



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 4862/13

לפני : כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט ח' מלצר  
כבוד השופט ע' פוגלמן

המערער : פקיד שומה כפר סבא

נגד

המשיב : מיכאל ספיר

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו  
מיום 21.05.2013 בעמ"ה 1072/07 שניתן על ידי כבוד  
השופט מגן אלטוביה

תאריך הישיבה : י"ד באייר התשע"ד (14.5.2014)

בשם המערער : עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיב : עו"ד נועה לב גולדשטיין ; עו"ד אדם קדש

### פסק-דין

#### השופטת א' חיות:

זהו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כבוד השופט  
מ' אלטוביה) שקיבל את ערעור המשיב על שומות המס שהוציא לו המערער לשנים  
2002-2005.

1. בשנת 1991 החל המשיב לעבוד בחברת דמקו בע"מ (להלן: דמקו), ובמסגרת  
זו עבר בשנת 1994 להתגורר בסינגפור עם אשתו ושתי בנותיו שהיו אז קטינות. בשנת  
1998 סיים המשיב את עבודתו בדמקו, חזר עם משפחתו לישראל והחל לעבוד בחברת  
פרטנר בע"מ (להלן: חברת פרטנר), אך ביום 1.6.2001 שב המשיב לסינגפור והועסק

שם כיועץ שכיר, זו הפעם ללא אשתו וללא בנותיו, אשר בגרו בינתיים. בחודש יוני 2005, הפסיק המשיב את עבודתו כשכיר בסינגפור והמשיך לגור בה. הוא אף הקים חברה סינגפורית אשר באמצעותה הוא פועל כיועץ טכני ועסקי לחברות טכנולוגיות זרות המבקשות להיכנס לשוק בדרום מזרח אסיה ובסינגפור. המשיב הגיש דו"חות שנתיים למס הכנסה בשנים 2001-2005 ולא כלל בהם את ההכנסות שצמחו לו בסינגפור. המערער מצידו סבר כי יש לראות בהכנסות המשיב בסינגפור הכנסות של תושב ישראל החייבות במס ועל כן, הוציא לו שומות על-פי מיטב השפיטה בגין הכנסותיו בסינגפור.

על שומות אלה ערער המשיב לבית המשפט המחוזי.

2. בית המשפט המחוזי בחן את תושבותו של המשיב על-פי הגדרת המונח "תושב" הקבועה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) וקבע כי בשנת 2001 היה המשיב עדיין תושב ישראלי. בקביעתו זו ניתן משקל לעובדה שבאותה השנה שהה המשיב בישראל 224 ימים, וכן לכך שעבד בחברת פרטנר עד חודש מאי והיה בעלים של דירה ושלושה כלי רכב וכל משפחתו התגוררה בישראל. עוד קבע בית המשפט כי קיים דימיון רב בין תפקידי המשיב בסינגפור באותה שנה ובין התפקידים (האזרחיים והצבאיים) שבהם עסק בארץ. על כן סבר בית המשפט המחוזי כי המשיב אכן חייב במס הכנסה בישראל עבור הכנסותיו בשנת 2001 וזאת מכוח ס' 5(1) לפקודה ובשיעור של 25%, בהתאם להוראות צו מס הכנסה (הקלה ממסי כפל), התשכ"ד-1963.

לעומת זאת, וככל שהדבר נוגע לשנים 2002-2005, מצא בית המשפט המחוזי כי על פי מבחן "מרכז החיים" יש לראות במשיב מאז שנת 2002 תושב סינגפור. קביעתו זו של בית המשפט נסמכת על עדות המשיב אותה ציטט בהרחבה בפסק-הדין, וממנה עולה כי בעשר השנים האחרונות המשיב גר בסינגפור באותה הדירה, מחזיק בתעודת תושב קבע של סינגפור, הוא בעלים של חברה סינגפורית ומנהל חשבונות בבנקים סינגפוריים. עוד העיד המשיב על קשריו החברתיים הענפים בסינגפור, חברותו במועדוני ספורט שונים, פעילותו בקהילה היהודית המקומית, וכהונתו במועצת המנהלים של הקהילה. אשר לבני משפחתו, העיד המשיב כי בנותיו בגירות (בנות 32 ו-28 שנים) ואשתו העדיפה להישאר בישראל ובשל כך החליטו שניהם, מתוך כבוד הדדי, כי כל אחד יממש את עצמו בנפרד. משנשאל המשיב "האם אתם יכולים להגיד על עצמכם שאתם בני זוג נשואים חיים בנפרד", השיב "אפשר להגיד". מבחינה סובייקטיבית כך הוסיף המשיב והעיד, הוא רואה עצמו כסינגפורי לכל דבר והוא רואה את עתידו בסינגפור ולא בכל מדינה אחרת. עוד ציין המשיב כי הוא מדווח לשלטונות

המס הסינגפוריים על כל הכנסותיו ומשלם בסינגפור מס כדין. בסוקרו את מכלול הנתונים שפורטו לעיל הגיע בית המשפט המחוזי אל המסקנה כי מירב הזיקות, ככל שהן תלויות במשיב, מצביעות על תושבותו בסינגפור וכי הקשר שלו לישראל בשנים הרלוונטיות לשומות שבמחלוקות (2002-2005), נעוץ בגורמים שאינם תלויים בו ובהם: מגורי אשתו ובנותיו, הדירות המשותפות לו ולאשתו, כלי הרכב שבשימוש המשפחה וחשבון הבנק בישראל אשר בו משולמת הגמלה שהוא זכאי לה מצה"ל. בית המשפט הוסיף וקבע כי מודל הזוגיות שבו בחרו המשיב ואשתו מחזק את המסקנה כי המשיב העתיק את מרכז חייו לסינגפור וכי נוכח בחירתם לנהל את חייהם בנפרד זה מזו, אין ליתן משקל מכריע לעובדה שהם נותרו נשואים. מטעמים אלה, קיבל בית המשפט המחוזי את ערעור המשיב ככל שהוא מתייחס לשנים 2002-2005 וביטל את השומות שהוציא לו המערער לשנים האלה.

3. המערער טוען כי מתוקף הרפורמה שקיבלה ביטוי בתיקון 132 לפקודה, שונתה שיטת המיסוי הבינלאומי בישראל ואת מקומו של המיסוי הטריטוריאלי תפס המיסוי הפרסונאלי. עוד טוען המערער כי בית המשפט קמא שגה ביישום העקרון האמור וכי מן הראוי להעמיד את ההלכה בעניין זה על מכונה. לגישת המערער ביסס בית המשפט המחוזי את הכרעתו אך ורק על ההתרשמות מכנותו של המשיב ועל כך שהוא חש באופן טובייקטיבי כתושב סינגפור, אך התעלם מהמבחנים האובייקטיביים אשר נושאים משקל מכריע בהקשר זה בפקודה ובפסיקה. עוד טוען המערער כי בית המשפט התעלם מכך שבמקרה דנן התקיימה לגבי המשיב החזקה הקבועה בסעיף 1(א)(2)(ב) להגדרת "תושב" שבפקודה, מפני ששהה בישראל 224 ימים בשנת 2001, 148 ימים בשנת 2002, 166 ימים בשנת 2003, ו-185 ימים בשנת 2005. לגבי שנת 2004, קיימת מחלוקת בין הצדדים באשר למניין ימי שהותו של המשיב בישראל ואולם, כך מציין המערער, גם לשיטתו של המשיב מדובר בלא פחות מ-145 ימים בהם שהה בארץ.

לטענת המערער, חזקת התושבות האמורה ניתנת אמנם לסתירה, אך פסק הדין כלל לא ציין שהחזקה התקיימה ולא התמודד עם משמעות הדבר לעניין הנטל המוטל על הנישום בהתקיימה, ולשיטת המערער די בכך על מנת לקבל את הערעור. עוד טוען המערער כי המשיב נוסע וחוזר לישראל שמונה ולעיתים גם תשע פעמים בכל אחת משנות המס הרלוונטיות ובכל אחת מהן הוא שוהה בישראל שלושה שבועות בממוצע. על כן לגישת המערער אין מדובר באדם שעזב את ישראל, אלא במי שחוזר אליה שוב ושוב ורואה בה את כור מחצבתו ואת בית הקבע שלו משום שבה מתגוררת גם משפחתו. לעניין מערכת היחסים של המשיב עם אשתו, טוען המערער כי הטענה בדבר ניהול חייהם בנפרד עלתה לראשונה בעדות המשיב בבית המשפט, וכי בעניין זה יש

לזקוף לחובת המשיב את העובדה שלא הביא את אשתו לעדות. המערער מוסיף ומדגיש כי המשיב חי עם אשתו בעת ביקוריו בארץ, כי הוא לא טען למערכת יחסים זוגית אחרת, וכי השניים אף נוסעים לחו"ל יחד. אשר לקשריו הכלכליים של המשיב טוען המערער כי הוא מחזיק בדירה להשכרה בישראל, כי יש לו רכב שבו הוא משתמש בעת שהותו בישראל וכי הוא ואשתו מחזיקים חשבון בנק משותף בארץ. עוד טוען המערער כי המשיב המשיך לשלם ביטוח לאומי לאורך כל השנים הרלוונטיות ונהנה מרצף ביטוחי ושרותי בריאות, וכי מבחן התושבות לעניין ביטוח לאומי זהה לזה שקיים בעניין מס הכנסה. לבסוף טוען המערער כי תוצאת פסק הדין מקוממת כיוון שהמשיב משלם בסינגפור מס בשיעור של 10% בלבד ואינו משתתף בעלות השירותים שהוא ומשפחתו נהנים מהם בישראל דרך קבע.

4. המשיב מצידו טוען כי פסק הדין מבוסס על הכרעות עובדתיות הנוגעות למיקום בית הקבע שלו, למקום עיסוקו, לאינטרסים הכלכליים שלו ועוד כיוצא בזה הכרעות שבעובדה וכי משנתן בית המשפט קמא אמון בעדותו אין כל עילה להתערב בהכרעות אלה ובמסקנה הצומחת מהן. עוד טוען המשיב כי הוא חי בשלוש עשרה השנים האחרונות באותה דירה בסינגפור וכי כל האינטרסים הכלכליים הפעילים שלו (למעט הגמלה מצה"ל שהוא מקבל בישראל וניירות ערך בהם הוא מחזיק בישראל), מצויים כיום בסינגפור. לשיטת המשיב, לצורך סוגיית התושבות ניתן להתעלם מזיקות כלכליות פסיביות משום שאין לצפות מאדם המבקש להעביר את מרכז חייו למדינה זרה כי יוותר על כל הזכויות שצמחו לו במהלך השנים בהן התגורר בישראל, כגון זכויות שצבר בביטוח לאומי. המשיב שב ומציין כי האינטרסים החברתיים שלו ופעילותו החברתית כולה הכוללת, בין היתר, חברות במועדוני טניס וגולף ופעילות בקהילה היהודית, מתקיימת בסינגפור. אשר לאינטרסים המשפחתיים, מודה המשיב כי אכן אלה קושרים אותו לישראל, אך לשיטתו זהו הפרמטר היחיד שיש בו כדי להצביע על זיקה לישראל ועל כן, אין לייחס לו משקל מכריע והוא מוסיף וטוען בהקשר זה כי אשתו ובנותיו הבגירות הן בעלות דעה עצמאית ויש לכבד את החלטתן שלא לעבור עימו לסינגפור. בפרט קובל המשיב על הספקות שהטיל המערער בכל הנוגע לאופן שבו בחרו הוא ואשתו לנהל את חייהם ולשיטתו המערער אינו רשאי להטיל במערכת היחסים הזו ספק אך משום שהוא ואשתו בחרו שלא להתגרש. אשר לימי שהייתו בסינגפור, מזכיר המשיב כי אין מחלוקת שבכל השנים הנדונות הוא בילה יותר ממחצית זמנו בסינגפור ובכל מקרה הוא סבור כי הראיות שהציג יש בהן כדי לשכנע כי מרכז חייו מצוי בסינגפור מאז שנת 2002. לבסוף טוען המשיב כי תרם את חלקו לחברה הישראלית בכל השנים ששילם מס בישראל, אך בשנים הנדונות הוא מבלה את

עיקר זמנו בסינגפור ונושא בנטל המס שם ומשכך הוא סבור כי יש לדחות את הערעור ואין כל מקום לחייבו לשאת בנטל המס בישראל עבור השנים 2002-2005.

5. דין הערעור להידחות.

החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון 132) בישר על שינוי משמעותי בשיטת המיסוי בישראל בקובעו כי מס הכנסה ישולם בגין "הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל" (ס' 2 לפקודה), וזאת בניגוד לכלל הקודם אשר לפיו שולם מס על הכנסה "שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל" (ראו גם ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פס' 7 (29.12.2005) (להלן: עניין גונן)). בעקבות הסטת מרכז הכובד לעניין סמכות המיסוי מן העקרון הטריטוריאלי אל העקרון הפרסונאלי נצרך המחוקק להגדיר מחדש את המונח "תושב" שבסעיף 1 לפקודה ולהבהיר מיהם הנישומים אשר יחויבו לשלם מס בישראל על הכנסות שנצמחו להם מחוצה לה. תיקון 132 עיגן בפקודה את מבחן "מרכז החיים" של הנישום אשר נהג עוד קודם לכן (שס, פס' 9) וכן הוסיף להוראות הפקודה מבחני עזר המיועדים לסייע לפקיד השומה ולבית המשפט באיתור מרכז חייו של הנישום. עם מבחני-העזר הללו נמנות החזקות שבסעיף קטן (א)(2) הקובעות כך:

- (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;

חישוב ימי שהיית המשיב בישראל בכל אחת מן השנים הרלוונטיות לערעור (2002-2005), יראה כי החזקה הקבועה בסעיף (א)(2)(ב) קמה ועומדת בעניינו של המשיב ועל כך אין חולק. הנחת המוצא לבירור סוגיית התושבות של המשיב היא, אפוא, כי מרכז חייו הוא בישראל, אלא אם כן יעלה בידו לסתור חזקה זו - כפי שמאפשר לו סעיף (א)(3) הנ"ל. הנטל בעניין זה מוטל על המשיב ואמות המידה שעל-פיהן יבחן בית המשפט אם עלה בידי הנישום לסתור איזה מחזקות הימים הקבועות בסעיף (א)(2), הן בעיקרן אמות מידה אובייקטיביות ואין די בהקשר זה בתחושותיו הסובייקטיביות של הנישום, אם כי תחושות אלה נושאות אף הן משקל מסוים (ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו, פס' 15 (6.2.2014)).

6. מעיון בפסק דינו של בית המשפט קמא עולה כי מתווה הדיון והניתוח שבו נקט אינו מדגיש די הצורך את דבר קיומה של החזקה שבסעיף (א)(2)(ב) ואת תחולתה על המקרה הנדון, נוכח מניין ימי שהותו של המשיב בישראל בשנים הרלוונטיות. במובן זה יש צדק בטרזוניה שהעלה המערער בערעורו. למרות זאת, בהיבט המהותי נראה כי תחולתה של החזקה האמורה במקרה דנן לא נעלמה מעיני בית המשפט וכן נראה כי בניגוד לטענת המערער הוא אף ייחס לה משמעות בהכרעתו. כך למשל מציין בית המשפט בפס' 1 לפסק הדין לאחר ציטוט מלא של הגדרת המונח "תושב ישראל" שבפקודה הכוללת גם את החזקה הרלוונטית, כי:

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-1(ב) להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה. (ההדגשה אינה במקור)

כמו כן, ואף שהדברים לא נכתבו על ידו "ברחל בתך הקטנה", נראה כי בית המשפט ער היה לכך שנטל הראיה להוכיח מרכז חיים בסינגפור מוטל על המשיב כמי שעליו הנטל לסתור ובראיות משכנעות את החזקה שבסעיף (א)(2)(ב). מסקנה זו עולה בבירור מן האמור בפס' 3 סיפא לפסק הדין שם מציין בית המשפט קמא, לאחר סקירת הראיות שהוצגו בפניו:

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. (ההדגשה אינה במקור)

משכך ואף כי ראוי היה שבית המשפט קמא יתייחס באופן מפורש ומפורט לתחולתה של החזקה שבסעיף (א)(2)(ב) על עניינו של המשיב וכן כי יציין במפורש שעלה בידו לסותר, בהיבט המהותי נראה כי זו הייתה דרך הילוכו. אכן המסקנה אליה הגיע בית המשפט המחוזי ולפיה עלה בידי המשיב לשכנע "במידה גבוהה" כי מאז שנת 2002 העתיק את מרכז חייו לסינגפור, הביאה בחשבון את חזקת הימים שבסעיף (א)(2)(ב). למרות חזקה זו סבר בית המשפט המחוזי כי משקלם המצטבר של הנתונים האובייקטיביים שהציג המשיב לתמיכה בטענתו כי מרכז חייו בסינגפור עולה על

משקלם של הנתונים האובייקטיביים העשויים להטות את הכף לטובת תושבות בישראל.

7. בעניין זה דעתי כדעת בית המשפט המחוזי. אף אני סבורה כי הנתונים האובייקטיביים שהציג המשיב ואותם פירטתי לעיל, יש בהם כדי ללמד על זיקתו המובהקת לסינגפור במכלול ההיבטים הרלוונטיים ובמידה המטה את הכף אל עבר הקביעה כי מאז שנת 2002 הפכה סינגפור למרכז חייו. זאת למרות העובדה כי במהלך השנים הרלוונטיות שהה המשיב פרקי זמן בלתי מבוטלים גם בישראל - כמניין הימים הנדרש לצורך תחולת החזקה שבסעיף (א)(2)(ב). טענת המערער כי העתקת מרכז חיים לארץ אחרת אינה נעשית בדרך כלל "באבחת חרב" אלא בתהליך המבשיל לאורך פרק זמן מסוים, מקובלת עלי בעיקרה אך בענייננו חשוב לזכור כי בעבר ובמסגרת עבודתו בדמקו, כבר שהה המשיב בסינגפור עם משפחתו במשך כארבע שנים (1994-1998) ועל כן, מדובר במי ששב לסינגפור שאותה הוא מכיר לאחר שכבר שהה בה פרק זמן בלתי מבוטל. עוד יש לזכור כי בית המשפט המחוזי דחה את ערעורו של המשיב ככל שהדבר נוגע לשנת 2001 בקובעו כי אף שיצא לסינגפור ביוני 2001 יש לראות בו תושב ישראל באותה השנה נוכח מכלול הנתונים המצטברים שאותם מנה ובהם שהותו ועבודתו בישראל עד חודש מאי 2001.

לעומת זאת, ובאשר לשנים 2002 עד 2005 שוכנע בית המשפט כי ניתן לראות במשיב כמי שהעתיק את מרכז חייו לסינגפור, בהדגישו כי הרכושו והזכויות שיש לו בישראל נצמחו לו בעבר בעת שהיה תושב בה וכי אין בפי המערער טענה כי המשיב ביצע בשנים האחרונות פעילות כלכלית או פיננסית בנוגע אליהם או בכלל. כמו כן אין בפי המערער טענה כי נכסים אלו הם עיקר רכושו של המשיב. על פי הנתונים שהוצגו ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב לישראל בשנים הרלוונטיות מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל. נתון זה, שהינו ככל הנראה הסיבה לביקוריו התכופים של המשיב בישראל, יש לו אכן משמעות רבה משום שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו. אך המציאות מלמדת כי יש משפחות אשר בוחרות לחיות אחרת ועל כן אף שמדובר בנתון משמעותי הנושא משקל ממשי לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף. ככל שמדובר בבנותיו הבגירות, אין זה נדיר למצוא מצבים שבהם ההורים או מי מהם מתגוררים בארץ אחת והילדים בארץ אחרת. אשר למערכת היחסים שבין המשיב ואשתו. המשיב העיד כי אשתו לא הסכימה להצטרף אליו ולהעתיק את מגוריה לסינגפור ובחרה להמשיך להתגורר בישראל. עוד העיד המשיב כי כתוצאה מכך ונוכח העובדה כי הוא שוהה בסינגפור מרבית ימות השנה,

מנהל שם את עסקיו, מקיים שם חיי חברה פעילים ורואה בה את מרכז חייו, החליטו הוא ואשתו לנהל את חייהם בנפרד. בית המשפט קמא קיבל את עדותו זו של המשיב כעדות המשקפת את מערכת היחסים שבין המשיב לאשתו מאז שנת 2002 ומשכך העובדה כי אשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל אין בה אף היא כדי לשנות מן המסקנה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי.

8. בשל כל הטעמים המפורטים לעיל אציע לחברי לדחות את הערעור ולחייב את המערער לשלם למשיב שכר טרחת עורך-דין בערעור בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט ת

השופט ח' מלצר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט ע' פוגלמן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, כ' באייר התשע"ד (20.5.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת