בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 ספטמבר 2015

ע"מ 31489-01-13 קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3

בפני **כב' השופט ה' קירש**

המערער **דוד קניג**
המערער בעצמו

נגד

המשיב **פקיד שומה תל אביב 3**
ע"י ב"כ עו"ד מיכל ריצ'ולסקי
פרקליטות מחוז תל אביב (פיסקאלית)

פסק דין

א. כללי

1. בשנת 2007 מכר המערער מניות בחברה הרשומה בארה"ב שהייתה חברה-אם של חברה תושבת ישראל. לדעת המשיב, מכירה זו הייתה חייבת במס בישראל, מכוח תושבותו הישראלית של מערער בעת המכירה, או לחלופין מתוקף הוראות סעיף 100א לפקודת מס הכנסה אם ייקבע כי המערער חדל להיות תושב ישראל טרם מכירת המניות.

לטענת המערער, הוא כלל לא היה תושב ישראל בתקופה בין 1995 לבין 2012 ועל כן אין הוא חייב במס ישראלי בקשר לעסקת המכר.

2. ייאמר מיד כי עובדות המקרה סבוכות – הן בקשר למצבו המשפחתי של המערער, הן בקשר למקומות המגורים שלו בפועל, והן בקשר לפעילותו העסקית – ומן העדות שנמסרה לא ניתן להרכיב תמונה מלאה ורצופה של קורות המערער. בנוסף לכך, המערער, אשר ייצג את עצמו בהליך זה, לא השכיל להגיש מסמכים ותיעוד לגבי עניינים רבים שהועלו על ידיו, כך שעדותו בעל פה נותרה ללא תימוכין בכתב וגם דבר זה הקשה על הרכבת התמונה העובדתית לאשורה.

ב. עסקת מכירת המניות

3. בחודש נובמבר 1999 השקיע המערער בחברה אמריקאית בשם CastUP Inc. (**"החברה הנמכרת"**). החברה הנמכרת החזיקה במלוא הון המניות של חברת קאסטאפ ישראל בע"מ.

http://www.CapiTax.co.il/Attachments/31489-01-13.pdf

4. המניות בחברה הנמכרת נמכרו על ידי המערער במסגרת עסקה שנערכה בחודש אוגוסט 2007. בפועל התמורה בגין המניות התקבלה בידי המערער בשני תשלומים – אחד בשנת 2007 (הרוב) ואחד בשנת 2008 (היתרה).

5. התשלום הראשון (על סך 1,994,234 ש"ח) היה שקול לכ-460,000 $ לפי שער החליפין באוגוסט 2007 ואילו התשלום השני (על סך 175,896 ש"ח) היה שקול לכ-50,000 $ לפי שער החליפין באוגוסט 2008 (הסכומים מוצגים בעיגול).

6. לפי הסבריו של המערער, הוא השקיע 125,000$ ממקורותיו לשם רכישת המניות בשנת 1999 (עמוד 11 לפרוטוקול הדיון, שורה 33, עד עמוד 12, שורה 4).

ג. <u>תמצית עמדות הצדדים</u>

7. עמדתו של המערער פשוטה: הוא עזב את ישראל בשנת 1995 ולא חזר עד לשנת 2012 ובמהלך כל התקופה האמורה מרכז חייו היה בארצות הברית, כך שאין כל בסיס לחייבו במס בגין מכירת מניות החברה הנמכרת (שהיא חברה אמריקאית, כאמור).

8. הן בצו שהוצא על ידי המשיב לפי סעיף 152 לפקודה והן בנימוקי השומה אשר הוגשו מטעמו בהליך זה, טען המשיב כי המערער היה תושב ישראל, כמשמעות מונח זה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, **בעת מכירת המניות**. רק לחלופין נטען כי יש לראות את המערער כתושב ישראל עד סוף שנת 2006 ולהפעיל לגביו את הוראות סעיף 100א לפקודה בשל הפסקת התושבות במועד זה. טענה חלופית זו מביאה לחיוב במס של 92% מהרווח שהופק ממכירת המניות (על בסיס ליניארי), על פי חישובי המשיב.

9. רק במסגרת הסיכומים שהוגשו מטעמו בערעור זה ולאחר שמיעת עדות המערער הפך המשיב את סדר טענותיו והציג כטיעון ראשי את תחולתו של סעיף 100א לפקודה – על פי מועד ניתוק תושבות בתאריך 18.12.2006 – והעלה כטיעון חלופי בלבד את היותו של המערער תושב ישראל עדיין בעת מכירת המניות באוגוסט 2007.

ד. <u>תושבות בישראל</u>

10. המונח "תושב ישראל" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כדלקמן:

"'תושב ישראל' או 'תושב' –

(א)לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

(2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -

(א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;

(ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;

לענין פסקה זו, 'יום' - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה..."

11. בנוסף, מכוח סעיף 1 לפקודה הותקנו תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שיראו אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006, הקובעות, בין השאר, מתי **לא** יראו אדם יחיד כתושב ישראל למרות שמתקיימים בו לכאורה כל יסודות ההגדרה ("**תקנות החריגים**").

12. מהפסיקה המצטברת בנושא תושבות לצורכי מס נלמדים עקרונות ומבחני עזר המשמשים לקביעת מקום מושבו של אדם בהתאם למבחן העל: מרכז החיים. הדברים מופרים ואין טעם לחזור עליהם באריכות כאן (וראו לדוגמה **ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה**, פורסם ביום 29.12.2005; **ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר**, פורסם ביום 20.5.2014).

הקושי נעוץ כמובן **ביישום המעשי** של הכללים בנסיבות עובדתיות מסוימות, בייחוד במקרה כגון זה, כאשר התמונה הינה מורכבת ומתאפיינת בשינויי מקום תכופים, כפי שניווכח בהמשך.

13. אסתפק אפוא ב"תזכורת" קצרה זו: תפקידו של המושג "תושב" הוא להבדיל בין מי שחייב במס ישראלי על כלל הכנסותיו בעולם לבין מי שחייב במס ישראלי רק על הכנסות שמקורן בישראל ואף זאת בכפוף להוראות האמנות למניעת מסי כפל. בבסיס אבחנה זו מונחת התפיסה כי מי שבאופן רגיל צורך את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי המדינה (כגון בטחון, שיטור, בריאות, חינוך, תחבורה, תקשורת והגנה על הסביבה) חייב להשתתף במימון עלות השירותים האמורים באמצעות מערכת המס. לא די בהיעדרות קצרה מן המדינה על מנת להסיר חובה זו, כשם שלא די בנוכחות מזדמנת של אדם זר במדינה כדי לחייבו להשתתף בנשיאה בעול.

14. כפי שצוטט לעיל, הגדרת המונח "תושב ישראל" כוללת שתי חזקות חלופיות – הניתנות לסתירה – המבוססות על מניין ימי השהייה של אדם בישראל. נציג כאן את מספר ימי שהיית המערער בישראל בשנים הנוגעות לעניין הנדון (הנתונים עצמם אינם שנויים במחלוקת בין הצדדים):

1999 - 262
2000 - 250
2001 - 257
2002 - 294
2003 - 360
2004 - 236
2005 - 83
2006 - 212
2007 - 72
2008 - 78

15. מתבקשות ממניין הימים הנ"ל המסקנות הבאות:

א. המערער מוחזק לכאורה כתושב ישראל בשנים 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004 ו-2006, וזאת מכוח חזקת 183 הימים.

ב. המערער מוחזק לכאורה כתושב ישראל בשנת 2005 מכוח חזקת 425 הימים (בספירה יחד עם השנים 2004 ו-2003).

ג. המערער איננו מוחזק כתושב ישראל לגבי השנים 2007 (שהיא שנת מכירת המניות כזכור) ו-2008.

16. כאמור, המערער עומד על כך שמרכז חייו, בייחוד מבחינה כלכלית ועסקית, היה בארה"ב במשך **כל** התקופה הנ"ל. לפי גרסתו, רק בשל נסיבות ואילוצים אישיים ומשפחתיים שונים היה עליו לשהות בישראל פרקי זמן ממושכים בשנים מסוימות, אולם מרכז חייו לא הועתק לישראל בשל כך.

ה. <u>השתלשלות האירועים</u>

17. כפי שהמערער עצמו הטעים, סיפור חייו היה "**מאוד קופצני ברוב השנים, כי היו כל מיני דברים אישיים עסקיים, חלקם לא קלים**," (עמוד 9, שורות 24-23), וכן "**[ה]תמונה לא שגרתית, קופצנית, אבל זה מה שהיה**" (עמוד 16, שורה 24).

18. ככלל התרשמתי כי עדותו של המערער בבית המשפט הייתה כנה ואמינה והיא נמסרה ללא סתירות מהותיות. יחד עם זאת, נותרו בסופו של דבר סימני שאלה מסוימים, כפי שיפורט בהמשך, וכאמור המערער לא היה מסוגל לתמוך חלק מאמירותיו במסמכים ותיעוד.

<u>עד שנת 1995</u>

19. המערער נולד בישראל בשנת 1948. לפי דבריו הוא למד באוניברסיטת תל אביב ועסק "מאז ומתמיד" בתחום פיתוח תוכנות. המערער נישא והתגרש ארבע פעמים (והדברים מובאים כאן בשל נגיעתם לסוגיית התושבות):

א. המערער התגרש מאשתו הראשונה בשנת 1983. מהנישואין הראשונים נולדו שני ילדים (בשנת 1977 ובשנת 1979).

ב. המערער נישא לאשתו השנייה בשנת 1986 והתגרש ממנה עוד באותה שנה.

ג. בשנת 1992 נישא המערער לאישה שלישית ששמה טל. לטל הייתה בת מנישואין קודמים (ילידת 1984). למערער ולטל נולדו שתי בנות: אליענה בשנת 1992 וליה בשנת 1994. טל והמערער התגרשו בשנת 1999.

ד. המערער נישא לאשתו הרביעית, ששמה שרון, בשנת 2000 והתגרש ממנה בשנת 2010. מנישואין אלה לא נולדו ילדים.

20. בעדותו הזכיר המערער תקופות מגורים קודמות בחוץ לארץ במהלך שנות ה-80, הן בארה"ב (עמוד 17, שורה 16 עד שורה 18) אך בעיקר בשוויץ ובגרמניה (עמוד 17, שורה 15 ; עמוד 19, שורה 5 ; עמוד 23, שורה 29).

21. לפי דברי המערער, עסקיו באירופה באותה תקופה הוכתרו בהצלחה כלכלית:

> **"יצא לי להיות כמה שנים באירופה וההכנסות והכספים שעשיתי – עשיתי באירופה."**
>
> ...
>
> **"שנת 90' הייתה הצלחה, גרתי אז בשוויץ כמה שנים, התוכנה שלי רצה עם הבנקים השווצריים..."**. (עמוד 10, שורות 3-2 ; שורות 23-24).

22. נראה כי בתחילת שנות ה-90 המערער שב לישראל וישב בה מספר שנים.

23. כאמור, המערער נישא לטל בשנת 1992 ושתי הבנות המשותפות שלהם נולדו ב-1992 וב-1994. המשפחה גרה ברחוב שז"ר 31 בהרצליה פיתוח בבית בבעלותם.

<u>משנת 1995 עד שנת 1999</u>

24. בשנת 1995 עברה המשפחה (המערער, טל ושלוש הבנות) לניו יורק מסיבות הקשורות לעסקי המערער בתחום פיתוח תוכנות. תוך זמן קצר נרכשה דירה גדולה בניו יורק, ברחוב Central Park West. הבית בהרצליה פיתוח נשאר בבעלותם.

25. בשנת 1996 המערער רכש חברה אמריקאית קיימת בשם EBS, וחברה זו הייתה מקור פרנסה הן למערער והן לאשתו דאז, טל. עולה מן העדות (וממוצג **מע/1**) כי חברה זו הייתה פעילה עד שנת 1999.

26. דומה כי לא קיימת מחלוקת בין הצדדים כי מרכז חייו של המערער בשנים הראשונות לאחר המעבר לניו יורק היה בארה"ב ולא בישראל.

27. במהלך שנת 1997 טל והמערער נפרדו וטל חזרה לישראל עם שלוש הבנות. המערער נשאר בארה"ב והמשיך להתגורר בדירה ברחוב Central Park West. טל שכרה דירה ברמת אביב ג' אחרי שובה ארצה:

> **"ת. ... היא גרה קצת אצל אמא שלה, אצל חברים, וכעבור חודשיים שכרנו דירה ברמת אביב ג' ושם היא גרה.** " (עמוד 11, שורות 8-9).

ככל הנראה טל והבנות אף התגוררו פרק זמן קצר בבית בהרצליה פיתוח.

28. בסמוך למועד הפירוד מטל, הכיר המערער אישה אחרת, שרון, שהיא אזרחית ישראלית שגרה אז בניו יורק. לשרון הייתה דירה ברחוב ה-66. המערער נישא לשרון בשנת 2000. הוא העיד כי הבית ברחוב Central Park West נמכר בשנת 2000 וכי בהמשך, "כל השנים" לדבריו, הוא התגורר עם אשתו הרביעית שרון בדירה שלה ברחוב ה-66 בניו יורק.

<u>משנת 1999 עד שנת 2005</u>

29. אולם נראה כי שנת 1999 – שנת הגירושין מטל – הייתה נקודת מפנה לפחות מבחינת מידת נוכחותו של המערער בישראל. בהסכם הגירושין בין טל לבין המערער, מיום 17.3.1999 **(מש/1)** נקבע כי הילדות יישארו במשמורת משותפת של בני הזוג, מקום מגוריהן של הילדות יהיה באזור גוש דן, מרכז חייהן יהיה בישראל וכי המערער מתחייב לקחת חלק פעיל בגידולן (סעיפים 3(א), (ד), (ו) ו-(ז) להסכם הגירושין).

והנה מספר ימי השהייה של המערער בישראל בשנים הבאות הוא גבוה לכל הדעות: בין השנים 1999-2004 הממוצע השנתי היה **276.5 ימים**, דהיינו כ-76% מהזמן נכח המערער בישראל באותן שנים.

30. הנוכחות הרצופה בישראל באותה תקופה – אשר המערער מתאר כ"ביקורים" - מעלה סימן שאלה לגבי טיב מערכת היחסים ששררה בין המערער לבין שרון. המערער הסביר כי שרון לא רצתה לחזור לישראל לגור:

> **"באנו לכמה ביקורים בארץ קצרים, אז היא אמרה שלא מתאים לה, המשכנו לגור בניו יורק, היא גרה המון שנים בארה"ב, היא ישראלית במקור."** (עמוד 13, שורות 15-16).

אולם, מרבית הזמן המערער עצמו היה בישראל דווקא.

31. קיימת אי בהירות גם לגבי מקום מגוריו של המערער בישראל בין השנים 1999-2004. כאמור, עם שובה לישראל, טל שכרה דירה תחילה ברמת אביב ג' ובהמשך הייתה בהרצליה פיתוח, אך נראה כי לאחר מכן טל רכשה דירה בשכונת בבלי:

> "**במסגרת הגירושין היא קנתה דירה בישראל, בשכונת בבלי**" (עמוד 13, שורה 23).

32. הבית בהרצליה פיתוח הושכר לצדדים שלישיים ודמי השכירות הופקדו בחשבון הבנק של המערער בישראל. הבית נמכר בשנת 2003.

33. המערער סיפר על דירה ברחוב יוסף פעמוני בתל אביב שנשכרה בשנת 2001 על ידי שרון ועל ידיו:

> "**ש. נכון שבשנת 2001 גרת ברח' פעמוני 10 בת"א.**
> **ת. בתחילת 2001 עם שרון. ציינתי את זה. זו לא דירה בבעלותי, זו דירה ששרון שכרה. שנינו שכרנו.**
> **ש. עד מתי גרת ברח' פעמוני?**
> **ת. עד סוף או אמצע 2002, היינו בארץ שנינו, או שהיא או שאני, השתמשנו בזה, זה היה קרוב לאיפה שהילדות גרו, הן גרו בבלי, וכל פעם שהגעתי הייתי קרוב אליהן...".**
> (עמוד 22, שורות 19 עד 21; שורות 26 עד 28).

34. לא ברור היכן לן המערער בישראל בשנים 1999 ו-2000 (עד לשכירת הדירה ברחוב פעמוני) או בשנים 2003 ו-2004 (אחרי תום השכירות ברחוב פעמוני). לגבי תקופה אחרונה זו העיד המערער:

> "**... גרתי חלק מהזמן אצל הבן הגדול, הייתי אצל חברים תקופה לא קטנה, שיש להם יחידת דיור בבית שלהם ברמת גן, וחלק מהזמן, פעם בחודש ופעם בכמה שבועות שכרתי דירה זמנית.** " (עמוד 13, שורות 31 עד 33).

35. כאשר המערער שהה בארה"ב באותן שנים (שהייה אשר תפסה כאמור כרבע מזמנו בתקופה זו) הוא התגורר בדירתה של שרון ברחוב ה-66 (עמוד 13, שורה 13; מע/1).

36. גם באשר לפעילותו העסקית באותה תקופה התמונה איננה ברורה. כזכור, חברת EBS הפסיקה את פעילותה בשנת 1999. מרבית הזמן המערער ישב, פיזית, בישראל. כך הוא העיד:

"עסקתי בעיקר בנסיונות לקדם את המוצר הקודם שלי, נפגשתי עם חברות תוכנה בארה"ב, ביצעתי כמה עדכונים בחברה [בתוכנה? – ה.ק.], ולפחות תקופה לא קטנה היו לי אמצעים לחיות על הרזרבות. המשכתי בנסיונות למצוא משקיעים או שותפים לתוכנה הקודמת. התעסקתי בנושא של סטארט אפים. למצוא משקיעים, שותפויות עיסקיות סטארט אפ ישראלים עם חלק מארה"ב. חברה אחת מסינגפור. התקשרתי עם חברה בארץ שהתעסקה עם זה. השקעתי בזה כסף והפסדתי את כולו, חברה בשם... "טכלינק קישור הייטק בע"מ" חברה ישראלית, הפסדתי שם 150,000 דולר זה היה ב- 2001, 2002, וקצת ב- 2003, זו היתה חברה ישראלית. מבחינה פורמלית הייתי יו"ר. זו הייתה יזמית אחת מסויימת שנראה לי מעניין ההשקעה הזאת, היא היתה לגמרי לא בסדר, והפסדתי את מה שהשקעתי.

ש. תקופות לא מבוטלות היית בישראל, התעסקת עם החברה הזאת.

ת. עזרתי בדיבורים, קשרים, אבל הדבר העיקרי זה להביא קשרים מניו יורק, נפגשתי עם כל מיני חברות, שיכולים להיות מתאימים, עצם העובדה שהייתי בזה בגלל היתרון שלי בניו יורק, שאני יכול להביא את הגופים, כשהבאתי מישהו כזה אבל זה לא היה כמו שצריך.

ש. בתקופות שהיית בארץ, מה עשית בישראל.

ת. חלק מהזמן הייתי עם הילדים, חלק לא קטן עבדתי מול ניו יורק באינטרנט, פקסים, חלק מהזמן לא עבדתי בתקופה הזאת".

(עמוד 15, שורה 26 עד עמוד 16, שורה 9).

37. בנוסף להשקעתו של המערער בחברת טכלינק קישור שהוזכרה לעיל, הוא עמד בקשר עסקי עם חברת ראדא, אם כי לא הובהר מתי קשר זה נוצר והסתיים:

"ת. בראדא לא היו לי מניות. ראדא זו חברה ציבורית שנסחרת בנסד"ק. אני [הייתי] חבר דריקטוריון, והייתי איש הקשר שלהם בניו יורק. הייתי חבר בדירקטוריון במשך כמה שנים. היו לי אופציות בחברה, אבל לא יצא לי מזה כלום. זו חברה שיושבת בארץ, אבל היא חברה אמריקאית. המפעל בבית שאן, משרדים בהרצליה, זו חברה שקיימת גם היום, היא חברת הייטק שייצרה בתחום מערכות מתוחכמות וצבאיות.". (עמוד 24, שורות 14 עד 18).

38. באשר לנסיבות יצירת הקשר בין המערער לבין מייסדי החברה הנמכרת מספר המערער כדלקמן:

> **"היה ליזמים של אותה חברה מיזם קודם שלאורך שנתיים או שלוש דיברתי איתם, לא השקעתי כסף, הם ביקשו שאשקיע, בתקופה שהייתי בארה"ב, זה היה אמור לעבור דרך החברה שלי, ואז בתקופות ההם לא יצא מזה כלום. בשנת 99' פנו אלי היזמים, ואמרו שהם החליטו לעזוב את מקומות העבודה שלהם, היו 3 יזמים ישראליים... שלושתם עשו מיזם קודם של אודיו, וזה הביא מספר גדול מאוד של מנויים בתקופה קצרה מאוד, אבל הם שלושתם היו בחורים צעירים, אולי מוצלחים בנושא מחשבים, אבל פחות בנושא עסקים... הם עשו את זה בתור תחביב.**
> **בשנת 99' פנו אלי שלושת היזמים ואמרתי להם שבביקור הבא שלי בארץ אדבר איתם. דיברתי איתם, הם אמרו לי שהם החליטו לעזוב את מקומות העבודה שלהם, לצאת במיזם של אודיו ווידאו באינטרנט, והגעתי לארץ, בחנתי את מה שהיה להם, וזה היה מרשים ביותר, ברמות גבוהות מאוד, והסכמנו במקום שאשקיע בהם, יוכלו להתחיל את העסק."** (עמוד 11, משורה 21 עד שורה 33).

39. **במש/10**, הכולל את דו"ח המס האמריקאי לשנת 2003 שהוגש על ידי המערער ושרון יחד, משלח ידו של המערער מתואר כ"investor" ועל פני הדברים לא מיוחסת לו בדו"ח זה כל הכנסה מעסק או ממשלח יד באותה שנה.

40. המערער מדגיש כי במשך שנה תמימה – מחודש נובמבר 2002 ועד לחודש נובמבר 2003 – יציאתו מן הארץ **עוכבה** בעקבות סכסוך מזונות עם גרושתו טל. הוגש **מש/7** שהוא הודעת ביטול עיכוב יציאה מן הארץ. לפי הודעה זו מאת לשכת ההוצאה לפועל בתל אביב, צו העיכוב ניתן ביום 5.11.2002 ובוטל לפי החלטת ראש ההוצאה לפועל ביום 5.11.2003.

41. יש להוסיף כי אף לגבי תקופת עיכוב היציאה לא הובהר היכן התגורר המערער בישראל:

> **"ש. איפה התגוררת במהלך העיכוב.**
> **ת. חלק מהזמן עדיין עוד הייתה הדירה בבבלי שאותה החזקתי. הייתי תקופה של פעמיים בחודש במלון ברמת אביב, שרון הגיעה ב- 2003, ואני מדבר על 2002. שרון באה לבקר, וחלק מהזמן הייתי אצל חברים כמו שציינתי קודם . זה גם מסוג הדברים שאני לא יודע מתי זה יגמר".** (עמוד 27, שורה 20 עד שורה 23).

קשה ליישב תוכן תשובה זו עם דברים אחרים שנאמרו על ידי המערער קודם לכן בחקירתו לגבי הדירה ברחוב פעמוני (ראו סעיף 33 לעיל).

42. לגישתו של המערער, אין לזקוף לחובתו, במסגרת בחינת סוגיית התושבות, נוכחות **כפויה** בישראל עקב קיום צו העיכוב. כך העיד המערער:

> **"בשנת 2002, 2003 היו מחלוקות או ריבים מאוד גדולים עם טלי, מסיבות לגמרי לא ענייניות, היא הצליחה להוציא צו עיכוב יציאה נגדי, על בסיס הזוי לגמרי, שאני הולך לברוח ונוטש את הילדות, ושנה שלמה הייתי בארץ בעיכוב יציאה בשל כך. הטילו עלי חובה לשלם 150,000 ₪ כדי לצאת מהארץ ולא היה לי. ובסיום כל הסיפור הזה ממש הוכרחתי על ידי הבנק למכור את הבית בהרצליה במחיר הפסד."**
>
> (עמוד 13, שורות 27 עד 30).

ובהמשך:

> **"ת. טלי הוציאה בגין טענה שלה שהיא פוחדת שאברח מהארץ, לא אשלם לילדות, אזניח אותן וכו'. בהוצאה לפועל כשבא מישהו ואומר מזונות, זה כמו דגל אדום. למרות ששילמתי מזונות, פלוס, פלוס פלוס כל השנים.**
>
> **ש. אז נוצר חוב בגין מזונות.**
>
> **ת. לא היה חוב. רצו ערבות בסך 150,000 ₪ ולא היה לי.**
>
> **ש. מה היתה העילה לעיכוב יציאה מהארץ?**
>
> **ת. החשש שלה שאברח ואפקיר אותה ואת הילדות. למרות שכן שילמתי היא עדיין עשתה את זה. אני שילמתי מעל ומעבר. היא פשוט התנקמה בי."**
>
> (עמוד 26, שורה 30 עד עמוד 27, שורה 4).

נשוב בהמשך לנפקותו של עניין זה.

<u>שנת 2005 ואילך</u>

43. בשנת 2005 קרו שני דברים, וייתכן שצירוף הדברים לא היה מקרי: טלי עזבה את ישראל עם הבנות והמערער צימצם במידה רבה מאד את נוכחותו בישראל (כזכור, במהלך שנת 2005 הוא שהה בישראל במשך 83 ימים בלבד וחזקת התושבות לאותה שנה קמה רק בשל מבחן 425 הימים).

44. נראה כי טלי נסעה לארה"ב בקיץ 2005. המערער העיד כי: "**בשנת [2005] טל מכרה את הדירה שלה... היא מכרה את הדירה ונסעה ללוס אנג'לס עם הילדות**" (עמוד 13, שורות 24-23).

בהמשך נאמר:

> "**ש. נכון שעד אוגוסט 2005 טלי והבנות גרו בישראל.**
> **ת. כן. נכון. אז היא נסעה איתם ללוס אנג'לס.**
> **ש. בשנת 2005 העדת שהן יצאו מישראל, טלי והבנות.**
> **ת. נכון. הבת הגדולה יצאה קודם.**
> **...**
> **בסוף שנת 2005 היא נסעה, אבל עד אז היא הייתה בישראל.**"
> (עמוד 21, שורות 1-2; שורות 25-26; שורה 33).

אכן עיון במרשם הכניסות והיציאות של טל (שהוא חלק מ**מש/11**) מלמד כי כאשר טל יצאה מהמדינה ביום 23.8.2005 לארה"ב היא לא שבה לישראל עד חודש מאי 2009. בהמשך, כך מתברר, טל נסעה למכסיקו על מנת להתגורר שם:

> "**טל אחרי שנה או שנה וחצי עברה למכסיקו, היא החליטה ששם יותר טוב, ואז יצא לי לנסוע לא קצת פעמים למכסיקו.**"

45. נראה אפוא ששנת 2005 הייתה שנת פרשת מים: הילדות עברו עם אמן לחוץ לארץ ואילו המערער החל לשהות רוב הזמן בארה"ב – כפי שהיה בכל השנים לאחר מכן פרט לשנת 2006, אליה אתייחס בהמשך.

46. עוד נמצא כי בסמוך לשנת 2005 חל מפנה מסוים בחייו העסקיים של המערער:

> "**אני בסוף 2004 תחילת 2005 החלטתי להיכנס לפיתוח של תוכנה חדשה, שזה תחום שבחלקו עד היום אני מתעסק בו, ואני תולה בו תקוות גדולות לעתיד, זו תוכנה שעוסקת במסחר אוטומטי בני"ע בבורסה. היום זה ענף בפני עצמו בהייטק אלגוטריידינג.**" (עמוד 13, שורה 19 עד 22).

ובהמשך:

"... הוצאתי רשיון בארה"ב בנושא מניות אז הוצאתי רשיון ליועץ ניירות ערך. הייתי צריך את זה לצורך העבודה שלי. הוצאתי את זה בשנת 2005, או 2006.
ש. הייתה הכשרה לפני כן.
ת. כן. היה קורס. למדתי די הרבה לבד, כמה חודשים, זה נקרא כמו "סדרה 7", יועץ השקעות רמה 7, זה אחת פחות מברוקר. ובזכות זה יכולתי לשבת עם התוכנה שלי בחברות השקעות בוול סטריט ולעבוד מולם עם התוכנה. ציינתי את זה כבר. אני תקופה די ארוכה ישבתי במשרד בוול סטריט מול סוכני מניות מקצועיים, וזה היה ב-2005 עד 2010." (עמוד 18, שורה 20 עד שורה 27).

47. **במע/1** מציין המערער כעיסוקו בין החודשים ינואר-מאי 2005 "Echo Trading course" ואילו מחודש אוגוסט 2005 עד חודש נובמבר 2007 רשום "Echo prop Trading". אמנם לא ניתן הסבר מפורט לרישומים אלה אך הם מתיישבים באופן כללי עם העדות שצוטטה בסעיף 46 לעיל.

48. לדברי המערער הוא המשיך להתגורר בתקופה זו בדירתה של שרון ברחוב ה-66 בניו יורק.

49. בשנת 2006 נתקל המערער בעוד מהמורה: לדבריו, כאשר הגיע לישראל לביקור לרגל לידת נכדה (בת לאחד מילדיו הבוגרים מנישואים הראשונים) נודע לו כי הוצא נגדו צו עיכוב יציאה מהארץ לבקשת בנק הפועלים בגין חוב כספי. לטענת המערער, מקור החוב היה במעשה מרמה ("גניבת זהות") והוא לא היה חייב לבנק דבר.

50. כך מתאר המערער את פרשת עיכוב היציאה השנייה:

"אז בשנת 2006 נסעתי לארץ ועצרו אותי עוד פעם על עיכוב יציאה של בנק הפועלים, ואז התחיל ממש ריבים רציניים עם אשתי [שרון]. זה היה טריגר שהתחיל את הגירושין עם שרון עילת העיכוב הייתה 15,000 דולר, היה לי מינוס בבנק הפועלים, שלא עבדתי איתם, היתה גניבת זהות של מישהי שמשכה כסף מהחשבון שלי, לא הצלחתי לקבל את הכסף בחזרה, לא מהאשראי, לא מהמשטרה, אבל הבנק עיכב אותי לצאת מהארץ. ביקשתי [מ]שרון לתת כסף לעורך דין שיטפל בזה, והיא לא רצתה, וזו הייתה התחלה יזומה שלה להתחלת הגירושין. זה היה בשנת 2006. הייתי בארץ 7 חודשים, חלק מהזמן בתי הקטנה הגיעה גם לארץ, הייתי אמור לבקר אותה בלוס אנג'לס לבת מצווה שלה." (עמוד 14, שורה 5 עד שורה 11).

...

"ת. ב- 2006 חלק מהזמן הייתי אצל חברים, אחר כך בתי הקטנה הגיעה, והיינו באכסניה בבני דן, אחר כך בבן יהודה... אחר כך שכרתי דירה בבבלי, אבל כעבור שלושה חודשים בדצמבר היא חזרה לאמא שלה, וגם אני נסעתי אז לארה"ב, זה היה בדצמבר 2006. ממאי עד דצמבר הייתי תקופה בארץ." (עמוד 28, שורה 21 עד שורה 24).

...

"הייתה שנה שלמה שלא הגעתי לארץ, ב- 2006 היו 7 חודשים שהייתי תקוע בעיכוב יציאה, אבל כל הזמן עבדתי מול המשרד בארה"ב. כשעזבתי בשנת 2006 הודעתי שאני נוסע לשבועיים, אז נסעתי ללידת הנכדה שלי, במאי 2006, נתקעתי בארץ, במשרד הם השתגעו מזה, לא היה לי הסבר טוב לדבר הזה, וקשה לי להסביר לאנשים בארה"ב שיש דבר שנקרא עיכוב יציאה." (עמוד 25, שורה 24 עד שורה 27).

51. בעניין עיכוב היציאה בשנת 2006 הוגש **מש/8**, שהוא בקשה דחופה לעיכוב יציאה מן הארץ אשר הוגשה בבית משפט השלום בתל אביב ביום 3.8.2006. המשיב מצביע על מסמך זה על מנת להראות שדבריו של המערער, לפיהם היה קיים צו עיכוב נגדו כבר **בחודש מאי 2006** כאשר הוא הגיע לישראל, אינם נכונים.

52. כאן יוער כי המערער הגיש יחד עם **סיכומי התשובה** שלו בערעור זה אוסף של מסמכים שונים אשר לא הוצגו על ידיו במהלך המשפט. המשיב התנגד לצירוף המסמכים האמורים בשלב כה מאוחר והגיש בקשה בכתב להוצאתם מהתיק. ככלל, צודק המשיב שאין מקום להידרש למסמכים המוגשים לאחר שלב ההוכחות (ראו ע"א 579/90 **רוזין נ' בן-נון**, פורסם ביום 5.7.1992 וכן זוסמן, **סדרי הדין האזרחי**, 509-510 (מהדורה שביעית, 1995).

למעשה מרבית המסמכים אשר צורפו על ידי המערער לסיכומי התשובה שלו אין בהם כדי לתמוך בטענותיו, ולו מסיבה זו אינני מתיר את הגשתם. אולם מסמך אחד כן עשוי להבהיר את התמונה העובדתית ויש מקום להידרש לו על מנת להגיע לחקר האמת וחרף הצגתו המאוחרת. הכוונה היא לעמוד הראשון לנספח א, שהוא החלטת ראש ההוצאה לפועל בתל אביב מיום **9.8.2005** לפיה ניתן צו עיכוב יציאה מן הארץ כנגד המערער לבקשת בנק הפועלים. יש במסמך זה כדי לבאר את האמור במש/8 **אשר הוגש על ידי המשיב** ואין טעם ענייני של ממש להתעלם מתוכנו של המסמך מחודש אוגוסט 2005.

הרי ממש/8 אפשר לדלות עובדות אלו:

א. ניתן כנגד המערער ("החייב") פסק דין לטובת הבנק, וזאת בחודש דצמבר 2004 וסכום החוב היה כ-130,000 ש"ח.

ב. פסק הדין הוגש להוצאה לפועל וכחלק מהליכי ההוצאה לפועל ניתן צו עיכוב יציאה מן הארץ (למרות שבאותה עת המערער כלל לא שהה בישראל).

ג. המערער הגיש בקשה לביטול פסק הדין הנ"ל ובקשה לעיכוב הליכי ההוצאה לפועל של פסק הדין.

ד. בחודש יולי 2006 בית המשפט נענה לבקשת עיכוב ההוצאה לפועל שהגיש המערער אך התנה את העיכוב בהפקדת סך של 10,000 ₪ על ידי המערער/החייב.

ה. הבנק התרעם על סכום ההפקדה הנמוך (לטעמו) שנקבע היות ועיכוב הליכי ההוצאה לפועל היה גורר גם השהיית צו עיכוב היציאה. דהיינו, כנגד הפקדת סכום של 10,000 ₪ יוכל המערער לצאת את הארץ חרף צו העיכוב שניתן באוגוסט 2005.

ו. צו העיכוב שניתן במסגרת ההוצאה לפועל אמור היה לפוג ביום 9.8.2006 (בחלוף שנה מנתינתו) והבנק ביקש בבקשה מיום 3.8.2006 (מש/8) שיוצא צו עיכוב יציאה **חדש**.

53. מן האמור עולה כי כאשר המערער הגיע לישראל בחודש מאי 2006 אכן היה בתוקף נגדו צו עיכוב יציאה (ולמעשה הדבר נלמד בעקיפין ממש/8 עצמו, והמסמך הנוסף שצורף לסיכומי התשובה אך מבהיר את הדברים).

54. לא הוצגה בפניי החלטת בית המשפט בעניין בקשת הבנק מחודש אוגוסט 2006 אך יש להסיק כי הבקשה אכן נענתה והוצא צו עיכוב יציאה מחודש. בסופו של דבר, כך מעיד המערער, הושג הסכם עם הבנק, סכום מסוים שולם על חשבון החוב השנוי במחלוקת, הצו בוטל והוא יצא מן הארץ ביום 18.12.2006 (עמוד 28, שורה 16 ; מע/1).

55. כפי שהוסבר, בסיכומיו המשיב טוען כטענה ראשית כי המערער חדל להיות תושב ישראל **ביום 18.12.2006** (ולא בסוף 2007, לאחר מכירת המניות, כפי שטען המשיב כטענה ראשית קודם לכן). דהיינו, לגישת המשיב, המערער היה תושב ישראל במהלך עיכוב היציאה בשנת 2006 ורק עם ביטול הצו ושובו לארה"ב הוא חדל להיות תושב. המשיב מדגיש בהקשר זה את העובדה כי בתו של המערער ליה ששהתה בישראל יחד עם המערער בתקופה זו אף נרשמה לבית ספר בל אביב – דבר שמהווה לדעת המשיב זיקה חזקה לישראל.

כך הסביר המערער בעדותו, במענה לשאלה בעניין מקום מגוריו במהלך עיכוב היציאה בשנת 2006:

"ש. באוגוסט [2005] הבנות וטלי יוצאת מישראל, והבת [ליה] חוזרת לשבעה חודשים בארץ, אצל מי היא גרה.
ת. אצלי, וחלק אצל הסבתא של[ה]. נדדנו בכל מיני מקומות, היינו אצל הסבתא, מקומות כאלה של שבוע שבועיים, לא ידעתי שזה יהיה כל כך הרבה זמן, הייתי בעיכוב יציאה, זה ביולי 2006. ליה הייתה בת 12. בזמן הבת מצווה שלה היא הגיעה לשם, מאחר והייתי תקוע בארץ, הסכמתי עם אמא שלה שהיא תשאר קצת יותר זמן. היתה מחשבה שהיא תשאר בארץ, תחיה עם אחותה, בסוף זה לא קרה.
ש. מה קרה במהלך ששת החודשים, האם הלכה לביה"ס בישראל.
ת. ... בתחילת שנ[ת הלימודים] ניסיתי להכניס אותה לבית ספר, אז בתקופה הזו שכרתי דירה לחודשיים שלוש, כל העסק לא עבד. היא חזרה לאמא שלה. נגמר עיכוב היציאה ואני חזרתי לניו יורק.
ש. האם במהלך החצי שנה שליה בת ה- 12 הייתה בישראל, האם נכון שהלכה לביה"ס בת"א.
ת. נכון.
ש. באותה תקופה שכרת דירה איפה?
ת. בבבלי. רחוב הזוהר זה היה מקום שאמא שלה גרה קודם.
ש. היא הלכה לאותו בית ספר שהיא למדה בו עד אוגוסט 2005.
ת. לא. עד אוגוסט 2005 היא למדה ביסודי. אז בתקופה שהיא הייתה, היה דיבור שהיא תשאר בארץ. היא לא הסתדרה עם אמא שלה לאורך כל השנים. שדובר שאולי תשאר בארץ, או עם אחותה או איתי, אבל זה לא קרה בסוף. רשמתי אותה לעירוני ד לחטיבה, בת"א. עם החברות שלה." (עמוד 21, שורה 3 עד שורה 20).

לנפקות עיכוב היציאה השני אשוב בהמשך.

56. משנת 2007 ואילך שהה המערער מרבית הזמן בניו יורק.

57. עקב הפירוד משרון, אשתו הרביעית, נאלץ המערער להתפנות באופן סופי מהדירה ברחוב ה-66 ובהמשך הוא שכר דירה אחרת ברחוב Greenwich בניו יורק:

"ת. ב- 2007 זו הייתה תקופה שאז התחילה הריב עם שרון, עד זמן מסויים גרתי בדירה עם שרון [ברחוב ה-66], בחלק מ- 2007. בהמשך יצאתי מהדירה של שרון, והייתי איזה תקופה נסעתי פעם אחת לארץ, הייתי צריך להביא מסמכים וכו', ואז הייתי אצל חבר בארה"ב במדיסון, בניו יורק, וזה התחיל די אינטנסיבי, עורכי דין, בתי משפט, ואז הגיעה העיסקה של קאסט אפ, ואז אחרי העיסקה שכרתי דירה בדאון טאון. במהלך הזמן הזה הייתי פעם אחת בישראל, הייתי אצל הבן שלי, הוא גר בתקופה ההיא ביפו, הייתי תמיד גר אצל הבן או אצל חברי[ם], שתמיד הדלת שלהם הייתה פתוחה." (עמוד 30, שורה 27 עד שורה 32).

הכתובת ברחוב Greenwich מופיעה על גבי דו"ח המס האמריקאי של המערער לשנת 2007 **(מש/9)**.

58. כאמור, בחודש אוגוסט 2007 נערכה עסקת מכירת המניות נשוא השומה ומצבו הכלכלי של המערער השתפר:

"בשנת 2007 כאשר הגיע לי הכסף, גם סגרתי את כל ההפסדים הקודמים שהיו לי, ושכרתי דירה יותר מוצלחת בניו יורק, ומייד מיידית אחרי זה טלי העבירה אלי את הילדות, הם גרו איתי בשנת 2008 עד 2010. הן היו בחטיבת ביניים ובתיכון, וטלי נשארה במכסיקו, והבנות היו אצלי בניו יורק, הן הלכו לבתי ספר, חוגים, טלי באה לבקר לפעמים. הדירה הזאת הייתה ברח'... גרינץ', קרוב מאוד לוול סטריט. שם גרתי מ- 2007 עד 2010 עם הבנות. פעם בת אחת נסעה לאמה, פעם אמה באה לבקר."
(עמוד 14, שורה 16 עד שורה 21).

"הן היו בחטיבת ביניים ובתיכון, וטלי נשארה במכסיקו, והבנות היו אצלי בניו יורק, הן הלכו לבתי ספר, חוגים, טלי באה לבקר לפעמים." (עמוד 14, שורות 18-19).

59. כאמור, בשנת 2007 המערער שהה בישראל 72 ימים ולא חלה לגביו בשנה זו אף לא אחת מחזקות התושבות.

ו. היבטים עובדתיים נוספים הקשורים לנושא התושבות

60. הן במהלך עדותו והן ב"שאלון תושבות" שמילא המערער לבקשת המשיב **(מש/4)**, התייחס המערער ל"אינדיקטורים" שונים העשויים לשפוך אור על מקום מושבו. אסכם את הממצאים כאן בקצרה כי לדעתי אין להם, בנסיבות המקרה הנדון, חשיבות מכרעת.

61. למערער היו חשבונות בנק הן בישראל והן בארה"ב (עמוד 17, שורה 1 ואילך; עמוד 23, שורה 7 ואילך), אם כי המערער ניסה לתאר את החשבונות בישראל כבלתי פעילים. לא הוצגו בפני בית המשפט דפי חשבון שיכלו להעיד על היקף הפעולות ויתרות הכספים בחשבונות השונים.

62. המערער החזיק בכרטיסי אשראי הן בישראל והן בארה"ב (עמוד 17, שורה 9 ואילך; עמוד 23, שורה 17 ואילך).

63. נכסיו העיקריים של המערער (פרט למניות בחברות ההיי-טק) בתקופה הרלבנטית היו הבית בהרצליה פיתוח (שנמכר בשנת 2003), הדירה ברחוב Central Park West בניו יורק (שנמכרה בשנת 2000) וכן חסכונות בחשבון או חשבונות בנק באירופה: **"ת. כן. חסכתי. הרבה שנים הייתי בשוויץ וגרמניה. היה לי חשבון בנק בשוויץ ובגרמניה. וחשבון בנק לצורך הפעילות שלי, היו לי הרבה מאוד כסף. היו לי חסכונות של פנסיה מאוד מאוד בריאה."**
(עמוד 23, שורות 29-30).

64. באשר להמשך חיוב בביטוח לאומי וחברות בקופת חולים בישראל, תשובותיו של המערער הותירו אי בהירות מסויימת. בשאלון התושבות (מש/4, סעיף 4) השיב המערער כי הוא אכן המשיך כל העת לשלם לביטוח לאומי "באופן לא סדיר" וזאת כ"מינימום לשמירה על זכויותיי". תשובה דומה ניתנה במהלך עדות המערער בבית המשפט: **"רוב התקופות שמרתי על ביטוח לאומי מינימלי"** (עמוד 17, שורה 29). לגבי קופת חולים נשאל המערער כך במסגרת החקירה הנגדית:

"ש. שאלות להבהרה – נכון שהבנות עד 2005 היו חברות בקופ"ח בישראל.
ת. כן.
ש. אחרי 2005 נכון שהן המשיכו להיות חברות בקופ"ח בישראל.
ת. אני לא יודע. כשאמא שלהם נסעה היא רשמה אותם בארה"ב, במכסיקו.
ש. כשהבת חיה אצלך חצי שנה, נכון שהיה לה קופ"ח בישראל.

ת. לא זוכר. אבל אני חושב שכן. היא הייתה עדיין רשומה פה."
"ש. למה לא הצגת אסמכתא על הפסקת הרישום.
ת. לא יודע אם היתה הפסקת הרישום. שינו פה את החוק שאתה צריך לעשות ביטוח לאומי, אם אתה רשום בביטוח לאומי, אוטומטית אתה רשום בקופ"ח. המשכתי לשלם ביטוח לאומי, אף אחד לא אמר לי לא לשלם." (עמוד 24, שורה 21 עד שורה 26; עמוד 24, שורה 32 עד עמוד 25, שורה 3)

המערער ציין בנוסף כי לפחות בתקופות מסויימות היה לו ולמשפחתו ביטוח רפואי בארה"ב (מש/4, סעיף 6(ה); פרוטוקול הדיון, עמוד 17, שורה 32 עד עמוד 18, שורה 4; בשורה 33, צריך להיות "ביטוח רפואי").

65. יצוין כי בסיכומים מטעמו, ביקש המערער לתקן את הפרוטוקול הדיון, בין השאר, בעמוד 17, שורה 32 ("**ש. כל התקופה היית חבר בקופת חולים. ת. לא. אבל היה תשלום מינימלי שירד לקופת חולים שירד מהבנק.**") המערער ביקש לרשום כתיקון "מביטוח לאומי". המשיב התנגד לתיקון משני טעמים: בקשת התיקון עצמה אינה ברורה והשינוי המוצע עלול לשנות את משמעות התשובה ולהוות "מקצה שיפורים". אינני סבור כי לעניין זה נודעת חשיבות מרובה – ממילא המערער אישר כי שילם מדי פעם תשלומים למוסד לביטוח לאומי לשם שמירת זכויות והוא אף לא הכחיש כי הוא נותר חבר בקופת חולים. בשאלון התושבות הוא השיב כי "לא ידוע" לו אם הוא המשיך להיות חבר בקופת חולים "מאחר ולא השתמשתי" ואילו בחקירה הנגדית הוא ענה כי "אני חושב שכן הייתי רשום בקופת חולים נדמה לי שזה היה ב-2003". (עמוד 24, שורה 31). תוצאת המשפט איננה תלויה בנקודה זו ולמצער ניתן לומר כי המערער לא הביא ראייה חותכת לכך שהוא הודיע למוסד לביטוח לאומי על הפסקת תושבות וכי חדל לשלם דמי ביטוח לאומי ודמי ביטוח בריאות.

66. המערער לא החזיק מכונית בארה"ב. בישראל היה בבעלות המערער מכונית ישנה (מודל 1988) אשר שימש בעיקר את בנו הבוגר (עמוד 17, שורה 21 ואילך; עמוד 23, שורה 33 ואילך; מש/4, סעיף 6(א)).

67. באשר לחברויות בארגונים, איגודים, מועדונים וכדומה, המערער הזכיר את הוצאת הרישיון בניו יורק כיוצא בתחום ניירות הערך והחברות בארגון יועצי ההשקעות שם (עמוד 18, שורה 20 וכן מש/4, סעיף 6(ח)). כמו כן ציין המערער כי נהג ללכת לבית הכנסת "בני ישורון" בניו יורק עם אשתו שרון, והוסיף כי "כשהייתי בארץ בחגים אז הלכתי גם כאן עם הילדים הגדולים" (עמוד 18, שורה 19 ואילך).

68. המערער העיד כי כאשר נכנס לארה"ב בשנת 1995 הייתה בידיו ויזה אמריקאית מסוג H (בעל מקצוע) התקף לשלוש שנים. אשרה זו חודשה והמערער, לפי דבריו, קיבל "גרין קארד" בשנת 2001."משנת 2008 או 2009" המערער הינו אזרח ארה"ב, (וגם אזרח ישראלי) (עמוד 18, שורה 29 עד שורה 31).

69. המערער התמיד, ככל הנראה, בהגשת דו"חות מס שנתיים לשלטונות המס בארה"ב במרוצת כל השנים.

70. המערער העיד כי מבחינתו הסובייקטיבית הוא חי בארה"ב במהלך "כל התקופה" משנת 1995 עד שנת 2012. גם לגבי התקופה החל משנת 2000 אומר המערער כי "**המשכנו [הוא ושרון] לגור בניו יורק**" (עמוד 13, שורה 16) ובהמשך:

> "**אומנם ביקרתי הרבה בארץ, אני גם אוהב את הארץ, אם הייתה לי הזדמנות - ביקרתי. אבל מבחינה אישית עיסקית לא הייתי בארץ.**" (עמוד 16, שורה 26 עד שורה 28).
>
> ...
>
> "**אני לאורך השנים כשטלי הייתה עם הילדות, חילקתי את הזמן שלי, נסעתי הלוך ושוב, אני גר בארה"ב, הדירה שלי שם, הקריירה שלי שם, והכספים שלי שם, כן.**" (עמוד 25, שורה 19 עד שורה 21).
>
> ...
>
> "**אני אזרח אמריקאי, חי בארה"ב**" (עמוד 31, שורה 8).

ז. <u>יישום הדין לגבי עובדות המקרה</u>

71. לאחר הרצאת הרצף המפותל של עובדות המקרה, הגענו לשלב בו יש ליישם הלכה למעשה את הגדרת המונח "תושב ישראל" על מבחני העזר הכלולים בה.

72. לאחר שקילת הדברים, אינני יכול לקבל את טענת המערער שהוא לא היה תושב ישראל בכל התקופה משנת 1995 ועד לשנת 2012.

73. היות וחלה עליו חזקת תושבות (חזקת 183 הימים) בכל אחת מהשנים 1999 – 2004, מוטל על המערער הנטל להביא ראיות לסתור חזקה זו ולהראות כי בכל זאת מרכז חייו באותן שנים היה מחוץ לישראל. לטעמי הנטל כבד במיוחד כאשר מדובר ברצף של שש שנים לפחות והנוכחות בישראל הגיעה לממוצע שנתי של 276.5 ימי שהייה.

74. אמנם לפי תפיסתו האישית המערער ראה את עצמו כחי בארה"ב, אך אין די בתחושה סובייקטיבית זו (ראו ע"א 8234/11 **אביב בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו**, פורסם ביום 6.2.2014; ע"מ 36696-10-10 **א.כ. נ' פקיד שומה תל אביב 3** (פורסם ביום 14.3.2013)). המציאות הייתה מורכבת יותר ונסיבות חייו הביאו את המערער חזרה לישראל לתקופה ממושכת ורצופה.

75. ראינו כי הפעילות העסקית הסדירה באמצעות חברת EBS בניו יורק הסתיימה לפני שנת 2000. משנת 1999, על פי הסכם הגירושין עם טל, הבנות הקטינות היו במשמורת משותפת של טל ושל המערער ואף נקבע כי מרכז חייהן של הילדות חייב להיות בישראל. אמנם מקום מושבו של יחיד איננו בהכרח זהה למקום מושבם של בני משפחתו הקרובים (ראו עניין **ספיר** הנ"ל וכן **צייגר נ' פקיד שומה אילת**, פורסם ביום 30.03.2005), אולם במקרה זה נאות המערער ליטול חלק פעיל בגידול ילדותיו ולשם כך שהה מרבית ימות השנה בישראל באותה תקופה. כבר בשנת 1999 שהה המערער 262 ימים בישראל (דהיינו למעלה משבעים אחוז מהזמן).

76. אף קשה לומר כי למערער היה "בית קבוע" מובהק באותה תקופה. הדירה ברחוב Central Park West נמכרה בשנת 2000. בניו יורק הבסיס של המערער היה בדירתה של שרון ברחוב ה-66 אך בפועל הוא שהה שם רק חלק קטן מהזמן. התמונה לגבי מקום המגורים בישראל של המערער מיד לאחר גירושיו מטל איננה ברורה אולם בשלב מסוים נשכרה הדירה ברחוב פעמוני ודירה זו הייתה, כך נראה, לבסיסו בארץ.

77. גם לגבי פעילותו העסקית והמקצועית של המערער בתקופה זו התמונה איננה נהירה. המערער כן העיד כי כאשר הוא שהה בישראל הוא המשיך לעבוד מול גורמים בארה"ב באמצעות האינטרנט או הפקס (עמוד 11, שורה 15; עמוד 16, שורה 8). השקעותיו באותה תקופה היו דווקא בחברות בעלות זיקה לישראל (ובעיקר בטכלינק קישור ובחברה הנמכרת). מנגד המערער לא השכיל להסביר איזו התנהלות יום יומית או שגרת עבודה אפיינה את פרקי הזמן (הלא ארוכים) בהם שהה בארה"ב באותה תקופה.

78. לא התרשמתי כי המערער היה פעיל במיוחד בארגונים, אגודות או מועדונים כלשהם, באותה תקופה, לא בישראל ולא בארה"ב.

79. באשר לעיכוב יציאתו של המערער מן הארץ בשנים 2002-2003, יושם לב כי אף לפי דברי המערער עצמו, החשש שעמד מאחורי עיכוב היציאה בתקופה זו היה כי ייטוש את משפחתו ויברח מהארץ - ללמדך לכאורה כי בעת ההיא המערער חי בקביעות בישראל וגרושתו חששה שיעזוב וישוב לארה"ב (ראו סעיף 42 לעיל).

80. ובאשר לטיעון המערער כי נוכחותו בישראל בתקופת העיכוב נכפתה עליו ועל כן אין להביא פרק זמן זה בחשבון כשהייה בישראל לעניין בחינת שאלת התושבות, אמנם משמעות העיכוב היא העדר יכולת לצאת את הארץ אם דרישת התשלום (או העמדת הערבות) איננה מקוימת. אולם בסופו של דבר, כך מעיד המערער, הדרישה קוימה בזכות מכירת הבית בהרצליה פיתוח - נכס שהיה בידי המערער עוד **לפני** הטלת צו עיכוב היציאה מן הארץ.

81. בהקשר זה יצוין כי תקנות החריגים הנ"ל אינן יוצרות סייג לתושבות בקשר לאדם שיציאתו מן הארץ נמנעת בשל צו שיפוטי (או מעצר או מאסר), כפי שכן נקבע, למשל, בתקנות החריגים לגבי אדם המאושפז בישראל (תקנה 3(7)).

82. גם אם יש מקום להתחשבות מסוימת בפרשת עיכוב היציאה שהסתיימה בנובמבר 2003, המערער איננו יכול להתכחש לכך כי במשך כשלוש וחצי שנים **לפני** הטלת העיכוב הוא שהה רוב הזמן בישראל (ללא כל אילוץ). כמו כן, במשך כשנה וחצי **לאחר** הסרת העיכוב המשיך המערער לשהות בישראל מרבית הזמן (שוב, ללא כפייה). לטעמי, עובדות אלו מחלישות במידה רבה את טענתו של המערער בקשר לנפקות צו עיכוב היציאה באותה תקופה.

83. לסיכום, אינני סבור כי המערער הצליח לסתור את חזקת התושבות לגבי השנים 1999 עד 2004. להבנתי נוכחותו בישראל באותה התקופה לא הייתה מקרית, מזדמנת או חולפת אלא מדובר בפרק לא קצר בחייו. אמנם הוא היה נשוי אז לשרון והיא התגוררה ברגיל בניו יורק (לפחות על פי דברי המערער). אולם בפועל המערער נכח בישראל רוב הזמן, לעתים יחד עם שרון ולעתים בלעדיה. (המערער אף ציין כי הוא נפרד ממנה לתקופה מסויימת בשנת 2004 (עמוד 13, שורה 19; מע/1)). נראה כי פרק זה הגיע לקצו בעקבות ובשל עזיבתה של טל לחו"ל עם הבנות במהלך שנת 2005. דומה כי הקביעה שהמערער אכן היה תושב ישראל במהלך אותה תקופה מגשימה את תכלית

החקיקה, לפיה יש הצדקה להטיל מס ישראלי על אדם אשר מרכז חייו נמצא כאן (ראו סעיף 13 לעיל).

84. אוסיף כי התרשמתי שהמערער חזר לישראל עוד **לפני** ביצוע ההשקעה בחברה הנמכרת בחודש נובמבר 1999. על פי מש/5, המערער הספיק לשהות בישראל בשנת 1999 כ-240 ימים **לפני** מועד רכישת המנות (כאשר הסכם הגירושין עם טל נחתם במרץ 1999). אם כך, אין בפנינו "נכס שהיה לאדם מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל" (נושא שלא הועלה על ידי הצדדים אך עשוי היה להיות רלבנטי בהקשר של תחולה אפשרית של סעיף 97(ב) לפקודה אילו רכש המערער את מניות החברה הנמכרת בעודו תושב חוץ).

85. מנגד אינני יכול להסכים עם עמדת המשיב לפיה המערער עדיין היה תושב ישראל במועד מכירת המניות באוגוסט 2007 או לחלופין עד ליום 18.12.2006.

86. התמונה המצטיירת מעדותו של המערער (וגם מעיון ברישום ימי השהייה שלו בישראל) היא של פתיחת פרק חדש בחייו במהלך שנת 2005. כזכור, המערער שהה במדינה 83 ימים באותה שנה ומוחזק כתושב ישראל מכוח חזקת 425 הימים שמביאה בחשבון גם את נוכחותו כאן בשנים 2004 ו-2003. בשנת 2005 גרושתו ובנותיו עזבו את הארץ והוא התחיל, לפי דבריו, עיסוקים חדשים בניו יורק (עמוד 13, שורה 19 ואילך ; עמוד 18, שורה 20 ואילך ; מע/1).

87. אינני סבור כי היה בעיכוב היציאה שהוטל לבקשת בנק הפועלים בשנים 2005 ו-2006 כדי לגרום להארכת תושבותו של המערער בישראל (או לחידושה, אם היא הופסקה קודם לכן). סיפור העיכוב כפי שתואר על ידי המערער לא נסתר ועולה ממנו כי הוא בא לישראל לביקור במאי 2006 לרגל הולדת נכדה ונקלע להליך מול בנק הפועלים. יציאתו נמנעה במשך כחצי שנה. לדבריו הדבר שיבש את מהלך עסקיו החדשים בארה"ב (עמוד 25, שורה 26). בניגוד לעיכוב היציאה שהוטל לבקשת טל בשנת 2002 כאשר המערער **ממילא** שהה בישראל תקופה ממושכת ואף נשאר כאן לאחר ביטול הצו, שוכנעתי כי העיכוב בשנת 2006 התנגש עם תוכניותיו וכוונותיו של המערער באותה עת. נוסיף כי לאחר ביטול העיכוב בשנת 2006, המערער עזב את הארץ (אם כי לא הוצג בפני בית המשפט מסמך המעיד על המועד המדוייק של ביטול הצו). מסיבה זו לא הייתי זוקף את עיכוב היציאה האמור לחובתו במסגרת הדיון בתושבות.

88. דומה כי המשיב עצמו הבין, לאחר שלב שמיעת הראיות, כי קשה לגרוס שהמערער נותר תושב ישראל עד לאחר מכירת המניות בחודש אוגוסט 2007. בשנת 2007 המערער שהה בישראל 72 ימים ולא חלה לגביו כל חזקת תושבות. (נהפוך הוא: ייתכן שיש מקום להחלת ההגדרה המתוקנת של המונח "**תושב חוץ**" שבסעיף 1 לפקודה לפיה אדם ששהה מחוץ לישראל 183 ימים או יותר בכל אחת משתי שנות מס רצופות ומרכז חייו היה מחוץ לישראל במהלך שתי שנות מס נוספות, ייחשב לתושב חוץ כבר **מתחילתה** של התקופה האמורה. אם תיושם הגדרה זו כאן לגבי שנת 2007, הרי בשנה זו שהה המערער כ-293 ימים בחו"ל ואילו בשנת 2008 כ-288 ימים בחו"ל. מרכז חייו בשנים 2009 ו-2010 היה מחוץ לישראל. כך שלפי ההגדרה הנ"ל המערער עשוי להיות מוחזק דווקא **כתושב חוץ** בשנת 2007. טענה זו לא הועלתה על ידי המערער עצמו (שלא היה מיוצג) ולמעשה אין צורך להכריע בה לאור המסקנה אליה הגעתי). ככל הנראה מסיבות אלו הפך המשיב את סדר טענותיו בסיכומים שהוגשו מטעמו, וטענתו העיקרית כעת היא שהמערער חדל להיות תושב ביום 18.11.2006 ובמועד זה חל סעיף 100א לפקודה.

89. מן הטעמים שפורטו לעיל הייתי קובע כי המערער חדל להיות תושב ישראל במועד מוקדם יותר. עיון במש/5 מגלה כי המערער נכח בישראל מיום 3.3.2005 עד ליום 24.5.2005, תקופה של כמעט שלושה חודשים. הוא יצא ביום 24.5.2005 ולא שב לישראל במהלך שנה שלמה, עד לביקורו בתאריך 21.5.2006, בעקבותיו עוכבה יציאתו לבקשת בנק הפועלים. על כן הייתי קובע כי תושבתו של מערער (אשר חודשה בשנת 1999) הופסקה שוב ביום **24.5.2005** (מועד הסמוך לעזיבת גרושתו ובנותיו).

90. למעשה אין נפקות גדולה מדי לפער בין קביעה זו לבין מועד ניתוק התושבות לפי טענתו העיקרית הנוכחית של המשיב. הרי אם המערער לא היה תושב ישראל בעת מכירת המניות **בפועל** – וכך קבעתי – חבותו במס ישראלי יכולה לנבוע אך ורק מכוח הוראות סעיף 100א לפקודה, ככל שסעיף זה יחול על נסיבות המקרה.

כאמור, על פי עמדתו של המשיב, בחישוב הליניארי הנערך על פי סעיף 100א, 92% מהרווח ממכירת המניות יחוייבו במס בישראל. לעומת זאת, משקבענו כי ניתוק התושבות היה ביום 24.5.2005, אזי כ-72% מרווח ההון עשויים להתחייב במס אם יחולו הוראות סעיף 100א לפקודה (דהיינו, מתוך תקופה כוללת של 2,807 ימים בין רכישת המניות לבין מכירתן, 2,008 ימים חלפו לפני הפסקת התושבות).

ח. <u>תחולת סעיף 100א לפקודה במקרה דנן</u>

91. סעיף 100א לפקודה (שכותרתו "אדם שחדל להיות תושב ישראל") נועד ליצור אירוע מס רווח הון (רעיוני) עקב הפסקת תושבותו של אדם, כך שרואים את נכסיו כנמכרים "ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל". על ידי כך מוטל מס ישראלי על עליית ערכם של הנכסים עד לשינוי התושבות ונמנע מצב שבו בעת מכירת הנכסים בפועל כלל לא ייגבה מס ישראלי וזאת בשל תושבתו הזרה (החדשה) של בעל הנכסים באותה עת. בכך סעיף 100א מהווה חריג לעקרון המימוש, לפיו יש להטיל מס על עליית שוויו של נכס רק בעת מכירתו בפועל. המס על פי סעיף 100א, מכונה לעתים "מס יציאה" (מונח שאיננו מופיע בפקודה).

92. להלן נוסח הסעיף:

"(א) נכס של אדם תושב ישראל שחדל להיות תושב ישראל, ייחשב כנמכר ביום שלפני היום שבו חדל להיות תושב ישראל.

(ב) אדם כאמור בסעיף קטן (א) שלא שילם את המס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, יראו אותו כאילו ביקש לדחות את תשלום המס למועד מימוש הנכס, ובמועד המימוש ישלם את המס החל בשל מכירת הנכס במועד שבו חדל להיות תושב ישראל, בסכום השווה לסכום המס החל על חלק הרווח החייב; ואולם, הפרשי הצמדה וריבית, כהגדרתם בסעיף 159א יווספו רק החל במועד המימוש ועד לתשלום המס בפועל.

(ג) על אף האמור בסעיף קטן (ב), היתה מכירת הנכס חייבת בתשלום מס בישראל במועד המימוש, ישולם המס המתחייב בשל רווח ההון במועד המימוש, במקום המס על פי הוראות סעיף קטן (ב).

(ד) לענין סעיף זה –

'חלק הרווח החייב' – רווח ההון הריאלי במועד המימוש כשהוא מוכפל בתקופת ההחזקה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום שבו חדל להיות תושב ישראל, ומחולק בסך כל התקופה שמיום הרכישה של הנכס ועד ליום מימושו;

'מימוש' – מכירת הנכס בפועל;

'נכס' – לרבות מניות וזכויות שהוענקו כאמור בסעיפים 3(ט) ו-102.

(ה) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע הוראות לביצוע סעיף זה, לרבות הוראות למניעת כפל מס ולענין הגשת דוחות."

93. יובהר כי בעת מכירת הנכס בפועל, לא כל רווח ההון יחוייב במס לפי סעיף 100א אלא רק חלק יחסי המחושב על בסיס ליניארי בהתאם ליחס התקופה בין רכישת הנכס עד לניתוק התושבות לכלל תקופת החזקת הנכס עד למכירתו. אין נזקקים לשווי הכלכלי של הנכס בעת הפסקת התושבות לצורך חישוב חלק הרווח החייב.

94. כאמור המשיב טוען כי אפילו אם המערער לא היה תושב ישראל במועד מכירת המניות בפועל (אוגוסט 2007), הוא בכל זאת חייב במס רווח הון (חלקי) כאילו מכר את המניות יום לפני שחדל להיות תושב ישראל.

95. ב"כ המשיב בסיכומיה מסבירה בהרחבה את הרקע לחקיקת סעיף 100א, תכלית החקיקה, וההוראות השונות הכלולות בסעיף. היא אף מוצאת לנכון להפנות, בין השאר, למאמר שחובר על ידי בנושא זה בשנת 2002 ("נא להכיר: מס היציאה החדש – סעיף 100א לפקודה", מסים טז/6, עמוד א-53) (ראו הפניות למאמר בסעיפים 41, 44, 45, 50 ו-58 לסיכומי המשיב).

דא עקא, חרף היקף הדיון במשמעות 100א הנפרש בסיכומי המשיב , כלל לא הוזכרה שם סוגייה מורכבת שעשוייה להתעורר דווקא במקרה דנן: האם יש בכוחן של הוראות סעיף 100א כדי לגבור על הוראותיה של אמנת מס? הרי במקרה של מעבר למדינת אמנה, בעת מימוש הנכס בפועל בעל הנכס הינו כבר תושב חוץ המוגן לכאורה בפני מיסוי רווח הון בישראל בזכות הוראות האמנה. לפיכך קיים לכאורה מתח בין סעיף 100א לבין סעיף 196(א) לפקודה המורה כי משנכרתה אמנת מס עם מדינה גומלת "יהא תוקף להסכם... לעניין מס הכנסה, על אף האמור בכל חיקוק". המשמעות הכללית של הוראה אחרונה זו היא כי אמנות מס גוברות על הוראות הפקודה במקרה של סתירה.

96. לעניין זה התייחסתי בסעיף ד(4) למאמר הנ"ל (אמנם לפי מצב הדין בשנת 2002) (עמודים 62 עד 65 למאמר) ודווקא אל חלק זה במאמר המשיב לא מצא לנכון להפנות או להתייחס. שם כתבתי כי "חוששני כי הוראות סעיף 100א מותירות מקום לטענה, כי הטלת המס אכן מתנגשת עם הוראות האמנות" והבאתי לכך מספר טעמים. הקושי נעוץ בייחוד בשיטת השתת המס אשר אומצה בסעיף 100א: במקום לגבש את החבות במס כבר ביום לפני הניתוק - לפי שווי הנכס באותה עת - ולדחות רק את גביית חוב המס המגובש עד למועד המכירה בפועל, בחר המחוקק הישראלי להנהיג גם כאן שיטה ליניארית העלולה לגרום להטלת מס ישראלי על התעשרות כלכלית אשר נצמחה כאשר בעל הנכס כבר לא היה תושב המדינה. לקושי זה מתווספת העובדה כי סעיף 100א נעדר מנגנון למניעת

מיסוי כפול אם מכירת הנכס חייבת במדינה השניה בעת המימוש (עד היום לא הותקנו תקנות לפי סעיף 100א(ה)).

97. מאז חקיקת הסעיף (וכתיבת המאמר), מדינת ישראל דאגה לכלול באחדות מאמנות המס החדשות שלה הוראה המשמרת במפורש את זכותה של ישראל להטיל מס יציאה בהתאם לסעיף 100א לפקודה (לדוגמא, בסעיף 13(8) לאמנה עם דנמרק משנת 2012, סעיף 13(6) לאמנה עם מלטה משנת 2014, סעיף 13(7) לאמנה עם פנמה משנת 2015 וכן סעיף 13(6) לאמנה עם גרמניה שנחתמה בשנת 2014). באמנות חדשות אחרות לא הוכנסה הוראה כאמור. למותר לציין כי הוראה כאמור איננה כלולה באמנה בין ישראל לבין ארה"ב, אשר נכנסה לתוקף כשמונה שנים לפני חקיקתו של סעיף 100א.

98. מסיבות שיפורטו בהמשך **לא אידרש כאן להכריע** בסוגייה העקרונית הנ"ל (אשר תכונה להלן: "**סוגיית ההתנגשות**"). בנימוקי השומה מטעם המשיב אין כל התייחסות לסוגייה. בסיכומי המערער הוטעם בחצי משפט כי "בבדיקה של סעיף 100א, ובהתייחס לניתוחים מקצועיים שמצאתי, הרי שבסעיף זה לחוק היציאה או חוק ההגירה אינו יכול לגבור על או לבטל את אמנת כפל מס בין ישראל וארצות הברית שחלה עלי..." וצורפה לסיכומי המערער שלושה קטעים קצרים מתוך פרסומים מקצועיים המסבירים את הוראות סעיף 100א. כאמור, גם בסיכומי המשיב אין כל התמודדות עם סוגיית ההתנגשות. ברי אפוא כי לא מונחת לפני התייחסות עדכנית סדורה מטעם הצדדים לעניין מורכב זה (התייחסות שעשוייה לכלול, בין היתר, בחינת הפסיקה הזרה, סקירת הספרות המקצועית וכן הפנייה לעמדות שהובעו בפרסומים שונים של ארגון ה-OECD לרבות בשנה האחרונה).

99. אעיר רק שתי הערות בקשר לנסיבות המקרה הנדון אם כי **יודגש** כי **אין** בהן כדי לשנות את הניתוח המשפטי בעניין תחולת מס היציאה:

א. בסיכומי המשיב הושם דגש על כך כי חקיקת סעיף 100א נועדה בראש ובראשונה ל"סתימת פרצות ותכנוני מס" (הסעיף עצמו איננו דורש הוכחת כוונת התחמקות על מנת להפעילו אם מתקיימים תנאיו). במקרה דנן אין כל בסיס לסברה כי המניע לעזיבתו של המערער בשנת 2005 (או אפילו בשנת 2006) היה חסכון במס ישראלי בקשר להחזקת המניות בחברה הנמכרת.

זיקתו של המערער **לארה"ב** הייתה קיימת משך שנים רבות קודם לכן כפי שתואר בהרחבה לעיל ושובו לשם היה מהלך טבעי בנסיבות העניין.

ב. המשיב מסביר כי סעיף 100א מיועד למסות את עליית ערכו של נכס בידי תושב ישראל, כאשר **ההתעשרות מתרחשת לאורך זמן** וחרף העובדה כי בעת המימוש האדם כבר איננו תושב. בהעדר סעיף כאמור, ההתעשרות בתקופה לפני ניתוק התושבות עלולה לחמוק מרשת המס הישראלית. אלא מאי? במקרה דנן קיים ספק אם רציונאל זה אכן מתקיים. כאמור, השיטה הנקוטה בסעיף 100א איננה מתחשבת בשווי הנכס בעת הפסקת התושבות אלא מבוססת על חישוב ליניארי פשוט. המערער התייחס לנושא זה בהרחבה בעדותו ואמר כי להבנתו במשך מספר שנים שווי מניות החברה הנמכרת לא היה רב ואף אולי היה אפסי (עמוד 12, שורה 12 עד שורה 30). לפי דבריו "**הייתה תקופה של כמה שנים ששווי החברה היה אפס**". דהיינו, הצידוק הכלכלי להחלת סעיף 100א במקרה דנן (במובחן משאלת קיום התנאים לתחולתו המשפטית), מוטל בספק, בהינתן הפסקת התושבות בחודש מאי 2005.

100. עוד יוער כי עמדתו של המשיב בעניין זה מניחה כי ערב הפסקת התושבות הישראלית (כמשמעותה בפקודה) לא התקיים מצב של כפל תושבות לפיו המערער נחשב תושב של שתי המדינות, כל אחת לפי דיניה. כידוע כאשר קיים כפל תושבות כאמור, יש הכרח ליישם את הכללים ל"שוברי שוויון" המוסדרים באמנה הרלבנטית (סעיף 3(2) במקרה של האמנה בין ישראל לבין ארה"ב), על מנת לבחון לאיזו מן המדינות ניתנת זכות המיסוי, וזאת אף אם כגישת המשיב אירוע המס מתרחש יום אחד לפני הניתוק. נושא זה לא הוזכר על ידי הצדדים בהליך בפני למרות שקיימת אפשרות שכך היה המצב לגבי המערער דנן (אשר לדבריו החזיק בגרין קארד משנת 2001).

101. כאמור, אינני סבור כי יש מקום בשלב זה ובנסיבות המקרה להכריע בסוגיית ההתנגשות הכללית. מעבר לכך שהמערער (שלא היה מיוצג) העלה אך טיעון קצרצר בנושא זה ואילו המשיב דילג עליו לחלוטין, מספר עניינים קונקרטיים הביאו אותי למסקנה זו, כמפורט מיד בהמשך.

102. ראשית, כתנאי סף לכל טענה בידי המערער לפיה אמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב מונעת את החלתו של סעיף 100א לפקודה, עליו להראות כי הוא אכן היה זכאי בשנת 2007 להנות מהוראות האמנה כ"תושב ארה"ב" כהגדרת מונח זה בסעיף 3(1) לאמנה. בהקשר זה יצויין

כי סעיף 3(1)(ג) לאמנה מבהיר כי אדם ייחשב "תושב ארה"ב" לצורך יישום האמנה "רק אם יש לו בארצות הברית נוכחות ממשית, בית קבע או שהוא נוהג לגור שם". המערער לא הציג בפני המשיב כל אישור מאת שלטונות המס בארה"ב כי מבחינתם הוא זכאי להנות מהוראות האמנה באופן שעשוי למנוע הטלת מסים ישראליים. יחד עם זאת, לנוכח הממצאים שנסקרו לעיל ולאור העובדה שהמערער נהג לדווח לשלטונות המס האמריקאיים מדי שנה בשנה, נראה כי לא יהיה מקום להקשות יתר על המידה בעניין זה.

103. העניין השני מטריד יותר: מש/9 כולל שני עמודים מדו"ח המס האמריקאי של המערער לשנת 2007 – שנת מכירת המניות. אחד העמודים הוא Schedule D שהוא נספח לחישוב רווחי הון שהופקו במהלך השנה. בחלק 8 לנספח האמור כפי שהוגש על ידי המערער, נמצא דיווח על העסקה במניות החברה הנמכרת. כמועד הרכישה רשום 1.11.1999 וכמועד מכירה רשום 1.8.2007. בעמודה (d) לחלק 8 יש לרשום את ה"sales price" של הנכס הנמכר, דהיינו סכום התמורה או הפדיון ממכירת הנכס. בנספח שהגיש המערער, רשום בעמודה (d) סך **של 85,000** $. בעמודה (e) יש למלא את עלות הנכס ובנספח שהוגש רשום 37,875 $. בעמודה (f) יש לציין את סכום הרווח או ההפסד ממכירת הנכס, ונרשם **47,125** $. באותו חלק 8 מדווחת מכירתן של מניות בחברה אחרת אשר לפי הדיווח כלל לא הניבה רווח (או הפסד). בחלק 14 לנספח יש מקום לרשום את סכום הפסדי ההון המועבר לקיזוז וכאן נרשם 100,000 $. בחלק 15 יש מקום לרשום רווח (או הפסד) הון נטו לאחר קיזוז הפסדים וכאן רשום במינוס (כהפסד) 52,875 $ - דהיינו רווח הון של 47,125 $ פחות הפסד מועבר של 100,000 $.

104. סכום התמורה המדווח ממכירת המניות בחברה הנמכרת בעמודה (d) לחלק 8 לנספח איננו תואם לכאורה את היקף העסקה המלא (ראו סעיף 5 לעיל). כזכור המערער קיבל כ-510,000 $ כתמורה בגין מכירת המניות.

105. אומר כאן כי העלאת טענה לפיה הוראות סעיף 100א לפקודה נסוגות בפני הוראות אמנת מס על ידי נישום שלא דיווח על מלוא ההכנסה ממימוש הנכס במדינה השנייה תעורר קושי. אמנם הפטור ממיסוי רווח הון המצוי בסעיף 15 לאמנה בין ישראל לבין ארה"ב איננו מותנה בתשלום מס במדינת מושבו של המוכר ולכאורה אף לא מותנה בדיווח על העסקה לשלטונות המס במדינת המושב. **אולם דרישות תום הלב ונקיון הכפיים בכלל, והצורך למנוע ניצול לרעה של אמנות מס בפרט**, עשויים לחייב את המסקנה כי אין מקום לשעות לטענת פטור

המבוססת על הוראות האמנה אם הנישום לא קיים כראוי את חובות הדיווח במדינה השנייה.

106. במקרה דנן, טוען המערער כי הסכום הרשום כפדיון המניות בעמודה (d) לחלק 8 לנספח – 85,000 $ - מופיע כבר **לאחר קיזוז הפסדים** מעסקאות אחרות וכי פירוט התחשיב נכלל בדפים אחרים השייכים לדו"ח המס האמריקאי לשנת 2007 אשר לא הוגשו כחלק ממש/9. לדבריו כל הדפים האלה הוצגו בפני המשיב במהלך דיוני השומה.

107. המערער נשאל על עניין זה בחקירתו הנגדית:

"ש. אני מציגה לך דוחות מס [אמריקאיים] **משנת 2007, 2008 בתקופה שהיית בארה"ב, איפה מצויינת בדוחות מש/9, העיסקה של מכירת מניות.**
ת. זה חלק מההצהרה, ההצהרה יותר גדולה. אני זוכר שעורך הדין צרף או בהצהרת מס או בנספח החישוב שלו הכנסה לעומת ההפסדים, הוא דיבר בטלפון עם אחד המפקחים ממס הכנסה [בישראל]**, כדי להסביר איך חישב את אותם מספרים.**
ש. בדוח כתוב מחיר מכירה 85,000 דולר.
ת. זה מספר שהגיע אחרי קיזוז. ...הוא עשה את החישוב על סמך נתונים שהבאתי לו את הפסדי הון, כולל ההפסד משנים קודמות שציינתי לו."
(עמוד 28, שורה 25 עד שורה 33).

ובהמשך:

"ש. הדוח [האמריקאי] **המלא הוגש** [למשיב] **בנוכחותך.**
ת. כן. בדוח המלא יש עשרים שלושים עמודים.
ש. אתה אומר לבית המשפט שמסרת את הדוח המלא של 2007 בוודאות.
ת. כן.
ש. זה היה צילום.
ת. כן.
ש. איפה המקור.
ת. כנראה אצלי בארה"ב, וגם זה לא בידי, זה בדירה שהייתי. אני צריך לחפש את זה. אני מסרתי צילומים.

ש. כאן אין דיווח מלא.

ת. נכון.

ש. אבל יש את סעיף 14 קיזוז הפסדים, לפי נספח אחר שמכיל חישוב של הפסדים לקיזוז, והמספר שהובא בחשבון בשורה 14 זה מינוס מאה אלף דולר, זה קיזוז הפסדים.

ת. זה קיזוז, זה נכון קדימה."

(עמוד 29, שורה 11 עד שורה 25).

עם כל הכבוד, הסבריו של המערער בנושא הצגת קיזוז ההפסדים אינם מובנים ועל פני הדברים אינם עולים בקנה אחד עם מה שרשום בבירור (לכאורה) בנספח עצמו.

108. גם העד מטעם המשיב, מר מימון, נשאל בעניין זה:

"ש. אני מציגה לך את מש/9, דוחות משנת 2007, 2008 שהגיש המשיב בארה"ב, תפרט באם ואיזה מסמכים או חלקי דוחות נוספים הוצגו למשיב בשנים האלה.

ת. אלה שני העמודים או אחד שאני ראיתי במהלך דיוני השומה, בדוח 2007, 2008. חיפשתי בתיק בוודאי ובקבצים שנשלחו, ולהבדיל מהשנים האחרות שכל דוח היה עשרות עמודים, זה מה שאני מצאתי לגבי השנים 2007, 2008."

(עמוד 32, שורה 21 עד שורה 25).

109. המערער מוסיף וטוען כי ממילא הנתונים המלאים על אודות התמורה ששולמה לו בגין המניות נמסרו לשלטונות המס בארה"ב על ידי **הרוכשת**. בהקשר זה מפנה המערער ל**מע/2** שהוא דיווח על גבי טופס 1099 אשר ככל הנראה הוגש על ידי החברה הרוכשת לשלטונות המס בארה"ב ובו נאמר כי הרוכשת שילמה למערער תמורה בסך 383,148.76 $.

המערער מסתמך, בין השאר, על מע/2 כדי להראות שמלוא התמורה אכן דווחה אף אם הדבר איננו נראה על פני העמודים הכלולים במש/9. בעדותו הסביר המערער:

"החברה הרוכשת נתנה נייר שבה מצוינת העסקה וכמה קיבלתי מהעסקה. זה הוגש לשלטונות המס בארה"ב. רואה החשבון שלי ציין את זה כנגד ההפסדים שהיו. זה בדוח המלא. ומה שהצגת זה חלק מהדוח."

(עמוד 29, שורה 1 עד שורה 3).

110. בסיכומי התגובה שלו המערער מרחיב בנושא זה (עמוד 5):

"מוצג מע/2 הוא טופס 1099, אשר נמסר ע"י הקונה הן למוכר (המערער) והן לשלטונות המס, במסגרת ההצהרה של הקונה, כהוצאה מוכרת של הקונה... זה הופך אוטמטית לרווח הון למוכר, שצריך בהצהרת המס שלו לכלול רווח זה, בקיזוז של ההשקעה שהביאה לרווח, ושל הפסדי הון או השקעות בתקופות קודמות. כך עשה רואה החשבון של המערער."

111. אולם על גבי טופס 1099 (במע/2) מודפסת אזהרה זו:

"This is important tax information and is being furnished to the Internal Revenue Service. If you are required to file a return, a negligence penalty or other sanction may be imposed on you if this income is taxable and the IRS determines that it has not been reported."

112. עולה מלשון זו כי אין די בדווחיו של המשלם (הרוכש) כדי להוציא ידי חובה את מקבל התמורה (המוכר) ועל המוכר לכלול את ההכנסה בדו"ח המס שלו. אין לדעת האם וכיצד המידע הכלול בטופס 1099 מוצלב עם דיווחיו של המקבל והמערער לא הביא הוכחה להצלבה כזו בפועל בתיק המס האמריקאי שלו. נוסיף ונציין כי סכום התמורה המצויין במע/2 איננו תואם את סכומי התמורה כפי שהם מפורטים בשומה הנדונה.

113. אינני קובע כאן, כמובן, שלא היה דיווח על מלוא התמורה לשלטונות האמריקאיים (למשל, במסגרת דפים נוספים שהיוו חלק מדו"ח המס לשנת 2007 אך לא נכללו במש/9), אך לטעמי (ולטעם המשיב) הדבר לא הוכח כדבעי.

במצב זה, אין טעם למצות את הדיון בסוגיית ההתנגשות העקרונית ויש לברר עד תום את נושא הדיווח בארה"ב קודם לכן (ובכך תינתן למערער הזדמנות נוספת להוכיח בפני המשיב כי הוא אכן דיווח בעצמו באופן מלא על המכירה לשלטונות האמריקאיים).

114. יש טעמים נוספים שלא לפסוק כאן לגבי גובה השומה המדוייק. המערער טוען כי לפני שנת 2007 הוא ספג הפסדי הון, בין השאר מהשקעתו בחברת טכלינק קישור וכן ממכירת ביתו

בהרצליה פיתוח. לפי דבריו, קיזוז הפסדים אלה, או חלק מהם לפחות, הביאו להפחתה משמעותית בסכום המס האמריקאי המגיע בגין מכירת מניות החברה הנמכרת.

השומה הישראלית נשוא הערעור איננה מביאה בחשבון כל הפסד, ואין זה ברור אם עניין ההפסדים מוצה במהלך דיוני השומה.

115. כמו כן, דומה כי בשומה שנערכה למערער מלוא תמורת המניות שהוא קיבל מוסתה כרווח הון בידיו מבלי להביא בחשבון את עלות המניות (שהיה 125,000 $ לדבריו) (ראו גם סעיפים 26, 117 ו-134 לסיכומי המשיב, בהם מוצג חישוב רווח ההון ללא התייחסות לעלות ההשקעה בידי המערער).

116. ייתכן איפוא שגם אם יצדק המשיב כי יש מקום להחיל את הוראות סעיף 100א בנסיבות המקרה, בסופו של דבר – לאחר תיקון התחשיב הליניארי בהתאם למועד הפסקת התושבות אשר נקבע לעיל, ולאחר התחשבות (אם כך יתבקש) בהפסדי הון מועברים ובעלות ההשקעה בחברה הנמכרת – החבות במס בפועל לא תהיה "כצעקתה" וניתן יהיה להגיע להסדר עם המערער המביא בחשבון גם אפשרויות הגבייה הלכה למעשה.

ט. <u>סיכום</u>

117. לאור כל האמור לעיל, אני קובע ומורה כדלקמן:

א. המערער לא הרים את הנטל כדי לסתור את חזקות התושבות החלות עליו לגבי שנות המס 1999, 2000, 2001, 2002, 2003 ו-2004.

ב. המערער חדל להיות תושב ישראל ביום 24.5.2005 .

ג. המערער לא היה תושב ישראל בעת מכירת המניות בחברה הנמכרת.

ד. על בסיס ממצאים אלה יוחזר הדיון לשלב ההשגה ויבחן המשיב נושאים אלה:

1. זכאותו הכללית של המערער להנות מהוראות אמנת המס בשנים בהן הוא לא היה תושב ישראל.

2. היקף ותוכן הדיווח שנעשה על ידי המערער לשלטונות המס האמריקאיים בקשר למכירת המניות, בייחוד בכל הנוגע לאופן הצגת סכום התמורה ואופן קיזוז הפסדים מועברים.

3. זכותו של המערער לקזז הפסדי הון כנגד הרווח ממכירת המניות במסגרת חישוב המס הישראלי.

4. זכותו של מערער להפחית מרווח ההון ממכירת המניות את עלות ההשקעה בהן.

ה. ככל שתוותר מחלוקת בין הצדדים לאחר השלמת הדיון בשלב ההשגה, המערער יהיה רשאי להגיש ערעור נוסף בהתאם להוראות סעיף 153 לפקודה.

118. בהתחשב במכלול נסיבות התיק והתוצאות אליהן הגעתי, אינני מוצא לנכון לתת כל צו להוצאות.

ניתן היום, י"ב באלול תשע"ה,27 באוגוסט 2015, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט