



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 476/17

לפני: כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט מ' מזוז
כבוד השופטת י' וילנר

המערער: אמית אמשיקשוילי רפי

נגד

המשיב: פקיד שומה ת"א 4

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב-יפו
תיק ע"מ 13-03-19898 שניתן על ידי כב' השופט ה' קירש.

בשם המערער: עו"ד בנימין טובי; עו"ד דותן עינב

בשם המשיב: עו"ד חן אבידוב; עו"ד מאיר פורת

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

1. מונח לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ 13-03-19898, כבוד השופט ה' קירש), בגדרו נדחה בחלקו ערעור המערער על שומה שהוצאה לו על ידי המשיב ביחס לשנת 2007.

נפתח ברקע העובדתי הדרוש לצורך ההכרעה. המערער הינו אזרח ישראלי, יליד שנת 1979, רווק נכון למועד הערעור, אשר משפחתו מתגוררת בישראל. החל משנת 2002 ועד לשנת 2009, המערער שהה לסירוגין בישראל ובחו"ל, תוך שהוא נחשף למשחק הפוקר, ואף גילה בו כישרון בלתי מבוטל. הוא החל להשתתף בתחרויות פוקר בחו"ל הנערכות כטורניר, וגרף רווחים נאים במשך השנים. כך למשל לפי דיווחיו של המערער, בשנת 2005 הרוויח כ-511,000 דולר, בשנת 2006 הרוויח כ-180,000 דולר, ובשנת 2007 הרוויח כ-243,000 דולר. בשנת 2006 העביר המערער כ-580,000

דולר לחשבון הבנק שלו בישראל, מחשבונוותיו בחו"ל ובשנת 2007 העביר כ-466,000 דולר נוספים לישראל.

המיקוד בענייננו הוא בשנת המס 2007, בה שהה המערער בישראל 30 יום. המשיב טען כי המערער היה תושב ישראל בשנת המס 2007, לפי מבחן "מרכז החיים", ועל כן בגין הכנסותיו שהופקו בחו"ל בשנה זו יש לחייבו במס לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], כהכנסה ממשלח יד. בית משפט קמא קיבל את עמדת המשיב, לאחר בחינת נסיבות המקרה, וזיקותיו של המערער לישראל, וקבע כי אכן המערער היה תושב ישראל בשנת 2007, אף שאינו עונה על תנאי החזקות הכמותיות הקבועות בסעיף (א)2(2) להגדרת "תושב ישראל" בפקודה. עוד נפסק כי הכנסתו של המערער הינה הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה, בהתאם לעמדת המשיב, והיא אינה הכנסה לפי סעיף 2 לפקודה החל על הכנסות מהימורים, הגרלות ופרסים.

2. בערעורו מעלה המערער שתי טענות חלופיות עיקריות. ראשית נטען כי בשנת המס 2007, המערער היה תושב חוץ, ולא תושב ישראל, ועל כן לפי סעיף 2 לפקודה, הוא אינו חייב בתשלום מס בגין הכנסותיו בשנה זו שהופקו מחוץ לישראל. לגישת המערער, על פי מבחן "מרכז החיים" לפיו נבחן האם אדם הינו תושב ישראל לצרכי מס, עולה כי המערער לא היה תושב ישראל בשנת המס 2007, וכי שגה בית משפט קמא בקביעתו לפיה מרכז חייו של המערער היה בישראל. טענה זו ביסס המערער על מספר עובדות ביחס לאותה תקופה, וביניהן: מקום מגוריו; ימי שהייתו בישראל; רכישת בית בקנדה; החלטת המוסד לביטוח לאומי לפיה אינו תושב ישראל; ואינדיקציות לכוונתו הסובייקטיבית בנושא. עוד הסתייג המערער מכך שבית משפט קמא עשה שימוש בהעברת כספים שביצע המערער לחשבון בנק בישראל, יחד עם העובדה שהמערער לא היה תושב במדינה אחרת – כדי לתמוך במסקנתו כי המערער היה תושב ישראל בשנת המס 2007. לחלופין טען המערער שיש לראות בו כתושב חוזר נכון לסוף שנת 2007, ולהעניק לו בהתאם לסעיף 14(א) לפקודה פטור ממס על השנים שקדמו לחזרתו.

כטענה חלופית, ככל שייקבע שהמערער היה תושב ישראל בשנת המס 2007, נטען שהכנסתו ממשחקי פוקר באותה שנה אינה מהווה הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה מעסק או משלח יד, אלא הכנסה לפי סעיף 2א מהימורים, הגרלות או פרסים. נטען כי במספר פסקי דין פליליים נקבע כי משחק פוקר מסוג "טקסס הולדס" הינו "משחק אסור", אשר מוגדר בסעיף 224 לחוק העונשין, תשל"ז-1977 בתור: "משחק שבו עשוי אדם לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה לפי תוצאות המשחק, והתוצאות

תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת". על כן יש למסות את הכנסות המערער ממשחק זה כהכנסות לפי סעיף 2א לפקודה, עליהן חל שיעור מס של 35% בהתאם לסעיף 124ב לפקודה, ולא לפי סעיף 2(1), אשר על הכנסות לפיו חל שיעור המס השולי, שהינו גבוה יותר במקרה זה. בהקשר זה הסתייג המערער מקביעת בית משפט קמא לפיה כאשר מדובר ברצף של משחקים, בניגוד למשחק בודד, מרכיב היכולת גובר על מרכיב המזל, ועל כן קבע שלא מדובר בהכנסה לפי סעיף 2א.

3. נפתח בשאלה הראשונה, שאלת תושבות המערער בישראל בשנת המס 2007. המחוקק הגדיר מיהו "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה, באופן המורכב מכלל וחזקה. הכלל המנחה הוא כי תושב ישראל הוא "מי שמרכז חייו בישראל". המחוקק פירט והוסיף:

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;

זהו אם כן הכלל. החזקה מופיעה מיד ובסמוך, ולה שתי חלופות. לפי הראשונה, אם הנישום שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, חזקה שמרכז חייו בישראל. לפי השנייה, אם הנישום שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, אך סך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר, חזקה שמרכז חייו בישראל. חזקות אלו ניתנות לסתירה על ידי הנישום ועל ידי פקיד השומה. בענייננו אין חולק כי חזקות כמותיות אלו אינן חלות, ועל כן נדרש בית משפט קמא לבחון באופן ישיר את מרכז חייו של המערער, תוך הבאה בחשבון של "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" כמפורט בסעיף שהוצג לעיל.

בדיקה זו הינה עובדתית בעיקרה. בית משפט קמא ערך בחינה זו באופן יסודי ומקיף, וממצאיו היו כי מרכז חייו של המערער הינם בישראל. כידוע, לא בנקל תתערב ערכאת הערעור בקביעות מסוג זו, ולאחר בדיקת החומר עולה כי בענייננו אף לא עולה כל ראשית הצדקה לכך. איני מוצא צורך לחזור על המאפיינים שביססו את המסקנה שהמערער הינו תושב ישראל, אלו נסקרו בהרחבה כאמור בפסק דינו של בית משפט

קמא. די לומר כי נקבע שההון שהועבר לישראל, נכסי הנדל"ן של המערער בישראל, משפחתו בישראל, וימי שהייתו בישראל בשנים שקדמו לשנת המס – מלמדים על תושבותו הישראלית של המערער בשנת 2007. נתונים אלה תואמים את הכללים והשיקולים לקביעת מרכז חיים על פי הגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1 לפקודה.

מצאתי לנכון לציין סוגיה עקרונית שהתעוררה במהלך הדיון, והיא האם בכלל קיים מצב של אדם שאינו תושב של אף מדינה לצרכי מס. בענייננו המערער לא הוכר כתושב מדינה אחרת לעניין חבות המס, ולטענתו בשנת המס 2007 הוא לא היה תושב של אף מדינה. 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? תשומת הלב מופנית לכך שהפקודה אינה קובעת שאדם חייב להיות תושב במדינה כלשהי. אלא הזרקור מופנה כלפי השאלה האם הוא תושב ישראל. מהצד האחר, בא כוח המשיב השיב לשאלה האמורה בשלילה, תוך הפניה לאמנות בינלאומיות שתכליתן למנוע מצב זה. נדמה כי השאלה מעלה היבטים נורמטיביים, אך בראש ובראשונה – בירורים עובדתיים. בכל מקרה, אין כל צורך להכריע בשאלה זו בענייננו, אך נכון להוסיף 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. זאת כאמור לא עשה המערער בענייננו. העיקר הוא שאף אם ישנה אפשרות כי אדם יהא חסר תושבות בכל מדינה לצרכי מס, אין זה המצב בענייננו.

ביחס לטענת המערער החלופית לפיה יש להכיר בו כתושב חוזר ותיק, תשובת המשיב לכך הייתה שהמערער לא הוכיח שהיה תושב חוץ גם בשנים 2003-2006, וכי בשנים 2003-2004 מתקיימת חזקת הימים המלמדת כי היה תושב ישראל. כמו כן הדגיש המשיב כי בכל מקרה, לפי סעיף 14(א) לפקודה, תושב חוזר ותיק הוא מי שהיה תושב חוץ במשך חמש שנים ברציפות, מה שבכל מקרה לא מתקיים בענייננו של המשיב, מאחר שנקבע שבמהלך שנת 2007 היה תושב ישראל. לא מצאתי תשובה לדברים אלו בסיכומי התשובה של המערער, ואף בדיון לפנינו. אשר על כן, ולנוכח תשובת המשיב האמורה, הסיווג של תושב חוזר ותיק, אינו חל בענייננו של המערער בתקופה הרלוונטית.

4. נעבור לשאלה השנייה, והיא האם הכנסתו של המערער מתחרויות פוקר הינה הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1), או שמא כטענתו מדובר בהכנסה לפי סעיף 2א, בגלל

שמדובר במשחק שהוכר בדין הפלילי בישראל כמשחק אסור, המבוסס על גורל. הצדדים טענו בלהט ביחס לתזת "רצף המשחקים", וביחס לניתן ללמוד ממנה על היותו של משחק הפוקר מבוסס על מזל או על יכולת. לטעמי בסוגיית דיני המס המתעוררת בתיק זה, בית המשפט אינו צריך להיכנס אל בית הקלפים, לגשת אל שולחן המשחק, ולהכריע ברמה של מחקר ומומחיות, האם דרוש מזל על מנת לנצח בטורניר פוקר, או שמא נדרשים כישורים ויכולת לשם כך. שני נימוקים עיקריים לכך, המשתלבים יחד.

ראשית, תכליות דיני המס שונות הן מתכליות הדין הפלילי. זאת בפרט כאשר עסקינן בעבירות הנוגעות למשחקים אסורים. המחוקק אסר על "משחק שבו עשוי אדם לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה לפי תוצאות המשחק, והתוצאות תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת" (סעיף 224 לחוק העונשין), מתכליות שונות מאלו שבגינן נקבע סעיף 2א לפקודה, הקובע חיוב במס בגין הכנסות שהופקו "בהימורים, בהגרלות או בפעילות נוספת פרסים". בעוד שתכליות העבירה הפלילית עוסקות בהכרה בהתמכרות אפשרית למשחקי הימורים וגורל, וברצון להסדיר משחקים אלו ולפקח עליהם – תכליות המיסוי של הכנסות מהימורים, הגרלות ופרסים, שונות הן. נדמה שתכליתו של סעיף 2א בעיקרה היא להכניס אל בסיס המס בישראל, גם הכנסות מקריות מהימורים, הגרלות ופרסים, אשר לא בהכרח חויבו במס בעבר. ויוזכר כי ישנם הימורים והגרלות אשר מותרים על פי דין, וזאת מכוח סעיף 231 לחוק העונשין המאפשר מתן היתר לכאלו.

רוצה לומר, שתי הערות כלליות. האחת, ואין בכך חידוש, ניתן לפרש מונחים דומים מבחינה לשונית, בחוקים שונים, באופן שונה (אהרון ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 601 (תשנ"ג); דנג"ץ 4601/95 טרוסי נ' בית-הדין הארצי לעבודה, פ"ד נב(4) 817 (1998); בג"ץ 7029/95 הסתדרות העובדים הכללית החדשה נ' בית-הדין הארצי לעבודה, פ"ד נא(2) 63 (1997)). השנייה, ישנם משחקים שבידי ההדיוט מזל הם בעיקרם, ובידי המומחה ממד היכולת וההבנה תופס יותר את הבמה. החוק הפלילי עיניו גם להדיוט, ולעיתים בעיקר אליו.

שנית, סעיף 2א(ב) קובע במפורש כי הוראות הסעיף אינן חלות על "השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו". דהיינו, הכנסה העולה לכדי הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1), אינה נבחנת לפי סעיף 2א ושיעור המס המיוחד שנקבע עבורו בסעיף 124א. זאת אף אם ההכנסה הופקה במסגרת משלח יד, אך בדרך של פרס, או זכיה בהגרלה. אף נפסק כך בעבר טרם חקיקת סעיף 2א לפקודה, על ידי בתי המשפט המחוזיים, הן בהקשר של פרס שקיבל אדריכל בתחרות, והן בהקשר של זכיה

בהגרלת מפעל הפיס על ידי מפעילת עסק למכירת כרטיסי הגרלה (ראו בהתאמה: עמ"ה (ת"א) 609/68 משולם נ' פקיד שומה ת"א (30.12.1970); עמ"ה (ת"א) 1264/63 'מזל טוב' חברה להשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (26.11.1964)). המערער השתתף בתחרויות פוקר באופן שעלה לכדי משלח ידו, כפי שנפסק על ידי בית המשפט המחוזי. לאור זאת, השאלה האם מדובר בהימור או הגרלה אינה רלוונטית, וזאת לפי הוראות סעיף 2א לפקודה. אף נדמה כי ההשתתפות בתחרויות וטורנירים, על הרווחים שנוצרו שנה בשנה, לאורך שנים, מחזקת את המסקנה כי לא עסקינן במשחק שעיקרו מזל.

5. לנוכח האמור, אציע לחבריי לדחות את הערעור, ולחייב את המערער בהוצאות המשיב בסך 22,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט מ' מזוז:

אני מסכים.

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. 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.

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. העותר 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.

ש ו פ ט

השופטת י' וילנר:

1. אני מסכימה לחוות דעתו של חברי, השופט נ' הנדל ולהערותיו של חברי, השופט מ' מזוז.

חברי השופט נ' הנדל העיר בסיפא של פסקה 4 לחוות דעתו כי "השתתפות בתחרויות וטורנירים, על הרווחים שנוצרו שנה בשנה, לאורך שנים, מחזקת את המסקנה כי לא עסקינן במשחק שעיקרו מזל". אני מצטרפת לדברים ומבקשת להעיר בהקשר זה מספר הערות. אדגיש כי הדברים נאמרים למעלה מן הצורך, שכן תכליות דיני המס שונות מתכליות הדין הפלילי, כאמור בפסקה 4 לחוות דעתו של השופט הנדל.

2. המערער מבסס את טענתו כי רווחיו ממשחקי הפוקר מהווים הכנסה לפי סעיף 2א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בין היתר, על כך שמשחק הפוקר הוכר במשפט הפלילי בישראל כ"משחק אסור" שעיקרו מזל, בהתאם להגדרתו בסעיף 224 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (להלן: חוק העונשין). לטענתו, על-מנת שלא לפגוע בעיקרון

ההרמוניה החקיקתית, יש לקבוע אף בשדות המשפט האזרחיים-פיסקליים כי משחק הפוקר מבוסס ברובו על מזל.

3. לפי סעיף 224 לחוק העונשין, משחק אסור הוא "משחק שבו עשוי אדם לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה לפי תוצאות המשחק, והתוצאות תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת". הפסיקה הפלילית המעטה אשר התייחסה לשאלת סיווגו של משחק הפוקר, על גווניו השונים, עסקה בעיקר במשחק הפוקר הבודד, להבחין מרצף משחקים ומטורנירים בהם משתתפים שחקנים מקצוענים. בפסיקה זו צוין במספר הזדמנויות כי במשחק הפוקר הבודד בו – כך נקבע – עוסק סעיף 224 לחוק העונשין (קביעה שלטעמי אינה נקיה מספקות), חלקו היחסי של הגורל בהשפעה על תוצאות המשחק גדול יותר מאשר חלקן של ההבנה או היכולת. לצד זאת, הוער כי יחס זה עשוי להשתנות ברצף משחקים ובטורנירים כך שחלקן היחסי של היכולת ושל ההבנה בהשפעה על תוצאות המשחקים יגבר. פסקי הדין האמורים לא ייחסו לאפשרות זו חשיבות מעשית, שכן, כאמור, ההנחה בהם הייתה כי סעיף 224 לחוק העונשין עוסק ב"משחק הבודד" בלבד (ראו: ע"פ (מחוזי י-ם) 71624/00 אלקן נ' מדינת ישראל (19.7.2001); ת"פ (שלום ת"א) 3814/07 מדינת ישראל נ' חלפון (26.6.2008); ת"פ (שלום י-ם) 55129-02-12 מדינת ישראל נ' עראקי (18.1.2015); ע"פ (מחוזי י-ם) 25439-05-15 עראקי נ' מדינת ישראל (25.12.2015)).

4. בית משפט זה טרם התייחס באופן ממשי לסוגיית סיווגו של משחק הפוקר במשפט הפלילי (למעט ברע"פ 7761/01 אלקן נ' מדינת ישראל (26.11.2001) במסגרתו לא מוצה הדיון בשאלה גופה), ונדמה לי כי הנושא טרם לובן עד תום. זאת, בין היתר, בשים לב לשאלות – שהן גם שאלות שבמומחיות – שטרם הוכרעו, האם אכן קיים יחס שונה בין השפעת היכולת לבין השפעת הגורל, על תוצאות המשחק הבודד - אל מול תוצאות רצף משחקים, כמו גם, האם היחס האמור שונה בייחס לשחקן החובבן אל מול השחקן המקצועי. שאלות חשובות ומעניינות שבוודאי עוד ידובר בהן.

ש ו פ ט ת

אשר על כן, הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, ל' בתשרי התשע"ט (9.10.2018).

שופטת

שופט

שופט