



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופטת עירית הוד

המערער: אחמד עאבד ת.ז. 201165438
ע"י ב"כ עו"ד טלי ירון-אלדר ועו"ד אושר הרוש

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י עו"ד שגית כחלון פרקליות מחוז צפון-אזרחי

1

פסק דין

2

3

רקע

- 4 1. לפני ערעור על שומה בצו שהוציא המשיב למערער לשנות המס 2011-2013. המחלוקת היא
5 לעניין תחולת סעיף 11 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) (להלן: "הפקודה") שעניינו הטבות
6 מס ביישובים.
7
8 2. אציין, כי חלק מהדיונים בתיק שבכותרת התקיימו במאוחד עם ע"מ 12510-02-15 ו- ע"מ
9 53405-02-17. כמו כן, בהחלטה מיום 20.10.20 נקבע, כי הסיכומים שיוגשו בע"מ 12510-
10 02-15 יהיו גם בנוגע לשני התיקים הנוספים. אציין עוד, כי תחילה נפתח התיק שבכותרת
11 בבית המשפט המחוזי בחיפה והוא הועבר לבית המשפט המחוזי בנצרת בהסכמת הצדדים.
12

12

13

נימוקי השומה בתמצית

14

- 15 3. המערער היה שחקן כדורגל בליגת העל ושיחק בקבוצת הכדורגל של קריית שמונה בשנים
16 הרלוונטיות. בשנות המס הרלוונטיות, היה המערער רווק והוא נישא בשנת 2014 לתושבת
17 נצרת. המערער נולד וגדל בנצרת יחד עם משפחתו שגרה שם עד היום. בשנות המס
18 הרלוונטיות, נצרת לא הייתה יישוב מזכה כמשמעותו בסעיף 11 לפקודה. בדוחות שהגיש
19 המערער לשנות המס הרלוונטיות הוא דרש הטבות בגין יישוב ספר בהתאם לסעיף 11
20 לפקודה. על הטוען לזכאות להטבה לפי סעיף 11 מוטל הנטל להוכיח, כי מרכז חייו היה
21 ביישוב מזכה וכי לא ניהל מרכז חיים כפול.
22

22

- 23 4. כל משפחת המערער, לרבות אשתו לעתיד, עמה התחתן בשנת 2014, גרים בנצרת. חשבון
24 הבנק וסניף קופת החולים שלו נמצאים בנצרת. הקבוצה שכרה יחידת דיור בקריית שמונה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 עבור המערער והוא טוען, כי שהה בה חלק מימות השבוע. בכתובת זו מתגוררים מספר
 2 שחקנים של הקבוצה. מדובר במספר דירות ששכרה הקבוצה עבור השחקנים, כאשר
 3 השחקנים בדירות אלו מתחלפים. הקבוצה היא זו שכרתה את הסכם השכירות עם
 4 המשכיר.
 5
 6 5. מרחק הנסיעה בין נצרת לקריית שמונה הוא 80 ק"מ וזמן הנסיעה המשוער הוא כשעה
 7 ורבע. כתובתו של המערער במשרד הפנים השתנתה לקריית שמונה רק ביום 23.12.14.
 8 המערער הציג אישור תושבות מעריית קריית שמונה לשנים שבצו. המערער לא הציג
 9 חשבונות חשמל, מים וגז לדירה בקריית שמונה אף שהתבקש לעשות כן. טענתו לפיה אין
 10 בידיו את החשבונות אשר שולמו על ידי הקבוצה אינה עולה בקנה אחד עם האמור בהסכם
 11 ההעסקה שלו. המשכיר הצהיר, כי בתקופת הפגרה של עונת הכדורגל המערער שהה בנצרת
 12 ולא ביקר כלל בדירה המושכרת. הדירה המושכרת היא צימר ולא יכולה לשמש למגורי
 13 משפחה.
 14
 15 6. לאור האמור, המשיב דחה את עמדת המערער לפיה הוא זכאי להטבה מכוח סעיף 11 מאחר
 16 ומרכז חייו של המערער לא הועתק לקריית שמונה

17
 18
 19

נימוקי הערעור בתמצית

- 20 7. הבעלים של הקבוצה הוא מר איזי שרצקי (להלן: "שרצקי"). מאתר הקבוצה באינטרנט
 21 עולה, כי ההשקעה והמעורבות בקבוצה היו חלק ממכלול שלם של השקעה ומעורבות של
 22 שרצקי בעיר בתחומים שונים. ההשקעה בקבוצה משתלבת בכלל פעילותו של שרצקי בעיר
 23 ונועדה ליצור גאוות יחידה ותחושת שייכות ולכידות בקהילה. המדיניות של הקבוצה היא,
 24 שכל אנשי הצוות המקצועי והשחקנים של הקבוצה יהיו במשך כל השבוע באופן קבוע
 25 בקריית שמונה. הקבוצה מעמידה לרשות השחקנים דירות בעיר והשחקנים נדרשים, כל
 26 עוד הם משחקים בקבוצה, להתגורר באופן קבוע בקריית שמונה. פקיד השומה התעלם
 27 לחלוטין מהקשר הכולל של פעילות הקבוצה בקריית שמונה. מטרתו העיקרית של סעיף 11
 28 לפקודה היא חיזוק היישובים עליהם חל הסעיף. המטרה היא לעודד יצירת מקומות
 29 תעסוקה בעיר וחיזוק התשתית החברתית-כלכלית בעיר. השקעתו של שרצקי בעיר ובכלל
 30 זה בקבוצה מהווה נדבך חשוב בחיזוק העיר ומתבקש, כי חלקה של המדינה, המתבטא
 31 בצורת מתן זיכוי, יבוא לידי ביטוי.
 32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

8. המערער שכר דירה במימון הקבוצה בקריית שמונה משך כל התקופה בה שיחק בקבוצה ובכלל זה בתקופה מושא הערעור. המערער שהה בקריית שמונה וגר בדירה באופן קבוע בכל התקופה הרלוונטית לאור מדיניות הקבוצה, כמפורט, ומאחר וסדר יומו ועיסוקו חייבו אותו ללון באופן קבוע בקריית שמונה. מידי בוקר מקיימת הקבוצה אימון בוקר המתחיל בשעה 8:30 ועל השחקנים להגיע למועדון בשעה שמונה. במהלך כל היום מתקיימות פעילויות של הקבוצה עד לשעות אחר הצהריים. בנוסף, בערב מחויב כל שחקן באימוני כושר בהתאם לתכנית אישית שנבנית עבורו על ידי צוות מאמני הכושר של המועדון. פעילות המערער כשחקן כדורגל מחייבת אותו לשמור על אורח חיים ספורטיבי הכולל שינה מספיקה. לא ניתן לקיים את האימונים ברמה אינטנסיבית אם השחקן נושא עמו עייפות, לא כל שכן עייפות מצטברת. בלתי אפשרי להגיע ליום אימונים לאחר נסיעה ארוכה על בסיסי יומיומי. בעונת המשחקים מתקיים משחק פעם בשבוע לפחות. למשחקים אשר מתנהלים מחוץ לקריית שמונה, הקבוצה נוסעת במרוכז יום לפני המשחק ושוהה בלילה שלפני המשחק בבית מלון. לשחקני הקבוצה יש יום חופשי אחד בשבוע, בדרך כלל לאחר משחק. היום החופשי אינו בהכרח בסופי השבוע. בכל שנות המס מושא הערעור היה המערער רווק. למערער אישור תושבות מעיריית קריית שמונה ביחס לשנים הרלוונטיות.
9. לעניין סעיף 11, יש לראות במערער כתושב קריית שמונה. סעיף 11 לפקודה מגדיר תושב כיחיד שמרכז חייו באותו ישוב. אין בסעיף פרמטרים, אולם הפסיקה אימצה מספר פרמטרים אשר קבועים בסעיף 1 לפקודה, שעניינו תושבות בישראל, אף לעניין סעיף 11. ישנה חשיבות למספר ימי שהייה בישוב המזכה. נראה, כי אף המשיב מאמץ תפיסה זו. יש להחיל חזקה לפיה מי ששהה את מספר הימים המנויים בסעיף 1 לפקודה הוא תושב המקום אף לעניין סעיף 11 לפקודה. לעניין קביעת התושבות בישראל יש חזקה הניתנת לסתירה לפיה ימי שהייה הם פרמטר לקביעת תושבות. משכך, ככל שיקבע, כי המערער שהה פיזית בקריית שמונה מעל למספר הימים המינימלי לצורך קביעת תושבות, הרי שיש חזקה, כי הוא תושב קריית שמונה בשנים הרלוונטיות.
10. פעילותה של קבוצת הכדורגל קריית שמונה עונה באופן מובהק על מטרת החקיקה. הקבוצה הוקמה במטרה לחזק את העיר בהיבט הכלכלי והחברתי. במועדון הכדורגל עובדים עשרות עובדים ברמה כלכלית גבוהה ותורמים להתפתחות הכלכלית-חברתית של היישוב. הסעיף נועד לעודד פעילות נוסח זו שהמערער עסק בה בשנים מושא הערעור.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 המערער החל לשחק בקבוצה בגיל 21. בכל שנות המס מושא הערעור הוא היה רווק. אין
 2 בסיס לטענה לפיה קמה חזקה, כי מקום התושבות של צעיר בן 21 שאינו גר בבית הוריו
 3 זהה למקום התושבות של הוריו. לא ברור מנימוקי השומה, האם המשיב מבסס את עמדתו
 4 על נימוק עובדתי לפיו המערער לא שהה פיזית באופן קבוע בקריית שמונה בשנים
 5 הרלוונטיות או שהוא מתבסס על הטענה לפיה די בכך שהוריו של המערער התגוררו בנצרת
 6 כדי לשלול את תושבות המערער בקריית שמונה. כך או כך, עמדת המשיב שגויה. המערער
 7 שהה באופן קבוע ורציף בקריית שמונה בשנים הרלוונטיות במשך תקופה ארוכה של שש
 8 וחצי שנים, אשר כשלעצמה מקימה חזקה ומהווה אינדיקציה לתושבות במקום. המשיב
 9 לא התייחס לחזקה זו ובוודאי שלא נתן לה את המשקל הראוי.
 10
 11 12. בנוסף, מכלול חייו החברתיים- המקצועיים של המערער היה בקריית שמונה. תכלית
 12 הסעיף לוקחת בחשבון שיקולים כלכליים-חברתיים. קשריו החברתיים והקהילתיים נבנו
 13 מתוך היותו שחקן כדורגל בקבוצת הכדורגל של קריית שמונה. לא יכולה להיות מחלוקת,
 14 כי מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו וכן, מקום פעילותו בארגונים,
 15 באיגודים או במוסדות שונים הוא בקריית שמונה ובוודאי שלא בנצרת. המשיב לא התייחס
 16 לתכלית הסעיף שלוקחת בחשבון שיקולים כלכליים- חברתיים. מההיבט הכלכלי והחברתי
 17 של חיזוק היישוב, הרי שמתן זיכוי מס להכנסתו של המערער עולה בקנה אחד עם מטרות
 18 הסעיף.
 19
 20 13. לעניין מקום סניף הבנק וסניף קופת החולים של המערער, הרי שמדובר בנתונים חסרי כל
 21 משמעות לעניין קביעת התושבות. מימון סניף הבנק נקבע במקרים רבים בשלב מוקדם
 22 בחיים. מאחר וניתן לבצע כל פעולה מבלי להגיע לסניף, הרי שאנשים לא ישקיעו בדרך כלל
 23 מאמץ בשביל לעבור סניף עם מעברם ליישוב אחר. אין להקיש בעניין זה מהבדיקה, האם
 24 מתנהל חשבון בנק בארץ לעניין בחינת תושבות בארץ. אף לגבי קופת חולים אין חשיבות
 25 לרישום לסניף כלשהו וניתן לקבל טיפול בכל סניף של הקופה. גם לעניין זה אין להקיש
 26 מבדיקת תושבות בישראל.
 27
 28 14. המשיב מביא תימוכין לעמדתו בכך שהמערער שינה את כתובתו במשרד הפנים רק בחודש
 29 דצמבר 2014. שינוי כתובת במשרד הפנים הוא צעד טכני בלבד אשר ניתן לעשותו בנקל
 30 ואינו יכול להיחשב פרמטר בקביעת תושבות לצורך מס. לא אחת אנשים אשר עוברים
 31 ליישוב אחר לא טורחים להגיע בהקדם למשרד הפנים ולשנות כתובת. שינוי הכתובת נעשה
 32 בדרך כלל כאשר נזקקים לאישור כלשהו.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 15. לעניין טענת המשיב בנוגע למרחק הנסיעה בין קריית שמונה לנצרת, הרי שמדובר בחישוב
- 3 מוטה כלפי מטה. יתרה מזאת, אין למשיב כל אינדיקציה לפיה המערער אכן נסע בפועל
- 4 מידי יום מקריית שמונה לנצרת ובחזרה. המשיב מסיק זאת רק ממרחק הנסיעה. אין
- 5 ויכוח, כי לרשות המערער עומדת דירה בקריית שמונה. בהתחשב בסדר היום ובשגרת היום
- 6 שלו אין זה סביר, כי הוא יסע מידי יום רק בשביל לישון בבית הוריו ולמחרת לקום מוקדם
- 7 ולנסוע שוב לאימונים בקריית שמונה.
- 8
- 9 16. בחוזי השכירות עליהם חתם המערער צוין, כי המשכיר נושא בתשלום חשבונות חשמל,
- 10 מים, ארנונה, כבלים וגז בדירה. לפיכך, החשבונות האמורים לא שולמו על ידי המערער
- 11 ואינם מצויים בידי. הנתונים המלאים על זהות המשכיר נמצאים בידי המשיב ומסמכותו
- 12 הייתה לבדוק נקודה זו מול המשכיר.
- 13
- 14 17. בנימוקי השומה נטען, כי בתקופת הפגרה של עונת הכדורגל המערער לא שהה בדירה.
- 15 תקופת הפגרה היא בין תום עונת המשחקים לבין תחילת האימונים לעונה הבאה. מדובר
- 16 בתקופה קצרה של חודש- חודש וחצי לכל היותר. בתקופה זו המערער נמצא בחופש
- 17 מפעילותו ככדורגלן ומטבע הדברים לא מצופה ממנו לשהות בדירה בקריית שמונה.
- 18
- 19 18. הדירה המושכרת היא דירה לכל דבר ועניין והעובדה שהמשיב הצמיד לה את הכינוי צימר
- 20 אינה מעלה או מורידה דבר. הדירה עומדת לשימוש הבלעדי של המערער והוא מתגורר בה
- 21 באופן קבוע ולא רק בחלק מימות השבוע. חלק גדול מנימוקי השומה נועד ליצור רושם לפיו
- 22 המערער לא שהה בפועל מרבית הזמן בקריית שמונה וכי בפועל לא הועמדה לרשותו דירה
- 23 בקריית שמונה. עם זאת, המשיב לא כופר בכך שהמערער שכר ושילם שכר דירה על דירה
- 24 שהועמדה לרשותו באופן בלעדי וקבוע. ברור, כי שכירת דירה רק בשביל להעלות את
- 25 הסיכוי לקבל זיכוי מס היא אבסורדית וחסרת הגיון כלכלי. המשיב לא מתמודד עם
- 26 משמעות העובדה שהמערער שכר דירה בקריית שמונה. יש באמור אינדיקציה לשהות
- 27 המערער בקריית שמונה גם לאחר שעות העבודה.
- 28
- 29 **הראיות**
- 30
- 31 19. מטעם המערער הוגש תצהיר עדות ראשית של המערער עצמו. בנוסף, במסגרת ההודעה על
- 32 הגשת תצהיר מטעמו הוא ציין, כי התצהירים של רואה החשבון של הקבוצה מר יצחק



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 זיגדון (להלן: "זיגדון") ושל מנכ"ל הקבוצה מר יוסי אדרי (להלן: "אדרי") אשר הוגשו
 2 בתיק ע"מ 15-02-12510 תומכים אף בערעור שבכותרת. מטעם המשיב הוגש תצהיר עדות
 3 ראשית של הגב' רים יאסין (להלן: "יאסין")- מפקחת בפקיד שומה חיפה ומי שהוציאה את
 4 הצו מושא הערעור. המצהירים העידו ונחקרו על האמור בתצהיריהם. אציין, כי יאסין
 5 נחקרה במסגרת ע"מ 17-02-53405 וכי ב"כ המערער ציין, כי חקירתה רלוונטית גם לתיק
 6 שבכותרת. אציין עוד, כי במסגרת ע"מ 15-02-12510 הוגש, בין היתר, תצהיר עדות ראשית
 7 של מר ישראל ברדה (להלן: "ברדה")- אשר משכיר לקבוצה יחידות דיור וביניהן היחידה
 8 בה נטען, כי התגורר המערער. אדרי וברדה נחקרו על האמור בתצהיריהם במסגרת התיק
 9 בו הוגשו. בדיון שנערך ביום 19.11.19 ביקשו הצדדים לאמץ את התצהירים והחקירות של
 10 אדרי וברדה שנמסרו בתיק ע"מ 15-02-12510 לתיק שבכותרת. הצדדים סיכמו טענותיהם
 11 בכתב.

12

דיון ומסקנות

13

14

15 20. הצדדים חלוקים ביניהם בשאלה, האם המערער זכאי להטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה
 16 אם לאו. בעניין זה חלוקים הצדדים בשאלה האם המערער הוכיח, כי מרכז חייו בשנות
 17 המס הרלוונטיות היה ביישוב מזכה, ובענייננו בקריית שמונה.

18

19 21. לאחר שקילת טענות הצדדים ועיון בחומר המונח לפניי מצאתי, כי דין הערעור להידחות,
 20 מהנימוקים שיפורטו.

21

22 22. סעיף 11 לפקודה עוסק בהטבות מס ביישובים. הסעיף מעניק הטבות מס לתושביהם של
 23 ישובים מסוימים, כמפורט בסעיף. הסעיף מגדיר תושב ביישוב מסוים כדלקמן: "יחיד
 24 שמרכז חייו באותו יישוב". אין בסעיף הגדרה למונח מרכז חיים או פרמטרים לקביעתו
 25 והפסיקה אימצה פרמטרים שנקבעו בסעיף 1 אשר מגדיר "תושב ישראל" או "תושב"
 26 וקובע, כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים,
 27 הכלכליים והחברתיים וביניהם רשימה המפורטת בסעיף.

28

29 23. המערער טוען, כי בשנות המס הרלוונטיות הוא היה תושב העיר קריית שמונה. אין
 30 מחלוקת, כי העיר קריית שמונה נמנית על הישובים שתושביהם זכאים להטבת המס
 31 בהתאם לסעיף 11 לפקודה. המחלוקת היא בשאלה, האם המערער אכן היה תושב קריית
 32 שמונה, בהתאם לפרשנות המונח בפקודה, בשנים הרלוונטיות, אם לאו.

33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

24. קביעת מרכז חייו של אדם נעשית בשני מישורים. מבחינה אובייקטיבית יש לבחון היכן
 מרכז חייו. לצורך כך יש לבחון את הזיקות המשפחתיות, החברתיות והכלכליות של
 הנישום. בנוסף, יש לבחון מבחינה סובייקטיבית היכן הנישום עצמו רואה את מרכז חייו.
 בע"מ (מחוזי חיפה) 21313-05-15 **דוד יעקב נ' פקיד שומה עכו** ציין בית המשפט, כי בחינת
 מרכז חייו של הנישום אינה בחינה טכנית של מקום מגוריו, אלא מדובר בבחינה מהותית
 וערכית של מירב הזיקות של הנישום למקום מגוריו, כאשר מדובר במגורי קבע.
25. יש לציין, כי לא די בהוכחה, כי נישום מתגורר ביישוב אשר מזכה בהטבה הקבועה בפקודה
 ותחת זאת על הנישום להוכיח, כי **זהו מרכז חייו בהתאם למירב הזיקות**. הזכאות להטבה
 הקבועה בחוק איננה למי שמתגורר ביישוב מזכה אלא למי שהוא **תושב יישוב** כאמור. כפי
 שצינתי, בהתאם לפירוש המונח תושב בפקודה מדובר במי שמרכז חייו ביישוב. סבורני,
 כי העובדה שלא די במגורים ביישוב מזכה ותחת זאת נבדקות מירב הזיקות עולה בקנה
 אחד עם מטרת ההטבה, אשר נועדה כדי לחזק יישובים מסוימים ולעודד הגירה אליהם.
 המטרה היא לעודד אוכלוסייה לעבור ליישובים הרלוונטיים **ולקבוע בהם את מרכז החיים**.
לצורך הגירה אמיתית כאמור נדרש יותר ממגורים במקום מסוים. בנוסף, נדרש, כי
 המגורים לא יהיו ארעיים. לפיכך, לא די בבחינה טכנית של מקום מגוריו של הנישום ויש
 לבחון בנוסף היכן מירב זיקותיו והיכן הוא רואה את מרכז חייו. מגורים ביישוב כלשהו,
 באופן חלקי, אינם מלמדים בהכרח, כי זהו מרכז חייו של אדם. כך לדוגמא, בע"מ 1117/92
ד"ר זילמה לונדנר נ' מנהל מס ערך מוסף, ירושלים, פ"ד מז(5) 091 נקבע, כי העובדה
 שהמערערת היא בעלת דירה באילת ומתגוררת בה חלק מהזמן אינה סותרת את המסקנה
 שהיא אינה מתגוררת באילת דרך קבע.
26. במסגרת הערעור טוען המערער, כי בשנים הרלוונטיות בהן שיחק בקבוצה בקרית שמונה
 העמידה הקבוצה דירה בעיר לרשותו והוא התגורר בה. המערער העיד, כי חתם על הסכמי
 השכירות מול קלריס ברדה (עמ' 4 ש' 12-16). הוא העיד, כי אינו זוכר איפה חתם על
 ההסכמים והאם זה היה אצל אדרי במשרדים או אצל קלריס (עמ' 4 ש' 25). נטען בפניו, כי
 במועדים בהם נחתמו ההסכמים בשנת 2011 ו-2012 הוא לא היה בארץ. הוא השיב, כי
 נראה לו שחתם על החוזה יחד עם החוזה של הקבוצה והוסיף, כי הוא לא זוכר איפה זה
 היה בדיוק. לטענתו, אדרי נתן לו את החוזה והוא חתם על מה שצריך ולא שם לב לתאריך
 (עמ' 4 ש' 32-35, עמ' 5 ש' 1-2). אציין, כי צורף תדפיס נסיעות של המערער (מש/1) אשר
 תומך בטענת המשיב לפיה המערער שהה בחו"ל במועד בו צוין על גבי הסכמי השכירות, כי
 הם נכרתו. כמו כן, נטען בפני המערער, כי ברדה העיד, כי הוא וקלריס לא חתמו על חוזה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שכירות מול שחקן אלא רק מול איתורן. המערער השיב, כי הוא לא זוכר וכי עברו הרבה
2 שנים (עמ' 6 ש' 25-27).
- 3
- 4 27. השאלה, האם המערער חתם על הסכמי השכירות או שמא הייתה זו הקבוצה או מי מטעמה
5 שעשו כן, אינה רלוונטית לשאלה, האם יש לראות במערער כמי שהיה תושב קריית שמונה
6 במועדים הרלוונטיים. אין מחלוקת, כי הסכמי השכירות תומכים בטענה לפיה נשכרה
7 דירה לשימוש של המערער והשאלה מי חתם על הסכם השכירות אינה מעלה או מורידה
8 לשאלת התשובות של המערער.
- 9
- 10 28. נטען בפני המערער, כי מההסכם עליו הוא חתום עולה, כי הוא משלם את דמי השכירות
11 אולם למעשה איתוראן משלמת והוא אישר זאת (עמ' 5 ש' 9-11). הוא נשאל האם מה
12 שרשום בחוזה לא נכון והשיב, כי הוא לא שילם אלא הקבוצה (עמ' 5 ש' 12-13). בהמשך
13 נשאל, האם במהלך השהות שלו בצימר היו תקלות שהצריכו תיקונים והשיב, כי היו דברים
14 קטנים וכי בכל פעם שהייתה לו תקלה הוא פנה לישראל ברדה אשר תיקן. המערער העיד,
15 כי הוא לא שילם על התיקון (עמ' 5 ש' 14-19). גם בעניין זה נשאל, האם האמור בהסכם
16 בסוגיה זו אינו נכון והשיב, כי לא שילם וכי לא היה משהו חריג חוץ ממנורות (עמ' 5 ש' 20-
17 21). המערער נשאל כיצד שילם ארנונה, מים וחשמל והשיב, כי לא שילם וכי המשכיר הוא
18 האחראי על התשלומים. המערער הופנה להסכם בו צוין, כי עליו לשאת בכל ההוצאות
19 והתשלומים הקשורים לדירה כגון ארנונה, חשמל, מים, ועד בית וכו' ובתגובה הפנה לדף
20 בהסכם בו יש תוספת בכתב יד וכתוב שהחשמל, המים והארנונה כלולים. המערער העיד,
21 כי אינו יודע מי הוסיף את התוספת האמורה וטען שזה היה כתוב כשהוא קיבל את החוזה.
22 לטענתו, הוא קרא את זה והם סיכמו שהמשכיר משלם והכל כלול. המערער טען, כי הוא
23 היה צריך להתעסק אך ורק בכדורגל. הוא הוסיף, כי הוא לא מבין בחשבונות והקבוצה
24 דאגה לו להכל (עמ' 5 ש' 22-28). המערער אישר, כי סכום שכירות בסך 2,300 ₪ כולל את
25 הוצאות הדירה (עמ' 5 ש' 29-32). הוא העיד, כי לא היו לו ערבים לחתימה על החוזה ושטר
26 ביטחון כפי שצוין בחוזה (עמ' 6 ש' 7-9).
- 27
- 28 29. במסגרת סיכומיו התייחס המשיב לעובדה שהמערער היה בחו"ל במועד חתימת הסכמי
29 השכירות וטען, כי לפחות חלק מהאמור בהסכמים לא התקיים בעולם המציאות. בנסיבות
30 אלו טען, כי אין בסיס להניח, כי אכן הדירה עמדה לרשות המערער לאורך כל התקופה
31 ובעיקר לא בתקופת הפגרה ואין בסיס להניח שמדי פעם לא לנו שם גם שחקנים אחרים.
32 כאמור, השאלה מי חתם על הסכם השכירות אין בה כדי לשלול את הטענה, כי הועמדה
33 לרשות המערער דירה בקריית שמונה לשימוש. כמו כן, אי התאמות בנושאים מסוימים
34 בין האמור בהסכם לבין עדות המערער לעניין האופן בו התבצע בפועל אף הוא אינו שולל



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 את הטענה לפיה הדירה הועמדה לשימושו של המערער. כפי שאציין בהמשך, השיחה
 2 שנערכה בין יאסין לבני הזוג ברדה תומכת בטענה לפיה הדירה הועמדה לרשות המערער
 3 אשר התגורר במקום. עם זאת ברי, כי לא די בכך כדי ללמד, כי מרכז חייו של המערער היה
 4 בקריית שמונה.
 5
 6 30. לתצהירו צירף המערער שני אישורי תושבות. אישור אחד ניתן ביום 24.12.14. צוין בו, כי
 7 הוא ניתן מתאריך 10.7.12. התאריך האמור נמחק עם קו ובמקומו נכתב התאריך 1.7.11.
 8 ליד התיקון מופיעה חותמת של העירייה. אישור התושבות השני ניתן ביום 13.3.16 והוא
 9 חל לתקופה שאינה רלוונטית לערעור שלפני, החל מיום 1.7.14. אציין, כי בשני אישורי
 10 התושבות צוין, כי האישור ניתן על סמך הרישום בתעודת הזהות וחווה שכירות. אלא, שרק
 11 ביום 24.12.14 שינה המערער את כתובתו במשרד הפנים מנצרת לקריית שמונה. משכך,
 12 אישורי התושבות שניתנו לתקופה שקדמה לשינוי האמור לא יכולים להיות מבוססים על
 13 הרישום בתעודת הזהות של המערער. מקובלת עליי טענת המשיב לפיה יש באמור כדי
 14 לעורר תמיהות לעניין מהימנות האישורים. סבורני, כי לכל הפחות יש בכך כדי ללמד על
 15 הקלות בה ניתנו אישור התושבות למערער וככל הנראה רק על סמך הסכמי השכירות.
 16 למעלה מזאת, יש לבחון את המשקל שיש לתת לקיומו של אישור תושבות, אף בהתעלם
 17 מהטענות לגבי מהימנותו, לעניין שאלת זכאות המערער להטבה לה זכאי תושב קריית
 18 שמונה.
 19
 20 31. במסגרת סיכומי המערער נטען, כי אישור תושבות הוא סממן טכני אשר מסתמך ככלל על
 21 שינוי כתובת במשרד הפנים וקיומו של הסכם שכירות. כאמור, בעניינינו האישור אינו תואם
 22 את רישום כתובת המערער במשרד הפנים בשנים הרלוונטיות. כך או כך, לא יכולה להיות
 23 מחלוקת, כי לא די באישור כאמור כדי להכריע בשאלה האם המערער היה תושב קריית
 24 שמונה בשנים הרלוונטיות ואין באישור זה כדי ללמד על מרכז חייו וכפועל יוצא מכך על
 25 זכאותו להטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה.
 26
 27 32. אף בהתעלם מטענות המשיב לעניין הסכמי השכירות ואישור התושבות הרי שלא די בשני
 28 אלה כדי ללמד, כי המערער אכן התגורר בקריית שמונה דרך קבע ובוודאי שאין בהם כדי
 29 ללמד, כי הוא היה תושב העיר כמשמעות המונח בסעיף 11 לפקודה. יש לבחון האם
 30 המערער אכן התגורר בקריית שמונה בשנים הרלוונטיות, באיזה היקף עשה כן והאם מירב
 31 זיקותיו היו בקריית שמונה.
 32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 33. בסעיף 11 לתצהירו, התייחס המערער לטענת המשיב בנוגע לזמן הנסיעה בין קריית שמונה
2 לנצרת. הוא טען, כי החישוב של המשיב הוא חישוב מוטא מטה. לטענתו, במועד הרלוונטי
3 הכבישים הרלוונטיים היו עמוסים וזמן הנסיעה בשעות עומס היה ארוך משעה וחצי לכל
4 כיוון. עוד טען, כי אין הגיון בנסיעה יומיומית כשיש לו דירה בקריית שמונה והוא אכן לא
5 נסע באופן שגרתי לבית הוריו אלא לן בקריית שמונה בדירה שנשכרה עבורו. המערער טען,
6 כי סדר יומו כשחקן כדורגל בליגת על חייב אותו ללון באופן קבוע בעיר וכך עשה (סעיף 3
7 לתצהיר). עוד טען, כי פעילות כשחקן כדורגל מחייבת שמירה על אורח חיים ספורטיבי
8 הכולל שינה מספיקה. לטענתו, לא ניתן להגיע ליום אימון אחרי נסיעה ארוכה על בסיס
9 יומיומי (סעיף 4 לתצהיר).
10
- 11 34. אדרי נשאל מה הבעיה לנסוע בבוקר ולהגיע בזמן לאימון בקריית שמונה ובתגובה התייחס
12 למסגרת האימונים והמשחקים של השחקנים (עמ' 12 ש' 18-23). אדרי העיד, כי חייו של
13 שחקן בקבוצת כדורגל מקצוענית סובבים סביב הכדורגל (עמ' 6 ש' 30-34).
14
- 15 35. בתצהירה טענה יאסין, כי המרחק בין נצרת לקריית שמונה הוא 80 ק"מ וכשעה ורבע
16 נסיעה (סעיף 8 לתצהיר). בנוגע למשך הנסיעה טענה יאסין בעדותה, כי היא תושבת הצפון
17 ומכירה את האזור טוב ויודעת מה זה לנסוע לקריית שמונה ועושה זאת בעצמה. היא טענה,
18 כי היא נוסעת לעבודה מרחק דומה וכי ממה שידוע לה הכיוון של קריית שמונה הוא יותר
19 פריפריה ופחות עמוס מאשר הכיוון שלה לחיפה (עמ' 9 ש' 5-8). לעניין טענתה האמורה של
20 יאסין, לפיה היא נוסעת לעבודה מרחק דומה, סבורני, כי אין מקום לערוך השוואה בעניין
21 זה בין עבודה משרדית לבין עבודתו של כדורגלן אשר כרוכה במאמץ פיזי ואשר הישגים בה
22 מחייבים משמעת אימונים ומנוחה. טענתם של המערער ושל אדרי, לפיה עיסוקו של
23 המערער חייב אימונים ומנוחה כך שלא היה הגיוני שישע מידי יום למשפחתו בנצרת,
24 סבירה והגיונית בעיניי. המרחק בין קריית שמונה לנצרת אינו שולל את הטענה האמורה.
25 עם זאת, המרחק האמור עשוי להיות רלוונטי לעניין שאלת היקף שהייתו של המערער
26 בקריית שמונה.
27
- 28 36. במסגרת הערעור טען המערער, כי בהתאם למדיניות הקבוצה, על השחקנים לשהות משך
29 כל השבוע ובאופן קבוע בקריית שמונה. הוא ציין, כי הקבוצה מעמידה לשחקנים דירות
30 בעיר והשחקנים נדרשים להתגורר באופן קבוע בקריית שמונה כל עוד הם משחקים
31 בקבוצה (סעיף 6 לנימוקי הערעור). אציין, כי בהסכמים שנכרתו בין המערער לקבוצה לא
32 מופיעה התחייבות שלו להתגורר בקריית שמונה.
33



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 37. אדרי העיד, כי שרצקי, הבעלים של הקבוצה, דרש שהשחקנים יגורו בקריית שמונה (עמ' 11 ש' 28-29). לטענתו, שרצקי הוריד את ההנחיה אליו והוא העביר לשחקנים. הוא הוסיף, 2
3 כי שרצקי מתווה מדיניות והוא מעביר לשחקנים (עמ' 11 ש' 30-32). נטען בפניו, כי בהסכם 4
5 ההעסקה של המערער לא מופיעה דרישה כאמור והוא השיב, כי זה לא סעיף חוזה שהם 6
7 צריכים להיות קשורים אליו בהסכם. לטענתו, זו מדיניות שכל שחקן שמגיע לקריית שמונה 8
9 יודע למה הוא בא. אדרי העיד, כי זה לא סעיף משמעת או סעיף שהוא צריך לחתום עליו. 10
11 אדרי הוסיף, כי אין אכיפה (עמ' 11 ש' 33-36). 12
13
14 38. אדרי טען, כי הנושא של הדיור חשוב עבורם מהסיבה ששחקן יכול להיפצע. הוא טען, כי 15
16 אף אחד לא יכול להיות כל היום בכבישים, כי המנוחה של שחקן זה חלק מהדרישה שלהם 17
18 והדרישה שלו שיהיו בתוך העיר מאחר ושרצקי, כחלק מהשקפת עולם שלו, רואה את 19
20 הקבוצה מחוברת בקהילה ובעיר וכפועל יוצא מכך הם דאגו שהשחקנים יגורו שם (עמ' 12 21
22 ש' 6-2). אדרי העיד, כי הם אינם עורכים רישום של נוכחות של שחקנים בדירה וכי הוא 23
24 לא חוקר אלא יוצא מנקודת הנחה שהם ישנים. לטענתו, יש להם פרמטרים בתוך המועדון 25
26 כדי לדעת כל אחד מה קורה איתו (עמ' 12 ש' 15-17). אציין, כי ברדה העיד, כי אינו יודע 27
28 בכל רגע נתון מי מהשחקנים נמצא (עמ' 4 ש' 20-21). 29
30
31 39. הנה כי כן, במסגרת ההסכמים בין המערער לקבוצה המערער, לא התחייב לגור בקריית 32
33 שמונה. עם זאת, טענתו בנוגע לדרישתה של הקבוצה בעניין זה עולה בקנה אחד עם עדותו 34
35 של אדרי. לכך מתווספת העובדה, כי הקבוצה אכן שכרה למערער דירה בקריית שמונה. 36
37 בנוסף, בביקורת שנערכה אצל בני הזוג ברדה (נספח 6 לתצהיר יאסין) הם ציינו, כי המערער 38
39 גר שם, כי הוא ומשפחתו נמצאים שם וכי ישן הרבה ביחידה. 40
41
42 40. עם זאת, אין להתעלם מהעובדה, כי לא היה מדובר בהתחייבות של המערער במסגרת 43
44 ההסכם ולא היה מדובר בעבירת משמעת, כמפורט לעיל. כמו כן, אין להתעלם מעדותו של 45
46 אדרי, לפיה לא נערך מעקב בעניין. הדבר משליך על השאלה מה היה ההיקף בו שהה 47
48 המערער בדירה בקריית שמונה וההיקף בו שהה בבית משפחתו בנצרת, שם התגוררו אמו 49
50 ואחיו וגם מי שהייתה ארוסתו בשנת 2013 ובהמשך אשתו. כפי שאפרט בהמשך, המערער 51
52 לא סיפק ראיות אשר יש בהן כדי ליתן מענה לסוגיה זו. הטענה לפיה המערער נדרש למנוחה 53
54 לצורך ביצוע עבודתו והעובדה שסופקה לו דירה בקריית שמונה לא די בכך כדי ללמד בכמה 55
56 מימי השבוע נותר ללון בקריית שמונה ובוודאי שאין בכך כדי ללמד בהכרח, כי בשנים 57
58 האמורות הוא היה תושב העיר לצורך סעיף 11 לפקודה. 59
60
61
62
63



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במסגרת סיכומי המערער נטען, כי קביעת מקום המגורים הקבוע ומרכז החיים בקריית
 2 שמונה נדרשה מהשחקנים הן בשל מדיניות הקבוצה כחלק מהזיקה בין העיר לקבוצה
 3 ולקהילה המקומית והחזון הפילנתרופי של שרצקי והן בשל מדיניות מקצועית כחלק מסדר
 4 יומו של שחקן כדורגל והדרישה, כי ישמור על אורח חיים ספורטיבי ומסודר הכולל שעות
 5 רבות של אימונים לאורך השבוע ומנוחה מתאימה. נטען, כי לכן השחקנים נדרשו להתגורר
 6 בסמוך למועדון בקריית שמונה. בעניין זה אציין, כי **בידי הקבוצה לדרוש את קביעת מקום**
 7 **מגוריו של השחקן אך אין בידה לדרוש את קביעת מרכז חייו, כאשר נתון זה נקבע על פי**
 8 **מכלול של נתונים שונים שאינם רלוונטיים לעבודתו בקבוצה.**
 9
- 10 42. אציין, כי לגבי שנת 2013 טען המערער במסגרת תצהירו, כי **הוא התארס ולכן נסע הרבה**
 11 **לנצרת לבקר את ארוסתו ובני משפחתה ולעיתים נותר ללון בבית הוריו וגם בשל העובדה**
 12 **שהחל בבניית ביתו בנצרת** (סעיף 2 לתצהיר). למען הסר ספק אציין, כי נסיעות לביקור
 13 ארוסתו או לינה מיד פעם בבית משפחתו אין בהן כדי לשלול את טענת המערער לגבי מרכז
 14 חייו באותן שנים. עם זאת, מטענתו עולה, כי מדובר היה בנסיעות רבות ולכך מצטרפת
 15 העובדה, כי הוא לא סיפק ראיות שיש בהן כדי ללמד על היקף שהותו בדירה בקריית שמונה.
 16
- 17 43. המערער טען בסיכומיו, כי בתקופת מגוריו בקריית שמונה מקום עיסוקו הרגיל והקבוע
 18 היה בקריית שמונה והוא לא הועסק במקום אחר. לטענתו, בתקופה זו מכלול חייו
 19 החברתיים והמקצועיים היו בקריית שמונה. הוא השתתף בפעולות רווחה וקהילה כחלק
 20 מפעילות מאורגנת מטעם הקבוצה. המערער לא סיפק ראיות לשם תמיכה בטענותיו בעניין
 21 זה.
 22
- 23 44. אדרי העיד, כי מעבר לשעות הפעילות של הקבוצה השחקנים נפגשים המון מאחר וקריית
 24 שמונה היא לא עיר בילוים וכל אחד עוקר את הכתובת, הדירה והחיים שלו (עמ' 7 ש' 8-
 25 10). אדרי העיד לגבי מעורבות השחקנים והצוות בפעילות בעיר וציין, כי גם עובדי איתוראן
 26 מתל אביב מגיעים למען פרויקטים בעיר (עמ' 7 ש' 23-13). אין בעדותו הכללית האמורה
 27 כדי ללמד על היקף שהותו של המערער בעיר, על היקף מעורבותו בפעילות הנתענת או ללמד
 28 על מירב זיקותיו. אף אם המערער השתתף בפרויקטים כאמור בעיר לא די בכך כדי ללמד,
 29 כי יש לראות בו תושב העיר לצורך סעיף 11 לפקודה. המערער לא טען ולא הוכיח, כי פעל
 30 מתוך זיקה לעיר. עדותו של אדרי מלמדת, כי הצוות פעל בעיר, כמו גם עובדים של איתוראן
 31 מתל אביב, בהתאם להנחיות שקיבלו. העדות לגבי מעורבותם של עובדי איתוראן מתל
 32 אביב תומכת בטענה, כי ככל שהמערער השתתף בפעילות האמורה הדבר אינו מלמד בהכרח
 33 על שאלת התושבות וכי היה אמור להשתתף בפעילות ללא קשר למקום בו נמצא מרכז חייו.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 יתרה מזאת, אף קיומם של קשרים הדוקים בנושאים מסוימים וגם זיקה נפשית לא די
 2 בהם כדי ללמד בהכרח, כי זהו מרכז חייו של הנישום. הזיקה הנפשית היא יסוד חשוב אולם
 3 אינה העיקר (ראה לעניין זה עמ"ה (מחוזי נצרת) 172/01 רפאל ויעפת קריספל נ' פקיד
 4 שומה נצרת).
- 5
- 6 45. בשנות המס הרלוונטיות המערער היה רווק. במהלך השנים האמורות הוא התארס ובשנת
 7 2014 התחתן. בשנים הרלוונטיות אמו, אחיו וארוסתו התגוררו בנצרת והוא אף החל
 8 בבניית בית בעיר. סעיף 1 לפקודה, סעיף ההגדרות, מתייחס להגדרת המונח "תושב
 9 בישראל" או "תושב" ומציין, כי מדובר במי שמרכז חייו בישראל. צוין, כי לצורך קביעת
 10 מקום מרכז חייו של יחיד יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים
 11 והחברתיים. ישנו פירוט של מכלול הקשרים שיבדקו וביניהם מקום המגורים של בני
 12 משפחתו. בפסיקה אומץ האמור לעניין קביעת תושבות בישראל אף לצורך קביעת תושבות
 13 ביישוב מזכה. בפסק הדין שניתן במסגרת עמ"ה (מחוזי באר שבע) 517/04 צייגר משה נ'
 14 פקיד שומה אילת ציין בית המשפט, כי משבא המחוקק במסגרת הפקודה והורה מה יבוא
 15 חשבון בכלל בחינת ואיתור "מרכז חייו" של אדם, עומדים מבחנים אלו ככלי חשוב גם
 16 בפרשנותו של סעיף החוק שעניינו תושבות ביישוב בארץ.
- 17
- 18 46. הנה כי כן, העובדה שמשפחתו של המערער נותרה לגור בנצרת רלוונטית לעניינו. ברי, כי
 19 אין מדובר בנתון שעל בסיסו בלבד תקבע תושבותו של אדם וייתכנו מקרים בהם ייקבע, כי
 20 נישום הוא תושב יישוב מסוים אף שמשפחתו מתגוררת ביישוב אחר. כך לדוגמא נקבע
 21 במסגרת עמ"ה (מחוזי באר שבע) 517/04 צייגר משה נ' פקיד שומה אילת. שם מדובר היה
 22 במי שהתגורר עם משפחתו באילת ובהמשך עברו אשתו וילדיו לרעננה כאשר המערער נותר
 23 להתגורר ולעבוד באילת ובסופי השבוע בילה עם משפחתו, לפעמים באילת ולפעמים
 24 ברעננה. במקרה האמור לא הייתה מחלוקת, כי למערער זיקות רבות ומסועפות לעיר אילת
 25 אך טענת המשיב הייתה, כי "מקום מגוריו הקבוע של אדם הינו בבית משפחתו ובחיקה".
 26 בית המשפט ציין, כי מפירוט מרכיבי הגדרת "מקום מרכז חייו" של אדם שבפקודה עולה,
 27 כי מקום מגורי משפחתו ו"מכלול חייו המשפחתיים" מהווים נדבכים חשובים ומרכזיים
 28 לצורך קביעה זו. זאת, כחלק מ"מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים". עם
 29 זאת, מקום מגורי המשפחה אינו המרכיב היחיד שבלעדיו אין, ושבהיעדרו מתאינים כל
 30 יתר המרכיבים ש"במכלול". בית המשפט הוסיף וציין, כי ככל שמתרבות הזיקות הנוספות
 31 כך נצבע "המכלול" יותר ויותר בצבעו של אותו המקום. בית המשפט דחה גישה לפיה יש
 32 לפרש את ההיגד "מקום מגורים קבוע", כמתעלם מהמכלול הנדרש לעניין זה וכמתמקד כל
 33 כולו אך ורק ב"מקום מגורי המשפחה" ובו בלבד.



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1
- 2 47. עמדה זו מקובלת עליי ועולה בקנה אחד עם המבחנים שנקבעו בפסיקה לעניין קביעת
- 3 תושבות. אין מחלוקת, כי מקום מגורי המשפחה של הנישום מהווה אינדיקציה בעלת
- 4 משקל בעת בחינת מרכז חייו של הנישום. יחד עם זאת, אין בנתון האמור כדי להכריע
- 5 בסוגיה לבדו ואין בו כדי לאיין את יתר הקריטריונים הרלוונטיים. לא זו אף זו, אין
- 6 להתעלם מהעובדה, כי בשנים הרלוונטיות המערער היה רווק וכי משפחתו שהתגוררה
- 7 בנצרת כוללת את אמו ואחיו, ובהמשך את ארוסתו, ואין מדובר במי שאשתו וילדיו
- 8 התגוררו בעיר אחרת בשנות המס הרלוונטיות. עם זאת, המקרה שלפני שונה מהותית
- 9 מהמקרה שנדון בעניין צייגר. בענייננו, קביעת המשיב אינה נסמכת באופן בלעדי על מקום
- 10 מגורי המשפחה של המערער ואין מדובר במי שכל המכלול, מלבד מגורי משפחתו, מלמד
- 11 כי הוא תושב קריית שמונה.
- 12
- 13 48. בעדותו התייחס המערער לביקורים של משפחתו בקריית שמונה וטען, בין היתר, כי הם
- 14 ביקרו אותו ואם היה לו יום חופש אחרי הוא חזר איתם לנצרת וביקר אותם ואת החברים
- 15 שלו (עמ' 3 ש' 29-24). ברי, כי עדותו בנוגע לביקוריו בנצרת בימי החופש שלו לא שוללת
- 16 כשלעצמה טענה לפיה מרכז חייו היה בנצרת. עם זאת, יש באמור כדי ללמד על המקום בו
- 17 מצויים קשריו המשפחתיים והחברתיים. כמו כן, יש באמור כדי לתמוך בטענה לפיה
- 18 **במקרים בהם המערער לא נדרש לשהות בקריית שמונה לצורך עבודתו הוא בחר לנסוע**
- 19 **לנצרת, שם נמצאים משפחתו וחבריו.** בנסיבות מסוימות הדבר יכול ללמד, כי מגוריו
- 20 במקום ארעיים וכי בכל הזדמנות הוא נוסע למקום בו מתגוררת משפחתו. הדבר יכול
- 21 לתמוך בטענה לפיה מרכז חייו הוא במקום בו מתגוררת משפחתו ושם מירב הזיקות שלו
- 22 או לכל הפחות, כי מדובר במרכז חיים כפול, אשר אינו מזכה בהטבת מגורים ביישוב מזכה.
- 23
- 24 49. אציין, כי במקרה בו נישום מנהל שני מרכזי חיים אשר אחד מהם אינו ישוב המזכה בהטבה
- 25 על פי הפקודה והוא שומר לעצמו את האופציה לעזוב את היישוב המזכה ולעבור ליישוב
- 26 השני הרי שהתושבות האמיתית שלו איננה דווקא ביישוב המזכה והתכלית שבבסיס מתן
- 27 ההטבה לא תוגשם (לעניין זה ראה: עמ"ה (מחוזי חיפה) 858/06 **ינוש הרשקו נ' פקיד**
- 28 **שומה עכו**, ע"מ (חי) 18250-01-09 **מירב צוקר-לוגסי נ' פקיד שומה עכו** ו- עמ"ה (מחוזי
- 29 חיפה) 546/04 **ד"ר מוסא נגיב נ' פקיד שומה עכו**). בע"מ (מחוזי חיפה) 880-08 **משה**
- 30 **הלפמן נ' פקיד שומה חדרה** נקבע, כי יש לנישום מרכז חיים כפול ועל כן אינו זכאי לפטור
- 31 בגין מגורים ביישוב מזכה.
- 32
- 33 50. לפיכך, אין די בכך שנקבע, כי מרכז חייו של הנישום הוא ביישוב אשר מזכה בהטבה לפי
- 34 סעיף 11 לפקודה ויש לקבוע גם, כי זה **מרכז חייו היחיד** וכי אין לו מרכז חיים כפול. אף



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בעניין זה נטל הראייה מונח על כתפי הנישום (ע"מ 11-02-144 **אביב בלטינסקי נ' פקיד**
 2 **שומה עכו**). בע"מ 15-05-21313 **דוד יעקב נ' פקיד שומה עכו** קבע בית המשפט, כי אף אם
 3 היה סבור שניתן לקבוע, כי למערער ישנו מרכז חיים כפול, כפי טענת המשיב, הרי שלכל
 4 היותר מרכז החיים הכפול שאליו ניתן היה להתייחס הוא בעיר שדרות וכי גם יישוב זה,
 5 כמו עכו בו נקבע, כי נמצא מרכז חייו של הנישום, מזכה בהטבה לפי סעיף 11 לפקודה.
 6 בנסיבות אלו נקבע, כי אין לקבל את עמדת המשיב לשלילת ההטבות. ברי, כי מצב בו ישנו
 7 מרכז חיים כפול **כאשר שני היישובים הם יישובים מזכים** שונה מהותית ממקרה בו ישנו
 8 מרכז חיים כפול כאשר רק אחד היישובים הוא יישוב מזכה שאז יש בכך כדי לשלול את
 9 ההטבה. דברים אלו הם למעלה מהדרוש בשים לב שלא הוכח, כי מרכז חייו של המערער
 10 היה בקריית שמונה בשנים הרלוונטיות או כי היה לו מרכז חיים כפול, בין היתר בקריית
 11 שמונה.
 12
 13 51. במקרה שלפני לא שוכנעתי, כי מרכז חייו של המערער בשנים הרלוונטיות היה בקריית
 14 שמונה. בנוסף, סבורני, כי אף אם הייתה מתקבלת טענתו בעניין זה הרי שהנתונים
 15 תומכים, כי לכל הפחות מדובר במרכז חיים כפול כאשר אחד מהיישובים לא היה יישוב
 16 מזכה באותה עת- נצרת. די באמור כדי לשלול את ההטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה.
 17
 18 52. המשיב טוען, כי בתקופת הפגרה לא שהה המערער בקריית שמונה ולטעמו הדבר מלמד, כי
 19 מרכז חייו לא היה בעיר, מאחר ואדם לא משנה את מרכז חייו רק בשל פגרה או חופש.
 20 אציין, כי נשמעו טענות שונות לעניין משך הפגרה. בתצהירו טען אדרי, כי עונת הכדורגל
 21 מתחילה בדרך כלל בסוף חודש אוגוסט ומסתיימת בסוף חודש מאי וציין, כי לפני פתיחת
 22 כל עונה, בדרך כלל בחודש יולי מתחילים אימוני פתיחת עונה (מע/3 סעיף 5). בעדותו נשאל
 23 המערער, האם הפגרה מתחילה בסוף מאי עד סוף אוגוסט והשיב, כי פגרה ממשחקים
 24 רשמיים (עמ' 6 ש' 28-29). לטענתו, בשנים האלו הם עלו לליגה אירופאית וחזרו לאימונים
 25 הרשמיים של הקבוצה באמצע יוני. עוד טען, כי האימונים אינטנסיביים וכי עושים שני
 26 מחנות אימונים בקיסריה והולנד (עמ' 6 ש' 32-34). בתצהירו טען המערער, כי הפגרה היא
 27 בסיום עונת המשחקים ונמשכת כחודש-חודש וחצי, בחודש יוני ומחצית יולי (סעיף 13
 28 לתצהיר). אדרי העיד, כי כעיקרון משחק ליגה רשמי נפתח בערך ב- 20/8 לכל עונה אבל את
 29 ההכנה וטרום עונה מתחילים בחודש יוני ולאחר מכן מחנות אימונים ואז גביע טוטו ואז
 30 מגיעים לפתיחת הליגה. הוא טען, כי עונת הכדורגל נפתחת בחודש יוני ומשחקים רשמיים
 31 באוגוסט. עוד טען, כי העונה מסתיימת בסוף מאי. לטענתו, עונה נמשכת בערך 11 חודשים
 32 (עמ' 11 ש' 21-27). כאמור, נשמעו טענות שונות באשר לאורך הפגרה והאם היא נמשכת
 33 חודש או שלושה חודשים. כפי שאפרט בהמשך, סבורני, כי אין צורך להכריע בסוגיה זו.
 34



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

53. במסגרת הביקורת שערכה יאסין טענו בני הזוג ברדה, כי השחקנים שהם מחו"ל נותרים לגור שם בפגרה בעוד שאלה שמהארץ לא, אלא במקרים שהם באים לטייל או מתי שמתחשק להם. טענה זו רלוונטית לענייננו ומלמדת, כי **אותם שחקנים, וביניהם המערער, לא נותרו בקריית שמונה במקרים בהם לא היו חייבים לעשות כן, דוגמת הפגרה.** כפי שאפרט בהמשך, המערער לא סיפק מסמכים שיכולים ללמד על היקף שהותו בדירה בקריית שמונה. ככל שהיה מספק מסמכים כאמור יכול והיה בידו לשלול את טענת ברדה ממנה עולה, כי הוא, כמו יתר השחקנים מהארץ, לא המשיך להתגורר במקום בעת הפגרה. סבורני, כי האמור לעיל שופך אור על השאלה האם מדובר במרכז חייו של המערער והאם מבחינה סובייקטיבית הוא ראה את קריית שמונה כמרכז החיים שלו. לעניין זה, אין זה מהותי האם הפגרה נמשכה חודש או שלושה חודשים.
54. המערער נשאל מה הוא עושה בזמן הפגרה והשיב, כי לפעמים הוא טס לשבועיים לחו"ל עם חברים, לנופש. הוא טען, כי זה הזמן היחידי שיש לו (עמ' 6 ש' 31-30). אציין, כי אי שהות בעיר במהלך פגרה בשל חופשה, מחנה אימונים וכדומה אין בה כדי לשלול בהכרח, כי מדובר בתושב של ישוב מזכה ואין בה כדי ללמד, כי לא מתקיים רצף של 12 חודשים כנדרש בהתאם לסעיף 11(ב)(4) לפקודה. אין לצפות, כי אדם לא יצא מן היישוב בו הוא מתגורר וברי, כי אין בלינה מחוץ ליישוב כאמור כדי לשלול זכאות להטבה הקבועה בפקודה.
55. בתצהירו טען המערער, כי בתקופת הפגרה הוא בחופש מפעילותו ככדורגלן ומטבע הדברים לא מצופה ממנו לשהות בדירה בקריית שמונה (סעיף 13 לתצהיר). כאמור, אדם אינו מחויב לשהות בביתו בעת חופש. אולם, טענת המערער, לפיה לא מצופה ממנו לשהות בקריית שמונה בעת חופשתו מפעילות ככדורגלן תומכת בהתרשמותי לפיה **המערער נותר בעיר רק במקרים בהם הדבר נדרש לצורכי עבודתו וכי במקרים בהם לא הייתה דרישה כאמור הוא שב לנצרת שם התגוררו משפחתו וארוסתו ושם בנה את ביתו.** כך שבדאי לא ניתן לראות בעיר קריית שמונה כמרכז חייו.
56. כמפורט לעיל, המערער טען, כי על אף האמור בהסכמי השכירות הוא לא נשא בהוצאות הכרוכות בתחזוקת הבית בקריית שמונה והשימוש בו. בתצהירו התייחס לטענה לפיה הוא לא הציג חשבונות מים וחשמל וטען, כי הם שולמו על ידי המשכיר וכי בידי פקיד השומה לאמת עובדה זו מול בעל הדירה.
57. בעת עדותו נטען בפני ברדה, כי בתצהיר טען, כי הוא משלם מים, חשמל וארנונה. ברדה נשאל מדוע לא צירף חשבונות ששולמו עבור הדירות הרלוונטיות לשנים הרלוונטיות



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 והשיב, כי לא התבקש ואם היה מתבקש היה מביא. ברדה הוסיף, כי אשתו שומרת הכל
 2 (עמ' 5 ש' 18-16). נטען בפני אדרי, כי אדם יכול להמציא אישורים אשר מלמדים היכן מרכז
 3 חייו והוא טען, כי בידו להמציא את כל האישורים הקשורים לחשבונות חשמל ומים (עמ'
 4 8 ש' 32-25).
- 5
- 6 58. הנה כי כן, המערער לא טרח להמציא חשבונות אשר שולמו בגין השימוש שנעשה בדירה
 7 בה התגורר, לטענתו, ביניהם, חשבונות חשמל ומים מהם ניתן ללמוד על היקף השימוש
 8 אשר נעשה בדירה במועדים הרלוונטיים. המערער נמנע מהמצאת מסמכים אלו אף שהיה
 9 בידו להשיגם כפי שעולה מעדותם של ברדה ואדרי. הימנעותו מהצגת הראיות האמורות
 10 פועלת לרעתו. במסגרת סיכומיו, שב המערער על טענתו, לפיה החשבונות שולמו על ידי
 11 המשכיר והיה בידי פקיד השומה לדרוש אותם מהמשכיר. בעניין זה מתעלם המערער
 12 מהעובדה, כי הנטל להוכחת מרכז החיים מוטל על כתפיו וכי עליו להביא כל ראיה אשר יש
 13 בה כדי לתמוך בטענתו בעניין זה. אציין, כי מנספח 4 לתצהירה של יאסין עולה, כי המערער
 14 התבקש להמציא מסמכים ובין היתר רשימת אימונים של הקבוצה בשנים הרלוונטיות,
 15 פירוט קניות בכרטיס אשראי, חשבונות מים וחשמל בדירת המשפחה ובדירה בקריית
 16 שמונה וכל מסמך אחר שהוא סבור, כי נכון לצרף שיש בו ללמד על מרכז החיים שלו. אף
 17 על פי כן, המערער נמנע מהמצאת מסמכים שיש בהם כדי לתמוך בטענתו לגבי מרכז חייו
 18 בשנים הרלוונטיות (ראה לעניין זה גם סעיפים 11-9 לתצהירה של יאסין).
- 19
- 20 59. בעדותו נטען בפני אדרי, כי לכל השחקנים למעט אחד היה רכב צמוד שהקבוצה העמידה
 21 לרשותם. אדרי נשאל מה המניעה להביא את צריכת הדלק כדי שבית המשפט יתרשם אם
 22 השחקן נסע לבית המשפחה. בתגובה טען אדרי, כי הם נסעו לבית המשפחה וכי הם לא
 23 ישבו בבית ולא יצאו או לא נסעו מדי פעם למשפחה ולילדים אחרי משחק. עוד העיד, כי יש
 24 יום חופש בשבוע אחד וזה בסדר. אדרי הוסיף, כי לא חשב שזה כל כך קריטי להציג מסמך
 25 כזה (עמ' 8 ש' 36-33, עמ' 9 ש' 3-1). ברי, כי חשבונות הדלק יכולים ללמד על השימוש
 26 שנעשה על ידי השחקנים, וביניהם המערער, ברכב שניתן להם לשימוש והדבר יכול ללמד
 27 על תכיפות נסיעתו של המערער לבית משפחתו שהתגוררה מחוץ לקריית שמונה. כאמור,
 28 **לא הומצאו מסמכים בעניין זה.**
- 29
- 30 60. במסגרת נימוקי הערעור טען המערער, כי יש להחיל חזקה לפיה מי ששהה את מספר הימים
 31 המנויים בסעיף 1 לפקודה הוא תושב המקום אף לעניין סעיף 11 לפקודה. לטענתו, לעניין
 32 קביעת התושבות בישראל יש חזקה הניתנת לסתירה לפיה ימי שהיה הם פרמטר לקביעת
 33 תושבות. אציין, כי על אף טענתו האמורה הוא לא פעל לשם הצגת ראיות מהן ניתן ללמוד



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על היקף שהותו בעיר בשנים הרלוונטיות. לעניין זה לא די להסתמך על משך התקופה בה
2 שיחק בקבוצה בקריית שמונה.
- 3
- 4 61. במסגרת נימוקי השומה נטען, כי בשנים הרלוונטיות המערער היה רשום לסניף קופת
5 חולים בנצרת. המערער מצדו טען, כי מדובר בנתון שאינו רלוונטי וכי הוא קיבל שירות
6 רפואי מרופא הקבוצה במרפאתו בקריית שמונה. בעדותו נשאל המערער לגבי הטיפולים
7 הרפואיים שקיבל במסגרת הקבוצה והשיב, כי לפני שהוא מקבל תרופה או משהו כזה הוא
8 צריך לדווח על זה, כי אסור להם להשתמש בכל מיני כדורים. המערער טען, כי אם הוא
9 צריך טיפול הוא פונה לצוות הרפואי של הקבוצה ומפנים אותו לרופא הקבוצה והוא נוסע
10 אליו. המערער ציין, כי הרופא גר בקריית שמונה ועובד בקופת חולים כללית קריית שמונה
11 והוא מקבל טיפול ממנו (עמ' 3 ש' 18-21).
- 12
- 13 62. יאסין העידה, כי נטען שיש רופא שהולכים אליו בקריית שמונה שהוא הרופא של הקבוצה
14 אולם זה לא הוכח ולא צורפו מסמכים המלמדים על ביקורים במרפאה בקריית שמונה.
15 היא הוסיפה, כי החברות של המערער לא עברה לקופת חולים בקריית שמונה והוסיפה, כי
16 זה לא המבחן היחיד שמסתמכים עליו (עמ' 7 ש' 29-31). יאסין טענה, כי לא ראו ביקורים
17 באף מרפאה וכי המערער לא הביא מסמכים לדיון (עמ' 7 ש' 34). יאסין נשאלה מה משנה
18 הרישום לסניף קופת חולים כלשהו כאשר ניתן לקבל שירותים רפואיים בכל מרפאה
19 ששייכת לקופת החולים שאלה רשומים. יאסין השיבה, כי היא מסכימה וכי הנטל להוכיח
20 את זה, זה על הנישום. יאסין הוסיפה, כי אינה מייחסת לזה חשיבות ברמה של הרישום.
21 לטענתה, הנטל להוכיח תושבות לפי סעיף 11 מונח על כתפי הנישום והוא צריך להוכיח
22 ולהראות כל פרמטר שיכול להעיד על תושבות לפי כל טענה שלו והוא לא עשה זאת (עמ'
23 7 ש' 36, עמ' 8 ש' 1-6). נטען בפני יאסין, כי רופא הקבוצה משמש כרופא בקופת חולים
24 כללית בקריית שמונה והיא השיבה, כי אינה מכירה אותו, שמו לא הוזכר ולא טענו היכן
25 הוא עובד (עמ' 8 ש' 9-11). בעניין זה אציין, כי במסגרת הדיון שנערך על ידי המשיב טען
26 המערער, כי סניף קופת החולים שלו בנצרת אולם בדרך כלל הוא טופל על ידי רופא הקבוצה
27 ד"ר יוסף קורן. עם זאת, העובדה ששמו של רופא הקבוצה נמסר למשיב אין משמעה, כי
28 הנטל הועבר אל כתפיו במקום שהמערער יביא את המסמכים התומכים בטענתו, כי מרכז
29 חייו בשנים הרלוונטיות היה בקריית שמונה.
- 30
- 31 63. ברי, כי העובדה שהתובע נותר רשום בסניף קופת החולים בנצרת אינה מלמדת, כי אינו
32 תושב קריית שמונה. אין להתעלם מהעובדה, כי ניתן לקבל טיפול רפואי בכל סניף אחר של
33 קופת החולים ובנסיבות אלו אין זה בלתי סביר, כי אדם לא יטרח לשנות את סניף קופת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 החולים שלו בעקבות מעבר דירה. אציין, כי דברים אלו יפים ונכונים אף לעניין סניף הבנק
2 של המערער אשר נותר אף הוא בנצרת. זאת, בשים לב לכך, כי בעידן הטכנולוגי בו אנו
3 נמצאים ניתן לבצע את הרוב המוחלט של הפעולות מבלי להגיע פיזית לסניף הבנק. יאסין
4 עצמה הודתה, כי אינה נותנת חשיבות לעניין הרישום לסניף קופת החולים. עם זאת, **הצגת**
5 **מסמכים אשר מלמדים על המקום בו קיבל אדם טיפולים רפואיים יכולה לחזק את טענתו**
6 **לעניין סוגית התושבות.** המערער נמנע מהצגת מסמכים כאמור אף שלטענתו קיבל
7 טיפולים רפואיים. הימנעותו מהצגת מסמכים בעניין פועלת לרעתו.
8
9 64. הנה כי כן, המערער לא סיפק ראיות אשר יש בהן כדי ללמד, כי בשנים הרלוונטיות הוא
10 היה זכאי להטבה הקבועה בסעיף 11 לפקודה. כאמור, אין די בהצגת הסכם שכירות ואישור
11 תושבות, אשר כאמור אף אינו תואם את הרישום במשרד הפנים. כמו כן, אין די בטענה
12 בדבר דרישתה של הקבוצה, כי שחקניה יגורו בעיר. כמפורט, הדרישה האמורה לא הייתה
13 חלק מההסכם עליו חתם המערער מול הקבוצה ודרישתה בעניין זה לא נאכפה ולא היה
14 מדובר בעבירת משמעת. בנוסף, לא הוצגו מסמכים מהם ניתן ללמוד, על היקף שהותו של
15 המערער בעיר. הוא לא המציא חשבוניות המלמדות על קניות שערך, תשלומים עבור חשמל
16 ומים, מסמכים לגבי טיפול רפואי, הוצאות דלק וכדומה. במהלך עדותו נשאל המערער
17 מדוע לא הציג צריכת דלק, פירוט אשראי, קבלה מהמכולת או איזה שהוא משהו כדי שביט
18 המשפט יתרשם שאכן מרכז החיים שלו היה בקריית שמונה. בתגובה התייחס המערער,
19 לסכום הקצבת הדלק שקיבל מהקבוצה במהלך השנים הרלוונטיות וטען, כי בדרך כלל הוא
20 משתמש במזומן וכי באשראי הוא משתמש בדברים גבוהים (עמ' 7 ש' 25-34). לא די בטענה
21 זו כדי להסביר מדוע לא היה בידי המערער להציג אף לא ראיה אחת כאמור לשם תמיכה
22 בטענת התושבות.
23
24 65. התרשמתי, כי המערער שהה בעיר רק כאשר נדרש לכך לצורך עבודתו. סבורני, כי יש באמור
25 לתמוך בטענה לפיה מרכז חייו לא היה בקריית שמונה באותה עת. בע"א 8234/11 **אביב**
26 **בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו** התייחס בית המשפט לתכליות ההטבה הקבועה בסעיף 11
27 לפקודה וציין, כי מאפיין יסודי של תכליות אלה הוא זיקה ברורה וממשית ליישוב המזכה.
28 במקרה שלפנינו לא שוכנעתי, כי מתקיים היסוד האמור.
29
30 66. במסגרת סיכומי טען המערער, כי הוא התגורר בקריית שמונה במשך כשבע שנים וכי משך
31 התקופה האמורה מקים חזקה המהווה אינדיקציה לתושבות. אף אם משך התקופה
32 רלוונטי הרי שלא די בכך ועל המערער להוכיח, כי במהלך התקופה האמורה הוא אכן היה



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 תושב המקום כמשמעות המונח בהתאם לסעיף 11 לפקודה. לעניין זה רלוונטי האמור לעיל
2 לעניין טענת המערער בנוגע לחזקת הימים.
3
- 4 67. אציין, כי בעדותה נשאלה יאסין, אילו עוד פעולות יזומות עשתה כדי לברר את העובדות
5 מלבד נסיעתה להיפגש עם בני הזוג ברדה והשיבה, כי ביקשה חומר, ביררה מול המייצגים
6 ועשתה דיונים. היא העידה, כי לא פנתה לעירייה או לתאגיד המים (עמ' 11 ש' 12-18).
7 כמפורט לעיל, המערער התבקש להמציא מסמכים שיש בהם כדי להעיד על מרכז החיים
8 שלו בשנות המס מושא הערעור. המערער נמנע באופן שיטתי מצירוף מסמכים והוא מבקש
9 לקבוע את מרכז חייו בקרית שמונה על סמך קיומם של הסכם שכירות, אישור תושבות,
10 דרישתה של הקבוצה, כי יתגורר בקריית שמונה וטענות לעניין האימונים והמנוחה
11 הנדרשים משחקן כדורגל. ברי, כי אין די באלה כדי ללמד על היקף שהותו בעיר, על מירב
12 זיקותיו ועל שאלת זכאותו להטבה הגלומה בסעיף 11 לפקודה. אינני מקבלת את ניסיונו
13 של המערער להפוך את הנטל ולהטיל על המשיב להביא את הראיות לשם סתירת טענתו,
14 כי היה תושב קריית שמונה בשנים הרלוונטיות.
15
- 16 68. על כתפי הנישום מוטל הנטל להוכיח, כי מרכז חייו נמצא ביישוב המזכה בהטבת המס וכי
17 מדובר במגורי קבע. הטבה במס היא חריג לחיוב במס ומהווה חריג לעיקרון השוויון במס.
18 בנסיבות אלו, יש לפרש את ההטבה באופן דווקני במטרה לשמור על עיקרון השוויון כלפי
19 נישומים אחרים. נישום אשר טוען, כי הוא זכאי לפטור ממס או להטבת מס עליו הנטל
20 להוכיח, כי הוא זכאי להטבה הנטענת (ראה לעניין זה: ע"א 58/80 בשבסקי בע"מ, חברה
21 פרטית רשומה בישראל נ' מנהל המכס והבלו, פ"ד לו(2) 656). בע"א 852/86 פקיד שומה
22 ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, פ"ד מג(1) 686 קבע בית
23 המשפט העליון, כי כל הטוען לפטור ממס, עליו הראיה להראות, כי הוא בא בתחומי הוראת
24 הפטור. בענייננו, המערער לא הרים את הנטל האמור.
25
- 26 69. אציין, כי לקבוצה הוצאה שומת ניכויים וכי המערער לא נכלל בשומה האמורה. בתצהירו
27 טען המערער, כי שאלת התושבות של השחקנים בקבוצה עלתה לדיון מול פקיד שומה צפת
28 לגבי מספר רב של שחקנים לגביהם טען פקיד השומה, כי אינם תושבי קריית שמונה. הוא
29 ציין, כי לא הועלתה טענה כאמור לגביו. מהאמור המערער ביקש להניח, כי פקיד שומה
30 צפת הכיר בכך שהוא תושב קריית שמונה. לטענתו, כעת פקיד שומה חיפה לא מקבל את
31 קביעת פקיד שומה צפת, למרות שהלה בדק בצורה יסודית את נושא התושבות של
32 השחקנים (סעיף 5 לתצהיר המערער). במסגרת סיכומיו שב המערער וטען, כי הוא אינו
33 אחד השחקנים הכלולים בשומת הניכויים שהוצאה לקבוצה. מהאמור מסיק המערער, כי
34 הכירו בכך שהוא תושב קריית שמונה. לטענתו, השומה מושא הערעור הוצאה חרף בדיקת



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 סוגיה זו ובמועד מאוחר להכרעה בה במסגרת השומה בצו לקבוצה. לפיכך הוא סבור, כי
 2 מדובר בשומה שהוצאה שלא בסמכות. לטענתו, אין לערוך מקצה שיפורים בשומה בסוגיה
 3 שהוכרעה.
 4
- 5 70. המשיב מצדו טוען, כי מוטב היה שלא להעלות את הטענה לפיה מאחר והמערער לא נכלל
 6 בשומת הניכויים שהוצאה לקבוצה הרי שעניינו הוכרע והוחלט שהוא זכאי להטבה. המשיב
 7 הוסיף, כי פסק הדין אשר ציטט המערער בסיכומיו לא רלוונטי. המשיב ציין, כי לא נפתחה
 8 שומה ולא נערכו בה תיקונים וכי שומת הניכויים קדמה לשומה שהוצאה למערער ולא
 9 ברורה הטענה לפיה נערך באמצעותה מקצה שיפורים.
 10
- 11 71. אציין כי המערער לא העלה טענתו בעניין זה במסגרת נימוקי הערעור שם טען, כי טרם
 12 יצאה השומה מושה הערעור הוציא פקיד שומה צפת שומת ניכויים למעסיקתו. הוא טען,
 13 כי שומת הניכויים שהוצאה לקבוצה כוללת גם ניכוי בגין משכורות שחקנים לגביהם נתבע
 14 זיכוי ממס על פי סעיף 11 לפקודה, וביניהם המערער. לטענתו, בגין ביטול הזיכוי ממס לפי
 15 סעיף 11 הוציא המשיב שומה גם למעביד וגם לעובד. המערער הוסיף וטען, כי לא היה
 16 מקום להוציא צו בערעור שבכותרת ושאלת זכאות המערער לזיכוי הייתה צריכה להישמע
 17 רק במסגרת התיק של המעביד (ראה סעיפים 34-37 לנימוקי הערעור)
 18
- 19 72. בסוגיה זו התייחס המערער במסגרת סיכומיו לפסק הדין אשר ניתן ברע"א 684/11
 20 **טי.טי.אי. תים טלקום אינטרנשיונל בע"מ נ' שלמה אייזנברג** וטען, כי נקבע במסגרתו, כי
 21 האפשרות לשימוש בשומת ניכויים ככלי לתיקון שומת הכנסות אינה ראויה.
 22
- 23 73. במסגרת פסק הדין האמור התייחס בית המשפט העליון לפרשנות סעיף 167(ב) לפקודה
 24 אשר מאפשר פתיחה של שומה חלוטה באמצעות שומת ניכויים כאשר השומה או הצו לא
 25 כללו את ההכנסה שממנה צריך היה לנכות. במקרה האמור אייזנברג מימש אופציות, דיווח
 26 לרשות המס והחברה ניכתה מס במקור. אייזנברג חתם על הסכם פשרה עם רשויות המס
 27 לגבי חובותיו ובו התייחסות גם להטבה המגולמת באופציות שמומשו. כשנתיים לאחר
 28 החתימה על הסכם הפשרה האמור נערכה אצל החברה ביקורת ניכויים במסגרתה התגלה
 29 כי המס שנוכה לאייזנברג הוערך בחסר. במסגרת הסכם פשרה שילמה החברה לרשויות
 30 המס כמיליון וחצי ₪, וחזרה לאייזנברג בהתאם להסכם השיפוי ביניהם. בית המשפט
 31 העליון קבע, כי בנסיבות שבהן מדווח אירוע המס כשלעצמו, גם אם לא סכומו, ככלל אין
 32 הפתיחה מחדש אפשרית. כלומר, די בכך ששומת העובד מתייחסת לעצם קיומה של
 33 ההכנסה, אף אם זו הוערכה בחסר, כדי למנוע פתיחת השומה מחדש מכח סעיף 167(ב).



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בית המשפט העליון הוסיף וציין, כי במקרה שבו הייתה לרשויות המס הזדמנות לבחון את
 2 שדווח והן לא עשו כן מטעם כלשהו נראה, כי אין מקום לפתוח את השומה וגובר עקרון
 3 סופיות השומה. בית המשפט ציין, כי עקרון סופיות השומה המבקש להגן על אינטרס
 4 ההסתמכות של הנישום הוא כלל מרכזי בדיני המס ויש לעשות שימוש זהיר ומדוד
 5 באפשרות לתיקון שומה בהתאם לאפשרויות השונות אשר מתווה הפסיקה.
 6
- 7 74. מצאתי, כי המקרה שלפני שונה מהותית מעניין אייזנברג וכי אין לגזור גזירה שווה בין
 8 המקרים. בעניינינו, אין מדובר בנישום אשר עניינו נדון על ידי פקיד השומה ולאחר שהעניין
 9 הוכרע ו/או נכרת הסכם פשרה תוקנה השומה במסגרת שומת הניכויים אשר הוצאה
 10 למעסיקה. תחת זאת, תחילה הוצאה שומת הניכויים לחברה, בה אין התייחסות למערער
 11 עצמו, ובהמשך הוצאה השומה שבכותרת למערער. סבורני, כי במקרה כאמור לא נפגע
 12 אינטרס ההסתמכות של המערער. העובדה שהמערער לא היה חלק משומת הניכויים של
 13 הקבוצה אין משמעה, כי עניינו הוכרע וכי בהמשך ביקש המשיב לערוך תיקון או מקצה
 14 שיפורים במסגרת השומה שהוצאה למערער.
 15
- 16 75. כאמור, במסגרת ע"מ 15-02-12510 נדון ערעורה של הקבוצה. מצהיר המשיב שם, מר זוהיר
 17 סלאמה- מפקח בפקיד שומה צפת אשר הוציא לקבוצה שומת ניכויים, ציין בתצהירו, כי
 18 באשר למערער בתיק שלפני הרי שהוא לא נכלל בשומת הניכויים שהוצאה לקבוצה ככל
 19 הנראה עקב טעות, ובכל מקרה לא משום שקיבל את עמדתו, כי מרכז חייו היה בתקופה
 20 הרלוונטית בקריית שמונה. הוא הוסיף וציין, כי לא הומצא למשיב אף לא מסמך אחד
 21 שיכול היה להעיד, כי מרכז חייו היה בקריית שמונה (ס' 41 לתצהיר).
 22
- 23 76. בעניין אייזנברג ציין בית המשפט, כי גביית מס אמת היא תכלית מרכזית בדיני המס, ולא
 24 אחת נסוג עקרון סופיות השומה מפני עיקרון זה. אולם, גם גביית המס במלואו אינה ניצבת
 25 בדד, והיא מושא לאיזון מול עקרונות נוספים, בין אינטרס הציבור לאינטרס הפרט. בית
 26 המשפט הוסיף, כי נפסק בעבר, כי בעת עריכת איזון בין האינטרסים יש לקחת בחשבון את
 27 כל הפרמטרים הרלבנטיים, וביניהם מידת ההסתמכות של הפרט על החלטה, הנזק
 28 שנגרם או עלול להיגרם לפרט, מהותו של האינטרס הציבורי אותו מבקשים לקדם, סוג
 29 הטעות, הגורם האשם בטעות וכדומה. בית המשפט העליון מצא, כי במקרה אשר נדון לפניו
 30 ההשתלשלות המשפטית והעובדה שלרשות המס הייתה הזדמנות לבחון את השומה
 31 ושנחתם הסכם פשרה, מטות את הכף. בית המשפט העליון ציין טעמים נוספים בגינם אין
 32 לאפשר במקרה שלפניו את הגבייה במסגרת שומת הניכויים, וביניהם תכלית הסעיף
 33 הרלוונטי, והוסיף, כי "החטא הקדמון" הוא טעות בשומת מקבל ההכנסה, ודרך המלך



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 במקרים מורכבים צריכה להיות תיקון טעות זו במקורה ולא תיקון תמונת הראי שלה
2 בשומות הניכויים.
3
- 4 77. כאמור, בענייננו אין מדובר בשומה אשר הוצאה למערער ואשר תוקנה במסגרת שומת
5 הניכויים אלא **במצב בו שומת הניכויים כלל לא התייחסה למערער** ואשר בהמשך הוצאה
6 לו השומה בה עסקינן. לא נוצר למערער אינטרס הסתמכות בעקבות העובדה שלא נכלל
7 בשומת הניכויים של הקבוצה או נזק כלשהו ואינטרס גביית מס אמת גובר בענייננו.
8
- 9 78. עוד טוען המערער במסגרת סיכומיו, כי נראה, כי במהלך דיוני השומה, פקיד השומה
10 השתכנע לכל הפחות לגבי מרבית התקופה, כי המערער העתיק את מרכז חייו לקריית
11 שמונה. בעניין זה ציין, כי בפרוטוקול דיון השומה כתב המשיב את החישוב לשנים 2011-
12 2015 - 255,184 ₪ בגין הטבת ישוב ספר וכי הלה תיעד הצעה מטעמו לסגירות השומה בסך
13 100,000 ₪. אינני מקבלת טענה זו. אין בהצעה האמורה, אשר הוצאה במסגרת ניסיון
14 להגיע לפשרה, כדי לתמוך בטענת המערער לפיה המשיב הכיר בכך שהוא היה תושב קריית
15 שמונה לפחות ברוב התקופה.
16
- 17 **התוצאה**
18
- 19 79. הנה כי כן, על מי שטוען, כי מרכז חייו ביישוב מזכה מוטל להוכיח טענה זו. לא עלה
20 בידי המערער להרים את הנטל האמור והוא לא המציא ראיות שיש בהן כדי ללמד, כי מרכז
21 חייו בשנים הרלוונטיות היה בקריית שמונה. כאמור, לא די בהוכחה, כי נישום מתגורר
22 ביישוב אשר מזכה בהטבה הקבועה בפקודה ותחת זאת על הנישום להוכיח, כי זהו מרכז
23 חייו בהתאם למירב הזיקות. בנסיבות אלו, לא די בראיות עליהם ביקש המערער להסתמך
24 במסגרת הערעור שלפני. בנוסף, הוא לא הוכיח, כי מדובר במרכז חיים יחיד.
25
- 26 80. בנסיבות אלו, מצאתי, כי לא נפל פגם בשומה נשוא הערעור.
27
- 28 81. לאור כל המפורט לעיל, הערעור נדחה. אני מחייבת את המערער בהוצאות המשיב בסך
29 15,000 ₪. הסכום האמור ישולם בתוך 30 ימים ממועד המצאת פסק הדין שאם לא כן
30 יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
31
32



בית המשפט המחוזי בנצרת בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 17-12-35539 עאבד נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

אני מתירה לפרסום את פסק הדין.

המזכירות תמציא לצדדים.

ניתן היום, ח' אלול תשפ"א, 16 אוגוסט 2021, בהעדר הצדדים.

עירית הוד, שופטת

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10

11
12