

בבית המשפט העליון

ע"א 3328/15

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
 כבוד השופט צ' זילברטל
 כבוד השופטת ד' ברק ארז

המערער: פלוני

נגד

המשיב: פקיד שומה אשקלון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-
 שבע בע"מ 34794-12-12 ובע"מ 14726-10-13, שניתן
 ביום 28.1.2015 על-ידי הנשיא י' אלון.

בשם המערער: עו"ד יעקב שרביט; עו"ד מאיר לינזן; עו"ד יצחק
 שרגאי; עו"ד זיו שרון

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

ספרות:

חמי בן-נון, טל חבקין, הערעור האזרחי (מהדורה 3, 2012)

חקיקה שאוזכרה:

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - לא מרובד: סע' 1, 2, 14, 154(ג)

תקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984: סע' 460(ב)

חוק בתי המשפט [נוסח משולב], תשמ"ד-1984: סע' 70(ד)

ספרות:

חמי בן-נון, טל חבקין, הערעור האזרחי (מהדורה 3, 2012)

אהרן נמדר, מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (מהד' רביעית, 2013)

כתבי עת:

צילי דגן, "המיסוי הפרסונלי: נוסחת הקסם", מחקרי משפט, כרך כא (תשס"ד-תשס"ה) 351

צילי דגן, "הרפורמה במיסוי בינלאומי: בין", רפורמות מס, (2005) 101

מיני-רציו:

* בימ"ש פסק כי, המערער היה "תושב ישראל", כהגדרת מונח זה בפקודת מס הכנסה, בשנות המס שבערעור. נפסק כי, לגבי כל אחת משנות המס שבערעור קיימת חזקת תושבות לפי סעיף א(2)(ב) לפקודה הנ"ל, חזקה שלא נסתרה, וכי מרכז חייו של המערער בשנות המס היה בישראל.

* מסים – חבות במס – תושבות

* מסים – מס הכנסה – תושבות

* פרשנות – מונחים – תושב

הדיון נסב אודות השאלה האם היה המערער "תושב ישראל", כהגדרת מונח זה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) בין השנים 2005-2007 (להלן: שנות המס).

בית המשפט העליון (מפי השופט דנציגר ובהסכמת השופטים זילברטל וברק-ארז) דחה את הערעור ופסק כי:

שיטת המיסוי בפקודה היא פרסונאלית, והדגש בה מושם על שאלת התושבות של הנישום, דבר שחייב להגדיר מי ייחשב "תושב ישראל" לצרכי מס. בפקודה נקבע כי המבחן המרכזי לצורך קביעת התושבות של נישום יחיד יהא מבחן מרכז החיים, אליו נוספו מבחני משנה שקבעו חזקות כמותיות הקושרות בין מספר ימי השהייה של הנישום בישראל למרכז חייו. מבחן מרכז החיים שבפקודה הוא מבחן מהותי. מטרת החוק ללכוד ברשת המס את הנישומים שעיקר האינטרסים והזיקות הכלכליים, המשפחתיים, האישיים והקהילתיים שלהם מצוי בישראל. בהתאם, מרכז הכובד בהגדרת התושבות מונח על פרמטרים איכותיים, כמו מקום ביתו הקבוע של הנישום ובני משפחתו והמקום בו מצויים מירב האינטרסים של הנישום, ולא רק על מדדים טכניים. גם חזקות התושבות הכמותיות אינן משנות מאופיו המהותי-הכללי של המבחן וכוחן מוגבל; אמות המידה שלאורן ייבחן מרכז החיים של הנישום הן בעיקר אובייקטיביות, כשאין די בתחושות הסובייקטיביות של הנישום, אם כי הן נושאות משקל מסוים. הבחינה אודות מרכז החיים של הנישום מסורה לערכאה הדיונית, והיקף ההתערבות הערעורית בה כפוף לכלל אי-ההתערבות בממצאי עובדה ומהימנות. יחד עם זאת, הקביעה כי אדם הוא "תושב ישראל" אינה רק עובדתית, אלא גם מסקנה משפטית.

בהגדרת התושבות בפקודה יש שתי חזקות שקושרות בין מספר ימי השהייה של הנישום בישראל לבין מרכז חייו. בענייננו לא מתקיימת החזקה הקבועה בסעיף א(2)(א) לפקודה, הואיל שהמערער לא שהה בישראל בשנת מס כלשהי 183 ימים או יותר; אשר לחזקה שבסעיף א(2)(ב), בחישוב ימי השהייה של נישום בישראל יש לחשב את יום כניסתו וגם את יום יציאתו מישראל, אף אם שהה בכל אחד מהימים שעות בודדות. לפיכך, לגבי כל אחת משנות המס קיימת חזקת תושבות ביחס למערער לפי סעיף זה. לקיומה של החזקה שתי משמעויות מרכזיות: הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי חרף קיומה מרכז חייו של המערער הוא בישראל, מוטל על המערער; במישור המהותי, מספר ימי השהייה של המערער בישראל אינו רק נתון טכני אלא מעיד כשלעצמו על זיקה מהותית שלו ארצה; אף בלי להידרש לזיקות הספציפיות לישראל שהיו למערער בשנות המס, קרי קשריו המשפחתיים, הקהילתיים והכלכליים, במהלך תקופת השהייה בישראל הוא נהנה משירותים ציבוריים שהמדינה מממנת באמצעות מערכת המס.

חזקת התושבות לא נסתרה במקרה דנן. לצד עובדת שהייתו של המערער בישראל באופן שוטף ולפרקי זמן ארוכים בשנות המס, מספר קביעות נוספות מלמדות שמרכז חייו היה בישראל: ביתו של המערער בישראל היווה עבורו בית קבע, על כל המשתמע מכך; בחירת המערער שלא להתגרש מרעייתו הישראלית ולהיות נשוי לה בישראל, כאשר המערער ראה בו ובמשפחתו חלק אינטגרלי מהקהילה בישראל; אף שבשנות המס התנהלו עסקיו העיקריים מחוץ לישראל, למערער היו השקעות משמעותיות גם בישראל; למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת. ודוק, מקרה זה אינו מקרה מובהק, כאשר למערער היו זיקות חזקות בשנות המס הן לישראל והן למדינה אחרת. נוכח כך נדרשה בדיקה מעמיקה של מרכז חייו של המערער ונמצא, על יסוד החזקות ועל יסוד בחינה מהותית, כי מרכז חייו של המערער בשנות המס היה בישראל, ולפיכך הוא היה "תושב ישראל" בשנות המס.

פסק דין

השופט י' דנציגר:

ענייניו של הערעור בשאלה האם היה המערער "תושב ישראל", כהגדרת מונח זה [בפקודת מס הכנסה](#) [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) בין השנים 2005-2007 (להלן: שנות המס).

רקע

1. המערער נולד במדינת חוץ (להלן: מדינה X), ועלה ארצה בגיל 11. בשנת 1977 הוא נישא לרעייתו ונולדו להם ארבעה ילדים. עד לשנת 1991 עבד המערער בישראל, תחילה כשכיר ובהמשך בניהול עסקים שונים. משנת 1991 ועד לשנת 2002, ניהל המערער עסקים במדינה X ובמדינת חוץ נוספת (להלן: מדינה Y). בשנת 2002, העתיק המערער את עיקר פעילותו העסקית למדינה Y ומשם המשיך לנהל עסקים רבים ומגוונים.

2. על אף היותו נשוי כל העת לרעייתו בישראל כדת וכדין, ניהל המערער במהלך שהותו במדינה X, בין השנים 1994-2002, קשר זוגי עם אישה מקומית (להלן: ק'). בהמשך, בעת שהותו במדינה Y, בין השנים 2002-2009, ניהל המערער קשר זוגי עם אישה נוספת (להלן: א'). גרסת המערער היא, שלמרות שלכל אורך תקופה זו הוא נותר נשוי לרעייתו הישראלית, רישום הנישואין היה פורמאלי גרידא. המערער טען, כי מערכת היחסים הזוגית שלו עם רעייתו הישראלית עלתה על שרטון כבר בשנת 2000, והם נותרו נשואים למראית עין בלבד, בשל רצונם שלא לפגוע בכבוד המשפחה.

המערער הוסיף, כי משנת 2000 הוא ורעייתו הישראלית לא בילו יחד, למעט באירועים של הקהילה אליה הם משתייכים בישראל, ומרכזי החיים שלהם התנתקו זה-מזה.

3. בשנת 2011 הוצאו למערער שומות מס הכנסה לשנות המס 2005-2007 על-ידי המשיב (להלן גם: פקיד השומה). בשומות אלה הוגדר המערער כ"תושב ישראל" בשנות המס, והוא חויב בתשלום מס בסכום משוער של כ-830 מיליון ש"ח. המערער חלק הן על הקביעה לפיה הוא היה "תושב ישראל" בשנות המס והן על סכום השומות. על הרקע הזה הוא הגיש ערעור לבית המשפט המחוזי. בשלב מוקדם של ההליכים הסכימו הצדדים כי הדיון יתמקד בסוגיית התושבות בלבד (להלן: ההסדר הדיוני), וכי ככל שיימצא שהתשובה בחיוב, יוחזר ההליך לשלב ההשגה על השומה, לשם קביעה מחודשת של סכום השומה הסופי. לפיכך התנהל דיון לפני בית המשפט בשאלת התושבות בלבד. לעניין זה, המערער טען כי בשנות המס הוא לא היה "תושב ישראל", שכן מרכז החיים שלו בשנות המס היה במדינות X ו-Y. המערער לא הכחיש כי נהג להגיע לישראל מעת-לעת, ואף שהה בה פרקי זמן משמעותיים, אך טען כי זמני שהותו בישראל נועדו לביקור ילדיו ואין בהם כדי ללמד על מרכז חייו. המשיב מצדו שב על עמדתו כפי שנקבעה בשומה, וטען כי יש להכיר במערער כ"תושב ישראל".

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

4. ביום 28.1.2015 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע בערעורי המס על-ידי הנשיא י' אלון (ע"מ 34794-12-12, וע"מ 14726-10-13). בית המשפט דחה את הערעורים בקבעו כי בשלוש שנות המס שבערעור, מרכז חייו של המערער היה בישראל, ועל כן יש להגדירו כ"תושב ישראל" בשנים אלה. בית המשפט ביסס את מסקנתו על מספר נימוקים מרכזיים, כדלהלן.

5. בית המשפט המחוזי קבע תחילה, כי קיימת "חזקת תושבות" ביחס למערער. לצורך קביעה זו, בחן בית המשפט את תקופת שהייתו המצטברת של המערער בישראל במהלך השנים 2003-2007 בהתבסס על נתוני ביקורת הגבולות. לאחר חישוב ימי שהייתו של המערער בישראל ודיון במחלוקות שעלו בהקשר זה, קבע בית המשפט כי: "בשנת 2005 ובשתי השנים שקדמו לה, שהה המערער בישראל - 506 ימים, בשנת 2006 ובשתי השנים שקדמו לה שהה בישראל - 492 ימים ובשנת 2007 ובשתי השנים שקדמו לה שהה המערער בישראל 485 ימים". על סמך נתונים אלו, ובהתבסס על לשון הגדרת "תושב ישראל" הקבועה בסעיף [לפקודת מס הכנסה](#), אודותיה ארחיב בהמשך, נקבע כי מתקיימת "חזקת תושבות" ביחס למערער, לגבי כל אחת משנות המס.

6. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע, כי לא עלה בידו של המערער לסתור את חזקת התושבות, וכי למעשה קיימות אינדיקציות רבות ואיכותיות המלמדות - אף בלי צורך להסתייע בחזקת התושבות - כי מרכז חייו בשנות המס היה בישראל. בהקשר זה, ניתח בית המשפט את מכלול העובדות, הראיות והעדויות שהובאו לפניו. תחילה נקבע, כי בשנות המס גרעין עולמו המשפחתי והקהילתי של המערער נותר בישראל. כך, צוין, כי בין השנים 1994-2000 נולדו למערער ולרעייתו הישראלית שני ילדים בישראל, וכי גם לאחר שהמערער העביר את פעילותו ממדינה X למדינה Y, הוא המשיך להעביר כספים לצורך ניהול משק הבית בישראל, להיות מעורה בחיים המשפחתיים ולהגיע לישראל באופן תדיר. עוד נקבע, כי אף שהמערער קיים קשר זוגי עם א' במדינה Y בשנות המס, הוא הודיע לה שלא יוכל להתחתן עמה עקב מחויבותו העמוקה למשפחתו בישראל וההשלכה השלילית שיש לגירושין מרעייתו הישראלית, מבחינת קהילתו בישראל. בית המשפט הוסיף, כי אין בטענות שהעלה המערער בדבר מקום פעילותו העסקית כדי לשנות את המסקנה. בהקשר זה נקבע כי אמנם, ניתן להניח שבשנות המס עיקר פעילותו העסקית של המערער היה בחו"ל. ואולם, הודגש כי המערער סירב לחשוף מידע בדבר היקף השקעותיו מחוץ לישראל, ומכל מקום, כי בשנות המס הוא החזיק נכסים והשקעות בסכומים של עשרות מיליוני ש"ח גם במדינת ישראל. לבסוף, הוטעם כי המערער נושא אזרחות ישראלית בלבד והוא אינו בעל מעמד כלשהו במדינה X, במדינה Y או בכל מדינה אחרת, ואף לא משלם מיסי הכנסה במדינה אחרת כלשהי.

7. בית המשפט המחוזי דן גם בטענות נוספות שהעלה המערער ודחה אותן. כך בין היתר, נדחתה טענתו כי שלטונות המס בישראל הציגו לפניו מצג שלפיו הן מכירות בו ב"תושב חוץ". בהקשר זה טען המערער כי הוא הסתמך, בין היתר, על מכתב שנשלח אליו ביום 24.8.2005 מאת סמנכ"ל רשות המיסים (להלן: המכתב משנת 2005), ואולם בית המשפט דחה את הטענה בקבעו כי לא קיימת במכתב זה אמירה או הבטחה כלשהי ממנה יכול היה המערער ללמוד כי שלטונות המס הכירו בו כ"תושב חוץ". באופן דומה, המערער טען כי הוא הסתמך על כך שהוא הוכר כ"תושב חוץ" בשומות סגורות המתייחסות לשנים 1997-2004, ואולם בית המשפט דחה גם את הטענה הזו, בציינו כי שומות אלה אינן כוללות אף קביעה פוזיטיבית בשאלת התושבות של המערער, כאשר הן התקבלו בהיעדר חקירה ובהתבסס על הצהרותיו בלבד.

טענות הצדדים

8. המערער משיג על כלל קביעותיו של בית המשפט המחוזי. לטענתו, מרכז חייו בשנות המס - הן במישור הזוגי-אישי והן במישור העסקי - היה במדינה Y ולא בישראל. המערער סבור כי בית המשפט שגה הן בחישוב ימי שהייתו בארץ לעניין חזקת התושבות, והן בקביעתו כי מרב האינדיקציות מצביעות על זיקתו החזקה לישראל. המערער מוסיף כי הוא הסתמך על המכתב משנת 2005, ועל מצגים שונים מטעם שלטונות המס לפיהם הוא הוכר לכאורה כ"תושב חוץ". לחילופין טוען הוא, כי למצער יש להכיר בו כ"תושב חוזר", כמשמעות מונח זה [בסעיף 14 לפקודת מס הכנסה](#), וזאת משום שבמשך קרוב לעשור עובר לשנות המס הוא הוכר כ"תושב חוץ". לחילופין חילופין טוען המערער כי השומות שהוצאו מופרזות ואינן תקפות.

9. המשיב בדעה כי פסק דינו של בית המשפט המחוזי מבוסס על ממצאים עובדתיים ברורים וחד משמעיים, אשר כידוע אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בהם. המשיב סבור כי לא נפל פגם בקביעה כי מתקיימת חזקת תושבות ביחס למערער, וכי מעבר לכך קיימות אינדיקציות רבות המעידות כי מרכז חייו היה בישראל. המשיב מטעים, כי המערער אינו משלם מיסים במדינה אחרת, ושאינו לו מעמד במדינה כשלהי זולת ישראל. אשר לטענתו החלופית של המערער כי יש להכיר בו כ"תושב חוזר", טוען המשיב כי ההכרה במערער כ"תושב חוזר" טעונה עמידה בתנאים אשר המערער לא עומד בהם בנסיבות העניין.

דיון והכרעה

10. לאחר שבחנתי את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, ואת טענות הצדדים בערעור, אציע לחברי לרחות את הערעור.

המסגרת הנורמטיבית - הגדרת "תושב ישראל" לצרכי מס

11. על-פי [סעיף 2 לפקודת מס הכנסה](#) "מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל". שיטת המיסוי המונהגת בסעיף זה, אשר אומצה על-ידי המחוקק הישראלי במסגרת החוק לתיקון [פקודת מס הכנסה](#) (מס' 132), התשס"ב-2002, היא שיטת מיסוי פרסונאלית. לעומת שיטת מיסוי טריטוריאלית, בה השאלה המרכזית היא היכן הופקה הכנסתו של הנישום, הדגש בשיטה זו מושם על שאלת התושבות של הנישום (ראו: [ע"א 4862/13](#) פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר, [פורסם בנבו] פסקה 5 (20.5.2014), (להלן: עניין ספיר); [ע"א 477/02](#) גונן נ' פקיד שומה חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 7 (29.12.2005); אברהם אלתר

ואורי כליף הרפורמה במיסוי בינלאומי 104-111 (2003), (להלן: אלתר וכליף); אהרן [נמדר מס הכנסה](#) 66-67 (מהדורה שלישית, 2010)). מטבע הדברים, ששימת הדגש על שאלת תושבותו של הנישום חייבה להגדיר מי ייחשב "תושב ישראל" לצרכי מס. ואכן, הפקודה בנוסחה הנוכחי כוללת הגדרה מפורטת בנדון המופיעה בסעיף ההגדרות, הוא [סעיף 1](#) לפקודה. במסגרת הגדרה זו נקבע, כי המבחן המרכזי לצורך קביעת התושבות של נישום יחיד יהא מבחן מרכז החיים. המחוקק אף הגדיל לעשות והגדיר מבחני משנה בנדון, שנועדו לסייע בהתחקות אחר מרכז החיים של הנישום, וכן קבע חזקות כמותיות אשר קושרות בין מספר ימי השהייה של הנישום בישראל לבין מרכז חייו. וזוהי לשון הגדרת התושבות בפקודה:

– "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 [...]

12. מבחן מרכז החיים הקיים בפקודה הוא מבחן מהותי (ראו: צילי [דגן](#) "הרפורמה במיסוי בינלאומי: בין צדק חלוקתי ותחרות מסים" רפורמות מס 101, 108 (דוד

גליקסברג עורך, 2005)). מטרת המחוקק היא ללכוד ברשת המס את אותם הנישומים אשר עיקר האינטרסים והזיקות הכלכליים, המשפחתיים, האישיים והקהילתיים שלהם, אכן מצוי בישראל. בהתאם לכך, מרכז הכובד בהגדרת התושבות מונח על פרמטרים איכותיים, כדוגמת מקום ביתו הקבוע של הנישום ובני משפחתו והמקום בו מצויים מירב האינטרסים של הנישום, ולא רק על מדדים טכניים. יודגש שגם חזקות התושבות הכמותיות אינן משנות מאופיו המהותי-הכללי של המבחן. חזקות אלה קובעות אמנם כלל חיתוך מתמטי, אשר מניח כי שהייה לפרקי זמן ארוכים בישראל מעידה באופן חזק על מרכז החיים. ואולם, הן ניתנות לסתירה, ולכן הן אינן מהוות "כלל הכרעה" הגובר על בחינה מהותית בדבר מירב זיקותיו של הנישום. זאת ועוד, כוחן של החזקות מוגבל גם במובן זה שמדובר בחזקות חיוביות חד-כיווניות, דהיינו שבקיום תנאיהן קמה חזקה שהנישום הוא "תושב ישראל", ואולם באי-קיום התנאים לא קמה חזקה הפוכה כי הנישום הוא בהכרח "תושב חוץ" (ראו: דורון לוי ואיתן אסנפי מיסוי בינלאומי 94-96 (2008), (להלן: לוי ואסנפי)).

13. אמות המידה שלאורן ייבחן מרכז החיים של הנישום הן בעיקרן אמות מידה אובייקטיביות, כשכבר נפסק בעבר כי "אין די בהקשר זה בתחושותיו הסובייקטיביות של הנישום, אם כי תחושות אלה נושאות אף הן משקל מסוים" (עניין ספיר, פסקה 5; ראו גם: [ע"א 8234/11](#) בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו, [פורסם בנבו] פסקה 15 (6.2.2014)). עוד חשוב לציין, כי הבחינה אודות מרכז החיים של הנישום עשויה לערב היבטים עובדתיים ומשפטיים גם יחד. על-פי רוב, בחינת הקשרים המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של הנישום בישראל מצריכה להתרשם מראיות ומעדויות. לכן מדובר במלאכה המסורה מעצם טבעה לערכאה הדיונית, ואשר היקף ההתערבות הערעורית בה כפוף לכלל אי-ההתערבות בממצאי עובדה ומהימנות. יחד עם זאת, כפי שנפסק בעבר, הקביעה כי אדם הוא "תושב ישראל" אינה רק קביעה עובדתית, אלא לא פחות מכך מסקנה משפטית, המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת התושבות ([ע"א 4525/13](#) אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, [פורסם בנבו] בסיפא לחוות דעתה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז (17.8.2016), (להלן: עניין דויטש); כן ראו: [ע"א 2704/13](#) כהן נ' רשות המיסים – פקיד שומה תל אביב 3, [פורסם בנבו] פסקה 3 (28.7.2014)).

14. להשלמת המסגרת הנורמטיבית יוער בקצרה, כי במסגרת תיקון 168 לפקודה, שתחולתו מיום 1.1.2007, נוספה לפקודה הגדרה נפרדת המתייחסת גם למונח "תושב חוץ". עד לתיקון 168, הגדרת "תושב חוץ" הייתה שיורית בלבד, דהיינו, מי שלא

הוגדר כ"תושב ישראל" הוגדר כ"תושב חוץ". לאחר התיקון, נוספה הגדרה פוזיטיבית למונח "תושב חוץ", כדלקמן: "תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה: (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה; (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה 'תושב ישראל' או 'תושב', בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א). הגדרת המונח "תושב חוץ" נועדה להבהיר את כללי חישוב המועדים וימי השהייה בעיקר במקרים שבהם הנישום ניתק את התושבות שלו מישראל. חשוב להדגיש, כי היא לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת "תושב ישראל", וכי לא קיימת "תחרות משפטית" בין ההגדרות. מי שעונה על הגדרת "תושב ישראל" יוגדר ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכר כ"תושב חוץ" אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את כל התנאים הקיימים בהגדרת "תושב חוץ". עוד יצוין, כי מאחר והגדרת "תושב חוץ" נוספה לפקודה בשלב מאוחר והיא נכנסה לתוקף רק ביום 1.1.2007, היא לא חלה על שנות המס בענייננו, ולכל הפחות על חלקן.

מן הכלל אל הפרט – האם המערער הוא "תושב ישראל"?

15. בענייננו, מרכז הכובד בהכרעת בית המשפט המחוזי מצוי בקביעות הרבות המלמדות כי מרכז החיים של המערער נמצא - במישור המהותי - בישראל. בית המשפט קבע כי מסקנתו לעניין זה תקפה "גם מבלי הסתייעות בחזקות הימים" (פסקה 21 לפסק הדין). אף שכאמור, בחינת "מרכז החיים" עשויה להצריך הן בחינת שאלות עובדתיות והן בחינת שאלות משפטיות, הרי שבמקרה דנן עיקר הבחינה הייתה עובדתית. ודוק: הגם שבית המשפט המחוזי נדרש למספר שאלות משפטיות העוסקות באמות המידה לבחינת מרכז החיים (ובכלל זה – אופן ספירת ימי שהייתו של המערער בארץ), הכרעתו בוססה בעיקרה על תצהירים ועדויות מטעם של המערער ועדים שונים שהעידו בהליך השיפוטי. פועל יוצא הוא, שלטעמי בנסיבות אלה - בהן בית המשפט המחוזי ביסס את הכרעתו בעיקר על ממצאי עובדה ומהימנות - חל כלל אי ההתערבות בקביעותיו ובממצאיו. אמת היא, שאין מדובר בכלל מוחלט, אך דומני כי קריאת פסק הדין על פניו אינה מגלה עילה טובה להתערבות ערעורית בנדון. בנסיבות אלה, ניתן היה לכאורה לסיים את הדיון כבר בשלב מוקדם זה בלי הנמקה ארוכה, וייתכן אף שלפי [תקנה 460\(ב\) לתקנות סדר הדין האזרחי](#), התשמ"ד-1984. יחד עם זאת, לנוכח העובדה כי המערער תוקף כל קביעה וקביעה שנקבעו בפסק הדין, לרבות קביעות עובדתיות, ולנוכח החשיבות הקרדינלית של ההכרעה בשאלת התושבות על

חבותו במס (ודוק: בלי שאכנס לסכום השומה ולתהיות שהוא מעורר, הרי שהשומה הוערכה בסך של כ-830 מיליון ש"ח), מוצא אני לנכון להתייחס לטענות שהועלו בערעור זה באופן מלא.

א. חזקת תושבות

16. בהגדרת התושבות המצוטטת לעיל ישנן שתי חזקות אשר קושרות בין מספר ימי השהייה של הנישום בישראל לבין מרכז חייו. סעיף א(2)א(א) להגדרה קובע כי אם שהה הנישום בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, חזקה שמרכז חייו בשנת המס היה בישראל. בנוסף, סעיף א(2)ב(ב) להגדרה קובע, כי אם שהה הנישום בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר, חזקה שמרכז חייו בשנת המס היה בישראל. לצד החזקות מופיעה הבהרה לפיה ספירת הימים תיעשה כך ש"יום" יחשב "לרבות חלק מיום".

17. בכל הנוגע למערער, הרי שקיימת מחלוקת בדבר אופן "ספירת הימים" בהם הוא שהה בישראל. מחלוקת זו מוצגת בטבלה הבאה:

שנה	מספר ימי השהייה לפי חישוב פקיד שומה	מספר ימי השהייה לפי חישוב המערער
2003	172	143
2004	170	141
2005	164	136
2006	158	129
2007	163	133

18. הצדדים אינם חלוקים לגבי כך שבענייננו לא מתקיימת החזקה הקבועה בסעיף א(2)א(א) להגדרת התושבות, וזאת הואיל שבאף אחת משיטות הספירה המערער לא שהה בישראל בשנת מס כלשהי שבערעור 183 ימים או יותר. המחלוקת ביניהם מתייחסת אפוא לחזקה השנייה. בהקשר הזה, הפער שבין עמדת פקיד השומה לבין עמדת המערער טמון בהסבר הבא: לפי גישת פקיד השומה, בחישוב ימי השהייה של נישום בישראל יש לחשב את יום כניסתו וגם את יום יציאתו מישראל, וזאת אף אם הנישום שהה בכל אחד מהימים שעות בודדות בלבד; המערער לעומת זאת, סבור כי יש לספור את מועד הכניסה או את מועד היציאה מישראל. לדידו יש לחבר את "חלקי הימים" המתייחסים ליום הכניסה וליום היציאה מישראל, ולא להתייחס לכל חלק כאל יום שלם. לגישתו כל דרך חישוב אחרת סותרת את המציאות ויוצרת עיוות מס.

19. כבית המשפט המחוזי, אף אני סבור כי במחלוקת זו ידו של פקיד השומה על העליונה. המחוקק הבהיר במפורש כי ספירת הימים לצורך בחינת תחולת חזקות התושבות תיעשה כך ש"יום" יחשב "לרבות חלק מיום". מניסוח זה, וממיקומו בהגדרת התושבות, אני מתרשם כי המחוקק ביקש למנוע בדיוק את סוג הטענות שאותן טוען המערער כעת. אילו היה המחוקק חפץ לקבוע כי יום הכניסה ויום היציאה של נישום מהארץ יחוברו זה לזה ויראו בהם כיום אחד, הוא היה עושה כן במפורש. בפועל, המחוקק קבע בדיוק ההיפך, בהדגישו שכל חלק מיום "יצבע" את אותו היום בצבעי תושבות. יש לדחות גם את טענת המערער בדבר עיוות מס או ספירה כפולה של ימים שעלולה אף לחרוג ממניין הימים בשנה. החשבת חלקו של היום ל"יום" לעניין הפקודה, היא פיקציה משפטית לצורך דיני המס בישראל בלבד, ומובן כי בהיותה כזו היא מניחה עובדה או מצב שאינם קיימים באמת ("מתחת" חלקו של היום), כדי להשיג תוצאה משפטית רצויה. במקרה הזה, המטרה המשפטית ביצירת כלל הצובע חלק מיום כ"יום" היא בין היתר למנוע מחלוקות ולהקל על ספירת הימים מבחינת פקיד השומה, המסתמך על נתוני ביקורת הגבולות. אין בכך כדי ללמד על עיוות דין או על תוצאה בלתי הוגנת. אמת נכון הדבר, כי המחוקק יכול היה לקבוע פיקציה אחרת, ואולם הוא בחר בפיקציה זו דווקא. הפרשנות שאותה מבקש המערער לקרוא לתוך הפיקציה סותרת את לשונה הברורה ואת תכליתה. בנסיבות אלה דין טענת המערער בעניין אופן חישוב ספירת הימים להידחות.

20. פועל יוצא מהאמור הוא שלגבי כל אחת משלוש שנות המס שבערעור קיימת חזקת תושבות ביחס למערער, לפי סעיף א(2)(ב) להגדרת התושבות בפקודה. החישוב הוא אותו החישוב המופיע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, כמפורט לעיל. לקיומה של החזקה שתי משמעויות מרכזיות. ראשית, הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי חרף קיומה מרכזי חייו של המערער הוא בישראל מוטל על המערער. יש הגורסים כי נטל זה צריך להיות נטל כבד ביותר (אלתר וכליף, עמ' 110-111). שנית, במישור המהותי, מספר ימי שהייה של המערער בישראל אינו רק נתון טכני, אלא הוא מעיד כשלעצמו על זיקה מהותית שלו ארצה. ודוק, אף בלי להידרש לזיקות הספציפיות לישראל שהיו למערער בשנות המס ועובר להן (קרי - קשריו המשפחתיים, הקהילתיים והכלכליים), מובן כי במהלך תקופות שהייה הרצופות והתדירות שבהן הוא שהה בישראל, הוא נהנה משירותים ציבוריים אותם המדינה מממנת באמצעות מערכת המס. המערער נהנה בין היתר, מביטחון; מכבישים; ממערכת בריאות וביטוח לאומי של המדינה (בין אם השתמש בפועל במערכות אלה ובין אם לאו); ועוד. המערער עשה כן בין השנים 2007-

2003, לתקופה של כחצי-שנה מתוך כל שנה. ברי כי מצבו רחוק אפוא מאוד מלהיות דומה לזה של "תושבי חוץ" המבקרים כמעין אורחים או מבקרים ארעיים במדינה, אשר גם אם בשלב מסוים הם שוהים בה לפרקי זמן נכבדים, אופי השימוש וההנאה שלהם מהשירותים הציבוריים לרוב תחום ומוגבל יותר הן בהיקף והן בזמן. על כן, לטעמי, מעבר לכך שקיום החזקה טומן בחובו משמעות לעניין נטל ההוכחה, יש לו משקל גם כחלק מבחינת מרכז החיים במישור המהותי.

ב. החזקה אינה נסתרת

21. שותף אני לקביעת בית המשפט המחוזי כי במקרה הנדון חזקת התושבות אינה נסתרת. כעולה מפסק דינו של בית המשפט המחוזי, הרי שלצד עובדת שהייתו של המערער בישראל באופן שוטף ולפרקי זמן ארוכים בשנות המס שבערעור (וכן לפנייהן ולאחריהן), נקבעו מספר קביעות נוספות המלמדות שמרכז חייו היה בישראל.

ראשית, גרסתו העובדתית המקורית של המערער הייתה כי הוא ניתק את מרכז חייו מישראל כבר בשנת 1994, עת עבר להתגורר עם ק' במדינה X. המערער הצהיר זאת בסעיף 18 לתצהיר שהגיש לבית המשפט המחוזי, בצינו כי: "מרכזי הכלכליים, האישיים והחברתיים היה במדינה X ובמדינה Y מאז שנת 1994". בית המשפט המחוזי מצא כי גרסה עובדתית זו אינה מתיישבת עם העובדה שלמערער ולרעייתו הישראלית נולדו בין השנים 1994-2000 שני ילדים בישראל, באופן שמעיד על זיקתו של המערער לישראל באותן השנים. המערער יוצא חוצץ נגד קביעה זו, וטוען כי ממילא אין לתת לה משקל בכל הקשור לשומה, המתייחסת לשנים מאוחרות בהרבה. לדידי יש לדחות טענה זו. אמת נכון הדבר, כי הסתירה הקיימת בגרסת המערער אינה מתייחסת במישורן לשנים הרלבנטיות לערעור, ברם היא מכרסמת ופוגמת בשלמות הגרסה העובדתית שאותה ביקש המערער להציג לפני בית המשפט המחוזי בכללותה, והיא מעוררת תהיות גם בעניין גרסתו אודות מרכז חייו בתקופות אחרות. אשר על כן אני סבור כי יש מקום לתת משקל לקביעה זו, אף אם לא משקל מכריע.

שנית, אף שהמערער ניסה "להרחיק" את עצמו מבית משפחתו בישראל, נקבע, כי בשנות המס המערער הקפיד לבלות את תקופות החג וחלק מסופי השבוע בישראל, ובתקופות שהייתו בישראל הוא נהג להתגורר עם רעייתו ועם ילדיו בביתם שבישראל, ואף לעבוד ממנו (פסקה 14 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). לא זו אף זו, המערער נהג להפקיד באופן שוטף כספים בסדר גודל של כמיליון דולר בשנה לחשבונות בנק

בישראל, וזאת לצורך ניהול משק הבית בישראל. כעולה מתגובת המשיב, המערער אף החזיק כלי רכב בישראל לתקופות שהייתו בה. לדידי, שקלול נתונים אלה מעיד כי ביתו של המערער בישראל היווה עבורו בית קבע בשנות המס, על כל המשמעויות שיש לכך. הקריטריון המשמעותי להיות הבית "בית קבע" הוא זמינותו ליחיד - מבחינה משפטית ופיסית - בכל עת (ראו: לוי ואסנפי 85; אלתר וכליף, 117), ולדידי קריטריון זה מתקיים ביחס לביתו של המערער בישראל. אמת נכון הדבר כי המערער הוא נישום "מיוחד" במובן זה שייטכן והיו בבעלותו מספר בתים נוספים ברחבי העולם אשר אופיים יכול לקיים בו-זמנית את הקריטריון הנ"ל; ברם החשוב לענייננו, לעניות דעתי, הוא שביתו בישראל הוא בגדר בית קבע עבורו, וזאת בניגוד לטיעוניו בנדון. נתון זה מצטרף ליתר הנתונים בעניינו של המערער לעניין מרכז החיים, ושוב נזכיר כי בשלב בו אנו מצויים הנטל לסתור את החזקה מוטל על המערער.

שלישית, בחירתו של המערער שלא להתגרש מרעייתו הישראלית ולהיות נשוי לה בישראל, מהווה אף היא אינדיקציה למרכז חייו. המערער טוען אמנם כי נישואים אלו היו "פיקטיביים" ו"פורמאליים בלבד", אך גם אם אקבל טענה זו, איני משוכנע כי יש בכך כדי לסייע לו. ודוק, לפי טענת המערער הוא נותר נשוי לרעייתו הישראלית באופן מלאכותי, וזאת בהתאם למסורת של הקהילה אליה הוא משתייך. עוד טען המערער כי "בהתאם להסכמה עם אשתי ומתוך החלטה ורצון לשמור על כבוד המשפחה, ועל כבודם של ילדי ומתוך דאגה לשלומם ורווחתם, אני ממשיך לבקר ולשהות במחיצת ילדי בבית שבו מתגוררים אשתי והילדים בעת ביקורי בארץ" (סעיף 46 לתצהיר המערער). אף אם נאמץ את הנרטיב של המערער, לפיו הוא נותר בן בית בביתו שבישראל חרף המשבר הזוגי שהוא ורעייתו הישראלית חוו, וכל זאת תוך הותרת סטאטוס הנישואין בתוקף, ספק אם גרסה זו "מרחיקה" את מרכז חייו מישראל. למעשה, ניתן לפרש נרטיב זה דווקא באופן הפוך, המעיד על זיקה עמוקה של המערער לקהילה בישראל ולילדיו. ודוק, לגרסת המערער, סירובו להתגרש מרעייתו הישראלית נבע מהמחויבות שהוא חש לאורחות החיים ולמנהגים של הקהילה אליה הוא משתייך בישראל. המחויבות של המערער לקהילה ולילדיו בישראל הייתה רבה, עד כדי כך שהוא החליט להיותר נשוי באופן מלאכותי לרעייתו הישראלית, ואף סירב להתחתן עם א' במדינה Y. ניתן לתמוה מדוע אדם הטוען כי אין לו קשר עמוק לקהילה בישראל, ומרכז החיים שלו כה רחוק ממנה, מרגיש כה מחויב למנהגיה ולכבוד משפחתו בתוכה (ודוק, גם כבודו שלו). מכל מקום, לדידי אין מקום להתערב בקביעות בית המשפט המחוזי מהן עולה כי המערער ראה בעצמו ובמשפחתו חלק אינטגרלי מהקהילה

בישראל, והיא הנותנת - אף אם יותר במישור הסובייקטיבי - כי הייתה לו זיקה קהילתית ישירה וחזקה לישראל.

רביעית, אף שבית המשפט המחוזי קבע ביחס למערער כי: "אין ספק שבשלוש שנות המס דנו, ובשנים שלפני כן ולאחר מכן, התנהלו עסקיו העיקריים מחוץ לישראל", וכך כי פעילותו הענפה והמרשימה שנוהלה על ידו ממשרדיו שבמדינה Y עלתה "כנראה בצורה משמעותית על נכסיו ועיסוקיו הכלכליים בישראל", הרי שלמערער היו השקעות משמעותיות גם בישראל. כפי שנקבע, על-פי הצהרת הוון שהגיש המערער בשנת 2005, הלה החזיק בישראל בהשקעות ובנכסים, לרבות השקעות בסך של עשרות מיליוני שקלים במספר חברות ישראליות; בדירות בישראל; בחשבונות בנק; בתכניות חיסכון וברכוש נוסף. נקבע, כי סכום השקעותיו בישראל נכון לשנת 2008 עלה כדי 89 מיליון ש"ח. המערער טוען אמנם כי השקעתו בחברות בישראל בוצעה לאחר שקיבל אישור משלטונות המס (ראו דיון להלן), כי אין לייחס להשקעה משמעות רבה כיוון שהיא פאסיבית ולא אקטיבית, וכי מדובר בהשקעה זניחה לעומת היקף השקעותיו בחו"ל (אף שהמערער סירב לגלות נתונים קונקרטיים בנדון) - אך איני סבור כי יש ממש בטענות אלה. שוב יש לזכור כי השלב הדיוני בו אנו מצויים הוא שלב שבו הנטל לסתור את החזקה אודות מרכז החיים מוטל על המערער. איני סבור כי בנסיבות שבהן הוכח שלמערער היו אינטרסים כלכליים משמעותיים גם בישראל, אף אם בסדרי גודל קטנים ביחס לחו"ל, עלה בידו לסתור את החזקה. כמבואר לעיל, מבחן מרכז החיים הוא מבחן מהותי אשר משקלל פרמטרים רבים, ולא ניתן לבסס טענה אודות מרכז חיים רק על יסוד "סכימה" מספרית, מעין מאזנית, של נכסי המערער בישראל ולעומת זאת בחו"ל (זאת בכלל; ובפרט בשלב שבו נטל הפרכת החזקה מוטל על הנישום, וכאשר הוא כלל לא מפרט נתונים אודות היקף נכסיו בחו"ל).

חמישית, למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא אף מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת. השאלה מהי משמעות אי-תשלום מס הכנסה באף מדינה היא שאלה מורכבת, המחייבת לצלול לעומקן של הגדרות דיני המיסוי הבינלאומי. על-פי-רוב, התופעה המוכרת יותר אשר מעסיקה את חוקרי מדיניות המיסוי הבין הלאומי היא תופעת "המיסוי הכפול" (Double Taxation), שבה קונפליקט בין משטרי מס שונים החלים על נישום במדינות שונות עלול להוביל להכבדת נטל המס המוטל עליו. בענייננו, אי-תשלום המס לכאורה באף מדינה משקף מצב דברים הפוך, שבו קונפליקט בין משטרי מס שונים עלול להוביל להפחתת נטל המס המוטל על הנישום עד כדי אי תשלום מס באף מדינה (Double Non Taxation),

וזאת באמצעות תכנון מס, שיש המכנים אותו בספרות גם כ"ארביטרז' פסקלי" (Cross-Border Tax Arbitrage - ראו: לוי ואסנפי, עמ' 55). בכל הנוגע לתופעת מיסוי הכפל, הרי שמדינות העולם מתמודדות איתה באמצעים שונים, כגון אמנות בינלאומיות למניעת כפל מס ומתן זיכוי ממיסים ששולמו במדינה האחרת. מנגנונים אלו נועדו לשם כך שהמס שיוטל על הנישום יהא הוגן, וכך גם חלוקתו בין המדינות. לעומת זאת, נראה שקיימים פתרונות מועטים יותר למצבים ההפוכים, שבאופן מסורתי לא הוסדרו באמנות למניעת כפל מס (שם, עמ' 56; יצוין כי בא-כוח פקיד השומה ציין כי ארגון ה-OECD עומל כדי לטפל בבעיה זו). מכל מקום, איני סבור שנכון לנתק מבחינה נורמטיבית את שיטת המס הפרסונאלית שנוהגת בישראל מתופעות כלליות אלה. ודוק, המעבר לשיטת המיסוי הפרסונאלי במסגרת תיקון 132 נעשה בשם לב לכך שהשיטה "תואמת את שיטת חלוקת זכויות המיסוי המקובלת בין המדינות השונות בעולם, ואת היסוד עליו בנויות טיטות אמנות המודל של ארגון ה-OECD והאו"ם" (דו"ח הוועדה לרפורמה במס הכנסה, יוני 2002, עמ' 80; אך ראו גם ביקורת על האמור: צילי דגן "המיסוי הפרסונלי: נוסחת הקסם של הרפורמה במיסוי בינלאומי" מחקרי משפט כא 351-355, 354 (2004)). אכן, יש לפרש את [סעיף 2](#) לפקודה כחלק ממארג דינים הכולל אמנות למניעת כפל מס והסדרי זיכוי. כפי שראוי שמארג דינים זה יתייחס לטענת נישום כי המס האפקטיבי שהוא משלם הוא בבחינת כפל מס ולכן אינו הוגן; כך ראוי להתייחס גם לטענה הפוכה. אמנם לא בכל מקרה אי תשלום המס ילמד בהכרח על תושבות של הנישום (בפרט כאשר ההגדרה המשפטית של "תושבות" עשויה להשתנות ממקום למקום); ואולם - וכך קורה לדידי בענייננו - אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ.

22. בשולי הדברים אציין כי לא מצאתי שיש ממש בטענות שונות שהעלה המערער כדי לשנות מהמסקנה אודות מרכז חייו. כך, בין היתר, לא מצאתי כי יש מקום להקיש מהתוצאה שנקבעה בעניין ספיר לתוצאה בענייננו, שכן עובדות המקרים שונות, כפי שבואר בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. לצד זאת, לא מצאתי כי יש בפרטי המידע הרבים המפורטים בתצהירו של המערער כדי להעיד על כך שמרכז חייו בשנות המס היה דווקא במדינה Y. אכן אין לכתוד כי המקרה שלפנינו אינו מקרה מובהק, כאשר למערער היו זיקות חזקות בשנות המס הן לישראל והן למדינה Y. אין ספק כי למערער הייתה זיקה כלכלית חזקה למדינה Y, כי הוא החזיק בית במדינה Y, וכי הוא קיים קשר זוגיות עם א' במדינה Y. בדיוק משום כך, דהיינו משום שהמקרה אינו מובהק, נדרשה בדיקה מעמיקה - בעיקר עובדתית ומעט משפטית - של מרכז חייו של המערער. נמצא,

על יסוד החזקות ועל יסוד בחינה מהותית של עניינו של המערער, כי מרכז חייו בשנות המס היה בישראל. גם אם קביעה זו אינה קביעה מובהקת, הרי כפי שפורט לעיל סבורני שהיא מבוססת היטב על חומר הראיות. בנסיבות אלה איני סבור כי יש להתערב בה.

ג. מיצגי שלטונות המס, השומות הקודמות, וטענת המערער כי יש להכיר בו כ"תושב חוזר".

23. לא התרשמתי מטענות המערער בדבר האישור שניתן לו במסגרת המכתב שנשלח אליו ביום 24.8.2005 מאת סמנכ"ל רשות המיסים. עיניתי במכתב זה, אשר צורף כמוצג מע/9 למוצגי המערער. המכתב מתייחס להצהרת המערער כי הוא תושב חוץ ולבקשתו להכיר בו ככזה. כל שכתוב במכתב הוא כי הצהרתו של המערער לפיה מרכז חייו נמצא בחו"ל "נרשמה", וכי "במידה והצהרתך כאמור בסעיף א' נכונה, הינך נחשב כתושב חוץ לעניין [פקודת מס הכנסה](#)". באותו המכתב אף כתוב כי הצהרתו של המערער "תאומת ע"י פקיד השומה כאשר יטופל תיקך ויערכו שומות בהתאם". מובן כי לא ניתן לראות באמור במכתב זה משום הבטחה כלשהי, כל שכן הבטחה שלטונית, ממנה יכול היה המערער ללמוד כי שלטונות המס הכירו בו כ"תושב חוץ". סמנכ"ל רשות המיסים סייג את דבריו מפורשות, בציינו כי המערער ייחשב כתושב חוץ רק במידה שהצהרתו תימצא נכונה, וזאת לאחר שהיא תאומת על-ידי פקיד השומה. איני סבור כי ניתן לקרוא את האמור במכתב אחרת, ובנסיבות אלה אני סומך ידי על הכרעת בית המשפט המחוזי בנקודה זו ככתבה וכלשונה. למעלה מן הצורך אעיר, כי אף אם הייתי משתכנע כי ניתנה הבטחה כלשהי למערער לראות בו כתושב חוץ - והמצב כאמור רחוק מלהיות כך - ספק אם היה בכך כדי לסייע לו. בהקשר הזה, יפים דבריה של חברתי השופטת ד' ברק-ארז בעניין דויטש, לפיהם מדובר למעשה בטענת נישום כי הוא קיבל הבטחה מינהלית שיראו בו כתושב חוץ לצרכי מס, "דא עקא, הבטחה כזו, אפילו ניתנה, היא הבטחה בלתי חוקית מאחר שהדין לא מקנה לרשויות סמכות להודיע לאדם שייראו בו תושב חוץ לצורכי הטבות מס אם אינו כזה" (שם, בסיפא לחוות דעתה).

24. יש לדחות גם את טענות המערער לעניין השומות שנקבעו לו עובר לשנות המס שבערער, בהן הוא הוכר כ"תושב חוץ". טענת המערער בהקשר זה מכוונת למעשה לענף המשפטי העוסק בהשתק ומניעות. ניתן לראות בה כטענת השתק פלוגתא (כך מתייחס אליה המשיב בסיכומיו) או כטענה למניעות מכוח מיצג, כשהמיצג נוצר כביכול מכוח הכרתו של המערער כתושב חוץ בשומות הקודמות (ראו והשוו, בשנינויים המחייבים, עניין דויטש, פסקה 17 לחוות דעתו של השופט מ' מזוז, והאסמכתאות

שאליהן הוא מפנה שם: [רע"א 4928/92 עזרא נ' המועצה המקומית תל-מונד, פ"ד מז\(5\) 94, 100 \(1993\); ע"א 6805/99 תלמוד תורה הכללי נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה ירושלים, פ"ד נז\(5\) 433, 447 \(2003\); דנ"א 2401/95 נחמני נ' נחמני, פ"ד נ\(4\) 661, פסקה 13 לחוות דעתה של השופטת ד' דורנר, בעמ' 722-722 Spencer Bower on The Law Relating to Estoppel by Representation London, 4th; \(1996\) ed., \(2004\)\). מכל מקום, בין אם כך או אחרת, החשוב לענייננו הוא, כפי שנקבע בהמשך עניין דויטש, כי:](#)

"הלכה היא שכל שנת מס עומדת בפני עצמה ופקיד השומה אינו כבול בהחלטותיו (וכל שכן במצגיו העקיפים) בשנים קודמות. כל שנת מס מקימה עילת חיוב חדשה ומחייבת שומה חדשה לאותה שנה. בהתאם, החלטה - מינהלית או אף שיפוטית - בנוגע לשנת מס אחת אינה מקימה השתק בנוגע לשנות מס הבאות ([ע"א 164/65 עירית תל אביב יפו נ' כהן, פ"ד ית\(3\) 302 \(1964\); ע"א 831/76 לוי נ' פקיד השומה חיפה, לב\(1\) 421 \(1977\)](#)), להלן: ענין לוי; [ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט\(5\) 538 \(2005\); ע"א 3266/08 טדן נ' פקיד שומה תל אביב 1 \[פורסם בנבו\] \(1.6.2011\); ע"א 7973/11 ר.א. שליט פיתוח בניה ויזום פרויקטים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף \[פורסם בנבו\] \(16.6.2013\); ע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה \[פורסם בנבו\] \(24.12.2014\)". \(שם, בפסקה 21\).](#)

אפשר להוסיף ולומר, כי במקרה דנן הדבר הוא בבחינת פשיטא, שכן מובן כי כאשר החלטות פקיד השומה עוסקות בשאלת תושבות הנישום, פקיד השומה אף לא יכול לדעת מה יהיה בשנה העוקבת. תושבות, כידוע, היא סטאטוס דינאמי ופלואידי והיא נגזרת מנתונים רבים שעשויים להשתנות משנה לשנה. נישום אינו יכול לצאת מתוך נקודת הנחה שאם הוכר כתושב חוץ בשנה אחת, הוא בהכרח יוכר ככזה גם בשנה העוקבת. בנסיבות המקרה דנן הדברים מומחשים היטב אף במסגרת כל אותן השנים בהן שומות המערער הוצאו לו כ"תושב חוץ". ודוק, המערער ציין כי הוכר כ"תושב חוץ" בשומות כבר החל משנת 1997 ועד לשנת 2004, ואולם גם בתוך פרק זה, בין שומה אחת לאחרת, השתנו העובדות לגביו כאשר נולד לו ילד בישראל, הוא עבר ממדינה X למדינה Y, נפרד מק' והכיר את א' וכו'. תמורות ושינויים חלו לגבי המערער גם בשנות המס. זאת ועוד, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, ממילא אין לראות בשומות שהוצאו למערער משום קביעה פוזיטיבית שהכירה בו כתושב חוץ, כאשר השומות נסגרו בהיעדר חקירה או בדיקה מטעם פקיד השומה, ובהתבסס על הצהרות המערער כפי שהוגשו. בהקשר הזה, לא מצאתי שיש ממש בטענה שהעלה המערער לפיה אין

מדובר בשומות "רגילות", כיוון שהוא וגורמים מטעמו היו בקשר רציף עם פקיד השומה. אין בטענה זו כדי ללמד שהשומות שהוצאו למערער לא נקבעו על-פי הצהרתו (ואגב יצוין, שגם קביעה זו היא עובדתית, ואין עילה ערעורית להתערב בה). בנסיבות אלה איני סבור כי יש גם בטענות המערער לעניין השומות הסגורות כדי לשנות את הקביעה אודות מרכז חייו בשנות המס.

25. יצוין כי האמור לעיל הוא גם הסיבה שאין לקבל את טענתו החלופית של המערער כי יש להכיר בו כ"תושב חוזר", כמשמעות מונח זה [בסעיף 14](#) לפקודה. בהקשר זה המערער טען כי עד לתיקון 168 לפקודה הכירה הפקודה בפטור ממס למשך חמש שנים לתושב חוזר, אשר הוגדר כ"יחיד שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל שלוש שנים רצופות לפחות". המערער טען כי הוא הוכר כ"תושב חוץ" בשומות לשנים 2002-2004, ולכן, אף אם יש לראות בו כ"תושב ישראל" בשנות המס, יש להחיל עליו את הפטור. כאמור, המערער לא הוכר בשום שלב כ"תושב חוץ" או כ"יחיד שחדל להיות תושב ישראל". הכרתו כ"תושב חוץ" בשומות לא יכולה להיחשב כהכרה מהותית בו לצורך מתן הטבת מס או פטור ממס, שעה שהיא בוצעה על-יסוד הצהרתו, ללא הליך שומה וללא בחינה או קביעה פוזיטיבית לגבי סטאטוס התושבות שלו.

ד. סכום השומות וההסדר הדיוני

26. בסיום סיכומיו טען המערער כי בכל מקרה יש לבטל את השומות כיוון שהן הוצאו לו על-יסוד כתבות בעיתון באופן בלתי מבוסס ותיאורטי, כאשר ההליך המינהלי שהתקיים היה רווי בפגמים. איני מביע כל עמדה ביחס לטענות אלה, אשר נראות על פניו טענות רציניות וככאלה שאינן משוללות יסוד, והן טענות ליבון וברור מעמיקים. מכל מקום, המערער ובאי-כוחו הגיעו עם פקיד השומה להסדר דיוני שלפיו בית המשפט המחוזי ידון אך ורק בשאלת התושבות, ולאחר מכן - ככל שייקבע כי המערער הוא "תושב ישראל" - התיק יוחזר לפקיד השומה לשלב ההשגה, על מנת שסכומי השומה הסופיים של המערער יתבררו פעם נוספת. לפי הסדר דיוני זה, ניתן פסק דין על-ידי בית המשפט המחוזי וההליך אכן הוחזר לפקיד השומה לשלב ההשגה. בנסיבות אלה, בהן הוסכם על הסדר דיוני כאמור, איני סבור כי יש לדון בטענות המערער בדבר סכום השומה או הפגמים שנפלו בה, וטענות אלה שמורות לו להליך שיעסוק בנדון.

27. ומעניין לעניין באותו העניין. נראה שהסיבה היחידה לכך שההליך שלפנינו יכול היה להתברר כ"ערעור בזכות" היא ההסכמה הדיונית לפיה לאחר סיום ההליך בשאלת התושבות תוחזר השומה לשלב ההשגה המינהלי. ודוק. אילו ההסכמה הדיונית הייתה שההליך יתברר אך ורק לפני בית המשפט המחוזי בשני שלבים - שלב קביעת התושבות ושלב הדיון בסכום השומה - ספק רב עד מאוד אם למערער הייתה זכות ערעור לבית משפט זה בסיום השלב הראשון. בניגוד לקביעה שהנישום אינו תושב ישראל (אשר "סוגרת את ההליך" מבחינת פקיד השומה ומעניקה לנישום סעד סופי בדמות אי-תשלום מס), הרי שקביעה הפוכה שלפיה נישום הוא "תושב ישראל" לצרכי מס אינה אלא שלב ביניים בדרך לבירור הסעד הסופי בהליך המס. על כן, אילו המחלוקת הייתה ממשיכה להתברר במסגרת אותו ההליך בבית המשפט המחוזי, נראה שלמערער לא הייתה זכות להגיש את ערעורו לבית משפט זה (השוו חמי בן-נון וטל [חבקינ הערעור האזרחי](#) 107 (מהדורה שלישית, 2012)). מכל מקום, בנסיבות המקרה שלפנינו ההסדר הדיוני היה כזה שבמסגרתו שלב הבירור השני חוזר למישור המינהלי, וזוהי הסיבה היחידה לכך שראינו לנכון להתייחס להליך זה כערעור בזכות. למותר לציין כי מצב זה רחוק מלהיות אידיאלי. ניתן לתהות האם מלכתחילה ניתן וראוי היה לפצל את הליך השומה המינהלי לשניים (מעין "הסדר דיוני מינהלי"), ואז לקיים ארבעה הליכי ערעור בזכות, לבית המשפט המחוזי ולבית המשפט העליון, בכל אחד משני שלבי השומה. באי-הכוח שלפנינו, המכירים את הליכי המס מקרוב, וודאי מבינים שגם אם מהלך משפטי זה תקין מבחינת הדין, יש בו משום בזבוז זמן שיפוטי ניכר. הדברים מופנים בעיקר כלפי פקיד השומה, לגבי הליכי שומה עתידיים.

סיכום

28. קביעת בית המשפט המחוזי לפיה המערער היה "תושב ישראל" בשנות המס שבערעור היא קביעה נכונה, ואין כל עילה להתערבות ערעורית בה. לפיכך אציע לחבריי לדחות את הערעור במלואו, מכלל הנימוקים שפורטו בפסק דיני, תוך חיוב המערער בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד לטובת פקיד השומה, בסך 100,000 ש"ח.

29. אשר לפרסום פסק הדין; ההליך לפני בית המשפט המחוזי התקיים בדלתיים סגורות, כמצוות המחוקק [בסעיף 154\(ג\)](#) לפקודה. לצד זאת, בית המשפט הטיל מגבלות על פרסום פסק דינו, בהסכמת הצדדים, הכול כפי שפורט בסעיף 37 לפסק הדין. בכתב הערעור בהליך הנוכחי נכללה בקשה מוסכמת לנהל את ההליך בדלתיים סגורות ולאסור את פרסום ההחלטות ופסק הדין. בהחלטת השופט א' שהם מיום 13.5.2015 התקבלה הבקשה, תוך שנקבע כי ההליך יתנהל בדלתיים סגורות ותחת צו איסור

פרסום, עד למתן החלטה בערעור נוסף שמנהל המערער בבית משפט זה (ע"א [1530/15](#)). עיון במערכת הממוחשבת מלמד כי ביני לביני התקיים דיון בערעור הנוסף, אך נקבע כי ההכרעה בו תושהה עד למתן פסק דינו זה, לרבות בסוגיית הפרסום.

מכל מקום, את דעתי בעניין פרסום פסקי דין בדיני המיסים הבעתי אך לאחרונה, בע"א [382/16](#) דות יהל נ' פקיד שומה תל אביב 4 [פורסם בנבו] (13.7.2016), (להלן: עניין יהל). כפי שהדגשתי שם, הטלת מגבלות על פרסום פסק הדין פוגעת בעקרון פומביות הדיון, ועל כן היא שמורה למקרים חריגים בלבד. הכלל הוא שפסק הדין יפורסם, וגם כאשר יש מקום להטיל מגבלות כלשהן על פרסומו, יש לבחון האם ניתן להסתפק במגבלות יחסיות או חלקיות בלבד. נסיבות המקרה שלפנינו שונות מעט מאלה שנדונו בפסק הדין בעניין יהל, שכן על-פניו, קיימת הצדקה שלא לפרסם ברבים חלק מהפרטים המופיעים בפסק הדין. לצד זה שקיימות בפסק הדין קביעות נורמטיביות שראוי שתפורסמנה ותהיינה ידועות לציבור, הרי שמופיעים בו גם נתוני מידע משפחתיים ואינטימיים שחשיפתם עלולה לפגוע "פגיעה חמורה" בפרטיותו של המערער - כמשמעות מונח זה [בסעיף 70\(ד\) לחוק בתי המשפט](#) [נוסח משולב], התשמ"ד-1984. ברוח זו פסק הדין נכתב מלכתחילה באופן שהושמטו ממנו פרטים מזהים המאפיינים את המערער, בני משפחתו ומקורביו. כמו כן, שמות המדינות הספציפיות לא צוינו, וחלף כך הן הוכתרו באותיות שאינן מאפשרות לזהותן. בנסיבות אלה, אציע לחבריי כי פסק הדין יפורסם, אך זאת בכפוף לכך שהצדדים יהיו רשאים להגיש בתוך שבעה ימים ממועד מתן פסק דין זה הודעה לבית המשפט, ובה יציינו האם לעמדתם נדרשות השמטה נוספת כלשהי של פרטים מסוימים מפסק הדין. עד לקבלת הודעות הצדדים ומתן החלטה משלימה בנדון, פסק הדין לא יפורסם.

30. סוף דבר, אציע לחבריי לדחות את הערעור, תוך חיוב המערער בהוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 100,000 ש"ח. החלטה משלימה בעניין פרסום פסק הדין תינתן לאחר שתתקבלנה הודעות הצדדים.

ש ו פ ט

השופט צ' זילברטל:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה לפסק דינו של חברי השופט י' דנציגר.

בשולי הדברים, אני מבקשת לחזור ולהבהיר, בהמשך להתייחסות לשנות מס קודמות, כי החלטות פסקליות של הרשות בנוגע לשנות מס, אשר לא נדונו בבית המשפט, אינן מקימות השתק פלוגתה והן מחייבות את הרשות בהתאם לכללי המשפט המינהלי החלים על קבלה או שינוי של החלטה מינהלית (ראו: חוות דעתי בע"א [8150/11](#) חב' ש.י סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד [פורסם בנבו] (11.2.2015)). זאת, בשונה מפסקי דין שניתנו כתוצאה מהתדיינויות משפטיות בנושאים פסקליים שעשויים להקים השתק פלוגתה, אם כי בנתון למאפיינים המיוחדים של תחום דיני המסים (בהתאם לתנאים עליהם עמדתי בפסק דיני בע"א [490/13](#) פלומין נ' פקיד השומה חיפה, [פורסם בנבו] פסקה 67 (11.2.2015)).

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, כ"ו בשבט התשע"ז (22.2.2017).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 15033280_W25.doc
מרכז מידע, טל' 077-2703333; אתר אינטרנט, www.court.gov.il

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)

י' דנציגר 54678313-3328/15
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה