

בפני:

כב' השופט שמואל ברונשטיין

המערער:

בר רפאלי
ע"י ב"כ עוה"ד אהוד ברזלי ומשה מזרחי

נגד

המשיב:

פקיד שומה כפר סבא
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס ורויטל בן דוד

פסק דין

פתח דבר

1. ערעור זה מתמקד בעיקרו בשאלת תושבותה של המערערת בשנות המס 2009 ו-2010 (להלן: "שנות המס שבערעור").
2. לטענת המשיב המערערת היא תושבת ישראל בהתאם להגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). לפיכך הוציא המשיב שומה למערערת וחייבה במס בגין הכנסותיה בחו"ל. מנגד, טוענת המערערת כי אינה תושבת ישראל בשנות המס שבערעור, ומכאן כי הכנסותיה בחו"ל אינן חייבות במס בישראל ויש לבטל את השומה.

אקדמת מילין

3. ערעור מס, העוסק בקביעת תושבותו של נישום לצרכי מס, כלל איננו חריג בנוף דיוני השומות וערעורי המס. עם זאת, במקרה שלפניי התנהלותם של הצדדים חרגה ממתכונת התנהלות שגרתית בהליכים מעין אלה, כאשר יש להניח כי התנהלות זו נעוצה בזהותה של המערערת.
- אם לא די בכך, הרי שברקע ניהולו של הערעור ריחפה ללא הרף העובדה כי במקביל אליו התנהלה כנגד המערערת חקירה פלילית שזכתה לתהודה ציבורית ותקשורתית רבה.
- עובדה זו ליוותה את כל שלביו של ההליך, והקשתה על ניהולו. הרושם שנוצר הוא כי הצדדים ניהלו את ההליך, העלו טענותיהם והביאו ראיותיהם, כאשר עין אחת ממוקדת בערעור, אך השנייה מופנית לעברו של הליך החקירה הפלילי.

סבורני כי דווקא בנסיבות המתוארות לעיל, ראוי היה כי התנהלות הצדדים תהא מאופקת ועניינית הרבה יותר, ויש להצטער על כי לא כך נהגו.

4. בשים לב לאמור מצאתי לנכון להבהיר כי פסק דין זה יתמקד אך ורק בטענות ובראיות הרלוונטיות לערעורי מס כגון דא, תוך מיפוי כל "רעשי הרקע", ותוך כך שבית המשפט מתייחס לערעור שבפניו כאל כל ערעור אחר המעלה לדיון את סוגיית תושבותו של נישום. זאת ותו לא.

ומכאן לערעור לגופו.

רקע כללי ועיקרי המחלוקת

5. המערערת היא דוגמנית ידועה ומוכרת, בעלת קריירת דוגמנות מצליחה בארץ וברחבי העולם.

6. המערערת נולדה בישראל והיא אזרחית ישראל וכיום מתגוררת בישראל עם בן זוגה ובנותיה. המערערת אינה חולקת על כך כי מספר שנים בטרם שנות המס שבערעור, דהיינו עד לשנת 2005 או 2006, הייתה תושבת ישראל. כמו כן אין היא חולקת על כך כי החל מתום שנת 2012 ועד היום, היא תושבת ישראל.

7. ערעור זה ממוקד, אפוא, בתקופה ספציפית בחייה של המערערת, עת שהתה פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל, התפרנסה מעבודות דוגמנות בחו"ל וניהלה, על פי טענתה, מערכת יחסים עם שחקן הקולנוע האמריקאי ליאונרדו דה-קפריו (להלן: "ליאונרדו").

8. בהתאם לשומה שהוצאה למערערת נוספה לה הכנסה חייבת בסך של 8,593,955 ש"ח בשנת 2009 ובסך של 7,860,987 ש"ח בשנת 2010.

9. עיקר המחלוקת בין הצדדים נוגעת ליישומם של המבחנים הקבועים בפקודה לקביעת "מרכז חייה" של המערערת, קרי, בכל הנוגע לבחינת מכלול קשריה המשפחתיים, החברתיים והכלכליים, כגון: מקום ביתה הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלה, מקום פעילותה בארגונים חברתיים, וכיוצא באלה.

10. בתוך כך אף עלתה השאלה האם יתכן שיהא אדם "נעדר תושבות" לחלוטין, דהיינו כי לא תהא מדינה כלשהי שהוא ייחשב כתושב שלה לצורכי מס. שאלה זו עלתה לאור העובדה כי המערערת, הטוענת כי אינה תושבת ישראל בשנות המס שבערעור, אינה מצביעה על מדינה אחרת כמדינת תושבותה לצרכי מס. במישור הקונקרטי עלתה השאלה האם בהנחה כי קיימת אפשרות לאדם להיות "נעדר תושבות", ניתן לראות במערערת כבעלת מעמד זה, לאור העובדה כי מדובר בדוגמנית בינלאומית, המקיימת מערכת יחסים עם תושב חוץ, ועוברת, עמו ובלעדיו, באופן תדיר ממדינה למדינה לצרכים עסקיים וחברתיים.

11. סוגיה מרכזית נוספת בה נחלקו הצדדים נוגעת למשמעותו ומידת השפעתו של הסכם השומה שנחתם בין המשיב למערערת ביום 23.12.2009 בהתייחס לשנות המס 2005-2009.

2007 (להלן: "הסכם השומה"). בהתאם להסכם השומה שילמה המערערת את מלוא המס בהתייחס להכנסותיה באותן שנים, ואולם הכנסותיה בשנת 2007 ייוחסו לשנת המס הקודמת, דהיינו לשנת 2006, והשומה לשנה 2007 אושרה כמוצהר, דהיינו בהתאם להצהרתה כי מעמדה הוא תושבת חוץ. בנוסף לכך, במסגרת הדו"ח לשנת 2008, שהוגש על ידי המערערת בסמוך לכריתת הסכם השומה, דיווחה המערערת על היותה תושבת חוץ, ולשנת מס זו לא הוצאה לה שומה על ידי המשיב. לפיכך שומתה העצמית של המערערת לשנת 2008 התיישנה והפכה לסופית.

12. מחלוקת מהותית נוספת בין הצדדים נוגעת לקביעת המשיב בשומה לפיה המערערת לא דיווחה בשנות המס שבערעור על הכנסות שהתקבלו בידה בישראל בסכום של 210,434 ש"ח משני מקורות: האחד, סך של 190,434 ש"ח עבור שכר דירה במגדלי YOO בתל אביב בתקופת השכירות שבין ה-1.11.2009 ל-31.10.2010. סכום זה שולם לבעל הדירה על ידי חברת הוד מגדלי על (1993), בעלת הזכויות בפרויקט, וזאת כתוספת לסכום דמי השכירות החודשי בסך של \$2,500 שנקבע בהסכם השכירות. לפי עמדת המשיב, תשלום זה נעשה כתמורה לפרסום דבר מגוריה של המערערת במגדלי YOO; השני, סך של 20,000 ש"ח בגין התקופה שמיום 1.11.2010 ועד לסוף שנת המס 2010 עבור שכר הדירה של המערערת במגדל בתל אביב, ואשר שולם על ידי חברת קנדה ישראל. המשיב טוען כי סכום זה שולם כתמורה לפרסום דבר מגוריה של המערערת במגדל W.

13. יוער כי למערערת הוצאה שומה, על יסוד טענות דומות של המשיב, גם לשנת המס 2011. על שומה זו הוגש ערעור נשוא ע"מ 82-01-19 והוא תלוי ועומד.

תמצית טענות המערערת

14. המערערת הפסיקה להיות תושבת ישראל לכל המאוחר בשנת 2006 ושבה לישראל לאחר שבע שנים, בתום שנת 2012.

15. ביחס לשנים 2007-2008, הכיר המשיב בכך שהמערערת אינה תושבת ישראל, כפי שניתן ללמוד מהסכם השומה המהווה למעשה "הסכם לניתוק תושבות" ומהעובדה שהניח לדו"ח לשנת 2008 להתיישן. לפיכך, בהעדר שינוי מהותי באורח חיי המערערת בשנות המס שבערעור, לא ניתן לטעון שהיא הפכה לתושבת ישראל בשנים אלה.

16. המפקחת שערכה את השומה נשוא הערעור לא עיינה בתיק הקבע, לא שוחחה עם הגורמים שהיו מעורבים בהסכם השומה שנחתם בשנת 2009 ולא בדקה את תוכן החומרים שהומצאו לה על ידי המערערת ומייצגיה.

17. מאחר שבשנת 2009 שהתה המערערת בישראל 185 ימים, ובשנת 2010 רק 131 ימים, ובהתחשב בכך שבשנת 2009 ובשנת 2010 היו למערערת 28 ימי כניסה או יציאה בכל שנה, הרי שאין לייחס משקל מהותי ל"חזקת הימים" בעניינה.

18. המערערת החלה במערכת יחסים זוגית עם ליאונרדו בשנת 2005 ועברה להתגורר עמו בביתו שבארה"ב. מערכת יחסים זו נמשכה כשש שנים (כולל הפסקה לתקופה קצרה

של כשלושה חודשים, כאשר לאחריה חודש הקשר ונמשך עוד כשנתיים). המערערת וליאונרדו התגוררו יחדיו בביתו בלוס אנג'לס בקביעות וניהלו משק בית משותף.

19. בשנות המס שבערעור התמקדו חייה של המערערת בקריירת הדוגמנות מחוץ לישראל, באירופה ובארה"ב, בעוד שפעילותה בישראל הייתה שולית. מכאן, שמקום האינטרסים הכלכליים של המערערת התקיים בשנות המס באופן מובהק מחוץ לישראל.

20. המערערת לא החזיקה בשנות המס בנכסים משמעותיים בישראל, אלא בחברות זרות שניהלו בחו"ל. המערערת החזיקה בפוליסת ביטוח אובדן כושר עבודה בחו"ל, ובתיק ניירות ערך בחו"ל.

אין רלוונטיות לטענת המשיב לפיה חברת AVECIO TRADING LIMITED (להלן: "אוווקיו"), חברה קפריסאית שבאמצעותה הפיקה המערערת את מרבית הכנסותיה מדוגמנות בחו"ל, היא תושבת ישראל. זיקות "מרכז החיים" בוחנות מציאות עובדתית ולא "מציאות וירטואלית" בדיני המס.

21. אין בסיס לטענת המשיב כי המערערת רכשה דירה בישראל בשנת 2011 (בפרויקט "בלו"). מכל מקום, אין בנכס להשקעה כדי ליצור זיקה ישראלית לתושב חוץ, וודאי לא בשנת 2010.

22. בית הקבע ומקום המגורים הקבוע של המערערת מאז שנת 2006 ברציפות היה באחוזת המגורים של ליאונרדו בלוס אנג'לס. שם היו בגדיה וחפציה האישיים, שם עמד לרשותה רכב פרטי בו השתמשה, משם נסעה לנסיעות עבודה ברחבי העולם, ושם אירחה את בני משפחה וחבריה. בנוסף, שהתה המערערת בדירת ליאונרדו בניו יורק, וגם שם אירחה חברים. המערערת אף התגוררה עם ליאונרדו באתרי צילום ברחבי העולם, בהתאם ללוחות הזמנים ולמחויבויות המקצועיות שלה.

23. ביחס לשנת 2009 אין בפי המשיב כל טענה לקיומו של בית קבע, אלא בית הוריה וזו אינה סבירה, שהרי המערערת היא בגירה והיא עזבה שנים רבות קודם את בית ההורים, כאשר עיקר שהייתה היה בחו"ל.

24. אשר לדירה במגדלי YOO, מדובר בדירה אותה שכר אחיה של המערערת, דור רפאלי, וזאת למשך שנה אחת החל מחודש נובמבר 2009. בדירה התגורר דור, והמערערת שהתה בה בביקורים קצרים בלבד, שהות שהייתה תלויה ברצונו הטוב של אחיה. משכך, לא ניתן לראות בדירה במגדלי YOO כבית קבע של המערערת.

25. הדירה במגדל W אינה רלוונטית לתקופה בה עסקינן שכן טרם הייתה מוכנה לשימוש. ראייה לכך היא כי בעת ביקורו של ליאונרדו בישראל בחודש נובמבר 2010, בחרו השניים להשתכן בבית מלון ולא באותה דירה.

26. ביתו של ליאונרדו שימש את המערערת באופן קבוע ומתמשך בשנים 2006-2011, גם כאשר נעדר ליאונרדו מהבית, ושם אף אוחסנו עיקר חפציה - ארגזי בגדים, נעליים, תכשיטים וספרים. לפיכך, מדובר בבית הקבע שלה.
- העובדה כי שגרת חייה של המערערת לצד ליאונרדו איננה שגרה מצויה, אינה גורעת מהיות בית המגורים בלוס אנג'לס "העוגן" הקבוע של חייהם המשותפים.
27. בשנים הרלוונטיות לערעור, מרכז הפעילות החברתית וההתנדבותית של המערערת היה בחו"ל, ובפרט בארה"ב. המערערת יצרה קשרים חברתיים והשתלבה בפעילות מספר ארגונים בין לאומיים. מנגד, בישראל נטלה המערערת חלק במספר מצומצם של אירועים זניחים.
28. המערערת שילמה מסים בארה"ב כדין, ובמסגרת דוחות המס שהגישה בארה"ב הצהירה שהיא אזרחית ישראל, אך איננה תושבת ארה"ב או ישראל לצרכי מס, וזאת מבלי שהדבר יעורר קושי מבחינת רשויות המס בארה"ב.
29. בפסיקה נקבע כי השארת "קצוות של אינטרסים" אינה מכריעה בשאלת מרכז החיים. אכן, למערערת משפחה קרובה וחברות בישראל, היא ביצעה מעט עבודות דוגמנות בישראל באמצעות חברת "ליב און" שבבעלות אמה ובנוסף על שמה היה רשום בשנת 2009 רכב בישראל שהתקבל במתנה מחבר. ואולם כל אלו יחדיו אינם מאזנים, ולו במעט, את משקולות האינטרסים בחו"ל, והם משקפים מצב בו תושב ישראל עוזב את ישראל ופורסם אט אט את שארית קשריו.
30. על ניתוק קשריה של המערערת ניתן ללמוד מהעובדה כי חרף העובדה שעמד לשימושה כרטיס אשראי ישראלי, עשתה המערערת שימוש נרחב פי כמה וכמה בכרטיס אשראי זר.
- המערערת הייתה חברה בקופת חולים ישראלית, אך בשנים בהן עסקינן רכשה תרופה אחת בלבד בארץ ודרשה שני החזרים בלבד. אשר למעמדה מבחינת חוק ביטוח לאומי, הרי שלטענת המערערת היא אינה חייבת בדמי ביטוח, חרף דרישת המוסד לביטוח לאומי.
31. אין מניעה כי לנישום לא יהיה מרכז חיים לצרכי מס בשום מדינה. גם אם מדובר במצב נדיר, הרי שהמערערת - שבשנים המדוברות ביקרה בעשרות מקומות ברחבי העולם (בשנת 2009 לפחות ב-52 אתרים ובשנת 2010 לפחות ב-75 אתרים) - עונה על מצב דברים שכזה. קצב חייה של המערערת, שכלל מעל 100 טיסות מדי שנה, הולם היטב אדם חסר תושבות לצורכי מס.
32. גם תחת ההנחה לפיה אין אדם "חסר תושבות לצורכי מס", הרי שממכלול הנתונים עולה כי מרכז החיים של המערערת בשנות המס נשוא הערעור היה בארה"ב, ולא בישראל. עם זאת, היא אינה נחשבת כתושבת ארה"ב שכן קביעת התושבות לצורכי מס שם, מבוססת על מניין ימים בפועל.

33. המערערת ועדים מטעמה העידו על כוונותיה הסובייקטיביות לניתוק תמידי מישראל החל משנת 2006. החלטה זו כרכה יחדיו היבטים של זוגיות ותא משפחתי ושיקולים הנוגעים לפיתוח קריירה בינלאומית.

34. המערערת כלל לא ידעה אודות התשלום הנוסף ששולם בגין שכר הדירה במגדלי YOO. יתר על כן, דמי השכירות ששולמו על פי הסכם השכירות היו בתנאי שוק. אשר לדירה השכורה במגדל זו הוענקה לאמה כחלק מההתקשרות לרכישת הדירה בפרויקט "בלו".

תמצית טענות המשיב

35. נטל הבאת הראיות ונטל השכנוע מוטלים על כתפי המערערת, והיא לא עמדה בהם ולא הוכיחה כי אינה תושבת ישראל.

36. מניין הימים ששהתה המערערת בישראל בשנת 2009 הוא 185 ימים ולכן בשנה זו מתקיימת החלופה הראשונה ל"חזקת הימים" שבהגדרת "תושב ישראל" בפקודה.

יתר על כן, מדובר במספר ימים רב באופן משמעותי ביחס לכל מקום אחר בעולם.

בשנת 2010, שהתה המערערת בישראל 131 ימים וביחד עם השנתיים שקדמו לה שהתה 424 ימים, שהם יום אחד בלבד פחות מהדרוש לצורך קיום החלופה השנייה ל"חזקת הימים".

37. המערערת היא בעלת אזרחות ודרכון ישראלי בלבד. לא הוגשה על ידה בקשה לאזרחות או ניסיון להפוך לתושבת בארה"ב, או בכל מקום אחר בעולם.

המערערת לא הייתה בעלת רישיון נהיגה אמריקאי, המערערת לא החזיקה רכב משלה בארה"ב, המערערת לא הייתה בעלת ביטוח בריאות בארה"ב והיא לא פעלה להוצאת גרין קארד בארה"ב.

38. המערערת הצהירה בדוחות שהוגשו על ידה בארה"ב כי היא תושבת ישראל ואינה תושבת ארה"ב, והיא שילמה מיסים בארה"ב רק על הכנסות שהופקו בארה"ב ולא על כלל הכנסותיה.

39. אין לקבל את טענת המערערת לפיה אי תשלום המס על מלוא הכנסותיה מקורו ב"פער" בין חוקי המס בארה"ב ובישראל. המערערת לא הוכיחה את הדין הזר כך שטענותיה בהקשר זה נטענו בעלמא.

40. חרף ניסיונותיה של המערערת להסוות זאת, ניכר כי מכלול זיקותיה של המערערת הן באופן חד משמעי לישראל. ממכלול הראיות עלה כי המערערת מקיימת עם בני משפחה מערכת יחסים קרובה ואינטנסיבית מאד. הטענה כי מערכת היחסים עם לאונרדו היוותה תא משפחתי, לא הוכחה, משלא הציגה ראיות אובייקטיביות ולא העידה את לאונרדו או מי מטעמו.

41. למערערת היו בתי קבע זמינים ורצופים בישראל: עד לתאריך 1.10.2009 התגוררה המערערת בבית הוריה בהוד השרון; החל מתאריך 1.10.2009 ועד לתאריך 31.10.2010, התגוררה המערערת בדירה במגדלי YOO; החל מ-1.11.2010 התגוררה המערערת בדירה במגדל W.
42. המערערת שהתה בקליפורניה, ארצות הברית, רק 61 ימים בשנת המס 2009 ורק 106 ימים בשנת המס 2010, וגם בעת שהותה בלוס אנג'לס היא התגוררה מפעם לפעם במלון דירות של קרוב משפחה. לפיכך, אין לקבל טענתה באשר לקיומו של בית קבע שלה בביתו של ליאונרדו.
43. ההכנסות משרותי הדוגמנות בישראל דווחו בחברת "ליב-און בע"מ", שבשנות המס הייתה בבעלות אמה, והיא זו שבפועל ניהלה את הפעילות של המערערת והחברות בבעלותה בכל העולם. אף אנשי המקצוע שליוו את המערערת ביחס לכלל עסקיה, לרבות החברות בחו"ל והחשבונות בחו"ל, הם ישראלים.
44. בשנות השומה השתמשה המערערת בכרטיס אשראי ישראלי, אשר הוסווה בחשבון הבנק של הוריה, והייתה חברה בקופת חולים ישראלית. היו בבעלותה כלי רכב פרטיים בישראל והיה לה רישיון נהיגה ישראלי, אך לא רישיון נהיגה זר. המערערת קיימה פעילות התנדבותית בישראל. במהלך שנת 2010, המערערת החלה בצעדים לרכישת דירה בפרייקט "בלו" בתל אביב.
45. המערערת אינה יכולה להסתמך על הסכם השומה שכן הלכה למעשה לא התקבלה עמדתה והיא חויבה במס על מלוא הכנסותיה, לרבות אלו בשנת 2007. אין כל עיגון בחומר הראיות לטענתה כי מדובר בהסכם "צופה פני עתיד", ואשר לשנת המס 2008 הדו"ח התיישן כך שהמערערת למעשה "זכתה מן ההפקר". לא ניתן להסתמך על הסכם השומה גם מפני שלא הוצגו למשיב כל הנתונים הרלוונטיים, ומכיוון שלגבי אלו שכן הוצגו, התברר כי חלקם היו מטעים.
46. המערערת לא דיווחה על הכנסות שקיבלה בתמורה לאפשרות להשתמש בשמה לצרכי פרסום יחסי ציבור, הן בקשר לדירה במגדלי YOO והן בקשר לדירה במגדל W.

דיון והכרעה

המסגרת הנורמטיבית

47. סעיף 2 לפקודת מס הכנסה מטיל מס "על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל...".

משמע, לגבי הכנסה שהופקה או נצמחה מחוץ לישראל, יתחייב הנישום במס מכוח פקודת מס הכנסה אך ורק אם הוא נחשב ל"תושב ישראל". בכך אימץ המחוקק שיטת מיסוי פרסונאלית (ראו: ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22.2.2017) (להלן: "עניין פלוני")) ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.2005).

48. וכך מגדיר סעיף 1 לפקודה "תושב ישראל":

"(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."

49. מבחן "חזקת הימים" הוא מבחן כמותי היוצר חזקה סטטוטורית הניתנת לסתירה, והכולל שתי חלופות: מי ששהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר, או שהה בשנת המס 30 ימים או יותר וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס שבמחלוקת ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר - ייחשב למי שמרכז חייו בשנת המס הוא בישראל.

50. על טיבן והיקפן של חזקות אלו עמד בית המשפט העליון בעניין פלוני בפסקה 12 לפסק דינו של כבוד השופט י' דנציגר, באומרו את הדברים הבאים:

"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."

(כל ההדגשות בפסק דיני הוספו, אלא אם נאמר אחרת - ש.ב.).

51. המבחן המהותי הוא המבחן המכריע לשם קביעת מרכז חייו של הנישום. לפי מבחן זה יש להתחקות אחר פרמטרים "איכותיים", להבדיל מכמותיים, הנוגעים לנישום, כגון מקום ביתו הקבוע של הנישום, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו העיקרי, מקום האינטרסים הכלכליים שלו, פעילותו בארגונים, וכיוצא באלה. כל אלו יכולים להעיד על "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" של הנישום.
52. "תושב חוץ" מוגדר לפי סעיף 1 לפקודה (תיקון 168 שתחולתו מיום 1.1.2007) באופן הבא:

"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... בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א)."

53. בעניין פלוני הנ"ל עמד בית המשפט העליון על כך שתוספת הגדרת המונח "תושב חוץ" לאחר התיקון, נועדה בעיקרו של דבר להבהיר את כללי חישוב המועדים וימי השהייה במקרים בהם הנישום ניתק את התושבות שלו מישראל, ואולם היא לא נועדה לסתור את חוקת הימים הקבועה בהגדרת "תושב ישראל". לפיכך, מי שעונה להגדרת "תושב ישראל" ייחשב ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכר כ"תושב חוץ" אף אם יש בפיו טענה כי הוא מקיים את התנאים האמורים בהגדרת "תושב חוץ" (עניין פלוני בפסקה 14).
54. כאן כבר המקום להעיר, כי בבחינת שאלת תושבותה של המערערת יש לתת את הדעת לשני אלה:

ראשית, לכלל הרגיל בערעורי מס לפיו נטל הראייה מוטל על כתפי הנישום (ראו: ע"א 34/70 בנין נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כד(2) 425 (1970); רע"א 1436/90 גיורא ארז נ' מנהל מע"מ, מו(5) 101 (1992); ע"מ (מחוזי מרכז) 621-02-14 פיננסיטק בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (16.9.2015); ע"מ 34660-02-15 (מחוזי מרכז) צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקווה (27.8.2015); ע"מ (מחוזי מרכז) 26719-09-12 משעל נ' פקיד השומה כפר סבא (2.2.2016); ע"מ (מחוזי מרכז) 55647-07-14 סניור נ' רשות המסים - מנהל מע"מ (28.6.2015)). מכאן, כי נישום שערער על שומתו, אך לא תמך טענותיו בראיות מתאימות, דין ערעורו להידחות. הרציונל העומד מאחורי כלל זה נעוץ **בנחיתות הראייתית המובהקת של פקיד השומה (ע"א 135/67 פקיד שומה תל אביב נ' חיים פורת, עורך-דין, כא(2) 411 (1967))**, וככל שמדובר בערעור שעניינו בשאלת תושבותו של נישום, כאשר מירב המידע אודות נסיבותיו האישיות של הנישום מצוי בידיו שלו, ברור כי רציונל זה מתקיים אף ביתר שאת.

שנית, עניין לנו באזרחית ישראלית שנולדה בישראל, חיה בישראל והייתה תושבת ישראל עד אשר, לפי טענתה, עזבה את ישראל והפסיקה להיות תושבת ישראל לכמה שנים, כאשר בסופן שבה לישראל וחזרה והייתה לתושבת ישראל. בנסיבות אלה, הנטל

המוטל על נישום לשכנע כי אכן חדל להיות תושב ישראל במהלך התקופה האמורה, הוא כבד. ואם אין די בכך הרי שלפי עמדת המערערת היא חדלה להיות תושבת ישראל באותה תקופה, אך לא טענה כי הפכה לתושבת לצרכי מס של מדינה אחרת כלשהי. הנטל הרובץ על נישום כאמור לשכנע כי למרות שלא הפך לתושב מדינה אחרת לצרכי מס, הוא הפסיק להיות תושב ישראל לצורך מס - הוא נטל כבד אף יותר.

55. דגשים אלה באשר לנטל הרובץ על נישום באשר לסוגיית תושבותו, באים, בין היתר, על רקע העובדה כי בכל הנוגע לשאלת "מרכז החיים" ומבחיני העזר שנקבעו בהקשר זה בפקודה ובפסיקה - אין מדובר בקריטריונים מוחלטים, אלא בקריטריונים יחסיים. השאלה אינה אך ורק לאיזו מדינה יש לנישום זיקות כאלה או אחרות, אלא באילו מדינה קיימות, כמכלול, זיקות בעלות עוצמה כמותית ומהותית רבה יותר. יתר על כן, גם בדיקה זו של עוצמת הזיקות תעשה בהתחשב בכללי נטל הראיה המתוארים לעיל. לפיכך, כשעניין לנו בנישום שהיה תושב ישראל וטוען כי הפסיק להיות תושב ישראל, אך לא מציע מדינה אחרת כמדינת תושבותו החדשה, וכאשר קיימות לו עדיין זיקות ממשייות (שאינן אך "קצוות של זיקות") לישראל, נדרש הוא לעוצמת זיקות משמעותיות הרבה יותר במדינה אחרת, על מנת להסיט את מרכז הכובד של "מרכז חייו" לאותה מדינה אחרת.

56. יפים לעניינינו דבריו של כבוד השופט מ' מזוז בע"א 476/17 אמית אמיק שווילי נ' פקיד שומה תל אביב (9.10.2018) (להלן: "עניין אמית"):

"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... 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 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 שנתר תושב ישראל לצרכי דיני המס, למרות שהות לפרקי זמן ממושכים בחו"ל מידי שנה."

הסכם השומה

57. בטרם אדרש למבחני הפקודה והפסיקה באשר לשאלת תושבותו של נישום, והאופן שבו יש ליישם מבחנים אלה בעניינה של המערערת, מן הראוי לתת את הדעת לטענת המערערת באשר להסכם השומה.

58. המערערת כינתה הסכם זה, מתחילת ההליך ועד לסופו, כ"הסכם ניתוק תושבות". על פי טענתה, ההסכם משליך באופן ישיר על שאלת תושבותה בשנות המס שבערעור, שכן היא הסתמכה על היותו "צופה פני עתיד". המערערת הסבירה כי כעניין של פשרה היא הסכימה לשלם מס בישראל על פעילותה בחו"ל בשנים 2006-2007, חרף עמדתה כי הייתה תושבת חוץ באותן שנים, וזאת בתמורה להכרה מפורשת של פקיד השומה כי הינה תושבת חוץ החל משנת 2007. לדבריה, ניסיון המשיב להתכחש למחויבותו בהסכם השומה, בפרט לאחר שבמסגרת משא ומתן שארך כשנתיים, עובר לכריתתו, נערכה על ידו בחינה מהותית ויסודית של נתוניה, לרבות נתונים עדכניים לשנת 2009 - הינו צורם עד מאוד. כמו כן לדברי המערערת, העובדה שהדו"ח לשנת 2008, בו הצהירה כי היא תושבת חוץ, התיישן, משמעותה שהמשיב אישר כי היא תושבת חוץ בשנת 2008, בהמשך להכרה לה זכתה בהתייחס לשנת 2007 כאמור. משלא ארע כל שינוי בנסיבותיה בשנות המס הבאות, הן שנות המס שבערעור, אין כל מקום לקבוע כי היא תושבת ישראל.

המשיב סבר כי אין להסכם השומה כל נפקות לצורך ההליך דנן. לדבריו, לטענת המערערת לפיה ההסכם משקף הסכמה של פקיד השומה לראות בה תושבת חוץ בשנים שלאחר מכן, לא רק שאין כל עיגון בחומר הראיות, אלא שהיא אף אינה מתקבלת על הדעת מאחר שכל שנת מס עומדת בפני עצמה וממילא לא נכון לכבול את שיקול דעת פקיד השומה הנדרש לבחון את המאפיינים הרלוונטיים של הנישום בכל שנה. על פי המשיב, הצדדים לא סיכמו דבר לגבי שנת המס 2008, אך לימים, הדו"ח בגינה התיישן והמערערת לא שילמה כל מס. לטענתו אילו היה הדבר נבדק, קיים סיכוי סביר שהצהרת המערערת ביחס לאותה שנה, לפיה יש לראותה כתושבת חוץ, לא הייתה מתקבלת.

עוד עמד המשיב על כך שהתשתית העובדתית שהונחה בפניו על ידי המערערת במסגרת אותו משא ומתן, ובפרט ביחס לשנים המאוחרות משנות ההסכם - הייתה **מטעה**.

59. כאמור, המדובר בהסכם שנחתם בין המשיב למערערת ביום 23.12.2009 בהתייחס לשנות המס 2005-2007. במסגרת ההסכם נקבע כי המערערת תשלם את המס בגין מלוא הכנסותיה בכל שנות המס 2005-2007, וזאת באופן התואם, לכאורה, את עמדת פקיד השומה לפיה המערערת תושבת ישראל. מנגד, הוסכם כי כל הכנסות המערערת לשנת 2007 ייוחסו לשנת המס הקודמת והמשיב יקבל את הצהרתה ביחס לשנת 2007 לפיה היא אינה תושבת ישראל באותה שנה, באופן הנותן, לכאורה, ביטוי לעמדת המערערת לפיה היא הפכה תושבת חוץ. יתר על כן, בד בבד עם הסכם זה הוצאה למערערת שומת "01" (הוא הקוד הניתן לשומה סופית על פי דו"ח עצמי), במסגרתה נקבע מעמדה של המערערת כתושבת חוץ (ראו "סוג חישוב/תושב חוץ" - מוצג מע/8).

60. הסכם השומה נחתם בסוף שנת 2009, אך שנת המס 2008 לא נכללה בו. שנת מס זו אף לא נכללה בשומה נשוא הערעור דן שהוציא המשיב למערערת, מאחר שהדו"ח לשנה זו לא טופל על ידי המשיב והתיישן. מהראיות שהציג המשיב עולה, על פני הדברים, כי הגם שמייצגי המערערת ביקשו כי שנת המס 2008 תיכלל בהסכם, נציגי המשיב הבהירו שלא ניתן לתת "פרה-רולינג" לשנים הבאות, מאחר שיתכן שהמערערת תחזור להיות תושבת ישראל (ראו התרשומת במע/1, השוו לתרשומת במש/19).

מנגד, טענת המערערת ולפיה הייתה קיימת "הבנה" שגם שנת 2008 היא חלק מההסכם, אף על פי שהדבר לא נכתב בו במפורש, נתמכה בדבריו של רו"ח שלמה עצמון (להלן: "רו"ח עצמון"), שייצג אותה במשא ומתן לקראת חתימתו (ע' 19 ש' 15-16), ואף בעובדה שהדו"ח לשנת המס 2008, בו הצהירה המערערת כי היא תושבת חוץ, הוגש בסמוך לכריתת ההסכם והמשיב לא העלה כל טענה בעניין זה.

61. אקדים ואציין כי דעתי אינה נוחה כלל ועיקר מהסכם השומה, מהאופן שבו הוא נערך ומההתנהלות שהייתה בקשר אליו.

הרושם שנוצר מן העדויות הוא כי הייתה בין הצדדים מעין "הסכמה בשתיקה" לפיה **כל צד יוכל לפרש את ההסכם באופן הנוח לו, אך בלא שקיימת הסכמה ממשית ואמתית למשמעותו המלאה והשלמה, ובעיקר - לנפקות שיש לו, אם וככל שיש לו, מעבר לשנות המס אליהן הוא מתייחס במפורש. המשיב, ראה בו כהסכם המאמץ את עמדתו, ולמעשה אף מגדיל את סכום המס לתשלום (הקדמת ההכנסה לשנת מס קודמת משמעה הגדלת הפרשי ההצמדה והריבית), תוך שהוא "משלם" עבורו בכך שהוא מאפשר למייצגי המערערת להציג "הישג" בדמות שומת "01" על פי הצהרתה בדו"ח לשנת 2007 כי היא תושבת חוץ. במקביל, מייצגי המערערת ראו בהסכם זה כנותן בידם אפשרות לטעון ל"ניתוק תושבות" או, למצער, כנותן אפשרות להציג בפני המערערת מצג לפיו הצליחו להגיע להישג משמעותי זה, וזאת תוך תשלום "זניח" יחסית בדמות הפרשי הצמדה וריבית מוגדלים (על אודות ה"הישג" האמור והאופן שבו הוא הוצג למערערת ולציפי רפאלי ראו עדות רו"ח אייל בן יהונתן, שאף הוא ייצג את המערערת בפני פקיד השומה (להלן: "רו"ח בן יהונתן"), ואשר התייחס, בין היתר, לשכר הטרחה הגבוה שהובטח לו בע' 95 ש' 20-31. ראו גם עדות המערערת בע' 506 ש' 9-14 וכן עדות ציפי רפאלי בע' 146 ש' 11-18. כן ראו דברי המפקחת אורנה לוי בתרשומת מיום 4.9.2014 (מע/6) בהתייחס להסכם השומה).**

כאמור, שנת 2008 לא נכללה בהסכם השומה, ואולם המשיב לא טיפל בדוח שהוגש ביחס לאותה שנה, כך שבסופו של דבר שומת שנה זו התיישנה והפכה לסופית. לפיכך אין זה מן הנמנע כי "ההסכמה בשתיקה" הנ"ל כללה גם "התיישנותה" של שומת שנת 2008, כך שלא בדרך מקרה, ולא בשל חוסר תשומת לב, המשיב "הניח" לה להתיישן.

62. יש לציין כי על הלך רוחו של פקיד השומה בחתימת הסכם השומה ביקש להעיד, מטעם המערערת, עו"ד יועד פרנקל, שהיה באותה עת רפרנט מיסוי בינלאומי בפקיד השומה, וניהל את המגעים מול מייצגיה של המערערת (ע' 13 ש' 14-5 וכן ש' 20-26). לא מצאתי כי ניתן לייחס לה כל משקל, בין היתר גם בשל כך שנראה כי היא אינה עולה בקנה אחד

עם תרשומת שערך המפקח אלי עבודי בעקבות ייעוץ שקיים עם עו"ד פרנקל (מש/1), כמו גם עם האופן שבו פירש עבודי עצמו את אותה תרשומת (ע' 536 ש' 30 - ע' 538 ש' 8). לכל היותר גם בעדותו של עו"ד פרנקל היה כדי להצביע על אותה עמימות מכוונת באשר למשמעותו של הסכם השומה, כפי שתיארתי לעיל.

63. אבהיר מיד כי אותה "הסכמה בשתיקה" יכול שתהא לה איזו חשיבות בהליכים אחרים הנוגעים למערערת, ואולם באשר להליך שבפניי, אין בהכרח פירושה כי ניתן לקבל את טענת המערערת לפיה הסכם השומה הוא בעל נפקות לשנות המס שבערעור, במובן זה שיש בו כדי להשתיק את המשיב מלטעון כי המערערת היא תושבת ישראל באותן שנים, אלא יש לבחון את כלל הנסיבות הנוגעות לעריכתו.

64. בראש ובראשונה יש לתת את הדעת לטענות כבדות משקל של המשיב לפיהן התשתית העובדתית שהונחה בפניו על ידי המערערת, שהיוותה בסיס לחתימת הסכם השומה, וודאי זו המתייחסת לשנים מאוחרות משנות ההסכם, הייתה חסרה או אף מטעה. איני רואה מקום להתייחס בהליך דגן למכלול טענות המשיב בעניין זה. עיקר הדבר הוא כי בסופו של יום, ולאחר שבחנתי את מכלול הראיות, מצאתי כי **התמונה המלאה והשלמה אודות המערערת לא עמדה בפני פקיד השומה**, ולפיכך אף מטעם זה אין מקום למערערת להסתמך על הסכם השומה לצורך שנות המס דגן.

חסר זה במידע שעמד בפני פקיד השומה קשור גם הוא, ככל הנראה, לערפול המכוון שביקשו הצדדים להכניס להסכם השומה, כפי שניתן ללמוד מהעובדה שצוינה לעיל ולפיה פקיד השומה "הניח" לשומת שנת 2008 להתיישן, ואף מכך כי לקראת חתימת הסכם השומה הוצג בפניו הסכם השכירות במגדלי YOO, אלא שהלה לא מצא לנכון לערוך כל חקירה ודרישה בעניין זה, בדומה לחקירה והדרישה שערך לצורך השומה נשוא הליך זה.

עם זאת, חסר זה במידע מקורו, ככל הנראה, גם במצגים שהוצגו על ידי המערערת כלפי פקיד השומה. כך הם המצגים שמסרה המערערת במסגרת "שאלון התושבות" מיום 13.3.2008 (מש/20) בקשר לכרטיס האשראי ולכלי הרכב שברשותה; על השאלה האם היו ברשותה כרטיסי אשראי של בנקים ישראלים בתקופה בה שהתה בישראל, השיבה המערערת בשלילה, חרף העובדה כי החזיקה כרטיס אשראי ישראלי ואף עשתה בו שימוש בפועל (בלא קשר לשאלה אם מדובר בשימוש מועט או רב). על השאלה באשר לרכוש בבעלותה (לרבות כלי רכב), השיבה המערערת כי אין לה כל רכוש בישראל, חרף זאת שהיה בבעלותה באותה עת רכב מסוג פולקסווגן.

65. עניין נוסף המצביע על הבעייתיות שבמצגי המערערת נוגע לכתבה באתר אינטרנט אשר הוצגה לפקיד השומה לקראת חתימת הסכם השומה. המדובר בכתבה שפורסמה בתאריך 3.12.2009 (מע/5) והועברה על ידי המייצג למפקח עבודי שלושה ימים לאחר פרסומה (מע/4). בכתבה צוין כי הקשר בין המערערת לליאונרדו "עולה מדרגה" שכן השניים "שכרו דירה משותפת בקליפורניה".

רו"ח עצמון התייחס בעדותו לאותה כתבה והבהיר כי היא נועדה "להוכיח את העובדה שגם בתקופה שדיברנו היא הייתה נמצאת בעיקר בחו"ל" (ע' 21 ש' 10-12) ואילו רו"ח בן יהונתן העיד כי המדובר בכתבה "יזומה" (ע' 77 ש' 25 - ע' 78 ש' 2) :

ש. הזכרת כל מיני חומרים ומידעים שהיו לפקיד השומה והיו על השולחן, תוכל לפרט?

ת. היו כל מיני גזרי עיתון למיניהם שרשות המיסים במחלקת המודיעין מצרפת לתיק. המידע המודיעיני הוצג בפני, ובואו נגיד שבאופן כללי הוא לא תואם את המציאות בשטח מהעובדה שלצדדים, שצד אחד זה בר ומצד שני זה הלקוח שלה, יש אינסנטיב להציג הסכמי עבודה מנופחים וגם יוצר יוקרה אצל בר וגם יוקרה אצל הלקוח מה שאני עשיתי, פניתי לעצמון רו"ח, וביקשתי ממנו אם הוא יכול לדבר עם ציפי שתזום כתבה בעיתון שבעצם תחזק את העובדה שמרכז חייה של בר הוא בחו"ל, שבעצם תחזק את העובדה שבר בקשר עם דקפריו באז וברצונם למסד את היחסים בתוך יומיים שלושה ארגנו לי כתבה כזאת במעריב, שזו הייתה דוגמא הפוכה למה שהוא מציג לי מהצד שלנו."

יש לציין כי אמה של המערערת, הגב' ציפי רפאלי, הכחישה בעדותה כי יזמה את הכתבה, אך אישרה כי "סביר להניח" שהאמור בכתבה אינו נכון (ראו ע' 108 ש' 19-22 וכן ש' 25-26).

66. בנסיבות המתוארות לעיל בהתייחס הן לאותה "הסכמה בשתיקה" והן למצגי המערערת בפני פקיד השומה, כמו גם בהתחשב בכלל לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה ואין פקיד השומה כבול בשומותיו לשנים הקודמות, אלא עליו לקבוע שומת אמת בהתבסס על הדין החל (ראו: ע"א 3266/08 סדן נ' פקיד שומה תל אביב (1.6.2011). השוו: ע"א 909/06 רורברג קבלנות והנדסה בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין תל-אביב (20.2.2008); ע"א 1167/03 טהורי נ' פקיד שומה תל אביב, פ"ד נט(1) 337 (2004)) - ראוי כי משמעותו של הסכם השומה והנפקות שיש לו ביחס לשנות המס שבערעור, תבחן מתוכו ולפי "פשוטו של מקרא" בלבד.

67. והנה, מעיון בהסכם השומה עולה שהוא כלל אינו מסדיר באופן מוצהר ומפורש את שאלת מעמדה של המערערת מבחינת התושבות, וכי עיקר טענתה של המערערת בעניין זה קשורה לכך שהכנסותיה בשנת המס 2007 התווספו להכנסותיה בשנת המס 2006 ולפיכך כי התקבלה הצהרתה באשר לשנת 2007 כי מעמדה הוא תושבת חוץ הפטורה ממש. סבורני כי בהתחשב בנסיבות המתוארות לעיל, מכאן ועד למסקנה לפיה מדובר ב"הסכם ניתוק תושבות" באופן המשליך גם על שנות מס נוספות - הדרך ארוכה.

יש לזכור כי "הקביעה כי אדם נחשב תושב חוץ או תושב ישראל אינה אך קביעה עובדתית, אלא לא פחות מכך מסקנה משפטית, המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת תושבות" (ראו: ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (17.8.2016) (להלן: "עניין דויטש")). ברי כי אמות מידה אלו עשויות מטבען להשתנות מעת לעת, כפי שנאמר בעניין פלוני (פסקה 24) :

"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."

68. יתר על כן, כבר נפסק כי טענת נישום לפיה הוא קיבל "הבטחה מינהלית" שיראו בו כתושב חוץ לצרכי מס, היא הבטחה, שאפילו אם ניתנה, עשויה להיחשב כבלתי חוקית (עניין פלוני; עניין דויטש). הובהר, כי נדרשת הקפדה רבה בהענקת פטורים והקלות במס, שכן בעצם מתן פטור או הקלה לנישום ספציפי, טמונה הגדלת נטל המס על יתר הנישומים. מכאן כי רק בנסיבות חריגות תתקבל, אם בכלל, טענה למצג שכזו (עניין דויטש).

זאת ועוד, הלכה היא כי עקרון הסופיות אינו חל על החלטותיה של רשות מינהלית והיא מוסמכת לעיין מחדש בהחלטותיה ולתקן, כגון בשל הטעיה, מידע חדש, שינוי נסיבות ובשל טעות בשיקול דעת (ראו: ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (10.5.2015)); עניין דויטש. כן ראו: יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ב 1386-1383 (2011)). ראו גם עמדת כבוד השופטת ברק-ארז בעניין פלוני לפיה החלטות פיסקליות 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. והשוו: עמדת כבוד השופטת ברק-ארז בע"א 8150/11 חב' ש.י. סימון אחזקות בע"מ נ' אגף המכס והמע"מ אשדוד (11.2.2015)).

69. לאור האמור, אף איני סבור כי יש בסיס לטענת המערער לפיה יש לבחון אך ורק את השינוי, אם וככל שהיה, בין מצבה בשנים לגביהן נערך הסכם השומה, ובין מצבה בשנות המס שבערעור, וככל שלא חל שינוי כאמור - יש להכיר בה כתושבת חוץ גם בשנות המס בערעור. בנסיבות המתוארות לעיל, את שאלת מעמדה של המערער בשנות המס בערעור יש לבחון כשהן עומדות בפני עצמן על פי העובדות הרלוונטיות ולא דווקא תוך השוואה לעובדות שהיו קיימות בשנים לגביהן נערך הסכם השומה. לפיכך, גם אם יסתבר כי לא חל כל שינוי בין השנים האמורות, אך על פי מבחני החוק והפסיקה, ובהתחשב בעובדות הרלוונטיות לשנות המס שבערעור, יש להתייחס למערער כתושבת ישראל, הרי שבאופן זה יש למסותה.

70. יתר על כן, לא מצאתי שהמערער הוכיחה כי הסתמכה בתום לב על הסכם השומה כיוצר מצג כלפיה ביחס לשנות מס אחרות, וכי נגרם לה בשל כך שינוי מצב לרעה. כידוע, טענת הסתמכות אין להעלות כטענה בעלמא אלא יש להוכיחה באופן קונקרטי על ידי ראיות רלוונטיות. למותר לומר כי המערער לא טענה, ובוודאי שלא הוכיחה, כי בעקבות ההסכם שינתה מצבה לרעה, בכך שפעלה באופן שונה ממה שהייתה פועלת אלמלא ההסכם, מה גם שממילא על פניו אין מקום לטענה מעין זו (ראו: ע"א 1609/16 ברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה בפסקאות 53-54 (1.11.2018)); ע"א 6705/04 בית הרכב בע"מ נ' עיריית ירושלים, פ"ד סג(2) 1, 57 (2009); ע"א 6996/97 חברת א. עבאדה בע"מ נ' רשות הפיתוח על-ידי מינהל מקרקעי

ישראל, פ"ד נג(4) 117, 123-124 (1999)). על כך יש להוסיף כי נסיבות העניין מלמדות כי לא היה מקום למערערת להסתמך על הסכם השומה כיוצר מצג כלפיה באשר לשנות מס אחרות, וזאת גם מהטעם כי **בסופו של יום** המערערת הסכימה לשלם את מלוא המס בגין הכנסתה בשנת המס לגביה הצהירה על עצמה כ"תושבת חוץ".

המבחן הכמותי - "חזקת הימים" הסטטוטורית וימי השהייה בישראל כמבחן עצמאי

71. משהכרעתי כי אין בהסכם השומה כדי ליצור טענת השתק כלפי המשיב בהתייחס לשנות המס שבערעור, ולפיכך כי יש לבחון את שאלת תושבותה של המערערת בשנות מס אלה על פי המבחנים שנקבעו לעניין זה בפקודה ובפסיקה, אגש תחילה לבחון את עניינה של המערערת על פי מבחן "חזקת הימים" שבהגדרת תושב ישראל.

האם מספר ימי השהייה של המערערת בישראל מקימים חזקה כי היא תושבת ישראל?

72. מהנתונים שהוצגו בפניי עלה כי בשנת 2009 שהתה המערערת בישראל 185 ימים (פסקאות 10-14 לתצהיר המשיב ונספח 8 בקלסר 1 שצורף לו), ועל כן בשנה זו היא קיימה את החלופה הראשונה למבחן "חזקת הימים" (סעיף 1(א)(2)(א) לפקודה), דהיינו כי חזקה היא שמרכז חייה של המערערת בשנת 2009 הוא בישראל.

בשנת 2010 שהתה המערערת 131 ימים בישראל, ולפיכך היא אינה מקיימת את החלופה הראשונה למבחן "חזקת הימים". יתר על כן, מאחר שבשנת 2009 שהתה המערערת בישראל 185 ימים ואילו בשנת 2008 שהתה בישראל 108 ימים (פסקאות 10-14 לתצהיר המשיב ונספח 8 לקלסר 1), משמע הוא כי בשנת מס 2010, יחד עם השנתיים שקדמו לה, שהתה המערערת בישראל 424 ימים, דהיינו **יום אחד פחות** ממספר הימים הנדרש לקיומה של החלופה השנייה למבחן "חזקת הימים" ביחס לשנת המס 2010.

למען שלמות התמונה יוצגו ימי השהייה של המערערת בישראל בשנות המס הקודמות לשנות המס שבערעור, לרבות שנים שביחס אליהן אין מחלוקת כי המערערת היא תושבת ישראל: 2004 - 190 ימים; 2005 - 192 ימים; 2006 - 130 ימים; 2007 - 105 ימים; 2008 - 108 ימים. משמע כי הן בשנת 2006 והן בשנת 2007 מתקיימת חזקת הימים לפי החלופה השנייה.

73. המערערת טענה כי חלק מאותם ימי השהייה בישראל הם למעשה חלקי ימים, ואולם לשונו של סעיף 1(א)(2)(ב) לפקודה לפיו לעניין החזקה יום ייחשב גם חלק מיום, הינה ברורה ולאורה יש לדחות טענה זו.

למסקנה דומה הגיע בית המשפט בעניין פלוני באומרו את הדברים הבאים (פסקה 19):

"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."

74. תוצאת מבחן "חזקת הימים" בעניינה של המערערת היא, אפוא, כי ביחס לשנת 2009 קמה חזקה לפיה מרכז חייה היה בישראל, ואילו ביחס לשנת 2010, לא מתקיימת החזקה האמורה. אבהיר כי אמנם מבחן "חזקת הימים" ניתן לסתירה ובוודאי שאין בו כדי לגבור על המבחן המהותי הנוגע ל"מרכז החיים", הנבדק על פי הקריטריונים האיכותיים הקבועים בפקודה, אך עדיין יש לתת למבחן זה את מקומו הראוי. החזקה הקבועה בו קמה כל אימת שמספר ימי השהייה עולה על מספר ימי השהייה הנקובים בו, ומנגד - החזקה אינה קמה כל אימת שמספר ימי השהייה אינו עולה על מספר ימי השהייה הנקובים בו. כך הדבר בין אם מדובר בסטייה משמעותית ממספר הימים הנקובים בהגדרה, ובין אם מדובר בסטייה שולית כדי ימים ספורים או אפילו יום אחד בלבד, כפי שהיה בעניינינו. יש לזכור כי מבחן "חזקת הימים" יוצר "כלל חיתוך מתמטי" (עניין פלוני), וככזה אין לתת בעניינינו כל "הנחות", לא לכאן ולא לכאן. התוצאה היא כי לפחות **מהבחינה הראייתית**, דינו של נישום שהחזקה מתקיימת לגביו אינו כדינו של נישום שהחזקה אינה מתקיימת לגביו, וזאת, כאמור, גם אם מדובר בימים בודדים בלבד העולים או נגרעים ממספר הימים הנקובים בהגדרה.

75. בד בבד, וכאמור, יש לתת את הדעת לכך כי נטל הראיה מוטל על כתפי המערערת, וכן את שנקבע בעניין פלוני הנ"ל ולפיו המדובר **בחזקה חיובית חד-כיוונית**. משמע כי נישום שאינו מקיים את מבחן "חזקת הימים", לא תקום חזקה לפיה הוא תושב חוץ. מהמקובץ אפוא עולה כי בשני המקרים, דהיינו בין התקיים בנישום חזקת התושבות לפי מבחן חזקת הימים ובין אם לאו, הנטל רובץ על שכמו להוכיח כי אינו תושב ישראל. עם זאת, במקרה שבו החזקה הסטטוטורית מתקיימת, מדובר בנטל מוגבר, ובמקום שהחזקה אינה מתקיימת, מדובר בנטל "רגיל".

76. בין כך ובין כך, ברי הדבר כי מספר ימי השהייה בישראל יכול לשמש **כמדד עצמאי**, שאינו תלוי במבחן "חזקת הימים", המסייע לקביעת "מרכז חייו" של נישום; ניסיון החיים, בלא צורך להיזקק לאיזו חזקה סטטוטורית הקבועה בדין, מלמד כי מרכז חייו של אדם הוא לרוב במקום שבו הוא שוהה מרבית ימי השנה, הגם שבהקשר זה יש לתת

את הדעת למכלול הנסיבות הנוגעות למאפייניו של הנישום הספציפי, ולא לבדוק את מספר ימי השהייה במנותק מנסיבות אלה.

כמו כן יש להביא בחשבון את ימי השהות של הנישום בישראל לעומת ימי השהות שלו במדינות אחרות, ובנוסף את מספר הפעמים שבהם הגיע לישראל ופרקי הזמן ששהה בה בכל פעם. ברי כי נישום המצוי בישראל בשנת המס מספר ימים העולה או אינו נופל משמעותית ממספר הימים שהוא שוהה באיזו מדינה אחרת, נישום שמגיע לישראל לעיתים מזומנות וכן שוהה בה פרקי זמן משמעותיים, תהא הנטייה לראות בו כ"תושב ישראלי" גם אם מספר ימי השהייה הכולל שלו באותה שנת מס אינו עונה על מבחן חזקת הימים. כן יש להביא בחשבון, לפחות במידה מסוימת, את תקופות השנה שבהן הוא שהה בישראל, כגון האם בתקופת חגים, אירועים משפחתיים, חופשות וכיוצא ב.

77. מהנתונים שבפני עולה כי בשנת 2009, עת שהתה המערערת בישראל 185 ימים, היא שהתה בארצות הברית כ-100 ימים, ובשנת 2010, עת שהתה בישראל 131 ימים היא שהתה בארצות הברית כ-140 ימים, כאשר ביתר ימי השנה היא שהתה במדינות אחרות. משמע כי בשנת 2009 שהתה המערערת בישראל תקופה העולה על תקופת שהותה באיזו מדינה אחרת, ואילו בשנת 2010 ימי שהייתה בישראל אינם נופלים באופן משמעותי מימי שהייתה בארצות הברית.

עוד עולה (ראו נספח ח'3 לתצהיר המערערת וכן דו"ח הכניסות והיציאות מנתב"ג בנספח י' לתצהירה) כי המערערת ביקרה בישראל באותן שנים כ-14 עד 15 פעמים בכל שנה, לפרקי זמן ממוצעים של כ-10 עד 12 ימים בכל פעם. כן עולה כי שהתה בישראל בחגי תשרי ובחג הפסח, או בסמוך להם, וכן ב"שמחות" כגון חגיגות ימי הולדת משפחתיות וכו'.

יצוין כי בשנות המס 2011 ו-2012, שהתה המערערת בישראל תקופה של 176 ימים ו-186 ימים, בהתאמה. חישוב ממוצע ימי השהייה של המערערת בישראל **משנת 2006 ועד לשנת 2012** - דהיינו בכל השנים לגביהן טוענת המערערת כי יש לסווגה כתושבת חוץ - מעלה כי המערערת שהתה בישראל בכל אחת משנים אלו בממוצע כ-146 ימים. המדובר בתקופה משמעותית, המצביעה על כך שאין מדובר במי שהולך ופורם את את קשריו עם מדינת מולדתו, וכי הגעתה לישראל של המערערת בשנות המס שבערעור אינה בבחינת "ביקורי מולדת" גרידא.

78. הנה כי כן - לאור מבחן חזקת הימים, חזקה היא שהמערערת תושבת ישראל בשנת 2009. חזקה זו אינה חלה בשנת 2010. עם זאת, היקף ימי השהייה שלה בישראל לעומת ימי השהיה במדינות אחרות, מספר הביקורים שלה בישראל ופרקי הזמן ששהתה בישראל בכל פעם, יש בהם אינדיקציה לכך כי מרכז חייה של המערערת הוא בישראל.

כאמור, חזקת הימים הסטטוטורית ניתנת לסתירה, וברור כי אף ימי השהייה בישראל, כמבחן העומד בפני עצמו, יכולים להיסתר באמצעות אינדיקציות אחרות המלמדות על כך שמרכז החיים אינו בישראל. בסופו של יום השאלה העיקרית היא היכן מצויים מהבחינה המהותית "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" של הנישום, כאשר לצורך כך יש כמובן לתת את הדעת למבחני העזר הקבועים בהגדרת "תושב ישראלי".

המבחן המהותי - מכלול הקשרים המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים

79. המבחן המהותי לשם קביעת מרכז חייו של הנישום בוחן פרמטרים איכותיים, לאמור מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים של הנישום. לצורך כך יש לבדוק, בין היתר, את מקום ביתו הקבע של הנישום, מקום מגוריו שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו העיקרי, המקום בו מצויים האינטרסים הכלכליים שלו, פעילותו בארגונים וכיוצא באלה. כל זאת בניגוד למבחן הכמותי, הבוחן אך ורק את מספר ימי שהייה של הנישום בכל מדינה שבוחנים לגביה את שאלת התושבות (ראו: עניין פלוני בפסקה 12; צילי דגן "הרפורמה במיסוי בינלאומי: בין צדק חלוקתי ותחרות מסים" **רפורמות מס** 108, 101 (2005)).

אמות המידה שלאורן ייבחן "מרכז החיים" של הנישום הן בעיקרן אמות מידה אובייקטיביות, בעוד שלתחשותיו הסובייקטיביות של הנישום יינתן משקל מועט (ראו: עניין פלוני בפסקה 13; ע"א 4862/13 **פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר**, פסקה 5 (20.5.2014) (להלן: "עניין ספיר")), כפי שהגדיר זאת בית המשפט העליון בע"א 8234/11 **בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו**, פסקה 15 (6.2.2014) "... אין לראות בהן (בתחשותיו הסובייקטיביות של הנישום - ש.ב.) אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי".

מקום ביתה הקבוע של המערער בשנות המס

80. בית קבע הינו המקום שמשמש כבית עיקרי למגורי הנישום, להבדיל ממקום מגורים ארעי, כאשר אין כל הכרח שהבית יהיה בבעלותו של הנישום (ראו: ע"מ (מחוזי חיפה) 19466-01-12 **צור נ' פקיד שומה חיפה**, פסקה 27 (21.10.2014)).

81. למונח "בית קבע" לא קיימת הגדרה בפקודה. בע"מ (מחוזי תל אביב) 13-03-19898 **אמית נ' פקיד שומה תל אביב** (15.6.2016) מנה בית המשפט המחוזי, בפסקה 50 לפסק הדין, מספר יסודות הדרושים לכינון "בית קבע", וזאת בהסתמך על המונח המקביל הקיים באמנה הבינלאומית למניעת מסי כפל של ארגון ה-OECD:

"(א) זמינות המקום לשימוש האדם לפי רצונו ונוחותו; (ב) משך זמן ממשי בו המקום עומד לרשותו של האדם; (ג) מידה מסוימת של שליטה על הנעשה במקום ועל הגישה אליו; (ד) מידה מסוימת של ניצול בפועל של המקום כבית בידי הנישום; (ה) אופי שימוש "ביתי" במקום, דהיינו ניהול שגרת חיים בו, בנבדל מאופי הלינה בבית מלון למשל."

82. נראה כי בשעה שבוחנים את שאלת "בית הקבע" של הנישום, אין להסתפק בבדיקתו בנפרד של כל מקום מגורים בו הוא שוהה. יש לבדוק האם מדובר במקום מגורים עיקרי וזאת ביחס למקומות מגורים נוספים אפשריים הקיימים לנישום. כך, יכול שמבחינתו של נישום אחד בית מסוים ייחשב כ"בית קבע", מאחר שאין בידו להצביע על בית אחר שהוא בית הקבע שלו. לעומת זאת, אצל נישום שני, ובאותם תנאים, הבית הנבחן לא ייחשב כ"בית קבע" מפני שיכול הוא להראות כי דווקא בית אחר הוא בית

הקבע שלו. ויכול שיתקיים מצב שבו יהא קשה לקבוע בית כלשהו שיהווה את "בית הקבע" של הנישום, כגון על שום שהוא נודד בין "בתים" רבים, כדי כך שלא ניתן להצביע על בית קונקרטי אחד כבית הקבע שלו. מנגד, יתכן שלנישום יהיה יותר מבית אחד שייחשב כ"בית קבע", מפני שבכולם הוא עושה שימוש ממשי ולא רק ארעי.

83. בנסיבות ענייננו שלושה "בתים" עומדים לבחינה. הראשון, בית הוריה של המערערת בהוד השרון. השני, הדירה במגדלי YOO (ובהמשך לכך - זו שבמגדל W). השלישי, ביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס.

הבית הראשון לגביו נטען על ידי המשיב כי שימש למערערת "בית קבע" הוא הבית בו העבירה המערערת את שנות ילדותה, בבית הוריה בהוד השרון. המשיב ראה בבית זה את בית הקבע של המערערת עד לתאריך 1.10.2009, המועד בו החלה תקופת השכירות במגדלי YOO.

אכן, יש פנים לטענה שהעלתה המערערת לפיה אין מקום לראות בבית הוריו של אדם בוגר את בית הקבע שלו. בדומה לכך נקבע על ידי בית המשפט המחוזי בעניין **אמית**:

"ניסיון החיים מלמד כי אדם בוגר שעזב את בית הוריו והעתיק את מקום מגוריו לעיר אחרת או למדינה אחרת, עשוי לשוב וללון בבית המשפחה בזמן ביקורים משפחתיים וזאת מבלי שאותו בית משפחה יישאר "ביתו הקבוע" (פסקה 53).
עם זאת, ובסופו של יום, כל מקרה לנסיבותיו, והדבר תלוי הן בשאלה האם מדובר במי שאכן העתיק את מגוריו למקום אחר, והן בטיבו וזמינותו של המקום העומד לרשות הנישום בבית הוריו.

אבהיר, אפוא, כי התרשמותי מהעדויות שהובאו בפניי היא כי בית הוריה של המערערת בהוד השרון עונה על הגדרת "בית קבע", מאחר שהמערערת ניהלה בבית זה, עת הגיעה לישראל, שגרת חיים ואף נהגה לארח בו את חברותיה. לעניין זה אפנה, למשל, לעדותה של ציפי רפאלי אשר התייחסה לחדר העומד לרשותה של המערערת עת היא נוחתת בישראל: **"מסדרים את החדר בבית לכבודה. יש לה אגף בבית, יש בו הכל. שמים פרחים ומבשמים"**, ובמענה לשאלה האם תמיד משדה התעופה מגיעה קודם להוד השרון, השיבה **"תמיד להוד השרון"** (ע' 150 ש' 26-19).

84. **הבית השני** שיש לבחון כולל למעשה שתי דירות: הדירה במגדלי YOO שהושכרה על שם דור רפאלי, אחיה של המערערת, בתקופה שבין 1.10.2009 עד 31.10.2010, והדירה במגדל W שהושכרה על שם אמה של המערערת, הגב' ציפי רפאלי, החל מיום 25.10.2010.

מחומר הראיות ומהעדויות עלה שהדירה במגדלי YOO עמדה לרשות המערערת, **לפי רצונה, לפי נוחותה ולפי צרכיה**, באותן תקופות בהן שהתה בישראל. יתר על כן, מהעדויות עלה שהמערערת נהגה לעשות בה שימוש בפועל, לא כאורחת גרידא, אלא כדיירת.

ראו, לשם הדוגמא, עדותו של ארקדי סינלניקוב, סוחר ביטחון ואחזקה במגדלי YOO (ע' 452 ש' 15-36):

ש. נשאלת כמה פעמים באותה תקופה יצא לך לפגוש את בר רפאלי ואתה אומר יצא לי לפגוש אותה עשרות פעמים באותה תקופה,

ת. נכון

ש. אתה לא יכול באמת לדעת שזה עשרות פעמים, נכון?

ת. למה לא?

ש. כי הזיכרון שלך לא כזה חד על בר רפאלי,

ת. אולי אתה צודק אבל בגלל שהייתי אצלה כמה פעמים בדירה וגם בחדר כושר אז אפשר להגיד שזה עשרות פעמים.

ש. זה יותר עניין של תחושה שזה עשרות פעמים מאשר שספרת,

ת. מה השאלה?

ש. האם המילה עשרות פעמים נובעת מתחושה?

ת. אתה רוצה לספור כמה פעמים ראיתי אותה? אגיד לך שראיתי גם את המשפחה מגיעה ואוספת אותה בימי שישי לארוחות ערב, אז זה עשרות פעמים, לא?

ש. כשאני אומר לך שעשרות זה מילה של תחושה ולא מילה שעמדת וספרת,

ת. ברור שלא ספרתי, אז גם התחושה מה שאתה מדבר זה לא סופר. עשרות פעמים.

אמרתי שראיתי אותה עשרות פעמים, מה לא ברור?

ש. אתה אומר בתור תחושה ולא ספרת,

ת. אולי אם נספור זה יהיה עוד יותר.

ש. אז נספור,

ת. אני לא זוכר, מדובר ב 8, 9 שנים.

ש. כשאתה אומר עשרות רק תחדד שזה 80? 90?

ת. 10 פלוס, 15, 20 גג."

וכן עדות הסייר הנוסף אורי אלגד רהב (ע' 457, ש' 5) - "אני זוכר שהיא כן הייתה וכן הייתה איזו התנהלות של דיירות ולא של אורחת".

בדומה לכך העידה הגב' דפנה קציר, סמנכ"ל שיווק ומכירות בקבוצת חבס (ע' 257 ש' 14):

"ת. ... פגשתי אותה פעם בדירה שהתקלקל לה הדוש וזהו."

וכן בהמשך (ע' 272 ש' 16-13):

"ש. כשבאתם לטפל בדוש, אני מבין שלא את קיבלת את הקריאה, כל ההתנהלות שבאת האם התחושה שלך הייתה שבר אורחות, מבקרת, דיירת?

ת. ההתנהלות הייתה כאילו היא דיירת, לא הייתה תחושה כאילו...

לא ידעתי שעוד מישהו גר בדירה או שהיא לא גרה שם."

85. אבהיר כי איני נדרש לשאלה מהו ההיקף המדויק של השימוש שעשתה המערערת בדירה, והאם גם שני אחיה, דור וניל, עשו שימוש באותה דירה, כפי שנטען, אם במקביל לשימושה שלה, ואם בתקופות שבהן לא עשתה היא עצמה שימוש בדירה. לפיכך, גם איני מוצא כל צורך או מקום לדון בסוגיה לה הקדישו הצדדים פרק נכבד בדיונים ובטיעוניהם אודות ה"איכונים" שבוצעו למכשירי הטלפון של המערערת ובני משפחתה ומה ניתן ללמוד מהם. במאמר מוסגר אעיר כי האיכונים מתייחסים לשיחות שבוצעו ממספר הטלפון הנייד של המערערת ("שיחה ראשונה ואחרונה" בכל יום), בעוד שהמערערת העידה כי התנהלה לרוב בתכתובות טקסט (ע' 514 ש' 23-17).

באותה מידה איני מייחס חשיבות רבה, לצורך הערעור שלפניי, לשאלה האם העובדה שעל הסכם השכירות חתום אחיה של המערערת, מלמדת על מיהו "השוכר האמיתי" של הדירה, או על השימוש בפועל בדירה או על ניסיונה של המערערת, כטענת המשיב, להסוות את זיקותיה לישראל. כאמור, די בכך שכל אימת שביקשה המערערת לשהות בדירה, זו עמדה לרשותה, ובכך שהמערערת ניצלה בפועל אפשרות זו (ראו חקירת המערערת מיום 16.12.2015 שצורפה כנספח לתצהירה, ש' 89-87, ש' 178-177, ש' 249-251, ע' 268-274 וכן עדות המערערת ע' 474 ש' 12-11, וכן 22-24. כן ראו עדות דור רפאלי, ע' 226 ש' 25-16 וכן ע' 227 ש' 20-15).

86. אשר לדירה במגדל W, הרי שלדברי המערערת דירה זו שימשה רק אותה, שכן אמה שכרה אותה עבורה על מנת שתוכל להתגורר בה בעת שהותה בישראל (ראו חקירת המערערת מיום 16.12.2015 שצורפה כנספח לתצהירה, ש' 174-169, 304-307, 313-318). עם זאת, מאחר שהדירה נשכרה רק בחודש אוקטובר 2010 - דהיינו כי היא רלוונטית רק לתקופה של חודשיים ימים במסגרת שנות המס שבערעור - ומאחר שמהעדויות עולה כי בתקופה ראשונה זו של השכירות, ולאור מצבה של הדירה, השימוש בדירה היה מועט (ראו עדות המערערת, ע' 515 ש' 33 - ע' 516 ש' 3), ספק אם יש מקום לראות באותה דירה עצמה לבדה כ"בית קבע". עם זאת, שכירת הדירה האמורה, שהייתה מיועדת לשימושה של המערערת, שהתבצעה **מיד בסיומה** של תקופת השכירות של הדירה במגדלי YOO, יכולה, לכל הפחות, ללמד על האופן שבו יש להתייחס, מבחינת המערערת, לדירה במגדלי YOO.

87. בחינת העדויות והראיות הנוגעות לשני "הבתים" הנ"ל, דהיינו ה"אגף" בבית הוריה של המערערת בהוד השרון והדירה במגדלי YOO, מובילה למסקנה כי **למערערת "בית**

קבע" בישראל. בתים אלה עמדו לרשות המערערת בכל עת שהגיעה לישראל. אין מדובר במגורים ארעיים, אלא במקומות הזמינים לשימושה של המערערת לפי רצונה ונוחותה, גם אם התגוררו בהם אנשים נוספים, אם במקביל לה ואם בתקופות שבהן לא שהתה שם. מהראיות אף עולה כי למערערת שליטה על הנעשה בבית אלה, וכי מדובר בשימוש בעל אופי "ביתי", תוך ניהול שגרת חיים. בוודאי שאין מדובר בשימוש הנושא אופי ארעי של לינה בבית מלון. בתים אלה שימשו כ"עוגן" עבור המערערת, ומשם יצאה לנסיעותיה ברחבי העולם.

אך בכך לא סגי. השאלה שיש לבחון עתה היא האם הבית השלישי, לאמור - ביתו של ליאונרדו, שימש אף הוא למערערת "בית קבע".

88. **באשר לבית השלישי,** ביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס, המערערת התייחסה אליו כביתה שלה בתקופה הרלוונטית, אך בעניין זה קיים **חלל ראייתי** לא מבוטל באשר לנסיבות מגוריה של המערערת בבית זה בשנות המס שבערעור, וממילא לא ניתן לומר כי המערערת הוכיחה כי מדובר ב"בית קבע" שלה:

ראשית, לא ניתן להתעלם מהעובדה כי המערערת לא הביאה לעדות את ליאונרדו או, למצער, מי מטעמו, עדים שיכלו בוודאי לשפוך אור על נסיבות מגוריה של המערערת בביתו של ליאונרדו באותן שנים. כידוע, הימנעות מהבאת ראיה מקימה חזקה לפיה לו היא הובאה, היא הייתה פועלת לחובתו של מי שמצופה היה ממנו להביאה (ראו: ע"א 9656/05 שוורץ נ' רמנוף חברה לסחר וציווד בניה בע"מ (2008.27.7); ע"א 2275/90 לימה חברה ישראלית לתעשיות נ' רוזנברג, פ"ד מז(2) 605, 614-615 (1993); ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' מתתיהו, פ"ד מה(4) 651, 658-659 (1991)).

שנית, גם לפי דברי המערערת וגם לפי דברי עדים אחרים, בנוסף לבית המגורים העיקרי בלוס אנג'לס, שהתה המערערת בדירת ליאונרדו בניו יורק וגם שם אירחה חברים (ראו תצהיר המערערת סעיפים 8, 22, 84 וכן עדות נדב שצר, ידיד המערערת, בע' 189 ש' 16; עדות דניאל קנדי, סוכן דוגמנות, ע' 409 ש' 24 - ע' 410 ש' 2).

כמו כן עלה מן העדויות כי עמד לרשות המערערת מקום מגורים נוסף, היא דירה שהעמיד לרשותה קרוב משפחתה, מנחם טריבוש, במלון הדירות בבעלותו שבלוס אנג'לס (ראו תרשומת שיחה בנספח 17 לקלסר 1 לתצהיר המשיב).

שלישית, לא ניתן הסבר משכנע מדוע לא נרשמה כתובת ביתו של ליאונרדו בשום מסמך הנוגע למערערת, כאשר לדבריה - **"לא הייתי נותנת את הכתובת שלי ושל ליאו לאף אחד"** (ע' 449 ש' 16-17);

רביעית, לא הוצגו ראיות באשר לתדירות השהות בביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס; יצוין בהקשר זה כי לפי רישומיה של המערערת היא שהתה בלוס אנג'לס 61 ימים בשנת 2009 ו-106 ימים בשנת 2010, וזאת לעומת ימי השהות שלה באותן שנים בישראל. יתר על כן, וכאמור, עמד לרשותה מקום מגורים נוסף בלוס אנג'לס, דהיינו דירתו של קרוב משפחתה. בנוסף, לא הוצגו ראיות מספקות באשר להיקף חפציה האישיים בביתו של ליאונרדו, בעיקר בהשוואה לאלו שהיו בבית הוריה או בדירות במגדלי YOO ובמגדל

W ; אף לא הובהר עד תום מעמדה של המערערת בביתו של ליאונרדו לעומת מעמדם של חברים נוספים שלו ששהו בבית זה (ראו עדות המערערת בע' 445 ש' 3 - 446 ש' 2 וכן ע' 455 ש' 29-30).

חמישית, אל מול אמירתה של המערערת לפיה שהתה בביתו של ליאונרדו גם בעת העדרו (ע' 472 ש' 15-12), עומדת גרסתה של אמה, שהעידה כך: (ע' 135 ש' 6-2):

"כשבן הזוג של בר מצלם מסביב לעולם את הסרטים שלו ולא נמצא בלוס אנג'לס אז בר מצטרפת אליו תמיד לאתרי הצילום, לחילופין נוסעת וחוזרת, ובמידה וזה מצטלם באירופה באה לבקר בארץ, נוסעת סביב העולם לצילומים ושוב מבקרת אותו אבל אין לה מה לעשות לבד בבית שלו בלוס אנג'לס כשהוא לא נמצא שם."

איני סבור כי תיאור זה מתאים ל"בית קבע" של נישום. אם אמנם המערערת הייתה נוטעת שורשיה בארה"ב, בביתו של ליאונרדו, כפי שטענה, הרי שבית זה היה הופך להיות ביתה שלה. "בית" נותר "בית" - גם אם בן הזוג נעדר ממנו לעיתים. מי שבונה לו "מרכז חיים" בארץ אחרת, כפי טענת המערערת, אמור להיות בסביבה שבה רכש מסגרת חברתית, קהילתית או אחרת, גם כאשר בן או בת הזוג אינם שם מסיבות שונות, כגון לרגל נסיעת עסקים.

שישית, המערערת העידה כי הייתה בינה לבין ליאונרדו הפרדה רכושית מלאה (ראו עדותה בע' 471 ש' 31 - ע' 472 ש' 19). חרף זאת, טענה כי היא וליאונרדו לא ראו כל צורך לחתום על הסכם ממון (ע' 471 ש' 31 - ע' 472 ש' 10, ע' 22-26; ע' 473 ש' 5-1; ע' 473 ש' 16-18). עניין זה מעורר תמיהה לאור העובדה כי לדברי המערערת הסיבה שליאונרדו נמנע מלסייע לה בהליכי הערעור, היא חששם של עורכי דינו מתביעה ממונית (ע' 460 ש' 25 - ע' 461 ש' 6).

בנסיבות אלה עולה ספק מה הייתה מידת השיתוף האמתית בין המערערת וליאונרדו, בכלל, ובאשר לאותו בית בלוס אנג'לס, בפרט, וממילא - עד כמה ניתן להתייחס אל בית זה כ"בית קבע" של המערערת.

89. כעולה מדברי ההסבר לאמנת המודל של ה-OECD, למונח **HOME**, מאפיינים סובייקטיביים הכוללים קשר אישי וזיקה נפשית. המדובר בדירה שמתאימה לנישום ולמחייטו מבחינת גודל וציוד ושהיא בעלת מאפיינים ייחודיים (ראו גם חוזר מס הכנסה מס' 8/2002 "המונח בית קבע באמנות המס" מיום 2.6.2002). "בית" הוא המקום שאליו אתה תמיד יכול לבוא, והוא מותאם לך ומיועד לך. דומה כי ניתן לומר זאת ביחס ל"בתים" שעמדו לרשות המערערת בישראל. לא מצאתי בראיות תימוכין מספקים לכך כי ניתן לומר זאת גם על ביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס.

לפיכך מסקנתי מהראיות שהיו בפניי היא כי לא היה למערערת בית קבע בארצות הברית, אלא בישראל בלבד.

אדגיש כבר עכשיו כי אף אילו הייתי רואה בביתו של ליאונרדו בלוס אנג'לס כ"בית קבע" של המערערת, וזאת בנוסף לבית הקבע שיש לה בישראל, הרי שלא היה בכך

בהכרח כדי לשנות את התוצאה הסופית, שהרי מדובר במבחן אחד מתוך כמה וכמה מבחנים (ראו עניין אמית).

קשרים משפחתיים וחברתיים ומערכת היחסים עם ליאונרדו

90. על פי המעוררת, בשנת 2005, לאחר שהחליטה לנסוע לארה"ב בכדי לקדם את קריירת הדוגמנות הבינלאומית שלה, היא החלה לנהל מערכת יחסים עם ליאונרדו. לדבריה, הקשר ביניהם נמשך כשש שנים, במהלכם נוצרו אף קשרים בין בני משפחתה לבין ליאונרדו ומשפחתו. קשר זה כלל "הפסקה" אחת בת מספר חודשים במהלך שנת 2009, עד אשר היא וליאונרדו נפרדו באופן סופי בשנת 2011. בשנת 2012 שבה לישראל, והכירה את מי שהפך לימים לבעלה.

91. בעוד שהמשיב ביקש "לגמד" את מערכת היחסים של המעוררת עם ליאונרדו והדגיש בסיכומיו כי בשנת 2009, השנה בה חלה הפסקה ביחסיה של המעוררת עם ליאונרדו, היא קיימה מערכות יחסים אחרות (לעניין זה ראו: נספח 2 לקלסר 2 לתצהיר המשיב, ש' 10-18 וכן ש' 30-31; פרוטוקול ע' 464 ש' 27-28; כתבות שצורפו כנספח 17 לקלסר 1 לתצהיר המשיב; פרוטוקול ע' 468 ש' 26-30 וכן ע' 469 ש' 27-31, ע' 469 ש' 32 - ע' 470 ש' 8), המעוררת הדגישה מנגד את היות הקשר עם ליאונרדו ארוך ויציב, המכוון לנישואין ולהבאת ילדים, תוך שהיא מפנה למספר רב של עדים מטעמה (ראו תצהיר ציפי רפאלי פסקאות 7-8; תצהיר רפי רפאלי פסקאות 8-9, 12-27, 29 וכן 32; תצהיר דור רפאלי פסקאות 7-13, 15, 17 וכן 18-21; תצהירי חברותיה - גל הונדרט פסקאות 5-8; עדי רונן פסקאות 4, 6-8, 10-18; דפנה זיו פסקאות 6-9; ולנטינה מיקאטי פסקאות 6 וכן 10-11 וכן עדותה בע' 45 ש' 32- ע' 46 ש' 2; עדות נועה תשבי, ע' 589 ש' 25-34; כן ראו את האמור במכתביהם של לוריין שוורץ אמילי מייס, אלכסנדרה טרסטמן ומכתב דניאל קנדי. ראו גם עדותה של לוריין שוורץ בע' 407 ש' 10-18).

92. אקדים ואציין כי התרשמותי היא שאין מקום לפקפק בקיומה של מערכת יחסים בין המעוררת לבין ליאונרדו וזאת על פני מספר שנים, ויוצא אני מנקודת הנחה לפיה, להוציא פרידה בת מספר חודשים במהלך שנת 2009, המשיכו השניים להיות בקשר קרוב במהלך רוב תקופת שנות המס. איני מוצא לנכון להידרש בהליך זה לנכחי מערכת היחסים האמורה, ובוודאי שלא לעסוק בשאלות המוסרניות שהועלו במסגרת סיכומי הצדדים. עם זאת, עולה השאלה האם מערכת היחסים של המעוררת עם ליאונרדו הגיעה לכדי קיומו של "תא משפחתי", שכן עובדה היא, ואין עליה חולק, כי השניים לא נישאו ולא נולדו להם ילדים, וזאת חרף ציפייתה של המעוררת להינשא לליאונרדו ולהקים עמו משפחה, ציפייה בה היא שיתפה את בני משפחתה, חברותיה ומכריה (ראו למשל: תצהיר עדי רונן בפסקה 17; עדות דפנה זיו, ע' 32 ש' 29-32; עדות נועה תשבי ע' 589 ש' 15-21).

יתר על כן, אף אם ניתן להגדיר את מערכת היחסים של המעוררת עם ליאונרדו כ"תא משפחתי", השאלה העולה היא האם בבואי להכריע בשאלת מרכז החיים - וזאת בין היתר על פי מכלול "הקשרים המשפחתיים והחברתיים" - יש בקשריה של המעוררת עם ליאונרדו, עם משפחתו ועם חבריהם המשותפים בחו"ל (כפי שניתן ללמוד, בין

היתר, מהתמונות באלבומיה הפרטיים שהגישה לעיוני, כדי להסית את מרכז הכובד של קשריה אלה מישראל, וממשפחתה הקרובה אליה וחברותיה בישראל.

93. הוריה של המערערת - ציפי ורפי רפאלי, כמו גם שלושת אחיה - ניל פורת, דור רפאלי ואון רפאלי, התגוררו בישראל בשנות המס ובתקופה שקדמה להן, והם עודם מתגוררים בישראל. ממכלול העדויות והראיות שהוצגו בהקשר זה ניתן היה להתרשם באופן ברור כי היחסים בין המערערת לבני משפחה חמים וקרובים מאוד. כך, בתקופה בה שהתה המערערת בארה"ב יחד עם ליאונרדו, כמו גם בנסיעותיהם המשותפות ברחבי העולם, התלוו אליה לא אחת בני משפחתה הקרובה. מיומניה של המערערת אף עלה כי היא הקפידה לשהות לצד בני משפחתה בחגים ולפקוד אירועים משפחתיים כגון ימי הולדת (ראו: תרשומת בהתייחס לשנות המס - נספח ח3 לתצהיר המערערת). עוד התרשמתי מהעדויות, כי הוריה של המערערת - ציפי ורפי רפאלי, היו מעורבים בעסקיה במידה רבה.

94. לצד שמירה על יחסים קרובים וחמים עם בני משפחתה, קיימה המערערת בשנות המס גם קשרי חברות קרובים עם חברותיה הוותיקות הישראליות. אלו שיתפו בתצהיריהן אודות בילויים משותפים בתקופה האמורה, ואודות קשר שנשמר ביניהן גם בתקופה בה שהתה המערערת פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל (ראו: תצהיר עדי רונן פסקאות 5-6, 11 וכן עדותה בעי 35 ש' 18 - ע' 36 ש' 20; תצהיר דפנה זיו פסקאות 4 ו-7; תצהיר גל הונדרט פסקאות 3 ו-6).

95. בסופו של יום, לאחר בחינת מכלול הראיות שעמדו בפניי, איני יכול לקבל את טענת המערערת לפיה קשריה המשפחתיים והחברתיים עברו מישראל לחו"ל. אני ער לכך כי מדובר במערערת צעירה, כי מדובר במערכת יחסים עם שחקן הוליוודי מפורסם על כל המשתמע מכך, וכי משפחתה ומשפחת ליאונרדו קיימו ביניהם קשרים, שהיו, ככל הנראה, מעבר לקשרים עסקיים הנובעים מהתפקיד המרכזי שמילאה משפחת המערערת בקידום קריירת הדוגמנות הבינלאומית שלה. כאמור, המערערת אף טרחה ומסרה לעיוני אלבומים פרטיים הכוללים תמונות רבות ובהן היא נראית עם ליאונרדו, שניהם לבדם או ביחד עם חברים ובני משפחה, תמונות המלמדות על מערכת היחסים האמורה עם ליאונרדו. עם כל זאת, לא מצאתי כי די באלה כדי להגיע למסקנה לפיה בחינת מכלול קשריה המשפחתיים של המערערת בשנות המס שבערעור מובילה לתוצאה לפיה יש לראות את מרכז חייה כמצוי מחוץ לישראל. ב"מאזן" שבין משפחתה של המערערת בישראל, הוריה ואחיה, חברותיה וחבריה, אל מול מערכת היחסים הזוגית עם ליאונרדו, והחברים "מעבר לים", ולאור התרשמותי ממגוון העדים שהעידו בנושא זה - אני מוצא כי כפות המאזניים נוטות לקביעה כי מרכז חייה המשפחתיים של המערערת גם בשנות המס שבערעור היה ונותר בישראל. אעיר כי במקרה דנן, ובהתחשב בכך כי מדובר במי שנמנים על תעשיית הבידור והזוהר, האמירה לפיה "תמונה אחת שווה אלף מילים" אינה בהכרח נכונה.

96. כאמור לעיל, אף איני יכול להתעלם מכך כי חרף מערכת היחסים בין המערערת לליאונרדו, הלה לא הובא על ידי המערערת לעדות, ואף לא הובא לעדות מאן דהוא אחר מטעמו. לפיכך, אין בפניי כל ראיה היכולה לשפוך אור על האופן שבו ליאונרדו עצמו התייחס למערכת היחסים שלו עם המערערת או על כוונותיו בעניין זה (השוו

לרע"א 9755/04 **ביטון נ' קצין תגמולים - משרד הביטחון** (31.8.2008), לעניין המבחן הסובייקטיבי לקביעת קיומם של "חיי משפחה" לצורך הכרה בבני זוג כידועים בציבור). אוסיף בהקשר זה כי הגם שהוגש תצהיר מטעם אביו של ליאונרדו, מר ג'ורג'י דה-קפריו, הוא בחר בסופו של יום שלא להגיע ולהיחקר על תצהירו, ולפיכך תצהיר זה אינו יכול לשמש כראיה מטעמה של המערערת במסגרת ערעור זה. עם זאת אע"פ כי ממילא בתצהיר זה מתאר מר דה-קפריו האב אך ורק את כוונותיה של המערערת כלפי בנו, ולא נאמר בו דבר וחצי דבר אודות כוונותיו של בנו כלפי המערערת.

המערערת לא סיפקה הסבר ברור, להבדיל מהשערות גרידא, שלא הוכחו, אודות הסיבה שבעטייה לא נשמע קולו של ליאונרדו במסגרת ההליך דנן (ראו: עדות המערערת, ע' 456 ש' 23-458 ש' 4; ע' 459 ש' 4-21 וכך ע' 460 ש' 2-ע' 461 ש' 15).

למעשה, אף חברותיה הקרובות של המערערת התקשו להעיד על אודות הלך רוחו של ליאונרדו. כך, למשל, העידה נועה תשבי בעניין זה (ע' 590 ש' 31-13):

"כב' השופט: את מתארת חברה מאוד טובה של בר.

העדה: בדיוק.

כב' השופט: של המערערת אבל מול בן הזוג שלה לא היה לך כמעט שום קשר?

העדה: שום קשר. ואני יודעת שזה נשמע מוזר אבל זה ההבדל הכי רציני בין כוכבות בכל מקום אחר בעולם מכוכבות כזו. זה משהו שאנחנו לא יכולים לתפוס, באמת. זה זה היה מאוד מעצבן אותי שהוא היה נכנס לכל מקום עם כובע אבל אתה פתאום מתחיל להבין שהבן אדם הולך כל הזמן עם כובע כי הוא מרגיש כל הזמן חשוף.

כב' השופט: גם בבית הוא הלך עם כובע?

העדה: לא אבל חוץ מבבית, הוא היה יוצא מהבית, הוא היה הולך תמיד עם כובע וזה משהו שאני באמת, זה משהו שאנחנו לא מכירים.

באמת, אף אחד מאתנו לא מכיר, אנחנו לא יודעים מה זה ללכת בכל מקום בעולם ושכולם יודעים מי אתה, זה לא פשוט. אז הייתי כזה מאוד.

כב' השופט: אבל ההנחה היא שכאשר אדם נמצא בביתו עם בת זוגתו, הוא משתחרר.

העדה: הוא מאוד השתחרר והוא היה חמוד והכול היה סבבה, אני לא יושבת אתו לשיחות נפש. הקפדתי שזה יהיה ברור שאני מהצד של הכלה וזהו, ממש ככה. למרות שגם פגשתי את אמא שלו, זאת אומרת, הוא לא היה לא נחמד, פשוט אני לא אבוא ולא אגיד לו, אז איך היחסים שלכם, אז איך אתם, בחיים לא, בחיים לא. זה פשוט לא אותה, זה לא אותו, אנחנו יושבים פה בישראל וזה בכלל לא באותה רמה, זה כאילו, משהו שהוא מאוד מסובך, בגלל זה."

בסופו של יום, קיים חלל ראייתי הפועל לחובתה של המערער, ובעניין זה היא אינה שונה מכל נישום אחר הנדרש להביא ראיות להוכחת טענותיו, בעיקר בנוגע לשאלת תושבותו, כפי שהבהרתי לעיל.

מסקנתי היא, אפוא, כי חרף מערכת היחסים שניהלה המערער עם ליאונרדו במהלך שנות המס שבערעור, קשריה המשפחתיים והחברתיים היו עדיין נטועים בישראל, ולמצער, כי לא עלה בידי המערער להוכיח כי ניתקה זיקותיה אלו מישראל או כי מערכת היחסים שהייתה לה עם ליאונרדו עלתה בעוצמתה על עוצמת קשריה המשפחתיים והחברתיים בישראל.

זיקותיה הכלכליות של המערער

מקום העיסוק העיקרי וההכנסות מעבודות הדוגמנות

97. המערער הצהירה כי בשנות המס 2009-2010 ביצעה מאות עבודות דוגמנות בארה"ב, לעומת עבודות ספורות בישראל. לדבריה, העבודות היו כרוכות בימי הכנה ו"אודישנים" רבים, בעוד שבישראל כלל לא השתתפה ב"אודישנים". עוד הצהירה המערער כי לשם קידום הקריירה הבינלאומית שלה בשנים אלו, היא התקשרה עם סוכנויות דוגמנות שונות ברחבי העולם, מלבד ארה"ב גם בספרד, איטליה, צרפת, גרמניה, אנגליה, וברזיל, וכי לביצוע העבודות בתקופה זו נסעה עם סוכנים מטעם אותן מדינות (תצהיר המערער פסקאות 26-28 ונספחים ח1-ח5). טענותיה אלו של המערער, הנוגעות למקום העיסוק ואשר נתמכו במסמכים שהציגה, לא נסתרו על ידי המשיב.

98. בכל הנוגע להכנסותיה של המערער מעבודות דוגמנות נערכה הפרדה בין הכנסותיה בישראל ובין הכנסותיה בחוץ לארץ.

ההכנסות שהופקו מעבודות דוגמנות בארץ דווחו בחברת "ליב און בע"מ" - חברה שהוקמה בשנת 2000 תחת השם "בר רפאלי בע"מ" ושמה שונה בשנת 2008 ל"ליב-און". מניות חברה זו הוחזקו על ידי המערער, אך בהמשך הועברו לאמה, ציפי רפאלי, כך שבשנות המס שבערעור כל הכנסות החברה משירותי הדוגמנות של המערער בישראל היו שייכות לה, וזאת, כנטען, כתמורה בגין שירותיה כ"סוכנת האס" של המערער.

המערער סיפרה על המניע להעברת המניות כדלקמן (ע' 466 ש' 15-9):

"ש. מתי העברת לה את המניות? לא מבחינת תאריך, מה הטריגר להעברת המניות?"

ת. אל תתפוס אותי במונחים, אני לא יודעת מתי המניות הועברו או תהליכים בירוקרטיים שהיו, הכוונה שלי הייתה להעביר לאמא שלי את כל הרווחים שיש בחברה כשאני נסעתי לחו"ל ובעצם ראיתי שיש פוטנציאל שאני הולכת להרוויח שם הרבה כסף, שאני מקבלת הרבה עבודות. החברה הזו את הרווחים שבה רציתי שהם יהיו למטרת הבית, רווחת

**הכלכלה. היא ניהלה אותי והיא ממשיכה וגם אבא, כל המשפחה פועלת
סביב העסק הזה שנקרא בר רפאלי, ורציתי שיהיה לרווחה הכלכלית של
הבית.**

כשנשאלה ציפי רפאלי אודות המניע להעברת המניות אליה כך השיבה (ע' 139 ש' 8-11):

"... ברגע שבר עזבה לגמרי, לצמיתות ועברה לארה"ב, החליטה שמה שהרוויחה בארץ היא משאירה ורוצה לתת לרווחת המשפחה, שבאופן יחסי לסכומים שמרוויחה שם זה לא הרבה. ואני חשבת שזה יפה מאוד מצידה, מחווה יפה וצודקת. היא לא חשבה שתחזור יותר לארץ וזה היה רצונה - לדאוג למשפחה."

העדה נשאלה האם ההעברה של המניות קשורה לשיקולי מיסויי והשיבה בשלילה. עם זאת, התקשתה להסביר על שום מה התייעצה בעניין זה דווקא עם רו"ח עצמון (ראו ע' 139 ש' 12 - ע' 140 ש' 2).

מרבית הכנסותיה של המערערת מעבודות הדוגמנות בחוץ לארץ דווחו בחברת אווקיו (פסקה 30 לתצהיר המערערת), חברה קפריסאית שהוקמה בשנת 2008 והוחזקה על ידי המערערת בשיעור של 100%. המשיב הדגיש כי על אותן הכנסות משכר עבודה ודיבידנד אשר מקורן בחברת אווקיו, לא שילמה המערערת מיסים בישראל, בקפריסין או בכל מקום אחר בעולם, וכי בפועל לא היה קיים חיץ בין פעילותה בישראל באמצעות ליב-און, המנוהלת על ידי אמה, לבין פעילותה של המערערת בחו"ל בסיוע סוכנות דוגמנות זרות, וכי בפועל האם, ציפי רפאלי, חלשה במידה רבה באמצעות ליב-און, גם על פעילותה הבינלאומית של המערערת (ראו דברי המערערת בחקירתה מיום 28.1.2016, שצורפה כנספח לתצהירה, ש' 245-246; עדות המערערת ע' 442 ש' 17-12; ע' 486 ש' 31 - ע' 487 ש' 34).

99. עוד ציין המשיב כי אווקיו הגישה דוחות לשנים 2013-2014 בלבד, וכי חרף דרישתו שהחברה תגיש דוחות החל בשנת המס 2009, לא עשתה כן ולפיכך הוציא לה שומות לשנות המס 2009-2012, כאשר לגישתו אווקיו היא חברת תושבת ישראל (ראו דרישה להגשת דוחות של המשיב מחברת אווקיו בנספח 2 לקלסר 1 לתצהיר המשיב. כן ראו שומות שהוצאו לחברת אווקיו לשנים 2009-2010 בנספח 3 לקלסר 1 לתצהיר המשיב). המערערת טענה בהקשר זה כי אפילו אם החברה תסווג כתושבת ישראל, לא ניתן לחלוק על כך שעבודות אשר מתבצעות בפריס, בלונדון, במדריד וברומא, אינן יוצרות אינטרסים כלכליים בישראל, מה גם שהשומה לאווקיו נערכה לאחר השומה שבמוקד ערעור זה.

100. כשנשאלה המערערת על אודות חברת אווקיו (וכן על אודות חברה זרה נוספת, סוייט לייף, שהייתה בבעלותה) השיבה כך (ע' 486 ש' 31 - ע' 488 ש' 3):

"ש. מה היה הקשר שלך לאווקיו.

ת. שוב אני אומרת, לא התעסקתי בענייני החברות האלה, ענייני כספים ובנקים, לפי מה שקראתי אחר כך הבנתי שזו חברה שהייתה קשורה לניהול של העבודות, לא יודעת איך להגדיר מה הקשר שלי עם החברה.

ש. את יודעת מי ניהל אותה?

ת. לא.

ש. את יודעת כמה כסף שולם למנהל שם?

ת. לא.

ש. מי החליט מה תהיה המשכורת שלך מאווקיו?

ת. לא יודעת. לא יודעת שקיבלתי משכורת מאווקיו.

ש. מי חתם על חוזים באווקיו?

ת. לא יודעת.

ש. שאני שואל אותך על אווקיו את לא יודעת כמעט כלום.

כששאלתי את אמך על אווקיו היא הציגה את מעורבותה בהיבט מאוד טכני, יכול להיות שהיה אדם אחר שהיה מעורב בניהול של אווקיו, או בענייני הכספים שלה, בהחלטות שהיא מקבלת, יכול להיות שהיה אדם אחר מלבד ומלבד אימך.

ת. אני שוב אומרת, אני חייבת להבהיר שבכל עניין של ניהול, עיסוק בכספים, חברות, זה או שהיו לי רואה חשבון, אנשי מקצוע, או שאמא שלי הייתה מטפלת בזה. בכלל לא התעסקתי באספקט הזה של העבודה, הייתי טסה לפריז, מילאנו, לא היה לי זמן להתעסק בדברים האלה וגם לא ידעתי להתעסק עם זה. אם היה משהו אחר אני לא יודעת איזה כישורים צריך כדי לנהל חברה שנמצאת בקפריסין, היו לי אנשי מקצוע שייצעו לאמא שלי. לא הייתי מעורבת.

ש. אני מבין את תשובתך ואת של אמך, אך אני מרגיש פער שיש החלטות שצריכות להתקבל בחברה ואני לא מבין מי קיבל אותם.

האם יכול להיות שהיה אדם אחר במערך ששובב אותך שהוא אינו יועץ מקצועי, אלא אדם שיש לו סמכות לקבל החלטות האם זה יכול להיות לא את ולא אמך.

ת. כל הסמכות שהיה לי לתת הפקדתי בידי אימי. לשאלתך לא בידי אף אחד אחר. מנהל עסקים זה דבר מאוד שכיח, במיוחד שזו אימי אני לא שואלת שאלות נוספות, מבחינתי היא אמונה על כל מה שאני עושה מבחינה עסקית.

ש. הייתה חברה זרה נוספת בשם סוויט לייף, האם כל התשובות שנתת לי בקשר לאווקיו נכונות גם בקשר לחברה זו, או שיש הבדל ביניהן?

ת. אין שום הבדל.

101. התמונה הנוגעת לשאלת ה"שליטה והניהול" בחברות אלו, וממילא לשאלת סיווגן לצורך מס, נותרה מעורפלת, שכן כעולה מעדותה של המערערת דלעיל, היא הפקידה את סמכויות הניהול בידי אמה. מנגד, ציפי רפאלי העידה כי אינה מעורבת בניהול החברות ואינה יודעת מי קיבל את ההחלטות בהן, כגון בנוגע למשיכת דיבידנד ומשכורות (ע" 148 ש' 8 - ע" 150 ש' 10), אך לצד זאת הבהירה כי היא עמדה בקשר עם החברות (ע" 148 ש' 5-13 וכן ע" 148 ש' 32-ע" 149 ש' 1). המערערת לא הביאה כל עדים מטעמה היכולים להעיד על העומד מאחורי חברות זרות אלו ופועלן, לרבות באשר להליכי קבלת ההחלטות בהן, לא הבהירה מה היו הסיבות להקמתן, ולא תמכה את טענותיה במסמכים רלוונטיים. מהמעט שכן התברר במסגרת ההליך עלה כי אמה של המערערת, ציפי רפאלי, הגדירה עצמה כאחראית לצד **האדמיניסטרטיבי** הן ביחס לעבודות שבוצעו בישראל והן ביחס לעבודות שהתבצעו בחו"ל ומתוקף תפקידה זה דאגה, לדבריה, לכך שהכסף מעבודות הדוגמנות של המערערת יתקבל "**היכן שצריך היה להתקבל**" (ראו: עדות ציפי רפאלי מיום 27.10.2016, ע" 149 ש' 11-13, וכן ע" 143 ש' 30-31).

גם המערערת אישרה כי אמה, שלפי הגדרתה שימשה "סוכנת אם" עבורה (ע" 488 ש' 7-11 וכן ע" 489 ש' 7-9), היא ש"ניהלה" אותה גם בארץ וגם בחו"ל (ע" 442 ש' 12-17).

משכך, מוצא אני לנכון לקבוע כי לצורך ערעור זה (ולצורך ערעור זה בלבד) החברות הזרות נשלטו ונוהלו על ידי חברת ליב און ו/או על ידי אמה של המערערת, בהיות מסקנה זו מתיישבת בצורה הגיונית עם הנתונים שהתבררו ותוך זקיפת הערפול והספקות לחובת המערערת שכל המידע הנוגע לחברות אלו מצוי בידיה. לפיכך יש להתייחס לחברות אלו כתושבות ישראל לצורך מס.

102. אין בידי לקבל את עמדת המערערת ולפיה שאלת סיווגן של החברות הזרות לצורכי מס כלל אינה רלוונטית לשאלת מעמדה כתושבת ישראל. בסופו של דבר, לא עלה בידי המערערת לסתור את טענת המשיב כי הכנסותיה בחו"ל מתקבלות בחברות תושבות ישראל לצורכי מס, כאשר סיווג זה מבוסס על כך שהן מנוהלות על ידי תושבת ישראל כאמור. ממילא אף חברות אלו יכולות ללמד על האינטרסים הכלכליים של המערערת בישראל (ראו גם: עמ"ה (תל-אביב) 1192/04 קולטין, נ' פקיד שומה כפר סבא (28.10.2013)).

זאת ועוד, מהראיות עלה שמלבד "סוכנת האם", ציפי רפאלי, ואביה של המערערת, רפי רפאלי, שאף הוא היה מעורב בחייה המקצועיים של המערערת, אנשי מקצוע נוספים שליוו את המערערת ביחס לעסקיה בחו"ל (כמו גם בישראל) היו ישראליים. במיוחד יש להזכיר את רו"ח עצמון שטיפל בעניינה החשבונאיים של המערערת, לרבות יעוץ בדבר חברות בחו"ל (חקירת המערערת מיום 28.1.2018, שצורפה כנספח לתצהירה, ש' 269-276; חקירת ציפי רפאלי מיום 20.1.2016, שצורפה כנספח לתצהירה, ש' 307-316). מנגד, לא הוצג בעל מקצוע זר בתחום הניהולי או החשבונאי שפעל עבור המערערת במדינות אחרות, על אחת כמה וכמה שבעל מקצוע זה לא הובא לעדות. גם עובדה זו מצביעה על זיקותיה הכלכליות של המערערת הקשורות לישראל.

נכסיה של המערערות

103. הראיות שהוצגו בפניי העלו כי יש לתת את הדעת לשלושה נכסים מצויים, לכאורה, בבעלותה של המערערות ואשר עשויים להצביע על זיקותיה הכלכליות של המערערות לישראל. אדגיש כי המערערות לא טענה, וממילא אף לא הוכיחה, כי יש בבעלותה נכסים בחו"ל, זולת חשבונות בנק וניירות ערך, פוליסה לביטוח אובדן כושר עבודה, וכן מניותיה בחברות הזרות אליהן אתייחס להלן.

הנכס הראשון הוא, כאמור, אותן מניות בחברות הזרות והמצויות בבעלותה של המערערות. המערערות הצביעה על היותן מניות זרות הרשומות בחו"ל, ואילו המשיב הדגיש את סיווגן כחברות תושבות ישראל לצורך מס.

הנכס השני הוא כלי רכב פרטיים המצויים, או שהיו מצויים, בבעלותה של המערערות.

הנכס השלישי הוא הזכות שנרכשה בפרויקט "בלו" בתל אביב.

104. אשר למניות בחברות הזרות, וכפי שהובהר לעיל, לא הובאו על ידי המערערות ראיות שיש בהן לסתור את טענת המשיב כי מדובר בחברות תושבות ישראל לצורכי מס. ער אני לטענת המערערות לפיה זיקות "מרכז החיים" בוחנות מציאיות עובדתית ולא "מציאיות וירטואלית" בדיני המס. עם זאת, גם "מציאיות וירטואלית" זו מבוססות על מציאיות עובדתית שבעקבותיה מיוחסת לחברות הרשומות בחו"ל זהות ישראלית. בין כך ובין כך, נראה כי לצורך מבחן התושבות, משקלן של מניות בחברות זרות, גם אם יש לסווגן כתושבות ישראל לצורכי מס, אינו רב כשהוא לעצמו, אך הוא יכול להצטרף לאינדיקציות אחרות המצביעות על זיקות ישראליות.

105. אשר לכלי הרכב, הרי שמהמסמכים שעמדו בפניי עלה כי כלי רכב אחד, מסוג פולקסווגן, בו החזיקה המערערות משנת 2002, נמכר על ידה לחברתה, גל הונדרט, ביום 17.12.2009 ואילו כלי רכב נוסף, מסוג ב.מ.וו. (מיני קופר) בו החזיקה מיום 16.7.2009, הועבר לבעלות חברת ליב-און ביום 23.12.2009 (ראו: נספח 13 לקלסר 1 לתצהיר המשיב), הגם שהמערערות העידה כי לא ידעה שהרכב הועבר כאמור (ע' 468 ש' 7-8).

מדברי המערערות עלה כי בתקופה בה שהתה בחו"ל שימשו כלי הרכב את בני משפחתה, והשימוש בהם שנעשה על ידה היה מועט, כשהייתה מגיעה ארצה (ע' 468 ש' 12-14, 19-20). מכאן כי בשנת המס 2009 החזיקה המערערות בכלי רכב אחד בשבעת החודשים הראשונים ובשני כלי רכב בחמשת החודשים הנותרים. לעומת זאת, בשנת המס 2010 לא היה רשום על שמה כלי רכב בישראל, הגם שלא ניתן להתעלם מהעובדה שהעברת הבעלות בכלי רכב זה (בדומה לכלי הרכב האחר) נעשתה בעיתוי מסוים - מיד סמוך לאחר חתימת הסכם השומה, חרף העובדה כי המערערות המשיכה לעשות בו שימוש לפי צרכיה.

יצוין כי לדברי המערערות לא היו בבעלותה כלי רכב בעת שהותה בחו"ל, אלא היא השתמשה בכלי רכב שהעמיד לרשותה ליאונרדו (ע' 472 ש' 14-15) אך לא ניתן ביחס לכך כל פירוט. ועוד יש לציין כי בשנת 2009 חידשה המערערות את רישיון הנהיגה

הישראלי שלה (נספח 14 לקלסר 1 לתצהיר המשיב) וכי היא לא החזיקה ברישיון נהיגה זר.

106. אין חולק שהמערערת לא החזיקה בנכסי נדל"ן בחו"ל, ועיקר המחלוקת בין הצדדים התמקדה בעסקת רכישת הדירה (למעשה, שתי דירות צמודות) בפרויקט "בלו" בתל אביב. עסקת רכישת הדירה הנ"ל הושלמה בשנת 2011, אלא שעוד קודם לכן, בתאריך 26.10.2010, שולמו על ידי אמה של המערערת, ציפי רפאלי, דמי רצינות בסך 200,000 ש"ח.

טענת המשיב היא כי בפועל המערערת היא שעמדה מאחורי הרכישה והדירה יועדה עבורה. טענה זו הוכחה מכל וכל על ידי המערערת. לטענתה הדירה נרכשה על ידי אמה, תוך שהיא מדגישה את העובדה כי אמה נטלה משכנתא בסך 3.5 מיליון ש"ח לצורך הרכישה ושיעבדה את בית מגוריה (פסקה 151 לסיכומי המערערת).

המשיב הציג מספר אינדיקציות התומכות בטענתו לפיה יש לראות במערערת כמי שרכשה את הדירה. לטעמי מדובר באינדיקציות משמעותיות המובילות למסקנה כי אכן יש בסיס עובדתי לשייך דירה זו למערערת:

א. בתכתובת הטקסט בין המערערת להוריה (נספח מ.פ. 6 לחקירת המערערת מתאריך 24.2.16) שואלת המערערת את אימה - "בכמה קניתי את הדירה בבלו" ... "כמה מזה כבר שילמתי?". ואילו בתכתובת טקסט עם אביה (נספח מ.פ. 7 לחקירת המערערת מתאריך 24.2.16) כותב האחרון: "גם כשאימא סידרה את הדירה בבלו עבורך, בקנייה הרווחת סכום ענק ושרבבו את שמך...".

המערערת התייחסה לתכתובות הנ"ל בעדותה (ע' 494 ש' 28-22):

"ש. למה כשאת שואלת אותה על הדירה שאת טוענת שהיא לא שלך, את שואלת כמה קניתי?"

ת. אולי זו טעות כתיב, לא יודעת למה התכוונתי. ההודעה הזו היא 4 שורות מתוך ריב של שנה ומשהו, אי אפשר לקחת משפט אחד בלי קישור. מההמשך שלו אתה רואה שהיא עונה כמה הדירה עלתה ואני אומרת לא זה מה שאני שואלת, אני שואלת כמה שילמתי, היא אומרת שלא הרבה, היא לקחה הלוואה ואלו דברים שהיא שילמה מהחברה שלה. לי זה ריב שנמשך הרבה זמן, היא מנסה להשקית

אותי והיא אומרת לא הרבה. מה זה לא הרבה אם דירה שווה 6.5 מילון ש"ח מה זה לא הרבה? שאלתי כמה כסף אני עזרתי פה."

גם אימה של המערערת, ציפי רפאלי, התייחסה אליהן בעדותה (ע' 131 ש' 9-3):

"ש. מה שמעניין הוא למה שרפי כותב לבר שהיא הרוויחה? איך יתכן לגישתך שבר הרוויחה כסף על דירה שהיא שלך?"

ת. אם היה מדבר עם דור או ניל היה אומר אותו דבר. הוא רתח אז אמר לה את זה. הדירה שלי שייכת גם לכל אחד מהילדים שלי, מה ששלי שלהם.

ש. בר הרוויחה כסף בדירה בבלו?

ת. כל הילדים שלי הרוויחו כסף בדירה בבלו כי הדירה הזו יום אחד תהיה שלהם, כמו הבית שלי בהוד השרון...”

אציין כי התקשיתי לקבל הסברים אלו של המערערת או של אמה.

ב. המערערת העבירה כספים בסכומים משמעותיים לחשבונם של הוריה - רפי וציפי רפאלי (ראו הצהרת ההון של רפי רפאלי לתאריך 31.12.11, נספח ל.ג.2 לחקירתו של רפי רפאלי מתאריך 16.12.2015 המצורפת לתצהירו). נטען בהקשר זה כי מדובר בהלוואה, כפי שנרשם בהצהרות ההון, והמערערת אף טענה כי לא הייתה מודעת להעברת הכספים ולגובה הסכומים שהועברו (ע' 492 ש' 13 - ע' 493 ש' 29, ע' 496 ש' 11-6, ע' 496 ש' 29-10, ע' 497 ש' 18 - ע' 498 ש' 10, ע' 500 ש' 30-502 ש' 10). אעיר כי ספק בעיני אם העברות כספים בסדרי הגודל האמורים, ניתן לעשותם בלא מודעות מצד המערערת.

ג. המערערת הייתה מעורבת באופן אישי וישיר בתכנון הדירה בפרויקט "בלו" (נספחים א.י.15, א.י.16, א.י.17, א.י.17ב ו-א.י.21 שצורפו לחקירת ציפי רפאלי מתאריך 24.2.2016). אעיר כי למקרא המסמכים הרבים שהוצגו בהקשר זה, הרושם המתקבל הוא כי אין מדובר אך ורק בסיוע מצד המערערת בעיצוב דירתם של הוריה, כפי שטענה, אלא בתכנון דירה המיועדת לה. מכל מקום, המערערת לא עמדה בנטל להפריך מסקנה מסתברת זו. בעניין זה אפנה להודעתו של אריק אביב, אדריכל ומעצב פנים שעבד במשרדו של אילן פיבקו שצורפה כנספח 4 לקלסר 3 לתצהיר המשיב, ש' 51-45:

”ש. שאתה יושב באותה פגישה ראשונית, למי אתה מבין שמיועדת הדירה?

ת. לבר רפאלי.

ש. איך הבנת את זה?

ת. דיברנו על הצרכים שלה.

ש. תן לי דוגמה לצרכים?

ת. לקחנו שתי דירות שמתאימות כל אחת למשפחה ויצרנו דירה אחת שמתאימה לבחורה אחת רווקה זה סיפור אחר לגמרי.”

ראו גם בהמשך, ש' 65-62:

”ש. מה היתה מידת המעורבות שלה בבחירת האובייקטים שהזכרת?

ת. כמו כל לקוח אחר, אמרה מה היא אוהבת ומה לא.

ש. כלומר היה ברור לאורך כל הדרך שהדירה מעוצבת עבורה?

ת. כן."

ד. מאמירותיהם של מספר עדים רלוונטיים לעסקת רכישת הדירה ב"בלו" עלה כי הדירה יועדה למערכת: עו"ד יוסי מילר, שהיה עורך הדין של משפחת רפאלי כ-25 שנים (ע' 35 ש' 15-12), מסר בחקירתו כי מדובר בנכס שנרכש עבור המערכת וכי אף עמדה על הפרק אפשרות לרשום את ציפי רפאלי כנאמנה לטובת המערכת. (ע' 319. ש' 12-30 וכן ע' 310 18-16). דברים ברוח זו נמסרו גם בהודעתם של טלי ליבוביץ, אשת יחסי ציבור של חברת קנדה ישראל וחברה של ציפי רפאלי שמסרה: **"אני יודעת ציפי רכשה את הדירה עבור בר או להשקעה עבור בר"** (הודעה מיום 2016.2.24 ש' 43-42, צורפה כנספח 25 לקלסר 4 לתצהיר המשיב), ושל נדב שצר, המקורב למערכת, שמסר: **"אני יודע שבר רכשה שם דירה"**, וכן **"אני יודע שכשקנו את הדירה בבלו, ידוע לי מבר שהיא זו שהתכוונה לגור בדירה"** (הודעה מיום 2016.2.25 ש' 96-93 וכן ש' 125-118 צורפה כנספח 14 לקלסר 5 לתצהיר המשיב). יצוין כי שני עדים אלו שינוי גרסתם בעדותם בבית המשפט (ליבוביץ - ע' 273, ש' 29-30; ע' 274 ש' 2-1; שצר, שאף הוכרז כעד עוין - ע' 174 ש' 7-6; ע' 177 ש' 15-7).

107. אל מול אותן עדויות, אמה של המערכת, ציפי רפאלי, טענה שהדירה שייכת לה והייתה מיועדת עבורה, וכי כל האחרים מסרו גרסה שחוטאת לאמת. הגב' ציפי רפאלי הסתמכה על כך שרכישת הדירה מומנה במשכנתא שנטלה מהבנק תוך שיעבוד ביתם בהוד השרון, וכן מכספים שקיבלה מהמערכת, שאף הם התקבלו כהלוואה באומרה: **"הסכום שהתקבל מבר הוא מבחינתה של בר מתנה, במשפחה שלנו מה ששלי שלך, לא עושים הבחנות. היא רואה את זה כמתנה, אני רואה את זה כהלוואה. אני ביום מן הימים מתכננת להחזיר לה את זה..."** (ע' 130 ש' 13-10). גב' רפאלי עמדה על גרסתה ולפיה **"הדירה נקנתה על שמי, הלכנו עם בר כדי לקבל יחס יותר טוב. לא נעשה שום דבר בפועל. חוץ מאשר דירה שנמצאת כשלב שרשומה על שמי והיא שלי"** (ע' 131 ש' 29-30).

אציין כי בעניין זה, הנוגע לדירה בפרויקט "בלו", מעדיף אני את כל אותן ראיות ועדויות המצביעות על כך שהדירה נרכשה על ידי המערכת והייתה מיועדת עבורה, על פני גרסתה של המערכת וציפי רפאלי, או גרסתם המתוקנת של העדים ליבוביץ ושצר, וזאת מאחר והראיות והעדויות האמורות ניתנו על ידי גורמים ניטראליים אשר אין להם כל אינטרס אישי בעניין. לפיכך, אני קובע כי אף דירה זו מלמדת על זיקתה של המערכת לישראל.

אוסף כי איני מקבל את טענת המערכת כי גם אם הדירה שייכת לה, המדובר בדירה להשקעה, שלא ניתן להסיק ממנה על שאלת מרכז חייה. ראשית, הרושם המתקבל מהעדויות הוא כי לא היה מדובר, לפחות לא במועד הרכישה, בדירה המיועדת להשקעה, אלא בדירה המיועדת לשמש את המערכת למגוריה, כעולה מהמסמכים והעדויות בקשר לתכנון ועיצוב הדירה. שנית, גם אם מדובר בדירה להשקעה, מאחר שהמערכת לא הצביעה על כל נכס נדל"ן אחר בבעלותה המצוי בחו"ל, למטרת השקעה או לכל מטרה אחרת, גם בנכס זה בישראל יש כדי ללמד על זיקתה הכלכלית של

המערערת לישראל. עצם העובדה כי המערערת בחרה לרכוש נכס להשקעה בישראל דווקא על פני כל מקום אחר, לרבות מקומות שבהם טענה כי מצוי כביכול מרכז חייה - אומרת דרשני.

הפרשות לפנסיה בישראל

108. המערערת הצהירה כי החל מחודש מאי 2008 הופסקו הפקדותיה לפנסיה בישראל (סעיף 30 לתצהיר המערערת). המשיב לא חלק על כך. עם זאת, המערערת לא הראתה כי הפקידה הפקדות לפנסיה במקום אחר.

ביטוח לאומי

109. המערערת לא שילמה דמי ביטוח לאומי בשנות המס, וזאת חרף עמדת המוסד לפיה היא חייבת בתשלום ודרישת התשלום שנשלחה למערערת (ראו: מש/9 - נתונים המתייחסים לשנים 2010, כמו גם לשנים 2011-2013). בעוד שבתצהירה ציינה כי החל משנת 2007 לא חויבה בביטוח לאומי בישראל עד לשנת 2012 (פסקה 35 לתצהיר), המערערת הבהירה בסיכומיה כי אכן נדרשה לשלם דמי ביטוח לאומי וזאת מאחר שעקרונות הסיווג בביטוח לאומי שונים מעקרונות הסיווג למס הכנסה, ולפיהם מי שהיה תושב ישראל, ממשיך להתחייב בביטוח לאומי במשך 5 שנים ממועד עזיבתו. לטענת המערערת, הנושא מצוי במחלוקת בינה לבין המוסד לביטוח לאומי (סעיף 140 סיכומי המערערת).

לא מצאתי כי בהיבט זה יש כדי לסייע באופן ממשי לצורך ההכרעה במחלוקת העולה בערעור זה, אך כי גם בעניין זה יש לקחת בחשבון את העובדה כי המערערת לא הוכיחה כי שילמה ביטוח לאומי בכל מקום אחר.

שימוש בכרטיסי אשראי

110. מהראיות עולה כי למערערת כרטיס אשראי ישראלי וכי היא עשתה בו שימוש בשנת המס 2009, כעולה מדו"ח פירוט חיובי אשראי של חברת לאומי קארד - כרטיס ע"ש המערערת של החודשים אפריל 2009, יוני-יולי 2009 אוגוסט ספטמבר 2009 (מש/8).

אפשר כי עובדה זו כשלעצמה, בהתחשב בכך כי המערערת עשתה באותה תקופה שימוש נרחב הרבה יותר בכרטיסי אשראי זרים, לא היה בה כדי להוות גורם בעל משקל במסגרת הליך זה. עם זאת, לא אוכל להתעלם מהעובדה כי ב"שאלון התושבות" שמילאה המערערת במהלך דיוני השומה היא הצהירה כי אין ברשותה כרטיס אשראי של בנק ישראלי בתקופה בה שהתה בישראל (סעיף 11 לשאלון התושבות מיום 3.9.2013 - מש/7. השוו: סעיף 12 לשאלון התושבות קודם מיום 13.3.2008 - מש/20, שעמד לנגד עיני המשיב טרם נחתם הסכם השומה).

יצוין כי כאשר נשאלה המערערת במסגרת חקירתה הנגדית האם תשובתה לשאלה בסעיף 11 לשאלון היא נכונה השיבה תשובה מתחמקת: "לא השתמשתי בכרטיס, היה לי חשבון בארה"ב" (ע' 451 ש' 34 - ע' 452 ש' 1), וכשאומתה עם דו"ח פירוט האשראי

הני"ל (מש/8), חזרה והדגישה כי היא אינה זוכרת שהיה כרטיס על שמה (ע' 452 ש' 2-18, ע' 453 ש' 4-13).

הדבר עשוי ללמד על הקושי הקיים במתן אמון מלא בגרסאותיה של המערערת.

שירותי קופת חולים

111. המערערת הייתה מבוטחת בקופת חולים בישראל, קופת חולים כללית, והועברו מטעמה תשלומי חבר בשנות המס, כמו גם בשנים שקדמו להן, ובשנים העוקבות. זאת ועוד, מהודעתו של אברהם שטיינברג, ראש אגף גזברות בהנהלת הכללית, עלה כי באמצעותה ביטוחה בקופת החולים המערערת רכשה שתי תרופות בשנה 2009 והיא אף קיבלה שני החזרים מהקופה - האחד בגין טיפול בשנת 2009 והשני בגין טיפול בשנת 2010 (ראו הודעת אברהם שטיינברג, נספח 3 לקלסר 2 לתצהיר המשיב וכן הנספחים שצורפו לה - ש.פ. 19 - ש.פ. 49).

וגם בעניין זה, כמו בעניין כרטיס האשראי הישראלי, מסרה המערערת תשובה שאינה נכונה בשאלון התושבות. באותו שאלון הצהירה כי אינה מבוטחת בקופת חולים בארץ (סעיף 31 לשאלון התושבות מיום 3.9.2013 - מש/7).

כשנשאלה על כך בבית המשפט, המערערת הכחישה כי הייתה מודעת להיותה מבוטחת. ראו תשובותיה בפרוטוקול ע' 451 ש' 13-28:

”ש. הוא מ-3.9.13 (הכוונה לשאלון התושבות - ש.ב), כתוב בכותרת שמתייחסות לתקופת נשוא הדיון השומתי בשנות המס שלנו, דהיינו, שנות 2009, 2010. לגבי שאלה 31, שאלו אם את שייכת לקופ"ח וכתוב לא מבוטחת, זאת התשובה הנכונה?”

ת. לגבי 2009, 2010 אני לא יודעת, אני לא נתתי את התשובה הזאת, אני לא יודעת, לא הייתי מודעת.

ש. יש חתימה בסוף עמוד 3, היא חתימה שלך?

ת. כן.

לביהמ"ש:

ש.ת עכשיו אני יודעת שאני מבוטחת. אני מניחה שזאת תשובה שניתנה על ידי אמא שלי, זה לא משהו שהיה רלוונטי אליי אז ואם כן זה היה משהו שהיא טיפלה בו.

ש. מי שמילאה את השאלון זאת אמא שלך?

ת. היו הרבה סעיפים שזאת הייתה אחריות שלה, דברים שהיא יודעת עליהם.

ש. לגבי קופ"ח את יודעת עכשיו שהיית מבוטחת? מה עכשיו את יודעת לגבי הקופ"ח באותה תקופה,

ת. אני עדיין לא יודעת. אני לא יכולה לומר גם היום אם זאת תשובה נכונה או לא נכונה."

112. עדותה זו של המערערת רחוקה מלהניח את הדעת. ההיגיון והשכל הישר אינם מאפשרים לקבל את הגרסה שהוצגה על ידי המערערת. יתר על כן, נראה כי גם במקרה זה, בדומה לסוגיית ניהול החברות הזרות כמתואר לעיל, המערערת ואמה מעבירות מאחת לשנייה את האחריות על עניינים מסוימים כמטוטלת, כאשר הרושם הוא שהדבר נועד לטשטש את העובדות כהווייתן. מכל מקום, ברור כי חברות בקופת חולים ישראלית, ושימוש בשירותיה, גם אם באופן מצומצם, מחזקים ומצביעים על זיקה לישראל.

יש לציין כי המערערת עמדה על כך שברשותה ביטוח אובדן כושר עבודה שנערך בחו"ל, אך צירפה פוליסה משנת 2012 שאינה רלוונטית לשנות המס שבמחלוקת (נספח 6 לתצהיר המערערת). ממילא אין בביטוח מסוג זה כדי להוות תחליף לשירותי רפואה הניתנים במסגרת קופת חולים. לא זו אף זו, גם מסמך ביטוח אובדן כושר העבודה עצמו קושר את המערערת לשירותי רפואה ישראליים, שכן במסגרת הפוליסה צוין על ידה שמו של הרופא הישראלי שלה - Dr. Hanan Sabtay. הטענה כי מדובר ברופא ישראלי, לא הוכחה על ידי המערערת.

פעילות בארגונים ובמוסדות שונים

113. המערערת הצהירה כי בשנות המס השתלבה בפעילות במסגרת ארגונים בינלאומיים, בהם PROJECT SUNSHINE, ארגון AMFAR, וארגון ANGEL BALL. עוד הצהירה כי באותן השנים לא פעלה במסגרת ארגונים ישראליים (ראו תצהיר המערערת פסקה 16). המשיב עמד על כך שהמערערת נרשמה כדירקטורית בחודש מאי 2009 בפרויקט SUNSHINE בישראל, עובדה לגביה העידה המערערת כי לא הייתה זכורה לה (ראו ע' 441 ש' 6 - ע' 442 ש' 11) עוד עמד המשיב על כך שהמערערת השתתפה באירוע וראייטי בישראל במהלך חודש יוני 2009 (ראו נספח 16 לקלסר 1 לתצהיר המשיב) ובקמפיין בהתנדבות של רשות המיס לעידוד חיסכון במים בישראל.

מן האמור עולה כי המערערת פעלה לקידום מטרות חברתיות בשנות המס הן בישראל והן מחוצה לה. עם זאת, עובדת קיומה של פעילות אירגונית לרבות התנדבותיות בישראל, יש בה כדי להוות נדבך נוסף בבחינת מכלול הזיקות של המערערת.

הצהרות המערערת לרשויות המס בארה"ב והאפשרות להיות אדם "חסר תושבות"

114. למערערת אזרחות ישראלית בלבד. המערערת לא טענה שהיא תושבת ארה"ב, או כי היא פנתה להוצאת "גרין קארד" בארצות הברית (ע' 442 ש' 25-18).

115. במסגרת הצהרותיה השנתיות לרשויות המס בארה"ב לשנים 2009 ו-2010 מילאה המערערת טפסים המיועדים למי שאינם תושב ארה"ב והצהירה כי היא אזרחית (citizen) ישראלית ראו הצהרת המערערת בארה"ב בשנת 2009 - מע' 14, הצהרת המערערת בארה"ב בשנת 2010 - מע' 15, וכן ראו דברי ההסבר - מע' 16).

המשיב הפנה לטופס המיועד לצורך ניכוי מס במקור בארה"ב (נספח מ.פ. 1 לחקירת המעוררת מתאריך 28.1.16 המצורפת לתצהירה) ובו צוינה כתובתה של המעוררת בהוד השרון, ישראל, וכן צוין שם כי המעוררת תושבת ישראל לצרכי מס. המעוררת טענה כי הטופס אינו חתום ואין לדעת מה מקורו והאם הוגש (ראו סעיף 5 לסיכומי התשובה של המעוררת). כן טענה כי היא אינה זוכרת את המסמך, והיא לא מילאה טפסים לצרכי מס בעצמה, שכן רואה החשבון שלה היה אחראי לכך (עי' 449 ש' 7 - עי' 451 ש' 2). וכך העידה כאשר נשאלה בעניין הצהרתה לרשויות המס בארצות הברית על גבי הטופס הנ"ל (עי' 450 ש' 14 - עי' 451 ש' 2):

"לא רק שאני לא מבינה במונחי, במושגים של ראיית חשבון בעברית, על אחת כמה וכמה לא באנגלית, מה גם שלא חיפשתי ולא הסתכלתי על ההסבר הזה מעולם. היה לי רו"ח בארה"ב שתפקידו היה להגיש את הדו"חות. אני לא מילאתי אותם בעצמי, אני לא יודעת איך ממלאים דו"ח, ואני מתארת לעצמי שכשהוא שאל אותי נתונים, מסרתי לו אותם בעל פה. אני לא בטוחה שהוא שאל אותי שאלה כל כך מפורטות.

לשאלת ביהמ"ש, אני זוכרת שפגשתי את רוה"ח פעם אחת, כשנרשמתי לסוכנות שלו. מעבר לזה, דברים נעשו בד"כ בטלפון ובאימייל וגם לרוב מול אמא שלי. אני לא זוכרת שאי פעם דיברתי איתו על הטופס הזה. אני לא זוכרת שיחה כזו. בשיחה הראשונית, זה היה לפני כל כך הרבה שנים, אני לא זוכרת, אבל זה היה יותר על המשכורת שלו, ואני רציתי להצטרף לסוכנות אחרת שתסדר לי את העניינים, כל המסמכים האלו, היה לי נוח יותר שזה יהיה מישהו שדובר עברית. לפני זה היה מישהו דובר אנגלית ולא הצלחתי להסתדר עם זה בכלל. השיחות התקיימו בעברית. אני זוכרת שזו הייתה שיחת היכרות. זו השיחה היחידה שאני זוכרת שראיתי אותה פנים אל פנים. אני מניחה שיש חילופי מיילים לגבי הדברים האלה.

הכל נמצא אצלכם. רוב חילופי, רוב האינטראקציה עם רוה"ח הייתה באימייל ולרוב גם עם אמא שלי.

ש. אני אשמח לראות את המיילים האלה.

ת. יש לכם הכל.

ש. אין לי דבר כזה.

ת. לשאלת ביהמ"ש, אם אני זוכרת שיחה או פגישה עם רוה"ח, אז הפגישה היחידה פנים אל פנים עם אותו אדם הייתה פגישת היכרות, ולאחר מכן מכיוון שהוא יושב בניו יורק ואני טסה ועובדת, אז אני מניחה שרוב האינטראקציה הייתה מיילים. זה מאוד פשוט. אפשר להגיש את כל זה. קשה לי לזכור, זה דבר שאני לא התעסקתי ולא מבינה בו, כל כך הרבה שנים אחורה, אבל אפשר לבדוק את זה."

ניכר כי גם בעניין זה עדותה של המעוררת מתחמקת, ואין בידי לקבל את תענתועי הזיכרון שלה בכל עניין אשר אינו נוח לה לדון בו ואשר אינו תואם את גרסתה בערעור

זה. לא למותר גם לציין כי המערערת נמנעה מלזמן לעדות את רואה החשבון שלה בארה"ב, כך שספק אם יש מקום לקבל את ניסיונה של המערערת להתנער מהמסמך הנ"ל.

116. מכל מקום, גם אם הייתי מתעלם מהאמור בטופס ניכוי המס במקור באשר לאופן בו הוצגה המערערת בפני רשויות המס בארה"ב - ואיני סבור כי ניתן להתעלם ממנו - הרי בסופו של יום נמצאת לפניי מי שטוענת כי אינה תושבת ישראל לצורכי מס, אך **בד בבד אינה מציגה מדינה אחרת שבה היא תושבת לצורכי מס**. לעובדה זו נודעת משמעות בשני היבטים:

ההיבט הראשון, והמובהק, כי אי תשלום המס במדינה אחרת (מלבד תשלום מס על הכנסה שהופקה באותה מדינה), חרף הטענה כי קיימות לה זיקות באותה מדינה אחרת, יש בו משום אינדיקציה לכך כי מרכז חייה של המערערת נותר בישראל. יפים בהקשר זה דברי בית המשפט בעניין **פלוני**, בפסקה 21 לפסק דינו של כבוד השופט י' דנציגר:

"אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ."

למצער עולה כי אינדיקציה משמעותית ביותר שהייתה יכולה לפעול לטובתה, דהיינו הפיכתה לתושב מדינה אחרת לצורכי מס - **אינה עומדת** לטובתה, בדומה למה שנקבע בעניין **אמית**, בפסקה 3 לפסק דינו של כבוד השופט נ' הנדל:

"... 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 בעניינו."

אעיר כי בכך אף שונה עניינה של המערערת מעניין **ספיר** הנ"ל. באותו מקרה ראה הנישום עצמו כסינגפורי ושילם מס בסינגפור, וזאת בנוסף לכך שהיה בעלים של חברה סינגפורית והייתה בידיו תעודת תושב קבע בסינגפור.

ההיבט השני קשור לשאלה עקרונית יותר והיא האם קיימת אפשרות שיהיה אדם **חסר תושבות** לחלוטין, ועל כך ארחיב להלן.

117. נטען על ידי המערערת כי תוצאה זו של העדר תושבות לצורך מס נובעת מהאופן שבו נקבעת תושבות בדיני המס בישראל, לעומת האופן שהיא נקבעת בדיני המס בארצות הברית. כך נטען כי תושבות לצרכי מס בארה"ב נבחנת על פי ספירת הימים, והמערערת לא שהתה בארצות הברית בשנות המס במספר ימים שיש בהם די כדי שתהפוך לתושבת ארה"ב לצורך מס. המשיב, לעומת זאת, טען כי מבחן ספירת הימים הוא רק אחד המבחנים לקביעת תושבות לצרכי מס בארה"ב, כאשר לצדו קיים מבחן של קשר

מהותי למדינה, וכי העובדה שהמערער לא עמדה במבחן המהותי האמריקאי, מצביעה על כך שארה"ב לא רואה בה כבעלת זיקה חזקה מספיק כדי להיחשב כתושבת. ועוד הוסיף המשיב כי לא בכדי לא נחשבת המערערת כבעלת קשר מהותי לארה"ב, שכן זיקותיה של המערערת לארה"ב היו רופפות וארעיות.

כידוע את הדין הזר יש להוכיח באמצעות חוות דעת מומחה לדין הזר, וחוות דעת כזו לא הוצגה בפניי, לא מטעם המערערת ולא מטעם המשיב. לפיכך, אתמקד לצורך ערעור זה אך ורק בשאלה האם ניתן להשלים עם תוצאה לפיה יהיה אדם חסר תושבות כלשהי לצורך מס, ואם כן - האם המערערת היא חסרת תושבות. לטענת המערערת, תוצאה זו אפשרית במקרים חריגים ומיוחדים, ועניינה של המערערת - דוגמנית בינלאומית מצליחה הנעה ונדה בכל רחבי הגלובוס לצורך עיסוקה - נופל לאותם מקרים מיוחדים וחריגים.

118. אכן, שגרת חייה של המערערת אינה רגילה. מדובר במי שטסה עשרות רבות של טיסות ליעדים רבים ומגוונים ברחבי העולם, הן לצורך קריירת הדוגמנות המצליחה שלה והן לצורך השהות לצד בן הזוג שהיה עמה באותה תקופה. המערערת ערכה טבלה שבה מפורטים ימי השהייה שלה בישראל ובמדינות השונות (נספח 8 לקטר 1 לתצהיר המשיב) וממנה עולה כך: בשנת 2009 שהתה המערערת 191 ימים בישראל, 61 ימים בלוס אנג'לס, 38 ימי בניו יורק, 10 ימים במקסיקו, 9 ימים באנגליה, 8 ימים באיטליה, 8 ימים בטורקיה ומספר ימים בודדים בסלובקיה, ספרד, תאילנד, סינגפור, אורוגוואי, לאס וגאס, וושינגטון, צרפת, גרמניה וכו'. ואילו בשנת 2010 שהתה המערערת 127 ימים בישראל, 106 ימים בלוס אנג'לס, 22 ימים במקסיקו, 21 ימים בניו יורק, 11 ימים בלאס וגאס, 10 ימים בצרפת, 7 ימים באוסטריה, 6 ימים במצרים, 6 ימים ביפן, וכן ימים בודדים בגרמניה, איטליה, קנדה, ירדן, ג'מייקה ועוד.

119. בעניין **אמית** קבע בית המשפט המחוזי כי מההיבט המשפטי הפורמאלי אדם פלוני עשוי להיות חסר תושבות, והדוגמא שהובאה לכך על ידו היא אדם **החי על יאכטה** ושט לו ממקום למקום מבלי שיהיה לו בסיס קבע כלשהו על היבשה, אלא שבית המשפט המחוזי הדגיש כי מקרים שכאלו הם נדירים ולא בנקל ישעה בית המשפט לטענה כי אדם איננו תושב של אף מדינה בעולם. ראו לעניין זה את שנאמר בפסקה 86 לפסק הדין:

"מסים ישירים נגבים על בסיס תושבות מתוך תפיסה פיסקאלית כי מן הראוי שתקציב המדינה ימומן בראש ובראשונה על ידי אלה שגרים במקום וצורכים ברגיל את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי הממשל. על אדם שטוען כי איננו תושב בשום מקום רובץ נטל להראות כי זיקותיו לכל מדינה ומדינה הן כה רופפות שאין הוא צורך במידה ממשית שירותים ציבוריים כאמור באף מקום וכי חיינו מתנהלים "בתנועה" (או מחוץ לשטחן הריבוני של כל המדינות)".

120. בנסיבות עניינו של הנישום בעניין **אמית** לא שוכנע בית המשפט המחוזי כי מידת הניתוק שלו מישראל הייתה כזאת שניתן להכיר בו כ"חסר תושבות". מסקנה זו אומצה על ידי בית המשפט העליון, שהשאיר את השאלה - האם ניתן לקבל מצב בו נישום אינו תושב של אף מדינה לצרכי מס - ב"צריך עיון", תוך אימוץ מסקנת בית

המשפט המחוזי, בציינו כי אף אם ישנה אפשרות כי אדם יהא חסר תושבות בכל מדינה לצרכי מס, אין זה המצב בנסיבות אותו עניין (פסקה 3 לפסק דינו של כבוד השופט ני הנדל).

121. אף מבלי להידרש לשאלה האם קיימת אפשרות תיאורטית לאדם להיות חסר תושבות לצרכי מס, הרי שבנסיבות עניינה של המערערת כלל לא שוכנעתי כי מידת ניתוקה מישראל הייתה כזאת שניתן להכיר בה כ"חסרת תושבות". **סבורני כי עניינה של המערערת רחוק כרחק מזרח ממערב ממצבו של אדם המעביר את ימיו וילדותו על סיפונה של יאכטה ואין לו כל בסיס קבוע אלא הוא נע ונד ממקום למקום, שט על פני ימים ואוקיינוסים ועוגן פעם בנמל זה ופעם באחר.** וגם אם היה אפשר לראות בנסיבותיה המרובות של המערערת ברחבי העולם כסוג של "חיים על יאכטה", לא ניתן לומר כי ליאכטה זו אין "נמל בית" שבו היא עוגנת, שאליו היא תמיד חוזרת, ושתמיד מוכן לקבלה. סבורני כי נמל בית זה מצוי בישראל ולא במקום אחר. טענת המערערת כי נמל הבית מצוי בארצות הברית (ורק משום דיני המס בארצות הברית היא אינה נחשבת תושבת ארה"ב לצורך מס) - לא הוכחה. בסופו של יום, המקום שבו עגנה ועוגנת היאכטה הוא בישראל ושם היא צורכת את השירותים הציבוריים שמעניקה המדינה לאזרחיה ולתושביה.

122. המערערת טענה כי יש לאבחן בין עניינה לבין המקרה שנדון **בעניין אמית**. לטענתה, אמית לא הקים בית ומשפחה בחו"ל, לא היה לו בית קבע במדינה אחרת, שהותו במדינות השונות הייתה אך ורק לצרכי עיסוקו המקצועי, והוא הגיע לישראל לתקופות אורכות יחסית בכל פעם.

אלא שנראה לי כי המקרה שנדון בעניין **אמית** יכול בעיקר ללמד כי צעירים בגילה של המערערת שטרם הקימו משפחה, שנולדו בישראל וחיו בה, הרבו לנסוע לחו"ל לצרכי עבודה ו/או למטרות אישיות, ואף שהו שם תקופה משמעותית, אך במהלך אותה תקופה המשיכו להגיע שוב ושוב לישראל לפרקי זמן שאינם מבוטלים, ובסופו של דבר אף חזרו לישראל - ייחשבו כתושבי ישראל.

מרכז חייה של המערערת ושאלת התושבות הישראלית - סיכום

123. המערערת טענה כי היא הותירה מאחוריה בישראל אך ורק "קצוות של אינטרסים", אך טענה זו אין בידי לקבל. הטענה אינה עולה בקנה אחד עם פרקי הזמן המשמעותיים ששהתה המערערת בישראל - 185 ימים בשנת 2009 ו-131 ימים בשנת 2010, וכן אינה עולה בקנה אחד עם מכלול העדויות והאינדיקציות שפורטו לעיל, המלמדות על זיקותיה הממשיות לישראל גם בשנות המס שבערעור, באופן הקושר את המערערת לישראל והמלמד על מקום מרכז חייה בישראל. למצער יש לומר כי המערערת - אזרחית ישראלית, שנולדה וחייה בישראל, ושאינה תושבת לצרכי מס בשום מדינה אחרת - לא הצליחה להרים את נטל הראיה ולשכנעני כי זיקותיה במדינה אחרת, ככל שקיימות, הן בעוצמה כזו המסיטה את מרכז הכובד מישראל לאותה מדינה.

124. בסופו של יום בפניי נמצאת מערערת, אזרחית ישראלית ונעדרת כל אזרחות אחרת, שנולדה בישראל, חיה בישראל ויש לה משפחה קרובה בישראל. בשלב מסוים בחייה היא פיתחה קריירה בינלאומית מצליחה בתחום הדוגמנות ונסעה לצורך כך למקומות רבים ברחבי העולם. בתוך כך אף נוצרה מערכת יחסים ממושכת בינה לבין השחקן ההוליוודי ליאונרדו דה-קפריאו, והיא אף התגוררה בביתו.

במקביל לכך, ועל אף הזוגיות עם אותו שחקן ועל אף הקריירה הבינלאומית שלה, והגם ששהתה פרקי זמן ממושכים בחו"ל, המערערת המשיכה להגיע לישראל פעמים רבות במהלך השנה ולפרקי זמן לא מבוטלים. בשנת 2009 שהתה בישראל 185 ימים, באופן שאף מקים חזקה סטוטורית לפיה היא תושבת ישראל, ובשנת 2010 שהתה בישראל 131 ימים, בשני המקרים ימי שהותה בישראל הם רבים, עולים, ובכל מקרה אינם נופלים, מימי שהותה בכל מקום אחר בעולם. המערערת המשיכה לשמור על קשרים הדוקים וחמים עם בני משפחתה וחבריה בישראל. הכנסותיה של המערערת מעבודות דוגמנות ברחבי העולם הועברו לחברות זרות שבבעלותה, כאשר לא נסתרה טענת המשיב לפיה חברות אלו נשלטו ונוהלו מישראל, ולפיכך כי יש לסווג כתושבות ישראל לצורך מס. גורמי מקצוע ישראליים, ביניהם רואה חשבון, טיפלו בענייניה. אף אביה ואמה היו מעורבים בעסקיה ותרמו לקידום הקריירה שלה. עמדו לרשותה ולשימושה של המערערת בישראל בית הוריה וכן זירה שכורה וכלי רכב שהיה בבעלותה ובשימושה.

המערערת הותירה חלל ראייתי משמעותי בהתייחס למערכת יחסיה עם ליאונרדו, ובהתייחס לשאלה האם ניתן לראות בביתו של האחרון כ"בית קבע" שלה בארצות הברית. חלל ראייתי זה נוצר בעיקר בשל כך שהמערערת נמנעה מלהביא לעדות את ליאונרדו או, למצער, מי מטעמו. העדויות שכן הובאו מטעמה של המערערת הציגו עמדה על פי נקודת הראות הסובייקטיבית שלה עצמה.

המערערת הייתה חברה בקופת חולים ישראלית, רכשה תרופות וקיבלה החזרים מהקופה, והיה לה כרטיס אשראי ישראלי. המערערת חויבה בדמי ביטוח לאומי ביחס לכל שנותיה בחו"ל. המערערת החלה בביצוע עסקה לרכישת דירה בישראל.

גם במהלך שהותה בחו"ל, לא הפכה המערערת לתושבת מדינה אחרת לצורכי מס, לא שילמה מס באיזו מדינה אחרת בגין הכנסותיה הבינלאומיות (מלבד המס ששולם במקום הפקת הכנסה), והיא טוענת למעשה להיותה "חסרת תושבות", טענה שאין מקום לקבלה.

אין זאת אלא, כי המערערת לא הציגה כל אינדיקציה ממשית לכך כי ניתקה, או התכוונה לנתק במהלך שנות המס שבערעור, את זיקת התושבות שלה לישראל ואי אפשר לומר על המערערת שזיקותיה לישראל כה רופפות כדי כך שאין היא צורכת את השירותים הציבוריים שהעניקה לה המדינה גם בתקופת שהייתה בחו"ל.

המסקנה המתבקשת ממכלול כל הראיות שהוצגו בפני היא כי מרכז חייה של המערערת הוא בישראל ולפיכך כי היא תושבת ישראל בשנות המס שבערעור על כל המשתמע מכך לעניין מיסוי הכנסותיה בשנים אלו.

הכנסות מפרסום ויחסי ציבור

125. מכאן למחלוקת נוספת שהתגלעה בין הצדדים, לנוכח קביעת המשיב בשומה כי בשנות המס לא דיווחה המערערת על הכנסות משרותי פרסום ויחסי ציבור בסכום של 210,434 ש"ח.

סכום זה מורכב מסך של 190,434 ש"ח ששולם על ידי חברת הוד מגדלי על (1993) בע"מ, בעלת הזכויות בפרויקט מגדלי YOO, לבעל הדירה בתקופת השכירות - 1.11.2009 31.10.2010. לטענת המשיב, סכום זה, המהווה השלמה לדמי שכירות בסך 2,500 דולר על פי הסכם השכירות, שולם לטובת המערערת בתמורה לעשיית שימוש בשמה כמי שמתגוררת במגדלי YOO.

כמו כן מורכב הסכום הנ"ל מסך של 20,000 ש"ח ששולם בתקופה שמיום 1.11.2010 ועד לסוף שנת 2010 למימון מלוא הוצאת שכר הדירה של המערערת במגדל W. סכום זה שולם על ידי חברת קנדה ישראל שהייתה בעלת הזכויות בפרויקט "בלו" וכן במגדל לטענת המשיב, גם סכום זה שולם בתמורה לפרסום דבר מגוריה שם.

126. המערערת טענה כי היא לא ידעה אודות זהותו של מי שמימן את שכר הדירה במגדלי YOO (נע' 478 ש' 34 - ע' 479 ש' 3; פסקה 154 לסיכומי המערערת) וכי כלל לא הוכח מה השירות שניתן מצידה, כאשר לא נכרת בינה לבינו כל הסכם למתן שירותי פרסום. בהתייחס לדירה במגדל הדגישה המערערת כי העמדת הדירה לשימושה ולשימוש משפחה הייתה כרוכה ברכישת הדירה בפרויקט "בלו" והיא אינה בגין שירות פרסום כלשהו, וכי בכל מקרה לא ידעה על כך באותו מועד.

127. לאחר שבחנתי את הראיות שהיו בפניי הגעתי למסקנה כי אכן יש מקום לזקוף למערערת הכנסה בגין שירותי הפרסום ויחסי ציבור בשל מימון שכר הדירה במגדלי YOO ובמגדל W.

סבורני כי נדירים המקרים בהם ניתנות "מתנות חנים", בפרט כשמדובר במסגרת יחסים עסקית, להבדיל ממסגרת משפחתית או חברית קרובה, ובנסיבות העניין ההיגיון והשכל הישר מלמדים כי אף בהעדר הסכמים כתובים ומפורשים, מאחורי תשלום אותם סכומים, עומדת ציפייה לקבלת תמורה, במישרין או בעקיפין, בדמות פרסום ויחסי ציבור.

128. על הכוונה שעמדה מאחורי התשלום בהתייחס לדירה במגדלי YOO, עמדו נציגי החברה המשלמת, ומדבריהם עלה בבירור כי הסכימו לשלם אותו סכום וזאת על מנת שיתאפשר להם לעשות שימוש בשמה של המערערת לצרכי יחסי ציבור כמי שמתגוררת שם.

ראו לעניין זה את דבריה של דפנה קציר, סמנכ"ל שיווק ומכירות בקבוצת חבס בהודעתה מיום 16.12.2015 (נספח 8 לקלסר 4 לתצהיר המשיב) (להלן: "הודעת קציר") בש' 6-12:

”לראשונה פגשתי אותם במשרד המכירות של פרויקט יו ת”א. בר רפאלי ואמה וגם אביה הביעו עניין לרכוש דירה בפרויקט יו. לאחר מספר פגישות הם החליטו לשכור דירה בפרויקט יו למגורים עבור בר רפאלי. בסופו של דבר הם שכרו את הדירה של אבי אורון ואני סייעתי לגשר בפער בין מה שהוא ביקש להשכיר את הדירה לבין למה שבר רפאלי היתה מוכנה לשלם - כלומר היות והיה חשוב לנו מבחינת המיתוג שבר רפאלי תגור ביו - אף הסכמתו להשלים את הפער באמצעות תשלום לאבי אורון.”

בעדותה הסבירה גבי קציר את הרעיון השיווקי העומד מאחורי ”המיתוג” דלעיל, כאשר המטרה היא שהמערערת ”תהיה בתוך הפרויקט. תגור בפרויקט. תסתובב במסדרון, תהיה במכון כושר, תביא את החברים שלה” (ע’ 270 ש’ 1-2).

בהמשך נשאלה אודות הסיבה בעטיה שילמו את הפרש דמי השכירות והשיבה כך (270 ש’ 3-6):

”ש. אתם משלמים 51,000 דולר עבור הדבר הזה מה אתם אמורים לקבל מזה? מה נותן לחבס שיכתבו בעיתון שבר רפאלי מסתובבת ב-YOO ?

ת. זה לא לחבס אלא לפרויקט עצמו ל-YOO ת”א. הנוכחות של בר בפרויקט, עצם העובדה שהיא בחרה את הפרויקט וגרה בה, יהפוך את הפרויקט לנחשק עבור אחרים.”

ראו גם בהמשך (עמ’ 271 ש’ 5-10):

”ש. נשאלת פה לגבי ההיגיון לכך שמי שגר בדירה ידע ששילמתם בשבילו על חלק משכר הדירה. אני רוצה שתאשרי לי שאת הכסף לאבי אורון שילמתם בגלל בר רפאלי ולא בגלל אבי אורון כדי להיטיב עם בר רפאלי.

ת. לא עם זה ולא עם זה. אלא כדי שבר תגור בדירה.

ש. לו הייתם עושים עסקה זהה עם בעלים של דירה אחרת הייתם משלמים את אותו סכום?

ת. בהחלט.”

כשנשאלה על אודות מודעות משפחת רפאלי לתשלום הנוסף השיבה כך (ע’ 260 ש’ 32 - ע’ 261 ש’ 2):

”לשאלת ביהמ”ש, ברור שהם ידעו על ההבנה שהם יקבלו השלמה של שכר דירה. אחרת היא לא הייתה לוקחת את הדירה. האם אני זוכרת שצלצלתי או דיברתי או מה לבר רפאלי, לאמא שלה, לאבא שלה, לא משנה מי, ואמרתי כך או כך, אני אומרת שאני לא זוכרת שיחה כזו. אני רק אומרת את ההיגיון.”

ובהמשך (ע’ 261 ש’ 9-10):

"בעולם ההיגיון, מתפקידי כמוקדת, בעיניים המקצועיות שלי דאז, ההיגיון שלי אומר שהייתי צריכה ליידע את משפחת רפאלי, כדי שיבינו שעשינו מאמץ נוסף."

ועוד הוסיפה (ע' 267 ש' 24-25):

"אני חוזרת ועונה לך שאני לא זוכרת אם נאמר לך או לא, אבל אני חוזרת ואומרת שבהיגיון שלי, ההיגיון שלי אומר שאני אמרתי להם כדי שירגישו את המחויבות."

129. חרף הכחשתה של ציפי רפאלי כי ידעה על התשלום הנוסף, שותף אני להיגיון עליו מצביעה העדה באשר לגילוי דבר אותו תשלום נוסף למשפחת רפאלי (ואיני מייחס חשיבות לשאלה עם מי מהם דיברה). באותה מידה אף ברור כי לא נעלמה מעיני משפחת רפאלי העובדה שקבוצת חבס עושה שימוש בשמה של המערערת לצורכי שיווק וקידום הפרויקט. ראו לעניין זה האמור בהודעתו של הרצל חבס, יו"ר פעיל בחברת חבס השקעות מיום 17.12.2015 (נספח 10 לקלסר 4 לתצהיר המשיב) (להלן: **"הודעת חבס"**), ש' 105-109:

"המודעות של הציבור אודות מגוריה של בר רפאלי ביו תל אביב הם בעצם האפקט, בעיקר שימוש בעיתונות. מספיק שיש בעיתון איזה שהוא אזכור שקושר בין הפרויקט לבין הגברת אתה מקבל את האפקט. הרי אתה רוצה את המודעות של מגורי הגברת בפרויקט, אם זה נשאר סודי לא השגת כלום. בדר"כ זה חשיפה בעיתונות מפה לאוזן."

זאת ועוד, הגם שלא נחתם חוזה פרסום המסדיר את פרסום הפרויקט על ידי המערערת (הודעת חבס ש' 46-47), מסרה גב' קציר כי אלמלא ניתן אישור לפרסום דבר מגוריה של המערערת במגדלי YOO, קבוצת חבס לא הייתה "מגשרת על הפער" בין הסכום שדרש בעל הדירה לבין הסכום שמשפחת רפאלי הייתה מוכנה לשלם עבור שכירת הדירה (הודעת קציר ש' 120-126). למותר לומר כי יש להניח שהמערערת, אשר מתן זכות השימוש בשמה הוא נכס יקר ערך עבורה ואין ספק כי בשגרה היא אינה מתירה את עשיית השימוש בו ללא כל תמורה, הייתה ערה היטב לתועלת המופקת מקשירת שמה לפרויקט מגורים.

130. סבורני כי בנסיבות העניין, וגם אם אין מדובר באישור מפורש שניתן לקבוצת חבס לעשות שימוש בשמה של המערערת לצורך קידום הפרויקט, אלא בהבנות בלבד, או אפילו רק בהסכמה שבשתיקה הנלמדת מכך שמשפחת רפאלי לא מחתה על השימוש שנעשה בשמה של המערערת לצורך קידום הפרויקט, די בכך כדי להעביר את הנטל למערערת לסתור את טענת המשיב לפיה יש לראות בסכום ששולם כתוספת לדמי השכירות, כהכנסה מפרסום או מיחסי ציבור.

131. אבהיר בהקשר זה כי אף אם אצא מנקודת הנחה, כטענת המערערת, שהמדובר בתשלום מופרז עבור דמי שכירות בהתחשב בשווי השוק של השכירות באותה תקופה

ובאותו אזור, אין חולק כי סכום זה שולם בפועל, והדעת נותנת, כאמור, כי החברה לא "התנדבה" לשלמו ללא כל תמורה, כעולה במפורש מדברי קציר בהודעתה, ש' 61-62 : **"לא היינו מוכנים להשלים פער עבור מישהו שאינו מביא ערך מוסף משמעותי לפרויקט"**. המערערת, מצידה, לא הציעה כל הסבר חלופי מוכח לתשלום משמעותי בסך של 190,000 ש"ח לטובת שכירת הדירה שהועמדה לרשותה במהלך שהותה בארץ באותה התקופה.

132. אשר לדירה במגדל W, הרי שהחברה היזמית, קנדה ישראל, התחייבה לשאת במלוא עלויות שכר הדירה למשך 3 שנים, כעולה מההסכם שנכרת בינה לבין ציפי רפאלי ביום 25.10.2010 (ההסכם צורף כנספח להודעת ברק רוזן, נספח 1 לקלסר 4 לתצהיר המשיב). מאחר שתקופת השכירות החלה ביום 1.11.2010, הרי שהסכום הרלוונטי לשנות המס בערעור הוא 20,000 ש"ח וזאת בגין תשלום שני חודשי שכירות מתוך מלוא תקופת השכירות. יש לציין כי האמור בהסכם זה עומד, לכאורה, בניגוד לאמור בהסכם השכירות שנחתם בין בעל הדירה, מר שלמה איליה, לבין ציפי רפאלי באותו היום ממש, ובו נקבע כי תמורת השכירות תשולם על ידי השוכר (ציפי רפאלי) למשכיר (שלמה איליה), באמצעות שיקים, שיק אחד עבור כל שלושה חודשי שכירות מראש (סעיף 5 להסכם שצורף כנספח להודעת משה איליה, נספח 9 לקלסר 6 לתצהיר המשיב). לא הוברר הטעם לעריכת ההסכמים באופן זה, ועל שום מה, למשל, לא נחתם הסכם במישרין בין בעל הדירה לבין חברת קנדה ישראל, לפיו האחרונה תשכור את הדירה עבור משפחת רפאלי.

133. על נקודת מבטה של החברה המשלמת, סיפר מר ברק רוזן, מנהל חברת קנדה ישראל, בציינו כי במסגרת ההסכמות על מכירת הדירה בפרויקט "בלו", הוא היה נאות לשלם את דמי השכירות בגין הדירה במגדל W בכדי לקשור את המערערת לפרויקט ובכך לתרום למיתוגו. ראו לעניין זה דבריו בהודעתו מיום 24.2.2016, נספח 1 בקלסר 4 לנספחי תצהיר המשיב, ש' 483-489 :

"בעסקה שסגרנו בבלו סוכם שחלק מתנאי העסקה שהיא, ציפי, תקבל זירה לשכירות, ושבר שגרה עכשיו בפרויקט יו כשהיא בארץ, תעבור לחברת קנדה ישראל וזה התאים לי כי אני מסתכל על המיתוג. אמנם לא עשינו פרסום. מדי פעם שהיא באה לארץ וגרה בפרויקט טאואר. אנחנו שילמנו 10 או 12 אלף ש"ח בחודש, וזה התאים לנו, ואני ראיתי את זה כדבר טוב. גם אם בר לא הרוכשת בפרויקט בלו, עדיין אני נהנה מזה שהיא גרה בשכירות בבניין שלי, וגם מכרתי זירה בבלו וקיבלתי כסף, אז אני נהנה מהכל - עשיתי בהתנדבות."

134. לטענת המערערת הענקת הדירה השכורה במגדל W נעשתה בקשר לרכישת הדירה בפרויקט בלו. לצד זאת ברור כי משפחת רפאלי הייתה ערה לשימוש שעשתה חברת קנדה ישראל בשמה של המערערת לצורך קידום מגדל W (ראו עדות ציפי רפאלי, ע' 125 ש' 28-32 וכן ע' 128 ש' 7-8 וכן ש' 17-27). כמו כן, לא ניתן כל הסבר לכך שההסכם לרכישת הדירה בפרויקט בלו נחתם כחצי שנה לאחר חתימת הסכם השכירות במגדל W, וכי לא נקבע תנאי לפיו תשלום דמי השכירות על ידי חברת קנדה ישראל, תלוי בחתימת הסכם הרכישה בפרויקט "בלו".

הנה כי כן, מימון מלוא שכר הדירה של המערערת בסך של 20,000 ש"ח, לחודשים נובמבר - דצמבר בשנת המס 2010, לא נעשה בלא תמורה. מנקודת מבטה של חברת קנדה ישראל קשירת שמה של המערערת למגורים במגדל הוא בעל ערך שיווקי. משלא הביאה המערערת ראייה לסתור את האמור, ומשעה שלא מצאתי לקבל את טענתה לפיה תשלום דמי השכירות על ידי חברת קנדה ישראל עבור הדירה במגדל W, נעשה ללא ידיעתה (ראו עדות המערערת עמ' 479 ש' 9-33), טענה שלא הוכחה ואף מנוגדת לשכל הישר, הרי שהמסקנה המתבקשת היא כי מדובר בהכנסה של המערערת מפרסום ויחסי ציבור.

135. בשולי הדברים, אך לא בשולי העניין, אעיר כי הצדדים, כנראה בשל המשמעות הכספית הנמוכה יחסית, לא מצאו לנכון להקדיש בסיכומיהם תשומת לב רבה לסוגיה העקרונית הנוגעת למיסוי טובות הנאה בדמות הטבות כלכליות והנחות שונות, בתמורה למתן זכות לעשות שימוש בשמו של אדם מוכר, אם באופן מפורש ואם באופן משתמע (מה שמכונה "הנחת סלב"). ברי כי מדובר בסוגיה שקיימות לה השלכות רחב משמעותיות, הראויה להיבחן בצורה יסודית. בחינה שכזו תכלול שקלול של נתונים רבים, בהם - סוג הנכס או השירות שבענייננו ניתנת ההטבה ושווי; גובה וטיב ההטבה או ההנחה; היקף ואופי השימוש בשמו של הידוען ותקופת השימוש; קיומו של הסכם, בכתב או בעל פה, והתנאים שנקבעו במסגרתו, ככל שנקבעו; ההבנות הקונקרטיות שהושגו בין הצדדים, אם ככל שהיו. סוג ההבנות, כגון הסכמה בשתיקה או ציפייה מצד נותן ההטבה שמקבל ההטבה לא ימנע בעדו לקשור את שמו לנכס או לשירות; האם מדובר בהסדר ספציפי המיוחד לידוען מסוים דווקא או הסדר הנוגע לידוענים אחרים; ועוד. סוגיות אלו ונוספות יש להותיר לעת מצוא. בנסיבות ענייננו, די בכך שהמערערת לא עמדה בנטל לסתור את המסקנה הנובעת מהראיות שהוצגו בהקשר זה על ידי המשיב, כדי לחייבה במס בגין אותן הכנסות מעסק או ממשלח יד שלא דווחו על ידה.

סוף דבר

136. דין ערעורה של המערערת להידחות.

נוכח היקף ההתדיינות בערעור זה המערערת תשלם את הוצאות המשיב בסך כולל של 120,000 ש"ח שישולמו בתוך 45 יום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

137. אשר לפרסום פסק הדין - ההליך דנן התקיים בדלתיים סגורות, כמצוות המחוקק בסעיף 154(ג) לפקודה, וזאת במטרה לאפשר לנישומים למסור מידע מלא בעניינים הנוגעים לעסקיהם והכנסותיהם בלא לחשוש מגילוי סודות מסחריים, עסקיים או אישיים והכל מתוך מטרה להגיע לשומת מס אמת.

במסגרת החלטתי מיום 11.8.2016 קבעתי כי בבוא העת, בטרם יפורסם פסק הדין, תינתן הזדמנות הולמת לצדדים לטעון טענותיהם באשר לאיזון הראוי בין הזכות לפומביות ההליך השיפוטי והכלל הנובע ממנו לפיו פסקי דין יפורסמו, לבין זכותה של המערערת לפרטיות בעניינים הנוגעים לחייה האישיים.

לפיכך, פסק הדין לא יפורסם אלא רק לאחר עשרה ימים מיום חתימתו, כאשר שמורה לצדדים בתוך אותו מועד זכות להגיש בקשות בעניין פרסומו של פסק הדין.

המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, ה' בניסן תשע"ט, 10 באפריל 2019, בהעדר הצדדים.

(-) שופט