

**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

05 ספטמבר 2012

ע"מ 1235/06 בר רפאל נ' פקיד שומה חולון

ע"מ 1077/07 BAEHR REPHAEL נ' פקיד שומה חולון

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערער  
1. BAEHR REPHAEL  
ע"י ב"כ עוה"ד אמנון רפאל

נגד

משיב  
1. פקיד שומה חולון  
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

חקיקה שאוזכרה:

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 1, 2, 4א, 4א\(א\), 4א\(ב\)\(1\), 196](#)[פקודת שטח השיפוט והסמכויות: סע' 2א](#)[חוק הטיס, תשע"א-2011](#)**פסק דין**

לפניי ערעור על שומות שקבע המשיב לשנות המס 2002, 2003, 2004 (עמ"ה 1235/06) ו-2005 (עמ"ה 1077/77).

**עובדות המקרה והמחלוקת בין הצדדים**

המערער הוא אזרח ישראל שבשנות המס שבערער התגורר בארה"ב ונחשב לתושב חוץ, כמשמעות המונח בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן "הפקודה"). המערער הועסק כטייס בחברת "אל על" בטיסות בינלאומיות, בעיקר בקו תל אביב – ניו יורק. הולדתו של ההליך הנוכחי הוא בהחלטת המשיב לדחות בקשת המערער להחזר מס בגין המס שנוכה במקור משכרו.

הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה האם יש למסות את הכנסות המערער מעבודתו כהכנסות שהופקו או נצמחו בישראל. הצדדים מסכימים כי הן ביחס לתקופה שעובר לתיקון 132 לפקודה (שנת המס 2002), והן ביחס לתקופה שלאחר מכן (שנות המס 2003 – 2005), חייב המערער במס הכנסה בישראל בגין הכנסות מעבודה, רק ככל שמקום הביצוע של העבודה הוא במדינת ישראל, קרי: הצדדים מסכימים כי ההכרעה במחלוקת תיעשה על בסיס פרשנות סעיף 4א(א) בפקודה, הקובע את מבחן "מקום ביצוע העבודה". לנוכח חשיבותו לענייננו, להלן נוסחו של הסעיף הנ"ל:

**4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד**

**מהמקורות המפורטים להלן יהיה - ...**

**(4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;**

המשיב סומך עמדתו על כללי המשפט הבינלאומי הפומבי הקובעים שהדין הישראלי חל בשטח המטוס באופן ייחודי, כל עוד המטוס אינו בטריטוריה של מדינה אחרת, וחל באופן מקביל לדין המקומי, כאשר המטוס נמצא בשטחה הטריטוריאלי של מדינה אחרת. על פי המשיב, מטוס בבעלות חברה תושבת ישראל, שהינו נתין ישראל, מהווה "אי צף" ישראלי, כלומר הינו חלק מהטריטוריה הישראלית. המשיב מצביע על תוצאות אבסורדיות שיכולות להתקבל מכל מצב אחר שבו מקום הפקת ההכנסה יתייחס לטריטוריה שבה המטוס נמצא ברגע נתון. כך למשל תידרש ישראל למסות מטוסים שחולפים בשטחה, וכן יוטל מס על צוות האוויר בשלל מדינות שונות. מצב כזה יגרום לכך שנתבי הטיסה יקבע את חבות המס לעובדים בצוות האוויר.

זאת ועוד, המשיב טוען באופן חלופי כי ייחודיות העבודה בצוות אוויר מחייבת בחינה תכליתית של מקור ההכנסה. המשיב מבקש מבית המשפט לבחון את זיקות ההכנסה שהופקה, שלטעמו מצביעות על כך כי ההכנסה הופקה בישראל. הזיקה הרלוונטית לענייננו, כך לפי המשיב, היא המקום בו מתבצעת השליטה האפקטיבית של חברת התעופה המעסיקה את העובד, כלומר ישראל. לבסוף, המשיב מפנה גם ל"האמנה בין ממשלת ישראל לממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מיסים על ההכנסה" (להלן "האמנה") כמקור פרשני התומך בעמדתו. סעיף 4(7) לאמנה קובע כדלקמן:

**"הכנסה שקיבל יחיד בעת ביצוע עבודה או שירותים אישיים, בין כשכיר או במעמד של עצמאי, יראו אותה כהכנסה ממקורות שבתחומי מדינה מתקשרת רק בשיעור ששירותים כאמור מבוצעים באותה מדינה מתקשרת. ההכנסה משירותים אישיים המבוצעים בכלי שיט או בכלי טיס שמפעיל תושב של אחת מן המדינות המתקשרות בתעבורה בין-לאומית, יראו אותה כהכנסה ממקורות שבתחומי אותה מדינה מתקשרת אם ניתנו על ידי איש הצוות הרגיל של כלי השיט או כלי הטיס..."**

המשיב אינו מתיימר למצוא מקור לחיוב במס בהוראות האמנה, אך טוען כי ראוי ליתן משקל להוראות האמנה בפרשנות הדין המקומי. הוראות האמנה נועדו למנוע כפל מס או התחמקות ממס, ולדעת המשיב גישתו של המערער תוביל בהכרח להשתמטותו ממס, שכן כך המערער לא ישלם מס על הכנסתו לא בישראל ולא בארה"ב.

מנגד, המערער שולל את גישת האי הצף. המשפט הפומבי הבינלאומי קובע את עיקרון "השלמות והבלעדיות", לפיו כל מדינה נהנית מבלעדיות מוחלטת בטרטוריה שלה. מאחר שטרטוריה זו כוללת את כל האוויר, עד החלל החיצון, לא ייתכן כי בתוך הטרטוריה מופיע לפתע אי צף השייך לריבון אחר. גישה זו, לטעם המערער, תוביל למסקנה כי ספינה השטה תחת דגל אוסטרי תהיה רשאית להפעיל קזינו בעודה עוגנת במימי ישראל במפרץ אילת, שכן החוק האוסטרי מתיר הימורים. זאת ועוד, צוות קרקע בקהיר המנקה מטוס אל על בשדה תעופה זרה, עשוי להיחשב כאילו עבד על אדמת ישראל ויחוב במס בגין ההכנסה שהפיק.

המערער חולק על תפיסת המשיב כי זיקת ההכנסה היא לישראל, מתוקף כך שהשליטה האפקטיבית במעבידה היא בישראל. המערער טוען כי הוראות הפקודה קובעות שיש למסות את ההכנסה על פי המקום שבו הופקה, ולא על פי מקום מושב המעסיק, ממש כשם שיש למסות בישראל תושב ארה"ב השוהה בישראל והכנסתו מופקת מעבודה שהוא מבצע בישראל עבור מעביד אמריקאי. המערער מפנה [לסעיף 4א\(ב\)\(1\)](#) לפקודה, הקובע הסדרים חריגים בנוגע לקביעת מקור ההכנסה. על פי סעיף זה, יראו הכנסה כאילו הופקה בישראל במידה והמעביד הינו אחד מהגופים הסטטוטוריים המנויים בפקודה, ויחסי העבודה החלו כאשר העובד היה תושב ישראל. לגישת המערער, שעה שביקש המחוקק לקבוע את מקום השליטה האפקטיבית על המעביד כמקום הפקת הכנסת העובד עשה זאת מפורשות בפקודה, באמצעות הסדרים ייחודיים וממצים, לטענתו.

לבסוף שולל המערער את הסתמכות המשיב על האמנה כמקור פרשני. האמנה חלה כאשר נישום, תושב מדינה א', ממוסה במדינה ב' בגין הכנסה שהפיק בה. לגישת המערער, מאחר שאין כלל מקור המאפשר למסות את המערער בישראל בגין הכנסתו, אין תחולה לאמנה במקרה זה. המשיב מעוניין לקבוע את מקור ההכנסה על פי הוראות האמנה, ולאחר שייצור באופן מלאכותי כלל מקור חדש, מעוניין להחיל עליו את הוראות האמנה, כך לפי המערער.

## דיון

1. הצדדים בפניי חלוקים ביניהם בשאלה פרשנית בנוגע לאופן יישומו של מבחן "מקום ביצוע העבודה" שנקבע [בסעיף 4א\(א\)\(4\)](#) בפקודה. היכן מבוצעת עבודת המערער, שעה שמקום העבודה עצמו הינו מטוס העובר בין טריטוריות שונות במהלך הטיסה. אליבא דמערער, יש לבחון את משך הזמן בו שהה במסגרת עבודתו בישראל ולראות רק בפרק זמן זה כעבודה שבוצעה בישראל, בעוד מנגד טוען המשיב כי יש לקבוע שעבודת המערער בוצעה כולה בישראל, מתוקף כך שעבד במטוס ישראלי והועסק על ידי חברת תעופה תושבת ישראל.

2. כבכל שאלה פרשנית בדיני המס, עלינו לפרש את הוראות החוק על פי תכליתן. לדיני המס אין כללי פרשנות ייחודיים, אלא כללי הפרשנות של הדין הכללי חלים עליהם. נקודת המוצא הפרשנית

היא תמיד לשון החוק. פרשנות שאינה נסבלת על ידי לשון החוק אינה הפרשנות הנכונה. תכלית החוק היא שתנחה אותנו באילו מהנתיבים הפרשניים השונים עלינו לפסוע. עקרונות אלו הונחו בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 על ידי השופט (כתוארו אז) ברק, והם משמשים כנר לרגליו של פרשן דיני המס, וכה נאמר שם:

אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78, בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80), בעמ' 581; ע"א 534/79, בעמ' 735). 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...

בחוק מס, כמו בכל חוק אחר, אין להסתפק בלשון בלבד יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות. לעתים הדברים משתמעים במפורש ולעתים מכללא. לעתים הדברים בולטים, ולעתים יש ללמוד עליהם בין השיטין. אין לשכוח, כי אין לקיים מדינה מודרנית, ובעיקר מדינת סעד מודרנית, בלא מסים (ראה א. ויתקון "בעיית הפרשנות בדיני מסים" משפטים ג (תשל"א-ל"ב) 10, 11). מס אינו עונש. מס אינו פגע רע שיש לדכאו. מס הוא צורך חיוני שיש לקיימו (ראה I.R.C. v. Berrill (1982), at 880). על כן, לעתים, יש ליתן ללשונו של חוק מס משמעות "רגילה", לעתים אין להימנע ממתן משמעות מיוחדת (ראה ע"א 282/73). אין משמעות לאמירה, כי ניתן להטיל חיוב במס רק כאשר הלשון ברורה. אכן, גם לשון לא ברורה יכול שתטיל מס, ובלבד שתתברר לאור פרשנותה אין לשון שהיא ברורה או בלתי ברורה כשלעצמה, כלומר, כל לשון מחייבת פירוש, והשאלה, אם הלשון היא ברורה אם לא, תתברר בסוף תהליך הפרשנות ולא בראשיתו.

3. אכן, גם לשון חוק ברורה, לכאורה, לא פותרת אותנו מהחובה לפרשה בהתאם לתכליתה. מן המפורסמות הוא שאין להטיל חיוב במס בלא הוראה מפורשת מכוח חוק. אין לגזור מכך כי החיוב במס יוטל רק מכוח המשמעות המילולית של החוק. ציווי המחוקק, הגם שאינו ניתן תמיד בלשון ברורה, יכול שיוסק באמצעות בחינת תכלית החוק.

4. כך נפעל גם בבואנו לפרש את הוראות [סעיף 4א\(א\)\(4\)](#) בפקודה. פקודת מס הכנסה מטילה מס על נישומים מתוקף שתי תחולות- התחולה הפרסונאלית, המבוססת על זיקת הנישום למדינה, והתחולה הטריטוריאלית, המבוססת על זיקת ההכנסה למדינה. לכל אחת מן התחולות טעמים בצידה, שיקולים בעד ונגד החלטה. לכל אחת מן התחולות יתרונות וחסרונות- ביעילות הגבייה ובמיסוי אמת של נישומים. במקרה דנא בתחולה הטריטוריאלית עסקינן.

5. מקורה של התחולה הטריטוריאלית הוא בדוקטרינת הנאמנות הכלכלית (Economic Allegiance). דוקטרינה זו נוסחה בדוח ועדת המומחים, שמונתה על ידי חבר הלאומים, שפורסם ביום ה-3 באפריל 1923. דוח זה קובע את העקרונות והמוסכמות הניצבים עד היום ביסוד המיסוי הבינלאומי על ידי מרבית מדינות העולם. עקרונות הדוח אומצו באמנות המס השונות בעולם, והם משמשים בקביעת חלוקת ההכנסות באמנות אלו. דוקטרינת הנאמנות הכלכלית קובעת כי מדינה זכאית למסות את הנישום אשר הפיק את הכנסותיו תודות לזכויות, לביטחון ולתשתית השלטונית שהיא העניקה לו. הנישום חב נאמנות כלכלית למדינה, אשר פועלת כמעין שותף נסתר בעיסוקיו, ולכן עליו לשלם לה את חלקה בהכנסותיו. המלומד יוסף אדרעי היטיב לתאר את הדוקטרינה בספרו **מבוא לתורת המיסים**, ההוצאה לאור של לשכת עורכי הדין, התשס"ט-2008 במילים אלו:

**"הביטוי "הכנסה שנצמחה, שהופקה, או שנתקבלה בישראל" (כלשון [סעיף 2](#) לפקודה, עובר לתיקון 132 – מ.א.) נבחר שלא במקרה. התיאוריה העומדת ביסודו היא זו הידועה כ"נאמנות הכלכלית" (Economic Allegiance). על פי תיאוריה זו, שפותחה כבר בשלהי המאה ה-19 ואומצה על ידי ועדת מומחים של חבר הלאומים, ההצדקה לזכותה של המדינה למסות הכנסה, מצויה בעובדה שבעל הכנסה לא היה מסוגל ליצרה אילולא היה נעזר בסחורות ובשירותים הציבוריים שמעניקה לו מדינת המקור".**

5. ההגיונות של דוקטרינת הנאמנות הכלכלית הם שהובילו את המחוקק בקובעו את כללי המקור שבסעיף [4א](#) בפקודה. מסיבה זו בוחר המחוקק, בלשון כללית למדי, למסות על פי מקום ביצוע העבודה, שכן על פי רוב המקום בו בוצעה העבודה הינו המקום שסיפק את התשתיות השלטוניות המאפשרות את הפקת הכנסה. מקום ביצוע העבודה הוא המקום אליו חב הנישום את נאמנותו הכלכלית. את מילות המחוקק יש לפרש על פי תכליתו, ובמקרה זה אין כוונת המחוקק לגבול פיזי דווקא, אלא לגבול התשתית השלטונית שמספקת מדינה. על פי רוב, גדר תשתית זו הם בקווי הגבול של המדינה, אך לא תמיד כך הדבר.

6. דבר המחוקק הוא מטיבו כללי וסטאטי. המחוקק לא יכול להידרש בדבריו לכל אירוע שיתרחש ולכל התפתחות ושינוי במציאות החיים. תפקיד השופט הוא להתאים את החוק הקבוע להתפתחויות ולשינויים במציאות, לוודא כי לשון החוק לא מאיינת את תכליתו, אלא מקיימת אותו. בעולם שבו הגבולות הפיזיים מטשטשים ומתפוגגים, לנוכח חידושים טכנולוגיים המשנים את אופן הפקת ההכנסות המסורתית, יש לפרש את המילים "מקום ביצוע העבודה" על פי התכלית האובייקטיבית והסובייקטיבית שלהם, קרי: מיסוי הנישומים החבים נאמנות כלכלית למדינת ישראל, נישומים שתשתיותיה השלטוניות של מדינת ישראל אפשרו להם לבצע עבודתם.

7. מן הכלל אל הפרט. מבלי להידרש כלל למחלוקת בין הצדדים בנוגע להיות המטוס "אי צף" ישראלי, אין חולקין שבשטח המטוס חל הדין הישראלי (ולו אפילו רק כאשר המטוס אינו בטריטוריה של מדינה אחרת). הדין הישראלי חל שם מתוקף [סעיף 2א](#) בפקודת שטח השיפוט והסמכויות, התש"ח-1949, שם נקבע: **"כל כלי שיט או כלי טיס, באשר הם שם, הרשומים**

בישראל, יראו אותם, לענין השיפוט של בתי המשפט, כאילו היו חלק משטח מדינת ישראל".  
 סעיף 2א תוקן בעקבות פס"ד [ע"פ 174/54 אנוש שטמפפר נ' היועץ המשפטי לממשלה](#), י 5, שבו הסביר מ"מ הנשיא חשין את הרציונל שמאחורי החלת הדין הישראלי באוניות ישראליות:  
**"כלל גדול הוא במשפט הבין-לאומי הפומבי, כי אוניות סוחר המפליגות בלב-ים נתונות לסמכותה של המדינה אשר את דגלה הן מניפות כחוק, וכי המשפט של מדינת-הדגל קובע את זכויותיהם ואת חובותיהם של כל היורדים בהן. כלל זה, כל עיקרו לא בא אלא כדי לשמור על הציבור מפני משפט המדבר (או- ובמקרה זה אולי ביתר דיוק- משפט הים). מן ההכרח להשליט סדר ומשטר בספינות המפליגות בלב-ימים, למען לא יהיו אלה מקומות בהם לית דין ולית דיין, כל איש הישר בעיניו יעשה ומאן דאליס גבר".**

8. זאת ועוד, במקרה של חטיפת מטוס ישראלי חס ושלום, אין ספק כי מדינת ישראל תהיה זו המחויבת לפעול לחילוץ, בדרך זו או אחרת, של נוסעי המטוס וצוות המטוס. מחויבות זו נובעת מהיות המטוס נתין ישראל על פי [חוק הטיס, התשע"א-2010](#). מדינת ישראל למעשה "פורשת חסותה" על גבי מטוסים נתיני ישראל. היא מתייחסת אליהם כאל שטח ישראל לענין שיפוט בתי המשפט "כדי לשמור על הציבור מפני משפט המדבר", וכך שומרת על יושבי המטוס, ביניהם המערער, כאילו יושבים הם בשטח ישראל. ודוק, מקום ביצוע העבודה של המערער הוא בישראל לא מתוקף תושבות מעבידתו, אלא מתוקף הנאמנות הכלכלית שהוא חב למדינת ישראל, בתור המדינה שפרשה מוסדותיה השלטוניים על גבי המטוס, מקום ביצוע עבודתו, וכך אפשרה לו להפיק הכנסתו.

9. בהשתמשו במילה "מקום" בסעיף 4א(א)(4) התכוון המחוקק למקום לא רק בהקשר הפיזי שלו, אלא בהקשר השלטוני. כלומר, המקום הוא המדינה אשר מגינה על זכויות העובד, מקנה לו ביטחון, מקימה את התשתיות המאפשרות קיום עבודתו, מעניקה לו שירותים ציבוריים וסחורות, מענישה אחרים הפוגעים בחירותו ובגופו שלא כדין ועוד. מקום הפקת הכנסת הנישום הוא מקום מושבו של הריבון אשר מעניק לו את צבר זכויות זה, שבלעדיו לא הייתה מתאפשרת הפקת ההכנסה.

10. למרות שהדבר אינו נדרש לצורך ההכרעה בענייננו, אציין שגם הוראות האמנה תומכות בהחלטה שמקום ביצוע העבודה במקרה שלפנינו הוא בישראל. כאמור, נקבע בסעיף 4(7) באמנה כי **"ההכנסה משירותים אישיים המבוצעים בכלי שיט או בכלי טיס שמפעיל תושב של אחת מן המדינות המתקשרות בתעבורה בין-לאומית, יראו אותה כהכנסה ממקורות שבתחומי אותה מדינה מתקשרת אם ניתנו על ידי איש הצוות הרגיל של כלי השיט או כלי הטיס..."**. הוראות האמנה מוזרמות לתוך הדין הפנימי הישראלי מתוקף הוראות [סעיף 196](#) בפקודה הקובעות כי הוראות האמנה יחולו **"על אף האמור בכל חיקוק"**. פרשנות ראויה של האמנה תעלה כי לא סביר שהמחוקק מחד יקבע את זכות המיסוי הראשונית של ישראל על הכנסה המופקת מעבודת צוות האוויר של כלי טיס ישראל, אך מאידך ייקבע בפקודה כי עבודה זו לא הופקה בישראל. הדבר אינו מתיישב עם החזקה שקיימת הרמוניה בין דברי החקיקה השונים. ודוק, אין הכוונה ליצירת כלל מקור חדש מתוקף הוראות האמנה, כטענת המערער. האמנה חלה רק כאשר נישום, תושב מדינה א', מפיק

הכנסה ורחב במס בגינה במדינה ב', על פי כללי הדין הפנימי של מדינה ב'. עם זאת, ניתן להשתמש באמנה ככלי פרשני, אשר ממנו ניתן ללמוד על כוונת המחוקק בהוראות הדין הפנימי.

מגן אלטוביה 54678313-1235/06

11. עוד אוסיף כי גישת המערער תוביל לתוצאה שלא יחויב במס הן בישראל והן בארה"ב. תוצאה זו אינה סבירה והיא מנוגדת להוראות האמנה, לתכלית הפקודה ולהיגיון. יפים בכל הכבוד, לעניין זה דבריו של השופט רובינשטיין בע"א 8570/06, פקיד שומה תל אביב 5 ואח' נ' אברהם בז'ה ואח', מיסים כג/2 (אפריל 2009) ה-99:

**"כאמור טוען המערער, כי על פי "האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה", מרצה תושב אחת המדינות אינו חייב במס על הכנסתו במדינה האחרת לפרק זמן מוגדר, כיון שיחויב במס במדינת התושבות בגין ההכנסה שהופקה במדינה הזרה. לדידי, יש ממש בטענה זו. האמנה נפתחת בזו הלשון: "ממשלת ישראל וממשלת ארצות הברית של אמריקה, ברצונן לכרות ביניהן אמנה למניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה הסכימו לאמור...". נאחז את השור בקרניו: פרשנות לפיה אין חובה בתשלום מס אינה עולה בקנה אחד עם העיקרון שבבסיס האמנה - מניעת כפל מס (לדיון ביקורתי בדבר התפקיד אותו ממלאות האמנות במניעת כפל מס ראו מיסוי בינלאומי, 294-243), שהרי מניחה היא לנישום שלא לשלם מס לא בארץ ולא בארה"ב. קשה להלום תוצאה זו, שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית האמנה ועם השכל הישר".**

12. המערער טוען גם כי הוראות סעיף 4א(ב)(1), הקובעות כי יראו הכנסות עובד עבור המדינה שהופקו מחוץ לישראל כאילו מקום הפקתם בישראל, מהוות הסדר ממצה. לפי גישתו, המחוקק מבטא בכך עמדתו כי זהו המקרה היחיד בו ניתן למסות נישומים לפי מקום מושב המעביד. ראשית, כאמור לעיל יש לראות במקום עבודתו של המערער בישראל לא מתוקף תושבות מעבידתו, אלא מתוקף הנאמנות הכלכלית שהוא חב למדינת ישראל (אף אם זו מתקיימת רק כי מעבידתו תושבת ישראל). שנית, לטעמי החריג הקבוע בסעיף זה נועד להבטיח מיסוי של "דיפלומטים" ישראלים, גם אם עקב משך שהותם במדינה זרה הם נחשבים כבר כתושבי חוץ, כלשון הפקודה, וכל זאת בהתאם לכללים המקובלים במישור הבינלאומי בדבר מיסוי דיפלומטים. עמדו על כך דורון לוי ואיתן אסנפי בעמוד 192 בספרם **מיסוי בינלאומי: הדין בישראל**, הוצאת דניאלה די-נור, תשס"ח (2008):

**"החריגים לכלל המקור הבסיסי שנשען על המאפיין האמור, צומצמו לחריג בודד העוסק בעבודה עבור מדינת ישראל או גורם ציבורי אחר (בסעיף 4א(ב)(1))... לדעתנו "החריג הדיפלומטי" שנציג מיד נעוץ בסיבות של מקובלות ונהגים במסגרת יחסים דיפלומטיים בין מדינות ופחות במקום קיומו של מנגנון הייצור של המעביד"**

לנוכח הדברים, ברי כי לא הייתה כוונת המחוקק ליצור הסדר ממצה לחריג מכלל מקום ביצוע העבודה, אלא רק לתת ביטוי למוסכמה בינלאומית בנוגע למיסוי הכנסות של עובדים עבור המדינה.

#### **אחרית דבר**

פרשנות תכליתית של [סעיף 4א\(א\)\(4\)](#) בפקודה מובילה למסקנה כי מקום ביצוע עבודתו של המערער הינו בישראל, והוא חב במס בגין הכנסות אלו על פי [סעיף 2](#) בפקודה. דין הערעור להידחות.

בנסיבות הערעור המעלה סוגיה שדומה כי טרם נבחנה ובאווירת ערב השנה החדשה הבאה עלינו לטובה, אני בוחר לקבוע כי כל צד יישא בהוצאותיו.

ניתן היום, כ"ט באלול תשע"ב, 16 ספטמבר 2012, בהעדר הצדדים.

נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן