

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 477/02

כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופטת א' חיות

בפני:

המערער: אריה גונן

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה

ערעור על פסק-דינו של בית-המשפט המחוזי בחיפה בעמ"ה
5048/97, עמ"ה 2004/98 שניתן ביום 11.12.01 על-ידי סגן הנשיא
ד"ר ד' ביין

תאריך הישיבה: ה' בחשוון התשס"ה (20.10.04)

בשם המערער: עו"ד דורון ליפשיץ

בשם המשיב: עו"ד אלעד פרסקי

פסק-דין

השופטת א' חיות:

כללי

1. האם במהלך השנים 1991 - 1992 היה המערער "תושב ישראל" כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], על-פי הנוסח שקדם לתיקון מס' 132 (להלן: הפקודה ו-תיקון 132, בהתאמה), והאם רואים בשל כך את הכנסותיו במהלך שנים אלה כהכנסות שהופקו בישראל?

זוהי השאלה העומדת להכרעה בערעור זה.

עיקר העובדות הצריכות לעניין ופסק-דינו של בית-משפט קמא

2. המשיב הוציא למערער שומות לשנות המס 1991 ו-1992, מכוח סעיף 147(א) לפקודה, וכלל בהן הכנסות אותן הפיק המערער בארצות-הברית בקובעו כי רואים הכנסות אלה כהכנסות שהופקו בישראל, החייבות במס מכוח סעיף 5(1) לפקודה בהיותן - "ריווח או השתכרות שהפיק אדם... ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל". לצורך כך קבע המשיב עוד כי המערער היה באותן שנים "תושב ישראל", כהגדרתו של מונח זה בסעיף 1 לפקודה ועל כן חלה לגבי הכנסותיו בשנים אלה הוראת סעיף 5(1)(ג) הקובעת כי "מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל, יראוהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל". המערער לא השלים עם עמדתו זו של המשיב ובשני ערעורים המתייחסים לכל אחת משנות המס הנ"ל, טען כי לא היה באותן שנים "תושב ישראל", כי מדובר בהכנסות שהופקו בארצות-הברית וכי דיווח עליהן כדין לשלטונות המס שם. כמו כן העלה המערער שורה של טענות נוספות כנגד השומות שהוצאו לו על-ידי המשיב בגין השנים 1991, 1992 ועתר לביטול השומות ולאישור הדוחות שהוגשו על-ידו.

3. במהלך הדיון בבית-המשפט המחוזי בשני הערעורים שהדיון בהם אוחד, הושגה בין הצדדים הסכמה דיונית בדבר פיצול הדיון באופן שבית-המשפט יכריע תחילה בשאלת תושבותו של המערער בשנים 1991 - 1992, על-פי רשימה של עובדות מוסכמות שתוגש על-ידם ובשלב השני, ככל שיידרש, יכריע בית-המשפט בטענות הנוספות שהעלה המערער לעניין השומות שבמחלוקת.

ואלה העובדות המוסכמות אותן פירטו הצדדים ברשימה שהגישו לבית-משפט

קמא, כפי שצוטטו בפסק-הדין נשוא הערעור:

1. המערער יליד 1946 ובוגר הטכניון בחיפה.
2. המערער, אשתו, בתם ובנם הינם והיו תמיד אזרחי ישראל.
3. המערער ובני משפחתו יצאו לארה"ב ב-8/88. רצ"ב מכתבים בנדון מתאריכים 8.4.90, 16.1.94. מסומנים א' ו-ב'.
4. אשת המערער נטלה "חופשה ללא תשלום" ממשרתה כמורה, עובדת של משרד החינוך.
5. רצ"ב נתונים לגבי כניסה ויציאה של המערער ובני משפחתו לישראל וממנה משנת 1988 ואילך. מסומנים ג' 1-4.
6. בתקופה בה שהו בארה"ב התגוררו המערער ובני משפחתו בבית שכור בעיר בוסטון, החזיקו כלי רכב וניהלו שם חשבונות בנק.

7. המערער ובני משפחתו היו רשומים, כנהוג, בקונסוליה הישראלית בבוסטון כתושבי העיר, וזאת על מנת שיווצר קשר עם הקהילה היהודית במקום.
8. המערער ואשתו עבדו בארה"ב ברשיון, וכיוון שכך – היו בעלי מספר ביטוח לאומי וביטוח רפואי בארה"ב.
9. המערער עבד בארה"ב במסגרת חברה שהקים ב-12/88, חברה בשליטתו ובניהולו. המערער קיבל שכר בחברה עד 9/91. החברה חדלה לפעול ב-2/92.
10. בשנת 1992 קיבל המערער משכורת מחב' אי.אס.ג'י תעשיות תוכנה בע"מ, חברה ישראלית בשליטתו ובניהולו. רצ"ב כנספח ד' הדו"ח שהגיש למשיב לשנת 1992.
11. בשנים 1989-1990 עבדה אשת המערער בארה"ב כמורה. ב-8/91 חזרה לישראל. ב-9/91 חזרה לעבודתה כמורה, שכירה של משרד החינוך.
12. בתו של המערער, ילידת 9/70, חזרה לישראל ב-6/89 לצורך שירות צבאי (לאחר שרשויות הצבא סרכו לדחות את שירותה), ומאז היא מתגוררת בישראל.
13. בנו של המערער, יליד 4/73, למד בארה"ב בבי"ס תיכון וחזר לישראל ב-3/91, לצורך שירות צבאי. מאז הוא מתגורר בישראל.
14. אמו של המערער חלתה בשנת 1991 ונפטרה ב-3/92.
15. המערער ואשתו הוכרו כתושבים חוזרים ע"י רשויות המכס וניצלו זכויות של תושב חוזר בשוכם לישראל.
16. המערער מנהל ובעל מניות בחברות ישראליות שונות, כמפורט בנספח ה' הרצ"ב.
- המערער חתם כמנהל על דוחות חב' מילן תעשיות תכנה מערכות ומחשבים (1985) בע"מ לשנים 1989-1991 ועל דוחות החברה למשיב לשנים אלה, שהוגשו בתאריכים 15.11.90, 23.8.92, ו-17.2.93, בהתאמה. עפ"י הדוחות החברה אינה פעילה.
- המערער חתם כמנהל גם על דוחות חב' אי.אס.ג'י מערכות (1988) בע"מ לשנים 1991-1992 ועל דוחות החברה למשיב לשנים אלה, שהוגשו בתאריכים 17.2.93, 27.10.93, בהתאמה. החברה פעילה.
17. בבעלות המערער ואשתו דירה בחיפה אותה רכשו בשנת 1980, בה הם גרים עד היום, ובה גרו בעת ששהו בישראל בשנים 1988-1991. הדירה שימשה למגורי ילדיהם במהלך שירותם הצבאי.
- בבעלות המערער ואשתו היתה דירה נוספת, שרכשו ב-4/82 ומכרו ב-6/88.
18. נתונים לגבי בעלות בכלי רכב בישראל ע"י המערער ובני משפחתו רצ"ב כנספח ו' 1-2.
19. למערער ואשתו חשבון עו"ש מס' 265888 בבנק דיסקונט ברח' הבנקים בחיפה. המערער ואשתו היו בעלי החשבון גם בשנים 1989-1992.
- רצ"ב כנספח ז' דפי חשבון הבנק לתקופה 4/92-12/88. אביו של המערער היה מיופה כוח בחשבון בתקופה 9/88-12/91 לערך.

20. המערער ובני משפחתו המשיכו לקיים הסכונות וקופות גמל בישראל גם בשהותם בארה"ב.
 רצ"ב, כדוגמא, נספחים ח' 2-1.
 21. המערער שילם דמי ביטוח לאומי ומס מקביל בישראל בעת ששהה בארה"ב.

4. בית-משפט קמא בחן את העובדות המוסכמות שהציגו בפניו הצדדים, כמפורט לעיל, וכן את המסמכים שצורפו בהסכמה לתמיכה בעובדות אלה, והגיע לכלל מסקנה כי:

בשנים 1991, 1992 היה המערער תושב ישראל. נראה, שאמנם היו תקופות בין יציאתו של המערער את הארץ ב-8/88 ועד שנת 91 שבו החל תהליך מואץ של מעבר המערער ממעמד של תושב ישראל למעמד של תושב ארה"ב וזאת הן על פי המבחן האובייקטיבי והן על פי המבחן הסובייקטיבי, אך תהליך זה לא זכה להבשיל עד תומו. בטרם הושלם, החלה מגמה הפוכה של כוונה לראות בישראל את מרכז החיים... המערער ובני משפחתו לא השלימו את התהליך של הפיכתם לתושבים אמריקאיים, הגם שיתכן מאד שתיכננו זאת מלכתחילה.

המבחן שאותו יישם בית-המשפט המחוזי לעניין קביעת התושבות הוא מבחן "מרכז חייו של היחיד", על-פיו אין להסתפק בחישוב מתמטי של הימים בהם מצוי היחיד, פיסית, בארץ לעומת הימים שבהם הוא נעדר מן הארץ, ויש להשקיף על התמונה הכוללת הניזונה מיסודות אובייקטיבים וסובייקטיבים כאחד והנבחנת, בין היתר, תוך הידרשות לקורותיו של היחיד בשנות המס שקדמו לשנה שבמחלוקת וכן בשנים מאוחרות יותר. בית-משפט קמא ציין בהקשר זה כי להשקפתו "שינוי מעמד 'התושבות' אינו בהכרח אקט חד, אלא תהליך הנבנה על רצף מסוים".

לפיכך, דחה בית-המשפט המחוזי בפסק-דין חלקי מיום 11.12.2001 את טענות המערער לעניין התושבות ואימץ בהקשר זה את עמדת המשיב לפיה היה המערער "תושב ישראל" בשנות המס 1991 ו-1992. כמו כן, חייב את המערער בתשלום הוצאות ושכר טרחת עורך דין בסך 15,000 ש"ח בתוספת מע"מ.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות המערער

5. המערער טוען כי העובדות שעליהן נסמך בית-משפט קמא לצורך ממצאיו ומסקנותיו בעניין התושבות, היו רובן ככולן התרחשויות אשר נכפו עליו בלא שהיתה לו שליטה על מהלך הדברים ועל כן לא היה זה ראוי לבסס עליהן את הקביעה בעניין

התושבות. כך לעניין ילדיו ששבו ארצה לצורך שירות צבאי וכך לעניין מחלת אמו שנפטרה בחודש מרץ 1992. המערער מוסיף וטוען כי על-פי מדיניות משפטית ראויה, לא יהא זה נכון לזקוף לחובתו את העובדה שילדיו הבגירים שבו ארצה לצורך שירות צבאי. עוד טוען המערער כי בית-משפט קמא ייחס משקל מופרז ובלתי-מוצדק לנתונים נוספים מתוך העובדות המוסכמות ופירש אותם שלא כהלכה. כך, לטענתו, נשמרה דירת המגורים בישראל משיקולי מס בלבד; הרישום בקונסוליה נועד לשם יצירת קשר עם הקהילה היהודית בבוסטון והתאקלמות שם; חשבון הבנק שנשמר בישראל שימש לביצוע תשלומים שונים לאחזקת דירת המגורים בה התגוררה בתו של המערער במהלך שירותה הצבאי; החופשה ללא תשלום שנטלה רעייתו מעבודתה כמורה בישראל והעובדה שלא התפטרה, נבעה משיקולים כלכליים גרידא הנוגעים לצבירת זכאות לצורך הפנסיה; וההימנעות מנקיטת פעולות להשגת אזרחות אמריקנית נבעה מן העובדה שהיתה למערער, כמו גם לרעייתו, אשרה לשהיית קבע, הכוללת רשיון עבודה ועל כן לא נדרשה לו אזרחות אמריקאית לצורך השתלבותו בקהילה ובעולם העסקים שם. המערער הוסיף והדגיש את העובדה שבמהלך שנות שהותו בארצות-הברית החזיק בית שכור, כלי רכב, חשבונות בנק ואף הקים חברה אמריקאית אשר שימשה מקור הכנסה לו ולמשפחתו. כן הדגיש המערער את העובדה כי עם שובם ארצה הוכרו הוא ואשתו כתושבים חוזרים על-ידי רשויות המכס וזכו להטבות הכרוכות בכך.

הנה כי כן, המערער איננו חולק על המבחן בדבר "מרכז חייו של היחיד" אותו החיל בית-המשפט המחוזי לצורך ההכרעה בשאלת התושבות. כל טרונייתו מתמקדת באופן שבו יישם בית-המשפט מבחן זה במקרה הנדון, בהינתן העובדות המוסכמות שהוצגו בפניו. המערער טוען כי אף אם מדובר בתהליך לשינוי התושבות, כפי שקבע בית-משפט קמא, הרי שתהליך זה הסתיים לאחר שלוש שנים ויותר של שהייה רצופה בארצות-הברית עם משפחתו (1988-1992) וכי יש לבחון לעניין זה כל שנת מס לעצמה. עוד טוען המערער כי יש להקיש לענייננו מן החזקות שנכללו בהגדרה החדשה של המונח "תושב ישראל" בעקבות תיקון 132 לפקודה, אף שתיקון זה נכנס לתוקפו רק בשנת 2003 ולטעמו מלמדות חזקות אלה כי אין לראותו כתושב ישראל בשנים השנויות במחלוקת.

טענות המשיב

6. המשיב סומך ידיו על פסק-דינו של בית-משפט קמא בכל הנוגע לשאלת תושבותו של המערער ומדגיש כי האינדיקציות עליהן ביסס בית-המשפט את קביעתו אכן מלמדות כי מרכז חייו של המערער היה ונשאר בישראל וכי התהליך לשינוי מקום

המושב בו החל, לא הושלם. עוד טוען המשיב כי העובדות אשר לפי גרסת המערער מכריעות את הכף בשאלת התושבות, הינן לכל היותר בבחינת כוונות ומחשבות של המערער ובני-משפחתו, שלא הוכחו ושממילא אינן רלוונטיות למבחן בעניין מרכז חייו של היחיד. יחד עם זאת, מסתייג המשיב בתשובתו לערעור מקביעת בית-משפט קמא, כי "הנטל הפרשני" להוכחת התושבות של הנישום מוטל על המשיב.

דיון

המסגרת הנורמטיבית

7. פקודת מס הכנסה, כנוסחה טרם תיקון 132, אימצה כעקרון יסוד לעניין סמכות המיסוי את העקרון הטריטוריאלי וקבעה בסעיף 2 לפקודה כי מס הכנסה ישתלם "...על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה...". תפיסה זו עברה שינוי מהותי בעקבות תיקון 132, המתאפיין בהסטת מרכז הכובד לעניין סמכות המיסוי מן העקרון הטריטוריאלי אל עבר העקרון הפרסונאלי (ראו: דו"ח הוועדה לרפורמה במס הכנסה (ועדת רבינוביץ) (תשס"ב) 81; א' אלתר, א' כליף, הרפורמה במיסוי בינלאומי - על-פי תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה (2003) 45-46). יחד עם זאת, נכללו בפקודה גם כנוסחה טרם תיקון 132, הוראות לפיהן הוטל מס על-פי זיקה פרסונאלית. אחת מאותן הוראות היא הוראת סעיף 5(1) לפקודה, אשר על-פיה הוצאו למערער השומות שבמחלוקת במקרה שלפנינו. וכך קבע סעיף 5(1) לפקודה:

(5) בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת בישראל:
 (1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם... ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל.
 ...א)
 ...ב)
 ג) מי שעסק בחוץ לארץ באותו משלח יד שבו עסק בישראל, יראהו, כל עוד הוא תושב ישראל, כמי שעוסק בדרך כלל באותו משלח יד בישראל.

על-פי הוראה זו, פרש המחוקק הישראלי את רשת המס אל מעבר לתחומי מדינת ישראל ולכד בה הכנסה של תושב ישראל שהופקה ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל. הכנסה כזו משלבת זיקה טריטוריאלית - משום שמדובר במשלח יד שבדרך כלל עוסק בו הנישום בישראל, עם זיקה פרסונאלית - משום שבפועל מופקת ההכנסה מחוץ לישראל, אלא שהמחוקק הישראלי משקיף עליה כעל הכנסה המופקת בישראל כל עוד הנישום הוא תושב ישראל.

8. שאלת המפתח לצורך הרחבה זו של סמכות המיסוי הישראלית היא, אפוא, השאלה האם היה הנישום במועד הרלוונטי לשומה "תושב ישראל". סעיף 1 לפקודה, כנוסחו לפני תיקון 132, הגדיר "תושב ישראל" או "תושב" כך:

לגבי חבר בני אדם -

...(1)

...(2)

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.

כ"תושב חוץ" הוגדר באותו סעיף "מי שאינו תושב ישראל", והגדרה רלוונטית נוספת לענייננו היא הגדרת המונח "תושב ארעי", אשר נכללה בסעיף 68 לפקודה (ובוטלה בתיקון 132) ולפיה "תושב ארעי" הוא:

...אדם הנמצא בישראל למטרה ארעית בלבד ולא בכוונה לכוון בה את מושבו, ולא ישב למעשה בישראל בשנת המס, בין ברציפות ובין לסירוגין, יותר משה חודשים בסך הכל.

הגדרות אלה הנוגעות לתושבות פסקאלית אינן מתפרשות בהכרח בהתאמה לפירוש הניתן למונח "תושב" ככל שהוא מופיע בדינים אחרים ובהקשרים אחרים. אכן, הכלל בעניין זה הינו כי אף שיש לשאוף להרמוניה תחיקתית, אין לפרש מונח המופיע בחיקוקים שונים באחידות "עיוורת" אלא בהתחשב בתוכנו של החוק ובמגמתו הכללית, והדבר עשוי להוביל לפירושים שונים ולמשמעויות שונות שינתנו לאותו מונח עצמו בכל אחד מאותם חיקוקים (ראו: ע"א 657/76 הרשות המוסמכת לצורך חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957 נ' חסדאי, פ"ד לב(1) 778, 781; א' ברק, פרשנות במשפט (כרך שני - פרשנות החקיקה, תשנ"ג) 341, הערת שוליים 76 (להלן: ברק, פרשנות במשפט). ולעניין פירושה המגוונים של התושבות בדברי החקיקה השונים ובפסיקה ראו: ע"פ 6914/04 פיינברג נ' היועץ המשפטי לממשלה (טרם פורסם) לעניין דיני ההסגרה; ע"א 7687/04 ששון נ' ששון (טרם פורסם) לעניין יחסי ממון בין בני זוג; בג"ץ 282/88 עווד נ' יצחק שמיר, ראש הממשלה ושר הפנים, פ"ד מב(2) 424, 433 לעניין הכניסה לישראל. כן ראו הגדרת "מקום מושב" בסעיף 80 לחוק הכשרות המשפטית והאפוטרופסות, תשכ"ב-1962 ובסעיף 135 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965).

9. השאלה מהי תושבותו הפסקאלית של יחיד איננה פשוטה כלל ועיקר, בייחוד בעידן המודרני אשר בו הניידות על-פני הגלובוס איננה עוד משימה מורכבת כבעבר

ויחסי מסחר ופעילות כלכלית החובקים ימים ויבשות הפכו לחזון נפרץ. בהוראות המקצועיות של נציבות מס הכנסה, טרם תיקון 132, הותווה המבחן לבדיקת תושבותו של נישום יחיד כך:

המבחן המכריע לקביעת מקום מושב הינו המקום שבו נמצא מרכז חייו של היחיד. מבחן זה נגזר מהמקום שבו נמצא האדם במובן הפיסי, אך יש להתחשב גם במקום שבו חיה משפחתו, במיקום בית המשפחה, במיקום רכושו ובמקומות המושב של ילדיו. אין רשימה זו רשימה סגורה ויש להתחשב בכל מבחן רלוונטי נוסף. מקום שבו כלל המבחנים מצביע לעבר ישראל, הרי שלמרות היות האדם בחו"ל, הוא ייחשב לתושב ישראל. עובדת שהותו של אדם מחוץ לישראל במשך יותר מחצי שנה, ואפילו כמה שנים, אין בה משום שלילת מעמדו כתושב ישראל, אלא בכפוף למבחנים לעיל. כך, לדוגמה, יחיד ישראלי השוהה בחו"ל למטרות ריפוי, לימודים, או מטעם מעביד ישראלי, ייחשב בדרך כלל תושב ישראל (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), בעמוד א-11).

הנה כי כן, המבחן שאומץ לעניין התושבות הפיסקאלית על-ידי שלטונות המס במועדים הרלוונטיים לענייננו היה מבחן מהותי - מבחן מרכז חייו של היחיד - הבוחן מכלול של אינדיקציות ואינו מסתפק במבחן טכני-פורמאלי המבוסס על ימי השהיה בלבד, דוגמת המבחן שאומץ בחוק הפיקוח על המטבע, תשל"ח-1978 לצורך הגדרת "תושב ישראל". יישום מבחן מהותי זה מצריך בדיקה ובחינה של מכלול הנתונים המאפיינים כל נישום באופן ספציפי. בין המאפיינים הרלוונטיים לעניין זה ניתן לבחון גם את זמן השהיה בישראל בשנת המס הרלוונטית, אך זאת בצד מאפיינים חשובים נוספים ובהם: דבר קיומם של נכסים בישראל, המקום בו מתגורר הנישום, המקום בו מתגוררת משפחתו, אופי המגורים, מוצאו של הנישום, מקום לידתו ומצגים של הנישום עצמו אשר יש בהם כדי ללמד על כוונותיו. היטיב לסכם זאת בית-משפט קמא באמרו כי בעיקרו של דבר יש להביא בחשבון לעניין זה הן את ההיבט האובייקטיבי, דהיינו - היכן פיסית מצויות מירב הזיקות של הנישום, והן את ההיבט הסובייקטיבי, דהיינו - מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו.

כלי עזר חשוב לבחינת התושבות הפיסקאלית של הנישום, ניתן למצוא בהגדרה החדשה והמפורטת של המונח "תושב ישראל" הכלולה בסעיף 1 לפקודה, כנוסחה לאחר תיקון 132. תיקון זה כולל רפורמות מקיפות בעניינים מרכזיים הנוגעים לשיטת המס הנהוגה בישראל, אך לעניין התושבות הפיסקאלית הוא משמר את מבחן "מרכז חייו של היחיד", על-פיו פורש המונח "תושב ישראל" גם על-פי הנוסח הקודם

(לעניין תיקון חקיקה המבהיר מצב דברים שהיה קיים על-פי הנוסח הקודם, ראו: ע"א 104/68 מדינת ישראל נ' יעקבי, פ"ד כב(1) 656, 659; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 79; דנ"א 3962/93, 3971/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 825; רע"א 3527/96, 4539/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש-אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 406 וכן ברק, פרשנות במשפט, 362). על-כן, ניתן לטעמי להיעזר בהגדרה חדשה זו ובחזקות המפורטות הקבועות בה, כדי לבחון את שאלת התושבות גם באותם המקרים שעליהם חל הנוסח הקודם של הפקודה. וכך קובעת ההגדרה החדשה:

"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) "...

מן הכלל אל הפרט

10. בחינת מכלול העובדות הרלוונטיות לעניין תושבותו של המערער על-פי המבחנים שצוינו לעיל, מובילה בעיני לתוצאה שונה מזו שאליה הגיע בית-משפט קמא, ככל שהדבר נוגע לשנת המס 1991. זאת, אף אם נאמץ את גישתו הבסיסית המקובלת עלי לפיה שינוי התושבות איננו "אקט חד" אלא "תהליך הנבנה על רצף מסוים". יפים לעניין זה דברי המלומדים א' רפאל וי' מהולל המציינים:

לעתים נמצא כי חלק מאותם יסודות, המשמשים בקביעת המעמד, "מבשילים" על-פני תקופה מסוימת, וכי סופה של תקופת ההבשלה היא מעמד מסוים. במיוחד נכונים דברים אלה אצל נישומים, הבוחרים בידועין לעבור ממעמד אחד למשנהו. או אז עלינו לשאול עצמנו מתי - אם בכלל - השיר מעל עצמו הנישום מעמד אחד וזכה באחר, כלומר - מתי יצאה כוונתו הסובייקטיבית אל הפועל.

...

את כוונתו של הנישום יש לדלות בצורה אובייקטיבית מתוך מעשיו ומחדליו, המגלים את טעמיו ומניעיו הסובייקטיביים (מס הכנסה (כרך רביעי, תשנ"ו) 32, 34).

בחינתו של התהליך לשינוי התושבות ואיתור נקודת הזמן שבה ניתן לומר כי התהליך הושלם, היא אכן עניין לכל מקרה על-פי נסיבותיו. יחד עם זאת, המכנה המשותף והחוט המקשר בין כל הפרטים והנתונים המשמשים כאינדיקציה לצורך זה על-פי ההוראות הנורמטיביות שפורטו לעיל, הינו כי עניין לנו בהתנהלות המעידה - הן ברמה האובייקטיבית והן ברמה הסובייקטיבית - על שינוי ועל העתקה של מקום המגורים אל מחוץ לישראל, להבדיל מהעדרות הנושאת אופי ארעי.

במקרה שלפנינו העתיק המערער בשנת 1988 את מקום מגוריו לארצות-הברית והשתקע שם יחד עם אשתו ושני ילדיו. המערער שכר בית בבוסטון למגורי המשפחה, רכש מכונית, פתח חשבון בנק, הקים חברה וניהל באמצעותה עסק לפרנסתו. בנו של המערער שהיה באותה עת בשלב לימודיו התיכוניים, השתלב במערכת החינוך האמריקאית ולמד בה מאז שהגיע לארצות-הברית בשנת 1988 ועד שחזר ארצה והתגייס לצה"ל בחודש מרץ 1991. מהלך דברים כזה יש בו על-פני הדברים כדי להעיד על תהליך של שינוי תושבות ולא על העדרות ארעית מישראל, על-פי כל מבחני העזר שפורטו לעיל. בית-משפט קמא סבר אף הוא כי מהלכים אלה יש בהם כדי להעיד על תהליך אמיתי של שינוי תושבות, אלא שלשיטתו לא הושלם התהליך משום שתוך כדי התהוותו החלה המשפחה בתהליך של חזרה ארצה. אינדיקציות למסקנתו זו מצא בית-משפט קמא בכך שגם בעת שהותו בארצות-הברית עדיין שמר המערער על "חוטם מקשרים" לישראל ובהם דירה, חשבון בנק ומשרת ההוראה של אשתו שנטלה חופשה ללא תשלום אך לא התפטרה. את תחילתו של תהליך החזרה לישראל סימן בית-משפט קמא בנקודת הזמן בה שבה הבת לישראל לצורך שירות צבאי (יוני 1989). תהליך זה הוא לשיטתו של בית-משפט קמא עם שובו של הבן ארצה, אף זאת לצורך שירות צבאי, כשנתיים מאוחר יותר (מרץ 1991), בעקבותיו שבה גם אשת המערער ארצה והשתלבה מחדש בעבודת ההוראה בחודש אוגוסט 1991. בית-משפט קמא הוסיף וקבע

כי מחלת אמו של המערער במהלך שנת 1991 שימשה מבחינת המערער מאיץ נוסף להיפוך התהליך של שינוי התושבות שבו החל.

11. נראה לי כי העובדות המוסכמות במקרה שלפנינו מצדיקות תוצאה שונה. לטעמי, מדובר בתהליך של שינוי תושבות שהושלם על-ידי המערער באופן שבמועד הקובע לענייננו, דהיינו - בינואר 1991, לא היה המערער "תושב ישראל" כמובנו של מונח זה בפקודה. על-כן, תהליך החזרה ההדרגתי של המשפחה ארצה, אותו תיאר בית-משפט קמא, אין לראותו כקטיעתו של תהליך לשינוי התושבות בעודו באיבו אלא כתהליך של חזרה לישראל לאחר שהמערער כבר חדל להיות "תושב ישראל". תהליך חזרה זה הושלם בעיני עם חזרתו של המערער עצמו ארצה באוקטובר 1991.

המסקנה לפיה תהליך שינוי התושבות הושלם לפני ינואר 1991, מבוססת בעיקרה על כך שהמערער העתיק בפועל את עסקיו לארצות-הברית ועל כך שבחר לצרף אליו למהלך זה את כל בני משפחתו. העובדה כי כל בני המשפחה ולא רק המערער העתיקו מאז שנת 1988 את מקום מגוריהם לארצות-הברית וניהלו בה את שגרת חייהם - האישה עבדה במקום כמורה והבן למד בבית-הספר התיכון - מלמדת כי עניין לנו בתהליך שינוי תושבות של המערער ובהעתקת מרכז חייו לארצות-הברית. על-פי הנתונים שתוארו, אני סבורה כי תהליך זה הושלם עוד לפני שהחלה שנת המס הראשונה השנויה במחלוקת בין הצדדים, דהיינו לפני ינואר 1991. העובדה שביוני 1989 בחרה הבת לשוב ארצה לצורך שירות צבאי, אינה שוללת מסקנה זו שכן יתר בני המשפחה המשיכו להתגורר בבוסטון באותו שלב ולקיים שם את שגרת חייהם. העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסוימות אף היא אין בה כדי לשלול את המסקנה שאליה הגעתי, וזאת נוכח האינדיקציות הרבות שפורטו המלמדות על העתקת מרכז חייו של המערער לארצות-הברית לפני המועד הקובע לענייננו. משקבעתי כי בינואר 1991 לא היה המערער כנישום יחיד "תושב ישראל", יש לבחון מהי נקודת הזמן שבה הושלם תהליך חזרתו של המערער ארצה שכן מנקודה זו ואילך ניתן לשוב ולהתייחס אליו כ"תושב ישראל", על כל ההשלכות הנובעות מכך מבחינה פסקאלית. על-פי מכלול הנתונים שהוצגו, נראה כי שנת 1991 אכן היתה נקודת מפנה בחיי המשפחה בהקשר זה מסיבות שונות (גיוסו של הבן לצבא במרץ 1991, מחלת אימו של המערער באותה תקופה ושובה של האשה ארצה באוגוסט 1991). בהתחשב בכל אלה, נראה כי ניתן לאתר את נקודת הזמן שבה שב המערער והיה לתושב ישראל במועד שבו חזר הוא עצמו ארצה, דהיינו - אוקטובר 1991.

12. סיכומו של דבר - מכל הטעמים שפורטו לעיל אציע לחבריי לדחות את טענות המערער, ככל שהן מתייחסות לשנת המס 1992, ואילו בכל הנוגע לשנת המס 1991, אציע לחבריי לקבוע כי עד אוקטובר 1991 לא היה המערער "תושב ישראל" כמשמעותו של מונח זה בפקודה, על-פי נוסחה במועד הרלוונטי. כמו כן, אציע לחבריי לבטל את החיוב בהוצאות שהושג על המערער בבית-משפט קמא ולחייב את המשיב בהוצאות בערכאתנו בגין אגרת משפט וכן בשכר טרחת עורך דין בסך 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט מ' נאור:

1. לדעתי אין מקום להתערב בקביעתה של הערכאה הראשונה לפיה נותר המערער "תושב ישראל" בכל התקופה נשוא הערעור. העובדות המוסכמות הובאו על ידי חברתי השופטת חיות, ואין צורך לחזור. לא הייתי זוקפת ל"חובת" המערער את העובדה שילדיו הבגירים שבו ארצה לצורך שירות צבאי. אכן, בעקבות חזרתם ארצה של ילדים בגירים עשויים גם הוריהם לעשות כמותם, אך אין זהות בין מרכז חייהם של ילדים בגירים ומרכז חייהם של ההורים. שונים פני הדברים לגבי בני הזוג שנותרו בקן המשותף גם לאחר שהילדים הבגירים עזבו את הבית וחזרו לישראל. ככלל, ובהתעלם מסיטואציות שאינן נוגעות לענייננו של קרע משפחתי, או כוונה מוכחת של בני הזוג להתגרר במקומות שונים, ניתן ללמוד מהמקום בו נמצא מרכז חייו של אחד מבני הזוג על מרכז חייו של בן הזוג האחר. אין בענייננו לא טענה לקרע משפחתי ולא נתונים על כוונה של המערער ואשתו להתגרר במקומות שונים.

2. מהעובדות המוסכמות עולה שאשת המערער נטלה חופשה ללא תשלום ממשרתה כמורה, עובדת של משרד החינוך, וכי בספטמבר '91 חזרה לעבודתה כמורה שכירה של משרד החינוך.

3. בצדק טען בא כוח המערער בסיכומיו לפנינו כי יש להכריע בשאלת מרכז חייו של המערער על פי רשימת העובדות המוסכמות ועל פיה בלבד. ואולם בסיכומיו לגבי העובדות נוקט בא כוח המערער בדרך שונה. הוא מבהיר, לענין יציאתה לחופשה ללא תשלום של אשת המערער כי בשל בשיקול דעת כלכלי של אשת המערער שלא להתפטר ולקבל פיצויים, היא החליטה להמתין לקצבה בגיל הפנסיה. המתנה כזו מחייבת, כך הוסבר בסיכומים, לקיחת חופשה ללא תשלום בכל השנים עד לגיל הפנסיה. עוד מצוין

בסיכומים שלאשת המערער היה וותק של 18 שנים במשרד החינוך טרם יציאת המשפחה לארה"ב, ולפיכך בחרה אשת המערער בהמתנה לקבלת קצבה בגיל פרישה. בצדק נטען לענין זה בסיכומי המשיב כי שיקולי אשת המערער, כנטען בסיכומי המערער, אינם מוכחים ואינם יכולים לגבור על המסקנה הפשוטה הנובעת לכאורה, מלקיחת חופשה ללא תשלום - כוונתו של העובד לשוב ולעבוד באותו מקום עבודה בישראל. ועוד: בצדק טוען המשיב כי טענות המערער לפיהן משתלם היה לאשת המערער להמתין עד גיל הפרישה מבוססות על תחשיבי פנסיה שלא הוכחו בפני הערכאה הדיונית.

4. משבחרו הצדדים במסלול בו בחרו של הבאת עובדות מוסכמות, לא ניתן להביא בסיכומים טענות נוספות שבעובדה. זו כאמור עמדת המערער עצמו, אך אין הוא נוהג כך. אוסיף כי כאשר רצו הצדדים להסדר המוסכם להבהיר את הכוונה שמאחורי מעשים של המערער ואשתו, הם דאגו שהדבר יקבל ביטוי בעובדות המוסכמות עצמן. כך, בעובדה 7 לעובדות צוין כי המערער ובני משפחתו היו רשומים, כנהוג, בקונסוליה הישראלית בבוסטון כתושבי העיר, וזאת על מנת שיווצר קשר עם הקהילה הישראלית בבוסטון. נוכח עובדה מוסכמת זו לא היה מקום לטענה שהועלתה בסיכומי המשיב לפיה כי הקשר עם הקונסוליה מצביע דווקא על כוונה לשמור על קשר עם המדינה ולא להתנתק ממנה. ההסדר המוסכם, חוסם את דרכו של המשיב מלהסתמך על הקשר האמור.

5. בדומה, לענין הדירה בחיפה, שלא נמכרה עובדה המצביעה לכאורה על כוונה לחזור ארצה מובהר בעובדות המוסכמות כי בבעלות המערער ואשתו היתה דירה נוספת, שרכשו באפריל '82 ומכרו ביוני '88. בכך הונח הסבר מספיק לשאלה מדוע לא נמכרה הדירה בחיפה, ולכך שבני הזוג לא יכלו לזכות בשלב זה שוב בפטור ממס שבח.

6. בענין החופשה ללא תשלום לא הובאה כל התכתבות עם המעביד (משרד החינוך) ואף לא הובאו הכללים החלים על חופשה כזו. נותרות לעניין אשת המערער העובדות העולות מהעובדות המוסכמות - אשת המערער נטלה חופשה ללא תשלום, וחזרה לעבוד בארץ בספטמבר 91. עובדות אלה נותרות ללא הסבר והן מצביעות בצורה חזקה לכיוון זה שהמערער ואשתו נותרו תושבי ישראל.

7. מקובלת עלי טענת המערער כי יש לראות את התמונה בכללותה, ואולם התמונה בכללותה היא שהמערער ואשתו חיו תקופה מסויימת בארה"ב ועבדו בה. הם

לא ביקשו אזרחות. אמו של המערער חלתה ונפטרה במרץ '92. אין בעובדות המוסכמות הסבר לשאלה מדוע לאחר פטירתה לא חזרו השניים לארה"ב.

8. במכלול הנתונים הללו לא הייתי מתערבת בממצאים של בית המשפט המחוזי, והייתי דוחה את הערעור, תוך חיוב המערער בשכ"ט עו"ד בסך 15,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

הנשיא א' ברק:

מסכים אני לפסק דינה של חברתי השופטת א' חיות.

ה נ ש י א

הוחלט ברוב דעות כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ"ח כסלו, תשס"ו (29.12.05).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ה נ ש י א