

על מי מוטל נטל השכנוע בשאלת התושבות הפיסקלית?

בעקבות פרשת בר רפאלי

מאת

איתן אסנפי, עו"ד ורו"ח¹

מבוא

ביום 12.5.2019 הותר לפרסום פסק הדין המלא בעניין **בר רפאלי**², מפי כב' השופט שמואל בורנשטיין. פסק הדין עוסק בשאלת תושבותה לצורכי מס של רפאלי בשנים 2009 ו-2010.

פקיד השומה טען כי רפאלי תושבת ישראל בשנים הרלוונטיות, ולכן חייבת במס בישראל על הכנסותיה בשנים אלה (הכנסות של **כשמונה וחצי מיליון** ש"ח בשנת המס 2009, ו**כשמונה מיליון** ש"ח בשנת 2010).

רפאלי טענה כי היא תושבת חוץ, ולכן הכנסותיה מחוץ לישראל אינן חייבות במס ישראלי. ככל פסק דין העוסק בתושבות, גם את פסק הדין הזה ראוי ללמוד, לפחות בשתי רמות:

- **ברמה הראשונה**, כדאי לשים לב לאופן שבו מנתח בית המשפט את העובדות הספציפיות במקרה המונח לפניו, ומיישם לגביהן את העקרונות המשפטיים שנקבעו בסוגיה. כל פרשה נושאת בקרבה סט עובדתי שונה, ולכן מרחיבה את נקודת המבט הכוללת שלנו בייחס ל**יישום** הדין.³

- **ברמה השנייה**, יש לבחון אם במסגרת ניתוחו, הוסיף בית המשפט על העקרונות והכללים המשפטיים שכבר נקבעו בדין עד כה. לא אחת קורה, כי התשתית העובדתית הדורשת הכרעה, מעוררת נקודה עקרונית שטרם נדונה, או טרם הובהרה בפסיקות קודמות, ועל בית המשפט "לחדש" בה.

1. המחבר הינו מחבר (משותף) של הספר **מיסוי בינלאומי - הדין בישראל** (2008).

2. ע"מ 6418-02-16 **בר רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא**, "מיסים אונליין" (10.4.19).

3. ביישמו את עקרונות הדין, בית המשפט מפעיל כמובן את שיקול דעתו. לדוגמה, בשאלה אם לבר רפאלי "בית קבע" בישראל, העובדה כי אמה העידה כי "מסדרים את החדר בבית לכבודה. יש לה אגף בבית, יש בו הכל. שמים פרחים ומבשמים" הובילה, בין יתר העדויות, את בית המשפט למסקנה כי "בית הוריה של המערערת בהוד השרון עונה על ההגדרה 'בית קבע'" [פסקה 83 לפסק הדין]. לעניות דעתי, העובדה כי מסדרים את החדר לכבודו של הנישום, שמים פרחים ומבשמים, מעידה דווקא על אופי של אירוח ופחות על אופי של בית. עם זאת, התמונה בכללותה, זו המתקבלת מכלל העובדות הרלוונטיות, היא החשובה.

במאמר זה, אבקש לדון בנקודה אחת עקרונית והיא, **על מי מוטל נטל השכנוע בשאלת התושבות**. שאלה זו עמדה בלב פסק הדין (גם אם מטבע הדברים, היא פחות עסיסית מהניתוח העובדתי הספציפי). בית המשפט הכריע, לכאורה, כי נטל השכנוע מוטל על הנישום. זאת, בין אם התקיימה בו חזקה בדבר ימי שהייה בישראל, ובין אם לאו.

לעניות דעתי, קביעה זו אינה חפה מספקות. נטל השכנוע - להבדיל אולי מנטל הבאת הראיות - צריך להיות מוטל על הנישום, אך ורק אם מתקיימת בו חזקה; אם היא אינה מתקיימת - נטל השכנוע יוטל על כתפי פקיד השומה דווקא.⁴

לא ניתן להפריז בחשיבותה של שאלת נטלי ההוכחה, שכן יש בה כדי להכריע את התיק. כפי שקבע בית המשפט העליון מפי כב' הני אגרנט:

"אין צריך לומר, שחשיבותה המיוחדת של קביעת נטל השכנוע היא בכך: שאם בסוף המשפט העריך השופט שההוכחות של הצדדים הן שקולות ומאוזנות, כי אז יכריע את הדין לרעת הצד הנושא בנטל השכנוע."⁵

ובמילים אחרות:

"[...] כאשר הובאו ראיות אך בתום גביית העדויות ושקילתן נשאר ספק בלבו של השופט, יפסוק בית המשפט נגד אותו בעל-דין אשר עליו רובץ נטל ההוכחה: עליו לסבול מן הספק."⁶

טלו למשל את קביעתו של בית המשפט, כי קיים "חלל ראייתי" בכל הנוגע לשאלה אם ביתו של ליאונרדו דה-קפריו מהווה "בית קבע" עבור בר רפאלי, "וממילא", כך בית המשפט, **"לא ניתן לומר כי המערערת הוכיחה כי מדובר ב'בית קבע' שלה"**.

הטעם הראשון שמנה בית המשפט "לחלל הראייתי" הזה הוא, כי **"לא ניתן להתעלם מהעובדה כי המערערת לא הביאה לעדות את ליאונרדו או, למצער, מי מטעמו [...]. כידוע, הימנעות מהבאת ראיה מקימה חזקה לפיה לו היא הובאה, היא הייתה פועלת לחובתו של מי שמצופה היה ממנו להביאה"**.

בכלל לא ברור, כי ליאונרדו היה שועה להזמנת רשות המסים להגיע לעדות, אך מאחר שנקבע כי נטל השכנוע מוטל על בר רפאלי, ולא על רשות המסים, רפאלי היא זו שיש לה אינטרס להביאו להעיד והעובדה כי נכשלה בכך פועלת לחובתה. בין היתר מטעם זה (ובפסק הדין מצויות דוגמאות נוספות לכך), לא הצליחה בר רפאלי להטות את מאזן ההסתברויות לטובתה.

4. עמדה זו הובאה לראשונה בספרנו, דורון לוי ואיתן אסנפי **מיסוי בינלאומי - הדין בישראל**, 96 (2008); וכן במאמרנו דורון לוי ואיתן אסנפי "תושבות היחיד - סוגיות ביחס ליחזקות משך שהייה", **"מיסים"** 5/כ (אוגוסט 2006) א-33.

5. ראו ד"ר 4/69 יצחק נוימן ובנין חברה לביטוח בע"מ נ' פולה פסיה כהן ואח', פסקי-דין, נד (2) (1970) 291.

6. אליהו הרנון, **דיני ראיות - חלק ראשון**, 188.

ברור, אפוא, כי לו היה מוטל נטל השכנוע על פקיד השומה דווקא - "חללים ראייתיים" כדוגמת זה (גם אם היה בהם אך כדי לאזן את כפות המאזניים), היו פועלים לחובת פקיד השומה ולא לחובת הנישום.⁷

למרות נטיית הציבור, לעיתים, להפחית בחשיבותם, לכללי הפרוצדורה ודיני הראיות – ובכלל זה לשאלת נטל השכנוע – חשיבות מכרעת בניהול הדיון השיפוטי.

מאלפים בהקשר זה דבריו של **יששכר רוזן-צבי** בספרו "ההליך האזרחי" (2015) 31 :

"[...] יש נטייה בקרב הציבור, ובכלל זה גם בקרב משפטנים, להפחית בחשיבותם של סדרי הדיון ולהתמקד בדין המהותי, מתוך הנחה שהפרוצדורה אינה יותר מאשר מסגרת ניטרלית וחפה מאידאולוגיה לפעילות השחקנים השונים במהלך ההליך המשפטי [...] לאמתו של דבר התמונה שונה לחלוטין. הפילוסוף רונלד דוורקין כתב על סדרי הדיון כי 'אין דבר שהוא בעל חשיבות פרקטית רבה יותר עבור עורכי הדיון מאשר הכללים השולטים על האסטרטגיות והתכסיסים שהם יכולים לנקוט [...]".

ובהמשך (בעמ' 37-38) הוא מחדד :

"[...] עיון ביקורתי מעלה כי הפרוצדורה לא רק מסייעת לבית המשפט לגלות את האמת, אלא במקרים רבים גם קובעת מהי ה'אמת' שאותה יוכל בית המשפט לגלות. כאשר מביאים בחשבון את הקושי הכרוך בשחזור עובדות, ואת אי-הקביעות (indeterminacy) המאפיינת את המשפט [...] אין מנוס מן המסקנה כי ה'אמת' שמגלה בית המשפט אינה מנותקת ממערך הכלים הנתונים לו לגילוייה, כלים שאותם מספקים סדרי הדיון. במילים אחרות, הארכיטקטורה הדיונית קובעת במידה רבה מהי ה'אמת' [...]"

לבית המשפט אין גישה ישירה למציאות, וגילוי האמת נעשה באמצעות מסמכים ועדויות ביחס לאירועים שאירעו בעבר הן במציאות והן במוחם של בני אדם. אירועים אלה ניתנים לפרשנויות שונות ואף סותרות. בעיה זו ברורה מאליה כאשר מדובר בהתחקות אחר עובדות שאינן פיזיות או היסטוריות, אלא פסיכולוגיות. במקרים אלה לא זו בלבד שקשה להתחקות אחר האמת, אלא שפעמים רבות אין

7. ניתן אפילו לומר, כי בבוא השופט לשקול ולהעריך את הראיות המונחות לפניו, קשה למדי היא מלאכת השקילה, וייחוס ההסתברות לכל אחת מן העובדות ולתמונה הכוללת המתקבלת מהן, באופן שניתן בסופה להכריע כי העובדות שהביא צד א' מסתברות יותר מהעובדות שהביא צד ב'. קל הרבה יותר, לדעתך, להישען על "חללים ראייתיים", על הימנעות מהבאת ראיה, ולזקוף את אלה לחובתו של הנושא בנטל השכנוע. נזכור, כי ביסודה, התפיסה המשפטית בהקשר זה היא בינארית. "המנצח נטל הכל". אם ראובן מגיש תביעה אזרחית, ומשכיל להביא ראיות שיש בכוחן להרים את נטל השכנוע אך כדי 50.1%, הרי למרות שהוכיח בדוחק את טענתו, בעור שיניו זכה **במלוא** תביעתו. לו היה השופט מגיע למסקנה כי הנטל הורם רק כדי 50%, היה ראובן משיג תבוסה ניצחת. הוא לא הצליח להטות את מאזן ההסתברויות לטובתו. פער של עשירית נקודת האחוז מבדיל בין תבוסה לניצחון. לא ברור כלל אם ניתן לצפות משופט אנושי לייחס הסתברויות לעדויות ולראיות שבפניו ברזולוציה כה חדה, ונדמה כי הרבה יותר קל ברוב המקרים להכריע לחובת הנושא בנטל השכנוע על בסיס קיומם של "חללים ראייתיים".

כלל 'אמת' אחת שניתן לגלותה, שכן לכל אחד מבעלי הדין עשויה להיות הבנה סובייקטיבית שונה ביחס למצב הדברים העומד לדיון [...] התשובה לשאלה עם מי מן הצדדים נמצאת ה'אמת' תלויה במידה רבה בסדרי הדין ובשאלה על מי מן הצדדים מוטל נטל השכנוע."

הילוך הטיעון במאמר יהיה כדלקמן: אפתח בהצגת ההגדרה "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"). לאחר מכן אציג את קביעתו של בית המשפט בפרשת בר רפאלי בקשר לנטלי ההוכחה. כדי להסיר ערפול מושגי ביחס למונחים הנדרשים לנו להמשך הדיון, אציג את ההבדל בין "נטל השכנוע" ל"נטל הבאת הראיות". לאחר מכן אתאר את פועלה הראייתי של החזקה שבדין (החזקה מן הדין, או החזקה שבחוק) בכלל, ואת עמדתי לגבי תפקידה של חזקת משך השהייה בהגדרת תושבות היחיד, בפרט.

ההגדרה "תושב ישראל" ביחס ליחיד

ההגדרה "תושב ישראל" או "תושב" לצורכי מס, לגבי יחיד, מופיעה בפקודה 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.

ההגדרה קובעת אפוא 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 ביכולתו⁸ להפריך את החזקה ולהוכיח אחרת באמצעות המבחן המהותי, מבחן מרכז החיים.

מה קבע בית המשפט בעניין בר רפאלי?

ערעורה של בר רפאלי מתמקד בשנים 2009 ו-2010, שבהן שהתה פרקי זמן משמעותיים מחוץ לישראל, התפרנסה מעבודת דוגמנות בחו"ל, וניהלה, על פי טענתה, מערכת יחסים עם שחקן הקולנוע האמריקאי ליאונרדו דה-קפריו.

על פי הפקודה, תושבותו של היחיד (להבדיל מתאגיד) נבחנת על פי מקום "מרכז חייו". הפקודה מונה רשימה (בלתי סגורה) של מבחנים רלוונטיים לאיתור מקום מרכז החיים, לבחינת "מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים", ובהם: מקום ביתו הקבוע, מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו, מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע, מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו ומקום פעילותו בארגונים. בית המשפט קבע (פסקה 74 לפסק הדין), כי בשנת המס 2009 שהתה בר רפאלי בישראל 185 ימים, לכן התקיימה בה החזקה הראשונה להגדרת "תושב ישראל" (חזקת 183 הימים), והיא מוחזקת בשנה זו כמי שמרכז חייה בישראל;

8. הפקודה מאפשרת אמנם הן לנישום והן לפקיד השומה לסתור את החזקה. אך מאחר שהמסקנה כי הנישום הוא תושב ישראל, רצויה, ברובם המכריע של המקרים, לפקיד השומה ולא לנישום (הוא דווקא מבקש לטעון כי הוא תושב חוץ), החזקה פועלת לרעת הנישום, והוא זה שמבקש לסותרה.

בשנת המס 2010, לעומת זאת, היא שהתה בישראל רק 131 ימים, לכן לא התקיימה החזקה הראשונה. כמו כן, יחד עם השנתיים שקדמו לשנת 2010 (2009 ו-2008) היא שהתה רק 424 ימים בישראל, יום אחד פחות מהנדרש בכדי לקיים את החזקה השנייה, לכן הוכרע (למרות שחסר אך יום אחד; הרי החזקות הן "כלל חיתוך מתמטי"), כי בשנת 2010, לא התקיימה בבר רפאלי אף לא אחת משתי חזקות משך השהייה.

בפרשת פלוני⁹ - אליה הפנה רבות כבי' השופט ברונשטיין בפסק דינו - התייחס בית המשפט העליון לחזקות הללו, וקבע:

"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 במובן 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) [...])¹⁰.

שתי תכונות אפוא לחזקות הללו: ראשית, הן אמנם חזקות שבחוק, כי הן מופיעות בגוף הפקודה, אך כפי שהבהיר בית המשפט העליון, הן ניתנות לסתירה (כהוראת פסקה (א)(3) להגדרה "תושב ישראל"). כיצד ייסתרו? על ידי הוכחת מבחן מרכז החיים (המבחן המהותי). שנית, החזקות הללו חד-כיווניות.

אדגים את שתי התכונות הללו, בפרשתנו:

לגבי שנת המס 2009 נקבע, כי התקיימה בבר רפאלי החזקה הראשונה. מכאן, שבר רפאלי מוחזקת כמי שמרכז חייה בישראל לגבי שנה זו, אך מאחר שהחזקה ניתנת לסתירה, ניתן להפריכה באמצעות הוכחה (ברמה הנדרשת) כי מרכז חייה מחוץ לישראל, חרף התקיימותה של החזקה. אמנם בית המשפט קבע כי לא עלה בידה של רפאלי לעשות כן, אך אם הייתה מצליחה להרים את נטל השכנוע, הייתה נחשבת תושבת חוץ באותה שנה.

אולם לגבי שנת המס 2010, לא התקיימה בה אף לא אחת משתי החזקות. מאחר שהן חד-כיווניות, אין להרחיק לכת ולקבוע כי בר רפאלי מוחזקת כתושבת חוץ בשנת 2010; היא פשוט לא מוחזקת כתושבת ישראל.

נשאלת אפוא השאלה: במה שונה אדם שהתקיימה בו חזקה, מחברו שלא התקיימה בו חזקה? במה שונה דינה של רפאלי (מהותית אולי פרוצדורלית) בשנת 2010, לעומת שנת 2009?

9. ע"א 3328/15 פלוני נ' פקיד השומה אשקלון, מיסים לא/2 (יוני 2017) ה-103.
10. הדברים צוטטו גם בפסק הדין של כבי' השופט ברונשטיין (פסקה 50 לפסק הדין).

במילים אחרות: מהו האפקט של החזקה? הרי המחוקק אינו משחית מילותיו לריק. אם נעדרת החזקה כל השפעה, מדוע נקטה מלכתחילה?¹¹

אביא את דבריו של בית המשפט בהקשר זה (פסקה 54 לפסק הדין):

"כאן כבר המקום להעיר, כי בבחינת שאלת תושבותה של המערערת יש לתת את הדעת לשני אלה:

ראשית, לכלל הרגיל בערעורי מס לפיו נטל הראייה מוטל על כתפי הנישום [...]. מכאן, כי נישום שערער על שומתו, אך לא תמך טענותיו בראיות מתאימות, דין ערעורו להידחות. הרציונל העומד מאחורי כלל זה נעוץ בנחיתות הראייתית המובהקת של פקיד השומה [...]. וככל שמדובר בערעור שעניינו בשאלת תושבותו של נישום, כאשר מירב המידע אודות נסיבותיו האישיות של הנישום מצוי בידיו שלו, ברור כי רציונל זה מתקיים אף ביתר שאת."

בהמשך (פסקה 74 לפסק הדין) קבע בית המשפט:

"התוצאה היא כי לפחות מהבחינה הראייתית, דינו של נישום שהחזקה מתקיימת לגביו אינו כדינו של נישום שהחזקה אינה מתקיימת לגביו [...]" [ההדגשה במקור - א.א.].

ובפסקה 75:

"בד בבד, וכאמור, יש לתת את הדעת לכך כי נטל הראייה מוטל על כתפי המערערת, וכן את שנקבע בענין פלוני הנ"ל ולפיו המדובר בחזקה חיובית חד-כיוונית. משמע כי נישום שאינו מקיים את מבחן 'חזקת הימים', לא תקום חזקה לפיה הוא תושב חוץ. מהמקובץ אפוא עולה כי בשני המקרים, דהיינו בין התקיים בנישום חזקת התושבות לפי מבחן חזקת הימים ובין אם לאו, הנטל רובץ על שכמו להוכיח כי אינו תושב ישראל. עם זאת, במקרה שבו החזקה הסטטוטורית מתקיימת, מדובר בנטל מוגבר, ובמקום שהחזקה אינה מתקיימת, מדובר בנטל 'רגיל'."

בית המשפט אמנם מייחס השפעה לשאלת התקיימותה של החזקה. "מהבחינה הראייתית", כך קבע, "דינו של נישום שהחזקה מתקיימת לגביו אינו כדינו של נישום שהחזקה אינה מתקיימת לגביו", אך ההפרש מתמצה בכובדו של הנטל - הא ותו לא. בכל מקרה, קובע בית המשפט, נטל הראייה בשאלת התושבות מוטל על הנישום, אלא שאם מתקיימת בו חזקה, מדובר בנטל מוגבר, ואם אינה מתקיימת - בנטל רגיל.¹²

11. במאמר מוסגר אציין, כי בעקבות תיקון 223 לפקודה, בתחולה מינואר 2016 ואילך, מטיל סעיף 131(א)(5) לפקודה את החובה להגיש דו"ח על יחיד שמתקיימת בו אחת משתי חזקות משך השהייה, והיא נסתרת לטענתו. חובה זו חורגת מדיונו.

12. עמדה דומה הביע הראל ישראלי (הממונה על מיסוי בינלאומי בחטיבה המשפטית של רשות המסים) במאמרו "תושבות לצורכי מס של יחידים בעידן גלובלי - בעקבות פסק דין פלוני", "מיסים" לא/3 (ספטמבר 2017) א-1. בתגובה לעמדתנו בסוגיה זו, שהובעה גם במאמר - איתן אסנפי ועמי קריסי, "סוגיות בתושבות הפיסקאלית, דרישות הדיווח החדשות ופסק הדין בענין 'פלוני'", "מיסים" לא/2

ייתכן שניתן לקרוא בדבריו של בית המשפט (בציטוט לעיל) דבר נוסף והוא, כי מסקנתו הייתה שונה לו היו החזקות דו-כיווניות (קרי, אם הן אינן מתקיימות הנישום יוחזק כתושב חוץ). ודוק: בית המשפט פותח בקביעה כי נטל הראיה מוטל על כתפי המערער, אך מצרף

(יוני 2017) 1-א כותב ישראלי: "אציין, כי במקרה בו לא התקיימה חזקת הימים ויש להכריע בהתאם למבחן המהותי של מרכז החיים, תישאל השאלה, על מי הנטל להוכיח כי הנישום הינו תושב ישראל. יוער בהקשר זה, כי בטרם חיתום מאמר זה עיינתי במאמרם של אסנפי וקריסי שפורסם לאחרונה, שבו טוענים המחברים, אגב הדיון בתפקידן של חזקות הימים, כי מקום שלא מתקיימות החזקות, הנטל מוטל דווקא על פקיד השומה, שאם לא כן, לטענתם, אין כל משמעות לקיומה או לאי קיומה של החזקה, ולעניין זה המחברים נשענים על אמירות שונות שנאמרו בעניין פלוני. לעניות דעתי, אין באמירות שצוטטו על ידם מפסק הדין בעניין פלוני כדי להוות תמיכה לטענתם באשר להיפוך הנטל ולהטלתו על פקיד השומה בהיעדר חזקות הימים. לגופו של עניין אציין, כי שאלה זו נשארה ב"צריך עיון" בפסק דינו של בית המשפט המחוזי בעניין א.כ., ובדברי ההסבר להצעת החוק נקבע, כי במקרים שבהם החזקות לא חלות, יישא הנישום בחובת הראיה בשאלת מעמדו כתושב. כפי שמציינים מחברי המאמר הנ"ל, הכלל שנקבע בפסיקה הוא, כי נטל השכנוע בערעורי מס מוטל על הנישום, אלא אם כן יש הוראה אחרת מפורשת או משתמעת. לעמדתם, עצם קביעתן של החזקות מהווה הוראה לפיה, בהיעדרן של החזקות, הנטל להוכחת התושבות בישראל מוטל על פקיד השומה, שאם לא כן, וממילא הנטל מוטל על הנישום, "מה טעם יש בחזקות?" (כלשונו של המחברים הנ"ל). לעניות דעתי, פועלן של החזקות אינו בהכרח במישור של היפוך נטל הראיה, כפי שמציינים המחברים במאמרם. בהתאם לפסיקה, בערעורי מס, ככלל, הנטל מוטל על הנישום, וראוי להחיל עיקרון זה גם בהקשר לסוגיית קביעת התושבות. חזקת הימים נועדה להקל על הקביעה כי מרכז חייו של נישום בישראל, וליצור דאות גדולה יותר בקביעת התושבות במקרים בהם היא מתקיימת, אך אין בה כדי לשנות את כללי נטל הראיה במקרים בהם חזקת הימים אינה מתקיימת. אכן, כפי שצינו המחברים, במרבית המקרים פקיד השומה מבקש לטעון, כי נישום הינו תושב ישראל, אך יש גם מקרים הפוכים, כנוצר לעיל, שבהם דווקא הנישום מבקש להיחשב לתושב ישראל, ולא לחינם קבע המחוקק בס"ק (א) (3) להגדרת "תושב ישראלי", כי החזקה ניתנת לסתירה גם על ידי פקיד השומה. באותם מקרים, חזקת הימים יכולה לסייע לנישום דווקא אז יש בסיס לטענת "היפוך הנטל" ולכך שפקיד השומה יאלץ להתמודד עם החזקה ולנסות לסתור אותה. יתר על כן, בית המשפט העליון ציין מפורשות בעניין פלוני, כי הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי מרכז חייו של המערער הוא בישראל מוטל על המערער, ואף הוסיף כי "יש הגורסים כי נטל זה צריך להיות נטל כבד ביותר" [...] ייתכן לפרש, כי בהיעדר החזקה, הנטל שהיה מוטל על הנישום, הטוען אל מול פקיד השומה כי אינו תושב ישראל, הינו נטל "רגיל" הדומה לזה המוטל על כל נישום בערעורי מס, אולם, ככל שחזקת הימים עומדת לצידו של פקיד השומה, הרי שנטל זה יהיה "כבד ביותר". ואם כן, ניתן לומר כי פועלה של חזקת הימים הינו גם במישור "עוצמת" הנטל המוטל על הנישום. לפיכך, לטעמי, חזקות הימים אינן באות לשנות את כללי הנטל הרגילים בערעורי מס, במקרה שאינן מתקיימות, אלא רק ליצור דאות גדולה במקרה של התקיימותן, וכשם שבאי קיום התנאים לא קמה חזקה הפוכה כי הנישום הינו תושב חוץ, כך גם באי קיום התנאים לא מתהפך הנטל המוטל על פקיד השומה. יתרה מזאת, אין מקום לטענת המחברים לפיה פועלה של חזקת הימים היא בהיפוך הנטל במקרה שאינה מתקיימת, שאם לא כן מה הטעם בחזקה, שכן, כאמור לעיל, בפסק הדין של בית המשפט העליון בעניין פלוני נקבע, כי פועלה של החזקה אינו רק לעניין נטל ההוכחה אלא יש לו משקל גם כחלק מבחינת מרכז החיים במישור המהותי".

כפי שאציג בהמשך המאמר, תפקידה המשפטי המסורתי של החזקה - וכך נקבע מימים ימימה - הוא "היפוך" נטל השכנוע. מצאת חזקה שבדין - מצאת כלי "להיפוך" נטל השכנוע. אין להוציא מן הכלל את חזקת משך שהייה. בת טבעית היא למשפחת החזקות. החזקה שבדין לא נועדה להקל על קביעה זו או אחרת, או ליצור דאות לגבי המסקנה הנגזרת ממנה; היא גם אינה כלי להכבדת נטל השכנוע (הוא היה, ונתר, בערעורי מס, הטיית מאזן ההסתברויות).

בהמשך המאמר, אתייחס גם לטענה - שיייתכן שניתן לקרואה בין השיטין גם בקביעתו של כבי' השופט בורנשטיין - כאילו עמדתנו בדבר כוחה של החזקה ותפקידה, אינה הולמת את העובדה שהיא חד-כיוונית, ולא דו-כיוונית.

כמו כן, אתייחס בהמשך לטענת המחבר, לפיה כביכול [...] בדברי ההסבר להצעת החוק נקבע, כי במקרים שבהם החזקות לא חלות, יישא הנישום בחובת הראיה בשאלת מעמדו כתושב".

לכך את שנקבע בפרשת פלוני, כי החזקה היא חיובית חד-כיוונית. ייתכן אפוא שצירוף זה נועד להבהיר, כי מסקנתו בסוף הפסקה נובעת מהעובדה כי החזקה חד-כיוונית.

אם תשמע דעתי, יש לקבוע, כי קיומה של חזקה או היעדרה, אינם משפיעים רק על כובדו של הנטל המוטל על הנישום (אם מוגבר הוא או רגיל), אלא יש בהם כדי "להפוך" את הנטל; אם מתקיימת חזקה, הנטל מוטל על הנישום, אך אם אינה מתקיימת, הוא מוטל על פקיד השומה.

נטלי ההוכחה: "נטל השכנוע" מול "נטל הבאת הראיות"

בטרם נמשיך בדיוננו, אציג את ההבחנה בין "נטל השכנוע" ובין "נטל הבאת הראיות" - מונחים המשמשים בערבוביה, אפילו בפסקי הדין. כבר קבע בית המשפט העליון בפרשת דרוקמן¹³ כי:

"בפסיקה משמשים בערבוביה שלושה ביטויים שונים [...] 'נטל השכנוע', 'נטל ההוכחה', 'חובת ההוכחה' [...] ראוי הוא כי ייעשה שימוש אחיד ועקבי במונח אחד כדי לבטא את 'נטל השכנוע' אל מול 'נטל הבאת הראיות' [...]"

נראה, כי הערתו של בית המשפט העליון טרם הופנמה כדבעי, לכן מצא לנכון גם בית המשפט המחוזי, למעלה מעשור מאוחר יותר, לשוב ולסדר את המינוח. כך קבע כב' השופט ד"ר א. סטולר בפרשת אווזי¹⁴:

"מצאתי לנכון להבהיר מבחינה משפטית מושגים אשר קיימת נטייה לטעות בהם ולהחליפם מעת לעת. בראש ובראשונה ייאמר, כי נטל השכנוע, מבטא את החובה העיקרית המוטלת על בעל דין להוכיח את טענותיו כלפי יריבו כאשר אי עמידה בה משמעה דחיית הטענות. הכלל הוא כי נטל השכנוע מוטל על המוציא מחברו [...]"

נטל הבאת הראיות הוא הנטל הנלווה לנטל השכנוע. כאשר עובר הנטל אל הנתבע, עובר הוא במשקל אשר תלוי בטיב ההוכחה הלכאורית שהביא הנתבע. ככל שההוכחה הייתה משכנעת יותר, ירבוץ נטל כבד יותר על כתפיו של הנתבע [...]"¹⁵

דיני הראיות מבחינים אפוא, לעניין נטלי ההוכחה, בין נטל השכנוע ובין נטל הבאת הראיות - הבחנה שאומצה לראשונה על ידי כב' השופט אגרנט בפרשת זרקא¹⁶. נטל השכנוע מבטא את חובתו המרכזית של בעל-דין להוכיח את טענותיו. נטל הבאת הראיות הינו קל יותר, ונועד רק להבהיר על מי מהצדדים מוטלת, בשלב הדיוני הנוכחי, החובה להציג את

13. ע"א 6160/99 נתן דרוקמן נ' בית החולים לניאדו, פ"ד נה(3) 124 (2001).

14. ע"מ (מרכז) 36606-02-11 אווזי שכונת התקווה (1997) ניהול מסעדות בע"מ נ' מע"מ רמלה, "מיסים אונליין" (21.11.12).

15. ראו גם יעקב קדמי על הראיות, חלק רביעי - הדין בראי הפסיקה (הוצאת דיונון), 1719-1720 (2009).

16. ע"פ 28/49 זרקא נ' היועץ המשפטי, פ"ד ד 504. באותה פרשה כונה נטל השכנוע "חובת הראיה" או "החובה מס' 1", ואילו נטל הבאת הראיות כונה "חובת ההוכחה" או "החובה מס' 2".

ראיותיו. לפיכך, נטל השכנוע הוא שקובע את גורל ההכרעה במשפט. נטל הבאת הראיות, אין בכוחו לעשות כן, אלא רק לקבוע את מהלכו של המשפט.¹⁷

גם כבי' השופטת (בדימוס) טובה שטרסברג-כהן עמדה על ההבחנה בין נטלי ההוכחה, בפרשת כ.ו.ע לבנין בע"מ.¹⁸

"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: ה"חובה" להביא ראיות להשמטת הבסיס מתחת לכוחן של אלו שהובאו לחובתו, קרי: כנגדו; וזאת, במקום שאין הוא יכול לעשות כן באמצעות הראיות שהביא יריבו [...]"

בפרשת מובילי מים,¹⁹ סיכם בית המשפט העליון את ההבדל בנטלי ההוכחה בערעורי מס, כפי שהובא בפרשת כ.ו.ע, באופן הבא:

"[...] נטלי ההוכחה בערעורי מס, כמו בכל הליך, כוללים את נטל השכנוע ואת נטל הבאת הראיות. זה השני הינו נטל משני, בדמות חובת בעל הדין להביא ראיות לביסוס טענותיו [...]"

קדמי מבהיר כי קיים הבדל במשמעותו של "נטל הבאת הראיות" (אותו הוא מכנה "חובת הראיה", או "החובה מס' 2") אם הוא מוטל על התובע מחד, או על הנתבע מאידך:²⁰

"כאשר המדובר בתובע הנושא בנטל השכנוע - משמעותה של חובת הראיה היא: הבאת הראיות הדרושות להוכחת כל היסודות המקימים את עילת התביעה, במידה

17. ראו דני"א 1516/95 מרום נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נב(2) 813.
18. רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, "מיסים" יז/4 (אוגוסט 2003) ה-71. המונח "חובת הראיה" שבסעיף 83(ד) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, שעמד בבסיס פסק הדין, פורש כמתייחס לנטל השכנוע.
19. רע"א 4483/02 מובילי מים (1994) דבוריה בע"מ נ' מנהל מע"מ טבריה, "מיסים" יט/5 (אוקטובר 2005) ה-61.
20. קדמי, לעיל הי"ש 15, 1754-1758.

הדרושה לביסוס פסק דין לזכותו; ומטבע הדברים - שהוא, התובע, הינו הראשון הנושא בחובה זו, ועל כן הוא הפותח את הדיון [...]

'חובת הראיה' מנקודת מבטו של הנתבע אינה 'חובה' במשמעות הרגילה של המושג, באשר אין היא 'מחייבת' אלא אך 'מתריעה' לאמור: התובע סיים את הבאת ראיותיו; ואם הנתבע לא יביא ראיות מטעמו - הוא עומד בסיכון שבית-המשפט יפסוק לחובתו על-פי ראיותיו של התובע שנתרו לבדן. לשון אחר: מנקודת ראותו של הנתבע, העברת חובת הראיה אל כתפיו משמעה - העמדתו בפני הצורך להחליט אם להביא ראיות כנגד הראיות שהביא התובע אם לאו. היה הנתבע משוכנע כי אין בראיות שהביא התובע כדי לבסס את תביעתו - יוכל להימנע מלהביא ראיות בכלל ולטעון כי התובע לא הרים את נטל השכנוע המוטל עליו ועל כן יש לדחות את תביעתו; חושש הנתבע, שמא, בהיעדר ראיות שכנגד, אפשר שבית-המשפט יקבע שהתובע הוכיח את עילתו - אין לו מנוס מהבאת ראיות שכנגד מצידו [...]

שונים הם, כמוכן, פני הדברים מקום שהנתבע נושא בנטל השכנוע. במצב דברים זה, הנתבע נושא באחריות ל'קיומן' של ראיות להוכחת העובדות הדרושות לעמידה בנטל השכנוע המוטל עליו: הוא רשאי אמנם לסמוך בענין זה על הראיות שהובאו על-ידי התובע או להביא ראיות מטעמו; ברם, אם לא באו בפני בית-המשפט ראיות מספיקות - לא יצא הנתבע ידי חובתו."

כאמור, מידת ההוכחה במשפט האזרחי (ובכלל זה בדיני המס) היא "הטיית מאזן ההסתברויות", כפי שמביא קדמי:

"הלכה למעשה, משמעותה של מידת ההוכחה האמורה היא: שלדעת בית-המשפט - על בסיס העמדה שהוא נוקט באשר למהימנותן של הראיות שבאו לפניו, כמותן, דיותן והמשקל הראייתי שיש להעניק להן - גרסה אחת (באשר לעניין השנוי במחלוקת) מסתברת יותר ומתקבלת על הדעת יותר מן הגרסה שכנגד. באורח ציורי, נוהגים לומר 'שדרושה רק הרמת נטל ההוכחה עד למעלה מ-50%'. לשון אחר: די לנושא בנטל השכנוע, שגרסתו תשכנע את בית-המשפט ב-51% מתוך 100% המבטאים ודאות מוחלטת, על מנת לצאת ידי חובתו; ואין נפקא מינה שנתרים 49% של 'אי-ודאות'.²¹

כלומר, על הנושא בנטל השכנוע להטות את מאזן ההסתברויות לטובתו. "שקילות" ברמת הודאות של שתי גרסאות נוגדות תפעל לחובתו של הנושא בנטל השכנוע.²²

21. קדמי, לעיל ה"ש 15, 1764.

22. ראו הערותיו של גבריאל הלוי תורת דיני הראיות - כרך ד' 543 ואילך. דיון במשמעותה המדויקת של מידת ההוכחה חורגת מגבולותיו של מאמר זה.

פועלה הראייתי של החזקה שבדין

מקובל היה לסבור, כי נטל השכנוע הינו "קבוע ועומד, ולעולם אינו עובר מבעל דין אחד למשנהו".²³ נטל הבאת הראיות, לעומת זאת, עשוי לעבור מהנושא בנטל השכנוע לצד הנגדי.

כפי שקבע בית המשפט העליון בפרשת מרום,²⁴ הדין המהותי הוא אשר יקבע על מי מוטל נטל השכנוע, וככלל, המוציא מחברו עליו הראיה. עם זאת, קיומה של חזקה עשוי "להעביר" את הנטל:

"ככלל, על-פי הדין המהותי, המוציא מחברו עליו הראיה. על-פי כלל זה, נטל השכנוע מוטל על התובע או על המבקש, אך יש שהדין המהותי קובע חזקה, המפרה את הכלל הרגיל, ובכך "מעביר את נטל השכנוע מבעל-דין אחד למשנהו."

לאמתו של דבר, הדברים נקבעו עוד קודם לכן. בית המשפט העליון כבר התייחס לתפקידה של החזקה בשאלת נטלי ההוכחה בפרשת נוימן:²⁵

"אמנם בדרך רגילה לא יעבור נטל השכנוע, במשך המשפט, מצד לצד והוא יישאר מונח, עד הסוף, על שכמו של מי שנושא בו בתחילה. אולם כפי שיתבהר להלן, יכול שבמהלך הדיון, תקום בנוגע לעובדה שיש עליה מחלוקת, חזקה מן הדין, הפועלת לטובת הצד שנשא קודם לכן בנטל השכנוע לגביה ואשר כוחה הוא להעביר את הנטל הזה ליריבו [...]"

ובלשונו של קדמי:²⁶

"מקום שעומדת לזכותו של בעל דין חזקה שבחוק, די לו בהוכחת התשתית ליישומה של החזקה, כדי להעביר ליריבו את נטל השכנוע בדבר סתירתה של החזקה; ואם לא יעמוד היריב בנטל השכנוע ש'הועבר' אליו מכוחה של החזקה - יוכרע הדין לרעתו. אשר על כן, אם עומדת לטובת התובע חזקה שבדין - הרי אף שהוא נושא בתחילה בנטל השכנוע לגבי העובדה שהחזקה מתייחסת אליה, די לו בהוכחת התשתית להקמת החזקה כדי 'להעביר' את נטל השכנוע לעניין סתירת החזקה אל הנתבע."

בכוחה של החזקה, אפוא, להעביר את הנטל מבעל-דין אחד למשנהו. זה תפקידה של החזקה שבחוק בדיני הראיות.²⁷ מקום שאלמלא החזקה שבחוק נטל השכנוע היה מוטל על

23. ע"א 641/66 צבי אריה ואח' נ' קליבנסקי ואח', פ"ד כא(2) 358.

24. ה"ש 17 לעיל.

25. ד"נ 4/69 יצחק נוימן ובניו חברה לביטוח בע"מ נ' פולה פסיה כהן ואח', פד"י כד(2) 229, 290.

26. ראו קדמי, לעיל ה"ש 15, 1754.

27. ראו גם פרשת מרום, לעיל ה"ש 17; רע"א 8744/08 קרנית קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים נ' דוד ויצמן, פורסם בבנו (21.11.10); רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ ואח', "מיסיס" כח/3 (יוני 2014) ה-61.

בעל-דין א', הרי בעטיה ולאחר הוכחתה על ידי צד א', נטל השכנוע עובר לצד ב'. זה אפוא טבעה של החזקה.

מדויק גבריאל הלוי: 28

"השימוש בחזקה הראייתית מקל על המשתמש להוכיח בהליך המשפטי את התקיימותה של המסקנה העובדתית. בהיעדר חזקה, על בעל הדין להוכיח ישירות את העובדות המהוות את המסקנה, בעוד שבהתקיים החזקה, עשוי בעל הדין להסתפק בהוכחת יסודות החזקה (שהם בדרך-כלל פשוטים יותר להוכחה) כדי שמסקנת החזקה תיחשב למוכחת כדבעי במסגרת אותו הליך משפטי ובאותו עניין [...]. בעל הדין הנושא בנטל הבאת הראיה [הכוונה היא לנטל השכנוע במונחים שהגדרנו לעיל - א.א.] ביחס למסקנותיה של החזקה הראייתית הרלוונטית באותו עניין הוא בעל הדין הנושא בנטל הבאת הראיה באשר להוכחת התקיימות יסודותיה. כך למשל, במשפט פלילי נושאת התביעה בנטל הבאת הראיה באשר להוכחת יסודות העבירה. כאשר מדובר בעבירת מחשבה פלילית, נושאת התביעה בנטל הבאת הראיה באשר להתקיימות רכיב המודעות לנסיבות. לענין הוכחת רכיב זה עשויה התביעה לבחור באחת משתי דרכים אפשריות. הדרך האחת הנה הוכחה ישירה בדבר התקיימות הרכיב המודעות לנסיבות (ראיה, כי הנאשם אכן היה מודע לנסיבות בעת ביצועה של העבירה). השגתה של ראיה לעניין זה עשויה להיות כרוכה בקשיים רבים. הדרך השנייה הנה באמצעות שימוש בחזקת העיוורון המכוון. במסגרת זו עשויה התביעה להסתפק בהוכחת יסודותיה של חזקת העיוורון המכוון כדי לעמוד בנטל הבאת הראיה באשר להתקיימות רכיב המודעות לנסיבות [...]. הוכחת יסודותיה של החזקה תואמת את נטל ההוכחה (נטל הבאת הראיה ונטל השכנוע) המוטל על בעל הדין הרלוונטי לעניין הוכחת הטענה העובדתית הרלוונטית, אשר השימוש בחזקה הראייתית מיועד להוכחתה."

המחבר מדגים את הדברים באמצעות דוגמה מהמשפט הפלילי, אך ככל שהדבר נוגע להשפעתה של החזקה שבדין, אין כל הבדל בין השפעתה במשפט הפלילי לזו שבמשפט האזרחי. מדגיש הלוי, כי הצד שמוטל עליו נטל השכנוע להוכיח את התקיימות התשתית העובדתית שמובילה לתוצאה שקובעת החזקה, הוא הצד שנטל השכנוע מוטל עליו מלכתחילה, להוכחת תוצאה זו, גם אלמלא החזקה.

בית המשפט העליון הרחיב בעניין החזקות בפרשת מרום.²⁹ הוא הציג את החלוקה המקובלת לשלושה סוגים של חזקות: חזקת דין חלוטה, חזקה שבדין וחזקה שבעובדה. חזקת דין חלוטה נקבעה בדין, ועל פי מצוותו אינה ניתנת לסתירה. חזקה שבדין (או חזקה מן הדין) וכן חזקה שבעובדה הן "כלים ראייתיים" ושתיהן ניתנות לסתירה. ההבדל בין שתי החזקות האחרונות מתבטא "במקורן הנורמטיבי; בסוג הנטל ההוכחתי המועבר על-פיהן ובנפקותן הראייתית".³⁰

28. גבריאל הלוי, לעיל ה"ש 22, 520-521.

29. ראו החל מפסקה 19 לפסק הדין.

30. "חזקה שבעובדה הינה למעשה ראיה נסיבתית שעלתה בדרגה והיתה ל'חזקה', מכוח היותה מתחייבת הגיונית מ'ניסיון החיים' שממנו צמחה כתנאי להקמתה" (קדמי, לעיל ה"ש 15, 1781).

החזקה שבדין מקורה בדרך-כלל בחקיקה ראשית. היא מהווה "אמצעי הוכחה, קרי - ראייה; וגם היא, כחזקה שבעובדה, פועלת, בדרך-כלל, 'בעקיפין' לאמור - כראיה נסיבתית: מכוח הוכחתן של ה'נסיבות' הקבועות בחוק כתשתית להסקת המסקנה נושא החזקה - מתחייבת לכאורה המסקנה הקבועה בחזקה".³¹

כך תיאר בית המשפט העליון את פועלה הראייתי בפרשת מרום:

"חזקה שבדין עשויה להטיל את נטל השכנוע, ביחס לטענה מסוימת, על בעל-דין פלוני, בעוד שאלמלא החזקה היה הנטל רובץ על יריבו. הקמת החזקה מותנית, לרוב, בהתקיימות התנאים שנקבעו בדין, ומקום שהדין תולה את הקמת החזקה בהתקיימות תנאים, נטל השכנוע להתקיימות התנאים רובץ על בעל-הדין המבקש להסתמך על החזקה."

קדמי מוסיף:³²

"חזקה שבחוק מטילה על המבקש לסותר את 'נטל השכנוע', וכל עוד לא עמד המבקש לסתרה בנטל זה, היא מחייבת את בית-המשפט [...] חייב בעל הדין היריב להוכיח את היפוכה של החזקה ברמה של הטיית מאזן ההסתברות; שהיא הרמה לעמידה בנטל השכנוע המוטל עליו בעניין זה. אשר על כן - מקובל לומר בהקשר זה: שחזקה שבחוק מעבירה אל היריב את נטל השכנוע."

הרנון כותב בהקשר זה:³³

"אין ספק כי חזקה-שבחוק-הניתנת-לסתירה מעבירה את נטל הבאת הראיות מצד אל צד. אולם לפי ההשקפה הרווחת באנגליה ובארץ יש שחזקה זו מעבירה גם את נטל השכנוע, אפילו במשפטים פליליים [...] יש שחזקה-שבחוק באה לעזרתו של בעל-דין ומעבירה את נטל השכנוע לחברו."

נתן קנת וחיים קנת מבהירים:³⁴

"כאשר מתנהל משפט בין הצדדים חייב כל צד להוכיח את טענותיו. הנטל המוטל על הצד הינו נטל השכנוע [...] קיימות חזקות שבדין וחזקות שבעובדה המשפיעות על חובתו של צד אחד, להרים את הנטל המוטל עליו והמעבירות אותו לצד השני [...]. רק חזקות שבחוק (Presumption legis) קובעות את נטל ההוכחות."

בית המשפט בפרשת מרום הדגים את פועלה של החזקה, באמצעות "חזקת התמורה" שבסעיף 29(א) לפקודת השטרות (נוסח חדש). כותרתו של הסעיף היא "חזקה על תמורה

31. קדמי, לעיל ה"ש 15, 1785.

32. קדמי, לעיל ה"ש 15, 1787-1788.

33. ראו הרנון, לעיל ה"ש 6, 196, 200.

34. נתן קנת וחיים קנת נטל ההוכחה וחזקות במשפט האזרחי ובמשפט הפלילי (ברסי, 2002), 17.

ועל תום לב", והוא קבע כי "כל צד שחתימתו מצויה על השטר, חזקה לכאורה שנעשה צד לו בעד ערך". קבע בית המשפט העליון:

"אלמלא חזקת התמורה [...] היה על אוהז שטר החליפין לשכנע את בית-המשפט בדבר זכאותו לפירעון. חזקת התמורה הופכת את היוצרות בכך שהיא מטילה את נטל השכנוע, ביחס לצדקת הכפירה בזכאותו של האוחז, על הנתבע מכוח השטר. ואילו נטל השכנוע הרובץ על האוחז מוגבל להוכחת העובדות החיוניות להקמת החזקה, כגון שהנתבע [...] אכן הינו צד לשטר [...]"

דוגמה נוספת שהביא בית המשפט היא "חזקת הרשלנות" הנלמדת מהכלל "הדבר מדבר בעדו" שבסעיף 41 לפקודת הנויקין (נוסח חדש): "משהוכיח התובע את קיומם של שלושת התנאים המנויים בסעיף 41", קבע בית המשפט העליון, "יוטל על הנתבע נטל השכנוע לסתירת חזקת הרשלנות שקמה נגדו".

בית המשפט הדגיש, כי לאמיתו של דבר לא מדובר "בהעברת" נטל השכנוע מהתובע לנתבע, אלא בנטלי שכנוע שונים ביחס לנושאים שונים:

"על התובע מוטל לשכנע את בית-המשפט בדבר התקיימות התנאים להקמת החזקה שבדין שעליה מבקש הוא לסמוך את זכותו הנתבעת, ואילו על הנתבע מוטל לשכנע את בית-המשפט שאין עליו אותה חבות שלכאורה נלמדת מהחלת החזקה. להחלתה של חזקה שבדין יש נפקות ראייתית מרחיקת לכת. החלת החזקה מטילה על הנתבע נטל שכנוע לסתירת החזקה. משמעות הדבר היא, כי הנתבע ייחשב כמי שנשא בנטל רק אם הביא ראיות מספיקות להטיית מאזן ההסתברות לטובתו. אם לא יעלה הדבר בידו, כגון שראיותיו הביאו רק למצב של שקילות, חובת בית-המשפט תהיה ליישם את החזקה ולפסוק לטובת התובע."

בית המשפט העליון הדגיש אפוא, כי פועלה של החזקה אינו דבר של מה בכך. הכוח הראייתי האצור בה מרחיק לכת, בלשונו - ולא בכדי, החזקה שבדין מעבירה אל הצד שכנגד את נטל השכנוע, הנטל המרכזי הרובץ על כתפיו של בעל הדין.

תפקידה של חזקת משך השהייה בהגדרת תושבות היחיד

נשוב עתה לדיני המסים. 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).³⁵

35. 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 פרשת. כ.ו.ע, לעיל הי"ש 18; וראו גם ע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, "מיסים" כח/5 (אוקטובר 2014) ה-67, ואת הדיון שעורך שם כבי' השופט מלצר ביחס לשאלות שאינן הליכי ערעור על שומה לפי מיטב השפיטה, בקובעו שלגביהן ההבחנה בין מחלוקת פנקסית לכזו שאינה פנקסית נעדרת נפקות.

בפרשת כ.ו.ע.³⁶ 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."³⁷

בית המשפט העליון חזר על הדברים בפרשת פואז מוחמד,³⁸ שניתנה כשנתיים לאחר פרשת כ.ו.ע., באומרו:

"כלל יסוד, המונח בבסיסו של כל דיון בחלוקת הנטלים המוטלים על הצדדים במשפט אזרחי, קובע כי 'המוציא מחברו, עליו הראיה'. לאמור: התובע המבקש 'להוציא מחברו', הוא המעורר את הטענות העומדות לדיון, ועליו מוטל הנטל להוכיח את העובדות להן הוא טוען. לכן גם, ברגיל, התובע הוא שפותח בהבאת ראיות במשפט.

כך במשפט האזרחי, כך גם בדיני המס, בהיעדר חריגים בדין. אופן חלוקת הנטלים בתובענות הנוגעות לדיני המס נדון ברע"א 1436/90 גיורא ארד [...] שם קבע השופט ד. לוי דין שווה לנטל השכנוע הרובץ על תובע רגיל ולנטל השכנוע המונח על כתפיו של המערער בתובענת המס (באותה פרשה דובר אמנם על מס ערך מוסף, אך לענין זה דינו כדין מס הכנסה, וראו לדוגמה עמ"ה (נצ' 165/97 [...]).

על כן, ברגיל, נטל ההוכחה בתובענות המס הינו על הנישום ולא על פקיד השומה. ואולם, לכלל זה חריגים."

הנה כי כן, בית המשפט העליון בפרשת כ.ו.ע. (ולאחר מכן בפרשת פואז מוחמד) סייג את הכלל "הרגיל" בשאלת הנטלים בענייני המס, וקבע, כי ייתכנו מצבים שבהם נקודת הסיום תהא שונה מנקודת המוצא. אם קיימת הוראה אחרת בחוק או בפקודה, מפורשת או משתמעת, שממנה ניתן ללמוד כי נטל השכנוע מוטל באופן שונה מהמקובל - ידה של הוראה זו תהא על העליונה. הכלל "הרגיל" ייסוג אפוא מחמת אותה הוראה.

ניתן לראות בפסיקה זו של בית המשפט העליון קריאת "זהירות", לבל נטיל באופן אוטומטי את נטל השכנוע על הנישום, בטרם נבדוק היטב כי אין הוראה אחרת בחוק המטילה את הנטל, במפורש או במשתמע, דווקא על פקיד השומה (או מנהל מע"מ).

קיימים, אפוא, חריגים לעיקרון הכללי שלפיו נטל השכנוע הוא על הנישום, אך לשם כך נדרשת הוראה מפורשת או משתמעת החורגת מהעיקרון הכללי. לדעתי, בשאלת התושבות הפיסקלית של היחיד אכן מתקיים החריג לעיקרון הכללי. יש לראות בעצם קביעתן של

36. לעיל ה"ש 18.

37. שם, בפסקה 14 לפסק הדין.

38. ע"א 9792/02 פואז מוחמד נ' מס הכנסה - טבריה, "מיסים" יט/5 (אוקטובר 2005) ה-81.

החזקות בגוף ההגדרה "תושב ישראל", "הוראה אחרת, מפורשת או משתמעת" המטילה את הנטל הראשוני דווקא על פקיד השומה.

ראינו לעיל, כי תפקידה המובהק של החזקה שבחוק - כאלו הן חזקות משך השהייה - "להעביר" את נטל השכנוע מצד אחד למשנהו. לפיכך, כל אימת שאנו נתקלים בחזקה בגוף החוק (הניתנת לסתירה), משמעות הדבר היא כי המחוקק מתכוון, באמצעות החזקה, להעביר את נטל השכנוע מן הצד שהנטל היה עליו במקור, אל הצד שכנגד. מדובר בכלי ראייתי אשר נודעת לו כאמור נפקות ראייתית מרחיקת לכת, כפי שציין בית המשפט העליון - היא, העברת נטל השכנוע.

חזקות משך השהייה שבגוף ההגדרה "תושב ישראל" אינה יוצאת מכלל זה. אף היא, כמו יתר בני משפחתה, תפקידה להעביר את נטל השכנוע. אין כל טעם נראה לעין לייחס דווקא לחזקה זו - מתוך עשרות החזקות הנדונות בפסיקה ובספרי המלומדים - משמעות שונה שאינה העברת הנטל.

נטל השכנוע, שמלכתחילה הוטל על כתפי פקיד השומה להראות כי מרכז חיי הנישום בישראל, מוקל באמצעות החזקה (די לפקיד השומה לשכנע כי מתקיימת התשתית הראייתית הקלה להוכחה שמקימה את החזקה). הוכיח פקיד השומה את התשתית שבחזקה, עובר נטל השכנוע אל הנישום ועליו להפריך את החזקה, או לסותרה, באמצעות הוכחה כי מרכז חייו מחוץ לישראל.

מאלף ליישם את הדברים שקבע הלוי ביחס לחזקה שבדין באשר היא, לעניין חזקות משך השהייה דנן (ההתייחסויות שלי בתוך הציטוט תבואנה בסוגריים מרובעים):³⁹

"השימוש בחזקה הראייתית [כדוגמת חזקות משך השהייה] מקל על המשתמש [במקרה דנן פקיד השומה] להוכיח בהליך המשפטי את התקיימותה של המסקנה העובדתית. בהיעדר חזקה, על בעל הדין [פקיד השומה] להוכיח ישירות את העובדות המהוות את המסקנה [כלל הפרמטרים ומבחן מרכז החיים], בעוד שבהתקיים החזקה, עשוי בעל הדין [פקיד השומה] להסתפק בהוכחת יסודות החזקה (שהם בדרך-כלל פשוטים יותר להוכחה) [...]"

אם משעה שהוכחה חזקות משך השהייה על ידי פקיד השומה, מוטל נטל השכנוע להפריכה על הנישום, ברור, כי את הנטל הלכתחילי להוכיח את מקום חיי הנישום הטיל המחוקק על פקיד השומה. באמצעות השימוש שעשה פקיד השומה בחזקה שעומדת לטובתו, הוא הצליח להעביר, בקלות יחסית, את הנטל אל כתפי הנישום. אך אלמלא הצליח להוכיח את התקיימות החזקה, נותר הנטל על כתפיו.

כפי שסיכם הלוי: "[...] הוכחת יסודותיה של החזקה תואמת את נטל ההוכחה (נטל הבאת הראיה ונטל השכנוע) המוטל על בעל הדין הרלוונטי לעניין הוכחת הטענה העובדתית הרלוונטית, אשר השימוש בחזקה הראייתית מיועד להוכחתה". יש אפוא התאמה בין מי

39. גבריאל הלוי, לעיל ה"ש 22, 521-520.

שמוטל עליו הנטל להוכיח את החזקה (פקיד השומה) ובין מי שמוטל עליו נטל השכנוע להוכיח את הטענה העובדתית הרלוונטית (שהשימוש בחזקה נועד להקל עליו להוכיחו; במקרה דנן, כמובן, הוכחה כי מרכז חיי הנישום בישראל).

אפשר להאיר את הדברים מזווית מעט שונה: החזקות, כפי שנקבע, הן חד-כיווניות. לכן אין בכוחן להחזיק את הנישום כמי שאינו תושב ישראל. גם אם יימצא בישראל יום אחד בלבד בשנת המס, וכל יתר השנה ישהה במדינה הזרה, לא ניתן להחזיקו כתושב חוץ.

החזקות, אם כן, מעצם חד-כיווניותן, עשויות לסייע **אך ורק** לצד הטוען שהנישום הוא תושב ישראל ומרכז חייו בישראל. ברובם המכריע של המקרים, זהו פקיד השומה. הנישום (כפי שהודגם בפרשת **בר רפאלי** ולמעשה בכל הפרשות שעסקו בסוגיה זו), מנסה להוכיח ההפך: כי הוא תושב חוץ, ואינו תושב ישראל.

אם זה המצב - ונדמה כי לא יכול להיות חולק על כך - פועלן המעשי של חזקות משך השתייה, בכל המקרים ללא יוצא מן הכלל, הוא כך: אם פקיד השומה מרים את נטל השכנוע כי החזקה מתקיימת (נטל קל למדי, שכן הוא מבוסס על מניית ימים גרידא), או אז נטל השכנוע להפרכת החזקה (נטל כבד להוכחת מבחן מרכז החיים המורכב) מוטל על הנישום. לא עלה בידי הנישום להטות את מאזן ההסתברויות לטובתו (אפילו הצליח להביא למצב שקול), חייב בית המשפט להכריע כהוראת החזקה, כי מרכז חיי הנישום בישראל.

כל אימת אפוא שמתקיימת חזקה, נטל השכנוע להוכחת מבחן החיים מוטל על הנישום. לו היה נטל זה מוטל על הנישום מלכתחילה (אלמלא קיומה של החזקה), מה טעם יש בה? היכן פועלה הדרמטי, מרחיק הלכת? אם כך הוא, הוכחה לא תורמת לפקיד השומה דבר בהעברת הנטל (תפקידה המסורתי והידוע של החזקה) - הוא היה מוטל על הנישום ממילא.

מנגד, כפי שראינו לעיל, גם לנישום אין החזקות מסייעות, שכן הן חד-כיווניות באופיין. אם כך נפרש, נמצאות החזקות הללו, במרביתם המכריע של המקרים (אם לא בכלם), חסרות כל ערך.

תוצאה כזו איננה מתקבלת על הדעת. המחוקק אינו משחית מילותיו לריק, ולא בכדי הוא קבע, בגוף ההגדרה, את החזקות הללו - שכפי שראינו, תפקידן הראייתי המובהק הוא "היפוך" נטל השכנוע, והדבר ידוע וקבוע בשיטת משפטנו מימים ימימה.

מוכרח אתה לומר אפוא, כי המחוקק ראה את נטל השכנוע בשאלת התושבות כמוטל מלכתחילה דווקא על כתפי פקיד השומה. לפיכך, וכדי לאפשר לפקיד השומה להתמודד בקלות יחסית עם נטלי ההוכחה בשאלת התושבות, הוא קבע את חזקות משך השתייה. בהתקיים איזו מהן, יוטל נטל השכנוע הכבד על כתפי הנישום.

אם נכונה עמדתי, הרי אין לקבל, בכל הכבוד, את קביעתו של בית המשפט בפרשת **בר רפאלי** בשאלת נטלי ההוכחה בסוגיית התושבות הפיסקאלית. ההבדל בנטלי ההוכחה בין נישום שהתקיימה בו חזקה לחברו שלא התקיימה בו חזקה, הוא מרחיק לכת; הוא אינו מתמצא רק בהגברת הנטל, כפי שקבע בית המשפט (למעשה, לא מצאתי בשום מקום שחזקה מגבירה את הנטל, אלא מעבירתו). אם לא התקיימה בנישום חזקה, נטל השכנוע

אינו מוטל עליו כלל, אלא על פקיד השומה. **היותן של החזקות חד-כיווניות תומך, כפי שהצגתי, במסקנה זו.**

עמדתי עולה בקנה אחד עם האופן שבו ניתח והדגים בית המשפט העליון בפרשת **מרום** את פועלה של החזקה שבדין. למען סבר את העין, אציג את ניתוחו, תוך התייחסות לחזקת משך שהייתה דנן. למען הבהירות, ההתייחסויות שלי תבואנה בסוגריים מרובעים:

"חזקה שבדין עשויה להטיל את נטל השכנוע, ביחס לטענה מסוימת [מקום מרכז חיי הנישום], על בעל-דין פלוני [הנישום], בעוד שאלמלא החזקה היה הנטל רובץ על יריבו [פקיד השומה]. הקמת החזקה מותנית, לרוב, בהתקיימות התנאים שנקבעו בדין [מסה מספקת של ימי שהייה בישראל], ומקום שהדין תולה את הקמת החזקה בהתקיימות תנאים, נטל השכנוע להתקיימות התנאים רובץ על בעל-הדין המבקש להסתמך על החזקה [פקיד השומה] [...]"

אלמלא חזקת משך שהייה, היה על פקיד השומה לשכנע את בית המשפט כי מרכז חיי של הנישום בישראל. חזקת משך שהייה הופכת את היוצרות בכך שהיא מטילה את נטל השכנוע ביחס למרכז החיים על הנישום, ואילו נטל השכנוע הרובץ על פקיד השומה מוגבל להוכחת העובדות החיוניות להקמת החזקה, קרי מספר ימי שהייה בישראל.

נדמה, כי דברי בית המשפט העליון בפרשת פלוני מאששים את עמדתנו.⁴⁰ באותה פרשה, התקיימה במערער חזקה למרכז חיים בישראל, וזאת ביחס לשנים 2005, 2006 ו-2007. כך קבע בית המשפט העליון לעניין המשמעות של התקיימות החזקה:

"לקיומה של החזקה שתי משמעויות מרכזיות. ראשית, הנטל להפריך את החזקה ולקבוע כי חרף קיומה מרכז חיי של המערער הוא בישראל מוטל על המערער [...]"

בהמשך פסק דינו, חזר 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 שהייה, הנטל להפריכה הוטל על הנישום. על מנת להרים נטל זה, היה עליו להוכיח (הטיית מאזן ההסתברויות לטובתו), כי מרכז החיים שלו היה מחוץ לישראל בשנים שבהן התקיימה החזקה. נטל השכנוע להוכחת מבחן מרכז החיים הוטל עליו. **הטלת נטל זה על כתפי הנישום, כפי שקובע בית המשפט העליון, הינה 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, לא היה כל צורך בחזקה.

40. נציין, כי עמדתנו זו הוצגה גם ב- ע"מ 10-10-36696 א.כ. נ' פ"ש תל אביב 3, "מיסים אונליין" (14.3.13), שנדון בבית המשפט המחוזי בתל אביב. באותו מקרה לא נדרש בית המשפט להכריע בשאלה, כי התקיימה חזקה שממילא הטילה את נטל השכנוע על כתפי הנישום.

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.

נחיתות ראייתית?

בית המשפט בפרשת **בר רפאלי** נימק את הטלת הנטל על הנישום - בין אם התקיימה בו החזקה ובין אם לאו - **בנחיתות הראייתית** של פקיד השומה. בשאלות אישיות כמו שאלת מרכז החיים, קבע, המידע והגישה למידע מצויים אצל הנישום ולא אצל פקיד השומה.

אכן, כפי שציננה כבי' השופטת טובה שטרסברג כהן בפרשת **כ.ו.ע**, זה אחד השיקולים שיש לשקול בשאלת חלוקת נטלי ההוכחה. אך הוא בוודאי לא היחיד, ולאמיתו של דבר גם לא המרכזי. ובלשונה (פסקה 15 לפסק הדין):

"חלוקת נטל ההוכחה היא פועל יוצא של שיקולים שונים שיש לתת עליהם את הדעת, ושלא אחת קיים מתח ביניהם. חלוקה זו נגזרת ממהות האינטרסים שאנו מבקשים לקדם, ועליהם מוצאים אנו להגן. על מי מן הראוי להכביד, ועל מי ראוי להקל? האינטרסים הראויים להגנה הם האינטרס להגן על מקור ההכנסה העיקרי של המדינה, שהוא המס המשתלם על-ידי אזרחיה, ועל גביית מס אמת, ומנגד, האינטרס שלא לפגוע בעוסק שאינו מעורב בפעילות בלתי לגיטימית כך שמלכתחילה לא יהיה הוא בעיני רשויות המס בבחינת "אשם" הצריך להוכיח את חפותו. מחד גיסא, ניתן לראות במדינה המבקשת לגבות מס מן האזרחים כ"מוציא מחברו", ולפיכך "נטל השכנוע" עליה [...] מאידך גיסא, המדינה מפעילה סמכות סטטוטורית הנגזרת מן "האמנה החברתית" שלפיה מסכימים האזרחים שפעילות המדינה תמומן מכיסם של יחידיה. מכאן, שהעוסק המבקש לא לשלם מס ובייחוד לנכות מס ולהקטין חיוב, הוא "המוציא מחברו" [...] שיקולים נוספים שיש לשקול הם - בין השאר - אם שני הצדדים נתפסים כבעלי מעמד שווה (עובדת היותו של צד אחד נתפס כחלש יותר משפיעה הן על נטל ההוכחה הן על כמות הראיה); מי משני הצדדים יישא בתוצאות חמורות יותר אם יוכבד עליו הנטל; בידי מי מצוי ידע טוב יותר ביחס לעובדות השנויות במחלוקת ולמי יש גישה טובה יותר לראיות באופן שמטעמי נוחות והגינות יהא הוא הצד שיישא בנטל; האם העובדות השנויות במחלוקת הן עובדות חיוביות או שליליות, שאז יש בדרך-כלל להטיל את הנטל על מי שבידיו להוכיח את היסוד החיובי; יש לבחור בחלוקת הנטלים בחלופה שתוליך בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות נכונות או לכמות קטנה יותר של טעויות; אינטרס נוסף שיש לשמור עליו הוא הגנה על היציבות ועל הביטחון המשפטיים".

זאת ועוד: גם מבלי להכריע בשאלה אם ניתן להשוות את ערעור המס להליך תביעה אזרחי רגיל (כפי שנראה שנקבע בפרשת **ג'ורא ארד**), או שמא מדובר בהליך מינהלי באופיו,⁴¹ בדבר אחד לא יכולה להיות מחלוקת: פקיד השומה לא נחשף לטענות, ומן הסתם גם לא למסכת הראיות המבססות את הטענות, לראשונה בבית המשפט. מדובר בערעור על הליך שומתי, על שני שלביו, אשר במסגרתו הייתה לו סמכות מלאה לדרוש כל מסמך או ראיה רלוונטיים לשם הכרעה בשאלה, המובאת כעת לערעור. בנסיבות אלה, לא ברור כלל ועיקר אם פקיד השומה אכן מצוי בנחיתות ראייתית.

יתרה מכך, את השיקול בדבר הנחיתות הראייתית קל לפתור, ובאופן מידתי, על ידי העברת **נטל הבאת הראיה** אל הנישום, שעה ש**נטל השכנוע** נותר אצל פקיד השומה. כך פתרנו את הנחיתות הראייתית (ככל שהיא קיימת) מצד פקיד השומה, אך עדיין הגשמנו את כוונת המחוקק ואת מטרתה של החזקה; ובמקרה של "עובדה המצויה בידיעתו המיוחדת של הנישום", ניתן לקבוע כי **משקל הראיה** שתידרש מפקיד השומה הנושא בנטל השכנוע לשם העברת נטל הבאת הראיות לנישום, בכל הקשור ליסודות עובדתיים המצויים בידיעתו המיוחדת של הנישום, יהיה דל יותר.⁴²

כפי שקובע בהקשר זה **הרנון**:⁴³

"גם השאלה, אם עובדה מצויה בגדר ידיעתו המיוחדת של בעל-דין זה או אחר, אינה נוגעת לנטל השכנוע, אלא רק לנטל הבאת הראיות. כאשר התובע נושא בנטל השכנוע להוכחת עובדה פלונית ועובדה זו ידועה במיוחד לנתבע, הרי נקודה זו עשויה להפחית את כמות הראיות שתידרש מן התובע להרמת נטל הבאת הראיות והעברתו אל הנתבע. אולם אם בסיום הבאת הראיות על-ידי שני הצדדים, יישאר ספק בלב בית המשפט בקשר לעובדה זו, יפעל הספק לחובת התובע, כי עליו רובץ נטל השכנוע."

סיני מרחיב:⁴⁴

"וכבר העיר נכונה פרופ' שטיין כי בקשר למבחן הנגישות לראיה, חשוב להבחין בין נטל השכנוע לבין נטל הבאת הראיות. נגישות טובה יותר לראיה עשויה להצדיק אולי הטלת הנטל להביא ראיות, אך בוודאי שאין היא יכולה להצדיק לדבריו את העברת נטל השכנוע:

41. ראו למשל עמדתו של השופט בדימוס פרופ' דן ביין במאמרו "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית-המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)", **משפט וממשל ג**, (תשנ"ה-תשנ"ו), 277.

42. ראו למשל הבהרתו של קדמי ביחס לדרישת הוכחת כל היסודות העובדתיים על ידי מי שנטל השכנוע מוטל עליו: **"כל היסודות העובדתיים לעניין זה, לרבות - יסוד שלילי ויסוד המצוי בידיעתו המיוחדת של היריב; כאשר לגבי יסודות אלה - משקל הראיה שתידרש מן הנושא בנטל השכנוע - על מנת לצאת ידי החובה הראשונית ולהעביר את יריבו את חובת הראיה - יהיה, מטבע הדברים, דל יותר מאשר לענין יסוד אחר"** (קדמי, לעיל ה"ש 15, 1726).

43. **הרנון**, לעיל ה"ש 6, 204.

44. יובל סיני "הדוקטרינה של הודאה והדחה וכללי נטל השכנוע במשפט האזרחי", **מחקרי משפט כד** (התשס"ח-2008), 177-178.

"The mere fact that one party to a proceeding holds relevant information or has peculiarly good access to some important evidence cannot be a valid reason for shifting the persuasion burden to him. Once his evidence is produced for examination at the trial, his advantage evaporates. Bentham's idea of placing the burden of proof 'on whom it will sit lightest' should accordingly only apply to the production burden. Allocation of the risk of non-persuasion should be grounded in other reasons, such as substantive legal preference".

גם McCormick סבור שאין להפריז בחשיבות השיקול של הנגישות והמודעות לראיה, שכן לא אחת מוטלת חובת ההוכחה על צד אחד, למרות שנגישותו של הצד השני לראיה טובה יותר; כך למשל, בתביעות נזיקין והפרת חוזה, מוטלת בדרך כלל חובת ההוכחה על יסודות פעולותיו של הנתבע על כתפי התובע, חרף עדיפותו של הנתבע על פני התובע מבחינת יכולת הנגישות לראיה והמודעות לקיומה [...] אף במשפט הישראלי זהים הכללים הנוהגים לעניין הוכחת עובדות המצויות בידיעתו של הנתבע לאלה החלים על הוכחת יסוד שלילי; דהיינו, יש להם משמעות רק לעניין נטל הבאת הראיות, אך לא לעניין נטל השכנוע."

מעניין לציין בהקשר זה, את הדיון בשאלת נטל השכנוע שנערך בפרשת גונן,⁴⁵ עוד טרם הרפורמה במיסוי הבינלאומי בישראל משנת 2003. ההלכה קבעה מפורשות כי הנטל בשאלת התושבות אכן מוטל על פקיד השומה. זאת, מאחר שבסיס המס להטלת המס בישראל היה בסיס טריטוריאלי. בשיטת מס טריטוריאלי, בדרך-כלל מתעוררת שאלת התושבות על מנת להחיל את החריג לשיטה, שלפיו, אף על פי שההכנסה לא הופקה בישראל, הרי במקרים מסוימים (כמו במקרים שנמנו אז בסעיף 5 לפקודה), אם מפיק ההכנסה הוא תושב ישראל, ניתן למסותו בישראל. על מנת להחיל את החריג הנ"ל, כך נקבע, על פקיד השומה היה הנטל להוכיח כי הנישום הוא תושב ישראל. כך קבע כב' השופט ד"ר ביין בפסק הדין:

"השאלה הראשונה שיש להשיב עליה במקרה גבולי זה, היא על מי מוטל הנטל לשכנוע את ביהמ"ש בנכונות עמדתו בשאלת התושבות. ודוק: בעניינו, אין מדובר במחלוקת עובדתית אשר כרוכה בשאלות של הערכת ראיות ואמון. העובדות הרי מוסכמות על הצדדים, כאשר כ"א מהצדדים נותן לאותן עובדות, פרשנויות והדגשים שונים. המחלוקת נוגעת למסקנות שיש להסיק מהעובדות, והיא מתחלקת למספר רכיבים: (א) מה הם הקריטריונים? (ב) מה המשקל שיש ליתן לקריטריונים השונים באיזון הכללי?

לדעתי, הנטל 'הפרשני' מוטל על המשיב דוקא, וזאת בשים לב לכך שהבסיס להטלת המס בישראל הוא בסיס טריטוריאלי [...]"

45. עמ"ה (מחוזי חי) 5048/97, 2004/98 אריה גונן נ' פקיד השומה חיפה, "מיסים" טז/1 (פברואר 2002) ה-137, ה-146.

פסק דין זה ניתן לאחר שכבר עוגן העיקרון הכללי אשר לפיו נטל השכנוע בערעורי מס מוטל, בדרך-כלל, על הנישום, בפסיקתו של בית המשפט העליון. למרות זאת, מצא כבי' השופט ביין לחרוג מן העיקרון במקרה זה, מן הטעמים שמנה. אכן, כיום, לאחר ששונתה שיטת המסים מן היסוד, ספק אם הטעמים שמנה בית המשפט להטלת הנטל על פקיד השומה בשאלת התשובות, רלוונטיים עדיין. עם זאת נדמה כי פסק הדין בפרשת **גונן מיישם** בפועל (אף אם לא במפורש) את הוראת הפסיקה - שחודדה בפרשת **פ.ו.ע.** - אשר לפיה, העיקרון שלפיו בענייני מסים יוטל נטל השכנוע על הנישום, הינו **נקודת מוצא בלבד**, ואין הוא מוחל באופן מוחלט. אמנם מדובר בעיקרון מוביל, אולם אם קיימת הוראה מפורשת או משתמעת הסותרת את העיקרון האמור, ייסוג העיקרון לאחור.

עוד מעניין לשים לב, כי **העובדה שפקיד השומה מצוי בנחיתות ראייתית לכאורה מול הנישום - ומציאות זו לא השתנתה בעקבות הרפורמה - לא נמנתה על ידי כבי' השופט ביין כשיקול להטלת הנטל על הנישום.** בוודאי שלא היה בה כדי להכריע באופן זה.

בהקשר זה מעניין גם להביא את המקרה שנדון בפרשת **חיים הרמן ברגר**⁴⁶ במסגרת דיון נוסף, נדונה שאלת הסגרתו של אדם שנמלט לישראל מאימת העמדתו לדין פלילי בארה"ב. על פי חוקי ההסגרה באותה העת, ישראל מנועה מלהסגיר אדם שבעת הגשת בקשת ההסגרה הוא אזרח ישראלי **ותושב ישראל**, אלא אם כן התקיימו תנאים מיוחדים. החוק הרלוונטי לא הגדיר מיהו "תושב ישראלי", אך בית המשפט פירש את המונח לפי תכליתו - באופן דומה למשמעות המונח במקרה דנן - כמקום שבו נמצא **מרכז חייו** של האדם.

כפי שקבע בית המשפט העליון באותה פרשה "הדעה שנתקבלה היא כי **נטל השכנוע בנושא התושב מוטל על שכמה של המדינה.** לאמור: **נטל השכנוע על המדינה הוא להוכיח כי פלוני אינו תושב ישראל.** ראו: ע"פ 3025/00 [...]". זאת, אף על פי ש"כל הידע, או **מרבית הידע, אשר בכוחו לקיים ולייצב את מעמדו של המועמד להסגרה כתושב ישראל יימצאו ברגיל בידיו של אותו פלוני**"; ואף על פי ש"הטלת נטל השכנוע על המדינה מחייבת אותה להוכיח **יסוד שלילי** (אי-היותו של פלוני תושב)". אמנם נקבע כי "הלכה היא כי כל אחד משני גורמים יש בו כדי להקל עם הנושא בנטל השכנוע, שבשלב הראשון יסתפק בית המשפט בכמות ראיות מעטה ויעביר את הנטל להוסיף ראיות (הנטל מס' 2) אל שכמו של הצד האחר."⁴⁷

אך יושם לב, כי שני מרכיבים "שליליים" אלה לא מנעו מבית המשפט העליון לקבוע כי נטל השכנוע מוטל - למרות הכל - על המדינה.

עינינו הרואות, כי אין כל מניעה להטיל את נטל השכנוע להוכחת "תושבותו" של אדם על המדינה, גם אם הידע והמידע בקשר לכך מצויים בידי הנישום. הפתרון, כפי שהתווה בית המשפט העליון, הוא בהעברת נטל ה**באת הראיות** (הנטל מס' 2) אל הנישום, תוך הותרת נטל השכנוע עצמו על המדינה.

46. דני"פ 8612/00 חיים הרמן ברגר נ' היועץ המשפטי לממשלה, פ"ד נה(5) 439 (2001).

47. ראו פסקה 11 לפסק דינו של כבי' השופט חשין.

יתרה מכך: במקרה דנן - בניגוד למקרה שנדון בפרשת הרמן - לא מוטל על פקיד השומה להוכיח "יסוד שלילי" (הנישום אינו תושב ישראל), אלא יסוד חיובי (הנישום תושב ישראל). אם בפרשת הרמן, שבה נדרשה המדינה להוכיח יסוד שלילי נותר נטל השכנוע על כתפיה, על אחת כמה וכמה שזה הדין בעסקינן.

דוגמה נוספת לפועלה של החזקה - הסבה לטובת צעירים והסבה הניתנת לביטול

טענתי היא, כי החזקה שבגוף ההגדרה "תושב ישראל" היא ההוראה הנדרשת, אליה כיוון בית המשפט העליון, שמקימה את החריג בשאלת הנטלים בענייני מס. ניתן למצוא דוגמאות נוספות בחקיקת המס, שבהן חזקה הקבועה בחוק, מעבירה את נטל השכנוע.

כך הוא למשל בהוראת סעיף 86 לפקודה, העוסקת בעסקאות מלאכותיות. בפרשת אלי טל⁴⁸ הציג כב' השופט מגן אלטוביה את הכלל, בדבר נטל השכנוע, בעסקאות מלאכותיות:

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

בפרשת אמנון ברגמן⁴⁹ נדונה שאלת נטל השכנוע בעסקאות מלאכותיות ספציפיות, המתוארות בסעיפים 83-84 לפקודה (הסבה לטובת צעירים והסבה הניתנת לביטול). בית המשפט קבע 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, כפי שצוין בפרשת אלי טל, 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,

48. עמ"ה 1214/02 אלי טל ציוד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא, "מיסים" יח/2 (אפריל 2004) ה-190.

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

שלא נקבעה בו חזקה מפורשת בדיון, נטל השכנוע בשאלת מלאכותיות העסקה מוטל על פקיד השומה.

חזקות משך השהייה, באופן דומה לסעיפים 83-84 לפקודה (ואולי אף במובהק מהם, שכן המונח "חזקה" ננקט בהן מפורשות), מעבירות את נטל השכנוע אל הנישום. אך החשוב לענייננו הוא, כי נטל זה, אלמלא מתקיימת החזקה, מוטל על פקיד השומה.⁵⁰ עמדה זו, כאמור, אושרה לדעתי בבית המשפט העליון בפרשת **פלוני**.

הערה לגבי חד-כיווניותן של החזקות

יטען הטוען,⁵¹ כי היה היגיון בהטלת נטל השכנוע על כתפי פקיד השומה, לו היו חזקות משך השהייה דו-כיווניות. אם העובדה שאדם מצוי בחו"ל רוב ימי השנה הייתה מחזיקה אותו כתושב חוץ, או אז בהתקיים מציאות עובדתית כזו, על פקיד השומה הנטל להפריך את החזקה ולהוכיח כי למרות זאת, מרכז חייו של האדם בישראל.

זו ככל הנראה תוצאה נכונה, אך אין בה כדי לשלול את ההיגיון שהצגתי ביחס לתפקידה הנורמטיבי של החזקה הראייתית החד-כיוונית. על מנת להסיק, כי נטל השכנוע הראשוני מוטל על הצד שלטובתו משמשת החזקה (במקרה דן פקיד השומה) לא נדרשת חזקה דו-כיוונית. למיטב הבנתי, כל החזקות המנויות בספרות ובפסיקה (חלק מהן הבאתי במאמרי) הן חד-כיווניות; וביחס לכולן נקבע כי הן "הופכות" את הנטל, ומשרתות את הצד שנטל השכנוע הראשוני מוטל עליו.

אין כל סיבה להרחיק לכת ולקבוע, כי רק חזקה דו-כיוונית תטיל את הנטל על פקיד השומה. מאחר שתפקידה הראייתי של החזקה שבחוק, גם אם חד-כיוונית היא, מוכר מימים ימימה - וחזקה על מחוקק המס בתיקון מס' 132 שהיה מודע לתפקידה זה - לא מצא המחוקק לקבוע חזקה דו-כיוונית דווקא במקרה זה (ובניגוד לכל המקרים האחרים המוכרים בדיון שבהם נקבעה חזקה). התוצאה, לפיה הנטל מוטל על פקיד השומה כל אימת שהחזקה אינה מתקיימת, מושגת על ידי יישום סטנדרטי ומקובל של החזקה הראייתית, החד-כיוונית. המחוקק אינו משחית מילותיו לריק.

50. 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 גיורא סולר)", "מיסים" כ/1 (פברואר 2006) א-59. 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 ראייתי 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).

51. ראינו, כי טענה מעין זו נטענה במאמרו של **הראל ישראלי**, לעיל ה"ש 12; כן ראינו שיתכן כי היא נרמזה בפסק דינו של כב' השופט בורנשטיין.

הראיה מדברי ההסבר להצעת החוק

נדמה, כי סיוע לעמדתו מצוי בדברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 132 לפקודה.⁵² למען האמת, במה שהחליט המחוקק להסיר, **במודע**, מדברי ההסבר הללו.

ודוק: **ישראל** במאמרו⁵³ טען כנגד עמדתנו, כי לכאורה "[...] **בדברי ההסבר להצעת החוק נקבע, כי במקרים שבהם החזקות לא חלות, יישא הנישום בחובת הראיה בשאלת מעמדו כתושב**".

אלא שהמחבר מפנה להצעת חוק 2913 מיום 27.6.2000 בעמ' 564, שכותרתה "הצעת חוק לתיקון דיני המסים, התש"ס-2000". מדובר בטיוטת הצעה היסטורית (להלן: "הצעת החוק שנגנזה"), שלא התקבלה ולכן לא השתכללה לכדי חקיקה מחייבת. לא היא אשר שינתה את ההגדרה "תושבות" בפקודה.

נציין, כי הצעת החוק שנגנזה, ביקשה ליישם את מסקנות דו"ח הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה, בראשות פרופ' **אבי בן-בסט**, ממאי 2000, שעמדתו בנושא דנן הייתה כדלקמן:

"לצורך הקלת הקביעה כי מרכז חייו של אדם הוא בישראל תשמשה חזקות, המושתתות על מספר ימי השהייה בישראל. חזקות אלה ניתנות לסתירה הן על ידי הנישום והן ע"י פקיד השומה. בכל מקרה שבו אדם איננו 'נכלל' באחת משתי חזקות אלה לא תהיה חזקה, שהוא תושב ישראל, ולצורך בדיקת מקום מושבו יחול עקרון 'מרכז החיים' ללא היזקקות לחזקות, במקרים שבהם אין ליישם חזקה יישא הנישום בחובת הראיה בשאלת מעמדו כתושב."

כאמור, עמדה זו והצעת החוק שביקשה ליישמה, נדחו.

הצעת החוק הרלוונטית - זו שיצרה את תיקון מס' 132 לפקודה אשר שינה את ההגדרה "תושב ישראלי" וקבע בתוכה את חזקות משך השהייה - היא הצעה שמספרה 3156, מיום 8.7.2002 (להלן: "הצעת החוק").

הצעת החוק היא פרי המלצותיה של ועדה מאוחרת יותר (הוועדה הציבורית לרפורמה במס הכנסה בראשות רוי"ח **יאיר רבינוביץ'** אשר מסרה מסקנותיה לשר האוצר, סילבן שלום, ביום 12.6.2002), וזו **זנחה לחלוטין** את העמדה כי הנטל מוטל על הנישום.

זה כנראה הטעם שבדברי ההסבר להצעת החוק, הרלוונטית לענייננו, **לא נאמר דבר** ביחס להטלת חובת הראיה בשאלת התושבות על הנישום. היעדרה של אמירה כזו בולט אפוא על רקע הדברים שכן הובאו בהצעת החוק שנגנזה, לפיהם במקרה שהחזקות לא חלות, יישא הנישום בחובת הראיה בשאלת התושבות.

52. ראו לעיל ה"ש 12.

53. שם.

בחקקו את תיקון מס' 132, המחוקק - שהיה מודע היטב להצעת החוק שנגנזה, לדברי ההסבר שלה ולמקורה בוועדת בן בסט - החליט, **ביודעין, שלא** לקבל את העמדה שלפיה בהיעדר תחולה לחזקות, יוטל הנטל על הנישום.

עמדה זו, כאמור, משוללת היגיון פנימי (היא מותירה את החזקות ללא תוכן ממשי כפי שהראנו) וככל הנראה זו הסיבה שנזנחה.

הערה לסיום: היחס בין החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ" למבחן מרכז החיים ולחזקות משך השהייה

בפסקה 53 לפסק דינו, הזכיר בית המשפט בפרשת **בר רפאלי**, את קביעתו של בית המשפט העליון בפרשת **פלוני**, כדלקמן:

"בעניין פלוני הנ"ל עמד בית המשפט העליון על כך שתוספת הגדרת המונח 'תושב חוץ' לאחר התיקון, נועדה בעיקרו של דבר להבהיר את כללי חישוב המועדים וימי השהייה במקרים בהם הנישום ניתק את התושבות שלו מישראל, ואולם היא לא נועדה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת 'תושב ישראל'. לפיכך, מי שעונה להגדרת 'תושב ישראל' ייחשב ככזה באופן קטגורי, והוא לא יוכח כ'תושב חוץ' אף אם יש בפיו טענה כי הוא מקיים את התנאים האמורים בהגדרת 'תושב חוץ' (עניין פלוני בפסקה 14)."

נדגיש, כי אמירה זו הובאה בפרשת **בר רפאלי למעלה מן הצורך**, שכן לא נטען כי בר רפאלי מקיימת את החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ".

ניתוח זה לא נדרש גם לשם הכרעה בפרשת **פלוני**, שכן החלופה השנייה לא חלה בשנות המס הרלוונטיות שם, ולכן הניתוח הוצג "בקצרה" בלבד ולשם "השלמת המסגרת הנורמטיבית" גרידא.

אך יש באמירה זו עניין רב מאוד במישור העיוני, ובמקרים רבים עשויה להיות לה השלכה מעשית מרחיקת לכת.

לכאורה, עולה מהדברים, כי בית המשפט העליון לא רואה "תחרות משפטית" בין ההגדרות "תושב ישראל" ו-"תושב חוץ", 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".

כפי שהוצג בהרחבה במאמרנו "סוגיות בתושבות פיסקלית - דרישות הדיווח החדשות ופסק הדין בעניין פלוני",⁵⁴ אנו בדעה כי קיימת תחרות משפטית בין ההגדרות, ולכאורה עולה סתירה אמיתית (להבדיל מסתירה מדומה) בין החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ" ובין ההגדרה "תושב ישראל"; ומאחר ששתי ההגדרות הן בעלות מעמד נורמטיבי זהה, יש

להעדיף את הנורמה המאוחרת (החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ") על פני הנורמה המוקדמת.

לפיכך, על אף שמרכז חייו של היחיד בשנת מס מסוימת מצוי בישראל, אם הוא מקיים את תנאי החלופה השנייה להגדרה "תושב חוץ", הוא ייחשב תושב חוץ ולא תושב ישראל.

זה, לדעתי, היחס הנכון בין ההגדרות כפי שראתה הפסיקה עד לפרשת פלוני, וזו ככל הנראה גם פרשנות רשות המסים שנוקטת במפורש כי "[...] יש לציין שהחלופה הנוספת להגדרת 'תושב חוץ', כנוסחה לאחר תיקון 168, גוברת על מבחן זה".⁵⁵

בית המשפט העליון בפרשת פלוני הבהיר כי "חשוב להדגיש, כי היא [החלופה השנייה - א.א.] לא באה לסתור את חזקת הימים הקבועה בהגדרת 'תושב ישראל'". כאמור, הסתירה איננה אל מול החזקה, אלא אל מול המבחן המהותי - מבחן מרכז החיים. אך ייתכן שניתן לקרוא כאן כוונה להיעדר תחרות משפטית בין רכיב ההגדרה בחלופה השנייה המונה 183 ימים בשנתיים הראשונות, ובין חזקות משך שהייה 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 - ולאחריו גם בית המשפט המחוזי בפרשת בר רפאלי - לא מצאו להבהיר או להרחיב בדברים, מפאת היעדר הצורך לגופו של התיק שהובא אל שולחנם.

סיכום

אם תשמע דעתי, יש לקבוע כי כל אימת שלא מתקיימת בנישום אף לא אחת מחזקות משך שהייה, נטל השכנוע להוכיח כי מרכז חייו בישראל, מוטל על פקיד השומה ולא על הנישום.

בכל הכבוד, סבורני, כי העמדה שהביע כבי' השופט בורנשטיין בפסק הדין בפרשת בר רפאלי אינה עוקבת אחר תפקידה של החזקה במשפט הישראלי, ואינה עולה בקנה אחד עם קביעותיו של בית המשפט העליון בשאלת נטל השכנוע בדיני המס בכלל, ובשאלת התושבות בפרט.