



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 8234/11

לפני: כבוד השופטת ע' ארבל
כבוד השופט ס' ג'ובראן
כבוד השופט נ' סולברג

המערער: אביב בלטינסקי

נגד

המשיב: פקיד שומה עכו

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 4.9.11 בע"מ 144-02-10 שניתן על ידי כבוד השופטת ש' וסרקרוג – סג"נ

תאריך הישיבה: ה' בתשרי התשע"ד (9.9.2013)

בשם המערער: עו"ד רועי פלר; עו"ד טלי ירון-אלדר

בשם המשיב: עו"ד ציפי קוינט-שילוני

פסק-דין

השופט ס' ג'ובראן:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (סגנית הנשיא ש' וסרקרוג) ב-ע"מ 144-02-10, מיום 4.9.11, במסגרתו נדחה ערעור שומה של המערער. עניינה של הפרשה זכאותו של המערער להטבת מס מכוח סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], שעיקרה שאלת היותו תושב "יישוב מזכה" בהטבה.

רקע עובדתי

2. המערער, תושב ישראל, יליד 1977. בשנות המס הרלבנטיות לערעור, 2007-2000, שירת בבסיס צבאי במרכז הארץ, כקצין מודיעין, בשירות קבע. המערער התגורר בבית הוריו שבנהריה עד לשנת 2000. משנה זו, החל המערער להתגורר בדירות

שכורות במרכז הארץ (כתל אביב ובגבעתיים). בגין שנים אלה, אושרה למערער מצה"ל קצבת השתתפות בשכר דירה, כיוון ששירת בבסיסים "פתוחים" (שאינן בהם מגורים).

3. בהצהרותיו במסגרת טופס העובד (להלן טופס 101), ציין המערער, כי הוא תושב קבוע בנהריה – יישוב המזכה בהטבת המס שבנדון. הצהרה זו הוא גיבה באישור תושבות שהנפיקה לו עיריית נהריה. על יסוד טפסים אלה, ובמסגרת הוראות ניכוי במקור (שיוסברו בהמשך), ניכה צה"ל ממשכורתו של המערער מס בשיעור מופחת, תחת ההנחה כי המערער זכאי להטבת המס, בהיותו תושב העיר נהריה.

4. ביום 25.11.07 דרש המשיב מן המערער להגיש דוחות לשנות המס -2007-2000. ביום 4.3.08 הוגשו הדוחות, וביום 15.12.09 הוצאו למערער השומות שבמחלוקת. המשיב סבר כי המערער הוא תושב מרכז הארץ, ולא תושב נהריה, ומשכך, שלל את הטבת המס שניתנה לו במסגרת הניכוי המקור. לשלמות התמונה יצוין, כי שומה נוספת הוצאה לשנת 2008, וערעור שהוגש נגדה תלוי ועומד עד להכרעה בערעור שלפנינו. ביום 31.1.10 הגיש המערער ערעור לבית המשפט המחוזי. המחלוקת המרכזית היתה ונותרה בשאלה אם יש לראות במערער תושב נהריה, וליתן לו את הטבת המס בהתאם.

בית המשפט המחוזי

5. בית המשפט המחוזי פסק כי המערער אינו זכאי להטבת המס בגין תושבות ב"יישוב מזכה". קביעתו המרכזית היתה, כי "מרכז חייו" של המערער אינו בנהריה, אלא במרכז הארץ, כפי שיפורט. עמדתו של המערער היתה, כי מגוריו במרכז הם ארעיים; כי הם דרושים לו בשל שירותו בבסיסי צה"ל במרכז הארץ; וכי מרכז חייו נותר בנהריה. עמדה זו בוססה, בין השאר, על העובדה שביום 3.12.08 קיבל המערער אישור מהמחלקה לשירותי הפרט, הפרישה והתשלומים בצה"ל (להלן מופ"ת), לפיו מגורי היומיום שלו במרכז הארץ אינם שוללים את זכאותו להטבה במס; ועל נהל של רשות המסים לפיו נישום שמגיש אישור תושבות, בצירוף טופס 101, זכאי לקבל הטבה. עמדת המשיב היתה, כי בשנות המס הרלבנטיות, היה המערער תושב מגורים קבוע במרכז הארץ.

6. בית המשפט דן בסעיף 11(ב)(1) לפקודה, שכותרתו "הטבות מס ביישובים". יצוין, כי מדובר בסעיף אשר שונה במסגרת תיקון 134 לפקודה, אולם לשינויים שנעשו בו אין השפעה ממשית על השאלות שבנדון. בית המשפט נדרש לבחינת תושבותו של

המערער. צוין, כי נישום המעוניין בהטבות מס, נדרש להוכיח ש"מרכז חייו" הם ב"יישוב מזכה", והן על פי "מבחן אובייקטיבי", הן על פי "מבחן סובייקטיבי"; וכי אינו מנהל "מרכז חיים כפול". לאחר שנדרש בית המשפט לנסיבות חייו של המערער, סבר, כי על פי שני המבחנים – מרכז חייו הוא במרכז הארץ ולא בנהריה. בין היתר נדרש למספר ביקוריו בנהריה ולאופיים, להרגלי צריכתו, למקומות בהם בילה, למשך מגוריו במרכז הארץ, ולאופי שירותו הצבאי.

טענות המערער

7. טענתו הראשונה של המערער עניינה אי בהירותו של טופס 101. טענה זו מבוססת על קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה בטופס 101 – שבאמצעותו מצהיר הנישום על פרטיו לשם חישוב חבות המס – יש חוסר בהירות. בנסיבות אלה, טען המערער, טעה הוא לחשוב, כי מרכז חייו הוא נהריה. לחיזוק טענתו ציין, כי בית המשפט המחוזי העיר למשיב שיש לתקן את טופס 101 לשם הבהרתו. לפיכך טען המערער, כי חוסר בהירותו של טופס 101, מחייב את ביטול השומות שהוצאו לו.

8. טענתו השניה של המערער עניינה תושבותו. הוא סבור כי הקביעה לפיה מרכז חייו אינו בנהריה היא שגויה. לטענתו, מקום ש"המבחן האובייקטיבי" אינו מוביל למסקנה ברורה, יש להידרש ל"מבחן הסובייקטיבי" (מבחנים שטיבם יובהר בהמשך). לשיטתו, יש לבחון אם נתקיים "אירוע מכונן", כדי לקבוע את המועד בו התכוון הנישום לשנות את מרכז חייו. בהיעדר אירוע מכונן, לטענתו, יש לבחון אם מדובר ב"היעדרות ארעית". בהקשר זה הפנה המערער לפרשת זלקינד (ע"א 4127/95 זלקינד נ' בית זית – מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ, פ"ד נב(2) 306, 319-322 (1998)). לחילופין טען, כי בהיעדר אירוע מכונן נדרש היה לקבוע כי שנותיו הראשונות במרכז הארץ הן "שנות מעבר", ללא זיקה לאזור זה.

9. לגופו של המבחן האובייקטיבי, טען המערער, בין היתר, כי שהה בנהריה בסופי שבוע כשנתאפשר לו, בכפוף לאילוצי כוונות שבמסגרת תפקידו. הוצגו אישורים מטעם מפקדים שונים בצה"ל, בחלק מהשנים, לגבי אופי שירותו. לטענתו, טעה בית המשפט המחוזי משלא ייחס לאישורים אלה את המשקל הראוי. אשר למבחן הסובייקטיבי טען המערער, כי ראה עצמו מתגורר בנהריה בבית הוריו, וכי בית המשפט המחוזי לא התייחס באופן ממצה למרכיבי המבחן. לדבריו, רק בשנת 2009 גמלה בליבו ההחלטה להעתיק את מרכז חייו למרכז הארץ ולהתגורר עם בת זוגו.

10. לחלופין טען המערער, כי גם אם ימצא שמקיים הוא שני מרכזי חיים, אין בכך כדי לשלול את זכאותו להטבה במס. טענה זו בוססה על נייר עמדה של רשות המסים, שצוטט בכג"ץ 8300/02 מועצה מקומית מזרעה נ' מדינת ישראל, פס' 32 לפסק דינה של הנשיאה (בדימ') ביניש (22.05.2012) (להלן עניין נסד) – לפיו תכלית הוראה 11 לפקודה היא "משיכת אוכלוסייה מבוססת ועידודה להשתקע ביישומים המזכים, תוך הקטנת נטישת התושבים הוותיקים". טענתו, כלשונה, היא כי "הפירוש 'להשתקע ביישובים המזכים', עומד במקרה דנן בהקשר להמשך האמור 'נטישת תושבים וותיקים' כאשר במקרה דנן, גם אם ניתן לומר, כי אילוץ הצבא של המערער בשנים הרלבנטיות ואורח חייו הארעי, אינם שוללים קיומו של מרכז חיים במרכז הארץ, הרי שלכל היותר מדובר במרכז חיים כפול, וכי המערער בתקופה הרלבנטית היה 'תושב ותיק' ו'מושקע' ביישוב נהריה, וזאת עד אשר עבר להתגורר עם חברתו דאז בינואר 2009".

11. טענה נוספת של המערער עניינה הפליה בינו לבין אנשי קבע אחרים בצה"ל, אשר זוכים לכפל הטבות – זכאות לקצבת שכ"ד למגורים ביישוב לא מזכה, יחד עם הטבת מס בשל מגורים ביישוב מזכה. טענה זו בוססה על עדותו של רס"ן משה ברכה, ראש מדור שירותי מס וגביית חובות במופ"ת (להלן רס"ן ברכה). בהקשר זה נטען, כי המשיב חקר במסגרת הליך אחר את רס"ן ברכה, אך לא הציג בהליך הנוכחי את ממצאי חקירתו, אף שהיה בהם כדי להצביע על כך שמדובר במדיניות של צה"ל. לפיכך נטען, כי מכיוון שהמשיב לא הציג את כלל חומר הראיות, חזקה כי מדברות הן נגדו, ולכן חזקה כי הוא הפלה את המערער.

12. טענה נוספת בפי המערער עניינה הנחיות מס הכנסה (4/2001) – שומה/מודיעין). נטען, כי ההנחיות מאפשרת למשיב לדרוש דוחות רק עד 6 שנים אחורה, ולפיכך, הואיל והמשיב דרש את הדוחות בשנת 2008, לא היה בידו לדרוש דוחות לשנים 2000-2001.

טענות המשיב

13. אשר לשאלת התושבות של המערער, סבור המשיב, כי אין לראות בו תושב נהריה, מן הטעמים שבפסק דינו של בית המשפט המחוזי. אשר לטענה בדבר חוסר בהירותו של טופס 101, צוין, כי טופס 101 תוקן בהתאם להמלצתו של בית המשפט המחוזי, אך נטען, כי אין בתיקון זה כדי לשנות את הקביעה בדבר תושבותו של המערער. אשר לטענת האפליה נטען, כי לא בוססה, לא הוכחה, ונשענת רק על עדותו

של רס"ן ברכה. הובהר, כי המשיב אינו נוהג איפה ואיפה. אשר לטענת ההתיישנות נטען, כי אין בפקודה הוראה המגבילה את המשיב לדרוש דוחות ל-6 שנים בלבד.

דיון והכרעה

תשובתו של המערער

14. המערער מבקש לשנות את הקביעה לפיה מרכז חייו אינו בנהריה, לשם קבלת הטבת המס הגלומה בסעיף 11 לפקודה. בנוסחו הנוכחי, קובע סעיף 11(ב) כך:

(ב)(1) שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט בתוספת הראשונה בחלק א', זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 13% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של [...]; (ההדגשה הוספה – ס' ג').

15. עובר לתיקון 134 לפקודה, הדיבור "תושב" הוגדר בתקנות כ"יחיד שמגוריו הקבועים הם באותו מקום". במסגרת התיקון שונה הסעיף (תחולתו נקבעה החל מיום 1.7.03 (ראו סעיף 40(א) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), תשס"ג-2003, ס"ח 1892, בעמ' 429)). תיקון 134 הכניס לסעיף ההגדרות בפקודת מס הכנסה את המונח תושב והגדירו כך:

<p>לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:</p> <p>(א) מקום ביתו הקבוע;</p> <p>(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;</p> <p>(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;</p> <p>(ד) קום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;</p>	<p>(א)(1) תושב ישראל או "תושב"</p>
--	---

הצדדים לא העלו את השאלה אם במקרה הנוכחי חלה ההגדרה על חלק משנות המס שבערעור (אלו שלאחר תיקון 134). מוכן אני להניח, לטובת המערער, כי הגדרה זו לדיבור "תושב", שנקבעה לאחר תיקון 134, משמרת את מבחן מרכז חייו של היחיד שנטמע בפסיקה (ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה פס' 9 לפסק דינה של השופטת חיות (29.12.05); להלן עניין גונן). עוד מוכן אני להניח, כי במסגרת בחינת מרכז חייו של אדם, יש להידרש למבחן של יסוד אובייקטיבי ויסוד סובייקטיבי. אך מה באשר ליחס בין שני מבחנים אלה? סבורני כי לא ניתן לראות במבחנים אלה כשווים. ראשית, תתי הסעיף בהגדרת "תושב" מצביעים בעיקרם על מאפיינים אובייקטיביים של הנישום. שנית, תחושותיו האישיות של הנישום, מטבען, נסתרות הן מעינו של בית המשפט וגילויין כרוך בבחינות ראייתיות ובכללן קביעת מהימנות; וגם אם ידועות ומהימנות הן, קיים קושי ליחס להן משקל ממשי. בהקשר אחר, בו נדון הביטוי "ישיבת קבע", צוין:

"יתכן ובלבו פנימה שאף [העותר – ט' ג"] לשוב למדינה. אך המבחן המכריע הינה מציאות החיים כפי שהתרחשה הלכה למעשה. על פי מבחן זה העתיק העותר בשלב מסויים את מרכז חייו לארצות הברית, ושוב אין לראות בו כמי שיושב-קבע בישראל" (בג"ץ 282/88 עווד נ' ראש המחשלה ושר הפנים, פ"ד מב(2) 434, 424 (1988)).

שאלת התושבות עולה בהקשרים שונים הן בפקודת מס הכנסה והן בחיקוקים אחרים, ובהתאם, תוכנה מקבל משמעויות שונות בהקשרים שונים, בהתחשב בתוכנו של החוק ובמגמתו הכללית (בג"ץ 2123/08 פלוני נ' פלונית פס' 7, לפסק דינו של השופט מלצר (6.7.08); עניין גונן, פס' 9). במקרה שלפנינו, עסקינן בשאלת מתן הטבות מס – שאמות המידה לקבלתן – ראוי כי תהיינה מבוססות בעיקר על מאפיינים אובייקטיביים ובהירים. טעם מרכזי לכך הוא לאפשר קביעת זכאות עניינית ופשוטה, שלא תנגוס בתקציב המופנה להטבות מס מעבר לרצוי. מנגד, השימוש במבחן הסובייקטיבי עלול להביא לתוצאות לא רצויות ואף לא מבוססות. כלום ראוי יהיה כי תחושותיו של נישום פלוני יזכו אותו בהטבה בעוד שתחושותיו של נישום פלמוני ישללו ממנו את ההטבה? מקובל עלי כי תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי.

16. סבורני כי נסיבות המקרה הנוכחי מצביעות על כך שמרכז חייו של המערער הן במרכז הארץ. המערער גר, במובן הפיסי, בשבע שנות המס שבערעור במרכז הארץ.

ביקוריו בנהריה הסתכמו בתקופה זו במספר מצומצם של פעמים בחודש. אמו ציינה בפני מפקח מטעם מס הכנסה (במסגרת ביקורת מיום 9.12.09, ראו פסק הדין בבית המשפט המחוזי, בעמ' 11, בפס' 21), כי בנה עזב את הבית בגיל 20 ומאז אינו מתגורר בו, וכי ביקוריו בנהריה אינם תכופים, ולמספר שעות בלבד. חדר הילדים בבית הוריו משמש גם את המערער וגם את אחיותיו. אמו של המערער הצביעה על שלושה תאים בארון בהם נמצאו חפציו של המערער. הרגלי צריכתו ובכלל זה בילוי, קניות וחדר כושר נעשו על פי רוב מוחלט (99%) במרכז הארץ. מעבר לצורך יצוין, כי גם עיון בעדותו של המערער מביאה למסקנה דומה. במשך השנים עבר המערער מספר דירות בתל אביב וסביבתה. לדבריו הוא עבר סופית לתל אביב רק בשנת 2009, כשהחליט למסד את הקשר שלו עם בת זוגו (שאיתה לימים התחתן, פרוטוקול הדיון מיום 14.11.10, בעמ' 16, ש' 10-13), למרות שבפועל מדובר במעבר לדירה ששכר שנה קודם לכן (שם, ש' 27).

17. המסקנה לפיה המערער אינו זכאי להטבת המס מתחזקת נוכח תכליתו של סעיף 11 לפקודה. תכלית זו נדונה בהרחבה בבית משפט זה במסגרת השאלה אילו יישובים יכללו ברשימת היישובים המזכה בהטבת המס (עניין נסד פסקאות 6-16). במסגרת שיקולים לקביעת היישובים צוינו, בין היתר, מרחק היישוב הנדון מיישוב עירוני, או ריחוק מגבול הצפון. עוד צוינו, תיקון 132 לפקודה שביקש לצמצם את ההטבה "רק לתושבים בקו העימות ולתושבי יישובים המרוחקים מיישוב עירוני גדול הזקוקים להטבות מס יותר מתושבי יישובים אחרים"; תיקון 146 לפקודה, שביקש לסייע ליישובי סובב עזה נוכח המצב הביטחוני הקשה ששרר שם; הוראת שעה (חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), תשס"ז-2007), בה נקבעה הגדרת "קו עימות דרומי" כ"היישובים אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה"; ובסיכום הדברים צוין:

"כפי שעולה מנייר עמדה שצורף מטעם רשות המסים להודעת הממשלה מיום 27.1.2008... ביסוד המודל המעוגן בסעיף 11(ב) לפקודה והיא שמבהירה את תכליתו – משיכת אוכלוסייה מבוססת ועידודה להשתקע ביישובים המזכים, תוך הקטנת נטישת התושבים הוותיקים. באופן האמור, מבקשות הטבות המס לשמור על מאזן הגירה חיובי לאורך זמן, אשר יוביל להתרחבות היישובים המזכים ולהתפתחותם מבחינה כלכלית וחברתית. לשון אחר: הצורך להעניק סיוע ליישובים המזכים מלמד על שונותן של הרשויות המוניציפאליות בכל הקשור ליכולתן למשוך אליהן אוכלוסיות מבוססות [...] בנוסף, רשות המסים ציינה כי לאורך השנים ביקשה המדינה לעשות שימוש בהטבות המס על מנת

לעודד התיישבות באזורים הסמוכים לגבולות היבשתיים של ישראל, וזאת כחלק מתפיסה לאומית רחבה" (שם, בפס' 32).

18. במקרה שלפנינו לא נדרשת הכרעה בין תכליותיו השונות של סעיף 11. אולם עיון בהן מבהיר מדוע לא זכאי המערער להטבות המס מכוחו, או במילים אחרות, על איזה רקע יש לבחון את מבחן מרכז החיים במקרה הנוכחי. בין אם תכלית הסעיף היא מתן סיוע לתושבי קו עימות, בין אם תכליתו היא מתן סיוע ליישובים המרוחקים, ובין אם תכליתו היא משיכת אוכלוסייה מסוימת – נראה כי נסיבותיו של המערער אינן נמנות עמן. מאפיין יסודי של תכליות אלה הוא זיקה ברורה וממשית ליישוב המזכה. בשונה מנישומים שיוצאים לשליחות מחוץ לארץ וחוזרים, המערער לא חזר מעולם להתגורר בנהריה. בעצמו ציין הוא כי בשנת 2009 עבר "סופית" למרכז הארץ. בנסיבות אלה, סבורני כי אין לשנות ממסקנתו של בית המשפט המחוזי לפיה המערער לא היה בשנים הרלבנטיות תושב יישוב מזכה.

19. מאותם טעמים, אין בידי לקבל את טענתו של המערער לפיה קיומו של "מרכז חיים כפול" מאפשר את מתן ההטבה. ראשית, כעניין שבעובדה, קיומו של מרכז חיים כזה לא הוכח בבית המשפט המחוזי, אף שנדון. שנית, נוכח תכליתו של החוק, נראה כי מתן זיכוי בנסיבות המקרה הנוכחי, לא יביא להגשמתה. המערער לא ניהל את חייו ביישוב המזכה בשום שלב מן השנים שבנדון, לא חזר להתגורר בו, ואף ראה עצמו תושב המרכז בשנים שאחרי השנים שבנדון. גם טענתו של המערער לפיה יש לראות בשנותיו הראשונות במרכז הארץ "שנות מעבר" דינה להידחות. נקבע בבית המשפט המחוזי כי לטענה זו לא נמצאה תשתית עובדתית. לא שוכנעתי כי נסיבות המקרה מצדיקות שינוי קביעה זו.

20. יוער, כי גם בעניין זלקינד, אליו הפנה המערער, אין כדי לסייע לו. שם, נפסק כי:

"מתבקשת המסקנה שאין לפרש את... התנאי של 'מגורים בקביעות' [ככזה ה]מבטא בהכרח נוכחות פיזית המתמשכת ברצף על פני כל התקופה. יש לבחון התקיימותם של סממנים נוספים של זיקה לבית המגורים... על-אף היעדרות 'פיזית' של המתישבים מהמושב במהלך התקופה הקבועה בסעיף... דומה, כי הכול יסכימו, כי היעדרות ממקום מגורים קבוע שהיא בעלת אופי ארעי מובהק, אינה מנתקת את הזיקה אליו... השאלה היא מה טיבה של היעדרות ארעית, וכיצד ניתן לקבוע כי ההיעדרות איבדה מארעיותה והגיעה לנקודה שיש בה כדי לנתק את זיקת המגורים בקביעות... משך

הזמן כשלעצמו אינו יכול לשמש מודד בלעדי ומספיק, ומתבקשת בחינה נוספת – מהותית – של טיב ההיעדרות. כך למשל, היעדרות למטרה מוגדרת וחולפת עשויה להתמשך זמן רב בלי לאבד בכך מאופייה הארעי. כך אדם הנוקק לאשפוז ממושך בגין מצבו הרפואי, עלול להיעדר מביתו למשך זמן רב ואינו מנתק בכך בהכרח את זיקת המגורים לביתו. או טול לדוגמה אדם השוהה מעבר לים עקב תפקיד בשליחות המדינה. השהות בחוץ-לארץ מוגבלת לתקופת התפקיד ואף אם זו עשויה להתמשך אין היעדרות מאבדת מארעיותה, ואין היא בהכרח מנתקת את נושא התפקיד מזיקת המגורים לביתו".

ובשאלה כיצד נשללת הזיקה צוין:

"נראה כי ניתן להצביע על מאפיינים שיש בהם כדי ללמד על שלילת זיקת המגורים בקביעות, כאשר מכלול הנסיבות סותר את זיקת המגורים הקבועה במקום פלוני... די אם נזכיר, כדוגמה לכך, נסיבות שבהן רכש לו הטוען למגורי קבע מעמד פורמאלי של תושב במקום אחר, עיר אחרת או מדינה אחרת, או נסיבות שבהן מי שיש לו בית במקום אחר פיתח זיקות הקושרות אותו, כמכלול, לאותו מקום, כגון – העתקת מגורי משפחתו, השתלבות במקום עבודה או הקמת עסק, צבירת רכוש וכיוצא"ב. ככלל, מתבקשת בדיקה של מהות ההיעדרות מן המושב, המשלבת הן נסיבות אובייקטיביות והן סממנים סובייקטיביים. מובן שאין להסתפק במבחן סובייקטיבי הניזון מכוונתו של אדם לשוב בעתיד לבית שממנו נעדר, כאשר ל"כוונה" זו אין כל ביטוי חיצוני, וכעובדה אובייקטיבית ניתן לקבוע כי אין האדם ממשיך לשהות בו ולשמר ולפתח את זיקתו אליו. מוכר היטב הפער בין מציאות אובייקטיבית של מגורים ממושכים מחוץ למקום פלוני, כאשר בה בעת נלווית לאותה מציאות תחושת ארעיות וכוונה כנה לשוב ולגור באותו מקום בעתיד. הלא מצב זה מאפיין, לדוגמה, ישראלים רבים השוהים במדינות הים לתקופה בלתי מוגדרת, וכוונתם לשוב לארץ ביום מן הימים, ככל שתהיה כנה, אין בה בלבד כדי לענות על התנאי של מגורים בארץ בקביעות.

21. מבלי לחזור באריכות על עובדות המקרה, נראה כי גם לפי עניין זלקינד אין לקבוע כי המערער אינו תושב המרכז. זיקתו לנהריה, אף שנטענה בלהט, לא מצאה ביטוי ממשי בנסיבות המקרה, ובוססה, בעיקר, על עברו. ניסיונותיו להציע הסברים מדוע אינו בנהריה אלא במרכז הארץ אין בהם כדי לסייע לו. אין חולק שהמערער שירת במרכז, בשירות קבע, ואין חולק שלמד באוניברסיטה במרכז הארץ – הסברים

שעשויים להיות רלבנטיים במקרים אחרים. אולם במקרה הנוכחי, לא הוכח כי זיקתו וכי מרכז חייו – על פי מכלול הנסיבות שצוינו – אינם אלא במרכז הארץ.

101 טופס

22. המערער טען כי חוסר בהירותו של טופס 101 מצדיק את ביטול השומות. טענה זו אין בידי לקבל. לא בכדי המערער לא הצביע במדויק מכוח מה נבטל את פסק הדין קמא ונורה על ביטול השומות. כדי שתבוטל החלטתו של פקיד השומה, כרשות מנהלית, מטעמים אלה, נדרש כי ייפול בה פגם, וכי הפגם יצדיק את הבטלות. מסופקני אם שני אלה התקיימו. איני סבור כי המלצתו של בית המשפט המחוזי לתקן את טופס 101, כשלעצמה, עולה כדי פגם מנהלי. אולם גם אם אניח כי פגם כאמור נפל, אין בו כדי להביא לבטלות השומה. כלל הבטלות היחסית, המוכר בפסיקתו של בית משפט זה מורה, כי לא כל טעות גוררות בטלות, וכי יש להבדיל בין עצם הפגם לבין תוצאותיו, תוך שקילת שיקולים מעשיים כגון חומרת הפגם, העוול שנגרם ואחרים (יצחק זמיר הסמכות המנהלית כרך א 20 (מהדורה שנייה, 2010). עמד על כך בית משפט זה ברע"פ 2413/99 גיטמן נ' התובע הצבאי הראשי, פ"ד נה(4) 673, 684 (2001):

“עקרון הבטלות היחסית שאומץ בהלכה הפסוקה מבחין בין הפגם שנפל במעשה המינהלי לבין תוצאות הפגם, ומקנה לבית המשפט גמישות גדולה בבחירת הסעד המתאים בהתחשב באופיו של הפגם ובנסיבות העניין (ראו [...]). בנסיבות המתאימות, יכול בית המשפט להצהיר כי הסדר מסוים יישאר על כנו לפרק זמן מסוים, על אף הפגם שנפל במעשה המינהלי. כך למשל פעל בית המשפט מקום שבו מצא, בין היתר, כי 'אי-החוקיות ... אינה טבועה במהות המצב הקיים; היא בגדר מעוות שיוכל לתקון' [...], ומקום שבו נמצא כי אין מדובר ב'הפרה בוטה ומכוונת של הדין' [...].”

23. במקרה הנוכחי, ה"פגם" שנפל לכאורה בטופס 101, הביא לכך שנוכה למערער מס במקור בחסר, וכעת הוא נדרש להשלימו. סבורני, כי חרף אי הנוחות הברורה הכרוכה בתשלום מאוחר של סכומים לא מבוטלים, אין בכך כדי להביא לבטלות השומה. התוצאה אותה מבקש המערער אינה רצויה, ואינה עולה בקנה אחד עם האינטרס הציבורי בתשלום מסים. בנסיבות אלה, מקובלת עלי מסקנתו של בית המשפט המחוזי לפיה הליך השומה בינו לבין פקיד השומה הוא פרטני, ואין חוסר בהירות בטופס 101 כדי לסייע למערער.

24. המערער טען כי הופלה ביחס למשרתי קבע אחרים אשר זוכים לכפל הטבות – החזר שכ"ד והטבת מס. את טענתו זו לא תמך בראיה מטעמו, אלא ביקש להסתמך על ממצאי חקירתו של פקיד השומה, ולטענתו, כיוון שלא הוצגו – חזקה כי עומדים הם לחובתו. טענה זו אין בידי לקבל. במישור הראייתי המערער לא עמד בנטל ולא הביא ראיה לתמוך את טענת ההפליה. ניסיונו להעביר את הנטל אל המשיב אינו יכול לסייע לו, שכן חובת ההוכחה רובצת לפתחו. בהיעדר נתונים ענייניים, לא נוכל לבחון לגופה את טענת ההפליה.

25. מעבר לכך, לו היה מוכח כי קיימים אנשי קבע נוספים שנהנים מ"כפל הטבות" כנטען, אין בכך בהכרח הפליה פסולה. זכאות להטבת שכר דירה היא הטבה שמעניק צה"ל (כפי שעולה ממכתב הזכאות שצירף המערער מטעם ענף תכנון ובקרה בצה"ל), בעוד שזכאות להטבת מס מעניקה פקודת מס הכנסה. כדי שייקבע כי המערער הופלה, יש להראות כי יתר מקבלי ההטבה מצויים במצב זהה למצבו – לעניין זכאותו להטבת המס, ללא קשר לזכאות למענק השתתפות בשכר דירה. במילים אחרות, כדי לטעון להפליה, היה על המערער להראות כי אנשי קבע שאינם זכאים להטבת מס, בנסיבות דומות לשלו, מקבלים אותה חרף היעדר זכאותם. נתונים כאלה לא הוצגו ולפיכך לא ניתן לקבל את טענת המערער בעניין זה.

תוקפן של הוראות ביצוע

26. טענה נוספת אותה טען המערער היתה כי "הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 4/2001" (להלן החוזר), מאפשרת לפקיד השומה לדרוש דוחות רק עד 6 שנים אחורה. בהתאם נטען, כי המשיב היה מנוע מלדרוש בשנת 2008 הגשת דוחות לשנים 2001-2000. דין הטענה להתקבל באופן חלקי, כך שתחול על שנת 2000, מטעמים שיוסברו להלן. מדובר בהוראת ביצוע מיום 8.2.2001. כותרתה היא "גילוי מרצון ותשלום מס הכנסה ע"י יחידים שניצלו שלא כדין הטבות מס המגיעות רק לתושבי גבול הצפון...". בהוראה מצוין, כי "אגף מס הכנסה ערך בימים האחרונים מבצע לגילוי יחידים אשר קיבלו הקלה במס לפי סעיף 11 לפקודה ו/או סעיף 12... שלא כדין וזאת לאחר שהצהירו הצהרות כזב, שהם גרים באופן קבוע ביישוב המקנה הנחה במס". בסעיף 1.6. לחוזר – הרלבנטי לענייננו – צוין:

"אוכלוסיית הנישומים הרלבנטיים מתחלקת לשתי קבוצות:

- 1.6.1. עצמאיים ושכירים שהגישו דוחות שנתיים. אלה יתבקשו לתקן הדוחות עד שש שנים אחורה – (94-99 כולל).
- 1.6.2. שכירים שלא הגישו דוחות שנתיים. אלה יתבקשו להגיש דוחות שנתיים עד שש שנים אחורה. [...]”.

27. טענת המערער, כאמור, היא כי סעיף 1.6.2. חל עליו, וכי ניתן לדרוש ממנו להגיש דוחות עד 6 שנים אחורה. להלכה, אין בכתוב בחוזר כדי לחייב צמצום דרישת תיקון הדוחות לשש שנים. הטעם המרכזי לכך נעוץ במעמדו הנורמטיבי של החוזר. מדובר בהוראת ביצוע, אשר מעמדה הוא של הוראה פנימית. הוראות אלה, בין שמטרתן להבהיר את עמדתה של רשות המסים בעניין מסוים, בין שמטרתן להנחות את עובדי הרשות כיצד לפעול, אין בהן כדי לחייב את בית המשפט בפרשנות החוק. סוגיה זו נדונה, בהרכב מורחב, בע”א 831/76 לוי נ’ פקיד השומה חיפה, פ”מ לב(1) 421, 432 (1977); בין היתר צוין:

”לאור הפסיקה ולאור דעת המלומדים... לא מצאתי עילה לסטות מהעמדה המקובלת שהוראה מעין זו אינה אכיפה בבית-משפט. עמדה זו עלולה להכביד במקרים מסויימים על נישומים (כמו במקרה שלפנינו), אך גם הגישה הרואה בהוראה מעין זו משום מעשה חקיקה מחייב, סכנותיה ובעיותיה עמה. היא מונעת מהשלטון את הגמישות הדרושה לו, לדעתי, ביחסיו עם ציבור הנישומים בעבודתו היום-יומית. בעבודה זו מתגבשים לפעמים נהלים ופירושים, וככל שנשתדל להלבישם מחלצות סטטוטוריות מדוייקות, תמיד יישאר כר נרחב לשיקול-דעת מינהלי. שיקול-דעת זה מצא כאן ביטוי בהוראות המכריזות על עצמן שאין מעמדן מעמד של דין. אם נעלה אותן לדרג של דין, יתכן שבמקום לעודד את השלטון למנוע חומרות, כשהנישום ראוי לכך מטעמי הצדק, נכפה עליו גישה נוקשה ובלתי-פשרנית, בחינת יקוב הדין את ההר. בסופו של דבר, גם הציבור לא ייושע מכך.”

28. מעבר לצורך יצוין, כי איני שולל את האפשרות לפיה להוראות אלה יהא מעמד מסייע בפרשנות האמורה. עוד איני שולל את האפשרות, כי במקרים מסוימים, יהא בהוראות אלה בסיס להסתמכות עבור נישום פלוני, אשר פעל בתום לב על פיהן. אך כך או אחרת, אין בהוראות אלה כדי לחייב את בית המשפט.

29. ואולם, חרף מעמדו הבלתי מחייב של החוזר, בנסיבות המקרה הנוכחי, דומה כי יש טעם לתחולתו באופן חלקי – לגבי שנת 2001. הטעם לכך דיוני. המערער ציין בסיכומיו כי המשיב הודה במסגרת הליך אחר שהחוזר מחייב אותו. המשיב בסיכומיו

לא הכחיש זאת, ואף ציין כי אם טענתו של המערער תתקבל, יש לקבלה רק לגבי שנת 2000, שכן הדרישה להגשת הדוחות נעשתה ביום 25.11.07, ולא בשנת 2008 כפי שציין המערער. המשיב אמנם ציין כי "אין בפקודה כל הוראה המגבילה את המשיב לדרוש דוחות לשש שנים בלבד", אך נמנע מלהתייחס קונקרטי לטענת המערער בדבר תוקפו של החוזר. משזו עמדת המשיב, אין בידי אלא לקבלה לעניין זה. לפיכך, סבורני כי בנסיבות המקרה, ראוי שהוראות החוזר יחולו, כך שהמשיב יוכל לדרוש דוחות עד שש שנים אחורה, כלומר עד שנת 2001, ולא עד שנת 2000 כפי שנעשה.

30. בשולי הדברים יצוין, כי לאחר הגשת הודעת הערעור בתיק הנוכחי, הגיש המערער בקשה לתיקונה, בהסכמת המשיב, בה עתר לביטול קנס שהטיל עליו המשיב. לגופו של עניין, נטען כי לא התקיימו יסודותיו של סעיף 191(ב) לפקודה שמכוחו הוטל הקנס, הקובע כי "נישום שלגביו נקבע גרעון ... ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון". דין טענה זו להתקבל. המשיב בסיכומיו לא השיב לבקשה זו, שהוגשה בהסכמתו, ודי בכך כדי לקבל את הבקשה. לפיכך, סבורני כי בנסיבות אלה דינו של הקנס בטלות.

31. סוף דבר, אמליץ לחבריי לדחות את הערעור לגבי שנים 2001-2007. לגבי שנת 2000 אמליץ לקבל את הערעור, בהתאם לאמור בפסקה 29. כן אמליץ, כי יבוטל הקנס, כאמור בפסקה 30.

ש ו פ ט

השופטת ע' ארבל:

אני מסכימה.

ש ו פ ט

השופט נ' סולברג:

אני מסכים.

ש ו פ ט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ס' ג'ובראן.

ניתן היום, ו' באדר א' התשע"ד (6.2.2014).

שופט

שופט

שופט