



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

בפני כב' השופט רון סוקול, סגן נשיא

אסף עמבר, ת"ז 300180635
ע"י ב"כ עוה"ד ת' קלדרון ואח'

המערער

נגד

מדינת ישראל
ע"י עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

המשיבה

פסק דין

1. המערער, אסף עמבר, הוא אזרח ותושב ישראל. המערער לא הגיש דו"חות ולא שילם כל מס על הכנסותיו בשנים 2007-2014. ביום 13/11/2018 הורשע המערער בהשמטת הכנסות בשנות המס האמורות ובעקבות הרשעתו הוציא לו המשיב שומה על פי מיטב השפיטה.

2. בערעור המונח להכרעתי כעת מבקש המערער להורות על ביטול השומה. הערעור מתמקד בטענות המערער כי השומה שהוצאה לו אינה סבירה, כי המשיב נמנע מלהכיר בזיכויים בגין תשלומי מס ששולם על הכנסותיו בחו"ל, ובדבר אי סבירות הוצאות המחיה שהוסיף המשיב להכנסותיו של המערער.

רקע והליכים קודמים

3. המערער, אזרח ותושב ישראל, מתגורר בבית סבתו בשכונת קריית חיים בחיפה. בשנים 2007-2014 לא דיווח המערער על הכנסותיו ולא הגיש דו"חות כלשהם לשלטונות המס. ביום 4/5/2015 הוגש כנגד המערער כתב אישום לבית משפט זה (ת"פ 15-05-3597), בו הואשם בעבירות שונות, ובהן עבירות על חוק איסור הלבנת הון, התש"ס-2000, עבירות של קבלת דבר במרמה ועבירות זיוף ושימוש במסמך מזויף, עבירות לפי חוק העונשין, התשל"ז-1977, עבירות על פי פקודת מס הכנסה - מרמה, ערמה ותחבולה, עבירה לפי סעיף 5(220) לפקודה, ואי הודעה על התחלת עיסוק, עבירה לפי סעיף 215א(א) לפקודה. בכתב האישום נטען כי המערער השמיט בשנים 2007-2015 הכנסות בסך כולל של 1,521,444 ש"ח.

4. בעקבות ממצאי החקירה והגשת כתב האישום, שלח המשיב למערער דרישה להגשת דו"חות על הכנסותיו בשנים האמורות (נספח ו' לתצהיר מע/1). הואיל והמערער לא נענה לדרישה ולא הגיש דו"חות, הוציא המשיב למערער שומות לפי מיטב השפיטה על פי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בגדרה יוחסה למערער הכנסה חייבת בכל אחת משנות המס שבמחלוקת בסך של 150,000 ש"ח (להלן: השומה הראשונה).

5. ביום 28/2/2016, בעקבות הוצאת השומה הראשונה, הגיש המערער לראשונה דו"חות על הכנסותיו בשנים 2005-2014. המערער הצהיר כי בשנות הדו"ח היו לו הכנסות מעבודתו מחוץ



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 37024-09-18 עמבר נ' מדינת ישראל

לישראל, ובהן מעסק בשם צ'יקו בורגר בתאילנד ומעסק בארצות הברית. עוד הצהיר כי שילם בתאילנד ובארצות הברית מס על הכנסות אלו ולכן אינו חייב במס בישראל (יוער כי הדו"חות לא הוגשו לעיוני, ולא ברור האם המערער הצהיר על הכנסותיו גם מתאילנד וגם מארצות הברית כאמור בסעיף 21 לתצהירו, או רק על הכנסות מתאילנד כאמור בסעיף 7 בתצהיר המשיב).

6. לאחר הגשת הדו"חות נפגשו הצדדים לדיון, ובסופו של יום נחתם בין המערער למשיב הסכם שומה אשר בגדרו הוסכם מהו סכום הכנסתו החייבת (הסכם השומה צורף כנספח ח' לתצהיר המערער). בהסכם נקבע כי פקיד השומה רשאי לבטלו בתוך 90 יום. כחודשיים לאחר החתימה על ההסכם, ביום 21/6/2016, הודיע פקיד השומה למערער על ביטולו של הסכם השומה, לנוכח ממצאי בדיקה שבוצעה בתיקו של המערער ומהם עלה כי המצגים שעל בסיסם נערכה השומה "אינם תואמים את המציאות" (הודעת הביטול סומנה כנספח ט' לתצהיר המערער).

7. עם ביטול ההסכם זומן המערער לדיון נוסף בפני פקיד השומה. המערער עמד על תוקפו של ההסכם ועל כן הגיש בקשה בדרך של המרצת פתיחה לבית משפט השלום בחיפה בגדרה עתר להצהיר כי הסכם השומה תקף ומחייב את הצדדים (ת"א 21512-07-16).

בקשתו זו של המערער נדחתה בפסק דינו של השופט א' רובס מיום 7/4/2018 (נספח י' לתצהיר המערער).

8. בין לבין התקדם ההליך הפלילי, ובתום שמיעת הראיות הגיעו הצדדים להסדר טיעון במסגרתו תוקן כתב האישום והמערער הודה בעבירות המיוחסות לו בכתב האישום המתוקן. לעניינינו, חשוב לציין כי בכתב האישום המתוקן בו הודה המערער, פורטו הכנסותיו של המערער בשנים 2014-2007 והמערער הודה בהשמטת הכנסות בסך כולל של 1,250,000 ש"ח לפחות, כמפורט להלן:

שנה	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
הכנסות שהושמטו	56,280	93,527	177,579	200,260	245,770	154,370	200,952	121,240

לאחר כל אלו הוציא המשיב למערער את השומה מושא ההליך הנוכחי.

9. השומה שצורפה להודעת הערעור הוצאה כשומה בצו על פי סעיף 152(ב) לפקודה, כלומר שומה לאחר דיון בהשגה. בשומה דחה המשיב את הצהרת המערער בדבר הכנסות משכר עבודה בתאילנד ובדבר זיכוי מס ששולם בתאילנד, וקבע את הכנסותיו בכל אחת מהשנים על פי סכומי ההכנסות בהן הודה המערער בהסדר הטיעון בתיק הפלילי (כמפורט בפסקה 8 לעיל). המשיב הדגיש כי המערער לא המציא מסמכים המניחים את הדעת בדבר ההכנסות משכר בתאילנד ובדבר המס ששולם בתאילנד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 37024-09-18 עמבר נ' מדינת ישראל

המשיב הוסיף כי בשים לב לכך שהמערער לא ניהל ספרים, יש לצרף להכנסותיו גם את הוצאות המחיה שהיו לו בכל אחת משנות המס. הוצאות מחיה אלו חושבו על פי הוצאה משפחתית ממוצעת לפי לוח 5, כדלקמן:

שנת 2007	29,436 ש"ח
שנת 2008	42,456 ש"ח
שנת 2009	53,904 ש"ח
שנת 2010	53,904 ש"ח
שנת 2011	61,992 ש"ח
שנת 2012	58,176 ש"ח
שנת 2013	66,564 ש"ח
שנת 2014	46,452 ש"ח

על שומה זו הגיש המערער את הערעור המונח להכרעתי.

תמצית הטענות

10. המשיב קבע בנימוקי השומה כי המערער השמיט הכנסות בסכומים בהם הודה במסגרת ההליך הפלילי. עוד קבע המשיב כי המערער לא הציג ראיות מניחות את הדעת לגבי שכר העבודה ששולם לו לטענתו בתאילנד ולגבי המס ששולם על ידו בשל הכנסתו זו. המשיב הדגיש כי המסמכים שהמציא המערער, תלושי שכר מעסק בשם צ'יקו בורגר בע"מ, אינם נחזים להיות מסמכים תקינים ואין בהם להעיד על הכנסה משכר בתאילנד או על ניכוי מס מהכנסה זו. המשיב הדגיש כי המערער לא הציג ראיה מרשויות המס בתאילנד על תשלום המס הנטען.

11. המשיב הוסיף והדגיש כי לאור ההנחה כי הסכומים שהופקדו בבנק, לפיהם חושבו ההכנסות שהושמטו במסגרת ההליך הפלילי, אינם כוללים את הוצאות המחיה, יש להניח גם שהוצאות המחיה שולמו במזומן, ועל כן החליט המשיב להוסיף להכנסות שהושמטו את סכום הוצאות המחיה הממוצעות למשפחה בכל אחת מהשנים.

12. המערער מצדו ביקש לבטל את השומה. המערער הדגיש כי בשל ההליכים הפליליים שננקטו כנגדו ובשל היותו במאסר, התקשה להמציא מסמכים נוספים להוכחת טענותיו. המערער הבהיר כי בשנים 2007-2008 התגורר בארצות הברית, שם הועסק על ידי חברת O Train Center. משכר עבודתו נוכה מס במקור כנדרש על פי הדין בארצות הברית. עוד טען כי בשנים 2010-2014 העניק שירותים לחברה תאילנדית העוסקת במתן שירותים לתיירים בתאילנד. עבור שירותיו קיבל שכר מחברת צ'יקו בורגר בע"מ בתאילנד. משכרו נוכה מס במקור על פי הדין בתאילנד.

13. המערער פירט בנימוקי הערעור (סעיף 12) את הכנסותיו בכל אחת מהשנים ואת המס שנוכה משכרו. בסך הכל טען כי הכנסותיו בשנים 2007-2014, בארצות הברית ובתאילנד, היו 2,505,863 ש"ח,



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

וכי המס שנוכה במקור מהכנסות אלו היה 689,831 ש"ח. המערער הדגיש כי על המשיב לזכותו בשל תשלומי המס ששילם בתאילנד ובארצות הברית.

14. המערער טען עוד כי לא היה מקום להוסיף להכנסותיו את הוצאות המחיה. נטען כי המשיב לא דרש להוסיף את הוצאות המחיה בהסדר הטיעון, בשומה הראשונה ובדיונים שנערכו בין הצדדים, וכי לראשונה הוספו הוצאות המחיה להכנסותיו בשומה. המערער הדגיש כי הוצאות המחיה שצורפו להכנסותיו עולות לאין שיעור על הוצאותיו בפועל, שכן התגורר בבית סבתו וכל הוצאות מחייתו שולמו על ידה.

דיון והכרעה

15. כמפורט להלן, הגעתי למסקנה שיש לדחות את טענות המערער ולהותיר את השומה על כנה.

16. בטרם אתייחס לטענות המערער לגופן, אקדים ואזכיר כי נקודת המוצא להליך הנוכחי היא הודאתו של המערער בהליך הפלילי בכך שלא הודיע על תחילת עיסוק, לא הגיש דו"חות על הכנסותיו והשמיט הכנסה חייבת בסך שלא יפחת מ-1,250,000 ש"ח. משמעות הדבר היא כי אין לשעות לטענות כי הכנסתו החייבת בישראל של המערער הייתה נמוכה מהסך האמור או כי ההכנסה לא הייתה חייבת במס בישראל. על כן יתמקד הדיון בטענת המערער לפיה שילם מס בגין הכנסותיו מחוץ לישראל וכי יש לקזז את המס ששולם מהמס בו הוא חייב בישראל, ובטענתו כנגד הוספת הוצאות מחיה להכנסותיו.

חבות במס בגין הכנסות מחוץ לישראל

17. שיטת המס בישראל, כמו כל שיטות המס המוכרות, אינה חלה על כל הכנסה באשר היא, אלא רק על הכנסות בעלות זיקה למדינת ישראל. פקודת מס הכנסה תחול רק על אותן הכנסות של נישומים הממלאים את תנאי הזיקה. אלו הם כללי תחולת המס (ראו "אדרעי, מבוא לתורת המסים 179 (2008); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' ב'ז' (12/3/2009)).

עד תיקון 132 לפקודת מס הכנסה (שנכנס לתוקף ביום 1/1/2003) נקבעה הזיקה הנדרשת לתחולת החבות במס בישראל על בסיס העיקרון הטריטוריאלי, דהיינו, בהתאם למקום יצירת ההכנסה. סעיף 2 לפקודה, טרם תיקון 132 קבע כי:

מס הכנסה יהא משתלם בכפוף להוראת פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן. על הכנסתו של אדם, שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל.

עם זאת נכללו בפקודה גם הוראות שהתבססו גם על זיקה של הנישום לישראל, כלומר על זיקה פרסונאלית (ראו א' רפאל, "מהולל, מס הכנסה, חלק רביעי 18 (1996)).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

18. עם תיקון הפקודה בשנת 2003, הורחבה תחולת דיני המס בישראל ונקבע כי דין התחולה על הכנסות יתבסס על העיקרון הפרסונאלי, דהיינו הדין יחול על הכנסות שהופקו על ידי נישומים בעלי זיקה לישראל, ללא קשר למקום בו נצמחה או הופקה ההכנסה (ראו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29/12/2005); ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20/5/2014); ד' לוי, א' אנספי, מיסוי בינלאומי - הדין בישראל, 69 (2008); ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22/2/2017)).

אימוץ העיקרון הפרסונאלי לא חל על כל הנישומים ובפקודה נותרו מספר הוראות הקובעות את סמכות המיסוי בישראל על פי העיקרון הטריטוריאלי. כך בסעיף 2 לפקודה הושארה סמכות המיסוי על הכנסותיו של תושב חוץ על בסיס העיקרון הטריטוריאלי. סעיף 2 לפקודה כנוסחו היום קובע:

מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראת פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם, תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל ממקורות אלו (ההדגשה הוספה - ר' סי').

(ראו ע"א 8570/06 הני"ל; ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא (2/12/2020)).

19. קביעת החבות במס על פי העיקרון הפרסונאלי לוכדת ברשת המס הישראלית שנוצרו לנישום מחוץ לישראל. לעובדה שלנישום נוצרו הכנסות מחוץ לישראל עשויים להיות היבטים שונים. מחד גיסא, יש למנוע מצב בו יישא הנישום בכפל מס, דהיינו יישא במס בישראל מכוח התחולה הפרסונלית ובמקביל יישא במס במקום הפקת ההכנסה על פי דיני תחולת המס באותה מדינה. מאידך גיסא, יש למנוע פגיעה בנישום, אשר עשוי להידרש להוציא הוצאות מיוחדות מחוץ לישראל לצורך הפקת ההכנסה (ראו למשל כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982).

עניינו של הליך זה רק בהיבט הראשון מבין אלו, דהיינו הימנעות מחיוב בכפל מס.

20. כדי למנוע כפל מס נחתמו בין ישראל למדינות שונות אמנות המסדירות את חבויות המס של מי שהכנסתו עשויה להילכד ברשת המס של יותר ממדינה אחת (ראו א' רפאל וא' אבני "הזיכוי ממיסי כפל" מיסוי 4/א-74 (2003); ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22/2/2017)). כן נקבעו הוראות בדין הפנימי, שאינן מותנות בקיומן של אמנות בינלאומיות, למניעת כפל מס. בפקודת מס הכנסה נקבעו, בפרק השלישי לחלק י', הכללים החלים על פי הדין הישראלי, למניעת כפל מס. ההוראה העיקרית שנועדה למנוע תשלומי כפל מס הרלבנטיות להליך זה מצויה בסעיף 200(א) לפקודה, העוסק במתן זיכוי בשל המס הזר ששולם בחו"ל. וכך מורה סעיף 200(א) לפקודה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 37024-09-18 עמבר נ' מדינת ישראל

מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה.

הפקודה כוללת הוראות נוספות למניעת תשלומי כפל מס, כמו הוראות סעיף 126 לפקודה, העוסק במיסוי על דיבידנד ועוד, אולם אלו אינן רלבנטיות להליך הנוכחי. אין גם צורך לדון במגבלות השונות המוטלות על פי הפקודה על הזיכוי, כגון קביעת התקרה לזיכוי (ראו ד' לוי וא' אסנפי הנ"ל, בעמ' 257).

21. בערעור הנוכחי סומך המערער על הוראות הדין הפנימי ואינו מבסס את ערעורו על אמנות המס. המערער מבקש לזכותו בשל מסי החוץ ששילם, כלומר להפחית מהמס אותו עליו לשלם בשל ההכנסות שהושמטו את המסים ששילם לכאורה בתאילנד ובארצות הברית בגין הכנסותיו משכר עבודה.

22. זכות הזיכוי על פי הפקודה אינה שנויה במחלוקת וכפי שיפורט להלן המחלוקת האמתית בין הצדדים היא עובדתית, דהיינו האם הוכח שהמערער שילם מס בגין ההכנסות שהושמטו.

השתכרות בארצות הברית

23. המערער טוען כי בשנים 2007-2010 התגורר בארצות הברית ועבד כשכיר בחברת O Train Center. המערער צירף מסמכים המהווים לטענתו תלושי שכר שקיבל ממעסיקו בארצות הברית בשנים 2007-2008. לא הוצגו תלושי שכר לשנים 2009 או 2010. בתלושי השכר נרשם, כך נטען, כי נוכח משכרו של המערער מס הכנסה.

24. המערער לא הביא כל ראיה נוספת פרט להעתקי תלושי השכר שקיבל המעידה על תשלומי מס בארצות הברית. בעדותו טען כי התקשה לקבל את המסמכים. המערער אישר כי ניתנה לו אפשרות לטוס לארצות הברית לצורך השגת מסמכים מתאימים, אולם לטענתו הזמן שניתן לו היה קצר ומשרדי רשות המסים האמריקאיים היו סגורים (עמ' 10).

25. הסבריו אלו של המערער אינם יכולים להתקבל, שהרי השומה הראשונה הוצאה למערער כבר בשנת 2015, וכתב האישום הוגש ביום 4/5/2015. למערער היה זמן די והותר לאתר את המסמכים הנדרשים. הטענה כי היה עליו לגשת באופן אישי לרשויות המס בניו-יורק כדי לקבל את האישורים על תשלומי המס ששילם אינה מקובלת עליי. לפי האמור בתלושי השכר, המערער התגורר בפלורידה. החברה שבה הועסק, O Train Center, היא חברה ממילווקי. המערער מאשר כי בנסיעתו הגיע לפלורידה וברי שזה המקום שבו היה צריך לקבל את האישורים. יתרה מזאת, מצויים אנו בעולם מודרני ואין צורך להגיע פיסית למשרדי רשויות המס כדי לקבל אישורים. המערער יכול היה לפנות באמצעים דיגיטליים, להסמך עורך דין או רואה חשבון לפעול בשמו, או לנקוט בדרכים רבות נוספות כדי לקבל אישורים מתאימים. לטענה כי פנה לרואה חשבון (סעיף 38 לתצהיר) אין כל ראיה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

26. המערער אפילו לא טרח לזמן לעדות גורם כלשהו שיוכל להעיד על השתכרותו ותשלומי המס. הוא לא הציג תצהיר של מעסיקו, לא זימן את נציגי המעסיק לעדות, לא הציג פניה לרואה החשבון של החברה שהעסיקה אותו, לא הביא ראיה ולא נתן כל הסבר מדוע לא ביקש מהמעסיק אישור על העברת המס שנוכה על פי הנתען משכרו. יתרה מזו, כלל לא ברור האם המערער אכן עבד והשתכר בחברת O Train Center, שכן לא הציג הסכם העסקה, לא הציג העברות בנקאיות או שיקים על תשלומי שכר שקיבל וכדומה.

27. המערער צירף לתצהירו ראיות מהן עולה כי החזיק בכרטיס אשראי של Bank of America, ועל כן לא ברור מדוע לא הציג דפי בנק המעידים על השכר שקיבל ותואמים את הסכומים שבתלושי השכר.

זאת ועוד, כדי להצביע על קבלת כספים צירף המערער דף פירוט של העברות כספים שהעביר באמצעות חברת ווסטרן יוניון לאחיו סער עמבר (סומן כנספח ה' לתצהירו, אף כי בתצהיר אין הפניה למסמך זה). מעיון במסמך ניתן לראות כי המערער העביר לאחיו תשלומים שונים בשנת 2013 וכי אלו הועברו ממקסיקו. לא ברור הקשר בין העברות אלו להכנסותיו של המערער בארצות הברית.

28. לבסוף אציין כי אפילו ניתן היה לקבוע כי תלושי השכר משקפים הכנסות של המערער מעבודה ומהם ניתן ללמוד כי נוכח מס, הרי שלא ברור אילו מסים נוכו משכרו של המערער. סעיף 199 לפקודה מגדיר מהם מסי חוץ הניתנים לזיכוי. וכך נאמר:

”מסי-חוץ” - מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים.

משמע, ניתן להתיר זיכוי רק בשל מס ששולם על הכנסה של הנישום, למעט מס עירוני. מתלושי השכר עולה כי משכרו של המערער נוכו מספר תשלומים; Federal Withholding, Social Security, Medicare ו-Wisconsin SITW. ברור כי תשלומי ביטוח לאומי ותשלומי ביטוח בריאות אינם בבחינת מסי חוץ. הניכוי הפדרלי, Federal Withholding, מעיד רק על הסכום שנוכה משכרו של המערער, אך אין בניכוי זה די לקבוע מהו סכום מס ההכנסה - ”Income Tax” - ששילם המערער. סכומי הניכוי רק פותחים פתח להגשת דו”חות על הכנסה, דו”חות הכוללים תיאומי מס, ניכויים וזיכויים למיניהם, ורק בסופו של ההליך השומתי, נקבע מס ההכנסה החל על הנישום. הניכוי הפדרלי נועד להבטיח את תשלומי המס שבהם חייב העובד, אך הניכוי אינו מספיק כדי לקבוע את המס הסופי שבו חויב העובד בכל שנת מס.

29. ניכוי Wisconsin SITW הוא לכאורה ניכוי מס הכנסה מדינתי, State Income Tax Withholding, אם כי המערער לא הגיש כל ראיה, כגון חוות דעת, להבהיר מהו טיבו של הניכוי ומהו



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

טיבו של המס. צריך לזכור כי מדובר במס מדינתי במדינת ויסקונסין בעוד שהמערער טוען כי התגורר ועבד בפלורידה, ולכן צפוי היה לברר האם היה חייב במס, האם היה זכאי להחזרים, לזיכויים, לניכויים וכדומה.

30. בהיעדר כל ראיה נוספת על עבודתו, השתכרותו ותשלומי המס ששילם המערער בארצות הברית, יש לדחות את טענתו לזיכוי בגין תשלומי מס ששילם בארצות הברית.

ההשתכרות בתאילנד

31. גם ביחס להשתכרותו בתאילנד ובדבר המס ששילם בתאילנד אין למערער ראיות ראיות. המערער הציג רק תלושי שכר מעסק בשם צ'יקו בורגר בע"מ לשנים 2010-2014 (נספח ב' לתצהירו). בהתאם לתלושי השכר, קיבל המערער שכר קבוע של 340,000 באט מדי חודש ונוכה לו מס בסך של 95,200 באט.

32. המערער העיד כי מדובר בעסק של אדם בשם צורי יוסף (עמ' 8). למרות ששם העסק הוא שם של מסעדה, שימש המקום כמרכז למתן שירותי תיירות לישראלים המגיעים לתאילנד. המערער טען כי מותג החברה היה "הללויה טורס" (עמ' 7). עוד סיפר כי פגש את צורי יוסף בביקוריו בתאילנד ונוצר ביניהם קשר טוב (עמ' 8). אותו צורי יוסף הציע לו לקדם את פעילות התיירות של החברה בתאילנד ולשם כך ליצור בישראל קשר עם תיירים המתכוונים לטייל בתאילנד ולהציע להם את שירותי התיירות של חברת צ'יקו בורגר בע"מ - הללויה טורס.

33. המערער מבהיר כי נהג להיפגש עם ישראלים במקומות שונים - בתי קפה, מסעדות, בבית, שם היה מספר להם על שירותי התיירות של הללויה טורס ו"סוגר" איתם עסקאות. לדבריו, הוא קיבל את השכר תמורת הפנייתם של לפחות 20 תיירים מדי חודש (עמ' 10, שורה 23). עוד הבהיר כי הוא לא גבה תשלום כלשהו מהתיירים, אלא רק נתן להם ואוצ'ר (שובר/קופון) לקבלת שירותים בתאילנד. התשלום שולם על ידי התיירים בתאילנד. המערער הוסיף וסיפר כי את שכרו קיבל במזומן, דרך מטיילים ישראלים שחזרו והעבירו לו את השכר. לעיתים שולם שכר גם בהעברות דרך שירותי ווסטרן יוניון (עמ' 9, ש' 16).

34. לגרסאות אלו של המערער אין שמץ של תימוכין בראיות. המערער לא הציג שום הסכם העסקה עם אותו יוסף צורי או חברת צ'יקו בורגר בע"מ, ולא הציג ראיה שהחברה בכלל עוסקת במתן שירותי תיירות לישראלים. המערער לא הזמין לעדות את אותו יוסף צורי או נציג כלשהו של החברה. הוא אפילו לא ידע לציין שם של אדם אחד אותו הפנה מישראל להללויה טורס והבהיר כי מדובר ב"אנשים רנדומליים" (עמ' 9, שורה 2). אין עדות של מטייל אחד שהעביר לו כספים מתאילנד לישראל או של העברה באמצעות שירותי ווסטרן יוניון מתאילנד לישראל. אין כל ראיה על הפקדת סכומי הכספים בחשבונות הבנק בישראל או אפילו בחשבון הבנק של המערער בארצות הברית (עמ' 9). הטענה כי לא הספיק להוציא דפי בנק (עמ' 9, שורה 27) אינה יכולה להתקבל כטענה סבירה בעידן המודרני



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

שבו ניתן לקבל מידע ודפי בנק גם באינטרנט. יתרה מזו, היה צפוי כי לפחות חלק מהעתקי דפי הבנק הנטענים יהיה בידיו של המערער.

35. גם הגרסה כאילו קיבל 340,000 באט, ושלאחר ניכוי המס נותרו בידו כ-245,000 באט מדי חודש (בערך 24,000 ש"ח לגרסת המערער), אינה סבירה בשים לב לתיאור פעולותיו. המערער נדרש, כך טען, לאתר רק 20 תיירים מדי חודש ולתת להם שוברים, מבלי ששילמו למערער מאום תמורת השובר האמור וללא קשר להתקשרותם בסופו של יום עם הללויה טורס. לא סביר גם כי התשלום היה קבוע בכל חודש במשך 4 שנים, כלומר שבכל חודש עמד ביעד של 20 תיירים, והכל מבלי שהמערער מציג אפילו שם של אדם אחד איתו נפגש.

גרסת המערער היא כי קיבל כ-1,200 ש"ח נטו עבור כל תייר שרכש שירותי תיירות מצורי יוסף על פי השוברים, אינה סבירה במיוחד כאשר אין ראיה בדבר העלויות הצפויות של שירותי התיירות בתאילנד, מבלי שפורטו השירותים שניתנו, עלותו של כל שירות בפועל וכדומה. ברי כי אין לתת כל אומן בגרסתו זו של המערער, שאינה נתמכת במאום.

36. מעבר לכל האמור, גם הטענה כי משכרו של המערער נוכה מס במקור על ידי המעסיק בתאילנד אינה סבירה שכן לכאורה המערער כלל לא היה חייב במס בתאילנד. כעולה מעדותו של המערער, הוא עבד/נתן שירותים אך ורק בישראל (עמ' 8, שורה 18). לכאורה, על פי דיני המס ועל פי אמנות המס המוכרות, המערער לא היה חייב כלל במס בתאילנד, אלא רק בישראל. החבות במס בישראל מתחייבת הן על פי העיקרון הפרסונאלי והן על פי העיקרון הטריטוריאלי, שהרי לגרסת המערער הוא הפיק את הכנסתו אך ורק בישראל.

על פי סעיפים 199 ו-200(א) לפקודת מס הכנסה, מסי חוץ יותרו בזיכוי רק כאשר שולמו "[...] על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה מדינה". על כן, ברי שאם המערער שילם מס כלשהו בתאילנד, הרי שמשם זה אינו מותר בזיכוי, שהרי ההכנסה הופקה ונצמחה בישראל.

37. גם באמנה למניעת כפל מס שבין ישראל לתאילנד נקבע כי שכר עבודה יחויב במס רק במדינה שבה הופקה ההכנסה, למעט הכנסות מיוחדות. וכך פורט בסעיף 15 לאמנה:

1. בכפוף להוראות סעיפים 16, 18, 19, 20 ו-21, משכורת, שכר עבודה וגמול דומה אחר שהופקו על ידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה, אלא אם העבודה מבוצעת במדינה המתקשרת האחרת. בוצעה העבודה כאמור, ניתן לחייב במס את הגמול שנתקבל תמורתה באותה מדינה אחרת.

2. על אף הוראות ס"ק 1, גמול המופק בידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבו במס רק במדינה הנזכרת הראשונה אם:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

(א) המקבל שוהה במדינה האחרת תקופה או תקופות שאינן עולות יחד על 183 ימים מצטברים בתקופה כלשהי של 12 חודשים; וכן

(ב) הגמול משתלם על ידי מעביד שאינו תושב המדינה האחרת, או מטעמו; וכן

(ג) הנושא בנטל תשלום הגמול אינו מוסד קבע או בסיס קבוע שיש למעביד במדינה האחרת.

סעיף 24(2) לאמנה, העוסק בזיכוי למניעת כפל מס, מתייחס אף הוא רק לזיכוי בישראל בגין ההכנסה שהופקה ונצמחה בתאילנד :

בכפוף לחוקי ישראל בנוגע למתן זיכוי כנגד מס ישראלי של מס ששולם במדינה כלשהי שאינה ישראל (ולכל שינוי בהם שאינו משפיע על העיקרון הכללי להלן), מס תאי ששולם ביחס להכנסה הנצמחת בתאילנד יותר מזיכוי כנגד מס ישראלי ששולם ביחס אותה הכנסה. אולם, סכום הזיכוי לא יעלה על אותו חלק של המס הישראלי המתייחס לאותה הכנסה.

משמעות הדברים היא ברורה, ככל שיש אמת בגרסת המערער, הרי שהוא הפיק את ההכנסה בישראל והיה חייב במס רק בישראל ולא בתאילנד. אם טעה ושילם מס בתאילנד עליו לבקש את ההחזר שם.

38. אפילו ניתן היה להתיר למערער זיכוי של מס ששילם בתאילנד, הרי שהמערער לא השכיל להוכיח את המס ששילם. המערער הסתפק בהצגת תלושי שכר, אך לא הציג כל אישור של שלטונות המס בתאילנד. לא הוצגה אפילו ראיה כי המעסיק העביר את המס לרשות המס התאילנדית. כפי שצוין לעיל בפסקה 28, אין די בניכוי מס במקור, אלא יש להוכיח כי המס שולם בשל הכנסת עבודה וכי לא ניתנו למערער ניכויים, החזרים וכדומה. ודוקו, כאשר לכאורה המערער כלל לא היה חייב במס בתאילנד, צריך לשכנע כי לא דרש את החזרי המס ששילם. המערער לא עשה מאום ולא הציג שום ראיה על תשלומי המס ששילם לטענתו בתאילנד. על כן, דין הטענות בדבר מתן זיכוי בשל המס ששולם בתאילנד להידחות.

תוספת הוצאות מחיה

39. המשיב קבע כי יש לצרף להכנסות שהושמטו, בהן הודה המערער, גם הוצאות מחיה. על פי האמור בתצהירה של המפקחת, רו"ח נורה אבו רקייה, הוצאות המחיה הוספו על בסיס ההנחה כי למערער היו הכנסות נוספות שלא נכללו בהודאתו. המפקחת הבהירה כי סכומי ההכנסות שהושמטו התבססו על כספים שהופקדו בחשבונותיו של המערער, אולם יש להניח כי המערער הוציא הוצאות מחיה במזומן (סעיף 15 לתצהירה). את סכומי ההוצאות חישבה על פי טבלה 5, שהיא טבלת הוצאות מחיה למשפחה עם נפש אחת (עמ' 15 לפרוטוקול). מדובר בתוספת הוצאות מחיה בסך של 29,000 ש"ח לשנה (שם, שורה 13).



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

40. המערער מבקש לבטל תוספת הכנסה זו. המערער מדגיש במיוחד את העובדה כי התגורר בבית סבתו וכי הוא רווק ללא משפחה, ועל כן הוצאותיו היו נמוכות בהרבה מהתחשיב. עוד טוען המערער כי המשיב לא העלה את האפשרות לצירוף הוצאות המחיה בדיונים שקדמו להוצאת השומה וכי הוספת הוצאות המחיה סותרת את סכומי ההכנסות שנכללו בכתב האישום.

41. דין טענות המערער להידחות. ראשית, נזכיר כי לגרסת המערער עצמו, הכנסותיו בשנים שבמחלוקת עלו לאין שיעור על סכומי ההכנסות המושמטות שבהן הודה בגדרו של ההליך הפלילי. ראינו כי סכומי ההכנסות על פי תלושי השכר שהציג המערער הם מעל 2.5 מיליון ש"ח, כלומר כפול מהסכומים שבהם הודה בהליך הפלילי. כשנשאל על כך, השיב כי אינו יודע מדוע הואשם בהשמטת הכנסות בסך של 1,250,000 ש"ח בלבד. לדבריו, "אני נדרשתי להגיש דוחות לאחר ממצאים שאספתי וטיסות לחו"ל בצורה שקופה, בדיוק מה שהרווחתי. התייחסתי לאמת" (עמ' 7, שורות 26-27).

42. משמע, הטענה כי הכנסותיו הסתכמו בסך של 1,250,000 ש"ח נסתרת בעדותו שלו ובמסמכים שהציג בדבר הכנסות גבוהות לאין שיעור. יתרה מזו, בהליך הפלילי הורשע המערער בהשמטת הכנסות בסך שאינו פחות מ-1,250,000 ש"ח ולא בסכום המדויק (ראו סעיף 4 לאישום השלישי בכתב האישום המתוקן בו הודה).

43. מאחר שאין למעשה כל חולק כי הכנסותיו של המערער היו גבוהות מהסך של 1,250,000 ש"ח, אין כל פלא שהמשיב מצא לנכון להוסיף לשומה סכום המשקף הוצאות מחיה. המשיב יכול היה לכלול בשומה את מלוא ההכנסות שנטענו על ידי המערער, 2.5 מיליון ש"ח, אך לא עשה כן, בין היתר כיוון שסבר שאין לתת אמון בתלושי השכר שהגיש המערער. עם זאת, המערער עצמו, שהעיד כי הכנסותיו היו גבוהות מ-1,250,000 ש"ח, אינו יכול לכפור בכך.

44. המשיב עשה שימוש בנתונים בדבר הוצאות מחיה של משפחה עם נפש אחת וקבע הוצאות מחיה בסך של 29,000 ש"ח כל שנה. אין ספק כי מדובר בסכום הוצאות נמוך ביותר. גם אם המערער התגורר בבית סבתו, ברי שהיו לו הוצאות מחיה שונות.

גרסתו של המערער (בעמ' 11) לפיה הוצאותיו, לרבות נסיעות ברכב, אוכל וכדומה, משולמות על ידי סבתו, אינה סבירה. מדובר במי שהודה בהכנסות בסכומים נכבדים. מתאילנד קיבל לטענתו 24,000 ש"ח בכל חודש. לא ניתן לתת אמון בגרסה כי אינו נושא בהוצאות מחיה כלשהן. נזכיר גם כי המערער עצמו סיפר כי טס לחו"ל, נפגש שם עם יוסף צורי, כי נהג להיפגש עם תיירים בבתי קפה ומסעדות. ברי שכל אלו דרשו הוצאות שונות.

45. זאת ועוד, הסבתא, עמבר דייזי, שתצהירה הוגש ללא חקירה נגדית, הצהירה כי "אני מסייעת לאסף כלכלית רבות, בתחומים רבים ונושאת בתשלום חלק משמעותי מהוצאותיו השוטפות, כך למשל תשלום חשבון הטלפון הסלולרי שלו, וכן תשלומים שוטפים לקופת החולים 'מכבי' בה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 18-09-37024 עמבר נ' מדינת ישראל

אסף חבר" (סעיף 7 לתצהירה). אין טענה כי היא נושאת בכל הוצאות המחיה של המערער. נזכיר גם כי הסבתא הצהירה כי היא מתקיימת מקצבת זקנה, פנס יהודמי שכירות שהיא מקבלת עבור קרקע בשטח של 1 דונם בקרית אתא. אין ראיה על סכום דמי השכירות, אולם לא הובאו ראיות כי מדובר בהכנסות גבוהות במיוחד. הסבתא הצהירה גם כי היא מעסיקה מטפלת המתגוררת עמה, ומשלמת את כל הוצאותיה.

46. לא ניתן לתת אמון כי בנסיבות אלו המערער לא נושא בהוצאות מחיה כלשהן, ועל כן קביעת שומה בדבר תוספת הכנסה בשל הוצאות מחיה בסך של 29,000 ש"ח בשנה היא סבירה ואין מקום להתערב בה.

סוף דבר

47. לאור כל האמור, הגעתי למסקנה כי אין להתערב בשומה שהוצאה למערער, ועל כן דין הערעור להידחות.

המערער ישלם למשיב הוצאות ההליך בסך של 25,000 ש"ח.

אני מתיר לפרסם פסק דין זה.

ניתן היום, א' אלול תשפ"א, 09 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, סגן נשיא