



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1779/18

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר
כבוד השופטת ע' ברון
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער: יהודה תלמי

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר סבא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד
מיום 21.1.2018 בע"מ 24557-02-15 שניתן על ידי כבי
השופט שמואל בורנשטיין

תאריך הישיבות: כ"א באייר התשע"ט (26.5.2019)
כ"ד בשבט התש"ף (19.2.2020)

בשם המערער: עו"ד טארק בשיר

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר; עו"ד רנא חלאילה

פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז בלוד (השופט שמואל בורנשטיין) מיום 21.1.2018 בע"מ 24557-02-15, במסגרתו נדון ערעור מס הכנסה שהגיש המערער על צווי שומה שהוצאו לו לשנות המס 2007-2011 (להלן: "פסק הדין").

במרכזו של הערעור עומדת שאלת פרשנותו של סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") לאור תיקון מס' 168 לפקודה. עניינה של הוראת סעיף 14(א) לפקודה הוא בהטבת מס לה זכאים אוכלוסיית התושבים החוזרים הוותיקים, עמה נמנה המערער.

התשתית הנורמטיבית הרלוונטית לעניין

1. בטרם יוצגו העובדות שביסוד הערעור שלפנינו, יובא הרקע החקיקתי הרלוונטי לעניין. סעיף 14 לפקודת מס הכנסה, הנמצא בפרק הפטורים בפקודה, מעניק פטור מחבות מס על הכנסה המתקבלת מחו"ל לתושב ישראלי אשר העתיק את מגוריו לישראל, בין אם התיישב בישראל לראשונה (עולה חדש) ובין אם הוא שב לישראל לאחר ששהה בחו"ל יותר מעשור ברציפות (תושב חוזר ותיק). תחילה, הפטור היה כפוף לסמכות שברשות של שר האוצר. בשנת 2003 תוקן סעיף 14 לפקודה, במסגרת תיקון מס' 132, והפטור הוענק על פי דין לנישום שעמד בתנאי הזכאות, אלא אם הלה ביקש אחרת (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002, ס"ח 530, 536-537 (להלן: "תיקון 132"). כן ראו דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002, ה"ח 770, 778 (להלן: "דברי ההסבר לתיקון 132")). בהמשך, ביום 16.9.2008 נחקק תיקון מס' 168 לפקודת מס הכנסה, אשר עיגן את הרפורמה להקלות במס לעולים חדשים ותושבים חוזרים שנועדה לעודד עלייה לישראל, ובמסגרתו הורחבה הטבת המס הניתנת לעולה חדש ולתושב חוזר ותיק על פי סעיף 14 (א) לפקודה, הן בהיבט היקף ההכנסות עליהן חל הפטור והן בהיבט משך תקופת הפטור (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 168 והוראת שעה), התשס"ח-2008, ס"ח 902 (להלן: "תיקון 168")).

2. מטרתו של תיקון סעיף 14 (א) לפקודה היו "לתת תמריצים לאוכלוסיית העולים והתושבים החוזרים הוותיקים לעלות לישראל, במטרה להחזיר הון אנושי איכותי לישראל אשר ישקיע בפיתוח תכניות ארוכות טווח שיתרמו לפיתוח המשק, וכן במטרה למנוע תכנוני מס מיותרים ולהפחית את החיכוך עם רשויות המס" (דברי ההסבר להצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 167 והוראת שעה), התשס"ח-2007, ה"ח הממשלה 644, 646 (להלן: "דברי ההסבר לתיקון 168")). ויובהר, מטרתו של תיקון 168 היא שעצם המעבר לישראל לא ירע את מצבו של הנישום מבחינת חבות המס המוטלת עליו. במילים אחרות, מדובר בפטור שתכליתו לנטרל את תמריץ המס השלילי של המעבר לישראל בשל העובדה ששינוי מקום התושבות של הנישום עשוי להטיל עליו חבות פרסונלית במס הכנסה ישראלי בגין הכנסות המופקות או נצמחות מחוץ לישראל (ראו: פרוטוקול דיון ועדת פרוטוקול דיון ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות 29.7.2008, עמ' 5, 12 ו-23; פרוטוקול דיון ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות 12.8.2018, עמ' 22). לעניין זה נחזור בהמשך הדברים.

הערה: נגד תיקון 168 הועלו טענות קשות כי הוא הופך את ישראל למקלט מס, ואף הועלה חשש שבעקבותיו יוחדרו לישראל כספים שמקורם בפשע, וזאת במיוחד בשל הפטור הגורף הניתן בו לנישומים העומדים בתנאי הזכאות מחובת הדיווח על הכנסות שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל ופטור מהגשת הצהרת הון על נכסים והון המוחזקים מחוץ לישראל (ראו מבקר המדינה דוח שנתי 65א לשנת 2014 51-58 (2014)). דיון בחששות אלו חורג מהמקרה שלפנינו, בו אין חולק כי המבקש עומד בתנאי הזכאות הראשוניים, וכי הוא נמנה על אוכלוסיית היעד שאת חזרתה לישראל נועד הפטור לעודד.

3. הוראת סעיף 14 (א) לפקודה על פי נוסחה כיום קובעת כדלהלן:

14. (א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה ותושב חוזר ותיק יהיו פטורים ממס במשך עשר שנים מהמועד שהיו לתושבי ישראל כאמור, על הכנסותיהם מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3, שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל, אלא אם כן ביקשו אחרת לעניין ההכנסות, כולן או חלקן; בסעיף זה –
 "נכס" – למעט נכס שהגיע לידי היחיד בפטור ממס לפי סעיף 97(א)(5) החל ביום י"א בטבת התשס"ז (1 בינואר 2007);
 "תושב חוזר ותיק" – יחיד ששב והיה לתושב ישראל לאחר שהיה תושב חוץ במשך עשר שנים רצופות לפחות.

הערה: סעיף 14 לפקודה עוסק בפטור ממס על הכנסה 'פירותית'. הוראה מקבילה ביחס לפטור ממס על רווח הון (הכנסה 'הונית') עוגנה בסעיף 97(ב) לפקודה.

4. הזכאות לפטור שניתן מחבות מס הכנסה לתושב חוזר ותיק או לעולה חדש, מתגבשת בהתקיים אחת משתי חלופות: האחת, ההכנסה הופקה או נצמחה מחוץ לישראל (להלן: "מקום הפקת ההכנסה"); השנייה, מקור ההכנסה הוא מנכס הנמצא מחוץ לישראל (להלן: "מקום הנכס המניב").

5. במקרה של הכנסה מעורבת, דהיינו שמקצתה הופקה בישראל ומקצתה בחו"ל, הזכאות לפטור תינתן רק ביחס לאותו חלק בהכנסה שהופק מחוץ לישראל ואילו חלק ההכנסה שהופק בישראל לא יהא פטור ממס. דרך החישוב שהוצעה על ידי רשות המיסים היא באמצעות פיצול ההכנסות שנבעו מפעילות מעורבת "לפי יחס מספר ימי עסקים בהם שהה היחיד במהלך השנה מחוץ לישראל ביחס לכלל ימי העסקים בשנה". ואולם, לנישום האפשרות להציג בפני פקיד השומה דרך חישוב אחרת. כן הציבה רשות המיסים סייג

המתייחס למצב בו "טיב פעילותו של היחיד מחוץ לישראל טפל ביחס לפעילותו בישראל", שאז ההכנסה נחשבת ככזו שהופקה במלואה בישראל (ראו: סעיף 4.1.5 ד. לחוזר מס הכנסה מס' 1/2011 "הקלות במס לעולים חדשים ולתושבים חוזרים בעקבות תיקון 168 – חלק א'" (18.1.2011). להלן: "החוזר" או "חוזר מס הכנסה").

6. לשלמות התמונה יצוין, כי הוראות תיקון 168 הוחלו באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2007 (סעיף 15 לתיקון 168), ועל כן עניינו של המערער, כפי שיוצג להלן, בא בגדר הוראות סעיף 14(א) לפקודה שלאחר התיקון.

רקע והשתלשלות העניינים

7. המערער נולד בישראל בשנת 1953. בשנת 1987 עבר להתגורר בחו"ל, עד אשר חזר ארצה בשנת 2007. במרבית שנות שהותו בחו"ל התגורר המערער באנגליה.

8. בשנת 1994 החל המערער לעבוד בתאגיד EMC Corporation Inc., אשר בסיסו בארה"ב (כיום – חברת Dell Technologies Inc., או בשמה התפעולי Dell-EMC, לאחר שמוזג התאגיד בשנת 2016 לתוך החברה) (להלן: "חברת האם"), בתפקיד מנהל מחלקת הגזברות בארה"ב. ביוני 1995 התקשר המערער בחוזה עבודה עם חברת בת של התאגיד – EMC Computer Systems (UK) Ltd. (להלן: "החברה" או "חברת הבת") – אשר בסיסה באנגליה, והחל לשמש בתפקיד European Leasing Operations, במסגרתו הוא היה אחראי על עסקי הליסינג של החברה. יצוין כי חברת האם וחברת הבת, וכן חברות בת נוספות של חברת האם הפרוסות ברחבי העולם, לרבות בישראל, מתמחות באספקת מוצרים, שירותים ופתרונות בתחום אחסון, גיבוי, ניהול והגנת מידע.

9. על פי הצהרת המערער, עד לשנת 2004 הוא עסק בפיתוח מוצרים ונכסים עבור החברה, ובכלל זאת שיטות מימון, מודלים שיווקיים ושיטה לשימוש חוזר במוצרים. ביולי 2004 עבר המערער לתפקיד אחר – Sales Area Finance Manager (להלן: "מנהל מכירות אזורי") ונחתם עמו חוזה העסקה חדש (להלן: "חוזה ההעסקה"). במסגרת תפקידו כמנהל מכירות אזורי, פעל בשם החברה ב-9 מדינות: ישראל, הודו, בנגלדש, סרי-לנקה, דרום אפריקה, טורקיה, יוון, קפריסין ומלטה.

10. בשנת 2007 העתיק כאמור המערער את מגוריו בחזרה לישראל, כאשר אין חולק כי הוא נכנס לגדר תושב חוזר ותיק, כהגדרת הפקודה. יוער כי במסגרת ההליך קמא היו

הצדדים חלוקים בדבר מועד חזרתו של המערער: האם בינואר 2007, כטענת המשיב, או ביולי 2007, כטענת המערער. בית המשפט קמא קיבל בעניין זה את טענת המערער, ובשלב הזה המשיב אינו מערער על קביעה זו. מאז חזרתו, המשיך המערער בתפקידו כמנהל מכירות אזורי של 5 מתוך 9 המדינות שהיו באחריותו (ישראל, טורקיה, יוון, קפריסין ומלטה), כאשר במרבית ימי השנה שהה בישראל וביצע את עבודתו מישראל, ובמקצת הימים שהה בחו"ל.

11. המערער הגיש למשיב, פקיד שומה כפר סבא (להלן: "המשיב" או "פקיד השומה"), דוחות מס הכנסה ביחס לשנים 2007-2011 (להלן: "השומה העצמית"). במסגרת השומה העצמית, ביקש המערער להחיל את סעיף 14(א) לפקודה, והצהיר כי רק 36.68% מתוך הכנסותיו מהחברה הופקו בישראל ולפיכך חייבות במס, כאשר יתרת ההכנסות פטורות ממס משום שהופקו מחוץ לישראל.

12. בהמשך לכך, התקיים דין ודברים בין נציגי המשיב לבין מייצגי המערער. לבירור המחלוקת, ערכה נציגת המשיב ביקור באחת מחברות הבת של חברת האם, אשר מקום מושבה בישראל (להלן: "החברה הישראלית"), לרבות פגישה שהתקיימה עם חשבת החברה הישראלית. החשבת העידה כי המערער עובד במשרדי החברה הישראלית, וכי כל לקוחות החברה הישראלית הם ישראלים. בעקבות זאת, ביום 13.1.2015 הוציא המשיב למערער צווי שומה, בגדרם נקבע כי עיקר עבודתו של המערער בוצע בישראל ובעבור שירותים שניתנו ללקוחות בישראל. חרף זאת, ולפנים משורת הדין כדברי המשיב, הוכרו חלק מהכנסותיו של המערער ככאלה שהופקו בחו"ל ועל כן פטורות ממס (להלן: "צווי השומה"). ייחוס זה נעשה על פי דרך החישוב המוצעת בחוזר מס הכנסה, דהיינו בהתאם ליחס בין מספר ימי העסקים ששהה המערער בחו"ל מתוך כלל ימי העסקים בשנת המס הרלוונטית, כדלהלן:

שנת המס	אחוז המשוך לישראל	אחוז המשוך לחו"ל
2007	64%	36%
2008	77%	23%
2009	82%	18%
2010	91%	9%
2011	78%	22%

13. המערער לא השלים עם צווי השומה והגיש ערעור מס לבית המשפט קמא. במסגרת הערעור טען כי עניינו נכנס בגדר סעיף 14 (א) לפקודה, בין אם דרך חלופת מקום הפקת ההכנסה (לאור תפקידו הגלובלי כמנהל מכירות אזורי) ובין אם דרך חלופת מקום הנכס המניב (משום שההכנסות שקיבל מהחברה הן נגזרת של המוצרים והשיטות שפיתח במהלך שהותו באנגליה, ולחלופין של חוזה ההעסקה – המהווים כולם "נכסים מחוץ לישראל"), ועל כן יש להעמיד את הכנסתו החייבת מהחברה על סכום 0, כך שאיננו חייב במס כלל עבור הכנסות אלו, ולהשיב לו כל סכום מס ששולם בישראל בקשר להכנסות מהחברה. לחלופין, ביקש המערער להעמיד את הכנסתו החייבת מהחברה על הסכום שהוצהר בשומה העצמית, דהיינו ייחוס 36.68% מסך הכנסותיו לישראל. לחלופי חלופין, עתר המערער לנקוט בדרך חישוב אחרת לייחוס ההכנסות, על דרך של הוספת "מכפיל" משמעותי לימי שהייתו בחו"ל, וזאת כפי שנעשה לטענתו במקרים אחרים (להלן: "הסעד החלופי השני").

14. למען שלמות התמונה, יצוין כי בהתאם להסכמות הצדדים, שקיבלו תוקף של פסק דין ביום 19.12.2017, על צו השומה שהוצא למערער לשנת 2012 יחולו קביעות בית המשפט קמא בפסק דינו.

פסק הדין של בית המשפט קמא

15. ביום 21.1.2018 ניתן פסק דינו של בית המשפט קמא, במסגרתו נדחה עיקר ערעורו של המערער. בית המשפט קמא דחה את טענות המערער ביחס להתקיימות שתי החלופות שבהוראת סעיף 14 (א) לפקודה, כמפורט להלן.

16. לעניין חלופת מקום הנכס המניב, פסק בית המשפט קמא כי יש לפרש את הוראת סעיף 14 (א) לפקודה, ובפרט את ההוראה המתייחסת להכנסות "שמקורן בנכסים מחוץ לישראל", באופן רחב. לאור זאת, קבע בית המשפט קמא כי ניתן להכיר בשיטות עבודה, שיטות מכירה, מוצרים פיננסיים, מנגנונים שונים וכיוצא באלה, שפותחו על ידי תושב חוזר בזמן מגוריו בחו"ל, כ"נכס" לצורך סעיף 14 (א) לפקודה. עוד נקבע כי לצורך הכרה באותם נכסים כחוסים תחת הפטור שבסעיף 14 (א) לפקודה, על הנישום להוכיח התקיימותם של שני תנאים מצטברים: הנכסים שפותחו בחו"ל הם בבעלות התושב החוזר, או שיש לו זיקה ממשית אליהם אפילו שאינם בבעלותו; נכסים אלה הם המקור להפקת ההכנסה.

בעניינו של המערער נפסק כי אף לפי הפרשנות הרחבה של המונח "נכס", הלה לא הצליח להוכיח כי יש בידיו "נכס" שמקורו בחו"ל אשר נמצא בבעלותו או שיש לו זיקה ממשית אליו, ואשר בגינו נצמחה לו הכנסה שהיא נפרדת מהמשכורת הרגילה שמשולמת לו בגין עבודתו. נקבע כי המערער לא הוכיח כי ההכנסה ששולמה לו הייתה בקשר לנכסים שטען שפיתח בעבור החברה. כן ציין בית המשפט קמא כי חוזי ההעסקה אינם בגדר "נכס", ואף עיון בהם לא מלמד על קיומן של זכויות בנכסים כלשהם. בנוסף, בית המשפט קמא זקף לחובתו של המערער את העובדה שמנהלו הישיר לא התייצב לעדות, ושהמערער אף לא ביקש להעיד נציג מהחברה שהתנהל מולו בכל הנוגע להתקשרותו בחוזה ההעסקה משנת 2004.

17. אשר לחלופת מקום הפקת ההכנסה, נקבע כי על פי טענותיו של המערער בעניין זה, התמורה שקיבל מהחברה מקורה בשילוב בין "נכס", שלא הוכח קיומו, לבין עבודה אקטיבית שבוצעה על ידו. על כן, קבע בית המשפט קמא כי נדרש לבחון איזה חלק מהכנסות המערער נובע מעבודה אקטיבית אשר בוצעה בישראל ואיזה חלק בוצע מחוזה לישראל. בית המשפט קמא אימץ את עמדתו של המשיב, ואת החלוקה שנערכה על ידו, משמץא כי התשתית הראייתית עליה נסמכת החלטתו של המשיב הייתה מספיקה בנסיבות העניין, וכי התחשיב שבוצע על ידו מבוסס על חוזר מס הכנסה. לעומת זאת, קבע בית המשפט קמא כי יש לדחות את טיעוני המערער בעניין זה מהטעמים הבאים: אין לקבל את עמדתו של המערער כי סכום ההכנסה החייבת עומד על 0, משום שהדבר מהווה סטייה משומתו העצמית שהגיש לפקיד השומה; לא ניתן גם לקבל את החלוקה של ההכנסות שהציע במסגרת שומתו העצמית מאחר שבמהלך ההליך אמר המערער באופן מפורש כי הדיווח שניתן היה "שרירותי ומלאכותי"; מלבד שומתו העצמית, לא הובאו על ידי המערער ראיות אחרות בדבר האופן שבו יש לפצל את ההכנסה, ואף לא הוצג על ידו כל תחשיב חלופי; עוד נקבע כי אין לקבל את טענת המערער לסעד החלופי השני מחמת הרחבת חזית אסורה, משהטענה לא הועלתה במסגרת דיוני השומה ואף לא בנימוקי הערעור.

בהינתן האמור, נקבע כי יש לקבל את התחשיב שערך המשיב בכל הנוגע לשנות המס 2007-2011, וכן לשנת המס 2012 בהתאם להסכמת הצדדים. לצד זאת, בית המשפט קמא עמד על כך שנפלו מספר שגיאות בתחשיב המשיב, אך לאור אמירתו של המשיב כי הוא אינו מתנגד לתיקונן, וככל שהמערער יציג בפני המשיב נתונים מתאימים, נקבע כי המשיב יתקן את התחשיב בהתאם.

18. בצד האמור, בית המשפט קמא קיבל את טענתו של המערער לפיה מועד חזרתו לארץ אירע ביולי 2007 ולא בינואר 2007, כטענת פקיד השומה. זאת, בהסתמך על דיווחיו של המערער לפקיד השומה, בנסיבות האישיות של המערער בשעתו, במכתב מטעם החברה שהציג המערער, ובשל טיבו ומהותו של תהליך העתקת מגורים לארץ אחרת, אשר נעשה בהדרגתיות ולאורך פרק זמן שאיננו קצר.

19. לבסוף, נדחתה טענתו של המערער להסתמכות על הטבת המס, הן משום שהמערער לא הביא כל ביסוס לטענתו כי הטבת המס היוותה שיקול מרכזי בהחלטתו להעתיק את מגוריו לארץ, והן משום שהמערער שב לארץ עוד בטרם חוקק תיקון 168 ועל אף שהונחו הכוונות לחוקקו, החקיקה טרם הבשילה וכלל לא הייתה ודאית, והמערער לא הציג כל מסמך או גורם עליו הסתמך לכאורה. מכל מקום, נקבע כי הסתמכות על התיקון לחוק, כשלעצמה, אין בה כדי להוביל למתן הטבת המס והמערער נדרש לעמוד בתנאים שנקבעו בסעיף 14(א) לפקודה.

טענות המערער

20. במסגרת הערעור, מבקש המערער כי נבטל את פסק דינו של בית המשפט קמא ונורה כי כלל הכנסותיו של המערער בשנות המס הרלוונטיות פטורות מתשלום מס הכנסה, ולחלופין שנקבע כי המערער יישא בתשלום מס על פי השומה העצמית שערך. בטיעוניו, מתמקד המערער בהתקיימות חלופת מקום הנכס המניב, ואיננו מערער על קביעותיו של בית המשפט קמא ביחס להתקיימות החלופה השנייה – מקום הפקת ההכנסה.

21. תחילה, מבקש המערער להוסיף בגדר הערעור טיעון משפטי נוסף, שלא הועלה לפני בית המשפט קמא, המבוסס לשיטתו על התשתית העובדתית שנקבעה בפסק הדין. לטענת המערער, יש לראות בחברה כ"נכס" על פי פרשנות סעיף 14(א) לפקודה. מכאן, על פי חלופת מקום הנכס המניב, הואיל והכנסתו שולמה על ידי החברה, שפעילותה ובסיסה באנגליה, ואשר העסיקה אותו גם לפני שובו לישראל, יש לראות בהכנסה ככזו אשר נובעת מנכס בחו"ל, אשר למערער יש זיקה ממשית אליו, אפילו אם העבודה בוצעה בישראל – ועל כן פטורה ממס.

22. לאחר מכן, טוען המערער לשגיאות שנפלו בפסק הדין של בית המשפט קמא: ראשית, גורס המערער כי בית המשפט קמא שגה שעה שקבע כי חוזי ההעסקה שלו עם החברה אינם בגדר "נכס" לפי סעיף 14(א) לפקודה. לשיטת המערער, המונח "נכס" כולל

בתוכו גם הסכמי עבודה. מסקנה זו עולה, לדידו, הן מפרשנות לשונית של המונח, הן מפסיקות בית משפט זה הרואות בהסכמי עבודה כ"נכס", הן מתכליתו של תיקון 168 וסעיף 14(א) לפקודה בפרט, והן לפי גישתו של בית המשפט קמא על פיה יש לפרש את סעיף 14(א) לפקודה באופן רחב. המערער מוסיף ומדגיש כי אי הכרה בהסכמי עבודה כ"נכס" מחטיאה את התכליות שביקש המחוקק לקדם, פוגעת בוודאות הנישומים ואף יוצרת בקיעים רבים שידרשו מהמחוקק השלמות מרובות.

23. שנית, לטענת המערער שגה בית המשפט קמא עת קבע כי הכנסותיו אינן נובעות מאותו צרור נכסים שהוכר על ידו. מחד גיסא, הכיר בית המשפט קמא כי המערער פיתח "צרור נכסים", וכן כי החברה נאותה לשלם למערער שכר בעד אותם נכסים, ומאידך גיסא, ובאופן מנוגד לעובדות ולפרשנות הרחבה שהעניק לסעיף 14(א) לפקודה, הגיע למסקנה כי המערער לא הוכיח שהשכר ששולם לו הוא בקשר לאותם נכסים. המערער מדגיש כי כל עבודתו קשורה באותם נכסים שפיתח ומשכך כל הכנסתו מקורה בנכסים אלה, ובמנותק ממקום ביצוע עבודתו. בהקשר זה, מוסיף וטוען המערער כי בית המשפט קמא טשטש הלכה למעשה את ההבחנה בין חלופת מקום הפקת ההכנסה לבין חלופת מקום הנכס המניב, בעוד שמדובר בשני מבחנים עצמאים ונפרדים זה מזה. עוד טוען המערער כי קביעות בית המשפט יוצרות חובות חדשות, שאינן מעוגנות בהוראת סעיף 14(א) לפקודה, כגון החובה להראות גידול בשכרו לאחר שובו ארצה, או הנטל להשוות את שכרו עם שכרם של עובדים אחרים בחברה, או הוכחת הפיצול בהיקף ההכנסות המיוחסות לישראל ואלו המיוחסות לחו"ל.

24. שלישית, טוען המערער כי בית המשפט קמא ביסס את הכרעתו בדבר אי התקיימות חלופת מקום הנכס המניב על טענות שכלל לא הועלו על ידי פקיד השומה, ולחלופין נטענו על ידו רק בשלב הסיכומים, תוך הרחבת חזית אסורה. בפרט, טוען המערער כי לאורך ההליך התמקד פקיד השומה בחלופת מקום הפקת ההכנסה בלבד, ולא בחלופת מקום הנכס המניב, ועל כן לא היה מקום לדחות את התקיימות החלופה האחרונה.

25. לבסוף, טוען המערער כי צווי השומה התבססו על הביקור שערכה נציגת פקיד השומה במשרדי החברה הישראלית, ובפרט על דברי חשבת החברה הישראלית – אשר לשיטתו מהווה עדות לא רלוונטית, ולמצער חסרה באופן משמעותי. משכך, סבור המערער כי היה על בית המשפט קמא לפסול את צווי השומה משום שהתבססו על מידע חסר ולקוי.

26. פקיד השומה גורס כי קביעות בית המשפט קמא בדין יסודן. לדבריו, חלופת מקום הנכס המניב איננה רלוונטית בנסיבות העניין, הן משום שהמערער לא הוכיח קיומם של נכסים כאמור והן משום שחלופה זו איננה רלוונטית כאשר מדובר בהכנסות מעבודה. אשר לחלופת מקום הפקת ההכנסה, מדגיש פקיד השומה כי על פי סעיף 4א(א)(4) לפקודה, כאשר מדובר בהכנסה מעבודה יראו את "מקום ביצוע העבודה" כמקום שבו נצמחה ההכנסה. בענייננו, מקור הכנסותיו של המערער הוא מעבודה שבוצעה בישראל, בהיותו תושב ישראלי, ועל כן אינן נכנסות בגדר סעיף 14(א) לפקודה.

27. פקיד השומה טוען כי אין לקבל את ניסיונו של המערער להציג את מקור הכנסתו בנכס מחוץ לישראל שעה שהלה כלל לא הוכיח קיומו של נכס כלשהו מחוץ לישראל אשר משמש כמקור להכנסתו. אשר לטענות המערער כי חווי ההעסקה והשיטות שטען לפיתוחן הם בגדר "נכס", טוען פקיד השומה כי אלה נדחו על ידי בית המשפט קמא משום שלא הוכחו על ידי המערער, ואין זו דרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאים עובדתיים. בהקשר זה, מדגיש פקיד השומה כי הפרשנות המרחיבה שנתן בית המשפט קמא למונח "נכס" איננה נקייה מספקות, ובפרט טוען כי בניגוד לעמדת בית המשפט קמא, לשיטתו עובד שבמסגרת עבודתו הרגילה מפתח עבור מעסיקו נכסים כלשהם, הרי שמדובר בנכסים המהווים את קניינו של המעסיק (ולא של העובד) וההכנסה שמשולמת לעובד כגמול לעבודתו היא הכנסת עבודה לכל דבר ועניין.

ביחס לטענה כי יש להכיר בחברה הזרה כ"נכס", טוען פקיד השומה כי טענה זו לא נטענה בהליך קמא ועל כן מהווה הרחבת חזית אסורה. יתרה מכך, פקיד השומה גורס כי טענה זו מרוקנת מתוכן את החלופה בדבר מקום הפקת ההכנסה.

28. זאת ועוד, פקיד השומה טוען כי פרשנות המערער למונח "נכס" אינה מתיישבת עם עקרונות היסוד עליהם מבוססת פקודת מס הכנסה, ובפרט תורת המקור, ובכך גם מפרה את ההרמוניה החקיקתית. בניסיון המערער להיכנס בשערי הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה, מציע הלה פרשנות אשר הופכת את תורת המקור על פיה תוך כדי המצאת נכסים שאינם מקור הכנסה ובהתבסס על קשר ערטילאי בין נכס המקור הנטען לבין ההכנסה. כך, נטען, כי חוזה העבודה כשלעצמו איננו מהווה נכס, אלא לכל היותר הוא יכול לעגן בתוכו זכויות בנכס. בענייננו, חווי ההעסקה של המערער אינם מהווים נכס כשלעצמם ואף לא הוכח כי הם מעגנים זכויות נכסיות כלשהן. באופן דומה, נטען כי אין לראות בחברה או בנכסים שננטען שפותחו כ"נכס מקור", אלא הונו האנושי של המערער,

באמצעותו הוא הפיק את הכנסותיו, הוא "המקור", ונכס זה לעולם יימצא במקום ביצוע העבודה.

29. לא זו אף זו, פקיד השומה גורס כי פרשנות המערער אינה עולה בקנה אחד עם לשון סעיף 14 (א) לפקודה, תכליתו וההיסטוריה החקיקתית שלו. פקיד השומה טוען כי פרשנות המערער מרוקנת מתוכן את חלופת מקום הפקת ההכנסה, בכך שהיא מאפשרת לעקוף חלופה זו באמצעות המצאת "נכס" שמקורו בחו"ל, ואשר יש לו זיקה כזו או אחרת לישראל. לדברי פקיד השומה, כאשר מדובר בהכנסת עבודה, חלופת מקום הפקת ההכנסה היא החלופה הרלוונטית. לעומת זאת, חלופת מקום הנכס המניב היא שריד של נוסחו הקודם של סעיף 14 לפקודה, והיא חלה רק על הכנסות פסיביות (ולא הכנסות מעבודה או משלח יד), ולחלופין על סוגי הכנסות שלא קיים לגביהן כלל לקביעת מקום הפקתן בסעיף 4 לפקודה. בנוסף, לשיטת פקיד השומה הטבת המס נועדה לחול במקרים בהם ההכנסה חייבת במס במדינה האחרת שבה הופקה, ובכך למנוע הכבדה של נטל המס שיוטל על הנישום בישראל בשל הזיקה הפרסונלית. לעומת זאת, בענייננו, המערער אינו חייב במס בגין הכנסתו באנגליה או בכל מדינה אחרת, ומכאן אנו למדים כי ישראל היא גם מדינת המקור וגם מדינת התושבות.

30. לבסוף, פקיד השומה מעלה גם את הטענות הבאות: כי אין לאפשר למערער לסטות מדיווחיו בזמן אמת בעת עריכת השומה העצמית, ולפיכך יש לדחות את טענתו כי כלל הכנסותיו אינן חייבות במס; כי אין לקבל את התחשיב של המערער בשומה העצמית שערך משום שהוא בעצמו שלל תחשיב זה במסגרת ההליך קמא; כי יש לדחות את טענת המערער לפיה צווי השומה מבוססים על עדות שאינה רלוונטית, ואילו רצה המערער להפריך את אמירותיה של חשבת החברה הישראלית היה עליו לזמנה לעדות לפני בית המשפט; וכי יש לדחות את טענות המערער בדבר פגמים דיוניים שנפלו לכאורה בהכרעת בית המשפט קמא.

תגובת המערער לטענות פקיד השומה

31. המערער שב ומדגיש כי בית המשפט קמא התעלם מחלופת מקום הנכס המניב, העומדת בפני עצמה, ועל פיה יש לראות בהכנסות המערער כקשורות לאותם נכסים בחו"ל, כך שאין לפצל את השכר למרכיבים, והכנסותיו יהיו פטורות ממס במלואן. יתרה מכך, טוען המערער כי הטלת חובה על הנישום להוכיח את פיצול ההכנסות בין היקף ההכנסות המיוחסות לעבודה בישראל לעומת הכנסות המיוחסות לנכס המצוי בחו"ל היא משימה קשה מאד עד בלתי אפשרית, ופוגעת בוודאות ובפשטות הנדרשת מחקיקת המס.

32. כן טוען המערער כי מקור ההכנסות מעבודה הוא הסכם העבודה, ולא ההון האנושי כטענת פקיד השומה, ואין מחלוקת כי נכס זה – הסכם העבודה – נמצא בחו"ל. עוד מדגיש המערער כי הסכם העבודה הוא "נכס" לצורך סעיף 14(א) לפקודה, הן משום שהמונח "נכס" הוגדר בפסיקה בצורה רחבה, הן לאור הפרשנות הרחבה שיש ליתן בהקשר של סעיף 14(א) לפקודה כפי שעולה מפסק הדין של בית המשפט קמא, והן משום שקבלת עמדת פקיד השומה תביא להפליה פסולה בין נישומים כך שרק בעלי הנכסים והחברות בחו"ל יהיו זכאים לפטור בעוד האנשים העובדים לא. כן מדגיש המערער כי בניגוד לטענת פקיד השומה, הסכם העבודה יוצר זכויות כלפי המעסיק ולא רק משקף אותן.

33. כמו כן, דוחה המערער את יתר טענות פקיד השומה, ובכלל זאת הטענה כי אין להכיר בחברה הזרה כ"נכס" לצורך סעיף 14(א) לפקודה; המרכזיות שנתן פקיד השומה לחלופת מקום הפקת ההכנסה לצורך קבלת הטבת המס; ומתן הפרשנות המצמצמת לתחולתה של חלופת מקום הנכס המניב. בשולי הדברים, מציין המערער כי דיווחיו במסגרת השומה העצמית אינם סותרים את קיומה של חלופת מקום הנכס המניב, וממילא נסיבות העניין מצדיקות להתיר לו לסטות מהשומה העצמית שערך משום שמדובר בתיקון חוק חדש יחסית שלא נדון בפסיקה בעבר.

דיון והכרעה

34. כפי שהוצג בתחילת הדברים, במרכזו של הערעור שלפנינו עומדת שאלת פרשנותו של סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, ובפרט החלופות השונות הקבועות בו, והיחס ביניהן. מבחינה לשונית, קובע הסעיף האמור שתי חלופות למתן הפטור: מקום הפקת ההכנסה ("הכנסות] שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל") ומקום הנכס המניב ("הכנסות] שמקורן בנכסים מחוץ לישראל"). פרשנותה של החלופה הראשונה איננה מעוררת קושי, שכן המחוקק הסדיר בסעיף 4 לפקודת מס הכנסה מהו מקום הפקת ההכנסה, ועל כן ניתן על פי הכללים הקבועים בהוראה זו לקבוע מהן "ההכנסות] שהופקו או נצמחו מחוץ לישראל". לעומת זאת, פרשנותה של החלופה השנייה מעוררת קושי – לשיטת המערער, יש לתת לה פרשנות מרחיבה, הכוללת כל סוג של זיקה לנכס, ובכלל זה זיקתו לחברה בה הוא מועסק וחווה העבודה המסדיר את העסקתו בה; לשיטת פקיד השומה, יש לתת לה פרשנות מצרה, המתייחסת להכנסות פסיביות מנכס בלבד.

35. להלן נבקש להכריע במחלוקת פרשנית זו, וללמוד מההכרעה העקרונית על האופן בו יש להכריע במקרה שלפנינו. בטרם נעשה כן, נקדים מבוא קצר ביחס לדרך בה בית משפט זה מפרש את דיני המס.

פרשנות דיני המיסים – כללי

36. כידוע, דיני המס כפופים לכללי הפרשנות הרגילים, המאמצים את תורת הפרשנות התכליתית (ע"א 534/79 אברהם אפרת נ' מדינת ישראל, פ"ד לה (4) 729, 735 (1985); ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, פ"ד מט (3) 209, 214 (1995); ע"א 401/93 גולדברג נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נא (1) 278, 283 (1997)). עמד על כך השופט (כתוארו אז) אהרן ברק:

כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם [...] כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה (ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75 (1985) (להלן: "עניין חצור")).

37. נקודת המוצא, איפוא, היא לשון החוק, כאשר מבין המשמעויות הלשוניות השונות יש לבחור בפרשנות אשר מגשימה את התכלית המונחת בבסיסו של החוק – ובענייננו פקודת מס הכנסה (ראו גם: ע"א 41/96 קסטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג (1) 862, 872 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז (3) 750, 759 (2003); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 ואח' נ' ב'ה, פסקה ל' (12.3.2009)). תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק נועד להגשים (ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט (1) 123, 131 (2004)). על תכלית זו אנו למדים, בין השאר, מלשון החוק, ממיקומה והקשרה של ההוראה בחוק, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין אחר (עניין חצור, בעמ' 76-78; ע"א 93/88 מעבדות טרבינוול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו (2) 385, 396 (1992); ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט (5) 538,

553 (2005). השוו גם לדעת הרוב בע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ (4.7.2019).

38. זאת ועוד, בהליך הפרשני של חוקי המס, "יש להביא בחשבון גם את העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה; את ההיגיון הכלכלי והתכלית הפיסקאלית של החוק; את המדיניות הכלכלית והחברתית שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירוש" (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004). ראו גם: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609-610 (2005)). עוד יודגש כי רק אם לאחר מיצוי בחינת המקורות הללו נותרנו עם אי-בהירות בדבר הפירוש התכליתי של הוראת חוק המס, או אז תועדף הפרשנות המקלה עם הנישום (שם); ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג(2) 3, 10 (1989); ע"א 524/89 דיגיטל אקוויפמנט (דק) בע"מ נ' מדינת ישראל, פ"ד מה(4) 573, 577 (1991); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 441 (1997). זאת, נעשה בזכרנו כי "טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר" (עניין חצור, בעמ' 75).

פרשנות חלופת מקום הנכס המניב שבסעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה

39. מבחינה לשונית, הנוסח בו בחר המחוקק – "[הכנסות] שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" – ניתן לפרשנות צרה או רחבה. פרשנות צרה תכלול בגדר לשון זו רק הכנסות פסיביות מנכסים המצויים בחו"ל, דהיינו הכנסות שהפקתן נובעת מעצם האינטרס שיש לנישום בנכס המצוי בחו"ל, ואשר אינה מצריכה השקעת מאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום. זו פרשנותו של פקיד השומה. לעומת זאת, פרשנות מרחיבה תכלול בגדר הלשון כל הכנסה שתלויה בקיומו של נכס המצוי בחו"ל, בין אם זו הכנסה פסיבית (שאינה מחייבת מאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום) ובין אם זו הכנסה אקטיבית (אשר הפקתה תלויה במאמץ מתמשך משמעותי מצד הנישום). זו פרשנותו של המערער. מאחר ששתי הפרשנויות אפשריות מבחינה לשונית, עלינו לבחון את תכלית הסדר החוק, כאשר נקדים לכך עיון קצר בהיסטוריה החקיקתית של ההסדר.

40. הנוסח הנוכחי של סעיף 14 לפקודת מס הכנסה הוא תוצאה של תיקון 168 לפקודת מס הכנסה משנת 2008. קדם לו הנוסח שנקבע בתיקון 132, אשר הורה כדלהלן:

(א) יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה יהיה פטור ממס, במשך 5 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, על הכנסות מריבית, מדיבידנד או מדמי שכירות שאינן הכנסות מעסק, שמקורן בנכסים מחוץ לישראל אשר היו לו לפני שהיה לתושב ישראל ושנותרו בידיו לאחר שהיה לתושב

ישראל, אלא אם כן ביקש אחרת, לעניין הכנסה, כולה או מקצתה.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) יחולו, בשינויים המחויבים גם על הכנסות כאמור באותו סעיף של יחיד שחדל להיות תושב ישראל ושהה דרך קבע מחוץ לישראל שלוש שנים רצופות לפחות לאחר שחדל להיות תושב ישראל (בסעיף זה – תושב חוזר) מנכסים מחוץ לישראל שרכש בתקופה שהותו מחוץ לישראל לאחר שחדל להיות תושב ישראל.

נוסחו הקודם של הפטור היה מצומצם מהנוסח הנוכחי במספר היבטים, ששניים מהם רלוונטיים לדיוננו: ראשית, הוא כלל רק את החלופה של מקום הנכס המניב ("הכנסות ... שמקורן בנכסים מחוץ לישראל"); שנית, מקורות ההכנסה לגביהם ניתן הפטור היו מקורות פסיביים בלבד והוגבלו לרשימה מצומצמת – "הכנסות מריבית, מדיבידנד או מדמי שכירות שאינן הכנסות מעסק". תיקון 168 לפקודת מס הכנסה הוסיף איפוא את החלופה של מקום הפקת ההכנסה ("הכנסות] שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל") והרחיב את מקורות ההכנסה לגביהם ניתן הפטור ל"כל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א. ו-3 [לפקודת מס הכנסה]". בכך הורחב מאד הפטור, והוא כולל עתה הן הכנסות פסיביות והן הכנסות אקטיביות של הנישום.

41. כל עוד החלופה היחידה מכוחה יכול נישום להיות זכאי לפטור הייתה מקום הנכס המניב ("הכנסות] שמקורן בנכסים מחוץ לישראל"), היה מובהר 'ברחל בתך הקטנה' כי חלופה זו מתייחסת להכנסות הנובעות ממקורות מסוימים בלבד ("הכנסות מריבית, מדיבידנד או מדמי שכירות שאינן הכנסות מעסק"). הבהרה זו הוסרה בתיקון 168, וכיום אין למצוא אותה עוד בלשון סעיף 14(א) לפקודה. למחיקה זו ניתן לתת שני הסברים: האחד, הסברו של המערער, הוא שכוונת המחוקק הייתה להסיר מגבלה זו גם ביחס לפרשנות חלופת מקום הנכס המניב; השני, הסברו של פקיד השומה, הוא שהמגבלה הוסרה מאחר שאין היא רלוונטית לחלופה החדשה שהוספה – מקום הפקת ההכנסה, הרלוונטית הן להכנסות אקטיביות והן להכנסות פסיביות. ואולם, לא היה בתיקון כדי לשנות את פרשנותה של חלופת מקום הנכס המניב, אשר היום כאז, מוסיפה להתייחס להכנסות פסיביות מנכסים בלבד.

42. להשלמת הדיון אציין כי מעת שבחר המחוקק בתיקון 168 להשתמש במילה "או", הרי שהביע דעתו כי ניתן לבחון את התקיימות שתי החלופות הללו במקביל, כך שהאחת איננה שוללת את התקיימות השנייה, וזאת בניגוד לנטען על ידי פקיד השומה (ראו פרוטוקול דיון ועדת העלייה, הקליטה והתפוצות 14.8.2008, בעמ' 54-56. כן ראו

ע"א 131/74 בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' ברוכשטיין, פ"ד כט(1) 724, 727 (1975); ע"א 648/82 פקיד השומה לגבייה מיוחדת נ' גפני, פ"ד לח(3) 813, 820 (1984)).

43. על רקע סקירה קצרה זו של תיקון 168, ניתן לעבור לדיון בפרשנות ההסדר.

44. אקדים את המאוחר ואבהיר כי סבורני שפרשנותו הנכונה של סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה מחייבת לקרוא אותו בשים לב ל"תורת המקור" עליה מבוססת שיטת המיסוי שנקבעה בפקודה, וזאת על מנת שישתלב במארג דיני מס ההכנסה הנהוגים בישראל. קריאה כזו אינה מאפשרת את אימוץ הפרשנות המרחיבה שהוצעה על ידי המערער לחלופת מקום הנכס המניב. זאת ועוד, גם מבחינת תכליתו של ההסדר שנקבע בתיקון 168, נטרול תמריץ המס השלילי של המעבר לישראל, עולה כי לא ניתן לאמץ את פרשנות המערער. אבהיר קביעות אלה, כסדר הצגתן.

פרשנות חלופת מקום הנכס המניב בראי "תורת המקור"

45. שיטת המיסוי העומדת בבסיס דיני המס הישראליים, ובכלל זאת פקודת מס הכנסה, היא הדוקטרינה של "תורת המקור", אותה שאבנו מהדין האנגלי (באנגלית היא מכונה "תורת הלוחות" ("Scheduler System")). על פי תורת המקור, על מנת שהכנסה תחויב במס, יש לאתר "מקור" ספציפי המוגדר בחוק אשר אליו ניתן לשייך את ההכנסה; ובהיעדר מקור – אין חבות במס (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 549 (2005); ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 664, 636 (2013); ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון המנוחה לשם ז"ל, פסקה 26 (2.1.2018) (להלן: "עניין לשם"); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים: מסי הכנסה, עזבון ושבח 58 (1969); יוסף אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 445-446 (1982); אהרן נמדר מס הכנסה: יסודות ועיקרים 61-62 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: "נמדר"); יוסף גרוס דיני המס החדשים 45-48 (מהדורה שלישית, 2003)). משמעות הדבר היא שעל אף התעשרותו של הנישום, ייתכנו מקרים בהם לא תוטל חבות במס. כך למשל, הכנסות שמקורן בירושות, מתנות ומתת שמיים (Windfall) אינן נמנות עם המקורות שבפקודה, ועל כן פטורות מס. עוד יצוין כי תורת המקור משמשת אותנו לא רק לשאלת עצם החבות במס, אלא גם להבחנה בין הכנסה 'הונית' ל'פירותית' ובין הכנסה 'אקטיבית' ו'פסיבית' – הבחנות אשר משפיעות על קביעת שיעורי המס ועל תחולתן של הוראות שונות בפקודה (בג"ץ 9333/03 קניאל נ' ממשלת ישראל, פ"ד ס(1) 277, 281-282 (2005); דנג"ץ

5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן, פ"ד סו(2) 274, 240 (2013) (להלן: "עניין כהן"); עניין לשם, בפסקה 26).

46. במשך השנים הובעה ביקורת שקראה לביטולה של תורת המקור מחמת היותה מיושנת וסובלת מחסרונות בקביעת מס אמת (ראו סקירה תמציתית של הביקורת בדנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 827-828 (1996) (להלן: "עניין מינץ"). כן ראו: אריה לפידות "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (1965); יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25 (1987); יוסף אדרעי אירועי מס – עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל 57-90 (2007). ברם, על אף שחלה שחיקה מסוימת בתורת המקור, על דרך של הרחבת תוכנה ועיצובה (למשל, חקיקת סעיפים 2(10) ו-2א לפקודה), היא עודנה שרירה וקיימת בשיטתנו (עניין מינץ, בעמ' 828-829; עניין כהן, בעמ' 274 ו-342; ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 6 (2.6.2015). להרחבה על התמורות שחלו בתורת המקור, ראו למשל: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקאות 11-12 לפסק-דינה של המשנה לנשיא (כתוארה אז) מרים נאור (2.2.2014)).

47. בהתאם לתורת המקור, המונח "הכנסה" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". סעיף 2 לפקודת מס הכנסה הוא הסעיף המרכזי, במסגרתו נמנים מרבית מקורות ההכנסה לצורכי הטלת המס, כגון הכנסה מעסק, משלח יד ועבודה, הכנסות מדיבידנד, ריבית ודמי שכירות וכן תגמולים המתקבלים בגין קניין רוחני. מקורות אלו מתייחסים להכנסות 'פירותיות', בעוד המס המוטל על רווחי הון (הכנסות 'הוניות') נגבה מכוח סעיף 91 לפקודה.

48. המחוקק, עת קבע את סעיף 14 (א) לפקודת מס הכנסה, לא התכוון לסטות מתורת המקור. על כך ניתן ללמוד מלשון הסעיף, המבהירה כי הפטור יחול על הכנסות הנישום הזכאי "מכל המקורות המנויים בסעיפים 2, 2א ו-3". מכאן, שבבואנו לפרש את שתי החלופות הנזכרות בהמשך הסעיף – "שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל או שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" – עלינו לעשות זאת בשים לב ל"תורת המקור".

49. כאמור, בהתאם ל"תורת המקור" סיווגה של הכנסה, והטיפול בה במסגרת דיני המס, נעשה על פי המקור ממנו צמחה. לפיכך, כדי לבחון האם הכנסה עומדת באחת

מהחלופות שקובע סעיף 14 (א) לפקודה, יש לקבוע תחילה מהו המקור אליו יש לייחס את אותה הכנסה, ולאחר מכן לבחון מתי הכנסה ממקור זה נחשבת להכנסה שהופקה מחוץ לישראל או להכנסה שמקורה בנכס שמחוץ לישראל.

50. ואכן, לצורך הפעלת החלופה הראשונה – "[הכנסות] שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל" – מורה לנו סעיף 4א לפקודת מס הכנסה כיצד לקבוע את "המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח" בהתאם למקור ממנו צמחה – הכנסה מעסק, הכנסה מעסקה, הכנסה ממשלוח יד, הכנסה מעבודה וכיו"ב.

51. מהלך דומה יש לעשות גם ביחס לחלופה השנייה – "[הכנסות] שמקורן בנכסים מחוץ לישראל". עלינו לבחון תחילה מהו מקור ההכנסה לעניין הפקודה, ואחר כך לקבוע האם מקור זה הוא בגדר "נכסים מחוץ לישראל".

52. ויובהר, משמעותו של הפעלת מבחן זה היא שתנאי מקדמי להענקת הפטור להכנסה מסוימת מכוח החלופה השנייה, הוא שמקור ההכנסה לעניין פקודת מס הכנסה הוא נכס, כגון כשמדובר בהכנסה מ"אחוזת בית וקרקע" (סעיף 2(6) לפקודה) או בהכנסה מ"נכסים אחרים" (סעיף 2(7) לפקודה). ומכלל ההן נובע גם הלאו, דהיינו אין לחלופה האמורה רלוונטיות כאשר מקור ההכנסה הרלוונטית לעניין פקודת מס הכנסה איננו בנכס, כגון כשזו הכנסה מ"עסק ומשלוח יד" (סעיף 2(1) לפקודה) או מ"עבודה" (סעיף 2(2) לפקודה).

53. פרשנות זו לחלופה של "[הכנסות] שמקורן בנכסים מחוץ לישראל" מאפשרת, כפי שיובהר לעיל, לפתור בנקל את המקרה שלפנינו. ואולם, יש להודות כי אין בה כדי להסיר את כל הקשיים הפרשניים שעשויים להתעורר. כך, למשל, אין היא מספקת מענה פשוט וברור לשאלה האם יש לראות הכנסות מ"קצבה, מלוג ואנונה" (סעיף 2(5) לפקודה), ככאלה ש"מקורן בנכסים", ואם כן מתי נאמר כי אלה "נכסים מחוץ לישראל" (שאלה זו רלוונטית גם לעניין סעיף 9ג לפקודת מס הכנסה, הקובע כי גם לאחר תקופת הפטור "סכום המס על קצבה שמקורה מחוץ לישראל שמקבל יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), בשל עבודתו במדינת חוץ, לא יעלה על סכום המס שהיה משלם על אותה קצבה במדינה שבה משולמת הקצבה, אילו היה נשאר תושב אותה מדינה"). ודוק, לפי החלופה של מקום הפקת ההכנסה, הנישום יהנה מההטבות ביחס להכנסות מ"קצבה, מלוג ואנונה" כאשר מקום מושבו של המשלם הוא מחוץ לישראל (ראו סעיף 4א(8) לפקודה). עם זאת ניתן להעלות על הדעת מצבים בהם

המשלם מצוי בישראל, ואולם הזכות לתשלום נוצרה מחוץ לישראל (לדוגמה: קצבה המשולמת על ידי חברה ישראלית בגין זכויות פנסיוניות שנצברו מעבודה בחברה קשורה המצויה בחו"ל). במצבים אלה תתעורר השאלה האם זכאי הנישום להטבות לפי חלופת מקום הנכס המניב, למרות שאינו זכאי לו לפי חלופת מקום הפקת ההכנסה. דומה כי כל עוד המדובר בהכנסה פסיבית, יש להשיב בחיוב על שאלה זו, תוך ראיית החיוב מכוח משולמות הגמלאות כסוג של נכס. ואולם עניין זה אינו מחייב הכרעה בענייננו.

54. סיכומו של דבר, את סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, כנוסחו לאחר תיקון 168, יש לקרוא בשים לב ל"תורת המקור", על פיה מסווגות הכנסות לעניין פקודת מס הכנסה. על כן נדרש, בשלב ראשון, לקבוע מהו המקור אליו יש ליחס הכנסה מסוימת, ולאחר מכן לבחון לאור הכללים החלים ביחס למקור זה האם ההכנסות מכוחו הופקו מחוץ לישראל (עניין אליו מתייחס סעיף 4א לפקודה) או שמקורן בנכס שמחוץ לישראל (עניין אותו יש לבחון לפי טיב מקור ההכנסה בו עסקינן). מבחינה מעשית, משמעות מבחן זה הוא שהכנסות אקטיביות, אשר המקור להן הוא מאמץ מתמשך של הנישום (כגון הכנסה מעבודה או מעסק), אינן מהוות כלל הכנסות "שמקורן בנכסים", וממילא חלופת מקום הנכס המניב אינה רלוונטית לגביהן. לעומת זאת, הכנסות פסיביות, הנובעות מרכושו של הנישום ולא ממאמציו, יהיו לרוב כאלה "שמקורן בנכסים", ולפיכך הפטור בגינן יכול להינתן לא רק לפי מקום הפקת ההכנסה, אלא גם לפי מקום הימצא הנכס המניב.

פרשנות חלופת מקום הנכס המניב לאור תכלית הפטור שבתיקון 168

55. טעם נוסף המשתלב בטיעון המבני ומשלים אותו, הוא תכליותיו של הפטור בו עסקינן. כפי שהובהר בראשית הדברים (ראו פסקה 2 לעיל) מטרתו של תיקון 168 היא שעצם המעבר לישראל לא יטיל על הנישום חבות מס עודפת בגין הכנסות שלא היו חייבות במס הכנסה בישראל אילו היה נותר תושב זר. במילים אחרות, תכלית הפטור היא שלא לחייב במס על הכנסה שאלמלא המעבר ארצה לא הייתה חייבת במס הכנסה בישראל, ולחייב במס הכנסה בישראל על הכנסה שגם לולא המעבר לישראל הייתה חייבת במס זה. בדרך זו ביקש המחוקק לנטרל את חסמי המס הניצבים בפני אדם שבחר לעלות לישראל. אחדד עניין זה.

56. לצורך קביעת תחולתם של דיני המס הישראליים (Tax Jurisdiction), פקודת מס הכנסה מאמצת כיום, בדומה למדינות רבות בעולם, שיטת מיסוי מעורבת המשלבת בין שני עקרונות: העיקרון הפרוטונלי – המבוסס על הזיקה האישית שבין הנישום למדינת ישראל; והעיקרון הטריטוריאלי – המבוסס על הזיקה הגיאוגרפית שבין מקור ההכנסה

לביין ישראל. שיטה זו מעוגנת ברישא סעיף 2 לפקודה הקובעת כך: "מס הכנסה יהא משתלם [...] על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל" [ההדגשה אינה במקור]. לאמור, על פי הפקודה, חבות במס תחול הן על הכנסה שהופקה על ידי תושב ישראל (אפילו אם ההכנסה עצמה הופקה מחוץ לישראל) והן על הכנסה שהופקה בישראל (אפילו אם הנישום אינו תושב ישראל).

יצוין כי לא זו הייתה השיטה הנוהגת בישראל מימים ימימה. במקור, שיטת המס אשר נהגה בישראל אימצה בעיקרה (בכפוף למספר חריגים) את העיקרון הטריטוריאלי (לפיו שולם מס על הכנסה "שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל"), אך בשנת 2003, בעקבות תיקון 132, הורחבה השיטה גם למיסוי על בסיס אישי, בנוסף למיסוי הטריטוריאלי שנהג לפני כן (דברי ההסבר לתיקון 132, בעמ' 772; ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 7 (29.12.2005); ע"א 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר, פסקה 5 (20.5.2014); ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, פסקה 11 (22.2.2017); דוח הוועדה לרפורמה במס הכנסה 81-82 (2002); נמדר, בעמ' 65-66).

57. אם כן, על פי פקודת מס הכנסה תושב ישראל חייב במס על הכנסה, בין אם היא הופקה בישראל ובין אם היא הופקה מחוץ לישראל. לעומת זאת, תושב זר חייב במס רק על הכנסה שהופקה בישראל. ההרחבה שבתיקון 132 – דהיינו, חיוב תושב ישראל במס גם על הכנסה שהופקה מחוץ לישראל – הובילה לכפל מיסוי בגין אותה ההכנסה, הן במדינה שבה הופקה ההכנסה (על בסיס טריטוריאלי) והן בישראל (על בסיס פרסונלי). על מנת להתמודד עם כפל המיסוי שנוצר, וכן כדי ליצור שוויון בין נישומים המפיקים הכנסות בישראל ובין נישומים המפיקים הכנסות בחו"ל, קיימים מנגנונים שונים, כגון אמנות בינלאומיות למניעת כפל מס שישראל היא צד להן וכן מתן זיכוי ממיסים ששולמו במדינה אחרת (ראו, למשל, הוראות סעיף 200 לפקודה). על רקע האמור, במסגרת תיקון 168 ביקש המחוקק להבטיח לנישום שהוא תושב זר אדישות מיסויית למשך תקופה של 10 שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל, כך שעצם המעבר לישראל – אשר הופך את הנישום ל"תושב ישראל" – לא יוביל לשינוי בנטל המס שהוטל עליו כל עוד היה "תושב זר" במהלך תקופה זו.

58. נדגים: נניח שסם הוא תושב זר המתגורר בקנדה והוא מחזיק במניות של חברה ישראלית הפועלת בתחום הנדל"ן, אשר מדי שנה, ב-1 באפריל, מחלקת דיבידנדים לבעלי מניותיה. כמו כן, נניח שסם הוא גם הבעלים של נכס נדל"ן המצוי בקנדה, אשר

מדי חודש הוא מקבל בגינו דמי שכירות. על ההכנסות מהדיבידנדים אותן מקבל סם, הוא יחוב, ככל הנראה, במס כלפי הרשויות בישראל (ראו סעיפים 2(4) ו-4א(א)(10) לפקודה), ואולם על ההכנסות מדמי השכירות הוא לא יחוב במס בישראל (ראו סעיפים 2(6) ו-4א(א)(6) לפקודה), אלא במדינת מושבו ובמקום הימצא הנכס – קנדה. כעת, נניח כי סם מעוניין להעתיק את מגוריו לישראל והוא עונה להגדרה עולה חדש ("תושב ישראל לראשונה"). במהלך 10 השנים הבאות, כל עוד לא ביקש אחרת, צפוי סם לקבל הטבת מס בגין התקבולים מדמי השכירות שמקורם בקנדה, הן לפי חלופת מקום הפקת ההכנסה (ראו סעיף 4א(א)(6) לפקודה) והן לפי חלופת מקום הנכס המניב, ואולם סם לא יקבל פטור בעבור הדיבידנדים שמקורן בחברה שמקום מושבה בישראל, שכן הכנסות אלה לא נכנסות באף אחת מן החלופות. משמעות הדבר היא שעקב המעבר לישראל לא השתנתה חבות המס של סם, ופקיד השומה מתעלם למעשה במהלך 10 השנים הקרובות מההכנסות של סם בגין הדירה, כפי שעשה עובר למעבר של סם לישראל (ראו גם סעיפים 134ב ו-135(ב) לפקודה). במילים אחרות, סם לא ייחשב כתושב ישראל לצורך הפקודה, ולא יהיה חייב במס בישראל על הכנסתו מדמי השכירות, כך שהוא יהיה פטור ממס על הכנסות שרק תושבי ישראל חייבים לגביהן במס (ולא תושבים זרים) – הכנסות שהופקו בחו"ל. ויובהר, סם לא יוכל לבקש פטור ממס לפי סעיף 14(א) לפקודה בגין הדיבידנד שהוא מקבל מהחברה הישראלית בטענה כי הוא רכש את המניות בהיותו בחו"ל, משום שמדובר במס שהוא ממילא חב בו, ללא תלות במעבר לישראל. אם נאמר אחרת – סם לא יישא בחבות מס לא כלפי רשות המיסים הישראלית (לה שילם לפני המעבר) ולא כלפי רשות המס בקנדה (שהפסיק להיות תושב שלה ולהפקת ההכנסה אין כל זיקה גיאוגרפית אליה). פרשנות זו בוודאי שאיננה עולה בקנה אחד עם כוונת המחוקק ואין מקום לקבלה (ראו והשוו גם לע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (22.2.2017)).

59. מיקוד תכליתו האמורה של תיקון 168 תומכת אף היא בפרשנות המשיב לפטור הקבוע בסעיף 14(א) לפקודה. הכנסות פסיביות של תושב זר, כדוגמת דמי שכירות, אינן מחויבות במס בישראל אם הנכס נמצא מחוץ לישראל (במקרה של שכירות, אם השימוש בנכס על ידי השוכר הוא מחוץ לישראל. ראו סעיף 4א(א)(6) לפקודה). מכאן שהבטחת ניטרליות המעבר מצדיקה לפטור הכנסות אלה ממס ישראלי על פי חלופת מקום הנכס המניב. לעומת זאת, הכנסות אקטיביות של תושב זר, כדוגמת הכנסת עבודה, אינן חייבות במס בישראל אם הפעילות מניבת ההכנסה מתקיימת מחוץ לישראל (במקרה של הכנסת עבודה, כאשר ביצוע השירות או העבודה הוא מחוץ לישראל. ראו סעיף 4א(א)(3) ו-4(4) לפקודה). מכאן, שעל מנת להשיג את ניטרליות המעבר, יש לקבוע פטור במקרה של מעבר לישראל בגין אותו סוג של פעילות – פעילות מניבת הכנסה המתקיימת מחוץ לישראל. הגנה זו מוענקת לנישום העובר לישראל בסעיף 14(א) לפקודה מכוח חלופת

מקום הפקת ההכנסה, ובכך די על מנת להשיג את תכלית תיקון 168. מיקום "נכסים" המאפשרים את הפקת ההכנסה האמורה, כגון חוזה העבודה או מושבה של החברה המעסיקה, לא היה מכריע לשאלת חבות המס של הנישום לפני המעבר, ואינו מכריע גם לאחריה. מכאן שאין הצדקה להתחשב במקום הימצאם של "נכסים" אלה לעניין החלת הפטור. זאת ועוד, אם נתחשב במיקומם של ה"נכסים" הללו לצורך החלת הפטור, כפי שגורס המערער, נביא למצב בו נישום שהיה חייב בתשלום מס בישראל בגין הכנסה אקטיבית קודם למעבר (כגון תושב זר שביצע את השירות או העבודה בישראל), יזכה לפטור ממס בעקבות המעבר ביחס לאותן הכנסות. בכך תועבר המטוטלת לצד השני של המשרעת, ובמקום להשיג את ניטרליות המעבר, ניצור תמריץ להגיע לישראל על מנת להפחית את חבות המס של הנישום. כמובהר, תוצאה זו חורגת מזו אותה ביקש המחוקק להשיג בתיקון 168.

60. לסיכום חלק זה, תכליתו של תיקון 168, ושל הפטור בסעיף 14(א) לפקודה בפרט, היא להשיג את המטרה של 'ניטרליות המעבר', דהיינו למנוע חיוב מס שנוצר רק מהטעם היחיד שהנישום בחר לעלות או לשוב לישראל, כך שההחלטה האם לעבור לישראל או לאו, תהא נטולה השפעות מיסויות. ודוק, אין מדובר בהקטנת חבות המס שחלה על הנישום עובר לעלייתו לישראל, ועל כן אין מקום להחיל את הפטור על הכנסה שממילא היה משולם בגינה מס לרשויות בישראל גם אלמלא המעבר. אף מטעם זה יש לפרש את הפטור שבסעיף 14(א) לפקודה באופן שחלופת מקום הנכס המניב תהיה רלוונטית רק לגבי הכנסות פסיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במקום הנכס המניב, ולא ביחס להכנסות אקטיביות, שחבות המס של תושב זר ביחס אליהן תלויה במיקום הפעילות, ולא במיקומו של הנכס.

מן הכלל אל הפרט

61. המקרה שלפנינו הוא מקרה פשוט יחסית ליישום המבחן הדו-שלבי שהוצג לעיל. על פי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא, קביעות בהן לא ראינו כל הצדקה להתערב, מלוא הכנסתו של המערער במקרה שלפנינו היא הכנסת עבודה, החייבת במס הכנסה מכוח סעיפים 2(2) ו-4א(א)(4) לפקודת מס הכנסה.

62. ויובהר, בית המשפט קמא עמד על כך שמבחינה עיונית ניתן להעלות על הדעת שלנישום כדוגמת המערער יהיו ממעסיקו גם הכנסות שאינן בגדר הכנסת עבודה, כגון זכויות לתמלוגים בגין קניין רוחני (ראו פסקה 45 לפסק הדין). ביחס להכנסות אלה היה

בית המשפט קמא מוכן אף לקבוע כי ייתכן שיוענק פטור על פי החלופה של מקום הנכס המניב. עמדה זו מקובלת אף עלי, שכן היא תואמת את קריאתו של סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה בראי "תורת המקור", ואף עולה בקנה אחד עם הניתוח התכליתי של הפטור. אפס, מבחינה עובדתית נקבע כי המערער לא הוכיח כי עמדה לו זכות לקבלת הכנסות מסוג זה ממעסיקו, ולפיכך מלוא הכנסתו סווגה כאמור כהכנסת עבודה. מדובר בממצאים עובדתיים מובהקים, המבוססים על הערכת הראיות והעדויות שעמדו לפני בית המשפט קמא, אשר לא מצאנו כי במקרה שלפנינו קיימת הצדקה להתערב בהם (ע"א 78/84 עיזבון המנוח סווילס נ' אלג'ילאני, פ"ד מב(2) 142, 145 (1988); ע"א 3339/12 גוטמן נ' מינהל מקרקעי ישראל, פסקה 50 (18.9.2013)).

63. כפי שהובהר, הכנסת עבודה, לפי טבעה, אינה מסוג ההכנסות ש"מקורן בנכסים", ולפיכך אין החלופה של מקום הנכס המניב רלוונטית לגביה. מכאן שהעובדה שהפקת הכנסת העבודה לא הייתה אפשרית ללא קיומה של החברה המעסיקה, וללא כריתתו של חוזה ההעסקה, אין בהם כדי לשנות מהמסקנה כי לצורך דיני מס הכנסה, ובכלל זה סעיף 14(א) לפקודת מס הכנסה, מקור ההכנסה במקרה זה איננו בנכס.

64. המסקנה המתבקשת מכל האמור לעיל היא שהחלופה היחידה לפיה יכול המערער לזכות בפטור היא מקום הפקת ההכנסה – חלופה אשר על האופן בו יושמה בבית המשפט קמא אין המערער משיג עוד לפנינו. לעומת זאת, אין המערער יכול להיבנות מחלופת מקום הנכס המניב, מאחר שמלוא הכנסתו, על פי קביעותיו העובדתיות של בית המשפט קמא, היא הכנסת עבודה שחלופה זו אינה רלוונטית לגביה.

65. סוף דבר: דין הערעור שלפנינו להידחות. המערער יישא בהוצאות פקיד השומה בסכום של 20,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה עם חברי השופט ע' גרוסקופף, כי לא נמצאה הצדקה להתערב בממצאים העובדתיים שקבע בית המשפט המחוזי; כי מלוא הכנסתו של המערער בשנות המס 2007-2012, שהן נושא הדיון, מקורה בעבודה ולא "בנכסים מחוץ לישראל"; וכי בנסיבות המקרה, הן על פי פירוש לשוני הן על פי פירוש תכליתי של הוראת הפטור ממס

שבסעיף 14 (א) לפקודת מס הכנסה, אין מקום לפטור את המערער – בהיותו "תושב חוזר ותיק" – מתשלום מס הכנסה על הכנסותיו בשנות המס הרלוונטיות, מעבר להכנסות שבהן הכיר המשיב ככאלה שהופקו מעבודה מחוץ לישראל. התוצאה היא אפוא שדין הערעור להידחות.

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

אני מצטרף בהסכמה לתוצאה המוצעת ולעיקרי ההנמקה של חברי, השופט ע' גרוסקופף. אני שותף לדעתו כי המערער לא הצליח להראות כי במקרה זה הכנסתו נבעה מנכס שמקורו מחוץ לישראל, ובכך די לענייננו. יחד עם זאת אני מרשה לעצמי לרשום הסתייגות-מה מהמסקנה המשתמעת מחוות דעתו של חברי (שאיננה דרושה להכרעה פה) כי הפטור המוסדר בחלופה של סעיף 14 (א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], המדברת ב"הכנסה שמקורה בנכסים מחוץ לישראל מישראל" כוללת רק הכנסות פסיביות. נראה לי שבמצבים מסוימים (בעיקר בתחום הקניין הרוחני) גם הכנסות אקטיביות מסוימות יכולות לבוא בגדרי הפטור האמור וניתן להשאיר שאלה זו, שהיא מורכבת ותלויה מקום ונסיבות, בצריך עיון.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, ט"ז בכסלו התשפ"א (2.12.2020).

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת

המשנה לנשיאה