



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

מערער יהודה תלמי  
באמצעות ב"כ עוה"ד גרשון אגרון ודוד גולדמן

נגד

משיב פקיד שומה כפר סבא  
באמצעות ב"כ עו"ד שירה ויזל-גלצור

### פסק דין

1

2

### פתח דבר

1 . בפניי ערעור על שומות בצוויים שהוציא המשיב למערער ביום 13.1.2015 לשנות המס  
2 2007-2011.

3 . עיקרה של המחלוקת שהתגלעה בין הצדדים הוא ביישום הוראת סעיף 14(א) לפקודת  
4 מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה"), כפי שהותקנה במסגרת תיקון 168  
5 לפקודה, ואשר נועדה להעניק הטבות מס, בין היתר לקבוצת התושבים החוזרים  
6 הוותיקים, עמה נמנה המערער.

7 . וזו לשונו של סעיף 14(א) לפקודה:

8 "14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק  
9 יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל  
10 כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-  
11 3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ  
12 לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן;  
13 בסעיף זה –

14 "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף  
15 97(א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 **"תושב חוזר ותיק" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה**  
2 **תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות".**

3 4. יש לציין כי ביום 19.11.2017 הוציא המשיב למערער שומה בצו לשנת המס 2012,  
4 כאשר הצדדים הגיעו להסדר דיוני לפיו פסק דין זה יחול גם על המחלוקת נשוא הצו  
5 הנ"ל. הסדר זה קיבל תוקף של פסק דין ביום 19.12.2017.

### רקע

6  
7 5. המערער יליד 1953, נולד בישראל ועבר להתגורר בחוץ לארץ בשנת 1987. עד חזרתו  
8 ארצה בשנת 2007, התגורר במרבית שנותיו באנגליה.

9 6. בשנת 1994 החל המערער לעבוד בחברת EMC Corporation Inc. בתפקיד מנהל  
10 מחלקת הגזברות שלה בארה"ב. ביוני 1995 התקשר בהסכם עם חברה אנגלית קשורה  
11 – EMC Computer Systems (UK) Ltd. (להלן: "החברה"), אשר מטת ההנהלה  
12 שלה מצוי בלונדון, על מנת לשמש בתפקיד European Leasing Operations.

13 חברת EMC Corporation Inc. וחברות הקשורות אליה עוסקות, בין היתר, במכירת  
14 מוצרים בתחומי אחסון מידע, גיבוי מידע, ניהול מידע, הגנה ובטיחות כנגד פריצות  
15 לרשת, וירטואליזציה של שרתים ועוד.

16 7. המערער הצהיר כי עד לשנת 2004 עסק בפיתוח שורה של מוצרים ו"נכסים", כהגדרתו,  
17 אשר כללו פיתוחים שונים.

18 ביולי 2004 שונה תפקידו של המערער ל-Sales Area Finance Manager (להלן:  
19 "SAFM") ונחתם עמו חוזה אשר בו הוגדרה, לדבריו, התמורה שקיבל מהחברה,  
20 כנגזרת של ה"נכסים" שפיתח.

21 8. על פי המערער, בשנת 2004, הוא הרחיב ופיתח את המודל השיווקי הכלול ב"נכסים"  
22 עבור שווקים מתעוררים, לרבות- ישראל, דרום אפריקה, טורקיה, יוון, מלטה,  
23 קפריסין, הודו, בנגלדש וסרילנקה.

24 9. בשנת 2007 העתיק המערער את מגוריו לישראל ומאז שימש כ-SAFM של חמש  
25 מדינות אלו: ישראל, טורקיה, יוון, קפריסין ומלטה.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 לטענת המערער, התמורה אותה קיבל מהחברה החל מיום 1.7.2004 ולאורך כל שנות  
2 המס, מהווה נגזרת של ה"נכסים" שפיתח במהלך התקופה בה חי באנגליה. לדבריו,  
3 במסגרת תפקידו הרב לאומי כ-SAFM אין זיקה בין זמן שהותו בכל אחת מן  
4 הטריטוריות עליהן הוא מופקד לתמורה המשולמת לו מהחברה.

### ההליכים בפני פקיד השומה

6 10. בדוחות שהגיש המערער בהתייחס לשנות המס 2007-2011 ביקש הוא להחיל על  
7 הכנסותיו ממשכורת שקיבל מהחברה את סעיף 14(א) לפקודה.

8 על פי המערער בדוחותיו השנתיים, בכל שנות המס רק 36.68% מתוך הכנסותיו  
9 מהחברה הופקו בישראל ולפיכך רק בגין חלק זה עליו לשלם מס. זאת, לפי הפירוט  
10 הבא: משכורת – 20% בישראל; רכב- 100% בישראל; בונוס -20% בישראל; עמלות  
11 – 65% בישראל.

12 חלוקה זו בדוחותיו של המערער נתמכה במכתבו של הממונה עליו בחברה, מר רוברטו  
13 מונטסנו (להלן: "מר מונטסנו").

14 על יתרת ההכנסות מהחברה דיווח המערער כהכנסות פטורות ממס מכוח סעיף 14(א)  
15 לפקודה.

16 11. על פי דברי המערער הוא חזר ארצה ביולי 2007, ולפיכך ייחוס 36.68% מהכנסות  
17 המיוחסות לישראל בשנה זו, חל על הכנסתו בחודשים יולי-דצמבר בלבד.

18 12. בין נציגי המשיב למייצגי המערער התקיימו מספר דיונים. ביום 9.12.2014 ערכה  
19 נציגת המשיב, גבי נילי מרציאנו, ביקורת בחברת EMC2 שמקום מושבה בפתח תקווה  
20 ועל בסיס מסקנותיה, בעקבות פגישה שנערכה עם חשבת החברה שם, הוציא המשיב  
21 למערער שומה ביום 13.1.2015, ובה נקבע כי מירב עבודתו של המערער בוצעה בישראל  
22 ובגין שירותים שניתנו ללקוחות בישראל.

23 13. חרף זאת, לפני משורת הדין, כדברי המשיב, הסכים הוא להכיר בחלק מהכנסותיו  
24 של המערער ככאלה שהופקו בחו"ל ולפיכך פטורות ממס. ייחוס זה נעשה לפי מספר  
25 ימי העסקים בהם שהה המערער מחוץ לישראל בשנת המס, ביחס לכלל ימי העסקים  
26 בשנת המס, וזאת באופן הבא:



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

שנת המס	2007	2008	2009	2010	2011
משויד לישראל	64%	77%	82%	91%	78%

1 עוד קבע המשיב בשומה כי המערער הגיע לישראל כבר בתחילת שנת 2007, ולא ביולי  
2 2007 כפי שטען.

3 14. בערעורו טוען המערער כי יש להעמיד את הכנסותיו החייבות מהחברה על סכום אפס  
4 בהיותו תושב חוזר ותיק הזכאי לפטור ממס בהתאם להוראות סעיף 14(א) לפקודה,  
5 כך שלא רק שאין מקום לדרוש ממנו מס נוסף, אלא שעל המשיב להשיב לו כל סכום  
6 מס ששולם בישראל בקשר להכנסות האמורות. לחילופין, עתר המערער להעמדת  
7 הכנסותיו החייבות על הסכום המוצהר בדוחותיו, בהתאם לייחוס ההכנסות שקבעה  
8 החברה. לחילופי חילופין, עתר המערער להוספת "מכפיל" משמעותי ביותר לימי  
9 שהייתו מחוץ לישראל, כפי שנעשה, לטענתו, במקרים אחרים.

### טענות המערער

10  
11 15. על רקע תכליתו של תיקון 168 לפקודת מס הכנסה – מתן תמריץ לאוכלוסיית העולים  
12 והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל - יש לפרש את סעיף 14(א) באופן רחב.

13 16. המערער הוכיח כי הוא זכאי לפטור מלא על כל הכנסותיו מהחברה על בסיס כל אחת  
14 מהחלופות שבסעיף 14(א) לפקודה.

15 לפי חלופת מקום הנכס – הכנסותיו של המערער, בין אם נאמר שמקורן בחוזה העבודה  
16 שנכרת עם החברה בשנת 1995 או בשנת 2004, עת שונה תפקידו ל-SAFM, ובין אם  
17 נאמר שמקורן בנכסים שפיתח עבור החברה בהיותו תושב אנגליה – הינן הכנסות  
18 שמקורן בנכס מחוץ לישראל.

19 ואילו לפי חלופת מקום הפקת ההכנסה - מקום צמיחת והפקת כל הכנסות המערער  
20 מהחברה הוא מחוץ לישראל, שכן לאור תפקידו הרב-לאומי כ-SAFM, ולאור הנכסים  
21 שפיתח עבור החברה, הרי שהתמורה לה הוא זכאי אינה קשורה כלל ועיקר למשך  
22 שהותו בטריטוריות השונות.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

17. ככל שלא יתקבל הערעור במלואו, ולחילופין, יש לקבוע את חבות המס של המערער על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות כעולה ממכתבו של הממונה הישיר עליו בחברה, מר מונטסנו.
18. במקום לפנות לממונים עליו באנגליה, בחר המשיב להתבסס על שיחה עם חשבת החברה הישראלית, בה לא מועסק המערער, כך שדבריה אינם רלוונטיים.
19. אשר לטענת המשיב לפיה יש לייחס את מקום הפקת ההכנסה על בסיס פיצול בין ימי העסקים בהם שהה המערער בישראל לבין ימי העסקים בהם שהה מחוץ לישראל, הרי שאופן ייחוס ההכנסות צריך להיעשות באמצעות כללים ידועים מראש, כגון באמצעות חקיקת משנה, המאפשרים לנישומים, בפרט כשמדובר בתושבים חוזרים ותיקים, לכלכל את צעדיהם.
- הותרת נושא זה לשיקול דעת המשיב, הובילה בעניינו של המערער לשורה של תקלות מצערות. כך, הסתבר כי המשיב כלל לא בחן את ימי העסקים בישראל, אלא ערך חישוב אריתמטי, ואף לא בחן כלל את ימי העסקים בטרטוריות השונות עליהן הופקד המערער. בחקירתה הנגדית של עדת המשיב התברר כי חלק ניכר מימי השהייה של המערער שצוינו בתצהירה, היו שגויים. בניגוד לעמדת המשיב אין מדובר ב"שגיאות" גרידא בחישוב "ימי העסקים", אלא בהפעלת שיקול דעת באופן תמוה.
20. במהלך דיוני ההוכחות אף התברר כי המשיב בוחר לעיתים לשנות את אופן ייחוס ההכנסה על ידי הוספת "מכפיל" לימי העסקים ששוהה הנישום מחוץ לישראל, ואולם למערער לא הובהר מדוע שיטה זו לא הופעלה בעניינו, כאשר נציגת המשיב לא ידעה להשיב מהם הקריטריונים הרלוונטיים לשימוש באותו "מכפיל" והאם הקריטריונים פורסמו.
21. המערער הסתמך על מידע באשר להטבות המס הצפויות ולאורן החליט לחזור לישראל. אמנם תיקון 168 לפקודה נחקק רק לאחר שובו לישראל, אולם הדיון בסוגיית הקלות מס לעולים ולתושבים חוזרים ותיקים החל כבר בשנת 2006 והיה ידוע זמן רב קודם חקיקת התיקון לחוק, וזו גם הסיבה שתחולת החוק הוקדמה לינואר 2007.
22. אין לקבל את עמדת המשיב לפיה יש להקדים את מועד שובו של המערער לישראל בשישה חודשים, מיולי 2007 לינואר 2007. מועד חזרתו של המערער לישראל בתאריך



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 1.7.2007 הוסכם מראש עם החברה בהתבסס על מועד מינויו כ-SAFM של  
2 הטריטוריות. אמנם סמוך לפני חזרתו שהה המערער בישראל, באופן חריג, זמן מעט  
3 ארוך מהמתוכנן, אך זאת בעקבות פטירת אמו בחודש ינואר 2007.  
4 בנוסף, המשיב העלה את הטענה לגבי הקדמת חזרתו של המערער ארצה ב-6 חודשים,  
5 רק במועד הוצאת הצווים.  
6 23. אף דיווחיו של המערער לרשות המיסים באנגליה התבססו על שינוי מקום מושבו  
7 לישראל ביולי 2007.

### טענות המשיב

- 8  
9 24. המערער, כתושב חוזר ותיק, זכאי לפטור ממס בהתאם להוראת סעיף 14(א) לפקודה  
10 אך ורק על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל, כאשר לעמדת המשיב הכנסות המערער  
11 הופקו רובן ככולן בישראל. המשיב אף לא קיבל את הטענה כי ההכנסות נובעות  
12 מנכסים השייכים למערער בחו"ל. עם זאת, לפני משורת הדין הסכים המשיב להעניק  
13 למערער פטור ממס אך ורק בגין חלק מהכנסותיו, וזאת בהתאם ל"מפתח  
14 אובייקטיבי" של חלוקת ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל מתוך סך ימי  
15 העסקים בשנות המס נשוא הערעור.  
16 25. מביקורת שערך המשיב במשרדי החברה בישראל עולה כי המערער נמצא מרבית השנה  
17 בישראל וכי במהלך שהותו בישראל הוא עובד ממשרדי החברה המצויים בישראל מול  
18 לקוחות ישראליים, וכי פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי החברה בחו"ל,  
19 השתלמויות בכנסים וכיוצ"ב.  
20 26. גב' דבי ברזילי, חשבת החברה בישראל, העידה בפני נציגי המשיב כי המערער עובד  
21 במשרדי החברה וכי כל לקוחות החברה הינם ישראליים. המערער לא זימן לעדות את  
22 הגב' ברזילי על מנת לסתור את עדותה.  
23 27. גם אם נקבל את טענת המערער לפיה עבד גם מול לקוחות בחו"ל, המערער לא הציג  
24 נתונים לגבי נסיעותיו לחו"ל בכל השנים שבשומה (אלא רק בחלק מהשנים) ולא  
25 הסביר לאילו מטרות נסע, וממילא מקום הפקת ההכנסה נבחן בהתאם למקום ביצוע  
26 העבודה, ולא בהתאם לשווקים ולמדינות עליהן היה מופקד המערער בעבודתו.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 28. המערער לא הוכיח קיומו של "נכס" כלשהו בחו"ל שבגינו הוא מקבל הכנסות.
- 2 עיון בהסכמי העבודה אותם הציג המערער העלה כי מדובר בהסכמים סטנדרטיים.
- 3 המערער אף לא הציג הסכמים אחרים של עובדים בדרגתו אצל החברה המעסיקה, על
- 4 מנת להוכיח שמדובר בעניינו במקרה ייחודי ובשיטת תגמול שונה מיתר העובדים,
- 5 הנובעת מ"הנכסים" הנטענים.
- 6 בנוסף, המערער לא הוכיח שינוי משמעותי בשכרו בעקבות ההסכם שנחתם עמו בשנת
- 7 2004, לאור השינוי שחל במעמדו. המערער לא הביא לעדות את מי שעמד מולו במשא
- 8 ומתן לחתימת ההסכם משנת 2004, כאשר מר מונטסנו (שממילא לא התייצב לעדות)
- 9 אינו יכול להעיד בעניין זה משום שלא היה מנהלו באותה תקופה.
- 10 גם בתצהירו של מר מונטסנו לא מצוין כי מעמדו של המערער שונה ומיוחד מיתר עובדי
- 11 החברה. מר מונטסנו אמנם מציין כי עבודתו של המערער "מבוססת" על נכסים, אך
- 12 הוא אינו מציין בשום שלב כי נכסים אלו הם בבעלותו של המערער. מתצהירו של מר
- 13 מונטסנו עולה כי מדובר בעבודה ככל עבודה אחרת שבגינה משתלם שכר.
- 14 29. אופן פילוח ההכנסות שקבע המערער, לפיו מרבית הכנסותיו דווחו ככאלו שהופקו
- 15 מחוץ לישראל, אינו סביר. החלוקה שביצע המערער התבססה על מכתבו של מנהלו,
- 16 מר מונטסנו, אך שכשנדרש המערער לפרט את היקף העבודה לכל מדינה ולהסביר את
- 17 פשר החלוקה, לא נתן לכך הסברים מתאימים. יתרה מזאת, העובדה שבכל שנה יוחס
- 18 אחוז זהה לכל מדינה, מעלה תמיהות, שכן ההיגיון מחייב שהתוצאות ישתנו ולו במעט
- 19 משנה לשנה.
- 20 לא בכדי הודה המערער בסופו של דבר כי החלוקה נעשתה בצורה מלאכותית, ונכון
- 21 לשלב זה הוא אינו עומד עליה עוד.
- 22 30. בהתאם לעמדת רשות המיסים, כפי שבאה לידי ביטוי בחוזר מס הכנסה בעניין
- 23 "הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה" (להלן:
- 24 "החוזר"), במקרים בהם תושב חוזר ותיק הפיק הכנסה מיגיעה אישית, והכנסות אלו
- 25 נובעות מפעילות מעורבת שחלקה בוצע בישראל וחלקה בוצע מחוץ לישראל, חלק
- 26 ההכנסה שהופק בישראל אינו זכאי לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה. בהתאם
- 27 לעמדה שהובעה בחוזר, לשם קבלת הפטור על הכנסות שהופקו מחוץ לישראל רשאי
- 28 הנישום לפצל את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי העסקים



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 בהם הוא שהה במהלך השנה מחוץ לישראל, ביחס לכלל ימי העסקים בשנה. לצד זאת,  
2 על פי החוזר, לנישום שמורה האפשרות להוכיח פיצול הכנסה בדרך אחרת.
- 3 בנסיבות העניין, הגם שמספר ימי השהייה של המערער בחו"ל היה שולי ועל פני  
4 הדברים יש לראות במלוא הכנסותיו ככאלו שהופקו בישראל, המשיב ניאות להפעיל  
5 את דרך פיצול ההכנסות שנקבע בחוזר, בהתאם לחלוקת ימי העסקים ובהתאם לכך  
6 קבע את סך הכנסות המערער שהופקו בישראל והחייבות במס. אילו היה המערער  
7 מציג נתונים אחרים, המשיב היה בוחן אותם, ואולם המערער לא עשה כן.
- 8 31. אשר לטעויות בתחשיב הימים שערך המשיב, הרי שמאחר שהמערער לא סיפק עד כה  
9 פירוט של מטרות הנסיעה לחו"ל, הארצות בהן שהה ומה עשה בכל אחד מהימים  
10 במהלך שנות השומה, התחשיב לא יכול היה להיעשות בצורה מדויקת. לצד זאת, ככל  
11 שיתברר כי נפלו טעויות בתחשיב, למשיב אין התנגדות לתקן.
- 12 32. טענת המערער לגבי הסכמי שומה אחרים מהווה הרחבת חזית אסורה. טענת אפליה  
13 יש לטעון ב"רחל בתך הקטנה", בעוד שבמקרה דן הטענה הועלתה לראשונה על ידי  
14 המערער בחקירתה הנגדית של עדת המשיב, כאשר הפרטים אינם ידועים למשיב.
- 15 33. קביעת המשיב לפיה המערער חזר לישראל כבר בראשית שנת 2007 ולא באמצע השנה,  
16 מבוססת על חישוב סך ימי השהייה של המערער בישראל בשנת 2007 – 239 ימים.  
17 המערער לא תמך את טענתו לפיה שב ארצה רק באמצע שנת 2007 בראיות, כגון אישור  
18 של משרד הקליטה או משרד הפנים.
- 19 34. אין לקבל את טענת ההסתמכות של המערער. תיקון 168 לפקודה חוקק בשנת 2008,  
20 לאחר שהמערער שב ארצה. אמנם במסגרת התיקון ניתנות הטבות רטרואקטיביות גם  
21 למי שחזר לארץ בשנת 2007, אלא שהמערער בעדותו לא סיפק תשובות משכנעות  
22 אודות הסתמכותו, כך למשל לא חשף על דברי אילו גורמים הסתמך ומה היה תוכן  
23 עצותיהם.
- 24 **דיון והכרעה**
- 25 35. תיקון 168 לפקודת מס הכנסה, שפורסם בחודש ספטמבר 2008, ביקש לעודד עלייה  
26 וכן חזרה ארצה של ישראלים שירדו מן הארץ וחדלו מלהיות תושביה, באמצעות מתן  
27 תמריצים כלכליים, וזאת בשאיפה לגרום להחזרת הון אנושי איכותי למדינה.







## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 36. לעניין התכלית שבבסיס מתן ההטבות ראו את האמור בדברי ההסבר להצעת החוק  
2 (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראת שעה), התשס"ח – 2007 (ה"ח  
3 הממשלה – 396, כ"ז בסיוון התשס"ח, 30.6.2008):
- 4 **"מטרת התיקונים האמורים לתת תמריצים לאוכלוסיית העולים**  
5 **והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל, במטרה להחזיר**  
6 **הון אנושי איכותי לישראל אשר ישקיע בפיתוח תוכניות ארוכות**  
7 **טווח שיתרמו לפיתוח המשק, וכן במטרה למנוע תכנוני מס**  
8 **מיותרים ולהפחית את החיכוך עם רשויות המס."**
- 9 37. תכנית ההטבות המדוברת הוחלה באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2007 והרחיבה  
10 את חבילת ההקלות ממיסים שהייתה נהוגה קודם למועד זה לעולים חדשים  
11 ולתושבים חוזרים.
- 12 כך לדוגמא, בעוד שעל פי הדין טרם התיקון, ניתן פטור מצומצם, בעיקר ביחס  
13 להכנסות פסיביות מנכסים שנרכשו בחו"ל או לרווחי הון ממימוש הנכסים  
14 וההשקעות בחו"ל, במסגרת התיקון נקבע פטור רחב המקיף את הכנסותיו של התושב  
15 החוזר המופקות מחוץ לישראל למשך 10 שנים מיום חזרתו לישראל, אף אם מקורן  
16 בהכנסות שוטפות שהופקו מחוץ לישראל.
- 17 38. סעיף 14(א) בנוסחו שלאחר התיקון, מעניק, איפוא, לתושב חוזר ותיק, כהגדרתו על  
18 פי הסעיף, פטור ממס במשך עשר שנים על הכנסותיו מכל מקורות ההכנסה המנויים  
19 בסעיפים 2, 2א ו-3 לפקודה, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים  
20 מחוץ לישראל.
- 21 39. בנסיבות ענייננו, אין חולק על כך שהמערער הינו תושב חוזר ותיק. שאלת מועד חזרתו  
22 ארצה היא הנתונה במחלוקת בין הצדדים, ולצידה המחלוקת העיקרית נשוא הערעור  
23 דנו, העוסקת בשאלה האם הכנסותיו של המערער "הופקו או שנצמחו מחוץ לישראל  
24 או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" – אזי יחול הפטור, כטענת המערער, או שמא  
25 מדובר בהכנסות שהופקו בישראל, כטענת המשיב.
- 26 40. בכל הנוגע לחלופת מקום הנכס – טען המערער בתצהירו כי מקור הכנסותיו מהחברה  
27 הוא ב"נכסים" אותם פיתח עבורה בהיותו תושב אנגליה. אותם ה"נכסים" כללו -  
28 שיטות מימון לרכישת מוצרי קבוצת EMC באמצעות הסכמי ליסינג, כמו גם שיווק



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 מחדש של אותם מוצרים בתום תקופת הליסינג. לדבריו של המערער, פיתוח  
2 ה"נכסים" על ידו הוביל לכך שחברות בקבוצת EMC, כל חברה במקום מושבה  
3 במדינות השונות, הן אלו שמבצעות את ההשקעה בשווי העתידי של ציוד החברה, כך  
4 שבידי חברות הליסינג נותר אך ורק מימון זרם תשלומי הסכמי הליסינג. המערער אף  
5 הצהיר כי פיתח שיטת "טרייד אין" של מוצרי קבוצת EMC (אשר חוזרים מלקוחות  
6 למפעל באירלנד) כנגד עסקאות החלפת ציוד, סוואפ של ציוד של מתחרים (אשר  
7 חוזרים למחסני החברה באנגליה או לברוקרים שונים הפזורים באירופה) כנגד  
8 עסקאות החלפה של החברה, הסכמי רישיונות תוכנה המתפרסים על פני זמן והסכמי  
9 נפח אחסון על פי דרישה (סעיף 6 לתצהיר המערער).
- 10 עוד על פי המערער בתצהירו, בשנת 2004 הוא פיתח והרחיב את המודל השיווקי הכלול  
11 ב"נכסים" עבור שווקים מתעוררים לרבות בישראל, דרום אפריקה, טורקיה, יוון,  
12 מלטה, קפריסין, הודו, בנגלדש וסרילנקה – שם פעל לאיתור שותפים מקומיים בכל  
13 הקשור לשירותי המימון (סעיף 7 לתצהיר המערער).
- 14 המערער הדגיש כי ה"נכסים" היוו את הבסיס העיקרי לאופן בו מחושבת התמורה לה  
15 הוא יהיה זכאי לקבל מהחברה החל מיום 1.7.2004, בעקבות שינוי תפקידו ל-SAFM,  
16 כך שהתמורה בפועל בשנות המס היא למעשה נגזרת כל אותם "הנכסים" שפיתח  
17 בתקופה בה חי באנגליה, מבלי שתהיה משמעות לזמן שהייתו בפועל בטריטוריות  
18 השונות (סעיף 8-11 לתצהיר המערער).
- 19 עוד הדגיש המערער בתצהירו כי נסיעותיו במהלך השנים מעידות אך ורק על רצונו  
20 לשפר את התהליכים עם השותפים המקומיים, כמו גם על המשך שיווק ה"נכסים"  
21 שפיתח באנגליה וההדרכה לגבי השימוש בהם, כאשר בפועל היה זכאי לתמורה  
22 מהחברה, גם אם לא היה מבצע את האמור, כל עוד החברות בקבוצת EMC  
23 בטריטוריות היו ממשיכות להפיק הכנסות (סעיפים 11-12 לתצהיר המערער).
- 24 במובן זה, לטענת המערער הוא זכאי לפטור אף לפי חלופת מקום ההפקה של  
25 ההכנסות, מאחר שאלו לטענתו הופקו מחוץ לישראל, במסגרת תפקידו הרב-לאומי  
26 כ-SAFM, כאשר התמורה אותה קיבל מהחברה לא קשורה למשך שהותו  
27 בטריטוריות השונות.



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 41. לביסוס טענותיו של המערער בדבר קיומם של "נכסים", הגיש המערער את תצהירו  
2 של הממונה עליו בחברה, מר מונטסנו, לפיו עובר לשנת 2004 המערער פיתח "נכסים",  
3 מהם הוא הפיק תמורה בשנים שלאחר מכן (סעיפים 6-8 לתצהיר). עוד ציין מר  
4 מונטסנו בתצהירו כי עבודתו של המערער לאחר חזרתו ארצה, ב-1.7.2007, התבססה  
5 על אותם "הנכסים" שהוא פיתח בתקופת שהותו באנגליה (סעיף 10 לתצהיר) וכן כי  
6 המערער זכאי לפירות הנכסים אותם פיתח עבור החברה בתקופה בה חי מחוץ  
7 לישראל, וזאת כל עוד המדינות בטריטוריות השונות היו ממשיכות להפיק הכנסות  
8 לחברה.
- 9 42. אלא שמר מונטסנו לא התייצב לדיון ההוכחות ולא נחקר על תצהירו, וזאת בשל כך  
10 שלטענת המערער הלה אינו יכול להיעדר מעבודתו בחו"ל, ובנסיבות אלה, בקשת  
11 המערער לדחיית מועד ההוכחות נדחתה על ידי.
- 12 תקנה 522(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד – 1984 קובעת חובת התייצבות  
13 של עד שמסר תצהיר לחקירה ביום הדיון המיועד, ותקנה 522(ג) לתקנות אלו קובעת  
14 כי ככל שעד לא התייצב לחקירה, לא ישמש תצהירו ראיה אלא ברשות מיוחדת מאת  
15 בית המשפט. עם זאת, מלשון סעיף 17(א) לפקודת הראיות עולה כי לבית המשפט  
16 שיקול דעת בעניין זה (ראה ת"א (מחוזי ירושלים) 2025/08 **טל בניה והשקעות קרני**  
17 **שומרון נ' פאיז מחמד זאיס רג'בי ואח'** (13.2.2012) וכן יעקב קדמי **על הראיות חלק**  
18 שני 933-934 (2009)), מה גם שבהלכה הפסוקה ניכרת מגמה של מעבר מכללים  
19 פורמאליים של קבילות לכללים גמישים של משקל. יתר על כן, במקרה דנן, המשיב  
20 עצמו לא עמד על הוצאת תצהירו של מר מונטסנו מהתיק בשל אי התייצבותו לחקירה  
21 על תצהירו.
- 22 יחד עם זאת, גם אם נותר תצהירו של מר מונטסנו בתיק, איני יכול להתעלם מן  
23 העובדה כי העדות לא עברה את כור ההיתוך של החקירה הנגדית, ולפיכך גם אם יש  
24 ליתן לתצהיר משקל ראיתי, המדובר במשקל מוגבל ביותר. זאת במיוחד בהתחשב  
25 בכך כי התצהיר מפנה למכתביו של מר מונטסנו מיום 30.7.2009 ומיום 20.6.2012  
26 (נספחים 1 ו-2), שצורפו לדוחותיו השנתיים של המערער ואשר בהם פורט האופן שבו  
27 יש לייחס את ההכנסה לטריטוריות השונות – וכי האמור במכתבים אלה תואר על ידי  
28 המערער עצמו כדבר שנעשה "בצורה מלאכותית כי אמרתי לו שאני חייב חלוקה  
29 שתוצאה את רוה"ח שלי" (פרוטוקול הדיון מיום 8.2.2017 (להלן: "הפרוטוקול") בעמ')



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 24 - ש' 25-26). בנסיבות אלה ומשלא נחקר מר מונטסנו על תצהירו, אין לדעת בבירור  
2 האם האמור בו, לרבות השימוש שנעשה במונח "נכסים", אכן משקף את הדברים  
3 כהווייתם, או שיש להתייחס אליו בדומה לאופן שבו, לדברי המערער עצמו, יש  
4 להתייחס למכתביו הנ"ל של מר מונטסנו.
- 5 43. לגישת המערער יש להחיל לגביו את הפטור לפי שתי החלופות שבסעיף 14(א): לפי  
6 חלופת מקום הנכס – מאחר שמקור הכנסותיו מהחברה הוא בנכסים שפיתח המערער  
7 עבור החברה בתקופה בה חי מחוץ לישראל, בהיותו תושב אנגליה; ולפי חלופת מקום  
8 הפקת וצמיחת הנכסים - מאחר שהכנסותיו מהחברה בתקופה הרלוונטיות כלל לא  
9 היו תלויות בשהותו בטריטוריות השונות.
- 10 44. המשיב לא קיבל את גישת המערער לפיה ההכנסות נובעות מנכסים אותם פיתח  
11 המערער בחו"ל ואף סבר כי הכנסות המערער הופקו רובן ככולן בישראל. המשיב  
12 הסתמך על ביקורת שנערכה מטעמו במשרדי החברה בישראל ועל דבריה של חשבת  
13 החברה הישראלית באותו מעמד לפיהם, הלקוחות של המערער הם בישראל ולא  
14 בחו"ל וכן כי הוא מגיע מדי יום למשרדים בישראל (ראו תרשומת השיחה עם החשבת,  
15 נספח ד' לתצהיר המשיב).
- 16 אשר לחלופת מקום הנכס – קבע המשיב כי המערער לא עמד בנטל להוכיח קיומו של  
17 "נכס" כלשהו בחו"ל המקנה לו הכנסות פסיביות, וממילא אף תחת ההנחה לפיה  
18 למערער נכס כלשהו בחו"ל, עדיין הוא מבצע פעילות אקטיבית רבה בישראל, ולפיכך  
19 אינו זכאי לפטור. המשיב הדגיש כי גם בתצהירו של מר מונטסנו, המתייחס ל"נכסים"  
20 המשמשים את המערער להפקת הכנסה, לא נאמר כי הם מצויים בבעלות המערער.
- 21 45. לגישתי, את ההוראה בסעיף 14(א) לפקודה, המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים  
22 מחוץ לישראל" ראוי לפרש באופן רחב, כך שהיא חלה הן על הכנסות פסיביות, והן על  
23 הכנסות פירותיות אחרות שמקורן בנכסים כאמור. על כן, שיטות עבודה, שיטות  
24 מכירה, מוצרים פיננסיים, מנגנונים שונים וכדומה, שפותחו על ידי תושב חוזר  
25 בתקופה בה היה בחו"ל, עשויים להיחשב כ"נכסים" לצורך קבלת הפטור לפי סעיף  
26 14(א) לפקודה, ככל ש"נכסים" אלו הינם **בעלות** התושב החוזר, או ככל שההכנסה  
27 משולמת **בזיקה ממשית** אליהם. כך, אם מדובר ב"נכס" השייך למעסיק, אשר פותח  
28 על ידי התושב החוזר כחלק מעבודתו ותפקידו אצל המעסיק, וזה האחרון מצא לנכון  
29 לתת לו תגמול בשל כך, הרי שתגמול זה, ככל שהוא ממשיך להשתלם לידיו של התושב





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 החוזר גם לאחר שובו לישראל, עשוי להיחשב כהכנסה שמקורה בנכס המצוי בחו"ל.  
2 הוא הדין במקרה שבו לשם הפקת ההכנסה מ"הנכס", נדרש הנישום לפעילות נוספת  
3 לאחר הגיעו לישראל. בנסיבות אלה, אין לומר כי אין כלל ועיקר בידי הנישום "נכס"  
4 בחו"ל, אלא כי התוצאה האפשרית היא שיש לפצל את ההכנסה בין זו שמקורה בנכס  
5 גופו, ובין זו המופקת בשל הפעילות הנעשית בישראל, באותה מידה שהמשיב עצמו  
6 נוהג לפצל את ההכנסה לזו שהופקה בישראל ולזו שהופקה בחו"ל, כגון על בסיס ימי  
7 השהייה.
- 8 סבורני כי נכון וראוי לפרש את המונח "נכס" בהקשר זה בצורה רחבה, לא רק משום  
9 שלמונח עצמו קיימת פרשנות רחבה (ראה ע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה תל-  
10 אביב פ"ד כז(2) 477 (1973); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים  
11 (2.2.2014)); אהרן נמדר מס הכנסה 606-607 (2010); יוסף גרוס דיני המס החדשים  
12 366 (2003)), אלא אף בהתחשב בתכלית החקיקה לעודד חזרתם לישראל של תושבים  
13 חוזרים תוך מתן פטור להכנסות שמקורן מחוץ לישראל.
- 14 46. עם זאת, ברי כי תנאי להכרה בהכנסה שמקורה בנכס בחו"ל כפטורה ממס לפי סעיף  
15 14(א) לפקודה, הוא שעלה בידי הנישום להוכיח שאכן יש בידו "נכס" מהסוג האמור,  
16 וכי נכס זה הוא המקור להפקת הכנסה.
- 17 מתקשה אני לראות ב"מוצרים" הנטענים על ידי המערער כעונים על הגדרה זו.  
18 מתצהירו של המערער ומתצהירו של הממונה עליו, מר מונטסנו, כפי שפורטו לעיל,  
19 אכן עולה כי בעד אותם המנגנונים שפיתח, שיטות עבודה שייסד והעסקאות שזים  
20 ניאותה החברה לשלם לו שכר, אלא שבכך לא סגי, שכן המערער לא הוכיח באיזה  
21 אופן, אם בכלל, השתנתה משכורתו בעקבות שינוי תפקידו ל-SAFM ואף לא הציג  
22 חוזי העסקה של עובדים אחרים בחברה, לשם השוואה, כך שלא ניתן לעמוד כלל על  
23 קיומו של "נכס" המצוי בבעלותו של המערער או שיש לו זיקה ממשית אליו, ואשר  
24 בגינו הופקה הכנסה, המאובחנת מהמשכורת הרגילה ששולמה לו על ידי החברה בגין  
25 ביצוע עבודתו ותפקידו עבודה.
- 26 יתרה מזאת, הסכמי העבודה אותם הציג המערער לא מלמדים על קיומן של זכויות  
27 נכסיות כלשהן. למעשה ניכר כי מדובר בחוזי עבודה סטנדרטיים, בהם מעוגנים תנאי  
28 עבודה מקובלים: גובה השכר, מקום ביצוע העבודה, זכויות נלוות כגון השתתפות  
29 באחזקת רכב, כפיפות לבעל תפקיד בחברה וכדומה. המערער אף לא צירף את הסכמי



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 העבודה הקודמים שלו בחברה (ראו פרוטוקול עמ' 7 ש' 14 – עמ' 8 ש' 7). כידוע, כאשר  
2 בעל דין נמנע מהבאת ראיה הנמצאת בחזקתו, קמה חזקה שאילו הובאה הראיה  
3 היא הייתה פועלת נגדו והדברים ברורים וידועים (ראו: ע"א 3886/12 זאב שרון  
4 קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ (26.8.2014) (להלן: "עניין זאב שרון"); ע"א  
5 7144/14 נתן מכנס נ' מעון רוחמה (3.9.2015)).

6 בנוסף, לא זו בלבד שמר מונטסנו מטעם המערער לא התייצב לעדות, הרי שאף  
7 המערער כלל לא ביקש להעיד את מי שהתנהל מולו בכל הנוגע להתקשרותו בהסכם  
8 משנת 2004, עת שונה תפקידו ל-SAFM (אין מדובר במר מונטסנו שעל פי תצהירו  
9 הוא משמש כאחראי עליו באופן ישיר רק מיום 1.7.2006).

10 המסקנה העולה מהאמור לעיל היא כי אף תחת הפרשנות הרחבה לחלופת מקום  
11 הנכס, הרי שהלכה למעשה המערער לא הוכיח את עצם קיומו של "נכס" גם לפי אותה  
12 פרשנות רחבה.

13 47. אשר לחלופה האחרת לפטור ממס שבסעיף 14(א) לפקודה, שעניינה הכנסה שהופקה  
14 או נצמחה מחוץ לישראל, מלבד הטענה לקיומו של "נכס", מסר המערער כי במסגרת  
15 תפקידו הרב-לאומי כ-SAFM, המשיך לבצע פעולות שיש בהן משום "תחזוקה" של  
16 אותו הנכס, ובלשונו: "אפילו כשהשקעתי ובניתי את שבניתי, תמיד היה צורך לתחזק  
17 את זה" (פרוטוקול עמ' 13 ש' 8-9). משמע, אף לשיטת המערער מקורה של ההכנסה  
18 הוא בשילוב בין "נכס", שכאמור לא הוכח, שלצדו פעילות אקטיבית.

19 ראו בהקשר זה את דברי המערער במסגרת הפרוטוקול עמ' 10 ש' 30- עמ' 11 ש' 3:

20 **ש. ברגע שפיתחת רעיונות אלו והחברה מכירה רעיונות אלו,**  
21 **מדוע היא זקוקה דווקא לך להטמיע את זה במדינות אחרות?**

22 ת. כי הם צריכים אדם שיש לו ראיה רב מערכתית. אדם שיכול  
23 גם לנהל מו"מ עם המפעל באירלנד, גם לאתר שותפים מקומיים  
24 שמתאימים, שמסוגלים לאמץ את, שוב אשתמש במילה,  
25 'מתודולוגיה' שפיתחתי. אותו אדם צריך להיות מסוגל אחרי זה  
26 לדאוג לניירת מתאימה. זאת אומרת, לא לדאוג פיזית בעצמי, אך  
27 לדאוג לכך שהיחידות השונות בארגון שלי יבנו את התשתיות  
28 לזה, אני לא חושב שהיה להם מישהו אחר שמסוגל לעשות את  
29 זה...".

30 וכן בהמשך (פרוטוקול עמ' 13 ש' 20-12):



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 "כמו שאני מזכיר בתצהיר, אחד המרכיבים שעליהם תגמלו  
2 אותי, זה היה מכירת אותם מוצרים שפיתחתי, מהנכסים  
3 שפיתחתי. וכמובן שהיה בנוסף לזה המרכיב השני שציינתי, זה  
4 ההצלחה הכוללת של האזור כולו. היה חשוב לי לקבל באופן  
5 שוטף דוחות ולאחר באיזה מקומות יש חולשה כזאת או אחרת  
6 שמצריכה אולי שאלך לצוותים, צוותי המכירות באותו אזור  
7 ואתן להם טיפה הדרכות, אעודד אותם ללכת ולעשות את זה.  
8 לפעמים היו יוצאים עם יוזמות כאלה או אחרות מהמשרד  
9 המתאם וחשבתי כי זאת הזדמנות טובה לנסות להבהיר לצוות  
10 המכירות איך אותן יוזמות מתייחסות לאותם מוצרים שעשיתי.  
11 הדוחות האלו תמיד עזרו במעקב אחר שינויים, לחשוב ולתכנן  
12 איפה כדאי לי למקד את תשומת הלב שלי ואם צריך, להפגין  
13 נוכחות ולדבר פרונטלית עם אותן מדינות".
- 14 הנה כי כן, גם מדברי המערער עולה כי התמורה אותה קיבל מהחברה התבססה על  
15 עבודה אקטיבית שבוצעה על ידו לשם שימור "המוצרים", המשך פיתוחם ופעולות  
16 שונות הנדרשות לצורך שיווקם.
- 17 מכאן שבמסגרת החלופה השנייה בסעיף 14(א) לפקודה, יהיה מקום לבחון בנסיבות  
18 העניין, האם אותו חלק בהכנסתו של המערער הנובע מפעילותו האקטיבית, בוצע רובו  
19 ככולו בישראל, כטענת המשיב, או מחוצה לה, כטענת המערער.
- 20 48. המשיב ביקש להסתמך על ביקורת שערכה גב' מרציאנו מטעמו בחברת EMC2  
21 שמקום מושבה בפתח תקווה, ובמסגרתה שוחחה עם גב' דבי ברזילי, חשבת אותה  
22 חברה. זו האחרונה מסרה כי המערער נמצא מרבית השנה בישראל וכי במהלך שהותו  
23 בישראל הוא עובד ממשרדי החברה המצויים בישראל מול לקוחות ישראליים, וכי  
24 פעילותו בחו"ל הסתכמה בפגישות עם נציגי החברה בחו"ל, השתלמויות בכנסים  
25 וכיוצא בכך. על בסיס הביקורת האמורה, קבע המשיב כי מירב עבודתו של המערער  
26 בוצעה בישראל ושירותיו ניתנו ללקוחות בישראל.
- 27 מנגד טען המערער כי אין להסתמך על דבריה של אותה חשבת, שכן המערער כלל לא  
28 מועסק בחברה בה היא מועסקת, היא אינה קשורה לפעילותו ואינה מודעת כלל  
29 למהות תפקידו. המערער הצביע על טעותה של אותה חשבת שסברה כי נכון לחודש  
30 דצמבר 2014 המערער הוא תושב חוץ וכן על כך שלא הבינה מהי מסגרת תפקידו; פעם  
31 אחת סברה כי הוא איש מכירות ופעם אחרת ציינה כי הוא עוסק במימון.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

49. גם אם לאור האמור עלול להתעורר ספק עד כמה ניתן להסתמך על דבריה של החשבת, הרי שלא מצאתי כי נפל פגם בכך שהמשיב הסתמך בהחלטתו בהשגה על עדותה של החשבת, שהרי ערך בדיקה בחברת EMC2 ככל הנראה לאור מידע שנמסר לו כי הינה קשורה בחברה המעסיקה את המערער וכי ניתן לקבל ממנה את המידע הנחוץ לבירור העובדתי הנוגע לתפקידו ופעילותו של המערער. בנוסף, אין להתעלם מן העובדה שלא עמדה לרשות המשיב היכולת לגבות עדות או לערוך ביקורת בחברה שבה הועסק המערער, ובעיקר כי הלה אף לא סיפק ראייה תומכת לגרסתו-הוא מלבד אותו מכתב של מר מונטסנו, אשר המשיב לא יכול היה להתרשם ממנו באופן ישיר. כמו כן, אין אף להתעלם מהעובדה שהמערער לא ביקש לזמן את החשבת גבי ברזילי לעדות על מנת להפריך את שנאמר על ידה במהלך הביקורת. בנסיבות אלה קמה חזקה שאילו היא הייתה מעידה, עדות זו לא הייתה מועילה למערער ואולי אף פועלת כנגדו (השוו: עניין **זאב שרון** בפסקה 34; ע"מ (מחוזי מרכז) 20103-07-14 **חץ המזרח להנדסה בע"מ נ' מנהל מע"מ היחידה לפשיעה חמורה** (9.5.2016)).

50. כפי שצוין לעיל, המערער צירף לדוחותיו השנתיים את מכתביו של מר מונטסנו שבהם פירט את מרכיבי שכרו של המערער על בסיס הייחוס לטריטוריות השונות - ישראל, טורקיה, יוון, מלטה, קפריסין- לפי מספר רכיבים: שכר הבסיס, בסך 65,000 ליש"ט חולק באופן שווה בין המדינות השונות (20% לכל מדינה); הוצאות רכב בסך 10,000 ליש"ט יוחסו במלואן לישראל בשל השימוש ברכב בישראל; בונוס בסך 12,000 ליש"ט חולק אף הוא באופן שווה בין המדינות השונות; ואילו רכיב העמלות בשכרו של המערער בסך 23,000 ליש"ט המבוסס על יחס ההכנסות שהופק עבור החברה במדינות השונות, חולק בין המדינות באופן הבא: ישראל – 65%, טורקיה – 15%, יוון – 15%, מלטה – 4%, קפריסין- 1%.

על בסיס הנתונים האמורים דיווח המערער על הכנסותיו החייבות במס בכל אחת משנות המס שבערער, דהיינו, כי 36.68% מהכנסותיו מהחברה הופקו בישראל, ואילו היתרה הופקה מחוץ לישראל, ולפיכך אינה חייבת במס.

51. דא עקא כי תוך כדי ניהול ההליך שינה המערער את גרסתו הנסמכת על חלוקה זו, ושעליה ביסס את המוצהר על ידו בדוחותיו השנתיים, וטען כי "כל ניסיון לפצל את הכנסותיו, בין הכנסות המיוחסות לישראל לבין הכנסות המיוחסות לחו"ל הוא שרירותי ומלאכותי" (סעיף 6 לסיכומי המערער). למעשה, טענת המערער בערער דנן







## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 היא כי יש לאפשר לו לסטות משומתו העצמית. כידוע, לא בנקל יאפשר בית המשפט  
2 לנישום לסגת מהמוצהר בדיווחיו לרשות המס (ראו: ע"א 2810/13 **חברת מגדניית**  
3 **הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים** (2.6.2015); ע"מ (מחוזי תל-אביב) 53269-12-11  
4 **פרי אור בע"מ נ' מדינת ישראל פקיד השומה למפעלים גדולים** (27.7.2015); ע"מ  
5 (מחוזי תל-אביב) 1246-09 **חברת ד.מ.ק.א נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו** (21.7.2013)  
6 ע"מ (מחוזי תל-אביב) 26356-10-10 **כלל חברה לבטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים**  
7 **גדולים** (20.2.2013)). בנסיבות העניין סבורני כי לאור דבריו המפורשים של המערער  
8 לפיהם מדובר בדיווח "שרירותי ומלאכותי" (שנועד "לרצות" את רואה החשבון שלו,  
9 כדבריו) אין מקום אף לאפשר לו לאחוז בטענתו החלופית לפיה ככל שלא יתקבל  
10 ערעורו במלואו, תקבע ההכנסה שיש לייחס לישראל על בסיס האמור במכתבו של מר  
11 מונטסנו.
- 12 52. בנסיבות אלה, בהעדר ראיות מצדו של המערער בכל הנוגע לאופן שבו יש לפצל את  
13 ההכנסה, בין זו שהופקה מעבודתו בישראל ובין זו שהופקה מעבודתו בחו"ל, איני  
14 רואה מקום שלא לאמץ את ה"מפתח האובייקטיבי" בו עשה המשיב שימוש. המדובר  
15 במפתח המתבסס על חלוקת ימי העסקים בהם שהה המערער בחו"ל מתוך סך ימי  
16 העסקים בשנות המס נשוא הערעור, כאמור בחוזר מס הכנסה 1/2011 בעניין "הקלות  
17 במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 לפקודה".
- 18 על פי החוזר, במקרים של פעילות מעורבת, שחלקה בוצע בישראל וחלקה מחוץ  
19 לישראל, לשם קבלת הפטור על ההכנסות שהופקו מחוץ לישראל, רשאי הנישום לפצל  
20 את ההכנסות שנבעו מהפעילות המעורבת לפי יחס מספר ימי העסקים בהם שהה  
21 הנישום במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה. עוד מצוין בחוזר  
22 כי בבחירת ימי העסקים, לגבי כל שנה, על הנישום לקבוע האם ייכללו אחד הימים א'  
23 או ו' בשבוע, וכי במניין ימי העסקים לא יילקחו בחשבון חופשות ונסיעות פרטיות  
24 (סעיף 4.1.5 ד' לחוזר).
- 25 בפועל, המערער כלל לא הציג כל תחשיב חלופי משלו לפי קריטריונים אלו, מקל וחומר  
26 לא הביא כל ראיה לביסוס חלוקה אחרת, כך שנותרנו עם תחשיבו של המשיב.
- 27 יש לציין כי אמנם בתצהיר שערך המשיב נפלו שגיאות בהתייחס לימי השהייה של  
28 המערער בישראל, כפי שהודתה עדת המשיב (פרוטוקול עמ' 34 ש' 23 – עמ' 35 ש' 8),



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 אלא שניכר כי השגיאות נובעות מהעתקת נתונים שגויה, בעוד שהפלט של ימי  
2 השהייה, על בסיסו ערך המשיב את התחשיב, לא נסתר על ידי המערער.
- 3 עוד אציין כי במסגרת סיכומי הדגיש המשיב כי הוא אינו מתנגד לתקן את השגיאות  
4 שנפלו בתחשיב, הגם שהלכה למעשה לא המשיב ולא המערער הציגו תחשיב אחר,  
5 עדכני ומבוסס.
- 6 חזקה על המשיב כי ככל שהמערער יעמידו על שגיאות שנפלו בתחשיבו (לרבות בכל  
7 הנוגע לאי הבאתם בחשבון של ימי חג ומועד; ראו פרוטוקול עמ' 27 ש' 19-15), המשיב  
8 יתקן את התחשיב בהתאם, באופן שייוחסו למערער ימי שהייה נוספים מחוץ לישראל.
- 9 53. בהקשר לאותו תחשיב אף טען המערער כי ראוי להוסיף 'מכפיל' למספר ימי השהייה  
10 שלו בחוץ בישראל, בהתאם לשיטת החישוב בה נקט המשיב במקרים אחרים. בטענתו  
11 זו הסתמך המערער על דברי נציגת המשיב בעדותה, לפיהם ידוע לה על מקרה שבו  
12 הגיעו הצדדים לפשרה במסגרתה הוספו אחוזים מסוימים לנישום עצמאי, כך לפי  
13 מיטב זיכרונה, אולם היא אינה יודעת אילו קריטריונים הופעלו באותו המקרה  
14 (פרוטוקול עמ' 29 ש' 20-6). יצוין כי טענה זו לא הועלתה במסגרת דיוני השומה ואף  
15 לא בנימוקי הערעור, אלא עלתה לראשונה בסיכומים, ולפיכך רואה אני בעין עם  
16 המשיב כי מדובר בהרחבת חזית אסורה, ועל כן טענתו של המערער בסוגיה זו דינה  
17 להידחות.
- 18 54. אשר לטענת ההסתמכות שהעלה המערער לפיה הוא הסתמך על המידע בעניין הטבות  
19 המס החדשות הצפויות לתושבים חוזרים ובהתחשב בכך, החליט לחזור לישראל.  
20 סבורני כי אין די בטענת ההסתמכות כדי להצדיק את קבלת הערעור. הגם שמקבל אני  
21 כי עצם האפשרות של מתן הטבת מס משמעותית היווה, לכל הפחות, אחד הרכיבים  
22 במערך השיקולים אותם שקל המערער טרם שב ארצה לאחר 20 שנה בניכר, הרי  
23 שהמערער לא הביא כל תימוכין לטענתו לפיה הטבת המס היוותה מבחינתו שיקול  
24 עיקרי שהניעו להעתיק את מרכז חייו מאנגליה לישראל, במובן זה שאלמלא המידע  
25 אודות ההטבות שהובטחו, לא היה חוזר לישראל.
- 26 בצדק ציין המשיב כי התיקון לחוק התקבל במהלך שנת 2008, בעוד שהמערער שב  
27 ארצה במהלך שנת 2007, וכי הגם שהתיקון הוחל רטרואקטיבית מינואר 2007, נכון  
28 לשנת 2006, עת נודעה למערער, לפי דבריו, הכוונה להעניק הטבות מס לאוכלוסיית  
29 התושבים החוזרים הוותיקים, הדבר כלל לא היה וודאי. באותה נקודת זמן, לא מן



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

- 1 הנמנע שהכוונה להעניק הטבות לתושבים חוזרים לא תבשיל לכדי דבר חקיקה מחייב,  
2 וניכר אפוא שלא בכדי המערער לא הציג איזו ראייה אודות מסמכים או גורמים עליהם  
3 לכאורה הסתמך.
- 4 זאת ועוד, ממילא הסתמכות על התיקון לחוק אין בה, כשלעצמה, כדי להוביל למתן  
5 הפטור המבוקש על הכנסות המערער בשנות המס שבערעור. גם אם אניח לטובת  
6 המערער כי הסתמך על חקיקת התיקון לחוק – הרי שהסתמכות זו, כאמור, אין  
7 משמעה, מנייה וביה, כי קמה חובת מתן פטור ממס. המערער חייב לעמוד בתנאים  
8 הקבועים בהוראת סעיף 14(א) לפקודה כתנאי לקבלת הפטור ממס, ואם לא עמד בהם,  
9 הרי שממילא אין כל רבותא לטענת ההסתמכות.
- 10 55. אשר למחלוקת הנוגעת למועד חזרתו של המערער לישראל, על פי דיווחיו של המערער  
11 לפקיד השומה מועד חזרתו לישראל הוא חודש יולי 2007. כך, בדו"ח השנתי שהגיש  
12 בהתייחס לשנת 2007 ציין כי שהה מחוץ לישראל החל משנת 1987 וכי חזר לישראל  
13 ביולי 2007 ולפיכך המשכורת המיוחסת לישראל הינה מיולי 2007.
- 14 מנגד, קביעת המשיב לפיה המערער חזר ארצה בתחילת ינואר 2007 התבססה על  
15 העובדה שבשנת 2007 הוא שהה 126 ימים בחו"ל ו-239 ימים בארץ, כך על פי טבלת  
16 ימי השהייה בחו"ל, בהתאם לרישומי משרד הפנים שהציג המשיב (נספח ב' לתצהיר  
17 מטעם המשיב). כדי לסבר את האוזן יש לציין כי בשנת 2006, אז נחשב המערער כתושב  
18 חוץ, שהה 228 ימים בחו"ל ובשנים 2008, 2009 ו-2010, עת היה תושב ישראל שהה 66,  
19 56 ו-29 ימים בחו"ל, בהתאמה.
- 20 56. בתצהירו ציין המערער כי מועד חזרתו לישראל – 1.7.2007 - הוסכם עם החברה  
21 בהתבסס על מועד המינורי שלו כ-SAFM של הטריטוריות עליהן היה אחראי, כך  
22 שהחזרה לישראל תוכננה מראש ובוצעה בפועל רק במועד זה (סעיף 21 לתצהיר).  
23 אמנם המערער לא הציג ראייה שתתמוך בטענתו זו בדבר הסיכום שהושג עם החברה,  
24 אך הוא הסביר בתצהירו כי שהותו בישראל באופן חריג זמן מעט ארוך מהמתוכנן,  
25 נבעה מפטירת אמו בחודש ינואר 2007 (ראו: סעיף 21 לתצהיר המערער; דברי המערער  
26 בפרוטוקול עמ' 21 ש' 27-33).
- 27 57. בסוגיה זו מצאתי לנכון לקבל את עמדת המערער. בחינה מדוקדקת של מספר הימים  
28 בהם שהה המערער בישראל ובחו"ל בכל אחד מחודשי שנת 2007, מלמדת על **תהליך**



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 הדרגתי של התבססות בישראל. כעולה מטבלת ימי השהייה בחו"ל של המערער, בעוד  
2 שבחמשת החודשים הראשונים של שנת 2007 שהה המערער כמחצית לערך מהתקופה  
3 בישראל ומחצית מהתקופה בחו"ל, הרי שבחודש יוני כבר שהה בישראל 26 ימים (בסך  
4 הכל שהה בישראל במחצית הראשונה של אותה שנה 107 ימים), ואילו במחצית  
5 השנייה של השנה שהה בישראל 132 ימים, כאשר בחלק מהחודשים באותה תקופה  
6 שהה בישראל במהלך מרבית ימי החודש.

7 תהליך העתקת מרכז חיים לארץ אחרת אינו תהליך המתרחש "בן לילה" אלא מדובר  
8 בתהליך המבשיל לאורך פרק זמן מסוים. כך כשעניין לנו בהפסקת תושבות, וכך  
9 בהתחלת תושבות (ראו: ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר  
10 (20.5.2014); השוו: אמנון רפאל מס הכנסה כרך ד' 31-32 (1996)).

11 יפים לעניין זה הדברים שנאמרו בע"מ (מחוזי חיפה) 19466-01-12 יעל צור נ' פקיד  
12 שומה חיפה (21.10.2014):

13 "משימה מורכבת עוד יותר הינה איתור נקודת הזמן שבה  
14 השתנה מקום התושבות של הנישום - מועד העתקת התושבות  
15 ממדינה אחת לאחרת. שינוי הזיקות אינו נעשה בהכרח במעשה  
16 חד פעמי "באבחת חרב" אחת, אלא בדרך כלל נעשה באופן  
17 מדורג, בתהליך שמתחיל במקום תושבות אחד ומסתיים במקום  
18 תושבות אחר".

19 58. עוד יש לציין כי להבדיל מעניינים אחרים, לגביהם לא הציג המערער ראיות של ממש  
20 לתמיכה בגרסתו, הרי שבנקודה זו טענתו לפיה בחודש יולי חל שינוי בהגדרת תפקידו,  
21 נתמכת במכתב מטעם החברה אותו צירף לתצהירו (נספח 4). גם מטעם זה מקבל את  
22 טענת המערער לפיה יש לראות את מועד חזרתו לישראל ביום 1.7.2007.

23 59. בשולי הדברים אך לא בשולי העניין מוצא אני לנכון להתייחס בהקשר זה לטענת  
24 המערער לפיה עמדת המשיב כי שב לישראל בתחילת שנת 2007, "הפתיעה אותו",  
25 מאחר שבשומה בשלב א' נקבע כי חזרתו לישראל הייתה כנטען על ידו, דהיינו ביום  
26 1.7.2017, וכי עמדה חדשה זו הוצגה בפניו בסמיכות זמנים למועד הוצאת הצווים  
27 (סעיף 21 לתצהיר המערער). לטענתו, דיון בשאלת מועד שובו לישראל, נערך באותו  
28 היום ממש בו העבירה נציגת המשיב את נימוקי הצווים, כך שלא היה סיפק בידי  
29 המערער להציג ראיה כלשהי בעניין זה. עדת המשיב לא סתרה את טענת המערער כפי  
30 שעולה מחקירתה בנקודה זו (פרוטוקול עמ' 33 ש' 1 – עמ' 34 ש' 5).



## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 במקום אחר כבר הבעתי מורת רוחי מהתנהלות המשיב הממתין עד לרגע האחרון ממש  
2 של תום תקופת ההתיישנות כדי להוציא את השומות או הצווים. התוצאה היא לא רק  
3 ריבוי מחלוקות בסוגיית ההתיישנות (ראו: ע"מ (מחוזי מרכז) 15-09-45155 רזלמן נ'  
4 **פקיד שומה נתניה** (18.12.2016), אלא גם חשש למראית פני הצדק בקבלת החלטה  
5 מראש בטרם נשמעו ונשקלו טענותיו וראיותיו של הנישום. ער אני לכך כי במקרים לא  
6 מעטים, ואולי אף במקרה דנן, "גרירת הרגליים" ומשיכת הדיונים היא מצדו של  
7 הנישום ומייצגיו, לרבות בדרך של חילוף או ריבוי מייצגים, אך סבורני שגם בנסיבות  
8 אלה מוטלת אחריות על המשיב שלא להשלים עם תופעה זו.

9 חובתו של פקיד השומה היא לתת לנישום הזדמנות נאותה להשמיע טענותיו (ראו:  
10 ע"א 5324/05 **שחאדה נ' פקיד שומה עכו** (9.8.2009)). אין הוא חייב לשמוע "בכל  
11 מחיר" את טענות הנישום אם זה אינו פועל בשקידה, ביעילות ובמהירות הראויה,  
12 המביאה בחשבון את התקופה שבה יש לקיים ולסיים את הדיון בשומה או בהשגה.  
13 מכל מקום, ככל שמדובר בהעלאת עמדה עובדתית שונה מצד המשיב בין שלב א' של  
14 השומה לשלב ב' – ראוי כי יתאפשר למערער להגיב לשינוי עמדה זה ולהציג גרסתו,  
15 טענותיו וראיותיו בנדון.

### סוף דבר

16  
17  
18 61. הערעור נדחה ברובו, למעט לעניין מועד שובו של המערער בישראל, אשר נקבע ליום  
19 1.7.2007 ובהתאם לכך יש לייחס את ההכנסה בשנת המס 2007.

20 התחשיב שערך המשיב, המבוסס על היחס שבין ימי העסקים שבהם שהה המערער  
21 בחו"ל לעומת כלל ימי העסקים בשנה, מתקבל בכל הנוגע לשנות המס 2007-2011. כמו  
22 כן תחשיב המבוסס על ימי עסקים כאמור, יתקבל גם בנוגע לשנת 2012, בהתאם  
23 להסכמת הצדדים שקיבלה תוקף של פסק דין.

24 ככל שהמערער יציג בפני המשיב נתונים המלמדים על שגיאות שנפלו בתחשיב, ובכלל  
25 זאת בשל אי הבאתם בחשבון של ימי חג ומועד, יתקן המשיב את התחשיב בהתאם,  
26 כפי שהצהיר בסיכומיו.





## בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 15-02-24557 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא

תיק חיצוני:

1 62. בשים לב לתוצאת הערעור, אני מוצא כי על המערער לשאת בהוצאות המשיב, אם כי  
2 על הצד המתון.

3 לפיכך ישלם המערער הוצאות המשיב בסך כולל של 20,000 ₪.

4 סכום זה ישולם בתוך 30 יום, שאם לא כן יישא הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום  
5 ועד למועד התשלום בפועל.

6

7

8

9

10

11

ניתן היום, ה' שבט תשע"ח, 21 ינואר 2018, בהעדר הצדדים.

12

שמואל בורנשטיין, שופט

13

14

15

16

