

תושבות יחיד – מרכז החיים אינו בהכרח משחק סכום אפס

הכותבים: רו"ח סאלי חדד גליבטר ורו"ח גדי אלימי-ארצי, חיבה, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 1.6.2026 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין **חיים צח נ' פקיד שומה למפעלים גדולים**, אשר עסק בשאלת תושבותו של המערער בשנות המס 2009 – 2017.

מעבר להכרעה הקונקרטית בעניינו של המערער, פסק הדין כולל דיון מקיף במבחן מרכז החיים ומחדד סוגיות עקרוניות הנוגעות למשמעות חזקות הימים, משקל התא המשפחתי, מבחן בית הקבע, מרכז האינטרסים הכלכליים ואף האפשרות לקיומם של שני מרכזי חיים במקביל.

המערער, איש עסקים ישראלי שפעל במשך עשרות שנים בניגריה, טען כי עזב את ישראל כבר בשנת 1985, תחילה לאנגליה ובהמשך לניגריה, וכי במהלך שנות המס שבמחלוקת לא היה תושב ישראל ולחלופין, היה תושב ישראל במעמד של תושב חוזר ותיק.

מנגד, פקיד השומה טען כי תושבותו הישראלית מעולם לא נותקה וכי הוא נותר תושב ישראל לאורך כל השנים.

חשוב לציין כי לאורך כל התקופה רעייתו ובנותיו התגוררו בישראל וכי כמעט בכל שנות השומה שהה המערער בישראל למעלה מ-230 ימים בכל שנה.

כמו כן, המערער לא הוכיח כי הוא מגיש דוחות ומשלם מס בניגריה או במדינה אחרת.

ממסמכים שצרף המערער, עלה כי תשלום המס מבוצע כניכוי מס במקור בגין דמי ניהול בלבד בסכומי מס זניחים.

המערער טען כי מרכז חייו מצוי בניגריה, שם מצויים עסקיו, קשריו החברתיים, מעמדו הציבורי, רופאיו והגשמתו האישית והמקצועית.

עוד נטען כי הדירה בישראל שימשה את רעייתו ובנותיו בלבד, וכי הוא עצמו אינו אלא אורח בעת ביקוריו בארץ, כך שאין לראות בדירה זו "בית קבע".

בנוסף, טען כי בני הזוג היו למעשה פרודים במשך שנים ומשכך אין לייחס למקום מגוריה של רעייתו משקל מיוחד בבחינת מרכז חייו.

לשיטתו, עיקר האינטרסים הכלכליים שלו מצויים בניגריה, והביקורים התכופים בישראל נבעו בעיקר מרצונו לשמור על קשר עם בנותיו ובשל מצבים רפואיים מיוחדים של מי מבני משפחתו.

פקיד השומה, לעומת זאת, טען כי מתקיימות בעניינו של המערער חזקות הימים הקבועות בהגדרת "תושב" שבסעיף 1 לפקודה, וכי אף במישור המהותי מכלול הזיקות מצביעות על כך שמרכז חייו נותר בישראל. בין היתר הודגש כי המערער שהה בישראל בתדירות גבוהה ביותר, ולא נעדר ממנה לתקופות ממושכות. כן נטען כי בתי המגורים בישראל עמדו לרשותו באופן קבוע, כי הוא ניהל קשר זוגי רציף עם רעייתו, כי משפחתו הקרובה נותרה בישראל וכי החזיק במדינה חשבונות בנק, רכבים, מספר טלפון ישראלי, כרטיסי אשראי, מנויים למוסדות תרבות וספורט ואף קיבל שירותים רפואיים והשתתף בפעילות פוליטית.

בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי המערער לא הצליח לסתור את חזקות התושבות וכי מרכז חייו נותר בישראל.

פסק הדין שב ומזכיר כי מבחן התושבות בדיון הישראלי מבוסס בראש ובראשונה על מבחן **"מרכז החיים"**, הבוחן את מכלול קשריו האישיים, המשפחתיים, החברתיים והכלכליים של הנישום, לצד חזקות ימי השהייה הקבועות בסעיף 1 לפקודה. עם זאת, חשיבות חזקות הימים אינה נעוצה בהכרח בתוצאה הסופית, אלא בשאלת נטל הראיה.

גם כאשר מתקיימות חזקות הימים, אין מדובר בחזקה חלוטה, וכפי שנקבע בעבר בעניין ספיר, ניתן להרים את נטל הראיה ולהוכיח כי מרכז החיים מצוי מחוץ לישראל, אף כאשר מספר ימי השהייה בישראל גבוה ואף כאשר התא המשפחתי נותר בישראל (ראה לעניין פסק דין ספיר במבזק [om 546](#)).

פסק הדין מדגיש כי החשיבות אינה נובעת רק ממספר ימי השהייה בישראל, אלא גם **מתבנית השהייה ומן התדירות**. בית המשפט מעניק משקל לכך שהמערער הגיע לישראל בממוצע למעלה מחמש עשרה פעמים בשנה ולא נעדר ממנה לתקופות ממושכות.

הציפייה היא כי מי שטוען שמרכז חייו במדינה זרה, ישהה בפועל חלק משמעותי מזמנו באותה מדינה באופן התואם את אורח החיים הסביר של תושב שאכן מרכז חייו מצוי בה.

עוד מבהיר בית המשפט כי כאשר נישום מבקש להסביר שהייה ממושכת בישראל בנסיבות מיוחדות, כגון טיפול בבן משפחה חולה, אין די בטענה כללית. נדרש להראות כי אכן חל שינוי בדפוס השהייה ביחס לשנים קודמות או מאוחרות יותר, ואף להציג ראיות לכך שהטיפול בבן המשפחה אכן בוצע בפועל. קשה לטעון כי אירוע נקודתי חייב שהות ממושכת בישראל כאשר דפוס השהייה נותר למעשה ללא שינוי.

פסק הדין שב ומדגיש את משקלו הרב של **המבחן המשפחתי**, אשר בפסיקה אף הוכר פעמים רבות כבעל עדיפות על פני המבחן הכלכלי.

יתרה מכך, בית המשפט אינו מסתפק בבחינת המשפחה הגרעינית בלבד, אלא בוחן גם את הקשרים עם המשפחה המורחבת. על אף טענת המערער כי הוא ורעייתו היו פרודים במשך שנים, התרשם בית המשפט כי למרות אורח החיים הייחודי שניהלו בני הזוג, הם המשיכו לקיים קשר זוגי ומשפחתי הדוק, לנהל משק בית משותף ולחלוק חיי משפחה.

בהיבט הכלכלי, מדגיש פסק הדין כי **מרכז האינטרסים הכלכליים** הוא מבחן חשוב, אך אינו מבחן מכריע. מקור ההכנסה לבדו אינו "צובע" את כלל מרכז חייו של הנישום.

בית המשפט מבחין בין מקום עיסוקו הרגיל לבין מרכז האינטרסים הכלכליים שלו.

במסגרת האחרונה נבחנת לא רק השאלה היכן מופקת ההכנסה, אלא גם היכן מצויים הנכסים, היכן מנוהל ההון והיכן "שומר" האדם את עושרו. במובן זה, קיימת ציפייה כי מי שטוען שניתק את תושבותו מישראל, לא ימשיך לנהל את מלוא חייו הפיננסיים דווקא בישראל.

בית המשפט ייחס משקל לכך שהמערער החזיק את עיקר חשבונות הבנק שלו בישראל ולא עשה שימוש משמעותי בחשבונותיו בניגריה. עם זאת, ניתן לתהות האם כאשר מדובר במדינות כגון ניגריה, שבהן אין זה מקובל בהכרח להחזיק את עיקר ההון במערכת הבנקאית המקומית, אין מקום לבחון את הדברים בהקשרם הכלכלי והמסחרי המתאים.

משקל משמעותי ניתן גם להצהרותיו של הנישום. לא רק הצהרות שנמסרו לרשות המסים, אלא גם הצהרות שניתנו לגופים אחרים.

כך, בית המשפט ייחס חשיבות לכך שהמערער הצהיר באופן אקטיבי בפני המוסד לביטוח לאומי כי מרכז חייו בישראל, ואף דיווח כי שב לנהל משק בית משותף עם מי שלצורכי מס הוצגה כפרודתו.

פסק הדין מדגיש את החשיבות שבאחידות הגרסאות כלפי כולי עלמא.

בהקשר זה, מתחדדת גם השאלה האם עצם הדיווח כתושב מס במדינה זרה ותשלום מס בה מהווים אינדיקציה לכך שמדובר במדינת התושבות, כפי שעלה בעבר בפסיקה, כגון בעניינה של בר רפאלי (ראה במבזק [om 783](#)). אמנם, אין מדובר במבחן מכריע או אף בכזה הקיים בחוק, אולם ברי כי מבחן זה הפך לבעל משקל רב בבחינת תושבותו של יחיד.

סוגיה מעניינת נוספת נוגעת למבחן **בית הקבע**.

בית המשפט שב ומבהיר כי עצם קיומו של בית קבע בישראל אינו שולל קיומו של בית קבע גם במדינה אחרת. בית קבע אינו מושג בלעדי, ותפיסה זו עולה בקנה אחד עם מבחני שובר השוויון באמנות המס, אשר יוצאים מנקודת הנחה שאדם עשוי להחזיק בית קבע ביותר ממדינה אחת.

מעניין במיוחד כי בית המשפט קיבל את הטענה שיש להשוות בין הזיקות לישראל לבין הזיקות למדינה הזרה, אולם דחה את המסקנה כי השוואה זו מובילה בהכרח למרכז חיים אחד ויחיד.

לדברי בית המשפט, במציאות המודרנית ייתכנו אף מקרים – גם אם אינם שכיחים – שבהם לאדם שני מרכזי חיים מקבילים בעלי עוצמה דומה.

כך למשל, כאשר אדם מחלק את זמנו באופן כמעט שווה בין שתי מדינות, מחזיק בתי קבע בשתיהן ומנהל בשתיהן שגרת חיים מלאה.

בית המשפט אף מציין כי עצם קיומם של מבחני שובר השוויון באמנות המס מלמד כי האפשרות לקיומם של שני מרכזי חיים אינה זרה לדיני המס.

דברים אלו משתלבים גם עם קביעת בית המשפט העליון בעניין חסארמה (ראה מבזק [om 966](#)) שם עלתה האפשרות של קיומם של שני מרכזי חיים.

לבסוף, חשוב להדגיש כי עמדת בית המשפט, כעמדת רשות המיסים, הינה כי בחינת התושבות אינה נעשית במנותק לכל שנת מס בנפרד.

שנים קודמות ושנים מאוחרות, גם אם אינן חלק משנות השומה, מקרינות על התמונה הכוללת. בית המשפט מבקש לאתר דפוסי חיים מתמשכים ולא אירועים נקודתיים בלבד.

התייחסותנו

ראשית, נדגיש כי אי הבאת אישור תושבות לצרכי מס בניגריה, ואי הגשת דוחות לצרכי מס במדינה זו – עמד למערער לרועץ.

אנו סבורים כי אישור תושבות לצרכי מס, הגשת דוחות מס כתושב, ותשלום מס בניגריה – לא בהכרח היה הופך את הקערה על פיה, אך היה מהווה משקל סגולי רב לזכותו של המערער.

בסופו של יום, דומה כי המסר המרכזי העולה מפסק הדין הוא כי שאלת התושבות אינה מוכרעת באמצעות מבחן בודד ואף אינה בהכרח משחק סכום אפס.

מקום העבודה, מקור ההכנסה, מספר ימי השהייה, התא המשפחתי, בית הקבע, מקום ניהול ההון, ההצהרות לרשויות ואורח החיים בפועל – כולם נשקלים כחלק ממכלול אחד.

בית המשפט אינו מחפש היכן האדם עובד, אלא היכן הוא חי.

במובן זה, פסק הדין שב ומדגיש כי בהתאם לדין הקיים תושבות היא בראש ובראשונה מבחן איכותי, שמטרתו לאתר את המקום אשר מהווה, מבחינה אובייקטיבית וסובייקטיבית כאחד, את מרכז חייו האמיתי של האדם על כל נדבכיו.