

חברים יקרים:

הרינו מתכבדים לשלוח אליכם עדכונים, רשמים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

1961 (להלן: "הפקודה"). לשם כך נדרש בית המשפט להכריע אם המערער היה לתושב חוץ בין השנים 2003 ועד תום 2008 ועל כן במועד שובו לישראל נחשב כתושב חוזר ותיק. נזכיר כי במסגרת הוראת שעה לתיקון 168 לפקודה, נקבע כי גם יחיד ששב לישראל בשנים 2007-2009 יחשב כתושב חוזר ותיק, ובתנאי שהיה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות לפחות. קרי, במקום עשר השנים כתושב חוץ הדרושים על מנת להיחשב כתושב חוזר ותיק לפי סעיף 14(א), למי ששב לישראל באותן שנים הספיקה תקופה של חמש שנים בלבד על מנת לזכות לסטטוס האמור. ככל שיימצא אפוא כי המערער היה תושב חוזר ותיק, הרי שלטענתו ההכנסות שיוחסו לו ממחילת חוב בשנים 2013-2014 היו הכנסות שהופקו ונצמחו מחוץ לישראל במסגרת תקופת ההטבה בת עשר השנים השמורה לתושב חוזר ותיק ועל כן פטורות ממס בידי.

עובדות פסק הדין

המערער באותו עניין הינו יהלומן עצמאי העוסק במסחר ביהלומים בבורסה ליהלומים ברמת גן, החל משנת 1992. בין השנים 2003 ועד לסוף שנת 2008 התגורר המערער ברוסיה ואילו רעייתו באותה עת וארבעת ילדיהם המשותפים התגוררו בישראל, בבית בבעלותם המשותפת של בני הזוג. בבעלותו של המערער בישראל באותה תקופה היו מלטשת יהלומים, רכב, חשבון בנק ששימש לצורך פעילותו העסקי, קופות גמל וכן המערער היה פעיל בארגונים

סוף מעשה במחשבה תחילה - על מלכודת המס**בעזיבת ישראל לאור מצב של פיצול תא משפחתי****ופסיקת בית המשפט בעניין בבחנוב**

לאחרונה ניתנו שני פסקי חשובים ביחס לשאלת תושבותו הזרה של יחיד, על רקע מגוריה של משפחתו הקרובה בישראל ועל רקע שאלת זכאותו לסטטוס של תושב חוזר ותיק עם שובו לישראל. בפסק הדין בעניין **לדרמן** (ע"מ 19-01-41182) עליו דנו במסגרת הרשומון הקודם בית המשפט קיבל את הערעור של היחיד וקבע כי היחיד נותר תושב חוץ ובהתאמה עם שובו לישראל כשבע שנים לאחר חזרת משפחתו הקרובה הוא זכאי לסטטוס של תושב חוזר ותיק. בעניין **בבחנוב** (ע"מ 19-01-61908), עליו נדון במסגרת רשומון זה, מסקנת בית המשפט הייתה הפוכה וזאת למרות שהיחיד בילה למעלה מחמש שנים את עיקר זמנו מחוץ לישראל.

הרקע לפסק הדין

פסק הדין בעניין בבחנוב ניתן ביום 28 באפריל 2021 בבית המשפט המחוזי על ידי כבוד השופטת ירדנה סרוסי. במרכז הערעור עמדה המחלוקת בין המערער לפקיד השומה בנוגע לשומת מס הכנסה שהוצאה למערער לשנים 2013-2014 בגין מחילת חוב מלקוחות וספקים מחוץ מישראל. בית המשפט נדרש בין היתר לשאלה, אם באותן שנים המערער היה במעמד של "תושב חוזר ותיק" כמשמעו בסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-

וארבעת ילדיהם התגוררו בבית בבעלותם בישראל, אשר שימש גם את המערער למגוריו בעת ביקוריו בישראל.

ניתוח עיקרי נימוקי פסק הדין

לאחר בחינת כלל הראיות שעמדו מולו הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי מרכז חייו האובייקטיבי והסובייקטיבי של המערער נותר באותן שנות מס בישראל ומשכך המערער לא הפך לתושב חוץ לצרכי מס.

מבחינת ימי השהייה של הנישום בישראל ציין בית המשפט המחוזי שאף בהתאם לרישומי הכניסות והיציאות של המערער, גם בשנים 2005-2008 בהן לא התקיימה לגביו חזקת הימים, הוא נהג להגיע תדיר לישראל, כמעט בכל חודשי השנה, כאשר ממוצע כניסותיו לישראל באותן שנים עמד על לא פחות מ-9.5 כניסות לשנה - נתון המלמד לכאורה על זיקה הדוקה לישראל. קביעה זו עומדת בניגוד לעמדת בתי המשפט בעניין **סולר** (עמ"ה 7038/03), עניין **אמית** (ע"מ 13-03-19898) ועניין **לדרמן** (ע"מ 19-01-41182) שם ראו בתי המשפט לציין כי ביקורים משפחתיים קצרים בישראל, במובחן משהיות ארוכות, אינם מאפשרים ככלל ליצור שגרת חיים בישראל ומהווים אינדיקציה דווקא למרכז חיים מחוץ לישראל. בהקשר לכך, ניתן לתהות לפי הנתונים המספריים בפסק הדין **בבחנוב** כיצד שהות של פחות משבוע בממוצע בישראל במהלך כתשעה ביקורים שנתיים ולאורך שנים ארוכות, מעידה דווקא על זיקה הדוקה לישראל ולא על ביקורים משפחתיים

בישראל ותרם סכומי כסף גבוהים. בנוסף המערער המשיך לדווח על הכנסותיו בישראל כתושב ישראל לצרכי מס וכן שילם דמי ביטוח לאומי ואף צרך שירותי בריאות בישראל.

ברוסיה התקשר המערער באמצעות שותפים מקומיים עם סינדיקט יהלומים מקומי לצורך רכישה ושילוח יהלומים מרוסיה דרך ישראל לבלגיה. כמו כן, במהלך שהותו ברוסיה התגורר המערער עם בת זוג מקומית במקביל להיותו נשוי באותה עת, ללא ידיעת בני המשפחה בישראל.

במהלך השנים 2004 – 2008 שהה המערער מחוץ לישראל בממוצע כ- 300 ימים בשנה.

המערער לא היה תושב רוסיה לצרכי מס ולא שילם מיסים ברוסיה.

לטענת המערער ביישום מבחן מרכז החיים, הן מהפן האובייקטיבי והן מהפן הסובייקטיבי הרי שלא היה לתושב ישראל לצרכי מס באותן שנות מס עת התגורר ברוסיה. כאמור לשיטתו ביתו הקבוע, מקום עיסוקו הקבוע, זיקותיו הכלכליות וקשריו החברתיים היו באותה בעת ברוסיה. עוד טען המערער כי למעט שנת 2004 לא חלו לגביו חזקות הימים הקבועות בפקודה.

לטענת פקיד השומה מנגד המערער המשיך לדווח בישראל על הכנסותיו כתושב ישראל לצרכי מס ומעולם לא ניתק את תושבתו לצרכי מס מישראל. עוד טען פקיד השומה כי המערער הגיע לישראל באופן תדיר (כ- 11 פעמים בשנה) לרבות בחגי תשרי ופסח, דבר המעיד לשיטתו על זיקה לישראל וכי בשנות שהותו ברוסיה משפחתו הקרובה, רעייתו דאז

עסקים בלבד, היוותה שיקול משמעותי בקביעתו שהמערער לא ניתק את תושבותו מישראל. ובלשון בית המשפט: "בניגוד מובהק לנסיבות המקרה דנן, בעניין ספיר הנישום עזב את ישראל בידיעת ובהסכמת משפחתו שבחרו "לחיות אחרת" ובנפרד (שם, פס' 7). בענייננו לעומת זאת, המערער ניהל "חיים כפולים" (עמ' 75, ש' 7 לפרוטוקול), ולבני משפחתו בישראל לא הייתה כל ידיעה על חייו שמתנהלים ברוסיה (עמ' 86 ו-92 לפרוטוקול). מנקודת מבטם של בני משפחת המערער, כפי שטופחה על ידו, הוא טס לחו"ל לרגל עסקיו, אולם עדיין נותר חלק אינטגרלי מהמשפחה - הוא תמיד חזר לישראל בחגים ובחופשות (עמ' 75 ו-92 לפרוטוקול), הוא המשיך להתגורר בביתו ביחד עם כל משפחתו בעת שהותו בישראל (עמ' 86 לפרוטוקול), נהג לצאת עם משפחתו לחופשות בחו"ל ולמעשה המשיך לנהל את חייו באותו אופן, למעט נסיעותיו התכופות לחו"ל."

בכל הכבוד, עמדה זו של בית המשפט המחוזי אינה נטולת ספקות. לדעתנו העובדה שהמערער ניהל חיים "כפולים" ברוסיה ולא סיפר למשפחתו בישראל על מערכת היחסים שניהל ברוסיה אינה צריכה להיזקק לחובתו מבחינת מבחן מרכז החיים. אדרבה, דווקא העובדה שניהל מערכת יחסים עם בת זוג ברוסיה משנת 2003, שהסתיימה בגירושים מבת הזוג בישראל ובשנים ארוכות של זוגיות ומשק חיים משותף, לרבות הבאתה לישראל בשנת 2009, יכולה להעיד כי למערער היה מרכז חיים משפחתי ברוסיה

קצרים שמעידים כי מרכז חייו של היחיד נמצא מחוץ לישראל.

ביחס למקום בית הקבע של המערער, לא הייתה מחלוקת שבית המשפחה בישראל היה בית קבע עבורו בישראל, שכן היה זמין לו ושימש אותו בפועל בעת ביקוריו בישראל. ואולם, לגבי הימצאותו של בית קבע ברוסיה, קבע בית המשפט המחוזי כי למערער לא היה בית קבע, שכן נהג להחליף מקום מגורים מידי מספר חודשים וכדבריו: "מן העבר השני, המערער העיד כי ביקוטיה שברוסיה לא היה לו בית קבע, וכי "כל כמה חודשים הייתי מחליף בית" (עמ' 69, ש' 22 לפרוטוקול). כלומר, גם אם המערער שהה ימים רבים ברוסיה, לא היה לו שם "בית קבע" אלא מגורים זמניים ומתחלפים, וזאת בשונה מבית הקבע שלו בישראל."

ביחס למקום המגורים של הנישום ובני משפחתו מצא בית המשפט כי המערער הקפיד לחזור לישראל לחגים ולחופשות וכאשר הגיע לישראל והמשיך להתגורר בביתו הקבוע ביחד עם משפחתו. קרי, המערער המשיך להיות חלק אינטגרלי ומשמעותי מהתא המשפחתי שלו בישראל. בית המשפט אף הוסיף וקבע כי לתפיסת משפחתו של היחיד את מרכז חייו – האם נותק מישראל אם לאו, יש משמעות ומשקל בפני עצמם. בהתאמה, ציין בית המשפט כי העובדה שהמערער ניהל "חיים כפולים", כאשר למשפחתו בישראל אין כל ידיעה על כך שהוא מנהל זוגיות נוספת במדינה אחרת, ומבחינתם המערער היווה לאורך כל התקופה חלק אינטגרלי מחייהם בישראל ושהה מחוץ לישראל באופן ארעי ולמטרות

הוא נהג למשוך מחשבון הבנק שלו בישראל שטרי כסף בסכומים גבוהים של עשרות אלפי דולרים, על מנת לשלם ברוסיה לספק הרוסי. בית המשפט המחוזי ראה להדגיש כי לו מרכז חייו של המערער היה ברוסיה, סביר להניח שהיה פותח שם חשבון בנק ומושך משם את המזומנים לצורכי פעילותו העסקית ולא היה נזקק לשמור את חשבון הבנק שלו בישראל, תוך שהוא מסתכן בהעברת שטרי כסף בסכומים גדולים בטיסות לרוסיה. יחד עם זאת, ספק עם המערער יכול היה לשמור על עסקיו המשגשגים אילולא שהה תקופות כה ארוכות ברוסיה ולאורך שנים רבות.

כמו כן, ציין בית המשפט כי המערער המשיך להיות פעיל בארגונים בישראל ואף תרם בישראל סכומים גבוהים של עשרות אלפי שקלים בשנות המס שבדיון. אף במישור הסובייקטיבי בית המשפט המחוזי הגיע למסקנה כי המערער לא סבר כי הוא אינו תושב ישראל לצורכי מס "בזמן אמת" אלא המשיך לראות עצמו כתושב ישראל לצורכי מס. המערער לא הגיש דוח מס בשום מדינה אחרת מלבד ישראל ואילו בדוחות המס שהגיש בישראל הצהיר כי הוא תושב ישראל: "כך, המערער הגיש בזמן אמת דו"חות מס בישראל (לשנים 2003-2008) בהם הצהיר כי הוא תושב ישראל. יובהר כי המערער לא הגיש דו"ח מס בשום מדינה אחרת (עמ' 53 לפרוטוקול). גם אם לטענת המערער, הגשת דו"חות המס בישראל נעוצה ביעוץ מקצועי לקוי, עדיין ניתן ללמוד מכך, שמבחינה סובייקטיבית, הוא המשיך לראות את עצמו כתושב ישראל, אחרת מדוע שיגיש דו"חות

במקביל למשפחה שנותרה בישראל ולחזק את טענת ניתוק התושבות של המערער (לעומת המערערים בעניין ספיר ולדרמן שלא ניהלו מערכת זוגית אחרת מחוץ לישראל). לדידנו לפחות ניתן להסיק מעניין ספיר, מעניין לדרמן ומפסיקות נוספות כי ככל שהמרחק הפיזי בין הנישום לבין משפחתו הקרובה גדל ומספר ימי שהותו בישראל קטן, כך ניתן לטעון ביתר שאת, כי לנישום מרכז חיים במנותק ממרכז החיים של בני משפחתו.

גם מקום עסקיו הקבוע של המערער ומקום האינטרסים הכלכליים שלו נותרו בישראל לדידו של בית המשפט. קרי, המשרד והמלטשה שבבעלותו נמצאו בישראל, ולפי עדותו לא היו משרדים אחרים ברוסיה; את הכסף שקיבל ממכירת היהלומים נהג לשלוח לחשבון הבנק שלו בישראל; בכל ההסכמים העסקיים שערך מסר את כתובתו בישראל; דברי הדואר היו נשלחים עבורו לישראל והוא היה אוסף אותם בביקוריו בארץ; המערער שמר על חברותו בבורסה ליהלומים והעסיק עובדים ישראלים. המערער המשיך להחזיק רכב בישראל; המשיך לשלם דמי ביטוח לאומי ולקבל קצבאות כתושב ישראל; המשיך את חברותו בקופת חולים בישראל וצרך בה שירותים רפואיים והמשיך להפקיד כספים בקופות גמל. המערער אף לא העביר מישראל לרוסיה מיטלטלין אישיים וכאשר שב לישראל לא הביא עמו מכולה לחפציו.

בהקשר זה הדגיש בית המשפט המחוזי, כי חשבון הבנק של המערער המשיך להתנהל בישראל. המערער העיד, כי בסמוך למועדי נסיעותיו לרוסיה,

אחר, מהווה רק אינדיקציה אחת מיני רבות למקום מרכז החיים של הנישום. סיכומו של דבר, על אף אי התקיימותן של חזקות השנים במרבית שנות שהותו של המערער ברוסיה, קבע בית המשפט המחוזי כי המערער לא הוכיח כי מרכז חייו לא נותר בישראל בתקופת שהותו ברוסיה וכדבריו: "לאחר שבחנתי את כלל חומר הראיות, הגעתי למסקנה, כי לא ניתן לומר כי למערער לא היה מרכז חיים בישראל בשנים 2004-2008. כפועל יוצא, לא ניתן לראותו כמי שחדל להיות "תושב ישראל", או כמי שהיה ל"תושב חוץ", כהגדרת מונחים אלו בפקודת מס הכנסה, בשנים אלו..."

דגשים, רשמים וביקורת

עיננו הרואות אפוא כי בית המשפט קבע כי מרכז חייו של המערער נותר בישראל, למרות שחזרות הימים לא חלו בעניינו לאורך שנות המס 2005-2008 והגם ששהה מחוץ לישראל כשלוש מאות ימים בממוצע לשנה משנת 2004 ועד שנת 2008. יתכן כי מסקנת פסק הדין נכונה. המערער הותיר זיקות עסקיות רבות לישראל ונמנע מלקשור עצמו לרוסיה, לא שילם שם מסים ולא הראה קיומו של בית קבע שם. ובכל זאת, קשה להשתחרר מהרושם כי בהתנהלות שונה של המערער ומייצגו בישראל, תוך תכנון מוקדם של ניתוק התושבות, יכול להיות כי מסקנת בית המשפט הייתה שונה. כמו כן, לאור מורכבותו של מבחן מרכז החיים מחד והסתירות שהוצגו לעיל בין עמדת בית המשפט בעניין **בבחנוב** לבין פסיקות בתי המשפט שקדמו לו, מאידך, טוב היה עושה בית המשפט אם

מס בישראל ויצהיר כי הוא תושב ישראל? הדעת איננה נותנת כי מי שעוזב את המדינה ימשיך לשלם לה מס בהתנדבות. האם המערער היה מקבל את עצת יועצו המקצועי להגיש דו"ח מס במדינה אחרת תוך הצהרה כי הוא תושב שלה? יש להניח כי התשובה לכך היא שלילית, ובכל מקרה המערער היה טורח לברר היטב את פשר הייעוץ קודם להגשת הדו"ח."

הגם שנראה כי בית המשפט נוקט בעמדה נוקשה מדי כלפי הנישום, הרי שמדובר במסר מהדהד לנישומים ומייצגים ביחס לחשיבות הייעוץ הנחוץ בזמן אמת בשאלת ניתוק התושבות מישראל לצרכי מס ובפרט ביחס למשמעות הרבה שעלולה להינתן למצגי הנישום בדוחות המס המוגשים בישראל, במקרים של פיצול תא משפחתי וכיו"ב. בעניין **אברהם כהן** (ע"א 2704/13), שעסק אף הוא בשאלת פיצול תא משפחתי ושם נדחתה עמדתו של הנישום, ייחס בית המשפט חשיבות לסיווגו של הנישום כתושב ישראל לצרכי מס בשנות המס הרלוונטיות. לפיכך, לא בקלות יאתרו פקידי השומה ובתי המשפט לדוחות מתוקנים בדיעבד אשר הנישום יסווג בהם לראשונה כתושב חוץ לצרכי מס. בעניין **סולר** (עמ"ה 7038/03), לעומת זאת, שניתן בנסיבות אחרות, נמנע בית המשפט נמנע מלייחס משמעות רבה לסיווג הנישום כתושב ישראל בדוחות שהוגשו בישראל בשנות המס הרלוונטיות. יתרה מזאת, בשורה של פסקי דין קבע בית המשפט העליון (עניין **אמית** ע"א 476/17 ועניין **פלוני** ע"א 3328/15), כי אי תושבות מס במקום

לכיוון קיומו של מרכז חיים בישראל בשנים האמורות או, למצער, לא ניתן לומר כי המערער הוכיח כי לא היה לו מרכז חיים בישראל".

בכל הכבוד, דומה כי דבריה אלו של כבוד השופטת **סרוסי** מנוגדים לעמדת הפסיקה אשר הכירה בנייתוק תושבות, לרבות במקרים כאמור של פיצול משפחתי (עניין **ספיר**, עניין **לדרמן**), על אף שהיחיד הותיר אחריו זיקות לישראל לאחר עזיבתו. אדרבה בית המשפט העליון בעניין **גונן** (ע"א 477/02) קבע כי העובדה שהמערער הותיר אחריו בארץ נקודות אחיזה מסוימות אין בה כדי לשלול את מסקנת ניתוק התושבות, אם קיימות אינדיקציות רבות המלמדות על העתקת מרכז חייו מחוץ לישראל. בית המשפט בעניין **צור** (ע"מ 12-01-19466) מיצה בהקשר לכך, כי העובדה שנישום המשנה את מרכז חייו מותיר מאחור נכסים, אינה מספקת כדי לקבוע כי מרכז חייו נותר במקום שבו שהה בעבר. לדידו, החזקת נכסים במקומות שונים בעולם היא תופעה נפוצה וגם מי שמעתיק את מרכז חייו ממקום למקום עשוי להמשיך ולהחזיק בנכסים. יתרה מזאת, בית המשפט אישר בעניין **אמית** (ע"מ 13-03-19898) כי עצם ההחזקה בנכסים בישראל לצד החזקה של נכסים מחוץ לישראל אינה גורמת ליחיד להפוך לתושב ישראל לצרכי מס, שכן "גישה אחרת עלולה "לצנן" את נכונותם של תושבי חוץ להחזיק פקדונות או השקעות בישראל". צא ולמד, אפוא כי דרישתה לכאורה של כב' השופטת **סרוסי** בעניין **בבחנוב** לניתוק מכלול קשריו של היחיד מישראל כתנאי לניתוק תושבותו מישראל, אינה עולה בקנה אחד עם

היה מציג עמדה מאוזנת יותר בשאלת מרכז החיים של המערער בטרם הכריע בעניינו, לבטח לאור מספר ימי השהייה הנמוכים של היחיד בישראל לאורך השנים. יש להודות לעניין זה שקצת מוזרה העובדה כי בית המשפט לא טרח לציין את מספר ימי שהייתו המדויקים של הנישום בישראל, בשנות המס 2004-2008, אלא רק הסתפק בציון העובדה כי בשנות המס הנ"ל הנישום שהה מחוץ לישראל כ- 300 ימים בממוצע לשנה. אין לזה אח ורע בפסיקה ולבטח לא בפסיקה שעסקה בפיצול תא משפחתי והדבר מלמד בעינינו שבית המשפט לא נתן משקל ראוי לזמן שהייתו הנמוך של המערער בישראל.

בעייתיות נוספת העולה מפסק הדין היא הקביעה התקדימית יש לציין של כב' השופטת **סרוסי** כי לשם ניתוק תושבות לא די בהוכחה כי היחיד ניהל מרכז חיים אחר מחוץ לישראל אלא שעליו להוכיח כי לא קיים לו עוד מרכז חיים בישראל ובלשון בית המשפט: "אבקש להדגיש שוב, כי גם אם המערער היה מוכיח כי היה לו מרכז חיים ברוסיה בשנים 2008-2004, לא היה בכך לשלול מינה וביה קיומו של מרכז חיים מקביל בישראל באותן שנים. ודוק, על מנת ליהנות ממעמד מוטב של "תושב חוזר ותיק" (ובענייננו אף ביתר שאת, שכן המערער מבקש להיבנות מהוראת שעה המזכה במעמד המוטב של תושב חוזר ותיק לאחר שהות של חמש שנים בלבד בחו"ל), היה על המערער להוכיח, לא רק קיומו של מרכז חיים ברוסיה אלא גם העדרו של מרכז חיים בישראל. ברם, מחומר הראיות עולה כי המערער לא ניתק את מכלול קשריו בישראל וכי הכף נוטה

פסיקת בתי המשפט, לרבות בית המשפט עליון ומנוגדת לשורת ההיגיון העומדת בבסיס מבחן מרכז החיים. אימוץ פרשנות קיצונית זו עלול לאפשר ניתוק תושבות רק במקרים חריגים בלבד ולבטח אינה עולה בקנה אחד עם פסיקת בית המשפט בעניין **לדרמן** שניתנה אף היא רק לאחרונה. אולי ניתן לשמור אותה לנסיבות עניין **בבחנוב** בהן דרש המערער על בסיס שהותו ברוסיה הטבות כתושב חוזר ותיק במסגרת הוראת השעה. לאור האמור, יתכן שטרם נאמרה המילה האחרונה בעניין **בבחנוב**. מכל מקום, תכנון והכוונה מיסויית, מקצועית ומשפטית מראש בנסיבות עניין **בבחנוב**, נראה כי יכלו לחזק עד מאד את טענת ניתוק התושבות, בחזקת "סוף מעשה במחשבה תחילה".

נשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי, עו"ד אנה צברי, עו"ד שלומי שלו, עו"ד דנה הלר ועו"ד (רו"ח) ניב בלכר.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד.

אין באמור ברשימה זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על רשימה זו.