

**בבית המשפט המחוזי בירושלים**

**עמ"ה 7-09**

**בפני:** כב' השופטת מרים מזרחי

**המערער:** ניסים עזריה  
ע"י ב"כ עוה"ד דוד קמחין ו/או אברהם גורמן

**המשיב:** נגד  
פקיד שומה ירושלים  
ע"י ב"כ עוה"ד חגי דומברוביץ' מפרקליטות מחוז ירושלים, אזרחי

**פסק דין**

**המחלוקת**

1. המערער שילם בשנת המס 2003 סכום של 436,500 ש"ח למוסד "כישורית", מוסד לילדים בעלי צרכים מיוחדים (להלן: "דמי הכניסה", כינוי שנתן המערער לסכום זה), ובהסכמי שומה שהתייחס לתיקו האישי של המערער ולתיק החברה שלו לשנות המס 2003-2006 (ארבעה הסכמי שומה שנחתמו כעסקה אחת), אושר לו זיכוי הסכום האמור בתיק האישי. ברם, כחודש ימים לאחר חתימת ההסכם, ביטל המשיב את הסכם השומה שבתיק האישי, מאחר שפקיד השומה סירב להשיב למערער את החזר המס אשר נבע מהכרה בזיכוי האמור. לשיטת המשיב (עמדה שאימץ בערעור), על דמי הכניסה להתפרס על פני 10 שנים, שכן מדובר בהוצאת אחזקה הונית.

2. השאלה הראשונה העולה בערעור זה היא, אם המשיב היה מוסמך לבטל את הסכם השומה. המערער טען, כי הביטול מנוגד לחוק החוזים, ובלתי תקין מבחינה מנהלית, מאחר שבגדרו לא ניתנה לו זכות הטיעון, והיה כרוך בהטעיית המערער ובחוסר תום לב בכך שהתייחס רק להסכם בתיקו האישי. השאלה השנייה, הכרוכה בראשונה היא, אם צדק המשיב בעמדתו לגבי דמי הכניסה, דהיינו בפירוש שנתן לסעיף 44 לפקודת מס הכנסה, העוסק ב"זיכוי בעד הוצאות החזקת קרוב במוסד". ס' 44 לפקודה קובע:

"בחישוב הכנסתו החייבת של יחיד תושב ישראל שהוא או בן זוגו שילם בשנת המס בעד החזקתם במוסד מיוחד של ילד, בן-זוג או הורה משותקים לחלוטין, מרותקים למיטה בתמידות, עיוורים או בלתי שפויים בדעתם, וכן בשל החזקת ילד מפגר במוסד מיוחד, יותר לו זיכוי ממש של 35% מאותו חלק מהסכומים ששילם העולה על 12.5% מהכנסתו החייבת. שר האוצר רשאי לקבוע בתקנות תנאים לזכאות לזיכוי ממש על פי סעיף זה."

3. הצדדים חלוקים לגבי השאלה, אם "דמי הכניסה" נכנסים לגדרו של ס' 44. לשיטת המשיב, הסכום ששולם בשנת 2003 אינו "דמי אחזקה", אלא "דמי פיתוח" ע"פ לשון ההסכם עם "כישורית". ע"פ סיכומי המשיב, במהלך הדיונים בערעור המשיב שקל שוב את נושא דמי הפיתוח ולמרות שמלשון החוזה עולה, כי דמי הפיתוח אינם בגדר דמי החזקה, אך מתוך רגישות לעניין החליט המשיב לבחור בעמדה מקלה, הרואה בדמי הפיתוח כאילו היו חלק מדמי החזקה כשהם נפרשים על פני עשר שנים.

המחלוקת בין הצדדים עסקה גם בשאלה, אם יש להוסיף להכנסת המערער בשנת המס את שווי השימוש ברכב שהחזיקה החברה. עוד עסקה המחלוקת בשאלה אם הכנסות הנכס ברחוב הורקניה 14 בירושלים, הן הכנסות המערער או הכנסות החברה. כמו-כן עסקה המחלוקת בשאלת משכורת אשתו של המערער (בתקופה הרלוונטית), ובנושא קנס הגרעון שהוטל עליו בשל התרשלות בדיווח.

#### נסיבות הכנסת בת המערער למוסד "כישורית"

4. למערער בת בשם **אלינור** ילידת 25.9.80, שהיא נכה מלידה. אלינור, סובלת משורה ארוכה של מומים מולדים והוכרה על-ידי המוסד לביטוח לאומי כבעלת דרגת אי-כושר של 75% וכזכאית לקצבה בשיעור של 100% למשך כל חייה. על-פי תצהיר המערער, בשנת 2000 סיימה אלינור את לימודיה בבית הספר "אלונים" לחינוך מיוחד בירושלים, ומאז סיום לימודיה, חיפשה לה מסגרת מתאימה. לאחר בירור מקיף שביצע בהתייעצות עם אנשי מקצוע, נמצא כי המקום המתאים ביותר לצרכיה של אלינור הינו כפר "כישורית" לילדים בעלי צרכים מיוחדים. תהליך הכניסה והקבלה לכפר נמשך כשלוש שנים וזאת בין השאר בשל רשימת ההמתנה הארוכה למוסד. באוקטובר 2003 נמסר למערער, כי אלינור התקבלה לכפר "כישורית", וכי כדי לשמור את המקום שהתפנה עליו לשלם דמי כניסה בסך 436,500 ש"ח, לא יאוחר מסוף שנת 2003. ביום 28.12.03, חתם המערער הסכם עם חב' "כישורית" לפיו, אלינור תעבור למסגרת טיפולית מלאה בכפר בתמורה לתשלום הסכום האמור בתוספת לדמי האחזקה חודשיים וכן קצבת המוסד לביטוח לאומי. הובהר, כי אילו לא שולם סכום **דמי הכניסה** במלואו, בתשלום אחד, לא הייתה אלינור מתקבלת לכפר ומקומה היה נמסר לילד אחר. שהות אלינור בכפר, לא הוגבל מראש בהסכם עם "כישורית". בס' 2 להסכם נאמר: "**החברה מתחייבת לשקם את התושב בכפר לתקופה בלתי מוגבלת בכפוף להוראות הסכם זה**".

אפרט את טענות הצדדים בסוגיות שבמחלוקת והכרעתי תבוא במרוכז לאחר פירוט הטענות.

#### א. הטענות בסוגית אי-מתן הזיכוי ע"פ ס' 44

5. הסוגיה המרכזית בערעור היא סירוב המשיב להכיר בזיכוי ע"פ ס' 44, על יסוד הסכום ששולם ל"כישורית" בשנת 2003. הסירוב בא לאחר שהושג הסכם שומה שהכיר בזיכוי זה. בתצהיר המשיב כתב **יהושע ג'אנה**, סגן פקיד שומה ירושלים 3, כי הובא לאישורו הסכם שנחתם על-ידי רכז חוליית חברות מר צחי לוי, אשר במסגרתו הוכר למערער זיכוי במס בגין תשלום "דמי הכניסה". לשיטתו, ההסכם שבוטל היה

פגום בשל הטעמים הבאים: בחינת החוזה עם המוסד העלתה, כי מדובר ב"דמי פיתוח" ולא ב"דמי אחזקה" חודשיים. בחוזה זה יש אבחנה ברורה, בין **דמי אחזקה** לבין תשלום עבור **פיתוח**, והובהר בו גם, כי אם המערער יוציא את בתו מהמוסד, יהא זכאי להחזר התשלום, 10 אחוז מהתשלום בכל שנה ועל כן, גם אם היה מדובר ב"דמי אחזקה" כהגדרתם בס' 44 לפקודה, הרי שהם היו צריכים להתפרש על פני 10 שנים. בנוסף התברר שהוכרו למערער שתי נקודות זיכוי בהתאם לס' 45 לפקודה כאשר ס' 44 קובע, כי שתי נקודות הזיכוי יינתנו רק אם לא קיבל את הזיכוי מכוח ס' 44.

6. כאמור, הפגם שמצא פקיד השומה, בשומה שבוטלה, מבוסס על לשון ההסכם עם "כישורית", בכל הנוגע להגדרת הסכום המכונה ע"י המערער "דמי כניסה" בהשוואה ל"דמי אחזקה", המשיב הצביע על כך שבחינת החוזה שנחתם בין המערער לבין כישורית, וכן הקבלה שהונפקה למערער העלתה שהתשלום הוגדר בס' 1 לנספח א' לחוזה כ"דמי פיתוח":

**"דמי פיתוח - המשפחה מסכימה להעניק מרצונה הטוב כספים לפיתוחה של כישורית לרווחת כל תושביה. דמי הפיתוח הנ"ל מוענקים מרצונה הטוב של המשפחה, מיועדים לפיתוח הכפר וישמשו לפיתוח מבני מגורים וקהילה".**

כמו-כן, ס' 3 לנספח א' קובע, כי:

**"תושב אשר הפסיק את תושבותו במוסד יוחזרו לו תשלומי הפיתוח בשיעור יחסי, 10% כל שנה."**

ס' 2 לנספח נושא את הכותרת "דמי אחזקה" ובו נאמר כי הנהלת החברה:

**"תקבע מעת לעת את עלות אחזקתו הריאלית של התושב בכפר", וכי "המשפחה תישא בעלות דמי האחזקה".**

7. ב"כ המשיב מדגיש, כי מניתוח סעיפי החוזה המפורטים לעיל עולה, כי התשלום ששילם המערער בסוף שנת 2003, הוגדר בחוזה כתשלום שנועד לדמי פיתוח, הניתנים מרצונה הטוב של המשפחה. זאת ועוד, בנספח התשלומים, קיימת הבחנה ברורה בין תשלומי דמי פיתוח לבין תשלומי דמי החזקה חודשיים. ע"פ הנטען, כאשר החוזה קבע חלוקה דיכוטומית בין שני סוגי התשלומים, לא ניתן לראות בתשלום ששילם המערער בסוף שנת 2003 כתשלום בעבור דמי החזקה שוטפים, ובהתאם לכך לא ניתן להחיל את סעיף החוק הנ"ל על מלוא התשלום ששילם המערער בסוף שנת 2003. לכל היותר, ניתן לראות כי דמי הפיתוח כנפרשים על פני עשר שנים, שכן בנספח א' לחוזה נקבע, כי במידה ובתו של המערער תצא מהמוסד לפני תום עשר שנים, יוחזר למערער הסכום בניכוי של 10% ממנו בעד כל שנה בה שהתה במוסד. למעשה, המערער שילם כאן בעבור שהיית בתו במוסד בתשלום המשולם במשך עשר השנים הראשונות של שהייה, ובמידה ובתו לא תישאר במוסד ו/או המוסד יפסיק את פעילותו, יוחזרו התשלומים בהתאם לתקופת שהייה בפועל במוסד. התשלום השנתי אפוא עומד על 10% מסכום דמי הפיתוח בלבד. יוצא אפוא, לפי גישת המשיב, כי בכל שנה ושנה

המערער זכאי לדרוש זיכוי בגין התשלום שמיוחס לאותה השנה בלבד (10% מסכום דמי הפיתוח).

ב"כ המשיב סבור, כי פריסה זו מבטאת באופן מלא את כוונתו של המחוקק אשר ביקש להכיר בדמי החזקה השנתיים, ולא בתשלום המשולם באופן חד-פעמי בהתאם לעיתוי התשלום.

8. בהמשך לכך סבור ב"כ המשיב, כי לשון סעיף 44 לפקודה מלמדת, כי התשלומים אשר בגינם זכאי הנישום לקבל זיכוי הינם תשלומים שהוא נושא בהם בכל שנת מס בגין **דמי האחזקה** בלבד. לדבריו, הסעיף אינו נותן זיכוי בגין תשלום חד-פעמי שנועד לצורך רכישת הזכות במוסד. מתן הזיכוי לדמי האחזקה בא בשל רצון המחוקק לסייע לנישומים **על-פני** השנים בהן בן המשפחה שוהה במוסד ומכאן, שיש לתת זיכוי אך ורק בגין דמי החזקה ששולמו עבור כל שנה ושנה ל"כישורית". לשיטתו, המחוקק בחר במנגנון בו הנישום לא מקבל זיכוי מלא בגין התשלומים לאחזקת הקרוב במוסד, ומסתפק בזיכוי בגין חלק מהתשלומים. קביעת המחוקק בדרך היא מידתית, כאשר היא גם באה לשמור על הקופה הציבורית. ע"פ הנתען, יש לבחון את הדברים גם בתיק זה בראייה כלכלית נכונה, תוך בחינת כלל הנישומים המשכנים את קרוביהם במוסד.

9. לטענת ב"כ המשיב, מההבחנה בין התשלומים ע"פ החוזה ניתן לראות, שתשלום דמי הכניסה הנו תשלום הוני הנפרש על פני עשר שנים ואילו תשלומים חודשיים שוטפים משולמים בגין האחזקה השוטפת. לפיכך, התשלום ששילם המערער הנו **תשלום הוני** אשר דינו להפרש על-פני עשר שנים בהתאם לקבוע בחוזה, וזאת ללא קשר לאופן התשלום של החלק השנתי. כלומר, גם אם המערער שילם בתשלום אחד את עשרת החלקים עבור עשר השנים, אין מקום להכיר בתשלום הוני זה באופן חד פעמי וכולל עבור כל עשר השנים יחד. תשלומים חודשיים שוטפים מוכרים כולם בשנה שהם שולמו, אך לא כך הדברים כאשר מדובר ברכישת הזכות ההונית שדינה להפרש על פני השנים שקבועות בחוזה.

10. ב"כ המשיב מוסיף וטוען, כי יש להביא בחשבון אפשרות שהמוסד ייסגר ואז הנישום יוציא את קרובו ממוסד זה ויקבל את כספו בחזרה. במצב דברים זה תפגע הקופה הציבורית, אם תתקבל טענת המערער.

11. עוד טוען המשיב, כי שיטת החישוב של המשיב, לא זו בלבד שהיא נכונה כלכלית ומשפטית, אלא היא גם מטיבה עם כלל הנישומים, ולמעשה גם עם המערער ומציג בהקשר זה בסיכומיו, ניתוח כלכלי.

12. המערער טוענת מנגד כי ס' 44 אינו יוצר אבחנה בין דמי כניסה לבין הוצאות אחזקה שוטפות. כמו-כן, תשלום זה אינו בבחינת הוצאת אחזקה הונית. כך ס' 2.6 לחוזה קובע במפורש: **"מבלי לגרוע מהאמור לעיל אין באמור בהסכם זה כדי להקנות לתושב זכות קניינית כלשהי בחברה ו/או בכפר..."**.

ב. הטענות בשאלת ביטול הסכם השומה

13. הדיון בשאלת הזיכוי ע"פ ס' 44 מתייטר, אם המשיב ביטל שלא כדין את הסכם השומה ויש לחזור להסכם שבוטל. כאמור לטענת המערער, ביטול הסכם השומה נעשה בניגוד לחוק החוזים, והיה בגדר התנהגות מנהלית בלתי תקינה מאחר שלא ניתנה לו זכות טיעון. כמו-כן, ביטול הסכם השומה נעשה בתיק האישי בלבד, ובכך היה משום חוסר תום לב, מאחר שההסכם בתיק החברה נותר עומד על כנו.

14. לעניין ביטול החוזה טוען המשיב, כי סגן פקיד השומה מצא שנפלו פגמים מהותיים (ההכרה בכל סכום דמי הכניסה כמתאים לזיכוי, אף כי מדובר ב"דמי פיתוח" ובעיית נקודות הזיכוי כפי שפורט לעיל), וביטול החוזה נשען על זכות ביטול מפורשת בהסכם בו נאמר: **"לפקיד השומה הזכות לבטל את ההסכם תוך 90 יום מיום חתימת הנישום או בא כוחו"**. עוד הדגיש המשיב, כי ההסכם בוטל פחות מחודש ימים לאחר שנחתם, כך שלא ניתן לומר, שביטולו הביא לפגיעה במערער. אשר לטענה, כי המשיב ביטל רק את ההסכם שנערך עם המערער ולא את ההסכם עם החברה, טוען המשיב שבהסכם שנחתם עם החברה הוסכם כי החברה תיסגר בשנת 2006 בלי כל הפסדים וזאת למרות שהחברה הצהירה בדו"ח לשנה זו כי יש לה הפסדים בסך 209,419 ש"ח. בניגוד לטענת המערער לפיה ויתר על הפסדים צבורים בחברה, אין להסכם עם החברה כל נפקות ומשמעות שכן אין נפקא מינא אם החברה נסגרת עם "0" הפסדים או שהחברה תיסגר עם הפסדים בסך של 209,419 ש"ח. בשני מצבים אלה, החברה נסגרת והמערער ו/או החברה אינם מפסידים דבר. כל הנפקות לשאלת גובה ההפסדים הצבורים, קיימת רק במקום שהחברה ממשיכה להיות פעילה ויש לה הכנסות עתידיות שבגינן ניתן יהיה לקזז את ההפסדים.

עוד טוען המשיב, כי אף לאחר ביטול ההסכם שנחתם עם המערער, התקיימו דיונים רבים בהם היה ביד המערער לבקש לבטל את ההסכם שנחתם עם החברה, אך הוא בחר שלא לעשות כן ולפיכך, המערער מנוע לבוא כיום בטרוניה כאשר הוא בחר שלא לבטל את ההסכם, עם החברה.

15. לעניין זכות הטיעון טוען המשיב, כי אין בפקודה הוראה המורה לקיים שימוע לפני ביטול הסכם. יחד עם זאת, ומבלי לגרוע מהאמור לעיל, המשיב טען כי זכות הטיעון במקרה דנן לא נפגעה שכן לאחר ביטול ההסכם נערכו דיונים רבים עם המערער בטרם יצא צו השומה נשוא הערעור. הדיונים נסובו הן על ההכרה בתשלום למוסד והן לעניין ההוצאות וההכנסות שהמערער דרש בחברה, שעה שהיה עליהם להיות מדווחים בדוחות האישיים. לדברי ב"כ המשיב ברי, כי גם אם קיימת זכות טיעון עובר לביטול ההסכם, זכות זו נרפאה בדיונים הרבים שנערכו עם המערער.

לעניין זכות הטיעון, ב"כ המשיב סבור, כי ניתן להקיש לעניינינו מהפסיקה הדנה בסעיף 147 לפקודה לעניינו, אשר בה נקבע כי זכות הטיעון לפני פתיחת שומה יכולה להתקיים גם לאחר ההחלטה על פתיחת השומה ולפני הוצאת צו השומה, כפי שנקבע בבש"א (ת"א-יפו) 17861/08 **תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים**. תק-מח 2007(4), 14317, עמ' 14320.

אשר להטעיה, בכך שרק ההסכם שנחתם בתיק האישי בוטל, ואילו ההסכם שנחתם עם החברה באותו מועד לא בוטל, טוען ב"כ המשיב, כי לאחר הודעת הביטול של ההסכם המערער התייעץ עם עורכי דינו והוא בחר שלא לבטל את ההסכם שנחתם עם החברה, ולפיכך לא יכולה להיות לו כל טרזניה כנגד המשיב. זאת ועוד, כמפורט לעיל, ההסכם שנחתם עם החברה הוא חסר משמעות שכן בין כה וכה החברה נסגרה ואין משמעות אם החברה נסגרה עם הפסדים ואם לאו.

#### ג. הטענות האחרות בערעור

16. בטענות האחרות, שני הצדדים לא הרחיבו את הדיבור.

א. אחת מטענות אלו עוסקת בזקיפת שווי השימוש ברכב החברה (בשנות-המס 2003-2006) להכנסת המערער. בסופו של ההליך לפני הוסכם, כי על המערער לשלם את המסים בגין שנים 2003-2005 בהתאם לנתונים המופיעים בס' 91 לסיכומי המערער. אשר לזקיפת שווי הרכב לשנת 2006, הגיע המשיב למסקנה, על פי הראיות, כי הרכב ששימש את המערער בשנת 2006 הינו בבעלותו, זולת בכל הנוגע לחודש ינואר 2006, ויש הסכמה על זקיפת שווי רכב בסך 1,330 ש"ח כמפורט בס' 91 לסיכומי המערער. לאור האמור, לא נדרשת הכרעה בשאלה זו.

ב. הטענה השנייה עוסקת בשכר דירה מנכס ברחוב הורקניה בירושלים, שנרכש על-ידי המערער. בדוחות הכספיים שהגיש המערער, לא ציין הכנסות מדמי שכירות. לטענת ב"כ המערער, גם את נושא זה לא ניתן "לפתוח" לאור חתימת הסכם השומה עם החברה. לדבריו, המשיב מצא לנכון לאשר את הסכם השומה אותו חתם עם החברה לשנות המס שבמחלוקת שכן, החברה דיווחה על הכנסות המערער מדמי השכירות ואף מוסתה במהלך כל השנים. מיסוי שכר הדירה בתיק המערער משמעו, מיסוי כפול. ההכנסה כבר דווחה בספרי החברה. בחקירתו הנגדית של המערער העלה טענה לפיה באמצעות רואה החשבון שלו הגיע להסכם עם רשויות המס לפיו, דמי השכירות ידווחו באמצעות החברה (זאת, מאחר שסגר בשנת 1996 את תיק המע"מ שלו ולא היה עוסק מורשה), והוא פעל ע"פ הסכם זה משנת 1996. ברם, לטענת המשיב טענה זו לא נטענה בדיוני מס הכנסה. טענה זו, גם לא נטענה בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור ולא בתצהירו של המערער. ב"כ המשיב מדגיש, כי מאחר שהחברה בבעלות המערער מצויה בהפסדים, נוח היה למערער לרשום את ההכנסות, כהכנסות החברה, כדי לקזז את ההפסדים כנגד ההכנסות משכר דירה.

יש לציין, כי בסיכומי התשובה לא טען המערער כנגד טענת המשיב לפיה לא העלה בהליך השומה את טענת ההסכם בעניין הדיווח בתיק החברה. כל שנטען הוא, שיש לגרוע מהכנסות החברה את הכנסות השכירות בניכוי פחת.

ג. טענה נוספת שהעלה המערער, עוסקת בעובדה שהמשיב הוסיף להכנסתו של המערער בשנת 2003 גם את הכנסתה החייבת של אשת המערער וקבע, כי יש לערוך לבני-הזוג חישוב מאוחד. יש לציין, כי המערער לא טען שגישה זו בלתי נכונה.

ד. עוד טען המערער כנגד קנס גרעון שהוטל עליו מכוח ס' 191 (ב) לפקודה:

**"נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקידי השומה שלא התרשל בעריכת הדוח שמסר או באי-מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון."**

המשיב טען, כי המערער התרשל בהגשת דוחותיו כעולה מכך שדרש הוצאות בגין כלי-רכב ששימשו אותו בעבודתו (אולם, לא נזקף שווי רכב להכנסות המערער). כמו-כן, הכנסות דמי השכירות של המערער נכללו בהכנסות החברה כאשר אין חולק, כי מדובר בהכנסות פרטיות של המערער. בנוסף בדו"ח השנתי לשנת 2003 צירף המערער טופס 106 של עובדת אחרת בחברה, כאשר טען כי מדובר בהכנסות של בת-זוגו כמו-כן, המערער ערך חישוב נפרד של הכנסות בת-זוגו כאשר היה עליו לערוך חישוב מאוחד. ב"כ המשיב הטעים, כי אין ביד המערער להטיל את כובד פעילותו הרשלנית על המייצג שלו, מה גם שנמנע מלהביא את המייצג לעדות.

בסיכומי המערער נטען, כי המערער לא התרשל בקביעת הכנסותיו, וכי המשיב **ביוזמתו** ביקש לחתום על הסכם שומה עם המערער, הן בתיק החברה והן בתיקו האישי. ע"פ הנטען, הטלת הקנס באה כענישה בגין אי הסכמת המערער למהלך התנהלות המשיב.

## דיון

17. לעניין ביטול הסכם השומה, אני סבורה, כי מכריעה העובדה שבכל אחד מהסכמי השומה הובהר מפורשות כי יש למשיב זכות לבטלו תוך 90 יום. מהבחינה המנהלית הביטול לא היה שרירותי: הובהר, כי לשיטת המשיב, נפלה טעות בהסכם השומה האישי אשר הביאה לקיפוח הציבור (תצהיר ג'אנה ראו ס' 5 לעיל). במצב דברים כזה, כפי שפירטתי בהחלטתי בעמ"ה 510/07 **יאיר גרין נ' פקידי השומה ירושלים (1)** (מסים) אשר שני הצדדים מפנים אליה, עומדת למשיב זכות הביטול. אשר לטענה בדבר הפגיעה בזכות הטיעון, מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה, עוד לפני הוצאת השומה החדשה (אם גם לאחר ביטול השומה) נשמעו כלל טענות המערער ועל-כן אין בעובדה שלפני הביטול לא נשמע המערער כדי להביא למסקנה של בטלות השומה החדשה (וראו, עמ"ה 510/07 **יאיר גרין הנ"ל**). בכלל זה לא הוכחה הטענה שהמערער לא ביקש לבטל את שומת החברה לאחר ביטול השומה בתיק האישי, על-אף שלדבריו נגרם לו עוול בשל הביטול החלקי של הסכם השומה. לכן, גם אין מקום לטענת ההסתמכות או הנזק שנגרם.

18. ואולם, לשיטתי, נפלה שגגה בעמדת המשיב בכל הנוגע לפירוש ס' 44 לפקודה והשלכתו במקרה דנן.

הגישה שננקטה על-ידי המשיב נשענת בעיקרו של דבר על לשון ההסכם עם "כישורית". אך המשקל שניתן ללשון מופרז ומתעלם ממהות ההתקשרות ונסיבותיה.

כך הגם שסכום דמי הכניסה מוצג בהסכם כסכום עבור "דמי פיתוח" הניתן "מרצונם החופשי" של הורי אלינור, כדי שהכפר יפתח מבני מגורים וקהילה, עולה מהראיות שלפני, כי ללא תשלום זה במלואו לא הייתה אלינור נכנסת למוסד. תשלום סכום זה, הוא דרישה שהועמדה בפני המערער ואשתו לשעבר, ולא הופרכה הטענה שהיה עליהם לשלמו בסכום אחד בעת ששולם. משמע, מדובר בסכום שחובה הייתה לשלמו כדי שאלינור תוחזק במוסד.

לשיטתי, גם בעובדה שבהסכם עם המוסד נקבע, כי אם הפסיקה המשפחה את שהיית התושב בכפר יחזור לה חלק יחסי של סכום זה, אין כדי לשנות את התמונה. הסיכוי שאלינור הייתה מוצאת מהמוסד מרצונם של הוריה הוא קלוש. מן המפורסמות שקשה למצוא מוסדות מן הסוג הנדון, ובוודאי כשמדובר במוסד שרמתו גבוהה. לעיל צוין, בהסתמך על תצהיר המערער שלא נסתר, כי תהליך קליטה של אלינור במוסד, אשר נחשב למוסד טוב מסוגו, היה מורכב ונמשך זמן רב. לכן, הדעת נותנת, כי בנסיבות העניין המערער לא היה מפסיק מיוזמתו את שהותה של אלינור במוסד (מעבר לצורך יצוין, כי על-פי סיכומי המערער, אלינור עדיין נמצאת במוסד, כ-10 שנים לאחר קליטתה, וגם בעת דיון ההוכחות לא התחוויר כי יצאה ממנו). נכון לומר, כי הסיכוי הכולל להוצאתה של אלינור מהמוסד בשל החלטת הוריה, היה קלוש מלכתחילה. כמו-כן, אין זה יוצא דופן שביציאה של חוסה או נזקק ממוסד, מוחזר להוריו או לאפוטרופסו חלק יחסי מהסכום ששולם למוסד, וזאת גם ללא הוראה מפורשת דומה לזו שפורטה בהסכם. בנסיבות אלו, איני סבורה, כי העובדה שבהסכם נכלל סעיף המלמד על אפשרות השבת חלק מהסכום, מביאה למסקנת המשב. לאור זאת, איני רואה מקום להגזים במשקל הניתן לאפשרות של השבת החלק היחסי מדמי הפיתוח.

כמו-כן, וזה העיקר, לא ראיתי כל סיבה לפרש את ס' 44 לפקודה, כמתייחס לדמי אחזקה שנתיים ושוטפים בלבד. לשון הסעיף (ראו לעיל), אינה קובעת כך, אלא היא מדברת באופן כללי על דמי אחזקה. לא פורש בו כלל, כי מדובר בתשלום שוטף, שאינו הוני. הסעיף כלל אינו מבחין בין דמי אחזקה מסוגים שונים. הדעת נותנת שתכלית הסעיף להקל עם הנישום אשר נאלץ להתמודד עם קשיים מיוחדים הכרוכים באחזקה של בן משפחה מחוץ לבית, ולאור תכלית זו יש מקום לפירוש רחב של המונח **אחזקה**, המצוי בסעיף, או למצער לפירוש בלתי דקדקני. על-כן הגעתי למסקנה, כי במקרה דנן, מאחר שאין מחלוקת כי הסכום שולם בשנת 2003, הרי שגם אם הבטיח את שהותה של אלינור במשך זמן לא מוגבל מראש (בכפוף לתשלום נוסף עבור אחזקה שוטפת) נכנס הוא לגדר לשונו ותכליתו של ס' 44 לפקודה. לאור האמור, אני סבורה, כי שגה המשיב בגישתו לגבי אי-מתן זיכוי בגין דמי הכניסה.

19. לעניין שכר הדירה של הנכס ברחוב הורקניה בירושלים, דין טענות המערער להידחות. טענת קיום ההסכם עם רשויות המס לפיו הדיווח ייעשה בתיק החברה, לא הוכחה. אוסיף, כי נושא התיקון המקביל הנדרש בתיק החברה (לאור הטענה, כי נעשה לכך מיסוי בחוק החברה), לא עלה לפני כחלק מהערעור, ואין מקום שאדון בו. המשיב יפעל כמקובל במקרים מסוג זה, וככל שניתן במידת הצדק.



20. גם לעניין החישוב המאוחד שנעשה למערער עם אשתו, לא עלו בערעור טענות של ממש. יש לציין, כי בראיותיו ובסיכומיו, לא העלה המערער ראיה או טענה כנגד יסודו של חישוב זה. על-פי ע"א 8114/09 משה מלכיאלי ואח' נ' פקיד שומה כפר סבא, החזקה המופיעה ברישא של סעיף 66 (ה) לפקודה - "חזקת התלות", הינה חזקה חלוטה. לאור האמור, דין הטענה להידחות.

21. אשר לנושא ההתרשלות שהביאה להטלת קנס הגרעון, מקובל עלי, כי טענות המשיב כפי שפורטו לעיל בעניין הפגמים בדיווח מבססות קביעה שהדיווח של המערער לא נעשה בתשומת הלב הראויה אלא בצורה מרושלת. לאור האמור, סמכות המשיב לקנוס בגין התרשלות הופעלה כהלכה. אוסיף, כי גם אם הסכם השומה (שבוטל) נעשה ביזמת המשיב, אין בכך כדי לשלול התרשלות זו, שמצאה ביטוי באופן הדיווח הכולל של המערער.

22. לאור האמור, הערעור מתקבל בחלקו העוסק בזיכוי ע"פ ס' 44 בשנת 2003. יתר הטענות בערעור, נדחות.

בנסיבות העניין, לא מצאתי לנכון לעשות צו להוצאות.

המזכירות תשלח העתק מפסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, כ"ח בניסן (18 ביוני 2012), בהיעדר הצדדים.

( - ) שופטת