

סוגיות בתושבות פיסקלית

דרישות הדיווח החדשות ופסק הדין בעניין "פלוני"

מאת

איתן אסנפי, עו"ד ורו"ח¹; עמי קריסי, עו"ד ורו"ח

מבוא

אחת מהשאלות החשובות בדיני המס - אם לא החשובה שבהן - היא שאלת תושבותו של אדם - יחיד או תאגיד. בעיקר על בסיס מעמד זה ייקבע, אם האדם חייב בתשלום מס בישראל. ההכרעה בסוגיית התושבות נבחנת על פי פרמטרים איכותיים (מבחן מרכז החיים לגבי יחיד, או מבחן השליטה והניהול לגבי תאגיד). לא פעם התבטאו בתי המשפט ביחס לקושי הגלום בהכרעה על בסיס מבחנים אלה.

לצד המבחן המהותי בדבר מרכז חייו של היחיד, ניצבות חזקות-משך-השהייה, שבוחנות תשתית עובדתית פשוטה בהרבה, ובהתקיימן, מוחזק היחיד כמי שמרכז חייו בישראל אלא אם כן הוכיח אחרת. לאחרונה, נוספה **דרישת דיווח מפורטת** מיחיד שמתקיימת בו חזקה, אך היא נסתרת לטענתו על ידי מבחן מרכז החיים.

בהצעת חוק (שעברה קריאה ראשונה) **מוצע להוסיף חזקות גם בצדו של מבחן השליטה והניהול** (תושבות התאגיד), וכן להוסיף גם כאן **דרישת דיווח** מקבילה.

בחלקו הראשון של המאמר, מיד לאחר הצגת רקע נורמטיבי קצר, נציג כמה אתגרים העולים נוכח דרישת הדיווח החדשה ביחס ליחידים (וזו המוצעת לגבי תאגידים).

בחלקו השני של המאמר נדון בשתי סוגיות שזכו להתייחסות לאחרונה בפסק דינו של בית המשפט העליון בפרשת **פלוני**². האחת, עוסקת **בנטל השכנוע** בשאלת התושבות נוכח קיומן של החזקות, והשנייה - **בסתירה** לכאורה בין ההגדרה "תושב ישראל" לגבי יחיד ובין החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ".

1. המחברים ממשרד איתן אסנפי-עורכי דין; איתן אסנפי הינו מחבר (משותף) של הספר **מיסוי בינלאומי - הדין בישראל** (2008).

2. ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, ראו מדור פסיקה בחוברת זו.

רקע נורמטיבי

ההגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לצורכי מס - הן לגבי יחיד והן לגבי חבר-בני-אדם - מופיעה בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") בזו הלשון:

"תושב ישראל" או "תושב" -

- (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;
- (4) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי לקבוע תנאים ולפיהם יראו יחיד שאינו תושב ישראל לפי פסקאות (1) ו-(2) כתושב ישראל, ובלבד שהתקיים בו אחד מאלה:
- (א) הוא עובד מדינת ישראל;
 - (ב) הוא עובד רשות מקומית בישראל;
 - (ג) הוא עובד הסוכנות היהודית בארץ ישראל;
 - (ד) הוא עובד הקרן הקיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל;
 - (ה) הוא עובד חברה ממשלתית;
 - (ו) הוא עובד רשות ממלכתית או תאגיד שהוקם לפי חוק,

וכן רשאי הוא לקבוע כאמור כי סוגי יחידים שרואים אותם כתושבי ישראל לפי פסקאות (1) או (2), לא יראו אותם ככאלה, והכל בתנאים שיקבע.

(ב) לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא התאגד בישראל;

(2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל, למעט חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם כאמור מופעלים בישראל בידי יחיד שהיה לתושב ישראל לראשונה או שהיה לתושב חוזר ותיק, כאמור בסעיף 14(א), וטרם חלפו עשר שנים מהמועד שהיה לתושב ישראל כאמור, או בידי מי מטעמו, ובלבד שאותו חבר בני אדם לא היה תושב ישראל גם אם השליטה על עסקיו וניהולם לא היו מופעלים בידי יחיד כאמור או בידי מי מטעמו, אלא אם כן חבר בני האדם ביקש אחרת;"

ביחס ליחיד, קובעת ההגדרה מבחן מהותי - הוא מבחן מרכז חייו של הנישום - ובצדו שתי חזקות המונות את משך השהייה שלו בישראל (להלן: "חזקות משך השהייה"). בהתקיים איזו מן החזקות, ייחשב הנישום כמי שמרכז חייו בישראל, אך ביכולתו להפריך את החזקה ולהוכיח אחרת באמצעות המבחן המהותי, מבחן מרכז החיים.

ביחס לחבר-בני-אדם, ההגדרה מונה מבחן מהותי בלבד, המורכב משני תנאים חלופיים: התאגדות בישראל, או שליטה וניהול מישראל. בהתקיים איזה מן התנאים הללו ייחשב החבר תושב ישראל.

הוספת דרישת דיווח לגבי יחידים

סעיף 131 לפקודה קובע על מי חלה החובה להגיש דו"ח שנתי למס הכנסה.

סעיף 131(א)(5) לפקודה, אשר התווסף עם תיקון מס' 223 לפקודה (בתחולה מינואר 2016), מטיל את החובה להגיש דו"ח על יחיד שמתקיימת בו אחת משתי חזקות משך השהייה, והיא נסתרת לטענתו. זו לשון הסעיף:

"יחיד שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (א)(2) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1, והחזקה נסתרת לטענת היחיד כאמור בפסקה (א)(3) לאותה הגדרה - דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה, ואולם אין בהוראות פסקת משנה זו כדי לגרוע מחובת הדיווח החלה על יחיד לפי סעיף קטן (א)(4), אם היתה לו הכנסה חייבת בשנת המס; הוראות פסקה זו לא יחולו על אלה:

(א) בן זוגו וילדיו של יחיד כאמור;

(ב) יחיד שמתקיים לגביו האמור בסיפה של פסקה (א)(4) להגדרה "תושב ישראל" או "תושב", שבסעיף 1;

(ג) עובד זר כהגדרתו בסעיף 48 א;"

מדובר אפוא בדו"ח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו של היחיד לעניין סתירת החזקה, ואליו יצורפו מסמכים התומכים בטענתו.

הצעת החוק לגבי חבר בני אדם

הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 238), התשע"ז-2017 (להלן: "הצעת החוק"), אשר עברה בקריאה ראשונה, מציעה להוסיף חזקה (בת כמה תנאים) גם להגדרת התושבות הנוגעת לחבר-בני-אדם. כמו כן, מוצע להטיל חובת דיווח חדשה על חבר-בני-אדם המקיים את החזקה - בדומה לחובת הדיווח שהוספה לגבי יחיד המקיים איזו מחזקות משך שהייה.

הצעת החוק מציעה לתקן את סעיף 1 לפקודה באופן הבא:

"בפקודת מס הכנסה (להלן - הפקודה), בסעיף 1, בהגדרה 'תושב ישראל' או 'תושב', האמור בפסקה (ב)(2) יסומן '(א)' ואחריה יבוא:

(ב) חזקה היא ששליטה על עסקיו של חבר בני אדם וניהולם מופעלים בישראל, אם תושבי ישראל מחזיקים, במישרין או בעקיפין, בתום שנת המס או ביום כלשהו בשנת המס וביום כלשהו בשנת המס שאחריה, ביותר מ' 50% מסוג כלשהו של אמצעי השליטה בו, כהגדרתם בסעיף 88, ואילו לא היו רואים בו תושב ישראל, סכום המס שהיה מתחייב לא היה עולה על 15% מכלל רווחיו, והיה מתקיים בו אחד מאלה:

(1) הוא היה נחשב תושב מדינה שאינה מדינה גומלת, כמשמעותה בסעיף 196;

(2) הוא לא היה חייב במס במדינה שהוא היה נחשב תושב בה על הכנסות אשר הופקו מחוץ לה;

(ג) החזקה שבפסקת משנה (ב) ניתנת לסתירה הן על ידי חבר בני האדם והן על ידי פקיד השומה;"

מבלי להיכנס לתוכנה של החזקה המוצעת, הצעת החוק מבקשת להכניס בגוף הגדרת תושבות התאגיד ובצד המבחן המהותי, חזקה הניתנת לסתירה שבהתקיימה יחזק חבר-בני-האדם כתושב ישראל, אלא אם כן הוכיח אחרת.

מוצע גם להוסיף דרישת דיווח דומה לזו שנקבעה לגבי היחיד, כדלקמן:

"בסעיף 131(א) לפקודה, אחרי פסקה (ו) יבוא:

(ז) חבר בני אדם שמתקיימת בו החזקה הקבועה בפסקה (ב)(2)(ב) להגדרה 'תושב ישראל' או 'תושב' שבסעיף 1, והחזקה נסתרה לטענת חבר בני האדם, כאמור בפסקה (2)(ג) לאותה הגדרה - דוח המפרט את העובדות שעליהן מבוססת טענתו בלבד, שאליו יצרף את המסמכים התומכים בטענתו, אם יש כאלה;"

חלק א: דרישות הדיווח החדשות - אתגרים ודגשים

השנה תיושם לראשונה דרישת הדיווח לפי סעיף 131(א)5(ה) לפקודה, לגבי יחידים שמתקיימת בהם חזקת משך שהייה, ולטענתם החזקה נסתרת. על פי דברי ההסבר להצעת החוק, דרישה זו הינה חלק ממאמצי רשות המסים להרחיב את בסיס המס ולהיאבק בתופעת ההון השחור.³

מטרות אלה ראויות, ובשנים האחרונות אנו עדים לתיקוני חקיקה שנראה כי זה המניע העומד בבסיסן. כך, למשל, הדרישה לדווח, בנסיבות מסוימות, על הסתמכות על חוות דעת מקצועיות או על נקיטת עמדה המנוגדת לפרשנות רשות המסים. מדובר בדרישות דיווח בעלות אופי שונה מדרישות הדיווח המסורתיות. אם האחרונות מבקשות להשיג ידיעה על חבות מס **קונקרטי**, ולמסותה בהתאם, הראשונות מבקשות להעביר תחת עיניהן הבוחנות של רשויות המס **עמדות** שנקט הנישום.

נדמה, כי ראוי לקיים דיון מעמיק ומקיף ביכולתן של דרישות מסוג זה (הנקבעות בחקיקה) להשיג את המטרה, ובה בעת לשמור על אופי מידתי והוגן, בשים לב לעקרונות היסוד של דיני המס ולזכויות היסוד החוקתיות של הנישומים. כמו כן, יש לבחון אם הוראות אלה אינן מפירות את הקוהרנטיות החקיקתית.⁴

במאמר זה נבקש להדגים כמה מהקשיים המתעוררים בעת יישום חובת הדיווח החדשה, שבסעיף 131(א)5(ה) לפקודה, ונציג כמה דגשים רלוונטיים.

3. ראו דברי ההסבר לסעיף 3 להצעת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 220), התשע"ו-2016 (הצ"ח ממשלה 1003, מיום 13.1.2016), שם נאמר כך: "במסגרת המאבק בתופעת ההון השחור, מוצע להרחיב את חובת הדיווח שמוטלת היום מכוח סעיף 131 לפקודה, וכך להרחיב את בסיס המידע הנמצא בידי רשות המסים ולשפר את יכולתה לגבות מס אמת".

4. "כל פעולת שלטון צריך שתהא מידתית. כל פעולת מינהל צריך שלא תיפגע בערכים הראויים להגנה מעבר למידה הדרושה" (ראו למשל בג"צ 5510/92 תורקמאן נ' שר הבטחון, פ"ד מח(1) 217; בג"צ 987/96 יורונט קווי זהב נ' שרת התקשורת, פ"ד מח(5) 412; בג"צ 3477/95 בן עטיה נ' שר החינוך והתרבות, פ"ד מט(5) 1; בג"צ 4702/94 קאדם אל טאיי נ' שר הפנים, פ"ד מט(3) 843; בג"צ 4330/93 לנדאו נ' הוועד המחוזי של לשכת עורכי הדין, פ"ד נ(4) 221).

עמד על כך כבי הנשיא (בדימוס) אהרן ברק, בציינו: "עיקרון המידתיות מקובל, הלכה למעשה, במשפט של מדינת ישראל. הוא מופעל בענפי המשפט השונים. בוודאי שכך הדבר לאור המעמד החוקתי שניתן לעילה זו בפיסקת ההגבלה. משהוכר עקרון זה במשפט החוקתי, אך טבעי הוא שבכך נפתח הפתח הפורמלי להכרה במבחן זה בתחומי המשפט השונים" (בג"צ 3477/95).

מבחן המידתיות בוחן את האמצעי הננקט להגשמת המטרה. מבחן המידתיות מחולק לשלושה מרכיבי משנה: ראשית, האמצעי אינו ראוי אם הוא אינו מתאים להשגת המטרה. נדרש קשר של התאמה בין המטרה ובין האמצעי (מבחן האמצעי המתאים או האמצעי הרציונאלי); שנית, האמצעי אינו ראוי אם ניתן להשיג את התכלית הראויה על ידי אמצעים אחרים, מתאימים גם הם, אשר פגיעתם בערכים ובעקרונות הראויים להגנה היא קטנה יותר (מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה); שלישית, האמצעי אינו ראוי אם אין יחס ראוי בין התועלת לציבור ובין הנזק לפרט (מבחן המידתיות במובן הצר) (ראו בג"צ 3477/95, בג"צ 4541/94, בג"צ 4330/93).

תחולה אקסטרא-טריטוריאלית

דרישת הדיווח החדשה ביחס ליחיד - וכן הדרישה המוצעת ביחס לחבר-בני-אדם - מעלה קושי משפטי הנוגע לסמכותה של ישראל להחיל נורמות דיווח על תושבי חוץ.

ודוק: על פי הגדרת התושבות הקיימת, בהחלט תיתכן מציאות שלפיה יחיד ייחשב תושב חוץ חרף העובדה כי מתקיימת בו איזו מחזקות משך שהייה. כך הוא המצב, למשל, כאשר יחיד נמצא בישראל 183 ימים או יותר בשנת המס (ולכן מתקיימת בו חזקה), אולם מרכז חייו, לפי המבחן המהותי, מחוץ לישראל. כך גם ביחס ליחיד שאמנם מרכז חייו בישראל אך לפי דין אמנה למניעת כפל מס, הוא נחשב תושב חוץ.⁵ יחיד כזה עשוי להיות אדם שמבצע relocation מישראל למדינה זרה, או אפילו תייר, שמעולם לא היה תושב ישראל, ובא לבקר בישראל לתקופה בת 183 ימים או יותר. במקרה כזה, נמצאת ישראל מחילה נורמה משפטית - בדמות חובת הדיווח האמורה - על תושב חוץ.

חקיקה החורגת מגבולותיה של ישראל (במקרה זה, מחילה נורמות על תושבי חוץ) הינה חקיקה לא ראויה:

"שלטון החוק במישור הבינלאומי מחייב קביעות נורמטיביות באשר לתחולה של הנורמות הלאומיות מבחינת המקום. נקודת המוצא העקרונית הינה כי לנורמות הלאומיות תחולה מקומית: חוקיה של מדינת ישראל חלים על יחסים משפטיים בישראל, והם אינם מסדירים יחסים משפטיים מחוץ לישראל. נוהגים לכוונת זאת ככלל בדבר התחולה הטריטוריאלית. על פיו, אין לחוקיה של מדינת ישראל תחולה אקסטרא-טריטוריאלית. הטעם לכך נעוץ הן בשיקולים של שלטון החוק - הריבונות הישראלית חלה על ישראל, ואין זה ראוי למחוקק הישראלי לחוקק חוקים אשר יחולו בתחומו של ריבון זר - והן בשיקולים של יחסים תקינים בין מדינות. בחיים בצוותא של מדינות בנות תרבות, מן הראוי שכל מדינה תיתן לחוקיה תחולה מקומית בלבד."⁶

מנימוקים אלה נקבע, כי קיימת חזקה פרשנית שלפיה תהא לדבר חקיקה ישראלי תחולה מקומית (טריטוריאלית) בלבד. אמנם, חזקה זו ניתנת לסתירה, ולעיתים יש צידוק בהחלת הדין הישראלי גם על יחסים משפטיים מחוץ לישראל. אך שאלה פתוחה היא, כיצד נסתרת החזקה האמורה - האם נדרשת לשון מפורשת, ברורה וחד-משמעית לשם סתירתה, או שמא די בלשון משתמעת.⁷

שאלות דומות התעוררו בעבר, למשל ביחס לחובתו של תושב חוץ להגיש הצהרת הון בישראל:⁸

5. ראו גם דיונו בהמשך.

6. אהרן ברק, פרשנות במשפט - כרך שני: תורת הפרשנות הכללית, עמ' 578.

7. שם, 579.

8. ראו ע"פ 123/83 ק.פ.א. פלדות ארבע בע"מ ואח' נ' מדינת ישראל, פד"א י"ב 291 ו"מיסים און לייך"; וכן דוד גליקסברג "חובת הגשת הצהרת הון של תושב חוץ", "מיסים" ה/5 (אוקטובר 1991) א-62; ראו גם רז לבנת "דרישת הצהרת הון מתושב חוץ - הצהרת 'און' של פקיד השומה", "מיסים" יב/2 (אפריל 1998) א-145.

לשונה היבשה של הפקודה נוקטת בתיבה "אדם", הסובלת משמעות לשונית הכוללת גם תושבי חוץ. מלומדים טענו, כי אף על פי כן, פרשנות תכליתית (בין היתר נוכח החזקה הפרשנית בדבר תחולה מקומית בלבד של החוק הישראלי) מורה כי יש להחיל דרישה זו אך ורק על תושבי ישראל.⁹

התחולה האקסטרא-טריטוריאלית הנ"ל דורשת, לדעתנו, עיון מעמיק החורג ממידותיו של מאמר זה. עם זאת נציין, כי בניגוד לדרישת הצהרת הון מתושב חוץ, ייתכן כי במקרה דנן לא ניתן יהיה להפעיל את החזקה הפרשנית בדבר תחולה טריטוריאלית של החוק. שכן, אם ניצוק לתיבה "יחיד" פרשנות מצמצמת הכוללת רק יחידים תושבי ישראל, נמצאנו מביאים את משמעותו של הסעיף לאבסורד. ייתכן שבמקרה זה יוכרע, שלשונו המפורשת של החוק - ולמצער, זו המשתמעת - סותרות את החזקה הפרשנית.¹⁰ במצב כזה, בפראפרזה על דברי אהרן ברק בספרו, גם אם מדובר בדרישה חוקית, הרי היא לכל הפחות לא תרבותית [בחיים בצוותא של מדינות בנות תרבות, מן הראוי שכל מדינה תיתן לחוקיה תחולה מקומית בלבד].

נטל כבד למדי

יושם לב, כי הוראת סעיף 131(א)(5) לפקודה אינה דורשת דיווח פשוט על עצם התקיימות החזקה בשנת המס, אלא היא דורשת מן היחיד לפרט "את העובדות שעליהן מבוססת טענתו" בדבר סתירתה של החזקה. יש שראו בכך דרישה לפרט את הטענה המשפטית בדבר מרכז חיים מחוץ לישראל.

בהתחשב בנטל הכבד למדי שמטילה דרישת הדיווח האמורה, האם ראוי ומידתי להטילו על כל מי שמתקיימת בו חזקה? האם נכון להטיל נטל כזה על תייר שמעולם לא היה בישראל, למעט בשנה פלונית אשר בה שהה בישראל 183 ימים (או יותר)? האם נכון להטיל זאת על יחיד שמגיע לישראל לקבל הכשרה מקצועית או לשם לימודים (שאינו בהיקף המוציא אותו מגדרי "תושב ישראלי" לפי תקנות מס הכנסה (קביעת יחידים שראוי אותם כתושבי ישראל וקביעת יחידים שלא יראו אותם כתושבי ישראל), התשס"ו-2006)? נדמה כי לא לקבוצה זו כיוון המחוקק בשאיפתו להרחיב את בסיס המס ולהיאבק בהון השחור.

תושב חוץ "למפרע"

עד להוספת דרישת הדיווח החדשה, יחיד שהתקיימה בו חזקה, אך מרכז חיו, לטענתו, מחוץ לישראל, לא נדרש לנקוט כל פעולה אקטיבית לעיגון עמדתו (כל עוד לא הפיק הכנסה בתחומי ישראל כמובן). הוא היה רשאי להמשיך ולהתנהל כהבנתו ועל פי הפוזיציה שלקח. רק אם שלטונות המס היו פונים אליו בדרישה לתשלום מס על הכנסותיו העולמיות בגין היותו מוחזק כתושב ישראל, היה מתנהל דיון, ובו היה היחיד מציג את עמדתו שלפיה מרכז חיו מחוץ לישראל חרף התקיימות החזקה.

9. בפרשת ק.פ.א. פלדות, לעיל, לא ראה בית המשפט צורך להכריע בשאלה, אם פרשנות התיבה "אדם" כוללת כל אדם, לרבות תושבי חוץ, שכן נקבע כי מכל מקום פרשנות נכונה סובלת גם אזרחי ישראל תושבי האזור.

10. עם זאת, עדיין יש לבחון את עמידתה של הדרישה הנ"ל בתנאי חוקי היסוד, ובין אלה, תנאי המידתיות.

עתה, דורש ממנו הדין הישראלי פעולה אקטיבית - שמן הסתם עלויותיה וטרחתה בצדה - **להוכיח**, כי מרכז חייו מחוץ לישראל (החוק לא מסתפק בדיווח על עצם קיום החזקה, אלא דורש המצאת העובדות והמסמכים המוכיחים את טענתו כי החזקה נסתרת). במקרה של יחיד שביצע relocation (רילוקיישן), מאמץ הוכחתי זה עשוי להידרש כמה חודשים בלבד לאחר שעזב את ישראל (על פי רוב, יחידים מסוג זה מקיימים אחת מן החזקות לפחות, בשנה הראשונה ולעיתים גם בשנה השנייה לעזיבתם את ישראל).

דא עקא, כי במקרים רבים, בחינת מרכז חייו של האדם תהא חסרה למדי בהיעדר המבט הרטרופקטיבי. בייחוד נכונים הדברים ביחס לרכיב הסובייקטיבי (היכן רואה היחיד את מרכז חייו), שאף הוא נשקל בבחינת מרכז החיים של האדם. ראייה רטרופקטיבית מאירה את כוונתו האמיתית של הנישום. אכן, כל ההכרעות בפסיקה בנושא זה ניתנו שנים רבות לאחר השנים שלגביהן נדונה השאלה. הניתוח שנערך בפסקי הדין מעלה את החשיבות שיש לבחינה הרטרופקטיבית, המלאה, השלמה, של התמונה בכללותה.¹¹

יתרה מכך, נקודת המבט המאוחרת הכרחית לשם בחינת סיווגו של היחיד כ"תושב חוץ" לפי החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ".

ודוק, סעיף 1 לפקודה מגדיר "תושב חוץ" באופן הבא:

"תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל, וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה:

(א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה;

(ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א) (1) להגדרה 'תושב ישראל' או 'תושב', בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א)''.

כלומר, "תושב חוץ" ייחשב מי שמקיים אחת משתי חלופות: **הראשונה** - הוא אינו תושב ישראל לפי ההגדרה, קרי מרכז חייו אינו בישראל; **השנייה** - גם אם מרכז חייו בישראל בשנת מס פלונית, הוא עדיין יוכל להיחשב תושב חוץ בשנה זו, אם שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות באותה שנה וכן בזו העוקבת, ומרכז חייו היה מחוץ לישראל בשתי השנים שלאחר מכן.

יודגש, כי לפי החלופה השנייה, יחיד עשוי להיחשב "תושב חוץ" בשנת המס, **על אף שמרכז חייו היה בישראל באותה שנה**. כלומר, גם אם נכשל היחיד להוכיח כי מרכז חייו מחוץ

11. נראה כי עמדה זו הובאה גם בדברי מלומדים, שהטילו ספק אם בחינה ללא מבט רטרופקטיבי אפשרית כלל. ראו, למשל ירדנה סרוסי (אייזקוב) וליאת גרבר, "תושבות לפי דין פנימי ותושבות לצורך אמנה למניעת כפל מס - הא בהא תליא?" "מיסים" כא/1 (פברואר 2007) א-13, שטוענות כי "בכל מקרה, ספק אם ניתן יהיה לקבוע מראש, כי היחיד אינו 'תושב ישראל' לפי הדין הפנימי כבר בעת עזיבתו את הארץ", ובהערת שוליים מס' 4 הצמודה לטקסט: "בדיקת שינוי התושבות ראוי שתיעשה בדיעבד ולא מראש, על מנת שתהא בפני רשות המסים התמונה השלמה אודות פרטי העזיבה את הארץ".

לישראל, עדיין יוכל להיחשב תושב חוץ בשנת המס - אך זאת רק בחלוף תקופה מספקת לשם בחינת החלופה השנייה בהגדרה "תושב חוץ".¹²

עולה, אפוא, כי במועד בו נדרש הדיווח, היחיד אינו מצויד במלוא הכלים שהעניקו לו המחוקק והפסיקה לשם הוכחת היותו תושב חוץ (חסרה הראייה הרטרופקטיבית לבחינת מרכז החיים, ולא מתאפשרת עדיין בחינת היותו תושב חוץ בתקופה זו גם אם מרכז חייו היה בישראל). יש לבחון את מעמדו הפיסקלי בחלוף הזמן הנדרש.

תושב חוץ לפי דין האמנה

עוד יש לזכור, כי מבחן מרכז החיים אינו חזות הכל. גם אם בשנת המס מרכז חייו של היחיד הוא בישראל, אין בכך הכרעה כי הוא תושב ישראל. ככל שמדובר ביחיד שנחשב תושב לצורכי מס גם במדינה אחרת, שכרתה אמנה למניעת כפל מס עם ישראל (מדינה גומלת), הרי **מבחני שובר השויון** שבאמנה הם שיכריעו (על פי סעיף 196 לפקודה, דין האמנה גובר על הדין הפנימי בישראל).

בכל האמנות שישראל צד להן, תושבות היחיד מוכרעת (במקרה של שויון) על פי סדר היררכי של מבחנים. יש לעבור למבחן הבא אך ורק אם לא ניתן להכריע על פי המבחן הקודם.¹³ ברוב אמנות המס שישראל צד להן, המבחן הראשון הוא מבחן "בית הקבע". נניח לשם הדוגמה, כי לפלוני בית קבע במדינה גומלת, ואין לו בית קבע בישראל (מציאות נפוצה למדי, למשל כשמדובר במשפחה שעקרה למדינה זרה ומכרה או השכירה את דירתה בישראל). עם זאת, זיקות אחרות, משמעותיות, קושרות אותו לישראל, באופן שמרכז חייו נותר בישראל חרף היעדרו של בית קבע בישראל. במקרה כזה, תכריע האמנה כי היחיד ייחשב תושב המדינה הגומלת, על אף שמרכז חייו בישראל.¹⁴

מאחר שהכרעה ביחס למקום מרכז החיים של היחיד אינה סוף פסוק בשאלת תושבותו, ברי כי לא ניתן להסתפק בדיון בשאלת מרכז החיים. יש לדון אפוא בשאלה הרחבה יותר, היא שאלת **תושבותו** של היחיד, לרבות על בסיס אמנה למניעת כפל מס, ככל שקיימת.

מעבר לכך, נקודה זו גם מדגימה את תחולתה האקסטרא-טריטוריאלית הפוטנציאלית של דרישת הדיווח, מקום שהיחיד אמנם תושב ישראל על בסיס מבחן מרכז החיים, אולם הוא תושב חוץ לפי דין האמנה (הגובר על הדין הפנימי).

12. אגב דיונו בנקודה זו, מתעוררת שאלת היחס בין ההגדרה "תושב ישראל" ובין ההגדרה "תושב חוץ". לכאורה, מדובר בהגדרות הסותרות זו את זו, ונדרשת הכרעה בין השתיים. סוגיה זו עלתה, אם כי באמרת אגב, בפרשת **פלוני**, ומפאת חשיבותה נקדיש לה התייחסות נפרדת בהמשך.

13. זאת בניגוד למבנהו של מבחן מרכז החיים בדין הישראלי, שכולל סל של פרמטרים לבחינה (רשימה לא סגורה) ומעמיד **את כולם יחד** על כפות המאזניים לשם קבלת הכרעה ביחס למקום מרכז החיים של היחיד.

14. לא ניכנס במאמר זה להבחנה, ככל שקיימת, בין תושבות לעניין אמנה ותושבות לעניין דין פנימי. הבחנה זו בכל מקרה אינה רלוונטית בשאלה הבסיסית בדבר סמכותה של איזו מן המדינות למסותו כמדינת מושב.

מה דינו של יחיד שלא מגיש דיווח כאמור?

שאלה נוספת שנשאלת בהקשר זה היא, מה דינו של יחיד שעל פי מבחן מרכז החיים הוא תושב חוץ, אך התקיימה בו בשנת המס חזקה, והיחיד לא הגיש דו"ח כנדרש? האם הפרת חובת הדיווח הטכנית פוגעת בטענתו המהותית בדבר תושבותו? יודגש, כי מחדל בהגשת דו"ח הינה מציאות שיש לצפותה, נוכח היעדר מודעות מצד יחידים, או נוכח הנטל הכבד באופן יחסי שמטילה ההוראה.

לכאורה, החוק דורש דיווח מ"יחיד שמתקיימת בו החזקה [...] והחזקה נסתרת לטענת היחיד". היחיד עלול להתמודד מול טענה, כי מחדלו בהגשת הדו"ח מעיד על כך שאין בידי טענה שהחזקה שהתקיימה בו נסתרת. שכן אחרת, היה מגיש דו"ח.

לדעתנו, יש לפרש את הוראת סעיף 131(א)(ה5) לפקודה באופן שלא יכבול את היחיד בכשל הטכני (היעדר הדיווח), תוך פגיעה בזכויותיו המהותיות, או במעמדו. זאת, בייחוד - אך לא רק - נוכח האתגרים שמציבה חובת הדיווח, אשר חלקם נמנו לעיל.

חלק ב': היבטים בהגדרת התושבות נוכח פסק הדין בעניין פלוני¹⁵

לאחרונה פורסם פסק הדין בעניין פלוני, אשר ניתן בבית המשפט העליון (ללא חשיפת שמו של הנישום). בפרשה הושמטו פרטים מזהים בשל רגישות המקרה. פסק הדין בבית המשפט המחוזי בבאר שבע (עליו הוגש הערעור לבית המשפט העליון) לא פורסם ונותר חסוי.

הואיל ובבית המשפט המחוזי נדונו באופן מעמיק הפרטים העובדתיים והם לא הובאו - אלא בתמצית בלבד - בפסק דינו של בית המשפט העליון, נראה כי היכולת המעשית לשאוב מידע רלוונטי מפסק הדין מוגבלת. עם זאת, קיימות כמה סוגיות מעניינות שזכו להתייחסותו של בית המשפט העליון. ראוי לנתח, למשל, את הדרך בה יישם בית המשפט העליון את מבחן מרכז החיים במקרה זה והמשקל שייחס לפרמטרים השונים (פרמטרים עסקיים אל מול פרמטרים משפחתיים וקהילתיים). מעניין ללמוד גם את התייחסותו לסוגיית היעדר התושבות באף מדינה, או אי-תשלום מס באף מדינה.

אולם במאמר זה נבקש להתייחס לשתי סוגיות נקודתיות, שהתעוררו אגב הדיון בבית המשפט העליון. הראשונה היא תפקידן של החזקות בהגדרת "תושב ישראלי" לעניין היחיד, ונטל השכנוע בהוכחת התושבות; ואילו השנייה היא הסתירה (לכאורה) בין ההגדרה "תושב ישראלי" ובין החלופה השנייה להגדרת "תושב חוץ".

15. ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון, ראו מדור פסיקה בחוברת זו.

(א) היחס בין חזקות משך השהייה למבחן מרכז החיים

מבחן מרכז החיים - הוא המבחן המהותי בהגדרה "תושב" או "תושב ישראל" - מעלה על כפות המאזניים את שלל הנסיבות העובדתיות הרלוונטיות של היחיד, ומכריע היכן מרכז חייו של היחיד (ולכן היכן הוא "תושב" מבחינת דיני המס) בהתאם לכף הכבדה יותר.

הואיל ומדובר במבחן מורכב, יצר המחוקק שתי חזקות, טכניות באופיין, הבוחנות מצב עובדתי פשוט בהרבה - משך השהייה של היחיד בישראל. אמנם זו בחינה פשוטה לאין שיעור, אך היא גם פשטנית. לכן נקבע, כי גם אם אחת מן החזקות מחזיקה את היחיד כמי שמרכז חייו בישראל, ניתן לסתור מסקנה זו על ידי הוכחת המבחן המהותי, מבחן מרכז החיים.

כפי שכבר הבענו בעבר,¹⁶ לדעתנו, יחסי הגומלין בין חזקות משך השהייה ובין המבחן המהותי הן יחסים של **היפוך נטל השכנוע**.¹⁷ הדבר נובע מתפקידה של החזקה במשפט הישראלי. נראה כי בפרשת **פלוגי** קיבלה עמדה זו אישוש על ידי בית המשפט העליון. נציג להלן את הטיעון בקצרה, ואת התייחסותו של בית המשפט העליון.

חזקות משך השהייה הן חד-כיווניות בלבד. הדבר עולה מ**לשון החוק** ("חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל - אם [...]") המנוסחת באופן המעיד על האופי החד-כיווני. אף **מדברי ההסבר להצעת החוק** לתיקון מס' 132¹⁸ נקבע ביחס ליישומן של החזקות, כי **"בכל מקרה שבו לא מתקיימות החזקות האמורות,**

16. ראו דורון לוי ואיתן אסנפי **מיסוי בינלאומי - הדין בישראל**, 96 (2008); וכן דורון לוי ואיתן אסנפי "תושבות היחיד - סוגיות ביחס ליחזקות משך השהייה" **"מיסים"** כ/5 (אוקטובר 2006) א-33.

17. יש להבחין בין "נטל השכנוע" ובין "נטל הבאת הראיות". על ההבחנה האמורה ראו, למשל, רע"א 3646/98 כ.ו.ע. **לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף**, "מיסים" יז/4 (אוגוסט 2003) ה-73:

"נטל השכנוע הוא נטל ראיתי מהותי המהווה חלק מדיני הראיות. נטל זה הוא הנטל העיקרי המוטל על בעל דין הנדרש להוכיח את העובדות העומדות ביסוד טענותיו. אי עמידה בנטל זה, משמעותה דחיית תביעתו של מי שהנטל מוטל עליו. 'נטל הבאת הראיות' הוא נטל דיוני, הוא מהווה חלק מסדרי הדין. נטל זה הוא הנטל המוטל על בעל דין להביא את ראיותיו כדי לעמוד ב'נטל השכנוע' במידה ונטל זה מוטל עליו, או כדי לשמוט את הבסיס מתחת לכוחן של טענות וראיות יריבו. נטל זה הוא נטל משני ועיקר קיומו הוא לצורכי הנטל העיקרי. עמד על כך י' קדמי בספרו על הראיות (חלק שלישי, מהדורה משולבת ומעודכנת, 1999) בעמוד 1273 באומרו: **"נטל השכנוע" מבטא את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין (תובע או נתבע) להוכיח את טענותיו כלפי יריבו; כאשר אי עמידה בה משמעה דחיית הטענות. "חובת הראיה" מבטאת חובה "נלווית", טפלה במהותה לחובה העיקרית. לעניינו של הנושא בנטל השכנוע, משמעה - החובה להביא ראיות לעמידה באותו נטל. ואילו לעניינו של היריב, משמעה: "חובה" להביא ראיות להשמטת הבסיס מתחת לכוחן של אלו שהובאו לחובתו, קרי: כנגדו; וזאת, במקום שאין הוא יכול לעשות כן באמצעות הראיות שהביא יריבו.**

(וראו גם: ע"פ 28/49 זרקא נ' היועץ המשפטי, פ"ד ד' 504, 523-522 (1950) (להלן: פרשת זרקא); ע"א 641/66 צבי אריה ואח' נ' אוח (חובה) קליבנסקי ואח', פ"ד כא(2) 358, 363-364 (1967) (להלן: פרשת אריה); דנ"א 1516/95 רינה מרום נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נב(2) 813, 832-833 (1998); וכן, על האבחנה הרעיונית בין 'נטל השכנוע' ו'נטל הבאת הראיות' ראו: י' אנגלרד 'הכלל מדבר בעדו' בדיני נזיקין (תשכ"ה) 136-140).

18. הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 132), התשס"ב-2002.

לא תהיה חזקה שהאדם הוא תושב ישראל, ולצורך בדיקת מקום מושבו יחול עיקרון 'מרכז החיים' בלא היזקקות לחזקות".

בדרך זו פסעה גם הפסיקה, ואת הדברים אישר בית המשפט העליון בפרשת פלוני בקובעו:

"חזקות אלה קובעות אמנם כלל חיתוך מתמטי, אשר מניח כי שהייה לפרקי זמן ארוכים בישראל מעידה באופן חזק על מרכז החיים. ואולם, הן ניתנות לסתירה, ולכן הן אינן מהוות "כלל הכרעה" הגובר על בחינה מהותית בדבר מירב זיקותיו של הנישום. זאת ועוד, כוחן של החזקות מוגבל גם במונח זה שמדובר בחזקות חיוביות חד-כיווניות, דהיינו שבקיום תנאיהן קמה חזקה שהנישום הוא "תושב ישראל", ואולם באי-קיום התנאים לא קמה חזקה הפוכה כי הנישום הוא בהכרח "תושב חוץ" (ראו: דורון לוי ואיתן אסנפי מיסוי בינלאומי 94-96 (2008) (להלן: לוי ואסנפי))."

חזקות משך שהייה פועלות אפוא לכיוון החיובי בלבד. לכן, כאשר איזו מהחזקות אכן מתקיימת (ומחזיקה את היחיד כתושב ישראל), וצד אחד מעוניין לטעון נגד החזקה, עליו מוטל נטל השכנוע להוכיח ההיפך, באמצעות בחינה מדוקדקת של המבחן המהותי, מבחן "מרכז החיים". כאשר ירים את הנטל, לא ייחשב הנישום תושב ישראל, חרף מסקנת החזקה.

אולם מקום שבו הצד הטוען לקיומן של החזקות לא הוכיח את התשתית העובדתית הקבועה בהן, אין הן מתקיימות, ויש להתעלם מהן. או אז, תושבותו של היחיד תיקבע בהתאם למבחן המהותי. נטל השכנוע במקרה זה מוטל, לדעתנו, כפי שנראה להלן, על פקיד השומה.

חזקות משך שהייה הן חזקות שבחוק והן ניתנות לסתירה. התשתית העובדתית הקבועה בחזקות משך שהייה היא פשוטה להוכחה, שכן היא מתמצית בהוכחת מניין ימי שהייתו של הנישום בישראל. זאת, לעומת הקושי בהוכחת מבחן מרכז החיים. חזקות משך שהייה מקלות אפוא באופן משמעותי על נטל הוכחת תושבותו של היחיד. הוכחה החזקה ברמת ההוכחה הנדרשת באותו הליך משפטי, שומה על בית המשפט להסיק את המסקנה הנגזרת מחזקה זו. זאת, כל עוד לא עמד הנישום ב"נטל השכנוע" לסתור את החזקה.

החזקה שבחוק מעבירה אל היריב את נטל השכנוע.¹⁹ כלומר, מקום שאלמלא החזקות שבחוק, נטל השכנוע היה מוטל על בעל דין א', הרי בעטיין ולאחר הוכחתו על ידי צד א', נטל השכנוע עובר לצד ב'. זו טבעה של החזקה.

19. ראו י" קדמי, על הראיות (חלק שלישי, מהדורה משולבת ומעודכנת, 2003), בעמ' 1568; ראו גם דני"א 1516/95 מרום נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נב(2) 813; רע"א 8744/08 קרנית קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים נ' דוד ויצמן (פורסם בנבו, 21.11.10); רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ, מיסים" כח/3 (יוני 2014) ה-61.

ככלל, בדיני המס, נטל השכנוע (וגם נטל הבאת הראיות המצומצם יותר) מוטל על הנישום, למעט בשאלות פנקסיות כשספרי הנישום לא נפסלו (אז נטל הבאת הראיות, והוא בלבד, עובר לכתפי פקיד השומה).²⁰

בפרשת **כ.ו.ע.**, קיבל בית המשפט העליון את העיקרון הכללי שלפיו נטל השכנוע בערעורי מס מוטל על הנישום, אך חידד שזו **נקודת המוצא בלבד**, וכמובן - אם אין הוראה אחרת מפורשת או משתמעת הסותרת זאת:

"מקובל עלי, כי נקודת המוצא לבחינת השאלה על מי מוטל 'נטל השכנוע' הוא הכלל הידוע בדיני הראיות הכלליים לפיו 'המוציא מחברו עליו הראיה' וכי כלל זה יפה הוא גם בערעורי מס, ככל שלא קיימת הוראה אחרת מפורשת או משתמעת".²¹

קיימים, אפוא, חריגים לעיקרון הכללי שלפיו נטל השכנוע הוא על הנישום. אך לשם כך נדרשת הוראה מפורשת או משתמעת החורגת מהעיקרון הכללי. לדעתנו, **בשאלת התושבות הפיסקלית של היחיד אכן מתקיים החריג לעיקרון הכללי, שכן יש לראות בעצם קביעתן של החזקות בגוף ההגדרה "הוראה אחרת, מפורשת או משתמעת" המטילה את הנטל הראשוני דווקא על פקיד השומה.**

ודוק: מאחר שאין בכוחן של החזקות להחזיק את הנישום כמי שאינו תושב ישראל (הן הרי חד-כיווניות), נמצא כי על פי רוב, לא תסייענה חזקות אלה לנישום. הוא הרי מבקש להוכיח, בדרך כלל, כי אינו תושב ישראל, ואילו החזקות מסייעות אך ורק לטוען מרכז חיים בישראל. לכן, פעולתן של החזקות תהיה, באופן מעשי, הטלת נטל השכנוע על הנישום (להוכיח שמרכז חייו אינו בישראל).

לו היה נטל זה מוטל מלכתחילה (אלמלא החזקות) על כתפי הנישום, מה טעם יש בחזקות? הן לא תורמות לפקיד השומה בהעברת הנטל על כתפי הנישום - הוא מוטל עליו ממילא. מנגד, כאמור, גם לנישום אין הן מסייעות, שכן הן חד-כיווניות באופיין. נמצאות החזקות הללו, במרביתם המכריע של המקרים, חסרות כל ערך.

הואיל ותוצאה כזו איננה מתקבלת על הדעת (המחוקק אינו משחית מילותיו לריק), מוכרח אתה לטעון כי המחוקק ראה את נטל השכנוע בשאלת התושבות כמוטל מלכתחילה דווקא על כתפי פקיד השומה. לפיכך, כדי לאפשר לו להעביר את הנטל בקלות יחסית לכתפי הנישום, חוקק את חזקות משך השהייה.

20. ראו רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מו(59) 101 ו"מיסים" 6/ (דצמבר 1992) ה-125; וכן רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פ"ד נו(4) 891 (2003) ו"מיסים" יז/4 (אוגוסט 2003) ה-71; וראו גם ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנו בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" כח/5 (אוקטובר 2014) ה-67, על הדיון שעורך שם כב' הש' מלצר ביחס לשאלות שאינן הליכי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, בקובעו שלגביהן ההבחנה בין מחלוקת פנקסית לכזו שאינה פנקסית נעדרת נפקות. ראו עניין כ.ו.ע., שם, בפסקה 14 לפסק הדין.

21.

נדמה, כי מסקנה זו אוששה בבית המשפט העליון בפרשת פלוני.²² באותה פרשה, התקיימה במערער חזקה למרכז חיים בישראל, וזאת ביחס לשנים 2005, 2006 ו-2007.

כך קבע בית המשפט העליון לעניין משמעותה של התקיימות החזקה:

"לקיומה של החזקה שתי משמעויות מרכזיות. ראשית, הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי חרף קיומה מרכז חיינו של המערער הוא בישראל מוטל על המערער. יש הגורסים כי נטל זה צריך להיות נטל כבד ביותר (אלתר וכליף, עמ' 110-111). שנית, במישור המהותי, מספר ימי השהייה של המערער בישראל אינו רק נתון טכני, אלא הוא מעיד כשלעצמו על זיקה מהותית שלו ארצה".

בהמשך פסק דינו, חוזר בית המשפט על קביעתו זו:

"שוב יש לזכור כי השלב הדיוני בו אנו מצויים הוא שלב שבו הנטל לסתור את החזקה אודות מרכז החיים על המערער".

הואיל והתקיימה בנישום חזקת משך השהייה, הנטל להפריכה הוטל על הנישום. על מנת להרים נטל זה, היה על הנישום להוכיח (מאזן הסתברויות), כי מרכז החיים שלו היה מחוץ לישראל בשנים שבהן התקיימה החזקה. נטל השכנוע להוכחת מבחן מרכז החיים הוטל עליו. **נטל זה, כפי שקובע בית המשפט העליון, הינו תוצאה ישירה של קיומה של החזקה בנישום - זו משמעותה המרכזית הראשונה, כפי שקבע.** לו היה נטל זה מוטל על הנישום גם בלא שהתקיימה בו החזקה, מה הועילו חכמים בתקנם את החזקות?

אכן, מקום שלא מתקיימות החזקות, הנטל מוטל דווקא על כתפי פקיד השומה, שאם לא כן, אין כל משמעות לקיומה או לאי-קיומה של החזקה בהקשר זה. לכך, ככל הנראה, כיוון בית המשפט העליון באומרו **"כי השלב הדיוני בו אנו מצויים הוא שלב שבו הנטל לסתור את החזקה אודות מרכז החיים על המערער".** השלב הדיוני הזה מאופיין בהתקיימות החזקה. בשלב זה אכן נטל השכנוע על הנישום; אולם אלמלא התקיימה בו החזקה, היה הנטל מוטל על כתפי פקיד השומה.

לבסוף נציין, כי חריג נוסף לעיקרון הכללי שלפיו נטל השכנוע בענייני מיסים מוטל על כתפי הנישום המערער, ניתן למצוא בהוראת סעיף 86 לפקודה העוסקת בעסקאות מלאכותיות. כך למשל הביא כב' השופט מגן אלטוביה בפרשת **אלי טל**:²³

"הפסיקה אודות סעיף 86 קבעה כי כאשר נסמך פקיד השומה על טענת המלאכותיות יעבור נטל ההוכחה אל כתפיו וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו".

22. נציין, כי עמדתנו זו הוצגה גם בעניין ע"מ 10-10-36696 א.ב. נ' פ"ש תל אביב 3 (מיסים) און לייך, 14.3.2013, שנדונה בבית המשפט המחוזי בתל אביב. באותו מקרה לא נדרש בית המשפט להכריע בשאלה, כי התקיימה חזקה שממילא הטילה את נטל השכנוע על כתפי הנישום.

23. עמ"ה 1214/02 אלי טל ציוד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, "מיסים" יח/2 (אפריל 2004) ה-26.

בפרשת **אמנון ברגמן**²⁴ נדונה שאלת נטל השכנוע בעסקאות מלאכותיות **ספציפיות**, המתוארות בסעיפים 83-84 לפקודה (הסבה לטובת צעירים והסבה הניתנת לביטול). נקבע כדלקמן:

"[...] **סעיפים אלו מניחים חזקת מלאכותיות, דהיינו כי עסקה שהיא הסבה המנויה בסעיפים 83-84, על המסב, אשר ההכנסה מיוחסת אליו, לסתור אותה אם חולק הוא על כך. בהמשך לכך נטל ההוכחה והשכנוע לסתור חזקה זו מוטל על כתפי המסב, הנישום [...]. סעיפים אלו מקפלים בחובם הנחת מוצא בדבר ניכור פסול של ההכנסה ועל המבקש לסתור חזקה זו לשאת בנטל לסתרה כאמור [...]."**

עינינו הרואות, כי החזקה שבדין - הקבועה בדמות סעיפים 83-84 - פועלת גם כאן **ככלי להיפוך נטל השכנוע**. שכן, כאמור, נטל השכנוע בשאלת המלאכותיות (סעיף 86) מוטל בדרך כלל על כתפי פקיד השומה (ומדובר בנטל כבד למדי). עם זאת, קיומה של התשתית העובדתית הספציפית הנתונה בסעיפים 83-84, **תחזיק** את הנישום כאילו ביצע עסקה מלאכותית. לכן, אם הנישום ביצע הסבה לטובת צעירים (סעיף 83), או הסבה הניתנת לביטול (סעיף 84), הוא **יוחזק** כמי שביצע עסקה מלאכותית, ולכן הוא - ולא פקיד השומה - יידרש לשאת בנטל השכנוע להוכיח אחרת. אך כמובן, בכל מקרה אחר, שלא נקבעה בו חזקה מפורשת בדין, נטל השכנוע בשאלת מלאכותיות העסקה מוטל על פקיד השומה.

חזקות משך שהייה, באופן דומה לסעיפים 83-84 לפקודה (ואולי אף במובהק מהם, שכן המונח "חזקה" ננקט בהן מפורשות) מעבירות את הנטל אל הנישום - נטל, שאלמלא התקיימה החזקה, מוטל היה על פקיד השומה.²⁵ עמדה זו, כאמור, אושררה לדעתנו בבית המשפט העליון בפרשת **פלוני**.

השלכה על תושבות התאגיד אם תתקבל הצעת החוק

הואיל והנוסח הנוכחי של ההגדרה "תושבות" לעניין חבר-בני-אדם **אינו** כולל חזקות, נטל השכנוע להוכחת מבחני התושבות (התאגדות ושליטה וניהול מחוץ לישראל) מוטל על הנישום. אולם **אם תתקבל הצעת החוק** ותיקבע חזקה כמוצע, הרי הניתוח שהוצג לעיל **יחול, לדעתנו, גם ביחס להגדרת תושבות חבר-בני-אדם**. או אז, אם לא תתקיים החזקה, נטל השכנוע יהא על כתפי פקיד השומה.

24. עמ"ה 1109/04 + עמ"ה 1141/01 **ברגמן אמנון נ' פקיד שומה גוש דן**, "מיסים" כו/6 (דצמבר 2006) ה-187.

25. תמיכה בתוצאה זו ניתן למצוא במאמרם של ליאור נוימן ואופיר קפלן, "חשיבותו 'העולה' של מבחן מרכז החיים (בעקבות ע"א 477/02 **אריה גונן** ועמ"ה 7038/03 **גירא סולר**)" "מיסים" כו/1 (פברואר 2006) א-58. שם, טענו המחברים כי "[...] **הקפדה על אי התקיימות של החזקות תאפשר לאדם להציג טענה חזקה, לפיה מרכז חייו אינו בישראל, והנטל על פקיד השומה שיבקש לטעון אחרת יהא נטל ראיתי משמעותי**"; אם כי ייתכן, שעמדתם זו נעוצה בספק שהביעו במאמרם בדבר חד-כיווניותן של החזקות (לדעתנו, ספק זה אינו קיים עוד, והן אכן חד-כיווניות).

(ב) תחרות משפטית בין ההגדרות "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ"?

"תושב ישראל" מוגדר כמי שמרכז חייו בישראל.

ההגדרה "תושב חוץ", לעומת זאת, כוללת שתי חלופות. החלופה הראשונה - היא החלופה הוותיקה - קובעת הגדרה שיורית ופשוטה, לפיה "תושב חוץ" הינו מי שאינו מוגדר כ"תושב ישראלי"; קרי, מי שמרכז חייו אינו בישראל.

החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ" הוספה במסגרת תיקון מס' 168 לפקודה, בתחולה מיום 1.1.2007 (להלן: "החלופה השנייה"). חלופה זו הרחיבה את ההגדרה וקבעה, כי כ"תושב חוץ" ייחשב גם מי שאמנם לא מקיים בשנת המס את החלופה הראשונה (הואיל ומרכז חייו בישראל באותה שנה), ובלבד שבשנת המס הנבחנת (X1) ובזו שלאחריה (X2) שהה האדם מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, ובשנתיים העוקבות להן (X3, X4), מרכז חייו היה מחוץ לישראל. אם יתקיימו כל אלה, הוא ייחשב תושב חוץ כבר בשנת המס הנבחנת (X1).

נדגים את פעולתה של החלופה השנייה:

"אבי יצא מישראל, לראשונה, ביום 1 בינואר 2008. בשנים 2008 ו-2009 שהה בישראל לא יותר מ-80 ימים בכל שנה אולם קיים את המבחן המהותי של מרכז חיים בישראל. בשנים 2010 ו-2011 אבי לא נכח בישראל".

הגדרה זו לקוחה מתוך קובץ הפרשנות (החבק) שפרסמה רשות המסים²⁶ וכך מבוצע שם ניתוח המקרה:

"בשנים 2008 ו-2009 יש לראות את מרכז חייו של אבי בישראל. בשנת 2010 ו-2011 אין ספק, כי מרכז חייו של אבי אינו בישראל. הגדרת תושב חוץ מאפשרת לראות את אבי כתושב חוץ החל משנת המס 2008 (אף אם מרכז חייו היה בישראל באותה השנה)".

הנה כי כן, פעולתה של החלופה השנייה היא למפרע, באופן שרק לאחר תום שנת המס 2011, נוכל להסיק מסקנה סופית ביחס לתושבותו של אבי ארבע שנים קודם לכן. במקרה זה, הוא ייחשב תושב חוץ כבר בשנת 2008, על אף שמרכז חייו היה באותה שנה בישראל.²⁷

26. קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה סעיף 1: הגדרת "תושב" א-1, בעמ' א-11.7 (להלן - "החבק").
27. נדמה כי בקו זה נקטה גם הפסיקה. ראו למשל ע"מ 31489-01-13 דוד קניג נ' פקיד שומה תל אביב 3 (מיסים) און לין, 27.08.2015: "נהפוך הוא: ייתכן שיש מקום להחלת ההגדרה המתוקנת של המונח "תושב חוץ" שבסעיף 1 לפקודה לפיה אדם ששהה מחוץ לישראל 183 ימים או יותר בכל אחת משתי שנות מס רצופות ומרכז חייו היה מחוץ לישראל במהלך שתי שנות מס נוספות, ייחשב לתושב חוץ כבר מתחילתה של התקופה האמורה. אם תיושם הגדרה זו כאן לגבי שנת 2007, הרי בשנה זו שהה המערער כ-293 ימים בחו"ל ואילו בשנת 2008 כ-288 ימים בחו"ל. מרכז חייו בשנים 2009 ו-2010 היה מחוץ לישראל. כך שלפי ההגדרה הנ"ל המערער עשוי להיות מוחזק דווקא כתושב חוץ בשנת 2007".

אך ראו מה יוצא מן האמור: הואיל ובשנת המס 2008 מרכז חייו של אבי היה בישראל, הוא מוגדר לכאורה "תושב ישראל". אך במקביל, מאחר שמתקיימים בו תנאי החלופה השנייה, הוא מוגדר גם "תושב חוץ". כיצד זה דרות שתי ההגדרות הללו במקביל, ביחיד אחד? הייתכן כי הדין הפנימי בישראל ישקיף על פלוני כתושב ישראל ובה בעת גם כתושב חוץ?!

לדעתנו, הפרשנות שהוצגה לעיל להגדרה "תושב ישראל" ולחלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ", היא הפרשנות היחידה האפשרית. שכן, כרטיס הכניסה לחלופה השנייה הוא הכרטיס "מרכז חייו בישראל"; הרי אחרת - ממילא היה היחיד נחשב תושב חוץ כבר לפי החלופה הראשונה. אם כך, כל יחיד שבא בשעריה של החלופה השנייה, נחשב אוטומטית גם "תושב ישראל" לפי ההגדרה (שכלל ההכרעה היחיד בה הוא מרכז חיים בישראל).

אכן נראה, לדעתנו, כי קיימת "תחרות משפטית" אמיתית²⁸ בין ההגדרות הללו. יש להכריע איזו הגדרה ידה על העליונה. פרופ' אהרן ברק בספרו מציג את הדרכים לפתרון הסתירה בין נורמות:²⁹

"השופט מופנה לכללים הקובעים את תוקפן של הנורמות השונות, וכוחן היחסי. אלה הם כללים של 'בריית דין'. שלושת הכללים הידועים ביותר לבריית דין הם אלה: הנורמה המאוחרת גוברת על המוקדמת (lex posterior derogat priori); הנורמה העליונה גוברת על התחתונה (lex superior derogat inferior); הנורמה המיוחדת גוברת על הכללית (lex specialis derogat generali). הכלל הראשון והשלישי עוסקים בסתירה אופקית, כלומר: סתירה בין נורמות שוות מעמד. הכלל השני עוסק בסתירה אנכית, כלומר: סתירה בין נורמות ממעמד שונה".

ובהמשך:³⁰

"סתירה היא מאוחרת (או משנית) כאשר היא מתרחשת לאחר שהנורמה כבר נוצרה [...]. הוא הדין בכל מקרה אחר בו נורמה מאוחרת סותרת נורמה מוקדמת, בעלת מעמד נורמטיבי שווה. במצבים אלה, עניין לנו בסתירה מאוחרת. כל יוצר נורמה עושה ככל שלא ידו, כדי למנוע סתירות ראשוניות. אלה הן לרוב סתירות בלתי מכוונות והן פרי טעות. לא כן בסתירות מאוחרות. אלה הן לעיתים קרובות פרי מדיניות מכוונת, הבאה לבטל את שנוצר בעבר.

28. ראו אהרן ברק "פרשנות במשפט - כרך ראשון - תורת הפרשנות הכללית" (1992), 540. שם קובע אהרן ברק, כי השלב הראשון לפתרון סתירה אפשרית בין נורמות הוא השלב שבו מאובחנת הסתירה, אם אמיתית היא או מדומה. ככל שיש דרך פרשנית ליישב בין הנורמות הסותרות, הרי מדובר בסתירה מדומה, ויש ליצוק להן פרשנות שתמנע סתירה.

29. שם.

30. שם, 545.

הטעות כאן אינה בעצם קיום הסתירה, אלא בהעדר הוראה מפורשת בדבר בטלות הנורמה הסותרת".³¹

שתי ההגדרות בהן עסקינן הן בעלות מעמד נורמטיבי זהה. הסתירה ביניהן הינה סתירה מאוחרת (או משנית), ויש ליצוק לה כוונת מכוון. נדמה אפוא, כי הפתרון לסתירה יימצא בהעדפת הנורמה המאוחרת (החלופה השנייה, אשר חוקקה לאחר ההגדרה "תושב ישראל") על פני הנורמה המוקדמת.

לפיכך, על אף שמרכז חייו של היחיד בישראל בשנת המס, אם מתקיימים בו התנאים שבחלופה השנייה, הוא ייחשב תושב חוץ ולא תושב ישראל.

זה היישום הנכון שראתה ככל הנראה הפסיקה עד כה, למפגש בין ההגדרות הסותרות (אם כי עצם הסתירה לא צוין מפורשות).³²

זו גם פרשנות רשות המסים, כפי שעולה למשל מהניתוח שהוצג בחבק (קובץ הפרשנות שפרסמה רשות המסים) לדוגמה שהובאה לעיל, וכן כפי שנאמר במפורש בחבק: **"האמור לעיל מתייחס לנסיבות הקובעות את מרכז חייו של יחיד. יש לציין שהחלופה הנוספת להגדרת 'תושב חוץ', כנוסחה לאחר תיקון 168, גוברת על מבחן זה".³³**

עמדת בית המשפט העליון בפרשת פלוני

הסוגיה עלתה, בקצרה, ובאמרת אגב, גם בפסק דינו של בית המשפט העליון בעניין פלוני (שהובא לעיל).

נראה כי פסיקה זו קובעת, על פניו, שאין תחרות משפטית בין שתי ההגדרות. בשל חשיבות הדברים לענייננו נביאם במלואם:

"להשלמת המסגרת הנורמטיבית יוער בקצרה, כי במסגרת תיקון 168 לפקודה, שתחולתו מיום 1.1.2007, נוספה לפקודה הגדרה נפרדת המתייחסת גם למונח "תושב חוץ". עד לתיקון 168, הגדרת "תושב חוץ" הייתה שיורית בלבד, דהיינו, מי שלא הוגדר כ"תושב ישראל" הוגדר כ"תושב חוץ". לאחר התיקון, נוספה הגדרה פוזיטיבית למונח "תושב חוץ", כדלקמן: "תושב חוץ" - מי שאינו תושב ישראל וכן יחיד שהתקיימו בו כל אלה: (א) הוא שהה מחוץ לישראל 183 ימים לפחות, בכל שנה, בשנת המס ובשנת המס שלאחריה; (ב) מרכז חייו לא היה בישראל, כאמור בפסקה (א)(1) להגדרה 'תושב ישראל' או 'תושב', בשתי שנות המס שלאחר שנות המס האמורות בפסקת משנה (א)".
הגדרת המונח "תושב חוץ" נועדה להבהיר את כללי חישוב המועדים ומי שהייה בעיקר במקרים שבהם הנישום ניתק את התושבות שלו מישראל.

31. השוו גם ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פסקי דין, כרך מט, חלק רביעי, תשנ"ה/תשנ"ו 1995, 555.
32. ראו פרשת קניג, הי"ש 27 לעיל.
33. ראו חבק בעמ' א-11.4.

חשוב להדגיש, כי היא לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת "תושב ישראל", וכי לא קיימת "תחרות משפטית" בין ההגדרות. מי שעונה על הגדרת "תושב ישראל" יוגדר ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכר כ"תושב חוץ" אף אם יש בפיו טענה כי לכאורה הוא מקיים את כל התנאים הקיימים בהגדרת "תושב חוץ". עוד יצוין, כי מאחר והגדרת "תושב חוץ" נוספה לפקודה בשלב מאוחר והיא נכנסה לתוקף רק ביום 1.1.2007, היא לא חלה על שנות המס בענייננו, ולכל הפחות על חלקן."

לכאורה, עולה מהדברים, כי בית המשפט העליון לא רואה "תחרות משפטית" בין ההגדרות, וכי מי שעונה על ההגדרה "תושב ישראל" (מחמת מרכז חיים בישראל) לעולם ייחשב תושב ישראל גם את מתקיימים בו התנאים בחלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ".

ניתוח זה לא נדרש לשם הכרעה בתיק שעמד להכרעה, שכן החלופה השנייה לא חלה בשנות המס הרלוונטיות שם, ולכן הניתוח הוצג "בקצרה" בלבד ולשם "השלמת המסגרת הנורמטיבית". ייתכן אפוא, כי ניתן להתייחס לדברים כאמרת-אגב (dicta obiter) שלא נועדה לקבוע מסמרות.³⁴

בית המשפט העליון מבהיר כי "חשוב להדגיש, כי היא [החלופה השנייה - המחברים] לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת 'תושב ישראל'". כפי שהוצג לעיל, הסתירה איננה אל מול החזקה, אלא אל מול המבחן המהותי - מבחן מרכז החיים. ייתכן שניתן לקרוא כאן כוונה להיעדר תחרות משפטית בין רכיב ההגדרה בחלופה השנייה המונה 183 ימים בשנתיים הראשונות, ובין חזקות משך השהייה שבהגדרה "תושב ישראל". כך, ולא סתירה בין ההגדרות גופן.

אם אכן מדובר בסתירה מדומה, ויש דרך פרשנית ראויה ליישב בין שתי ההגדרות, זו הדרך שיש לילך בה. אך בכל הכבוד, יגענו ולא מצאנו דרך כזו. נראה כי בית המשפט העליון לא מצא להבהיר או להרחיב בדברים מפאת היעדר הצורך לגופו של התיק שעמד לפניו.

סיכום

בספרו אירועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני מסים בישראל,³⁵ פותח פרופ' יוסף מ' אדרעי את הפרק הנוגע בהשפעת העידן החוקתי על דיני המס בדברים אלה:

"מאז חקיקתם של חוקי היסוד העוסקים בזכויות אדם, תהליך שכונה במקרים רבים "המהפכה החוקתית", נוספו לדין הישראלי ממדים חוקתיים.

34. לא לנו להכריע בזה. להתייחסות לאמרות אגב ולתוקפן, ראו למשל ע"פ 267/71 סופר נ' מדינת ישראל, פ"ד כה(2) 444, 446 (1971); כן ראו חיים ה' כהן "אוביטר ז"ל והגינות לאי"ט" משפטים לא 415 (2000); וכך ע"א 7731/11 צוריאל אגודה שיתופית להתיישבות חקלאית בע"מ נ' משה אביטן (פורסם בנבו; 15.8.2013).

35. נבו הוצאה לאור בע"מ (תשס"ז-2007).

תהליך זה לא פסח על דיני מסים. המס אינו אלא הביטוי הכלכלי ליחסים שנוצרים באמנה החברתית בין האזרח לבין הממשל. מנגד יש לזכור כי חוקי המס מהווים איום מתמיד על זכויות אדם: מס עלול להוות פגיעה בקניינו של אדם; חוק מס עלול להפלות בין משלמי מס שווים; חוקי מס עלולים לפגוע ברמת חייו של אדם עד כדי פגיעה בכבוד האדם; חוקי מס מקנים לרשויות המס כוחות שמידת פגיעתן יכולה להיות קשה מאוד, כגון סמכויות השגת מידע, סמכויות החקירה והכניסה לתחום הפרט והפעלת הסמכויות תוך פגיעה בכללי הצדק הטבעי ובעקרון השוויון.

על דברים אלה לשמש נר לרגלנו גם במאבק, המוצדק, בתופעת ההון השחור, ובחתימה להרחיב את בסיס המס. זאת, בייחוד כשמעורבים אמצעים חקיקתיים.

בחלקו הראשון של המאמר הצגנו, על קצה המזלג, כמה מהאתגרים שמעוררת בהקשר זה **דרישת הדיווח המפורט** מיחיד, שמתקיימת בו חזקה והיא נסתרת לטענתו.

ראינו, כי יש בדרישה זו **נטל כבד למדי**, שעלול להיות מוטל על קבוצות אוכלוסייה שלא בהכרח הייתה כוונה לכלול אותן בדרישה; עוד ראינו, כי יש בדרישה זו פוטנציאל של **תחולה אקסטר-טריטוריאלית** (הטלת נורמות דיווח על תושב חוץ); כמו כן, לא ניתן לדעתנו לראות דרישה זו כממצה את הבירור בדבר תושבותו של האדם, שכן נדרשת בחינה **רטרוספקטיבית** (הן לביסוס מבחן מרכז החיים והן לשם בחינת החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ"), וכן נדרשת **בחינת דין האמנה**; לבסוף, הצענו לפרש את ההוראה באופן שלא יכבול את טענתו המהותית של היחיד ואת מעמדו הפיסקלי לכשל הטכני של היעדר דיווח.

אתגרים מסוג זה יתעוררו בוודאי לו תתקבל הצעת החוק להוספת חזקה גם בצדו של מבחן השליטה והניהול (תושבות התאגיד).

בחלקו השני של המאמר דנו ביחס שבין חזקות משך השהייה למבחן החיים, וביחס שבין ההגדרה "תושב ישראל" (או "תושב") להגדרה "תושב חוץ", נוכח פסק הדין של בית המשפט העליון בפרשת **פלוני**.

ההכרעה בדבר תושבותו של אדם איננה פשוטה. היא כרוכה לעיתים בעריכת הבחנות דקות מאוד.³⁶ חזקות הנקבעות בצד המבחן המהותי (מבחן מרכז החיים, או מבחן השליטה והניהול) עשויות להקל על רשויות המס בהכרעה.

36. ב-ע"מ 32172-05-13 **חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה**, "מיסים אונליין", שעסק בתושבות התאגיד (מבחן השליטה והניהול), התייחס כבי' השופט ד"ר שמואל בורנשטיין לקושי האינהרנטי הטמון ביישום מבחן השליטה והניהול: "לא למוותר לומר כי כל אותן הבחנות הנזכרות לעיל - בין הנחיות" ובין "הוראות", בין ביצוע "תפקיד מקצועי" ובין ביצוע "תפקיד" "ניהולי", בין "פלטפורמה חסרת מהות עסקית ממשית" ובין "המוח" העומד מאחורי העסק, בין שמירת שיקול הדעת ובין "האצלת שיקול הדעת" (לרבות האחריות לכישלון עסקי), בין נטילת סמכות של ממש מבעל הסמכות הפורמלית ובין אך ורק "השפעה" על בעל הסמכות, ובכלל זאת השפעה מכרעת, כגון בכך שמביאים לידיעתו מה מצופה ממנו לעשות - הן הבחנות שאינן פשוטות, באשר הקו המפריד ביניהן הוא דק, לעיתים דק עד בלי נבדק".

נדמה, כי דברים דומים ניתן לייחס ליישום מבחן מרכז החיים ביחס לתושבות היחיד.

לדעתנו, ההכרעה בפרשת פלוני איששה את העמדה לפיה, אם לא מתקיימות החזקות, נטל השכנוע בשאלת התושבות מוטל על כתפי פקיד השומה.

זאת תהיה התוצאה המשפטית, לדעתנו, גם ביחס לתושבות התאגיד (מבחן השליטה והניהול) לו תתקבל הצעת החוק המבקשת להוסיף חזקה גם בצד מבחן השליטה והניהול.

עוד ראינו, כי קיימת לכאורה סתירה בין ההגדרה "תושב ישראל" המתמחה במבחן מרכז החיים, ובין החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ" (הסתירה נפתרת, לדעתנו, על ידי אימוץ כלל ברירת דין לפיו הנורמה המאוחרת גוברת על הנורמה המוקדמת).

עם זאת, הצגנו את קביעתו של בית המשפט העליון בהקשר זה בפרשת פלוני (ייתכן כאימרת-אגב בלבד), ולפיה אין הוא רואה "תחרות משפטית" בין שתי ההגדרות.