

בעניין:

מיכאל ספיר

ע"י ב"כ עו"ד ירון מהולל ו/או נעה לב גולדשטיין
ו/או עו"ד אחר ממושרד איתן, מהולל & שדות ושות'
מרח' אבא אבן 10, הרצליה 46120
טל': 09-9726000 ; פקס: 09-9726001

("המערער")

-נגד-

פקיד שומה כפר-סבא

מרח' טשרניחובסקי 14, כפר-סבא 44281
ע"י פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)
מרח' הנרייטה סולד 1, תל אביב 64924
טל': 03-6970027 ; פקס': 03-6970291

("המשיב")

פסק דין

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב לשנות המס 2001, 2002, 2003 ו- 2004 (עמ"ה 1072/07) וערעור נוסף על שומה שקבע המשיב לשנת המס 2005 (עמ"ה 32608-01-10).

רקע ותיאור המחלוקת

בשנת 1991 פרש המערער משירות קבע בצה"ל והחל לעבוד בדמקו בע"מ (להלן: "דמקו"). כעובד בדמקו, עבר המערער יחד עם אשתו ושתי בנותיו הקטינות להתגורר בסינגפור בשנת 1994. בשנת 1998 סיים המערער את עבודתו בדמקו וחזר יחד עם משפחתו לישראל. בסמוך החל המערער לעבוד בפרטנר בע"מ (להלן: "פרטנר") כמנהל צוות הנדסי בתחום התקשורת הסלולארית.

בסמוך לשנת 2001 הוצע למערער לשמש כיועץ לגורם בסינגפור (להלן: "הגורם בסינגפור") והמערער, אשר לדבריו ביקש לחיות חיי קבע בסינגפור, הסכים להצעה. עם כריתת הסכם ההעסקה בסינגפור, התפטר המערער מפרטנר. ביום 1.06.2001 עבר להתגורר בסינגפור והחל לשמש כיועץ לגורם בסינגפור. אלא שהמעבר לסינגפור לא כלל את אשתו של המערער אשר ביקשה להמשיך להתגורר ולעבוד בישראל ואת שתי בנותיו שבינתיים בגרו. המערער הועסק על ידי הגורם בסינגפור עד לחודש יוני 2005 אולם הוא

ממשיך להתגורר בסינגפור ופועל כיועץ טכני ועסקי לחברות טכנולוגיות זרות המבקשות להיכנס לשוק בדרום מזרח אסיה ובסינגפור, וזאת באמצעות חברה מקומית שבבעלותו.

בדו"חות לשנות המס 2001, 2002, 2003, 2004 ו- 2005 לא דיווח המערער על הכנסותיו בסינגפור. המשיב קבע כי בשנות המס האמורות יש לראות במערער תושב ישראל אשר הכנסותיו מעבודתו בסינגפור חייבות במס מכוח הוראות סעיף 15(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – 1961 (להלן: "הפקודה") ובהתאם קבע את השומות נשוא הערעורים שבפני.

מטענות הצדדים עולה כי הצדדים חלוקים בסוגיות שלהלן:

- א. האם בשנות המס שבערער או בחלקן יש לראות במערער תושב ישראל כטענת המשיב או שיש לראותו תושב סינגפור כטענת המערער.
- ב. אם ייקבע שיש לראות במערער תושב ישראל בכל שנות המס שבערער או בחלקן, אזי יש לקבוע האם הכנסות המערער בסינגפור חייבות במס בישראל ביותן מופקות ממשלח יד שבדרך כלל המערער עוסק בו בישראל כאמור בסעיף 15(1) לפקודה.
- ג. אם ייקבע שיש לראות במערער תושב ישראל בשנות המס 2001 – 2002, האם יש להחיל על המערער את הוראות צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), תשכ"ד – 1963 (להלן: "צו ההקלה") ומהו שיעור המס בו יש לחייב את המערער על פי צו ההקלה.

דיון

תושב ישראל

1. סעיף 1 לפקודה בנוסחו לפני תיקון הפקודה בחוק תיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב – 2002 (להלן: "תיקון 132"), מגדיר "תושב ישראל" וזו לשונו:

"תושב ישראל" או "תושב" -

לגבי חבר בני-אדם -

(1) חבר הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל; ובלבד שאם הוא

רשום כחברה נכרית יראהו כתושב

ישראל רק אם ביקש זאת; ביקש כאמור, לא יוכל לחזור בו לפני תום

שלוש שנות מס אלא אם שר

האוצר התיר זאת;

(2) חבר שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל;

לגבי יחיד - יחיד היושב בישראל, ואינו נעדר ממנה אלא העדרי-ארעי

שהם לדעת פקיד השומה סבירים

ואין בהם לסתור טענת אותו יחיד כי הוא יושב בישראל;

בע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה (פורסם בתקדין), דן בית המשפט בהגדרה האמורה, ובדעת רוב נקבע כי בהגדרה האמורה גלום מבחן "מרכז חייו של היחיד" כפי שהותווה בפסיקה, ועל כן, ניתן להיעזר בהגדרת "תושב ישראל" כפי שנוסחה במסגרת תיקון 132 לפקודה ובחזקות המפורטות בה, כדי לבחון את שאלת התושבות גם במקרים עליהם חל הנוסח הקודם של הפקודה (שם, פסקה 9 לפסק הדין). להלן הגדרת המונח "תושב ישראל" בנוסח הפקודה לאחר תיקון 132:

"תושב ישראל" או "תושב" –

(א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) 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, באיגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;

(4) "...

נוכח האמור לעיל, נראה כי יש לבחון את תושבות המערער בכל אחת משנות המס הרלוונטיות בהתחשב במכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים כמפורט לעיל ובהתחשב בחזקות הנזכרות בסעיף (א) (2) (א) ו- (ב) להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה.

שנת המס 2001

2. ממרשמי משטרת הגבולות (מוצג מש/18) עולה כי בשנת 2001 שהה המערער בישראל 224 ימים. יתר על כן, אף לאחר שהחל לעבוד בסינגפור שהה בישראל תקופה של כשלושה חודשים, לטענתו לצורך ישיבות עבודה (ש' 10 ע' 50 לפרוטוקול הדיון מיום 13.07.2011).

בשנת 2001 החזיק המערער בדרכון ישראלי ורק בשנת 2002 קיבל תושבות קבע בסינגפור (ש' 27 ע' 10 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011). בשנת 2001 רוכזו מירב האינטרסים הכלכליים, המשפחתיים והחברתיים של המערער בישראל:

א. בתקופה שבין ינואר עד מאי 2001 הועסק המערער על ידי פרטנר (ש' 8 ע' 9 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011).

ב. בשנת 2001 השכירו המערער ואשתו דירה בכפר סבא שבבעלותם (ש' 4 ע' 17 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011) ואת דמי השכירות הפקידו בחשבון בבנק הפועלים המשותף למערער ואשתו (שם, ש' 7 ע' 17).

ג. למערער ואשתו דירת דופלקס בכפר סבא אשר ברוב הימים בשנת 2001 שימשה את המערער למגורים (שם, ש' 28 ע' 16).

ד. בשנת 2001 היו בבעלות המערער ואשתו שלושה רכבים בהם עשה שימוש בעת שהותו בישראל (שם, ש' 9 ע' 18).

ה. בשנת 2001 התגוררו אשת המערער, בנותיו, אחיו ואחיותיו בישראל (שם, ש' 26 ע' 18).

בהתחשב בזיקות שלעיל והחזקה הקבועה בסעיף (א) (2) (א) הנזכרת לעיל, אין אלא לקבוע שבשנת 2001 מרכז חייו של המערער היה בישראל.

שנות המס 2002 – 2005

3. אין חולק שמאמצע שנת 2001 ועד שנת 2005 הועסק המערער על ידי הגורם בסינגפור ובתקופה שלאחר מכן המשיך לעבוד בסינגפור ואף הקים עסק בסינגפור.

לטענת המשיב, מרכז חייו של המערער היה ונותר בישראל ורק מקום עבודתו השתנה. עוד טוען המשיב כי גם בתקופה בה נחשב המערער לתושב ישראל היה נוסע באופן תדיר לחוץ לארץ כפי שנסע בשנים בהם טוען הוא שאין לראות בו תושב ישראל וכל היעדרויותיו של המערער מישראל היו ארעיות ולא קבועות וממושכות.

אכן מקום המגורים של התא המשפחתי מהווה אינדיקציה בעלת משקל בשאלה היכן מרכז חייו שלנישום ואין זה שכיח שבני זוג מחליטים להתנהל תוך הפרדה של מקום המגורים. אולם אין לשלול התנהלות כזו, אם וככל שיוכח שבשנים 2002 – 2005 התגורר המערער דרך קבע בסינגפור ומירב הזיקות מצביעות כי מרכז חייו היה בסינגפור.

בעדותו התייחס המערער להיכרותו עם סינגפור ומשיכתו אליה, וכך העיד (ש' 20 ע' 8 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"ההיכרות שלי עם סינגפור התחילה בשנת 1991, זמן קצר אחרי שפרשתי מצה"ל, התחלתי לעבוד בדמקו שהייתה לה פעילות בסינגפור... במסגרת העבודה, באותן שנים יצא לי לנסוע לסינגפור ולבצע שם ביקורי עבודה, בסדר גודל של שלושה עד ארבעה ביקורים בשנה. למדתי להכיר את סינגפור היטב... נוכחתי לדעת שזו מזדנה מקסימה, שכמעט אפשר להגיד התאהבתי בה ממבט ראשון. במסגרת דמקו הייתה הזדמנות לעשות רילוקיישן לסינגפור. הייתי בסינגפור יחד עם משפחתי בין השנים 1994 – 1998. ב – 1998 סיימתי את עבודתי שם וחזרתי לארץ. במשך התקופה דאגתי שהאנשים הרבים שהכרתי גם במסגרת העבודה וגם במסגרת חברתית, שכמובן 4 שנים זה הרבה שנים, ידעו שאני מחפש הזדמנות לחזור לסינגפור ולחיות בה. עם חזרתי הצטרפתי לפרטנר... תוך כדי עבודתי בפרטנר, הגיעו אלי, באמצעות הקשרים הרבים שהיו לי שנשמרו במשך כל הזמן, קשרים חברתיים, הגיעה אליי הצעה לבדוק אם אני מוכן לבוא לעבוד עבור הגורם בסינגפור. כמובן שזה הסתדר לי יפה עם הרצון שהיה לי כל הזמן לעבור לסינגפור, ועניתי בחיוב, והתחילה מסכת ארוכה של משא ומתן, שלמעשה התגבש והסתיים בתחילת 2001. ברגע שסיכמתי את כל תנאי ההעסקה, הודעתי לפרטנר על התפטרותי מהחבר' ועזבתי את החב'...

משנת 2001 ועד היום אני מתגורר בדירה שכורה בסינגפור, ברח' סטיבנס מס' 60, מקום סמוך, די מרכזי, סמוך למרכז העסקי של סינגפור, ובמקום הזה אני נמצא למעשה כעת למעלה מ – 10 שנים... אני נחשב לתושב סינגפור מבחינת הדין שם. אני נושא תעודת תושב קבע של סינגפור... תושבות הקבע הזאת נותנת לי למעשה את החופש לעסוק במה שאני רוצה בסינגפור, להבדיל ממי שנשלח לשם ויש לו מה שנקרא אישור העסקה מבחינת שלטונות ההגירה הסינגפוריים, וזה ספציפי למעביד ומקום עבודה מסוים... לעומת PR - תושב קבע שיכול לעבוד איפה שהוא רוצה או שלא לעבוד...

יש לי הן חשבון פרטי והן של החב' שלי בסינגפור. אני כיום בעלים של חב' בסינגפור... בחשבון הפרטי שלי כולל חשבון עו"ש, חשבון מט"ח, וחשבון חסכון. יש לי כרטיסי אשראי גם בחשבון הפרטי שלי וגם בחשבון של החב' שבהם אני משתמש ומבצע את התשלומים

השונים... לכל מי שהוא אזרח ותושב קבע של סינגפור, יש בגדר חובה לפתוח קרן ממשלתית שנקראת CTF שהיא קרן ממשלתית, שבה גם העובד וגם המעסיק מפקידים כסף... הכסף הזה מצטבר לזכותי, והחל מגיל 65 אני מקבל מזה רנטה חודשית בהתאם לסכום שהצטבר...

חשבון הבנק הפרטי שלי היה מרגע שנחתתי בסינגפור ב-2001. את החב' פתחתי במהלך 2009 ומתחילת 2010 יש לחברה הזאת חשבון בנק. לגבי הביטוחים – הביטוח הזה קיים... יש לי אותו החל משנת 2005. בנוסף לכך יש לי ביטוח רפואי, החל משנת 2001... היום יש לי ביטוח רפואי בחב' ממשלתית סינגפורית שנקראת NTUC של ...

...

הפכתי להיות תושב קבע ב-2002.

...

מתוקף מעמדי שם כתושב קבע יש לי תעודת תושב קבע בסינגפור החל משנת 2002. בנוסף, כיום, כיוון שאני מעל לגיל 60 וכל אזרח בסינגפור מעל גיל 60 זכאי לתעודה של אזרח וותיק, יש לי תעודה כזאת, היא מקנה הטבות שונות בתחום התחבורה...

...

20 שנים אני מסתובב בסינגפור. מערכת הקשרים שלי היא מאוד ענפה, למעשה מכל שכבות העם בסינגפור, יש לי הרבה חברים בסינגפור, חלקם מהשירות הממשלתי וחלקם מהשירות הציבורי, הרבה מנכ"לים של חברות שונות, רופאים, מרצים באוניברסיטאות, אנשי נדל"ן, גמלאים שסיימו את תפקידם. ההיכרות שלי או הסיבה בה אני נפגש עם החברים האלה, היא כוללת הרבה היבטים. ז'א יש לי חברות איתם אני משחק באופן קבוע טניס, וזה ברמה של מספר פעמים בשבוע. בסינגפור מאד מקובל, יש מועדוני טניס ויש גם בכל בנייני המגורים הגדולים, ובכולם יש פסיליטיס או שירותים שונים של ספורט... אני משחק במס' מועדונים בקביעות, ויש תחרויות שנקראות תחרויות חברתיות או ידידותיות בין מועדונים שונים בהן אני משתתף.

בנוסף לטניס יש לי קבוצת חברים שאני גם משחק גולף... יש קבוצה שאני מדי פעם משחק ברידג', או בבית של מישהו או באחד המועדונים שבהם יש חוגים כאלה. יש את הדברים הרגילים של ללכת עם חברים לשבת בפאב, זה דבר מאד מקובל, לשתות בירה

ולצפות בתחרויות ספורט, בעיקר כדורגל אנגלי או תחרויות טניס וגולף בינלאומיות שמשודרות שם....

אני מאוד פעיל בקהילה היהודית בסינגפור החל משנת 2001. זו קהילה חזקה בעלת השפעה לא רק בסינגפור עצמה אלא בקרב העולם היהודי.... חלק מהפעילות סובב סביב ביה"כ המרכזי בסינגפור, המנוהל על ידי הרב מרדכי אברג'יל, שנמצא די הרבה שנים בסינגפור... הקהילה היהודית סינגפורית מאוד חמה, שנותנת הרגשה של בית למי שנמצא שם. לדוגמא בכל ערב שבת אנו עושים שם קבלת שבת, סעודת שבת בבניין הקהילה... יש פעילויות שונות שמארגנת הקהילה הזאת, בהן אני נוטל חלק פעיל מאוד... אני מוזמן הרבה מאד לערבי שבת, למשפחות שונות, שזה דבר מקובל, מתאספים יחד... יש פעילות של חגים, שבהם אני משתתף בכל פעילות לקראת חג או שעושים פעילויות מיוחדות לילדים, וחלקם כמובן שאני עוזר להם, כי הם צריכים אנשים שיהיו ספונסרים שיפנו לאנשים השונים ואני שמח להיות חלק מהפעילות הזאת.

בראש הארגון הזה, או בראש הקהילה, נמצאת מועצת מנהלים שנקראת JWB שזה מועצה של 10 אנשים הנבחרת ע"י כלל הקהילה היהודית, פעם בשנה עושים אסיפה שנתית כללית, אליה באים המונים מהקהילה היהודית, ובה מציגים נושאים שונים שהם חשובים להעלות על סדר היום....

... ב 2006 או 2007 ביקשו ממני להצטרף לוועדות שונות במסגרת הקהילה. החל מ – 2007 אני חבר בחב' האבטחה האחראי על כל האבטחה במוסדות הקהילה, כולל בתי הספר היהודים, בתי הכנסת, אירועים שונים שצריך לדואג להם לשמירה מיוחדת, ואני משתדל לתרום שם מזמני ומניסיוני. באסיפה השנתית של 2009 העלו את שמי למועצת המנהלים, מועצת המנהלים של הקהילה, ואכן נבחרתי, מאז אני מכהן בקהילה הזאת. גם בשנת 2010 נבחרתי מחדש, נשיא הקהילה מינה אותי ליו"ר ועדת המשנה לנושא המחשוב...."

בעדותו התייחס המערער לבני משפחתו הקרובים וכך העיד (ש' 20 ע' 13 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"יש לי בארץ שתי בנות, האחת בת 32 והשנייה בת 28, אחת מהן נשואה, ויש לי גם בשנה ופלוס האחרונים נכדה מהבת הנשואה. אני כמובן אוהב את כולן... כשהגיעה השעה ב – 2001 לעשות את המעבר הזה, אורנה הודיעה שהיא לא רוצה לעבור לסינגפור. כיוון שאני מאד

רציתי לעבור לסינגפור אמרתי שאני הולך לגור שם, אז החלטנו לאחר שיחות ארוכות, למעשה שאנחנו נחיה בצורה כזאת שכל אחד יממש את עצמו, את השאיפות שלו והיכולות שלו, ולכל אחד יש את מרכז החיים שלו. עשינו את זה מתוך כבוד הדדי, בין היתר, בגלל שיש לנו בנות בגירות, ידענו שביום מן הימים יהיו לנו נכדים, ואמרנו שזאת השיטה הטובה ביותר. לא לעשות את זה בכסאח אלא כל אחד יממש את עצמו, כפי שהוא רואה את זה, וזה אכן מה שאנחנו עושים”.

בחקירתו הנגדית נשאל המערער באשר ליחסיו עם אשתו, וכך העיד (ש' ע' 22 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

”ש. האם אתם יכולים להגיד על עצמכם שאתם בני זוג נשואים החיים בנפרד.
ת. אפשר להגיד...”

בעדותו התייחס המערער לתושבתו הסובייקטיבית ביחס לתושבותיו וכך העיד (ש' ע' 30 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

”אני רואה את עצמי כתושב סינגפור החל מ 1/6/01. אני לא רואה את עצמי תושב במדינה נוספת, אלא זה המקום שבו אני תושב. בו אני רואה את מרכז החיים שלי גם מבחינה חברתית, וודאי שמבחינת העסקים שלי. אני רואה את עצמי תושב סינגפור לכל דבר. זה המקום שאני אוהב, וזה המקום שבו אני מתכוון לחיות”.

עוד העיד (ש' ע' 29 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

”המעבר שלי ב – 1/6/01 זה לא גחמה רגעית שבה אמרתי נלך לסינגפור, אולי זה מקום נחמד ואסתדר שם. אלא אני מכיר את סינגפור החל מ – 1991, ז”א המעבר שלי לשם היה במודע, ובעקבות מה שהמקום שידר אלי. אני שמח לחיות שם, זה מקום שממלא את החיים שלך. אם אתה תושב שומר חוק, החוק שומר עליך... זה מקום שמעודד את הרוח של יזמות ופעילות עסקית, בקיצור גן עדן לעסקים, והחלטתי שאני רוצה לגור שם. לא הייתי צריך תקופת הסתגלות ואם לא אז אולי אחזור לתפקיד בדמקו, או ניקח שנת חל”ת, אלא סגרתי את הנושא באופן מוחלט לא הסתכלתי אחורה”.

כן התייחס המערער לדיווחיו לרשויות המס וכך העיד (ש' 5 ע' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"כמובן שמהרגע הראשון שאני בסינגפור מאז 1/6/01, כל ההכנסות שלי בסינגפור מדווחות לשלטונות המס של סינגפור. זה המקום גם לציין שגם מבחינת שלטונות המס של סינגפור הם בפירוש רואים אותי כתושב סינגפור לצרכי מס החל מ- 1/6/01, מרגע שהחלטתי לעקור את מגורי מישראל לסינגפור... אני משלם את המיסים ומדווח כל שנה... אני ממלא את הדוחות, מוסר אותם בזמן, מקבל את השומות, משלם אותן בזמן, וזה באופן קבוע החל מ- 2001 ועד עצם היום הזה".

המערער התייחס לעניינים שנתרו לו בישראל וכך העיד (ש' 20 ע' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"בישראל נשארו הבנות, ונשארה אורנה שסירבה לעבור לסינגפור. מתוקף היותי גמלאי צה"ל אני מקבל קצבה מהצבא לכן, חשבון הבנק שלי בארץ ממשיך להיות פעיל, אליו נכנסת הגמלה הצבאית שלי, גם שכרה של אורנה כמורה נכנס לחשבון, ממנו היא משלמת את כל התשלומים לדירה. יש לי דירה בארץ בה אורנה מתגוררת, שאותה לא יכולתי לסגור. בדירה הזאת ממשיכה אורנה להתגורר באופן קבוע. יש לי דירה נוספת בבעלות משותפת עם אורנה כמובן, שיא מושכרת לאורך כל התקופה הזאת.

עוד העיד (ש' 6 ע' 15 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"אני מקבל גמלה מהצבא, שזה לא משהו שאני יכול להשפיע עליה. מהגמלה הזאת אני מבין שמורידים לי מס הכנסה באופן שוטף, מל"ל ומס בריאות. בבדיקות שעשיתי, הייתי שמח שלא לשלם מל"ל אך אמרו לי שאין לי קייס, כי מהגמלה זה מורד באופן אוטומטי ואין לי מה לעשות".

מכל אלה, עולה כי רוב זיקות התושבות התלויות במערער מצויות בסינגפור ואילו זיקות התושבות שאינן תלויות בו בלבד כגון מקום מגורי אשתו ובנותיו, הרכבים שבשימוש המשפחה, הדירות שבעלות משותפת למערער ולאשתו, חשבון הבנק המשמש את אשתו ובו מתקבלת גמלתו מהצבא, מצויות בישראל. המערער העיד כי בחר לחיות בסינגפור והעובדה שהוא מתגורר בדירת קבע בסינגפור מזה למעלה מ- 10 שנים ולאחר סיום התקשרותו עם הגורם בסינגפור בשנת 2005 המשיך לעבוד בסינגפור תוך התערות בחיי

המסחר, החברה והקהילה היהודית בסינגפור, מלמדת כי למרות החלטתה של אשתו לקבוע את מרכז חייה בישראל, בחר המערער לקבוע את מרכז חייו בסינגפור ואף פעל להגשמת בחירתו זו במשך תקופה ארוכה מאד. הזוגיות המסוימת שבחרו בה אשת המערער והמערער גם בה יש כדי ללמד על זיקתו של המערער לסינגפור כמרכז חייו. עובדת היותם נשואים אינה יכולה לשמש משקל נגד כנגד כל שאר הזיקות האמורות. כך גם ביקורי המערער בארץ אין בהם כדי להסיט לישראל את מרכז חייו שהוא בסינגפור.

לפיכך, מצאתי כי המערער נשא ובמידה גבוהה, בנטל לשכנע, כי מרכז חייו בשנים 2002 עד 2005 היה בסינגפור והוא תושב סינגפור לצרכי מס בשנות מס אילו.

משלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל

4. סעיף 5 (1) לפקודה בנוסחו הרלבנטי, קובע:

"בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהנסה מופקת בישראל:

(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;

לעניין זה –

(א) ...

...

(ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבוע עסק בישראל, יראוהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל".

משמצאנו שבשנת המס 2001 יש לראות במערער כתושב ישראל ונוכח הסיפא של סעיף 5 (1) לפקודה הנזכר לעיל, יש לבחון האם הכנסתו של המערער מעבודתו בסינגפור הופקה ממשלח-יד שבדרך כלל עסק בו בישראל.

5. לטענת המשיב, המערער הינו מהנדס חשמל ואלקטרוניקה בהשכלתו ובמהלך שירותו הצבאי עסק בתפקידי פיקוד בחיל הקשר ובתחומים הנדסיים שונים. במסגרת העסקתו בדמקו ניהל המערער מיזם להקמת רשת תקשורת עבור גורם בסינגפור. עוד טוען המשיב כי החל משנת 2001 ועד שנת 2005 הועסק המערער על ידי הגורם בסינגפור בתחום הנדסי והכנסתו מעיסוק זה מהווה הכנסה ממשלח יד שבדרך כלל עסק בו המערער בישראל.

המערער כופר בטענת המשיב. לטענתו, בשנים 2001 – 2002 שימש כיועץ בסינגפור לגורם בסינגפור בתחום טכנולוגי השונה בתכלית ממשלח היד אותו ביצע בישראל כמהנדס תקשורת וניהול הנדסי של תקשורת סולארית. עוד טוען המערער כי בשונה ממקרים בהם נישומים יצאו מישראל לביקורים ארעיים בחוץ לארץ ולגביהם נקבע שמדובר באותו משלח יד, בין היתר משום שאילו הייתה מתקבלת הטענה שאין מדובר באותו משלח יד לא היו נישומים אלה חייבים במס באף מדינה, במקרה כאן, אין מדובר בהכנסות אקראיות והמערער שילם מיסים לרשויות המס בסינגפור.

בע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלן (פורסם באתר בית המשפט העליון), דן בית המשפט (כבוד השופט י' עמית) בפרשנות המונח "משלח יד" הקבוע הסעיף 5 (1) לפקודה בניסוחו קודם לתיקון 132, וכך נקבע (שם, פסקה 17):

"מכאן שהמונח "משלח יד" לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטיית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים. אשר על כן, בבואנו לבחון מהו משלח ידו של הנישום, אין לצמצם את בחינת הדברים למקצועו הצר של הנישום או לעיסוק ספציפי זה או אחר.

...

... , במסגרת הפקודה אין דרישה לקיומה של זהות בין העיסוקים, וממילא אין לומר כי דרישה זו מצטמצמת לזהות בין עיסוקו של הנישום בחו"ל לבין "עיסוקו האינטנסיבי" בישראל. למקרא לשונו של הסעיף עולה בבירור תחולתו הרחבה המסתפקת בהכנסה שהופקה בחו"ל "ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל", לאמור: די לו לעיסוק בחו"ל שיהא חלק ממשלח ידו של הנישום בישראל על מנת לראות את ההכנסה המופקת בחו"ל כחייבת במס, כאשר הביטוי "בדרך כלל" מרמז על סוג של זיקה מקצועית.....

איני סבור כי יש בעניין אחיטוב כדי לתמוך בגישתו המצמצמת של בית משפט קמא נהפוך הוא מפסק הדין עולה בבירור כי אף אם הנישום עסק כל ימיו בישראל בתכנון, הרכבה ופירוק של עגורנים, ובחו"ל עסק אך בפיקוח ובהדרכה על הרכבת הציוד ופירוקו - אלה ואלה נכנסים לגדרי משלח ידו כמהנדס. משמע, על פי פסק הדין, די לו לנישום שיבצע בחו"ל עיסוק הכלול בתחומי כישוריו/ניסיונו/השכלתו, כדי לראותו כעוסק באותו משלח יד בחו"ל, גם אם העיסוק בחו"ל שונה מעיסוקיו בארץ.

...

בנסיבות אלה, וברוח דברי כב' השופט רובינשטיין בעניין בז'ה, יש לראות את המשיבה כבעלת משלח יד של "פרופסור למשפטים". הגדרה זו, בהיותה רחבה מזו בה נקט בית משפט קמא, משקפת את המציאות באופן מדויק יותר, הן ביחס למשיבה והן באופן כללי לגבי אנשי אקדמיה מומחים בתחומם, הנוהגים לעסוק הן בהוראה, הן בפרסום מאמרים וספרים, והן בעיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותם, כגון מתן חוות דעת וייעוץ מקצועי. ודוק: קביעת משלח היד של המשיבה לא נובעת מהשכלתה הפורמאלית וכישוריה בלבד. הקביעה של "משלח יד" לגבי המשיבה, נגזרת ממכלול העיסוקים בהם פעלה המשיבה מתוקף מומחיותה כפרופסור למשפטים בתחום דיני החוזים.

מצויד בהלכה שלעיל, אשווה בין משלח ידו של המערער בחוץ לארץ למשלח ידו בישראל. המערער הגיש מסמך אותו ערך ובו השוואה בין עיסוקו בארץ לבין עיסוקו בחו"ל (מוצג מש/19). במסמך האמור מציין המערער:

"השוני בין העיסוק בארץ ובין העיסוק בחו"ל היה גם בהיבט אופי התפקיד (ניהול טכני מול מתן ייעוץ) וגם בהיבט שטחי הפעולה. שטח הפעולה בארץ היה תקשורת סלולרית בתחום ה-GSM, בעוד שבחו"ל שטחי הפעולה ובהם המערכות הטכנולוגיות שונים בתכלית.

...

במהלך שירותי בצבא הקבע, עסקתי בתפקידי פיקוד שונים בחיל הקשר... בנוסף עסקתי גם בתחום הנדסיים בנושאי ל"א תקשורת ובנושא טלפוניה צבאית. לא הייתה לי נגיעה לתחומים ו/או למערכות בהם עסקתי עבור הגורם בסינגפור,, לא באופן פרטני ואף לא באופן כללי. בוודאי שלא עסקתי בעת שירותי הצבאי בתחום שקשור באיזו שהיא צורה לייעוץ טכנולוגי או ייעוץ מסוג אחר כלשהו."

אפשר שבשירותו הצבאי ובעבודתו בדמקו ובפרטנר לא עסק המערער בייעוץ אולם בכך אין כדי להוציא את עבודת הייעוץ בה עסק בסינגפור מגדר משלח היד בו עסק המערער בישראל בדרך כלל, היינו הנדסת חשמל ואלקטרוניקה. גם בישראל וגם בסינגפור עסק המערער באופנים שונים בהנדסת חשמל ואלקטרוניקה, פעם כמפקד בחיל הקשר, פעם כקצין קשר בחיל התותחנים, פעם כמהנדס תקשורת ראשי, פעם כמנהל צוות ופעם כיועץ. לעניין זה יפה עדותו של המערער (ש' 27 ע' 36 לפרוטוקול הדיון מיום 12.07.2011):

"ההסכם שלי לנסיעות לישראל היה באמת מקצועי, בהיבט של עבודה. הרי הם לא הביאו אותי לסינגפור בגלל שהם לא מכירים אותי או בגלל לא יודע מה. אלא עבדתי איתם 10 שנים קודם לכן. הם ידעו את ההיכרות שלי גם עם טכנולוגיות עם התעשייה בישראל ובחו"ל. חלק מהדרישה שלהם הייתה שאני אנצל את הידע כדי לדעת להנחות אותם מה הם צריכים לעשות, ללמוד מה יש היום בעולם בטכנולוגיות שונות".

נוכח כל אלה נראה כי בשנת 2001 בהיותו בסינגפור עסק המערער במשלח יד שבדרך כלל הוא עסק בו בישראל, וכך נקבע.

החלת צו ההקלה בשנת המס 2001

6. סעיף 1 לצו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד – 1963, אשר עמד בתוקפו עד ליום 31.12.2002, קבע:

"תושב ישראל שנתחייב במס בחוץ לארץ על הכנסה שמקורה שם והחייבת במס בישראל משום שרואים אותה לפי סעיף 5 לפקודה כאילו הופקה בישראל, ואותו תושב אינו זכאי ליהנות מהקלה ממסי כפל על פי צו לפי סעיף 196 לפקודה, יהיה חייב בישראל במס על אותה הכנסה בשיעור שלא יעלה על 25%, ובלבד שסך כל המס אותו ישלם בישראל על הכנסה כאמור ביחד עם סכום המס ששולם עליה מחוץ לישראל לא יעלה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה, או על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 126 לפקודה, או על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 126 לפקודה, לפי העניין, ובלבד שההכנסה האמורה תיחשב כשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסת החייבת".

לטענת המערער, יש להעניק לו אפשרות לוותר על תחולת האמנה למניעת כפל מס שנכרתה בין מדינת ישראל לבין מדינת סינגפור (להלן: "האמנה") ולהחיל עליו את הוראות סעיף 1 לצו ההקלה באופן שהמס המקסימלי שיוטל עליו (בישראל ובסינגפור) יהיה בשיעור 25%.

לטענת המשיב, מאחר ובין מדינת ישראל ל סינגפור נכרתה אמנה למניעת כפל מס, לא ניתן להחיל על המערער את הוראות צו ההקלה. מוסיף המערער וטוען, כי אומנם, חוזר מס הכנסה 11/2002 העוסק בזיכויים והקלות בשל תשלום מיסים בחו"ל מאפשרים לנישום לוותר על תחולת האמנה למניעת כפל מס כדי ליהנות מצו ההקלה, אולם המערער לא הוכיח שוויתר על טובות הנאה או הקלות להן הוא היה זכאי

מכוח האמנה, ועל כן, אין הוא זכאי לתחולת צו ההקלה. לחילופין טוען המשיב, כי נוכח נוסח סעיף 1 לצו ההקלה אין לקבל את טענת המערער לפיה שיעור המס בישראל יחד עם המס בחו"ל צריך להיות בשיעור של 25%.

7. בין מדינת ישראל לבין סינגפור נכרתה אמנה למניעת כפל מס ובהתאם להוראות סעיף 1 לצו ההקלה אין להחיל על המערער את הוראות צו ההקלה. עם זאת, אין חולק כי בחוזר מס הכנסה 11/2002 הנוכח לעיל, נקבע כי במקרה בו תושב ישראל בוחר לוותר על הוראות האמנה למניעת כפל מס בכדי ליהנות מהוראות צו ההקלה יש לאפשר בחירה כזו. בנסיבות ענייננו ומשהמערער הביע הסכמתו לוותר על תחולת האמנה למניעת כפל מס שנכרתה בין מדינת ישראל לבין סינגפור (סעיף 77 לסיכומיו), נכון והוגן יהיה להחיל עליו את הוראות צו ההקלה ביחס לשנות המס 2001, וכך נקבע.

8. סעיף 1 לצו ההקלה קובע כי המס על הכנסה שהופקה בחוץ לארץ יהיה בשיעור "שלא יעלה על 25%". בהמשך נקבע, כי השיעור האמור יחול אלא אם סך כל המס שישולם בישראל ובחוץ לארץ לא יעלה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה. דהיינו, כל עוד המס המשולם בחוץ לארץ בתוספת המס בשיעור 25% לא עולה על שיעור המס השולי החל על הנישום, יעמוד שיעור המס בו חייב הנישום בישראל על 25%.

בענייננו, שיעור המס בו התחייב המערער בסינגפור עמד על 10% ובצירוף המס בשיעור 25% הקבוע בסעיף 1 לצו ההקלה ישלם המערער מס בשיעור 35% על הכנסתו החייבת מעבודתו בסינגפור, ואין מדובר בשיעור מס העולה על שיעור המס המרבי הקבוע בסעיף 121 לפקודה. לפיכך, אני קובע כי על הכנסתו החייבת של המערער מעבודתו בסינגפור בשנת המס 2001 יש לחייבו במס בשיעור של 25%.

סוף דבר

הערעורים מתקבלים בכפוף לאמור לעיל ביחס לשנת המס 2001.

המשיב ישלם למערער את אגרת בית המשפט במלואה, הוצאות המשפט בסך 3,000 ₪, בצירוף שכ"ט עו"ד בסך 60,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"ב בסיון, תשע"ג, 21 במאי, 2013, בהעדר הצדדים.