

בית המשפט המחוזי בבאר שבע**ע"מ 49028-11-17 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון**

תיק חיצוני : מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב**המערער****מיכאל אייזנברג
ע"י ב"כ עו"ד משה קריסי****נגד****המשיב****פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ עו"ד מור שלמה מכטה, פרקליטות מחוז דרום-
אזרחי****מיני-רציו :**

* העדר זכאות להטבת מס המיועדת לתושב שדרות, בהעדר הוכחה שמרכז חייו בשנות המס היה בשדרות.

* מסים – מס הכנסה – השגה

* מסים – מס הכנסה – ערעור על שומה

* מסים – מס הכנסה – הטבות

.

האם זכאי המערער לזיכוי ממס כתושב העיר שדרות לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה בשנות המס 2012 – 2014 ?

.

בית המשפט דחה את הערעור ופסק כלהלן :

מרכז חייו, וכפועל יוצא גם התושבות של הנישום, לעניין הטבת המס הקבועה בסעיף 11 בפקודת מס הכנסה, נבחן בהתאם למבחן מהותי אובייקטיבי, הבוחן את "מירב הזיקות" של הנישום למקום, ולא בהתאם להרגשתו ולהשקפתו של הנישום, אף שניתן לשקול כמבחן משלים גם אותן.

מתצהיר עדותו הראשית של המערער, ניתן לכאורה ללמוד שמבחינה סובייקטיבית שדרות היא מרכז חייו, שם נולד, שם מתגוררים הוריו, חבריו, בעל המכולת, סניף קופת החולים שלו, ושם הוא עורך את קניותיו. חרף הצהרה זו, לא עלה בידי המערער להוכיח שמבחינת המבחן האובייקטיבי דווקא שדרות היא מרכז חייו, ולא נהורה, שם מתגוררים ילדיו ובת זוגו. גרסתו של המערער מגמתית ורצופת סתירות, ונסתרה בראיות אובייקטיביות.

משנסתרה גרסתו של המערער יש לקבוע שהוא לא היה תושב העיר שדרות בשנות המס, ועל כן אינו זכאי להטבת המס המיועדת לתושביה.

לא נפל פגם בדיון בהשגה המצדיק את קבלת הערעור. בהקשר זה יש לדחות את טענת המערער, כי לא התקיימה בעניינינו דרישת סעיף 150א לפקודת מס הכנסה, המורה, כי "מי שערך השומה לא ידון בהשגה עליה". ההוראה הקבועה בסעיף 150א לפקודת מס הכנסה מחייבת איזון נאות בין אילוצי כוח אדם ותשתית, לבין הצורך בהפרדה בין המפקח הדין בהשגה לבין המפקח שדין בשומה א'. הסעיף אינו מחייב ניתוק מוחלט בין שני בעלי התפקיד,

ניתוק שאינו אפשרי כיוון שהאילוצים המנהליים אינם פוגמים בהגשמת תכליתו של הסעיף, לאפשר בחינה מקצועית של השומה פעם נוספת, "בלב פתוח ובנפש חפצה", בהליך אובייקטיבי, "נטול השפעות וחופשי מדעות קדומות".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לפני כבוד השופטת יעל ייטב

המערער מיכאל אייזנברג
ע"י ב"כ עו"ד משה קריסי

נגד

המשיב פקיד שומה אשקלון
ע"י ב"כ עו"ד מור שלמה מכטה, פרקליטות מחוז דרום-אזרחי

פסק דין

מבוא

- 1
- 2 1. האם זכאי המערער לזיכוי ממס כתושב העיר שדרות, לפי סעיף 11 **בפקודת מס**
- 3 **הכנסה** [נוסח חדש], **התשכ"א – 1961** (להלן – "**פקודת מס הכנסה**"), בשנות המס
- 4 2012-2014, זוהי המחלוקת שלפני.
- 5 2. המערער, יליד 1970, מחזיק ב-50% ממניות חברת המדייק פבלסט בע"מ ובעל
- 6 השליטה בה. בדוחות שהגיש המערער לפקיד השומה לשנות המס 2012-2014, עתר
- 7 המערער לזיכוי ממס על פי סעיף 11 בפקודה, בטענה שהוא ובת זוגו שלה הוא נשוי,
- 8 היו תושבי העיר שדרות באותן שנים.
- 9 3. פקיד השומה חלק על תושבותו של המערער בעיר שדרות, ושלל את הזיכוי ממס בצו
- 10 שהוציא מכוח סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה.
- 11 4. **בפירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו**, בואר כי בדוחות שהגיש המערער לפקיד
- 12 השומה לשנות המס 2012-2014, הצהיר המערער שהוא נשוי לבת זוגו ומתגורר עמה
- 13 בעיר שדרות. צוין שעל פי מרשמי משרד הפנים נשוי המערער לבת זוגו מיום 7.9.10.
- 14 כן צוין שבטופסי 106 לשנות המס ניתן למערער זיכוי ממס בהתאם לסעיף 11 בפקודת
- 15 מס הכנסה, כתושב העיר שדרות. פורט שפקיד השומה קבע שבניגוד להצהרה, לא
- 16 היה מרכז חייו של המערער בשדרות, וזאת בשל הנימוקים הבאים:
- 17 (1) המערער, אשתו ובתם המשותפת מתגוררים במושב נהורה, בבית המצוי
- 18 בבעלותו של המערער. בני הזוג רשומים כתושבים בספר המועצה האזורית
- 19 לכיש, מחויבים בארנונה למועצה, ומשלמים אותה בפועל, החל בחודש אוגוסט



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 2009 ועד יום הוצאת הצו. בתם המשותפת רשומה במוסדות החינוך של
2 המועצה;
3 (2) הטענה שלפיה בני הזוג פרודים, נדחתה, בשל כך שהיא מנוגדת להצהרות
4 המערער בדוחות שהגיש לפקיד השומה, והיא נטענה לראשונה רק כאשר זומן
5 המערער לדיון שומה;
6 (3) ממידע שהתקבל מעיריית שדרות ומחברת החשמל עולה שצריכת המים
7 והחשמל בדירה בשדרות הייתה מזערית, ובתקופות מסוימות אף אפסית.
8 החוזה בחברת החשמל היה רשום בשנות המס על שם צרכן בשם עטאלה פריד.
9 5. לטענת המערער, בקצירת האומר, היה מרכז חיו בשנות המס שבמחלוקת בעיר
10 שדרות, שבה נולד וגדל, ושבה הוא מתגורר בדירה שבבעלותו. בשדרות מתגוררים
11 הוריו, הסובלים מבעיות רפואיות, בשדרות מצוי המפעל שבבעלותו, שבו הוא עובד
12 מדי יום. אשתו השנייה (להלן- "בת הזוג") מתגוררת בנפרד ממנו, בשוב נהורה, יחד
13 עם בתם המשותפת, ילידת 1.8.2011, ויחד עם בנם המשותף יליד 9.1.2017. הבית
14 בנהורה היה ביתם שלו ושל אשתו הראשונה, ולאחר גירושיהם רכש המערער את
15 חלקה של הגרושה בבית, כחלק מהסכם הגירושין. 2 ילדיו מאשתו הראשונה
16 מתגוררים בעיר אשדוד, ומתארחים בדירתו בשדרות בתדירות שנקבעה בהסכם
17 הגירושין.
18 6. המשיב (להלן- "פקיד השומה") טען מנגד שלא עלה בידי המערער להוכיח שמרכז
19 חיו בשנות המס הרלוונטיות היה בעיר שדרות, הראיות שבידי פקיד השומה אף
20 סותרות טענה זו. פורט כי בדוחות שהגיש המערער לפקיד השומה, ושעליהם חתם,
21 הצהיר המערער שהוא נשוי לבת הזוג. המערער ובת הזוג רשומים כנשואים ברישומי
22 משרד הפנים, אף רשומים כתושבי המועצה המקומית לכיש. בשנות המס נושא
23 הערעור ניהלו בני הזוג משק בית משותף, אף נסעו יחדיו לחו"ל: בספטמבר 2013,
24 בשנת 2014 ובספטמבר 2016. אשר לדירה בשדרות טען פקיד השומה כי בבדיקות
25 שערך עולה שהדירה אינה יכולה לשמש למגורים, וצריכת החשמל והמים בדירה
26 בשנות המס הייתה אפסית.
27 7. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת הראיות וטענות הצדדים מצאתי שלא עלה בידי
28 המערער להוכיח את טענותיו באשר לתושבתו בעיר שדרות, וכפועל יוצא מצאתי
29 שיש לדחות את הערעור.
30

המסגרת החוקית



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

8. סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, אשר כותרת השולים שלו "הטבות מס ביישובים", קבע בתקופה הרלבנטית לשנות המס שבערעור (לפני תיקונו בתיקון 214 לפקודה, שתחילתו בשנת המס 2016, ולפני הוראת שעה שחלה בשנת המס 2015) כדלקמן:

"(א) בסעיף זה –

..."תושב", ביישוב מסוים – יחיד שמרכז חייו באותו ישוב.

(ב) ...

(3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט להלן, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס, בשיעורים המפורטים להלן, מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 160,800 ₪ [בשנת המס 2014; עד לסכום של 157,680 ₪ בשנת המס 2013; ועד לסכום של 155,520 ₪ בשנת המס 2012].

(א) מצפה רמון – 25%;

(ב) דימונה וירוחם – 20%;

(ג) אופקים, ערוער, תל שבע, מועצה אזורית רמת הנגב – 16%;

(ד) בן עמי, גונן, יחיעם, יסוד-המעלה, כפר ורדים, להבות הבשן, נתיב השיירה, נתיבות, עברון, עכו, שבי ציון, שדרות ושיח דנון – 11% [בשנת 2014; 12% בשנים 2012-2013]...

9. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, תכליתו של סעיף 11 בפקודה היא לעודד באמצעות הטבות מס את פיתוחם הכלכלי והחברתי של היישובים המנויים בסעיף, בין היתר תוך עידוד הגירה של אוכלוסיות מבוססות לאותם יישובים, או שימור אוכלוסייה מבוססת קיימת, הן לשם חיזוק יישובי פריפריה, הן לשם עידוד התיישבות סמוך לגבולות המדינה, והכול לשם הגשמת אינטרסים ביטחוניים ולאומיים שונים (ראו למשל בג"ץ 8300/02 גדבאן נסר ואח' נ' ממשלת ישראל ואח' (מיום 22.5.2012)).

10. תושב מוגדר בסעיף 11 בפקודת מס הכנסה כמי שמרכז חייו באותו יישוב, וזאת על מנת להבטיח את תכליתן של הטבות המס ואת הענקתן לנישומים באופן שיגשים את מטרתן.

11. 'מרכז חיים' נדון בהלכה הפסוקה בהקשרים שונים, ובהקשר לדיני המס נדון בעיקר בהקשר של קביעת תושבות בישראל לעומת תושבות מחוץ לישראל, קביעות שאומצו גם לעניין קביעת 'מרכז חיים' בהקשר של הטבות לתושבי יישובים מסוימים. כפי שבואר בהלכה הפסוקה, אף שבקביעת מרכז החיים קיים היבט סובייקטיבי, הבוחן



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מהו מרכז החיים מנקודת ראותו של הנישום, המבחן המרכזי הינו מבחן אובייקטיבי
מהותי, הבוחן את התושבות בהתאם למבחן 'מירב הזיקות' של נישום למקום, על פי
אמות מידה איכותיות, בעוד שהמבחן הסובייקטיבי הינו מבחן משלים בלבד.
12. מבחן 'מירב הזיקות', כפי שנקבע בפסק דינה של כב' השופטת חיות (כתוארה אז)
בע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (מיום 29.12.05) (להלן - "פרשת גונן"), בוחן
את המקום אשר ביחס אליו מתקיימות 'מירב הזיקות': המשפחתיות, החברתיות
והכלכליות, תוך כדי בחינת מקום מגוריו הקבוע של הנישום, או האם יש לו בית קבע
(ראו גם ע"א 328/15 פלוני נ' פקיד שומה אשקלון (מיום 22.2.17) (להלן - "פרשת
פלוני"), מקום המגורים הקבוע של בני משפחתו, מקום עבודתו, מיקום חבריו,
וקשריו הכלכליים. כפי שהודגש בפרשת גונן, בחינת מרכז החיים מערבת היבטים
עובדתיים ומשפטיים כאחד. קביעת התושבות אינה רק קביעה עובדתית, אלא גם
מסקנה משפטית המיוסדת על אמות מידה משפטיות לקביעת התושבות (ראו גם
פרשת פלוני; ע"א 4525/13 אחים דויטש תעשיות טקסטיל בע"מ נ' פקיד שומה
למפעלים גדולים (מיום 17.8.2016) (להלן - "פרשת דויטש"); ע"א 2704/13 כהן נ'
רשות המסים - פקיד שומה ת"א 3 (מיום 28.7.2014)).
13. מבחנים אלו לעניין קביעת תושבות ומרכז חיים, אשר נדונו בפרשת גונן בהקשר של
קביעת 'תושב ישראל' לעומת 'תושב חוץ', אומצו גם לשם קביעת תושבות לצורך
ההטבה שמעניק סעיף 11 בפקודת מס הכנסה, בע"א 8234/11 אביב בלטינסקי נ'
פקיד שומה עכו (מיום 6.2.14) (להלן - "פרשת בלטינסקי"), שם בואר כי –
"שאלת התושבות עולה בהקשרים שונים הן בפקודת מס הכנסה והן
בחקיקים אחרים, ובהתאם, תוכנה מקבל משמעויות שונות בהקשרים
שונים, בהתחשב בתוכנו של החוק ובמגמתו הכללית (בג"ץ 2123/08 פלוני
נ' פלונית פס' 7, לפסק דינו של השופט מלצר (6.7.08); עניין גונן, פס' 9).
במקרה שלפנינו, עסקינן בשאלת מתן הטבות מס – שאמות המידה
לקבלתן – ראוי כי תהיינה מבוססות בעיקר על מאפיינים אובייקטיביים
ובהירים. טעם מרכזי לכך הוא לאפשר קביעת זכאות עניינית ופשוטה,
שלא תנגוס בתקציב המופנה להטבות מס מעבר לרצוי. מנגד, השימוש
במבחן הסובייקטיבי עלול להביא לתוצאות לא רצויות ואף לא מבוססות.
כלום ראוי יהיה כי תחושותיו של נישום פלוני יזכו אותו בהטבה בעוד
שתחושותיו של נישום פלמוני ישללו ממנו את ההטבה? מקובל עלי כי
תחושותיו של נישום עשויות לשמש, במידה מסוימת, אינדיקציה לזיקתו



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

למקום מסוים, אולם חוששני שאין לראות בהן אלא מבחן משנה למבחן האובייקטיבי".

14. בית המשפט הפנה בפרשת בלטינסקי להגדרת "תושב" בסעיף 1 בפקודת מס הכנסה, הקובע מבחנים לעניין קביעת מרכז חייו של יחיד בהקשר של קביעת תושבות בישראל, שממנה ניתן ללמוד גם לעניין תושבות ביישוב, כדלקמן-

"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;

15. בית המשפט הדגיש בפרשת בלטינסקי, כי גם אם קיים יסוד סובייקטיבי בעניין מרכז החיים, הייסוד האובייקטיבי מטה את הכף-

עוד מוכן אני להניח, כי במסגרת בחינת מרכז חייו של אדם, יש להידרש למבחן של יסוד אובייקטיבי ויסוד סובייקטיבי. אך מה באשר ליחס בין שני מבחנים אלה? סבורני כי לא ניתן לראות במבחנים אלה כשווים. ראשית, תתי הסעיף בהגדרת "תושב" מצביעים בעיקרם על מאפיינים אובייקטיבים של הנישום. שנית, תחושותיו האישיות של הנישום, מטבען, נסתרות הן מעינו של בית המשפט וגיליון כרוך בבחינות ראייתיות ובכללן קביעת מהימנות; וגם אם ידועות ומהימנות הן, קיים קושי ליחס להן משקל ממשי. בהקשר אחר, בו נדון הביטוי "ישיבת קבע", צוין:

"יתכן ובלבו פנימה שאף [העותר – ס' ג'] לשוב למדינה. אך המבחן המכריע הינה מציאות החיים כפי שהתרחשה הלכה למעשה. על פי מבחן זה העתיק העותר בשלב מסוים את מרכז חייו לארצות הברית, ושוב אין לראות בו כמי שיושב-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

קבע בישראל" (בג"ץ 282/88 עווד נ' ראש הממשלה
ושר הפנים, פ"ד מב (2) 424, 434 (1988)).

16. מבחינת 'מרכז החיים', נוכח תכליתו של סעיף 11 בפקודת מס הכנסה לעודד
התיישבות של בעלי הכנסות גבוהות ביישובים המזכים, נדרש כי לנישום מרכז חיים
ייחודי בישוב מזכה, ואין לו מרכז חיים "כפול" (ראו למשל ע"מ (חיי) 21313-05-15
דוד יעקב נ' פקיד שומה עכו (מיום 25.11.2016) (להלן- "פרשת דוד") ופסקי הדין
המוזכרים שם), וכי מגוריו ביישוב המזכה הם מגורי קבע, ולא מגורים ארעיים או
מזדמנים (ראו ע"א 1117/92 ד"ר זילמה לונדר נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים, פ"ד
מז (5) 91 (להלן- "פרשת זילמה לונדר")). קיומה של דירת מגורים ביישוב מזכה, אינה
מעידה בהכרח על כך שהיישוב המזכה הוא מרכז חייו של הנישום, גם אם הנישום לן
לעיתים באותה דירה (כפי שנקבע בפרשת זילמה לונדר).

17. נטל הראיה מוטל בענייני מסים על המערער, בעיקר בשל הנחיתות הראיתית
המובהקת של פקיד השומה, וביתר שאת בערעור שעניינו תושבותו של נישום, כאשר
מירב המידע אודות נסיבותיו האישיות מצוי בידי שלו (ראו ע"מ (מרכז) בר רפאלי נ'
פקיד שומה כפר סבא (מיום 10.4.2019) (להלן- "פרשת רפאלי"), והפסיקה המוזכרת
שם; פרשת דוד והפסיקה המוזכרת שם, וכן הפסיקה המפורטת בסיכומי פקיד
השומה).

דיון והכרעה

18. מרכז חייו, וכפועל יוצא גם תושבותו של הנישום, לעניין הטבת המס הקבועה בסעיף
11 בפקודת מס הכנסה, נבחן כאמור בהתאם למבחן מהותי אובייקטיבי, הבוחן את
'מירב הזיקות' של הנישום למקום, ולא בהתאם להרגשתו ולהשקפתו של הנישום,
אף שניתן לשקול כמבחן משלים גם אותן.

19. מתצהיר עדותו הראשית של המערער, ניתן לכאורה ללמוד שמבחינה סובייקטיבית
שדרות היא מרכז חייו, שם נולד, שם מתגוררים הוריו, חבריו, בעל המכולת, סניף
קופת החולים שלו, ושם הוא עורך את קניותיו. חרף הצהרה זו, לא עלה בידי המערער
להוכיח שמבחינת המבחן האובייקטיבי דווקא שדרות היא מרכז חייו, ולא נהורה,
שם מתגוררים ילדיו ובת הזוג. כפי שאפרט להלן הייתה גרסתו של המערער מגמתית
ורצופת סתירות, ונסתרה בראיות אובייקטיביות. משנסתרה גרסתו של המערער יש



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

לקבוע שהוא לא היה תושב העיר שדרות בשנות המס, ועל כן אינו זכאי להטבת המס המיועדת לתושביה.

האם נפרד המערער מבת הזוג

20. נדבך מרכזי שעליו ביקש המערער לבסס את טענתו בדבר תושבותו בעיר שדרות היה פרידתו מבת הזוג, המתגוררת עם הילדים המשותפים בנהורה.

21. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר המערער כי לאחר נישואיו לבת הזוג התגורר עמה

בשדרות, במשך כשנתיים. באותה עת סבלה העיר שדרות ממצב בטחוני קשה, ממטחי

ירי בלתי פוסקים שבעטים פרץ מבצע עופרת יצוקה. בת הזוג איימה על המערער

לטענתו לחזור עם בתם המשותפת לארץ מוצאה, אך המערער הבהיר לה שאין

בכוונתו לעזוב את העיר שדרות, היות ששם מצויים מפעל חייו, הוריו, חבריו וכל

מרכז חייו. המערער הדגיש שבאותה עת הושפע מאוד ממצבו הבריאותי של אביו,

אשר נפטר, למרבית הצער, סמוך להגשת התצהיר. עוד הוסיף בתצהיר עדותו

הראשית שבמטרה לשכנע את בת הזוג להישאר בארץ, הסכים שהיא תתגורר בבית

בנהורה, שהיה לאחר שיפוץ, יחד עם בתם, והשניים החלו לנהל מערכת יחסים

מרחוק, כאשר הוא עצמו נותר להתגורר בשדרות, ורק מדי פעם הגיע לבקר את בתו.

המערער הוסיף והצהיר כי אחת מהסיבות שבגינן נשאר להתגורר בעיר שדרות היא

הצורך שלו להיות בקרבת המפעל, שכן שעות עבודתו מתחילות בשעה 06:00

ומסתיימות בשעות מאוחרות. מספר פעמים בשבוע הוא מגיע למפעל בשעות הערב,

אף בשעות הלילה, ואילו היה מתגורר מחוץ לעיר שדרות לא היה באפשרותו לעשות

כן (סעיפים 36 ו-37). המערער הוסיף והצהיר כי סיבה נוספת להחלטתו להישאר

בשדרות הייתה מצבו הסיעודי של אביו, והמערער הוא היחיד שסעד את אביו באופן

יום יומי. אמו הייתה מזעיקה אותו בשעות העבודה, בערבים, ולעיתים גם בלילות,

כאשר היה אביו נופל, ולא היה באפשרותה להרים אותו. בשל מצבו של האב היה על

המערער לטענתו להיות צמוד לאביו. מעבר לסיוע שנתן להוריו, נהג לרכוש עבורם

מוצרים שונים, מצב שבת הזוג סירבה לקבל (סעיף 40).

22. המערער הצהיר כי "לצערי הרב מערכת היחסים ביני לבין פרודתי התבססו על

מערכת יחסים כלכלית נטו והיו בה עליות ומורדות, אך כל הזמן חשבתי על ביתי,

ועל הרצון שלי להישאר קרוב אליה" (סעיף 16). כן הוסיף (בסעיף 17) "אציין כי אין

אני מצטיין בקיום מערכות זוגיות אך ילדיי משני המערכות השונות הם כל חיי

ודאגותי" (השיבושים במקור). המערער הוסיף והצהיר כי כאשר גילה שבת הזוג

מימשה את איומיה ונסעה עם הבת לארץ מוצאה, עשה הכול כדי להחזירה. בתחילה



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ניסה להחזירה לארץ טלפונית. לאחר מכן נסע לבית הוריה להשיבה, ואכן הצליח
2 להשיבה לארץ. המערער הצהיר כי **"הבטחתי להוריה שהבינו שהקשר הזוגי בינינו**
3 **אינו מצליח כי אדאג לכל מחסורה הכלכלי וכך עשיתי וממשיך לעשות, כפי שאני**
4 **דואג גם לילדי האחרים"** (סעיף 19 בתצהיר עדותו הראשית). המערער הצהיר שאופי
5 עבודתו והמצב הביטחוני הובילו לקריסת מערכת היחסים בינו לבין בת הזוג, ובמהרה
6 הפכה מערכת היחסים ביניהם ממערכת יחסים של ניהול בית משותף, למערכת
7 יחסים של תמיכה כלכלית בלבד בבת הזוג ובילדים המשותפים (סעיף 38). אלמלא
8 היה תומך בבת זוגו, הייתה בת הזוג עוזבת את המדינה, שכן אין לה כל קשר למדינה,
9 הן בשל כך שאינה יהודייה, והן בהעדר כל קשר תרבותי (סעיף 39). לטענת המערער
10 למרות **"מערכת היחסים הבלתי אפשרית עם בת הזוג, וחוסר ההסכמות בינינו,**
11 **החלטתי להישאר פרוד ולא להתגרש"**.
12 23. גרסתו של המערער, שלפיה בשנות המס היה פרוד מבת הזוג, ומערכת יחסיהם לא
13 הייתה של ניהול בית משותף, אלא מבוססת אך ורק על תמיכתו הכלכלית בה, נסתרת
14 בראש ובראשונה בכך שביום 9.1.17 נולד למערער ולבת הזוג בן נוסף. אמנם אירוע זה
15 התרחש לאחר שנות המס שבמחלוקת, ואולם בהעדר טענה למפנה במערכת היחסים,
16 לכך שבני הזוג חזרו בשלב כלשהו לאחר שנות המס, לנהל משק בית משותף, הולדת
17 ילד משותף **"מכרסמת ופוגמת בשלמות הגרסה העובדתית שאותה ביקש**
18 **המערער להציג לפני בית המשפט המחוזי בכללותה, והיא מעוררת תהיות גם**
19 **בעניין גרסתו אודות מרכז חייו בתקופות אחרות"**, כפי שנאמר בפרשת פלוני,
20 דברים הרלוונטיים גם לענייננו.
21 24. גם המשך נישואיו של המערער לבת הזוג אינו עולה בקנה אחד עם גרסתו של המערער
22 בדבר הפרידה מבת הזוג, ובכל מקרה קיימת משמעות להמשך הנישואים מבחינת
23 קביעת מרכז חייו של המערער. כפי שנקבע בפרשת פלוני **"בחירתו של המערער**
24 **שלא להתגרש מרעייתו הישראלית ולהיות נשוי לה בישראל, מהווה אף**
25 **היא אינדיקציה למרכז חייו. המערער טוען אמנם כי נישואים אלו היו**
26 **"פיקטיביים" ו"פורמאליים בלבד", אך גם אם אקבל טענה זו, איני משוכנע**
27 **כי יש בכך כדי לסייע לו"**.
28 25. הולדת בנו של המערער בשנת 2017 והמשך נישואיו לבת הזוג, אינם הסתירה היחידה
29 בגרסתו של המערער שלפיה נפרד מבת הזוג. גרסתו של המערער רצופה סתירות
30 מהותיות נוספות, המעמידות בספק את אמינות גרסתו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

26. גרסתו המקורית של המערער, כפי שהוצגה בדוחות שהוגשו לפקיד השומה לשנות המס שבערער, הייתה שבשנות המס הוא היה נשוי לבת הזוג, ולמרות האפשרות לציין בדוח סטטוס של "פרוד", סטטוס זה לא נבחר על ידי המערער, ובדוח צוין שהמערער התגורר בשנות המס ביחד עם בת הזוג בדירה בשדרות. רק במהלך הבירור השומתי, כפי הנראה לאחר שהתברר מהצהרת הון שהגיש שיש למערער גם בית בנהורה, שינה המערער את גרסתו, וטען לפתע שבשנות המס היה פרוד מבת הזוג, ובעוד בת הזוג ובתו התגוררו בנהורה, הוא עצמו התגורר בדירה בשדרות.
27. המערער העלה גרסאות שונות באשר למועד שבו נפרד מבת הזוג, הן לפני פקיד השומה, הן לפני, ולא התרשמתי שהסיבה לגרסאות הסותרות היא שכחה, אלא ניסיון כושל להתאים את העובדות הנטענות לגרסה שהועלתה בדבר תושבותו של המערער בשדרות. בדיון שהתקיים לפני פקיד השומה ביום 26.8.2015 טען המערער שהוא התגורר עם בת הזוג בשדרות רק עד שלושה חודשים לאחר לידתה של הבת ביום 1.8.11, אז הסתכסכו. על פי גרסה זו התגורר המערער עם בת הזוג בשדרות עד תום שנת 2011. לעומת זאת, בדיון שהתקיים לפני פקיד השומה ביום 25.7.2017, טען המערער שלאחר שהחליט להיפרד מבת הזוג "החליט שהיא תישאר בוילה", דברים שמהם משתמע לכאורה שקודם לכן הוא התגורר עם בת הזוג בוילה בנהורה. בתצהיר עדותו הראשית הצהיר המערער שהוא התגורר עם בת הזוג בשדרות במשך שנתיים לאחר נישואיהם, ובהינתן העובדה שמועד נישואיהם היה 7.9.10, הכוונה היא לכאורה לספטמבר 2012. בחקירתו לפני טען פעם אחת כי בני הזוג התגוררו ביחד בשדרות כשנתיים מאז שבת הזוג הגיעה לארץ (עמ' 3 בפרוטוקול הדיון, שורות 23-28). לאחר מכן השיב שבת הזוג התגוררה עמו בשדרות עד 2012 (עמ' 4 בפרוטוקול הדיון, שורה 6; שורות 8-11). פעם אחרת חזר וטען שהם התגוררו יחד עד סוף 2013 (עמ' 5, שורות 32-34), וכאשר נדרש להבהיר מדוע הוא משנה את גרסתו שוב ושוב, השיב המערער שהשניים התגוררו בשדרות עד סוף 2012 (עמ' 6, שורות 4-5).
28. מעבר לסתירות בין גרסותיו של המערער באשר למועד פרידתו כביכול מבת הזוג, הטענה בדבר הפרידה אינה מתיישבת עם נסיעותיו המשותפות עם בת הזוג לחו"ל. המערער, בת הזוג והבת המשותפת נסעו יחדיו לחו"ל ביום 2.9.13 עד יום 20.9.13, מועדים שבהם היה המערער לטענתו פרוד מבת הזוג. גם הנסיעה המשותפת לחו"ל בשנת 2014, שבה השתתפו גם ילדיו של המערער מנישואיו הראשונים, אינה מתיישבת עם טענותיו שלפיהן היה באותה עת פרוד מבת הזוג. לטענתו של המערער, נועדה נסיעה זו לחזק את הקשר בין בתו של המערער מנישואיו הראשונים לבין בת הזוג



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 (עמ' 11, שורות 21-23). אם אכן נפרד המערער מבת הזוג, כפי שטען, לא ברור מדוע
2 היה עליו לחזק את הקשר בין השתיים. לא ברור מדוע כעסה בתו על כך שבת הזוג
3 "לקחה את אבא שלה" (עמ' 11 שורה 25) אם אכן היו בני הזוג פרודים זה מכבר, שנים
4 רבות עוד קודם לכן. באוגוסט 2016 נסעה בת הזוג עם הבת המשותפת לבקר את
5 הוריה בחו"ל, וביום 31.8.16, הצטרף אליהן המערער (עד יום 21.9.16). המערער טען
6 כאמור בתצהיר עדותו הראשית, שהוא נסע בעקבות בת הזוג לבית הוריה על מנת
7 להשיבה ארצה, ואולם קשה לקבל הסבר זה נוכח התמונה הכללית המתקבלת
8 מהעובדות בכללותן.
9 29. גרסתו של המערער בדבר הפרידה כביכול מבת הזוג, אינה עולה בקנה אחד עם
10 רישומים שונים, המהווים ראיות אובייקטיביות. פקיד השומה בדק ומצא כי כתובתם
11 הרשומה של המערער ובת הזוג במשרד הפנים, בשנות המס הרלוונטיות, הייתה
12 בדירה בשדרות, ואולם ביום 5.3.2014 שינו המערער, בת הזוג ובתם את כתובתם
13 הרשומה במשרד הפנים מהדירה בשדרות לבית בנהורה. בחלוף כשבעה חודשים, ביום
14 12.11.2014, שינו שלושתם את הכתובת פעם נוספת, מנהורה לשדרות. לטענת
15 המערער, הוא שינה את כתובת מגוריו לנהורה על מנת לרשום את בתו למוסדות
16 החינוך בנהורה, כיון שבאותה עת לא הייתה לבת הזוג תעודת זהות (עמ' 5, שורות
17 16-23). לאחר מכן השיב ששינוי הכתובת היה בעטייה של המלחמה (עמ' 6 שורה 201
18 שורה 24). מעבר לכך שתשובתו זו של המערער אינה מתיישבת עם העובדה שלבת
19 הזוג הייתה תעודת זהות באותה עת, אין בה כל הסבר לכך ששבעה חודשים מאוחר
20 יותר שונתה הכתובת בחזרה מנהורה לשדרות, לא רק של המערער, אלא גם של בת
21 הזוג, הפרודה כביכול מהמערער, ושל בתם המשותפת. שינוי כתובת המגורים גם של
22 בת הזוג אינו מתיישב כאמור עם הטענה שבאותה עת היו בני הזוג פרודים.
23 30. לסיכום נקודה זו, לא שוכנעתי שבני הזוג היו פרודים בשנות המס נושא הערעור.

האם התגורר המערער בשדרות בשנות המס?

25 31. המערער הצהיר כאמור שבשנות המס התגורר בדירה בשדרות, בנפרד מבת הזוג.
26 בתצהיר עדותו הראשית טען כאמור שעבודתו התובענית, כמו גם מצבם הבריאותי
27 של הוריו, חייבו את המשך מגוריו בשדרות. בחקירתו הנגדית השיב המערער שתחילת
28 עבודתו היא בשעה 05:40-06:00 בבוקר, וסיומה בשעות 18:00-19:00, לעיתים הוא
29 עובד עד השעה 20:00, ולעיתים העבודה מתמשכת עד השעה 22:00. לעיתים אלו
30 שעות עבודתו בכל השבוע, ולעיתים רק כ-3 ימים בשבוע (עמ' 7 בפרוטוקול הדיון,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- שורה 10; שורות 17-21), בדרך כלל הוא עובד עד 21:00-20:00, לעיתים הולך לאחר מכן להוריו או לביקור ילדיו בנהורה, ואז הוא חוזר לשדרות (עמ' 7, שורות 26-31).
32. כדי לתמוך בטענתו בדבר המגורים בשדרות זימן המערער 3 עדים מבין חבריו (תצהיריהם של שני חברים נוספים נמשכו מהתיק על ידי המערער, לאחר שהם לא התייצבו לחקירה נגדית). אציין כבר עתה שניכר היה שעדויותיהם של העדים מגמתיות ומתואמות, ושכחבריו של המערער הם ביקשו לסייע לו במחלוקת עם פקיד השומה. יחד עם זאת, מהסתירות בפרטים הבלתי מתואמים התרשמתי שעדיו של המערער אינם מתארים את העובדות כהווייתן, ואין בעדותם כדי לתמוך בגרסתו.
33. **מר סלים אושר**, בנו של שותפו של המערער במפעל, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית שהוא מכיר את המערער מאז ילדותו, מצוי עמו בקשרי חברות ומשפחה. השניים יוצאים לבילויים משותפים, וכן לבילויי דיג באזורים שונים בארץ. מדי פעם הוא מגיע עם המערער ו'רובץ' עמו בדירתו. בחקירתו הנגדית השיב שהוא היה בדירה בשדרות פעמים רבות, כ- 5 פעמים (עמ' 25, שורות 22-23). עם המערער וחבריו, שהם גם חבריו של אביו, הוא מבלה בתדירות של אחת לשבוע, שבועיים או חודש, בדירתו של המערער בשדרות, או ב'קפה של נתן'. במהלך הפגישות הם אוכלים ומדברים (עמ' 25, שורות 26-35). את העבודה הם מסיימים בשעה 17:00, ואז הולכים ל'פינה של נתן' ויושבים שם שעתיים שלוש (עמ' 26, שורות 20-22). כאשר נשאל האם בת הזוג מעולם לא מבשלת, ומה עושים ילדיו של המערער, האם אינם קונים אוכל גם עבור הילדים, לא השיב העד שהמערער ובת הזוג פרודים, או שהילדים אינם מתגוררים במקום, אלא השיב שבת הזוג לא בישלה להם (עמ' 27, שורה 7). כן השיב ברוגז "**אני אומר שוב פעם, אני ומיכאל היינו בדירה, אנחנו היינו. אתה עכשיו מערב את אשתו. לפעמים אמרתי לך ראובן ויוסף היו מצטרפים**" (עמ' 27, שורות 10-11). העד השיב שמעולם לא ראה שם את הילדים או את בת הזוג, הם לא היו בבית, והוא לא שאל היכן הם. אף שהעד ביקש לתמוך בעדותו של המערער, גם לשיטתו הוא ביקר בדירה לכל היותר 5 פעמים, ובכל מקרה לא היה בעדותו כדי לתמוך בגרסתו של המערער שלפיה נפרד המערער מבת הזוג, או שלפיה מתגורר המערער באופן קבוע בדירה בשדרות. עדותו של העד לא תמכה בגרסתו של המערער בדבר עבודה ממושכות, או בדבר תמיכה אינטנסיבית ויום-יומית של המערער בהוריו.
34. **מר גבריאל אלמקיס**, הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, שהוא מכיר את המערער כ- 20 שנה, מבקר בתדירות גבוהה את המערער בביתו בשדרות, ויודע שהמערער מתגורר בדירה. בחקירתו הנגדית סיפר על מפגשי חברים, שתים שלוש פעמים בשבוע, שבהם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 נוטלים חלק המערער, ראובן, יוסי (שלא התייצב להיחקר על תצהירו), ושני חברים
2 נוספים של העד (עמ' 21, שורה 21). המפגשים מתקיימים בביתו (עמ' 21, שורה 16 ;
3 שורות 26-27), מהשעה 19:00 עד 23:00-22:00. כאשר נשאל האם הוא מבקר את
4 המערער ואת בת הזוג בשדרות, השיב שהוא מבקר רק את המערער, שכן הוא חבר
5 רק שלו, וכי היה בביתו 'הרבה פעמים' כהגדרתו, בערך 20 פעמים (עמ' 22, שורות 16-
6 21). העד נשאל על בת הזוג ועל הילדים, והשיב שראה את הילדים מסתובבים בדירה,
7 אם כי בשעות שהם נפגשים הילדים בדרך כלל כבר ישנים. בחקירה חוזרת השיב שאת
8 הילדים ראה בשנים 2014-2015 ושלאחר מכן עברו לנהורה. עוד השיב בחקירה חוזרת
9 שמעולם לא ראה את בת הזוג, למעט בברית שנערכה בנתיבות. בולט עד מאוד
10 שבעדותו לא השיב העד שבני הזוג פרודים. עוד בולטת טענתו שלפיה עברו הילדים
11 לנהורה רק לאחר 2014-2015, אף שלגרסת המערער עברה הבת לנהורה עוד בשנת
12 2012. העד טען שראה בדירה מכונת כביסה, אף שלטענת המערער אין בביתו מכונת
13 כביסה. אף שהעד ניסה לתמוך בגרסתו של המערער בדבר מגוריו בדירה בשדרות, על
14 פי עדותו הוא היה בדירה לכל היותר 20 פעמים במהלך השנים, ועדותו לא תמכה
15 בגרסתו של המערער, לא בדבר מגורי קבע בדירה, לא בדבר פרידה מבת הזוג, לא
16 בנושא מכונת הכביסה, אף לא בנושא שעות העבודה הממושכות במפעל.
17 35. מר ראובן דניאלי הצהיר בתצהיר עדותו הראשית, שהוא חבר ילדות של המערער,
18 המכיר אותו מתקופת היותם בגן. כמעט מדי ערב הוא נפגש עם המערער בדירתו של
19 המערער בשדרות, הם אוכלים ביחד, בדרך כלל בדירתו של המערער, אף יוצאים
20 לחופשות משותפות. העד הוסיף שהמערער דואג לבת הזוג בכל הנוגע לקניות
21 ומצרכים, אך אינו מתגורר עמה. בחקירתו הנגדית השיב שהוא עצמו מתגורר בקיבוץ
22 גבים, ויש לו שלושה ילדים, כאשר הבכור מבניהם התגייס לשירות בצה"ל. את
23 עבודתו הוא מסיים בשעות 17:30-17:00, וכמעט מדי יום הוא נפגש עם המערער
24 בדירה בשדרות, או בדירת חברים, יוסף קדימוב (שלא התייצב לחקירה נגדית,
25 ותצהירו נמחק), כיון שאין לו מה לעשות בביתו. המפגשים נערכים בין השעות 17:00-
26 19:00, ובמהלכם הם אוכלים יחדיו. לביתו הוא חוזר בערך בשעה 20:00 (עמ' 17).
27 העד השיב שלעיתים יוסף קדימוב מכין על האש בדירתו של המערער, ואולם פעמים
28 רבות הם רוכשים מזון ב'פינה של נתן', ואוכלים את המזון הקנוי בדירתו של המערער
29 בשדרות. העד הוסיף כי המערער הוא שמזמין אותם לאכול, וכי תמיד המערער נותן
30 את כרטיס האשראי שלו (עמ' 18, שורות 10-11). בחקירתו החוזרת ציין שכמעט תמיד
31 הם משלמים במזומן. העד הוסיף שהמערער פרוד מבת הזוג. העד לא זכר האם



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 מפגשים אלו בין בני החבורה החלו בשנת 2011 או 2012. מעולם, גם לא בשנת 2011,
2 לא ראה את בת הזוג בדירה בשדרות (עמ' 18, שורות 35-32). במהלך חקירתו הנגדית
3 של העד חל לפתע מפנה, והעד השיב שהוא פוגש במערער כמעט מדי יום בשעות
4 העבודה, כיון שהוא נמצא באזור, ואז אינו מגיע אל המערער לדירה בשעות הערב,
5 ואולם לאחר שנשאל מתי הוא מגיע לדירה, אם מדי יום הוא פוגש במערער בעבודה,
6 השיב שלמעשה הם נפגשים בערבים בדרך כלל פעם בשבוע, לעיתים בביתו של חברם
7 יוסי (עמ' 20, שורות 26-12).

8 36. מעבר לכך שגרסתו המקורית של העד בתצהיר עדותו הראשית היא בלתי סבירה,
9 וקשה לקבל את הטענה שמדי יום ביומו התייצב העד בדירתו של המערער למספר
10 שעות לאחר סיום עבודתו, ולא חזר לביתו, למרות שבשנות המס הרלוונטיות היו לו
11 ילדים צעירים, שיתכן שבשעה 20:00 חלקם כבר נם את שנת הלילה, העד כאמור סתר
12 את עצמו, ובתום עדותו הודה לפתע שהוא פוגש את המערער בעיקר בשעות העבודה,
13 ובערבים רק אחת לשבוע, לעיתים בבית החבר יוסי. זאת ועוד, אף שניכר שעדותו של
14 העד הייתה עדות מתואמת, נפלו סתירות מהותיות בין עדותו לבין עדותו של
15 המערער. הבילוי בחברותא בשעות שציין העד, אינו מתיישב עם שעות העבודה
16 שעליהן העיד המערער, עד השעות 19:00-20:00 לפחות, אף לא עם סיעוד וסיוע
17 אינטנסיבי שהעניק המערער להוריו מדי יום ביומו, בכל שעות היום. אילו היה
18 המערער אכן פנוי מהשעה 17:00, ממילא לא מתקיימים הטעמים שתיאר לפרידתו
19 כביכול מבית הזוג. העד טען שהמפגשים של בני החבורה החלו בשנת 2011 או 2012,
20 אף שבאותן שנים על פי גרסתו של המערער טרם נפרד מבית הזוג. על כל פנים, עדותו
21 של העד שלפיה מעולם לא נתקל בבית הזוג בדירה, אינה מתיישבת עם הטענה
22 שהפרידה הייתה רק בסוף שנת 2012 או 2013, בעוד שהמפגשים בדירה החלו בשנת
23 2011. העד ידע אמנם להשיב שהמערער וחבריו רכשו בדרך כלל מזון מוכן ב'פינה של
24 נתן', ואולם בתחילה העיד שהמערער שילם בכרטיס אשראי, בעוד שדקות אחדות
25 קודם לכן השיב המערער בחקירתו הנגדית, כאשר התבקש להפנות לחיובי כרטיס
26 האשראי שלו ב'פינה של נתן', שמדי יום שילם במקום במזומן בלבד.

27 37. לסיכום נקודה זו, עדויותיהם של חבריו של המערער היו מגמתיות. בעדויות נפלו
28 סתירות מהותיות, גם בינן לבין עצמן וגם בינן לבין עדותו של המערער. כפי שפירטתי
29 שניים מהעדים כלל לא תמכו בפרידה כביכול של המערער מבית הזוג, ואף שניסו לצייר
30 תמונה של מגורים בדירה, הם לא ידעו להשיב היכן היו הילדים ובת הזוג במהלך
31 ביקוריהם כביכול בדירה. העדים לא העידו על מגורים קבועים בדירה בשדרות, אלא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 על ביקורים ספורים בדירה. העדרם של בני המשפחה בביקורים אלו, מעידים למעשה
2 על כך שמשפחתו של המערער מתגוררת במקום אחר, ולא בדירה בשדרות. על כל
3 פנים, עצם העובדה שיש למערער חברים טובים בעיר שדרות, עמם הוא מבלה
4 בתכיפות רבה, אינה מעידה על כך ששדרות היא מרכז חייו של המערער. מטבע
5 הדברים יש לאדם חברי ילדות בעיר הולדתו. אין זה בלתי סביר או מתקבל על הדעת
6 שאדם ישמור על קשר הדוק עמם, יצא לבלות עמם, כפי שעושה למשל החבר שעבר
7 להתגורר בקיבוץ גבים, ואולם אין בכך כדי לקבוע שמרכז החיים לא השתנה, כפי
8 שאפרט גם להלן.
- 9 38. לתצהיר מטעם פקיד השומה צורף תדפיס נתוני כרטיס אשראי, המעידים על ביצוע
10 רכישות תכופות בנהורה, במכולת, בתחנת הדלק ובמשתלה, באופן המקשה לקבל את
11 טענתו של המערער שלפיה הוא אינו מתגורר בנהורה. בתדפיס אין כאמור כל חיוב
12 ב'קפה של נתן'. לטענת המערער הוא שילם ב'קפה של נתן' במזומן, ואולם לא ברור
13 מגרסתו מדוע שילם דווקא בשדרות במזומן, בעוד שתשלומי התכופים בנהורה בוצעו
14 באמצעות כרטיס אשראי.
- 15 39. מסקנתו של פקיד השומה על כך שהמערער אינו מתגורר בדירה בשדרות נסמכה גם
16 על ראיות אובייקטיביות, כגון רישום במסמכים שונים. המערער הודה בחקירתו
17 הנגדית (עמ' 6) שהוא רשום כמתגורר בנהורה הן בארנונה והן בחשבון המים. מועצה
18 מקומית אשכול השיבה לפקיד השומה שבספרי המועצה רשומים המערער ואשתו
19 כתושבים. בכרטיס אשפוזו של המערער בבית חולים (נספח ג' לתצהירו של המערער)
20 נרשם שהוא תושב נהורה. **אישורי מים וחשמל** מעידים על שימוש אפסי במים וחשמל
21 בדירה בשנות המס. גב' דבורה קתרונה פרוימוביץ (להלן- גב' פרוימוביץ), אשר
22 שימשה בתפקיד מפקחת שומה ראשית בפקיד שומה אשקלון, ואשר הוציאה את
23 הצווים, הצהירה בתצהיר עדותה הראשית מטעם פקיד השומה, כי מבדיקה שערכה
24 בחברת החשמל, נמצא כי החל משנת 2010 ועד ליום 28.10.2014 היה מר עטאללה
25 פריד רשום כבעל החשבון, ורק ביום 28.10.2014 הועבר החשבון ע"ש המערער. על פי
26 הנתונים שהתקבלו מחברת החשמל, משנת 2010 ועד ליום 20.6.2011 נרשמה תצרוכת
27 חשמל בדירה. מיום 26.6.2011- 18.8.15 **לא הייתה כל צריכת חשמל בדירה**. לאחר
28 שהחלו הדיונים עם המערער בחודש אוגוסט 2015, החלה להירשם צריכת חשמל
29 בדירה (בין התאריכים 29.10.15- 28.7.17). על פי דוח ריכוז חיובים (נספח ז' לתצהיר
30 המשיב), סכום החוב ע"ש עטאללה פריד לתקופת הדוח (30.10.2014-16.2.2011), בסך
31 של 6,729.38 ₪, מקורו בחובות שנצברו בשנת 2011. נתונים אלה מלמדים על כך



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

שבשנים הרלוונטיות לערעור לא הייתה צריכת חשמל בדירה, ממצאים המעידים על כך שהמערער כלל לא התגורר בדירה בתקופה זו. עדותו של המערער בעניין זה לא הייתה סדורה, והוא לא נתן הסבר מניח את הדעת לחוסר צריכת החשמל. בחקירתו הנגדית ניסה המערער להתלות בחוב משנת 2011 שאותו נאלץ לשלם לדבריו, אף שהיה חוב של שוכר, וטען לבעיות במונה, או להערכה בלבד שבוצעה על ידי חברת חשמל (עמ' 10, ש' 15-23), ואולם מעבר לכך שלא הוכחה כל בעיה במונה או העדר בדיקה של המונה במשך שנים כה רבות, ממצאים אובייקטיביים אלו מעידים על כך שמחודש יוני 2011 עד חודש אוגוסט 2015 לא נעשה כל שימוש בדירה בשדרות, ושהשימוש שנעשה בדירה קודם לכן יתכן שנעשה על ידי שוכר, שהותיר אחריו חובות חשמל, ולא על ידי המערער ובת הזוג.

40. גב' פרוימוביץ בדקה ומצאה שגם ריכוז השימוש במים בדירה בשדרות, אינו מעיד על מגורים בדירה. על פי תצהיר עדותה הראשית והמסמכים שצירפה, בין התאריכים 9.2.12-12.12.14, נרשמה צריכת מים של 9 קוב בלבד, צריכה ממוצעת יומית פחותה מ-9 ליטר ביום, פחות מהדחה אחת ליום בשירותים. הצריכה מחודש 12/2014 ואילך מראה צריכת מים מזערית. בתרשומת שנערכה ביום 3.8.17 נכתב שבאותו היום ביקרו המפקחות במחלקת הגביה בעיריית שדרות, שם הוסבר להן שאין בדירה צריכת מים, ועל כן מופיע קוד 1, המעיד על כך שאין כל שימוש במים. אחת למספר חודשים נערכת קריאה של המונה, כיון שאין כל שימוש במים. במסגרת דיון בפני המשיב מיום 26.8.15, טען המערער שהוא מתקלח בעבודה ואוכל אצל הוריו, כך גם העיד לפני: "ש. אתה אומר שזה לא יוצא דופן. הוצאתי מרשות המים, הצריכה לנפש לשנה 90 ומשהו קוב לשנה. ז"א אצלך זה פחות מעשירית לשלוש שנים כמעט. איך אתה מסביר את זה שהצריכה אצלך היא 1.3. לצריכה הממוצעת? ת. שוב אני אומר. אני מתקלח בעבודה או אצל ההורים שלי וגם בבית. יכול להיות שהיתה בעיה בשעונים והחליפו, אני לא צד בעניין. ש. את השעון החליפו ב-3/13 ומאז ועד 17/9/17 היתה צריכה של פחות מ-14 ליטר ליום. כמעט 25 קוב, ארבע וחצי שנים? ת. לנו יש נתונים אחרים לגמרי, אין לי מושג מה אתה אומר." (פרוטוקול הדיון מיום 11.3.19, עמ' 8, ש' 33-36; עמ' 9 ש' 1).

41. טענותיו של המערער ביחס לבעיה בשעונים, נטענה בעלמא ולא הוכחה. כמו כן טען המערער שהמפקחת טעתה בחישובים, שאישורי העיריה בדבר העדר צריכת מים אינם ברורים ואינם מעידים על העדר צריכה, כיוצ"ב. אף שטען טענות שונות ביחס לראיותיו של פקיד השומה, ולכך שיש ברשותו נתונים חדשים, לא הציג המערער



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

ראיות אובייקטיביות כלשהן לשימוש במים ובחשמל בדירה. לא הייתה כל מניעה שהמערער יפנה בעצמו לעיריית שדרות או לחברת חשמל, ויצג מסמכים מטעמו ובהם הבהרות המעידות על צריכת חשמל ומים בדירה, כפי שהיה עליו לעשות מלכתחילה כדי לתמוך את גרסתו. בהעדר ראיות אובייקטיביות לתמיכה בגרסתו, לא עלה בידי המערער להרים את הנטל המוטל עליו להוכיח את השימוש שעשה בדירה ואת היקפו.

ממצאי הביקורת שנערכה בדירתו של המערער בשדרות

42. גב' פרוימוביץ ערכה ביקורת בדירתו של המערער בשדרות, ב- 3.7.2017, וכפי שהעידה לפני, עמדו ממצאיה ביסוד החלטתה בדבר תושבותו של המערער ומרכז חייו. הביקור נערך כאמור בשנת 2017, שנים מספר לאחר השנים נושא הערעור, ואולם המערער לא טען שמצב הדירה בשנים 2012-2014 היה שונה, או שהוא עזב את הדירה לאחר שנות המס הרלוונטיות, וניתן להניח שאכן מצב הדירה בשנת 2017 משקף גם את מצבה בשנים שבמחלוקת. זאת ועוד, על פי תרשומת דיון בהשגה מיום 26.8.15, המערער ביקש שיעשה ביקור בדירתו, ושהשכנים יתושאלו בדבר מגוריו במקום. אקדים ואציין שביכרתי את עדותה של המפקחת בדבר נסיבות הביקורת שערכה וממצאיה, על פני עדותו של המערער והעד מטעמו.

43. בתצהיר עדותה הראשית הצהירה גב' פרוימוביץ שהיא ערכה ביקורת בדירה, יחד עם עובדת נוספת מפקיד השומה, ששמה חנה. השתיים שוחחו תחילה עם שתי שכנות המתגוררות בבניין, אשר הכירו את המערער, וסיפרו שהוא ירש את הדירה מסבתו. לדבריהן, המערער אינו מתגורר בדירה, ומגיע לראותה לעיתים רחוקות. אחת השכנות ציינה שבבניין מספר דירות ריקות, אך בעלי הדירות אינם מוכנים להשכירן למרות הביקוש. גב' פרוימוביץ וחנה נסעו למפעל שבו עובד המערער, וביקשו ממנו שייקח אותן לביקור בדירה. על פי עדותה של גב' פרוימוביץ, השיב המערער שעליו לכוון את אחת המכונות. המערער פנה לעובד במפעל ושאל אותו היכן המפתחות לדירה הקטנה. לאחר מכן ניגש עם אותו עובד לקרבת המכונה, שוחח עמו, ושלח את העובד בריצה מהמקום. המערער המשיך לעמוד ליד המכונה, ומשניגשה גב' פרוימוביץ למכונה, היא הבחינה שהמכונה כבויה ומאובקת, ולא מצאה סימן לכך שעובדים על המכונה. כעבור כ-25 דקות שב העובד בריצה למפעל, ושוחח עם המערער. רק אז הודיע המערער לגב' פרוימוביץ שהוא מוכן לצאת עמה לכיוון הדירה, המצויה במרחק של כ-5 דקות נסיעה מהמפעל. כאשר הגיעו לדירה, גילו דירה שאינה במצב



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 ראוי למגורים, ואשר ניכר שלא מתגוררים בה. מעבר לכך שלא היה פעמון בכניסה,
2 אף לא שלט על הדלת, הדירה הייתה מוזנחת, מלוכלכת, קירותיה מתקלפים, בגדים
3 ישנים היו זרוקים בה. המיטה היחידה בדירה הייתה מכוסה בסדין מלוכלך. בחדר
4 היה ארון עם דלת שבורה לגמרי ובתוכו היו זרוקים בגדי נשים שנראו כסמרטוטים,
5 והמערער טען שבגדים אלה הם מזכרת מסבתו. בדירה נמצאו מצעים ומספר מגבות.
6 לשאלתו, היכן בגדיו, הפנה אותן המערער לחדר אחר ובו שולחן שעליו היו מונחים
7 מקופלים מכנס, מספר גופיות ומספר זוגות תחתונים. בדירה לא היו חפצים חיוניים
8 כמו מכונת כביסה. בדירה היו בגדים מעטים למערער, נעלי עבודה וכפכפים. המערער
9 טען שהוא מכבס את בגדיו בבית אמו המתגוררת בקרבת מקום, וכי אין לו צורך
10 בבגדים נוספים, שכן הוא חוזר מהעבודה בשעות מאוחרות. במטבח הייתה צלחת עם
11 שאריות אוכל ולחמניות טריות. במקרר קטן היו שימורים ומעט מוצרי חלב. גב'
12 פרוימוביץ התרשמה שעובד המפעל שיצא בריצה מהמפעל לבקשתו של המערער,
13 הביא עמו את מוצרי המזון והניחם בדירה. בתיבת הדואר של הדירה, היה מונח דואר
14 על שם אחר. בדירה מצאה כאמור מיטה אחת, וניכר היה שאין למערער אפשרות
15 להביא את ילדיו לדירה. המערער טען במהלך הביקור שהוא מביא את ילדיו מנישואיו
16 הראשונים לבית אמו וכן לבית בנהורה. המערער לא היה ער לכך ששם הרחוב שונה
17 מתדהר ליערה. בתצהיר עדותה הראשית הצהירה גב' פרוימוביץ כי "להפתעתנו
18 הרבה, הדירה הייתה כה מוזנחת, ונראה בעינינו בלתי סביר בעליל כי מישוהו אכן חי
19 ומתגורר בה". כאסמכתא לממצאי הביקורת הוגשה תרשומת שנערכה ביום הביקור,
20 אשר תאמה את האמור בתצהיר.
- 21 44. גב' פרוימוביץ הצהירה כי בין התאריכים 15-27.8.17, בוצעה בדירה ביקורת ע"י מר
22 ארז בן לולו, מנהל מחלקת מודיעין, אשר ביקר באזור הדירה 7 פעמים בניסיון לאתר
23 את רכבו של המערער, בין השעות 05:45 - 06:05 בבוקר, אך הוא לא ראה את רכבו
24 של המערער במקום.
- 25 45. בחקירתה הנגדית הרחיבה גב' פרוימוביץ והשיבה-
26 "ש. לא ראית אנשים שגרים בדירה קטנה?
27 ת. אני גרתי כשבאתי לארץ בדירה בדיוק כזו, הדירה הייתה מסודרת היו רהיטים.
28 פה הדירה הייתה פשוט... זה היה דיר חזירים, התקרה היתה עם עובש, מלוכלכת,
29 לכלוך על השולחן, זה משהו... נכנסנו לחדר שינה, קודם כל ארון עם דלת שבורה
30 שבקושי אפשר היה לגשת למיטה ועל המיטה היה סדין לפחות חמש שנים שם,
31 בארון היו קצת מגבות ומצעים, בגדים היו זרוקים, בגדים של נשים כמו סמרטוטים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 היו זרוקים. הוא אמר שזה של סבתא. בגדים לא היו שם מלבד מכנס, תחתונים
2 וגופיות, היו שם נעלי עבודה וכפכפים. שאלנו אותו איפה הבגדים שלך, הוא אמר
3 בכביסה, שאלנו גם נעליים? הוא אמר ככה אני חי".
4 46. בהמשך עדותה נשאלה גב' פרוימוביץ ביחס לשכנות בבניין-
5 "ש. האמת שגם אני הייתי נעלב. לי יש ארון עם דלת שהצירים יצאו ממנה, אני
6 בתור גבר מפוזר מה לעשות, את קוראת לזה דיר חזירים?
7 ת. יש לי מיטב השפיטה, ואני החלטתי שהוא לא גר. אני גם שאלתי שכנות, הם
8 פחדו ממנו מאד ולכן אני לא יכולה להביא תצהיר, אני זוכרת את השם של אחת מהן.
9 הן אמרו שיש בבית הזה הרבה דירות ריקות, שאלתי אם הן מכירות אותו, הן ענו
10 שכן, הוא קיבל את הדירה הזו מהסבתא והוא לא גר שם. שאלתי מתי הוא בא, הן
11 ענו שהוא לפעמים בא מעט מאד. אלו סבתות שיושבות שם בחוץ. " (עמ' 34, ש' 28-
12 35, עמ' 35, ש' 16-22).
- 13 47. המערער הצהיר בתצהיר עדותו הראשית כי המפקחת שדנה בהשגה התייצבה אצלו
14 במפעל בשעות הצהריים, לביקור פתע, ביחד עם המפקחת שדנה בשלב א'. באותה שעה
15 שקד על בניית תכנית להפעלת אחת המכונות במפעל, ביחד עם עובד אחר. המפקחות
16 בחנו אותו מספר דקות, וכשניגש אליהן ביקשו ממנו להתלוות אליהן לדירתו. לאחר
17 דקות ספורות סיים להסביר לעובד מה לעשות, ויצא עם השתיים לדירה. על פי האמור
18 בתצהירו, הופתעו המפקחות לראות את הדירה מסודרת ונקיה, הן בחנו את כלי
19 הרחצה, לרבות את מברשת השיניים, בדקו את הברזים ואת זרם המים, מצאו כלים
20 בארון המטבח, מצאו במקרר מזון טרי, מצאו בגדים בארון הבגדים. על השידה
21 הייתה מונחת חשבונית מס של רכישה שביצע המערער יום קודם לכן. המערער הצהיר
22 שהמפקחות הופתעו ממצאיהן, שכן הן הגיעו עם משנה סדורה מראש, ומשהתריס
23 כלפיהן שהן פגעו בפרטיותו, וששאלותיהן מקוממות, השיבו לו שיהיה עוד יראה',
24 וישעו"ד עולה הרבה כסף".
- 25 48. העד סלים אושר התייחס אף הוא בעדותו לביקורת שנערכה על ידי המפקחות. על פי
26 עדותו, בשעה ששקד עם המערער על תכנות של אחת המכונות, והמערער הסביר לו
27 מה עליו לעשות, נכנסו שתי גברות למפעל, עמדו במרחק של מספר מטרים מהם,
28 והתבוננו במעשיהם. כאשר נפנה המערער לשוחח עמן, מצא העד שהמערער עסוק
29 בדבר מה אחר, ויצא לאסוף רכב של המפעל ממוסך סמוך. בחלוף כ- 3-4 דקות חזר
30 עם הרכב למפעל, והמערער אמר לו שעליו לצאת עם המפקחות. רק כשחזר סיפר לו
31 המערער שהיו אלו מפקחות מס הכנסה, אף התרעם בפניו על הפגיעה בפרטיותו.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בחקירתו הנגדית השיב שהוא יצא למוסך כדי לבצע טיפול 10,000 לאחר הרכבים,
2 ואולם הוא חזר לאחר 3-4 דקות, כאשר נוכח לדעת שבעל המוסך עסוק עם לקוחות
3 אחרים. בשובו למפעל צעק עליו המערער מדוע נעלם. המערער שוחח עמו מספר דקות,
4 ואז יצא עם שתי הגברות.
5 49. כפי שציינתי, ביכרתי את עדותה של המפקחת, הן באשר לנסיבות עריכת הביקורת,
6 הן באשר למצב הדירה, על פני עדותו של המערער. תיאורה של המפקחת עוגן
7 בתרשומת מפורטת שנערכה, ונתמך גם בעדותו של אושר סאלם, אשר העיד שהוא
8 אכן יצא מהמפעל לאחר הגעתן של המפקחות. ההסבר שניתן ליציאה מהמפעל
9 למוסך, בזמן ששקד עם המערער על תכנות המכונה, ובשעה שכלל לא היה ברור שיחול
10 עיכוב בתכנות בשל הופעתן של המפקחות, לא היה משכנע. וכפי שציינתי קודם לכן,
11 עדותו של העד הייתה מגמתית ועמדה בסתירה לעדותו של המערער בנקודות אחדות,
12 ועל כן משקלה נמוך. קשה להתעלם מכך שהמערער כלל לא הצהיר בתצהיר עדותו
13 הראשית על צאתו של הפועל שעבד עמו על תכנות המכונה מהמפעל, חרף הדחיפות
14 שהייתה בסיום תכנותה של המכונה, ועדותו של העד מחזקת כאמור את עדותה של
15 המפקחת על יציאתו של העובד מהמפעל. זאת ועוד. המערער לא הציג ראיות
16 אובייקטיביות למצבה של הדירה, כגון תצלומים של הדירה במועד הביקורת, או
17 במועד כלשהו, אף לא הציג כאמור ראיות על צריכת מים וחשמל. מסקנתה של
18 המפקחת, שלפיה לא הייתה הדירה ראויה באותה עת למגורים, מתיישבת עם ראיות
19 אובייקטיביות כגון העדר צריכת חשמל ומים.
20

קביעת מרכז החיים

21
22 50. גם אילו הייתי מקבלת את גרסתו של המערער שהדירה בשדרות ראויה למגורים, לא
23 היה בכך כדי להעיד על כך שהעיר שדרות היא מרכז חייו של המערער. קיומה של
24 דירה ביישוב מזכה, כמו גם שימוש ארעי בדירה המצויה באותו יישוב, אינו מעיד על
25 כך שאותו יישוב הוא 'מרכז החיים'. במציאות החיים היום, אין זה נדיר או בלתי
26 שגרתי שמקום העבודה אינו ביישוב שבו מצוי מרכז חייו של העובד. לעיתים, בשל
27 אילוצי עבודה, לן העובד ביישוב שבו הוא עובד, הרחק ממרכז חייו, בין אם מדובר
28 ביישוב בארץ, בין אם מדובר ביישוב בחו"ל (ראו פרשת זילמה לונדנר; פרשת פלוני;
29 פרשת רפאלי). קיומה של דירה ביישוב, ואף לינה בה, אינה מהווה כשלעצמה ראיה
30 מכרעת למיקומו של 'מרכז החיים'.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

51. גרסתו של המערער בדבר פרידה מבת הזוג וניהול משק בית נפרד, על כך שמערכת היחסים ביניהם היא כלכלית בלבד, נסתרה בראיות, כפי שפירטתי, בוודאי שלא הוכחה. המסקנה המתבקשת מכך היא שהמערער ובת הזוג מנהלים משק בית משותף, ושמרכז חייו של המערער הוא ביישוב נהורה. גם לשיטתו של המערער הוא קשור עד מאוד לילדיו, דואג לכל מחסורם, נושא בכלכלת הבית בנהורה, נותר נשוי לבת הזוג. המערער הוא זה שמימן לאשתו שעורי נהיגה, אף העמיד לרשותה רכב (עמ' 13, שורה 15). בדיון שהתקיים לפני המשיב ביום 25.7.2017 הודה המערער שהוא נתן לאשתו כרטיס אשראי, שבאמצעותו היא מכלכלת את עצמה. למותר לציין שבני הזוג ערכו אירוע משותף להולדת בנם המשותף, באולם האירועים בנתיבות, ואחד העדים מטעם המערער השיב שהוא השתתף באירוע. בחקירתו הנגדית השיב המערער שבני הזוג עורכים יחד אירועים משותפים. כל אלו מעידים כאמור על כך שמרכז חייו של המערער לא היה בעיר שדרות אלא בנהורה, עם בני משפחתו.

52. אשר על כן, לא מצאתי פגם בקביעתו של פקיד השומה שלפיה לא היה מרכז חייו של המערער בשעיר דרות בשנות המס הרלוונטיות, אלא בנהורה.

פגמים בשומה

53. בסיכומיו טען המערער שלא התקיימה בענייננו דרישת סעיף 150א בפקודת מס הכנסה, המורה כי "מי שערך את השומה לא ידון בהשגה עליה". בשל כך טען המערער שיש פסול את השומה. לשם ביסוס טענתו הפנה המערער לכך שהמפקחת בשלב ב' הייתה מעורבת גם בשלב א', כיון שהיא יושבת בחדר אחד עם המפקחת שדנה בשלב א'. זאת ועוד. המפקחת שדנה בשלב א' התלוותה למפקחת שדנה בשלב ב' לביקורת בדירת המערער, אף כתבה את התרשומות של הביקורת שנערכה.

54. בע"א 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ (מיום 29.12.2009) (להלן - "פרשת צ.ד.א."), דן בית המשפט העליון בהחלטה בהשגה שניתנה לאחר התייעצות של המפקח הדן בהשגה עם המפקח שדן בשלב א', אשר אף סייע בהעלאת הדברים על הכתב. בית המשפט קבע כי-

בהכרעה מינהלית כזו של בעל הסמכות במע"מ לדון בהשגה - הנתונה לערעור לפני בית משפט - יש מרכיב מעין-שיפוטי, ויסודו בהוגנות ההליך. אותו אמון שעליו דיברנו מצדיק הפרדה בין המחליט בשומה למחליט בהשגה, אפשר לומר - בחינת פשיטא. ואם יטען הטוען, טוב שיקוים דיאלוג בתוך המערכת כדי שההחלטה בהשגה תהא מושכלת, אף



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 אתה השב לו, כי אין מניעה שהמחליט בהשגה יקבל הסברים ממי
2 שהחליט בשומה, והדרך הנכונה לעשות כן היא בכתב; תוך שהסדר הנכון
3 והפשוט הוא, שההשגה הכתובה תובא בפני הדן-המחליט, הוא יבקש
4 התיחסות כתובה של מי שמחליט בשומה, ואחרי כן יקבל החלטתו, תוך
5 שבידו כמובן לקבל ייעוץ משפטי או להיועץ באנשי רשות אחרים, ובהם
6 הממונים עליו, ובלבד שלא היו מעורבים כלל בהחלטה על השומה.

7 55. הוראתו של סעיף 150א בפקודת מס הכנסה נדונה גם בע"א 1134/11 ר.מ. שביט
8 מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (מיום
9 12.5.2013)(להלן- "פרשת שביט")-

10 אף שמילותיו של סעיף 150א כפי שהן, מורות אך כי אותו אדם שדן
11 בהשגה לא יהא זה שערך את השומה, ברי כי תכליתו של הסעיף
12 היא כי גורם שהוא בחינת "לוח חלק" אובייקטיבי ונטול פניות יבחן
13 את השומה בלב פתוח ובנפש חפצה. כבר נפסק, אמנם בהקשר של
14 השגה על שומה על-פי מיטב השפיטה בהקשרי מס ערך מוסף אך
15 הדברים יפים ונכונים אף לענייננו, כי "בחינת פשיטא" היא
16 שנדרשת הפרדה בין המחליט בשומה למחליט בהשגה (ע"א
17 8669/07 צ.ד.א. אחזקה ושירותים בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ
18 29.12.2009) בפסקה י"ב, להלן: פרשת צ.ד.א. אחזקה). הפרדה זו
19 חשובה הן מהותית – על מנת להבטיח שהדיון בהשגה וההחלטה בה
20 יהיו הוגנים וחפים מהשפעות כלשהן, והן, כפי שציין בית המשפט
21 בפרשת צ.ד.א. אחזקה, כדי להבטיח "מראית עין ראויה ביחסים
22 שבין האזרח לרשות, שאינה כל עיקר דבר של מה בכך" (שם,
23 בפסקה י"ב). עם זאת, מקובלת עלי קביעתו של בית המשפט קמא
24 לפיה הפרדה זו אינה מחייבת ניתוק מוחלט בין המחליט בשומה
25 למחליט בהשגה (וראו למשל, עמ"ה (נצ') 185/99 מזרחי נ' פקיד
26 השומה טבריה (1.5.2001)).

27 56. עוד נקבע בפרשת שביט, כי-

28 אכן, משיקולי מראית עין כמו גם למען ניקיון הדעת יתכן שנכון היה
29 עושה המשיב לו היה ממנה מפקח מחוליה אחרת על מנת שידון
30 בהשגה, אם הדבר אפשרי ומעשי, עם זאת אין בכך שהדבר לא נעשה
31 כדי להביא לקביעה לפיה ההשגה לא נדונה בלב פתוח ובנפש חפצה,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

1 בין היתר נוכח הממצאים העובדתיים אליהם הגיע בית המשפט
2 בנוגע לעובדות הספציפיות של הפרשה הנדונה. בהינתן ממצאים
3 אלה, איני סבור שיש מקום לקביעה נורמטיבית גורפת, לפיה לעולם
4 לא יוכשר דיון בהשגה באופן שבו הוא נעשה כאן, על אף חוסר הנחת
5 המסוים הנלווה להתנהלות המשיב. יש גם לזכור כי לעיתים
6 קיימים אילוצים של כוח אדם ואחרים, המחייבים הליכה במסלול
7 שאינו כליל השלמות, וככל שננקטים אמצעים להבטיח באופן סביר
8 שתישמר אי תלות המחליט בהשגה, ובמיוחד כאשר מוכח שאכן כך
9 היה, לא יתערב בכך בית המשפט. נוכח האמור לעיל אין להלום את
10 טענת המערערים לפיה לא עמד המשיב בדרישות סעיף 150א
11 לפקודה.

12 57. לטענת פקיד השומה בסיכומיו, העידה גב' פרוימוביץ שהיא הפעילה שיקול דעת
13 עצמאי לחלוטין, באופן אובייקטיבי, והוצאה את הצווים רק לאחר עריכת בדיקות
14 נוספות שכלל לא נערכו בשלב א'. פקיד השומה טען לאילוצי כוח אדם ומשאבים,
15 שאין בהם כדי לפגום בשיקול הדעת.

16 58. בעניינינו הבהירה המפקחת גב' פרוימוביץ בעדותה, שאמנם היא יושבת באותו חדר
17 שבו יושבת גם המפקחת חנה, אשר דנה בשלב א', ואולם גם אם ישבה באותו חדר
18 היא לא הייתה מעורבת בדיונים בשלב א', אלא עסקה בעבודתה שלה, ותשובתה
19 הייתה מקובלת עלי. השאלה הנשאלת בעניינינו היא בעיקר לגבי נפקות הביקור
20 המשותף שנערך בדירה על ידי שתי המפקחות, זו שדנה בשלב א' וזו שדנה בשלב ב'.
21 בסיום תרשומת הביקור נכתב "לדעתנו הנישום לא גר בדירה", והדוח נחתם, כפי
22 הנראה, על ידי שתי המפקחות. לא זו אף זו. גב' פרוימוביץ הבהירה בחקירתה הנגדית
23 כי החלטתה בעניין תושבותו של המערער התקבלה בעיקר על יסוד ממצאיה בביקורת
24 שנערכה בדירה.

25 59. ההוראה הקבועה בסעיף 150א בפקודת מס הכנסה מחייבת כאמור איזון נאות בין
26 אילוצי כוח אדם ותשתית, לבין הצורך בהפרדה בין המפקח הדרוש בהשגה לבין המפקח
27 שדן בשומה בשלב א'. כפי שנקבע, הסעיף אינו מחייב ניתוק מוחלט בין שני בעלי
28 התפקיד, ניתוק שאינו אפשרי כיון שבדרך כלל משתייכים שני הגורמים לאותה יחידה
29 מנהלית. יחד עם זאת, יש לוודא שהאילוצים המנהליים אינם פוגמים בהגשמת
30 תכליתו של הסעיף, לאפשר בחינה מקצועית של השומה פעם נוספת, "בלב פתוח
31 ובנפש חפצה", בהליך אובייקטיבי, "נטול השפעות וחופשי מדעות קדומות". בפרשת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

- 1 צ.ד.א. עמד בית המשפט העליון על כך שאין כל פגם בקבלת התייחסות או מידע ממני
2 שערך את שלב א', והפגם שנמצא באותו העניין היה עצם מעורבותו של המפקח בשלב
3 א גם בשיקול הדעת ובקבלת ההחלטה לדחות את ההשגה, דבר שלא אירע לטעמי
4 בענייננו.
- 5 60. בענייננו התרשמתי שאף ששתי המפקחות הגיעו לביקורת בצוותא, והתרשמותן מכך
6 שהדירה לא שימשה את המערער למגורים הייתה זהה, הפעלת שיקול הדעת, כמו גם
7 הדיונים שנערכו עם המערער ומייצגו, התקיימו על ידי גב' פרוימוביץ בלבד, ללא
8 מעורבות של אדם נוסף, ומבלי שנפגע שיקול דעתה. גב' פרוימוביץ העידה ש"שלב
9 ב' זו החלטה שלי בלבד. אני עשיתי עשרות אם לא מאות תיקים של תושבים ויש לי
10 דעה משלי, אני לא צריכה דעה של שלב א', לא צריכה את זה. בגלל זה אני קבעתי
11 שומה בצו בכובד ראש, אני התלבטתי ובגלל זה נסעתי לשדרות גם לראות את הבית
12 ורק אז החלטתי. אי לא צריכה את הדעה של שלב א', לא צריכה, אני בקיאה בתיק,
13 אני קוראת אותו מההתחלה ונתונים שאני הלכתי לעירייה אני הלכתי לחברת
14 חשמל, אני שאלתי אנשים מה שחנה לא עשתה..." (עמ' 29, שורות 10-5).
- 15 61. עוד השיבה- "אני צריכה לבחון בעצמי ולהיות שלמה עם עצמי, ואז אני לא מסתמכת
16 על עבודות שלה או של כל מפקח אחר. אם אני מוצאת לנכון ללכת ולבדוק, אז אני
17 הולכת ובודקת. מה שהייתי צריכה אני בדקתי" (שם, שורות 25-23).
- 18 62. גב' פרוימוביץ לא ראתה אפוא את עצמה כבולה לממצאי שלב א' או לדעתה של
19 המפקחת שדנה בשלב א', וביקשה לערוך בדיקות עצמאיות, הן במחלקת הגביה של
20 עיריית שדרות, הן בחברת החשמל, הן בדירתו של המערער בשדרות, לרבות תוך
21 תשאול של דיירים אחרים המתגוררים בבניין שבו מצויה הדירה. סביר להניח שגב'
22 פרוימוביץ לא הגיעה לביקורת בגפה, נוכח העוינות שמעורר ביקור שכזה. ואכן
23 המערער ציין בתצהירו שהוא התריס כלפי המפקחות שהביקור פגע בפרטיותו, אולי
24 אפילו התעמת עמן, וקבל על השאלות הפוגעניות שנשאלו (וזאת אף שהוא זה שדרש
25 במהלך הדיונים עריכת ביקור בדירה). גב' פרוימוביץ לא פירטה מהו מספר האנשים
26 בחוליית החברות שבה נבדק תיקו של המערער, ולא ביארה מדוע דווקא חנה,
27 המפקחת של שלב א', היא זו שהתלוותה אליה, ואולם סביר להניח שהיה זה בשל
28 אילוצי כוח אדם, כפי שנטען בסיכומים. התרשמותה של חנה בסיום הביקורת לא
29 הייתה נחוצה, אך עצם זה שתועדה בתרשומת גם התרשמותה מעיד על שקיפות מלאה
30 בהתנהלות פקיד השומה, ברוח הדברים שנקבעו בפרשת צ.ד.א. טוב היה לטעמי שלא
31 המפקח שדן בשלב א' ייטול חלק בביקורת בדירה, ככל שהדבר אפשרי, לכל הפחות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

מבחינת מראית פני הדברים. על כל פנים ניתן להתרשם שמעבר להשתתפותה של המפקחת חנה בביקור, והבעת דעתה באשר לממצאי הביקורת, היא לא הייתה מעורבת במתן ההחלטה הסופית על תושבותו של המערער בעיר שדרות ועל דחיית ההשגה, היא אף לא הייתה מעורבת בדיוני ההשגה, ושיקול הדעת הופעל כאמור על ידי גב' פרוימוביץ בלבד. עצם העובדה ששתי המפקחות הגיעו לאותה תוצאה אינה מלמדת על קיומו של פגם בהליך. לפיכך לא מצאתי שנפל פגם כלשהו בהוצאת הצווים.

63. גם אילו הייתי מקבלת את הטענה שמדובר בפגם בהחלטה בהשגה, למצער מבחינת מראית העין הראויה ביחסים שבין האזרח לרשות, כפי שצוין בפרשת שביט, לא הייתי קובעת בנסיבות העניין שיטנה הצדקה להחזיר את התיק לדיון נוסף בפקיד השומה. הממצאים שפירטתי מעידים על כך שמרכז חייו של המערער בשנות המס לא היה בעיר שדרות. הביקורת בדירה, שבגינה נטען הפגם, נערכה מספר שנים לאחר שנות המס שבערער, וממצאיה אינם נחוצים להכרעה במחלוקת בין הצדדים בשנות המס. על כל פנים, כפי שנקבע, הן בפרשת שביט, הן בפרשת צ.ד.א. יש בקיום הדיון לפני, כדי לרפא את הפגם, ולגבור על אי הנחת שבקיום הביקורת המשותפת.

64. לסכום נקודה זו, לא מצאתי שנפל פגם בדיון בהשגה המצדיק את קבלת הערעור.

קנס גירעון

65. קנס גירעון, כאמור בסעיף 191 בפקודת מס הכנסה, יוטל בהתאם לאמור בצו.

סיכום

66. כפי שציינתי, לא עלה בידי המערער להוכיח שמרכז חייו היה בשנות המס בעיר שדרות, ולפיכך אין הוא זכאי להטבת המס המיועדת לתושב העיר שדרות. אשר על כן, אני דוחה את הערעור.

67. המערער ישלם לפקיד השומה את הוצאותיו, בשים לב להיקף ההליכים בשמיעת הערעור, בסכום של 40,000 ₪, בתוך 30 ימים, שאם לא כן יישא הסכום הפרשי הצמדה וריבית כדין, עד מועד התשלום בפועל.

ניתן לפרסם את פסק הדין

ניתן היום, ז' אייר תש"פ, 01 מאי 2020, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 17-11-49028 אייזנברג נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני: מספר תיק חיצוני

יעל ייטב, שופטת