



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

בפני כב' השופט ה' קירש

המערער

רפי אמית (אמשיקשוילי)
ע"י ב"כ עוה"ד בנימין טובי ועמרי דהן
ממשרד שקל ושות' עורכי דין

נגד

המשיב

פקיד שומה תל אביב 4
ע"י ב"כ עו"ד מאיר פורת
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

א. מבוא

1. בעודו בן 23, המערער החל לשהות פרקי זמן ממושכים בחוץ לארץ. זמנו בחו"ל הוקדש, במידה רבה, למשחק הפוקר.

המערער שיחק במשחקים מזדמנים בבתי קזינו, באמצעות אתרי אינטרנט ובטורנירים מאורגנים. במהלך שנות האלפיים צבר המערער סכומי כסף ניכרים מזכויות במשחקי פוקר.

המשיב סבור כי המערער נותר תושב ישראל חרף ההיעדרויות הרבות מישראל, ובהתאם לכך הוציא שומת מס הכנסה לשנת המס 2007 שהיא מושא ערעור זה. יתרה מזו, לגישת המשיב, השתתפות המערער במשחקי הפוקר הייתה בבחינת עסק או משלח יד שההכנסה ממנו חייבת בשיעורי המס הרגילים.

המערער, לעומת זאת, סבור כי קשרי התושבות שלו לישראל נותקו כבר בשנת 2002, עם נסיעתו הארוכה הראשונה לחוץ לארץ. לטענתו, מרכז החיים שלו עבר לחו"ל ועל כן אין הוא חייב כלל במס ישראלי על הכספים בהם זכה במשחקי הפוקר. לחלופין גורס המערער כי פוקר הוא משחק מזל שהשתתפות בו איננה יכולה להוות עסק או משלח יד, ועל כן אם דינו להתחייב במס בישראל, אזי שיעור המס יוגבל ל-25% בלבד, כפי שחל אז על הכנסה מהימורים, מהגרלות ומפרסים.

2. אלו המחלוקות העיקריות הנטושות בין הצדדים ומשנדחתה השגתו של המערער לשנת המס 2007 הוגש הערעור הנוכחי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

ב. מיפוי הסוגיות הטעונות הכרעה – ביתר פירוט

3. השאלה הראשונה, והעיקרית, שעלינו להשיב עליה היא האם המערער היה תושב ישראל לעניין פקודת מס הכנסה בשנת המס 2007.

4. המערער העלה טענה חלופית, לפיה אף אם ייקבע כי בחלק האחרון של שנת 2007 הוא היה תושב ישראל, אזי הוא חזר להיות תושב רק לאחר שנים של תושבות חוץ ולפיכך הוא זכאי להיחשב "תושב חוזר ותיק" והכנסותיו שהופקו בחוץ לארץ ממילא אינן חייבות במס בישראל.

5. רק אם יוחלט כי המערער היה תושב ישראל בשנת 2007 (וכי לא היה תושב חוזר ותיק) יהיה צורך לדון בהיקף ההכנסה החייבת של המערער ובשיעור המס החל עליה.

6. כאן יש לציין כי שנות המס שקדמו לשנת 2007 התיישנו מבלי שהמשיב הוציא לגביהן שומות (וכך גם לגבי שנת המס 2008). עוד יצוין כי במקרה זה תיעוד בקשר לגובה הזכויות במשחקי פוקר קיים רק בנוגע לטורנירים (ובאופן חלקי בנוגע לאתרי אינטרנט) אך לא בנוגע למשחקים מזדמנים בבתי קזינו, כפי שיוסבר בהמשך. כתוצאה מכך, השומה הראשית אשר הוצאה לשנת 2007 מבוססת על **השוואת הון** - דהיינו, על פי הנתונים הכלולים בהצהרות הון שהגיש המערער - תוך ייחוס כל הפרש ההון לשנת המס 2007. גם בנושא ייחוס מלוא הפרש ההון לשנת המס הפתוחה קיימת מחלוקת בין הצדדים.

7. שומה חלופית, נמוכה יותר, מתבססת על סכום הזכויות בטורנירים בשנת 2007 עצמה.

8. כאמור, טוען המערער לחלופין כי כל חיוב במס צריך להיות לפי השיעור המוגבל המיוחד החל מכוח סעיפים 2א ו-124 לפקודת מס הכנסה (כלומר, 25% באותה עת). ככל שתידרש ההכרעה בעניין זה, יהיה צורך לסווג את סכומי הזכייה במשחקי הפוקר או כהכנסה "מהימורים..." או מפעילות נושאת פרסים" מחד או כהכנסה מ"עסק או משלח יד" מאידך גיסא.

9. המשיב, אשר כאמור מצא לנכון לחייב את התקבולים כהכנסה מעסק או משלח יד, לא הסתפק בהחלת שיעורי המס הרגילים הקבועים בסעיף 121 לפקודה אלא המשיך וקבע כי המערער היה חייב לנהל פנקסי חשבונות בקשר לפעילותו בתחום הפוקר, ומשלא עשה כן יש להגדיל את שיעור המס החל ב-10%



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 מההכנסה החייבת וזאת מכוח הוראות סעיף 191ב לפקודה ("הגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול
2 פנקסים"). למותר לציין כי גם נושא זה שנוי במחלוקת.
3
4 10. יש להדגיש כי הן על פי צו השומה אשר הוצא על ידי המשיב בהתאם לסעיף 152 לפקודה והן על פי ההודעה
5 המפרשת את נימוקי השומה אשר הוגשה מטעם המשיב במסגרת ערעור זה, הנחת המוצא הייתה כי כל
6 הכנסות המערער מענף הפוקר הופקו בחוץ לארץ ולא הועלתה טענה כי הוא הפיק חלק מהן בזמן שהייתו
7 בישראל. לגבי הזכויות בטורנירים ובבתי קזינו אין מקום לספק כי כל הסכומים הופקו בחוץ לארץ. באשר
8 לזכויות ממשחקי אינטרנט – אשר ניתן לשחקם מכל מקום בתבל – רק במהלך הדיון בערעור נרמז על ידי
9 המשיב כי ייתכן שחלק מהזכויות נבע ממשחקים ששיחק המערער בעת שהייתו בישראל. אולם, כאמור,
10 טענה כזו איננה מופיעה בכתבי הטענות (ואף לא מונחת לפני כל תשתית עובדתית לייחוס חלק מסויים
11 מן הזכויות הכוללות למשחקי אינטרנט בהם השתתף המערער בעת נוכחותו בישראל).
12
13 על כן, נתייחס לתקבולים כולם כנובעים ממקורות בחוץ לישראל, וכפועל יוצא מכך הדיון יתמקד בהיבט
14 המיסוי הפרסונלי, דהיינו במעמדו של המערער כתושב ישראל או כתושב חוץ, ולא נידרש לעסוק בשאלת
15 מקום הפקת ההכנסה.
16
17 11. לבסוף, הצדדים חלוקים גם בקשר לזכאות המערער לזיכוי בגין מס אמריקאי אשר (לפי הטענה) נוכח
18 במקור בשנת 2007.
19

ג. תושבותו של המערער בשנת המס - המסגרת החקיקתית

- 20
21
22 12. כידוע, סעיף 2 רישא לפקודת מס הכנסה מטיל מס "על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או
23 שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל...".
24 דהיינו, לגבי הכנסה שהופקה או שנצמחה מחוץ לישראל, חבות במס ישראלי תקום אך ורק אם נחשב
25 מפיק ההכנסה ל"תושב ישראלי".
26

- 27 13. על פי האמור בהגדרת "תושב ישראלי" אשר בסעיף 1 לפקודה, ייחשב ל"תושב ישראלי":

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

- 29
30 (1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו
31 המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

32 (א) מקום ביתו הקבוע;

33 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

(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;

לענין פסקה זו, 'יום' - לרבות חלק מיום;

(3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד

השומה;"

14. החל מיום 1.1.2007 המונח "תושב חוץ" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כדלקמן:

"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..., בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א);"

דהיינו, יחיד תושב חוץ הוא אחד משני אלה: (1) יחיד שאינו בבחינת תושב ישראל (הגדרה שיווית או שלילית); (2) יחיד העלול להיחשב תושב ישראל בשנת מס פלונית על פי הגדרת מונח זה, אך מתקיימים לגביו שני התנאים המצטברים המצוטטים, המראים כי בסופו של דבר מרכז חייו הועתק לחוץ לארץ, כך שמן הראוי להחשיבו לתושב חוץ אף ממועד מוקדם יותר, כאשר הוא התחיל לשהות מרבית הזמן בחוץ לארץ. נציין כי אין בפי המערער דין טענה בדבר התקיימות שני התנאים האחרונים הנ"ל לעניין שנת המס 2007 עצמה וזאת מפני שעל פי דבריו ועל פי דיווחיו הוא היה תושב ישראל בשנות המס 2009 ו-2010 כך שתנאי (ב) ממילא לא יכול להתמלא בקשר לשנת 2007.

על כן, טיעונו של המערער מתמקד בהגדרה השלילית של תושב חוץ: לפי עמדתו הוא לא היה תושב ישראל מפני שמרכז חייו לא היה בישראל.

15. על רקע דברי חקיקה מוכרים אלה, נתאר בקצרה את עובדות המקרה, שכלל אינן שגרתיות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

ד. תשובות המערער – עובדות ונסיבות

16. המערער נולד בשנת 1979 וגדל בעיר חולון. משפחתו הקרובה מורכבת מאב ואם ושני אחים בוגרים, כולם תושבי ישראל. בתקופה הנדונה המערער היה רווק.

17. לפי העולה מעדותו, המערער לא השקיע מאמצים רבים מדי בלימודיו והקדיש בנערותו זמן רב לאימוני ומשחקי כדורסל. כבר בתקופת בית ספר התיכון נחשף המערער לעולם ההימורים (פרוטוקול הדיון, עמוד 10, שורה 14 ועוד).

18. המערער התגייס לצה"ל אך בשל נסיבות אישיות וחוסר התאמה לתפקידים, שירותו קוצר והוא שוחרר מוקדם מהצבא. לאחר שחרורו עבד המערער במספר עבודות מזדמנות אך גם בשוק העבודה לא מצא את מקומו ולא הצליח להשתלב (עמוד 10, שורה 25 עד עמוד 11, שורה 27).

19. בחודש יולי 2002 נסע המערער לראשונה ללאס וגאס, ארה"ב. לגבי הבחירה ביעד זה הסביר המערער כי "העיר משכה אותי, היא בירת ההימורים" (עמוד 11, שורה 30). שהותו שם נמשכה כארבעה חודשים, לפני שהוא שב לישראל בנובמבר 2002 לתקופה של כארבעה חודשים וחצי (מע/2 – תעודת בירור פרטים על נוסע" אשר הונפקה על ידי משרד הפנים). וכך התחילה תקופה ארוכה, החובקת גם את שנת 2007 מושא הערעור, בה שהה המערער בחוץ לארץ וב ישראל לסירוגין, לעתים עם פרקי זמן ממושכים יותר בחו"ל ולעתים עם פרקי זמן ממושכים יותר בישראל, כפי שיפורט בהמשך.

20. עד מהרה הוקדשה השהייה בחוץ לארץ להשתתפות בלתי פוסקת במשחקי פוקר, בעיקר בבתי קזינו:

"לאחר מספר שבועות בוגאס נחשפתי למשחק הפוקר בפעם הראשונה. לפני שיחקתי מעט. זה משהו שמאוד משך אותי ולא חוויתי קודם נראה לי קצת יותר מהיר מאשר לשבת בקזינו. ההווי היה קצת שונה והמשחק עצמו אחרי שהחלתי לשחק משך אותי. יש בו הרבה דברים. התחילה תקופה מאז שה[ת]חלתי לשחק פוקר בלאס וגאס בתי ההימורים פתוחים כל הזמן לעולם לא נסגרים. זו תקופה של ארבעה חודשים אני לא יכול להצביע על דבר שביום כזה עשיתי כך או כך אם אחרי 20, 30 שעות הולך לישון. במהלך הזמן היה תקופה של חודש לא ראיתי אור יום.

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

חודשים ארוכים בעיקר משחקי פוקר. לאט הכרתי יותר ויותר אנשים שם. מדי פעם יצאתי לבלות איתם. ספורט כמה שאהבתי היה קשה לי לעזוב את המשחקים וללכת להתאמן. והיו תקופות ארוכות שלא הצלחתי להוציא עצמי מהמשחקי הפוקר וללכת להתאמן." (עמוד 12, שורה 21 עד שורה 26; עמוד 14, שורה 6 עד שורה 8).

21. להלן ימי השהייה של המערער בישראל על פני השנים:

שנת 2002 – 241 ימים
שנת 2003 – 168 ימים
שנת 2004 – 157 ימים
שנת 2005 – 87 ימים
שנת 2006 – 173 ימים
שנת 2007 – 30 ימים
שנת 2008 – 177 ימים
שנת 2009 – 203 ימים
שנת 2010 – 163 ימים

(סעיף 13 להודעה המפרשת את נימוקי השומה).

22. יושם אל לב כי לגבי שנת המס שבערער לא מתקיימת אף לא אחת מחזקות התשובות הקבועות בהגדרת "תושב ישראל": באותה שנה המערער לא נמצא בישראל 183 ימים או יותר כך שהחזקה הראשונה איננה מתקיימת, ולמרות שהמערער שהה בישראל 30 ימים, הרי צירוף ימי השהייה שלו משתי השנים הקודמות (2006: 173 ימים; 2005: 87 ימים) איננו מגיע לכדי 425 ימים כנדרש על פי החזקה השנייה.

23. יוער כי בפרקי הזמן השונים מחוץ לישראל, המערער לא היה בלאס וגאס בלבד, ועל פי עדותו, הוא בילה תקופות זמן ממשיות, בין היתר באנגליה, אוסטרליה, פנמה ותאילנד, וכן במדינת וירג'יניה שבארצות הברית.

24. יש לציין כי המערער העיד ונחקר באריכות בעניין מקומות הימצאו במהלך השנים הנ"ל (עמוד 23, שורה 30 עד עמוד 28, שורה 4, וכן עמוד 64, שורה 24 עד עמוד 65, שורה 32). אמנם התקבלה תמונה כללית על אודות נסיעותיו, אך נותרו סתירות ו"חורים" מסויימים ברצף הסיפור והמערער עצמו הודה כי הרשום בעניין זה בשאלון תשובות שהוא נדרש למלא (מ/ש 8) איננו מדוייק (עמוד 65 שורה 13 עד עמוד 66, שורה 1). אולם אין בחוסר דיוק זה כדי להשפיע לכאן או לכאן בניחות הנסיבות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

עוד יוער כי חלק מנסיעותיו למקומות מחוץ לארה"ב היה לצורכי השתתפות בתחרויות פוקר ואילו חלק אחר היה לשם טיול ובילוי גרידא.

25. בשנת המס הנדונה – 2007 – נראה כי זמנו של המערער חולק כדלקמן:

- מתחילת השנה עד 17.3.2007 – שהייה באוסטרליה;
- מ-17.3.2007 עד 3.4.2007 – בישראל (לרגל חתונה של חבר, לפי דברי המערער);
- מ-3.4.2007 עד 6.5.2007 – בלאס וגאס;
- מ-6.5.2007 עד 19.5.2007 – בישראל (לרגל חתונתו של חבר נוסף);
- מ-19.5.2007 עד סוף השנה – קודם בלאס וגאס לחודשים מספר, נסיעה ללונדון לקראת סוף השנה למשך כחודש, וחזרה ללאס וגאס.

(עמוד 25, שורה 25 עד עמוד 26, שורה 26; מע/2).

26. דהיינו, מצטיירת תמונה (לא בהכרח מדוייקת) לפיה נמצא המערער בשנת 2007 במקומות אלה:

ישראל – כחודש;

אנגליה – כחודש;

אוסטרליה – כחודשיים וחצי;

ארה"ב – כשבעה חודשים וחצי.

27. על פני השנים, בעת שהייתו בלאס וגאס, המערער לן בבתי מלון, אצל חברים ומכרים, ובחדרים ובדירות שהוא שכר, הכל בהתאם לתקופות השונות. המערער העיד על שלושה פרקי זמן ממושכים (יחסית) בהם הוא התגורר במקומות קבועים:

מנובמבר 2004 עד מאי 2005 - בדירתו של דניאל הורוביץ;

ממאי 2005 עד דצמבר 2007 - בביתה של זהבה ברנשטיין;

מאפריל 2008 עד אוגוסט 2008 - בדירה שכורה ברחוב פנורמה.

(סיכומי המערער, סעיפים 7 עד 10).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 28. בנסיעותיו למדינות אחרות (כגון אנגליה ואוסטרליה) לן המערער או בבתי מלון או אצל חברים (ראו
- 2 למשל עמוד 25, שורה 32; עמוד 26, שורה 24; עמוד 63, שורה 26).
- 3
- 4 29. בזמן שהייתו בישראל לן המערער או אצל הוריו בחולון (ולכך נשוב בהמשך), או בבתי מלון.
- 5
- 6 30. אין מחלוקת כי במרוצת כל השנים הנ"ל הקדיש המערער זמן רב מאוד למשחק הפוקר. הוא שיחק סוגים
- 7 שונים של פוקר (ובניהם Omaha, Texas Hold'em ו-Deuce-to-Seven Triple Draw) כאשר לכל סוג
- 8 כאמור חוקים ומהלך משחק משלו. כמוסבר, השתתפות המערער במשחקי פוקר התרחשה בשלוש זירות
- 9 או מתכונות שונות: במשחקים מזדמנים בבתי קזינו; במשחקים מקוונים באינטרנט (מול שחקנים
- 10 אחרים); בטורנירים הנערכים על פני מספר ימים.
- 11
- 12 31. אלה סכומי זכייה של המערער **בטורנירים** שונים בשנים הנ"ל, לפי הידוע:
- 13
- 14 2005 : 511,835 דולר אמריקאי;
- 15 2006 : 186,331 דולר אמריקאי;
- 16 2007 : 244,283 דולר אמריקאי;
- 17 2010 : 13,844 דולר אמריקאי.
- 18
- 19 (מש/1 וכן מע/6).
- 20
- 21 סכומים אלה התקבלו בעיקר בתחרויות אשר נערכו על ידי גוף הנקרא World Series of Poker
- 22 ("WSOP").
- 23
- 24 32. באשר לזכויות **בפוקר באינטרנט**, קיימים נתונים רק ממקור אחד בו נאמר כי עד שנת 2014 המערער צבר
- 25 2,358,904 דולר אמריקאי בזכויות במשחק המקוון (מש/1).
- 26
- 27 33. כלל לא סופקו נתונים בקשר לזכויות המערער **במשחקים מזדמנים בבתי קזינו**, למרות שמרבית זמנו של
- 28 המערער, כך נדמה, הוקדש דווקא לסוג זה של משחק ("שיחקתי פוקר על הרבה מאוד כסף בדרכים שונות
- 29 [ו] אין לי דרך לאתר או להביא את האינפורמציה ...") (עמוד 42, שורה 2).
- 30



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

34. במהלך השנים 2006 עד 2010 העביר המערער סכומי מטבע חוץ משמעותיים מאד מחוץ לארץ לחשבון הבנק שלו בישראל.
- הצדדים היו חלוקים לגבי הסכום המדויק של ההעברות הנ"ל, אך הסך המצטבר היה, לכל הדעות, קרוב לחמישה מיליון דולר אמריקאי או אף יותר ("כעשרים מיליון שקלים" (עמוד 47, שורה 11 ואילך; עמוד 63, שורה 13; מש/2; מש/6)) המערער איננו חולק על כך כי סכום זה רובו ככולו נבע מזכויות שונות במשחקי פוקר ("זה 90 אחוזים לפחות מפוקר", עמוד 47, שורה 20).
35. למערער היה חשבון בנק בלאס וגאס וכן כרטיס אשראי. לדבריו חשבון הבנק שם שימש להתנהלות כספית שוטפת ויומיומית. כאמור למערער היה חשבון בנק גם בישראל, אך לטענתו חשבון זה היה פעיל פחות. המערער לא הגיש דפי חשבון בקשר לחשבונות הנ"ל ועל כן קשה לעמוד על היקף הפעילות בכל אחד מהם (עמוד 12, שורה 1; עמוד 20, שורה 6; עמוד 50, שורה 19; עמוד 56, שורה 7 ואילך).
36. בנוסף לחשבון הבנק הנ"ל, היו למערער הנכסים הבאים בישראל:
- (א) 25% מהבעלות, יחד עם בני משפחה נוספים, במבנה מושכר בתל אביב;
- (ב) 25% מהזכויות בשותפות משפחתית אשר בבעלותה מבנה מושכר בתל אביב;
- (ג) מגרש בחולון אשר נרכש בשנת 2007 ועליו בוצעה בנייה. (מש/4).
37. בשנת המס שבנדון המערער רכש דירת מגורים שנבנתה בעיר טורונטו, קנדה. על עניין זה יורחב בסעיפים 69-70 להלן.
38. למערער לא הייתה מכונית, לא בישראל ולא בחו"ל. היה לו רישיון נהיגה ישראלי אך לא רישיון נהיגה זר.
39. באשר לתשלום למוסד לביטוח לאומי, חברות בקופת חולים ורכישת ביטוח רפואי, עניינים אלה יפורטו בסעיפים 72-75 להלן.
40. המערער לא היה חבר בארגונים, באיגודים, או עמותות בישראל או בחו"ל (עמוד 67, שורה 2). המערער העיד כי נרשם כמנוי במועדון כושר בלאס וגאס ונהג להתאמן שם. החברות במועדון הכושר הודגשה על ידיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

41. במהלך עדותו, המערער מנה שורה ארוכה של חברים ומכרים בחוץ לארץ ונטען כי חיי החברה שלו היו מרוכזים בחו"ל. לדבריו, עם אותם אנשים הוא היה יוצא לבילויים, משחק פוקר, ואף מטייל בעולם. חלק גדול מן החברים המוזכרים היו אמריקאים, אך צוינו גם חברים נוספים באנגליה, הולנד, קנדה, אוסטרליה ופנמה. מנגד לא צוינו שמות של חברים שנותרו למערער בישראל, אם כי המערער העיד שהוא חזר לישראל לרגל חתונותיהם של אחדים מהם. לא הובא איש מן החברים כדי להעיד במשפט.
42. המערער מאשר כי הוא לא הוכר כתושב בשום מדינה מחוץ לישראל, לא פתח תיק מס בשום מקום אחר, ולא דיווח על הכנסותיו לשלטונות המס של אף מדינה זרה. פרט לסכום מס אמריקאי מסויים אשר לפי הנטען נוכח במקור מסכום הזכייה באחד הטורנירים, המערער לא שילם מס הכנסה בארה"ב על זכיותיו. למערער לא הייתה אזרחות זרה כלשהי והוא היה אזרח ישראל בלבד.

ה. תמצית טענות הצדדים בעניין התושבות

43. המערער הדגיש את העובדה כי בשנת המס הנדונה הוא שהה בישראל 30 ימים בלבד. לטענתו באותה תקופה לא היה לו בית קבוע בישראל והוא היה בבחינת אורח בבית הוריו כאשר בא לישראל לבקר.
44. ככלל, המערער הציג את יחסיו עם משפחתו הקרובה בישראל (הוריו ואחיו) כמתוחים, בייחוד לאור אורח החיים שהוא אימץ לעצמו בחו"ל, שלא היה מקובל על שאר בני המשפחה. הוא הדגיש את החברויות הרבות שהוא יצר בחוץ לארץ והידידים הרבים שהוא רכש שם. כל פעילות המערער בענף הפוקר נערכה מחוץ לישראל והיא הייתה האינטרס הכלכלי הפעיל החשוב ביותר בחייו. המערער גורס כי הוא ניתק את זיקותיו לישראל נתק גמור, וכי תחושתו הייתה כי הוא חדל להיות תושב הארץ.
45. מנגד, המשיב מצביע על הימים הרבים שהמערער נכח בישראל באותה תקופה כללית (גם אם בשנת המס עצמה המערער נעדר מן הארץ במשך אחד עשר חודשים). לפי עמדת המשיב, בית הוריו של המערער היה עבורו "בית קבע" שהמשיך לעמוד לרשותו. המשיב ייחס חשיבות לזיקות הכלכליות שהיו למערער בישראל, בייחוד נכסי נדל"ן שונים שהיו בבעלותו וסכומי הכסף הגדולים אשר הועברו לישראל מתוך זכיות הפוקר. המשיב מדגיש את העובדה כי המערער לא הפך לתושב של כל מדינה אחרת, לרבות ארה"ב, ולא דיווח על הכנסותיו בכל ארץ אחרת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1. דיון בסוגיית התושבות על היבטיה השונים

46. כמוסבר, בקביעת מקום מרכז חייו של אדם יחיד "יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים" (סעיף 1 לפקודת מס הכנסה) (להרחבה בנושא משמעות מבחן מרכז החיים ראו ע"א 477/02 אריה גונן נ' פקיד שומה חיפה (פורסם ביום 29.12.2005) וכן ע"מ 12-01-19466 צור נ' פקיד שומה חיפה (פורסם ביום 21.10.2014)).

47. לאחר בחינת כל נסיבות המקרה דגן כפי שהוצגו על ידי הצדדים, הגעתי למסקנה כי המערער לא הצליח להרים את הנטל המוטל עליו להוכיח ניתוק קשרי התושבות, וזאת חרף תחושתו הסובייקטיבית כי הוא עזב את ישראל וחדל להיות תושב. המקרה אמנם איננו מובהק לכאן או לכאן אך לא שוכנעתי כי מכלול הנסיבות המיוחדות מצביע על הפסקת התושבות.

בית קבע

48. אתחיל את ניתוח העניין דווקא בשני היבטים אשר בנסיבות המקרה אינם מחזקים במידה של ממש את עמדת המשיב: מקום הבית הקבוע ומקום המגורים של בני המשפחה.

49. כאמור המשיב ראה בבית ההורים כבית קבע גם עבור המערער. המונח "בית קבע", המופיע בהגדרת "תושב ישראלי" שבסעיף 1 לפקודה, איננו מוגדר. באשר למונח המקביל המשמש באמנות בינלאומיות למניעת מסי כפל, מוסבר בדברי ההסבר לסעיף 4 לאמנה לדוגמה של ארגון ה-OECD (סעיף שדן בתושבות) כי:

"As regards the concept of home, it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by the individual, rented furnished room). But the permanence of the home is essential; this means that the individual has arranged to have the dwelling available to him at all times continuously, and not occasionally for the purpose of a stay which, owing to the reasons for it, is necessarily of short duration..."

50. 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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

ועל הגישה אליו; (ד) מידה מסויימת של ניצול בפועל של המקום כבית בידי הנישום; (ה) אופי שימוש
"בית" במקום, דהיינו ניהול שגרת חיים בו, בנבדל מאופי הלינה בבית מלון למשל.

51. כאמור, לפחות בחלק מפרקי הזמן בהם שהה המערער בישראל, אם לא ברובם, הוא התגורר בבית הוריו
(עמוד 14, שורה 30 עד עמוד 15, שורה 3; עמוד 47, שורה 21 עד שורה 28: "זה פשוט מה שנוח יותר").
יצוין כי בשאלון התושבות שמילא על פי דרישת המשיב בשלב השומה (מ/ש 8) לשאלה "ציין היכן
התגוררת ... בעת ביקורך בישראל" השיב המערער בפסגות "בבית המשפחה" (סעיף 1(ה) לשאלון).

ההורים גרו ברחוב צפת בחולון מאז היות המערער בן 10 ורק לקראת סוף שנת 2007 עברו ההורים לבית
אחר בחולון.

המערער ניסה להציג את עצמו כ"אורח" סתם בבית הוריו:

"יש להם שני חדרים פנויים שם, והאחים שלי לנים שם, [מ]תי שהם רוצים, וכך גם אני,
החדר לא מיועד לי במיוחד, אין לי מפתח של הדירה. אני מודיע כאשר אני מגיע."

(עמוד 48, שורה 5 עד שורה 7 – דומה לפי ההקשר כי דברים אלה נאמרו לגבי הדירה השנייה, אליה
עברה המשפחה בשלהי שנת 2007, ואילו בדירה הקודמת, ברחוב צפת, חדרו של המערער מילדותו
נותר שלו).

ובסיכומי המערער מצינו את הדברים הבאים:

"... לא בכל ביקור מביקוריו בישראל שהה המערער בבית הוריו, אלא שהה הוא לסירוגין
בבית הוריו, בדירותיהם של חבריו ובבתי מלון. רוצה לומר, כי המערער לא התייחס אל בית
הוריו כעוגן אליו יכול לשוב ככל שירצה, וחילק את זמנו, בצורה אקראית, בלינה במקומות
שונים..." (ההדגשות במקור) (סעיף 26.3).

52. הצגה זו של הדברים, כאילו הייתה קיימת אי וודאות באשר לזמינות בית המשפחה עבור המערער, איננה
סבירה בעיניי בייחוד לנוכח עדותו החוזרת של המערער לפיה המשפחה הפצירה בו כל העת לשוב לישראל
מחו"ל ולעזוב את אורח החיים שהוא סיגל לעצמו בחוץ לארץ (עמוד 14, שורה 16; עמוד 17, שורה 21,
שורה 27; עמוד 28, שורה 17 ועוד).

אין זה סביר בנסיבות אלו כי המערער באמת עמד בפני אפשרות שיבקש ללון בבית הוריו ויסורב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1
2 53. יחד עם זאת, ניסיון החיים מלמד כי אדם בוגר שעזב את בית הוריו והעתיק את מקום מגוריו לעיר אחרת
3 או למדינה אחרת, עשוי לשוב וללון בבית המשפחה בזמן ביקורים משפחתיים וזאת מבלי שאותו בית
4 משפחה יישאר "ביתו הקבוע". הדבר טבעי ומקובל ואין לצפות מבן משפחה כי ילון במלון או אצל חברים
5 בזמן הביקורים. קשריו של אדם מתבגר עם בית הוריו ושורשיו שם אינם בהכרח מחייבים את המסקנה
6 כי בית זה יחשב "ביתו הקבוע" לנצח (או למצער כל עוד הוא רווק) והוא עשוי לכוון בית קבוע משלו
7 במקום אחר והדברים ברורים. לינה מזדמנת בבית ההורים מדי פעם בפעם איננה סותרת את הדבר.
8
9 למותר לציין בהקשר זה כי מקום מרכזי חיו של המערער, אשר היה כבן 28 בשנת המס 2007, לא ייקבע
10 לפי מקום המגורים בפועל של הוריו או של אחיו.
11
12 54. מנגד, לא קל לקבל את טענתו של המערער כי היה לו בית קבע, או בתים קבועים, בחוץ לארץ. חיו של
13 המערער בחו"ל אופיינו בנדודים ונסיעות רבים. הוא הרבה ללון אצל חברים ומכרים וגם בבתי מלון.
14
15 כאמור, המערער מצביע על שלוש תקופות של יציבות או רציפות בייחס למגוריו בעיר לאס וגאס:
16
17 (א) בתקופה בין נובמבר 2004 לבין מאי 2005 התגורר המערער בדירתו של חבר בשם דניאל הורביץ.
18 לפי עדות המערער השניים חלקו בהוצאות הבית והמערער אף השתמש במכוניתו של דניאל (עמוד
19 18, שורה 27 ואילך). לאחר זמן קצר הצטרף חבר אחר של דניאל (סטיבן) שעבר לגור באותה דירה
20 (עמוד 19, שורה 5). במע/3, מכתב מאוקטובר 2014, דניאל הורביץ מאשר כי בתקופה הנדונה היה
21 למערער חדר משלו בדירה האמורה. למרות זאת, קשה לומר כי דירה זו של דניאל ("הוא גר בדירה
22 והכל היה על שמו" עמוד 18, שורה 28) הספיקה להפוך לביתו הקבוע גם של המערער כאשר כל
23 תקופת מגוריו שם הסתכמה בפחות משישה חודשים. דומה כי מדובר יותר בהסדר מגורים מזדמן
24 מאשר בית קבע.
25
26 (ב) בתקופה בין מאי 2005 לבין דצמבר 2007 התגורר המערער (לסירוגין) בביתה של גבי זהבה ברנשטיין
27 ואף נחתם בן השניים טופס הסכם שכירות לשנתיים מראש (מע/4). כך סיפר המערער:
28
29 "באיזה שהוא שלב הציעה לי לעבור לגור אצלה. דיברנו על זה. היה לה בית של שתי
30 קומות כחמישה חדרי שינה. גרה שם לבד. הסכמנו על זה. זה היה באמצע השנה.
31 עברתי לגור אצלה.
32 ש: כמה זמן היה ההסכם שחתמתם עליו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 ת: שנתיים. אחרי כמה חודשים לא הייתה התייחסות להסכם חיינו כמו משפחה.
2 הייתי מזמין דברים. גם לאחר מכן הבאתי לה אלפי דולרים כמו עשרת אלפים. היו לה
3 בעיות שלה.
4 בימ"ש:
5 ש: ... שכרת חדר?
6 ת: כן. בהתחלה אבל גרה לבד וזה מהר מאוד נהפך לבית שלי. החברים שלי ישנו אצלנו
7 כשבאו לבקר.
8 ...
9 שילמתי על הוצאות המחיה בעיקר אוכל. לא חושב שאי פעם הלכנו לקניות ונתתי לה
10 לשלם חלק. בסך הכל הכספים שנתתי לה היו כפולים משולשים מהסכומים שהייתי
11 מחוייב על פי החוזה."

12
13 (עמוד 21, שורה 10 עד שורה 20; עמוד 57, שורה 31 עד שורה 33).

14
15 **במע/5**, מכתב שנכתב על ידי גב' ברנשטיין באוקטובר 2014, היא מאשרת כי המערער שכר חדר
16 בביתה במשך התקופה הנ"ל, שילם דמי שכירות, ושילם עבור חשמל והוצאות נוספות.
17
18 אין לכחד כי תקופה כוללת כזאת – בת כשנתיים וחצי – אכן עשויה להקנות למקום מגורים אופי
19 של "בית קבע" היות ויש בה מרכיב של קביעות.

20
21 עם זאת, יש מקום לציין כי במהלך התקופה האמורה נמצא המערער **במקומות אחרים** מחוץ ללאס
22 וגאס וזאת לפרקי זמן ממשיים. על פי הרשום **במע/2** (פירוט הכניסות לישראל והיציאות ממנה),
23 המערער שהה בתקופה זו בלבד כ-290 ימים **בישראל**. בנוסף לכך, על פי עדותו של המערער, באותה
24 תקופה ביקר המערער במקומות אלה: ברצלונה (במשך כחודש וחצי), אמסטרדם (כשבועיים),
25 הקריבים, תאילנד (למעלה מחודש), הונג קונג (שבועיים), יפן (שבועיים) אוסטרליה (כשלושה
26 חודשים) ולונדון (כחודש). דהיינו אם תקופת המגורים אצל זהבה ברנשטיין בלאס וגאס נמשכה
27 קצת יותר משנתיים וחצי (לפי האמור **במע/5**), אזי במשך **כשנה וחצי** מתוך תקופה זו שהה
28 המערער **במקומות אחרים** (או בישראל או במקומות שלישיים). על כן, אף אם אקבל את הטענות
29 כי ביתה של זהבה היה עבור המערער מעין בסיס או עוגן בלאס וגאס, הרי ספק אם הוא הספיק
30 להשתקע בו מרוב נסיעות למקומות אחרים.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 (ג) המערער שכר דירה ברחוב פנורמה בלאס וגאס מאפריל 2008 עד אוגוסט 2008. עם כל הכבוד,
2 שכירת דירה לתקופה קצרה כזו איננה יוצרת "בית קבע" לעניין בחינת התושבות, בייחוד על רקע
3 התמונה הכוללת של נדודים, כפי שמצטיירת במקרה הנדון.
4
5 55. לסיכום נקודה זו, אורח החיים שנוהל על ידי המערער מקשה על זיהוי "בית קבע". אני מסכים עם
6 המערער כי ככלל, אדם בוגר עשוי לבקר את משפחתו וללון בבית הוריו מבלי שבית זה, אף אם הוא גדל
7 בו, ישוב ויהיה ביתו הקבוע.
8
9 מנגד, הוכח כי המערער התגורר בשורה ארוכה של דירות, בתים ובתי מלון בכל רחבי תבל, ואפילו אם
10 השהיות בלאס וגאס היו ארוכות יותר משהיותיו במקומות אחרים, עדיין קשה להצביע על מידה ניכרת
11 של קביעות או רציפות.

ימי שהייה בישראל

12
13
14
15 56. אין חולק כי ביישום מבחן מרכז החיים לצורך קביעת התושבות הפיסקאלית אין להעניק חשיבות
16 מופרזת לעניין ימי שהייה בפועל: כידוע, בשנה מסוימת אדם עשוי לשהות כל ימות השנה בישראל מבלי
17 להיות תושב בה ומאידך אדם עשוי להעדר מישראל בכל ימות השנה ועדיין להישאר תושב בה.
18
19 57. במקרה הנדון, אם נביט על ציר הזמן, הרי מספר ימי שהייה בישראל של המערער **בממוצע שנתי** בשנים
20 2004 עד 2010 (דהיינו שנת המס ושלוש שנים לפני ואחריה) הוא **141.4** ימים – היקף לא מבוטל, העשוי
21 להעיד על העדר ניתוק הקשר עם ישראל. אלא מאי? בשנת המס מושא הערעור המערער שהה בישראל **30**
22 **ימים בלבד** וכאמור לא מתקיימות לגביו חזקות התושבות הכמותיות הקבועות בסעיף 1 לפקודה. אולם
23 "הנתונים היבשים" אינם בהכרח מספרים את כל הסיפור. עיון **במע/2** (התעודה מטעם משרד הפנים
24 המראה מועדי כניסה לישראל ויציאות ממנה) מגלה כי נוכחותו של המערער בישראל באותן שנים
25 אופיינה בדרך כלל בשהייה במהלך **פרקי זמן ממושכים** (במובחן מביקורים קצרים ורבים).
26
27 לדוגמה, על פי הרשום בתעודה הנ"ל, המערער נכח בישראל מ-28.4.2005 עד 12.6.2005 – תקופה של
28 כחודש וחצי. בהמשכה של אותה שנה הוא שהה כאן מיום 23.9.2005 עד 4.11.2005, גם כחודש וחצי
29 (בתקופת החגים). הוא היה בישראל שוב מ-4.1.2006 עד 16.3.2006 – כלומר חודשיים וחצי ופעם נוספת
30 מ-20.4.2006 עד 19.6.2006 – חודשיים. כאמור, בשנת 2007 קיימת "אתנחתא" ונרשמו רק שני ביקורים,
31 כל אחד מהם כבן שבועיים. מיד בתחילת שנת 2008 מתחדשות השהיות הארוכות בישראל: מיום
32 4.1.2008 עד 23.3.2008 – כחודשיים וחצי וכך הלאה (בשנת 2008 כולה נכח המערער בישראל 177 ימים,
33 כזכור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1

2 58. המערער לא השכיל לפרט בפני בית המשפט מה היו מעשיו בישראל במהלך כל אותן תקופות וכיצד העסיק
3 את עצמו כאן. בניגוד לחופשה קצרה בת שבוע, למשל, במקרה של שהייה בת חודשיים נוצרת, מן הסתם,
4 שגרת חיים. לא הובאה בפני תמונה מוחשית של קורותיו של המערער בישראל. כאשר נשאל "כשאתה
5 נמצא פה מה אתה עושה?" השיב "די כרגיל שום דבר ספציפי. לא עבדתי" (עמוד 28, שורה 10). בהמשך
6 העיד:

7

8 "ש: האם אתה עושה פעילויות נוספות בישראל.

9 ת: בדרך כלל אני בא לישראל כתייר וההתנהלות כמו של תייר.

10 ש: אתה יכול לתאר.

11 ת: יוצא לבלות. מתאמן, מבלה עם המשפחה." (עמוד 28, שורה 14 עד שורה 17).

12

13 המערער טרח להדגיש את הרשת הענפה של חברים שהוא טווה בחוץ לארץ ומנה רשימה ארוכה של שמות
14 זרים. לעומת זאת, לגבי התקופות בישראל סתם ולא פירש.

15

16 59. עיון במע/6, בו מופיע בין השאר פירוט מועדי הטורנירים שנערכו על ידי ארגון WSOP בהם זכה המערער

17 בפרסים כספיים, לצד העיון במע/2 בו מפורטות כאמור כניסות לישראל ויציאות ממנה, מגלה דבר

18 מעניין: המערער זכה בסכומי כסף מהותיים ביותר בטורניר שנערך מאמצע יוני 2005 עד תחילת יולי

19 2005, ושוב בטורניר אחר שנערך מסוף יוני 2006 עד סוף יולי 2006. בשני המקרים קדמה להשתתפות

20 בטורניר בלאס וגאס תקופת שהייה ארוכה בישראל (מתאריך 28.4.2005 עד 12.6.2005 במקרה אחד,

21 ומתאריך 20.4.2006 עד 19.6.2006 במקרה השני). דהיינו, נוכחות ממושכת בישראל ככל הנראה לא

22 הפריעה למערער להתכונן לאותן תחרויות, ככל שנדרשה הכנה כאמור, ואף ניתן להסיק מן הנסיבות כי

23 בהזדמנויות אלו הוא נסע לארה"ב מישראל לקראת הטורנירים. ייאמר כי לטורניר השלישי בו זכה

24 בסכום גבוה, שהתקיים מתחילת יוני 2007 עד תחילת יולי 2007 לא קדמה תקופת שהיה ממושכת

25 בישראל (אלא שני ביקורים לשם השתתפות בחתונות של חברים: עמוד 25, שורה 32 עד עמוד 26, שורה

26 4).

27

28 60. נמצאת אפוא בפנינו תמונה חלקית בלבד לגבי טיב הנוכחות של המערער בכל מקום: מעשיו של המערער

29 בחוץ לארץ תוארו בפירוט רב ואילו מעשיו בישראל – על פני ימים רבים באותן שנים – נותרו עלומים

30 למדי.

31

32 מכל מקום, אין בפנינו תמונה מובהקת של אדם המגיע לישראל לעתים מזומנות ל"ביקורי מולדת"

33 קצרים בלבד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

מקום העיסוק הרגיל

61. אין ספק כי "מקום עיסוקו הרגיל" של המערער נמצא היכן ששוחקו משחקי הפוקר בהם השתתף. על פי עדות המערער, הוא שיחק רק בחוץ לארץ (ובעיקר בארה"ב) ולא בישראל והדבר איננו שנוי במחלוקת בין הצדדים (ראו סעיף 10 לעיל).

כמתואר, המערער שיחק באינטנסיביות רבה ובתדירות גבוהה (לפחות בתקופות מסויימות). לא הוכח כי המערער "עסק" (במובן הרחב) באופן שיטתי וממשי בכל תחום פעילות אחר.

על כן, נקל לומר כי מקום עיסוקו הרגיל של המערער היה מחוץ לישראל.

62. המשיב מצדו ניסה להפחית מחשיבות קיום המשחקים והתחרויות בחו"ל בהצביעו על כך כי ככלל לא ניתן על פי דין לקיים משחקים ותחרויות דומים בישראל ועל כן, בעל כורחו, פעל המערער בחוץ לארץ. לטעמי אין בהעדר האפשרות לעסוק בישראל בתחום פעילות מסויים כדי להמעיט, כשלעצמו, מהמשקל שיש לייחס למקום העיסוק הרגיל של הנישום בבואנו לבחון את מקום מרכז חייו (בהקשר זה הצבתי במהלך הדיון בפני העד מטעם המשיב דוגמה של אדם שמעוניין לגדל אורז, דבר שככל הנראה איננו אפשרי בתנאי הארץ. אם הוא יחליט לעסוק בגידול אורז בחו"ל ושם יעסוק בכך באופן רגיל ורציף, האין מקום להביא את העיסוק האמור בחשבון בבחינת מרכז חייו? - ראו עדות העד מטעם המשיב, מר לרר, עמוד 95, משורה 20 עד עמוד 96, שורה 5).

העברות ההון לישראל

63. כפי שהוסבר, אין בידינו מידע מלא על זכיותיו השונות של המערער ממשחקי פוקר מזדמנים בבתי קזינו וממשחקים באינטרנט. נתונים מסודרים קיימים רק בקשר לפרסים שנתקבלו בטורנירים. אולם כאמור אין מחלוקת כי סכומים שונים, המצטברים לכדי כעשרים מיליון ש"ח, הועברו על פני שנים אחדות לחשבון הבנק של המערער בישראל.

64. הסברו של המערער להעברת הכספים לישראל היה כי הוא לא סמך על עצמו להחזיק סכומי כסף כה גדולים פן יבזבז אותם או יפסיד את כולם במשחקים. לכן הוא העדיף שהכסף יופקד בישראל ויהיה בשליטת אביו אשר היה מורשה חתימה בחשבון המערער (עמוד 33, שורה 19 ואילך; עמוד 33, שורה 32 ואילך; עמוד 68, שורה 1 ואילך).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

65. הסבר זה איננו משכנע במיוחד: הרי לא הוכח כי המערער התנהג באופן בלתי אחראי או באופן פורני עם הכסף שזכה בו. לא סופר על רכישת מכוניות פאר, בגדים יקרים או תכשיטים או על לינות במלונות יוקרה. אמנם המערער השתתף במשחקי פוקר הכרוכים בסיכון סכומים גבוהים ביותר אך הסיכון האמור מובנה במשחק ברמה זו ואותו סיכון הוא שאיפשר גריפת זכיות נכבדות. והנה במאזן הסופי, גם לאחר ספיגת הפסדים, הצליח המערער לחסוך מיליוני דולרים ולהעבירם ארצה.

לטעמי יש נפקות להעברת הכספים לישראל. אין לצפות כי אדם שניתק את קשרי תושבות עם ישראל, פתח דף חדש בחו"ל ואיננו רואה עוד את ביתו בישראל, יתמיד בהפקדת את חסכונו דווקא כאן.

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.

אולם **בנסיבות הנתונות**, העברת הכספים לישראל – בהיקף כה גדול ובהזדמנויות שונות רבות (מש/2; מש/6) – איננה עולה בקנה אחד עם קו הטיעון הכללי של המערער בעניין ניתוק הזיקות (ובהקשר זה יש להבחין בין מקרה של אדם כמו המערער שפעילותו הכלכלית מתנהלת בעיקר בארה"ב – בה אין כל קושי לכאורה להחזיק חסכונו – לבין מקרה של אדם אחר המתגורר במדינה בה אין יציבות בנקאית או פיננסית ואין אפשרות מעשית להחזיק חסכונו באותו מקום). במקרה הנוכחי, העברת הסכומים לישראל יצרה לדעתי "אינטרס כלכלי פעיל ומהותי" בישראל.

נכסי נדל"ן בישראל

66. המשיב מציין את בעלותו של המערער בנכסי נדל"ן בישראל כמהווה אינטרס כלכלי מהותי. הנכסים פורטו בסעיף 36 לעיל.

67. לגבי שני הנכסים הראשונים (בתל אביב), העיד המערער כי הוא קיבל אותם במתנה מהוריו עוד בנעוריו כפי שאחיו קיבלו חלקים אחרים באותם נכסים. לדברי המערער הוא לא טיפל באופן אישי בנכסים אלה (דהיינו בהשקעתם או בתחזוקתם) והדברים נעשו על ידי בני המשפחה בישראל ולא על ידיו (עמוד 33, שורה 15 ואילך). עדות זו לא נסתרה. יתרה מזו, על פי המוצהר במע/10 – מכתב חתימת ידו של אביו של המערער – האב מימן ממקורותיו הוא את בניית המבנים בקשר לנכס הראשון והנכס השלישי (בחולון).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

68. אמנם הבעלות בנכסים והשבתת הנכס השלישי (המגרש בחולון והבנייה עליו) הן אינטרס כלכלי המצוי בישראל. אולם לאור אופיים של הנכסים (נדל"ן להשקעה), לאור העדר מעורבותו האישית של המערער בניהולם, ולאור העובדה כי שניים מהנכסים מתוך שלושה היו כבר בבעלות המערער עוד לפני נסיעותיו הראשונות לחו"ל, אינני סבור כי לאינטרס זה משקל מכריע בבחינת מרכז החיים של המערער. הרכב השקעות דומה עשוי להימצא בידיו של תושב חוץ מובהק שכף רגלו לא דרכה בישראל. יתרה מזו, אין כל טעם או תכלית לחייב אדם, אשר גמל בלבו לעזוב את ישראל ולהעתיק את מרכז חייו למדינה אחרת, לממש את השקעותיו הפסיביים כאן על מנת להוכיח כי הוא אכן חדל להיות תושב ישראל (וראו עניין צור הנ"ל, בסעיף 27 לפסק הדין של כבוד השופט סוקול).

הדירה בטורונטו

69. מן הצד השני המערער הדגיש את העובדה כי הוא רכש דירת מגורים שנבנתה בעיר טורונטו, קנדה, כמוכיחה שמרכז חייו (ובכלל זה, ביתו הקבוע) היה מחוץ לישראל. פרשת רכישת הדירה בטורונטו מעלה שורה של תהיות. הדירה נרכשה "על הנייר" בשנת 2007. כך העיד המערער:

"הייתי בביקור בטורונטו חבר טוב שלי גר שם, שרון גולדברג. הוא מתעסק שם בנדל"ן. המליץ להשקיע בדירה. באיזה שלב ניסה לשכנע אותי לגור שם. בסוף 2007 השקעתי בדירה בבניה בבית מסויים." (עמוד 27, שורה 2 עד שורה 4).

לימים אותה דירה נמכרה על ידי המערער, מבלי שהוא התגורר בה:

"ש: מה עלה גורל הבית בטורונטו שהשקעת?
ת: לא זוכר כמה זמן עבר מאז. באיזה שהוא שלב הציעו לחבר שלי לקנות את הדירה. אמר שהציעו מחיר טוב.
ש: לפני גמר הבניה.
ת: זה היה אחרי הבניה." (עמוד 34, שורה 25 עד שורה 29).

המערער אישר כי לא נסע לראות את מיקום הדירה שתיבנה או לבדוק את הסביבה:

"ש: לפני שהשקעת נסעת לבדוק את הסביבה שכונה.
ת: לא. סמכתי על שרון זה היה במרכז העיר. יש דברים שאני מתנסה בהם בפעם הראשונה.
סמכתי מאוד על שרון משהו שמתעסק בו עשר שנים מה שהמליץ החלטתי ללכת איתו." (עמוד 27, שורה 11 עד שורה 13).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

המערער אף לא זכר איזה סכום הוא שילם עבור רכישת הדירה :

"ש: כמה השקעת?

ת: מחיר הדירה היה כמה מאות אלפי דולרים סכום מדויק לא זוכר."

(עמוד 27, שורות 14-15)

ובהמשך :

"ש: כמה שילמת על הבית?

ת: סך הכל בסביבות הערכה בין 250 ל-400 אלף דולר קנדי."

(עמוד 58, שורה 33 עד עמוד 59, שורה 2).

המערער לא הגיש כל מסמך בקשר לרכישת הדירה, בנייתה או מכירתה.

70. קשה להלום שהדירה בטורונטו נרכשה על ידי המערער למגוריו הוא. כאמור, הוא לא התעניין במיקומה, ככל הנראה גם לא התעניין בתכנונה או בעיצובה (לעומת זאת, כאשר התכוון המערער באפריל 2008 לשכור דירה למספר חודשים בלאס וגאס הוא "[בדק] את הדירה אם מתאימה למה שצריך" (עמוד 27, שורה 29)). יתרה מזו, ואף חשוב מכל, לא ניתן כל הסבר מניח את הדעת מדוע המערער, שחיו בשלב זה הוקדשו בעיקר למשחקי פוקר, ולטיולים ברחבי עולם, יחפוץ להתגורר דווקא בעיר טורונטו שאיננה ידועה כבירת הימורים.

כמו כן, לא ניתן כל הסבר מדוע הרעיון להתגורר בטורונטו נזנח, פרט לאמירתו של המערער כי "באיזה שהוא שלב הציעו לחבר שלי לקנות את הדירה".

מתבקשת המסקנה כי רכישת הדירה בטורונטו נעשתה כהשקעה הונית גרידא (השקעה שאכן השתלמה בסוף) וכי אין בה כדי להשפיע על איתור מרכז חייו של המערער (כפי שתושב ישראל מובהק עשוי להשקיע בנכס נדל"ן בחוץ לארץ כאפיק להשאת תשואה על חסכוניותו מבלי שהדבר ישמש כל אינדיקציה לניתוק קשרי התושבות שלו עם מדינת ישראל).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

השקעה בחברה ישראלית

71. בהודעה המפרשת את נימוקי השומה צוין כי המערער השקיע בחברה תושבת ישראל בשם ספארקליקס והדבר הובא על ידי המשיב כעוד זיקה כלכלית של המערער לישראל.

במהלך המשפט הובהר כי השקעה זו בוצעה בשנת 2009 או בשנת 2010 (עמוד 29, שורות 13-14; מש/8), דהיינו כשנתיים לפחות לאחר שנת המס שבערער. ככל הנראה המערער לא נטל כל חלק פעיל בניהול החברה האמורה (סעיף 21 לסיכומי המערער). הנושא נזנח למעשה בסיכומי המשיב ואינני מוצא לנכון לייחס לו משקל בבחינת מרכז חייו של המערער בשנת 2007.

ביטוח לאומי; ביטוח רפואי; טיפול רפואי

72. המערער העיד כי הוא לא שילם דמי ביטוח לאומי בישראל במהלך כל השנים הנ"ל, לרבות בשנת המס שבערער. ואכן מע/11 הוא החלטה מאת המוסד לביטוח לאומי מיום 6.11.2011 לפיה השגה שהוגשה על ידי המערער לפי חוק הביטוח הלאומי מתקבלת "והוחלט לראותך כמי שאינו תושב ישראל" מתאריך 18.7.2002 ואילך.

מכתב ההשגה אשר הוגש על ידי המערער למוסד לביטוח לאומי לא הוצג ועל כן אין לדעת אילו טענות הועלו בו. הנמקת ההחלטה לקבלת ההשגה הינה כדלקמן:

"מבדיקת השגתך וטענותיך עולה כי:

הנך מרבית הזמן שוהה בחו"ל.

תאריך חזרה אינו ידוע.

לא שולמו דמי ביטוח בתקופות שהותך בחו"ל.

לפיכך, אינך מבטוח על פי חוק הביטוח הלאומי ועל פי חוק ביטוח בריאות ממלכתי בתקופה שפורטה לעיל."

נראה אפוא כי הנימוק העיקרי להחלטה האמורה הוא מניין ימי שהיה של המערער בחוץ לארץ לעומת ימי שהיה בישראל.

73. כמוסבר לעיל, מניין הימים הוא אכן שיקול אחד בבחינת מרכז חייו של אדם לעניין יישום פקודת מס הכנסה אך אין הוא חזות הכל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

אינני מוצא בהחלטת המוסד לביטוח לאומי כל חיזוק אחר למסקנה כי מרכז חייו של המערער הועתק לחוץ לארץ.

74. המערער הודה כי לא היה לו ביטוח סוציאלי (social security) "בשום מקום בעולם" (עמוד 58, שורה 12; עמוד 61, שורה 8, שורה 12).

75. המערער העיד כי לא היה חבר בקופת חולים בישראל. לפי דבריו בתקופות מסויימות הוא היה מבוטח בביטוח רפואי פרטי התקף בחוץ לארץ, לרבות אצל חברת "דיוויד שילד". המערער סיפר כי לעתים, כאשר הוא נזקק לטיפול רפואי, הוא שילם במזומן באופן פרטי. גם עבור טיפול שיניים המערער שילם באופן פרטי ומזדמן, הן בחוץ לארץ והן בישראל ולא היה לו רופא שיניים קבוע באף מקום (עמוד 57, שורה 13). עובדות אלו, שאינן מפתיעות בקשר לאדם צעיר ובריא, אינן מובילות לכאן או לכאן לעניין קביעת מרכז החיים.

חפצים אישיים

76. באשר למיקומם של חפציו האישיים של המערער, עולה מעדותו כי אלה לא היו רבים ובבית הוריו השאיר רק דברים מילדותו אשר נתרמו לצדקה כאשר המשפחה עברה דירה בשנת 2007. במקביל, מתקבל הרושם מעדות המערער כי לא צבר חפצים רבים מחוץ לישראל במהלך התקופה הנדונה.

מילואים

77. כאמור, המערער שוחרר משירות צבאי בשלב הסדיר ואיננו נמנה עם כוחות המילואים.

מערכת היחסים עם בני המשפחה

78. המערער ניסה להוכיח את החלטת זיקותיו לישראל גם דרך יחסיו עם בני משפחתו (הוריו ואחיו). למשל הודגשה העובדה כי המערער לא הגיע לישראל לרגל חתונת אחיו בשנת 2005 (עמוד 24, שורה 11 עד שורה 19). כמו כן סופר על נתק מסויים בין המערער לבין אותו אח כשנתיים קודם לכן על רקע התנגדות המשפחה למעורבות המערער בעולם הפוקר (עמוד 13, שורה 21 עד שורה 24).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

79. דומה כי יש מידה של הגזמה בכל הקשור למתיחות במשפחה ונפקותה לשאלת התושבות. למשל, בקשר
לחתונת האח, המערער עצמו העיד שהוא הציע לאחיו כי במקום שהמערער יסע לישראל, הוא יממן את
נסיעת אחיו לארה"ב כמתנה – דבר שלא היה מתרחש אילו היה ניכור של ממש בין בני המשפחה.
כמו כן, המערער העיד כי בין היתר במהלך שהיותיו הממושכות בישראל הוא היה "מבלה עם המשפחה"
(עמוד 28, שורה 17). נוסף לכך, כי אביו של המערער היה מורשה חתימה בחשבון הבנק שלו בישראל
ואמון על הסכומים הגבוהים המופקדים בו. בני המשפחה דאגו לטיפול השוטף בנכסי הנדל"ן של המערער
המצויים בישראל, כפי שכבר הוסבר. כלומר, לא הוכח כי יחסיו של המערער עם המשפחה היו עכורים,
ודאי לא במידה כזו אשר יכולה לתמוך בטענתו שהוא ניתק את זיקותיו לישראל.

ההיבט הסובייקטיבי

80. המערער העיד כי לפי תחושותיו והבנתו האישית, הוא חדל להיות תושב הארץ והתנתק מישראל. אמנם
יש מקום מסוים 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. מכל מקום, המערער העיד כדלקמן:

"ש: איזה מדינת התושבות שלך לטענתך בשנים 2007?

**ת: ב-2007 אני יודע שאני לא תושב ישראל. אם תושבות אני לא יכול לומר שאני תושב
בארה"ב. סיפרתי במפורש איפה הייתי ומה עשיתי במהלך כל השנים.**

ש: האם יש מדינה מסויימת על הגלובוס שאתה תושב בה?

ת: כיום?

ש: בשנת המס 2007, 2006 אישור תושבות?

ת: שום מדינה לא יכולה. אף מדינה גם לא ישראל."

(עמוד 61, שורה 30 עד עמוד 62, שורה 3).

ובהמשך, בחקירה חוזרת:

"ש. אתה מרגיש שאתה תושב ישראל?

...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

ת. לא". (עמוד 73, שורה 6 ושורה 22)

אי הבאת עדים אפשריים

81. יש לציין כי איש לא הובא כדי להעיד בתמיכה לגרסתו של המערער – עובדה אשר הודגשה על ידי המשיב.

המערער נשאל פעמים רבות בעניין זה (הן לגבי בני משפחתו והן לגבי חבריו) ולא היה בפיו הסבר מיוחד לכך. אמנם אינני מייחס לאי העדת האנשים הנ"ל חשיבות מכרעת, אך יש בה בכל זאת משקל מסויים, בין היתר, כאשר עלינו לקבוע ממצאים לגבי קשריו של המערער עם בני משפחתו, מקום ביתו הקבוע, אופן ניהול נכסיו בישראל, אופי מגוריו במקומות שונים בחוץ לארץ ונושאים נוספים.

מסקנות

82. לאחר שקלול כלל הנסיבות הגעתי למסקנה כי המערער לא הצליח לעמוד בנטל השכנוע כי הוא היה חושב חוץ בשנת המס 2007.

83. אמנם בשנים 2002 עד 2008 נע המערער ונד ממקום למקום – בעיקר בעקבות הזדמנויות לשחק פוקר בתחרויות אך גם כתייר ובליון. בחלק מהשנים שהה ימים רבים בישראל ובחלק מהשנים נכח כאן ימים מועטים יותר. בסיכומו של דבר שלושה שיקולים עיקריים הטו את הכף בהכרעה זו.

84. ראשית, כי המערער נכח בישראל פרקי זמן ממושכים בתקופה זו, הרבה מעבר לאדם שבא לכאן לביקורי מולדת קצרים ועל שיקול זה כבר התעכבנו.

85. שנית, המערער לא היכה שורשים של ממש בכל מקום אחר בעולם. כפי שפורט לעיל, המערער מעולם לא הזדהה כתושב של כל מדינה אחרת וממילא לא נשא בחובות פסקאותיות כתושבה של כל ארץ אחרת, ומקומות המגורים שלו בחוץ לארץ היו לרוב מזדמנים ומתחלפים. למרות הדגש אשר הושם על זיקות המערער לעיר לאס וגאס – לרבות העלאת הטענה כי היה לו שם בית קבע – הרי המערער מעולם לא הגיש דו"חות מס הכנסה לשלטונות המס בארה"ב ואיננו טוען כי היה שם תושב לעניינים פסקאליים.

86. אמנם מן ההיבט המשפטי הפרמאלי אדם פלוני עשוי להיות חסר תושבות, אם הוא איננו עומד במבחני התושבות של אף מדינה בעולם – הדוגמה הקלאסית שניתנת לכך הוא האדם החי על יאכטה ושט לו ממקום למקום מבלי שיהיה לו בסיס קבע כלשהו על היבשה. אולם מקרים כאלה יהיו, מטבע הדברים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 נדירים ולא בקלות ישעה בית המשפט לטענה כי אדם גם איננו תושב ישראל (ועל כן נחשב "תושב חוץ")
2 לפי ההגדרה בפקודה) וגם איננו תושב של כל מדינה אחרת בעולם. מסים ישירים נגבים על בסיס תושבות
3 מתוך תפיסה פיסקאלית כי מן הראוי שתקציב המדינה ימומן בראש ובראשונה על ידי אלה שגרים
4 במקום וצורכים ברגיל את השירותים הציבוריים המסופקים על ידי הממשל. על אדם שטוען כי איננו
5 תושב בשום מקום רובץ נטל להראות כי זיקותיו לכל מדינה ומדינה הן כה רופפות שאין הוא צורך במידה
6 ממשית שירותים ציבוריים כאמור באף מקום וכי חיו מתנהלים "בתנועה" (או מחוץ לשטחן הריבוני של
7 כל המדינות).
- 8
- 9 במקרה דנן לא שוכנעתי כי מידת הניתוק של המערער מ ישראל הייתה כזאת שניתן להכיר בו כ"חסר
10 תושבות".
- 11
- 12 87. השיקול העיקרי השלישי הוא העובדה כי המערער נהג להעביר לישראל - באופן מתמיד ופעמים רבות -
13 את חסכונוותיו מהזכויות במשחקי הפוקר. העברות אלו הצטברו לסכום הון הנאמד בכעשרים מיליון
14 שקלים. לטעמי התנהגות זו, על רקע שאר נסיבות המקרה, מעידה על כך שישראל אכן נותרה הבסיס
15 הכלכלי של המערער, אשר העדיף שלא לאגור את הונו בשום מקום אחר בעולם. אמנם הפעילות הכלכלית
16 אשר הניבה את ההון התנהלה בחוץ לארץ אך צבירת העושר הייתה כאן והמערער לא הפסיק לבלות חלק
17 ניכר מזמנו כאן (גם אם בשנת המס 2007 עצמה מספר ימי שהייה בישראל היה נמוך בצורה יוצאת
18 דופן).
- 19
- 20 88. על כן אני קובע כי בשנת המס מושא הערעור, שנת 2007, המערער היה תושב ישראל **מפני שמרכז חייו**
21 **נותר בישראל גם בשנה זו.**
- 22
- 23 89. מסקנה זו מייצרת ממילא את הצורך לדון בטענת "התושב החוזר הוותיק" אשר קבלתה הייתה אפשרית
24 רק אם היה נקבע כי המערער התחיל את שנת 2007 כתושב חוץ וחזר להיות תושב ישראל לקראת סופה
25 של אותה שנה. אינני סבור כי כך היה המקרה.
- 26
- 27 **ז. קביעת היקף ההכנסה החייבת**
- 28
- 29 90. השומה העיקרית אשר נערכה על ידי המשיב מבוססת על **השוואת הון** בין המוצג בהצהרת ההון שמסר
30 המערער ליום 31.12.2002 לבין המוצג בהצהרת ההון שנמסרה על ידיו ליום 31.12.2007, דהיינו לתום
31 שנת המס שבערעור. לא נותרה מחלוקת בין הצדדים כי סכום הפרש ההון עמד על 4,250,950 ש"ח (עמוד
32 75, שורה 11, וכן עמוד 3 לסיכומי המערער).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33

91. אין גם מחלוקת כי כל שנות המס בתקופה הנ"ל, חוץ משנת מס 2007, הן שנים "סגורות", דהיינו שנים שלגביהן חלף המועד על פי חוק לעריכת שומה לפי מיטב השפיטה. במצב זה מצא המשיב לנכון לייחס את מלוא סכום הפרש ההון לשנת המס "הפתוחה" היחידה - היא שנת 2007 כאמור.

92. בהקשר זה אציין כי אין מקום לקבלת טיעון המערער לפיו המשיב היה מנוע מלשום את המערער כתושב ישראל בשנת 2007 משלא "תקף" את דיווחיו כתושב חוץ בשנות המס הקודמות:

"התנהלותו של פקיד השומה לאורך השנים, והעובדה כי הוא לא 'תקף' את שומותיו העצמיות של המערער לשנים 2003-2006 אשר הוגשו על ידי המערער כתושב חוץ, יצרו מצב של הסתמכות אצל המערער כי מעמדו כתושב חוץ מקובל על פקיד השומה. לפיכך, ההגינות ועקרון ההסתמכות מחייבים כי המערער לא ייחשב כתושב ישראל בשנים אלו".
(סעיף 30.5 לסיכומי המערער).

כלל לא הוכח כי נושא התושבות נבחן לגופו ובאופן מפורש לגבי השנים 2003 עד 2006 (ודומה שלא) ואף לא הוסבר כיצד המערער הסתמך בהתנהלותו במהלך שנת המס 2007 – בזמן אמת – על עצם אי תקיפת עניין התושבות לגבי השנים הקודמות.

במצב זה לא קיימת כל "סופיות שומה" (כלשון המערער) המונעת מן המשיב לשום את שנת המס 2007 על כל היבטיה לרבות באשר לתושבות המערער באותה שנה.

93. כידוע, הפסיקה עסקה רבות בסוגיית אפשרות ייחוס הפרש הון לשנות מס פתוחות בלבד, והדברים מוכרים היטב. דומה כי היום הגישה המחייבת בעניין זה מסוכמת בע"א 9541/04 שרפיאן נ' פקיד שומה תל אביב 3 (פורסם ביום 29.06.2008), אליו מפנים שני הצדדים כאחד. שם נפסק על ידי כבוד השופט נאור (כתוארה אז) כדלקמן:

"הלכה היא כי על המערער נטל הראייה להוכיח את המקור להכנסותיו... גם בפסק דין רום... עליו נסמך המערער אין סטייה מגישה זו ונקבע כי על הנישום להוכיח את המקור לגידול בהון ולהוכיח כי מדובר בגידול הון שהתרחש בשנים שכבר נסגרו.

...משאין תשתית ראייתית מספקת אשר מוכיחה כי ההון צמח דווקא בשנת 1994 אין אפשרות לקבוע כי ההכנסה תיחס דווקא לשנה הסגורה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 דהיינו, אין פקיד השומה חייב לפרוס גידול הון על פני תקופה הכוללת שנות מס סגורות ורשאי הוא לשייך
- 2 את כל ההפרש לשנת מס פתוחה אלא אם הביא הנישום ראיות לכך שההכנסה הופקה דווקא בשנים
- 3 הסגורות.
- 4
- 5 94. לדעת המשיב, במקרה הנוכחי נכשל המערער בהרמת הנטל להראות באופן פוזיטיבי כי חלק מהפרש ההון
- 6 נובע מהכנסות אשר הופקו בשנות המס הסגורות.
- 7
- 8 95. בעניין זה אין דעתי כדעת המשיב. חומר הראיות מצביע בבירור על כך שהמערער הפיק סכומי הכנסה
- 9 משמעותיים ביותר דווקא בשנים 2005 ו-2006 שהן נמנות על השנים הסגורות. על פי הרשום **במע/6** –
- 10 אישור זכויות אשר הוצא על ידי ארגון WSOP ולא נסתר - בשנת 2005 למערער היו זכויות נטו בטורנירי
- 11 WSOP (זכויות פחות דמי השתתפות) בסך של 477,835 דולר ואילו בשנת 2006 היו לו זכויות נטו בסכום
- 12 של 139,331 דולר (נתונים אלה מקבלים ביטוי גם במוצג **מס/1**).
- 13
- 14 שני הסכומים האלה יחד היו שווים בעת קבלתם ל-2,804,000 שקלים חדשים בקירוב (על פי שערי
- 15 החליפין לימים 30.6.2005 ו-30.6.2006 בהתאמה). דהיינו, לגבי כ-66% מהפרש ההון הכולל העומד
- 16 בבסיס השומה ניתן לכאורה הסבר מוכח המראה כי ההכנסות הופקו **בשנים סגורות**.
- 17
- 18 96. ניתן כמובן לגרוס כי הפרש ההון הנ"ל, כאינדיקציה להיקף האמתי של **הכנסות** המערער, הוא עצמו
- 19 מוטא כלפי מטה. ראשית, בהצהרת ההון לשנת 2007 המערער הצהיר רק על נכסיו המצויים בישראל
- 20 (לרבות יתרות בחשבונות בנק בישראל) ולא גילה את היקף הונו הנמצא מחוץ לישראל. שנית, נמצא כי
- 21 המערער הוציא סכומי כסף נכבדים על נסיעות ברחבי העולם ועל בילויים שונים וסכומים אלה מטבע
- 22 הדברים אינם משתקפים בספירת הונו לתום שנת 2007.
- 23
- 24 אולם המשיב עצמו ביכר לבסס את השומה הראשית על השוואת ההון הנ"ל, על כל מגרעותיה. בנוסף
- 25 לכך, יש לזכור כי קיימים נתוני הכנסה רק לגבי זכויות **בטורנירים** ולא לגבי זכויות במשחקי קזינו מזדמנים
- 26 ובמשחקי אינטרנט (כאשר העדר הנתונים לגבי אלה נובע ממחדלו של המערער ברישום הכנסותיו
- 27 והוצאותיו). יש לשער כי המערער הפיק הכנסות נוספות מסוגי משחקים אלה הן בשנים הסגורות והן
- 28 בשנת המס הפתוחה (2007), כך שאילו היו בידנו נתונים בקשר לזכויות הנוספות, לא מן הנמנע היה כי
- 29 הפרש ההון הניתן לייחוס לשנים הסגורות היה גדל אף יותר, והשומה הייתה מצטמצמת עוד יותר,
- 30 בהתאם.
- 31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

97. אם כן, הגעתי למסקנה כי המערער עמד בנטל להראות כי חלק ממשי מהפרש ההון נבע מהכנסות אשר הופקו בשנות מס סגורות וזאת בשל הנתונים המוכחים בקשר לזכויות בטורנירים בשנים 2005 ו-2006. בהתאם לכך, אף לפי הגישה המחמירה יותר (המצדיקה ייחוס הפרש הון לשנת מס פתוחה על מנת ש"חוטא לא ייצא נשכר"), יש מקום לייחס רק את היתרה הבלתי מוסברת, העומדת על סך 1,446,950 שקלים חדשים, לשנת המס 2007.

יש להעיר כי סכום זה עדיין גבוה מסכום ההכנסה לפי השומה החלופית שערך המשיב (939,512 שקלים חדשים), המחושב אך ורק על בסיס סכומי הזכייה בטורנירים בשנת 2007 (ולא על בסיס השוואת ההון).

98. נקבע אפוא כי הכנסתו החייבת של המערער לשנת המס 2007 ממשחקי הפוקר למיניהם תעמוד על 1,446,950 ש"ח.

ח. שיעור המס החל על ההכנסה החייבת ממשחקי הפוקר

99. המערער סבור כי אם דין הכנסתו להתחייב במס (בניגוד לעמדתו העקרונית בעניין תושבותו), אזי על הכנסה זו אמורות לחול הוראות סעיפים 2א ו-124ב לפקודת מס הכנסה. סעיפים אלה קובעים הסדר מיסוי מיוחד "להשתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפרסים". זאת לשון הסעיפים כפי נוסחם בשנת המס 2007:

"2א. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחיו או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.

(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:

- (1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;
- (2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;
- (3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

....



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

124ב. על אף הוראות סעיף 121, שיעור המס על הכנסה מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, לפי סעיף 2א, יהיה 25%, בלא זכאות לפטור, להנחה, לניכוי, לזיכוי או לקיזוז כלשהם, למעט פטור לפי סעיף 9(28) או ניכוי לפי סעיף 17(11)."

100. הוראות אלו נוספו לפקודה בשנת 2003 מתוך תפיסה כי אין בכוחו של משטר המס המבוסס על שיטת המקורות לחייב במס זכויות במשחקי מזל ובהגרלות. לפי הגישה הרווחת, זכייה שכולה תלויה ביד המקרה נעדרת מקור כי הרי אין היא מייצגת תשואה על נכס או גמול בגין מאמץ. על מנת להתגבר על קושי עקרוני זה ולהביא את תקבולי ההגרלות וההימורים למיניהם לתוך רשת המס נחקקו סעיפים 2א ו-124ב לפקודה.

101. יחד עם זאת, בסעיף 2א עצמו מובהר כי ההוראה המיוחדת לא תחול על "השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו" (סעיף 2א(ב)(1)). דהיינו אם תקבול מסויים ממילא נתפס כהכנסה לפי אחד המקורות הרגילים המנויים בפקודה, אין נזקקים לסעיף 2א על מנת לחייבו במס ושיעור המס המיוחד המוסדר בסעיף 124ב לא יחול עליו.

102. טענת המערער בהקשר זה הינה כפולה: ראשית, הוא סבור כי פוקר איננו אלא משחק מזל כך שכל תקבול המתקבל במסגרתו הוא בבחינת הכנסה "מהימורים... או פעילות נושאת פרסים". שנית, והדבר הוא הצד השני של אותו מטבע, נטען כי השתתפות במשחקי פוקר לא תהווה "עסק" או "משלח יד" כמשמעותם בסעיף 1(2) לפקודה גם אם ההשתתפות היא תדירה מאד. זאת מפני שתוצאות המשחק תלויות במזל כך שקבלת סכום כסף בגין זכייה במשחק לא יכולה להיות מושפעת מכל התארגנות עסקית או בקיאות מקצועית.

103. לאישוש עמדה זו מפנה המערער בין היתר לשורה של פסקי דין אשר ניתנו בישראל בתחום הפלילי, בהם נקבע כי פוקר הוא "משחק אסור".

104. במהלך עדותו במשפט, המערער סיפר כי הוא עצמו נהג לשחק לפחות בשלושה סוגים שונים של פוקר וביניהם: Texas Hold'em ("הולדם"), Omaha ו-Deuce-to-Seven Triple Draw.

על פי החלטת בית המשפט מיום 15.4.2015, הצדדים היו אמורים להגיש "נייר קצר המתאר את הכללים הבסיסיים של שלושת סוגי הפוקר שהוזכרו... על ידי המערער". לבסוף נייר כאמור הוגש על ידי ב"כ המערער (בלבד) אך המשיב לא הסתייג מתוכנו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1
- 2 105. נציין כאן כי שתי הזכויות הגדולות ביותר של המערער בטורנירים (בשנת 2005 ובשנת 2007) לא היו
- 3 במשחקי Hold'em אלא ב-Omaha וב-Deuce-to-Seven.
- 4
- 5 106. עוד יוער כי בהליך זה לא הובאה כל עדות מומחה בעניין אופיו של משחק הפוקר על סוגיו השונים או
- 6 בעניין משקל המזל בקביעת תוצאות המשחק.
- 7
- 8 107. אקדים ואומר כי בסוגיית שיעור המס החל דעתי איננה כדעת המערער ואנמק.
- 9
- 10 108. לצורך הניתוח, מוכן אני לצאת מנקודת מוצא כי אדם המהמר במשחק מזל "טהור" (למשל, הגרלה
- 11 שהתוצאות בה נקבעות באופן רנדומאלי לחלוטין באמצעות שליפת כדורים ממוספרים) איננו יכול
- 12 להיחשב כעוסק ב"עסק" או ב"משלח יד" (ואף לא ניתן לראות בכל פרס שיתקבל כ"תשואה פסיבית"
- 13 על נכס הון שהוא כספו של המהמר המושקע בהגרלה). אני מוכן להניח כי גם אם פעילות הימורים כזו
- 14 תלווה בסימנים עסקיים מובהקים מסויימים – כגון גיוס מימון זר, היקף כספי גדול, מנגנון לרישום
- 15 ולמעקב, ייעוד הזכויות לשם ביצוע הימורים נוספים, וכמובן נטילת סיכון – אזי חרף זאת אין הפעילות
- 16 יכולה להיחשב כעסק או כמשלח יד **בשל הנתק המוחלט** בין פועלו של האדם לבין ההצלחה (או אי
- 17 ההצלחה) בקבלת תקבול מן הפעילות.
- 18
- 19 זוהי "דוגמת קצה" ולגביה אינני נדרש כאן להכריע. אולם לטעמי מקרה הפוקר איננו דומה. בהגינותו
- 20 המערער עצמו לא ניסה לטעון כי פוקר הוא משחק מזל גרידא בו המיומנות, הבקיאיות והניסיון כלל
- 21 אינם רלבנטיים. טענתו היא שבפוקר גורם המזל הוא העיקר, ומיומנות השחקן ככל שתתקיים היא
- 22 טפלה בהשפעתה על התוצאות. כאמור, לא הובאה כל עדות מומחה בנדון.
- 23
- 24 109. אכן, בשורה של פסקי דין קבעו בתי משפט בישראל כי פוקר הוא "משחק אסור" לעניין סעיפים 225
- 25 ו-228 לחוק העונשין, התשל"ז-1977 (ע"פ 71624/00 אלקן נ' מדינת ישראל (19.7.2001); רע"פ 7761/01
- 26 אלקן נ' מדינת ישראל (26.11.2001); ת"פ (ת"א) 3814/07 מדינת ישראל נ' חלפון ואח' (26.6.2008);
- 27 ת"פ 55129-02-12 מדינת ישראל נ' עראקי (18.1.2015); ע"פ 25439-05-15 עראקי נ' מדינת ישראל
- 28 (25.12.2015). (להלן – "הפסיקה הפלילית").
- 29
- 30 110. לפני שאתייחס לפסיקה הפלילית הנ"ל, אקדיש מספר מילים לתיאור כללי ביותר של מהות משחק
- 31 הפוקר (ובפרט מסוג "הולדם" אשר על פי רוב נדון בפסיקה). אירוע פוקר יכול כלל משחקים
- 32 רבים המתרחשים אחד לאחר השני (כל משחק כאמור יכולה כאן "משחקון").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1
- 2 מטרת כל משחקון היא להרכיב את היד הטובה ביותר, המונה חמישה קלפים, בהתאם למדרג קבוע
- 3 של שווי הידיים. היד של כל שחקן תורכב בסופו של דבר משילוב של קלפים אישיים שחולקו לו ("קלפי
- 4 הכיס"), שאינם נחשפים לעיני שאר השחקנים במהלך המשחקון, ומקלפים כלליים גלויים ("קלפי
- 5 הקהילה"). בתחילת המשחקון מחולקים שני קלפי כיס לכל שחקן. בהמשך יפתחו חמישה קלפי
- 6 קהילה שונים, וזאת בשלושה שלבים: בשלב הראשון שלושה קלפי קהילה נפתחים, בשלב השני קלף
- 7 קהילה אחד נוסף נפתח, ובשלב השלישי קלף קהילה אחד אחרון.
- 8
- 9 השחקנים מהמרים על ידי הכנסת כסף (או זייטונים המייצגים כסף) לתוך קופה משותפת. ההימורים
- 10 מתקיימים בארבעה סבבים: אחרי חלוקת קלפי הכיס אך לפני פתיחת שלושת קלפי הקהילה
- 11 הראשונים; לפני פתיחת קלף הקהילה הרביעי; לפני פתיחת קלף הקהילה החמישי; ואחרי פתיחת קלף
- 12 הקהילה החמישי. בכל סבב הימורים עומדות בפני כל שחקן האפשרויות הבאות: לפרוש מהמשחק
- 13 ולהפסיד את הכסף שהוא כבר הכניס לקופה; לבחור שלא לפתוח את סבב ההימורים בעצמו ולהמתין
- 14 ב"עמידה"; להמר בסכום השווה להימור של השחקן שקדם לו; או להגדיל את סכום ההימור מעבר
- 15 להימור של השחקן שקדם לו. המשחק מסתיים באחד משניים: אם כל השחקנים חוץ מאחד פרשו
- 16 בטרם פתיחת קלף הקהילה החמישי, אזי השחקן הנותר הוא הזוכה, ואין הוא חייב לחשוף את קלפי
- 17 הכיס שהיו לו. אם נותרו שניים או יותר שחקנים עד לאחר חשיפת קלף הקהילה החמישי, עורכים
- 18 השוואה בין הידיים של כל השחקנים הנותרים והשחקן עם היד הטובה ביותר זוכה. הזוכה במשחקון
- 19 גורף את הקופה שהצטברה במהלכו.
- 20
- 21 לפירוט מורחב יותר של שלבי המשחק, ראו סעיף 6 לפסק דין **חלפון** הנ"ל.
- 22
- 23 111. נשוב לפסיקה הפלילית. סעיף 225 לחוק העונשין אוסר, בין השאר, על ארגון או עריכה של "משחק
- 24 אסור" ואילו סעיף 228 לחוק העונשין אוסר על החזקה או ניהול של מקום משחקים אסורים.
- 25
- 26 המונח "משחק אסור" מוגדר לעניין זה בסעיף 224 לחוק העונשין כדלקמן:
- 27
- 28 **"משחק אסור" - משחק שבו עשוי אדם לזכות בכסף, בשווה כסף או בטובת הנאה לפי**
- 29 **תוצאות המשחק, והתוצאות תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת;"**
- 30
- 31 112. איסורים אלה משקפים מדיניות משפטית שתכליתה להגן על הציבור בפני ההשלכות ההרסניות (בעיני
- 32 המחוקק) של השתתפות כפייתית במשחקי מזל, לרבות השלכות במישור הכלכלה, המשפחה, הפשיעה
- 33 והבריאות (ראו קדמי, על הדין בפלילים – חוק העונשין, חלק רביעי, עמודים 2275-2276).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

113. בכל פסקי הדין הנ"ל הגיעו הערכאות למסקנה כי סוגי הפוקר שנדונו בהם מהווים "משחק אסור" כהגדרתו בסעיף 224 לחוק העונשין.

114. לדידי, פסיקה זו, שהתפתחה כאמור בהקשר הפלילי המסויים המתואר לעיל, איננה מספקת מענה לשאלה שניצבת בפנינו **בהקשר המיסוי**. השאלה המצריכה תשובה בערעור זה היא האם עיסוקו בפוקר של המערער בתקופה הנדונה היה ל"**משלח יד**" אם לאו? (משום מה שני הצדדים הפנו את הזרקורים דווקא לשאלת קיומו של "**עסק**" והרבו לנתח את המקרה לפי מבחני העזר השונים המשמשים לקביעת קיומו של עסק. לדעתי הסוגייה הרלבנטית יותר היא האם למערער היה **משלח יד** של השתתפות בתחרויות ובמשחקי פוקר).

115. לנוכח תוכנו ותכליתו של הוראות האיסור **בחוק העונשין**, מתמקד הדיון הפלילי באופי **המשחקון הבודד** שהשתתפות בו הוצעה לציבור באתר החשוד:

"יש לבחון את היחס בין רכיב היכולת לרכיב הגורל בנוגע למשחקון בודד.

...

חרף העובדה שיש משמעות לכישוריו של שחקן, הגורם הדומיננטי במשחק בודד של טקסס הולדם הוא הגורל, קרי חלוקת הקלפים ולא כישוריו של השחקן".

(עראקי (שלום), עמוד 7 ועמוד 9 לפסק הדין).

"לדידי, ההגנה שוגה בראותה את 'תוצאות המשחק' כזכייה בטורניר המורכב מעשרות ואף יותר משחקונים של טקסס הולדם. לא באה בפני כל עדות כי המשחק מתקיים אך ורק בדרך של טורנירים. יש לראות אפוא כל משחק או משחקון בפני עצמו".

(חלפון, סעיף 21 לפסק הדין).

116. כאן יוזכר כי בתום כל משחקון שאיננו מתקיים במסגרת טורניר המנצח זוכה בקופה שהצטברה במהלך ההימורים באותו משחקון.

טורניר, לעומת זאת, מורכב בדרך כלל מסדרה ארוכה של משחקונים והמנצח הוא השחקן האחרון הנותר לאחר שכל יתר המשתתפים נשרו. השחקנים משלמים דמי השתתפות בתחילת הטורניר כנגד כמות נתונה של ז'יטונים. אין גורפים את הקופה לאחר כל משחקון אבל שחקן שהפסיד את כל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1 הזיטונים שלו ייאלץ לפרוש. הפרס הראשון מוענק למנצח (השחקן היחיד שנותר) ואילו פרסים נוספים
2 מוענקים לשחקנים אחרים בהתאם לשלבים בהם נאלצו לפרוש.
3
- 4 117. כאמור, הפסיקה הפלילית בוחנת את טיבו של משחקון אחד תוך יישום הגדרת המונח "משחק אסור"
5 וביחוד התנאי העיקרי לפיו "התוצאות תלויות בגורל יותר מאשר בהבנה או ביכולת". ויודגש – המבחן
6 הפלילי האמור תר אחר הגורם הדומיננטי יותר - גורל או יכולת – ודי בכך שבסוג משחק מסויים משקל
7 הגורל עולה על משקל היכולת במידה כלשהי בקביעת התוצאות כדי להוביל למסקנה כי מדובר
8 ב"משחק אסור" לעניין הפלילי.
9
- 10 118. ברי כי כאשר בוחנים משחקון אחד, משקלו של המזל הוא ממשי מאד. הרי גם השחקן המיומן
11 והמנוסה ביותר עלול להיכשל במשחקון אחד אם יחולקו לו שני קלפי כיס לא טובים, כך שהסיכוי
12 להרכיב יד מנצחת יחד עם שלושת קלפי הקהילה הוא קלוש.
13
- 14 119. ההליך הפלילי, העוסק בסוגיית עריכה של משחק אסור או החזקת מקום לעריכת משחק אסור, בוחן
15 כאמור את "חווייתו" של המשתתף ברמה של המשחקון הבודד או לכל היותר אירוע בודד (למשל ערב
16 של משחקונים). התנהגות השחקנים בהקשר זה – סיכון כספים בפעילות שתוצאותיה תלויות במידה
17 ממשית בגורל – היא מושא הדין הפלילי (שתכליתו להרתיע ולהעניש) וזאת מתוך רצון למנוע מן
18 הציבור הזדמנויות להפסיד כסף בדרך זו.
19
- 20 לעומת זאת, לעניין המיסוי, המשחקון הבודד איננו העיקר. כפי שנרחיב בהמשך, שאלת קיום משלח
21 יד תוכרע על ידי בחינת מעשיו של הנישום על פני זמן ונשאלת השאלה האם התקבולים שהוא קיבל
22 היו פרי מאמץ אישי שהיה כרוך, במידה של ממש, בהפעלה חוזרת ונשנית של כישוריו בעיסוק פלוני.
23
- 24 120. ודוק: הפסיקה הפלילית, חרף מיקודה במשקל הגורל במשחקון הבודד, כלל לא שללה את האפשרות
25 שאדם ירכוש, לאורך זמן, מיומנות וידע במשחק הפוקר אשר יקנו לו יתרון על פני שחקנים אחרים,
26 המנוסים ומוכשרים פחות:
27
- 28 "גם... עדי ההגנה מסכימים כי על מנת ששחקן יוכל לבטא כישוריו ולנקוט באסטרטגיה
29 המקנה לו יתרון, עליו לשחק במשחקים רבים ואינו יכול לתת ביטוי לכישוריו במשחקון
30 בודד." (עניין חלפון, סעיף 20 לפסק הדין).
31
- 32 "כאשר בוחנים בצורה אמפירית או תאורטית את היחס בין הרכיבים על פני סדרה ארוכה
33 של משחקים, יש הטיה מובנית לטובת הרכיב הקבוע, רכיב הכישורים, על פני הרכיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

האקראי, הגורל, ומשקלו גובר ככל שהבדיקה מתבצעת על פני משחקים רבים יותר. הדבר נובע מכך שבטווח הארוך, על פני משחקים רבים, רכיב הגורל משפיע בצורה דומה, פחות או יותר, על כלל השחקנים, ואילו רכיב הכישורים, המבדיל בין השחקנים השונים, מקבל ביטוי רב יותר, שכן ניתן לבטאו יותר פעמים. לאורך משחקים רבים, גם יתרון מזערי ביכולתו של שחקן על פני חבריו הופך להיות מכריע.

...

"במקרה שלפנינו, כאשר יש שחקן אחד בעל כישורים עדיפים על פני יתר השחקנים, יש לו יתרון מסוים בכל משחק והסיכוי שלו לזכות מעט גבוה יותר. אמנם לא ניתן לחזות ביחס לכל משחק בנפרד כי השחקן בעל הכישורים העדיפים יזכה. עם זאת, בטווח הארוך ניתן להניח ברמה גבוהה של הסתברות, כי השחקן בעל הכישורים העדיפים יזכה ביותר משחקים. ככל שהבחינה נעשית על פני יותר משחקים, ההסתברות כי השחקן [המוכשר] יותר יזכה ביותר משחקים, עולה." (עניין עראקי (שלום) עמודים 5-6).

(וראו את המאמר המעניין: Thomas J. Miles, Steven Levitt and Andrew M. Rosenfield, "Is Texas Hold 'Em A Game Of Chance? A Legal and Economic Analysis," 101 Georgetown Law Journal (2013) 581, שאחד ממחבריו הוא Steven Levitt, הוגה ה-"freakonomics". המאמר דן בפרשנות וביישום האיסור הפלילי האמריקאי המקביל לסעיפים 224 עד 228 לחוק העונשין הישראלי. במאמר נמתחת ביקורת על גישת בתי המשפט בארה"ב לפיה יש לבחון את הסוגייה על פי התנהלות משחקן בודד אחד. באמצעות ניתוח אמפירי של מדגם גדול ביותר של תוצאות אמת במשחקי פוקר מקוונים, המחברים מגיעים למסקנה הנחרצת כי:

"Even tiny differences in skill manifest themselves in near certain victory if the time horizon is long enough.

...

Consequently, it seems nonsensical for courts to rely on the role of skill versus luck in a single hand as a legal standard.

...

The results strongly suggest that skill is a highly important factor in poker and that it is simply wrong to consider poker a 'game of chance', if that phrase is meant to indicate anything more than the fact that an element of chance is present in any single round of play."

אינני מפנה כמובן למאמר הנ"ל כראיה בערעור הנוכחי וייתכן שניתן למצוא נקודות תורפה בשיטות המחקר של המחברים ובממצאיהם. אולם למצער ניתן ללמוד ממנו כי קיום גורם המיומנות – יהיה משקלו אשר יהיה – איננו מוטל בספק **במצב של ריבוי משחקים** (וכאמור, הפסיקה הישראלית איננה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- קובעת אחרת). גם אם לא די בכך על מנת להקים הגנה פלילית בפני אישום בעריכת משחק אסור, הדבר אכן רלבנטי, לטעמי, לסוגיית קיום "משלח יד" בתחום המס).
121. אמנם בהקשר הפלילי בתי המשפט הביעו ספק באשר למשקלה של היכולת (לעומת משקלו של הגורל) **במסגרת של משחק אחד** ובתי המשפט לא היו מוכנים לפסוק כי משקל היכולת הוא המכריע לעניין הגדרת המונח "משחק אסור", אולם דומה כי לאורך זמן וכתוצאה מהשתתפות מושכלת במספר רב של משחקים, עשויה להיווצר מיומנות הן בהערכה הנכונה של החוזק היחסי של היד שחולקה לשחקן (הערכה הכרוכה בידע בנושא הסתברות) והן בהתנהלות מיטבית בעניין ההימורים (betting). כאמור, מתקיימים עד ארבעה סבבים של הימורים בכל משחקון "הולדס". בשלבי ההימורים השונים השחקן עשוי בין היתר להגדיל את חשיפתו הכספית בשל החזקתו בקלפים טובים, להגביל את חשיפתו (על ידי עמידה, השוואה או פרישה), לגרום לשחקן אחר להגדיל את חשיפתו באופן בלתי מוצדק (מבחינה אובייקטיבית) או לגרום לשחקן אחר להגביל את חשיפתו באופן בלתי מוצדק (מבחינה אובייקטיבית). כל זאת באמצעות שילוב של ריכוז, חשיבה, ושידור שפת גוף.
- נדמה כי הדינמיקה המתפתחת בסבבי ההימורים השונים ואסטרטגיית ההימורים הנבנית ממשחקון למשחקון (למשל במהלך טורניר) לא זכו לתשומת לב רבה בפסיקה הפלילית וזאת בשל ההתמקדות במשחקון הבודד בו נודעת חשיבות רבה לחלוקה המקורית של שני קלפי הכיס.
- לעניין המיסוי, לעומת זאת, צבירת מיומנות בשלבי ההימורים עשויה להיות מרכיב בהיווצרות "משלח יד" בידי השחקן המנוסה (אשוב ואציין כי בערעור דנן לא הובאו ראיות מפי מומחים אלא תיאור של כללי המשחקים, ולכן הדברים נאמרים כאן בזהירות).
122. יתרה מזאת, יש למצוא בפסיקה הפלילית גם רתיעה מההכרה בכישרון **הבילוף וההטעיה** - שהם חלק ממשחק הפוקר - כסוג של "יכולת" לעניין יישום הגדרת המונח "משחק אסור", וזאת **מטעמים מוסריים** (ראו עניין **עיראקי** (שלום) בעמוד 11). לשיקול זה אין מקום בדיון הפיסקאלי וגם עיסוק בלתי חוקי ובלתי מוסרי בעליל עשוי להיחשב ל"משלח יד" לעניין סעיף 12(1) לפקודה.
123. כמו כן, בשל תכליתו של החוק הפלילי, בפסיקה הפלילית נבחן טיבו של המשחק על פי מצבו וכישרויו **של האדם המצוי**, ולא על פי תכונותיו של שחקן מנוסה ומיומן:
- "סיווגו של המשחק כמשחק מזל או כמשחק יכולת לפי סעיף 224 לחוק אינו נבחן על פי מיומנותו של השחקן 'המומחה', אלא על פי משחקו של השחקן 'הממוצע'."



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

...

אין ספק שמטרת המחוקק לא הייתה לבחון את המשחק על פי יכולתם הנדירה של מומחים, אלא על פי אופן המשחק על ידי אנשים שאינם בעלי סמכא ובעלי מומחיות מופלגת בתחום זה, אשר עלולים להתמכר למשחקים מעין אלה, שגורם המזל רב בהם, והמטרה היתה למנוע תוצאה קשה זו." (עניין חלפון, סעיף 22 לפסק הדין).

למותר לציין כי בבחינת קיומו של משלח יד בתחום המיסוי דווקא כישוריו של "מומחה" עומדים במרכז הדיון. מאידך לעניין המס אין מקום לקביעה גורפת לפיה כל אדם המשתתף באופן מזדמן באירוע פוקר מפיק הכנסה ממשלח יד ואפשרות זו תתקיים רק אצל שחקן מנוסה המשקיע באופן חריג זמן, מאמץ וכסף בענף.

124. עוד יצויין כי הפסיקה הפלילית לא עסקה במשחק ההולדס בלבד, ובעניין אלקן נדון "פוקר קריבי", משחק בו (לפי התיאור בפסק הדין של בית המשפט המחוזי) כל קלפי המשתתפים גלויים לעיני כל ואילו קלפי הדילר – חוץ מקלף אחד – נשארים נסתרים. דומה כי המשחק האמור מתמצה בניחוש הרכב קלפי הדילר ובהערכת הסיכוי לשפר את יד המשתתף על ידי החלפת קלפים – בעלות כספית נתונה – כדי שיד המשתתף תגבר על זו של הדילר. יש לשער כי המשקל היחסי של הגורל במשחק "פוקר קריבי" אינו זהה למשקלו במשחק ההולדס, אולם אין בפני ראיות בעניין זה.

125. בסעיף 23 לפס"ד חלפון הוטעם על ידי בית המשפט כי:

"ברם, גם אם אאמץ לצורך הדיון את טענת ההגנה כי לראות את משחק הטקסס הולדס כרצף משחקים ולא כמשחק בודד, בהם שחקן יכול לבטא את כישוריו ומיומנותו ע"י הפעלת אסטרטגיה ושיקולים שונים המבוססים על ידע וניסיון, גם אלה, לאור מכלול עדויות ההגנה, אינם אלא השערות והערכות ולא הבנה או יכולת..."

...ההשערות וההערכות הנ"ל של הסתברות לקבלת קלף מסוים מותנות בגורל; שהרי לאף אחד מהשחקנים אין כל ביקורת על המצב האמיתי של קלפי חבריו או הקלפים הסגורים בקופה....".

רבים המקצועות בהם מרכיב מהותי הוא חיזוי תוצאות אירועים חיצוניים שאינם בשליטת בעל המקצוע (לדוגמה: ייעוץ השקעות; חיתום ביטוח; מטרולוגיה; חיזוי תוצאות בחירות על פי סקרים מדגמיים). מובן כי לעניין המיסוי עיסוקים אלה הינם בבחינת משלח יד למרות היותם מבוססים על יכולת חיזוי ולמרות העדר השליטה על האירועים הנצפים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

- 1
- 2 126.עד כאן בעניין הפסיקה הפלילית אשר אין בה לטעמי דבר שמונע את הסקת המסקנה כי לעניין מס
- 3 "שחקן פוקר" עשוי להיחשב למשלח יד.
- 4
- 5 127.כידוע, הגדרת המונח "משלח יד" אשר בסעיף 1 לפקודה היא מעגלית: "מקצוע וכל משלח יד אחר
- 6 שאיננו עסק". עולה מההגדרה זו כי עיסוק פלוני עשוי להיחשב "משלח יד" (vocation) אף אם הוא
- 7 איננו נמנה עם המקצועות (professions) המסורתיים.
- 8
- 9 ואכן הפסיקה הישנה העניקה משמעות רחבה ביותר למושג זה: "משלח יד הוא מושג רחב יותר [מן
- 10 המושג "מקצוע"] והוא הדרך, האורח, בו אדם עושה חייו, כגון שחקן, ספורטאי" (עמ"ה) (ת"א)
- 11 762/60 מנהל חברות נ' פש"ג (פורסם ביום 23.6.1961).
- 12
- 13 128.לדידי שלושת היסודות העיקריים הדרושים לכינון משלח יד הם: (א) קיום כישורים או מיומנות בידי
- 14 אדם, שאינם נחלת הכלל; (ב) הפעלה תדירה של כישורים אלה מתוך כוונה להפיק תועלת כלכלית;
- 15 ו-(ג) העדר מרכיב ממשי של מכירת מלאי (וזאת על מנת לקיים את הסיפא של ההגדרה: "שאיננה
- 16 עסק"). (יוער כי אין צורך להתייחס כאן למבחנים המשמשים להבדיל בין בעל משלח יד הפועל כנישום
- 17 עצמאי לבין בעל משלח יד המועסק כעובד שכיר).
- 18
- 19 129.האם לגבי המערער דגן ניתן לומר כי הוא רכש מיומנות בתחום הפוקר שאיננה נחלת הכלל ונהג
- 20 להפעיל מיומנות זו באופן תדיר על מנת להפיק תועלת כלכלית?
- 21
- 22 לדעתי, מכלל חומר הראיות מתבקשת תשובה חיובית לשאלה זו.
- 23
- 24 130.אין מקום לספק כי המערער השקיע זמן וכסף רב בענף הפוקר. כאמור, העיד המערער כי:
- 25
- 26 "זו תקופה של ארבעה חודשים אני לא יכול להצביע על דבר שביום כזה עשיתי כך או כך אם
- 27 אחרי 20, 30 שעות הולך לישון. במהלך הזמן היה תקופה של חודש לא ראיתי אור יום."
- 28 (עמוד 12, שורה 24 עד שורה 26).
- 29
- 30 בהקשר אחר סיפר המערער כי:
- 31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 "שלושה שבועות חודש כל מה שעשינו לשחק פוקר עד שהעיניים נעצמות שותים קפה
2 ממשיכים והולכים לישון. מתישהו מתעוררים לא אחרי שינה מספקת כי האדרנלין קורא
3 לשחק שוב.... אני זוכר שהיו בתקופות כאלה לא פעם ולא פעמיים רק האנשים הקרובים
4 באמת דואגים אם אתה שמן או חולה או דברים כאלה."
5 (עמוד 20, שורה 20 עד שורה 23).

6 ...
7 "במיוחד בתקופות שלא היו משחקים בקזינו ישבנו יום ולילה ושיחקנו במחשב. זה היה אם
8 רצית לראות כמה זמן עבר מהתקופה שהחלנו לשחק הייתי רואה מגשי פיצה בכל הבית
9 ובקבוקים. אני זוכר תקופה של חודשיים משהו כזה."
10 (עמוד 19, שורה 20 עד שורה 22).

11 ...
12 "התחלתי לשחק על סכומי כסף מאוד גדולים עשרות אלפי דולרים."
13 (עמוד 25, שורות 21-22).

14
15 131. אמת נכון הדבר שאדם מסויים עלול לשחק פוקר הרבה, להפסיד הרבה ולא להשתפר עם הזמן.
16 במקרה כזה נתקשה לכנות את מעשיו "משלח יד". אולם נראה כי לא כך היו פני הדברים לגבי
17 המערער דגן שצבר מיליוני דולרים של זכיות ושמו נפוץ עד למרחוק כשחקן מוכשר ומוצלח ונכתבו
18 עליו כתבות.

19
20 132. במש/1 (לקט פרסומים המופיעים באינטרנט) המערער מתואר כ-"semi-pro player" וכ-"an
21 Israeli professional poker player" נאמר לגביו כי בנוסף להצלחותיו בטורנירים "Amit has also
22 managed to grind out a very successful online career", דהיינו הוא בנה גם קריירה מוצלחת
23 מאד במשחק האינטרנטי. במאמר נוסף, המוזכר במש/1, המערער מכונה (בשנת 2005) "The latest
24 poker celebrity".

25
26 133. מטבע הדברים עם הזמן המערער היה מעורה ומוכר יותר ויותר בענף הפוקר, כאשר נשאל לגבי מיזם
27 עסקי שהוא ביקש לקדם בתחום ההימורים באינטרנט, העיד כי:

28
29 "[כ]אחד שבילה ימים ולילות בבתי קזינו ושיחק על סכומי כסף מאוד גדולים מן הסתם
30 נחשפתי לכל האנשים בתעשייה.

31 ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

די בקלות אוכל ליצור קשר או לקבוע פגישה או לקבל ייעוץ מהרבה מאוד אנשים מובילים
בתעשייה." (עמוד 60, שורות 6-7, שורות 11-12).

134. כפי שנאמר לעיל, תיתכן טענה לפיה אין אפשרות לעסוק בעסק או במשלח יד בקשר למשחק מזל
טהור, תהיינה הנסיבות אשר תהיינה. שאלה זו הושארה בצריך עיון. אולם לא מן הנמנע כי אדם
יחליט להתמקצע בפעילות שהשפעת הגורל בה רבה אך לא בלעדית והוא ישתדל לרכוש יתרון על
מתחריו באמצעות לימוד, תכנון ואימוץ וחרף קיום גורם המזל. לדעתי כך עשה המערער והוא הפך
תחביב למשלח יד על ידי רכישת ידע ונסיון אשר יכלו להשפיע על תוצאות המשחקים, השתתפות
תדירה בתחרויות במקומות שונים בעולם, והשקעה כספית בסכומים מהותיים כדמי השתתפות
בתחרויות ועמידה בהוצאות נסיעה ולינה (בשנת הערער לבדה דמי ההרשמה אשר הוציא המערער
בתחרויות מטעם ה- WSOP הסתכמו ב-\$ 92,500 ובתקופה משנת 2005 עד שנת 2009 בסכום כולל
של \$ 270,000).

135. המערער ניסה לתרץ את התמדתו במשחק הפוקר בהתמכרותו למשחק.

גם אם נקבל כעובדה מוכחת כי המערער היה מכור למשחק (ועל כך לא הובאה כל ראיה פרט לדבריו
של המערער עצמו), אין בכך כדי להעלות או להוריד. לעניין קיומו של משלח יד (או עסק) המניע לעצם
העיסוק איננו מכריע. גם אם אדם פועל מתוך התנהגות כפייתית אך עושה זאת באופן מקצועי ותדיר
ומפיק תועלת כלכלית מן העיסוק, הריהו עוסק במשלח יד.

136. עם כל הכבוד, אינני סבור כי יש בתקדים האנגלי משנת 1925 אליו הפנה המערער כדי לשנות את
התוצאה כאן בישראל בשנת 2016.

137. בפסק הדין 37 KB 2 [1925] Graham v. Green נדון אדם אשר התפרנס מהימורים מוצלחים על
מירוצי סוסים ובין השאר נשאלה השאלה האם פעילות זו הייתה בבחינת עסק או משלח יד (trade
or vocation). הוטעם שם כי:

"I think all you can say of that man, in the fair use of the English language, is
that he is addicted to betting. It is extremely difficult to express, but it seems to
me that people would say he is addicted to betting, and could not say that his
vocation is betting.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1 ...
2 **There is no tax on a habit."**

3 (עמוד 42).

4
5 לדעתי אין מקום ללכת בעקבות פס"ד Graham לגבי המערער הנוכחי.

6
7 138. ראשית, אין דין הימורים על מרוצי סוסים (או על אירועי ספורט אחרים) בהכרח כדין השתתפות
8 בתחרויות פוקר. במקרה של הימורי ספורט, המהמר הוא פסיבי, אם כי סיכויי ההצלחה שלו עשויים
9 להיות מושפעים ממידת הידע והבקיאות שלו לגבי ענף הספורט בכלל והמתחרים הספציפיים בפרט.
10 בפוקר המהמר נוטל חלק פעיל בהתרחשות ומעשיו והתנהגותו משפיעים או עשויים להשפיע על
11 התוצאה הסופית.

12
13 139. שנית, בית המשפט בעניין Graham יצא מנקודת מוצא כי משלח יד הוא בהכרח **מכלול עשייה** השונה
14 מהפעולות הבודדות המבוצעות על ידי הנישום:

15
16 **"a trade or vocation... differs in its nature, in my judgment, from the individual**
17 **acts which go to build it up, just as a bundle differs from odd sticks."** (עמוד 40)

18
19 משום כך נאמר לגבי המהמר כדלקמן:

20
21 **"I do not think he could be said to organize his effort in the same way as a**
22 **bookmaker organizes his, for I do not think the subject matter from his point of**
23 **view is susceptible of it. In effect all he is doing is just what a man does who is**
24 **a skillful player at cards, who plays every day. He plays to-day, and he plays to-**
25 **morrow, and he plays the next day, and he is skilful on each of the three days,**
26 **more skilful on the whole than the people with whom he plays, and he wins.**
27 **But it does not seem that one can find, in that case, any conception arising in**
28 **which his individual operations can be said to be merged in the way that**
29 **particular operations are merged in the conception of a trade."** (עמוד 42)

30
31 דומה כי ניתן לומר דברים דומים לגבי עיסוקים רבים אחרים אשר לכל הדעות מהווים "משלח יד"
32 לעניין מיסוי. טלו זמר מקצועי – הוא שר היום, הוא ישיר מחר וכך גם מאחרתיים (ובין לבין ידאג
33 לארגן לעצמו הופעות נוספות לעתיד). להבנתי לא נדרש כל "מכלול" נוסף על מנת לכנות את פעילותו
34 "משלח יד".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

שלישית, יש להזכיר כי בעניין Graham בית המשפט נרתע רתיעה של ממש מפני השלכות קבלת הערעור מן ההיבט של קיזוז הפסדים. הודגש שם כי לקבלת טענת הנישום עשויות להיות השלכות מפתיעות מאוד:

"...the contention is one which ... has very startling results. A loss in a vocation, or a trade, or an adventure can be set off against other profits and we are face to face with this result, that a person earning a profit in some recognized form of industry, but having the bad habit of frequently, persistently and continuously and systematically betting with bookmakers, might for income tax purposes set off the losses by which he had squandered the fruits of his industry against his profits of industry, a very remarkable result indeed and one, I am afraid, which would be of very wide application. Allowances are granted to the income tax payer because of the family he has to support, and we are now threatened with a further allowance in respect of the loss which he makes by habitual betting. It certainly sounds very remarkable, and would entitle a person, when he wastes his earnings by betting, to make the State a partner in his gambling."

(בעמוד 40 – בקטע שאין מרבים לצטט ממנו, משום מה).

לשיטתי, יש לבחון את שאלת קיום משלח היד במנותק מהשלכות הקביעה על יכולת קיזוז ההפסדים. יתרה מזו, "השלכות הרוחב" כאן אינן כה מרחיקות לכת כי הרי לא כל שחקן פוקר חובבן, המשתתף במשחק שבועי עם ידידיו, יוכל לטעון כי אצלו המשחק הפך למשלח יד. מטבע הדברים המקרים בהם הטענה תצלח יהיו מעטים ויוצאי דופן.

140. בפסיקה אמריקאית מודרנית יותר - Baxter v. United States, 633 F. Supp. 912 (1986) - נפסק במפורש כי העיסוק בפוקר עשוי להוות a trade or business (וזאת בקשר לשיעור המס החל).

בעניין Baxter הנישום עסק בהימורים מגיל 14 ולא עבד בכל מקצוע או עסק אחר. הוא שיחק פוקר בעיקר בבתי קזינו ואף זכה באליפויות של ה-WSOP (כמו המערער דן) בשלוש שנים שונות ובאליפות אחרת פעמיים. במהלך ארבע שנות מס רווחיו ממשחקי פוקר עלו על 1.2 מיליון דולר. נקבע כי:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

"... the Court finds that the frequency, extent, and regularity of Baxter's gaming activities as well as his intent to derive a profit were sufficient to constitute a trade or business under the relevant sections of the Code.

...

Baxter consistently won at poker because he possesses extraordinary poker skills. Any argument that Baxter's gaming income is not based upon his personal expenditure of time, energy, and skill is meritless."

הפסיקה בעניין Baxter התבססה בין השאר על התקדים בעניין Groetzinger.

(Groetzinger v. Commissioner, 82 T.C 793) אשר הגיע לבית המשפט העליון של ארה"ב לאחר מכן ((CIR v. Groetzinger 480 U.S. 23 (1987) שם הימר הנישום על מירוצי כלבים ופקד את מסלולי המירוצים שישה ימים בשבוע. הוא השקיע מאמץ בקריאת חומר הרקע הנוגע לכלבים המתחרים. לא היה לו כל עיסוק אחר. כך נפסק:

"We accept the fact that, to be engaged in a trade or business, the taxpayer must be involved in the activity with continuity and regularity, and that the taxpayer's primary purpose for engaging in the activity must be for income or profit. A sporadic activity, a hobby, or an amusement diversion does not qualify.

....

Groetzinger satisfied that test in 1978. Constant and large-scale effort on his part was made. Skill was required and was applied. He did what he did for a livelihood, though with a less-than-successful result. This was not a hobby or a passing fancy or an occasional bet for amusement."

141. דומה כי יש למצוא בפסיקה האמריקאית הנ"ל חיזוק של ממש למסקנה כי העיסוק בפוקר עשוי להיות משלוח יד (או עסק כהגדרתם בפקודה).

142. בספרם של רפאל ולור מס הכנסה, כרך ראשון, מהדורה רביעית, עמוד 112, מוטעם כי "לאור מבחן הבקאות והכישורים הנדרשים ומבחן הפעלתם של אלה באופן בלתי תלוי, ניתן לראות ברווחים שעשה מהמר שלו ידע ומומחיות, להם נדרש בהימוריו אשר אינם תלויים במזל בלבד, כהכנסה ממשלח יד".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2 143. נוסף לכל האמור לעיל את העובדה כי המערער דן לא עבד בכל עבודה אחרת במהלך כל התקופה
3 הנדונה, לרבות בשנת המס מושא הערעור, כך שהעיסוק בפקד אצלו לא יכול להיות מוגדר כ"צדדי"
4 או "טפלי" למשלח יד או עסק אחר. כפי שהוא עצמו העיד חיו סבבו סביב המשחק. קיומו הכלכלי
5 היה תלוי בזכויותיו הנאות. הוא נטל על עצמו התחייבויות כלכליות (כגון תשלום דמי שכירות) ללא
6 כל מקור פרנסה אחר וככל הנראה מתוך ציפייה – אשר התממשה בפועל – שיוכל לעמוד בהן בזכות
7 הצלחתו במשחקי הפוקר.
8

9 144. לדעתי די בכל הנסיבות האמורות כדי להביא למסקנה כי המערער היה "שחקן פוקר" במקצועו וכי
10 הכנסותיו ממשלח יד זה חייבות במס לפי סעיף 1(2) לפקודה.
11
12 כתוצאה מכך, ולאור תחולתו של סעיף 1(2) על המקרה, אין מקום לתחולת סעיפים 2א ו-124ב
13 לפקודה, ודין המערער להתחייב במס בשיעורים הרגילים.
14

ט. הגדלת שיעור המס בשל אי ניהול פנקסים

15
16
17 145. היות והמשיב סבר כי המערער ניהל עסק או משלח יד, קבע המשיב כי על המערער היה לנהל פנקסים
18 כנדרש בסעיף 130(א)(1) לפקודה והכללים לפיו. מאחר ולא נוהלו פנקסים כלל – ועל כך אין מחלוקת
19 – פעל המשיב בהתאם להוראות 191ב ("הגדלת שיעורי המס בשל אי ניהול פנקסים"). על פי הסעיף
20 האמור, "נישום החייב בניהול פנקסי חשבונות ... ולא ניהלם ... ייווסף למס שהוא חייב בו לאותה
21 שנה 10% מההכנסה החייבת...". לטענת המערער בנסיבות המקרה דן, בו נושאים מהותיים
22 הנוגעים לעצם חבותו במס ישראלי היו שנויים במחלוקת, אין מקום ליישם את הוראות סעיף 191ב
23 אשר תכליתן עונשית והרתעתית.
24

25 146. יובהר כי סעיף 191ב לפקודה, על פי לשונו, איננו מקנה כל שיקול דעת לפקיד השומה באשר להגדלת
26 שיעור המס או באשר לביטול או צמצום ההגדלה. לכאורה, לפי הנוסח המילולי של הסעיף, די בקיום
27 יסודות העילה – חובת ניהול פנקסים ואי מילוי החובה – להביא להגדלת שיעור המס והדבר איננו
28 בשיקול דעת.
29

30 147. המערער ניסה להביא את סעיף 191 לפקודה - הדן בהטלת קנס גרעון – כתימוכין לטענתו – אולם
31 שם מוקנה במפורש לפקיד השומה מרחב של שיקול דעת ואין בהשוואת שני הסעיפים כדי לקדם את
32 טענת המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

148. יש מקום לתהות האם כוונת המחוקק אכן הייתה להנהיג סנקציה אוטומטית שהטלתה כלל איננה מלווה בבחינת נסיבות המקרה הקונקרטי, שמא יש בהן כדי להצדיק התחשבות והקלה.

יצויין כי תולדות החקיקה של סעיף 191ב (אליהן לא התייחסו הצדדים בסיכומיהם) מורכבות הן: בתחילה הסעיף הוסף לפקודה בתיקון מס' 21 (ס"ח 756 מינואר 1975) והוא הטיל **קנס שנגזר מסכום המס**. על עצם הטלת הקנס האמור ניתנה זכות השגה. יתרה מזאת, סעיף 191ב החדש הוזכר בסעיף 192 החדש אשר הוסף לפקודה באותו תיקון, ודרך סעיף 192 הוקנתה לנציב סמכות מפורשת להקטין את הקנס או לוותר עליו לחלוטין.

כעבור פחות ממחצית השנה, במסגרת תיקון מס' 22 לפקודה (ס"ח 774 מיולי 1975), הוחלף נוסחו של סעיף 191ב ושונתה שיטתו מקנס המחושב ביחס לסכום המס להגדלת **שיעור המס החל** (כפי שקיים היום). היות והסנקציה לפי סעיף 191ב כבר לא הייתה בבחינת "קנס", במקביל הושמטה ההפנייה בסעיף 192 ל"קנס" לפי סעיף 191ב (וכן נמחקה – ללא הסבר – זכות ההשגה שעוגנה קודם לכן בסעיף 191ב עצמו).

אינני משוכנע כי גריעת ההפנייה כאמור בסעיף 192 אכן לוותה בכוונה מודעת לשלול כל שיקול דעת מפקיד השומה בעניין הגדלת שיעור המס בגין אי ניהול פנקסים, תהיינה נסיבות המקרה אשר תהיינה. אולם היות והצדדים עצמם לא מיצו את הדיון באשר למשמעותו של סעיף 191ב (לרבות במישור המשפטי המינהלי) אני נוהר מלקבוע כאן דברים כלליים מדי ודומה כי הפתרון למקרה הנוכחי נמצא במקום אחר.

149. המשיב עצמו בסיכומיו פותח פתח להפעלת שיקול דעת גם ביישום הוראות סעיף 191ב:

"גם ניסיונו של המערער להפנות לקנס הגירעון אינו יכול לעזור לו, שכן הוא לא בא בידים נקיות אל פקיד השומה. יתכן כי במקרים בהם נישום יבוא בידים נקיות אל פקיד השומה, ותוך כדי גילוי מלא של כל העובדות, ובהתבסס על חו"ד מקצועית שקיבל, תוך כדי מחלוקת אמיתית הרי שלא יוטל עליו קנס גירעון, שכן לא ניתן לומר כי התקיים בו יסוד ההתרשלות." (סעיף 202 לסיכומי המשיב).

אמנם הדברים נאמרים כביכול לגבי הטלת קנס גרעון (שלא הוטל במקרה דנן) אך משתמע מהם כי אילו המערער היה בא "בידיים נקיות" להנחת דעתו של המשיב, ביטול הגדלת שיעור המס לפי סעיף 191ב היה נשקל בחיוב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2 150. באשר לנסיבות המקרה הנוכחי, דעתי איננה כדעת המשיב ולדידי סימני השאלה ששררו – הן לגבי
3 תושבותו של המערער ועצם חבותו במס ישראלי על הכנסות ממקורות בחוץ לארץ והן לגבי סיווג
4 ההכנסה מהזכיות בפקדון, אשר לטענתו כלל לא נבעו ממשלח יד או מעסק – די בהם כדי להצדיק
5 הימנעות מהפעלת הסנקציה לפי סעיף 191ב. בהקשר זה נוסף ונציין כי המערער הגיש במועד דו"ח
6 מס הכנסה ישראלי לשנת המס 2007 (מס/5) – אמנם כתושב חוץ ולגבי הכנסות ממקורות בישראל
7 בלבד – וכן הגיש הצהרת הון לתום שנת המס 2007 (לגבי נכסיו בישראל) (מס/4).
8
9 על כן, אני מורה למשיב לבטל את הגדלת שיעור המס לפי סעיף 191ב במקרה זה, כאשר השאלה
10 העקרונית של פרשנות סעיף 191ב לפקודה תישאר לעת עתה בצריך עיון.
11

י. מתן זיכוי בגין מס אמריקאי אשר נוכה במקור

12
13
14 151. כאמור, במסגרת טורנירים הנערכים על ידי ה-WSOP בלאס וגאס בשנת 2007 המערער זכה בפרסים
15 כספיים המסתכמים ב-227,006 דולרים.
16
17 על כך אין מחלוקת. המערער המציא מכתב מאת מנהל התפעול של ה-WSOP אשר נחתם ביום
18 19.6.2014 ובו מאשר ה-WSOP כי מסכומי הזכייה הנ"ל בשנת 2007 נוכה במקור סך של 68,101
19 דולרים "for IRS tax withholdings" (מס/6). יצוין כי אישור דומה לא הומצא לגבי זכיות המערער
20 בשנים אחרות, אך בערעור הנוכחי רק שנת 2007 עומדת לדיון.
21
22 המערער דורש לקבל זיכוי בגין המס האמריקאי שנוכה במקור כנגד כל סכום מס ישראלי שיחוייב
23 בו.
24

25 152. המשיב מסרב להעניק זיכוי בגין מסי חוץ על סמך האמור במכתב הנ"ל וטוען כי רק אישור רשמי
26 מטעם שלטונות המס האמריקאיים עצמם יספק הוכחה לכך שהסכום אשר נוכה במקור אכן שולם
27 לשלטונות המס שם.
28

29 אכן במכתב הנ"ל לא נאמר באופן מפורש כי סכום הניכוי הועבר בפועל לידי רשויות המס (אם כי
30 הדבר משתמע מתוכן המכתב), ולא צורפה אסמכתא מאת רשויות המס על קבלת סכום הניכויים.
31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמישיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

153. נושא מתן זיכוי בגין מסי חוץ מוסדר בפרק שלישי לחלק י' לפקודה (וכן בסעיף 26 לאמנת המס בין ישראל לבין ארה"ב).
- אין ספק כי על פי הוראות הפקודה יינתן זיכוי אך ורק בגין מסי חוץ אשר שולמו בפועל במדינה אחרת (סעיפים 199 ו-200 לפקודה). אולם הפקודה איננה קובעת כיצד יש להוכיח את דבר תשלום מס החוץ (מנהל רשות המסים רשאי, על פי סעיף 200(ג) לפקודה "לקבוע כללים לביצוע הוראות סימן זה וכללים לעניין דו"חות" אולם כללים כאמור טרם נקבעו). לפיכך לא מובהר אם נדרש אישור תשלום מאת שלטונות המס של המדינה הזרה או שמא ניתן להסתפק באישורו של הגורם המנכח.
154. הנטל להוכיח את תשלום המס הזר מוטל על הנישום המבקש את הענקת הזיכוי. אולם במקרה נדון, על פי נסיבותיו, דומה כי המשיב מחמיר יתר על המידה עם המערער בנושא זה. מע/6 מנוסח באופן ברור וסכום הניכויים המדויק נקוב בו. יש לזכור כי תכליתן של הוראות פרק שלישי הנ"ל והוראות סעיף 26 לאמנת המס היא מניעת מיסוי כפול. לנוכח תוצאות פסק דין זה משמעות אי מתן זיכוי בגין מסי החוץ תהיה, ככל הנראה, תשלום מס בשתי המדינות על אותה הכנסה (יש להעיר כי אילו טענת המערער בעניין תחולת סעיפים 2א ו-124 לפקודה הייתה מתקבלת, לכאורה הוא לא היה זכאי לזיכוי בגין המס שנוכה במקור בארה"ב והמס הכולל על פריט הכנסה זה היה מגיע לכדי 55%).
155. לדעתי בנסיבות העניין, יש להעניק את הזיכוי המבוקש וזאת בתנאי שהמערער ימציא למשיב הבהרה מאת ארגון ה-WSOP לפיה סכום הניכויים הנקוב במכתב מיום 19.6.2014 אכן הועבר על ידיו כדין לידי שלטונות המס האמריקאיים.

יא. סיכום

156. לאור כל האמור לעיל, נפסק כדלקמן:
- (א) המערער ייחשב לתושב ישראל בשנת המס 2007 (ולא תושב חוזר ותיק).
- (ב) הכנסתו החייבת בשנת המס 2007 תעמוד על סך 1,446,950 ש"ח.
- (ג) על הכנסתו החייבת יחולו שיעורי המס הקבועים בסעיף 121 לפקודה ולא השיעור הקבוע בסעיף 124 לפקודה.
- (ד) אין מקום בנסיבות המקרה להגדיל את שיעור המס החל בהתאם לסעיף 191 לפקודה.
- (ה) בכפוף לאמור בסעיף 155 לעיל, יש להעניק זיכוי בגין מס אמריקאי שנוכה במקור בשנת 2007.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

15 יוני 2016

ע"מ 13-03-19898 אמית אמשיקשוילי נ' פקיד שומה תל אביב 4

1
2 157. כפועל יוצא מכך, הערעור נדחה בחלקו ומתקבל בחלקו. לעניין פסיקת הוצאות אציין כי נדחתה
3 אמנם טענתו הראשית של המערער לפיה הוא היה תושב חוץ בשנת 2007, אך בסיכומו של דבר
4 התוצאה השומתית איננה "כצעקתה" וזאת מכל הסיבות שפורטו לעיל.
5
6 בנסיבות אלו אני מוצא לנכון לפסוק הוצאות במתינות כך שהמערער ישלם למשיב הוצאות בסכום
7 כולל של 12,500 שקלים חדשים. אם סכום זה לא ישולם תוך 30 ימים הוא יישא הפרשי הצמדה
8 וריבית מהיום.

9
10 158. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לידי באי כוח הצדדים.

11
12
13 ניתן היום, ט' סיוון תשע"ו, 15 יוני 2016, בהעדר הצדדים.

14
15


הרי קירש, שופט