



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערים

1. חיים צח
 2. יונה צח
 ע"י ב"כ עוה"ד פנחס רובין, דניאל פסרמן, יהודה
 רשתיאן
 משרד גורניצקי ושות'

נגד

משיב

פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"י ב"כ עוה"ד רויטל בן-דוד, שירה פרלא, חביב בנימין
 פמת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5 לפני ערעורי מס הכנסה לשנות המס 2009 – 2017 שעניינם שאלת מקום תושבותו של
 6 המערער, מר חיים צח, על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן:
 7 "הפקודה"). השאלה הניצבת במוקד הערעורים היא, האם המערער היה באותן השנים
 8 תושב חוץ, ולמצער, תושב חוזר ותיק, כטענתו, או שמא הוא היה תושב ישראל, כטענת
 9 המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הרקע הרלוונטי לערעור

- 1
 - 2
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
1. המערערים הם אזרחי ישראל, ילידי השנים 1948 ו-1949. המערערים נישאו זו לזה בשנת 1975 ולהם שתי בנות. בשנת 1980 נולדה בתם הבכורה של המערערים, אלינור, ובשנת 1985 נולדה בתם השנייה, אליאן. המערערים התגוררו בהרצליה פיתוח, כאשר המערער שימש כמנכ"ל עיריית הרצליה בשנים 1983 – 1985.
2. בשנת 1985 עזב המערער את תפקידו כמנכ"ל עיריית הרצליה, ונסע לאנגליה על מנת להקים ולנהל פעילות עסקית. בשנת 1991 הקים המערער עסקים בניגריה בענף החקלאות והלול, ובשנת 1993 עזב המערער את אנגליה לטובת עסקיו בניגריה. המערער הקים ומנהל בניגריה שתי חברות גדולות ומצליחות: האחת – חברת אגריטד לרבייה של אפרוחים במגזר הפטם; והשנייה – חברת בנייה בשם דורי. המערער הוא איש עסקים מצליח ובעל שם בניגריה.
3. בשנת 2017 הגיש המערער דוח מס לשנת המס 2016, שלא כלל הצהרה על הכנסות כלשהן, שכן לטענת המערער הוא היה תושב חוץ באותה השנה.
4. בשנת 2018 ביטל המשיב את השומה לשנת המס 2016, ומאוחר יותר באותה השנה הגישו המערערים דוחות מס לשנים 2009 – 2017 (כולל, ולרבות שנת 2016). גם בדוחות הללו לא נכללו הכנסותיו של המערער, מכיוון שלדידו הוא היה תושב חוץ.
5. בשנת 2019 הוציא המשיב שומות למערערים, והמערערים השיגו על השומות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 6. ביום 15.12.2021, מר כארים כנעאן, ששימש כרפרנט מקצועי בפקיד השומה באותה
- 2 העת (להלן: "כנעאן"), החליט על הארכת תקופת ההתיישנות בשנה נוספת ביחס לשנות
- 3 המס 2009 – 2012. זאת לטענת המשיב, בשל חוסר שיתוף פעולה מצד המערערים,
- 4 בעיקר ביחס לפירוט ההכנסות שהופקו בחו"ל.
- 5 ראוי לציין כי לשונו של סעיף 152(ג) לפקודה אשר הייתה רלוונטית לשנות המס 2009 –
- 6 2012 (שכן היא תוקנה ביחס לשנות המס 2013 ואילך), הייתה כדלהלן: "אם בתוך שלוש
- 7 שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח לפי סעיף 131, ובאישור המנהל – בתוך ארבע
- 8 שנים מתום שנת המס כאמור, או בתום שנה מיום שהוגשה השגה, לפי המאוחר
- 9 מביניהם, לא הושג הסכם כאמור בסעיף קטן (א) ולא השתמש פקיד השומה
- 10 בסמכויותיו לפי סעיף קטן (ב), יראו את ההשגה כאילו התקבלה".
- 11 7. ביום 27.12.2022 הוציא המשיב צווים אשר דחו את השגת המערערים.
- 12 8. לטענת המערער, בשנת 1985 הוא עזב את ישראל ואת משפחתו, והוא חדל להיות תושב
- 13 ישראל מאותה שנה. בשנים 1985 – 1993 היה תושב אנגליה, ובשנים 1993 ואילך, היה
- 14 תושב ניגריה. לדידו, בשנות המס שבערעור הוא היה תושב ניגריה: בניגריה מרכז חיו,
- 15 חבריו, עסקיו וכיו"ב. כן טוען המערער כי השומות לשנים 2009 – 2012 ו-2016 התיישנו.
- 16 9. מנגד טוען המשיב, כי המערער הוא תושב ישראל, הן בשנות המס שבערעור והן קודם
- 17 להן, ומעולם לא נותקה תושבותו. זאת, הן לפי חזקת הימים והן לפי מבחן מרכז החיים.
- 18 בהתאם לכך קבע המשיב, כי כל הכנסות המערערים, הן אלו שהופקו בישראל והן אלו
- 19 שהופקו מחוצה לה, חייבות במס בישראל. כמו כן טוען המשיב כי השומות לא התיישנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

10. המערערים כופרים בטענות המשיב, ומכאן ערעורים אלו. יצוין כי הדיון בערעורים פוצל,
- כך שבמסגרת דיונית זו תידון תחילה שאלת תושבותו של המערער, ורק אם יימצא כי
- המערער היה תושב ישראל, תידון שאלת הכנסתו החייבת ויתר מרכיבי השומה. על כן,
- הגיעה העת להכריע בשאלת תושבותו של המערער.

טענות המערערים בתמצית

11. המערער נטש את ישראל ומשפחתו בשנת 1985. המערערים נשארו נשואים אך למראית
- עין, והמערערת היא פרודתו של המערער. מאז שעזב המערער את ישראל הוא נתן ביטוי
- סובייקטיבי ברור ואותנטי לכוונתו להיפרד מהארץ ומהמערערת. בנסיבות פירוד
- שכאלה אין מקום להשקפה "שהולך הבעל אחר אשתו" מבחינת מרכז החיים.
12. דיני המשפחה בישראל מחייבים את המערער הפרוד לתמוך במשפחתו. מעבר לחובת
- המזונות מכוח הדין, המערער, בהגינותו, הבטיח כי יכלכל את המערערת ואת בנותיו,
- ככל שיעלה בידו. ספק אם ציות לדין יוצר "זיקה" רלוונטית לעניין תבחיני תושבות, וגם
- אם כן, מדובר בזיקה מוחלשת.
13. בין המערערים התקיימה הפרדה רכושית. אמנם מחצית הדירה בתל אביב נותרה
- רשומה באפן פורמאלי גם על שם המערער, אך זוהי דירה תפוסה על ידי המערערת אשר
- מלכתחילה נועדה עבורה ועבור הבנות בלבד. המערער הוא רק אורח בדירה כשהוא
- מבקר בישראל. הדירה איננה בית קבע ולא דירת מגורים זמינה למערער.
14. מרכז חייו ומירב זיקותיו של המערער הם בניגריה. בניגריה כל הווייתו, שם הגשמתו
- העצמית העסקית, שם הגשמת חלומותיו, שם עיקר ורוב חבריו, שם שני "מאומציו"
- (ילדיו של מנהל החשבונות הראשי של המערער שנטען כי הוא אימץ באופן מעשי), שם
- עיטוריו, שם שאיפותיו, שם רופאו הקבוע, שם המוניטין האישי שלו ושם כל כולו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

15. ביתו הקבוע והזמין של המערער איננו בישראל כי אם בניגריה. מקום מגוריו הזמין הוא בניגריה. לעניין מקום מגורי משפחתו – מבחינה מהותית, פרודה אינה בגדר משפחה לעניין זה, ומכל מקום זהו תבחין בלתי רצוני. בתו הבכורה חיה בארה"ב בין השנים 2001–2011 ובתו הצעירה חיה בארה"ב מאז 2004 ועד היום, ו"מאומציו" הם ניגרים. מקום עיסוקו הבלעדי של המערער הוא בניגריה. מקום האינטרסים הכלכליים שלו הוא בניגריה. מקום פעילותו של המערער בארגונים הוא בניגריה.
16. התבחינים בעלי המשקל הסגולי הגדול והמכריע הם מקום העסקים ומקום האינטרסים הכלכליים, שהם כולם בניגריה. די בתבחינים שנקבעו בפקודה כדי לסתור את "חזקת הימים". בהעדר מרכז חיים בישראל על פי התבחינים, נסתרת חזקת הימים ודין הערעור להתקבל.
17. גם אם למערער מאסה מינימלית של זיקות לישראל, הרי שיש צורך להשוות ולהכריע בין הזיקות השונות כדי לקבוע באיזו מדינה נמצא מירב הזיקות. הדין והפסיקה הנוהגת מצריכים השוואה לצורך קביעת מרכז חיים אחד ויחיד, ואין להגיע למסקנה לפיה קיימים שני מרכזי חיים. גם בהשוואה זו, ידה של ניגריה גוברת וחזקת הימים נסתרת. כך למשל, רכושו של המערער בניגריה עולה פי כמה וכמה על רכושו הזניח יחסית בישראל – מחצית דירה וחפצי אמנות.
18. גם המומחה הניגרי העיד, כי המערער הוא תושב ניגריה מבחינת הדין הניגרי. חוות דעתו לא נסתרה ולא הוגשה חוות דעת נגדית.
19. אכן, קיימת תדירות לא מבוטלת של כניסות ויציאות של המערער לישראל. אולם, מתבקש שהמערער יבוא לבקר בתדירות את בנותיו אחרי הטראומה שגרם להן בצעירותן כאשר זנח אותן. גיחות קצרות ומזדמנות שכאלה לישראל אינן יוצרות משקל זיקות איכותי וכבד. יותר משחן מצביעות על זיקה לישראל, הן מצביעות על ניסיונו של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המערער לכפר על אי-היותו אב למופת. תדירות ביקורים לפרקי זמן קצרים, גם אם
- 2 מרובים, איננה יוצרת נוכחות ואינה יוצרת מרכז חיים. גם בשנים 2004 – 2008 שהותו
- 3 בישראל נבעה מסיבות שאינן רצוניות – אמו הייתה במצב בריאותי קשה עד שנפטרה
- 4 בתחילת 2008.
- 5 20. הביטוח הלאומי השיל מעל המערער את תושבותו הישראלית עם עזיבתו את הארץ.
- 6 הביטוח הלאומי אחז בעמדתו זו גם בתקופה שבה בחן המערער את מעמדו כתושב חוזר
- 7 ותיק. זאת ועוד, לאחרונה משרד הפנים סירב לחדש למערער את תעודת הזהות שלו,
- 8 בטענה שאינו מתגורר בישראל.
- 9 21. המערער גם משתבץ בהגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודה. בשנתיים לאחר עזיבתו
- 10 את הארץ ב-1985 המערער שהה בישראל פחות מ-183 יום ובכך הוא עונה לתנאי
- 11 הראשון של ההגדרה, ובשנתיים שלאחריהן מרכז חייו היה באנגליה. לחילופין ובנוסף
- 12 הוא גם היה פחות מ-183 יום בכל השנים 2000-2008 (כולל). לחילופין ובנוסף, משנת
- 13 2016 ואילך, המערער הוא תושב חוץ. זאת משום שבשנים 2016 ו-2017 המערער שהה
- 14 בישראל פחות מ-183 יום, ובשנים 2018 ו-2019 מרכז חייו לא היה בישראל, ואף לא
- 15 התקיימו לגביו החזקות המספריות.
- 16 22. לחילופין, המערער הוא תושב חוזר ותיק בשנות המס שבערער. החוק לתיקון פקודת
- 17 מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008, קבע בשעתו, כי מי שהעביר את
- 18 מרכז חייו לישראל בשנים 2007 – 2010, די היה בחמש שנות תושבות חוץ לפני כן כדי
- 19 לקיים את התנאי של "תושב חוזר ותיק". במקרה של המערער השנים 2004 – 2008
- 20 (כולל) עונות לאותן חמש שנים. בכל אחת מהשנים הללו שהה המערער בישראל פחות
- 21 מ-183 ימים, כשבנותיו תושבות חוץ, והוא שוהה בישראל על מנת לסעוד את אמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 23. ההשגה לשנת המס 2016 הייתה אמורה להתקבל לאלתר. דוח המס לשנת המס 2016
- 2 הוגש ביום 7.8.2017, וההשגה על השומה הוגשה ביום 31.7.2019. אין חולק שהצו
- 3 הדוחה את ההשגה לשנה זו הוצא ביום 27.12.2022. טענת המשיב לביטולו של דוח 2016
- 4 נועדה לכישלון. הדוח מעולם לא בוטל. המשיב ביטל את השומה, ולא את הדוח.
- 5 24. גם ההשגות לשנות המס 2009–2012 היו אמורות להתקבל לאלתר. מר כנעאן האריך את
- 6 תקופת ההתיישנות בהעדר סמכות ובהעדר האצלה. מר כנעאן רק חיווה דעה ולא החליט
- 7 על ההארכה. ההארכה נעשתה בהעדר שימוע, לאחר שחלפה תקופת ההתיישנות,
- 8 ובהעדר אישור סמנכ"ל החטיבה המקצועית. אין להחיל את דוקטרינת הבטלות
- 9 היחסית במקרה זה.

טענות המשיב בתמצית

- 11 25. לטענת המשיב, דין הערעורים להידחות. בהתאם למבחני הפקודה, המערער הוא תושב
- 12 מדינת ישראל מאז ומעולם. כעולה מפירוט בדבר ימי שהיית המערער בישראל, חזקה
- 13 שהמערער הוא תושב ישראל בשנות המס שבמחלוקת בהתאם לסעיף (א)(2) בהגדרת
- 14 "תושב" בסעיף 1 לפקודה. קודם לשנות המס שבמחלוקת, ובפרט בשנים 2003-2008,
- 15 מתקיימת החזקה כי המערער הוא תושב ישראל בהתאם לסעיף (א)(2)(ב) להגדרת
- 16 "תושב" בפקודה. יתרה מזו, בשנים 2003 – 2107, המערער שהה בישראל בכל חודשי
- 17 השנה, בממוצע, למעלה ממחצית הימים בחודש (16.4 ימים) ומגיע לישראל בממוצע
- 18 15.4 פעמים בשנה. כלומר, במשך כ-14 שנים, כולל שנות המס במחלוקת, המערער אינו
- 19 נעדר מישראל ליותר מכ-14 ימים בממוצע בחודש (למעט חודש נובמבר בשנת 2004).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 26. שהייתו של המערער בישראל נבעה מבחירתו שלו, להבדיל מכפייה. נתוני שהיית
- 2 המערער בישראל, מעבר להיותם מדדים כמותיים, הם גם מדדים איכותיים לבחינת
- 3 מרכז חייו של המערער, שכן במקום בו הוא נוכח בפועל שם מצוי מרכז חייו.
- 4 27. המערער לא עמד בנטל הכבד לסתור את חזקת הימים.
- 5 28. בית הקבע של המערער הוא בישראל. הבתים של המערער בישראל היו זמינים לשימוש
- 6 ולנוחותו של המערער. בכל הפעמים הרבות שהמערער שהה בישראל, הוא שהה בבתיים
- 7 אלו, ואף פעם לא קרה כי לא היו זמינים לשימוש וכי הוא נזקק לשירותי מלון. קיומה
- 8 של שליטה מתבססת מעצם מימונו את כל הקשור לבתיים אלו, ניצול בפועל של בתי
- 9 הקבע של המערער כביתו, שימוש בכתובת הבתים כביתו, ניהול שגרת חיים בהם –
- 10 שהייה תקופה, אירוח וקיום פגישות עבודה, בחירת פרטי אומנות, הימצאות חפציו
- 11 היקרים, צילומו בביתו בישראל לכתבת תדמית וקיומם של יחסי שכנות קרובים עם
- 12 שכניו.
- 13 29. קשריו המשפחתיים של המערער הם בישראל. המערער, שהיא בת זוגו בפועל של
- 14 המערער, ומשפחתו המורחבת של המערער מתגוררים בישראל באופן קבוע, וכך גם
- 15 בנותיו של המערער או מי מהן בחלק משנות המס שבמחלוקת ובשנות המס קודם לכן.
- 16 30. בענייננו כלל לא הוכחה הפרדה זוגית. ההיפך הוא הנכון. המערערים חיים שנים ארוכות
- 17 יחד באותה הדירה, מנהלים משק בית משותף וכן היו שותפים ונשאו יחד במלאכת גידול
- 18 בנותיהן. אף לאחר שהבנות עברו להתגורר בחו"ל מתמידים המערערים לשמור על
- 19 הקשר הזוגי המיוחד ביניהם. בני הזוג רוכשים דירת יוקרה למגוריהם, בוחרים פרטי
- 20 אומנות לדירה, מבלים יחד, נופשים בחופשות זוגיות ועם זוגות חבריהם הישראלים
- 21 המשותפים, חוגגים את יום הנישואין וכן ימי הולדת, תומכים האחד בשנייה באושר
- 22 ובחולי. זו אף זו, בני הזוג לא מנהלים קשרים זוגיים מחוץ לנישואיהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 31. אל מול קשרים משמעותיים אלו, אין למערער קשרים משפחתיים דומים באף מדינה
- 2 אחרת.
- 3 32. המערער מקיים קשרים חברתיים משמעותיים ורבים בישראל המלמדים על זיקתו
- 4 לישראל ועל כך שמעולם לא התנתק ממנה.
- 5 33. בחינת הקשרים הכלכליים של המערער מלמדת גם היא על זיקתו הרבה לישראל וכי
- 6 מרכז חייו נותר לאורך כל השנים בישראל. הפעילות הכלכלית של המערער מחוץ
- 7 לישראל אינה מנותקת מישראל אלא להיפך, היא קשורה בקשר הדוק לישראל. היא
- 8 מבוססת על הקשר של המערער לישראל, על קשריו החברתיים בישראל, ועל מפעלים
- 9 ישראלים בתחומים אשר לחברות ישראליות מוניטין רב, ובהם תחום הבנייה, תחום
- 10 החקלאות ותחום הרפואה.
- 11 34. כמו כן הועברו כספים בסכומים גבוהים על ידי המערער ל"צריכה שוטפת" של משק
- 12 הבית המשותף בישראל, לתמיכה בבני משפחה נוספים בישראל ולרכישת נכסים שונים
- 13 בישראל. במשך השנים הפקיד המערער כספים בישראל בקופות חיסכון שנועדו לבנותיו
- 14 לתחילת דרכן. בקופות אלו נצברו לבנותיו מאות אלפי דולרים.
- 15 35. המערער לא הציג פירוט של כל רכושו והשקעותיו בעולם ולכן לא הוכיח כי עיקר
- 16 השקעותיו הן דווקא מחוץ לישראל.
- 17 36. התנהלותו היומיומית של המערער בישראל היא כתושב ישראל, ולא כמבקר ארעי.
- 18 למערער מספר נייד ישראלי, חשבונות בנק בישראל, כרטיס אשראי ישראלי המשמש
- 19 אותו באופן שוטף, רישיון נהיגה ישראלי תקף, רכב יוקרה בישראל, מינויים למשחקי
- 20 מכבי תל אביב בכדורסל ולתאטרון הבימה, המערער מקבל שירותים רפואיים בישראל,
- 21 המערער מעורב פוליטית בישראל ובשנת 2015 הצביע בבחירות, והוא משתמש בדרכון
- 22 ישראלי בנסיעותיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 37. המערער תרם בשנת 2003 למפלגת הליכוד ובמהלך שנות המס תרמו המערערים סכומים
- 2 נכבדים לעמותת עלם. המערער או החברות שבבעלותו תרמו לולי תרנגולים לכפר הנוער
- 3 בן שמן.
- 4 38. בערעור זה מבחן התושבות ייקבע רק על סמך הדין הפנימי, שכן מדינת התושבות לה
- 5 טוען המערער אינה מדינה החתומה על אמנה למניעת כפל מס עם ישראל. הדין הפנימי
- 6 במדינת ישראל לא אימץ לתוכו את עיקרון ה"דומיסיל" (מקום המושב). להבדיל
- 7 מעקרון ה"דומיסיל", מבחן מרכז החיים בפקודה נוקט במונח "מכלול הזיקות", שאינו
- 8 מבחן תחרותי המצריך הכרעה אחת וחד משמעית. לכן, בניגוד לעמדת המערער אין
- 9 מדובר במושגים "תאומים". בהתאם להגדרה בפקודה, יש לבחון את זיקותיו השונות
- 10 של הנישום ובכללן את הזיקה העסקית. די בעובדה שיש מכלול זיקות מספק כדי לקשור
- 11 אדם לישראל, כדי שיעמוד במבחן מרכז החיים.
- 12 39. המערער לא עמד בנטל להוכיח, כי מרכז חייו בניגריה וכי אין לו מרכז חיים בישראל.
- 13 הקשר של המערער לניגריה הוא עסקי בלבד וכל אינדיקציה שהציג בקשר לניגריה
- 14 קשורה באופן הדוק לעסקיו ואינה עומדת בפני עצמה.
- 15 40. בניגוד לבתי המערער המצויים בישראל, דירותיו של המערער בניגריה הן דירות
- 16 שמעמידה החברה המעסיקה לשימושו לצורך מגוריו כעובד.
- 17 41. על אף טענות המערער לחיים בנפרד מאשתו, אין לו בת זוג בניגריה והוא לא הקים
- 18 משפחה בניגריה. במשך כל שנותיו בניגריה בחר המערער לחיות בגפו, כאשר מכריו
- 19 הניגרים הקרובים פגשו באשתו ובבנותיו הישראליות. כמו כן, אשתו של המערער הגיעה
- 20 לביקור בניגריה לרגל חתונה בה נדרשה נוכחותה כאשת המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 42. הענקת תמיכה כלכלית לעובדיו השונים של המערער ולילדיהם, אינה עולה כדי קיומה
- 2 של משפחה, וודאי שאינה בת השוואה למשפחתו הגרעינית והמורחבת של המערער
- 3 בישראל – הן מבחינת היקף התמיכה והן מבחינה מהותית מבחינת עומקם של הקשרים.
- 4 43. המערער בעל חברות ניגרות, אולם, לחברות אלו "חברות מראה" זרות הנמצאות מחוץ
- 5 לניגריה, אליהן הוא מעביר את כספיו מניגריה. מיזמיו של המערער מושתתים על קשריו
- 6 הישראליים והוא מעסיק חברי דירקטוריון והנהלה ישראלים מתוך צורך של המערער
- 7 במחויבות ובאמון.
- 8 44. כל מכריו הניגרים של המערער קשורים בעסקי החברות בניגריה. הקשר עמם נובע
- 9 מקשרים עסקיים אלו ומיכולתם לקדם את עסקיו של המערער בניגריה, כאשר בחברות
- 10 מחוץ לניגריה הם אינם מעורבים.
- 11 45. ניסיונותיו של המערער להציג חיבור אישי לכאורה לניגריה תוך הצגת תרומות בניגריה
- 12 וקשרים עם השלטון, אינם משקפים דברים כהווייתם. ישנה חשיבות בניגריה להיות
- 13 "בצד הטוב של הממשל" לצורך תמיכתו בחברות ולקידום העסקים. קרי, מטרת
- 14 התרומות היא להבטיח שיתוף פעולה עם הממשל.
- 15 46. רק החל משנת 2020, לאחר שנות המס שבערעור, הוקם בית חב"ד בלאגוס, אשר
- 16 מאופיין בהגעתם של ישראלים מזדמנים, לא קבועים, ובקושי בקיומו של מניין. קשה
- 17 להתרשם כי מדובר בהשתייכות לקהילה יהודית. כך גם רק משנת 2020 המערער תורם
- 18 באופן קבוע לבית חב"ד בלאגוס ובכל השנים הקודמות ההתנהלות הייתה שונה.
- 19 47. המערער לא הוכיח, כי הוא מגיש דוחות ומשלם מס בניגריה או במדינה אחרת בשנות
- 20 המס שבמחלוקת עבור כלל הכנסותיו. כפי שניתן להתרשם מהמסמכים שצורפו לחוות
- 21 דעת המומחה מטעם המערער, עולה כי תשלום המס מבוצע כניכוי מס במקור על דמי
- 22 ניהול בלבד בסכומי מס זעומים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

48. המערער אינו בגדר תושב חוזר ותיק. לא קיים שוני בין השנים השונות ביחס לזיקותיו של המערער לישראל.
49. הארכת תקופת ההתיישנות לשנים 2009 – 2012 נעשתה כדין. טענת העדר הסמכות לא הועלתה כלל במסגרת טענות המערערים, ולראשונה נטענה בסיכומים מטעמם. מדובר בהרחבת חזית אסורה. בהתנהלות זו של המערערים יש כדי לגרום נזק למשיב, אשר יכול היה לפעול בזמן אמת. העלאת הטענה בשלב זה עולה כדי חוסר תום לב ושימוש לרעה בהליכי משפט. דברים אלו מקבלים משנה תוקף לאור זאת שהארכת תקופת ההתיישנות נעשתה בהסכמת מייצגי המערער.
- כמו כן, ההחלטה ניתנה במועד, ולא נדרש אישור סמנכ"ל.
- ביחס לטענת העדר ההנמקה, פניית פקיד השומה להארכת תקופת ההתיישנות נעשתה בשל חוסר שיתוף הפעולה של המערערים. בעדותו של מר כנעאן הוצגה מלוא ההנמקה שבבסיס החלטתו. על כן, גם אילו נפל פגם, והמשיב מכחיש זאת, בהתאם לדוקטרינת הבטלות היחסית, הוא נרפא בשלב ניהול הערעור.
- בהתאם להוראות הפקודה לא קיימת חובה בעריכת שימוע טרם מתן החלטה על הארכת תקופת ההתיישנות – ודאי כאשר ניתנה הסכמה.
- ביחס לפרסום ברשומות, אין הגיון וסבירות בהסמכת מר כנעאן רק לפי סעיף 145(א)(2) לפקודה וכוונת האצלה הייתה גם ביחס לסעיף 152(ג) לפקודה. דברים אלו מבססים את המסקנה שנוסח הפרסום מקורו בטעות בלבד, והמערערים, שממילא נתנו הסכמתם לארכה, לא יכולים להיבנות מכך. המערערים לא הוכיחו כי הסתמכו על הפרסום ברשומות ויש להעדיף את עקרון גביית מס אמת.
50. דוח המס לשנת 2016 לא התיישן. מייצג המערער וויתר על טענותיו בנוגע להגשת הדוח בשנת 2017 והוא נתן הסכמתו להגשת דוח 2016 מחדש. הדוח אף הוגש מחדש בתאריך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 4.11.2018. המערערים מושתקים מלטעון כנגד הסכמת מייצגם וכנגד הגשתו של הדוח
2 בפועל. לחילופין, משהגיש המערער דו"ח חדש מאוחר לשנת 2016 ניתן לראות בו דו"ח
3 מתקן כשהמניין הוא ממועד הגשת דו"ח זה.

4 סיכומי תשובה

5 51. המערערים הגישו סיכומי תשובה מטעמם, בהם חזרו על עיקרי טענותיהם תוך
6 התייחסות לטענות המשיב, וכן טענו, כי הואיל והמשיב לא דרש מהמערער להגיש דוחות
7 מס לתקופה הקודמת לשנת 2009 והואיל והמשיב לא הוציא שומות לאותן שנים, הרי
8 שהמשיב מושתק מלטעון לתושבותו הישראלית של המערער באותן שנים. שנים אלה הן
9 שנות תושבות זרה. אם כך הדבר, אין צורך להידרש לשאלת הזיקות ומרכז החיים
10 לתקופה משנת 2009 ועד 2015, שכן ממילא זכאי המערער לכל ההטבות והפטורים של
11 תושב חוזר ותיק.

12 דיון

13 52. אקדים ואציין, כי לאחר שבחנתי את העניין, מצאתי כי המערער היה תושב ישראל
14 בשנות המס שבערעור. זאת, בראש ובראשונה, משום שהמערער לא הצליח לסתור את
15 "חזקת הימים", לפיה מרכז חייו היה בישראל באותן השנים (ובשנים 2004 – 2008).

16 53. בסעיף 1 לפקודה מוגדר "תושב ישראל" כך:

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו
- 2 המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:
- 3 (א) מקום ביתו הקבוע;
- 4 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;
- 5 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;
- 6 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;
- 7 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;
- 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 תקופת שהייתו
- 11 בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
- 12 לענין פסקה זו, 'יום' – לרבות חלק מיום;
- 13 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד
- 14 השומה."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

54. בהתאם להגדרה הנ"ל, על מנת להגיע למסקנה, האם המערער היה תושב ישראל לצרכי מס, יש לבחון היכן היה מרכז חייו, כאשר ההגדרה מספקת בסעיף קטן (א)(1) מבחנים שונים, שאינם ממצים, לצורך כך. כמו כן קיימת חזקה הניתנת לסתירה, המופיעה בסעיף קטן (א)(2), לפיה אם המערער שהה בישראל מספר מסוים של ימים בשנה אחת (183 ימים ומעלה) או בשלוש שנים (425 ימים ומעלה וכן 30 ימים ומעלה בשנת המס עצמה), מרכז חייו היה בישראל באותה שנה (לעיל ולהלן: "חזקת הימים").
55. בענייננו, אין מחלוקת כי חזקת הימים לפי סעיף קטן (א)(2)(ב) מתקיימת בכל שנות המס שבערעור (וכן בשנות המס 2004 – 2008, שביחס אליהן טוען המערער כי הוא היה תושב חוץ, לצורך טענתו החלופית כי היה תושב חוזר ותיק בשנות המס שבערעור); וחזקת הימים לפי סעיף קטן (א)(2)(א) מתקיימת בשנים 2009 – 2015 (כולל). וראו נתוני שהיית המערער בישראל מתוך סעיף 14 לתצהיר המשיב:

שנת המס	ימי שהייה בשנת המס	ימי שהייה בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה
2004	143	468
2005	146	465
2006	162	451
2007	171	479
2008	150	483
2009	237	558
2010	253	640
2011	257	747



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

745	235	2012
736	244	2013
732	253	2014
743	246	2015
678	179	2016
555	130	2017

1

2 ראוי לציין, כי על פי הנתונים שהציג המשיב בתצהירו, גם בשנים 1985 – 2003, למעט
 3 השנים 1990, 1991 ו-2002, התקיימה חזקת הימים ביחס למערער. כלומר, במשך
 4 למעלה מ-30 שנים, המערער שהה בישראל זמן נכבד ומשמעותי באופן מתמשך, המקום
 5 חזקה כי בכל אותן השנים, למעט שלוש, מרכז חייו היה בישראל.

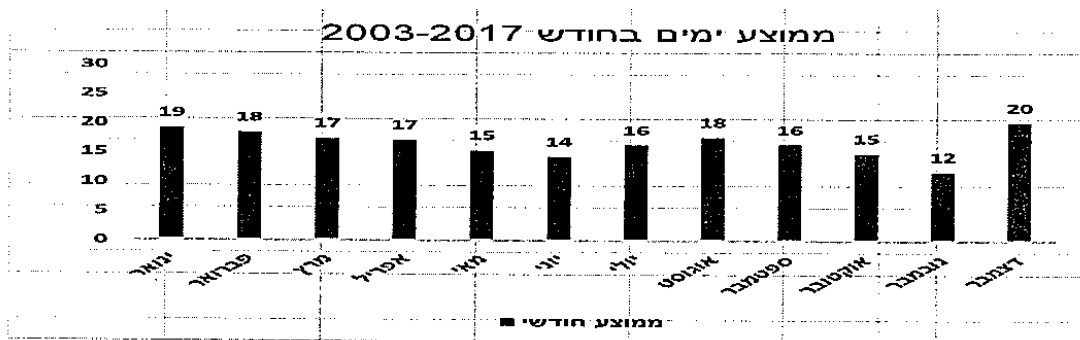
6 56. עוד ראוי לציין, כי כפי שמפורט בסעיף 16 לתצהיר המשיב, בשנים 2003 – 2017,
 7 המערער שהה בישראל במשך כל חודשי השנה, ולמעלה ממחצית הימים בחודש בממוצע
 8 (16.4 ימים):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
 ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים



1

2 נוסף על קיומה של החזקה, ניתן להיווכח כי המערער שהה בישראל באופן קבוע ותדיר,
 3 לכל אורך השנה.

4 57. כאמור, חזקה כי מרכז חייו של המערער היה בישראל בשנות המס שבערעור ובשנים
 5 2008 – 2004. האם המערער הצליח לסתור את החזקה? סבורני שלא. כפי שאפרט להלן,
 6 למערער זיקות חזקות ומשמעותיות לניגריה בעסקיו ובאינטרסים הכלכליים שלו, עם
 7 זאת, למערער זיקות חזקות ומשמעותיות לישראל בכל הנוגע לביתו ולמשפחתו.

8 58. מקום ביתו הקבוע – לא מצאתי כי מקום ביתו הקבוע של המערער הוא בניגריה, ולכל
 9 היותר, למערער בית קבוע גם בניגריה וגם בישראל. כמפורט לעיל, המערער נמצא
 10 בישראל מספר ימים רב ומשמעותי בכל שנה באופן קבוע וממושך, כאשר בשנות המס
 11 שבערעור, למעט השנים 2016 ו-2017, הוא אף בילה את מרבית זמנו בישראל. כאשר
 12 המערער שוהה בישראל, הוא שוהה אך ורק בדירה השייכת לו והרשומה במחציתה על
 13 שמו, בתל אביב, ולפני רכישת הדירה, בבית בהרצליה (עמ' 225, ש' 2 – 5 לפרוטוקול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 אציין כי ההפניות לפרוטוקול הן לפי העימוד בתמלול המקורי שהועלה, ולא לפי העימוד
2 בפרוטוקולים המתוקנים שצירפו המשיבים עם הערות בעקוב אחר שינויים).
- 3 59. ויודגש, כי הדירה בתל אביב נרכשה בכוונה תחילה על מנת שהמערער יתגורר שם כאשר
4 הוא שוהה בישראל:
- 5 "העד, מר צח: דרך אגב, רק כדי לזקק את הנקודה הזאת. כשקנינו, כשקניתי לה
6 את הדירה הזאת אתם אמרתם גם שזה שתי דירות מחוברות. אחת הסיבות
7 שקניתי שתי דירות מחוברות כדי שבשעות שלי בארץ לא אפריע לה ואני אהיה
8 באגף אחד של הדירה והיא באגף שני" (עמ' 224, ש' 9 – 12 לפרוטוקול. והשוו ל-
9 ע"מ (מחוזי ת"א) 36696-10-10 א.כ.נ' פקיד שומה תל אביב 3, פס' 11 – 14
10 (14.3.2013), ערעור הנישום על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 2704/13 כהן נ' רשות
11 המיסים - פקיד שומה תל אביב 3 (28.7.2014)).
- 12 במאמר מוסגר יוער, בקשר לטענתו בדבר הפרידה מהמערערת, כי המערער נקט בתחילה
13 במילה "קנינו", ולאחר מכן תיקן ל-"קניתי".
- 14 60. המערערים טוענים כי הבית הוא של המערערת, והמערער הוא אורח בו כאשר הוא מגיע
15 לישראל. אין בידי לקבל טענה זו. אדם הנמצא מספר כה נכבד של ימים, ובשנים
16 מסוימות אף במרבית השנה, במקום מסוים ששייך לו (או שהוא משלם את דמי
17 השכירות בגינו), הרי שזהו ביתו. מוקשה בעיניי כי אדם כלשהו, בוודאי בעל יכולות
18 כלכליות כשל המערער, יבלה את מרבית זמנו במקום בו הוא מרגיש אורח. גם לא
19 הובאה בפניי, ולו דוגמה אחת לכך, שהמערער ביקש להתגורר בדירה אך סורב על ידי
20 המערערת, ועל כן נאלץ לגור במקום אחר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 61. יתרה מזו, בטופס שהגיש לרשות המיסים ביום 5.6.2014, הצהיר המערער כי הוא תושב
2 ישראל ונשוי למערערת, כאשר המשמעות היא כי הוא חי ומנהל עימה משק בית משותף
3 (שאחרת, היה מצהיר באותו הטופס כי הוא "פרוד", נספח 1 לתצהיר המשיב).
- 4 62. כמו כן, בבקשה להיחשב כתושב חוזר, שנשלחה מטעם המערער לביטוח הלאומי
5 בתאריך 13.1.2011 (נספח 87 לנימוקי הערעור), נכתב כי המערער החליט לקבוע את
6 מרכז חייו בישראל לצורך חזרה לחיים משותפים עם המערערת. כאשר נשאל על כך
7 בחקירתו, השיב כדלהלן:
- 8 "עו"ד בן דוד: ... אז פה אתה מדבר על חיים משותפים ולא חיים נפרדים כמו
9 שאתה מספר.
- 10 העד, מר צח: חיים משותפים זה לא אומר שאנחנו חיים כזוג. זה חיים באותו
11 בניין, באותה דירה שאני קניתי אותה, שאני מימנתי אותה" (עמ'
12 242, ש' 3 – 6 לפרוטוקול).
- 13 63. על זאת יש להוסיף, כי למערער אוסף אומנות משמעותי בביתו בישראל, בשווי של
14 מיליוני ש"ח (עמ' 165, ש' 5 – 12 לפרוטוקול). המערער רכש חלק מן הפריטים במכירות
15 פומביות בישראל, הוא שבחר את כל פריטי האומנות והוא שמימן את רכישתם (עמ' 229
16 – 230 לפרוטוקול). בהקשר זה אציין, כי לפי דבריו של המערער, אוסף האומנות שלו
17 שבניגריה נמצא במשרדו ו"מי שיבוא למשרד שלי בניגריה יחשוב שהוא מגיע לגלריה
18 לאומנות ואליי הביתה" (עמ' 229, ש' 9 – 10 לפרוטוקול). אם ביתו הקבוע היה בניגריה,
19 מצופה היה שאוסף האומנות שלו יהיה באותו הבית, ולא במשרד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

64. זאת ועוד, בצילום מתוך כתבה שעסקה בעיטור איש השנה בניגריה לשנת 2020 שניתן למערער על ידי מגזין Africa Inside Business (נספח 45 לנימוקי הערעור), מופיעה תמונה של המערער בביתו בישראל (עמ' 197, ש' 6 – עמ' 198, ש' 6 לפרוטוקול).
65. המערער גם הזמין מועמדים לראיונות עבודה לביתו בישראל (עמ' 261, ש' 5 – 10 לפרוטוקול). בתצהיר שהוגש מטעם המערער במסגרת תביעה שהגיש אחד מהמועמדים בשם אברהם רב הון (להלן: "רב הון"), הצהיר המערער כי בשנת 2007 "החלטתי להזמינו לביתי לראיון עבודה", וכן, "לאחר ראיון העבודה שנערך עם התובע בביתי" (נספח 26 לתצהיר המשיב, סעיפים 6 ו-15 לתצהיר המערער שם. וראו גם עמ' 254, ש' 1 – 9 לפרוטוקול. כל ההדגשות הן שלי, אלא אם מצוין אחרת – י"ס).
- לא זו אף זו, המערער הזמין את רב הון ואשתו לארוחה בביתו, יחד עם המערערת, על מנת לבחון את התאמתו לתפקיד (עמ' 256, ש' 14 – עמ' 257, ש' 16 לפרוטוקול). אדם שמרגיש אורח בבית לא מזמין אליו מועמדים לראיונות עבודה, ולאחר מכן ממשיך ומזמין את המועמד ואת אשתו לארוחת צהריים, יחד עם מי שנטען שהיא בעלת הבית.
66. המערערים טוענים, תוך ציטוט מ-ע"מ (מחוזי ת"א) 19898-03-13 אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4, פס' 53 (15.6.2016) כי "אין לצפות מבן משפחה כי ילון במלון או אצל חברים בזמן הביקורים", אלא שאין הנדון דומה לראיה. שם היה מדובר בלינה בבית אביו ואמו של הנישום, וכאן בבית שלפי הנטען הוא של פרודתו. מדובר בהבדל משמעותי, המעיד על מגורים וזיקה לבית, שכן אדם לא ישהה באופן קבוע בבית עם פרודתו, אלא אם כן זהו גם ביתו. וראו לצורך העניין את המשך האמור באותה הפסקה בעניין אמשיקשוילי: "קשריו של אדם מתבגר עם בית הוריו ושורשיו שם אינם בהכרח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מחייבים את המסקנה כי בית זה ייחשב 'ביתו הקבוע' לנצח (או למצער כל עוד הוא
2 רווק)". כאשר אין כל מניעה כלכלית לעשות כן, היה מצופה מהמערער, שטוען שהוא
3 פרוד מאשתו, להתגורר במקום אחר, ואף במלון. כך פועלים אנשים כאשר הם מגיעים
4 למקום שבו אין להם בית. במאמר מוסגר אציין, כפי שאפרט בהמשך, כי יש בכך גם
5 להשליך על טענתו ביחס לטיב קשריו עם המערער.
- 6 67. על זאת יש להוסיף, כי על פי עדות אלינור, בתם של המערערים, המערער "היה מגיע
7 פעם בכמה שבועות וכל פעם שהוא היה מגיע, הוא היה, אני מודה קצת מפר את
8 הסטטוס קוו, מגיע, כועס כזה על חשבונות חשמל, חשבונות טלפון, כאילו בא לעשות
9 סדר" (עמ' 141, ש' 21 – עמ' 142, ש' 1 לפרוטוקול). ניתן להיווכח כי המערער היה מעורב
10 בהתנהלות בבית בישראל, והוא לא התנהג אך כאורח שהגיע לבקר. יצוין, כי אומנם
11 מדובר בשנים שקודמות לשנות המס שבערער, אולם יש בכך להעיד על הזיקה של
12 המערער לישראל, שכן לטענתו גם בשנים הללו לא היה לו בית בישראל. בכלל, העדויות
13 בהליך לא התמקדו אך ורק בשנות המס שבערער, אלא התפרסו על פני כל השנים שבהן
14 נטען שהמערער הוא תושב חוץ, על מנת להראות התנהלות כללית של עזיבה את ישראל.
- 15 68. כן ראו את עדותו של מר דיויד פדרמן ז"ל, חברם של המערערים, שהתייחס לבתים
16 בישראל כאל בתים שבהם המערערים גרים יחדיו, ומבלי לתקן את ב"כ המשיב כי
17 המערער מתגוררת שם לבדה: "עו"ד בן דוד: ... האם היית בבית של יונה וחיים ברחוב
18 קרן היסוד בהרצליה? העד, מר פדרמן: בבית הקודם שלהם? ... עו"ד בן דוד: כן והבית
19 בניסים אלוני בתל אביב? ... העד, מר פדרמן: ניסים אלוני הם גרים לידי ... עו"ד בן
20 דוד: אז אתם שכנים? העד, מר פדרמן: לא, בבית אחר, אבל באותה שכונה. עו"ד בן
21 דוד: ... אז היית אצלם בבית? העד, מר פדרמן: הייתי שם מספר פעמים כן" (עמ' 20,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שי' 2 – 22 לפרוטוקול). יש לציין, כי מר פדרמן ז"ל היה חבר קרוב של המערער, והוא
2 ביקר אותו בדירה בתל אביב. כלומר, המערער מזמין חברים אליו לביתו כאשר הוא
3 שוהה שם.
- 4 69. כן ראו עדותו של Bashir Yusuf, מנהל כספים וחשבונות אצל המערער בניגריה, שהעיד
5 שכאשר הוא ביקר במרכז רפואי בהרצליה בשנת 2010, הוא פגש את המערער, מכיוון
6 ש"הם חיו בהרצליה" (עמ' 49, שי' 9 – 12 לפרוטוקול).
- 7 70. אינדיקציה נוספת לכך שביתו הקבוע של המערער הוא בישראל היא העובדה שהכתובת
8 של הבית בישראל מופיעה ככתובת של המערער בחשבונות בנק זרים שונים (נספחים 19
9 ו-20 לתצהיר המשיב). טוען המערער, כי אם היה מספק כתובת ניגרית לא היו פותחים
10 לו חשבון בבנק (עמ' 247, שי' 2 לפרוטוקול). אלא שהמערער סיפק באותו המסמך גם
11 מספר טלפון נייד ישראלי, באופן המלמד כי זה לא היה השיקול היחיד שעמד בבסיס
12 החלטתו.
- 13 אף אם הייתי מקבלת את גרסת המערער, אין בכך לסייע לו. שכן, עדיין עצם מתן
14 הכתובת, מלמד כי המערער רואה בבית בישראל כבית קבע. האם המערער היה מספק
15 כל כתובת רנדומלית אחרת על מנת לפתוח את חשבון הבנק? לכל הפחות, אם היה הכרח
16 מצידו לספק כתובת ישראלית, היה מספק כתובת אחרת, למשל את הכתובת של בית
17 הוריו או של אחיו.
- 18 71. אני מוכנה לקבל, כי למערער בית מגורים קבוע גם בניגריה. מטבע הדברים, המערער,
19 אשר שוהה זמן רב בניגריה ושם עיקר עסקיו, מחזיק בית גם בניגריה. אולם לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 השתכנעתי כי מדובר במקום ביתו הקבוע היחיד של המערער, באופן השולל את קיומו
2 של בית קבע בישראל.
- 3 72. מקום המגורים של המערער – גם כאן, אינני יכולה לקבוע כי מקום המגורים הבלעדי
4 של המערער הוא בניגריה, ולכל היותר, הוא מתגורר בשני המקומות.
- 5 73. כאמור, למערער בית קבע בישראל והוא שוהה בישראל ימים רבים ואף מרבית השנה
6 ברוב שנות המס שבערער. למערער חשבון בנק משותף עם המערערת בישראל בשנים
7 1985 – 2020, שאליו הוא העביר כספים בשיעור של 1 – 2 מיליון ש"ח בכל שנה (עמ' 265,
8 ש' 1 – 7; ועמ' 266, ש' 5 – 15 לפרוטוקול) אשר המערערת "בזבזה" (עמ' 173, ש' 7 – 18
9 לפרוטוקול). כמו כן, המערער מקבל בישראל טיפולים רפואיים (נספח 21, דפי פירוט
10 האשראי של המערער בישראל, בעמ' 1131; וכן עמ' 294, ש' 14 – 16; עמ' 400, ש' 15 –
11 20 לפרוטוקול), וכאשר נאלץ לעבור ניתוח, בחר לעבור אותו בישראל (עמ' 292, ש' 20 –
12 עמ' 293, ש' 17 לפרוטוקול); למערער טלפון נייד ישראלי כאשר מספר הטלפון מופיע
13 כמספרו של המערער במסמכי הבנקים; למערער כרטיס אשראי ישראלי; המערער מנוי
14 למשחקי מכבי ת"א בכדורסל; המערער מחזיק ברכב בישראל משנת 2010 ועד שנת 2020
15 (נספח 31 לתצהיר המשיב, עמ' 261, ש' 13 – 20 לפרוטוקול), ובשנים 1987 – 1993
16 המערערים מחזיקים שני רכבים בישראל (עמ' 262, ש' 3 – 18 לפרוטוקול); המערער
17 מחזיק ברישיון נהיגה ישראלי והוא נוהג ברכב כאשר הוא נמצא בישראל (עמ' 264, ש'
18 17 לפרוטוקול); המערער הצביע בבחירות לכנסת בשנת 2015 (והוא שהה בישראל
19 במועדי הבחירות בשנים 2009 ו-2013 כאשר הוא "מתקשה לזכור" האם הוא הצביע
20 באותן שנים); למערער דרכון ישראלי והוא מחזיק אך ורק בדרכון זה. מנגד, למערער
21 אשרת שהייה בניגריה שהוא צריך לחדש בכל שנה ושנה (עמ' 287, ש' 4 – 10 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לא כך נראה ניתוק מישראל, ומצופה ממי שמרכז חייו במשך למעלה מעשרים שנים
2 במדינה מסוימת (1993 – 2017), להיות בעל מעמד קבע באותה המדינה.
- 3 74. אכן, גם בנוגע למקום המגורים של המערער, אני מקבלת כי המערער מתגורר גם
4 בניגריה. למערער רופא בניגריה, טבח בניגריה (אשר מבשל עבור יתר העובדים כאשר
5 המערער אינו נמצא בניגריה, עמ' 54, ש' 13 – 20 לפרוטוקול), נהג פרטי בניגריה (אשר
6 עובד בחברת דורי כאשר המערער אינו נמצא בניגריה, עמ' 64, ש' 18 לפרוטוקול) והוא
7 מבלה שם זמן ניכר ומנהל שם שגרת חיים. אך עדיין לא מצאתי כי זהו מקום מגוריו
8 הבלעדי, באופן שגובר על מגוריו בישראל, שגם בה, יש למערער שגרת חיים. הטבח של
9 המערער העיד ש"אם הוא מתכנן לבוא לניגריה... החברה מתקשרים אלי מעדכנים
10 אותי... מיסטר באש מודיע לי שמר זק [צח] מגיע לניגריה". לאחר מכן, "אני מכין את
11 הבית. קונה דברים, עושה קניות" (עמ' 55, ש' 11 – 20 לפרוטוקול). כלומר, הרושם
12 העולה הוא שהמערער לא שוהה בבית בניגריה באופן קבוע ומתמשך כך שהבית ערוך
13 ומוכן בכל זמן, אלא לפרקים מסוימים, שיש צורך להתכונן אליהם במיוחד.
- 14 75. לא השתכנעתי, כי אם היה על המערער לבחור מקום מגורים אחד ויחיד בו יבלה את
15 שארית חייו, או להבדיל ישהה בו בעתות משבר, הוא היה בוחר דווקא בביתו שבניגריה.
16 לא בכדי, בתקופת הקורונה שהה המערער בישראל, וכאשר נשאל על כך רופאו בניגריה
17 השיב כדלהלן: "עו"ד בן דוד: ... האם הוא יודע למה בשנת 2020 כשהייתה מגפת
18 הקורונה למה מר צח העדיף להיות בישראל? העד, ד"ר סולומון: התשובה הברורה
19 היא שבהתמחויות שיש בישראל עדיף לא להישאר כאן, עם המערכת הבריאותית פה"
20 (עמ' 105, ש' 1 – 4 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 76. לעומת זאת, מקום המגורים של משפחתו של המערער הוא בישראל, ולמערער זיקות
2 חזקות למשפחתו ולישראל.
- 3 77. מקום המגורים של בני משפחתו של המערער – מבחינה משפחתית, למערער זיקות
4 חזקות ומשמעותיות לישראל. המערער שהה בישראל ימים רבים, והוא נמצא בהם עם
5 בני משפחתו (סעיף 34 לתצהיר המערער; עמ' 142, ש' 17 – 22; עמ' 194, ש' 18 – עמ'
6 196, ש' 8 לפרוטוקול). וראו האמור מתוך חקירתו של המערער:
- 7 "עו"ד בן דוד: אז בעצם אם אנחנו חוזרים, באופן כמעט מוחלט כל חודש אתה
8 נמצא בישראל.
- 9 העד, מר צח: אם הייתי יכול לעשות את זה פעמיים או 3 בחודש, היו לי שתי
10 ילדות קטנות. היה לי, אני עזבתי לאנגליה אחרי משבר אישי עם
11 יונה. שקלנו אז אפשרות אפילו להתגרש אבל השארתי שתי ילדות,
12 אחת בת חצי שנה ויונה הייתה דיילת. היא הייתה כלכלית באל על
13 והיא הייתה הרבה מאוד בטיסות וזה חייב אותי לחזור, לחזור
14 לישראל כדי לראות שהבנות שלי בסדר.
- 15 עו"ד בן דוד: חייב באיזה מובן?
16 העד, מר צח: כאבא.
- 17 עו"ד בן דוד: כמחויבות האישית שלך?
18 העד, מר צח: כמחויבות האישית שלי.
- 19 עו"ד בן דוד: זאת אומרת רצית לבוא ולהיות עם הבנות.
20 העד, מר צח: היא נמשכת לאורך כל הדרך, כן. עם כל המחדלים שיש בדרך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 עו"ד בן דוד: או-קיי. אבל אנחנו רואים שגם ב-2005 אחרי שכבר שתי הבנות
- 2 שלך לא גרות בישראל, אתה עדיין ממשיך לבוא כל הזמן לישראל
- 3 נכון? הבנות כבר לא כאן, כבר אין מחויבות לילדים ואתה עדיין
- 4 מגיע כל הזמן באותו האופן. כמעט כל חודש.
- 5 העד, מר צח: לא דומה. לא בדיוק, לא באותו האופן.
- 6 עו"ד בן דוד: אבל מבחינה, אבל מבחינת הנוכחות שלך כל חודש אתה כאן?
- 7 העד, מר צח: הנוכחות שלי היא,
- 8 עו"ד בן דוד: כל חודש אתה כאן. אין, אין, אין איזה פרק זמן שאתה לא נמצא.
- 9 אתה, אתה כמעט באופן קבוע מגיע.
- 10 העד, מר צח: ושוב פעם אני אומר שאם הייתי יכול להיות, אם יכולתי להרשות
- 11 לעצמי להיות גם פעמיים בחודש הייתי בא פעמיים בחודש. יש לי
- 12 פה אח, יש לי אחות. הייתה לי אימא שנפטרה כמה שנים אחרי
- 13 זה, היא הייתה בבית אבות עם אלצהיימר ויש לי מחויבות גם
- 14 למשפחה" (עמ' 206, ש' 14 – עמ' 207, ש' 17 לפרוטוקול).
- 15 78. כן ראו דבריו של המערער ביחס למטרת ביקוריו: "ההגעות שלי לישראל קשורות
- 16 בעיקר במשפחה ובקומץ חברים" (עמ' 218, ש' 2 – 3 לפרוטוקול).
- 17 79. המערער הוא גם זה שכלכל ומכלכל את המשפחה, לרבות תמיכה במשפחה המורחבת
- 18 (עמ' 164, ש' 8 – 9; עמ' 207, ש' 22 – עמ' 208, ש' 1; עמ' 226 – 227 לפרוטוקול).
- 19 80. למערער זיקה חזקה ומשמעותית למערערת. המערער מתגורר באותו הבית יחד עם
- 20 המערערת כאשר הוא שוהה בישראל. המערער התחייב למערערת כי הוא ימשיך לתמוך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 בה ככל אשר יתאפשר לו, והוא אכן מכלכל אותה, הרבה מעבר לצורך בסיסי ולחובה
2 שהייתה מוטלת עליו על פי דין (עמ' 179, ש' 17 – 18; עמ' 226 לפרוטוקול, ובפרט ש' 14
3 – 15: "העד, מר צח: עד סוף ימיה [של המערער] – י"ס] ולא משנה מה קורה בינינו,
4 עד סוף ימיה היא מבוטחת, מובטחת ומבוטחת אצלי. בלי שום קשר למערכות היחסים
5 האישיות שלנו"). המערער מעביר לחשבון הבנק הישראלי סכומים נכבדים בכל חודש
6 על מנת שהמערער תוכל לשמור על אורח חייה הגבוה (עמ' 172, ש' 7 – 10; עמ' 139;
7 עמ' 234, ש' 1 – 3; עמ' 265, ש' 1 – 7 לפרוטוקול). המערער ממשיך להתרועע עם
8 המערער במעגלים חברתיים משותפים והם טסים ביחד לחו"ל לחופשות עם חברים
9 (עמ' 147, ש' 2 – 14; עמ' 168, ש' 9 – 10 לפרוטוקול). המערער אירח יחד עם המערער
10 את רב הון ואשתו וזוג נוסף, לארוחה בצהרי שבת (עמ' 257, ש' 14 – 15 לפרוטוקול).
11 המערער, יחד עם בנותיה, הייתה שותפה בכתיבה ובשירה בסרטון לכבוד מסיבת יום
12 הולדת השישים של המערער (תיאור הסרטון בעמוד ה-YouTube של אלינור, בתם של
13 המערערים. הקישור לסרטון בסעיף 32 לתצהיר המשיב). Bashir Yusuf סיפר שפגש
14 את המערער כאשר ביקר בישראל (עמ' 49, ש' 10 לפרוטוקול). Roger Hounghah
15 Messounou, טבח של המערער, פגש את המערער פעמיים (עמ' 57, ש' 11 לפרוטוקול).
16 Prof. Edward Oyelowo Oyewo, עורך דינו של המערער בניגריה, פגש את המערער
17 כאשר ביקר בישראל (עמ' 79, ש' 3 – 4 לפרוטוקול). Ernest Ebi סיפר כי פגש את
18 משפחתו של המערער כאשר ביקר בישראל (עמ' 130, ש' 11 – 12 לפרוטוקול). יצוין כי
19 העדים הניגרים התייחסו למערער בעדותם כאל "האישה" או "אשתו". המערער מספר
20 למכריו הניגרים על המערער, והם ביקשו לראות אותה (עמ' 167, ש' 4 – 7 לפרוטוקול).
21 המערער נסעה לבקר את המערער בניגריה, היא נהנתה משהותה שם, וככל הנראה היא
22 אף חזרה לשם פעם נוספת (עמ' 167, ש' 6 – 7 לפרוטוקול). יתרה מזו, המערער הגיעה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לניגריה לרגל חתונה בתור בת הזוג של המערער (עמ' 228, ש' 15 – עמ' 229, ש' 1
2 לפרוטוקול). המערער שיתפה את המערער, ולא את הבנות, כאשר חלתה (עמ' 144, ש'
3 6 – 10 לפרוטוקול). המערער שלח לאורך השנים זר פרחים למערער ליום הולדתה (עמ'
4 169, ש' 20 לפרוטוקול).
- 5 81. כמו כן, כאמור, בטופס שהגיש לרשות המיסים ביום 5.6.2014, הצהיר המערער כי הוא
6 נשוי למערער, כאשר באותו הטופס הייתה אפשרות לסמן כי הוא "פרוד" – מי שנשוי
7 ושאינו חי ומנהל משק בית משותף עם מי שהוא נשוי לו (נספח 1 לתצהיר המשיב).
- 8 82. לטענת המערער, המערער תומך במערער מכוח היותו "גינטלמן". אלא שתמיכה זו
9 דווקא מחזקת את מסקנתי. מדובר בתמיכה רצונית. המערער אינו חייב לתמוך
10 במערער, אלא הוא בוחר לתמוך בה – דבר המעיד על זיקה ועל קשר משמעותי.
- 11 83. המערער טוענים, כי יש ביניהם הפרדה רכושית מלאה. אינני סוברת כך וממילא אין
12 בכך לסייע למערער. אומנם הרכוש אינו משותף באופן מלא במובן של "מה ששלו
13 שלה", חצי חצי, אולם גם לא מדובר בהפרדה רכושית שלמערער אין כל נגיעה ברכוש
14 המערער, משל הם חיים בנפרד לחלוטין. כששקלו להתגרש, המערער התחייב להעביר
15 למערער כספים על מנת לתמוך בה והוא אף מעביר לה סכומים נכבדים באופן שגרתי
16 – "זאת הייתה ברית שלא הייתה חייבת להיות בכתב" (עמ' 232, ש' 1 – 2 לפרוטוקול).
17 כמו כן, הבעלות בדירת המגורים בתל אביב היא משותפת. לא מדובר בהפרדה רכושית
18 רגילה, שבה לאחד אין כל עירוב ונגיעה בנכסי האחר. לא בכדי, החשבון בישראל היה
19 רשום על שם שני המערער, עד לאחרונה (עמ' 173, ש' 8 – 18 לפרוטוקול). כמו כן,
20 בשנת 2014 המערער הייתה מיופת כוח בחשבון בנק של המערער בליכטנשטיין (עמ')



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 173, ש' 19 – עמ' 174, ש' 10), והמערערים החזיקו בחשבון בנק בשוויץ בבעלות משותפת
2 באותה השנה (עמ' 174, ש' 11 – עמ' 175, ש' 13 לפרוטוקול). עובדות אלו גם מלמדות על
3 כך שהמערער סומך על המערערת באופן מלא.
- 4 84. המערערים טוענים כי הם פרודים, ועל כן אין למערער זיקה משפחתית למערערת. אין
5 בידי לקבל זאת. גם אם אקבל את טענת המערערים, כי הם אינם מנהלים מערכת יחסים
6 רומנטית סטנדרטית, מהראיות שנפרסו בפניי עולה כי המערערים קשורים זו בזו, והם
7 מהווים חלק משמעותי מהחיים האחד של השנייה. הצדק עם המערערים שטוענים כי
8 יש סוגים רבים של מערכות יחסים, אולם אין בכך לסייע להם בנסיבות המקרה דנן.
9 מדובר במערכת יחסים מיוחדת שאינה סטנדרטית, יתכן במובן של חוסר ברומנטיקה
10 ובזוגיות. אך עדיין מדובר במערכת יחסים משמעותית ומתמשכת, ואין בחוסר
11 הרומנטיקה ללמד על חוסר בקשר ובזיקה חזקה למערערת ולישראל.
- 12 85. הייתי מקבלת את ניתוק הזיקה בין המערערים אם הם היו נשאים נשואים באופן
13 רשמי אך פרודים במלוא מובן המילה – ללא כל קשר ביניהם, או למצער, קשר
14 מינימאלי. אך זה אינו המצב. ייתכן כאמור כי השניים פרודים ברמה הרומנטית, אולם
15 החיים שלהם שזורים אחד בשני ומשכך קיימת זיקה משפחתית חזקה של המערער
16 לישראל.
- 17 86. למערער בת שמתגוררת בישראל משנת 2011, ובכלל, מקום המפגש של המערער ובנותיו
18 היה בישראל:
- 19 "עו"ד בן דוד: כשהייתן מגיעות שתיכן לישראל אז, והייתם מתאמות גם עם אבא
20 שלך שהוא יגיע?"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 העדה, גב' א. צח: תקשיבי, אני לא כל כך זוכרת תיאומים אבל סביר להניח שאם
- 2 היינו מגיעות אז כן, כדי שנוכל לפגוש גם אותו.
- 3 עו"ד בן דוד: זאת אומרת כל המשפחה נמצאת בישראל באותם הזמנים?
- 4 העדה, גב' א. צח: כן" (עמ' 138, ש' 3 – 8 לפרוטוקול).
- 5 87. המערער יצא עם משפחתו לארוחות משפחתיות בישראל ולאורך השנים הם חגגו
- 6 אירועים משפחתיים יחד בישראל (עמ' 170, ש' 22 – עמ' 171, ש' 6 לפרוטוקול).
- 7 88. לעומת זאת, הבנות ביקרו את המערער בניגריה רק פעם אחת. כלומר, מקום המפגש
- 8 המשפחתי היה בישראל, ולא בניגריה. אם אדם מסוים עוזב את ישראל באופן קבוע
- 9 למשך עשרות שנים, מצופה היה שיבקרו אותו בביתו החדש יותר מפעם אחת.
- 10 89. המערער טוען, כי שני "מאומציו" נמצאים בניגריה. בכל הכבוד, איני סבורה שניתן
- 11 להשוות בין המערערת ושתי בנותיו של המערער ובין "מאומציו". "מאומציו" אינם
- 12 חיים אצלו, הם מבקרים אותו מדי פעם (occasionally) יחד עם הוריהם, והמערער נותר
- 13 "מעורב" בחייהם (remains involved in their lives) לאחר שסייע כלכלית בהבאתם
- 14 לעולם (סעיפים 6 ו-7 לתצהיר Bashir Yusuf). יצוין שהן המערער והן אביהם, Bashir
- 15 Yusuf, אינם נוקטים במונח "מאומצים" בתצהיריהם (המערער מתייחס ל"משפחתי
- 16 המאומצת" בסעיף 26 לתצהירו). בעדותו סיפר Bashir Yusuf שהמשפחה מתייחסת
- 17 למערער "כמו לסנדק של הילדים" (עמ' 50, ש' 22 לפרוטוקול). עולה כי עיקר ה"אימוץ"
- 18 הוא באכפתיות ובתמיכה הכלכלית למשפחה ולילדים (עמ' 49 ו-50 לפרוטוקול; סעיף
- 19 2.19 לחוות דעת המומחה), אולם גם אלו, אינן באותו סדר הגודל של האכפתיות
- 20 והתמיכה במשפחתו האמיתית. לצורך העניין, אם למשפחה של "מאומציו" הוא קנה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בית ב-150,000 דולר, למערערת ולבנותיו הוא רכש דירות בעשרות מיליוני ש"ח (עמ' 133; עמ' 244 לפרוטוקול; ה"ש 12 לסיכומי התשובה), הוא מעביר כספים רבים למערערת באופן קבוע והוא הקפיד להפקיד לבנותיו כל חודש כספים בשיעור ניכר, גם כאשר לטענתו לא היו בידיו הכספים (עמ' 234 לפרוטוקול). יש לשבח את המערער על כך שהוא דואג למנהל החשבונות הראשי שלו ולילדיו, ויש בכך ללמד על ליבו הטוב והנדיב, אולם עדיין, אין בכך להפוך אותם למשפחה, ודאי שלא בהשוואה לדאגה למשפחתו האמיתית (עמ' 245 לפרוטוקול).
- 2
- 3
- 4
- 5
- 6
- 7
- 8 90. הוא הדין ביחס לטענת המערערים לבחינת "אנשים הנסמכים על שולחנו". גם אם מבחינה כמותית יותר אנשים נסמכים על המערער בניגריה, הרי שמבחינה איכותית, המערערת ובנותיהם הן אלו שמקבלות את התמיכה הרבה ביותר, והן אלו שבמקום הראשון מבחינתו.
- 9
- 10
- 11
- 12 91. המערערים טוענים בסעיף 45 לסיכומיהם, כי לא רצוי שמדיניות משפטית תנסה לרופף קשרים משפחתיים רק מטעמי מיסים. אלא שהמערערים הופכים את היוצרות. המיסים מתחקים אחר פעילות הנישום. רשויות המס לא מבקשות לרופף קשרים משפחתיים, אלא הן בודקות את המצב העובדתי, לרבות קשרים משפחתיים. אם לנישום קשרים משפחתיים חזקים, שבגינם הוא שוהה תקופות נכבדות במדינה מסוימת, הרי שהוא עשוי להיחשב כתושב אותה מדינה. אם הנישום מבקש שלא לשלם מיסים באותה המדינה, שיפעל כפי רצונו, לרבות ניתוק קשרים משפחתיים לצורכי מס, אך הבחירה נתונה בידיו.
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 92. מקום עיסוקו הרגיל – מקום עיסוקו של המערער הוא בניגריה. שם החברות שבבעלותו
2 ובניהולו ושם עיקר פעילותו העסקית.
- 3 93. מקום האינטרסים הכלכליים – מקום האינטרסים הכלכליים העיקרי של המערער הוא
4 בניגריה, אך הדבר אינו מובהק כפי מקום עיסוקו של המערער. אומנם, כאמור, החברות
5 שבבעלותו של המערער הן חברות ניגריות, אולם את מרבית הונו שאינו נדרש לפעילות
6 החברות, הוא שומר מחוץ לניגריה (עמ' 270 לפרוטוקול). גם כאשר מחולקים למערער
7 דיבידנדים, הם מחולקים מחברות זרות שאינן ניגריות (עמ' 270, ש' 21 – 23
8 לפרוטוקול). יש לציין בהקשר זה, כי המערער לא משלם מס על הדיבידנדים שהוא
9 מקבל מהחברות הזרות, והוא משלם בניגריה מס בשיעור נמוך יחסית כניכוי מס במקור
10 על דמי ניהול בלבד (עמ' 289, ש' 8 – 9 לפרוטוקול ועמ' 175 – 185 לתצהיר המשלים
11 מטעם המערער, והשוו ל-ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פס' 21 (22.2.2017)
12 (להלן: "עניין פלוני")). יוצא, כי על מרבית הכנסתו, המערער אינו משלם מס כלל.
- 13 כמו כן, למערער חצי דירה בתל אביב בה הוא שומר יצירות אומנות בשווי מיליוני ש"ח
14 וחשבון בנק בישראל שאליו הוא מעביר מיליוני ש"ח באופן קבוע (עמ' 265, ש' 1 – 7
15 לפרוטוקול). אני סבורה, כי העובדה שהמערער מוציא כספים באופן קבוע מניגריה,
16 מחלישה את הזיקה שלו לשם. אדם שעוזב מדינה אחת לטובת מדינה אחרת, סביר
17 שישתקע בה כל כולו, בוודאי לאחר עשרות שנים. גם אם הדבר נהוג בניגריה עקב חוסר
18 היציבות במדינה, יש בכך ללמד על עוצמת הקשר למדינה, ובהתאם, על מידת
19 ההשתקעות בה. מכל מקום, מבחינה עובדתית, מקום האינטרסים הכלכליים של
20 המערער הוא לא אך ורק בניגריה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

94. מקום פעילותו בארגונים – על אף שהמערער לא פירט ולא הביא ראיות בדבר היקף התרומות בניגריה, אלא בעיקר תעודות ומכתבי תודה (סעיפים 67 – 71 לנימוקי הערעור), אני מוכנה להניח כי הוא תורם בניגריה יותר מאשר בישראל. אני מקבלת את טענתו של המערער כי הוא תורם, בעצמו ובאמצעות החברות שלו, ומסייע לתושבים ולבית חב"ד בניגריה. לעומת זאת, בישראל, ככל הידוע, המערער תורם באופן קבוע אך לעמותת עלם. עם זאת, מצאתי להעניק לכך שיקול מוגבל בבחינת מקום התושבות. שכן, מרבית התרומות בניגריה משרתות את האינטרסים העסקיים של המערער במסגרת האחריות התאגידית (עמ' 402, ש' 13 – 20; עמ' 439, ש' 4 – 9 לפרוטוקול). אין בכך להמעיט מחשיבות התרומות ומנדיבותו של המערער, אך סביר להניח שהמערער לא היה תורם את אותו היקף של תרומות, אם לא היה פועל עסקית בניגריה ומבקש להרחיב את עסקיו שם. לעומת זאת, תרומותיו של המערער בישראל הן אך ורק מבחירה, גם אם הן נעשות בשל קשרי חברות (עמ' 438, ש' 3 – 22 לפרוטוקול), וראו האמור לעיל ביחס לבחירתו של המערער לתמוך במערערת. יש בכך ללמד על זיקה חזקה לישראל, בעיקר מבחינה חברתית. אם למערער לא הייתה זיקה לישראל ולאנשים בה, הוא לא היה תורם באופן קבוע לעמותת הפועלת בה.
95. בדומה, אין במידת מעורבותו הפוליטית בניגריה כדי לסתור את החזקה. המערער מעורב פוליטית לשם עסקיו, שכן זו הדרך לעשות עסקים בניגריה (עמ' 76, ש' 7 – 10 לפרוטוקול).
96. קשרי חברות – למערער קשרי חברות בניגריה, אך למערער זיקה חזקה יותר לחבריו בישראל. כך, בעוד שחבריו בישראל יודעים על מצבו הזוגי עם המערערת, הוא לא מספר לחבריו מניגריה על מצבו האישי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 "עו"ד בן דוד: הבנתי. אז, אז בעצם כמו שאתה אומר אז יונה הגיעה לשם בתור
2 אשתך באותו, באותה חתונה.

3 העד, מר צח: בהחלט. אני דרך אגב לא מפרט את מצבי הפרטי עם אף אחד שם,
4 אז זה לא עניינם" (עמ' 228, ש' 22 – עמ' 229, ש' 2 לפרוטוקול).

5 כמו כן, Colonel Lawan Gwadabe, מי שהמערער הכתיר בתור "חבר קרוב" בכותרת
6 התצהיר שהוגש מטעמו, סיפר בחקירתו כי "לא פגשתי את אשתו אבל היא עובדת
7 בחברת תעופה. רוב הפעמים הוא נותן לנו בעצמו, אנחנו לא שואלים על עניינים
8 אישיים" (עמ' 87, ש' 8 – 9 לפרוטוקול). כמו כן, הוא לא ידע לספר מידע עדכני על
9 הבנות: "אני יודע שיש לו שתי בנות שאנחנו מדברים עליה[ן] כל יום. הוא מאוד מדבר
10 עליה[ן] כל הזמן. הבנתי שלאורך השנים אחת סיימה את התיכון ואחת בצבא וחיה
11 בניו יורק, ואחרי הצבא חיה בניו יורק" (עמ' 86, ש' 22 – עמ' 87, ש' 2 לפרוטוקול),
12 ויוזכר, כי אליאן, הבת הצעירה נולדה בשנת 1985, כלומר, היא סיימה תיכון לפני למעלה
13 מ-20 שנה.

14 97. כמו כן, המערער נוסע לחופשות בחו"ל יחד עם חברים מישראל (עמ' 124, ש' 1 – 3; עמ'
15 147, ש' 2 – 14 לפרוטוקול) ובסרטון לכבוד יום ההולדת ה-60 שלו, הופיעו תמונות של
16 חבריו מישראל (עמ' 121, ש' 2 – עמ' 124, ש' 5 לפרוטוקול).

17 98. בעדותו, סיפר מר פדרמן ז"ל שהמערער והוא נהגו להיפגש בישראל מפעם לפעם, ועל כך
18 שהם היו נפגשים בפורום חברים, מעין "פרלמנט", שבו היה יושבים במסעדת טורקזו
19 בסי אנד סאן (עמ' 24 לפרוטוקול). אולם, מר פדרמן ז"ל והמערער נהיו חברים רק לאחר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 שהמערער עזב לאנגליה, ולטענתו, הפך תושב חוץ. כלומר, המערער ניהל קשרי חברות
2 קרובים בישראל גם לאחר שחדל להיות לכאורה תושב ישראל.

3 99. בדומה, הגב' ליאורה לנדאו, חברה של המערער, העידה כי הם נפגשים בישראל: "עו"ד
4 בן דוד: אז בעצם כשהוא בניגריה אתם פוגשים אותו בישראל. אני מדייקת? העדה,
5 גב' לנדאו: כשהוא בניגריה, כשהוא מגיע הוא לא מגיע הרבה, כשהוא מגיע ואנחנו
6 פוגשים אותו כאן" (עמ' 112, ש' 15 – 17 לפרוטוקול). לא למותר לציין, כי בניגוד לאופן
7 בו הגב' לנדאו הציגה את תדירות ביקוריו בישראל, המערער הגיע הרבה לישראל בשנים
8 הרלוונטיות.

9 100. המערער טען בחקירתו, כי אם הלווייתו תתקיים בניגריה יגיעו אליה אלפי ניגרים,
10 ואם הלווייתו תתקיים בישראל, עדיין יגיעו אליה עשרות עד מאות ניגרים (עמ' 305
11 לפרוטוקול). אין בידי לפקפק בחשיבותו של המערער לאנשים בניגריה, אולם אני סבורה
12 כי עיקר החשיבות של המערער לאותם אנשים היא חשיבות כלכלית – המערער תורם,
13 מעסיק ומסייע לאלפי ניגרים, והם חבים לו רבות. טיב קשר זה אינו מלמד כי למערער
14 זיקות חברתיות משמעותיות יותר בניגריה. מספר מצומצם של חברים טובים שאיתם
15 יוצאים לחופשות בחו"ל הוא קשר משמעותי יותר מאשר אלפי אנשים שהמערער מהווה
16 את מקור לחמם, והקשר איתם הוא במהותו כלכלי.

17 101. המערער טוענים בסעיף 33 לסיכומיהם, כי "במלאכת איתור מיקום התושבות
18 אין להקל ראש בכוונה הסובייקטיבית (בוודאי כאשר היא נתמכת באינדיקציות
19 אובייקטיביות)". אלא שגם מבחינה סובייקטיבית, המערער ראה עצמו תושב ישראל
20 בשנות המס שבערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

102. כאמור, ביום 5.6.2014 הגיש המערער דוח לרשות המיסים (נספח 1 לתצהיר המשלב). באותו הדוח הצהיר המערער כי הוא תושב ישראל (ונשוי למערערת, כאמור לעיל), תוך הערה כי הוא תושב חוזר ותיק "לאחר מגורים בחו"ל במשך כ-25 שנים".
103. המערער גם הגיש בקשה לביטוח לאומי להיחשב כתושב חוזר ותיק (נספח 87 לנימוקי הערעור). במסגרת הבקשה, בתאריך 4.11.2010, הצהיר המערער כי מרכז חייו הוא בישראל החל מתאריך אוגוסט 2009 (וכן הצהיר כי הוא חוזר לחיות עם המערערת לאחר שחיו בנפרד כאשר חי בחו"ל). אומנם, הביטוח הלאומי דחה את בקשתו, אך אין בכך לגרוע מהעובדה שהמערער סבר מבחינה סובייקטיבית שמרכז חייו הוא בישראל. וראו דבריו בחקירתו: "עו"ד בן דוד: אבל אני שואלת מנקודת המבט שלך. אתה מציג לביטוח לאומי אני תושב ישראל. מרכזי בחו"ל, אני נוסע נסיעות ארעיות לצורך עסקיי. זה מה שאתה אומר. העד, מר צח: לתקופה הספציפית הזאת, כן" (עמ' 217, ש' 13 – 16 לפרוטוקול).
104. בחקירתו גם אישר, כי בשנים 2009 – 2015 היה יותר בישראל מאשר בניגריה:
- "עו"ד בן דוד: נכון. אבל אני, אז בעצם כמו, אם אני מסכמת את כל מה שאמרת. בין 9' לפחות 16' לשיטתך,
העד, מר צח: 15'.
עו"ד בן דוד: אתה בישראל.
העד, מר צח: 15' אני בישראל" (עמ' 214, ש' 19 – 23 לפרוטוקול).
105. בראיון משנת 2013 למגזין ACRES Africa (נספח 35 לנימוקי הערעור), השיב המערער לשאלה הראשונה בכתבה (בתרגום חופשי) "איך זה לחיות בניגריה במשך 22



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שנים?": כך: "Yes, Nigeria is practically my second home...". אם ניגריה היא
2 ביתו השני של המערער, ניתן רק להניח שישראל היא ביתו הראשון.
- 3 106. כמו כן, בחקירתו, טען המערער כי הוא מעולם לא עזב את "עסקינו" בניגריה ועל כן
4 הוא היה תושב חוץ בכל השנים (עמ' 212, ש' 4 – 7 לפרוטוקול. כן ראו עמ' 213, ש' 4 –
5 5 לפרוטוקול). נראה כי גם מבחינתו של המערער, הפעילות העסקית היא מרכז פעילותו
6 בניגריה. ואכן, מירב הזיקות העסקיות של המערער הן בניגריה, אך לא הזיקות
7 המשפחתיות והחיים עצמם.
- 8 107. בעדותו של המערער גם עלה, כי הוא כלל לא היה בטוח שחוות הדעת שקיבל ולפיה
9 הוא תושב חוץ בשנות המס שבערער, תתקבל (עמ' 213, ש' 5 לפרוטוקול). כלומר,
10 התחושה הסובייקטיבית שלו היתה שיש מקום לסבור שהוא תושב ישראל.
- 11 108. בהקשר זה אציין, כי ייחסתי משקל גדול יותר למסמכים ולאמירותיו של המערער
12 מזמן אמת, מאשר לדבריו במסגרת הערעור, אשר לא תמיד היו מדויקים. כך למשל,
13 בסעיף 5 לתצהירו ציין שבשנת 1985 הוא היה "כמעט חסר כל" ובחקירתו סיפר שבשנת
14 1985 היה לו כסף "כדי לחיות" (עמ' 231, ש' 18 לפרוטוקול); אולם מצד שני טען
15 בחקירתו: שלא היה "עד כדי כך חסר כל" והיה לו די כסף לטוס, גם כאשר הטיסות היו
16 יקרות (עמ' 204, ש' 7 – 15 לפרוטוקול), שהפקיד בקופות גמל לבנותיו 3,000 דולר בכל
17 חודש מלידתו ועד לגיל 21 (עמ' 234, ש' 4 – 6 לפרוטוקול. גם אם לפעמים נאלץ למשוך
18 ביתר מהבנק לשם כך, עדיין הדבר מלמד על איתנות פיננסית שאין לאדם הממוצע), זאת
19 כאשר לדבריו "חצי מיליון דולר ב-1996 שקול ל-10 מיליון דולר היום" (עמ' 278, ש' 10



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לפרוטוקול). כן התברר שהמערערים החזיקו שני רכבי יוקרה בשנים 1987 – 1993 (עמ' 262, ש' 3 – 5 לפרוטוקול).
- 2
- 3 נוסף על כך, המערער הכחיש בעדותו שפגש את אשתו של רב הון (המועמד לעבודה
4 בניגריה שהתראיין בביתו של המערער, עמ' 254, ש' 13 – 16 לפרוטוקול), אולם לאחר
5 שעומת עם מסמך שבו טען שהזמין את רב הון ואשתו לארוחת צהריים, חזר בו
6 מהכחשתו (עמ' 256, ש' 14 – 18 לפרוטוקול). כמו כן, כאשר נשאל על החזקתם של שני
7 רכבי היוקרה בשנים 1987 – 1993, השיב שאחד הרכבים היה לשימושן של הבנות (עמ'
8 262, ש' 6 לפרוטוקול), אולם באותה העת הן היו צעירות מכדי לנהוג, ולאחר שעומת עם
9 עובדה זו טען ש"יכול להיות" שאחד הרכבים שימש אותו (עמ' 262, ש' 9 – 18
10 לפרוטוקול). יוזכר, כי מדובר בשנים שלכאורה לא היה בישראל והיה מנותק ממשפחתו.
- 11 כלומר, התיאור העובדתי של אדם ש"נטל את צקלונו הדל" (סעיף 34 לסיכומי
12 המערערים), "נטש את ישראל בטריקת דלת" (סעיף 1 לסיכומי המערערים), השאיר
13 הכול מאחור והתחיל חיים חדשים בחו"ל, אינו מדויק.
- 14 109. ניתן לסכם ולומר, כי למערער בית קבע והוא מתגורר בישראל, מכלול קשריו
15 המשפחתיים והחברתיים הוא בישראל, ואילו מכלול קשריו העסקיים הוא בניגריה,
16 כאשר מבחינה סובייקטיבית, המערער ראה עצמו במרבית שנות המס שבערעור כמי
17 שמרכז חייו בישראל. במצב עניינים שכזה, אין די על מנת לסתור את החזקה.
- 18 110. טוענים המערערים, כי יש לבכר את הזיקות העסקיות על פני הזיקות המשפחתיות.
19 איני סבורה כן, בוודאי שלא באופן קטגורי, ויש לבחון את העניין כמכלול. שכן, אם
20 הזיקות העסקיות יגברו באופן קבוע על הזיקות המשפחתיות, הרי שכל איש עסקים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 שמנהל עסקים בחו"ל ושוהה שם דרך קבע לצורך עסקיו, ייחשב כתושב חוץ. לא בכדי,
2 בהגדרת "תושב ישראלי" מופיעים הקשרים המשפחתיים קודם לקשרים הכלכליים,
3 וכבר נפסק "שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת
4 וחיה משפחתו" (ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20.5.2014) (להלן: "עניין
5 ספיר")).
- 6 111. לאור תדירות ביקוריו וקיום חזקת הימים גם בשנים 2004 – 2008, אף אינני סבורה
7 שהמערער הוא תושב חוזר ותיק בשנות המס שבערער. מחומר הראיות שנפרס בפניי,
8 אין שוני מהותי מבחינה אובייקטיבית בין שנות המס שבערער ובין שנות המס 2004 –
9 2008. כך למשל, ראיון העבודה עם רב הון התקיים בשנת 2007.
- 10 112. המערערים טענו בסיכומי התשובה מטעמם, כי שעה שהמשיב לא דרש דוחות ולא
11 הוציא שומות לשנים 2004-2008, הוא מושתק מלטעון שהמערער היה תושב ישראל
12 באותן השנים. אין בידי לקבל את הטענה. ראשית, טענה מעין זו אינה יכולה להופיע
13 לראשונה בסיכומי התשובה. הדבר מהווה הרחבת חזית אסורה. שנית, העובדה שלא
14 התנהל הליך שומתי ביחס לאותן השנים, אין משמעה כי המערער היה תושב חוץ.
15 המשיב אינו מסוגל להוציא הודעות דרישה לכל הנישומים כל הזמן. כאשר המשיב החל
16 לפעול אל מול המערער, הוא ויתר על הגשת הדוחות לשנים המדוברות עקב חלוף הזמן
17 ומתוך התחשבות במערער, תוך הבהרה כי לעמדת המשיב המערער היה תושב ישראל
18 באותן השנים (סעיף 8 לתצהיר המשיב). למערער הייתה הזדמנות בהליך הנוכחי להוכיח
19 כי הוא היה תושב חוץ בשנים הללו, על מנת שייחשב תושב חוזר ותיק בשנות המס
20 שבערער, אך הוא כשל מלעשות כן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

113. המערער טוען כי בשנים 2004 – 2008 חלתה אימו, בשנת 2008 חלה אחיינו, ובשנת 2009 חלתה המערערת ולכן הוא שהה בישראל זמן נכבד (סעיף 34 לתצהיר המערער).
בכל הכבוד, אין הדבר מהווה נימוק לשהייתו הרבה בישראל, ואין בכך לסתור את חזקת הימים.
- ראשית**, המערער מקיים את חזקת הימים כמעט בכל השנים שבהם טען שהיה תושב חוץ, באופן המלמד שלא מדובר בשנים יוצאות דופן. כך למשל, אימו של המערער נפטרה בחודש ינואר 2008, אך עדיין הוא בילה באותה השנה 150 ימים בישראל. בכלל, בשנים 2004 – 2008 (כולל) המערער שהה בישראל, בהתאמה, 143, 146, 162, 171 ו-150 ימים. המערער טען בסעיף 34 לתצהירו כי **"בשנת 2007 שהיתי בישראל תקופה רבה יותר עקב מחלתה של אמיי"**, ובשנה זו, כאמור, שהה 171 ימים בישראל. יוצא, כי התקופה ה"רבה יותר" שבה המערער שהה בישראל עקב מחלת אימו באותן השנים, מסתכמת, לכל היותר, ב-28 ימים. המערער טוען ש"עד 2009 אין לי שום דבר עם ישראל" (עמ' 215, ש' 17 לפרוטוקול 16.9.25). אך אמירה נחרצת זו אינה מתיישבת עם תדירות ביקוריו.
- שנית**, וזה העיקר, על מנת שמחלות קרוביו יסבירו את שהייתו הנכבדת בישראל ואת התקיימות חזקת הימים, היה עליו להוכיח כי את כל, או למצער מרבית, זמנו הוא הקדיש לטיפול ולסיוע במחלות קרוביו וזו הסיבה הדומיננטית לשהייתו בישראל. כלומר, כי הוא נחת בישראל, נסע למיטת החולה, העביר שם את מרבית זמנו ואז חזר לניגריה. עניין זה לא הוכח ולו במעט. ההיפך הוא הנכון, המערערת העידה שבחודש מאי 2009 כבר חזרה לשגרה, והמערער סייע לה רק בהתחלה (עמ' 169, ש' 4 – 9 לפרוטוקול). לאור העובדה, כי גם בשנים אחרות המערער שהה בישראל זמן רב, לא מצאתי כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 האיירועים הרפואיים הם שגרמו לשהותו הניכרת. לכל היותר, אותם מקרים מצערים
2 היו נימוק נוסף ונלווה להימצאותו פה, ולא נימוק בלעדי, ועל כן אני סבורה שחזקת
3 הימים מתקיימת גם בשנים הללו ומלמדת שישראל הייתה מרכז חייו.
- 4 114. ויוער, כי אני סבורה שמדובר בחזקה "חזקה" (בדומה לחזקה שנדונה ב-ע"א
5 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, פס' 26 (10.8.2016)). שאחרת, מה הועילה
6 התקנתה? אם בחינת התושבות מתייחסת אך ורק לבחינה מהותית של מרכז החיים,
7 ללא הזדקקות לחזקות הימים, הרי שאין משמעות לחזקות שנקבעו, וחיקוקן היה
8 לחינם. וראו האמור בדברי ההסבר לסעיף 1 להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה
9 (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח 770: "בכל מקרה שבו לא מתקיימות החזקות
10 האמורות, לא תהיה חזקה שהאדם הוא תושב ישראל, ולצורך בדיקת מקום מושבו
11 יחול עיקרון 'מרכז החיים' בלא היזקקות לחזקות". כלומר, במקרה שבו אחת
12 מהחזקות מתקיימת, הרי שיש להיזקק לה במסגרת בחינת מרכז החיים.
- 13 115. בהתאם, אם נישום מבקש לסתור את קיומה של החזקה, לא די בהשוואה בין מרכזי
14 החיים אלא יש להסביר בראיות משכנעות ובמידה גבוהה מדוע יש להתעלם מקיומה
15 (עניין ספיר, בפס' 6); וכן להסביר מדוע נישום שלכאורה נטול מרכז חיים בישראל שוהה
16 בה כל כך הרבה זמן, תוך הנאה מהתשתיות שהמדינה מספקת, ביטחון וכדומה (עניין
17 פלוני, בפס' 20). הסבר מסוים, כאמור, יכול להיות קיומו של עניין ספציפי וברור שאליו
18 הוא נדרש ושלו הוא מקדיש את כל זמנו בישראל.
- 19 ויובהר, כי אין הדבר סותר את הדין לפיו מרכז החיים הוא שקובע את מקום תושבות
20 הנישום, אלא שיש בחזקה ללמד על מרכז החיים של הנישום.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

116. עוד אציין בקשר לשהייתו הממושכת והנכבדת של המערער בישראל לכל אורך השנים, כי מעבר לעובדה שיש בה ללמד, כי מרכז חייו של המערער הוא בישראל מהבחינה הפורמאלית, שכן כך נקבע בפקודה, יש בשהייתו ללמד על מרכז חיים גם מבחינה מהותית, וזאת אף אם החזקה לא הייתה קבועה בחוק. באופן כללי יש לשאול בהקשר זה, אם למערער אין מרכז חיים וקשרים משפחתיים וחברתיים בישראל כטענתו, מדוע הוא מבלה בישראל כל כך הרבה ימים? בכל הכבוד, לשאלה זו לא ניתן מענה מספק.
117. הרושם העולה הוא של איש עסקים מצליח שמנהל עסקים באופן קבוע בניגריה, ומתוקף זה שוהה וחי שם ואף יוצר קשרי חברות. אך זאת, ללא ניתוק מישראל. המערער נמצא "על הקו" שבין ישראל לניגריה. ציון, כי מדיון ההוכחות עלה כי דרך חיים זו מאפיינת את אנשי העסקים הישראלים שגרים בלאגוס בניגריה, כמו המערער. וראו דבריו של רבי ישראל מאיר אוזון, רב חב"ד בניגריה, שהעיד כי לאגוס, מקום מגוריו של המערער בניגריה, הוא מקום שבו מתגוררים אנשי עסקים ישראלים שבאים והולכים באופן תדיר, וזאת בניגוד לאבוגיה, שם הישראלים שוהים בקהילה קבועה יותר, גם אם זמנית (עמ' 90 – 91 לפרוטוקול).
118. אכן, המערער התערה בקהילה בניגריה, וניתן להתרשם כי הוא איש בעל מודעות סביבתית מפותחת עם לב רחב. המערער מתנהג באופן מכבד לאנשים שמסביבו והוא לא חי בבועה מנותקת תוך ניצול והכפפת הסביבה לצרכיו. נדמה כי כשהמערער מגיע למקום מסוים הוא מעוניין לסייע לאנשים שסביבו. אולם, אין בכך די כדי להפוך את ניגריה למרכז חייו של המערער, תוך ניתוק הקשרים שלו לישראל. יוער בהקשר זה כי המערער מסייע לאנשים שסביבו גם בישראל וגם בניגריה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

119. בסעיף 43 לסיכומיהם טוענים המערערים כי "לית מאן דפליג שריחוק בן כ-40 שנים הוא בעל משקל בבחינת מירב הזיקות" תוך הפניה לדבריו של כב' השופט חשין ב-דנ"פ 8612/00 ברגר נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נה(5)439, 462 (2001): "בְּעָבוֹר אדם מארץ לארץ תיחלשנה עם חלוף הזמן זיקותיו למקום מושבו הקודם ובה בעת תתחזקנה זיקותיו למקום מושבו החדש". אלא שבענייננו, גם לאחר 40 שנה, המערער מגיע באופן קבוע לישראל ומנהל בה שגרת חיים מתמשכת. יש בכך ללמד דווקא על חוזק הזיקות של המערער לישראל, שלא נחלשו גם לאחר תקופה כה ארוכה. המערער טוען שהוא לא תושב ישראל 40 שנים. אם כן, היה מצופה שלא ישהה בה ימים רבים כל כך תוך שהוא מנהל בה שגרת חיים קבועה.
110. בכך גם שונה ענייננו מהותית מעניין ספיר, שם הנישום היה בתחילת דרכו בחו"ל, כך שסביר שבזמן שבו נבחן ענייננו, עדיין נותרו לו זיקות מסוימות לישראל.
120. המערערים טוענים, כי המשיב לא השווה בין הזיקות לישראל ובין הזיקות לניגריה, ובהשוואה בין המדינות יש להגיע למסקנה, כי מרכז חייו של המערער הוא אך ורק בניגריה.
121. צודקים המערערים, כי יש להשוות בין הזיקות לישראל ובין הזיקות לניגריה, אולם יש להבחין בין הטענה, כי ראוי להשוות בין ישראל ובין המדינה הזרה בה נטען לתושבות, שהיא טענה מתבקשת, ובין הטענה, כי המסקנה היחידה שיכולה להתקבל מאותה השוואה היא שקיים מרכז חיים אחד ויחיד.
122. נכון להשוות בין המדינות השונות שכן ההשוואה נותנת את התמונה המלאה ביחס לאורח חייו של הנישום והיא מקרינה על ההכרעה בדבר מרכז חייו. בה בעת, ההשוואה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 כשלעצמה אינה מחייבת שהמסקנה בהכרח תהיה שאין שני מרכזי חיים. יכול
2 שההשוואה תגלה שיש שני מרכזים שווים בעוצמתם. במציאות המודרנית ניתן לחיות
3 בו זמנית בכמה מקומות במקביל, עם זיקות מהותיות וחזקות בכל אחד מהמקומות.
4 במקרים מסוימים, גם אם הם אינם שכיחים, לאדם יכולים להיות שני מרכזי חיים
5 מקבילים. כך למשל, כאשר נישום מקפיד לחלק את זמנו באופן שווה בין שני מקומות,
6 כאשר בשני המקומות הוא מחזיק בתי קבע ומנהל שגרת חיים קבועה ומלאה.
- 7 123. בסעיף 18.1 לסיכומיהם, מביאים המערערים את דברי כב' השופט (כתוארו אז)
8 עמית מתוך ע"א 7719/21 **חסארמה נ' פקיד שומה חיפה** (4.5.2023) (להלן: "עניין
9 **חסארמה**"), על מנת לסמוך את טענתם, כי יש להשוות בין שני מרכזי החיים הנטענים
10 (על מנת להכריע ביניהם). אולם ההפניה לעניין **חסארמה** היא הנותנת. בעניין **חסארמה**,
11 השווה כב' השופט (כתוארו אז) עמית בין שני מרכזי החיים הנטענים, והגיע למסקנה
12 שלכל הפחות, אותו נישום "**ניהל שני מרכזי חיים**" (שם, פס' 14).
- 13 124. המערערים מנסים להבחין בין מסקנת כב' השופט עמית בעניין **חסארמה** ובין
14 ענייננו, אלא שניסיון זה אינו משכנע, ומתעלם מהגדרת "תושב" שבסעיף 11 לפקודה.
15 לצורך קבלת הטבות מס ביישובים, סעיף 11 לפקודה מגדיר "**תושב**", **בישוב מסוים**
16 כך: "**יחיד שמרכזו חיו באותו יישוב**". הן בענייננו והן בסעיף 11 לפקודה דרישת הדין
17 היא בחינה מהותית של מרכז חיים, ולא בכדי, כב' השופט עמית הזכיר בפס' 2 לפסק
18 דינו כי "**הלכה למעשה, הגם שהדבר לא נאמר במפורש, בית משפט זה אימץ את**
19 **המבחנים של סעיף 1 לפקודה, גם לצורך בחינת מרכז חיים של תושב ביישוב אשר**
20 **מזכה בהטבת מס**".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 אם המערערים היו צודקים בטענתם, הרי שגם לצורך בחינת מרכז חייו של תושב ביישוב
2 מוטב הייתה חובה לקבוע מרכז חיים אחד ויחיד. ואם אפשר שיהיו שני מרכזי חיים
3 בתוך ישראל, מדוע שלא יהיו שני מרכזי חיים מחוץ לישראל? בוודאי כאשר מדובר
4 באותם המבחנים הלכה למעשה.
- 5 125. המערערים הציגו אסמכתאות שמלמדות לדידם על כך שחובה להכריע בין שני
6 מרכזי חיים ולקבוע מרכז חיים אחד ויחיד. אלא שבכל הכבוד, לא מצאתי באסמכתאות
7 שהציגו המערערים את מה שהם מבקשים ללמוד מהן. המערערים הציגו אסמכתאות
8 שעוסקות בעניינים אחרים, דוגמת ירושה, מעמד אישי וכיוצא"ב, כאשר השיקולים
9 והאינטרסים העומדים בבסיס אותם עניינים הם שונים. כך למשל, המערערים ניסו
10 להשוות וללמוד מהמושג דומיסיל (Domicile), אולם מדובר במושג שונה מהותית, שלא
11 ניתן ללמוד ממנו לענייננו (וראו למשל 185 F.2d 584 *Commissioner v. Nubar*).
12 המערערים טוענים בסעיף 6 לסיכומי התשובה שלהם כי דיני הדומיסיל חלים בענייננו
13 תוך הפניה למאמרו של תמיר שאגן "עקרון הדומיסיל בשיטת המס בישראל" **ספר מני**
14 **מזוז** כרך ב' 1435 (יורם רבין ואח' עורכים, 2025). אלא שבניגוד לטענת המערערים,
15 המחבר מציע במאמר לשקול לאמץ את עקרון הדומיסיל גם בחקיקת המס (עמ' 1441).
16 משמע, שעקרון הדומיסיל לא אומץ נכון להיום בחקיקת המס. למעשה, לא הוצגה כל
17 אסמכתא המלמדת, כי יש לקבוע מרכז חיים אחד ויחיד במקרה הדומה לענייננו.
- 18 126. מן הצד השני, כאמור, בעניין **חסארמה** נפסק כי ייתכנו שני מרכזי חיים. כמו כן,
19 בעניין **פלוגי**, בפס' 21, נקבע כי אפשר שיהיו מספר בתי קבע ברחבי העולם, "**ברם החשוב**
20 **לענייננו...** הוא שבינתו בישראל הוא בגדר בית קבע עבורו". כלומר, כאשר קיימת
21 האפשרות שמבחני מרכז החיים יתקיימו סימולטנית במספר מקומות בעולם, הבחינה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המרכזית היא, האם הנישום מקיים את מבחני מרכז החיים בישראל. כן ראו פסק דיני,
2 ע"מ (מחוזי ת"א) 61908-01-19 בבחנוב נ' פקיד שומה גוש דן, פסי' 42 ו-50 (28.4.2021)
3 (ערעור על פסק הדין נדחה מכוח תקנה 148(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשע"ט-
4 2018 בגדרי ע"א 4488/21 בבחנוב נ' פקיד שומה - גוש דן (21.7.2022)).
- 5 127. גם הפסיקה הזרה מלמדת שניתן לקיים שני מרכזי חיים לצורך הגדרת "תושבות",
6 וראו למשל פסק הדין שניתן בבית המשפט העליון בקנדה *Thomson v. Canada*
7 : (Minister of National Revenue - M.N.R.), [1946] S.C.R. 209
- 8 "It is well established that a person may have more than one residence,
9 and therefore the fact of his residence in Pinehurst or Belleair does not
10 assist or in any way affect the determination of this issue".
- 11 128. ראוי לציין כי המומחה מטעם המערערים העיד כי הגדרת המושג "תושבות" בניגריה
12 נלמדת מתוך פסק דין Thomson הנ"ל (ראו סעיף 3.21 לחוות הדעת שמפנה לעניין
13 *Ecodrill Nigeria Limited v. Akwa Ibom Board of Internal Revenue*, ועמ' 16
14 לעניין *Ecodrill* (מש/1), המפנה לפסק הדין Thomson; כן ראו עמ' 382, ש' 18 – 19
15 לפרוטוקול).
- 16 המערערים מציעים בסעיף 23 לסיכומיהם לתת משקל לדין הניגרי, אולם לאור האמור
17 נראה שאף לפי הדין הניגרי, לא מן הנמנע שיהיו שני מרכזי חיים. לא למותר לציין, כי
18 המערערים טענו בסעיף 23 לסיכומיהם שהמומחה הניגרי טען "שהדין בניגריה איננו
19 סובל דואליות במרכז חיים". אולם, בניגוד לאמירה הנחרצת המיוחסת למומחה, כאשר
20 נשאל המומחה הניגרי, האם תושב ניגריה יכול להיות תושב גם של מדינה אחרת, הוא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 לא השיב כי הדין "איננו סובל דואליות", אלא השיב כי "אני לא מכיר קונספט כזה של
2 שתי תושבויות. אני מכיר את התפיסה שיש מקום אחד דומיננטי שבו התושבות שלך
3 ושם אתה מפיך הכנסות ושם אתה ממוסה" (עמ' 365, ש' 13 – 15 לפרוטוקול).

4 129. בהקשר זה אציין, כי לא מצאתי בעדות ובמסקנות המומחה הניגרי כדי לשנות
5 ממסקנתי. מעבר לכך שנראה שייתכן שלפי הדין הניגרי יתאפשרו שני מרכזי חיים, הדין
6 הניגרי אינו מחייב את בית המשפט הישראלי, ואפשר שהמומחה הניגרי ובית המשפט
7 הישראלי יגיעו למסקנות סותרות. זאת בייחוד כאשר המומחה הניגרי התעלם מנתונים
8 עובדתיים קריטיים, כאשר יצא מתוך הנחה שהמערערים פרודים (עמ' 383, ש' 17 – עמ'
9 384, ש' 4 לפרוטוקול).

10 כמו כן, המומחה הניגרי לא שקל את קיומה של חזקת הימים בדין הישראלי, כך
11 שלמעשה, מסקנת המומחה הניגרי ומסקנת בית המשפט הישראלי נסמכות על שני
12 דינים שונים לעניין הגדרת תושבות. אציין, כי בהתעלמו מקיומה של חזקת הימים בדין
13 הישראלי, ובכלל מהזיקות לישראל, המומחה הניגרי "חטא" בדיוק באותו המחדל
14 שבעטיו הפנו המערערים אצבע מאשימה כלפי המשיב – הוא לא בחן את המצב במדינה
15 המתחרה, באופן שהיה אולי יכול להשפיע על חוות דעתו (עמ' 361 לפרוטוקול).

16 130. המערערים טוענים, כי ניתן להקיש מאמנות המס על הצורך להכריע בין שתי
17 מדינות, אולם קיומם של כללי ההכרעה באמנות המס דווקא מחזקים את מסקנתי
18 שניתן שיהיו שני מרכזי חיים. כלל הכרעה משמעו, כלל ששובר שוויון. כלומר, ההנחה
19 המגולמת באמנות המס היא כי ייתכן שוויון מהותי, ולמצער, כי ייתכנו מקרים שבהם
20 לא ניתן לקבוע באופן ברור באיזו מדינה הנישום תושב. לא בכדי, כלל ההכרעה האחרון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 באמנות המס הוא אזרחותו של הנישום – נתון אובייקטיבי שאינו נתון לפרשנות. לעומת
2 זאת, במקרים שבהם אין אמנת מס, כבענייננו, ואין כלל המכריע בין שתי המדינות,
3 השוויון נותר. לצורך העניין, אם הייתי נדרשת להכריע בהתאם לאמנות המס במקרה
4 של שוויון ביחס למרכז החיים, נראה כי הדבר היה פועל לחובתו של המערער.
- 5 131. אכן, השאיפה היא לחתור להכרעה ככל האפשר, אך יש מקרים שבהם לא ניתן
6 לעשות זאת, אם מפאת שוויון מהותי, אם עקב סיבות אחרות. עם זאת, חשוב להדגיש
7 כי במקרה דנן לא נדרשתי להגיע למסקנה אם למערער שני מרכזי חיים מקבילים אם
8 לאו, שכן לא מצאתי שהמערער סתר את קיומה של חזקת הימים, ומשכך, מרכז חייו
9 בשנות המס הנדונות הוא בישראל.
- 10 132. אני סבורה שנסיונות מקרה זה מזכירות את נסיבות עניין פלוני כפי שמובא בפסק
11 הדין שם (וראו בעיקר פס' 6 ו-21 לעניין העברת הכספים לצורך ניהול משק הבית
12 בישראל, המגורים והעבודה בבית בישראל וזמינותו לנישום, היתכנות קיומם של בתי
13 קבע נוספים בחו"ל, החזקת כלי הרכב בישראל, הבחירה שלא להתגרש, הצורך לסתור
14 את חזקת הימים וכיוצ"ב). כמו בעניין פלוני, גם הערעור דנן אינו מקרה "מובהק",
15 ולמערער היו זיקות חזקות הן לישראל והן לניגריה, אולם גם כאן "נמצא, על יסוד
16 החזקות ועל יסוד בחינה מהותית של עניינו של המערער, כי מרכז חייו בשנות המס
17 היה בישראל" (שם, פס' 22).
- 18 133. ניתן להיווכח כי הענקתי משקל משמעותי ואף מכריע, לעובדת היותו של המערער
19 ימים רבים בישראל, באופן המקים את חזקת הימים. בהחלט ייתכן, כי אם המערער
20 היה שוהה בישראל מספר ימים מועט, לא הייתי מגיעה למסקנה שהזיקות לישראל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מתקיימות באותה עוצמה, וזאת, מעבר לעובדה שחזקת הימים לא הייתה מתקיימת.
2 סביר שאדם שכמעט ואינו שוהה בישראל וכל עסקיו בניגריה, לא ייחשב תושב ישראל,
3 והדבר גם מלמד על זיקות חלשות למשפחה ולחברים שנותרו בישראל. אלא שבשנים
4 הנדונות, אין המצב כך. כאמור, מעבר לקיומה של חזקת הימים, לאדם השוהה ימים
5 כה רבים בישראל יש זיקות משמעותיות למשפחתו, לחבריו, ובכלל לישראל, אחרת הוא
6 לא היה נמצא בה. כמו כן, אדם השוהה ימים כה רבים בישראל, ראוי שיישא בנטל המס,
7 שכן הוא נמצא בישראל די זמן שבמהלכו הוא צורך משאבים, משתמש בתשתיות ונהנה
8 משירותים שונים (עניין פלוני, בפס' 20).
- 9 134. ואציין בהקשר זה כי בהתאם לפקודה, על מנת שלא תתקיים בעניינו של המערער
10 חזקת הימים בשנים הנדונות, היה עליו להימנע מלשהות בישראל יותר מ-30 ימים
11 בשנה. הדבר מלמד כי בעיניי המחוקק, לצורך ניתוקו מישראל, היה על המערער לשמר,
12 לכל היותר, זיקה חלשה ביותר לישראל, בדמות של שהות של עד 30 ימים בשנה (וזאת
13 בהתחשב בימי שהייתו בישראל בשנתיים שקדמו במסגרת חזקת 425 הימים). שאחרת,
14 הוא מוחזק כתושב ישראל, כפי שאכן קרה בפועל.
- 15 135. המערערים טוענים, כי המערער עונה על הגדרת "תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודה.
16 לדידם, לאחר עזיבתו של המערער בשנת 1985 את הארץ, הוא שהה בישראל פחות מ-
17 183 ימים, ובשנתיים שלאחר מכן מרכז חייו היה באנגליה. אין בידי לקבל את הטענה.
18 מעבר לעובדה שלא מצאתי כי מרכז חייו היה באנגליה בשנתיים שלאחר מכן, אף אם
19 הייתי מניחה שבשנות ה-90 היה תושב חוץ (וכאמור, אינני קובעת כך), עדיין באפשרותו
20 לחזור להיות תושב ישראל בשנות המס שבערעור ואף קודם לכן. אם נישום הפך תושב
21 חוץ בשנה מסוימת, אין הכרח כי הוא יישאר תושב חוץ בכל השנים שלאחר מכן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

136. בדומה, לא ניתן לקבל את הטענה כי המערער היה פחות מ-183 ימים בשנים 2000 –
2008 ועל כן הוא תושב חוץ. על מנת שהמערער ייכנס להגדרה, מרכז חייו צריך להיות
בחו"ל בשנתיים העוקבות, ולא מצאתי כי כך היה.
137. בכל הנוגע להיות המערער תושב חוץ בשנים 2016 ו-2017, שעה שמצאתי שהמערער
היה תושב ישראל באותן השנים, הרי שיש להחשיבו כתושב ישראל, שכן "הגדרת המונח
'תושב חוץ' נועדה להבהיר את כללי חישוב המועדים וימי השהייה בעיקר במקרים
שבהם הנישום ניתק את התושבות שלו מישראל. חשוב להדגיש, כי היא לא באה
לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת 'תושב ישראל', וכי לא קיימת 'תחרות
משפטית' בין ההגדרות. מי שעונה על הגדרת 'תושב ישראל' יוגדר ככזה באופן
קטגורי, והוא לא יוכר כ'תושב חוץ' אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את
כל התנאים הקיימים בהגדרת 'תושב חוץ'" (עניין פלוני, פס' 14; ע"מ (מחוזי מרכז)
6418-02-16 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא, פס' 53 (נבו 10.4.2019)).
138. המערערים טוענים, כי יש לסטות מקביעה זו של בית המשפט העליון, אולם מלבד
העובדה שאין בידי לעשות כן, אני סבורה שיש בה ממש. אם נבדק ונמצא מבחינה
עובדתית פוזיטיבית כי מרכז חייו של נישום הוא בישראל בשנים מסוימות, למשל 2016
ו-2017, אין כל סיבה שמרכז חיים זה ישתנה בדיעבד, אך בגלל שמרכז חייו בשנים
העוקבות הוא במדינה אחרת. אין כל היגיון בדבר והדבר ייצור עיוות בתשלום המס. אני
מסכימה עם המערערים כי יש קושי מסוים בהגדרת "תושב חוץ", אשר יכולה ליצור
"תחרות" עם הגדרת תושב ישראל. אולם לא זאת התכלית שעמדה בבסיס חקיקתה של
ההגדרה. המטרה בהוספת הגדרת "תושב חוץ" הייתה להגביר את הוודאות אצל
נישומים בדבר מועד עזיבתם את ישראל, מתוך הנחה שלעזוב מדינה לוקח שנתיים לערך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 (עמ' 44 – 47 לפרוטוקול מס' 233 משיבת ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות, הכנסת ה-
2 17 (12.8.2008)). זה אינו המקרה בענייננו, והשנים 2016 ו-2017 לא שימשו את המערער
3 כתקופת ביניים בה עזב את ישראל.

4 התיישנות השומות

5 139. המערערים טוענים להתיישנות השומות לשנים 2016 ו-2009 – 2012. לדידם,
6 ההחלטה בהשגה לשנת 2016 ניתנה למעלה מארבע שנים ממועד הגשת דוח המס;
7 והארכת המועד למתן החלטה בהשגה לשנים 2009 – 2012, התקבלה שלא כדין ובחוסר
8 סמכות.

9 140. בכל הנוגע להתיישנות השומה לשנת 2016, אין בידי לקבל את טענות המערערים.
10 המערערים מתייחסים להגשת הדוח בתאריך 7.8.2017 (נראה כי המערערים מתכוונים
11 ליום 7.6.2017, נספח 2 לתצהיר המשיב), אולם המערערים מתעלמים מכך שבתאריך
12 27.5.2018 בוטלה השומה ביחס לאותו דוח מס (נספח 4 לתצהיר המשיב), והם הגישו
13 בתאריך 4.11.2018 דוח מס חדש לשנת המס 2016, במסגרת הגשתם המאוחדת של
14 דוחות מס לשנים 2009 – 2017 (נספח 5 לתצהיר המשיב, עמ' 157 – 172 למספור הרץ).

15 141. ויודגש, כי ההשגה שהגישו המערערים, ושאליה מתייחס סעיף 152(ג) לפקודה,
16 הייתה ביחס לדוח המס החדש שהגישו במסגרת אותה הגשה מאוחדת ולשומה שיצאה
17 בקשר אליו. כך, בהקדמה להשגה (נספח 6 לתצהיר המשיב) נכתב כי "**הרינו מתכבדים**
18 **להשיג מטעם מרשנו על השומה המיומרת לשנות המס 2009 – 2017**...". כאמור,
19 השומה שיצאה במקור לשנת 2016 בוטלה בתאריך 27.5.2016, ואם המערערים טוענים
20 שדוח המס המקורי בעינו עומד, הרי שכלל לא הייתה בגינו שומה לשנת 2016 שביחס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 אליה ניתן להגיש השגה. כמו כן, בסעיף 141 להשגה נכתב כי "צח נענה לדרישתו של
2 פקיד השומה... והגיש לפקיד השומה את דוחותיו האישיים לשנים 2009 – 2017".
3 זאת, מבלי לציין כי לכאורה הדוח לשנת 2016 כבר הוגש במועד קודם. עניין זה גם לא
4 מוזכר ולו ברמז בהשגה.
- 5 142. שעה שהמערערים הגישו מחדש את דוח המס לשנת 2016 ואף השיגו על השומה
6 שיצאה ביחס אליו, סד הזמנים נגזר ממועד הגשת הדוח החדש. על כן, המועד למתן
7 החלטה בהשגה ביחס לאותו דוח לא חלף, והשומה לא התיישנה. לו המערערים היו
8 טוענים, עוד בשלב שנתבקשו להגיש את כלל הדוחות, כי הדוח לשנת 2016 כבר הוגש
9 ואין בכוונתם להגישו מחדש, היה מקום להישמע לטענתם, אך אין הדבר כך.
- 10 143. לעומת זאת, אני סבורה כי, ככלל, יש ממש בטענות המערערים ביחס לשנים 2009 –
11 2012. כפי שצינתי בפס' 6 לעיל, ביחס לשנות המס הללו, נדרש המשיב להחליט בהשגה
12 ולהוציא צווים בתוך שלוש שנים מתום שנת המס שבה נמסר הדוח (כלומר עד לסוף
13 שנת 2021, שכן הדוחות הוגשו בשנת 2018); או בתוך ארבע שנים (כלומר עד לתום שנת
14 2022, כפי שאכן נעשה) באישור המנהל, כאשר "מנהל" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כך:
15 "המנהל שנתמנה לפי סעיף 229, לרבות סגן המנהל".
- 16 144. בענייננו, האישור להארכת המועד בשנה ניתן על ידי מר כנעאן. אולם, מר כנעאן,
17 ששימש כרפרנט מקצועי אצל פקיד השומה באותה העת, לא היה הגורם המוסמך
18 להאריך את תקופת ההתיישנות, שכן הוא לא היה מנהל או סגן מנהל, והוא גם לא
19 הוסמך כסגן מנהל לצרכי סעיף 152(ג) לפקודה. כפי שניתן להיווכח ממוצגים מע/1 ו-
20 מע/2, מר כנעאן הוסמך כסגן מנהל אך לעניין סעיפים 147 ו-145(א)(2) לפקודה, בניגוד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 למשל למינויה של הגב' נעמה שואן, שמונתה לעניין סעיפים 147, 158, 145(א)(2) ו-
2 152(ג) לפקודה.
- 3 145. על כן, לכאורה היה מקום לקבל את טענת המערערים בעניין זה, שכן על פני הדברים,
4 הארכת תקופת ההתיישנות נעשתה בחוסר סמכות. אלא, שטענת המערערים נטענה
5 לראשונה רק בשלב הסיכומים, והיא מהווה הרחבת חזית אסורה. מדובר בטענה
6 משמעותית, שהייתה צריכה להתלבן בהליך משפטי מסודר. שכן, לטענת המשיב,
7 הארכת המועד ניתנה בהסכמת מייצגי המערערים ובין היתר, לטובת המערערים שרצו
8 למצות עד תום את בירור העניין מול המשיב, לרבות המשך ניהול מגעים לפשרה (עמ'
9 312, ש' 10 – 21 לפרוטוקול). שונה הארכת תקופת התיישנות שמוסכמת על הנישום,
10 מהארכת תקופת התיישנות שניתנת תוך התנגדות הנישום. עוד לטענת המשיב, אם
11 הארכה לא הייתה ניתנת, החלטה בהשגה הדוחה את טענות המערערים, הייתה יוצאת
12 במועדה המקורי על פי המידע שעמד לפני המשיב באותה העת (עמ' 313, ש' 15 – עמ'
13 314, ש' 4 לפרוטוקול), כך שהארכת תקופת ההתיישנות הייתה יכולה רק להועיל
14 למערערים.
- 15 כמו כן, היה מקום לברר במסגרת ההליך באיזה שלב בדיוק גילו המערערים על אודות
16 חוסר הסמכות של מר כנעאן להאריך את המועד. שכן אם היה מתברר שהם ידעו על
17 העניין בזמן אמת, ייתכן שהיה מקום לדחות את הטענה.
- 18 לו הטענה הייתה עולה עוד בשלב ההשגה, ולכל הפחות בכתבי הטענות, היה ניתן לבררה
19 כדבעי מבחינה עובדתית ומשפטית. נדמה שגם המערערים מודעים לעניין זה, שכן לא
20 בכדי בסיכומיהם הם לא עמדו על הטענה באופן דווקני, וכתבו כי לחלופין "רצוי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 להגמיש את תוצאת הבטלות היחסית (הגמישה כשלעצמה) ולהתנות בכך שהשגת
- 2 שנת המס 2016 תתקבל כמות שהיא ואילו ביחס לשאר שנות המס יתהפך נטל
- 3 ההוכחה ויוטל על שכם המשיב ללא כחל ושרק" (סעיף 79 לסיכומי המערערים).
- 4 כמו כן, בסיכומי התשובה המערערים אף לא השיבו לטענת המשיב כי מדובר בהרחבת
- 5 חזית אסורה.
- 6 146. אציין, כי לא מצאתי ממש ביתר טענות המערערים כנגד הארכת תקופת ההתיישנות.
- 7 ככלל, נדמה כי נפלה טעות בבסיס טענות המערערים לפיהן הארכת תקופת ההתיישנות
- 8 נעשתה לאחר שכבר חלפה תקופת ההתיישנות. הארכת תקופת ההתיישנות נעשתה
- 9 בתוך תקופת שלוש השנים, ולא בדיעבד לאחריהן. שעה שהארכת המועד ניתנה עובר
- 10 לחלוף שלוש השנים, לא נדרש אישור סמנכ"ל ואין צורך למלא אחר הנהלים שקבעה
- 11 רשות המסים למקרה שבו הארכת תקופת ההתיישנות ניתנת בדיעבד, לאחר חלוף
- 12 התקופה. כמו כן, ב"בקשה להארכת תקופת ההתיישנות שומה" שצורפה להחלטה על
- 13 הארכת תקופת ההתיישנות (נספח 7 לתצהיר המשיב), הופיעו הנימוקים להארכה
- 14 המבוקשת. נוסף על כך, לא נדרש שימוע על פי דין.
- 15 147. לקראת סיום אציין, כי בית משפט זה ער להערת בית המשפט העליון בעניין פלוני,
- 16 בפס' 27, בדבר משמעות פיצול הדיון והחזרת ההליך לשלב ההשגה. אולם, המקרה דן
- 17 הוא מקרה מיוחד המצדיק את החזרת ההליך לשלב ההשגה, שכן כימות ההכנסה
- 18 החייבת נעשה ללא ליבון ראוי, ולמעשה, אילולא יוחזר ההליך לשלב ההשגה, בית משפט
- 19 זה ידון בנושא בשלב ראשוני, ולא כערעור על השומה. נימוק זה גם עמד בבסיס החלטה
- 20 על פיצול הדיון, וראו האמור בפס' 15 להחלטה מיום 9.12.2024:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 "יתרה מזו, וזה העיקר, גם אם ייקבע כי המערער הוא תושב ישראל, ממילא לא
2 יהיה מקום לדון בשאלת כימות ההכנסה במסגרת הערעור בשלב זה, שכן שאלה
3 זו לא לובנה כל צורכה במסגרת ההליך השומתי. משהמערער מחזיק עצמו כמי
4 שאינו תושב ישראל, הוא אינו נדרש בדיווח על הכנסותיו מחוץ לישראל, ורבות מן
5 הטענות והנתונים ביחס לאותן הכנסות עולים לראשונה לפניי במסגרת הערעור.
6 לאחר שייקבע, אם ייקבע, כי המערער תושב ישראל, יהיה מקום לדון בשאלת
7 ההכנסה החייבת במסגרת הליך שומתי מעמיק, שרק לאחריו, תעמוד הסוגיה
8 לפני בית המשפט. כלומר, מבחינת יעילות הדיון וההליכים, בין כך ובין כך שאלת
9 ההכנסה החייבת תידון בנפרד ובשלב מאוחר יותר".

10 148. לסיכום, המערער היה תושב ישראל בשנות המס שבערעור, שכן הוא לא הצליח
11 לסתור את חזקת הימים שמתקיימת בעניינו באותן השנים.

12 המערערים יישאו בהוצאות המשיב בגין השלב הנוכחי בסכום של 40,000 ש"ח.

13 הערעורים יימחקו וההליך יוחזר לשלב השומתי לשם כימות ההכנסה החייבת.

14

15

16

17

18

19

20



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

01 יוני 2026

ע"מ 62960-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62890-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62885-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62882-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62875-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62867-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62860-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62858-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"מ 62852-01-23 צח ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2
3
4
5
6
7
8
9

ניתן היום, ט"ז סיוון תשפ"ו, 01 יוני 2026, בהעדר הצדדים.


ירדנה סרוסי, שופטת

הערת התלפזז