



## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

בפני כב' השופט רון סוקול

### המעוררת

נאוה בלטינסקי  
ע"י ב"כ עו"ד אביזמל אבי

נגד

### המשיב

פקיד שומה עכו  
ע"י ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

### פסק דין

1. ערעור על שומות מס הכנסה שהוצאו למעוררת על ידי המשיב לשנים 2000-2008. המחלוקת הנוטשה בין הצדדים עוסקת אך ורק בזכותה של המעוררת ליהנות מהקלות המס וההנחות הניתנות על פי דין לתושבי נהרייה.

### הרקע

2. המעוררת, רווקה, ילידת 1961, נולדה וגדלה בצעירותה בנהרייה. עם סיום שירותה הצבאי, למדה המעוררת רוקחות בירושלים (עמ' 8). עם סיום הלימודים החלה לעבוד כרוקחת בבתי מרקחת פרטיים ובשנת 1991 פתחה בית מרקחת בניהולה בפתח תקוה. בית מרקחת זה פעל כ-5 שנים. בשנת 1998 החלה המעוררת לעבוד כרוקחת בסופר פארם באזור חיפה. בשנים 2001 עד 2002 עבדה כרוקחת ברשת סופר פארם בסניף בקרית אתא, עד שפוטרה. לאחר תקופת אבטלה החלה המעוררת לעבוד בבית מרקחת של רשת ניו פארם בחיפה, ובבתי מרקחת פרטיים ולאחר מכן בקיבוץ עין המפרץ. משנת 2005 עובדת המעוררת כרוקחת ברשת סופר סל בע"מ. בתפקידה זה נדרשת המעוררת לבקר בסניפי הרשת בכל רחבי הארץ והיא נמצאת לעיתים קרובות בדרכים.

3. בשנים 2000-2004 הצהירה המעוררת כי הינה תושבת העיר נהרייה, ודרשה הנחה באמצעות מעבידה. בשנים 2005, 2006 לא דרשה המעוררת הנחה באמצעות מעבידה ורק בשלב מאוחר יותר הגישה דו"חות ובקשה החזר מס מהנימוק כי הינה זכאית להנחות כתושבת נהרייה (נספחים 1, 2, ל-מ/ש/2).

לאחר אלו נדרשה המעוררת להגיש דוחות גם לשנים 2007, 2008. גם בדוחות אלו דרשה המעוררת לקבל הנחה כתושבת נהרייה.

4. לגרסת המעוררת היא התגוררה בכל השנים האמורות בבית הוריה בנהרייה. ביתם שימש אותה כבית המגורים העיקרי בכל השנים נשוא הערעור. בדירה בנהרייה גרו שני הוריה עד לפטירת האב בשנת 2008. כן גרו עמה גם בני משפחה נוספים. לגרסת המעוררת היא נהגה לישון בחדר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

המכונה על ידי בני המשפחה "הול" ובו הייתה מיטה נפתחת עליה ישנה (עמ' 9 לפרוטוקול). מדובר בדירה ובה שלושה חדרים בלבד (עדות האם עמ' 6).

5. אין חולק כי בשנים הרלבנטיות לערעור, החזיקה המערערת גם דירות אותן שכרה. עד שנת 2005 החזיקה המערערת דירה שכורה ברחוב הנרקיסים 22, קרית ביאליק. מדובר בדירת 3 חדרים אשר נשכרה מהגב' לאובר אסתר (נספח 3 ל-מ/ש1). מחודש מרץ 2005 שכרה המערערת דירה של 2.5 חדרים מאליהו ומיכל קובי. הדירה נמצאת ברחוב סעדיה חתוכה ביהוד.

כפי שיפורט בהמשך, טוענת המערערת כי החזיקה את הדירות האמורות בשל צרכי העבודה, אולם המשיכה להתגורר גם בדירת הוריה בנהרייה. מכל מקום, כך לטענתה, מרכז חייה נותר בכל השנים האמורות בנהרייה.

6. פקיד השומה לא קיבל את טענותיה של המערערת והוציא לה שומות לכל השנים משנת 2000-2008. בשומות אלו נדרשה המערערת לשלם את המס המגיע בשל הכנסותיה ללא ההנחה הניתנת לתושבי נהרייה. השגותיה של המערערת על שומות אלו נדחו ועל כן הוגשו הערעורים שבפני.

7. חשוב לציין כי הערעורים התייחסו לכל שנות המס ובכולם הועלתה הטענה כי המערערת הייתה תושבת נהרייה וזכאית להנחות ולהקלות המגיעות לתושבי נהרייה. לגבי השומה שהוצאה לשנת 2000 הועלתה המערערת גם את הטענה כי בשל חלוק המועד לא היה המשיב רשאי לדרוש ממנה להגיש דו"ח. לטענה אחרונה זו הסכים המשיב בסיכומי טענותיו ועל כן הסכים כי הערעור לגבי שנת 2000 יתקבל. נותר אם כך לדון רק בטענות ביחס לשנים 2001-2008.

### המסגרת המשפטית

8. דיני המס חלים בדרך כלל באופן שוויוני על כלל הנישומים. עקרון השוויון הינו אחד מעקרונות המס הטוב (יוסף מ' אדרעי **מבוא לתורת המסים** 17,21 (2008); בג"צ 4140/95 **סופרפארם (ישראל) בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ**, פ"ד (1) 49 (1999); ע"א 1842/97 **עיריית רמת-גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת-גן בע"מ**, פ"ד (5) 15 (2000)). עם זאת מכיר הדין בכך שבמצבים מסוימים ניתן לסטות מעיקרון השוויון. כך נקבע כי רשאי המחוקק להעניק הטבות והנחות לנישומים מסוימים וזאת על מנת לעודד פעילויות שהציבור חפץ ביקרן, לעודד פעילות עסקית באזורים מוגדרים או לעודד סוגי נישומים מיוחדים (ראה עמ"ה (ח"י) 345/02 **שטרית נ' פקיד שומה עכו** (ניתן ביום 13/12/04)). בין היתר נקבע כי ניתן לעודד תושבי אזורים מוגדרים, כגון תושבי אזורים עימות, בדרך של מתן הנחות והטבות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

9. מתן הטבות (הנחות והקלות) ליושבים שונים נועד לעודד הצטרפות של תושבים חדשים לאותם ישובים; לעודד העברת פעילות עסקית לאותם ישובים ולהביא להתבססותם והרחבתם. שיקול נוסף למתן ההטבות הינו הרצון לפצות את תושבי הישובים על המחיר הכלכלי שהם משלמים בהיותם תושבי אזורים המרוחקים ממרכזי האוכלוסייה או בשל קרבתם לאזורי עימות. קיימת הנחה כי ביושבים שכאלו מתייקרים השירותים והמצרכים, יש קשיים במציאת תעסוקה, וישנן עלויות מחיה נוספות הנגזרות ממיקומו של הישוב (ראה סקירת החטיבה לתכנון וכלכלה, רשות המיסים בישראל, נייר עבודה בנושא קביעת קריטריונים להטבות מס ביושבים, מיום 28/1/08; ע"א 9734/02 לקסן ישראל בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פ"ד נח(5) 499 (2004); ע"א 3423/01 בנדר נ' מדינת ישראל (ניתן ביום 26/5/03); בג"צ 4164/94 נוה דקלים - אגודה קהילתית כפרית של הפועל המזרחי בע"מ נ' נציב מס הכנסה, פ"ד מח(5) 194 (1994); בג"צ 4472/90 מועצה מקומית אורנית נ' שר האוצר, פ"ד מו(1) 95 (1991); בג"צ 678/88 כפר ורדים נ' שר האוצר, פ"ד מג(2) 501 (1989)).

10. עד שנת 2003 הוענקו הטבות והקלות ממס לתושבי הצפון בתקנות מס הכנסה (הנחות ממס ביושבי גבול הצפון), התשמ"ו-1985 (להלן "תקנות ההנחות"). בשנת 2003 תוקן סעיף 11 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ומאותו מועד הזכאות להנחות קבועה בסעיף זה.

ההסדרים בתקנות ההנחות ובסעיף 11 לפקודה דומים אף כי אינם זהים. עם זאת לשוני בין התנאים לזכאות בכל אחד ממקורות הנחה אלו אין חשיבות למחלוקת שבפנינו. גם רשימת היישובים בהם יינתנו ההנחות אינה זהה אך גם לכך אין רלבנטיות להליך זה (יישוב בו ניתנות הטבות יכונן להלן: "יישוב מזכה").

11. הזכאות להנחה על פי תקנות ההנחות הוענקה ל"יחיד" תושב אחד היישובים הנקובים בתוספת [...]". המונח "תושב" הוגדר בתקנה 1 לתקנות ההנחות כדלקמן:

"תושב – במקום פלוני, יחיד שמקום מגוריו הקבועים הם באותו מקום".

בסעיף 11 לפקודת מס הכנסה, כפי שתוקן בשנת 2003, הוענקו ההטבות לתושבי היישובים שפורטו בתוספת. הגדרת "תושב" לצורך קבלת ההטבות הינה:

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

12. רואים אנו כי המבחן "לתושבות" ביישוב מזכה, השתנה בין האמור בתקנות ההנחות לבין הוראת סעיף 11 לפקודה. בעוד שהתקנות הפנו למקום מגורי הנישום הרי שהפקודה מפנה למקום המהווה מרכז חייו של הנישום.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

עם זאת ספק אם להבדל זה בהגדרת תנאי הזיקה ליישוב המזכה יש משמעות רבה שכן גם כאשר נדרש בית המשפט לקבוע מהו מקום מגורי הקבע של נישום הוא בחן מבחנים דומים לאלו המשמשים לקבוע את מרכז חייו של הנישום.

13. הגדרת תושבות על בסיס מקום מגורים קבוע גרמה לקשיים במצבים שבהם לאדם היו מקומות מגורים שונים, או שעזב את מקום מגוריו הקבוע לתקופה ארעית. שאלות אלו אינן נוגעות רק להגדרת "תושב" בהתאם לתקנות ההנחות, שכן השימוש במקום מגורים קבוע לקביעת "תושבות" משמש ושימש להוראות דין שונות.

בע"א 4127/95 זלקינד נ' בית זית – מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ, פ"ד נב(2) 307 (1998) אומר בית המשפט:

פסיקתו של בית-משפט זה דנה לא אחת בשאלת פרשנותו של הוראת חוקות הכוללות תנאים בדבר זיקת מגורים של הפרט למקום מסוים, בנוסח דומה לזה שבסעיף 13. בכל אחד מהעניינים שבהם נבחנה "זיקת מגורים" היא נבחנה ביחס להוראה חקיקתית מסוימת, ופורשה בהתאם לרקעה ולתכליתה של אותה הוראה. אולם בהקשרים שונים כבר נאמר כי אין ליתן לתנאי של "מגורים במקום" פירוש מצמצם של שהייה פיזית דווקא, והמושג מגורים נתפרש כזיקה "מהותית" למקום מגורים שביטויה אינו פיזי בלבד.

בית המשפט מדגיש באותו מקום כי "זיקת המגורים" הנדרשת לשם קביעת תושבות מורכבת לא רק ממבחן פיזי אלא גם ממבחן סובייקטיבי. דברים אלו נקבעו בפסיקה הנוגעת להוראות דין שונות ולא דווקא לצורך פרשנות תקנות ההנחות (ראה למשל בג"צ 192/85 ח'ורי נ' ראש המועצה המקומית פסוטה, פ"ד מ(2) 463 (1986); ע"א 167/77 כהן נ' הבדלה, פ"ד לג(2) 649 (1979); ע"מ 7582/03 מדינת ישראל נ' רבוח, פ"ד נט(4) 481, 489 (2004)).

14. המבחן המשולב, פיזי-אובייקטיבי וסובייקטיבי, אומץ גם בפרשנות מקום מגורי הקבע של נישום לצורך קבלת ההטבות על פי תקנות ההנחות (ראה עמ"ה (חי) 151/92 דקואר נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 6/3/94); עמ"ה (חי) 46/93 סאדר נ' פקיד שומה חיפה (ניתן ביום 8/8/94); עמ"ה (חי) 345/02 לעיל).

בעניין זה נזכיר כי היעדרות זמנית ממקום המגורים, ואפילו היעדרות ממושכת לצרכי עבודה, אינה שוללת את זיקת התושבות של הנישום, אם בית המשפט משתכנע כי הנישום שומר על זיקתו למקום המגורים הקבוע (ראה ע"מ (חי) 833/08 צוקר-לוגסי נ' פקיד שומה עכו (ניתן ביום 7/12/10)).





## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

פקיד שומה עכו (ניתן ביום 2/9/03); עמ"ה (חי') 437/03 נזיה נ' פקיד שומה עכו (ניתן ביום 14/3/05); עמ"ה (נצ') 120/93 ד"ר דגן נ' פקיד שומה צפת (ניתן ביום 22/3/95).

### האם המערערת היתה תושבת נהרייה

20. כפי שיפורט להלן דומני כי המערערת לא השכילה להוכיח כי היתה תושבת העיר נהרייה באלו מהשנים שבמחלוקת. כן לא הוכח כי מקום מגוריה הקבוע היה בנהרייה ולא הוכח כי נהרייה שימשה כמרכז חייה.

21. כפי שפורט לעיל, בכל שנות המס נשוא הדיון החזיקה המערערת בשכירות דירות באזורים אחרים. עד שנת 2005 החזיקה דירה בקרית ביאליק ומשנת 2005 ואילך החזיקה דירה ביהוד. המערערת ניסתה לשכנע כי דירות אלו שימשו אותה למגורים ארעיים בשל צרכי עבודתה ותמיד המשיכה להתגורר בנהרייה, אולם דומה שלטענה זו אין בסיס בראיות.

מבחינת ההיגיון לא סביר לקבל את טענתה של המערערת. הדירה בקרית ביאליק הייתה דירת שלושה חדרים ואילו ביהוד שכרה דירת כ-2.5 חדרים. כל אותה תקופה, כך לטענתה המשיכה להתגורר בבית הוריה בנהרייה. בדירה בנהרייה התגוררו הוריה (עד לפטירת האב) וכן בני משפחה נוספים (כשלושה-ארבעה). מדובר בדירת 3 חדרים בלבד ולגרסת המערערת היא נהגה לישון במיטה נפתחת בחדר שכונה על ידי בני המשפחה "הול" (עמ' 9). עוד מתברר מעדותה של המערערת כי לדירה בנהרייה לא יכלה להביא אורחים (עמ' 9). כן הובאו עדויות מהן עולה כי היחסים בבית המשפחה לא היו תקינים והמערערת רבה עם אמה (עמ' 9, עמ' 12).

22. אמה של המערערת סיפרה כי המערערת לא גרה בבית. לאחר ששכרה דירה בקרית ביאליק נהגה להגיע לנהרייה פעם בשבוע בלבד (עמ' 6), האם סיפרה גם כי לאחר פטירת יצחק ז"ל – אביה של המערערת – היחסים בינה לבין המערערת ואחותה התדרדרו. האם פינתה את החדרים ולמעשה הדירה כבר לא יכולה לשמש למגורים נוספים (עמ' 6). האם אישרה גם כי המערערת ביקרה את אביה במחלתו אולם לגרסתה כלל לא התגוררה בבית (עמ' 7-8).

23. המערערת לא השכילה להביא גם כל עדות אחרת להצביע על מגורים בנהרייה. כל העדים שזומנו על ידה והכירו אותה בשנים הרלבנטיות סיפרו כי נפגשו איתה במקומות אחרים. כך למשל מספר מר ברוך יונה, שהכיר את המערערת משנת 1989, וחדש את הקשר עמה ב-1995, כי נפגש עמה או בביתו או שהיה מגיע אליה לאזור המרכז (עמ' 19). לבית בנהרייה הגיע רק בעבר הרחוק או לניחוס אבלים לאחר מות אביה.

24. מר משה הופמן שעבד עם המערערת משנת 2000 סיפר כי גרה באזור יהוד (עמ' 17) ורק בסופי שבוע נסעה לביקורים בנהרייה. גם עד זה ביקר אותה בנהרייה רק לניחוס אבלים.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

העדה מר אביב רן שעבד עם המעוררת בסופר פארם בחיפה עד שנת 2001 סיפר כי בשנים אלו נהג לעיתים "להקפץ" את המעוררת לביתה בנהרייה. כן סיפר כי נהג לבקר אותה גם בנהרייה וגם בדירה בקריות. הדירה בקריות הייתה דירה שניכר היה כי גרים בה, אם כי העד לא שלל כי גם בנהרייה היה למעוררת חדר מגורים (עמ' 16). עם זאת התקופה עליה סיפר העד קודמת לשנות המס נשוא הערעורים.

25. העד טל אלקיים, שעבד עם המעוררת משנת 2005 העיד כי ידע שהיא גרה ביהוד וכי נהגה לישון בבית הוריה שבנהרייה רק כאשר נדרשה, לצרכי העבודה, לנסוע לצפון (עמ' 15).

26. לכל אלו נוסף כי גם המעוררת עצמה לא סברה בזמן אמת, כי היא תושבת נהרייה. עד שנת 2005 דווחה על ידי מעבדה כתושבת נהרייה. עם זאת בשנים 2005-2006 כאשר הגישה דו"חות לשלטונות מס הכנסה לא דרשה הטבות כתושבת נהרייה (עמ' 12). רק בשנת 2007, לאחר קבלת ייעוץ, ביקשה לתקן את הדו"חות.

27. סמנים נוספים ניתן למצוא בכך שהמעוררת הייתה רשומה בספר הטלפונים, בשנים 2003 ואילך כתושבת קרית ביאליק (נספח ד' ל-מש/2). המעוררת שילמה את כל חיובי הארנונה עבור הדירות שהחזיקה. עיון בתדפיסי כרטיסי האשראי של המעוררת בשנים 2005-2008 שצורפו לתצהיר מש/2 מגלה כי מרבית קניותיה היו מחוץ לאזור נהרייה וסמוך למקום מגוריה. כך ניתן למצוא ראיות לרכישת כרטיסי נסיעה ברכבת מהקריות ולא מנהרייה, רכישת בסופרמרקטים בכל רחבי הארץ ולא דווקא בנהרייה בלבד.

אמנם כתובת המעוררת בבנק ובחברות האשראי הייתה בבית ההורים בנהרייה, אולם לענייננו רלבנטיים המקומות בהן ביצעה את הקניות ולא הכתובת שמסרה, ואלו מצביעים על כך כי רק קניות בודדות בוצעו באזור נהרייה.

עיון בדפי הבנק שצרפה המעוררת מגלה אמנם כי כתובתה הרשומה בבנק הייתה בנהרייה, אולם לא ניתן למצוא פעולות בחשבון המעידות על ביקורים בסניף. מרבית הפעולות הן של משיכות בנק אוטומטיים, הפקדת משכורת ותשלומים בכרטיסי אשראי. אלו לא מלמדים על מגורים קבועים בנהרייה או על קשר פיזי עם סניף הבנק בנהרייה.

28. מוכן אני להניח כי למעוררת רגשות מיוחדים לעיר נהרייה, העיר בה גדלה ובה מתגוררים בני משפחתה. רגשות מיוחדים אלו אינם מספיקים כדי להצביע על זיקה לעיר נהרייה. כאמור, גם במסגרת מבחן "מרכז החיים" לא די במבחן סובייקטיבי אלא יש צורך להצביע על זיקות אובייקטיביות וכאלו אין בנמצא. ביקורים מעת לעת בבית ההורים אינם מלמדים על תושבות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

06 מרץ 2012

ע"מ 10-04-28132 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו  
ע"מ 10-04-30236 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו

29. עוד נזכיר כי תכלית ההטבות הייתה לעודד מגורים באזור גבול הצפון או החזקת עסקים באזורים אלו. אין חולק כי המערערת לא עבדה כלל בנהרייה וכי גם לשיטתה התגוררה בעיקר מחוץ לנהרייה. ברי שההסדרים בתקנות ההנחות בעבר, והוראות הפקודה כיום, לא נועדו להעניק הנחה למי שמגיע מעת לעת לבקר את הוריו והוא חסר כל זיקה פיזית ממשית לישוב מזכה כמו נהרייה.

### סוף דבר

30. מכל האמור ניתן לקבוע כי המערערת לא השכילה להוכיח כי מקום מגוריה הקבוע בכל השנים היה בנהרייה, או כי התקיימו זיקות אחרות לעיר נהרייה. המערערת לא עומדת בתנאים המזכים בתקנות ההנחות לגבי השנים 2001-2003 ולא עומדת בתנאים המזכים על פי סעיף 11 לפקודה.

אשר על כן הנני מקבל בהסכמה את הערעור לגבי שנת 2000 ודוחה את הערעורים לגבי כל שנות המס הנוספות (מ-2001-2008). השומה שהוצאה בצו לשנת 2000 תבוטל.

המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסך של 10,000 ₪ מהיום. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, י"ב אדר תשע"ב, 06 מרץ 2012, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט