



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

לפני כב' השופט ה' קירש

המערער

זאב לדרמן
ע"י ב"כ עו"ד עדי מנטל

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 5
ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. בשנת 2011 ובשנת 2014 מכר המערער מניות בחברת וויקס.קום בע"מ ("וויקס"). מכירות אלו הניבו רווח הון כולל של מעל 10.5 מיליון שקלים חדשים.

המערער והמשיב, פקיד השומה, חלוקים בשאלת אופן חיוב המכירות במס: האם המערער זכאי להיחשב **כתושב חוזר ותיק** כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, כך שרווח ההון אשר נצמח לו פטור ממס, או שמא, כעמדת המשיב, סיווג זה אינו חל בנסיבות העניין, ועל כן רווח ההון חייב במס בשיעורים הקבועים בחלק ה' לפקודה.

2. ההכרעה במחלוקת תלויה בקביעת שנת חזרתו של המערער לישראל לאחר תקופה ארוכה של מגורים בארה"ב. שאלה קשורה לכך היא האם, כגרסת המערער, מדובר במועד נפרד ומאוחר לזמן שובם ארצה של אשתו וילדיו. אפתח בהוראות הפקודה הנוגעות לעניין.

ב. מיסוי רווח הון שנצמח לתושב חוזר ותיק - הוראות הפקודה

3. על פי האמור בסעיף 89(ב) לפקודה:

"(ב) (1) תושב ישראל חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל או מחוץ

לישראל; ...

(2) תושב חוץ חייב במס על רווח הון שנצמח או שהופק בישראל;

(3) מקום הפקתו או צמיחתו של רווח הון יהיה בישראל באחד מאלה:

(א) ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ב) ...

(ג) [הנכס הנמכר הוא] מניה או זכות למניה בחבר בני אדם תושב ישראל;

(ד) ...

כלומר, הכלל הוא כי על רווח ההון ממכירת מניה בחברה ישראלית יוטל מס בישראל - בין אם המוכר נחשב ל"תושב ישראל" ובין אם הוא בגדר "תושב חוץ" (למשמעות מונחים אלה אחזור בסעיפים 38-39 להלן).

4. ברגיל המוכר יחויב במס על רווח ההון שהפיק בהתאם לשיעורים הקבועים בסעיף 91 לפקודה.

5. חריג לכך מצוי בהוראת סעיף 97(ב3) לפקודה, הקובעת בחלקיה הרלבנטיים:¹

"(ב3) (1) תושב חוץ פטור ממס על רווח הון שהיה לו במכירת נייר ערך של חברה

תושבת ישראל, או במכירת זכות בחבר-בני-אדם תושב חוץ ששיקר נכסיו הם זכויות, במישרין או בעקיפין, בנכסים הנמצאים בישראל, אם התקיימו כל אלה: ...

(2) ...

(3) הוראות סעיף קטן זה יחולו, בשינויים המחויבים, גם על יחיד, שהיה

לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), ובלבד שבמועד רכישתו של נייר הערך היה תושב חוץ, ויחולו לענין רווח ההון הוראות סעיף קטן (ב) כאילו נייר הערך היה נכס שהיה לו מחוץ לישראל לפני היותו לתושב ישראל, כאמור.

(4) ...

6. המחלוקת היא סביב שאלת תחולת סעיף 97(ב3)(3), המותנית בשניים:

ראשית, מוכר המניות צריך להיחשב ל"תושב חוץ" במועד הרכישה.

שנית, המוכר צריך להיחשב ל"תושב חוזר ותיק" במועד המכירה. לפי ההגדרה שבסעיף 14(א) לפקודה בשילוב עם הוראת השעה הרלבנטית, מדובר ב"יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך חמש שנים רצופות לפחות". מעמד זה הוסף לפקודה בתיקון מס' 168, והוא רלבנטי רק ליחיד אשר שב לישראל ביום 1.1.2007 ואילך (ס"ח 2184, התשס"ח, סעיפים 4 ו-15 בעמודים 902 ו-906).

¹ דומה כי המשיב לא עמד על קיום סעיף קטן 97(ב3)(1)(ד) שהיה כלול בנוסח הקודם של ההוראה (שעסקה בניירות ערך שנרכשו בשנים 2005 עד 2008), ולפיו, תושב החוץ היה חייב להגיש הודעה לפקיד השומה על הרכישה ועל פרטיה סמוך למועד הרכישה (ס"ח 2023, התשס"ח, סעיף 25 בעמוד 797).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

7. לשיטת המשיב, המערער אינו מקיים אף לא אחד מהתנאים:

"... על המערער לעבור שתי משוכות כדי ליהנות מההקלה. האחת - עליו להיות 'תושב חוזר ותיק' והשנייה - בשנת 2006 (בשנה שרכש את מניות וויקס.קום) לא להיות תושב ישראל אלא תושב חוץ.

... ככל שהנישום חזר לישראל קודם לשנת 2007 הוא אינו זכאי כלל להטבות של תושב חוזר ותיק שכן, תיקון 168 בו נכללה הגדרת 'תושב חוזר ותיק', חל רק על מי ששב מיום 1.1.07 ואילך, וככל שניירות הערך נרכשו על ידו בהיותו תושב ישראל בשנת 2006 הוא לא זכאי לפטור לפי סעיף 97(ב3)(3).

... המערער הוא תושב ישראל לכל המאוחר משנת 2002, ובוודאי שהוא תושב ישראל בשנת המס 2006, ומשכך הוא אינו 'תושב חוזר ותיק'. בנוסף, בשנת המס 2006, המערער הוא תושב ישראל ומשכך הוא לא זכאי ליהנות מהפטור שבסעיף 97(ב3)(3) לפקודה. " (מתוך סעיפים 36 עד 38 לסיכומי המשיב)

8. לעומתו, טוען המערער, כי חזר לישראל בשנת 2009 ולכן הוא ודאי עומד בתנאי הסעיף.

9. ניתן לחדד, אפוא, ולומר כי נקודת הזמן הקריטית לבחינת זכאות המערער לפטור ממס רווח הון היא שנת המס 2007. אם יימצא כי המערער העביר את מרכז חייו לישראל קודם לכן, כגרסת המשיב, הוא לא יהיה זכאי לפטור הנ"ל.

אפנה עתה לעובדות המקרה תוך תיאור האירועים המרכזיים בחיי המערער על ציר הזמן.

ג. השתלשלות חייו של המערער

10. המערער, מר זאב לדרמן, נולד בארה"ב בשנת 1961, והוא בעל אזרחות אמריקנית ואזרחות ישראלית.

11. בשנת 1973 עלה המערער לישראל יחד עם הוריו ואחיו. המשפחה התגוררה בירושלים, והמערער השתלב במוסדות חינוך דתיים בעיר. בסיום לימודיו התיכוניים, המערער התגייס לצבא.

12. בשנים 1983 עד 1987, המערער למד לימודי תואר ראשון במשפטים באוניברסיטה העברית. לאחר מכן הוא השלים את התמחותו במשפטים, ולמד לימודי תואר שני במשפטים באוניברסיטת בר אילן. המערער קיבל רישיון לעריכת דין, אך לדבריו לא עסק במקצוע.

13. בשנת 1990 המערער התקבל ללימודי תואר שני במנהל עסקים באוניברסיטת סטנפורד שבקליפורניה, ועזב את הארץ. דומה כי שני הצדדים מחשיבים שנה זו כמועד העזיבה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

14. במהלך תקופת לימודיו בסטנפורד המערער הכיר את נגה אשכנזי, אזרחית ישראלית שהתגוררה בארה"ב, ובשנת 1993 השניים נישאו.

15. בשנת 1995 בני הזוג עברו להתגורר בדירה שכורה בסן פרנסיסקו. המערער החל את עבודתו בחברה האמריקאית Oracle והתקדם לעמדות בכירות בארגון, ונגה נרשמה ללימודי תואר באוניברסיטה בעיר.

16. בשנת 1998 השניים רכשו את בניין הדירות הישן שבו גרו בסן פרנסיסקו. הם המשיכו לגור באותה דירה, ושאר הדירות בבניין (ארבע) הושכרו. החל שיפוץ בבניין שנמשך כמה שנים.

17. בין לבין בני הזוג ניסו להקים משפחה ונאלצו לעבור טיפולים רפואיים. משהטיפולים לא הצליחו, נגה החליטה להגיע לישראל כדי לעבור טיפולים נוספים. היא סברה כי הניסיון הרפואי הקיים בתחום זה בארץ עשוי להגדיל את סיכוייה להרות. גם טיפולים אלה כשלו.

18. בשנת 1999 נגה הרתה באופן מפתיע. מטעמי זהירות, היא העדיפה להמשיך להתגורר בבית אמה בירושלים במהלך חודשי ההיריון. במרץ 2000 נולד בישראל בנם הבכור של בני הזוג.

19. באותה תקופה המערער המשיך לעבוד בארה"ב בחברות אמריקאיות.

לקראת סוף שנת 1998, לתקופה קצרה של כמה חודשים, המערער עבד בקליפורניה כמנהל בשירות קבוצת RTS. בשנת 1999 הוא גויס כמנהל בחברת Tradeum אשר החזיקה בחברת פיתוח ישראלית. לאחר מכירתה של Tradeum, קרוב למועד הלידה הראשונה, הוא מונה לתפקיד מנהל בכיר בקבוצה הרוכשת, VerticalNet. המערער סיפר על עבודתו האינטנסיבית ועל המשך נסיעותיו המרובות בפרק זמן זה. הוא נדרש להגיע גם לישראל, אגב איחוד מרכזי הפיתוח בקבוצה (פרוטוקול הדיון, עמוד 81, משורה 33; עמוד 91, משורה 11).

20. בני הזוג העידו כי האירועים המתוארים גרמו להפרדה - פיסית אך גם אישית - ביניהם. נגה הצהירה:

"... בהגיעי לגיל 35 היה לי חשוב מאוד להביא ילד ראשון לעולם... נאלצנו להתחיל בטיפולי פוריות. תחילה, עברתי טיפולי פוריות באוניברסיטת סטנפורד... לאור חוסר ההצלחה החלטתי שכדאי לנסות טיפולי פוריות בישראל... בתקופת עבודתו של זאב ב-Oracle בארה"ב עברתי מספר טיפולי פוריות בישראל גם הם ללא הצלחה. הטיפולים נעשו באופן פרטי, עלו כסף רב שהוחזר לנו רק באופן חלקי על ידי חברת הביטוח האמריקאית ועניין זה יצר בינינו הרבה מאוד מתחים. לאחר מספר רב של ניסיונות לא מוצלחים, נכנסתי להריון בדרך נס בשנת 1999 ומתוך רצון שלא לסכן את ההיריון, רציתי להתגורר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

- בישראל לצד אמי ואחיותיי. בתקופה זו זאב עבד מסביב לשעון בהקמה ובבניה של חברת Tradeum בסן פרנסיסקו וכל אחד ראה את חייו באופן אחר. מתוך הבנה שהחיים בנפרד יואילו לכל אחד מאתנו להגשים את מאווינו, הסכמנו על הפרדה של מרכזי החיים. אני התחלתי להתגורר אצל אמי בירושלים וזאב המשיך להתגורר ולעבוד בארה"ב." (מתוך סעיפים 12 עד 18 לתצהיר נגה)
21. בדצמבר 1999 בני הזוג רכשו דירה "על הנייר" ברחוב אלנבי בתל אביב. נגה העידה כי הנכס נקנה "באופן עקרוני להשקעה, ובהמשך אולי לגור בו" (עמוד 29, שורה 20; להלן: "הדירה המשותפת באלנבי").
22. קיימת אי-בהירות לגבי מקום מגוריה המרכזי של נגה לאחר הלידה. אך נראה כי הקשר בין הזוג באותו זמן היה קרוב.
- המערער הצהיר שנגה שבה לארה"ב עד שנאלצה לחזור לישראל: "נגה הצטרפה אליי לארה"ב ביולי 2000 עד סתיו 2001, בתקופה זו שוב היא עברה טיפולי הפריה, נכנסה להריון מוצלח בפעם השנייה והחליטה לחזור לישראל בשל סיבוכי הריון" (מתוך סעיף 87 לתצהיר; עמוד 100 לפרוטוקול, שורות 31-32).
- נגה סיפרה שלאחר הלידה הראשונה "היינו יחסית הרבה ביחד כי הייתי די הרבה בארצות הברית". היא גם העידה שגרה עם בנה בדירה שכורה ברחוב הירקון בתל אביב, וכשהמערער הגיע ארצה - הוא לן איתם בדירה (עמוד 55, שורות 1-2; עמוד 32, משורה 25; עמוד 46, שורות 15-16).
23. במשך שנת 2001 המערער המשיך את עבודתו מסן פרנסיסקו ועיקר נסיעותיו היו בארה"ב. במחצית השנה רכש מגרש עם תכניות בנייה להשקעה במדינת טקסס. הוא סיפר שביקר באזור אגב נסיעותיו העסקיות והתעניין בו. המגרש נמכר בהמשך ("מכרתי אותו בגלל שראיתי שאני פשוט עמוס בכל הפעילות הנוספת שלי ולכן לא בניתי את הבית הזה"; עמוד 162, שורות 18-19).
24. מתצהיר המערער עולה כי במהלך שנת 2002 חל שינוי מסוים בסוג פעילותו:
- "לאחר עזיבתי את VerticalNet Inc. בחרתי לשמש כחבר במספר דירקטוריונים וכיועץ עסקי על מנת לבחון היכן להמשיך ולרכז את המאמצים בשלב הבא בקריירה שלי... בסופו של דבר, Aduva Inc., חברה אמריקאית שבסיסה בסן פרנסיסקו הייתה לעיסוקי המרכזי." (מתוך סעיף 25)
- המערער גויס, בין היתר, לשמש כדירקטור חיצוני ב-Aduva מטעם חברות שהשקיעו בה. בחלוף הזמן תפקידו הפך משמעותי יותר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

לדבריו, עיסוקו כיועץ או דירקטור הצריך את נוכחותו במשרדי החברות השונות בסן פרנסיסקו, בטקסס ובניו-יורק (עמוד 94, משורה 34).

25. במרץ 2002 נולד לזוג ילד נוסף בישראל.

בהיריון השני ולאחר הלידה, נגה התגוררה (יחד עם ילדיה) בדירה שכורה אחרת, ברחוב דיזינגוף בתל אביב. לדברי נגה, כשהמערער הגיע לישראל - הוא כבר לא גר יחד איתם, ושהה פעמים רבות בבית מלון בעיר. היא הסבירה: "היה לנו מצב מאוד קשה בינינו" (עמוד 33, שורות 9-10; עמוד 44, שורות 19-20; עמוד 46, שורה 9 עד שורה 14).

26. המערער תיאר בתצהירו את שהתרחש בהמשך (סעיף 88):

"באוקטובר 2002 עד יולי 2003, נגה והילדים שבו לארה"ב ושהו איתי באופן רצוף בניסיון לנהל חיי משפחה תקינים אך בשל עבודתי מסביב לשעון בארה"ב כולל נסיעות רבות בתוך ארה"ב נגה הרגישה שהיא אינה רוצה לחיות בארה"ב והחליטה לחזור לישראל ולגדל את הילדים בסביבה תומכת של משפחה וכך הגענו להסדר פרידה."

בתקופה האמורה, נגה לא המשיכה לשכור את הדירה בדיזינגוף (עמוד 36, שורות 7-8).

27. בשובה יחד עם שני הבנים ארצה במחצית שנת 2003, נגה שכרה דירה ברחוב אחד העם בתל אביב, והילדים נרשמו לגנים בסביבה. לדבריה, המערער לא ישן איתם בדירה זו בעת ביקוריו בישראל (עמוד 46, משורה 17).

נגה כתבה בתצהירה: "בשל העובדה שזאב המשיך לנהל את חייו בארה"ב... מרבית מטלות הגידול של ילדינו נעשו על ידי ולצורך כך נעזרתי במשפחתי (אמי ואחיותי) וזאב לא היה מעורב בהן... ההחלטות היום יומיות, לגבי הילדים נעשו על ידי" (סעיף 24).

28. המערער הצהיר ביחס לפרק זמן זה: "אני התחלתי את חיי... מחדש בטקסס" (סעיף 90).

במחצית שנת 2003 הוא רכש בית על החוף בטקסס אשר שימש למגוריו (בנוסף לדירה בסן פרנסיסקו). הבית כלל שתי יחידות דיור צמודות, ובעונה המתאימה הוא נהג להשכיר אחת מהן לתקופות קצרות (עמוד 164, שורות 2-3; עמוד 172, משורה 17).

29. בתקופה זו המערער החל לשמש כמנכ"ל Aduva. הוא הדגיש כי עיסוקו היה כרוך בשעות ארוכות ונסיעות רבות בארה"ב, בייחוד משנת 2004 (עמוד 119, משורה 31). לדבריו, הוא נהג לעבוד ממטה החברה בקליפורניה או מביתו בטקסס. במקביל לכך, הוא המשיך ליעץ לשתי חברות אמריקאיות בניו יורק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

כאן יצוין כי גם Aduva החזיקה בחברת פיתוח ישראלית. המערער הצהיר כי כחלק מתפקידו בחברה האמריקאית, הוא נדרש "להגיע ולשהות בישראל ימים נוספים... במטרה לייצב את החברה הבת". בעדותו הוא הבהיר: "מעולם לא התעסקתי עם החברה הישראלית בשום צורה שהיא של ניהול... או מינוי... התפקיד שלי היה אך ורק באדוובה אינק." (סעיף 94 לתצהיר; עמוד 98, שורה 9 עד שורה 11).

30. הוצהר כי רק בשלהי 2004 הדירה המשותפת באלנבי הייתה מוכנה למגורים, ונגה והילדים עברו להתגורר בה (למרות שלפי הסכם הרכישה מועד המסירה חל בשנת 2000, כפי שמדגיש המשיב). לדירה שתי קומות והמערער, לפי העדויות בתיק זה, לן בקומה נפרדת בבואו לישראל.

31. במהלך 2005 נרכשה דירה נוספת על שמה של נגה באותו בניין מגורים באלנבי. נטען כי דירה זו שימשה לאירוח, והמערער לן בה (ולא בדירה המשותפת) כשהגיע לארץ ("הדירה הנוספת").

32. משנת 2006, לאחר מכירת Aduva, עיסוק המערער התמקד במתן שירותי דירקטור וייעוץ וכן בהשקעה במיזמים שונים. וויקס הייתה החברה הישראלית היחידה מבניהם.

כפי שיפורט בהמשך, המערער שימש, לפי תצהירו, בתפקיד יו"ר פעיל של וויקס ופעל "כזרוע האמריקאית של החברה" (סעיף 48). הוא היה אמון על בניית צוות אמריקאי, וסייע לחברה בשיווק פעילותה בארה"ב ובגיוס משקיעים זרים. פעילותו בוצעה רובה ככולה בארה"ב ונמשכה כשנה. בתמורה להשקעתו הראשונה בוויקס, הוענקו לו המניות מושא הערעור.

33. במהלך שנת 2006 המערער רכש בית מגורים ושני מגרשים להשקעה בטקסס.

בקשר לבית מגוריו החדש, הוא הצהיר: "רכשתי בית [בבראונסוויל] טקסס לצורך מגורים בו התגוררתי בפועל עד מועד החזרה. כמו כן, התגוררתי לסירוגין בדירה בסן פרנסיסקו ששירתה אותי בעת ביקורי העסקיים והחברתיים בסן פרנסיסקו" (סעיף 57).

באותו שלב, לפי המערער, הוא החליט להגביר את פעילותו בתחום הנדליין:

"ב-2006, [2007] היה לי פחות עבודה אופרטיבית... ייעצתי לחברות, עבדתי בדירקטוריונים של חברות רבות, ואז אמרתי 'בוא אני אתחיל לעסוק קצת יותר בנדל"ן בארצות הברית באיזור טקסס', אז קניתי שני מגרשים, וקניתי בית נוסף כי רציתי להפוך את הבית על החוף לבית של הכנסה..." (עמוד 162, משורה 20)

את "הבית על החוף" (שתי יחידות הדיור) הוא השכיר לתקופות קצרות כאמור, ולגבי המגרשים העיד: "חשבתי אולי לבנות שם" (עמוד 163, שורה 29).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

34. המערער גורס כי חזרתו לישראל קרתה בספטמבר 2009. הוא נימק את המהלך:

"החלטתי לחזור לישראל ולרכז שם את חיי ולהשקיע את הוני, התקבלה בין היתר, בשל הרצון לתקן את קשרי עם נגה וילדיי, המשבר הפיננסי שפקד את ארה"ב בכלל ואת טקסס בפרט, ולאור הפסדים נכבדים שספגתי בעקבות המשבר, וכן בשל העובדה שביתי נפגע מההוריקן שפקד את טקסס בשנת 2008." (סעיף 96 לתצהיר)

בתצהירו הוא ציין את צעדיו לקראת שיבתו ארצה והתמורות שחלו מאז. ארחיב על כך בהמשך.

35. לפי דברי המערער, החל משנת 2009 הוא חזר לגור יחד עם נגה וילדיו בדירה המשותפת באלנבי:

"כב' הש' קירש: ... מה היה אחרי 2009?

...

מר לדרמן: ... התחלנו [המערער ונגה] מערכת [יחסים] קצת יותר נחמדה אחד עם השנייה... עדיין תמיד יש את ההבדל הזה ושהיא מאוד רוצה פה ואני בשבילי זה מאמץ מאוד מאוד גדול...
כב' הש' קירש: אתה ממשיך להשתמש בדירה הנוספת...?
מר לדרמן: לא... (עמוד 293, משורה 24)

36. המשיב, לעומת זאת, גורס כי "המערער הוא תושב ישראל לכל המאוחר משנת 2002".

37. להשלמת התיאור העובדתי, יצוין כי המערער דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס בארה"ב. לבקשתו, הונפקו לו על ידי משרד האוצר האמריקאי אישורי תושבות בארה"ב לצורכי מס ביחס לשנים 2006 עד 2008. המערער הצהיר לראשונה על היותו תושב חוזר ותיק בדו"ח לשנת 2009 שהוגש למשיב (אייחד דיון נפרד לנושא הדיווח בארה"ב בהמשך הדברים). כאן המקום להציג את המסגרת המשפטית לדיון בשאלה שבמחלוקת.

ד. בירור תושבות לצורכי מס - המסגרת הנורמטיבית

כללי

38. סעיף 1 לפקודה קובע מי ייחשב "תושב ישראל":

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

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו

המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

- (א) מקום ביתו הקבוע ;
 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו ;
 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע ;
 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ;
 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים ;
 (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר ;
 (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת
 שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים
 או יותר ; ...
 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד
 השומה ; ..."

39. עוד נקבע בסעיף הנ"ל מיהו "תושב חוץ" :

- "תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה :
- (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת
 המס שלאחריה ;
 (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה 'תושב ישראל'
 או 'תושב', בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה
 (א) ;"

ההגדרה חלה "על מי שהיה... לתושב חוזר ותיק" ביום 1.1.2007 ואילך (ראו סעיף 6 לעיל
 והמקור המוזכר שם).

40. ההכרעה בערעור כרוכה אפוא בבירור עוצמת השתייכותו של המערער לישראל בתקופה
 הנדונה. יש לאתר את "נקודת המפנה", שלאחריה מירב זיקותיו נמצאו בישראל. וזאת, תוך
 כדי יישום הקריטריונים המוכרים לקביעת תושבות לצורכי מס. הדברים ידועים היטב ולא
 אחזור עליהם כאן (ראו למשל ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה, ניתן בין
 29.12.2005 ; ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' מיכאל ספיר, ניתן ביום 20.5.2014 ; ע"א
 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, ניתן ביום 22.2.2017).

הפרדה בין מרכזי החיים של משפחה גרעינית

41. בתי המשפט נדרשו לא אחת לבחון את מקום מרכז חייו של אדם על רקע טענה לפיצול
 המשפחה (גיאוגרפי או אישי). אביא מספר דוגמאות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

בעמ"ה (ב"ש) 517/04 צייגר משה נ' פקיד שומה אילת (ניתן ביום 30.3.2005), שאלת מרכז החיים עלתה לצורך בחינת זכאותו של מר צייגר להטבת מס שניתנה לתושבי אילת. בית המשפט הכיר בכך שלמר צייגר ולמשפחתו, שיחסיהם תוארו כ"טובים וחמים", היו שני מרכזי חיים נפרדים - באילת וברעננה. אף שלמונח "תושב אזור אילת" הגדרה שונה בחוק, הנמקת כבוד השופט אלון התבססה גם על מבחני המשנה שבהגדרת תושבות שבפקודה, וכך הוא כתב:

"העולה מפירוט מרכיבי הגדרת 'מקום מרכזי חיו' של אדם שבפקודה הינו, כי מקום מגורי משפחתו ו'מכלול חיו המשפחתיים' מהווים נדבכים חשובים ומרכזיים לצורך קביעה זו - וזאת, כחלק מ'מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים'. אולם, אין 'מקום מגורי המשפחה' המרכיב היחיד שבלעדיו אין, ושבהיעדרו מתאינים כל יתר המרכיבים ש'במכלול'. ככל שמתרבות הזיקות הנוספות - הכלכליות, החברתיות, מקום העיסוק הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים, הפעילות החברתית והארגונית - כך נצבע 'המכלול' יותר ויותר בצבעו של אותו המקום."

ועוד -

"אסתפק בהשערה סטטיסטית כי ברוב רובם של המקרים, מקום מגוריו הקבוע של פלוני הינו גם מקום מגוריה של משפחתו. קיימים מקרים נוספים בהם מתגורר אדם 'מגורי ארעי או מגורים מזדמנים'... לצד מקום מגוריו הקבוע עם משפחתו... אולם, יש ותתקיימנה נסיבות בהן מקום 'מרכז חיו' של פלוני - לאמור, מקום מגורי הקבע שלו, יהיה שונה ממקום מרכז החיים של אשתו וילדיו - וזאת כאשר 'מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים' של אותו פלוני מצביעים על פיצול 'מרכז החיים' ומקום מגורי הקבע בין אותו פלוני לבין בני משפחתו. קביעה שכזו באותם המקרים אינה אמורה לעמוד בסתירה לעובדת היות אותו פלוני ובני משפחתו משפחה אוהבת ומאוחדת." (מתוך סעיפים 3 ו-5 לפסק הדין)

42. דוגמה נוספת היא פסק הדין בעמ"ה (ירושלים) 7038/03 סולר גיורא נ' פקיד שומה ירושלים 3 (ניתן ביום 18.12.2005). על רקע הנסיבות המפורטות שם, בית המשפט פסק כי מרכז חיו של מר גיורא לא נמצא בישראל בשנים הרלבנטיות, על אף שאשתו שהתה "תקופות משמעותיות" בישראל, ילדיו הבוגרים המשיכו לגור בישראל, ובית המגורים בישראל שימש חלק מבני המשפחה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

43. כמו כן בעניין גונן הנ"ל, כבוד השופטת נאור (כתוארה אז) סברה, כי מגורי המשפחה בישראל אינם מעידים בהכרח על מקום מרכז חייו של הנישום, גם כן במקרה בו ילדי המשפחה היו כבר בוגרים יותר מאלה שבהליך הנוכחי:

"לא הייתי זוקפת ל'חובת' המערער את העובדה שילדיו הבגירים שבו ארצה לצורך שירות צבאי. אכן, בעקבות חזרתם ארצה של ילדים בגירים עשויים גם הוריהם לעשות כמותם, אך אין זהות בין מרכז חייהם של ילדים בגירים ומרכז חייהם של ההורים. שונים פני הדברים לגבי בני הזוג שנותרו בקן המשותף גם לאחר שהילדים הבגירים עזבו את הבית וחזרו לישראל. ככלל, ובהתעלם מסיטואציות שאינן נוגעות לענייננו של קרע משפחתי, או כוונה מוכחת של בני הזוג להתגורר במקומות שונים, ניתן ללמוד מהמקום בו נמצא מרכז חייו של אחד מבני הזוג על מרכז חייו של בן הזוג האחר. אין בענייננו לא טענה לקרע משפחתי ולא נתונים על כוונה של המערער ואשתו להתגורר במקומות שונים." (מתוך סעיף 1 לחוות דעתה)

יצוין כי דעתה של השופטת נאור נותרה במיעוט לעניין התוצאה, וקיים גם הבדל בין השופטים במשמעות שניתנה להיבט המשפחתי. עמדת הרוב (מפי כבוד השופטת חיות כתוארה אז) קבעה כי חזרתו של מר גונן לישראל התרחשה בעקבות "נקודת מפנה בחיי המשפחה". זו התבטאה, בין היתר, בגיוס בנו השני לצבא ושובה של אשתו ארצה (סעיף 11 לפסק דינה שאליו הצטרף כבוד הנשיא ברק).

44. גם בעניין אברהם כהן, שנדון מספר שנים מאוחר יותר, הועלתה טענה להפרדה של התא המשפחתי. באותו עניין, נטען כי מרכז חייו של מר כהן נמצא ברומניה, בה הוא חי עם בת זוג מקומית, בעוד שאשתו וילדיו הבגירים מתגוררים בבית המשפחה בישראל. בית המשפט המחוזי (מפי כבוד השופט אטדגי) דחה את גרסת הנישום וקבע כי הוא תושב ישראל. הוטעם, בין היתר:

"... בפרמטרים האישיים והמשפחתיים הכף נוטה במובהק לכיוון ישראל. 'ביתו הקבוע' של המערער נמצא בישראל, כל משפחתו: אשתו, ילדיו, אמו, אחיו ואחותו מתגוררים בישראל. כאמור, המערער לא הוכיח כי ס' הייתה בת זוגו בשנים הרלבנטיות, אך גם אילו הדבר היה מוכח, ספק אם היה בכך בלבד כדי להכריע את הכף לכיוון רומניה. המערער גם פעל באותן שנים כמתנדב במשמר האזרחי (ויש לשבחו על כך). הפרמטרים התעסוקתיים והכלכליים מצביעים על תמונה מאוזנת, עם נטיה מסוימת לכיוון רומניה..." (ע"מ 10-10-36696 כ' נ' מס הכנסה - פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 14.3.2013 - מתוך סעיף 28)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

יצוין כי הנישום הגיש ערעור על פסק הדין לבית המשפט העליון והוא נדחה. אין בפסק הדין שלערעור התייחסות לסוגיה העקרונית בדבר פיצול התא המשפחתי, מעבר לציון הממצא כי הנישום "מתגורר לצד אשתו" בבית שבבעלותו בישראל (ע"א 2704/13 אברהם כהן נ' רשות המיסים - פקיד שומה תל אביב 3, ניתן ביום 28.7.2014).

45. דוגמה אחרונה בהקשר זה היא פסק הדין של בית המשפט העליון בעניין ספיר. באותו מקרה השופטת חיות (שביטאה את עמדת הרוב בעניין גונן) חזרה על כך שמקום מגורי המשפחה הגרעינית הוא "נתון משמעותי" לבירור תושבות פיסקאלית של אדם, אך בו בזמן היא גם הבהירה כי "הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף". בהתאם לכך, פסיקת בית המשפט המחוזי אושרה פה אחד, ונקבע כי העובדה שאשתו וילדותיו הבגירות של מר ספיר התגוררו בישראל, היא לבדה, אינה משנה את המסקנה שמרכז חייו מצוי בסינגפור:

"על פי הנתונים שהוצגו ההיבט המרכזי אשר יש בו ללמד על זיקתו של המשיב [מר ספיר] לישראל בשנים הרלוונטיות מתמקד בעובדה שאשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל. נתון זה, שהינו ככל הנראה הסיבה לביקוריו התכופים של המשיב בישראל, יש לו אכן משמעות רבה משום שבדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת וחיה משפחתו. אך המציאות מלמדת כי יש משפחות אשר בוחרות לחיות אחרת ועל כן אף שמדובר בנתון משמעותי הנושא משקל ממשי לצורך ההכרעה בסוגיית התושבות, הוא לבדו אינו יכול להכריע את הכף. ככל שמדובר בבנותיו הבגירות, אין זה נדיר למצוא מצבים שבהם ההורים או מי מהם מתגוררים בארץ אחת והילדים בארץ אחרת. אשר למערכת היחסים שבין המשיב ואשתו. המשיב העיד כי אשתו לא הסכימה להצטרף אליו ולהעתיק את מגוריה לסינגפור ובחרה להמשיך להתגורר בישראל. עוד העיד המשיב כי כתוצאה מכך ונוכח העובדה כי הוא שוהה בסינגפור מרבית ימות השנה, מנהל שם את עסקיו, מקיים שם חיי חברה פעילים ורואה בה את מרכז חייו, החליטו הוא ואשתו לנהל את חייהם בנפרד. בית המשפט קמא קיבל את עדותו זו של המשיב כעדות המשקפת את מערכת היחסים שבין המשיב לאשתו מאז שנת 2002 ומשכך העובדה כי אשתו ושתי בנותיו הבגירות חיות בישראל אין בה אף היא כדי לשנות מן המסקנה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי."

46. לבסוף יצוין כי בעניין פלוני הנ"ל נדחתה טענת הנישום לפיצול המשפחה למרכזי חייו שונים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

47. לסיכום נקודה זו: לצורך קביעת מקום מרכז חייו של אדם, בתי המשפט מייחסים חשיבות למקום מגורי המשפחה. אך לא מדובר באינדיקציה מכרעת או יחידה. כל מקרה נבחן לפי מכלול נסיבותיו הייחודיות, והראיות שהובאו בקשר לכך.

יכולים להיות גורמים שונים לכך שלמשפחה גרעינית יהיו מרכזי חיים נפרדים. בעניין **ספיר** בית המשפט העליון הכיר **בבחירתם** של בני הזוג "לנהל את חייהם בנפרד", להבדיל ממשבר כלשהו ביחסים ביניהם או אילוצים שנכפו עליהם (שנטענו בעניין **אברהם כהן** ובעניין **גיאורא**, בהתאמה). אפשרות זו הועלתה גם בעניין **גונן** ("כוונה מוכחת של בני הזוג להתגורר במקומות שונים").

אעבור כעת לניתוח העובדות והראיות שהונחו לפניי.

ה. איתור נקודת המפנה במרכז חייו של המערער

48. כאמור, נקודת המוצא לדיון היא שהמערער עזב את ישראל בשנת 1990, ובמשך יותר מעשור הוא ביסס את חייו מחוץ לארץ. כמסופר, מאז מועד העזיבה, המערער למד, השתלב והתקדם בשוק העבודה האמריקאי, רכש קשרים וצבר נכסים. במקביל לכך, הוא נישא והקים בית בסן פרנסיסקו.

49. ייאמר כבר כאן כי מקרה זה הוא "מקרה גבולי", וכפי שיפורט בהמשך, יש אינדיקציות לכאן ולכאן (ובשל כך אף ניסיתי להביא את הצדדים לידי פשרה, אך זאת ללא הצלחה).

לפי גרסת המשיב, משנת 2002 בסיס חיי המערער נמצא בישראל לצד משפחתו. ממנו הוא יצא ואליו חזר מעת לעת. לפי גרסת המערער, מקום מושבו היה ונותר בארה"ב עד ספטמבר 2009. לטענתו, בחירתה של נגה לגור ולגדל את ילדיהם הקטנים בישראל, לא שינתה זאת.

לאחר שקילת השיקולים השונים, כפי שיפורט להלן, הגעתי למסקנה כי הכף נוטה לטובת עמדת המערער.

ימי שהייה בישראל

50. אתחיל בבדיקת מקום הנוכחות של המערער בתקופה הנוגעת לעניין. להלן ריכוז ימי השהות בישראל (לפי ספירת בית המשפט ועל בסיס מרשמי ביקורת הגבולות; נספח כ"ב לתצהיר המערער):

<u>שנת המס</u>	<u>כמות ימים בישראל</u>
2000	111
2001	157
2002	193



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

115	2003
2184	2004
161	2005
154	2006
108	2007
162	2008
254	2009

51. ניתן לראות כי החזקה הראשונה הקבועה בסעיף (א)(2)(א) להגדרת "תושב ישראל" ("אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר") מתקיימת לגבי שנת 2004 (והייתה מתקיימת לגבי שנת 2002 אילו תיקון מס' 132 לפקודה היה מתקבל קודם לכן). החזקה השנייה שבסעיף (א)(2)(ב) ("אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר") מתקיימת לגבי השנים 2003, 2004, 2005 ו-2006 (בשל מניין הימים הגבוה בשנים 2002 ו-2004). בשנים 2007 ו-2008, לעומת זאת, אף לא אחת מהחזקות מתקיימת. אין חולק כי בשנת 2009 המערער היה תושב ישראל.

יש לציין כי המערער הסתייג - בצדק, לדעתי - מהחלת החזקה הראשונה לגבי שנת המס 2002. כמו כן, הוא הסתייג מיישום החזקה השנייה לגבי השנים 2003 ו-2004, וזאת בשל החלת הדין הרטרואקטיבית הכרוכה בכך לגישתו.

כאמור, וכפי שעוד יבואר בהמשך, השתכנעתי כי המערער עמד בנטל הקבוע בסעיף (א)(3) להגדרת תושב ישראל הנ"ל, והצליח לסתור את חזקות התושבות בשנים האמורות.

52. בכל הנוגע לשהות המערער בישראל, לדעתי ניתוח נתוני השהייה הנ"ל פועל לחיזוק עמדתו במחלוקת.

(א) המערער נכח בישראל כ-154 ימים בממוצע במהלך השנים 2002 עד 2008.³ למעט השנים 2002 ו-2004, המערער נמצא במרבית השנה מוחץ לישראל.

לגבי השנתיים האמורות - המערער הסביר כי שהותו הארוכה יחסית (193 ו-184 ימים, בהתאמה) נבעה מטעמים שאינם תלויים רק בו, כגון: לידת בנו השני; מעורבות בהליכי

² לשיטת המשיב, בשנת 2004 המערער שהה בישראל 197 ימים.
³ אם מביאים בחשבון את כלל הנתונים בתיק משנת 2000, שבתחילתה נולד בישראל בנו הבכור של המערער, ועד שנת 2008 - הממוצע יהיה אף נמוך יותר - כ-149 ימים. לגבי שנת 1999 קיימים נתונים חלקיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

- תביעה שהוגשה כנגד הקבלן של הדירה המשותפת באלנבי; טיפול בליקויי הבנייה בדירה זו; וכן תפקידו בחברת Aduva שהצריך את הגעתו לישראל כאמור.
- (ב) במבט כולל על נוכחות המערער בשנים 2000 עד 2009, ניתן לזהות **קפיצה** במספר הימים בשנת 2009, שבה לטענתו הוא חזר לישראל. עד אז, אין מגמה אחידה - כמות הימים גדלה או פחתה לסירוגין.
- (ג) גם ההשוואה בין שתי התקופות - לפני ואחרי שנת 2002 - שאותה כזכור מחשיב המשיב כמועד החזרה לישראל - מעלה קושי מסוים.
- לדוגמה, בשנת 2001, לפני מועד החזרה לשיטת המשיב, המערער שהה 157 ימים בישראל. כלומר, **יותר** מכמות הימים בשנים 2003, 2006 ו-2007, שלגביהן המשיב מבקש לראותו כתושב ישראל. באופן דומה, סך הימים בשנת 2000 עולה במעט על זה שבשנת 2007 (111 ו-108 ימים, בהתאמה).
- (ד) בנוגע לדפוס השהייה - נוכחות המערער בישראל לא הייתה רצופה. בשנים 2002 עד 2008 הוא הגיע לישראל פעמים רבות (בין 7 ל-19 כניסות ומעל 12 בממוצע), ובדרך כלל לפרק זמן לא ארוך במיוחד (כ-12 ימים בממוצע). היו גם שהיות ארוכות יותר שנמשכו מעל 20 ואף 30 ימים, אך מספרן מועט.
- אמת, התדירות המתוארת יכולה להצטייר גם כנסיעות הלוך ושוב מבסיס קבוע לכאורה **בישראל**. אך העדויות בקשר לשגרת חייו של המערער, להסדרי הלינה בישראל, ולהעדר ציוד אישי בדירות המשפחה באלנבי, תומכות דווקא במסקנה כי מדובר **בביקורים** לצרכים מסוימים.
- ובהקשר זה, השתדלותו של המערער להגיע לישראל בזמן החגים ובימי ההולדת של בניו (שחלים בהפרש של שלושה ימים), עשויה גם כן להסביר את ביקוריו התכופים (ראו את עדותו בעניין - עמוד 230, משורה 15).
- כמו כן, אם אשווה שוב לשנת 2001, שלגביה כאמור מעמד המערער כתושב חוץ לא נתקף במפורש, נראה כי **לא** חל שינוי כלשהו בדפוס הנוכחות. בשנה זו, המערער הגיע 11 פעמים לישראל לפרקי זמן של מעל 14 ימים בממוצע, כאשר ארבע משהיותיו נמשכו יותר מ-20 ימים.
- (ה) לכך יש להוסיף את אופי תעסוקתו של המערער בחלק מהתקופה שבה מעמדו שנוי במחלוקת. כמתואר, במשך פרקי זמן ממושכים, המערער שימש בעיקר כדירקטור או יועץ של חברות אמריקאיות (משנת 2002 ועד שמונה למנכ"ל Aduva במהלך 2003; וכן לאחר שסיים את תפקידו שם במהלך שנת 2006 ואילך). בשונה מאדם שנדרש להגיע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

למשרד במקום פיסי מסוים על בסיס יום-יומי, הרי שסוג עיסוק זה הקנה למערער גמישות רבה יותר בבחירת מקום שהותו. אם מסקנתו של המשיב נכונה, היה מצופה לכאורה שלפחות בתקופה הנ"ל מתכונת נוכחותו בישראל תהא שונה - הן מבחינת היקף הזמן הכולל, והן מבחינת רציפות השהייה.

53. בהיבט הכללי יותר, מובן כי המבחן הכמותי איננו חזות הכול. כפי שכתבתי בפסק הדין בעניין אמית:

"אין חולק כי ביישום מבחן מרכז החיים לצורך קביעת התושבות הפיסקאלית אין להעניק חשיבות מופרזת לעניין ימי השהיה בפועל: כידוע, בשנה מסוימת אדם עשוי לשהות כל ימות השנה בישראל מבלי להיות תושב בה ומאידך אדם עשוי להעדר מישראל בכל ימות השנה ועדיין להישאר תושב בה" (ע"מ 13-03-19898 רפי אמית (אמשיקשוילי) נ' פקיד שומה תל אביב 4, ניתן על ידי ביום 15.6.2016 - סעיף 56; ערעור על פסק הדין נדחה בע"א 476/17 אמית אמשיקשוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א 4, ניתן ביום 9.10.2018 - להלן: "אמית בעליון")

וכך חזר והדגיש כבוד השופט דנציגר בעניין פלוני הנ"ל:

"... מרכז הכובד בהגדרת התושבות מונח על פרמטרים איכותיים, כדוגמת מקום ביתו הקבוע של הנישום ובני משפחתו והמקום בו מצויים מירב האינטרסים של הנישום, ולא רק על מדדים טכניים. יודגש שגם חזקות התושבות הכמותיות אינן משנות מאופיו המהותי-הכללי של המבחן. חזקות אלה קובעות אמנם כלל חיתוך מתמטי, אשר מניח כי שהייה לפרקי זמן ארוכים בישראל מעידה באופן חזק על מרכז החיים. ואולם, הן ניתנות לסתירה, ולכן הן אינן מהוות 'כלל הכרעה' הגובר על בחינה מהותית בדבר מירב זיקותיו של הנישום." (מתוך סעיף 12 לפסק דינו)

54. אשר לתיק הנוכחי -

אמנם בשנת 2002 המערער שהה מרבית השנה בישראל, ככל הנראה לראשונה זה שנים אחדות, אך השאלה היא, אם נלווה לכך שינוי ממשי באורחות חייו של המערער המעיד על חזרתו לישראל.

בהחלטות המשיב בהליך השומתי (על שני שלביו) לא נמצא לכך מענה מספק. יש מקום להתעכב על טרוניית המערער בנקודה זו.

55. המערער טוען כי:

"למסקנתו הגיע המשיב בהסתמך על מבחן עזר אחד - מקום ביתו הקבוע וכן על חלק ממבחן עזר שני - מקום המגורים של בני משפחתו (להבדיל ממקום המגורים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

של המערער עצמו - אותו לא ציין המשיב) ... אף שלשיטתו הסממנים הנ"ל מצויים בישראל כבר משנת 1999, הוא קבע שהמערער חזר לישראל רק במועד מאוחר יותר (שנת 2002) ... " (מתוך סעיפים 1.2 ו-1.3 לסיכומים העיקריים)

56. אכן, פרט לקיום חזקת התושבות הכמותית לגישת המשיב, הוא ביסס את השומה בצו על שני פרמטרים איכותיים (בלבד) שהתקיימו להשקפתו "כבר משנת 1999":

"קבעתי כי מועד הגעתך לישראל חל בשנת 2002 ... מאוחר ולאור הסממנים המפורטים להלן מרכז חייך נמצא בישראל החל משנת 2002 ואילך:

2.1 כמות ימי שהייתך בישראל ותדירות הגעתך לישראל בין השנים 2002 ל-2004 ועמידה בחזקה הקבועה בסעיף 1 בהגדרת 'תושב ישראל' ...

2.2 מקום ביתך הקבוע ומקום המגורים הקבוע בישראל של רעייתך וילדייך (שמתחת לגיל 18) כבר משנת 1999. " (נספח א' לתצהיר נציג המשיב)

57. נציג המשיב, המפקח רו"ח אשש, נשאל על שיקוליו בעריכת השומה:

"כב' הש' קירש: אתה כותב 'וזאת, מאוחר ולאור הסממנים המפורטים להלן', כאילו עכשיו יש לנו את רשימת סממנים ... [ש] הביאו אותך למסקנה שמרכז חייך בישראל, 1, 2. עכשיו אחד זה ימי שהיה שזה מבחן נפרד ויש סממן אחד מתוך הרשימה שזה 2 בעצם, בית קבוע ומקום מגורים. ועכשיו יש ג' ד' וה' בחוק [הכוונה למבחני העזר השונים שבהגדרת 'תושב ישראל'], שכאן אתה לא מתייחס לזה. יש לזה סיבה?"

מר אשש: אין סיבה מיוחדת, הסיבה שרשמנו את שתי הטענות שנכתבו פה בצו כי לשיטתנו הטענות האלו הן מספיקות לצורך הוצאת הצו ולצורך ההליך הבא שיגיע וכמובן שאנחנו עומדים מאחורי שאר הטענות אבל בצו כמו שאני מציין זה לא רשום.

כב' הש' קירש: אני חייב לומר שהמילה מספיקות היא מוזרה בהקשר הזה כי יש לנו לפי החוק וגם לפי הפסיקה וגם לפי השכל הישר יש לנו מבחן של מכלול נסיבות וייחוס משקולות לנסיבות השונות שזה עבודה קשה אבל בכל זאת גם פקיד השומה וגם בית המשפט חייבים להתמודד עם הקושי הזה וזה לא מצב של תנאי מספיק, אתה לא יכול מבחינת מכלול הנסיבות למצוא סממן אחד ולעצור ולהגיד הנה הסממן הזה מתקיים אז אני לא צריך להמשיך לבחון את שאר הסממנים, זה מבחן כולל מצרפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

שאתה צריך להסתכל על כל התמונה. אז להגיד שעצרנו בבית קבע ומקום מגורים יחד עם חזקת הימים אז בעצם זה מספיק אז לכן אני לא בוחן מעבר לזה. זה נראה לי לא גישה נכונה.

מר אשש: לא, אנחנו, קודם כל אני מקבל את ההערה ואנחנו בחנו את שאר הסממנים, ייתכן ובהוצאת הצו, הצו שכולל פה 3 דפים, זה מה שנרשם בסופו של דבר. זה לא אומר שלא נבחנו שאר הדברים.

...

כב' הש' קירש: את כל מה שיש בג' ד' ה' [בהגדרת התושבות] התייחסתם בחנתם?

מר אשש: בחנו."

ועוד -

"כב' הש' קירש: ... אם לעניין מקום בית קבע ומקום מגורים יש שינוי ב-99' אז למה המסקנה הזאת לגבי מרכז החיים תקפה רק מ-2002 ואילך? ...

...

מר אשש: בשנת 1999... נרכשה דירה שהמערער חתום עליה. בשנת 2002 התגבשו כל היסודות העובדתיים להניח שהמערער הוא תושב ישראל החל מהשנה הזו.

עו"ד מנטל: איזה יסודות עובדתיים?

מר אשש: לפי המבחנים, חזקת הימים, מבחן מרכז החיים.

עו"ד מנטל: אוקי. אז במילים אחרות, תקן אותי אם אני טועה, אתה אומר שהכף שהכריעה מ-2002 זה בעצם זה שהוא קיים את החזקות הכמותיות?

מר אשש: ... רעייתו הגיעה לכאן בשנת 1999 ונולד למערער ילד בשנת 2000...

...

... ב-2002 נולד למערער ילד שני, ב-2002 המערער נמצא מספר ימים רב בישראל, אוקי? וב-2002 הגענו למסקנה שהוא תושב ישראל.

...

... לא אמרתי שזה הדברים היחידים שנוספו בשנת 2002.

עו"ד מנטל: יש עוד דברים?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

מר אשש: בשנת 2000 המערער... פועל כבר בישראל, יש פה השקעות כלכליות נקרא לזה בישראל, הוא עוסק פה, עובד פה בישראל גם, זה דברים שהתהוו במהלך השנים..."

בנוגע לזיקות הכלכליות הנטענות בישראל, נציג המשיב ציין בהמשך עדותו את פעילות המערער בחברות Tradeum ו-Aduva, את רכישת מניות וויקס והבעלות על הדירה המשותפת באלנבי (עמוד 311, שורה 21 עד עמוד 312, שורה 12; מעמוד 316, שורה 12 ואילך).

58. לעומת זאת, כאשר נציג המשיב התבקש להתייחס לעוצמת האינטרסים הכלכליים של המערער בחו"ל, ניכר שהוא לא היה מודע לכל נכסיו של המערער ("אני מכיר שיש לו נכס בארצות הברית שהוא נמצא שם, לא מכיר נכסים ברבים"), ולא התעמק או ייחס חשיבות לעיסוקיו ולהשקעותיו בשוק האמריקאי (ראו, בין היתר, עמוד 320, שורות 18-19; עמוד 327, משורה 13 עד שורה 18; עמוד 328, שורה 5 עד שורה 8; עמוד 329, משורה 5; עמוד 335, משורה 6; עמוד 344, משורה 3).

59. עוד יצוין כי לפי החומר בתיק, המערער פרש בפני המשיב את עיסוקיו ונכסיו בארה"ב בשתי הזדמנויות ומסר אסמכתאות רבות: במענה לדרישת החומר ולשאלון התשובות מטעם המשיב, ומאוחר יותר במסגרת ההשגה (נספחים ב' ו-ט"ו לתצהיר נציג המשיב; המענה לשאלון התשובות הוגש לתיק על ידי המערער ביום 23.1.2020).

לצד זאת, התייחסות המשיב למקום האינטרסים הכלכליים הופיעה לראשונה בתצהיר מטעמו. גם אז המשיב ציין את ה"זיקות הכלכליות בישראל" בלבד, ולא התמודד (בכתב לפחות) עם הזיקות הקיימות בארה"ב.

60. על רקע כל האמור, אפנה לדון ביתר פירוט במכלול ההיבטים הצריכים לעניין.

התנהלות המשפחה

61. אפתח בטיב מערכת יחסיו של המערער עם נגה. זהו למעשה "סיפור המסגרת" שעליו חלוקים הצדדים, נוכח השפעתו על קביעת התשובות הפיסקאלית.

62. המערער ניסה להציג נתק או ריחוק ביחסיו האישיים עם נגה, על מנת לבסס את הטענה להפרדה בין מרכזי החיים של השניים. הוא אף העיד: "we were estranged... היינו זרים אחד לשני... זה היה ההגדרה המדויקת למעמדנו" (עמוד 227, שורה 13 עד שורה 16).

אולם, לדעת המשיב, "ניסיונו של המערער להחליש את התא המשפחתי, בטענה של פירוד מרעייתו, לא רק שלא הוכח, אלא להיפך" (מתוך סעיף 89 לסיכומיו).

63. אלה הקווים העיקריים להתנהלות המשפחה העולים מהראיות שבתיק:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(א) המערער הצהיר: " ... מרבית מטלות הגידול של ילדיי נעשו על ידי נגה שנעזרה במשפחתה (אמה ואחיותיה) ואני כלל לא הייתי מעורב בהן" (סעיף 92). כמצוין, תיאור דומה מופיע בתצהירה של נגה (ראו סעיף 27 לעיל).

נגה העידה בהקשר זה: "כשהוא [המערער] בא לארץ זה לא שהוא ישב עם הילדים מהבוקר [עד ה]לילה וראה אותם. אני עשיתי את הכל. אתה צריך להבין, שאני הייתי כשהם היו חולים ואני הייתי בפגישות ועד, ואני הייתי בטיולים השנתיים ואני הייתי בזה, ואני ... בישלתי ואני ניקיתי ואני כל הזמן הייתי אתם..." (עמוד 53, משורה 6).

(ב) המערער תמך בנגה ובילדים מבחינה כלכלית באופן מלא (נגה לא השתכרה מעבודה). הוא הפקיד סכומי כסף ששימשו למחייתם בחשבון בנק משותף שנפתח בישראל.

(ג) למערער היה חלק משמעותי בהסדרי המגורים ועסקאות הנדל"ן של המשפחה. המערער שכר שתיים מהדירות בתל אביב (בשנים 2000 ו-2002). הוא קנה יחד עם נגה את הדירה המשותפת באלנבי (בשנת 1999), ומימן את רכישת הדירה הנוספת באותו בניין (2005). כמו כן, המערער לקח על עצמו את הטיפול בליקויי הבנייה בדירה המשותפת באלנבי ובסכסוך המשפטי מול קבלן הדירה (שנמשך בין השנים 2002 עד 2008, לפי הנתען).

בקשר לטיפול בענייני הדירה באלנבי, המערער נשאל והסביר כי הוא לא יכול היה להשאיר לנגה "נכס שהוא צרה": "הרגשתי מחוייבות מוסרית מצפונית ואבהית לדאוג לכל, לכל הצרות של הדירה ברחוב אלנבי" (עמוד 98, משורה 27).

(ד) המערער ונגה שמרו על מסגרת משפחתית מסוימת. זו התבטאה, למשל, בנסיעה למספר חופשות משפחתיות בחוץ לארץ (לרבות נסיעה זוגית אחת), ובהשתדלות המערער להגיע לישראל בחגים ובימי ההולדת של הבנים כאמור.

נגה העידה: " ... לגבי החופשות המשפחתיות ... זאב לא היה הרבה עם הילדים ... זה היה כאילו בשביל הקשר שישאר להם תחושה שיש אבא, אמא. הם לא ראו אותנו כמעט כל השנה. הוא לא היה. הוא פשוט לא היה. אז אם היה לו זמן לקחת איזה חופש אז מה הבעיה לנסוע עם הילדים? אני, מבחינתי הילדים היו הכי חשובים. מה שעשה להם טוב והיה טוב בשבילם היה טוב גם בשבילי. וזהו, ולכן החופשות האלה מדי פעם נעשו כדי לייצר איזה מסגרת שהם לא יצאו לגמרי מטורללים ... שכרנו תמיד חדר אחד במלון ... עם שתי מיטות. אני תמיד ישנתי עם [הבן הגדול]... והוא ישן עם [הבן הקטן]..." (עמוד 59, משורה 15; עמוד 61, משורה 34)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

והמערער מסר: "אנחנו פרודים אבל יש לנו שני ילדים שרצינו שיהיה להם חיים נורמטיביים... היה חשוב לי ש[ה]ילדים שלי לא ייפגעו בגלל מערכת היחסים שלי ושל נגה" (עמוד 271, שורה 32; עמוד 273, שורות 14-15).

עוד סיפר המערער על רצונו לשמר את הקשר בין הוריו לילדיו אגב ציון החגים יחד: "יש לי רקע מסורתי חזק, אפילו דתי אפשר לקרוא לזה... אבי רב... סבי רב שחי כל חייו בארצות הברית. לי יש זיקה לחגים וזיקה להיות עם ההורים שלי בחגים. יש לי חשיבות בכל זאת הילדים האלה הם שלי... ורציתי שההורים שלי ייהנו מיכולת לראות את הילדים שלי וקצת, כי כמו ששמעת מאשתי... שאין לה שום קשר למסורת... אתאיסטית לגמרי שאין לה שום זיקה לדת... ואז אם אני רוצה שלילדים שלי יהיה קצת זיקה לדת אז הייתי צריך לפעול בנושא ואכן באתי לפה כדי להיות עם המשפחה שלי, עם ההורים שלי ולנסות לראות איך אני יכול לקחת פה ושם את הילדים שלי איתי לראות את הסבא וסבתא שלהם" (עמוד 230, משורה 17).

(ה) דומה כי אכן נוצרה בין המערער לנגה מתיחות, לפחות לתקופה מסוימת, אך לא היה נתק מוחלט. בין היתר, השניים המשיכו לשתף פעולה ביניהם במישורים שונים כאמור; מאז קבלת הדירה המשותפת באלנבי, הם שהו באותה דירה או בדירות צמודות; ועוד דוגמאות.

נגה העידה: "לא רצ[תי] להתגרש... אני יודעת שהוא, מבחינתי, אתה יודע, בן אדם הגון. לא, לא ראיתי את הפיתרון בלהתגרש ישר. במיוחד כשיש שני ילדים קטנים שעברתי גיהנום בשביל שיוולדו. אז גירושים זה, תמיד יש זמן להתגרש" (עמוד 39, שורה 28 עד שורה 31).

ובהמשך חקירתה הנגדית, נגה נשאלה וענתה:

"עו"ד פורת: למה היה חשוב לך שאת וזאב [תגוררו] באותו הבניין?
גב' לדרמן: יש ילדים, והרבה יותר קל לפגוש אותם כשהוא לן שם ובית זה לא, בוא נגיד, לא בשביל זה קניתי אותה. זה יצא ככה, זה היה נוח והוא היה שם.

...

ש: ... את סמכת על זאב?

ת: אני סומכת על זאב. " (עמוד 49, שורה 23 עד שורה 29)

(ו) ל"פיצול התא המשפחתי" הנטען על ידי המערער אין ביטוי פורמאלי. המערער ונגה לא התגרשו, ולא הסדירו בכתב את ענייני הממון והרכוש. נגה הבהירה: "הסדר פרידה זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

לא אומר גירושים אין לנו על זה ניירת בגלל שאנחנו סומכים אחד על השני" (עמוד 37, שורות 17-18).

כמו כן, השניים המשיכו להגיש דיווח משותף לרשויות המס בישראל ובארה"ב, ובמצגים נוספים כלפי המשיב שבהם תואר התא המשפחתי (מענה לשאלון תושבות והשגה), לא הוזכר פירוד (אישי) בין בני הזוג, אלא הפרדה גיאוגרפית בלבד.

(ז) חלוקת הרכוש הנטענת מעוררת ספקות גם לגופו של עניין. כך לדוגמה, נדמה שנגה ויתרה על זכויותיה בבניין בסן פרנסיסקו כדי להקל על הביורוקרטיה סביב שיפוצו, ולא מתוך כוונה להפרדה רכושית. כמו כן, היא חתמה על כתב הוויתור כבר באוקטובר 2002, שעה שבני הזוג ניסו לנהל "חיי משפחה תקינים" לטענתם (עמוד 39, משורה 1; נספח כ"ד לתצהיר המערער).

64. ממצאים אלה, לבדם, אינם מחזקים את התזה הכללית של המערער בנוגע ל"הפרדה של מרכזי החיים", אך גם אינם שוללים אותה.

אמנם ניתוק מוחלט בין המערער לנגה עשוי היה לתמוך בגרסתו, אך ההיפך אינו נכון בהכרח. הרי יתכנו נסיבות שבהן בני זוג ינהלו מערכת יחסים טובה "בשלט רחוק", כך שלמרות הקרבה האישית ביניהם, מקום מרכזי חייהם יהיה נפרד (וראו בהקשר זה את נסיבות פסק הדין בעניין צייגר, וכן את פסק הדין בעניין ספיר, שבמסגרתו בית המשפט העליון הכיר בהפרדה בין מרכזי החיים של בני הזוג על בסיס בחירתם - סעיפים 41 ו-45 לעיל).

מקום הבית הקבוע

65. אין בפקודה הגדרה למונח "בית קבוע". בעניין אמית כתבתי בעניין זה, בין היתר:

"דומה כי היסודות הדרושים לכינון בית קבע הם: (א) זמינות המקום לשימוש האדם לפי רצונו ונוחותו; (ב) משך זמן ממשי בו המקום עומד לרשותו של האדם; (ג) מידה מסויימת של שליטה על הנעשה במקום ועל הגישה אליו; (ד) מידה מסויימת של ניצול בפועל של המקום כבית בידי הנישום; (ה) אופי שימוש 'ביתי' במקום, דהיינו ניהול שגרת חיים בו, בנבדל מאופי הלינה בבית מלון למשל." (סעיף 50 לפסק דיני)

66. כידוע, לאדם עשויים להיות מספר בתי קבע במקביל. בעניין פלוני נפסק בהקשר זה:

"הקריטריון המשמעותי להיות הבית 'בית קבע' הוא זמינותו ליחיד - מבחינה משפטית ופיסית - בכל עת... ולדידי קריטריון זה מתקיים ביחס לביתו של המערער בישראל. אמת נכון הדבר כי המערער הוא נישום 'מיוחד' במובן זה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

שייתכן והיו בבעלותו מספר בתים נוספים ברחבי העולם אשר אופיים יכול לקיים בו-זמנית את הקריטריון הנ"ל..." (מתוך סעיף 21 לפסק דינו של השופט דנציגר)

67. ממכלול הראיות עולה כי לרשות המערער עמדו כמה בתי קבע בשנים שבמחלוקת - גם בארה"ב וגם בישראל. אתחיל מדירות המגורים בארה"ב.

בתי הקבע בארה"ב

68. לגרסת המערער בהליך זה בתיו הקבועים נמצאו בקליפורניה ובטקסס, ובהן בלבד. סן פרנסיסקו - משנת 1995 ועד לשנת 2003, הדירה בסן פרנסיסקו הייתה לדברי המערער ביתו הקבוע (היחיד). כמתואר, בחלק מהתקופה הדירה שימשה גם את נגה והילדים: - בשנים 1995 עד 1997 או חודשים ספורים לאחריה - נגה התגוררה בדירה יחד עם המערער;

- מיולי 2000 ועד מאי 2001 - נגה הצטרפה למערער יחד עם בנם הבכור. באותה תקופה (או חלקה) עמדה לרשות המשפחה דירה שכורה בתל אביב (מפלט שע"מ שהציג המשיב הכולל "מידע עבור... נסיעות לחו"ל" עולה כי בפרק זמן זה נגה הגיעה לביקור אחד בישראל למשך 42 ימים - מוצג מש/1; וראו גם סעיף 22 לעיל);

- מאוקטובר 2002 ועד יוני 2003 - נגה חזרה לגור בדירה בסן פרנסיסקו עם שני ילדיה. באותם חודשים לא הייתה למשפחה דירה זמינה בישראל (מש/1; וראו גם סעיף 26 לעיל).

טקסס - בשנים 2003 עד 2009, המערער רכש לו בתי מגורים נוספים בטקסס שהפכו לטענתו למשכנו הקבוע. תחילה הוא התגורר בדירה על החוף (שממנה לדבריו גם עבד לפעמים), ובשנת 2006 עבר לגור בבית באזור אחר והשכיר את דירת החוף בשלמותה (שתי יחידות דיור).

69. המערער העיד כי "**מתוך הזמן בארצות הברית רוב רובו של הזמן... בייחוד בשנים האלה, היה בטקסס**", ולדבריו הדירה בסן פרנסיסקו עמדה לרשותו כשהגיע לאזור למטרת עבודה. הוא השאיר בשני המקומות ביגוד וחפצים אישיים (עמוד 165, שורות 10-11 ועוד).

המערער נשאל מדוע לא צירף לתצהירו אסמכתאות המעידות על מגוריו בפועל בטקסס, כמו למשל תשלומי ארנונה וחשמל (הדוגמאות צוינו על ידי ב"כ המשיב). הוא השיב כי חלק מהחומר הועבר לרשות המסים, והוסיף: "**אני משלם מיסי property tax גבוהים מאוד בטקסס. בטקסס משלמים פי 2 מיסים מבסן פרנסיסקו. אני משלם בסן פרנסיסקו את המיסים שמחייבים. אני משלם חשמל, מים... אני מעיד על כך... בשבועה...**" (עמוד 166, משורה 25).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

יוער כי תשלום חשבונות מהסוגים הנ"ל איננו מוכיח כי המקום צריך להיחשב כ"ביתו הקבוע" של אדם לעניין סעיף 1 לפקודה, וזאת להבדיל מתייעוד לגבי מידת הצריכה.

70. גרסת המערער לגבי הבתים בסן פרנסיסקו ובטקסס נתמכת בעדויות נוספות:

- נגה התייחסה בתצהירה ובעדותה למגוריה בדירה בסן פרנסיסקו - בשנות התשעים וכן בשנת 2002 יחד עם שני הילדים ("את הבית בסן פרנסיסקו אני הכרתי" - עמוד 43, שורות 26-27; עמוד 39, משורה 7 ועוד).

- מר יובל עמיר, חברו של המערער מתקופת התיכון בישראל, סיפר על ביקורו בבית המערער בטקסס: "אני טסתי לטקסס לסייע לזאב לטפל בנזקים שנגרמו לביתו עקב ההוריקן ועזרתי לו לסדר את הנכס כדי להביא למכירתו לקראת חזרתו לישראל בשנת 2009" (מתוך סעיף 26 לתצהיר; עמוד 192, שורה 6 עד שורה 8).

71. לתמיכה בעמדתו, המערער הגיש גם את חוזי הרכישה של הבתים בארה"ב המעידים על בעלותו, והצביע על כתובות המגורים הרשומות במסמכים רשמיים (כמו למשל, בדיווחים לשלטונות המס בארה"ב או על גבי רישיון הנהיגה האמריקאי), בחוזי העסקה, במסמכי בנק ובדפי כרטיסי אשראי.

72. המשיב, מנגד, טוען כי "המערער לא הוכיח מהו בית הקבע שלו כאשר הוא שוהה לצרכי עבודה בחו"ל". להשקפתו, "דווקא קיומם של נכסי נדל"ן רבים בחו"ל תוך שהמערער טוען כי שהה במדינות רבות בעולם ולא שהה במקום אחד, מחזקים את המסקנה כי מדובר בנכסים להשקעה ולא בנכסים שניתן לראות בהם בית קבע" (סעיפים 112 ו-114 לסיכומיו).

73. אינני מסכים עם המשיב בנקודה זו. לדעתי, המערער עמד בנטל להוכיח כי דירות מגוריו בארה"ב היו בגדר בתי קבע.

ראשית ועיקר, הדירה בסן פרנסיסקו והדירה (שהתחלפה) בטקסס עומדות במאפייני בית קבע שמנתי בסעיף 65 לעיל. הדירות היו זמינות למערער - פיסית ומשפטית. גם אם היקף השימוש המדויק בפועל בכל אחת מהדירות אינו ידוע, הן עמדו לרשות המערער במשך תקופה ארוכה ורצופה. כמו כן, עדותו של המערער כי ניהל בהן את שגרת חייו כראות עיניו, והותיר בהן את בגדיו וחפציו האישיים - לא נסתרה על ידי המשיב.

יוער, כי בשלב א' בהליך השומה המשיב עצמו החזיק בעמדה דומה. בשומה לפי מיטב השפיטה שהוצאה למערער נכתב: "הינך מחזיק בבית קבע בשנים המדוברות הן בישראל והן בארה"ב" (סעיף ה', נספח י"ד לנימוקי הערעור).

74. שנית, בקשר למשמעות שיוחסה לשהות המערער "במדינות רבות בעולם" - המערער תיקן את האמור בתצהירו והבהיר כי נסיעותיו מחוץ לארה"ב נעשו בעיקר עד שנת 2000. כלומר,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

לפני מועד החזרה לשיטת המשיב עצמו (בין היתר, עמוד 90, שורות 28-29; עמוד 119, משורה 31).

כמתואר, בחלק מהתקופה הדירה בסן פרנסיסקו שימשה גם למגוריה של נגה. לדוגמה, בשנת 1997 המערער נשלח מטעם Oracle לעבוד באירופה במשך כחצי שנה. הוא סיפר שלן בעיקר בבית מלון בפריז, בזמן שנגה המשיכה לגור בדירה (עמוד 76, משורה 26).

בהמשך לאמור, המערער העיד כי במהלך נסיעותיו העסקיות במשך השנים (בארה"ב או מחוצה לה) נהג ללון ב**בתי מלון**. זאת במובחן מהדירה שעמדה לרשותו בסן פרנסיסקו, ובהמשך - גם בטקסס (עמוד 84, משורה 31; עמוד 116, משורה 20).

הגם ש"המערער לא הציג את פירוט הימים המדויק בהם שהה בארה"ב או בכל מדינה אחרת בה היה נוכח מחוץ לישראל", כטענת המשיב בסעיף 112 לסיכומיו - אין זה העיקר בתיק זה. הובאו נתונים מלאים לגבי ימי השהייה של המערער בישראל (כמפורט בסעיף 50 לעיל).

75. **שלישית**, לגבי נפקות "קיומם של נכסי נדל"ן רבים בחו"ל" - המערער הבחין באופן סדור בין הנכסים ששימשו לצרכים עסקיים לבין נכסים ששימשו למגוריו. הוסבר כי מתוך חמש דירות בבניין בסן פרנסיסקו, דירה אחת עמדה לרשותו, והיתר הושכרו לאחרים. כן הוסבר כי בעקבות רכישת הבית החדש בטקסס, שתי יחידות הדיור על החוף הועמדו להשכרה (סעיף 64 לתצהיר המערער ובעדותו). המשיב לא סתר את הדברים האמורים.

נראה כי גם דיווחי המערער לשלטונות המס בארה"ב כוללים את פרטי הנכסים המסוימים ששימשו להשכרה (ראו כדוגמה את הדיווחים החלקיים שהומצאו לתיק לגבי שנים 2006 ו-2011 - נספח י"ט לתצהיר המערער ונספח י"א לתצהיר נציג המשיב, בהתאמה).

אעבור כעת לשאלת קיומו של בית קבע בישראל.

בית קבע בישראל

76. המערער העיד כי התנהלותו בישראל הייתה אחרת, כאילו היה אורח:

"כב' הש' קירש: היו לך שם [בדירה הנוספת באלנבין] חפצים אישיים?

...

מה היה לך שם?

מר לדרמן: אני לא זוכר. אבל זה... דירה קטנה, 40 מטר בסך הכל. שהיה

סלון, ממש פשוט ומיטה ומטבחון. והייתי בא עם המזוודות

שלי כשהייתי בא בארץ ונוסע משם. אולי הייתי משאיר מספר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

דברים מועטים. אבל רוב חפציי ודברי ומה ששייך לי, היה או בטקסס או בקליפורניה. " (עמוד 151, משורה 26)

ובשיבת ההוכחות שהתקיימה ביום למחרת, המערער חידד והעיד בנקודה זו:

"מר לדרמן: ... אני רוצה להבהיר שהדירה הזאת [הדירה הנוספת] היתה דירת אורחים של נגה, אוקי? ושאני לא הייתי... נגה אירחה אנשים אחרים, בין היתר אימה שבאה מירושלים כדי לעזור לה עם הילדים וגם האבא שלה שהיה בא עם אשתו מצ'ילה לבקר את הנכדים שלו, הם גם היו לנים בדירה הזאת גם כן. ולי עכשיו, אתמול נזכרתי, לא היו לי חפצים בדירה בגלל שכל הזמן זה היה דירת אירוח... הייתי בא עם מזוודה ויוצא עם מזוודה.

...

שיהיה ברור שזה היה דירת אירוח של נגה ואני התארחתי בדירה שלה מתני שהייתי בארץ.

...

עו"ד פורת: אתה טוען שלא היה לך חפצים אישיים בדירה הזו, זה מה שאתה אומר?

...

אתה נמצא פה עשרות ימים בשנה.

מר לדרמן: בוא נבין מה זה הגדרה של חפצים אישיים כדי שאני לא,

עו"ד פורת: בגדים יש לך שם?

מר לדרמן: בגדים לא השארתי שם.

עו"ד פורת: לקחת תמיד?

מר לדרמן: לקחתי את הבגדים שלי תמיד.

...

כב' הש' קירש: ... אתה פה ימים רבים במשך השנה בעונות שונות, קיץ, חורף. ... מה לבשת?

מר לדרמן: את הבגדים שהבאתי במזוודה שלי.

כב' הש' קירש: כן?

מר לדרמן: פחות או יותר כי אתה יודע, לא הייתי פה יותר, אם נסתכל

בימים אנחנו נראה שלא הייתי אף פעם יותר מ-20 ומשהו ימים, אוקי?



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

- כב' הש' קירש : 20 ומשהו ימים זה,
 מר לדרמן : כן, זה מזוודה יפה, מכניס כל מה שאני צריך בעונה שאני צריך
 ללבוש בתקופה ההיא. ... מזוודה לא קטנה כזאת, מזוודה
 גדולה, רגילה, אני מכניס כל מה שאני צריך אפילו לתקופה
 יותר ארוכה.
- כב' הש' קירש : לעומת זאת בקליפורניה ובטקסס ארון בגדים?
 מר לדרמן : כן, בהחלט. בשניהם, וזה הכיף, הכיף לעבור מבית לבית מבלי
 שאתה צריך לשאת הרבה דברים איתך.
- כב' הש' קירש : אז הכיף הזה שיש לך גם בקליפורניה וגם בטקסס לא צריכים
 לסחוב, זה לא היה לך [ב]ישראל?
 מר לדרמן : לא...
 ...
- כב' הש' קירש : ... אני מחדד, מסכם. אתה מעיד בבית משפט שלא החזקת
 חפצים אישיים ממשיים בישראל במשך ... כמעט עשור שנים
 מ-2000 עד 2009?
 מר לדרמן : באופן עקרוני כן. כלומר למיטב זיכרוני. " (עמוד 262, משורה
 21)

77. המשיב טוען בהליך זה כי למערער היה בית קבע בישראל "החל משנות ה-2000 המוקדמות".

המשיב מפנה בעניין זה להצהרה קודמת שמסר לו המערער, וטוען כי על פי הצהרתו שלו: "היה לו גם בית קבע בישראל זמין לשימוש - דירה שכורה או דירה בבעלותו" מהמועד הנ"ל, לכל המאוחר (סעיף 97 לסיכומיו).

המשיב מוסיף וטוען כי: "משפחתו הגרעינית של המערער - רעייתו וילדיו הקטנים - גרו בבית קבע בישראל. ביתו של אדם הוא היכן שגרה משפחתו. משכך ברור הוא כי למערער בית קבע בישראל ממנו הוא ניהל [את] שגרת חייו בתקופות הממושכות בהן שהה בישראל" (סעיף 98 שם).

חלק לא מבוטל מסיכומי המשיב הוקדש לביסוס הטענה כי המערער לא הוכיח שאכן חל עיכוב במועד מסירת הדירה המשותפת באלנבי. ולכן לשיטת המשיב, "מועד קבלת בית הקבע הוא ביום 30.4.2000 [בהתאם למועד המסירה המוסכם בהסכם הרכישה - ה"ק]" (סעיף 106).

78. אכן גרסת המערער בנוגע למקום מגוריו בפועל בישראל אינה סדורה והיא מעוררת קשיים:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

אחד, ביחס לתקופה קודם למסירת הדירה המשותפת בשלהי 2004 (לטענתו) - המערער לא פירט בתצהירו את הסדרי מגוריו, ובסיכומיו מופיעה אמירה סתמית לפיה "טרם המעבר... לדירה המשותפת... המערער לן פעמים רבות בבית מלון או דירות שכורה [כך במקור], ללא חפצים אישיים" (סעיף 6.11(ב)).

נגה העידה כי המערער לא ישן בדירות ששכרה ברחוב דיזינגוף וברחוב אחד העם (משנת 2002), אך גרסתה לא הייתה בהירה:

"ש: ואיפה זאב נמצא כשהוא בישראל?
 ת: זאב בתקופה הזאת כשהוא היה בארץ הוא היה מתגורר הרבה פעמים, לא כל הזמן, אבל בישרוטל תל אביב. וגם היו הרבה בעיות עם הבית באלנבי אז הוא היה על הקו עם אלנבי, כדי לבדוק, לסדר, לראות, יכול להיות שהוא גם ישן שם.

...
 כב' הש' קירש: הוא ישן שם?
 גב' לדרמן: אני לא יודעת, יכול להיות, אני לא,
 כב' הש' קירש: נכנסתם ב-2004?
 גב' לדרמן: כן.
 כב' הש' קירש: אז הוא ישן שם לפני שהיה אישור לאכלוס הדירה?
 גב' לדרמן: לא. לא יודעת. אני חושבת שלפעמים הוא היה נשאר שם עד מאוחר, כן."

(עמוד 44, שורה 18 עד שורה 29; וראו גם - עמוד 46, שורה 9 עד שורה 22)

79. שניים, ביחס לתקופה לאחר קבלת הדירה המשותפת - טענת המערער באשר לאופי הלינה התפתחה לראשונה במסגרת הליך זה. הוסבר כי הדירה המשותפת מורכבת משתי קומות וכי המערער נהג לישון בקומה נפרדת מקומתה של נגה. בהמשך, כאשר נרכשה הדירה הנוספת באותו בניין, הוא נהג לישון שם. אולם, דברים אלה לא נכללו במצגים קודמים של המערער כלפי המשיב. אביא את המצגים השונים בקצרה (לפי סדר כרונולוגי):

(א) בשאלון התושבות שהמערער נדרש למלא בתחילת 2016, הוא נשאל: "ציין היכן התגוררת אתה/או משפחתך בעת ביקורך בישראל ב-5 השנים הקודמות לחזרתך ארצה". ותשובתו הייתה: "ב-5 השנים שקדמו לחזרתי ארצה התגוררתי בעת ביקורי בישראל בדירה בתל אביב ברחוב אלנבי... גם משפחתי התגוררה בדירה זו". הדירה הנוספת הוזכרה פעמיים בהמשך השאלון בהקשר שונה (פירוט הנכסים בישראל), ללא התייחסות למגורי המערער בה (סעיפים 1.א., 6.ג. ו-7.ג.).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ב) בהשגה שהגיש המערער במרץ 2017 נכתב, בין היתר, שיש לו שני בתים קבועים - בארה"ב ובישראל: "לנישום [המערער] הייתה דירה משותפת עם אשתו בה התגורר עם אשתו בעת ביקוריו בארץ החל משנת 2005"; "החל משנת 2005, בעת ביקוריו של הנישום בישראל, הוא לן בבית המשפחה בישראל"; "כיוון והחל משנת 2005 נוהג הנישום בעת ביקוריו בישראל ללון בדירת משפחתו שבתל אביב, ניתן לקבוע, ולו מן הטעם הפשטני, כי לנישום גם בית קבע בישראל"; "מאחר ולנישום היו החל משנת 2005, שתי דירות קבע, הן בישראל והן בארה"ב...". הדירה הנוספת בבניין לא הוזכרה כלל (בעמודים 13, 20, 28 ו-39).

(ג) בהצהרה קודמת של המערער, כנראה מאוגוסט 2017, הוצהר:

"אני הח"מ זאב לדרמן... מצהיר בזה בכתב בתמיכה להליך המתנהל בענייני מול פקיד שומה כדלקמן:

...

4. יחסי עם אשתי עלו על שרטון בשנות ה-90 המאוחרות, בין היתר, עקב חילוקי דעות בענין חוסר הצלחתה של אשתי להרות ועמידתה על כך שנחל בטיפולי פוריות [בישראל]...

...

6. בשנות ה-2000 המוקדמות כתובתה הרשומה של אשתי הייתה בבית אמה בירושלים, שם היא בילתה את מרבית זמנה, בעוד אני, בעת ביקורי בישראל, לנתי פעמים רבות בדירה שכורה.

7. ב-2005 אשתי עברה להתגורר בבית הרשום בבעלותנו המשותפת באלנבי בתל אביב. ומאותה עת, בעת ביקורי בישראל, לנתי שם. (נספח י"ג לתצהיר המשיב)

למעשה, זו העדות הראשונה, בכתב לפחות, לקשיים ביחסים בין המערער ונגה. על פני הדברים, אם המערער כבר ראה לנכון לחשוף פרטים על אודות חייו האישיים, מצופה היה כי בהזדמנות זו, הוא יתאר את סידור הלינה הנפרדת - בדירה המשותפת וכן בדירה הנוספת לאחר רכישתה. כמוסבר, המשיב תומך את טענתו, בין היתר, בדברים הכתובים בהצהרה זו (ראו סעיף 77 לעיל).

80. ואולם, לצד האמור לעיל, טענת המערער בקשר להסדר הלינה הנפרדת מסוף שנת 2004 נתמכה גם בעדויות (בכתב ובעל פה) מפי נגה ומפי מר עמיר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

מר עמיר, לדוגמה, העיד: "הייתי שם [הכוונה לדירה המשותפת באלנבי - ה"ק] שהוא לפעמים היה חוזר לארץ הוא היה גר בחדר, יש שם שתי קומות הוא היה גר בחדר בקומה התחתונה, גם הייתי בא לבקר אותו שם". ובהמשך -

"עו"ד פורת: ... מאיפה אתה יודע שזאב היה בדירה הנוספת? ... מאיפה אתה

יודע שהוא לא לן בבתי מלון באותה התקופה?

מר עמיר: כי הייתי מבקר אותו שם.

עו"ד פורת: איזה חפצים אישיים היו לו בדירה שם?

מר עמיר: היה לו תיק שהוא היה בא איתו.

עו"ד פורת: ... היה לו ריהוט בדירה? היתה מרוהטת?

מר עמיר: לא. לא היה לו ריהוט.

עו"ד פורת: רק עם תיק? לא היה לו שם, מיטה היתה שם? מקרר היה שם?

מר עמיר: זאב הוא אחד מאז שאני זוכר אותו שהוא גמר ללמוד ונסע ועבד,

הוא אחד שעל המזוודות כל הזמן. זה מה שאני זוכר את זאב, אפילו

לא מזוודות, תיק. הוא כל הזמן בנסיעות. אין לו איזה base שאני

יכול להצביע עליו עם ציוד אישי שהוא מחובר אליו."

(עמוד 193, משורה 10; עמוד 195, משורה 31)

81. אפילו אם אניח לטובת המערער כי גרסתו העכשווית בקשר להסדרי המגורים מדויקת יותר, אין בכך כדי לשנות את מסקנתי כי היה לו בית קבוע גם בישראל.

82. שאלת קיומו של בית קבע צריכה להיבחן בעיקר על פי פרמטרים אובייקטיביים. כאמור, בעניין פלוני נקבע במפורש כי: "הקריטריון המשמעותי להיות הבית 'בית קבע' הוא זמינותו ליחיד - מבחינה משפטית ופיסית - בכל עת".

83. לדעתי, יישום הקריטריונים לכינון בית קבע המופיעים בסעיף 65 לעיל, מוביל למסקנה כי מסוף שנת 2005 לכל המאוחר, ועם קבלת הדירה הנוספת, עמד לרשות המערער בית קבע גם בישראל. וזאת גם אם תחושתו הסובייקטיבית, אותה הוא מדגיש בטיעוניו, הייתה שונה.

לגבי הדירה הנוספת - גם אם הדירה שימשה בני משפחה אחרים מעת לעת, ניתן להבין כי המקום היה זמין לשימושו הבלעדי כשחפץ בכך. הדירה הושכרה לצדדים שלישיים רק בשנת 2009, לאחר שהמערער שב להתגורר, לפי הטענה, בדירה המשותפת בחיק המשפחה. כמו כן, בהתחשב בנתוני השהייה של המערער בישראל בשנים 2006 עד 2008, עולה כי לפי גרסתו שלו הוא השתמש בפועל בדירה בין שלושה לחמישה חודשים במצטבר בשנה. אשר לגישה ולשליטה בנכס - למערער היה מפתח לדירה וניתן להבין כי התנהל בה כבשלו, ללא כל התערבות. אף אם המערער לא השאיר אחריו מיטלטלין אישיים בדירה, הוא בוודאי לא היה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

דומה לאורח מזדמן במובן המקובל (וראו את עדויותיהם של נגה ושל המערער בנקודה זו - עמוד 50, משורה 2; עמוד 52, משורה 7; עמוד 265, שורה 17; עמוד 293, משורה 31).
לדעתי מסקנה דומה מתבקשת גם בקשר לדירה המשותפת, שהייתה אף בבעלות משותפת של בני הזוג.

84. ניתן לסכם ולומר כי חרף הרגשתו האישית של המערער, משנת 2005 היו לו מספר בתיים שניתן להחשיבם כבית קבע - בארה"ב אך גם בישראל. על כן מדד זה, כשלעצמו, אינו מסייע להכרעת שאלת מועד חידוש התושבות בישראל.

מקום המגורים

85. להבדיל מיתר מבחני המשנה שבהגדרת תושבות, המתמקדים בנישום עצמו, מבחן מקום המגורים בפועל מתייחס גם לבני המשפחה.

86. כמתואר, נגה ושני הבנים התגוררו בישראל ברציפות ממחצית שנת 2003. גם הוריו של המערער ושני אחיו התגוררו במשך השנים בישראל (עמוד 266, משורה 3).

87. השתקעותם של נגה והבנים בישראל חיזקה את קשרי המערער לישראל כמפורט לעיל, והגבירה את רמת נוכחותו כאן. טענת המערער כי ביקר בארץ "בעיקר בשל צורך עסקי" התבררה כלא מדויקת (סעיף 92 לתצהירו):

(א) המערער הודה כי הגיע לישראל כדי לבלות את החגים עם הוריו וילדיו, וכן לציין את ימי ההולדת של הבנים.

(ב) לפי חישובי המערער עצמו, הטיפול בענייני דירת המגורים של המשפחה (הדירה בבעלות משותפת באלנבי) הצריך את שהותו בישראל לפרקי זמן לא קצרים (במצטבר): בשנת 2002 - 33 ימים לפחות; בשנת 2004 - 51 ימים; בשנת 2005 - 28 ימים; בשנת 2006 - 26 ימים; בשנת 2008 - 85 (!) ימים (סעיף 9 לסוכומי התשובה).

(ג) ניתן להבין כי ככלל ביקוריו של המערער בישראל בשנים 2007 ו-2008 (108 ו-162 ימים, בהתאמה) לא נבעו מסיבות עסקיות. המערער העיד כי שהיותו בישראל לצורכי עבודה היו במסגרת שליחותו מטעם החברות Tradeum ו-Aduva עד וכולל שנת 2006. לדבריו, עבודתו בוויקס נעשתה רובה ככולה מארה"ב.

יוער כי גם בהשגה שהוגשה למשיב צוינו דברים דומים בנוגע למטרת הביקורים בשנים אלו, ואף קודם לכן. לפי הכתוב שם, "בת זוגתו של הנישום [נגה] וילדיהם הקטנים מתגוררים [בישראל החל משנת 2005... הביקורים של הנישום] [המערער] נועדו אך ורק כדי לקיים את קשריו עם משפחתו" (בעמודים 20 ו-21).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

88. מנגד, יש להתחשב ב"מקום המגורים שלו" ולא רק "של בני משפחתו".

המערער חזר והעיד על העדפתו לחיות בארה"ב. כמסופר, למערער היו דירות מגורים בסן פרנסיסקו ובטקסס, בהן התגורר בפועל עד שנת 2009.

לדברי המערער, ההחלטה להעתיק את מקום המגורים של המשפחה לישראל הייתה של נגה, והוא כיבד את בחירתה:

"... היה לנו מערכת [יחסים] מאוד יפה עד שהתחתנו. התחתנו והמשכנו להתקדם עד שהגענו למשבר הזה שאני רציתי לחיות בארצות הברית והיא רצתה לחיות בישראל. ניסינו, נפרדנו... ניסינו עוד פעם שהיא תחזור לפחות לבקשתי... ואז היא החליטה לחזור [ל]ישראל פלוס הלידה של הילד השני... הנסיעה לארצות הברית לא עזר[ה] ואז היא החליטה לחזור לישראל ובגלל שהיא כבר [עם] 2 ילדים שלי, ילדים שהיה לנו מאוד קשה להביא אותם לעולם... היא שמה לעצמה להיות אמא של ילדים שקיוויתי שיגדלו תחתיה בצורה שהיא רוצה לגדל אותם במו עיניה בישראל..." (עמוד 228, משורה 5; וראו גם - עמוד 100, משורה 33)

ובאופן דומה נגה העידה: "זאב לא רצה לחיות בארץ... ואני כבר הבנתי שאני לא הולכת לחיות בארצות הברית כי לא, לא טוב לי. פשוט לא טוב לי" (עמוד 39, משורה 20).

89. בשקילת מקום מרכז החיים של המערער, ראוי להבדיל בין זיקות שנוצרו כתוצאה מבחירתו שלו, לבין כאלו שאינן תלויות רק בו. הבחנה זו מצדיקה לדעתי לייחס משקל לא גבוה למגורי המשפחה בישראל ברציפות משנת 2003, ובפרט בשים לב לכך שילדיו של המערער היו צעירים מאוד.

והשוו בהקשר זה לדברי כבוד השופט אלטוביה במקרה של ספיר (עמ"ה (ת"א) 1072/07 מיכאל ספיר נ' פקיד שומה כפר-סבא, ניתן ביום 21.5.2013):

"... רוב זיקות התושבות התלויות במערער מצויות בסינגפור ואילו זיקות התושבות שאינן תלויות בו בלבד כגון מקום מגורי אשתו ובנותיו, הרכבים שבשימוש המשפחה, הדירות שבבעלות משותפת למערער ולאשתו, חשבון הבנק המשמש את אשתו ובו מתקבלת גמלתו מהצבא, מצויות בישראל... למרות החלטתה של אשתו לקבוע את מרכז חייה בישראל, בחר המערער לקבוע את מרכז חייו בסינגפור ואף פעל להגשמת בחירתו זו במשך תקופה ארוכה מאד..." (מתוך סעיף 3)

מקום העיסוק הרגיל

90. המשיב בחר להתעלם מחלק נכבד מעיסוקי המערער במהלך התקופה הנדונה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

במהלך ישיבת ההוכחות ב"כ המשיב אישר למעשה כי פרט לחברת וויקס, המערער לא הועסק באף חברה ישראלית בשנים הרלבנטיות (עמוד 336, שורה 4 עד שורה 7).

91. מהעדויות שנשמעו מתקבל הרושם כי המערער אכן השקיע לאורך השנים את עיקר מרצו וזמנו בבנייה ובפיתוח של עיסוקיו **מחוץ לישראל**. ניכר כי רצונו של המערער להמשיך ולממש את מפעל חייו היה אחד הגורמים למרחק הגיאוגרפי מבני המשפחה.

92. פעילותו העסקית פורטה בהרחבה במסגרת תצהירו ובחקירתו הנגדית וגובתה באסמכתאות שונות, כמו למשל מסמכי העסקה ודיווחים לשלטונות המס בארה"ב.

93. על פי חומר הראיות, אלה מקומות העסקתו העיקריים של המערער בשנים הרלבנטיות:

<u>תקופה</u>	<u>החברה המעסיקה</u>	<u>מקום מטה החברה</u>
1998-1995	Oracle	קליפורניה
1998	RTS	מסצ'וסטס
2000-1999	Tradeum	קליפורניה
2002-2000	VerticalNet	קליפורניה
2006-2002	Aduva	קליפורניה

נוסף על כך, המערער מנה בתצהירו שמונה תאגידי נוספים שבהם הועסק בארה"ב במהלך השנים הנ"ל כיועץ או כדירקטור, או שבהם הוא כיהן כדירקטור חיצוני (סעיף 59 לתצהיר).

94. לדעתי, במקרה זה יש לייחס משקל ממשי למקום עיסוקו של המערער.

ראשית, המערער העיד על עצמו כי הקריירה הייתה ראשונה בסדר עדיפויותיו:

"ש: **למה צריך, למה אתה, אתה איש כל כך בכיר, למה אתה צריך להיות כל**

כך הרבה בנסיעות עסקיות?

...

יש לך משפחה וילדים.

ת: **היא הנותנת כמו שאומרים.**

ש: **מה זאת אומרת?**

ת: **כדי להיות איש בכיר ומוערך ומוצלח צריך להראות דוגמה אישית. אי**

אפשר לשלוח חיילים לעשות את העבודה של הבכיר, וזה הפילוסופיה

הניהולית שלי.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

... אני כמו שאמרתי קודם, המטרה שלי הייתה להשלים את השנים שהחסרתי בעולם העסקי ושמתי לעצמי את זה כערך העליון, הפריוריטי העליון שלי זה ההתקדמות שלי בקריירה. " (עמוד 83, משורה 21)

אף שהדברים נאמרו בקשר לתחילת שנות האלפיים (2000-2002), מעדות המערער משתמע כי סדר העדפותיו השתנה רק לקראת מועד החזרה הנטען (שנת 2009): "הגעתי למסקנה שאולי אני צריך לשנות את ה-attitude שלי לגבי החיים ולשים את הבנים שלי קודם ולא את הקריירה והעבודות שלי..." (עמוד 273, שורות 1-2).

95. **שנית**, וכפי שכבר נאמר, למערער לא הייתה מחויבות קבועה ורצופה לעבוד במקום פיסי מסוים. לאורך השנים עיסוקו היומיומי השתנה - הן מבחינת הישות המעסיקה והן מבחינת טיב והיקף העבודה. כך שהימצאות המערער מחוץ לישראל לטובת עבודתו נבעה במידה רבה מבחירה ולא מאילוץ.

דוגמה אחת לכך היא במהלך שנת 2006 כשהמערער סיים את עבודתו ב-Aduva והתפנה לו יותר זמן ("פחות עבודה אופרטיבית" במילותיו). כמתואר, המערער החליט להרחיב את פעילותו בתחום הנדל"ן בטקסס, ולא ניסה לנתב את מקום הפעילות לישראל (לצד או במקום עיסוקו כדירקטור ויועץ של חברות אמריקאיות). בהקשר זה יוזכר כי בשנים 2006 עד 2008 המערער בילה את רוב ימות השנה מחוץ לישראל (לפי ספירת בית המשפט, ימי שהייתו מחוץ לישראל מסתכמים ל-211, 257 ו-203 ימים, בהתאמה).

96. האם גיוסו של המערער לחברה הישראלית וויקס משנה את המסקנה כי מקום פעילותו היה מחוץ לישראל? לטעמי, לנוכח הנסיבות שיובאו להלן, התשובה לכך היא שלילית.

(א) המערער העיד כי הקשר הראשוני עם וויקס לא נוצר ביוזמתו. מייסדי החברה התרשמו מפועלו בחברה האמריקאית Tradeum ופנו אליו.

(ב) אשר להיקף התפקיד - המערער סיפר שהעדיף להגביל את מעורבותו בחברה:

"הם רצו מייד שאני אהפוך להיות המנכ"ל של החברה, אני אמרתי אני לא רוצה להיות המנכ"ל של החברה... אבל אני אשמח לעזור להם להקים את החברה... אחרי חווית אדובה וטרדיום אני כבר הייתי עייף מאוד מלהיות מנכ"ל ורציתי לשנות את ההתעסקות שלי יותר מנטור, יותר מוביל כמו שאני אומר, לקחת את השערות הלבנות שלי ואת הצלקות שיש לי על הגב ולהעביר לאחרים את הידע והניסיון שהיו לי ו[אחד ממייסדי וויקס]... היה הראשון בשורה ארוכה של יזמים שזכה, בתשומת לב וברצון שלי לשתף פעולה." (עמוד 143, שורות 31-32; עמוד 145, שורה 6 עד שורה 11)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

וכך תוארה, בין היתר, העסקתו של המערער ותפקידו בוויקס במסגרת טיוטת מכתב ההבנות שהוכנה על ידי החברה באוקטובר 2006 (נספח י"ב לתצהיר המערער):

" ...

2. To prepare a Consulting Agreement, the major terms thereof are as follows:
 - a. The term of the agreement is for one year.
 - b. On a one day per week basis, you will assist... the Company in the fund raising efforts, business development and strategy and the overall development of the company.
 - c. You will act as the chairman of the Board. ...
 - d. ...
3. To insert into the Consulting Agreement... forward looking statements the long term purpose of the relationship is that you will act as the CEO of the Company, at the request of the Company and Founders..."

(ג) לגבי המיקום הפיסי שממנו התבצעה העבודה - המערער נשאל וענה:

"כב' הש' קירש: אחרי המפגש הראשוני [עם המייסדים] ברחוב ביאליק [בתל אביב] ... אתה פעלת במסגרת וויקס גם בישראל,

מר לדרמן: לא, בכלל לא.

כב' הש' קירש: בהמשך ב-2007?

מר לדרמן: היו אולי כמה מפגשים... בישראל, אבל אפילו ב-2006

כשהמשכנו לנהל את המשא ומתן שלי לגבי ההשקעה, לגבי

ההתקשרות שלי, הכל נעשה, אני הייתי בארצות הברית.

כב' הש' קירש: אבל אחרי שנכנסת?

מר לדרמן: ... עיקר העבודה היה בארצות הברית. ... היו מספר מפגשים

בארץ בגלל שהיזמים ישראלים. " (עמוד 149, משורה 19)

מעבר לכך, משתמע מעדותו כי נוכחותו הפיסית בקליפורניה הייתה נחוצה למילוי התפקיד. כך למשל כתב בתצהירו: "בתקופה זו התגוררתי בטקסס וטסתי לקליפורניה כדי לעסוק בבניית צוות אמריקאי המורכב ממנהלים בכירים וכדי להיפגש עם קרנות" (סעיף 49).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ד) דומה כי הקשרים המקצועיים והעסקיים שהמערער יצר מחוץ לישראל והניסיון שצבר שם עמדו בבסיס עשייתו בוויקס, והדבר אף משתקף בתוכן טיוטת מכתב ההבנות הנ"ל. המערער העיד: "ניסיתי לגשר... בין התרבות העסקית הישראלית לבין התרבות העסקית האמריקאית כדי לקדם את החברה לעולם של אמריקה, לא לעולם של ישראל". את המנהלים האמריקאים שגייס ואת המשקיעים הזרים הוא הכיר לדבריו מסטנפורד ומתפקידו הקודמים (עמוד 150, משורה 5; סעיפים 50 עד 52 לתצהירו).

(ה) במבט על שאר עיסוקיו של המערער, נראה כי פועלו בוויקס לא תפס מקום מרכזי במיוחד, לא מבחינת סכום השקעתו הכספית בחברה (המסתכם ל-35 אלף דולר); לא מבחינת משך עיסוקו הכולל (כשנה בלבד); ועל פי טיוטת ההבנות, גם לא מבחינת היקף העבודה בשוטף (יום בשבוע). גם מעדות המערער עולה כי עבודתו בוויקס השתלבה בשאר עיסוקיו באותה תקופה: "באתי לעבוד בסן פרנסיסקו והייתי חוזר הביתה לטקסס... היו לי מספר ל[א] מועט של עבודות בקליפורניה. וויקס ועוד מספר חברות... ועוד בית דירות שזה היה מקור ההכנסה העיקרי השוטף שלי" (עמוד 146, משורה 26).

97. אשר לחברות הבנות הישראליות של Tradeum ו-Aduva - המערער העיד כי פועלו במרכזי הפיתוח הישראליים נעשה כחלק מתפקידו הניהולי בחברות האם ולצורך השלמת משימות נקודתיות בשמן (עמוד 81, משורה 19; עמוד 97, משורה 32; עמוד 269, משורה 1). המשיב לא חלק על עדות המערער בנושא זה, אך הוא נותר בעמדתו כי פעילות זו מעידה על זיקה כלכלית, אפילו "משמעותית", לישראל (סעיף 123 לסיכומיו). אין בסיס מוצק בחומר הראיות למסקנת המשיב.

98. לסיכום, העובדה כי לאורך השנים המערער ניהל את חייו סביב עיסוקיו המקצועיים, ואלה נמצאו מחוץ לישראל, צריכה לקבל משקל משמעותי בבחינת מלוא הנסיבות.

מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים

99. קריטריון זה נועד לברר היכן מצוי עיקר רכושו של הנישום (כגון נכסי נדל"ן, השקעות, חסכונות, חשבונות בנק, כלי רכב ועוד). בספרם מיסוי בינלאומי, המחברים דורון לוי ואיתן אסנפי מסבירים:

"בניגוד לסממן שהדגיש את מקום עיסוקו או העסקתו הקבוע של הנישום, פונה סממן זה אל האינטרסים הכלכליים של הנישום; הוא מבקש לבחון את מקומם של האינטרסים הפעילים והמהותיים שלו. להכנסה שולית או לפיקדון בלתי פעיל, למשל, לא ייחס משקל רב במבחן זה... האינטרסים הכלכליים הפעילים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

והמהותיים של הנישום עשויים להיות מצויים היכן שמצויים מקורות ההכנסה המהותיים שלו. ייתכן שאינטרסים אלה עשויים להימצא דווקא במקום שבו הוא מבצע את פעילויותיו הכלכליות המהותיות (השקעות שונות למשל), גם אם אין הן מניבות את מרב הכנסתו השוטפת לעת הנבחנת. " (עמוד 91, ס' 2.21-2.22, 2008).

100. כלומר, מעבר להשוואה בין היקף ושווי הנכסים של הנישום בישראל לעומת של אלה הקיימים מחוץ לישראל, יש לתת את הדעת גם לטיבם של הנכסים. עמדתי על כך גם בעניין אמית:

"ברי כי החזקת פקדונות או השקעות אחרות בישראל איננה מובילה בהכרח למסקנה כי בעל ההון הוא תושב ישראל (וגישה אחרת עלולה 'לצנן' את נכונותם של תושבי חוץ להחזיק פקדונות או השקעות בישראל). כמו כן, עלינו לבחון, בין השאר, את 'האינטרסים הכלכליים הפעילים' של הנישום, וניתן לגרוס כי הפקדות בישראל אינן מהוות אינטרס כלכלי 'פעיל' בהקשר זה. " (מתוך סעיף 65)

101. לטעמי, גם בהיבט זה עמדת המערער היא עדיפה.

נראה כי המשיב ער לכך ולכן כתב בסיכומיו, בין השאר: "יתכן שלמערער יש מאזן נכסים רב יותר בחו"ל או מאזן זיקות כלכליות רבות יותר בחו"ל מאשר בישראל, אך אין הדבר יכול לסייע למערער, בפרט כאשר יש לו זיקות משמעותיות גם בישראל" (מתוך סעיף 116).

102. המערער פירט את הנכסים שצבר מחוץ לישראל במשך כעשרים שנים:

(א) נדל"ן להשכרה בסן פרנסיסקו - כמתואר, המערער היה בעליו של בניין דירות בסן פרנסיסקו. רכישת הבניין מומנה בעזרת הלוואה מבנק אמריקאי (נספח ל"א לתצהיר המערער). לאחר הרכישה, בוצע בבניין שיפוץ במשך מספר שנים (עמוד 100, משורה 21). הבניין כלל חמש דירות, כאשר אחת שימשה למגורי המערער והיתר הושכרו לטווח ארוך. המערער הצהיר כי היה מעורב באופן אישי בהשכרה ובעבודות התחזוקה. הכנסות השכירות היוו עבורו מקור הכנסה שוטף, לפחות משנת 2005 (סעיף 56; עמוד 161, שורות 31-32).

(ב) נכסי נדל"ן בטקסס - נכון לשנת 2008 המערער החזיק בנכסים הבאים: (1) דירת חוף שכללה שתי יחידות שהושכרו לפרקי זמן קצרים. הוצאה כי הטיפול בכל ענייני ההשכרה נעשה על ידי המערער באופן אישי. הרכישה נעשתה בעזרת נטילת הלוואה מהבנק (נספח ל"ב לתצהיר המערער); (2) בית מגורים ששימש את המערער; (3) שני מגרשים להשקעה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ג) השקעות והחזקות בתאגידים ובמיזמים אמריקאים - לפי החומר בתיק, נוסף לפעילות המערער בתאגידים אמריקאים כאמור בסעיף 93 לעיל, הוא גם השקיע בחלק מהם (לדוגמה ב- Tradeum וב-Aduva), וקיבל מרוב רובם של התאגידים זכויות במסגרת תפקידו. בהליך השומה המערער מסר מידע מפורט לגבי המניות והאופציות שבהן החזיק בשנים 1993 עד 2007. על פי הכתוב, הדברים נתמכו במסמכים שונים (סעיף 8 למענה לשאלון תושבות; סעיפים 5, 6, 8 ו-10 למענה לדרישת חומר).

כמו כן, בשנים 2006-2007 המערער השקיע בשלושה מיזמים נוספים, שלהם גם סייע לדבריו. במסגרת ערעור זה, נמסרו פרטים ותיעוד לגבי השקעות שבוצעו בהיקף של יותר ממיליון דולר. לפי המערער, מרבית הכסף ירד לטמיון (סעיפים 44-45 ו-55 לתצהיר המערער והנספחים המצוינים שם).

יצוין כי אין בתיק בית המשפט נתונים סדורים ומלאים לגבי שווי והיקף השקעותיו והחזקותיו של המערער על פני השנים. מתשובותיו לשאלון התושבות עולה כי חלק מהזכויות נמכרו על ידיו, ברווח או בהפסד, בשנים 2004 עד 2008, דהיינו, לאחר החזרה לישראל לשיטת המשיב. עוד נכתב שם כי: "**כל מכירות ומימושים אלו דווחו לרשויות המס בארה"ב במסגרת דוחות המס שהגשתי. כמו כן, בגין מכירות אלו שילמתי מס בארה"ב**" (סעיף 8.ג).

(ד) חשבונות בנק פעילים, חסכונות וקרן פנסיה - המערער החזיק בששה חשבונות בנק לכל הפחות, בנוסף לשני חשבונות חסכון ולקרן פנסיה (מסוג 401k) מתקופת עבודתו ב-Oracle.

קיים בתיק תיעוד בדבר קיומם של אלה, אם כי חסרים נתונים לגבי היתרות והיקף הפעילות בתקופה הרלבנטית (סעיף 67 לתצהיר המערער והנספחים המצוינים שם).

(ה) כלי רכב - המערער החזיק ברכב בטקסס. בשנים קודמות, כשהתגורר יחד עם נגה בסן פרנסיסקו, היו בבעלותו רכב ואופנוע (עדות המערער - עמוד 256, משורה 20; וכן עדותו של מר עמיר - עמוד 198, משורה 7).

103. לדעתי, וכפי שאראה מיד, נכסיו של המערער מחוץ לישראל נבדלים מנכסיו בישראל - לא רק בהיקפם, כמשתמע מטיעוני המשיב, אלא גם באופיים. פרט למניות וויקס, שאר הרכוש בישראל היה פרטי-משפחתי.

104. אלה נכסי המערער **בישראל** בשנים שבמחלוקת (על פי סדר ההתרחשות):

(א) דירה בבעלות משותפת באלנבי - כמסופר, לפי העדויות, הדירה נקנתה למטרת השקעה בתום שנת 1999. אך הנסיבות השתנו, והדירה שימשה למגורי המשפחה כשהפכה ראויה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

לשימוש בשלהי 2004 לפי הטענה. במשך "תקופת ההמתנה" לא נקנתה דירה אחרת - נגה והילדים גרו בשכירות, והמערער ישן בבית מלון (לפחות בחלק מהזמן).

לפי המערער, נגה היא זו שיזמה את רכישה הדירה: "... נגה הייתה בישראל ב-99. אני לא הייתי בישראל ב-99... היא חיפשה, בהתחלה, היא לא ידעה שהיא תשאר בישראל, היא חשבה שהיא תלד ותחזור לארצות הברית, וכך היה באמת... ואז היא רצתה שנשקיע באיזה, כמו שקנינו ב-1998 בית בסן פרנסיסקו... נגה רצתה שתהיה לנו השקעה בישראל. אז היא חיפשה בשנת 99 דירות ביפו, בתל אביב, ומצאה את הבית באלנבי. אני לא היה לי זמן להתעסק עם זה... בניתי חברה מ-6 מיליון דולר לחצי מיליארד דולר, ברור שלא היה לי פנאי וזמן ב-99 להתעסק בכלל בכל שאיפתה לקנות בית בישראל. בדצמבר... 99, קנינו, חתמנו את החוזה הזה... הגעתי לארץ יום אולי לפני כן במעמד חתימת החוזה והתחילה הפרשה העגומה של הבית הזה. שהמסירה הייתה אמורה להיות אחרי כמה חודשים, היא לא נעשתה..." (עמוד 100, משורה 7).

(ב) חשבון בנק משותף - המערער כתב בתצהירו בהקשר זה: "היה לי חשבון תושב חוץ בבנק ירושלים שנפתח בשנת 2000 לצורך לקיחת משכנתא שניתנה לתושבי חוץ. משכנתא זו שימשה לרכישת בית בישראל הרשום בבעלות משותפת" (סעיף 74 ונספח מ"ה לתצהיר).

לדברי נגה, מדובר בחשבון הבנק היחיד שהחזיקה באותה עת. המערער נהג להפקיד עבורה ועבור הילדים כספים לצורך התנהלותם השוטפת ומחייטם (עמוד 54, משורה 7).

המערער, לעומתה, העיד כי שימושו האישי בחשבון היה מצומצם: "... אני היה לי חשבון בארצות הברית... את כל חיי קיימתי בארצות הברית... בלא מעט חשבונות בנק שדיווחתי לכם בעבר, דיווחתי לכם פה, היו לי עשרות חשבונות... חשבונות בנק בארצות הברית שככה ניהלתי את החיים שלי ונגה לא היה, לא נגעה בזה. לה היה חשבון בנק אחד שהדרך שלי להעביר לה כסף זה בגלל שאני חלק מהחשבון הבנק זה כי כפי שידוע לך להעביר כספים מארצות הברית לישראל זה לא דבר כל כך קל בימינו אנו וגם לא אז. אוקי? אז זו היתה הדרך הטובה ביותר והיעילה ביותר לדאוג לצרכיה... כשהייתי בישראל והייתי צריך שקלים אז הייתי מוציא שקלים מהחשבון הזה ומשלם מהחשבון הזה, לפעמים גם אולי היה לי כסף מזומן שבאתי איתו מארצות הברית שהחלפתי אותו כחוק..." (עמוד 228, משורה 20).

יוער כי למערער היה חשבון בנק לא פעיל (או סגור) שפתח לפני שעזב את הארץ (עמוד 305, משורה 24 ועוד).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ג) הדירה הנוספת - כיוון שרכישת הדירה מומנה במלואה על ידי המערער, יש מקום להביאה בחשבון בהקשר מסוים זה, על אף רישומה על שמה של נגה.

נגה העידה כי הדירה הנוספת נרכשה כדי להבטיח את חלקה שלה ברכוש: "**במסגרת זה שהרכוש בארצות הברית יותר שווה ממה שהיה פה בארץ אז אני רציתי את הדירה הזאת כדי לעשות השוואה של value הדברים שיש**" (עמוד 49, שורות 6-7).

נטען, כזכור, כי מאז מסירתה בנובמבר 2005, הדירה הנוספת שימשה לצרכים פרטיים של המשפחה (אירוח ומגורי המערער). היא הועמדה להשכרה רק בשנת 2009.

(ד) החזקה במניות וויקס - למעשה זה הנכס העסקי היחיד של המערער שנמצא בישראל.

יש לחזור ולציין כי ההשקעה הכספית בוויקס הסתכמה לסך של 35 אלף דולר בלבד (וניתנה בשתי פעימות בתוך כשנה). סכום ההשקעה אינו גבוה בהשוואה להשקעות אחרות שעשה המערער באותה תקופה בסך של מעל מיליון דולר (עבור שלושה מיזמים).

(ה) מכונת - לנגה הייתה מכונת בבעלותה משנת 2006. זו נקנתה מיד שנייה במימון המערער. המכונת הייתה **זמינה** גם למערער. בפועל, כך הדגיש בעדותו, "**השימוש** היה מינימלי אם בכלל" (עמוד 291, משורה 25).

105. כמו כן, בצד הזיקות הכלכליות "החסרות" לישראל, המערער ציין בתצהירו: "**בתקופה הנדונה... לא הייתה לי כל פעילות כלכלית מניבת הכנסה בישראל או כל השקעה בישראל, למעט במניות בוויקס... לא הפקדתי כספים בחסכונות, פיקדונות או קופות גמל בישראל**" (סעיפים 68 ו-70).

דבריו לא נסתרו בחקירתו הנגדית.

106. גם השינויים שהתרחשו במצב המתואר משנת 2009 - אותה מחשיב המערער כמועד החזרה - תומך בעמדתו. מצד אחד, המערער מימש שניים מנכסיו בארה"ב וצמצם את פעילותו הכלכלית שם; מצד שני, הוא חיזק את קשריו הכלכליים לישראל.

הדברים פורטו בתצהיר המערער:

"אחר [י] שקיבלתי [את] ההחלטה לחזור לישראל בשנת 2009, החלתי לנתק בהדרגה זיקות לארה"ב:

- בשנת 2009 מכרתי את הבית בטקסס שהיה בבעלותי. כמו כן, מכרתי בשנה זו נכס מסחרי שהיה בבעלותי ב-South Padre Island.
- התפטרתי מהדירקטוריון של מספר חברות...
- סגרתי את החברה האמריקאית בבעלותי... שבאמצעותה פעלתי בארה"ב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

- פרעתי את קו האשראי העסקי שלי בבנק בארה"ב.
 - שכרתי מנהל נכסים על מנת שינהל במקומי את הנכס ב-South Padre Island ...
 - מכרתי את מכוניתי בארה"ב.
 - החל ממועד זה ואילך החלתי לחזק את קשריי בישראל:
 - החלתי למקד את פעילות ההשקעות שלי בישראל (סך ההשקעות האישיות שלי בחברות ישראליות החל [ממועד] זה הוא כ-10 מ' ש"ח, כמו כן יזמתי השקעות עקיפות של משקיעים זרים בחברות ישראליות בסכום של למעלה מ-250 מ' דולר).
 - פתחתי חשבון בנק בישראל.
 - רכשתי נכס בתל אביב.
 - ... [כאן ובהמשך צוינו שמות החברות הישראליות שבהן המערער השקיע - ה"ק]
 - הקמתי חברה ישראלית... עם שותף ישראלי... " (מתוך סעיפים 98-99)
107. עוד יוזכר כי לפי המערער, החלטתו לחזור לישראל הושפעה גם מהפסדים כלכליים שספג כתוצאה מהמשבר הכלכלי בארה"ב ומסופת הוריקן בטקסס שפגעה בביתו.
- הוא העיד: "הייתי אחרי הוריקן... הפסדתי כמיליון דולר באותה שנה... זה בדיוק היה בשיא המשבר הכלכלי [ש]קרה בספטמבר [2008]... היה לי... הלוואות שלא ידעתי איך אני אשלם אותן. אני, עולמי התהפך עלי... " (עמוד 272, שורה 31 עד שורה 34)
108. נראה כי המשיב מצדו לא ייחס משמעות לרצף האירועים המתואר.
- למעשה, בפן התעסוקתי-כלכלי, שתפס מקום מרכזי מאוד בחיי המערער, גרסת המשיב לא מספקת תשובה לשאלה מה השתנה בשנת 2002, אותה סימן כמועד החזרה.
109. אפשר לסכם כי בחינת מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים של המערער לאורך השנים מטה את הכף לטובת גרסתו. מסקנה זו מתחייבת משקילת כמות הנכסים וטיבם. גם המהלכים שנקט המערער משנת 2009 ואילך, תומכים בעמדתו כי במועד זה חלה נקודת מפנה במרכז חייו.
- קשרים חברתיים ותרבותיים**
110. כפי שיבואר, היבט זה אינו מוביל למסקנה כזו או אחרת לעניין קביעת מועד החזרה של המערער לישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

111. המערער טוען כי מעגל החברים הקרוב והפעיל שלו היה בארה"ב. הוא התייחס בתצהירו ל"קשרים עמוקים" עם חבריו מסטנפורד, אשר ליוו אותו לדבריו במשך חייו, וכן לקשרים שנוצרו במהלך עיסוקיו השונים בארה"ב.

אולם, מעבר לעדותו של מר פיאניס, חברו של המערער מאז לימודיהם המשותפים בסטנפורד, המערער לא הביא ראיות נוספות בקשר לחוג חבריו בארה"ב (כמו למשל תמונות מהפעילויות הרבות שמנה בסעיף 10 לתצהירו: "התנדבנו ביחד, יצאנו לארוחות, אירועי ספורט, שחקנו גולף וטניס ביחד על בסיס שבועי וביולינו בחופשות ביחד").

112. אף ייתכן שיש מידה של הפרזה בתיאור קשרי המערער עם חבריו לספסל הלימודים מסטנפורד.

כך למשל הצהרתו כי "במהלך התקופה בה שהיתי בארה"ב נפגשתי עם מעגל החברים על בסיס יומי, שבועי וחודשי" אינה מתיישבת, לכאורה, עם אורח החיים האינטנסיבי שניהל לדבריו במשך השנים (מתוך סעיף 10 לתצהיר).

דוגמה נוספת היא הצהרת המערער: "היום אני מבין שהדבר הטוב ביותר שהרווחתי מלימודי בסטנפורד הוא הקשרים החברתיים שבמידה מסוימת חזקים יותר מהקשרים המשפחתיים שלי". בחקירתו הנגדית הוא נשאל והסביר כי התייחס בדבריו למשפחה המורחבת, ולא לילדיו (שם; עמוד 70, משורה 20).

113. בנוגע להשתייכות למוסדות ולארגונים - המערער סיפר שתרים להקמתו של בית כנסת בטקסס והיה חבר בו. פרט לכך לא היה חבר במועדונים כלשהם - לא בארה"ב ולא בישראל, ולא החזיק במנוי לחדר כושר (עמוד 169, משורה 12).

114. מבחינה תרבותית-כללית, המערער העיד כי הוא "מאוד קשור" להווי האמריקאי, והוסיף: "אני רואה את עצמי יהודי אמריקאי" (עמוד 231, שורה 2; עמוד 234, שורה 8). גם נגה התייחסה לשוני בתפיסה האישית של כל אחד מהם: "הוא באמת גדל בארצות הברית, הוא מנטליות אמריקאית, אני לא, אני הרבה יותר ישראלית" (עמוד 38, שורות 10-11).

115. צריך לומר, גם עדות המערער בקשר לזיקתו לתרבות האמריקאית ולמועדיה נראית, על פניה, מעט מוגזמת (למשל, עדותו בדבר החשיבות שייחס לנוכחותו בארה"ב לציון Presidents Day ו-Martin Luther King Day; עמוד 231, משורה 22).

נמצא כי טענת המערער לפיה "היה לי חשוב להיות [בארה"ב] בחגים [אמריקאים]", הועלתה לראשונה כמענה לטיעוני המשיב בנוגע לשהייתו בישראל בעת החגים העבריים (עמוד 233, שורה 31).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

מכל מקום, המערער העיד גם על זיקתו לציונות ולמסורת: "אנחנו משפחה ציונית ואני נולדתי למשפחה ציונית. על כן, הזיקה שלי לישראל זה מיום הנשימה הראשונה שלי"; וכן - "יש לי רקע מסורתי חזק, אפילו דתי" (עמוד 138, משורה 4; עמוד 230, שורה 17).

116. עוד יוזכר כי השאלה שבמחלוקת נוגעת לעיתוי החזרה של המערער לישראל (להבדיל משאלת תושבות כללית), וממילא לא ניתן ללמוד מהדברים הנ"ל על נקודת תפנית כלשהי בהיבט החברתי.

ביטוח לאומי ושירותי בריאות

117. המערער מציין היבטים אלה כחלק מהסממנים המעידים על כך שהוא חזר לישראל בשנת 2009.

118. על פי תצהירו ועדותו של המערער, מאז שעזב את ישראל ובמשך כעשרים שנים:

- הוא לא שילם דמי ביטוח לאומי ישראלי, ולא היה חבר בקופת חולים בישראל. למערער לא היה רופא קבוע בישראל, וכאשר הוא נדרש לטיפול כלשהו במהלך שהותו בארץ הוא פנה לרפואה פרטית ושילם מכיסו. המערער לא זכר אירוע מסוים, אך שיער שזה קרה "מעט מאוד פעמים... כי ברוך השם אני אדם די בריא" (סעיפים 71-72 לתצהיר המערער; עמוד 276, משורה 12).

- לעומת זאת, המערער העיד כי "כל התקופה בארצות הברית היה לי ביטוח רפואי מלא ללא הפסקה". התשלומים בוצעו על ידי מעסיקו או על ידיו, בהתאם לנסיבות. הוא סיפר שהיו לו שני רופאי משפחה בסן פרנסיסקו ובטקסס ("פשוט התחלתי בסן פרנסיסקו והיה לי רופא כל כך טוב שנשארתי איתו לאורך זמן"), ורופאת שיניים בטקסס (עמוד 275, משורה 25).

עוד נמצא כי משכרו של המערער נוכו דמי ביטוח לאומי אמריקאי.

119. בספטמבר 2009 המערער פעל להסדרת זכויותיו הסוציאליות והרפואיות בישראל. כך מסופר בתצהירו:

"בספטמבר 2009, הגשתי למוסד לביטוח לאומי [את] המסמכים הדרושים כדי להיות זכאי לקבלת שירותים רפואיים כתושב ישראל לאחר תקופת המתנה. במהלך תקופת ההמתנה ועד למועד חידוש זכויותי בביטוח הלאומי, המשכתי לשלם ביטוח רפואי בארה"ב. החל ממועד זה החלתי לשלם ביטוח לאומי ודמי חבר קופת חולים." (סעיף 97)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

120. המערער המציא את החלטת המוסד לביטוח לאומי "לראותך כלא תושב לעניין חוק הביטוח הלאומי" מיום 4.11.2009, שבה נכתב בין השאר:

"בהתאם להצהרתך ועל פי הנתונים שנמצאים בידינו הוחלט לראותך כמי שאינו תושב ישראל... מתאריך: 03/05/1990 עד תאריך: 14/09/2009

לפיכך, אינך מבוטח על פי חוק הביטוח הלאומי ועל פי חוק ביטוח בריאות ממלכתי בתקופה שפורטה לעיל." (נספח מ"ד לתצהירו)

121. המערער לא מצא לנכון להגיש לתיק בית המשפט את החומר שמסר למוסד לביטוח לאומי לצורך קבלת ההחלטה בעניינו (עמוד 247, שורות 25-26).

העתק "שאלון לקביעת תושבות - לחוזר מחו"ל", שמילא ומסר המערער למוסד לביטוח לאומי, הוגש לתיק על ידי המשיב, אך לא ידוע אם נמסרו מסמכים נוספים. יתכן שחלק מתשובות המערער שם לא היו מדויקות. כשנשאל על פשר העניין, הוא הודה: "אוקי. טעות... טעיתי" (עמוד 274, שורה 34; עמוד 275, שורה 9).

כך או כך, דומה כי עיתוי הפנייה למוסד לביטוח לאומי תומך בגרסת המערער לעניין מועד חזרתו לישראל.

התנהלות יומיומית

122. להלן ריכוז ממצאים נוספים הנוגעים להתנהלות המערער ביום-יום:

(א) כרטיסי אשראי - למערער היה כרטיס אשראי ישראלי, אך לדבריו "רוב הכרטיסי אשראי שלי הם מחוץ לארץ" (עמוד 226, משורה 5). לתיק הומצאו דפי חיוב של שני כרטיסי אשראי אמריקאים ששימשו את המערער בשנים שבמחלוקת (נספח כ"ג לתצהירו).

(ב) מכשירי טלפון נייד - למערער היה מכשיר טלפון ישראלי ואמריקאי. הוא הסביר בעדותו: "בישראל בתקופות האלה אי אפשר היה להשתמש בטלפונים אמריקאים" (עמוד 222, שורה 13).

(ג) רישיונות נהיגה - המערער החזיק ברישיון נהיגה ישראלי שהוציא בתחילת שנות השמונים, לפני עזיבתו את הארץ. הוא דאג לחדש את הרישיון (מע/5; עמוד 251, שורה 7).

המערער העיד שהוציא רישיון נהיגה בטקסס בשנת 2002. לדבריו, הוא הוציא בעבר רישיון נהיגה בקליפורניה, אך הפסיק להשתמש בו לאחר תקופת הלימודים שם (עמוד 252, משורה 16; צילום של רישיון הנהיגה בטקסס צורף כנספח מ"ג לתצהיר המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

(ד) דרכונים - המערער היה בעל דרכון ישראלי ודרכון אמריקאי (נספח מ"ג שם).

דיווח שוטף לשלטונות המס האמריקאים

123. דיווחי הנישום לשלטונות המס במדינה זרה ותשלום שוטף של מסים מהווים נסיבה בעלת משמעות בקביעת התושבות. הסרת חשש מפני העדר מיסוי מוחלט מאפשרת לבית המשפט להגיע ביתר קלות למסקנה כי מרכז חייו של הנישום לא היה בישראל. אציג כאן את הראיות בנוגע להתנהלות המערער מול שלטונות המס בארה"ב ומעמדו שם.

124. דיווחים שוטפים -

(א) המערער הוא אזרח אמריקאי ועל כן מחויב בדיווח בארה"ב. המערער הצהיר כי עמד בחובתו זו: "בכל התקופה הנדונה... הגשתי דו"חות מס ושילמתי מסים כל שנה על פי הדין החל בארה"ב" (מתוך סעיף 65 לתצהיר).

לתיק הוגשו העתקי דוחות המס השנתיים לשנים 2008, 2009, 2011 ו-2014 (לשניים האחרונים צורפו גם נספחים, לרבות בקשר לרווחי והפסדי הון. בחלק ו' להלן אתאר את הדיווח על מכירות מניות וויקס שנכללו באותם דוחות; נספח י"א לתצהיר נציג המשיב).

עוד הגיש המערער דיווחים בקשר להכנסותיו משכירות בשנת 2006 (שנבעו מהדירות בסן פרנסיסקו ובטקסס) ובקשר להשקעה שביצע בשנת 2007, וכן מכתב שקיבל מאת נציגת משרד האוצר האמריקאי בקשר לביקורת שנערכה על ידיה לגבי דיווחיו השנתיים לשנים 2005 עד 2008 (נספחים י"ט, י' ו-כ"ט לתצהיר המערער, בהתאמה).

כמו כן, לפי האמור במענה לשאלון התושבות, נמסרו למשיב דוחות שנתיים נוספים ביחס לשנים 2007, 2012 ו-2013 (סעיף 2.ג.). דוחות אלה לא הוגשו לתיק בית המשפט.

יצוין כי בדו"ח המס האמריקאי לשנת 2008 כתובת המגורים הרשומה היא בטקסס, ואילו בדוחות לשנים 2009, 2011 ו-2014 כתובת המגורים היא ברחוב אלנבי בישראל. שינוי זה מתיישב עם גרסת המערער בקשר למועד החזרה.

(ב) המערער הגיש לתיק העתקים מדיווחי החברה המעסיקה Aduva (טפסי W-2) לשנים 2003 עד 2005. לפי הדיווחים, נוכח משכרו מס פדראלי, מס ביטוח לאומי ומס בריאות (נספח ד' לתצהירו ו-מע/2).

על פי הרשום, במסגרת המענה לדרישת החומר נמסרו למשיב דיווחי מעסיקות נוספות כמו Tradeum ו-VerticalNet בקשר לשנים 1999 עד 2002 (סעיפים 5-6). גם אלה לא הומצאו לתיק בית המשפט.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

125. אישורי תושבות - המערער הציג אישורי תושבות שהופקו לו על ידי משרד האוצר האמריקאי בקשר לשנים 2006, 2007 ו-2008 (נספח כ"ח לתצהירו).

126. נציג המשיב הליון על כך שלא הובאו אישורים בקשר לשנים קודמות, ועל כך שהאישורים הקיימים הוגשו רק **לאחר** הוצאת הצו. אולם, מתברר כי כארבעה חודשים **קודם** להוצאת הצו, נציג המשיב אישר כי אישורי התושבות שקיבל לידיו "**מספיקים ואין צורך בשנים קודמות**". האישורים נשלחו לנציג המשיב **שוב** כשלושה שבועות לפני שהוציא את הצו (תכתובות דואר אלקטרוני - מע/4).

127. האישורים קובעים כי:

"I certify that, to the best of our knowledge, the above-named taxpayer is a resident of the United States of America for purposes of U.S. taxation."

מצד אחד, אישורים אלה מעידים לכאורה על תושבות בארה"ב. אך מצד שני, המערער אישר בחקירתו הנגדית כי אישורי התושבות נמסרו לו ללא כל תשאול מוקדם - לא נערך ריאיון ולא נדרשו מסמכים. כמו כן האישורים הונפקו על שם שני בני הזוג, כאשר לטענת המשיב "**אין מחלוקת כי בכל השנים, לרבות בשנים 2006-2008, רעייתו של המערער היא תושבת ישראל בלבד**" (סעיף 140 לסיכומיו).

128. מכל המקובץ, אפוא, עולה תמונה כללית לפיה המערער נמנה על ציבור הנישומים האמריקאי. בשנים הרלבנטיות, הוא נתן דין וחשבון לשלטונות המס האמריקאים על פעולותיו והתחייב במס. בנסיבות העניין, כאמור, ממצאים אלה נזקפים לטובתו.

וראו והשוו אמירות אלה של בית המשפט העליון:

(א) בפסק דין בעניין **פלוני**, כבוד השופט דנציגר ציין כי: "**למערער אין מעמד כאזרח או כתושב באף מדינה אחרת, והוא אף מסרב להצהיר כי הוא משלם מס במדינה אחרת**", וקבע: "**... אי תשלום המס באף מדינה אחרת עשוי, במקרים מסוימים, לשמש כאינדיקציה נוספת המחלישה את טענתו של הנישום כי הוא מקיים מרכז חיים מחוץ לארץ**" (מתוך סעיף 21 לפסק דינו).

(ב) בעניין **אמית בעליון**, שניתן כשנה וחצי מאוחר יותר, כבוד השופט הנדל העיר: "**... נכון להוסיף כי בשעה שאדם מצביע על תושבותו במדינה אחרת לצרכי מס, הדבר עשוי לתמוך במידה מסוימת בכך שמרכז חייו אינו בישראל. רוצה לומר, הפניה למדינה אחרת בה הנישום טוען שהיה תושב בשנת המס, הינה מאפיין רלוונטי במסגרת הבחינה הכוללת של מרכז חייו**" (מתוך סעיף 3 לחוות דעתו).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

הדברים נאמרו בנוגע לאפשרות העקרונית שאדם ייחשב ל"חסר תושבות" לצורכי מס. ציון כי הנסיבות בעניין **אמית** היו שונות מאוד מהמקרה כאן. בין היתר, מר אמית טען כי חדל להיות תושב ישראל, אך לא ראה את עצמו כתושב של מדינה אחרת ולא דיווח על הכנסותיו לאף מדינה שכזו.

לאחרונה, בית המשפט המחוזי (כבוד השופט בורנשטיין) יישם את אותם עקרונות - ראו ע"מ 6418-02-16 **בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא** (ניתן ביום 10.4.2019), בסעיף 116. ערעור על פסק הדין בע"א 4909/19 - נמחק. המקרה הנוכחי הוא כאמור שונה.

129. בשולי הדברים יוער כי שני הצדדים זנחו את הטענות הנוספות שהעלו בהליך השומה בקשר ליישום מבחני "שוברי השוויון" הקבועים באמנה בין ישראל לארה"ב (ראו את הדברים שנכתבו בסעיף ה' לנימוקי השומה לפי מיטב שפיטה; וכן בעמודים 4-5 להשגה שהוגשה עליהם).

ההיבט הסובייקטיבי

130. כידוע, תחושתו האישית של הנישום ותוכניותיו הן בעלות חשיבות מוגבלת במסגרת בחינת התושבות. התייחסתי לכך בעניין **אמית**:

"אמנם יש מקום מסויים במסגרת בחינת מרכז חייו של אדם לבחון גם את כוונותיו. מטבע הדברים בדיקה זו תיעשה בזהירות ובדרך כלל להיבט הסובייקטיבי יהיה משקל משני בשקלול מלוא הנסיבות. יתרה מזאת, להיבט זה תהיה משמעות כאשר קיימות ראיות חיצוניות (אשר נוצרו 'בזמן אמת') לגבי כוונותיו של הנישום. לעדותו של הנישום בבית משפט כאשר נושא התושבות כבר שנויה במחלוקת עם שלטונות המס יש משקל מוגבל." (מתוך סעיף 80)

131. כאמור, במקרה כאן, קיימים ביטויים חיצוניים לכוונותיו האישיות של המערער לחזור לישראל בשנת 2009. ביניהם: מכירת בית מגוריו בטקסס ונכסים נוספים, צמצום פעילותו העסקית בארה"ב, פנייתו למוסד לביטוח לאומי ועוד.

132. אינדיקציה נוספת היא נסיעתם הזוגית של המערער ונגה לברלין בנובמבר 2008.

למרות שנגה לא זכרה לספר על מרבית החופשות המשפחתיות שלגביהן היא נשאלה, את הנסיעה הזו היא כן זכרה: "אז באמת היינו בחופש וזה אני זוכרת בגלל שאז הוא גם אמר שהוא יחזור לחיות בארץ" (עמוד 61, שורות 26-27).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

המערער, שנכח באולם בית המשפט במהלך עדותה של נגה, חזר על הגרסה הזו ביום שלמחרת:

"עו"ד פורת : למה הייתם בחופשה בברלין בלי הילדים?

מר לדרמן : ... כדי להתחיל את החזרה לחיים, אתה יודע, החיים דינאמיים,

אני ונגה 30 שנה ביחד, הרבה זה, אז רציתי לראות איך אני יכול

לחזור, כלומר להגיד לה שאני רוצה לחזור לישראל ואיך אנחנו

יכולים לנסות לחדש את מערכת יחסינו התקינה. וזה היה בנסיעה

לברלין. " (עמוד 272, משורה 30)

מהימנות גרסת המערער

133. המשיב מצביע על סתירות ופערים בגרסת המערער, ועל מידה של הגזמה בחלקים מסוימים בעדותו. מעבר לדברים שכבר צוינו, אעיר כי לגבי מקום המגורים של נגה והילדים ומועד שובם ארצה - היו סתירות בדיווחים ובמצגים שנמסרו מטעם או על ידי המערער. כמו כן, בנוגע למיקומה של הדירה הנוספת - המערער הצהיר בכלליות כי "נגה רכשה דירה נוספת בישראל על שמה", מבלי לציין כי הדירה נמצאת באותו בניין של בית המשפחה ברחוב אלנבי. מיקום הדירה התברר במהלך ישיבת ההוכחות (סעיף 91 לתצהירו).

134. על אף חוסר העקביות וחוסר הדיוק, התרשמתי כי סיפור החיים שגולל המערער, בכללותו, היה קוהרנטי. גרסת המערער בנושאים משמעותיים להכרעה גובתה ברובה בעדויות (המרכזית מבניהן היא עדותה של נגה) ובמסמכים, והיא לא נסתרה.

סיכום ביניים ומסקנות

135. כמוסבר, זכאות המערער לפטור ממס רווח הון מותנית בכך שלא חזר לישראל לפני שנת 2007.

136. בשל קיום חזקות התושבות בשנים קודם לשנת 2007 (ולגבי השנים 2004 עד 2006, אין מחלוקת כי אחת מהחזקות מתקיימת), המערער הוא שנושא בנטל לסתור ולהוכיח כי מרכז חייו בתקופה זו היה מחוץ לישראל, וכי התפנית בחייו קרתה מאוחר יותר.

137. הגעתי למסקנה כי המערער עמד בנטל לשכנע כי חזר לארץ רק במהלך שנת 2009, ולפיכך הוא עומד בתנאי הפטור. כאמור, המקרה איננו מקרה מובהק.

138. אני סבור כי במבט כולל על מסלול חייו של המערער לאורך השנים, כעולה ממכלול הראיות, זו התוצאה הנכונה יותר.

ניתן לסכם בתמצית:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

המערער נולד וגדל בארה"ב עד תחילת שנות העשרה לחייו. המערער עזב את ישראל, כשהיה כבן שלושים, לטובת לימודי מנהל עסקים בארה"ב. לאחר מכן השתלב בתחום העסקים והיזמות בארה"ב. הידע והקשרים שהוא רכש בשוק האמריקאי הם פרי לימודיו ועיסוקיו במשך מעל עשר שנים בהן התגורר, לדעת שני הצדדים, מחוץ לישראל (והם גם אלה שהובילו להתעניינות מצד מייסדי וויקס בגיוס המערער מלכתחילה). בתקופת שהותו בארה"ב, המערער צבר נכסים ורכוש, כגון: השקעות בתאגידים אמריקאים שבהם היה פעיל, ונכסי נדל"ן. להוציא וויקס, זיקותיו העסקיות והכלכליות היו לארה"ב. אפשר לומר שעיסוקו והשקעתו בוויקס, שעל מאפייניהם עמדתי בהרחבה מעלה, כמעט ולא שינו מצב זה.

מבחינה אישית-משפחתית, המערער היה רווק כשעזב לארה"ב. הוא הכיר את נגה שם, התחתן, ולאחר ניסיונות ממושכים - הפך לאב. לאחר לידת הבנים, כל אחד מבני הזוג משך לכיוון אחר: המערער רצה להמשיך בעשייתו בארה"ב, ונגה העדיפה לחיות עם הילדים בישראל. כך נוצרה הפרדה, לפחות גיאוגרפית, בקרב המשפחה. המערער נכח בישראל לפרקי זמן משמעותיים, והשתדל לשהות במחיצת המשפחה בחגים ובמועדים. לאורך השנים הוא דאג לכלכלת המשפחה, אך מסתמן שלא היה מעורה בשגרת היום-יום.

למערער היו בתי קבע בארה"ב ובישראל, והם שימשו למגוריו בפועל.

כאזרח אמריקאי, המערער הגיש במשך השנים דיווחים לשלטונות המס בארה"ב.

139. שגרת חייו של המערער נותרה בעינה, פחות או יותר, עד לשנת 2008. אז חווה לדבריו מספר קשיים שהובילו אותו "לחישוב מסלול מחדש". נקודת התפנית בחיי המערער התבטאה בצעדים מעשיים שנקט (שאינם שנויים במחלוקת), ביניהם: מכירת בית מגוריו בטקסס (ששימש באותה עת כבית הקבע בטקסס); צמצום חלק מעיסוקיו בארה"ב, ומנגד הגברת הפעילות הקשורה לישראל (כאמור, זולת וויקס לא הייתה למערער זיקה עסקית כלשהי לישראל); וכן הצטרפותו לקופת חולים. בשנת 2009 יש גם עלייה **ניכרת** בזמן שהות המערער בישראל.

בתקופה שקדמה לכך, היו למערער כמה "נקודות יציאה" שבהן יכול היה לנתב את מהלך חייו לישראל (למשל, לאחר סיום עבודתו ב-Aduva בשנת 2006), אך הוא בחר אחרת.

140. לפי דעתי, בנסיבות המתוארות, אין מקום לייחס משקל גבוה מדי לכך שנגה וילדיו הקטינים של המערער שבו לגור בישראל. בעיני המשיב, כמוסבר, היה זה שיקול מרכזי.

141. לנוכח קבלת עמדת המערער, אינני נדרש לנימוקים נוספים שהועלו על ידו, כגון: משמעות הודאת נציג המשיב כי לא ראה את המענה לשאלון התושבות, על המידע הכלול בו, לפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

הוצאת הצו; נפקות קבלת דיווחיו לשנים 2013 ו-2015 (שלגביהן הוצאו "שומות 01"); העדר אפשרות חוקית ליישם את חזקת התושבות לגבי ימי שהייה שקדמו ליום 1.1.2003, ועוד.

142. לא מצאתי גם בשאר הטעמים שהעלה המשיב, משום הצדקה לשינוי המסקנה שאליה הגעתי. ביניהם, משמעות סירוב המערער להציג מסמכים הנוגעים להליכי התביעה כנגד הקבלן של הדירה המשותפת באלנבי; ההתאמות הנדרשות לבחינת תושבות בעידן הגלובאלי; החלת השתק ביחס לטענת המערער לפיצול המשפחה לנוכח דיווחיו הסותרים, ועוד.

לצד זאת, מסקנתי מצריכה התייחסות לטענת המשיב בנוגע לדיווח על רווחי ההון מושא הערעור. אפנה עתה לנושא אחרון זה.

1. הדיווח על רווחי ההון ממכירת מניות וויקס

143. כמסופר, המערער מכר מניות בוויקס בשנת 2011 ובשנת 2014. שתי המכירות דווחו למשיב ולשלטונות המס בארה"ב. להלן תיאור קצר של הדיווחים:

מכירה בשנת 2011

בדו"ח המס המקורי שהמערער מסר למשיב הוא הצהיר כי הוא תושב חוזר ותיק ודיווח על רווח הון **חייב במס** בסכום של 6,810,198 ש"ח. למערער נוכה מס במקור בשיעור של 20%. במקביל לכך, המערער דיווח על רווח ההון מהמכירה בדו"ח המס האמריקאי, ודרש זיכוי בגין מס זר בסכום של 225,949 דולר (הדיווחים כלולים בנספחים ז' ו-י"א לתצהיר נציג המשיב, בהתאמה).

כעבור כשלוש שנים, בנובמבר 2015, המערער הגיש למשיב בקשה לתיקון הדו"ח המקורי, כך שרווח ההון ממכירת מניות וויקס יהיה פטור ממס בהתאם לסעיף 97(ב3) לפקודה. המערער דרש החזר של המס העודף ששילם לגישתו (נספח ט' לתצהיר נציג המשיב).

לאחר חילופי תכתובות בנושא תיקון הדו"ח, באוקטובר 2016, המשיב נעתר לבקשת המערער "**לפנים משורת הדין**", והוחזר לו המס. הודגש על ידי המשיב כי הבדיקה בנושא סוגיית התושבות טרם מוצתה (נספח י' שם).

המערער אישר כי בעצת יועציו **טרם** מסר עדכון לשלטון המס בארה"ב לגבי קבלת החזר המס בישראל. לדבריו, הוא סבר כי עליו להמתין עד לסיום ההליך מול המשיב (עמוד 285, משורה 19).

מכירה בשנת 2014



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

כאן ההתנהלות הייתה שונה. בדו"ח המס שהוגש למשיב, המערער הצהיר כי הוא תושב חוזר ותיק, ודיווח מלכתחילה על רווח הון פטור ממס בסך של 3,696,468 ש"ח. בדו"ח המס האמריקאי, המערער דיווח על רווח הון זה, ומנגד על הפסדי הון שהתהוו לו.

144. המשיב מדגיש בסיכומיו כי:

"... המערער לא שילם מס בגין רווחי הון אלו באף מדינה, אף לא בארה"ב ואף לא טרח לתקן את דו"ח המס האמריקאי לשנת 2011 במסגרתו דרש המערער כזיכוי את המס שהושב לו בישראל ולא טרח להשלים בארה"ב את המס הנובע מכך." (מתוך סעיף 151)

ובהמשך הוא מזהיר:

"התוצאה האופרטיבית של קבלת טענת המערער תהיה כי בנוגע למכירת מניותיו בחברת וויקס.קום, המערער לא שילם מס באף מדינה בעולם." (מתוך סעיף 161)

145. המערער מתנגד בתוקף לטענות המשיב:

"המערער דיווח, שילם ומשלם מיסים כדין בארה"ב במשך שנים על גבי שנים... וכך גם עשה בשנים 2011 ו-2014. המשיב מנסה לסלף את העובדות לרבות העובדה הבסיסית העולה מדיווחיו של המערער והיא שהמערער דיווח בארה"ב על רווח הון חייב!! בעניין זה יש להדגיש, כי המערער נותר חייב במס רווח הון בישראל בגין שנת 2011 על פי השומה שהוציא לו המשיב בפברואר 2017 מיידי בסמוך לאחר שהושב לו המס בנובמבר 2016, כאשר לכל אורך ההליך, המערער הצהיר בפני המשיב והן בפני בית המשפט הנכבד כי הוא פועל על פי ייעוץ אמריקאי ובסיום ההליך יפעל כנדרש על פי הדין בארה"ב." (מתוך סעיף 30 לסיכומי התשובה)

146. אין מחלוקת בין הצדדים כי בגין המכירה בשנת 2011 לא שולם מס בארה"ב (וראו את אישורו המפורש של ב"כ המערער בנקודה זו: "בפועל הוא לא שילם"; עמוד 283, שורה 32).

עם זאת, המערער אכן חזר והבהיר כי ככל שעמדתו תתקבל, הוא יפעל לעדכן ולתקן את דיווחיו לשלטונות המס בארה"ב. כבר בפתח נימוקי הערעור צוין: "ככל ויתקבל ערעור זה, המערער ידרש לתקן את דוח המס האמריקאי לשנת 2011"; ובחקירתו הנגדית, המערער התחייב בקולו: "אני פה אומר בריש גלי שברגע שהסתיים פה ההליך אז אני אדווח את הדיווחים הנדרשים" (עמוד 285, שורות 33-34); והדברים נכתבו שוב בסיכומי התשובה כאמור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

24 מרץ 2021

ע"מ 19-01-41182 זאב לדרמן נ' פקיד שומה תל אביב 5

147. בית המשפט רשם לפניו את דברי המערער הנ"ל, ודומה כי יש בהם כדי להסיר את חששו המוצדק של המשיב מפני מצב של כפל אי-מיסוי (double non-taxation). מן הסתם יש בכוחו של המשיב לעקוב אחר הדברים, בין היתר, במסגרת אמנת המס בין שתי המדינות.

ז. לסיום

148. מכל הסיבות שפורטו לעיל, הגעתי למסקנה כי יש לקבל את הערעור. המערער ייחשב לתושב חוזר ותיק משנת המס 2009 (ולא תושב חוזר), ועל כן הוא פטור ממס על רווחי ההון שצמחו לו ממכירת מניות בוויקס בשנת 2011 ובשנת 2014.

149. לנוכח התוצאה אין צורך להידרש לטענתו החלופית של המערער בנושא זכאותו לתיקון דיווחיו לשנים 2011 ו-2014 כך שיותר לו לקזז הפסדי הון שמקורם מחוץ לישראל. כך גם לגבי מספר נושאים נוספים שהדיון בהם התייתר לנוכח הסכמות שהוגשו בין הצדדים במהלך הדיון.

150. המשיב ישלם למערער הוצאות משפט בסכום כולל 25,000 ש"ח, וזאת תוך 30 ימים.

151. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח שני הצדדים. ניתן יהיה לפרסם את פסק הדין ברבים רק לאחר יום 14.4.2021.

ניתן היום, י"א ניסן תשפ"א, 24 מרץ 2021, בהעדר הצדדים.

הרי קירש, שופט