



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

בפני כב' השופט יונה אטדגי

המערער:

א.כ.  
ב"כ עו"ד ירון אבני

נגד

המשיב:

פקיד שומה תל אביב 3  
ב"כ עוה"ד יפעת גול (שושן) וכנרת תבור,  
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

#### נשוא הערעור

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26

1. השאלה העיקרית העולה בערעור זה היא קביעת תושבות המערער לעניין החבות במס. אם ייקבע שהמערער הוא תושב ישראל, נדרש גם להכריע בשאלת סבירות השומה שקבע המשיב.

2. המשיב קבע למערער שומה לפי מיטב השפיטה בצו לפי סעיף 152(ב) **לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]**, **התשכ"א – 1961** (להלן – **הפקודה**), וחייב את המערער בתוספת הכנסה מהפרשי הון, בסכום של 3.5 מיליון ₪ (סכום קרן), כשהוא מחולק לשתי שנים: 2005 ו-2006, וזאת לאחר שנדחתה טענתו העיקרית של המערער בהשגתו, לפיה הוא אינו חייב בתשלום מס משום שהוא אינו תושב ישראל אלא תושב רומניה.

#### עיקר טענות הצדדים

3. המערער טוען כי הוא אינו תושב ישראל וכי מרכז חייו בהתאם לכל המבחנים האובייקטיביים והסובייקטיביים הוא ברומניה; כי עוד בשנת 1994 הוא הקים ורשם ברומניה חברה בשם SC ALPHA HOUSE IMOBIL INVEST (להלן – חברת אלפא) והפעיל עסק לתיווך, ניהול ושיווק נכסי נדל"ן, כאשר חברה זו משלמת את מסיה לשלטונות המס ברומניה; כי בשנת 2001 הוא העתיק את מקום מגוריו לעיר בראשוב ברומניה, וכי הוא חי שם עם בת זוג אזרחית רומניה; כי בכל אחת משנות המס הנדונות הוא שהה בישראל פחות מ-183 ימים, מספר הימים השנתי הקובע חזקה כי מרכז חייו של הנישום הוא בישראל בהתאם לסעיף 1(א)(2)(א) **לפקודה**; כי המשרד לקליטת עלייה הודיע ביום 18.6.09 כי הוא עונה על הגדרת "תושב חוזר". המערער טוען עוד, ולחילופין, כי השומה נקבעה ללא כל תשתית עובדתית והיא נעדרת סבירות.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1  
2 המשיב טוען כי המערער הוא תושב ישראל וכי מרכז חייו הוא בישראל;  
3 כי המערער נשוי לאישה תושבת ישראל ואב לשני ילדים בגירים המתגוררים בישראל;  
4 כי המערער מתגורר בבית הרשום על שמו ועל שם אשתו בעיר יבנה;  
5 כי המערער מחזיק בשליש ממניותיה של חברה ישראלית בשם בא"כ בע"מ (להלן – חברת ב"א);  
6 כי המערער דווח על הכנסות עבודה מחברת ב"א, כולל בשנות המס הנדונות;  
7 כי בדיווחיו למס הכנסה הוא דרש נקודות זיכוי כתושב ישראל, כולל בשנים הנדונות;  
8 כי הוא מתנדב פעיל במשמר האזרחי;  
9 כי יש לו חשבון בנק המנוהל בישראל;  
10 כי מתקיימת בו חזקת הימים הקבועה בסעיף 1(א)(2)(ב) לפקודה;  
11 כי הוא רשום כבעלים של מחצית החנות שחברת ב"א מנהלת בה את עסקיה וכן רשום כבעלים, יחד  
12 עם אשתו, של דירת מגורים נוספת המשמשת למגורי בנם.  
13 עוד טוען המשיב כי השומה שנקבעה נתמכת במסמכים שנתפסו מהמערער וכי, בהעדר דיווח ונתונים  
14 מאת המערער, היא נקבעה באופן סביר.

### דיון והכרעה

#### כללי

15  
16  
17  
18  
19 5. החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132) (תיקון) – התשס"ג – 2002 (להלן – תיקון 132) חולל  
20 רפורמה בשיטת המיסוי של היחיד.  
21 בעוד שקודם לכן שאלת חבות המס הוכרעה בעיקר על בסיס טריטוריאלי, הרי שמאז התיקון החבות  
22 מוכרעת על בסיס פרסונלי, "תושבות" היחיד כשמדובר ב"תושב ישראל", ועל בסיס טריטוריאלי  
23 כשמדובר ב"תושב חוץ".  
24 לסקירת הרפורמה ראו: דורון לוי ואיתן אסנפי, מיסוי בינלאומי – הדין בישראל (להלן – לוי ואסנפי,  
25 עמ' 75-83).  
26 בהתאם לסעיף 2 לפקודה, "מס הכנסה יהא משתלם... על הכנסתו של אדם תושב ישראל  
27 שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או  
28 שצמחה בישראל...".  
29 סעיף 1(א) לפקודה מגדיר כ"תושב ישראל" מי "שמרכז חייו בישראל" ומונה מספר פרמטרים לשם  
30 קביעת מקום מרכז החיים.  
31 להלן לשון הסעיף 1(א)(1):  
32 " (א) לגבי יחיד – מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:  
33 (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים,  
34 הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:  
35 (א) מקום ביתו הקבוע;



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;  
 2 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;  
 3 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;  
 4 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

5

6 נוסף לכך נקבעו **בפקודה** שתי "חזקות ימים", ושוברן – האפשרות לסתירתן – בצידן (סעיפים 1(א)(2),  
 7 1(א)(3)):

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

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

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

13 לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;

14

15 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי  
 16 פקיד השומה;

17

18 6. מקובל להניח, כי התיקון בהגדרת "תושב" (תיקון 132) קלט לתוכו את הנחיות הפסיקה שניתנו עד  
 19 אותה עת לקביעת התושבות, כך שמצד אחד, ניתן להיעזר באמות המידה שנקבעו לאחר התיקון כדי  
 20 לקבוע תושבות נישום על פי הדין הקודם, ומצד שני ניתן להתחשב בפסיקה הקודמת בעניין ובאמות  
 21 המידה שנקבעו בה (ראו: ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.05); לוי ואסנפי, עמ' 82-83;  
 22 עמי הלבאי ויעקב לביא, "תושב ישראל – לפי חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב –  
 23 2002", מיסים טז/5, פסקה 1.2).

24

25 המבחן שאומץ בפסיקה הוא "מבחן מרכז החיים", שנבחן הן מההיבט האובייקטיבי – היכן פיסית  
 26 מצויות מירב הזיקות של הנישום, והן מההיבט הסובייקטיבי- מה הייתה כוונת הנישום והיכן הוא  
 27 רואה את מרכז חייו (גונן הנ"ל, שאימץ בעניין זה את קביעות בית המשפט המחוזי, כבי' השופט ביין,  
 28 ב-עמ"ה 2004/98, 5048/97 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פ"מ תשס"א (1) 31, 45-46).

29

30 7. שאלה שלא הוכרעה עדיין בפסיקה היא שאלת נטל הוכחת התושבות, על מי היא מוטלת, האם על  
 31 הנישום או על פקיד השומה?

32 לפני תיקון 132 הובעה הדעה, כי הנטל בעניין זה מוטל על פקיד השומה (ד"ר ביין בעניין גונן הנ"ל.

33 לדעה אחרת ראו: עו"ד אבי גורמן, "מיהו תושב ישראל: בעקבות פסק דין אריה גונן", מיסים טז/1).

34 לוי ואסנפי סבורים (עמ' 104), שגם לאחר התיקון יש לקבוע שהנטל מוטל על פקיד השומה, למרות

35 שניתן לומר כי הטעמים שנמנו בגונן כבר אינם רלוונטיים היום ולמרות שנטל השכנוע בענייני מיסים

36 מוטל בדרך כלל על כתפי הנישום המערער (ראו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף,

37 פ"ד נז(4) 891).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 מכל מקום, שאלת נטל ההוכחה (או השכנוע) מתעוררת רק כאשר לא מתקיימות אחת משתי "חזקות  
2 הימים" הקבועות בסעיף 1(א)(2) לפקודה, שכן ההנחה היא שהחזקות שנמנו שם הן "חד כיווניות",  
3 כלומר: אם מתקיימת החזקה, אזי היחיד מוחזק כתושב ישראל אלא אם יוכח אחרת, אך אם לא  
4 מתקיימת החזקה, אין לומר כי היחיד מוחזק כתושב חוץ (לוי ואסנפי, עמ' 94).  
5 כאשר מתקיימת החזקה, אין צורך לדון כמובן בשאלת נטל ההוכחה, כיוון שהתשובה לכך קבועה  
6 בפקודה, כאשר הנישום הוא שצריך לסתור את חזקת היותו תושב ישראל.  
7 (סעיף 1(א)(3) מאפשר גם לפקיד השומה לסתור את החזקה, למשל כדי להוכיח שהנישום אינו זכאי  
8 לנקודת זיכוי כתושב ישראל).  
9 בענייננו, כפי שיפורט להלן מתקיימת אחת מחזקות הימים הקבועות בפקודה, וממילא אין צורך  
10 להכריע בשאלת נטל הוכחת התושבות.

### יישום הכללים בענייננו

11  
12  
13 8. **חזקת הימים** – מנין ימי שהותו של המערער בישראל בשנים הרלבנטיות: שתי שנות המס הנדונות  
14 ושתי השנים שקדמו להן – השנים 2003-2006, אינו שנוי במחלוקת (סעיף 8 לנימוקי השומה וסעיף 61  
15 לנימוקי הערעור).  
16 ימי השהות באותן שנים הם: 2003 – 244 ימים, 2004 – 175 ימים, 2005 – 175 ימים, 2006 – 163  
17 ימים.  
18 נמצא, כי בשנים הנדונות: 2005 ו-2006 לא התקיימה החזקה שבסעיף 1(א)(2) לפקודה, הקובעת  
19 מינימום של 183 ימים, אך לעומת זאת, במנין כל אחת משנות המס יחד עם השנתיים שקדמו לה  
20 התקיימה החזקה המנויה בסעיף 1(2)(ב) לפקודה, שכן בכל אחת משנות המס 2005 ו-2006 הוא שהה  
21 לפחות 30 יום, ובכל אחת מהן יחד עם השנתיים שקדמו לה הוא שהה בישראל יותר מ-425 ימים:  
22 בשנים 2003, 2004 ו-2005 הוא שהה בסה"כ 594 ימים, ובשנים 2004, 2005 ו-2006 הוא שהה בסה"כ  
23 513 ימים.  
24 המסקנה הנובעת מכך היא, שחזקה שמרכז חייו של המערער הוא בישראל, כלומר שהמערער הוא  
25 "תושב ישראל" לענין החבות במס.

26  
27 9. המערער טען (סעיף 28 לתצהירו) כי בשנת 2003 הוא הרבה להגיע לישראל כדי לבקר את אביו, שנפטר  
28 בחודש אוגוסט באותה שנה. כן טען (סעיף 29 לתצהירו), כי הוא מגיע לישראל גם כדי לבקר את אמו  
29 החולנית. המערער צירף לתצהירו צו קיום צוואת אביו המנוח (נספח ה'), ממנו עולה כי אביו אכן נפטר  
30 באותה שנה. הוא לא צירף מסמכים בדבר מצבה הרפואי של אמו, אך המשיב לא חלק על כך. מכל  
31 מקום, אין בדברים הללו כדי לבטל את החזקות הקבועות בסעיף 1(א)(2) לפקודה שהן טכניות  
32 במהותן. נימוקי המערער לביקוריו בישראל באותן שנים יכולים רק להצטרף לנימוקים המובאים על  
33 ידו לסתירת החזקות, בהתאם לסעיף 1(א)(3) לפקודה.  
34 האם המערער סתר חזקה זו? לשם כך עלינו לבחון את העובדות והראיות שהונחו בהתאם לפרמטרים  
35 שבסעיף 1(א)(1) לפקודה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

10. "מקום ביתו הקבוע" – פרמטר זה בוחן את מקום ביתו הקבוע של הנישום, גם אם הוא אינו מתגורר בו (לוי ואסנפי, עמ' 85, בעקבות דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון 132: הצ"ח 3156, מיום כ"ח בתמוז התשס"ב (8.7.02), עמ' 771).
- מצד שני, בית יכול שיהיה "ביתו הקבוע" של הנישום, גם אם אין לו עליו זכויות קנייניות כלשהן (השוו למשמעות המונח "בית קבע" באמנת המס בין ישראל לארצות הברית: לוי ואסנפי, עמ' 86).
- יחד עם זאת, מגורים בבית או זכויות קנייניות בו עשויים להצטרף לנתונים נוספים שיובילו למסקנה כי המדובר ב"ביתו הקבוע" של הנישום.
- נתונים נוספים היכולים לסייע בזיהויו של בית כ"ביתו הקבוע" של הנישום הם:
- היכולת המשפטית והפיסית להיכנס לבית ולגור בו או להשתמש בו, תכיפות המגורים או השימוש באותו בית, אנשים אחרים המתגוררים או משתמשים בבית המזוהים בצורה זו או אחרת עם הנישום, אם הבית מופיע ככתובתו הרשומה של הנישום במשרד הפנים או במשרדים ממשלתיים או מוסדיים אחרים, הכתובת שבה נוהג הנישום לקבל דברי דואר וכיו"ב (השוו גם לחוזר מס הכנסה 8/2002: "המונח בית קבע באמנות המס").
11. המערער, יחד עם אשתו, גבי א.כ., בעלים של בית מגורים ברחוב XX יבנה.
- המערער, לדבריו (סעיף 11 לתצהירו), אמנם נשוי לא' אך אינו חי עמה. בתצהירו (סעיפים 12-13) הוא סיפר כי בביקוריו בארץ הוא נוהג לגור בבית אמו, ורק לעיתים הוא לן בבית ביבנה, אזי הוא לן באגף נפרד מאשתו, שכן מדובר ב"בית רחב ידיים ורב מפלסי".
- בעדותו (עמ' 4) הוא אישר כי הבית ביבנה הוא בבעלותו ובעלות אשתו, אך חזר על כך שבביקוריו בארץ הוא נוהג להתגורר אצל אמו בחולון ו"לעיתים לא קרובות" הוא מתגורר בבית ביבנה, "יש לי שם קומה משלי שם, עצמאית לחלוטין. יש לנו מפלס לכלב, מפלס לי, מפלס לגברת. היות והבית רחב ידיים אני יכול להרשות לעצמי פרטיות. זה כאילו לגור בבנין משותף באחת הקומות".
- ובהמשך (עמ' 5):
- "ברחוב X יש לי דירה עם מפתח שאני יכול להגיע מתי שאני רוצה. כניסה נפרדת. אין קריטריון קשיח. כשאמי במצב בריאותי ירוד אני נשאר איתה כל הזמן, זה תקופות שלמות שאני כלל לא מגיע ל-X אלא נשאר רק איתה. לפעמים הילדים באיזה בעיה ואז אני מגיע לרחוב X. יש לי מפתח לבית ברחוב X, יש לי מפתח לבית של אמא שלי, לדירה של הבן שלי, לדירה שלי ברומניה, למשרד שלי ברומניה. יש לי הרבה מפתחות."
12. המערער אישר עוד (עמ' 4), כי את דברי הדואר הוא מקבל בביתו ביבנה.
- גם בדיווח לרשם החברות ביחס לחברת ב"א (מש/2) מופיעה הכתובת ביבנה ככתובתו של המערער, המשמש כאחד הדירקטורים בה.
- כתובת זו מופיעה גם ככתובתם של המערער ואשתו בדפי חשבון הבנק המשותף שלהם (נספחי ז' לתצהיר המערער).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36
13. ראייה נוספת מצויה בהסכמים שנעשו בין המערער ובין חברת אלפא (נספחי 8 לתצהיר קופמן). לנפקות הסכמים אלה עוד אתייחס בהרחבה להלן בפרק הדן בסבירות השומה. לענין "הבית הקבוע" יציין רק זאת, שבכל אותם הסכמים – שנערכו מסוף שנת 2004 ובמהלך שנת 2005 – ציין המערער את כתובת הבית ביבנה ככתובתו.
14. צירוף כל הדברים שנמנו לעיל מוביל למסקנה כי הבית ביבנה הוא "ביתו הקבוע" של המערער: הוא בעלים של הבית (יחד עם אשתו), הוא מתגורר באותו בית לפחות בחלק מזמן שהותו בארץ, הוא יכול – משפטית ופיזית – להיכנס לבית בכל עת שירצה (לרשותו עומדת קומה נפרדת, יש לו מפתח לבית), הוא מקבל בבית זה דברי דואר, זו כתובתו הרשומה ברשם החברות ובבנק בו יש לו חשבון (יחד עם אשתו), וזו הכתובת שציין המערער בהסכמים שעשה ברומניה.
15. המערער טוען בתצהירו (סעיף 15) כי הוא מתגורר, יחד עם בת זוגו אזרחית רומניה, בבית שבעלותו המשותפת ברחוב אא בבראשוב וצירף מסמך שמהווה לדבריו נסח בעלות של אותו בית (נספח ג') וכן קבלות על תשלומים לחשמל, ארנונה מים וטלפון של אותו בית (נספחי ד'). המסמכים הם בשפה הרומנית והמערער לא טרח לצרף תרגום שלהם. הוא העיד (עמ' 18) כי הוא אינו דובר רומנית וכשהוא נזקק לתרגום הוא נעזר בבת זוגו או במתורגמן אחר. נמצא, שקשה להסיק מסקנה כלשהי ממסמכים אלה. יתירה מזו, רובם של המסמכים שצורפו כנספחי ד' הם מתאריכים מאוחרים יותר ואינם רלבנטיים לשנים הנדונות כאן.
16. בין כה וכה, לא ניתן להעלות מאותם מסמכים הוכחה לכך, שאותו בית ברומניה הוא "ביתו הקבוע" של המערער. כאמור, אין בכך בלבד שהמערער הוא בעלים של בית מסוים, כדי להפוך אותו בית ל"ביתו הקבוע", בהעדר הסממנים הנוספים שנמנו לעיל. יתירה מזו, המערער, על פי דבריו כאמור, עוסק ברומניה בנדל"ן ואין רבותא בכך שבית כלשהו רשום על שמו. ואכן, המערער אישר בעדותו (עמ' 18), כי רשומות על שמו מספר דירות ברומניה. מלבד דבריו שלו, הוא לא הביא כל עדות או ראייה נוספת שתסייע בזיהויו של אותו בית (או בית אחר ברומניה) כ"ביתו הקבוע". בין השאר, הוא לא טרח להעיד את בת זוגו, ולכך עוד אשוב בהמשך.
17. "מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו" - אשתו וילדיו של המערער מתגוררים בארץ (המערער, עמ' 3). גם אמו מתגוררת כאמור בארץ, וכך גם אחיו ואחותו (עמ' 10). המערער עצמו התגורר בארץ, אם בדירתו שביבנה ואם בדירת אמו בחולון, חלק נכבד משנות המס הנדונות (175 ימים בשנת 2005 ו-163 ימים בשנת 2006).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35
18. המערער טוען כי בת זוגו לחיים, v.c. (להלן – ס'), מתגוררת עימו באופן קבוע בבית הנזכר ברומניה. הוא לא הביא כל ראיה נוספת לכך, מלבד דבריו. הראיה היחידה שהוצגה, שבה נזכר שמה של ס' הוא המסמך שנטען שהוא נסח של דירת המגורים ברומניה (נספח ג' לתצהיר המערער).
- ככל שניתן להעלות ממסמך זה, שלא צורף אליו תרגום מתאים כאמור, וכך גם העיד המערער עצמו (עמ' 18), בעוד שהוא רשום כבעלים של אותו בית משנת 2002, הרי שצירופה של ס' כבעלים נעשה רק בשנת 2009.
- אם אכן, כדברי המערער (עמ' 7), הוא עבר להתגורר עם ס' ברומניה כבר בשנת 2001, מדוע היא צורפה כבעלים רק בשנת 2009?
- מכל מקום, אין לנו כל ראיה (מלבד דברי המערער) לכך, שס' היתה בת זוגו של המערער בשנים הרלבנטיות לערעור זה (2005 ו-2006).
- יצוין בהקשר זה כי המערער הודה (עמ' 21), לאחר שהוצגו לו תדפיסי הכניסות והיציאות מהארץ שלו ושל אשתו, כי הוא ואשתו נסעו במשותף לחו"ל גם בשנים הנדונות.
19. **"מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע"** – לוי ואסנפי (בעמ' 90-91) מבקשים להסיק מכך שהסעיף מונה פרמטר נפרד של "מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים", שפרמטר זה – "מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע" – אינו נוגע לעיסוקים הכלכליים, אלא לפעילות אחרת של הנישום, למשל: פעילותו כמתנדב.
- אינני סבור כך. ראשית, יכול שאדם יעבוד במדינה מסוימת אך יהיו לו אינטרסים כלכליים במדינה אחרת. למשל, מהנדס אמריקאי שעובד בישראל בחברת אינטל, אפילו תקופה ממושכת, אך כל האינטרסים הכלכליים שלו: רכוש, חסכוניותו, מניותיו וכיו"ב מצויים או רשומים בארה"ב. שנית, הפעילות הבלתי כלכלית, למשל: פעילות כמתנדב, כלולה בפרמטר נפרד אחר: "מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים".
- לפיכך נראה לי שפרמטר זה ענינו בהעסקה או בעיסוק כלכלי, ובעיקר הכוונה למקום עבודתו כשכיר או כעצמאי.
20. המערער היה בשנים הנדונות בעלים של מחצית ממניות חברת ב"א (אמנם, ברשם החברות הוא היה רשום כשליש בלבד, אחיו שליש ואביו שליש, אולם אביו נפטר כאמור בשנת 2003 והוא ואחיו ירשו את מניותיו ורק הרישום נעשה בשנה מאוחרת יותר, כמתואר בעדותו של המערער – עמ' 26).
- אחיו י' הוא הבעלים של המחצית הנוספת.
- חב' ב"א עוסקת בשיווק מוצרי מזון (סעיף 14 לנימוקי הערעור).
- המערער קיבל גם משכורת חודשית קבועה מחברת ב"א בשנים הנדונות ודיווח על כך כהכנסות מעבודה (דו"חות המערער וטופס 106 צורפו כנספחים 5 ו-6 לתצהירו של המפקח הבכיר מטעם המשיב, איל קופמן).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 : המערער לא הכחיש נתון זה ואף הסביר בנימוקי הערעור (סעיף 15) עבור מה שולמה לו משכורת זו:  
2 שירותי ייעוץ שנתן לחברת ב"א ולאחיו.  
3 הוא חזר על כך גם בתצהירו (סעיף 4) ובעדותו (עמ' 13).  
4 באותה נשימה טען המערער (סעיפים 16-20 לתצהירו, עמ' 12 בעדותו), כי למעשה זה היה צריך להיות  
5 מוגדר כדיבידנד ולא כהכנסת עבודה.  
6 כיוון שאין אנו עוסקים במשפט זה בסיווג הנכון של אותה הכנסה, די לנו בכך שעל פי עדותו, קיבל  
7 המערער מהחברה תשלום כלשהו עבור הייעוץ שנתן לה ולאחיו.  
8 כעולה מעדות המערער (עמ' 13), גם אם אין מדובר בסכום גדול יחסית, הרי שאין המדובר בסכום  
9 מבוטל: 122,000 ₪ בשנת 2005 ו-136,000 ₪ בשנת 2006.  
10 יצוין עוד, שגם אשת המערער עבדה באותן שנים בחברת ב"א (עמ' 3 לפרוטוקול).  
11  
12 21. במקביל, ואין חולק על כך, המערער עסק באותן שנים בניהול, תיווך ושיווק נדל"ן ברומניה.  
13 עיסוק זה היה בוודאי בהיקפים גדולים יותר באורח ניכר, זו המסקנה שצריך להסיק מהסכומים  
14 שקבע המשיב כהכנסת הון שהתהוותה באותן שנים בשומה הנדונה כאן.  
15 המסקנה העולה מכך היא שלמערער היו עיסוקים קבועים גם בארץ וגם ברומניה, אך ניתן לומר כי  
16 עיסוקיו ברומניה היו רבים מעיסוקיו בארץ.  
17  
18 22. "מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו" -  
19 לוי ואסנפי (עמ' 91): "בניגוד לסממן שהדגיש את מקום עיסוקו או העסקתו הקבוע של הנישום,  
20 פונה סממן זה אל האינטרסים הכלכליים של הנישום; הוא מבקש לבחון את מקומם של  
21 האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו. להכנסה שולית או לפקדון בלתי פעיל,  
22 למשל, לא ייוחס משקל רב במבחן זה".  
23 האינטרסים הכלכליים עשויים להתבטא הן בתחום עסקיו של הנישום והן ברכושו, השקעותיו וכיו"ב.  
24  
25 23. כאמור, המערער הוא בעלים של מחצית ממניות חברת ב"א והוא הפיק ממנה בשנים הנדונות רווח  
26 כספי, אם כהכנסת עבודה ואם כדיבידנד.  
27 למערער רכוש בלתי מבוטל בארץ: מחצית הבעלות בדירה צמודת קרקע רחבת ידיים ומרובת מפלסים  
28 (כהגדרת המערער), מחצית הבעלות בדירת מגורים נוספת המשמשת למגורי בנו (עמ' 4) ומחצית חנות  
29 המשמשת לעסק של חברת ב"א (עמ' 15).  
30  
31 24. למערער חשבון בנק משותף עם אשתו בארץ.  
32 המערער טען, כי החשבון משמש רק לשם הפקדת סכומים עבור אשתו כ"דמי מזונות", אך לא סיפק  
33 כל הוכחה לכך.  
34 יתירה מזו, מדפי החשבון שצורפו עולה, כי נעשות בו משיכות והפקדות גם למטרות אחרות: שיק בסך  
35 38,547 ₪ שנמשך, הלוואה סך 45,000 ₪ שהופקדה בחשבון, העברה מחסכון לפקדון בסכום של  
36 68,378 ₪, ועוד.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 גם סכומי הכסף המופקדים במזומן אינם שווים, כפי שהיה מצופה להיות ב"דמי מזונות", והמערער  
2 לא נתן כל הסבר לכך.  
3 המערער אישר בעדותו (עמ' 15) כי יש לו באותו בנק חשבונות חסכון וקופת גמל.  
4  
5 למערער אינטרסים כלכליים פעילים ומהותיים גם ברומניה. 25  
6 המערער הוא בעלים של חברת אלפא, העוסקת בנייהול נכסי נדל"ן, וכך היה גם בשנים הנדונות כאן.  
7 על פי האישור של רשות המס ברומניה שנשלח לרשות המיסים כאן, על פי בקשת האחרונה (נספח 7  
8 לתצהיר קופמן), המערער הוא בעליה היחיד של חברת אלפא, וחברת אלפא מדווחת על הכנסותיה  
9 ומשלמת עליהן מס לרשות המס ברומניה.  
10 המערער העיד (עמ' 24-26) כי רכש ברומניה נכסי נדל"ן מניבים ורשם אותם על שם החברה.  
11 הוא העיד (עמ' 18), כי בבעלותו שלוש דירות ברומניה. אחת המשמשת למגורים יחד עם בת זוגו  
12 ושתיים מושכרות.  
13 כן העיד (עמ' 8), כי יש לו שני רכבים ברומניה.  
14 המערער לא העיד על מניות נוספות, השקעות אחרות או חסכונות שיש לו ברומניה.  
15 יתר על כן, גם על נכסיו ברומניה הוא לא הביא כל ראיה אחרת, אך צריך לזכור שכל השומה של  
16 המשיב בנויה על כך שלמערער נכסים מניבי הכנסה שלא דווחו על ידו למשיב.  
17  
18 המסקנה העולה מהאמור לעיל לעניין הפרמטר הנדון היא, שהאינטרסים הכלכליים של המערער 26  
19 מצויים גם בארץ וגם ברומניה. כיוון שהמערער לא סיפק נתונים נוספים בדבר ערך נכסיו ברומניה –  
20 ובחקירתו (עמ' 9) הוא אף העיד במפורש כי הוא נמנע מלספק פרטים אלה כי "מה שיש ברומניה זה  
21 לא עניין שלכם" – הרי שאין דרך לקבוע היכן יש למערער "אינטרסים כלכליים" רבים יותר.  
22 ניתן לומר כי הרכוש שהיה למערער ברומניה היה בעיקר "רכוש נזיל" ששימש לפעילות הכלכלית  
23 השוטפת, אך הרכוש שהיה לו בארץ: בתי המגורים, חלקו בחברת ב"א, חלקו בחנות, חסכוניותיו וכדו'  
24 היה "רכוש קבוע", כך שהאינטרסים הכלכליים שלו התחלקו באופן שווה בין אלה שבארץ ובין אלה  
25 שברומניה.  
26  
27 "מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים" - לוי ואסנפי (עמ' 92): 27  
28 "סממן זה בוחן זיקה בין אדם למדינה, על פי חברותו בגופים שונים המצויים בתחומיה  
29 של המדינה. ההנחה היא כי חברות ופעילות בארגונים כאמור מאפיינת אדם שמרכז חייו  
30 באותה מדינה. כך למשל, חברות באיגוד מקצועי במדינה מסוימת (לדוגמה: לשכת עורכי  
31 דין או לשכת רואי החשבון), עשויה ללמד על היות מרכז חייו של הנישום בתחומיה של  
32 אותה מדינה. במובן זה קיימת משמעות גם להתנדבותו של הנישום באגון או בגוף מסוים.  
33 כמו כן, גם לחברות במועצות מקומיות ובגופים שאינם גופים רשמיים יש לייחס משקל".  
34 המשיב ציין כי המערער היה מתנדב במשמר האזרחי ושימש בתפקיד זה גם בשנות המס הנדונות.  
35 המערער אישר זאת בתצהירו (סעיפים 25-26) וסיפר כי התנדבות זו נעשתה מטעמים פטריטיים.  
36 המערער לא סיפק כל נתון בדבר פעילותו בארגונים, איגודים או מוסדות כלשהם ברומניה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1
- 2 **שקלול הפרמטרים** – הפרמטרים המפורטים בסעיף 1(א) לפקודה כוללים פרמטרים בעלי אופי .28
- 3 אישי ומשפחתי: "בית קבוע", מקום מגורי הנישום ומשפחתו, מקום פעילות הנישום בארגונים
- 4 ובמוסדות, ופרמטרים בעלי אופי תעסוקתי וכלכלי: מקום העיסוק וההעסקה, מקום האינטרסים
- 5 הכלכליים.
- 6 שקלול כל הנתונים שפורטו לעיל מוביל למסקנה הבאה: בפרמטרים האישיים והמשפחתיים הכף נוטה
- 7 במובהק לכיוון ישראל. "ביתו הקבוע" של המערער נמצא בישראל, כל משפחתו: אשתו, ילדיו, אמו,
- 8 אחיו ואחותו מתגוררים בישראל. כאמור, המערער לא הוכיח כי ס' היתה בת זוגו בשנים הרלבנטיות,
- 9 אך גם אילו הדבר היה מוכח, ספק אם היה בכך בלבד כדי להכריע את הכף לכיוון רומניה. המערער גם
- 10 פעל באותן שנים כמתנדב במשמר האזרחי (ויש לשבחו על כך).
- 11 הפרמטרים התעסוקתיים והכלכליים מצביעים על תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון רומניה.
- 12 המערער קיבל משכורת חודשית קבועה מחברת ב"א, הוא בעל מחצית המניות באותה חברה, יש לו
- 13 רכוש קבוע ומשמעותי בארץ הכולל בעלות (מחצית) בשתי דירות מגורים ובחנות, חסכוניות, קופת גמל
- 14 וחשבון בנק פעיל. מאידך, הוא בעלים של חברת נדל"ן פעילה ברומניה, ממנה הפיק המערער את
- 15 הכנסתו ורווחיו העיקריים בשנים הנדונות, וכן יש לו ברומניה רכוש: דירות ורכבים.
- 16
- 17 **ההיבט הסובייקטיבי** – כאמור, בבוא בית המשפט לקבוע את תושבות הנישום, עליו להביא בחשבון .29
- 18 הן את ההיבט האובייקטיבי: היכן מצויות מירב הזיקות? והן את ההיבט הסובייקטיבי – מה היתה
- 19 כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את חייו? (גונן הנ"ל, פסקה 9 לפסק דינה של כב' השופטת חיות).
- 20 כיצד נעמוד על כוונתו של הנישום? ודאי שלא ניתן להסתפק בדבריו של הנישום במסגרת ההליך
- 21 המשפטי, כיוון שיש להניח שהם מכוונים למסקנה הרצויה מבחינתו. על כן צריך להסתייע בראיות
- 22 ובעדויות נוספות, כאשר גם הפרמטרים "האובייקטיביים" המנויים בסעיף 1(א) עשויים לתרום
- 23 להבהרת ההיבט הסובייקטיבי.
- 24
- 25 בעניין זה המערער לא טרח לספק כל עדות או ראיה נוספות, מלבד דבריו, להבהרת כוונתו. זאת, שעה .30
- 26 שעמדו בפניו אפשרויות רבות להוכחת הדרוש על ידי העדת עדים רלבנטים: בת זוגו ס', אשתו, אחיו,
- 27 עדים נוספים מרומניה ומהארץ.
- 28 הימנעות זו עומדת לרועץ למערער, ועל כך יפורט עוד להלן.
- 29 לעומת זאת, המשיב סיפק בענין זה ראיה ישירה משמעותית וראיה עקיפה יותר.
- 30
- 31 הראיה הישירה כלולה בדו"חות למס הכנסה שהגיש המערער בשנות המס הנדונות, שם דרש נקודות .31
- 32 זיכוי כתושב ישראל לפי סעיפים 34 ו-36 לפקודה.
- 33 ההסבר שנתן לכך המערער בנימוקי הערעור (סעיפים 50-51) ובתצהירו (סעיפים 22-23) היה, שהדבר
- 34 נעשה על ידי אחיו ועל ידי רואה החשבון של חב' ב"א, שהסבירו לו שנקודת הזיכוי היא "ברירת
- 35 מחדל" מקובלת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 בעדותו (עמ' 15, 11) הוא ביקש להרחיק עצמו עוד יותר מאותם דיווחים וטען שהם הוגשו שלא  
2 בידיעתו.
- 3 מלבד זאת, שהנאמר בעדותו סותר את שאמר בנימוקי הערעור ובתצהיר, הרי שאין בעדות זו כל  
4 הגיון. וכי מי יבקש להגיש דו"ח למס הכנסה עבורו, ללא ידיעתו והסכמתו?  
5 לעצם הענין, המערער לא טרח גם כאן להעיד את אחיו או את רואה החשבון שהיו מעורבים לדבריו  
6 באותם דיווחים, וגם הימנעות זו עומדת לו לרועץ.
- 7 המסקנה היחידה שניתן להסיק מכך היא, שהדיווחים הוגשו בידיעתו של המערער, וכיוון שבאותם  
8 דיווחים נכללה גם דרישה לקבל נקודות זיכוי כתושב ישראל, הרי שהמערער ראה את עצמו כתושב  
9 ישראל.
- 10
- 11 32. המערער העיד בתצהירו (סעיף 37) כי הוא מוגדר ברומניה "כתושב ארעי" ומשלם מס ברומניה  
12 בהתאם.
- 13 על פי האישור שנשלח מרשות המס הרומנית (נספח 7 לתצהיר קופמן), המערער אינו מוגדר ברומניה  
14 כתושב כלל, לא ארעי ולא קבוע:
- 15 "Mr. A. C. is not resident in Romania (temporarily or permanently)"
- 16 אופן התייחסות רשות המס הרומנית, כשלעצמו, אין בו כדי להצביע על כוונתו הסובייקטיבית של  
17 המערער, אך על כך יכולה ללמד תגובתו.
- 18 לדבריו (שלא הוכחו) הוא היה קודם לשנות המס הנדונות תושב קבע ברומניה, אך הוא לא פעל כדי  
19 לחדש זאת (פרוטוקול, עמ' 22):
- 20 "ש. אתה לא תושב של קבע מבחינת החוק הרומני
- 21 ת. הייתי תקופה מסוימת תושב של קבע והפסקתי את זה. זה היה ב- 2003, 2004,
- 22 לא זוכר. ברגע שאתה מבקש תעודת תושבות המשטרה המקומית מציקה לך,
- 23 מתחילה לבקש שוחד. ראיתי שזה לא נותן לי שום יתרון, זה רק מהווה בעיה. לכן
- 24 הפסקתי לחדש."
- 25
- 26 המערער לא סיפק הוכחה לכך, שהוא הוכר בעבר, כדבריו, כתושב קבע של רומניה, אך גם אם הדברים  
27 נכונים, הרי שבשנות המס הנדונות הוא היה מודע לכך ששלטונות רומניה אינם מכירים בו כתושב כלל  
28 (כגירסת אישור רשות המס הרומנית) או כתושב ארעי (כגירסתו) והוא השלים עם כך ולא פעל כדי  
29 לשנות את הסטטוס שלו. גם בכך יש כדי ללמד על כוונתו.
- 30
- 31 33. ראיה נוספת להשקפתו הסובייקטיבית של המערער בדבר תושבותו ניתן ללמוד מכך, שכאמור לעיל,  
32 בהסכמים שנערכו בינו ובין חברת אלפא (נספחי 8 לתצהיר קופמן) ציין הוא את הכתובת ביבנה  
33 ככתובתו.
- 34
- 35
- 36





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 " ש. למה לא ביקשת מהם להעיד? כל התצהיר שלך מדבר על ההתנהלות שלך  
2 בישראל, האם אתה נמצא, מבקר בבית, איפה אתה ישן, לא חשבת שיש צורך  
3 להביא אחד מהם שיעיד לפחות אם אתה ישן בבית?  
4 ת. לא. אני לא רוצה להכניס את הילדים שלי לעניין זה. אני רוצה למנוע את  
5 זה מהם. גם הבן לא נמצא בבית שנים רבות. והבת גרה עם החבר שלה. הם  
6 לא היו יכולים לתת תשובות. ולמה להכניס אותם למקום שהם לא צריכים  
7 להיות בו."  
8  
9  
10 38. המערער לא העיד גם את אחיו, שותפו בחברת ב"א ובחנות.  
11 אחיו יכל להעיד על ההיבט הכלכלי-תעסוקתי: מידת מעורבותו של המערער בניהול החברה, כיצד  
12 חושבו הכספים ששולמו למערער מחברה זו וכדו', במיוחד כאשר המערער ייחס לו באופן בלעדי את  
13 ניהול החברה ואת הטיפול בכספי החברה. אחיו יכל להעיד גם על אופן הייעוץ שנטען כי המערער  
14 העניק לחברה.  
15 עוד יכל להעיד על הדיווח שהוגש למס הכנסה, ומדוע נדרש במסגרתו נקודות זיכוי למערער כתושב  
16 ישראל, במיוחד כאשר המערער טען שהדבר נעשה על ידו ועל ידי רואה החשבון של החברה.  
17 האח יכל להעיד גם על האספקט המשפחתי והאישי.  
18 המערער לא סיפק כל הסבר להימנעות זו.  
19  
20 39. המערער לא העיד גם את רואה החשבון של החברה, וגם לכך לא סיפק כל הסבר.  
21 המערער נמנע מלהעיד גם את אמו.  
22 המערער יכל להעיד גם עדים נוספים מרומניה, כדי להוכיח שמרכז חייו הוא ברומניה.  
23 הימנעותו המהדהדת והבולטת של המערער מהעדת עדים רבים רלבנטיים פועלת לו לרועץ, מערערת  
24 את גירסתו ותומכת בגירסת המשיב.  
25  
26 40. המערער צירף **מכתב של המשרד לקליטת עליה** מיום 18.6.09 שאישר את בקשתו להכיר בו כ"תושב  
27 חוזר", הזכאי לסיוע הניתן על ידי המשרד.  
28 אין בכך כדי לסייע למערער:  
29 ראשית, משום שמדובר באישור מאמצע שנת 2009, שעל פי תוכנו הקריטריון שנבחן בו הוא שנתיים  
30 קודם לכן, כך שאין מדובר בשנות המס הנדונות (האישור מזכיר גם שלוש שנים אך בהתייחס למדען  
31 או יזם, והאישור לא ניתן לכך).  
32 שנית, משום שתושבות פיסיקלית אינה מתפרשת בהכרח בהתאם למונח "תושב" בחוקים אחרים (גונן  
33 הנ"ל, פסקה 8).  
34 שלישית, האישור הופק לאחר נתונים שסיפק המערער לאותו משרד באמצעות האינטרנט, כפי  
35 שהמערער סיפר (עמ' 23), ואיננו יודעים אלו נתונים הוא סיפק וכיצד הם נבדקו, במיוחד כאשר  
36 המערער, על פי עדותו, לא מימש כלל את האישור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 **שינוי המעמד** – בהקשר זה ניתן עוד להתחשב בכך, שהמערער הוא שמבקש לטעון לשינוי מעמדו  
2 הקודם, מתושבות ישראלית לתושבות אחרת.  
3 הדעת נותנת שנטל הראיה מוטל על מי שטוען לשינוי מעמדו.  
4 כאשר מדובר בתושב חוץ, נטל הראיה להוכיח את שינוי מעמדו מתושב חוץ לתושב ישראל מוטל על  
5 מי שטוען לשינוי אותו מעמד (השוו: עמ"ה 300/91 רז נ' **פקיד שומה ת"א 1** (27.2.95); בג"ץ 282/88  
6 **מוברק נ' יצחק שמיר**, פ"ד מב(2) 424).  
7 ואם כן, גם מי שהיה תושב ישראל, נטל הראיה עליו להוכיח את שינוי מעמדו לתושב חוץ.  
8  
9  
10 **42. התושבות: סיכום**  
11 בענינו של המערער התקיימה החזקה המנויה בסעיף 1(2)(ב) **לפקודה**, המקימה למערער חזקת  
12 תושבות ישראלית.  
13 המערער לא הצליח להפריך חזקה זו.  
14 הפרמטרים האישיים והמשפחתיים המנויים בסעיף 1(א) כשהם מיושמים על ענינו של המערער  
15 בשנים הנדונות מטים את הכף לכיוון הקביעה כי הינו תושב ישראל.  
16 הפרמטרים התעסוקתיים-כלכליים שבאותו סעיף, כשהם מיושמים על ענינו של המערער באותן שנים  
17 מספקים תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון הקביעה כי הינו תושב חוץ.  
18 המערער לא סיפק כל ראיה בדבר ההיבט הסובייקטיבי (כוונתו), והראיות שסיפק המשיב תומכות  
19 במסקנה כי המערער ראה את עצמו כתושב ישראל באותן שנים.  
20 המערער גם נמנע מלהעיד שורה ארוכה של עדים רלבנטיים, שעשויים היו לתמוך בגירסתו, ויש בכך  
21 כדי לתמוך בגירסת המשיב.  
22 המערער לא הוכיח כי חל שינוי במעמדו, מתושב ישראל לתושב רומניה.  
23  
24 **43. התושבות: מסקנה** – המסקנה העולה מכל האמור לעיל היא, שהמערער היה "תושב ישראל" כהגדרת  
25 מושג זה בסעיף 1 **לפקודה**, ולכן הוא חייב בתשלום מס גם על הכנסתו שהופקה מחוץ לישראל,  
26 בהתאם לסעיף 2 **לפקודה**.  
27  
28 **סבירות השומה**  
29 **44.** אין חולק שהמערער לא דיווח על ההכנסות שהופקו על ידו ברומניה, משום טענתו כי הינו תושב חוץ  
30 ולכן הוא פטור מלדווח עליהן.  
31 כיוון שכך, וכיוון שהמערער לא סיפק, לכל הפחות מרצונו, נתונים בדוקים ומדויקים מהם ניתן ללמוד  
32 על הכנסותיו ברומניה בשנים הנדונות, אין לצפות שהשומה לפי מיטב השפיטה שערך המשיב לפי  
33 סעיף 152(ב) **לפקודה** תהיה מדויקת ונותר רק לבדוק את סבירותה.  
34 יפים לכאן דברי בית המשפט העליון ב-ע"א 8082/09 **שקלים נ' פקיד שומה ירושלים 3** (27.11.11)  
35 (פיסקה 4):



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 " עסקינן בשומה מושכלת המבוססת על מומחיותו וניסיונו של פקיד השומה (ע"א 62/58  
2 **פקיד השומה תל אביב נ' כץ**, פ"ד יג 166, 168 (1959)). פקיד השומה אינו חייב להוכיח  
3 בראיות מדויקות את שיעור השומה. אל לנישום להלין נגד פקיד השומה שאינו בעל  
4 יכולת לקבוע ממצאים מדויקים כאשר מצב זה נובע ממחדליו הוא. אף נפסק כי "פקיד  
5 השומה מחויב בעריכת שומה סבירה, אך כשאינן בסיס מוצק להערכת הכנסתו של  
6 הנישום, מן הטעם שספריו נפסלו, לא יתערב בית המשפט בשומה, אפילו לא היה בידי  
7 פקיד השומה כדי לבססה על ראיות, שאפשר להעמידן במבחן, והיא כולה פרי ניחושו  
8 והשערותו" (ע"א 352/86 **פקיד השומה נ' אורן**, פ"ד מ"ד (2) 554). כמובן אין לפרש את  
9 האמור באופן שפקיד אינו יכול לערוך שומה בשרירות. לצד זאת נפסק כי מקום בו הצליח  
10 נישום להוכיח באמצעות ראיות אובייקטיביות שפקיד השומה טעה בהערכתו, מוסמך  
11 בית המשפט להפחית את השומה (ע"א 5324/05 **בשיר נ' פקיד שומה עכו** (9.8.09)). ברם,  
12 הסבירות בעריכת השומה תיבחן לא רק על פי החומר הגלוי, אלא גם על החומר שאינו  
13 בנמצא. ה"נזק הראייתי" שגורם נישום כזה ירחיב את מידת האומדנה ויצמצם את הבחינה  
14 האינדיבידואלית שתיערך על ידי פקיד השומה. כמובן, השאיפה היא שהשומה תהא  
15 נאמנה לאמת (וראו: ע"א 552/02 **חנני נ' פקיד השומה חיפה** (10.4.05)). אלא שבהעדר  
16 נתונים בשל מחדלי הנישום, שאיפה זו תיושם ככל שניתן. בקיומם של נתונים חלקיים,  
17 אין ציפייה כי השומה תהא מדויקת ומבוססת לכל פרטיה, ופקיד השומה אינו נדרש  
18 להוכיח בראיות נקודתיות ובאפשרותו להתבסס על אומדנים, השערות והערכות  
19 בהסתמך על ניסיונו המקצועי (ע"א 5200/06 **אלקיס יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל מס ערך**  
20 **מוסף ואח'** תק-על 2009(4), 2279, עמ' 2283, ע"א 42/84 **גרינברג נ' פקיד השומה**  
21 **רחובות**, פ"ד מא(3) 57, 60, ע"א 8375/06 **ד"ר צ'צ'יקס נ' מנהל מע"מ פתח תקוה**  
22 (25.3.09)). הרציונאל, כאמור, אינו להעניש את הנישום המפר בצורה בוטה את דרישות  
23 הדין, אלא למנוע תוצאה לפיה ירוויח ממחדלו על חשבון נישום אחר שמקפיד לנהל את  
24 ענייניו כדת וכדין .

25 למסגרת הנורמטיבית האמורה יש משמעות ראייתית המשליכה על הערעור שלפנינו .  
26 הנטל להוכיח שנפל פגם בשומה מוטל על הנישום. לא די בהצבעה על ראיות מסוימות  
27 המוכיחות שהיה מקום לקבוע שומה אחרת, יש להוכיח כי ההערכה של פקיד השומה  
28 הייתה שרירותית או מופרכת בעיקרה (ע"א 62/58 **פקיד השומה, תל אביב 1 (מזרח) נ'**  
29 **מרדכי כץ**, פ"ד י"ג 166 וע"א 42/84 **אריה גרינברג ואח' נ' פקיד השומה רחובות**, פ"ד מא  
30 (3), 57, 59-60). בית המשפט אינו רשאי להמיר את שיקול דעתו של פקיד השומה בשיקול  
31 דעתו הוא. הנטל הראייתי המוטל על המערער הינו רב. אין די בטענות בעלמא, יש  
32 להביא ראיות אובייקטיביות המבססות את המסקנה שהשומה הינה מופרכת..."  
33



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

- 1 45. בעניינינו, השומה התבססה, כעדותו של קופמן (סעיפים 12-15), על העתקי חוזים וטבלה מסכמת  
2 שנתפסו בבית המערער (נספחי 8 לתצהיר קופמן).  
3 החוזים הם בין המערער ובין חברת אלפא, לפיהם מכר המערער לאלפא נכסים שונים בתמורה  
4 לסכומים נקובים.  
5 הטבלה מסכמת את העסקאות שנערכו והתמורה מצוינת כהלוואות שנתן המערער לאלפא, כשלצידן  
6 מפורט אופן החזר ההלוואות.  
7 הסכומים בחוזים ובטבלה מצוינים במטבע דולר ויורו.  
8 המשיב "תרגם" את הסכומים לשקלים חדשים, בהתאם לשער היציג של הדולר או היורו במועדי  
9 העיסקה שצוינו, וכך הגיע לסכום כולל של 3,5 מליון ₪.  
10 לטענת המשיב, סכום זה משקף את הכנסותיו של המערער ברומניה בשנות המס הנדונות.  
11
- 12 46. המערער בתצהירו המשלים לא חלק על הנתונים הבסיסיים ששימשו את המשיב לעריכת השומה,  
13 אלא טען שאין בסכומי ההלוואה כדי לשקף את ערך הנכסים, וכי אין למשיב כל ראייה לכך שהנכסים  
14 נרכשו על ידו דווקא בשנות המס הנדונות, אך בעיקר שב המערער וטען להיותו תושב חוץ.  
15 הוא הסביר בעדותו כיצד התנהלה מערכת ההתחשבות בינו ובין חברת אלפא (עמ' 24-25):  
16 "ש. סעיף 5 לתצהיר המשלים, מה המשמעות שלו? כיצד הסכמי הלוואה יוצרים בקרה  
17 ושליטה בנכסים?  
18 ת. הנכסים ניקנו על שמי פרטי. אני בתור אדם פרטי כשאני משכיר נכס ויש לי הוצאות  
19 על הנכס, תיקונים שיפוצים, אני לא יכול לקזז את זה כהוצאה. מבחינת מס ויעוץ  
20 המס שקיבלתי ברומניה זה טוב יותר שהכנס יהיה בבעלות החברה, שהחברה תשכיר  
21 אותו ואז כל ההוצאות שיש על הנכס יכולות להתקזז מהרווחים. וזה מה שעשיתי.  
22 ש. זה מה שעשית בנכסים שמפורטים בנספח 8.  
23 ת. כן. ס' ערכה את הטבלה.  
24 ש. מדובר כאן גם על נכסים וגם על מזומן שהועבר ממך לחברה.  
25 ת. לא. הנכסים נקנו. החברה היתה חייבת לי כסף כביכול. היתה צריכה להחזיר לי את  
26 הכסף הזה, כפוף לצפי של ההכנסות שלה משכירויות. לא עבר מזומן. עד היום  
27 החברה עוד חייבת לי את הכסף הזה, החברה לא מצליחה להחזיר לי. היא עוד לא  
28 העבירה לי את רוב התשלומים.  
29 ש. נספח 8 לתצהיר המשיב. טבלה. הטבלה מתייחסת להסכמים שמפורטים 8.1 עד 8.14.  
30 ת. זה נכסים שהיו שלי פרטיים שנמכרו על הנייר לחברה. זה רק על הנייר למעשה לא  
31 עבר כסף. היה התחייבות של החברה לשלם לי בעתיד כסף, מה שהיא לא עשתה עד  
32 היום. החברה לא מייצרת מספיק כסף לשלם. זה החוב של החברה אלי. החוב בגין  
33 העברת הנכסים לחברה. הלוואות במזומן לא היו. זה רק לצורך הניירת לפי ייעוץ  
34 שקיבלתי ברומניה. החברה אין לה כסף, היא צריכה לחייב אותי. זה הכל ב"כאילו".  
35







## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

14 מרץ 2013

ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3

1 המערער טען כי שילם מס ברומניה על הכנסותיו. 52  
2 במכתב רשות המס הרומנית נכתב:  
3 "Mr. C. declared his income to our fiscal administration"  
4 המערער גם צירף לתצהירו (נספח י') מסמך שמהווה לטענתו הודעת תשלום מס ברומניה.  
5 הוא גם טען לחלות אמנת המס ישראל-רומניה.  
6 גם אם יש במסמכים האמורים משום אישור לכך שהמערער שילם מס ברומניה, הרי שהמערער לא  
7 פירט מהו המס ששילם שם וכיצד יש באמנת המס (שלא הוצגה) כדי לסייע לו.  
8

### תוצאה

9  
10  
11 הערעור נדחה ברובו. 53  
12 נקבע כי המערער היה בשנות המס הנדונות: 2005 ו-2006 תושב ישראל החייב במס על ההכנסה  
13 שהיתה לו ברומניה באותן שנים.  
14 כן נדחה בעיקרו הערעור על סבירות השומה, אך נקבע כי יש להפחית מהשומה תוספת מס בסכום של  
15 795,600 ₪ (סכום קרן).  
16 המערער ישלם למשיב הוצאות בסך 20,000 ₪.  
17

18  
19 ניתן היום, ג' ניסן תשע"ג, 14 מרץ 2013, בהעדר הצדדים.  
20

יונה אטדגי, שופט

21  
22  
23  
24  
25  
26  
27