



**בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים**

**ע"א 7719/21**

**ע"א 7722/21**

**ע"א 7730/21**

לפני :  
כבוד השופט י' עמית  
כבוד השופט א' שטיין  
כבוד השופט ח' כבוב

המערער בע"א 7719/21 : סאלח חסארמה

המערערת בע"א 7722/21 : איתוראן ספורט קרית שמונה (2001) בע"מ

המערער בע"א 7730/21 : אחמד עאבד

נ ג ד

המשיב בע"א 7719/21 ובע"א 7730/21 : פקיד שומה חיפה

המשיב בע"א 7722/21 : פקיד שומה צפת

ערעורים על פסקי הדין של בית המשפט המחוזי נצרת  
(השופטת ע' הוד) שניתנו ביום 16.8.2021 בע"מ  
35539-12-17 ובע"מ 12510-02-15 ובע"מ 53405-02-17

תאריך הישיבה : כ"ז בחשון התשפ"ג (21.11.2022)

בשם המערערים : עו"ד טלי ירון-אלדר ; עו"ד אושר הרוש ; עו"ד רוני  
ענבר

בשם המשיבים : עו"ד חן אבידוב

**פסק-דין**

השופט א' שטיין:

הערעורים ומתווה הדיון

1. לפנינו שלושה ערעורים שהדיון בהם אוחד :

א. ע"א 7722/21: ערעורה של איתורן ספורט קריית שמונה (2001) בע"מ (להלן: חברת איתורן), חברה שמאגדת בתוכה קבוצת כדורגל מקצוענית מליגת העל, עירוני קריית שמונה (להלן: עירוני קריית שמונה או הקבוצה). ערעור זה תוקף את פסק דינו של בית המשפט המחוזי נצרת (השופטת ע' הוד) אשר ניתן ביום 16.8.2021 בע"מ 12510-02-15 ובגדרו דחה בית המשפט את ערעור הקבוצה על שומות מס הכנסה שהוצאו לה עבור השנים 2009-2012, באמצע את עמדת המשיב, פקיד השומה צפת (להלן: רשות המסים), בשני נושאים: (1) עובדי הקבוצה אינם זכאים להטבת יישוב מוטב לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן, לפי העניין: פקודת מס הכנסה או הפקודה והטבת יישוב מוטב); וכן (2) דיור, לינה, תזונה, טלפונים ניידים, ואירועי גיבוש של השחקנים, אשר מומנו על ידי הקבוצה, מהווים "טובת הנאה [...] ממעביד" שקיבלו השחקנים במסגרת העסקתם בקבוצה, שאותה יש למסות כחלק משכרם כאמור בסעיף 2(א) לפקודה.

למען נוחותם של קוראי פסק דיני, בדיון אשר יבוא בהמשך: חברת איתורן וקבוצת כדורגל עירוני קריית שמונה – חד הן.

ב. ע"א 7719/21: ערעורו של מי שהיה שחקן הקבוצה בשנות המס הרלבנטיות, מר סאלח חסארמה (להלן: חסארמה). חסארמה, יליד כפר בענה, התגורר בכפר זה בתקופת ילדותו ונעוריו. בין השנים 2006-2013 שיחק חסארמה בעירוני קריית שמונה, ובהתאם לנהליה התגורר בתקופה זו בעיר קריית שמונה בגפו בדירה שכורה (דמי השכירות מומנו על-ידי הקבוצה). במהלך אותה תקופה, בת זוגו של חסארמה וארבעת ילדיהם התגוררו בכפר בענה. ערעור זה תוקף את פסק דינו של בית המשפט המחוזי נצרת (השופטת ע' הוד) אשר ניתן ביום 16.8.2021 בע"מ 53405-02-17 ובגדרו דחה בית המשפט את ערעורו של חסארמה על שומות מס הכנסה שהוצאו לו עבור השנים 2011-2012, באמצע את עמדתו של המשיב, פקיד השומה חיפה (להלן: רשות המסים), אשר קבע כי על-אף שחסארמה התגורר בשנים הרלבנטיות בקריית שמונה, הוא אינו זכאי להטבת יישוב מוטב בגין השנים האמורות.

ג. ע"א 7730/21: ערעורו של מי שהיה שחקן הקבוצה בשנות המס הרלבנטיות, מר אחמד עאבד (להלן: עאבד). עאבד, יליד העיר נצרת, התגורר בעיר זו בתקופת ילדותו ונעוריו. בשנים 2011-2018, ולאחר מכן במשך שבעה חודשים בשנת 2020, שיחק עאבד בעירוני קריית שמונה, ובהתאם לנהליה התגורר בתקופה זו בעיר קריית שמונה בגפו בדירה שכורה (דמי השכירות מומנו על-ידי הקבוצה).

ערעור זה תוקף את פסק דינו של בית המשפט המחוזי נצרת (השופטת ע' הוד) אשר ניתן ביום 16.8.2021 בע"מ 35539-12-17 ובגדרו דחה בית המשפט את ערעורו של עאבד על שומות מס הכנסה עבור השנים 2011-2013, באמצעו את עמדתו של המשיב, פקיד השומה חיפה (להלן: רשות המסים), אשר קבע כי על-אף שעאבד התגורר בשנים הרלבנטיות בקריית שמונה, הוא אינו זכאי להטבת יישוב מוטב בגין השנים האמורות.

2. בערעורים אלה אדון ואבקש להכריע באופן הבא:

- א. תחילה, אדון בהגדרת "תושב ביישוב מסוים" אשר נקבעה בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה. בדיוני זה אתיחס גם למאפייניה הייחודיים של קבוצת ספורט מקצועני בכל הנוגע למרכז חייו של הספורטאי המקצועני אשר משחק בה. הדיון הכללי בזכאות זו יקדים את הדיון וההכרעה בענייניהם של חסארמה ועאבד.
- ב. לאחר מכן, אדון ואכריע בשאלה האם מימונם של דוור, לינה, תזונה ואירועי גיבוש, אשר ניתן על ידי הקבוצה לשחקניה, מהווה "טובת הנאה [...] ממעביד", כמשמעה בסעיף 2(א)(2) לפקודה, שאותה יש למסות כחלק משכרו של כל שחקן שקיבל אותה. במסגרת זו, אדון תחילה במימון הדוור והלינה, מאחר שמימון זה קשור קשר הדוק לזכאות השחקנים להטבת יישוב מוטב – כפי שיוסבר להלן. לאחר מכן, אדון במימון של תזונה ואירועי גיבוש לשחקני הקבוצה.

לא אקיים דיון בעניין הטלפונים הניידים שהקבוצה סיפקה לשחקניה. זאת, מאחר שהקבוצה זנחה בסיכומים שהגישה לבית משפט קמא את השגתה על קביעתו של פקיד השומה בעניין הטלפונים וקיבלה את עמדתו, לפיה מדובר בהטבת מעביד שאת שוויה – כפי שנקבע על ידו – יש לזקוף לשכרם של שחקני הקבוצה ולמסותה בהתאם כחלק מהשכר (ראו: פסקאות 125-126 לפסק הדין קמא בע"מ 12510-02-15). חברת איתורן גם לא ערערה לפנינו על רכיב זה של השומה, ועל כן הוא יעמוד בעינו.

- ג. לבסוף, אדון ואכריע בקנסות שרשות המסים השיתה על הקבוצה ובבקשת הקבוצה לפטרה מקנסות אלה.

3. בטרם אעשה כן, אציין כי לאחר שעיינו בכתובים שבעלי הדין הניחו לפנינו, ואחרי ששמענו באריכות את טענותיהם בדיון אשר נערך לפנינו ביום 21.11.2022, המלצנו להם לקיים הידברות במטרה להגיע, ככל שניתן, להסכמות בשאלות שבמחלוקת.

ביום 10.1.2023, הודיעה רשות המסים כי בעלי הדין לא הגיעו לשום הסכמות וביקשתנו ליתן פסק דין בשלושת הערעורים.

4. כמו כן נתבקשנו על ידי רשות המסים להתיר לה להגיש השלמת טיעון בעניינו של מימון הוצאות לינה של השחקנים, חרף התנגדות המערערים. לבקשה זו לא נוכל להיענות, והיא נדחית בזאת. בעלי הדין קיבלו וניצלו את ההזדמנות לפרוש לפנינו את כל טענותיהם בנושאי הערעורים, וטענות אלה כללו התייחסות למימון הוצאות הלינה על ידי הקבוצה ולהשלכותיו על מיסוי שכרם של השחקנים.

5. יתרה מכך: כפי שאסביר בהמשך דבריי, לאור התוצאה אליה הגעתי בעניין זכאות שחקני הקבוצה להטבת יישוב מוטב, הנושא של מימון הוצאות לינתם בקריית שמונה ממילא מתייתר. זאת, מאחר שמגורי השחקנים בקריית שמונה ולינתם בעיר מהווים חלק מהזיקות לעיר שעל בסיסן החלטתי להכיר בשחקנים כמי שהעתיקו את מרכז חייהם לקריית שמונה וכמי שזכאים עקב כך להטבת יישוב מוטב – כל אימת שהם משחקים בקבוצת עירוני קריית שמונה ומתגוררים בקריית שמונה במהלך תקופת האימונים והמשחקים. כפועל יוצא מכך, עלויות הדיור והלינה בקריית שמונה – בהן נשאה הקבוצה עבור שחקניה על-מנת להבטיח כי אלו יגורו בעיר בתקופה בה מתקיימים משחקים ואימונים – הן בגדר הטבת מעביד אשר מיטיבה עם העובד. כמצווה בסעיף 2(2)(א) לפקודת מס הכנסה, הטבה זו יש להוסיף לשכרו של כל שחקן שקיבל אותה ולמסותה בהתאם.

הפן הדיוני:

בקשה מוסכמת לדחיית המועד להגשת ראיות, אשר נדחתה על ידי בית משפט קמא

6. במסגרת הדיון בערעור, עלתה טענה דיונית שקשורה להחלפת הייצוג של המערערים בהליך קמא ולבקשה להגשת תצהירי עדות ראשית מתוקנים, אשר באה בעקבות חילופי המייצגים. בקשה זו הוגשה על ידי באי-כוח המערערים אחרי שאלו החליפו את קודמיהם, ובמסגרתה נתבקש בית משפט קמא לשנות את מועד ההוכחות שנקבע לפני-כן. רשות המסים, באדיבותה כי רבה, הסכימה לבקשה זו, אולם בית המשפט דחה את הבקשה – חרף הסכמת הצדדים – מאחר שמדובר בתיק ישן וכן בשל דחיות של דיונים שאושרו על ידו בעבר על-מנת לאפשר לבעלי הדין להגיש תצהירי עדות ראשית ולהתכונן להוכחות. הקבוצה תוקפת החלטה זו בערעורה שמונה לפנינו, לצד טענות משפטיות אשר נשמעו מפיה במסגרת הערעור.

7. לאחר לבטים, ולנוכח התוצאה המשפטית אליה הגעתי בעניינן של הטבת יישוב מוטב וההוצאות אשר הוצאו על ידי הקבוצה על גיבוש שחקני הקבוצה – הגעתי למסקנה כי עלינו לדחות טענה זו.

8. בהקשר זה, אציין תחילה את המובן מאליו: דחיית מועדים שנקבעו על ידי הערכאה הדיונית כדי לקדם את בירור המחלוקות במסגרת ההליך אשר מתנהל לפניה נתונה לשיקול דעתה. מדובר בשיקול דעת רחב, שבו אין בדינו להתערב כל אימת שהוא מופעל מטעמים ענייניים (ראו: רע"א 6827/98 מחצבות כנרת נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה, פסקה 3 (14.7.1999); רע"א 5899/03 נאור נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 3 (14.3.2004); רע"א 8722/03 וולקן מצברים בע"מ נ' מנהל המכס, מס קנייה ומע"מ חיפה, פ"ד נט(1) 769, 774 (2004); רע"א 607/70 אלקטרוניק אפלינסט קורפורישאן ירדן נ' גרץ פרטרבסגזלשפט, פ"ד כה(2) 441, 443 (1971)) – כפי שקרה במקרה דנן. הסכמת בעלי הדין לדחיית מועדים כאמור מהווה אמנם שיקול אשר תומך בהיענות לבקשת הדחייה, אולם אין מדובר בשיקול מכריע (ראו: רע"א 425/98 נקי נ' פרוש, פסקה 3 (29.1.1998); רע"א 3136/00 סלמאן נ' שוקייר, פ"ד נה(2) 97, 101 (2000)). בסופו של יום, הערכאה הדיונית היא זאת שמנהלת את יומנה כשלנגד עיניה חובתה הציבורית לספק שירות משפטי הוגן ויעיל לכלל המתדיינים, ולא רק לבעלי הדין אשר ניצבים לפניה (ראו: רע"א 8327/05 צדיק נ' פנימי, פסקה 4 והאסמכתאות שם (14.9.2005)). מטעמים אלו, כבר הזדמן לי להעיר כי "פרוצדורה אזרחית איננה 'תוכנית כבקשתך'" (ראו: רע"א 5400/18 מיר נ' מירון, פסקה 1 לפסק דיני (28.1.2019)). לזאת אוסיף כי לבקשת הדחייה לא היתה כל הצדקה בהקשרו של מימון אשר ניתן על ידי עירוני קריית שמונה כדי לספק לשחקניה תזונה, טלפונים ניידים ואירועי גיבוש. מדובר בנושאים פשוטים למדי ובשדה משפטי מוכר וחרוש לאורך ולרוחב. מייצגי הקבוצה יכלו אפוא להכין את התצהירים והתיעוד הדרושים ללא כל קושי בזמנים שהוקצבו להם על ידי בית משפט קמא.

9. באשר לזכאות להטבת יישוב מוטב ובכלל הקשור למימון הדיור והלינה בקריית שמונה, שהקבוצה העניקה לשחקניה – נושאים אלה העלו לדיון שאלות מורכבות יותר אשר טרם הוכרעו בפסיקתנו בהקשרו של ספורט מקצועני בכלל וכדורגל מקצועני בפרט. מסיבה זו, ייתכן והיה מקום להיעתר לבקשת הדחייה בהקשרם של שני נושאים אלו כדי לאפשר לקבוצה להניח תשתית עובדתית רחבה יותר מזו שעמדה לנגד עיניו של בית משפט קמא.

בהקשר זה חובה עלינו לזכור את דבריו של השופט מ' לנדוי כי –

"בדונו בערעור מס הכנסה יושב בית-המשפט לא רק כפוסק בין שני בעלי-הדין כמו בערעור אזרחי, אלא על-ידי הגשת הערעור נפתח פתח לעיון נוסף בשומה שנעשתה על-ידי פקיד השומה, ומוטלת חובה על בית-המשפט לא רק כלפי הנשום המערער, אלא גם כלפי הציבור כולו, שלו ענין בכך שהשומה תהיה שומת אמת." (ראו: רע"א 495/63 מלכוב נ' פקיד השומה, תל-אביב, פ"ד יח(2) 683, 686 (1964) (להלן: עניין מלכוב)).

10. ברם, שיקול הדעת שניתן בכגון דא לבית משפט קמא הוא שלו, ולא שלי. בית משפט קמא הפעיל שיקול דעת זה באופן ענייני ועל כן – חרף הספק שהעליתי – לא אכנס לנעליו.

11. לא זו אף זו: במבחן התוצאה, המסקנה אליה הגעתי בעניינה של זכאות שחקני עירוני קריית שמונה להטבת יישוב מוטב ממילא מייתרת את טרוניית הקבוצה בהקשר זה. הדיון בטרוניית הקבוצה באשר לאי-מתן הארכה המוסכמת בהקשרו של מימון הדיור והלינה כהטבה שהמעביד נותן לעובדיו, מתייתר אף הוא. כפי שכבר ציינתי, אחרי שידענו כי שחקני עירוני קריית שמונה קבעו את מרכז חייהם בעיר זו, ועל ידי כך נמצאו זכאים להטבת יישוב מוטב, בין היתר, בזכות הדיור והלינה בעיר אשר מומנו מכספי הקבוצה – על-כורחנו מגיעים אנו למסקנה כי מימון זה הוא בגדר "טובת הנאה ממעביד", שבגינה יש למסות את השחקנים כמצווה בסעיף 2(א) לפקודת מס הכנסה.

הטבת יישוב מוטב

משמעות המונח "מרכז חייו" לעניין סעיף 11 לפקודת מס הכנסה

12. סעיף 11 לפקודת מס הכנסה, שכותרתו "הטבות מס ביישובים" מעניק הטבות מס שונות לתושבי היישובים הזכאים לכך, אשר כוללים יישובי ספך כדוגמת העיר קריית שמונה. לפי הוראת הסעיף, "תושב ... ביישוב מסוים" הוא "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב" (ראו: סעיף 11(א) לפקודה). השאלה בה עלינו לדון ולהכריע היא זאת: כיצד נבחן היכן נמצא "מרכז חייו" של אדם לעניין סעיף 11(א) לפקודה? בהמשך לשאלה זו, אדון בשאלת היחס בין הגדרת "תושב או תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה אשר משמשת הגדרה כללית של תושבות.

13. בדומה להגדרת "תושב ביישוב מסוים" שבסעיף 11(א) לפקודת מס הכנסה, סעיף 1 לפקודה – הוא סעיף ההגדרות הכללי – מגדיר "תושב ישראל" או "תושב" כ"מי שמרכז חייו בישראל". לנוכח דמיון זה, בחן השופט ט' ג'ורדאן בע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (6.2.2014) (להלן: עניין בלטינסקי) את שאלת התושבות לעניין סעיף 11 לפקודה, בהתאם להגדרת "תושב ישראל" האמורה בסעיף 1 לפקודה (אעיר כי בעניין בלטינסקי לא נערך דיון בשאלת היחס בין הגדרת "תושב ביישוב מסוים" להגדרת "תושב ישראל" (ראו: שם, פסקה 15)).

14. סעיפים 1 ו-11 לפקודת מס הכנסה משתמשים באותו ביטוי של "תושב". ברם, לדעתי, ה"תושבים" עליהם מדבר סעיף 1 לפקודה אינם זהים ל"תושבים" אליהם מכוון סעיף 11. בהקשר זה, יפים דבריה של השופטת א' חיות אשר נאמרו בע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.2005) בעניינו של המונח "תושב" בחקיקה פיסקאלית:

"הגדרות אלה הנוגעות לתושבות פיסקאלית אינן מתפרשות בהכרח בהתאמה לפירוש הניתן למונח "תושב" ככל שהוא מופיע בדינים אחרים ובהקשרים אחרים. הכלל בעניין זה הינו כי אף שיש לשאוף להרמוניה תחיקתית, אין לפרש מונח המופיע בחיקוקים שונים באחידות "עיוורת" אלא בהתחשב בתוכנו של החוק ובמגמתו הכללית, והדבר עשוי להוביל לפירושים שונים ולמשמעויות שונות שיינתנו לאותו מונח עצמו בכל אחד מאותם חיקוקים" (ראו שם, פסקה 8; כמו כן ראו האסמכתאות דשם; ההדגשה הוספה – א.ש.).

15. בענייננו-שלנו, האמור בהגדרת "תושב או תושב ישראל", אשר מופיעה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, יכול לסייע בפרשנות ההגדרה של "תושב ביישוב מסוים" שבסעיף 11 לפקודה, אולם, כאמור, אין חפיפה בין שתי ההגדרות הללו. כוונתי לכך שהמבחן של "מרכז החיים" יוחל באופן שונה בגדרו של סעיף 1 לפקודה, מזה, ובמסגרתו של סעיף 11 לפקודה, מזה; כך שייתכן שתחת אותן נסיבות אדם מסוים יוגדר כ"תושב ישראל" למטרות מס כלליות, אולם לא כ"תושב ביישוב מסוים" לעניין ההטבה על פי סעיף 11 לפקודה – וכן להיפך. שונות זו נובעת מההבדל בין "תושב ישראל" לעניין תושבות פיסקאלית כללית של הנישום, לבין "תושב ביישוב מסוים" לעניין זכאותו של אדם להטבת מס בגין מגוריו ביישוב ספך או ביישוב מוטב אחר.
16. אפרט את עמדתי.
17. ראשית, כדרכנו, אפנה ללשונה של פקודת מס הכנסה. סעיף 1 לפקודה מגדיר "תושב ישראל" או "תושב", כדלקמן:

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

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

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(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"

18. לעומת זאת, הגדרת "תושב ביישוב מסוים" שבסעיף 11(א) לפקודה אינה מוסיפה דבר למילים הכלליות אשר מדברות על "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב".
19. כפי שניתן לראות, ההגדרה של "תושב ישראל" זהה בבסיסה להגדרת "תושב ביישוב מסוים". שתי ההגדרות מדברות על נישום שמרכז חייו נמצא בישראל/באותו יישוב. ברם, בגדרו של סעיף 1 לפקודה המחוקק לא הסתפק בהגדרה כללית והבנה את שיקול הדעת השיפוטי – ואת שיקול הדעת המעין-שיפוטי של פקידי השומה – ביחס ליישומה של ההגדרה "מרכז חייו". הבנייה זו של שיקול הדעת כוללת רשימת זיקות לישראל אותן יש להביא בחשבון בקביעת מרכז חייו של הנישום ("מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים"); וכן רשימה בלתי ממצה של זיקות שאף אותן יש חובה לשקול ("מקום ביתו", "מקום ... משפחתו", "מקום עיסוקו", "מקום האינטרסים הכלכליים", "מקום פעילותו בארגונים"). בנוסף לכך, המחוקק קבע שתי חזקות הניתנות לסתירה אשר מניחות – באופן טנטטיבי, עד אשר יוכח אחרת – כי מרכז חייו של נישום יחיד נמצא בישראל. לעומת זאת, בעניינו של "תושב ביישוב מסוים", עליו מדבר סעיף 11 לפקודה, הסתפק המחוקק בהגדרה הרחבה של "מרכז חייו ביישוב המסוים" ובחר שלא להבנות את שיקול דעתם של רשות המיסים ושל בתי המשפט.
20. אני סבור כי החלטת המחוקק להימנע מהבניית שיקול הדעת בהגדרת "מרכז חייו" שבסעיף 11 לפקודה צריכה להשפיע על יישומו של מבחן "מרכז החיים" בגדרי הסעיף. ביתר פירוט: סבורני כי בהפעלתו של מבחן "מרכז החיים" בגדרו של סעיף 11 לפקודה חייבת רשות המיסים – וחייבים גם אנחנו – להביא בחשבון את תכלית ההטבה שהסעיף מעניק לנישום כשיקול מרכזי עד-כדי-מכריע. גישה זו בעניינה של תושבות אומצה על ידי השופט ח' מלצר בבג"ץ 2123/08 פלוני נ' פלונית, פ"ד (4) 678, 709-708 (2008) – פסק הדין אשר נסוב על פרשנות ההיגד "מרכז חייו" אשר מופיע בסעיף 4א לחוק שיפוט בתי דין רבניים (נישואין וגירושין), התשי"ג-1953.



ואלה הם הדברים שאמר השופט מלצר באותה פרשה:

"הדיבור "מרכז חיים" כחלופה ל"מקום מושב" מופיע בחוקים אחדים בישראל בהקשרים חקיקתיים שונים. ביסוד המושג עומד מכלול הזיקות ומידת העוצמה של הקשרים (הסובייקטיביים והאובייקטיביים) אותם רוכש האדם ביחס למדינת ישראל ואשר מהם ניתן ללמוד כי מרכז חייו של האדם הוא בארץ. כאן המקום להעיר כי במקרים אחרים המחוקק ראה לפרט רשימת זיקות בלתי ממצה בהקשר של הביטוי "מרכז חיים". כך הוא עשה, למשל, בהגדירו תושבות לצרכים מיסויים לפי פקודת מס הכנסה (בתיקון מס' 132 לפקודה מס הכנסה, משנת 2002), שם נוסף סעיף קטן במסגרת סעיף 1 לפקודה [...]

בהוראות דין אחרות – כמו בהוראת החוק שלפנינו [וכן בהוראת החוק בעניינינו-שלנו – א.ש.] – לא נמצאת הגדרה של הביטוי "מרכז חיים" [...] במקרים כגון אלו - בהם המחוקק סתם ולא פירש את הוראת המונח "מרכז חיים" יש לפרשו על-פי התכלית החקיקתית המונחת ביסוד ההסדר הנורמטיבי הספציפי. הזיקות הרלוונטיות להגדרת מרכז החיים ועוצמתם של הקשרים השונים ישתנו מהקשר חקיקתי אחד למשנהו. כך לשם המחשה, בענייני התושבות המיסיית ייתכן שיינתן משקל מרכזי לקשרים העסקיים – על פני מקום מגורי משפחתו" (ההדגשה הוספה – א.ש.).

21. דעתי, כאמור, כדעתו של השופט מלצר ואני מאמץ כאן את גישתו הפרשנית ביחס לתושבות. כמקובל במקומותינו, לפי גישה זו יש ללכת כל אימת שלשון החוק אינה ברורה ואינה מספקת פתרון לסוגיה אשר ניצבת בפני בתי המשפט – זאת, בפרט בענייני מס (ראו: ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, פסקאות 29-36 לפסק דיני, ואסמכתאות שם; וכן פסקאות 5-6 לפסק דינו של המשנה לנשיאה ח' מלצר; ופסקאות 1-2 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות) (4.7.2019).
22. אפנה אפוא לתכליותיה החברתיות של הטבת יישוב מוטב אשר מוענקת לנישומים בגדרו של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה.
23. בידוע הוא, כי תכליות אלה כוללות מתן סיוע ליישובי הפריפריה, ובפרט ליישובי קו העימות הצבאי עם אויבינו, מתן תמיכה כלכלית לתושביהם של יישובים אלה, וכן משיכת אוכלוסייה אל היישובים האמורים (ראו: עניין בלטינסקי, פסקה 18).

כפי שסיכמה זאת השופטת א' וינשטיין באחד מערעורי המס שנדון לפניה:

"התכלית העומדת בבסיס החקיקה של סעיף 11 לפקודה היא עידוד האוכלוסייה להתיישב ולקבוע מרכז חיים בישובים המזכים בהטבת המס, וזאת על מנת, בין היתר, לעבות את האוכלוסייה באותם יישובים לצורך מימוש

אינטרסים ביטחוניים ולאומיים וכן לקדם את פיתוחם הכלכלי והחברתי של יישובים אלו." (ראו: ע"מ (מחוזי חיפה) 21313-05-15 יעקב נ' פקיד השומה עכו, פסקה 28 (25.11.2016)).

24. נמצא אפוא כי בקביעת "מרכז החיים" של נישום לעניינו של סעיף 11 לפקודה מן הראוי לתת משקל משמעותי להתנהלותו של הנישום ביישוב המוטב אשר מסייעת במימוש אינטרסים ביטחוניים ולאומיים של המדינה או מקדמת את פיתוחו הכלכלי והחברתי של היישוב. במילים אחרות: בין הזיקות האובייקטיביות אשר מכוננות את זכאות הנישום להטבת יישוב מוטב, חייב פקיד השומה להתייחס לתרומת הנישום לפיתוח היישוב, להפיכתו למקום תושבות אטרקטיבי ולצמיחתו הכלכלית-חברתית. יתרה מכך: פקיד השומה נדרש לתת לנתון זה של התרומה ליישוב משקל סגולי בהשוואה לשאר הנתונים והזיקות הרלבנטיות. ככל שתרומה כאמור קשורה לפעילות הנישום שבגינה הוא מחוייב במס הכנסה בשנות המס לגביהן הוא טוען לזכאות, נתון זה אמור לקבל משקל רב עוד יותר. ככל שתרומה זו עולה, זיקתו של הנישום ליישוב הולכת ומתהדקת עד כדי הפיכת היישוב למרכז חייו. לזיקה זו אקרא בהמשך דבריי זיקת התרומה או זיקת התרומה ליישוב. ברי הוא, כי העצמתה של זיקת התרומה מקדמת את כל תכליותיה של הטבת יישוב מוטב: מתן סיוע ליישובי הפריפריה; תמיכה כלכלית בתושביהם של יישובי הפריפריה; ומשיכת אוכלוסייה אל יישובים אלו. מכאן משקלה הסגולי – אם כי לא מכריע – של זיקת התרומה ליישוב בקביעת מרכז חייו של הנישום לצרכיו של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה.

25. להבהרת הדברים אציג את הדוגמא הבאה: שני נישומים מתגוררים בעיר קריית שמונה – יישוב מוטב לפי סעיף 11 לפקודה – ומקיימים זיקות אובייקטיביות זהות לעיר זו. ההבדל היחיד בין שני הנישומים הללו הוא שאחד מהם עובד במוסד ציבורי אשר תורם תרומה משמעותית לעיר קריית שמונה, בעוד שהנישום האחר עובד מביתו אצל מעסיק שמקום מושבו בתל אביב. בנסיבות אלו, ובכפוף לשאר הזיקות לקריית שמונה, ייתכן שנגיע למסקנה כי הנישום המועסק במוסד אשר תורם לקריית שמונה יוכר כתושב העיר לעניינו של סעיף 11 לפקודה, בעוד שהנישום האחר לא יקבל הכרה זו ולא יימצא זכאי להטבת יישוב מוטב.

26. בעניין זה דעתי נבדלת מדעתו של בית משפט קמא. לשיטתו של בית משפט קמא, תכליתו של סעיף 11 לפקודה הינה לעודד "הגירה אמיתית"; הווה אומר: לעודד השתקעות ארוכת טווח ביישובים המוטבים. לשיטתי שלי, כוונת הנישום להשתקע ביישוב מוטב לאורך זמן מהווה, ללא ספק, חלק ממכלול הזיקות לאותו יישוב, אולם היא אינה בגדר שיקול מכריע. לטעמי, מגורים זמניים לתקופה ממושכת – אשר נמדדת אף בחודשים, להבדיל משנים – גם הם יכולים לבסס את זכאות הנישום להטבה לפי סעיף

11 לפקודה כאשר פועלו של אותו נישום, שבגיניו הוא חייב לשלם מס הכנסה, מעלה תרומה משמעותית ליישוב. לזיקת התרומה יש משקל סגולי ומקום של כבוד בגדרו של סעיף 11 לפקודה.

מרכז חייו של ספורטאי מקצועני

27. בגדרי הערעורים שלפנינו, מוטל עלינו למקם את הזיקות כאמור בעולמו של ספורט מקצועני. במסגרת זו, עלינו לבחון את התקיימות הזיקות הללו ולקבוע את משקלה היחסי של כל זיקה וזיקה על רקע פועלם של שחקני ספורט מקצועניים ושל קבוצותיהם כמנגנון עסקי ייחודי.

28. בטרם אעשה כן, אסיר מסדר יומנו את טענת המדינה אשר מסרבת לראות בספורט קבוצתי תחרותי, ובכדורגל מקצועני בפרט, מנגנון עסקי ייחודי. לפי טענה זו, דינו של כדורגל מקצועני לעניין דיני המס כדין כל עסק רגיל. לשיטת המדינה, כך נפסק פה-אחד בע"א 7883/12 קשר ספורט בע"מ נ' האוצר – אגף המכס ומע"מ ת"א 3 (9.9.2015) (להלן: עניין קשר ספורט). בהקשר זה, נסמכת המדינה על דבריו של השופט נ' הנדל אשר הסבירו מדוע עלינו לראות בתשלום שמשולם על ידי קבוצת כדורגל ישראלית בעד "כרטיס שחקן" שעובר אליה מקבוצה אחרת, הנמצאת בחו"ל – תוך התרת חוזה ההעסקה שבין אותה קבוצה לשחקן המגיע ארצה – ייבוא "טובין" שבגיניו חייבת הקבוצה הישראלית לשלם מס ערך מוסף לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ).

בפרט, מפנה אותנו המדינה לדברים הבאים:

"[...] הרשת הרחבה של חוק מע"מ חלה על עסקים, יחידים, פעילויות וגופים שונים – קטנים כגדולים – בחברה. על רקע זה, אף אם כפות המאזניים הפרשניות היו מעוינות, ואין זה המצב, קשה להלום מבחינת מדיניות מדוע העברת שחקן ספורט מקצועי מחוץ לארץ לארץ תהיה בגדר בן חריג. בהקשר זה נאמר, כי Sport is a game, Spectator sport is entertainment, Professional sport is business, and usually – big business. עסקינן בעסק ואף עסק מורכב וכלכלי, שמעורבים בניהולו כספים רבים בארץ ומחוצה לה. אמנם, המערערות מסווגות כמלכ"ר, ועולה כי זו נחלתן של קבוצות רבות, אך אין במעמד זה כשלעצמו לפטור אותן מחיוב במע"מ כאשר מדובר בייבוא טובין. ושוב נדגיש – במובנים רבים הספורט המקצועי הוא עסק לכל דבר." (ראו עניין קשר ספורט, פסקה 22 לפסק דינו של השופט הנדל).

29. דברים אלה של השופט הנדל הינם בלי ספק נכונים, ולטעמי אין בהם שום רבותא. זאת, מאחר שסעיף 1 לחוק מע"מ מגדיר "טובין" ככוללים "זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים"; ו"כרטיס שחקן", שאותו ניתן להעביר, תמורת כסף, מקבוצת כדורגל מקצוענית אחת לקבוצה אחרת, אינו אלא אחד של זכויות כהגדרתן בתקנונים של התאחדות הכדורגל הישראלית, של התאחדות הכדורגל האירופית (UEFA) ושל התאחדות הכדורגל העולמית (FIFA) – תקנונים שדינם כדין חוזה. בהקשרם של כל אלו, ציין השופט הנדל, בניגוד למה שצוטט לפנינו על ידי המדינה, כי כדורגל מקצועני אינו דומה לעסק רגיל כדוגמת חנות מכולת, חברת הובלה או משרד עורכי דין.

השופט הנדל סבר – כפי שסבור גם אנוכי – כי לעסק ששמו ספורט מקצועני ישנם מאפיינים ייחודיים משל עצמו, שעל פקידי המס ושופטי המסים לקחת בחשבון כבואם להחיל את דיני המס על קבוצות ועל שחקנים.

במבוא לפסק דינו, בהציגו את השאלה "האם 'כרטיס שחקן' הוא בגדר 'טובין' לעניין חוק מע"מ?", אמר השופט הנדל את הדברים הבאים:

"אפתח ואומר, כי הסוגיות מושא הערעורים אינן שגרתיות. הן טרם הובאו לבחינה בפני בית משפט זה, וממילא לא הוכרעו על ידו. המטרייה המשפטית המעורבת אינה תחומה לדיני מיסים בלבד. היא מתפרשת על פני ההוראות הנורמטיביות החלות בעולם הכדורגל, להן כפופות המעוררות. היא מעוררת שאלות מתחום דיני העבודה ועשויה אף להשיק, על פני הדברים, לשאלות בעלות גוון חוקתי." (ראו עניין קשר ספורט, שם; ההדגשה הוספה – א.ש.).

כמו כן הוסיף השופט הנדל והדגיש כי "אין תימה שכאשר דיני הספורט הם המגרש הרלוונטי, ישנם מאפיינים יוצאי דופן שיש לתת עליהם את הדעת", שכן "דיני הספורט הם ענף מיוחד במשפט." (ראו שם, פסקאות 12-13).

30. בדברים אלה של השופט הנדל נוכל להיאחז לא רק כבסיס להכרעתו בסוגיית המס אשר נדונה על ידו, אלא גם כבסיס להחלתו של מבחן הזיקות על שחקני קבוצת ספורט מקצוענית, ובענייננו-שלנו, שחקני עירוני קריית שמונה. בבואנו להחיל את מבחן הזיקות כאמור, עלינו לזכור כי "דיני הספורט הם ענף מיוחד במשפט" וכי עסקינן ב"מטרייה משפטית מעורבת" אשר "אינה תחומה לדיני מיסים בלבד" ואשר "מתפרשת על פני ההוראות הנורמטיביות החלות בעולם הכדורגל" (ראו עניין קשר ספורט, מבוא ופסקה 13 לפסק דינו של השופט הנדל).

31. חייו של שחקן כדורגל מקצועני מורכבים משלושת אלו: כדורגל, כדורגל, ועוד כדורגל. קריירה של שחקן כדורגל מקצועני מתנהלת במציאות של תחרות עזה, שמקורה בפופולריות העצומה של משחק הכדורגל והתמריצים הכספיים הגבוהים להם זוכים מצטייניו. בקבוצות של בוגרים שמשחקות בליגות בכירות בארץ ובעולם, קריירה זו נמשכת, ברגיל, כ-10 עד 15 שנים, כאשר היא דורשת מהשחקן לשכלל את יכולותיו ולשמור עליהן באמצעות משטר נוקשה של אימונים, וכך לשמור בקפידה על כושר גופני, על חוסן נפשי ועל תזונה נכונה. היותו של כדורגל משחק קבוצתי דורש מכל שחקן ושחקן להשתלב בקבוצתו במסגרת התפקיד שמוטל עליו – השתלבות שצריכה לבוא לידי ביטוי ולהוכיח את עצמה באימונים ובמשחקים, וכך בהשתתפות באירועים חברתיים וקהילתיים שונים שמקיימת הקבוצה.

32. דרישות אלה, לצד דרישותיה הייחודיות של כל קבוצה וקבוצה, מחייבות את השחקן לשהות במחיצת חבריו לקבוצה לא רק במהלך משחקיה אלא גם במסגרת אימונים – אלו שמתקיימים במתקניה הביתיים של הקבוצה ואלו שנערכים במחנות אימונים – וזאת, בזמני האימונים ובתקופת המשחקים כאחד. במילים אחרות: חייו של שחקן הכדורגל המקצועני הולכים אחר קבוצתו, ומרכז חייו היא קבוצתו. במקום בו נמצאת הקבוצה דרך קבע שם נמצא שחקן הכדורגל, ושם גם נמצא מרכז חייו במשך כל שנות פעילותו כשחקן מקצועני.

33. זאת ניתן ללמוד מעמדתם של דיני המס המקבילים של ארצות-הברית אשר קובעים, באופן עקבי וחד-משמעי, כי מרכז חייו של ספורטאי מקצועני בכל ספורט קבוצתי נמצא במקום שבו נמצאים משרדיה ומתקניה של קבוצתו.

כפי שמסביר זאת בית המשפט הפדראלי לענייני מסים:

"[T]he "tax home" of an individual engaged in professional sports has been defined as his principal place of business or employment which generally is held to be the home office of the team by which he is employed."

ראו: Horton v. Commissioner for Internal Revenue, 86 T.C. 589, 594 (1986) (בעניין שחקן הוקי קרח); כמו כן ראו: Gardin v. Commissioner, 64 T.C. 1079, 1083 (1975) (בעניין שחקן כדורגל אמריקני); Dews v. Commissioner for Internal Revenue, T.C. Memo. 1987-353 (1987) (בעניינו של מאמן קבוצת כדור בסיס).

34. דעתי היא כי במקרה בו שחקן הכדורגל המקצועני מתגורר בפועל בעיר בה שוכנת קבוצתו במשך תקופת המשחקים והאימונים, רובה ככולה, קמה חזקה לפיה עיר זו היא "מרכז חייו" של השחקן. על-מנת לסתור חזקה זו, על פקיד השומה להצביע על זיקות משמעותיות ביותר של השחקן למקום אחר.

מן הכלל אל הפרט

35. שאלת "מרכז החיים" עלתה בשלושת הערעורים שלפנינו. אפתח תחילה בהתייחסות לשאלה זו בגדרי ערעורה של עירוני קריית שמונה. לאחר מכן, אבחן את עניינם הפרטני של עאבד ושל חסארמה.

"מרכז החיים" של עובדי קבוצת עירוני קריית שמונה

36. עירוני קריית שמונה העניקה לעובדיה, ובהם שחקניה, הנחת מס בהתאם לסעיף 11 לפקודה במסגרת תשלום שכרם. רשות המיסים שללה הטבה זו בטענה שלא הוכחה זכאות. במחלוקת בין הצדדים בעניין זה צידד בית משפט קמא בעמדת רשות המיסים. דעתי בעניין זה שונה בתכלית. לטעמי, בנסיבות הייחודיות של קבוצת עירוני קריית שמונה, די בהוכחת מגורי שחקניה בקריית שמונה בתקופות האימונים והמשחקים על-מנת לקבוע כי מרכז חייהם שם. נוכח האמור, אציע לחבריי לקבל את ערעורה של הקבוצה בעניין זה, בכל הנוגע לשחקניה – וזאת בכפוף להמצאתם של טפסי 101 לרשות המיסים.

אפרט את עמדתי.

37. כמוסבר לעיל, בידינו שני עקרונות לקביעת "מרכז חייו" של נישום לעניין ההטבה לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה: (1) ככל שמגוריו של הנישום ביישוב המוטב תורמת יותר ליישוב – ובפרט, כאשר עיסוקו ביישוב המוטב, שבגיננו הוא מתחייב במס הכנסה, תורם ליישוב, זיקתו של הנישום ליישוב הולכת ומתעצמת; וכן (2) ככלל, ניטה לראות ביישוב בו משחקת קבוצת ספורט מקצוענית "מרכז חייו" של הספורטאי המקצועני אשר משחק בשורותיה – וזאת בהיעדר שיקולים כבדי משקל אחרים ששוללים מסקנה כאמור. בענייננו, ובכל הנוגע לשחקניה של קבוצת עירוני קריית שמונה, שני העקרונות האלה מצביעים על קריית שמונה כמרכז חייהם – כל אימת שהם מתגוררים בעיר זו בתקופות האימונים והמשחקים.

38. קבוצת הכדורגל עירוני קריית שמונה נמצאת בבעלותה של חברת איתורן, אשר מצויה בבעלותו של מר יחזקאל (איזי) שרצקי (להלן: שרצקי). מהעדויות שנשמעו בבית משפט קמא עולה בבירור כי שרצקי מנהל ומממן את הקבוצה לא רק למען הישגיה

הספורטיביים בישראל ובחו"ל, אלא גם כנכס קהילתי של העיר קריית שמונה ותושביה. לפי תפישתו של שרצקי, מועדון הכדורגל עירוני קריית שמונה צריך להתנהל באופן שמאחד סביבו את תושבי העיר – גברים, נשים, ילדים ומשפחות – כאשר הוא מהווה עבורם סמל ומקור גאווה והופך אותם לאוהדי הקבוצה. במילים אחרות: לפי חזונו של שרצקי, עירוני קריית שמונה היא קבוצת כדורגל שהצלחתה הספורטיבית היא רק אחת ממטרותיה. מטרתה הנוספת של הקבוצה היא השבחת העיר קריית שמונה.

39. כדי לקדם את שתי המטרות הללו יחדיו, דרש שרצקי מכל שחקן ושחקן בקבוצה להתגורר בקריית שמונה בתקופות האימונים והמשחקים. לפי חומר הראיות שהוצגו לפני בית משפט קמא, שחקני הקבוצה מילאו אחר הוראה זו. חלק מהשחקנים התגוררו בעיר כשהם נושאים בעלות המגורים מכספם. שחקנים אחרים התגוררו בדירות או בצימרים שנשכרו עבורם על ידי הקבוצה, אשר גם נשאה בתשלומי הארנונה וכן בתשלומים בעד שירותים כדוגמת חשמל ומים.

40. יתרה מכך: האופן בו התנהלה הקבוצה ביחסה אל העיר קריית שמונה, בניצוחו של שרצקי, מצביע בבירור על תרומתה ועל תרומת שחקניה הפעילים – שכאמור התגוררו בעיר בזמני האימונים והמשחקים – לעיר ולקהילה. תרומה זו מקיימת את זיקת התרומה ליישוב, החשובה בין הזיקות אשר קובעות את מרכז חייהם של שחקני הקבוצה בעיר קריית שמונה. זאת ועוד: תרומת השחקנים ליישוב קשורה בקשר הדוק לעיסוקם שבגינן הם חייבים במס הכנסה.

41. ממצאים אלה מתווספים להיותה של קבוצת עירוני קריית שמונה קבוצת כדורגל מקצוענית. כפי שכבר צויין על ידי: ככלל, מרכז חייהם של שחקני קבוצת כדורגל מקצוענית, אשר מתגוררים ביישוב בו שוכנת הקבוצה בתקופות האימונים והמשחקים, נמצא באותו יישוב, ולא במקום אחר. מכאן החזקה לפיה העיר קריית שמונה הייתה מרכז חייהם של שחקני הקבוצה הפעילים אשר התגוררו בה בתקופות האימונים והמשחקים. חזקה זו לא נסתרה. ההיפך הוא הנכון: האופן שבו נוהלה הקבוצה על ידי שרצקי, אשר תואר לעיל, מעצים חזקה זו עד כדי הפיכתה לחזקה חלוטה.

42. בית משפט קמא לא ראה את הדברים כך. לשיטתו, הקבוצה לא סיפקה הוכחה אינדיבידואלית של "מרכז חיים" ביחס לכל שחקן ושחקן – דבר שעומד בעוכריה. דעתי, כאמור, שונה. סבורני כי ההוכחות אשר סופקו על ידי עירוני קריית שמונה הניחו תשתית עובדתית ממנה עולה בבירור כי שחקניה הפעילים של הקבוצה קבעו את מרכז חייהם בעיר. אכן, הקבוצה לא סיפקה לרשות המסים את כל כרטיסי העובד הנדרשים, טופסי 101 – התנהלות לא תקינה, שיש לזקפה לחובת הקבוצה ושחקניה. ואולם, כְּשֶׁל זה הוא כְּשֶׁל טכני-פורמאלי אשר ראוי שיבוא לידי ביטוי בפסיקת הוצאות, ותו לא. כפי שלימדנו הנשיא לנדוי (ראו: עניין מלכוב, בעמ' 686), כל אימת שניתן לתקן כשל זה על-מנת

להגיע לתוצאה אשר משקפת מס אמת – יש לעשות כן. במסגרת זו, מן הראוי לתת לקבוצה הזדמנות נוספת ואחרונה להציג בפני רשות המסים את טופסי 101 הרלבנטיים. 43 מטעמים אלה, אציע לחבריי לקבל את ערעור הקבוצה בעניין מרכז החיים של שחקניה שהיו פעילים בשנות המס שבמחלוקת – זאת, בכפוף להצגת טופסי 101 הדרושים בפני רשות המסים. שחקנים כאמור זכאים לקבל הטבת יישוב מוטב בגין אותן שנות המס.

אחמד עאבד

44. הדברים שאמרתי ביחס למרכז חייהם של שחקני עירוני קריית שמונה חלים גם על עאבד בשנות המס 2011-2013. בשנים אלה, נמנה עאבד עם שחקני הקבוצה והתגורר באחת הדירות בקריית שמונה אשר נשכרה עבורו ועבור כמה מחבריו לקבוצה על ידי הקבוצה.

45. בשנים אלו, עאבד היה רווק. הוא עבר לדירה בקריית שמונה מבית הוריו שבנצרת. בית משפט קמא ראה בבית הוריו של עאבד את זיקתו לעיר נצרת, ועם קביעה זו אינני מסכים. איני בא לפקפק בקשריו של עאבד עם משפחתו שבנצרת – ייתכן שהוא נהג לבקר אצלה תכופות, כל אימת שלוח הזמנים של הקבוצה אפשר לו לעשות כן – אולם קשרים אלו אינם יוצרים זיקה של "מרכז חיים" בינו לבין העיר נצרת אחרי יציאתו לעולם הגדול כשחקן כדורגל מקצועני אשר שוהה במחיצת חבריו לקבוצה – בהתאם לדרישתו של בעלי הקבוצה – בקריית שמונה.

46. בית משפט קמא קשר את עאבד לעיר נצרת גם בשל היותו רשום בקופת חולים בנצרת ובשל היותו בעל חשבון בסניף של בנק אשר נמצא באותה עיר. לקביעה זו איני יכול להיות שותף. כרטיס קופת החולים שהיה בידי עאבד באותה תקופה אפשר לו מן הסתם לקבל שירותים רפואיים בכל אחד מסניפי הקופה, לרבות אלו שנמצאים בקריית שמונה. אדם שעובר מיישוב אחד למשנהו לא נדרש לעשות דבר כדי להמשיך ולקבל שירותים רפואיים מקופת החולים שלו. הוא הדין לגבי סניפי בנק שפריסתם היא פריסה ארצית. כרטיס הכספומט המגנטי וכרטיסי האשראי, שהיו בידי עאבד באותה תקופה, מן הסתם אפשרו לו לקבל שירותים בנקאיים בקריית שמונה ובמקומות אחרים, ולא רק בנצרת.

47. אשר על כן, עמדתה של רשות המסים בעניינו של עאבד אינה יכולה לעמוד. עמדה זו אינה עולה בקנה אחד עם מאפייניו של כדורגל מקצועני כעסק ייחודי. בכפוף למקרים חריגים, שלא בהם קא עסקינן, התנהלותו התקינה של עסק זה מחייבת כל שחקן ושחקן להתגורר בקרבת מתקני קבוצתו; וכפי שכבר ציינתי, דרישה זו חלה ביתר שאת על שחקני הקבוצה עירוני קריית שמונה, מאחר שהיא באה מפיו של בעלי הקבוצה שקבע את משכורתיהם.



48. זאת ועוד. הבה נניח ששחקן כדוגמת עאבד נולד וגדל בעיר קריית שמונה ושם מתגוררת משפחתו. כשבגר קיבל הצעה לשחק בקבוצה אחרת, מכבי בני ריינה (כפי שעשה אחמד עאבד האמיתי). כמו כן, נניח שמכבי בני ריינה שכרה דירה בקרבת מתקניה וכי עאבד התגורר באותה דירה בגפו בזמני האימונים והמשחקים של הקבוצה. האם במקרה היפותטי זה היתה רשות המסים מסכימה לכך שעאבד יקבל את ההטבה של יישוב מוטב – קריית שמונה – מכוחו של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה? ספק גדול בעיניי אם הסכמה כאמור היתה ניתנת. הנני מעריך שבמקרה זה רשות המסים היתה קובעת שמרכז חייו של עאבד נמצא בכפר ריינה או בסביבתו – אבל לא בקריית שמונה. הערכה זו מחזקת את מסקנתי לפיה עאבד העתיק את מרכז חייו לקריית שמונה בכל אותן השנים בהן הוא היה שחקן פעיל בקבוצת עירוני קריית שמונה.

49. הערכתי האמורה ביחס לעמדת רשות המיסים אינה בגדר השערה בעלמא. היא מבוססת על עובדות פסק הדין בעניין בלטינסקי. במקרה אשר נדון בפסק דין זה, מר בלטינסקי, יליד העיר נהריה, התגורר בבית הוריו בנהריה עד לכניסתו לשירות קבע כקצין מודיעין, אז עבר להתגורר בדירות שכורות במרכז הארץ. אחרי שעבר להתגורר בשכירות במרכז הארץ, המשיך מר בלטינסקי לדווח בטופס 101 כי מקום מגוריו הוא נהריה, ובהתאם לכך זכה להטבת מס בהתאם לסעיף 11 לפקודה. במהלך תקופה זו ביקר מר בלטינסקי מספר פעמים בחודש בנהריה, אולם עבד, בילה, ערך קניות והלך לחדר כושר במקומות שונים במרכז הארץ (ראו: עניין בלטינסקי, פסקאות 2-3 ו-16). כשהדבר נודע לרשות המיסים, היא דחתה את דיווחיו של מר בלטינסקי וטענה כי מרכז חייו אינו נמצא עוד בבית הוריו שבנהריה, כי אם במקום מגוריו. עמדה זו התקבלה על-ידי בית המשפט המחוזי אשר דן בערעורו של מר בלטינסקי ואושרה על-ידי בית משפט זה. עיון בעמדתה של רשות המיסים בעניין בלטינסקי, כאשר זו עומדת מול עמדת רשות המיסים בעניינו של עאבד, מעורר תהייה באשר לקו המנחה אשר הוביל את רשות המיסים לקביעת שתי שומות מס הפוכות בתכלית: שומה אחת, לפיה מרכז החיים הולך אחר הורי הנישום; ושומה אחרת, לפיה מרכז החיים הולך אחר מקום עבודתו של הנישום הרחק מבית הוריו.

50. הנני קובע אפוא כי מרכז חייו של עאבד בהיותו שחקנה של עירוני קריית שמונה בשנות המס 2011-2013 היה בקריית שמונה, ולא במקום אחר. כפועל יוצא מקביעה זו, ובכפוף להצגת טופסי 101, עאבד זכאי לקבל הטבת יישוב מוטב בגין שנות המס 2011-2013.

טלאח חסארמה

51. עניינו של חסארמה אינו שונה מזה של עאבד ושל שאר שחקני עירוני קריית שמונה אשר התגוררו בדירות בקריית שמונה בתקופות האימונים והמשחקים. מטעמים

אלה, סבורני כי עלינו לקבוע כי מרכז חייו של חסארמה בהיותו שחקנה של עירוני קריית שמונה בשנות המס 2011-2012 היה בקריית שמונה, ולא במקום אחר.

52. בית משפט קמא קיבל את עמדתה של רשות המסים לפיה מרכז חייו של חסארמה בשנות המס הרלבנטיות היה בכפר בענה, שם התגוררה משפחתו ושם שהה חסארמה כל אימת שלוח הזמנים העמוס של כדורגלן מקצועני אפשר לו לעשות כן. לטעמי, קביעה זו אינה יכולה לעמוד. כאמור, מחומר הראיות עולה כי שרצקי, בעליה של עירוני קריית שמונה, הבהיר לשחקני הקבוצה, באמצעות עוזרו, מנכ"ל הקבוצה, מר י' אדרי, כי נסיעתו של שחקן לאימון הקבוצה, אשר מתקיים בקריית שמונה, אינה מקובלת עליו אלא אם מדובר בנסיעה קצרה מאד. כפי שכבר צויין על ידי, שרצקי דרש כי שחקני הקבוצה – ובכללם חסארמה, למרות היותו נשוי ואב לילדים – יתגוררו בקריית שמונה בתקופות האימונים והמשחקים; ודרישה זו קוימה על ידי חסארמה, שלא הוציא את עצמו מן הכלל.

53. מטעמים אלו, גם אם הייתי נכון לקבל את עמדתה של רשות המסים לפיה חסארמה נסע, כל אימת שיכול היה, לכפר בענה על-מנת לשהות בחיק משפחתו, לא היה בכך כדי לשנות את המסקנה אליה הגעתי. כאמור, על-מנת לקבוע כי מרכז חייו של שחקן מקצועני נמצא בעיר בה שוכנת קבוצתו, די בכך שיוכח כי השחקן שהה כל תקופת האימונים והמשחקים בעיר בה שוכנת הקבוצה. העובדה שהשחקן ביקר ביישוב אחר כאשר לוח הזמנים אפשר לו זאת, ואפילו עשה זאת לעתים תכופות – כאשר הוא נמנע מנסיעות אשר פוגעות בשגרת האימונים והמשחקים של קבוצתו – אין בה כדי לסתור את החזקה האמורה. מקום מגורי משפחתו של אדם אכן מהווה זיקה אותה יש לשקול בעת קביעת מרכז חייו, אולם זיקה זו אינה מכרעת, והיא נבחנת אל מול זיקות אחרות למרכז חייו. בענייננו-שלנו, כאשר מול זיקת מגורי משפחתו של חסארמה עומדות זיקות משמעותיות ביותר שלו לקריית שמונה – שכאמור כוללות את זיקת התרומה לעיר זאת וזיקתו של חסארמה, ככדורגלן מקצועני, לעיר קבוצתו – זיקת מגורי המשפחה אינה יכולה להכריע את הכף לטובת כפר בענה.

54. למקובץ עד כה מתווספת סיבה נוספת להכרה בקריית שמונה כמרכז חייו של חסארמה בשנות המס הרלבנטיות. קבלת עמדתה של רשות המסים ביחס לשחקנים כדוגמת חסארמה תיצור הפליה פסולה של שחקן כדורגל נשוי ואב לילדים אשר משתייך לחברה הערבית. שחקן כזה לא יוכל, ברגיל, לתלוש את בת זוגו ואת ילדיהם, המתגוררים ביישוב ערבי בסביבת משפחתם, ממערך החיים המסורתי; וייתכן שלא ירצה להעביר את ילדיו לאחד מבתי הספר בקריית שמונה, על כל המשמעויות התרבותיות והחברתיות הכרוכות בכך. לא זו אף זו: הדרך שבה שחקן כדורגל בוחר לשלב את הקריירה המקצועית שלו עם חיי משפחה, עם הורות ועם זוגיות, אינה מענייננו של פקיד השומה. בהחלט ייתכן ששחקן כדורגל מהמגזר הערבי – ומכל מגזר אחר – יעתיק בגפו את מרכז חייו לקריית

שמונה בתקופות האימונים והמשחקים של קבוצת עירוני קריית שמונה, למרות היותו נשוי ובעל משפחה. שחקן כאמור, הוא זה אשר מחליט כיצד לנהל את חייו האישיים והמשפחתיים בחלון הזמן שבו כישרון הכדורגל שלו נמצא בשיאו. הוא – ולא אנחנו, וגם לא פקיד השומה.

55. בנקודה זו, לא נותר לי אלא לקבוע כי מרכז חייו של חסארמה בהיותו שחקנה של עירוני קריית שמונה בשנות המס 2011-2012 היה בקריית שמונה, ולא במקום אחר. כפועל יוצא מקביעה זו, ובכפוף להצגת טופסי 101, חסארמה זכאי לקבל הטבת יישוב מוטב בגין שנות המס 2011-2012.

חיוב מס בגין הטבות לעובדים

56. כאמור, ערעורה של הקבוצה כולל גם ערעור על הטבות שונות שסיפקה הקבוצה לעובדיה, ואשר רשות המיסים קבעה כי יש לראות בהן כהטבות אשר חייבות במס הכנסה בהתאם לפקודה. אעמוד תחילה על העקרונות הכלליים לסיווגה של הטבה כהכנסת עבודה שחייבת במס, ולאחר מכן אבחן את ההטבות אליהן התייחסה הקבוצה בערעורה.

57. סעיף 2(2)(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי תחוב במס הכנסתו של אדם מכל אלה:

”השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו.”

58. נוסחו זה של הסעיף תוקן במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22), התשל"ה-1975 (להלן: תיקון 22). תכלית התיקון הייתה להרחיב את ההגדרה של "הכנסה מעבודה" כבסיס המס, כך שהגדרה זו תכיל בתוכה כל טובת הנאה שמעניק המעביד לעובדו כחלק מיחסי העבודה.

על כך עמד השופט א' רובינשטיין בע"א 3844/15 פקיד שומה פתח תקוה נ' שירותי בריאות כללית, פסקה כ"ז (15.12.2016); ואלה היו דבריו:

”נוסחו של סעיף 2(2) לפקודה כמות שהוא כיום, לאחר תיקון 22 לפקודה (חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 22))

(22, תשל"ה-1975), מקורו במסקנות ועדת בן שחר [...] שבפניה עמדה הבעיה של שחיקת בסיס המס, על ידי תשלומים שכונו בשמות שונים, כגון החזר הוצאות, מתוך מטרה לפטור אותם ממסים [...]. כחלק ממסקנות הוועדה הוחלט להרחיב את בסיס הגדרתה של ההכנסה מעבודה כך שתכלול כל טובת הנאה המגיעה מהמעסיק לעובד. [...] על פרשנותו של הסעיף להיעשות מתוך פרספקטיבה זו: "הרחבת בסיס המס היתה יסודו של שינוי החקיקה, והיא הרקע שעל פיו יש לבחון את הסעיף". [...] כך נכתב לגבי תכליתו של סעיף 2(2) בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים (2014):

"הכלל הוא אפוא, בניסוחו של המלומד רפאל "כי הכנסה הנובעת לנישום כתוצאה מקיומם של יחסי מעביד ועובד, אשר משתלמת לו משום קיומם של יחסים אלה ... היא הכנסת עבודה". [...] זוהי החזקה החולשת על תשלומי המעביד לעובד וזוהי נקודת המוצא." (ההדגשות הוספו – א.ש.).

59. השאלה האם הטבות שונות אשר מוענקות לעובד על ידי מעסיקו חייבות במס הכנסה עלתה לדיון כבר בעשור הראשון לקום המדינה. בע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 5, פ"ד י"ד 2088 (1960) (להלן: עניין דן), בית משפט זה דן בשאלה האם יש לראות במדים ובבגדי חורף, אשר סופקו לנהגי חברת האוטובוסים דן, הכנסה אשר חייבת במס. בפסק דינו עמד השופט א' ויתקון על המתח בין "הנאה שאינה אלא הכנסה מוסווית, לבין הנאה שכולה או עיקרה צורך התפקיד" (ראו: שם, עמ' 2091). בעניין זה אמר השופט ויתקון את הדברים הבאים, אשר לטעמי יש להם חשיבות רבה בהבנת ההתייחסות של דיני המס לטובות הנאה אשר מוענקות לעובד או צומחות לו מעבודתו אצל מעסיקו:

"הרבה משרות מעניקות לנושאייהן הנאות ויתרונות, שערכם אינו ניתן לקביעה, כגון כבוד, מקום ותנאי עבודה נעימים או דאגה לבריאות ולהתקדמות, ואין להעריך imponderabilia כאלה לצורך המס, על אף האפליה שבנתינתם כלפי אחרים שאינם זוכים להם" (ראו: שם, עמ' 2092).

60. הווה אומר: עצם העובדה שלעובד מוענקת הטבה אין בה, כשלעצמה, כדי לקבוע שהטבה זו חייבת במס הכנסה, שכן הנאה "שכולה או עיקרה צורך התפקיד" אינה חייבת במס הכנסה.

61. כמבחן לקביעה האם הטובין אשר ניתנים לעובד ימוסו ואם לאו, בחר השופט ויתקון לאמץ את המבחן האמריקני אשר היה נהוג בזמנו, ואשר אותו הוא ניסח באופן הבא:

"המבחן הוא, לפחות להלכה, אם המצרך או השירות (או הכסף במקומו) ניתן לעובד, כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. "נוחות המעביד" פירושה שטבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות. אך אפילו כלל זה אינו פוטר את העובד מהחויב לשלם מס כאשר ההנאה היא כזאת שהיא ניתנת בקלות להיאמד בכסף מבחינת העובד הנהנה ממנה" (ראו: שם, עמ' 2096).

62. הווה אומר: הטבה שניתנת לעובד שהינה חיונית לביצוע עבודתו לא תמוסה (להלן: מבחן החיוניות). בע"א 3501/05 פקיד שומה ירושלים 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה בע"מ, פסקה ו(2) (28.11.2007) (להלן: עניין בנק יהב), הציע השופט א' רובינשטיין להוסיף למבחן החיוניות מבחן נוסף שעניינו גודל ההטבה אשר מתקבלת על ידי העובד. כך, לשיטתו של השופט רובינשטיין, הטבה שלא תהא חייבת במס היא הטבה אשר עומדת בשני המבחנים הבאים, במצטבר: (1) ההטבה חייבת להיות חיונית למילוי תפקידו של העובד; וכן (2) מדובר בהטבה אשר לא מסבה לעובד טובת הנאה ניכרת, שבשל כך עולה כדי הכנסה מוסווית.

63. את המבחנים הללו ניתן לסכם במילה אחת אשר הוכנסה אל השיח הישראלי על ידי שלישיית הגשש החיוור: "ישראלוף". "ישראלוף" – כמשמעותו המקורית במערכון "השליח בבנק" (1974) – הוא סל של טובות הנאה אשר מוצעות לאדם, המתקבל לעבודה כשליח בבנק, לצד משכורתו, ואשר כוללות תקציב לרכישת ספרות מקצועית (למרות שהשליח אינו יודע לקרוא), החזר הוצאות טלפון (למרות שהשליח לא עתיד להשתמש בטלפון בעבודתו), וכן תשלום עבור החזקת מכונת (למרות שהשליח אמור לבצע שליחויות כשהוא רכוב על אופניים) – כל זה, כדי להקטין את בסיס המס ולהבטיח לאותו אדם, ברוך, את השכר שהלה ביקש: 2,000 ל"י נטו, ולא ברוטו. הטבת מעביד שאין לה תרומה פונקציונלית הכרחית לביצוע תפקידיו של העובד, מקבל ההטבה, היא "ישראלוף" – ועל כן מן הדין למסותה כשכר עבודה לכל דבר. מבחן ה"ישראלוף" הוא, למעשה, מבחן השכל הישר שבאמצעותו ניתן לזהות הכנסת עבודה מוסווית בלא מעט מקרים.

64. העמידו לנגד עיניכם שני עובדים שמבצעים משימות זהות עבור מעסיקיהם תמורת שכר חודשי זהה. הניחו שמעסיקו של אחד העובדים מממן עבורו ארוחות במסעדה ושהעובד האחר אינו מקבל הטבה כאמור. בנסיבות אלו, לא ניתן לחלוק על כך ששכר העבודה של העובד הראשון עולה על שכרו של העובד השני. הטענה כי ארוחות במסעדה, שהמעסיק מממן, מהוות חלק אינטגרלי מעבודת העובד היא "ישראלוף".

65. כפי שיפורט להלן, ענייננו-שלנו אינו דורש הכרעה חותכת במבחנים להכרה בהטבת מעסיק כהכנסה החייבת במס. אסתפק בלומר כי המבחנים שהציעו השופטים ויתקון ורובינשטיין מקובלים עלי, בעיקרם, אולם אבקש לנסחם באופן ממוקד יותר וקל

יותר ליישום. לפי עמדתי שלי, ככלל, כל הטבה אשר ניתנת לעובד צריכה להיות ממוסה, זולת אם מדובר בזוטי דברים (ראו: עניין דן, עמ' 2093). ואולם, הטבה אשר נגזרת מתנאי ביצוע העבודה שקבע המעביד – מבלי שהיא מסבה לעובד טובת הנאה ניכרת שאינה קשורה במישרין לעבודתו – לא תיחשב לחלק משכר העבודה והעובד לא יהא חייב לשלם בגינה מס הכנסה.

66. ניתן לתאר את ההטבות השונות אשר ניתנות לעובד כנמצאות על ספקטרום. בקצהו האחד של הספקטרום נמצאות הטבות שנועדו לשפר את חייו האישיים של העובד בתמורה לעבודתו, וזאת מבלי שלהטבה יהיה קשר ישיר לעבודה גופה. קבוצה זו כוללת, למשל, תלושי מתנה שניתנים לעובד בגין הצטיינות בעבודה. הטבות כאלה תמוסנה כהכנסת עבודה לכל דבר ועניין. בקצהו השני של הספקטרום נמצאות הטבות שתכליתן לאפשר לעובד לבצע את עבודתו או לשפר את תנאי עבודתו. קבוצה זו כוללת, באופן מובהק, הטבות שונות אשר ניתנות לעובד במקום עבודתו ואשר אינן משרתות את העובד בשום צורה שהיא מחוץ לעבודתו. למשל: מעסיק אשר מחליף את מסכי המחשב לעובדיו במסכים גדולים יותר, או מעסיק שמעביר את עובדיו למשרדים מרווחים ונוחים יותר מבלי ספק מיטיב עם עובדיו, אולם הטבות כאלה לא תמוסנה כחלק משכר העבודה. סביר להניח שעובדים יעדיפו לעבוד במקום עבודה שמעניק להם תנאים פיזיים נוחים יותר, וחלקם אף יהיו מוכנים לספוג ירידה מסוימת בשכר כדי לקבל הטבות כאלה, אך הדבר אינו הופך את ההטבות לשכר מאחר שהן נגזרות מתנאי ביצוע העבודה שקבע המעסיק. בין שני קצוות אלה של הספקטרום נמצאות הטבות אשר ניתנות לעובד לשם ביצוע עבודתו, אולם הטבות אלו משמעותיות לעובד ומיטיבות עמו גם מחוץ למסגרת עבודתו. קבוצה זו של הטבות כוללת, למשל, העמדת טלפון סלולרי או מחשב נייד לעובד, כאשר מכשירים אלה משמשים את העובד לא רק בעבודתו אלא גם בחייו האישיים שמחוץ לעבודה. כדי לאתר הטבות-מעביד אשר חייבות במס הכנסה שמשתייכות לקבוצה זו, נכון נעשה אם נשתמש במבחן-עזר אשר מציג את השאלה הבאה: האם ההטבה חוסכת לעובד הוצאה שהעובד היה מוציא ממילא? כפי שאראה להלן, במבחן-עזר זה נוכל להסתפק כדי להכריע בערעורים שלפנינו.

#### הוצאות הדיור והלינה

67. כל אדם זקוק לדיור וללינה ונושא בעלויותיהם בדרך כלשהי. אדם שקובע את מקום מגוריו בעיר פלונית נושא בהוצאות הדיור והלינה שלו באותה עיר, ואין לכך קשר פונקציונלי ישיר לעבודתו של האדם. זאת, גם אם אדם עובר להתגורר בסמוך למקום עבודתו. כאשר מעסיקו של אותו אדם משלם הוצאות אלו במקומו, או מעמיד לאותו אדם מקום מגורים, פשיטא הוא שמדובר בטובת הנאה אשר מהווה חלק משכר העבודה של האדם לעניינו של סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה ושיש למסותה ככל הכנסה. בהקשר זה

אציין כי סעיף 2(2) לפקודה, בנוסח שקדם לתיקון 22, התייחס בצורה מפורשת להוצאות בגין דיור ולינה וקבע כי הן חייבות במס ("השתכרות או רווח מעבודה, לרבות שווים הנאמד של אכסניה או אוכל או מגורים..."). ברי הוא, אפוא, כי סעיף 2(2) לפקודה בנוסחו דהיום – שכאמור נועד להיות רחב יותר מההגדרה שקדמה לתיקון 22 – כולל בהגדרת "השתכרות או רווח מעבודה" הוצאות בגין דיור ולינה של עובד בהן נושא המעסיק.

68. הוא הדין לגבי שחקן כדורגל מקצועני אשר העתיק את מרכז חייו מעיר פלונית או מכפר פלוני לקריית שמונה. העמדת דיור ולינה לאותו שחקן באזור קריית שמונה משרתת באופן ישיר ומובהק את האינטרס שלו לשחק בקבוצת עירוני קריית שמונה תמורת שכר. טובת הנאה כאמור בלי ספק משרתת גם את אינטרס המעביד: קבוצת עירוני קריית שמונה. אולם, מאחר שמימון הדיור והלינה על ידי הקבוצה מאפשר לשחקן לחסוך את עלויות הדיור והלינה במקום אחר, מימון זה ייזקף לשכרו של השחקן ויחוייב במס הכנסה.

69. זאת ועוד: כפי שכבר צויין על ידי, הוצאת המימון שהקבוצה הוציאה עבור דיור ולינה כאמור אפשרה לשחקנים שקיבלו ממנה טובת הנאה זו לקבוע את מרכז חייהם בקריית שמונה ועל ידי כך לגבש זכאות להטבת יישוב מוטב בגדרו של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה. מדובר בהטבת מס אישית משמעותית. מטעם זה בלבד, סבורני כי אין כל אפשרות לסווג את טובת הנאה שבה עסקינן כשולית וטפלה ביחס לתועלת שהפיקה ממנה הקבוצה.

70. בטרם אנעל פרק זה של הדיון בערעור הקבוצה, אציין, למען הסר ספק, כי איני דן בהוצאות הדיור והלינה שהקבוצה מוציאה על השחקנים הזרים שלה שלא התאזרחו. כמו כן, איני מתייחס, כמובן, להוצאות הלינה שהקבוצה מוציאה בנסיעותיה למשחקי חוץ ולמחנות אימונים: הוצאות אלה משרתות בעיקרן את אינטרס הקבוצה כמעסיק, שכן השחקנים ואנשי הסגל לא היו נושאים בעלויות הלינה אלמלא הנסיעה למשחקי החוץ ולמחנות אימונים, ועל כן אינן מהוות חלק משכר השחקנים.

71. אשר על כן, טוב נעשה אם נדחה את ערעור הקבוצה ביחס לפרטי השומה שעניינם הוצאות הדיור והלינה של השחקנים בקריית שמונה.

הוצאות הקבוצה על ארוחות שחקניה

72. כל אדם צריך לאכול ולשתות. לפיכך, עובד שצורך מזון שמסופק לו על ידי מעסיקו חוסך לעצמו את עלויות התזונה העצמית. מטעם זה, ארוחות שמעביד מספק לעובדיו הן בגדר טובת הנאה שנוקפת לשכרם ויש לשלם בגינה מס הכנסה. מסקנה פשוטה זו עולה מהאמור בסעיפים 2(2) ו-32(1) לפקודת מס הכנסה. כאמור, הוצאות

אלה נכללו בהוראותיו של סעיף 2(2) לפקודה, שעניינן הכנסה או רווח מעבודה, עוד בטרם חוקק תיקון 22.

73. הוא הדין לגבי אדם שמשחק כדורגל בקבוצה מקצוענית. ארוחות שקבוצתו מספקת לו הן בגדר הכנסה אשר חייבת במס הכנסה. העובדה שבמקרה דנן מדובר בארוחות שהיו מפוקחות על ידי דיאטנית של קבוצת עירוני קריית שמונה אינה מעלה ואינה מורידה. פשיטא הוא שמדובר בטובת הנאה שעיקרה טובת העובד: חיסכון העובד בעלויות התזונה העצמית – עלויות שהעובד היה נושא בהן אלמלא ההטבה שקיבל ממעסיקתו.

74. בנדון דידן, נוכל להיעזר בהלכות אשר נפסקו בגדיהם של דיני המס האמריקניים בעניין ההוצאות המותרות בניכוי מהכנסותיהם של ספורטאים מקצועניים. לפי דיני המס הפדראליים של ארצות הברית, הוצאה תהא מותרת בניכוי אם היא "רגילה והכרחית" ("ordinary" and "necessary") לניהול העסק – ענף הספורט בו הספורטאי נוטל חלק. ארוחה רגילה שכל אדם נוהג לאכול – ושהספורטאי היה אוכל ממילא במתכונת כזאת או אחרת – איננה בגדר תשומה לעסק שניתן לסווגה כרגילה והכרחית; אם כי ייתכן שתוספי מזון מיוחדים יוכרו כתשומה לעסקי הספורט (ראו: Alan Pogroszewski & Kari Smoker, *My Tax Accountant Says I Can Deduct My Hot Tub. He's the Expert – Should I Question Him?*, 25 MARQUETTE SPORTS L. REV. 435, 449-450 (2015) (להלן: פוגרוז'בסקי וסמוקר)). מטעם זה, הוצאה על ארוחה כאמור שהוצאה על ידי הספורטאי אינה מותרת בניכוי; ואם מעסיקו של אותו ספורטאי מימן את הארוחה, שוויה של הארוחה כאמור מהווה חלק ממשכורתו של הספורטאי והוא חייב לשלם בגינה מס הכנסה.

75. אוסיף ואציין כי הספקת "מזון מקצועי" כדוגמת משקאות אנרגיה וחטיפי אנרגיה לספורטאים מקצועניים יכולה להיחשב כהטבה אשר אינה חייבת במס, שכן צריכת מזון זו נעשית במישרין לשם ביצוע עבודתו של הספורטאי המקצועני; ולמצער, ההנאה שנוצרת אצל כל שחקן ושחקן מצריכת "מזון מקצועי" כאמור היא שולית, בהשוואה לתועלת שהקבוצה מפיקה ממנה. ברם, מאחר שקבוצת עירוני קריית שמונה לא הציגה בפני רשות המסים את התיעוד הדרוש ביחס להספקת משקאות וחטיפי אנרגיה לשחקניה (ראו: פסקה 96 לפסק הדין קמא בע"מ 12510-02-15) – הערתי זו צופה את פני העתיד בלבד, ואינה משפיעה על תוצאות הערעור הנוכחי.

76. בטרם אנעל פרק זה של הדיון בערעור הקבוצה, אציין, למען הסר ספק, כי האמור בו אינו מתייחס לשתייה ולכיבוד קל שהקבוצה מספקת לשחקנים במתקניה – שתייה וכיבוד כאמור הם בגדר זוטי דברים, ולא חלק משכרם של השחקנים. כמו כן איני נוקט שום עמדה ביחס לארוחות ותזונה השחקנים בנסיעותיהם למשחקי חוץ ולמחנות אימונים



– על ארוחות ותזונה כאמור יחולו כללי המיסוי הרגילים שעניינם הוצאות שהמעביד מוציא כדי לממן את נסיעותיהם של עובדיו למקומות מרוחקים במסגרת עבודתם.  
77. אשר על כן, טוב נעשה אם נדחה את ערעור הקבוצה ביחס לפרטי השומה שעניינם ארוחות השחקנים.

הוצאות הקבוצה על גיבוש שחקניה

78. ככלל, מן הדין להכיר בהוצאותיה של קבוצת ספורט אשר מוצאות כדי ליצור ולחזק את גיבושם החברתי של שחקניה כהוצאות שבעיקרן משרתות את טובת הקבוצה כמעביד (ראו: פוגרוז'בסקי וסמוקור, בעמ' 451-452). זאת, בתנאי שהוצאות כאמור אינן כוללות ארוחות שנזקפות לשכרם של השחקנים כמצווה בסעיפים 2(2) ו-32 לפקודת מס הכנסה. אכן, אירועי גיבוש נועדו לגרום לעובדים הנאה, אולם הם נערכים במסגרת העבודה ולצרכיה. מסיבה זו, לא ניתן לקבוע – ולמצער, לא ניתן לקבוע בסבירות גבוהה – כי אירועי גיבוש חוסכים לעובדים הוצאות שהעובדים היו מוציאים בלאו הכי. לדוגמא: בהקשר זה ישנו הבדל ניכר בין מופע של זמר או זמרת אשר מתקיים כאירוע סגור המיועד לעובדים בלבד, לבין הענקת מתנה לעובד בדמות כרטיסים למופע כלשהו לפי בחירתו. מטעם זה, איני בהכרח מסכים עם קביעתו של בית משפט קמא כי גיבוש השחקנים שעושים טיול טרקטורונים או מצטרפים כקהל במופע של הזמר שלמה ארצי, במימון קבוצתם, מהווים "טובת הנאה ממעביד" במובנו של סעיף 2(2)(א) לפקודה.

79. זאת ועוד. במקרים רבים עובדי החברה – ובענייננו, שחקני הקבוצה – אינם בהכרח נהנים מאירועי גיבוש, ומשתתפים בהם רק מתוך מחויבות למקום העבודה, ובמטרה לתרום ללכידות החברתית. טולו מקרה של שחקן כדורגל שאינו מפיק שום הנאה אישית מנסיעה על טרקטורון ואפילו סובל מבזבוז שעות הפנאי שלו על טיול טרקטורונים עם חבריו לקבוצה. ברגיל, שחקן כזה לא יוציא את עצמו מן הכלל וישתתף בטיול הטרקטורונים, שכן המחיר החברתי והמקצועי של אי-השתתפות יהא עבורו משמעותי, מטעמים מובנים. כמו כן, חשבו על מקרהו של שחקן כדורגל זר שאינו יודע עברית ושכלל זאת לא ידחה את ההזמנה של בעלי הקבוצה, בה הוא משחק, להצטרף לחבריו לקבוצה לערב שירה של שלמה ארצי. לא זו אף זו: במקרים רבים, נוכחות העובדים באירועי גיבוש היא בגדר חובה אשר מוטלת עליהם – במפורש או במשתמע – על ידי מעסיקם. מקרים אלה מוכיחים כי לא יהא זה נכון לזקוף את שוויה של פעילות הגיבוש של שחקני קבוצת כדורגל לשכרם של השחקנים.

80. דא עקא, עירוני קריית שמונה לא הציגה בפני רשות המסים תיעוד מתאים להוכחתה של פעילות הגיבוש הנטענת כפעילות בה נטלו חלק כל שחקני הקבוצה, או מרביתם (ראו: פסקאות 103 ו-106 לפסק הדין קמא בע"מ 12510-02-15). בנסיבות אלה,

לא נותר לנו אלא לדחות את ערעור הקבוצה ביחס לפרטי השומה שעניינם גיבוש השחקנים.

קנסות

81. לנוכח התוצאה אליה הגעתי בעניינה של הטבת יישוב מוטב, וכן בהתחשב בתרומתן של חברת איתורן ושל קבוצת הכדורגל עירוני קריית שמונה לעיר ולקהילת תושביה – טוב נעשה אם נורה כי הקנסות שרשות המיסים הטילה עליה יופחתו ב-70%.

סוף דבר

82. מהטעמים שמניתי, הנני מציע לחבריי לקבל את ערעורה של חברת איתורן בכל הקשור להכרה בזכאות שחקני הקבוצה עירוני קריית שמונה להטבת יישוב מוטב כמפורט לעיל, וכן לקבל את ערעוריהם של עאבד ושל חסארמה באותו עניין – והכל בכפוף להצגת טופסי 101 ביחס לשנות המס הרלבנטיות בפני רשות המסים, בתוך 60 יום מיום מתן פסק הדין. כמו כן מציע אני כי נורה על הפחתת הקנסות שרשות המסים הטילה על חברת איתורן לכדי 30% מסך כל הקנסות. את יתר חלקי הערעור שחברת איתורן הניחה לפתחנו הנני מציע לדחות.

83. באשר להוצאות: בשל התנהלותה של חברת איתורן אל מול רשות המסים והאופן הלא יעיל שבו היא התנהלה בהתדיינות בפני בית משפט קמא – הנני סבור כי נעשה נכון אם לא נבטל את ההוצאות שאותן היא חוייבה לשלם בגדרי פסק הדין קמא בע"מ 12510-02-15, וכי לא נזכה אותה בהוצאות בגין ההליך דכאן, למרות הצלחתה החלקית בערעור. לצד זאת, הנני מציע כי נבטל את חיובם של עאבד ושל חסארמה בהוצאות שהשית עליהם בית משפט קמא, וכי בשל אי-הגשת טופסי 101 תקינים בזמן אמת לא נפסוק לטובתם הוצאות, למרות קבלת ערעוריהם.

מענה לדבריו של חברי, השופט י' עמית

84. בטרם אשלים את דבריי, אומר בקצרה כי אחרי שקראתי את פסק דינו של חברי, השופט י' עמית, נשארתי איתן בדעתי. סבורני כי אין זה ייתכן שספורטאי כדוגמת עאבד ייחשב כמי שהמשיך לגור אצל הוריו בנצרת אחרי יציאתו לחיים עצמאיים והפיכתו לשחקן כדורגל מקצועני בעירוני קריית שמונה – כאשר בעלי הקבוצה מחייבו ללון בקריית שמונה בכל תקופות האימונים והמשחקים. מהטעמים שמניתי בפסק דיני, סבורני כי כך הוא גם לגבי חסארמה ושאר שחקני הקבוצה, שלמעשה רותקו לגבולות העיר במסגרת פעילותה.

85. באשר להשוואה להלכות המס האמריקניים שערכתי – הלכות אלה קבעו את אשר קבעו ביחס למרכז חייהם של ספורטאים מקצועניים על בסיסו של עיקרון משפטי לפיו מרכז זה נמצא במקום מושבה של הקבוצה אליה משתייך הספורטאי, קרי: במקום שבו נמצאים משרדיה ומתקניה של הקבוצה. עיקרון זה נקבע בשל הזיקה המהותית של הספורטאי לקבוצתו, ולא מחמת המרחקים העצומים אשר לעתים קרובות מפרידים בין כור מחצבתו של הספורטאי לבין מקום מושבה של קבוצתו. מדובר במהות ולא בגאוגרפיה. למשל: שחקן כדורגל מהעיר ארלינגטון, הנמצאת במדינת וירג'יניה, אשר מצטרף לסגל הקבוצה D.C. United, שמקום מושבה הוא וושינגטון, בירת ארצות-הברית – עיר אשר נמצאת במרחק נסיעה של כ-10 ק"מ וכ-20 דקות מארלינגטון – קובע את מרכז חייו לצרכי מס הכנסה בעיר וושינגטון כל אימת שהוא משתייך לקבוצה ומתפרנס מפועלו במסגרתה.

86. עניין נוסף שעולה מעיון בדבריו של חברי, השופט עמית, הוא מימון הוצאות לינתם של שחקני עירוני קריית שמונה על ידי הקבוצה. אם חברי צודק בקביעתו ששחקני הקבוצה כדוגמת חסארמה ועאבד לא קבעו את מרכז חייהם בקריית שמונה בתקופת פועלם כשחקני הקבוצה, לא יהא, לדעתי, מנוס מן המסקנה כי לינתם בקריית שמונה בהתאם להוראותיו של שרצקי כלל לא נועדה להטיב עמם, אלא באה לשרת את טובת מעסיקתם, קבוצת הכדורגל עירוני קריית שמונה. בנסיבות אלו, לא יהא מקום לזקוף את מימון הלינה לשכרם של השחקנים ואין לחייבם בגינו בתשלום מס הכנסה. כך, במקרה של חסארמה, קביעתו של פקיד השומה כי מרכז חייו נמצא בכפר בענה אינה יכולה לדור ככפיפה אחת עם הקביעה שלינתו בדירה בקריית שמונה, אשר מומנה על-ידי הקבוצה, ושכאמור נכפתה עליו במסגרת עבודתו על-ידי מנהלי הקבוצה, היא בגדר "טובת הנאה". פשיטא הוא, שאדם רוצה ללון דרך קבע במקום בו הוא עצמו קבע את מרכז חייו, ולא במקום שלינתו בו נועדה אך ורק לצרכי עבודתו אצל מעסיקו. דבר זה נכון במיוחד במקרהו של חסארמה: אילולי ההוראה שחסארמה קיבל ממעסיקו, ברי הוא כי היה באפשרותו להמשיך וללון בכפר בענה בחיק משפחתו. כך הוא גם לגבי עאבד, בהנחה שהיה ברצונו להמשיך ולהתגורר אצל הוריו בנצרת. אשר על כן, אם דעתו של חברי בעניין מרכז חייהם של השחקנים תתקבל, יהא מקום לתקן את שומות הכנסותיהם בהתאם.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

1. חברי, השופט א' שטיין, הגיע למסקנה כי יש לקבל את שלושת הערעורים של הקבוצה ושל השחקנים חסארמה ועאבד (ע"א 7719/21 וע"א 7730/21 בהתאמה), ולהכיר בהם כמי שקבעו את מרכז חייהם בקרית שמונה. דעתי בעניין זה שונה ואני סבור כי יש לדחות את שלושת הערעורים. אנמק להלן את עמדתי.

2. אני מסכים עם חברי כי הביטוי "מרכז חיים" עשוי לקבל פרשנות שונה בחיקוקים שונים, ואף באותו חיקוק, וכבר שנינו ולמדנו כי "דיבור שבחיקוק הוא יצור החי בסביבתו. הוא מקבל צביונו מהקשר הדברים" (בג"ץ 58/68 שליט נ' שר הפנים, פ"ד כ"ג (2) 477, 513 (1970); בג"ץ 4562/92 זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793, 802 (1996)). מכאן, שהמונח "תושב" עשוי לקבל פירושים ומשמעויות שונות בחיקוקים שונים (ראו, לדוגמה, ע"א 657/76 הרשות המוסמכת לצורך חוק נכי רדיפות הנאצים, תשי"ז-1957 נ' חסדאי, פ"ד ל"ב(1) 778, 781 (1978)).

עם זאת, השאיפה היא להרמוניה חקיקתית, וכאשר מדובר באותו חוק ובסוגיה דומה של תושבות לצורך מיסוי, אני סבור כי המבחן המהותי של מרכז חיים, ראוי להתפרש באופן דומה. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) מתייחס אמנם ל"תושב ישראל" ולא ל"תושב" ביישוב מסוים, שהוא "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב" כאמור בסעיף 11(א) לפקודה. עם זאת, בהינתן כי מדובר באותו חיקוק ובאותה סוגיה של מרכז חיים, הרי שהאינדיקציות המפורטות בסעיף 1(א) לפקודה לגבי מרכז חיים של תושב ישראל, יכולות לשמש אותנו, ולו על דרך ההיקש, גם לגבי "יחיד שמרכז חייו באותו יישוב". בשני המקרים, יש לבחון בהיבט האובייקטיבי היכן מצויות מירב הזיקות של הנישום, ובהיבט הסובייקטיבי, מה היתה כוונתו של הנישום והיכן הוא רואה את מרכז חייו (השוו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 9 (29.12.2005) שם נדונה הוראת סעיף 1 לפקודה). הלכה למעשה, הגם שהדבר לא נאמר במפורש, בית משפט זה אימץ את המבחנים של סעיף 1 לפקודה, גם לצורך בחינת מרכז חיים של תושב ביישוב אשר מזכה בהטבת מס (להלן: יישוב מוטב) (ע"א 8234/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (6.2.2014)).

3. בבואנו לבחון אם מרכז חייו של פלוני הוא ביישוב מסוים, עלינו לבחון את מכלול הזיקות הקושרות את פלוני לאותו יישוב, כאשר משקלה ועוצמתה של כל זיקה עשויים להיות שונים. כך, לדוגמה, העובדה שפלוני לא מנהל את חשבונו בסניף בנק באותו יישוב, היא זיקה בעלת משקל שלילי נמוך. זאת, לנוכח הירידה במעמדו של סניף הבנק והירידה במעמדו של הקשר הישיר והבלתי אמצעי עם פקיד הבנק, בהינתן העידן הטכנולוגי דהיום, שבו ניתן ממילא לבצע את רוב הפעולות בחשבון הבנק מבלי להגיע

לסניף הבנק. לעומת זאת, לעובדה שמשפחתו של פלוני לא נמצאת ביישוב, יש משקל גבוה, מאחר שבמצב הדברים הרגיל, אדם קושר את משפחתו למקום מושבו הקבוע. גם משך השהות ביישוב המוטב אינו אינדיקציה שאין בלטה, ויפים לענייננו דברים שנאמרו, הגם שבהקשר אחר:

" [...] 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 הנזקק 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 ההיעדרות מאבדת מארעיותה, ואין היא בהכרח מנתקת את נושא התפקיד מזיקת המגורים לביתו" (ע"א 4127/95 זלקינד נ' בית זית – מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ, פ"ד נב(2) 306, 319-320 (1998)).

4. חברי סבור כי על פקיד השומה להתייחס ל"זיקת התרומה", קרי, תרומת הנישום לפיתוח היישוב, ועליו ליתן לנתון זה משקל סגולי בהשוואה לשאר הנתונים והזיקות הרלבנטיות (פסקה 24 לפסק דינו).

תכלית ראויה של סעיף 11 לפקודה, היא פיזור אוכלוסין, עידוד התיישבות באזורי ספר או באיזורים מרוחקים מהמרכז, ובאופן כללי, חיזוק היישובים המזכים בהטבת מס. כל זאת, בדרך של עידוד "הגירה" לאותם יישובים, על מנת להגדיל את מספר התושבים ועל מנת לתרום לפיתוחם הכלכלי-חברתי (לקריטריונים, וליתר דיוק, להעדר הקריטריונים ששימשו לקביעת היישובים המוטבים על פי סעיף 11 לפקודה, ראו בג"ץ 8300/02 מועצה מקומית מזרעה נ' מדינת ישראל (22.5.2012)). ההטבה תינתן למי שבפועל מתגורר ביישוב המוטב ומנהל שם את מרכז חייו. אך בבואנו לבחון מרכז חיים, אין להבחין בין תושב תורם לתושב נתרם, בין מי שתרומתו לפיתוח היישוב היא גבוהה למי שתרומתו היא אפסית או זניחה. קשה להלום כי לצורך קביעת "מרכז חיים" נתחיל להשוות בין תרומתו הסגולית ליישוב של רקטור מכללה, לבין תרומתו הסגולית ליישוב של בעלת מינימרקט או של פלונית שמוצאת את פרנסתה כעוזרת בית בבתי התושבים ביישוב. ההבחנה שמציע חברי אינה שוויונית, אינה אובייקטיבית והיא גם קשה ליישום.

5. אני נכון להניח, כפי שציין חברי, כי לספורט המקצועני בכלל, ולכדורגל מקצועני בפרט, יש מאפיינים ייחודיים. בכך אין רבותא. גם לענף ההיי-טק יש מאפיינים ייחודיים, כמו גם לעסקים וענפי תעסוקה אחרים. בבואנו לבחון את מרכז החיים של ספורטאי, כמו גם של איש אקדמיה שמלמד במכללה ביישוב מוטב, עלינו לבחון את מרכז החיים על פי מדדים ומבחנים אובייקטיביים ככל שניתן, תוך התחשבות בזיקות המשפחתיות, החברתיות, הכלכליות, התרבותיות וכיו"ב. למבחנים האובייקטיביים יש להוסיף גם את ההיבט הסובייקטיבי, קרי, היכן הנישום עצמו רואה את מרכז חייו. ניקח לדוגמה איש אקדמיה שעומד בראש מכללה ביישוב מוטב, שאין חולק על תרומתו הסגולית לבנינו ולפיתוחו של היישוב, ואשר בכל יום חול מגיע למכללה בשעות הבוקר וחוזר עם רדת החשכה לביתו ולמשפחתו בעיר הסמוכה. איני סבור כי יש לראותו כמי שמרכז חייו ביישוב המוטב, על אף העובדה שהוא עובד 60 שעות בשבוע באותו יישוב ועל אף תרומתו הסגולית לפיתוח היישוב המוטב.

6. אמירתו של חברי כי מרכז חייו של כדורגלן מקצועי היא קבוצתו, היא אמירה שובת לב, אך איני סבור כי ניתן לקבל אותה כמעין חזקה שעל פקיד השומה לסתור אותה. בבואנו לבחון את הסוגיה שלפנינו, עלינו לצאת משתי נקודות מוצא והן:

א. מאחר שמדובר בהטבת מס, הרי שככל חריג, יש לפרשה באופן דווקני, כדי לשמור על עקרון השוויון ביחס לנישומים אחרים.

ב. הנטל הוא על הטוען לזכאות להטבת המס הנובעת מסעיף 11 לפקודה.

(וראו עמ"ה (מחוזי חי') 546/04 נג'יב נ' פקיד שומה עכו, פסקה 9 והאסמכתאות שם (3.9.2006) (להלן: עניין נג'יב); עמ"ה (מחוזי חי') 301/02 כץ נ' פקיד שומה עכו, פסקה 6 והאסמכתאות שם (2.9.2003); ע"מ 833/08 (מחוזי חי') צוקר-לוגסי נ' פקיד שומה עכו, פסקה 21 והאסמכתאות שם (17.2.2010) (להלן: עניין צוקר-לוגסי); עמ"ה (מחוזי חי') 151/92 דקוואר נ' פקיד שומה חיפה (6.3.1994) (להלן: עניין דקוואר)).

7. לטעמי, דינו של כדורגלן מקצועי אינו שונה מדינם של תחומים אחרים בבואנו לבחון את השאלה של "מרכז חיים". אף איני סבור כי עלינו להביא את לחמנו בנקודה זו מהמשפט בארצות הברית, בהתחשב בגודלה העצום של ארצות הברית. מטבע הדברים, מי שמשחק כדורסל מקצועני בקבוצה בחוף המערבי, יקשה עלינו לראותו כמי שמרכז חייו הוא במדינת ורמונט במזרח. לא כך ביחס לישראל הקטנה, ועוד טרם אדרש לעניינים

הפרטני של עאבד ושל חסארמה, אציין כי איננו מדברים במי שהתגוררו באילת קודם להצטרפותם לקבוצת קרית שמונה.

8. פשוטו של מקרא כי "מרכז חייו" של תושב הוא מקום מגורי הקבע שלו, הוא הגזע שממנו נשלחות הזיקות השונות ומכות שורשים ביישוב או במדינה (השוו לדברי השופט מ' מזוז בע"א 476/17 אמית נ' פקיד שומה חולון (9.10.2018)). מרכז חיים אינו מקום שאדם עומס על כתפו מדי סוף שבוע כאשר הוא חוזר אל חיק משפחתו, ולא מקום שלאדם יש אפשרות בכל עת לעזוב ולחזור למקום ממנו בא, ובחינת הדברים היא מהותית ולא טכנית (בע"מ (מחוזי חי') 21313-05-15 יעקב נ' פקיד שומה עכו (25.11.2016)). ודוק: המחוקק לא הסתפק במקום מגורים, וגם היותו של אדם בעל דירה ביישוב מסויים לא הופכת אותו למי שמרכז חייו באותו יישוב. כך, בע"א 1117/92 לונדנר נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד מז(5) 91 (1993), נקבע כי אין לראות את המערערת, רופאת שיניים שעבדה מספר ימים בחודש באילת, כ"תושב אזור אילת" על אף שרכשה דירה באילת ועל אף ששינתה בהתאם את כתובתה במרשם האוכלוסין (וראו גם ע"ש (מחוזי נצ') 73/94 סיטין נ' מנהל מע"מ טבריה פסקה 8 והאסמכתאות שם (7.5.1995)). המחוקק נקט במילים "תושב היישוב", כאשר התכלית היא עידוד הגירה לאותו יישוב, ועל רקע תכלית זו יש לפרש את המילים "מרכז חיים".

9. ומהתם להכא. על רקע עקרונות אלה נבחן את עניינם של חסארמה ועאבד, ומסקנתי לגביהם נכונה ממילא גם לערעור הקבוצה בנושא זה.

ערעורו של חסארמה (ע"א 7719/21)

10. חסארמה שיחק בקבוצת הכדורגל עירוני קרית שמונה משך שבע שנים, וערעורו מתמקד בשנות המס 2011-2012.

חסארמה נולד וגדל בכפר בענה. משפחתו המורחבת, אשתו וארבעת ילדיו, עדיין מתגוררים בכפר בענה, שם הוא התגורר דרך קבע לפני שהחל לשחק בקבוצה ולאחר שסיים לשחק בקבוצה. המרחק בין בענה לקרית שמונה הוא 63 ק"מ, קצת פחות משעת נסיעה, זמן המאפשר נסיעה יומית לעבודה. חשבון הבנק של חסארמה התנהל בסניף שנמצא בסמוך לכפר ובתקופה הרלוונטית הוא היה חבר קופת חולים כללית בסניף בענה.

על פי חוזי השכירות שצירף, חסארמה התגורר במהלך השנים ששיחק בקבוצת הכדורגל עירוני קרית שמונה, ביחידת דיור, במתחם שבו מספר יחידות דיור שבהן התגוררו מספר שחקנים של הקבוצה, כאשר כל יחידת דיור כוללת חדר עם מטבחון ומקלחת. חסארמה לא חתום על חלק מהסכמי השכירות, לא שילם את חשבונות החשמל, המים, הגז, ארנונה וכבלים ליחידת הדיור שבה התגורר, ואלה שולמו על ידי הקבוצה. בית משפט קמא ציין בפסק דינו כי חסארמה נמנע מלהציג חשבונות חשמל ומים מהם ניתן היה ללמוד על היקף השימוש שנעשה בדירה במועדים הרלוונטיים, על אף שהיה בידו להשיגם. חסארמה אף לא הציג פירוט של כרטיסי אשראי מהם ניתן היה ללמוד על קניות שערך בקרית שמונה בתקופה הרלוונטית, ובית משפט קמא ציין כי הוא "נמנע באופן שיטתי מצירוף מסמכים".

בתקופת הפגרה, בסופי שבוע, בחופשות, בסיום העונה וביום החופשי שהיה לשחקנים מדי שבוע, חסארמה שהה בבענה.

[במאמר מוסגר – בית משפט קמא לא הכריע במחלוקת שנפלה בין הצדדים באשר לאורך הפגרה בתום העונה, אם מדובר בחודש או חודשיים או שלושה חודשים. משכך, אותיר בצריך עיון את טענת המשיב לפיה הימצאות קבוצה ביישוב אחר במהלך מלוא הפגרה, אינה מתיישבת עם הוראת סעיף 11(ב)(3) לפקודה ולפיה השהייה צריכה להיות לאורך כל שנת המס].

חסארמה הציג אישור תושבות מעיריית קרית שמונה, שהוצא רטרואקטיבית בשנת 2017, אך אישר כי החתימה באישור התושבות במקום בו רשום הצהרת המבקש אינה חתימתו, וכי האמור באישור, כביכול בני משפחתו מדרגה ראשונה מתגוררים איתו, אינו נכון, מאחר שארבעת ילדיו ואשתו התגוררו כל התקופה בבענה.

חסארמה ייסד עמותה שמטרותיה היא לטובת ילדי הכפר בענה, וכפי שציין בית משפט קמא:

"ברי, כי הקמת עמותה בכפר בענה, בשנים בהן שיחק בקריית שמונה, מלמדת על הקשר החזק שנותר לו עם כפר בענה באותה עת והדבר תומך בזיקתו ליישוב האמור, בו התגוררו אשתו וילדיו וגם משפחתו המורחבת. מעורבות חברתית כאמור בכפר בענה מהותית בעת בחינת מירב זיקותיו של המערער".



11. בניגוד לנטען על ידי חסארמה והקבוצה, אין בהסכם ההעסקה שלו התחייבות להתגורר בקרית שמונה ולא נקבע בהסכם כי הפרת התחייבות זו תהווה עבירת משמעת.

הקבוצה טענה כי אורח החיים של כדורגלן מקצועי, חייב את חסארמה לשהות מבוקר עד ערב בקרית שמונה, כך שלא נסע במהלך השבוע לביתו בבענה. טענה זו מוקשת בעיני, בהינתן שאשתו וילדיו של חסארמה נותרו בכפר בענה ובהינתן המרחק הקצר יחסית בין בענה לקרית שמונה. עמד על כך בית משפט קמא בפסק דינו בצינו:

"הטענה לפיה המערער נדרש למנוחה לצורך ביצוע עבודתו והעובדה שסופקה לו דירה בקריית שמונה לצורך זה לא די בהן כדי ללמד בכמה מימי השבוע נותר ללון בקרית שמונה ובוודאי שאין בכך כדי ללמד בהכרח, כי הוא תושב העיר וזהו מרכז חייו לצורך סעיף 11 לפקודה.

[...] בידי הקבוצה לדרוש את קביעת מקום מגוריו של השחקן אך אין בידה לדרוש את קביעת מרכז חייו, כאשר נתון זה נקבע על פי מכלול של נתונים שונים שאינם רלוונטיים לעבודתו בקבוצה".

מגוריו של חסארמה בדירה בקרית שמונה, מבלי שנדרש לעסוק כלל בכל הקשור בשכירת יחידת הדיור, אך מעידים על הארעיות של שהותו בקרית שמונה. המדובר בשהות לצרכי עבודה גרידא, לא שהות שיש לראות בה העתקה של מרכז חייו לקרית שמונה, תוך הותרת משפחתו הגרעינית מאחור. דומה כי גם מבחינה סובייקטיבית, חסארמה ראה את בענה כמרכז חייו, שם התגוררה משפחתו המורחבת והגרעינית, ושם בילה בכל יום חופשי ובכל פגרה בסיום העונה. כל אלה מעידים כי שורשיו ומירב זיקותיו נותרו בבענה, ושהותו בקרית שמונה הייתה אך ורק לצרכי עבודתו.

התמונה המצטיירת היא שמכלול קשריו המשפחתיים והחברתיים של חסארמה היו ונותרו בכפר בענה, ושם מרכז חייו. לאור האמור לעיל, לאור התשתית העובדתית הדלה שהניח חסארמה בפני בית המשפט, אני סבור כי הוא לא עמד כלל בנטל להוכיח כי בתקופה שבה שיחק בקבוצה העתיק את מרכז חייו לקרית שמונה. לו דעתי תישמע, אזי יש לדחות את ערעורו של חסארמה.

12. עאבד שיחק בקבוצת הכדורגל עירוני קרית שמונה משך שבע שנים, וערעורו מתמקד בשנות המס 2011-2013.

עאבד נולד וגדל בנצרת ומשפחתו גרה שם עד היום. המרחק בין נצרת לקרית שמונה הוא כ-80 ק"מ, וזמן הנסיעה עומד על כשעה ורבע. בשנת המס 2013 עאבד התארס ונישא בשנת 2014 לתושבת נצרת. כמו חסארמה, עאבד לא התחייב בהסכם להתגורר בקרית שמונה ולא נקבע כי אם לא יעשה כן הדבר יהווה עבירת משמעת. עאבד היה חבר בסניף קופת חולים בנצרת; סניף הבנק שלו נותר בנצרת; אף הוא לא הציג חשבונות חשמל, מים וגז ליחידת הדיור בקרית שמונה ולא הציג כל ראייה בכתב שיש בה כדי להעיד על כך שערך קניות בקרית שמונה או כל ראייה שיש בה כדי להעיד על היקף שהותו בקרית שמונה, ובית המשפט ציין גם לגביו כי "נמנע באופן שיטתי מצירוף מסמכים". כמו חסארמה, גם עאבד שהה בימי החופשה ובתקופת הפגרה בנצרת, כך שכל אימת שלא נדרש לשהות בקרית שמונה לצורך עבודתו בקבוצת הכדורגל, הוא בחר לנסוע לנצרת, אל ארוסתו, משפחתו וחבריו. עאבד עצמו אישר בתצהירו כי נסע הרבה לנצרת לבקר את ארוסתו ואת בני משפחתה, וכי לעיתים נותר ללון בבית הוריו, גם מאחר שהחל בבניית ביתו בנצרת. כמו חסארמה, גם עאבד הציג אישורי תושבות שהוצאו בדיעבד ובית משפט קמא ציין כי הם מעוררים תמיהות לגבי מהימנותם.

13. לטעמי, יש בכל אלה כדי להעיד שמרכז חייו של חסארמה נותר בנצרת – שם נולד, שם התבגר, שם נמצאת משפחתו המורחבת, שם הקים משפחה, שם בנה את ביתו.

למיצער, ובהנחה המקלה ביותר עם עאבד, ניתן להגיע למסקנה אליה הגיע בית משפט קמא ולפיה "מרכז חייו הוא במקום בו מתגוררת משפחתו ושם מירב הזיקות שלו או לכל הפחות, כי מדובר במרכז חיים כפול". אך גם בהנחה כי לעאבד היה מרכז חיים כפול בשנים הרלוונטיות, הרי שאין בכך כדי לזכות אותו בהטבת מס של יישוב מוטב. על הנישום להראות כי מרכז חייו היחיד הוא ביישוב המוטב. מקום שבו הנישום מנהל במקביל "חיים כפולים" בשני מרכזי חיים ויש לו אפשרות לעזוב את היישוב המוטב ולעבור לישוב השני, אין לראותו כמי שמגשים את התכלית שבבסיס הטבת המס. כך נקבע בפסיקה ועאבד אף לא חלק על כך בערעורו (וראו עניין צוקר-לוגסי; עניין נגיב; עניין דקוואר; עמ"ה (מחוזי חי') 858/06 הרשקו נ' פקיד שומה עכו, פסקה 2 (15.6.2009); עמ"ה (מחוזי חי') 880/08 הלפמן נ' פקיד שומה חדרה, פסקה 8 (10.8.2010); עמ"ה (מחוזי חי') 46/93 סאדר נ' פ"ש חיפה, מיסים ח/5-ה-118 (1994); והשוו גם לע"מ (מחוזי נצ') 21/72 הלפרן נ' פ"ש עפולה, פ"ד ו 341 (1973), שם נאמר כי "אין אדם יכול לגור ברציפות בעת ובעונה אחת בשני מקומות, שונים").

14. לסיכום, התמונה המצטיירת היא שמכלול קשריו המשפחתיים והחברתיים של עאבד היו ונותרו בנצרת, ולמיצער, כי הוא ניהל שני מרכזי חיים. לאור האמור לעיל, לנוכח התשתית העובדתית הדלה שהניח עאבד בפני בית המשפט, ולו דעתי תישמע, אזי יש לדחות גם את ערעורו של עאבד.

הערה לפני סיום

15. מאחר שחסארמה ועאבד נכללו גם בשומת הניכויים שהוצאה לקבוצת עירוני קרית שמונה, אזי ברי כי אין מקום לחיוב כפול, ויש לחייב את הקבוצה או את עאבד וחסארמה. לא למותר להזכיר כי טופסי 101 לא הוגשו על ידי הקבוצה, על אף חובתה לעשות כן בהיותה המעבידה של השניים. חברי רואה בכך כשל טכני, אך מאחר שעל המעביד להסתמך על אישורי תושב שהעובד מגיש, טופס מיוחד לצורך קבלת הנחה במס הכנסה (טופס 1312), ובהינתן שאישורים אלה לא הוגשו על ידי חסארמה ועאבד בזמן אמת (אלא הוצאו בדיעבד באופן המעורר תמיהות), איני סבור כי המדובר בכשל טכני בלבד.

16. אני מצטרף לפסק דינו של חברי השופט א' שטיין בכל הקשור לדחיית ערעור הקבוצה.

אשר לקנסות שהוטלו – על אף התוצאה אליה הגעתי, ומאחר שנתגלעה מחלוקת בתום-לב בין הקבוצה לבין פקיד השומה, אני מצטרף גם בעניין זה לחברי.

ש ו פ ט

השופט ח' כבוב:

1. חוות דעת מקיפה ומפורטת כתב חברי, השופט א' שטיין. לשיטתו, יש להיעתר לערעורם של השחקנים חסארמה ועאבד (ע"א 7719/21 וע"א 7730/21, בהתאמה) ולקבוע כי הם קבעו את מרכז חייהם בעיר קרית שמונה, עת שיחקו בקבוצת הכדורגל של העיר.

מנגד, סבור חברי, השופט י' עמית, כי יש לדחות את ערעוריהם.

המחלוקת העיקרית בין חבריי, השופט שטיין והשופט עמית, נוגעת לשאלת "מרכז חייו" של מי שהוא "תושב" ביישוב מסוים – ונפקותה בכל הנוגע להטבת מס ביישוב, המעוגנת בגדרי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה). מחלוקת זו הובילו את חבריי לתוצאות שונות בנוגע לסיווג מרכז חייהם של המערערים חסארמה ועאבד, וכפועל יוצא מכך לתוצאות שונות באשר לערעוריהם.

2. עיינתי בחוות הדעת של חבריי. כל אחד מהם – טעמיו עמו. בסופו של יום, ולאחר שהפכתי בדברים, סבורני כי התוצאה שאליה הגיע חברי, השופט עמית, מתיישבת טוב יותר עם תכליות דיני המס והתלם שנחרש בעניין זה.

3. גם אני, כמו השופט עמית, סבור, כי בכואנו לבחון האם מרכז חייו של אדם הוא ביישוב מסוים המזכה בהטבת מס, שומה עלינו לבחון את מכלול הזיקות אשר קושרות אותו ליישוב; ועלינו לעשות כן, בעיקרו של דבר, על סמך האינדיקציות שסיפק המחוקק בגדרי סעיף 1 לפקודה. כאשר את ההטבה נכון שיקבל רק מי שבפועל מתגורר ביישוב המוטב ומנהל שם, באופן מהותי ואמיתי, את מרכז חייו. בדיקה של שומה עצמית הגורסת בתושבות מזכה, מצריכה, אפוא, בירור עובדתי קונקרטי, תוך מתן משקל הולם, בנסיבות כל מקרה, למכלול האינדיקציות הרלבנטיות. במקרה דנן, ברי הוא כי חסארמה ועאבד לא עמדו בנטל ההוכחה שהנחו לפתחם; ודי בכך כדי לדחות את ערעורם.

כפועל יוצא של האמור לעיל, אף לדידי אין מקום לקבוע נקודת מוצא, בדמות מעין חזקה שעל פקיד השומה לסתור, לפיה מרכז חייו של כדורגלן מקצועני הולך אחר קבוצתו. זאת, בין היתר, מהטעמים שמנה השופט עמית בפסקאות 5-6 לחוות דעתו. אוסיף ואדגיש, כי גם אני סבור שהתפיסה המקובלת בארצות הברית של אמריקה, אינה ישימה כבסיס לחזקה כאמור, בארצנו. בצד זאת יוער, כי אם אכן היה מדובר במי שגרו מרחק רב עד מאוד, קודם להצטרפותם לקבוצה, אזי ייתכן שנקודת האיזון הייתה משתנה. אך משאלה לא פני הדברים, לא אקבע מסמרות בעניין זה. לסיכום, אשוב ואדגיש, כי לשיטתי יש לבחון כל מקרה לגופו, בהתאם לנסיבותיו ובשים לב לראיות שהציג הנישום.

4. נוכח האמור, סבורני, כי קביעה גורפת בעניין מסוג זה (הגם ביחס לקבוצה מצומצמת של נישומים), היא מוקשית, ויש בה משום סטייה מעקרון השוויון בין נישומים והחתיירה לשמירה על ניטרליות, המאפיינת את חקיקת המס בכלל ואת מס ההכנסה בפרט – בהיותו מס, אשר מוטל כידוע, על עצם הגידול השנתי ביכולת הצריכה של הנישום.

קביעה גורפת ביחס למקצוע כזה או אחר, המוצאת ביטוי בדמות הטבה בשיעור מס ההכנסה המושלם – מקום בו ההטבה נועדה להכווין התנהגות, בדרך של עידוד התיישבות באזורי ספר – נכון שתעשה על-ידי המדינה, ולא על ידנו; וניסיון החיים מלמד כי כבר היו דברים מעולם, גם אם באמצעים נוספים על הטבת היישוב המוטב. כך, לדוגמה, נעשה ביחס למענקים במקצועות רפואה שנמצא כי הם במצוקת כוח אדם בפריפריה הגיאוגרפית או החברתית, על-ידי האגף לשכר והסכמי עבודה במשרד האוצר; וכפי שנעשה במערך התמריצים והתגמולים לעובדי הוראה בבתי ספר שנמצא כי יש בהם מחסור בכוח אדם, בשל ריחוק גיאוגרפי.

5. ברם, אל לנו, לדידי, לעשות כן באמצעות מתן בכורה או משקל סגולי למשלח יד זה או אחר; על תרומתו הנטענת או המסתברת בעינינו.

6. סוף דבר: בכל הנוגע לערעוריהם של חסארמה ועאבד (ע"א 7719/21 וע"א 7730/21, בהתאמה) – אני מצטרף לתוצאה שאליה הגיע השופט עמית ולנימוקיו; אשר לדחיית ערעור הקבוצה (ע"א 7722/21) וסוגיית הקנסות – אני מצטרף לדעת חבריי, השופטים שטיין ועמית.

עוללות

7. אחר דברים אלה אבקש להתייחס, בתמצית, לאמור בסעיף 86 לחוות דעתו של חברי, השופט א' שטיין.

לשיטתי, בשים לב לכללים הנודעים באשר לחלוקת הנטלים וחובת הראיה בדיני מס (ולהרחבה בנדון ראו החלקים הרלבנטיים בע"א 5072/19 שווארמה א.ש בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פסקאות 13-34 (09.05.2021), וכן רע"א 1436/90 ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101), ומשמצאנו כי "דינו של כדורגלן מקצועי אינו שונה מדינם של תחומים" (פסקה 7 לחוות דעתו של השופט עמית), עמדת חברי השופט שטיין, לא מתיישבת עם נקודת המוצא בערעורי מס – שלפיה, כידוע, המוציא מחברו הוא הנישום המערער על ההחלטה של פקיד השומה (ע"א 943/16 קונטירה טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 3, פסקה 47 (22.04.2018)). והדברים מקבלים משנה תוקף, בהינתן קביעותיו של בית משפט קמא בכל הנוגע ל'דרישתו של שרצקי' או 'מדיניות הקבוצה', שלא עוגנו בהסכם בכתב, כפי שציין השופט עמית בפסקה 11 לחוות דעתו. משכך, סבורני, כי במקרה דנן לא ניתן לראות בדירות שהושכרו עבור חסארמה ועאבד "הנאה שכולה או עיקרה צורך התפקיד", שאינה חייבת במס הכנסה.

שׁוֹפֵט

ניתן היום, י"ג באייר התשפ"ג (4.5.2023).

בעניין זכאות המערערים בע"א 7719/21 ובע"א 7730/21 ושאר שחקני הקבוצה עירוני קריית שמונה להטבה לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, הוחלט ברוב דעות לדחות את הערעורים, כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית, כנגד דעתו החולקת של השופט א' שטיין. באשר לדחיית ערעור הקבוצה, ע"א 7722/21, וקבלה חלקית של ערעורה בעניין הקנסות, הוחלט פה-אחד כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין. באשר להוצאות ההליך, הוחלט פה-אחד כאמור בפסק דינו של השופט א' שטיין.

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט