור מדיווח, ובעקבות זאת פורסמו תזכיר חוק והצעת חוק לביטולו.¹⁸⁶ תיקון מס' 272 לפקודת מס הכנסה, שבמסגרתו עוגן בחקיקה תיקון מוצע זה, הוביל לביטול הפטור מדיווח ביחס לנישומים שהיו לעולים חדשים או לתושבים חוזרים ותיקים החל מיום 1.1.2026 ואילך.¹⁸⁷ אך ביטול הפטור מדיווח אין בו די. יש ספק משמעותי בדבר רציותו של הפטור ממס, שלדבריו של פרופ' י' אדרעי הוא "המצאה ישראלית" שאין לה אח ורע במדינות אחרות,¹⁸⁸ המעקר מתוכן את המיסוי על בסיס פרסונלי במדינת תושבותם הפיסקאלית (ישראל) של נישומים שעליהם הוא חל, ואשר אינו עולה בקנה אחד עם השאיפה להבטיח שלא תתקיים הימנעות כפולה ממס. הדברים אמורים במיוחד בהינתן היקפו הכה משמעותי מבחינת סוגי ההכנסות שעליהם הוא חל ומבחינת תקופת הזמן הניכרת שבמהלכה הוא ניתן, ובשים לב להחלתו גם על כספים שהנישום מעביר לישראל.¹⁸⁹

184 אחת הדרכים העיקריות של רשות המסים לבחון את אמיתות דיווחיו של הנישום היא דרישה להגיש הצהרת הון. מקום שבו אין הונו של הנישום תואם את דיווחיו, הדבר עשוי להעיד על העלמת הכנסות. היעדר דיווח על הכנסות במהלך שנות הזכויות לפטור מאפשר לנישום לטעון – מקום שבו נמצאו בשנים מאוחרות הפרשי הון בלתי-מוסברים – כי מקורם הוא בהכנסות פטורות בשנים שבהן היה זכאי לפטור. בהיעדר דיווח בזמן אמת, יש לרשות המסים קושי רב לבדוק את אמיתותה של טענה זו.

185 ראו, למשל: מבקר המדינה "פטור מדיווח לעולים חדשים ולתושבים חוזרים ותיקים – רשות המסים בישראל" דוח מבקר המדינה 65 א (2014); מאמר מערכת "לבטל את חוק מילצ'ן" הארץ (19.2.2018) <https://bit.ly/3YjoFnd>; הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת "סיכום דיון בנושא: תיקון 16 לפקודת מס הכנסה (חוק מילצ'ן) מעניק פטור גורף, בלתי מידתי ושעלול להוות כר נרחב להבנת הון – פטור מדיווח לעולים חדשים ולתושבים זרים – דוח מבקר המדינה 65 א (2014)" (26.2.2018).

186 ראו: תזכיר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס') (... (תיקונים להגברת השקיפות בדיני המס ולעמידה בדרישות בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד–2024 והצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 270) (תיקונים להגברת השקיפות בדני המס ולעמידה בדרישות בין לאומיות בעניין חילופי מידע), התשפ"ד–2024, שפורסמו בעקבות ביקורת מטעם הפורום העולמי לשקיפות וחילופי מידע למטרות מס הפועל תחת ארגון ה-OECD. ס' 1 וכן ס' 13 (שבו עוגנה הוראת התחולה) בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 272), התשפ"ד–2024.

188 סיכום דיון הוועדה לענייני ביקורת המדינה של הכנסת, לעיל ה"ש 185.
189 השוו, למשל, למשטר הפטור בבריטניה שמוגבל רק להכנסות מסוימות שהופקו מחוץ לבריטניה ולא הובאו אליה. ראו לעיל ה"ש 169.

5. תושבות פסקאלית כפולה ונסיעות ארעיות מחוץ לישראל

בעת המודרנית יכולות להיות נסיבות נורמטיביות שונות המובילות אנשים לנסוע מחוץ לישראל. נסיעות אלה עשויות להימשך תקופות ארוכות. צעירים רבים לאחר שחרורם משירותם הצבאי נוהגים לנסוע לטיולים ארוכים בחו"ל; יש שבוחרים ללמוד בחו"ל את לימודיהם הגבוהים, בין תארים ראשונים בין תארים מתקדמים; יש העוברים מטעם עבודתם לעבוד תקופה קצובה בחו"ל (relocation), או העובדים מרחוק כ"נוודים דיגיטליים". גם בקרב גמלאים לאחר פרישתם רווחת התופעה של ניצול הזמן הפנוי לנסיעות מחוץ למדינה מסיבות שונות.¹⁹⁰

השאלה אם נסיעה מסוג זה, שעשויה לארוך תקופה בלתי מבוטלת ואף שנים, מנתקת את תושבותו של אדם במדינת המוצא והופכת אותו לתושב של מדינת היעד מעוררת מורכבות. אומנם מדובר בשאלה עובדתית, אך אין היא חפה משיקולי מדיניות.

מן הבחינה המהותית, לפי טבעה תושבות מבוססת על מרכז חייו הרגיל של האדם, להבדיל ממקום שבו הוא שוהה באופן ארעי, או אגב אירוע בלתי רגיל או נקודתי בחייו.¹⁹¹ יש לבחון אפוא אם אכן מדובר בנסיעה ארעית לפי טיבה ובאופן ספציפי יותר, אם היא אכן כרוכה בניתוק תושבות פסקאלית.¹⁹² בפסק הדין בעניין אמית התייחס השופט מזוז לנסיעה מחוץ למדינה לצרכים שונים שהם לרוב ארעיים מטבעם (לימודים, relocation לצורכי עבודה, שליחויות, פעילויות ספורטיביות או אומנותיות) וציין כי "שהות כאמור בחו"ל אינה מצביעה בהכרח על כוונה לנתק את קשר התושבות לישראל בהעדר אינדיקציה ברורה לעשות כן כאמור". ואכן, בבחינת השאלה אם קיימות אינדיקציות עובדתיות-אובייקטיביות לניתוק קשר התושבות לישראל המשקל שיינתן לסיבות השונות לנסיעה לחו"ל

¹⁹⁰ כך, למשל, בעניין Snow, לעיל ה"ש 81, נסעה המערערת, לאחר פרישתה לגמלאות מעבודתה כמורה, מטעם ארגון התנדבותי קנדי, לסייע בכתיבתן של תוכניות הלימוד בבליז. בדומה, כ"ל (אזורי ת"א) 16-01-11078 גולדברום – המוסד לביטוח לאומי (נבו) 21.8.2017. נסע המערער לפולין והתגורר שם לצורך איתור נכסי משפחתו שנספו בשואה. ראו גם כ"ל (אזורי ת"א) 19-12-48524 הובר – המוסד לביטוח לאומי (נבו) 11.4.2021. שבו, לאחר פרישתו לגמלאות, החל המערער לנסוע ברחבי העולם ובין היתר להונגריה, שם הכיר בת זוג.

¹⁹¹ ראו, למשל, Goldstein v. R., 2014 FCA 27, para 2. במקרה זה ציין בית המשפט הפדרלי לערעורים בקנדה כי "[...] a person is resident in the country where he or she, in the settled routine of life, regularly, normally or customarily lives, as opposed to the place where the person unusually, casually or intermittently stay" ראו גם The Queen v. Laurin, 2008 FCA 58, para. 2.

¹⁹² עניין חסארמה, לעיל ה"ש 23, בפס' 3 לפסק הדין של השופט עמית, שבו צוטטו בהסכמה דברים דומים שנאמרו בהקשר אחר בעניין זלקינד, לעיל ה"ש 40, בעמ' 319-320.

אינו בהכרח אחיד. יש לבחון את מלוא נסיבות המקרה תוך מתן דגש לאלה המעידות כי מדובר בנסיעה ארעית או, להבדיל, בנסיעה בעלת אופי מסוים של קבע.

כך, למשל, יש הבדל בין סטודנטים הנוסעים ללימודים לתקופה קצובה מחוץ למדינתם ואשר במצב הדברים הרגיל מתכננים לחזור אליה מיד בתום לימודיהם,¹⁹³ לבין נסיעה הכרוכה בניתוק משמעותי יותר של הזיקות למדינת המוצא תוך השתקעות במדינה אחרת. בהתאם לכך, לגבי סטודנטים נפסק כי אין ככלל בנסיעתם, גם אם היא למספר ארוך של שנים (שבע שנות לימודי רפואה, למשל), כדי לנתק את זיקתם למדינת מוצאם ואת היותם תושביה.¹⁹⁴ בצד זאת, דומה כי יש להבחין בין נסיעה לצורך לימודים של יחיד כשמשפחתו נותרת בישראל, לבין נסיעה האורכת מספר רב של שנים ואשר במסגרתה הנישום עובר עם משפחתו וילדיו למדינה אחרת ומשתקע בה. מקרה זה האחרון עשוי להעיד ביתר קלות על ניתוק תושבות ועל הפיכתם לתושבי המדינה החדשה.¹⁹⁵ הדברים אמורים גם בנוגע ל-Relocation מטעם מקום עבודה מקומי במדינה אחרת. נסיעה לפרק זמן קצוב ומוגדר שאינו ארוך למדי תיחשב לרוב ארעית מטבעה. במקרה כזה, זיקת התושבות למדינת המוצא לא תנותק.¹⁹⁶ זאת במיוחד

¹⁹³ עם זאת, המציאות מלמדת שלא כך תמיד. ראו, למשל: Kaplan v. R., 2014 TCC 215 (המערער שהיה אזרח קנדה נסע לארצות-הברית ללימודים בישיבה ונותר שם משך שנים רבות).

¹⁹⁴ ראו עניין סטודנט, לעיל ה"ש 41 וכן עניין צור, לעיל ה"ש 46, בפס' 32 שם קבע השופט ר' סוקול כי: "ברי כי סטודנט היוצא רק ללימודים בחו"ל, אינו מתכוון לשנות את מרכז חייו ואינו משנה בהכרח את הזיקות הרלבנטיות. לפיכך אף נפסק במקרים שונים כי סטודנט היוצא ללימודים בחו"ל אינו משנה בכך את מקום התושבות שלו". ראו גם הפסיקה שהובאה לעיל בה"ש 43 באשר לתושבות סטודנטים לצורך חוק הביטוח הלאומי; וכן Gou v. R., 2003 TCC 23 (נסיעה לפוסט-דוקטורט בארצות-הברית לא ניתקה את תושבות המערער בקנדה); Perlman v. R., 2010 TCC 658 (בית המשפט למיסים בקנדה פסק שבמקרה הספציפי שלפניו, גם תקופה בת 16 שנים של לימודים בחו"ל לא הייתה כרוכה בניתוק התושבות בקנדה).

¹⁹⁵ ראו, למשל, Snow v. R., 2012 TCC 78. במקרה זה בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי נסיעה בת שמונה שנים מקנדה לניו-זילנד לצורך לימודי תואר שני ולאחר מכן דוקטורט הייתה כרוכה, בשלב מסוים, בניתוק תושבות בקנדה תוך השתקעות בניו-זילנד באופן קבוע, הגם שמיד בתום הלימודים חזרה המשפחה לקנדה. יצוין כי עובדותיו של מקרה זה ייחודיות, בשים לב לכך שרעייתו של הנישום, הגם שהייתה תושבת קנדה זה שנים רבות, הייתה במקור מניו-זילנד ושם התגוררה משפחתה. ייתכן שעובדה זו הקלה על המסקנה כי המשפחה אכן השתקעה בניו-זילנד דרך קבע לאחר כמה שנים.

¹⁹⁶ ראו, למשל: Fatima v. R., 2012 TCC 49 (בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי relocation לפקיסטן לתקופה בת כשנתיים לא היה כרוך בניתוק התושבות הקנדית); עניין Hertig, לעיל ה"ש 130 (בית המשפט למיסים בארצות-הברית פסק כי relocation לאפגניסטן לתקופה בת כשלוש שנים לא היה כרוך בניתוק התושבות בארצות-הברית); Johnson v. R., 2007 TCC 288 (בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי relocation לסעודיה לתקופה בת כשנתיים לא היה כרוך בניתוק התושבות הקנדית); Gaudreau v. R., 2004 TCC 840 (בית

מקום שבו הנישום ממשיך להיות מועסק במדינת המוצא ולא בידי מעסיק מקומי במדינת היעד.¹⁹⁷ מנגד, נסיעה לפרק זמן בלתי-מוגדר או לפרק זמן ארוך עשויה לשאת אופי קבוע יותר ולהיות כרוכה בניית תושבות. גם בעניין זה יש רלוונטיות לשאלה אם הנישום נסע לצורך עבודה לבדו או עם משפחתו. אם הנישום מותיר את משפחתו במדינת תושבותו ונוסע לעבוד במדינה אחרת – גם אם לתקופה שאינה קצרה – הוא יתקשה להוכיח כי אכן ניתק את תושבותו הפסיקאלית והשתקע במדינה אחרת.¹⁹⁸ (אלא אם הוא מוכיח כי הוא ניתק בפועל את קשרי המשפחה).¹⁹⁹ זאת בהינתן התפיסה "שבמצב הדברים הרגיל, אדם קושר את משפחתו למקום מושבו הקבוע".²⁰⁰

המשפט למיסים בקנדה פסק כי relocation למצרים לתקופה בת כארבע שנים לא היה כרוך בניית תושבות הקנדית). ראו גם *Barton v. R.*, 2007 TCC 222, שבו בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי נסיעה לצורכי עבודה לארצות-הברית, לתקופות קצרות שהוארכו מעת לעת תוך הותרת המשפחה בקנדה וחזרה לקנדה עשרות פעמים בשנה כדי לשהות עמם, לא הביאה לניתוק התושבות הקנדית. אך, מנגד, ראו *Salt v. R.*, 2007 TCC 118, שבו בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי relocation לאוסטרליה לתקופה בת כשנה וחצי היה כרוך בניית תושבות הקנדית תוך שהמערער הפך לתושב אוסטרליה בתקופה האמורה; וזאת בין היתר מאחר שהוא השכיר את ביתו הקנדי במהלכה. כן ראו עניין צור, לעיל ה"ש 46, בפס' 32, שבו בית המשפט המחוזי פסק כי relocation למשך שנתיים וחצי שבמהלכן קיבלה המערערת את שכרה מהמעסיק הישראלי שאצלו עבדה קודם לכן הביא לניתוק התושבות ולהפיכתה לתושבת הונג קונג. ראו גם החלטת מיסוי 5237/14 "עובדי relocation – החלטת מיסוי בהסכם (2014) (הכרה ב-relocation לתקופה בת שלוש שנים במדינת אמנה כמנתק תושבות בישראל).

כך אירע במרבית המקרים שנסקרו בהערה הקודמת. כך נקבע גם באופן מפורש בדין הישראלי ביחס לעובדים המועסקים בגופים ציבוריים. ראו תק' (2) לתקנות קביעת תושבות, שלפיה "יראו כתושב ישראלי יחיד שאינו תושב ישראל כאמור בפסקה (א) (4) להגדרה 'תושב ישראלי' או 'תושב' שבסעיף 1 לפקודה (להלן – ההגדרה) [...] (2) אם הוא עובד של מעביד אחר המפורט בפס' (א) (4) להגדרה – אם יחסי עובד מעביד בינו לבין אותו מעביד החלו כאשר היה היחיד תושב ישראל, ובלבד שלא חלפו חמש שנים מיום שהחל היחיד לעבוד אצל אותו מעביד מחוץ לישראל, והכול אלא אם כן הוכיח אחרת להנחת דעתו של פקיד השומה".

ראו, למשל, *Bensouilah v. R.*, 2009 TCC 440. במקרה זה בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי נסיעתו של המערער לסעודיה לעבודה במשך שלוש שנים לא הביאה לניתוק תושבותו בקנדה, מקום שבו משפחתו – רעייתו וילדיו – נותרו בקנדה. ראו גם עניין **הסארמה**, לעיל ה"ש 23, בפס' 3 לפסק הדין של השופט עמית.

ניתוק קשרי המשפחה יכול להתרחש בעקבות גירושין, שעה שהילדים נותרים בחזקתו של בן הזוג השני. במקרה כזה שהות לתקופה של כמה שנים מחוץ למדינה עשויה להוביל לניתוק התושבות בה. ראו, למשל, *Nicholson v. R.*, 2003 TCC 86. עשויים להיות מצבים חריגים שבהם גם ללא גירושין פורמליים, יוכח כי אכן נוצרה הפרדה מהותית בין הנישום לבין משפחתו באופן שיתמוך במסקנה שלפיה נותקו הזיקות המהותיות בינו לבין מדינת תושבותו. כך אירע, למשל, בעניין **ספיר**, לעיל ה"ש 81.

עניין **הסארמה**, לעיל ה"ש 23, בפס' 3 לפסק הדין של השופט עמית. ראו עוד: עניין גונן, לעיל ה"ש 9, בפס' 1 לפסק הדין של השופטת מ' נאור (שחרף היותה בדעת מיעוט, הכירה בכך ש"ככלל [...] ניתן ללמוד מהמקום בו נמצא מרכז חייו של אחד מבני הזוג על מרכז

למעשה, התופעה של "תאים משפחתיים מפוצלים" (split families) אינה ייחודית ל־Relocation ויכולה להתעורר גם במקרים הנושאים אופי קבוע יותר.²⁰¹ באופן כללי, ניהול חיים במספר מדינות בו־זמנית אינו עניין נדיר בעת המודרנית.²⁰² בעידן שבו המרחק בין מדינות רבות הוא מספר לא גדול של שעות נסיעה או טיסה אפשר להתקל בדפוסי חיים מורכבים. ישנם אנשים העובדים ומתגוררים במהלך ימי השבוע (work days) במדינה פלונית, ואילו בסופי השבוע שוהים במדינה אלמונית, שבה מתגוררת משפחתם באופן קבוע. במדינות מסוימות הקרובות במיוחד זו לזו, יש אף כאלה המתגוררים במדינה אחת ונוסעים באופן יום־יומי לעבודה הממוקמת במדינה אחרת. זהו מקרה קלאסי של תושבות פיסקאלית כפולה, שבה אדם ייחשב תושב פיסקאלי של שתי המדינות בעת ובעונה אחת.²⁰³

יש להבחין בין Relocation מטעם מקום עבודה מקומי לבין אדם הנוסע למדינה אחרת לשם הקמת עסק פרטי שם. הקמת עסק פרטי מחייבת לרוב העברת משאבים ובראשם הון למדינת היעד. במקרה זה האחרון, בייחוד אם אדם נוסע למדינה הזרה עם משפחתו, עשוי הדבר להעיד ביתר קלות על ניתוק התושבות ועל הפיכתו לתושב המדינה הזרה.²⁰⁴

חיוו של בן הזוג האחר"; עניין ספיר, שם, בפס' 7 ("בדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו").

201 על תופעה זו ועל בחינת תושבות פיסקאלית לאורה ראו ליאור גוימן ומוטי סבן "ככה זה כשאין שניים" – פיצול התא המשפחתי במסגרת קביעת מעמד התושבות לצורכי מס" מיסים כח/א-18 (2014).

202 ראו הפסיקה שהוזכרה לעיל בה"ש 13 והטקסט הנלווה לה.

203 ראו, למשל, Allchin v. R., 2005 TCC 711. במקרה זה המערערת התגוררה בקנדה ונסעה באופן יום־יומי לארצות־הברית, שם עבדה כאחות בבית־חולים ושם החזיקה במעמד של קבע (Green card). בית המשפט למיסים בקנדה פסק בנסיבות אלה כי היא החזיקה בתושבות פיסקאלית של שתי המדינות. ראו גם Allchin v. R., 2004 CAF 206 שבו קיבל בית המשפט הפדרלי לערעורים בקנדה ערעור על הכרעה שונה של בית המשפט למיסים ב"סיבוב הראשון" והחזיר לו את הדיון לבחון תושבותה של המערערת תחת ההנחה שאכן יכולה להיות לה תושבות פיסקאלית בשתי המדינות. אפשרות מיסוי של הנישום תהא כפופה, כאמור, לשאלה אם חלה אמנה למניעת כפל מס ולהוראותיה. השוו גם לב"ל (אזורי ח') 12-23-18491 נוח – המוסד לביטוח לאומי (נבו) 8.12.2024. התובעת עקרה עם בן זוגה לארצות־הברית והתגוררה עימו שם במשך שנים רבות. בשלב מסוים היא חזרה באופן חלקי לישראל, כדי לטפל בבני משפחה מבוגרים ולקבל בה טיפול רפואי. בית הדין האזורי לעבודה קבע כי בנסיבות המקרה יש להכיר בה כבעלת תושבות כפולה, בארצות־הברית ובישראל.

204 ראו, למשל, Nedelcu v. R., 2008 TCC 417. במקרה זה המערערת עברה עם בן זוגה וילדיה מקנדה לרומניה, כדי לשהות עם הורי בן הזוג וכדי שהאחרון יקים שם עסק. בית המשפט למיסים בקנדה פסק כי המערערת פסקה מלהיות תושבת קנדה, באופן השולל ממנה את הזכאות להקלות בגין ילדים. ראו גם ב"ל (אזורי ב"ש) 21-06-20330 גולאשוילי – המוסד לביטוח לאומי (נבו) 26.3.2025, שבו הגיע בית הדין האזורי לעבודה בנסיבות דומות להכרעה כי התובעת (שהצטרפה לבן זוגה בגיאורגיה, שם הקים עסק)

מורכב יותר הוא המקרה של גמלאים, המנצלים את תקופת הפרישה כדי לטייל בעולם ולעיתים עוברים להתגורר במדינות אחרות. בעוד תייר הממשיך לשהות בחלק מזמן זה במדינתו ושומר על קשרים אליה לא מאבד ככלל את תושבותו בה,²⁰⁵ בתי הדין לעבודה הלכו רחוק יותר ופסקו כי אף עקירה מסיבות אלה ואחרות למדינות אחרות בגיל השלישי אין בה די – לנוכח זיקתם רבת השנים של אותם גמלאים למדינת ישראל – כדי לנתק את תושבותם בישראל.²⁰⁶ הגם שלהיסטוריה של אדם ולתושבותו הקודמת יש משקל,²⁰⁷ והדבר בא לידי ביטוי, כאמור, בחזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא – אין לנחך כי מסקנה כזו עלולה לעורר קושי: העובדה שאדם התגורר בישראל משך שנים רבות והחזיק זיקות הדוקות בה אין משמעה בהכרח כי הוא ימשיך להיחשב תושבה. זאת במיוחד אם מוכח, על בסיס בחינת מלוא האינדיקציות העובדתיות-האובייקטיביות הרלוונטיות, כי הוא אכן עבר להתגורר דרך קבע במדינה אחרת, השתקע בה והתערה בה. ספק אפוא אם מבחינה מהותית, בנסיבות האמורות, אדם אכן נחשב לתושב, לא כל שכן תושב פיסקאלי, של מדינת ישראל.²⁰⁸ אפשר להסביר את עמדתם זו של בתי הדין לעבודה בהוראותיו של חוק הביטוח הלאומי, שלפיהן הזכאות לחלק מהגמלאות ומהקצבאות מותנית בכך שהמבוטח הוא תושב ישראל בעת קבלתו. מקום שבו מתקיימות תכליותיה של הגמלה או הקצבה הרלוונטית, יהיה חייב אפוא בית הדין לעבודה להכריע שמדובר בתושב ישראל כדי שיזכה להן. לדעתנו ההצדקה להתניה זו – למצער ביחס לחלק מהגמלאות ומהקצבאות – מוטלת בספק.²⁰⁹

- פסקה מלהיות תושבת ישראל, באופן השולל זכאותה לקצבאות מהנתבע. ראו, למשל, עניין *Levene*, לעיל ה"ש 103. המערער, תושב בריטניה, פרש מהעבודה ולאחר כמה שנים שהתגורר בבריטניה במקום קבוע החל לנסוע למדינות שונות שבהן התגורר בבתי מלון. גם בשהותו בבריטניה, מספר חודשים בכל שנה, שהה בבתי מלון. בית הלורדים דחה את הערעור וקבע כי הוא נותר תושב בריטניה.
- ראו, לדוגמה, ב"ל (אזורי ת"א) 992-06-19 *חימוביץ* – המוסד לביטוח לאומי (נבו) 7.5.2020. במקרה זה גמלאי עבר לרומניה לאחר פרישתו מסיבות כלכליות, שם התחתן ושם התגורר. הוא שהה בישראל ימים בודדים בכל שנה לביקורים. חרף האמור נקבע כי לצורך קבלת קצבת אורח ותיק הוא תושב ישראל.
- ראו, למשל, *Sumption*, לעיל ה"ש 57, בעמ' 159–160 (המגיע למסקנה זו על בסיס דברי השופטים בעניין *Levene*, לעיל ה"ש 108).
- עם זאת, מקום שבו הנישום הציג מצג למוסד לביטוח לאומי שלפיו הוא תושב ישראל לצורך קבלת קצבאות או גמלאות, עלולה לצמוח לו מניעות מלטעון טענה עובדתית סותרת לצורך דיני המס. לדין בכך ראו בפרק הבא.
- כך, למשל, ספק בעינינו אם נכון להתנות את הזכאות לקצבת אורח ותיק – שלה זכאי תושב ישראל בהגיעו לגיל פרישה – בכך שהוא ימשיך להיות תושב ישראל לאורך כל אחת מהשנים לאחר פרישתו. ייתכן שנכון לקבוע, לדוגמה, כי מקום שבו אדם שילם דמי ביטוח לאורך תקופה מספקת של שנים (עשרים שנים, למשל), הוא יצבור זכאות לקצבת אורח ותיק לאחר פרישתו בין אם נותר תושב ישראל בין אם לאו. קביעת תנאי מסוג זה

ההכרעה בשאלת התושבות הפיסקאלית של נישום תלוית נסיבות והקשר. היא מושפעת מהסיבות שבעטיין אדם נסע ממדינה למדינה, ממאפייני נסיעתו ומהזיקות שנותרו לו למדינת המוצא. המורכבות הרבה עשויה להסביר את בחירתו של מחוקק המשנה להימנע מקביעת כללים קשיחים ביחס לתושבי ישראל הנוסעים לתקופות קצרות למדינות אחרות במסגרת תקנות קביעת תושבות,²¹⁰ המתייחסות רק לעובדי מדינה ולעובדים בגופים ציבוריים אחרים הנוסעים מטעם עבודתם למדינה אחרת.²¹¹ עם זאת, מורכבות, כידוע, לא אמורה לשחרר מן הצורך לקבוע כללים ברורים ככל האפשר לשם הגברת הוודאות והיציבות. במקרים מסוימים ניתנים לכך פתרונות נקודתיים באמצעות בקשות להחלטות מיסוי המוגשות לרשות המסים. אך ריבוי המקרים בעידן הגלובלי עשוי להצדיק בחינת האפשרות לעגן כללים ברורים יותר.²¹²

6. מסמכי נסיעה בעידן המודרני

אחת ההצדקות העיקריות למיסוי של אדם על בסיס תושבות במדינתו נעוצה בצריכתו (או ביכולתו לצרוך) מוצרים ושירותים ציבוריים שהמדינה מעניקה.

תביא במידה רבה לייתור התיקים המורכבים של גמלאים אשר בשנותיהם האחרונות מעדיפים לטייל בעולם או לעבור למדינה אחרת. שאז, לנוכח תכליתו הסוציאלית של הביטוח הלאומי, מעדיפים לרוב בתי הדין לעבודה לקבוע כי הם נותרו תושבי ישראל גם אם הם כלל לא מתגוררים בה ונעדרים זיקות מהותיות לה. זאת רק לצורך אישור זכאותם לקצבה או לגמלה. ואכן, בפסיקה ובספרות הובעה ביקורת על השימוש במבחן התושבות כבסיס לתשלום קצבת זקנה, בהינתן התמורות במוביליות בעידן הגלובלי ונטען כי יש הצדקה לשלמה, במקרים מסוימים, גם למי שאינם תושבי ישראל. ראו: בג"ץ 890/99 חלמיש נ' המוסד לביטוח לאומי, פ"ד נד(4) 423 (2000); ישראל דורון וטל גולן "עלייתה ונפילתה של פרשת חלמיש: 'תושבות' והזכות לקצבאות זקנה בעידן של גלובליזציה והזדקנות" משפט וממשל י' 637 (2007). לדיון במקור ההיסטורי של השימוש במבחן התושבות ביחס לקצבה זו, ראו: טל גולן "מבחן התושבות בהענקת קצבת הזקנה – קהילות, גבולות ומדינת הרווחה" ביטחון סוציאלי 69, 32 (2005); טל גולן "גלובליזציה, ציונות ומדינת הרווחה: המימדים המשתנים של מבחן 'התושבות' בהענקת קצבת זיקנה במאה ה-21" גרנטולוגיה וגריאטריה לג 67 (2006).

210 זאת להבדיל מהמקרה ההפוך של תושבי חוץ הנוסעים באופן ארעי למדינת ישראל מסיבות שונות, שלגביהם נקבעו הוראות מפורטות המתייחסות לשורה ארוכה של מטרות שלשמן הגיעו למדינת ישראל במסגרת תק' 3 לתקנות קביעת תושבות.

211 ראו תק' 2 לתקנות קביעת תושבות. מלבד עובדי מדינה חלות הוראות אלה גם על עובדי רשויות מקומיות, הסוכנות היהודית, הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד, חברות ממשלתיות, רשויות ממלכתיות או תאגידים ציבוריים.

212 השוו להצעה באוסטרליה לתקן את כללי התושבות לנוכח ריבוי ההתדיינויות. לסקירתה של הצעה זו ראו Ng, לעיל ה"ש 131.

מדובר באחד משיקולי המדיניות הרלוונטיים שיש להביא בחשבון בעת בחינת התושבות הפיסקאלית של הנישום. במישור המעשי, לעיתים בתי משפט נוהגים לבחון זאת כאחת מבין האינדיקציות העובדתיות המעידות על זיקתו של אדם למדינה. צריכת מוצרים ושירותים ציבוריים במדינה מעידה על זיקה אליה, במיוחד לצורכי מס.

בפסק הדין בעניין אמית הכיר בית המשפט העליון, לראשונה, בכך שעשויים להיות מקרים שבהם השירותים והמוצרים הציבוריים הנצרכים יהיו מצומצמים יחסית בכמותם, אך לא במהותם ובחשיבותם – ושעדיין הדבר יצדיק לראות בנישום כתושב המדינה. הדברים נאמרו בזיקה לעובדה שבאותו מקרה המערער החזיק במסמכי נסיעה – דרכון ורישיון נהיגה – אך ורק של מדינת ישראל. על בסיסם של מסמכי נסיעה אלה קיבל המערער אשרות שהייה במדינות השונות שאליהן נסע. מסמכי הנסיעה הישראליים הם אלו שאפשרו לו אפוא לנוע ברחבי העולם ולקיים את אורח-חיו. גם בפסיקה נוספת בישראל ומחוצה לה ייחסו בתי המשפט משקל רב למסמכי הנסיעה, בייחוד במקרים שבהם נישומים לא השתקעו ולא הפכו לתושבים של אף מדינה אחרת.²¹³

מלבד העובדה ששימוש במסמכי נסיעה של מדינה הוא אינדיקציה עובדתית לזיקתו של אדם אליה,²¹⁴ הקביעה שלפיה אדם הוא תושב של המדינה שבאמצעות מסמכיה הוא מסתובב בעולם מגשימה שיקולי הגינות בסיסיים. זאת בייחוד כאשר אותו אדם אינו מוכיח כי הוא תושב פיסקאלי של מדינה אחרת. משבזכות מדינתו נהנה אדם מהתנאים המאפשרים לו לקיים את אורח-החיים שבו בחר, אך ראוי שהוא גם יישא בחובות הנובעות מהקשר המהותי עם מדינתו ובראשן תשלום מיסים. זו היא אפוא זווית נוספת שדרכה אפשר לבחון את חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא וההצדקה לה; הצדקה היונקת חיותה מהשאיפה לסימטריה בין אדם למדינתו ולהגינות הן ביחסים ביניהם²¹⁵ הן ביחס בינו לבין יתר תושבי המדינה. כאמור, אין משמעות הדבר שלעולם די יהיה בשימוש במסמכי נסיעה של מדינה כדי להעיד על תושבותו הפיסקאלית של

²¹³ ראו, למשל: עניין Mullen, לעיל ה"ש 16, בפס' 51 ו-53; עניין Gaudreau, לעיל ה"ש 196; עניין בבחנוב, לעיל ה"ש 23, בפס' 43. לדיון בחשיבותם של מסמכי נסיעה ראו Lefebvre, לעיל ה"ש 138, בעמ' 778.

²¹⁴ יש לחדד כי מדובר באינדיקציה עובדתית חשובה, אך לא מכרעת. במילים אחרות, אין הכוונה לכך שדי בכך שאדם משתמש במסמכי נסיעה של מדינה כדי להביא לכך שהוא ייחשב תושב הפיסקאלי. שאלת התושבות הפיסקאלית צריכה להיקבע על בסיס כל האינדיקציות העובדתיות הרלוונטיות.

²¹⁵ ראו והשוו, בהקשר זה, לדיון ביחס לשאלה אם הפרט חב חובות הגינות לרשות המנהלית: בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ, פ"ד נב(1) 289 (1998); ע"מ 6076/22 עיריית חיפה נ' חברת תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ, פס' 13 (נבו 14.1.2024); וכן יצחק זמיר "חובות הגינות כלפי רשות מנהלית: בעקבות בג"ץ 164/97 קונטרס נ' משרד האוצר" משפט ועסקים כו 11 (2022).

אדם בה. אך בדיוק לשם כך קיימת חזקה זו: להטיל את הנטל על הנישום להוכיח שהוא הפך תושב פיסקאלי של מדינה אחרת. אם יעמוד בנטל זה, השימוש במסמכי נסיעה לא יהיה בו די כדי להצביע כשלעצמו על היותו תושב פיסקאלי של המדינה שהנפיקה מסמכים אלה.²¹⁶

7. "מפת האינטרסים" בבחינת התושבות והשלכותיה המעשיות

רבים מהכללים בדיני המס עוסקים בסיווג. נהוג להבחין בשאלות של סיווג בין המישור העיוני-מהותי לבין המישור המעשי-תוצאתי.²¹⁷ בעוד המישור הראשון נוגע לאמות המידה המהותיות להכרעה בשאלת הסיווג הרלוונטית, המישור השני נוגע להשלכות המעשיות שנושא עימו סיווג באופן זה או אחר.

כוחם של הדברים יפה גם באשר להיבטי תושבות. סיווג כתושב ישראל – או, להבדיל, כתושב חוץ – נושא עימו השלכות שונות. מלבד העובדה שתושבי ישראל חייבים בישראל במס בגין הכנסותיהם שהופקו בכל העולם, הסיווג כתושב ישראל נושא גם השלכות "חיוביות" מנקודת ראותם של נישומים: תושבי ישראל זכאים להקלות מס וליתרונות מס שונים שתושבי חוץ לא נהנים מהם.²¹⁸ הדבר אינו ייחודי לישראל וקיים גם במדינות אחרות.²¹⁹

הוא הדין גם במסגרת דיני הביטוח הלאומי. אין זה רק שהחובה לשלם דמי ביטוח מוטלת ככלל על תושבי ישראל בלבד. באותה מידה, הזכאות לגמלאות ולקצבאות שונות מכוח חוק הביטוח הלאומי, כמו גם לשירותי בריאות מכוח חוק ביטוח בריאות ממלכתי, עומדת ככלל לתושבי ישראל בלבד.²²⁰

²¹⁶ בצד זאת, אין לשלול את האפשרות שבצד השימוש במסמכי נסיעה תהיינה אינדיקציות עובדתיות נוספות אשר תצבענה על היותו של הנישום תושב פיסקאלי גם של המדינה שהנפיקה לו מסמכים אלו. כך אף אם הוא בִּרְזִמְנִית הפך תושב פיסקאלי של מדינה אחרת; וזאת לנוכח העובדה שנישום יכול להיחשב תושב פיסקאלי של יותר ממדינה אחת. ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פס' 8 (נבו 2.6.2015) (הדברים נאמרו שם לגבי סיווגה של הכנסה לפי המקורות השונים שבס' 2 בפקודת מס הכנסה).

²¹⁷ כך, למשל, תושבי ישראל זכאים לנקודות זיכוי (ס' 34 לפקודת מס הכנסה); חלק מהטבות המס לפי חוק מיסוי מקרקעין ניתן רק לתושבי ישראל (ס' 9(ג1) ו-49א(א) בחוק מיסוי מקרקעין). יצוין כי עקב כך שאלות הנוגעות לתושבות פיסקאלית יכולות להתעורר גם בויקה להקלות אלו. ראו, למשל, ו"ע (מחוזי י-ם) 22-10-2899 אייזלער נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים (נבו 27.5.2025).

²¹⁸ כך, למשל, חלק משמעותי מהליכי התושבות בפיסקה הקנדית עוסק ב-Child Tax Benefit, הניתן לתושבי קנדה בלבד. רשות המס הקנדית נוהגת לשלול את הזכאות להטבה ממי שנעדר מקנדה שנים רבות ופסק, לשיטתה, מלהיות תושב פיסקאלי שלה. במקרים מסוג זה, הנישום דווקא הוא זה הטוען כי הוא נותר תושב קנדה – כדי להמשיך להיות זכאי להקלה. ראו, למשל, עניין Nedelcu, לעיל ה"ש 97.

²²⁰ חוק הביטוח הלאומי הוא ככלל חוק פרסונלי, החל על תושבי ישראל בלבד. עם זאת ישנן

המישור המעשי-תוצאתי נושא אפוא משמעות רבה בדיני התושבות הפיסקאלית. הוא יכול להשפיע על העמדה שינקטו הצדדים, רשויות המס מזה והנישום מזה, במקרה נתון. אם הנישום יבקש להימנע ממיסוי בישראל בגין הכנסות שהפיק מחוץ לישראל, סביר להניח שיטען כי אינו תושב ישראל.²²¹ לעומת זאת, אם הנישום מבקש לזכות בהקלת מס או ביתרון מס הניתן רק לתושב ישראל, טענתו תהא הפוכה.²²² כך גם בדיני הביטוח הלאומי: כאשר נישום לא נדרש לשירותי בריאות משמעותיים ואינו זכאי לקצבה או לגמלה מהמוסד לביטוח לאומי, הוא יעדיף לטעון שאינו תושב ישראל כדי להימנע מתשלום דמי ביטוח. לעומת זאת, במקרה הפוך טענתו עשויה להיות שונה. בייחוד בעידן הגלובלי, ניתוח תיקי תושבות לא יכול להיות מנותק אפוא מהשלכת ההכרעה. כך גם הוא לא יכול להיות מנותק מהבנת "מפת האינטרסים" של הצדדים. הפסיקה חושפת כי עמדת התושבות היא פעמים רבות אינטרסנטית: היא נועדה להגשים את האינטרסים של הנישום או של רשות המס הרלוונטית, לפי העניין.

בעניין זה יש רלוונטיות רבה לכללי המניעות. לאור המורכבות שמעוררת "מפת האינטרסים", יש לבחון את עקביות הטענות של הצדדים בהליכים השונים. הציפייה משני הצדדים היא לקוהרנטיות. כך, למשל, מצופה מאדם הטוען כי אין הוא תושב של מדינת ישראל אלא תושב של מדינה זרה כי דיווחיו בשתי המדינות יעלו בקנה אחד. דיווח במדינה אחת עשוי להקים כלפיו מניעות

תוכניות ביטוח המוענקות גם למי שאינם תושבי ישראל אך נמצאים בשטחה. בהתאם לכך, דמי ביטוח משולמים בעד מי שאינם תושבי ישראל רק בזיקה לתוכניות הביטוח שבהן הם מבוטחים. ראו: ס' 335(א) בחוק הביטוח הלאומי, שבו נקבע כי "עובד או עובד עצמאי שאינו תושב ישראל ישתלמו בעדו דמי ביטוח אימהות" וכן יתר סעיפי המשנה של ס' 335, שמהם עולה כי דמי ביטוח בעד מי שאינם תושבי ישראל משולמים, מלבד בגין ביטוח אימהות, גם בביטוח מפני פגיעה בעבודה, קצבת ילדים וחלולות פירעון של המעסיק. כפועל יוצא מכך, דמי הביטוח המשולמים בגין עובדים שאינם תושבי ישראל – לרבות עובדים זרים ומבקשי מקלט – הם בשיעור נמוך משמעותית מזה שבהם חייבים תושבי ישראל. ראו גם תקנות הביטוח הלאומי (זכויות וחובות לפי חוק הביטוח הלאומי לשאינם תושבי ישראל), התשמ"ז-1987 (זכויות וחובות של תושבי אזור יהודה, השומרון וחבל עזה). ראו עוד: ע"א 2504/24 המוסד לביטוח לאומי נ' לין (נבו 21.4.2024). באותו מקרה נקבע כי קצבה לפי פרק ח בחוק הביטוח לאומי, שמשלם המוסד לביטוח לאומי לעובד מקום שבו מעסיק נכנס להליכי חדלות פירעון, אינה מותנית בכך שהעובד יהיה תושב ישראל; ויש לשלמה גם לעובד השהה בישראל שלא כדין, בלי להתנות זאת בכך שהעובד יעזוב את הארץ או יסדיר את שהייתו; ב"ל (אזורי חי') 57892-06-23 אנקה – המוסד לביטוח לאומי (נבו 30.12.2024), שבו נקבע כי עובד זר אינו זכאי לקצבת אורח ותיק (ערעור תלוי ועומד: (עב"ל 25-01-76472 אנקה – המוסד לביטוח לאומי).

אלה המקרים הקלאסיים. כך אירע, למשל, בעניין אמית, לעיל ה"ש 2; כמו גם בעניין גונן, לעיל ה"ש 8; ובעניין ספיר, לעיל ה"ש 79.

דוגמה לכך היא עניין סטודנט, לעיל ה"ש 41. ראו גם עניין אייזלער, לעיל ה"ש 218 (שם נטען הדבר בנוגע להקלת מס מכוח חוק מיסוי מקרקעין).

להעלות טענה סותרת במדינה אחרת.²²³ כוחם של הדברים יפה גם ביחס לדיווחים באותה המדינה: על דיווחיו של הנישום הן לרשות המסים הן לרשויות אחרות – ובראשן למוסד לביטוח לאומי – לעלות אף הם בקנה אחד. הגם שיש הבדלים מסוימים בין מבחני התושבות בדיני המס לבין מבחני התושבות בדיני הביטוח הלאומי – בין היתר בשים לב להבדלים בין תכליות הדינים ובהתאם גם בין שיקולי המדיניות הרלוונטיים לכל אחד מהם – קיים קושי מובנה בהעלאת טענות עובדתיות סותרות, שלפיהן הנישום תושב ישראל לצורך דיני הביטוח הלאומי ואינו תושב ישראל לצורך דיני המס, או להיפך.²²⁴ מן העבר השני, הכרה של המוסד לביטוח לאומי בכך שאדם אינו תושב ישראל – שנעשית פעמים רבות על בסיס הצהרה, ללא בדיקה מעמיקה ועל בסיס נוכחות פיזית בישראל ובמדינות אחרות כאמת מידה עיקרית – אין בה כדי לחייב את רשות המסים. בצד זאת, כעניין של מדיניות ראויה ובהתחשב במוגבלות המשאבים של המוסד לביטוח לאומי – שאינו ערוך לבדיקת תושבותם של כל מבוטח ומבוטח – ייתכן שנכון שהשניים, רשות המסים והמוסד לביטוח לאומי, ימצאו את הדרך "לשלב ידיים"²²⁵ ולהגיע במידת האפשר²²⁶ להכרעות משותפות. הדבר יבטיח קביעות מבוססות וקוהרנטיות, שתמנענה את הצורך – העולה מעת לעת – להתמודד בהליכי מס עם הכרעה של המוסד לביטוח לאומי בשאלת התושבות.

מנקודת מבט רחבה יותר, ייתכן שנכון לחשוב מחדש על השימוש בתושבות כאמת מידה בהיבטים פיסקאליים שונים. תושבות (לרבות תושבות פיסקאלית) צריכה לשמש אבן בוחן רק למקרים שבהם היא אכן אקוטית – דוגמת מיסוי הכנסה. לעומת זאת, במקרים אחרים – ייתכן שראוי לאמץ במקומה אמת מידה אחרת.²²⁷ בהיבט, כחלק מהסימטריה בין אדם למדינתו, ייתכן שנכון לפעול לצמצום הפער בכללי התושבות בין המוסד לביטוח לאומי לבין רשות המסים. צמצום כזה יבטיח ככל האפשר שה"עוגה" – עוגת המס מזה ועוגת הביטחון

²²³ בעניין רפאלי, לעיל ה"ש 22, למשל, ייחס השופט ש' בורנשטיין משקל לכך שהמערערת דיווחה לרשויות המס האמריקניות כי היא תושבת ישראל, בעוד לרשות המסים בישראל דיווחה כי היא תושבת חוץ (ראו שם, בפס' 115–116). השוו גם לעניין שלו, לעיל ה"ש 143, בפס' 35.

²²⁴ ראו, לדוגמה, ה"ש 209 והסקט הנלווה לה.

²²⁵ "שילוב ידיים" כזה קיים כבר כיום בתוך רשות המסים – בהכרעה בשאלות תושבות המתעוררות לא באופן שגרתי במשרדי מיסוי מקרקעין מסייעים לרוב גורמי מס הכנסה (כגון היחידה למיסוי בין-לאומי) אשר עוסקים בכך דרך קבע.

²²⁶ במידת האפשר נאמר, שכן עשויים להיות מקרים שבהם השיקולים הצריכים לעניין יהיו שונים – כגון, למשל, במקרה של גמלאים שנדון לעיל. אין לכחד שככל שבסיס הזכאות ישונה, כפי שהצענו. זאת למצער לגבי חלק מהגמלאות ומהקצבאות שבהן הזכאות תבוסס על מבחני זכאות המביאים בחשבון את תקופת הביטוח של המבוטח – יסייע הדבר להביא ליתר קוהרנטיות בקביעת התושבות לפי שני מערכי הדינים.

²²⁷ ראו, למשל, ביחס לקצבת זקנה, ה"ש 209 לעיל וההפניות שם.

הסוציאלי מזה – מחולקות באופן הראוי לעמדת המדינה. אחידות מערכתית זו תתרום לוודאות משפטית ולתפקוד יעיל יותר של מערכת המס ושל מערכת הביטחון הסוציאלי בישראל.²²⁸

ה. סוף דבר

התושבות הפיסקאלית נושאת חשיבות רבה במסגרת דיני המס. בעידן הגלובלי דורשים כללי התושבות התאמות, בין היתר כדי ליתן מענה לניסיונם של גישומים לנצל את משטר המס הבין-לאומי לשם הימנעות כפולה ממס (Double non-taxation). פסק דינו של השופט מזוז בעניין אמית, שבו אומצה חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא, הוא אבן דרך משמעותית בכך. לאור חשיבות הנושא, המאמר הנוכחי הציג את הבסיס הנורמטיבי לחזקה זו: עיקרון רציפותה של התושבות הפיסקאלית, שנועד להביא לכך שבכל רגע נתון כל אדם יהיה תושב פיסקאלי של מדינה אחת לפחות, אשר תוכל למסותו בגין כלל הכנסותיו – יהא אשר יהא המקום שבו הופקו. עיקרון זה וחזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא מיוסדים על שיקולי מדיניות ברורים, שנועדו להגשים את תכליתה של התושבות הפיסקאלית ולהבטיח כי הכללים לקביעתה לא ינוצלו לרעה. הפסיקה הרבה בישראל ובמדינות אחרות ממחישה את חשיבותן הרבה של חזקת התושבות הפיסקאלית במדינת המוצא שאומצה בפסק הדין בעניין אמית ושל יתר קביעותיו החשובות של השופט מזוז בפסק הדין. על רקע זה, חשוב להבטיח כי הרפורמה במיסוי הבין-לאומי, העומדת עתה על הפרק, תעלה בקנה אחד עם קביעות חשובות אלו ולא תגרע מהן או תפגע בהן.

²²⁸ מעניין לציין כי בקנדה פער זה צומצם במידת-מה באופן אחר: חלק מהקצבאות שמשולמות בישראל על-ידי המוסד לביטוח לאומי – קצבת ילדים, למשל – משולמות בקנדה על-ידי רשות המסים. ראו בעניין זה לעיל ה"ש 219. כתוצאה מכך רשות המסים היא זו שעומדת מול הנישום הן במקרה שבו מדובר ביחס לשלילת קצבה מחמת היעדר תושבות הן בהליכים הנוגעים לתושבות בזיקה למיסוי מהכנסות, מה שמוביל לאחידות במבחני התושבות המיושמים בשני המקרים.