



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

**המעוררת** יעל צור  
ע"י ב"כ עו"ד טיקוצקי ואח'

נגד

**המשיב** פקיד שומה חיפה  
ע"י ב"כ עו"ד דאוד מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

1. ערעור על צווי שומה שהוציא המשיב למעוררת בנוגע להכנסותיה בשנים 2006, 2007. המחלוקת בין הצדדים עוסקת רק בשאלה האם המעוררת הייתה בשנות המס שבערעור "תושבת ישראל" והאם הכנסותיה מעבודתה בחו"ל חייבות במס בישראל.

### רקע

2. המעוררת הינה אזרחית ישראלית, נשואה ואם לשני ילדים, שהתגוררה בישראל בקרית ביאליק. בשנת 2004 החלה המעוררת לעבוד בחברת צים שירותי ספנות משולבים בע"מ (להלן "צים"), בתפקיד של הטמעת מערכות פיננסיות. בשנת 2005 הוצע למעוררת לעבור ולעבוד בחברת Gold Star Line Ltd (להלן: "גולדסטאר"), שהיא חברת בת של צים, שמקום מושבה בהונג קונג. לאחר ראיון עם מנכ"ל חברת גולדסטאר, ראיון שנערך במשרדי חברת צים בחיפה, התקבלה המעוררת לתפקיד סמנכ"ל לענייני כספים של חברת גולדסטאר. בחודש נובמבר 2005 יצאה המעוררת את ישראל להונג קונג להכנת הסידורים למעבר המשפחה. בינואר 2006 עזבו כל בני המשפחה, בעלה של המעוררת וילדיה, את ישראל והצטרפו למעוררת בהונג קונג.

3. מאז חודש ינואר 2006 ועד חודש אוגוסט 2008 עבדה המעוררת בחברת גולדסטאר בהונג קונג. בעלה של המעוררת, שעבד טרם היציאה להונג קונג בחברת "כרמד" בישראל, התפטר מעבודתו ושהה עם המעוררת בהונג קונג. הבעל לא עבד אלא למד שפה ועסק בטיפול בענייני הבית (ראו אישור ההתפטרות מיום 10.11.2005, נספח "א" למע/1). ילדיה של המעוררת שהצטרפו אליה השתלבו בבתי ספר בהונג קונג ולמדו שם (סעיף 10 למע/1).

4. גולדסטאר שכרה עבור המעוררת ובני משפחתה דירת מגורים בהונג קונג בה הם התגוררו. בכל תקופת שהייתם בהונג קונג (הסכם השכירות סומן נספח "ה" למע/1). את דירתם בישראל, דירה שהייתה ברח' אקליפטוס 5/4 בקרית ביאליק, השכירו בני הזוג לשוכרים שונים ובסך הכל הושכרה הדירה עד לשנת 2010.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

5. לגרסת המערערות, בעת שהוצע לה התפקיד ועל יסוד תקופת העסקתם של קודמיה בתפקיד בהונג קונג, ציפחה לעבוד בהונג קונג תקופה של 5 שנים ואף יותר מכך (עמ' 7 וסעיף 21 למע/1). למרות זאת, כבר בשנת 2008, לאחר שהוחלף מנכ"ל חברת גולדסטאר, הודע למערערות על סיום העסקתן, כלומר פחות מ- 3 שנים לאחר שהחלה את עבודתה. ההודעה על הפסקת העבודה נמסרה למערערות במאי 2008 (עמ' 9). עם סיום עבודתה בגולדסטאר הוצע למערערות לשוב ולעבוד בחברת צים (עמ' 7) ועל כן שבה יחד עם כל משפחתה לישראל. בסופו של דבר לא חזרה לעבודה בצים, לטענתה משום שכעסה על דרך ואופן סיום עבודתה בחברת הבת גולדסטאר (עמ' 9).

6. במהלך שהותה בהונג קונג ועבודתה בגולדסטאר קיבלה המערערות את שכרה באמצעות חברת צים (ראו טפסי 106 שצורפו כנספח "ג" למע/1). לטענת המערערות היא ביקשה לקבל את שכרה ישירות מגולדסטאר אולם בקשותיה נדחו וחשכר המשיך להיות משולם דרך צים. חברת צים ניכתה במקור מהשכר המשולם למערערות מס הכנסה בהתאם להוראות סעיף 67א' לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דהיינו התייחסה למערערות כתושב ישראל שיש לו הכנסה מיגיעה אישית שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל.

7. מתברר עוד כי המערערות נדרשה לשלם גם מס על הכנסותיה בהונג קונג. המס שולם וקוּזו מהמס שנוכה על פי פקודת מס הכנסה (ראו טפסי 106 – נספח "ג" למע/1). שכרה של המערערות שולם לה במטבע זר. לגרסת המערערות היא ניהלה את כל חשבונותיה בבנק מקומי בהונג קונג (סעיף 16 למע/1).

8. מששבה המערערות לישראל, ומאחר וסברה כי אינה חייבת במס בישראל על הכנסותיה מעבודתה בהונג קונג, הגישה בקשה להחזר המס (נספח "ט" למע/1). בבקשתה טענה כי יש להשיב לה את כל סכומי המס שנוכו במקור מהכנסתה על ידי חברת צים, שכן בתקופת השהייה בהונג קונג לא הייתה "תושבת ישראל" ולא חבה במס על הכנסותיה מיגיעה אישית בחברת גולדסטאר.

9. בקשתה של המערערות להחזר המס נדחתה והמשיב הוציא למערערות שומה בצו. בפירוט נימוקי השומה (נספח "י" למע/1) ציין המשיב כי לגישתו הייתה המערערות "תושבת ישראל" בשנות המס הרלבנטיות (2006-2007) וכי לא התקיימו "התנאים לניתוק תושבות קבע מישראל". המשיב קבע כי יש לראות במערערות כעובדת ישראלית בחו"ל החייבת במס על הכנסותיה על פי סעיף 67א' לפקודה ולכללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב – 1982. על צווים אלו הוגש הערעור הנכחי.

### המסגרת המשפטית - כללי

10. בטרם אפרט את טענות הצדדים, ראוי להפנות למסגרת המשפטית הרלבנטית, שכן המחלוקת שבין הצדדים נוגעת ליישום העובדות, שמרביתן אינן שנויות במחלוקת, על הוראות הדין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

11. שיטת המס בישראל, כמו כל שיטות המס המוכרות, אינה חלה על כל הכנסה באשר היא, אלא רק על הכנסות בעלות זיקה למדינת ישראל. פקודת מס הכנסה תחול רק על אותן הכנסות של נישומים הממלאים את תנאי הזיקה. אלו הם כללי תחולת המס (ראו י' אדרעי מבוא לתורת המיסים 179 (2008); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה (12.3.09)). עד לשנת 2003 וכניסתו לתוקף של תיקון 132 לפקודה, הוחלו דיני המס בישראל בעיקר על הכנסות בעלות זיקה טריטוריאלית לישראל, דהיינו הכנסות שראו אותן כאילו הופקו או נצמחו בישראל אם כי נקבעו הוראות שהתבססו גם על זיקה של הנישום לישראל כלומר על זיקה פרסונאלית (ראו א' רפאל, י' מהולל מס הכנסה חלק רביעי 18 (1996)). עם תיקון הפקודה בשנת 2003 הורחבה תחולת דיני המס בישראל ונקבע כי דין התחולה על הכנסות יתבסס על העיקרון הפרסונאלי דהיינו הדין יחול על הכנסות שהופקו על ידי נישומים בעלי זיקה לישראל, ללא קשר למקום בו נצמחה או הופקה ההכנסה (ראו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.2005); ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20.5.2014); ד' לוי, א' אנספי, מיסוי בינלאומי- הדין בישראל, 69 (2008)).

על מנת שתחול חבות מס בישראל יש להוכיח רק זיקה של הנישום לישראל. הזיקה הנדרשת בדין הינה זיקה של "תושבות". ודוקו, המבחן שנקבע אינו מבוסס על אזרחות, תקופות שהייה וכדומה, אלא רק על "תושבות".

12. שאלת המפתח הינה על כן כיצד תיקבע התושבות לצרכי הפקודה (תושבות זו תכונה "התושבות הפיסקלית"). בהליך זה עוסקים אנו רק בתושבות של נישום שהוא יחיד בשר ודם ולא בנישום שהוא תאגיד ועל כן אתייחס רק לתנאי התושבות של היחיד.

13. סעיף 1(א) לפקודת מס הכנסה מגדיר מיהו תושב ישראל:

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;



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

(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) [...]

14. בהתאם להגדרה זו, התושבות הפיסקלית תיקבע על פי המקום בו מצוי "מרכז חייו" של הנישום. ההגדרה מפרטת בסעיף (1) מבחני עזר לקביעת מרכז החיים של הנישום. אלו מבחני עזר בלבד, שכן נאמר "ובאזו בחשבון בין השאר" ועל כן נותר שיקול דעת רחב לקביעת מבחנים למיקום מרכז חייו של כל נישום. ההגדרה מוסיפה וקובעת גם חזקה עובדתית (סעיף 2), חזקה המבוססת על ימי שהייתו בישראל (להלן "חזקת הימים"). עם זאת, מדובר בחזקה הניתנת לסתירה, הן על ידי הנישום והן על ידי פקיד השומה.

15. כאן ראוי להזכיר כי גם טרם תיקון 132 נקבע כי המבחן לקביעת התושבות הפיסקלית יתבסס על מקום מרכז חייו של הנישום (ראו ע"א 477/02 הנ"ל). מרכז חייו של נישום כמבחן למקום התושבות משמש גם לסוגיות נוספות, כגון לצורך קביעת זכאות להטבות מס (ראו למשל ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (06/02/2014)). בהתאם נקבע כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של נישום יש להפעיל מבחן משולב הכולל בחשבון שני מרכיבים; האחד, אובייקטיבי, דהיינו איתור המקום בו מצויות מירב הזיקות לנישום; והשני, סובייקטיבי, כלומר מה הייתה כוונת הנישום והיכן רואה הוא את מרכז חייו (ראו והשוו גם לפסיקה בסוגיות נוספות לעניין מקום מושבו של אדם שאימצה את המבחן המשולב, בג"צ 192/85 חירי נ' ראש המועצה המקומית פסוטה, פ"ד מ(2) 463 (1986); ע"א 167/77 כהן נ' הבדלה, פ"ד לג(2) 649 (1979); ע"מ 7582/03 מדינת ישראל נ' רבוח, פ"ד נט(4) 481, 489 (2004); עמ"ה (חי) 151/92 דקואר נ' פקיד שומה חיפה (6/3/94); עמ"ה (חי) 46/93 סאדר נ' פקיד שומה חיפה (8/8/94)).

16. קביעת מיקום מרכז חייו של נישום הינה משימה מורכבת שמחייבת קביעת עובדות ביחס לזיקות השונות. כך גם קיים קושי באיתור הזיקה הסובייקטיבית. מטבע הדברים, זיקה סובייקטיבית זו תוסק מתוך הראיות החיצוניות ולא רק מדבריו של הנישום עצמו.

17. משימה מורכבת עוד יותר הינה איתור נקודת הזמן שבה השתנה מקום התושבות של הנישום - מועד העתקת התושבות ממדינה אחת לאחרת. שינוי הזיקות אינו נעשה בהכרח במעשה חד פעמי "באבחת חרב" אחת, אלא בדרך כלל נעשה באופן מדורג, בתהליך שמתחיל במקום תושבות אחד ומסתיים במקום תושבות אחר (ראו א' רפאל מס הכנסה כרך רביעי 32, 34 (תשנ"ו - 1996)).



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומת חיפה

בהעדר מבחן טכני למועד השינוי, אין מנוס אלא לנסות ולאתר את המועד בו השתנו מירב הזיקות ממקום אחד לאחר (ראו מ' עמפלי א' אסנפי "הרהורים ביחס למועד ניתוק תושבותו הפיסקלית של היחיד" **מיסים** כה/א-6/19 (2011)).

18. כהערה למחשבה נציין כי בשנים האחרונות ערים אנו יותר ויותר לניידות כוח העבודה ולמעבר של עובדים ממדינה למדינה. כוחם של התאגידים הגלובליים הולך וגדל והתופעה של שינוי מקום עבודה ומגורים הולכת ונפוצה יותר ויותר. הדבר מחייב חשיבה נוספת על השפעת כללי התחולה של דיני המס על התנהגותם של העובדים, שהרי קיים חשש כי יפעלו לניתוק זיקת התושבות רק משיקולי מס (י' אדרעי לעיל, עמ' 181). יתרה מזו, ישראל חתומה על אמנות מס רבות ונדרשת התאמה בין כללי התחולה של דין המס הפנימי להוראות האמנות, הוראות שחלקן קובעות כללי תחולה שונים (ראו י' סרוסי ל' גרבר "תושבות לפי דין פנימי ותושבות לצורך אמנה למניעת כפל מס – הא בהא תליא?" **מיסים** כא/א-1/13 (2007)). ניידות זו של עובדים מחייבת גם קביעת מבחנים ברורים ופשוטים ליישום על מנת למנוע דיונים מיותרים ולאפשר לכל אדם המבקש למצוא מקום עבודה מחוץ לישראל לתכנן את צעדיו ולדעת היכן וכמה יהיה עליו לשלם מס על הכנסותיו.

### מקום התושבות של המערער

19. כאמור, תמבחן שאומץ על ידי המחוקק לקביעת מקום התושבות הפיסקלית של הנישום מבוסס על מיקום מרכז חייו של הנישום. להלן נבחן מיקום מרכז חייה של המערער ונתחיל בשאלת תחולת חזקת הימים.

### חזקת הימים

20. ראינו כי הפקודה קובעת חזקת תושבות המבוססת על מספר ימי שהייה בישראל. זוהי חזקה עובדתית הניתנת לסתירה. החזקה מורכבת משני חלקים; האחד, סעיף 2(א) להגדרה, מתייחס לימי שהייה בישראל בשנת המס בלבד. על פי הוראה זו תחול חזקת הימים על מי ששהה בישראל יותר מ- 183 ימים בשנת המס. אין חולק בענייננו כי המערער או בני ביתה לא שהו באף אחת משנות המס שבדיון (2006, 2007) מעל 183 ימים בישראל, ועל כן אין תחולה לחלק זה של החזקה.

החלק השני נקבע בסעיף 2(ב) להגדרה ולפיו יש לבחון את מספר ימי שהייה בישראל של הנישום על פני 3 שנות מס- שנת המס שבדיון ושנתיים לפנייה. כדי שתקום חזקת הימים נדרש להוכיח כי הנישום שהה בישראל בשלוש השנים הרלבנטיות (שנת המס שבדיון ושנתיים לפנייה), בסך הכל 425 ימים (להלן: "תקופת השהייה הכוללת"). בנוסף יש להוכיח כי הנישום שהה בישראל לפחות 30 ימים מתוך תקופת השהייה הכוללת בשנת המס שבדיון (להלן "תקופת השהייה המינימלית"). משמע, אילו שהה בשנת המס שבדיון פחות מ- 30 ימים ובשנות המס הקודמות יחדיו שהה מעל 425 ימים, לא תחול החזקה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

כאשר נישום מעתיק את מקום התושבות, השאלה המרכזית תהא בדרך כלל כמה ימים שהה בשנת המס, שהרי ככל שהיה תושב ישראל קודם לכן, סביר כי יתמלא התנאי של תקופת השהייה הכוללת.

21. בשנת 2006, השנה הראשונה שלגביה נטען כי תושבות המערערת הועתקה להונג קונג, שהתה המערערת בישראל 42 ימים. בשנת 2007 שהתה בישראל רק 31 ימים. בשתי שנות המס מתמלא התנאי בדבר תקופת השהייה המינימאלית.

לגבי שנת 2006, היא שנת המס הראשונה שלגביה נטען כי התושבות הועתקה, התמלאה גם תקופת השהייה הכוללת, שכן בשנים 2004, 2005, 2006 יחדיו שהתה המערערת בישראל מעל 425 ימים. לעומת זאת, כאשר בוחנים את שנת 2007, הרי שתקופת השהייה הכוללת מסתכמת רק ב-411 ימים, כלומר פחות מהתקופה הנדרשת להוכחת חזקת הימים.

22. כאמור, אם חלה חזקת הימים, רשאי כל אחד מהצדדים לסתור את החזקה ולשכנע כי מרכז החיים לא היה בישראל. כאשר חלה החזקה על פי סעיף 2(A), כלומר כאשר הנישום שהה בישראל בשנת המס מעל 183 ימים, ברי שהנטל המוטל עליו לסתור את החזקה הינו נטל כבד ביותר (ראו ד' לוי א' אסנפי יתושבות היחיד – סוגיות ביחס ליחזקת משך השהייה" מיסים כ/א-33 (2006)).

לעומת זאת, כאשר חלה החזקה בשל התקיימות התנאי של תקופת שהייה כוללת, כלומר שהייה במשך 3 שנים, הנטל עשוי להיות שונה. כאשר החזקה קמה בשל התקיימות תקופת השהייה הכוללת, מקום שבו במהלך תקופה זו ביקש הנישום להעתיק את מרכז חייו, יש לבחון האם אכן שונה מקום מרכז החיים ומחו המועד שבו שונת. אם יקבע שמרכז החיים הועתק במהלך תקופת השהייה הכוללת, ברי שמשקל ימי השהייה בישראל, קודם למועד הנטען להעתקת מקום התושבות, לא ישפיע על קביעת מיקום מרכז החיים.

מן האמור עולה כי חזקת הימים חלה לגבי שנת מס אחת בלבד. עם זאת נראה בהמשך כי חזקה זו נסתרה ועל כן נעבור לדון בראיות בדבר מקום מרכז חייה של המערערת בשנות המס שבדיון.

### מקום מרכז חיי המערערת

23. מקום מרכז החיים של נישום נבחן על פי סממנים אובייקטיביים ועל פי סממנים סובייקטיביים. הסממנים האובייקטיביים עניינם הזיקות הפיסיות והכלכליות של הנישום, ואילו הסממנים הסובייקטיביים עוסקים בכוונתו וברצונו של הנישום.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

24. בחגדרת תושב ישראל בפקודה ישנה רשימת מבחני עזר אובייקטיביים לקביעת מיקום מרכז החיים. אלו מבחני עזר בלבד וניתן להוסיף עליהם סממנים נוספים. כמו כן, ברור כי אין הכרח שכל מבחני העזר יקוימו כדי לקבוע את מקום מרכז החיים.

עוד נעיר כי איתור מקום מרכז חייו של נישום, עניינו במרכז החיים בשנות המס הרלבנטיות. אין כל מניעה כי נישום ישנה את מרכז חייו במהלך השנים ויעתיק את מקום התושבות ממדינה למדינה, ובלבד כי בכל שינוי מקום שהייה, יתקיימו הסממנים המעידים על העתקת מקום התושבות.

25. כפי שראינו, המערערת החלה לעבוד בחברת גולדסטאר, שמקום מושבה בהונג קונג. בתקופת העבודה החל מינואר 2006 עבדה המערערת במשרדי החברה בהונג קונג. חשבונות הבנק של המערערת נוהלו בהונג קונג. בני משפחתה הקרובה של המערערת, בעלה ושני ילדיה, עברו להתגורר איתה בהונג קונג, ושהו בכל התקופה הרלבנטית ביחד איתה בהונג קונג. מקום מגוריה של המערערת בשנות המס היה רק בהונג קונג. בעלה של המערערת התפטר מעבודתו בחברת ברמד ועבר להתגורר בהונג קונג. ילדיה של המערערת התקבלו למוסדות חינוך בהונג קונג ושם למדו. בני המשפחה התגוררו בדירה שכורה, דירה שנשכרה עבורם על ידי המעביד בהונג קונג. את המכוניות אותן החזיקו בישראל מכרו בני הזוג לפני צאתם לחו"ל. גם הביטוח הרפואי לבני המשפחה היה בהונג קונג.

26. כל אלו הינם סממנים אובייקטיביים המעידים על זיקה להונג קונג ולא לישראל. מאידך, התקיימו גם זיקות אובייקטיביות לישראל. כך למשל הדירה שבבעלות בני הזוג, ברח' אקליפטוס בקרית ביאליק נותרה בבעלותם ולא נמכרה. לבני הזוג נותר חשבון בנק בישראל, וכן נותרו תכניות פנסיה בחברת ביטוח בישראל (סעיף 9 למש/1). עוד מתברר כי המערערת קיבלה את שכרה מחברת צים וזו התייחסה למערערת כאל תושב ישראלי העובד בחו"ל ולא כמי ששינה את מקום התושבות.

כן נטען כי בני הזוג שמרו על קשר עם בני המשפחה המורחבת ואף הגיעו לביקורים בתקופת החגים.

27. מכלול הנתונים האובייקטיביים מצביע להבנתי על העתקת מרכז החיים של המערערת להונג קונג. כדי לקבוע את מקום מרכז החיים אין צורך להצביע על כך כי כל הזיקות האובייקטיביות מצביעות על מקום שהייה בחו"ל. די בכך כי מרבית הזיקות מעידות על כך. מרבית זיקותיה של המערערת היו בשנים הרלבנטיות בהונג קונג ולא בישראל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

העובדה כי נישום המשנה את מרכז חייו מותיר מאחור נכסי נדל"ן, חשבונות בנק וכדומה, אינה מספקת כדי לקבוע כי מרכז חייו נותר במקום שבו שהה בעבר. החזקת נכסים במקומות שונים בעולם היא תופעה נפוצה וגם מי שמעתיק את מרכז חייו ממקום למקום עשוי להמשיך ולהחזיק בנכסים.

ככל שיש רלבנטיות לנכס מסוג בית מגורים, הרי שהמבחן הרלבנטי הינו האם מדובר בבית קבע, כמפורט בסעיף 1(א) להגדרה. בית קבע הינו הבית שמשמש כבית עיקרי למגורי הנישום, להבדיל ממקום מגורים ארעי. נכס מקרקעין, לרבות דירה, שאינם משמשים כלל למגורים של הנישום בשנות המס הרלבנטיות, אינו יכול להיחשב כ"בית קבע" ואינו שונה מכל נכס אחר. בית המושכר לאחר לתקופה ארוכה ושאינו זמין לשימוש של הנישום או של משפחתו, אינו יכול להיכלל בחגדרת "בית קבע" (ראו גם חוזר מס הכנסה 8/02). וזקוק, בית קבע אינו בהכרח בעת שבבעלותו של הנישום ואין לקשור בין זכויות קניין בנכסים לבין ההגדרה.

28. דירת בני הזוג בישראל הושכרה. בחוזה השכירות שהוצג לעיוני שכרו את הדירה בני הזוג ערן וחיה נתיב לתקופה המסתיימת בחודש 8/2009 (מע/2). אף שלא הוצג חסכם נוסף, הובהר כי הדירה הושכרה גם לאחר מכן לתקופת השכירות שהסתיימה רק בשנת 2010. עדות המערערת, שלא נסתרה, כי היא לא שבה לדירה האמורה עם תום תקופת השכירות רק מחזקת את טענת המערערת כי לא התכוונה לשוב בשנת 2008 לישראל, וכי הפסקת עבודתה בהונג קונג בחודש 08/2008 באה לה בהפתעה. מכל מקום, השכרת הדירה לתקופה ארוכה מעידה כי הדירה לא עמדה לרשות המערערת ומשפחתה ולא שימשה בשנות המס הרלבנטיות כבית הקבע.

29. גם החזקת חשבונות בנק שאינם פעילים לצרכים שוטפים אינה יכולה להיחשב כזיקה מספקת, במיוחד כאשר ברור כי גם את הפעילות הכספית השוטפת ניהלו המערערת ובני משפחתה בחשבון בנק פעיל בהונג קונג.

גם הזיקות החברתיות של המערערת היו להונג קונג ולא לישראל. אין ראיה כי פרט לביקורי משפחה היו לבני הזוג פעילות חברתית נוספת בישראל. מאידך, המערערת הצהירה כי הייתה חברה במועדון כדורגל נשים בהונג קונג ובמרכז היהודי במקום (מע/1 סעיף 17).

30. גם הסממנים הסובייקטיביים מחזקים את ההנחה כי המערערת העתיקה את מרכז חייה. המערערת העידה כי ציפתה לעבור לעבוד בהונג קונג לתקופה ארוכה. קודמה בתפקיד שהה 5 שנים והיא ציפתה לעבור להונג קונג לתקופה של כ- 10 שנים (מע/1, סעיף 21). המערערת העידה כי ראתה בהונג קונג כמרכז חייה וחיי משפחתה והתכוונה שהונג קונג תשמש מרכז חייה למשך מספר שנים, אלא שעדות של נישום אינה מספקת לקבוע את הזיקות הסובייקטיביות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

31. על הזיקה הסובייקטיבית ניתן כמובן ללמוד מההתנהגות החיצונית ולא רק מדברי המערערת. ראינו כי בעלה של המערערת התפטר מעבודתו. פיטורים, להבדיל מיציאה לחופשה, מעידים על כוונה לשינוי מרכז חיים לתקופה ממושכת. כך גם ניתן להסיק מהעובדה כי בני הזוג החליטו לחעתיק את מקום מגורי כל המשפחה להונג קונג, העברת הילדים ללימודים בהונג קונג, השכרת הדירה בישראל לזמן ארוך וכדומה.

בעי"מ 4862/13 הנ"ל, ציין בית המשפט כי "[...] בדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא המקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו". ולמרות זאת קבע כי המשיב שם אינו תושב ישראל, הגם שאשתו וילדיו המשיכו להתגורר בישראל. במקרה שבפנינו, בני המשפחה עברו להתגורר עם המערערת, ומכאן יש להסיק כי בני המשפחה התכוונו להעתיק את מרכז חייהם.

32. ראוי להעיר כי כוונה ורצון להעתיק מרכז חיים אינם מחייבים כוונה להעתיק המרכז ללא כל מגבלת זמן. נישום יכול לבקש להעתיק את מרכז חייו, ובהתאם את מקום התושבות, לתקופה מוגבלת ובתנאי שבאותה תקופה אכן יתקיימו כל הזיקות במיקום החדש. רצונו של נישום לשוב ביום מן הימים, ואפילו תוך תקופה מוגדרת לישראל, אינו שולל את האפשרות לקבוע כי שינה את מרכז חייו ובלבד שלא מדובר בשינוי ארעי שאין עמו שינוי הזיקות המהותיות. כך למשל 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 פסקי הדין שהובאו על ידי המשיב בסעיף 23 לסיכומיו).

לא כך מי שיוצא לעבודה בחו"ל לתקופה ממושכת, מעביר את משפחתו עמו ומבסס מרכז חיים חדש. יציאה שכזו לעבודה מחוץ לישראל, שאינה לתקופה זמנית קצובה וקצרה, יכולה להביא לשינוי מרכז החיים ולשינוי מקום התושבות המיסקלית.

33. כפי שצינתי לעיל העתקת מקום התושבות, שינוי מרכז החיים, אינם נעשים בדרך כלל "באבחת חרב" אלא הינם פרי של שינוי הדרגתי. עם זאת, עשויים להיות מצבים שבהם השינוי יהיה חד וברור. במקרה הנוכחי השינוי הינו ברור. בחודש 1/2006 כל משפחת המערערת עברה להתגורר בהונג קונג, הבעל התפטר, הדירה הושכרה, המכוניות נמכרו והפעילות הכספית עברה כולה להונג קונג. לפיכך, נראה כי ממועד זה יש לראות במערערת כתושבת הונג קונג ולא כתושבת ישראל.

### תשלום המשכורות על ידי צים

34. בטרם סיום ראוי להתייחס גם לעובדה כי צים היא ששילמה את שכרה של המערערת וניכתה מס במקור מתוך הנחה כי מדובר בתושב ישראל העובד בחו"ל. התנהגות זו של צים אינה מספקת כדי לשנות את המסקנה בדבר שינוי מקום התושבות. אך טבעי הוא כי מעסיק לא יחליט בעצמו האם ומתי שונה מקום התושבות של עובד וימתין כי העובד יפנה לרשויות המס, כפי שעשתה



## בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה

המערערת. יתרה מזו, אין ראייה כי המערערת הסכימה לכך וויתרה על הטענה כי העתיקה את מקום תושבותה. עמדת מחלקת השכר נצמס אינה מחווה מבחן לקביעת מקום התושבות וכפי שהובהר, המערערת התנגדה לדרך תשלום השכר וביקשה כי זה ישולם לה בהונג קונג.

### החזרה לישראל

35. עוד ראוי להעיר כי לעיתים ניתן ללמוד מהתנהגות הנישום ובני ביתו לאחר תום שנת המס, לגבי הכוונה בדבר מקום התושבות בשנת המס, אולם התנהגות שכזו הינה רק אחד הסממנים לקביעת המעמד. "אחרית דבר" אינה מלמדת בהכרח על "ראשיתו".

ראינו כי המערערת ציפתה לעבוד בהונג קונג תקופה ממושכת אך בפועל זו קוצרה ועבודת המערערת הופסקה כבר בשנת 2008. שינוי זה חכרית את המשפחה לשוב לישראל. חזרה זו ואף חזרת הבעל למקום העבודה הקודם, אינה מלמדת כי העזיבה בשנת 2006 הייתה לתקופה ארעית או כי כוונת המערערת הייתה כי ישראל תמשיך להיות מרכז החיים. את הזיקה הסובייקטיבית ואת הזיקות האובייקטיביות יש לבחון בזמן אמת, כלומר במהלך שנות המס שבמחלוקת ולא בדיעבד, אלא אם ההתנהגות המאוחרת מעידה על כוונה קודמת.

### סוף דבר

36. בשים לב לכל האמור הנני מקבל את הערעור ומורה על ביטול שומות המס שהוצאו למערערת לשנים 2006, 2007.

המשיב ישלם למערערת הוצאות משפט ושכר טרחת עורכי דין בסך כולל של 10,000 ₪.

ניתן היום, כ"ז תשרי תשע"ה, 21 אוקטובר 2014, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט