



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

בפני כב' השופט רון סוקול

המערער

דב יעקבי
ע"י עו"ד ר' ליפשיץ גדעון סלעית

נגד

המשיב

פקיד שומה חיפה
ע"י עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה

פסק דין

1. ערעור על החלטת המשיב שדחה השגה של המערער על שומות מס שהוצאו לו לשנים 2009 - 2011. במקד הדיון ניצבת שאלת זכותו של המערער להטבת מס כתושב "אזור קו עימות" וליתר דיוק, האם "מרכז חייו" של המערער בשנות המס הנדונות היה באחד מיישובי קו העימות באופן המזכה אותו בהטבת המס.

רקע

2. המערער יליד 1946, נשוי לגבי בתיה יעקבי, עסק בתפקידי ניהול שונים. בעבר, ולפני שנות המס נשוא תיק זה, עבד המערער תקופות שונות במקסיקו וברומניה (עמ' 5). עם שובו לישראל חיפש המערער עבודה. בית המשפחה בו גר המערער עם אשתו ושתינו בבעלותם המשותפת, הינו בית פרטי בשכונת דניה בחיפה.

3. בשנת 2008 הוצע למערער לעבוד בחברת דורות מגופי פיקוד ובקרה בע"מ (להלן: החברה). מדובר בחברה שבשליטת קיבוץ דורות, העוסקת בייצור ושיווק מגופים ומוצרים בתחום הולכת מים בתעשייה, בחקלאות וכדומה. מפעלה של החברה מצוי בקיבוץ דורות שבנגב. ביום 6.4.2008 נחתם בין המערער לחברה הסכם עבודה מיוחד (נספח "ב" למע' 3). בהתאם להסכם נשכר המערער לתפקיד של משנה למנכ"ל החברה. על פי ההסכם התחייב המערער לעבוד בחברה 5 ימי עבודה בשבוע. כחלק מתנאי שכרו, הועמדה לרשות המערער דירה בקיבוץ דורות ובין המערער לקיבוץ דורות נחתם הסכם שכירות לשכירת הדירה (ההסכם מיום 19.5.2008 סומן נספח "א" למע' 3).

4. מהראיות שהוצגו עולה כי המערער הועסק בחברה עד תחילת שנת 2012. בכל השנים האמורות עסק המערער בניהול בפועל של מפעל החברה המצוי בקיבוץ/עדות מר הרפז מע' 1/ סעיף 2 ועמ' 4). המערער עבד במפעל משעות הבוקר עד שעות ערב מאוחרות ונהג להישאר וללון בדירה שנשכרה על ידו בקיבוץ. לגרסת המערער הוא לך בדירה 4 לילות בשבוע ורק בימי חמישי, בסוף יום העבודה, היה מגיע לבית המשפחה שבחיפה (עדות הגבי יעקבי עמ' 5, 6, ותצהיר המערער מע' 3/ סעיף 5). לעתים, כאשר יצא המערער לפגישות במרכז ובצפון הארץ, נהג ללון גם באמצע השבוע בביתו



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

אולם מדובר, כך לפי עדותו, במקרים ספורים בלבד בכל חודש (עדות המערער ואשתו, עמ' 7). גם בחופשות שב המערער להתגורר בביתו שבחיפה (מע/3 סעיף 5).

5. עוד עולה מהעדויות כי בכל התקופה בה עבד המערער בחברה ולן בדירה שבקיבוץ דורות, המשיכה אשתו להתגורר בבית המשפחה בחיפה וניהלה בו משק בית רגיל. אשתו של המערער מעולם לא לנה עמו בקיבוץ דורות ולפי העדויות מעולם גם לא ביקרה אותו בדירה (עמ' 10 שורה 20).

לגרסת המערער הדירה בקיבוץ אותה שכר, הייתה מרוהטת וכל שהביא המערער עמו לדירה היה מכשיר טלוויזיה, כלי אוכל ובגדים (עמ' 10). המערער נהג לאכול בעיקר מחוץ לדירה, והיה נוהג להביא עמו בתחילת שבוע בגדים כדרוש לו לאותו שבוע. בסופי שבוע נהג להחזיר את הבגדים לביתו בחיפה לכביסה (עמ' 6, 10).

6. עוד מתברר כי המערער לא חשב מעולם לעבור לגור בקיבוץ דורות באופן קבוע (עמ' 6, ועדות המערער עמ' 9). המגורים בקיבוץ נועדו רק כדי לאפשר למערער לעבוד בחברה וכל עוד יעבוד בה (שם).

7. נוסף ונציין כי לעדות המערער הוא נהג לבצע רק קניות מועטות באזור קיבוץ דורות. המערער העיד כי קנה רק עוגיות, קפה, לחמים וכיו. מעולם לא ביצע רכישות נוספות באזור הדרום (עמ' 10). כך עולה כי המערער המשיך להחזיק בחשבון בנק באזור חיפה אם כי פתח חשבון בנק נוסף בעיר שדרות. חשבון זה היה פעיל רק כל עוד עבד בחברה (סעיף 6 למע/3). המערער העיד כי ביקר רופא שיניים בשדרות ועבר טיפולי השתלה, היה חבר במועדון כושר שבשדרות ונהג לבלות מעת לעת באזור הדרום (מע/3 סעיף 9).

השומות

8. בשנות המס 2009-2011, הן שנות המס שבמחלוקת, הגיש המערער דוחות על הכנסותיו בהן דרש זיכוי ממס מכוח הוראות סעיף 11(ב)(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דהיינו, זיכוי למי שמרכז חייו ביישוב מזכה. המערער טען כי מרכז חייו בקיבוץ דורות הכלול ברשימת היישובים המזכים מכוח חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), תשס"ז – 2007.

9. פקיד השומה סבר כי המערער לא היה תושב היישוב דורות בשנות המס הרלבנטיות ועל-כן קבע כי אינו זכאי לזיכוי על פי הוראות הסעיף. כמו כן, קבע המשיב כי המערער לא זכאי היה לקזז את הפסד ההון המועבר משנת 2008 ל-2009 בסך של 25,455 ש"ח. המשיב קבע כי בשומות הסופיות של המערער בשנים הקודמות לא נכלל כל הפסד הון להערכה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

בעקבות כל אלו הוציא המשיב למערער שומות המבוססות על הכנסותיו המוצהרות של המערער, ללא קיזוז הפסד מועבר וללא זיכוי מכוח סעיף 1. הכנסתו החייבת של המערער בשנות המס נקבע כדלקמן: בשנת 2009-475,722 ₪; בשנת 2010-539,252 ₪ ובשנת 2011-576,951 ₪.

10. על שומות אלו הגיש המערער השגה למשיב. השגתו של המערער נדחתה והמשיב הוציא למערער שומות בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה. על החלטה זו הוגש הערעור שבפניי.

תמצית הטענות

11. הצדדים מסכימים למעשה על מרבית העובדות. המחלוקת בין הצדדים נוגעת אך ורק בשאלה מהי משמעות אותן ראיות לצורך בירור מקום מרכז חייו של המערער בשנות המס הרלוונטיות. המערער מדגיש כי את מרבית זמנו בשנות המס העביר באזור קיבוץ דורות; שם עבד, שם התגורר ברוב ימות השבוע, ולשם העתיק את מרכז חייו. המערער מדגיש כי הסממנים האובייקטיביים וגם הסובייקטיביים מחייבים את המסקנה כי מרכז חייו היה בקיבוץ. המערער סבור כי העובדה שהותיר בית מגורים בבעלותו בחיפה, הותיר את אשתו בחיפה, והמשיך להגיע בסופי שבוע לחיפה, אינה משנה את המסקנה כי העתיק את מרכז חייו לקיבוץ דורות. לחלופין הוא טוען כי ניתן לראות בו כמי שהיה בעל שני מרכזי חיים ודי בכך כדי לזכותו בהטבות המס לתושבי אזור העימות.

המערער טוען עוד כי בשומת שנת 2008 נכלל הפסד הון מועבר ועל כן היה על המשיב להגיע בהעברת ההפסד לשנת 2009.

12. המשיב מצדו חוזר על נימוקי השומה. המשיב סבור כי מהראיות עולה כי המערער לא העתיק את מרכז חייו לקיבוץ דורות. המשיב מפנה לסממנים שונים המעידים כי מרכז חייו המערער היה בחיפה. בין היתר הוא מציין את בעלותו בבית שבחיפה ואת מקום מגוריו משפחתו. המשיב טוען כי מרבית זיקותיו של המערער חיו לחיפה. המשיב מדגיש כי המעבר לקיבוץ נועד להיות זמני ורק כדי לאפשר עבודה, ולא נועד לשנות את מרכז החיים.

המשיב מוסיף וטוען כי הפסד ההון לא נכלל בשומת 2008 ולכן לא ניתן היה להעבירו לשומת שנת 2009.

דיון והכרעה

13. כפי שיפורט להלן הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכי המערער נכשל להוכיח כי מרכז חייו הינו בקיבוץ דורות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

14. בטרם נבחן את הטענות נפנה להוראות הפקודה. סעיף 11(ב)(א) לפקודה קובע:

מי שהיה במשך כל שנת המס תושב אזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 20% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של [...] שקלים חדשים; לעניין זה, "אזור קו עימות דרומי" - כהגדרתו לפי חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007.

הביטוי "תושב" ביישוב מסוים מוגדר בסעיף 11(א) לפקודה "יחיד שמרכז חייו באותו

יישוב".

רואים אנו כי ההטבות יינתנו רק למי שמרכז חייו ביישוב מזכה ועל כן עיקרו של הדיון מתמקד בשאלה היכן היה מרכז חייו של המערער. בטרם נבחן שאלה זו נפרט בקצרה את העקרונות הכלליים שנקבעו בהלכה ולאורם נבחן את נסיבות המקרה הנוכחי.

על הטבות המס

15. דיני המס תלים 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 נד(1) 49 (1999); ע"א 1842/97 **עיריית רמת-גן נ' מנחמי מגדלי דוד רמת-גן בע"מ**, פ"ד נד(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 הפך ביקרון, לעודד פעילות עסקית באזורים מוגדרים או לעודד סוגי נישומים מיוחדים (ראה עמ"ה (חי) 345/02 **שטרית נ' פקיד שומה עכו** (ניתן ביום 13/12/04)).

בין היתר נקבע כי ניתן לעודד תושבי אזורים מוגדרים, כגון תושבי אזורי עימות, בדרך של מתן הנחות והטבות. מתן הטבות (הנחות והקלות) ליישובים שונים נועד לעודד הצטרפות של תושבים חדשים לאותם יישובים; לעודד העברת פעילות עסקית לאותם יישובים ולהביא להתבססותם והרחבתם. שיקול נוסף למתן ההטבות הינו הרצון לפצות את תושבי היישובים על המחיר הכלכלי שהם משלמים בהיותם תושבי אזורים המוחזקים ממרכזי האוכלוסייה או בשל קרבתם לאזורי עימות. קיימת תנחה כי ביישובים שכאלו מתייקרים השירותים והמצרכים, יש קושי במציאת תעסוקה, וישנן עלויות מחיה נוספות הנגזרות ממיקומו של היישוב (ראה סקירת החטיבה לתכנון וככלכלה, רשות המיסים בישראל, נייר עבודה בנושא קביעת קריטריונים להטבות מס ביישובים, 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**



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

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).

כך גם בג"צ 8300/02 מועצה מקומית מזרעה נ' מדינת ישראל, פסקה 32 (22/5/2012). אומר בית המשפט על תכלית הוראות סעיף 11 לפקודה:

במוקד ההליכים שלפנינו עומדת הסדרתו של מנגנון מיסוי הקושר בין מקום מגורי הנישומים לבין זכאותם ליהנות מהנחות בשיעורים משתנים במס הכנסה. מטבע הדברים, הזכאות להנחה משפיעה בעיקר על נישומים המשתכרים מעל סף ההכנסה, קרי על נישומים הנמנים עם מעמד הביניים והגבוה. השפעה זו, כפי שעולה מנייר עמדה שצורף מטעם רשות המסים להודעת הממשלה מיום 27.1.2008, היא שעומדת ביסוד-המודל המעוגן בסעיף 11(ב) לפקודה והיא שמבהירה את תכליתו – משיכת אוכלוסייה מבוססת ועידודה להשתקע ביישובים המזכים, תוך הקטנת נטישת התושבים הוותיקים. באופן האמור, מבקשות הסבות המס לשמור על מאזן הגירה חיובי לאורך זמן, אשר יוביל להתרחבות היישובים המזכים ולהתפתחות מבחינה כלכלית וחברתית. לשון אחר: הצורך להעניק סיוע ליישובים המזכים מלמד על שונותן של הרשויות המוניציפאליות בכל הקשור ליכולתן למשוך אליהן אוכלוסיות מבוססות (ראו סעיף 5 לנייר העמדה שצורף מטעם רשות המסים). המדינה, כמי שמשקיפה על האופן בו מפותח האוכלוסייה מנקודת מבט לאומית, מדעת לשונות זו ומבקשת לאזנה, בין היתר, באמצעות מתן תמריצים כלכליים. כפי שעולה מעמדת רשות המסים, עיקר הפערים בין הרשויות מתבטא בפערים הגיאוגרפיים שבין יישובי הפריפריה ויישובי מרכז הארץ; פערים המשפיעים על התייקרות המצרכים והשירותים בפריפריה. בנוסף, רשות המסים ציינה כי לאורך השנים ביקשה המדינה לעשות שימוש בהסבות המס על מנת לעודד התיישבות באזורים הסמוכים לגבולות היבשתיים של ישראל, וזאת כחלק מתפיסה לאומית רחבה.

עוד נזכיר כי הואיל ועסקינן בהטבה והנחה מתשלום מס, הרי שהנטל להוכיח כי התקיימו תנאי הזכאות מוטל על שכמי מי שטוען לאותה הטבה (ראה עמ"ה (חי) 301/02 ד"ר כץ נ' פקיד שומה עבו (ניתן ביום 2/9/03); עמ"ה (חי) 437/03 נזיה נ' פקיד שומה עכו (ניתן ביום 14/3/05); עמ"ה (נצי) 120/93 ד"ר דגן נ' פקיד שומה צפת (ניתן ביום 22/3/95)).

מרכז חיים

16. כאמור סעיף 11(ב) לפקודה קובע כי הזכות להטבת מס ניתנה "ליחיד שמרכז חייו באותו יישוב". בכך סטה המחוקק ממבחן התושבות ששלט בעבר בהלכה ושהתבסס על מקום מגוריו הקבוע של הנישום (ראו למשל ע"א 4127/95 זלקינב נ' בית הזית – מושב עובדים להתיישבות שיתופית בע"מ, פ"ד נב(2), 307 (1998)). עם זאת, נקבע לא אחת כי ניתן להשתמש במבחני העור



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

ששימש בעבר גם לקביעת מקום מרכז חייו של אדם לאחר שינוי ההגדרה (ראו ע"א 477/02 גונן נ' פקיד שומה חיפה (29.12.2005); ע"א 8334/11 בלטינסקי נ' פקיד שומה עכו (6.2.2014)).

17. בפסיקה נקבע כי לשם קביעת מקום מרכז חייו של נישום יש להפעיל מבחן משולב הכולל בחובו שני מרכיבים; האחד, אובייקטיבי, דהיינו איתור המקום בו מצויות מירב חזיקות לנישום; והשני, סובייקטיבי, כלומר מה הייתה כוונת הנישום והיכן ראה הוא את מרכז חייו (ראו והשוו למבחנים שנקבעו גם בסוגיות דומות 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) 489, 481 (2004); עמ"ה (חי) 151/92 דקואר נ' פקיד שומה חיפה (6/3/94); עמ"ה (חי) 46/93 סאדר נ' פקיד שומה חיפה (8/8/94); ע"א 477/02 הנ"ל; ע"א 8334/11 הנ"ל). איתור מרכז החיים שלנישום על פי מבחנים אלו הינו משימה מורכבת שמחייבת קביעת עובדות ביחס לזיקות השונות ואיתור הזיקה הסובייקטיבית. מטבע הדברים, זיקה סובייקטיבית זו תוסק מתוך הראיות החיצוניות ולא רק מדבריו של הנישום עצמו.

משימה מורכבת לא פחות הינה איתור נקודת הזמן שבה השתנה מקום התושבות של הנישום- מועד העתקת התושבות מיישוב אחד לאחר. שינוי הזיקות אינו נעשה בהכרח במעשה חד פעמי "באבחנת חרב" אחת, אלא בדרך כלל נעשה באופן מדורג, בתהליך שמתחיל במקום תושבות אחד ומסתיים במקום תושבות אחר. בהעדר מבחן טכני למועד השינוי, אין מנוס אלא לנסות ולאתר את המועד בו השתנו מירב הזיקות ממקום אחד לאחר (ראו מי עמפלי אי אסנפי "הרהורים ביחס למועד ניתוק תושבותו הפיסקלית של היחיד" מיסים כה/6 א-19 (2011)).

מרכזי חיי המערער

18. משפרשנו את העקרונות לפיהם יבחן בית המשפט מהו מקום מרכז חייו של נישום נשוב לעניינו. בין הצדדים נטושה מחלוקת עובדתית מצומצמת שכן מרבית העובדות מוסכמות. המחלוקת העובדתית לעניין מספר הקילומטרים שנסע, שבגדרה מבקש המשיב לחסיק כי המערער נהג לישון בביתו בחיפה פעמים רבות יותר מהנטען אינה דורשת הכרעה, שכן בין אם היה מגיע לביתו בחיפה רק בימי חמישי ובין אם נהג לפקוד את הבית בחיפה גם באמצע השבוע, התמונה הכללית אינה משתנה.

19. בתחילת הדיון ראוי להתבונן על מכלול הנסיבות במבט כולל, "ממעוף הציפור", ורק לאחר מכן לבחון את הפרטים. ממבט כולל כזה ברי כי המערער ראה עצמו כתושב חיפה. המגורים בקיבוץ דורות נועדו אך כדי לאפשר את ביצוע העבודה. הואיל והמערער מדרש להימצא בקרבת המפעל הוא נותר לגור באזור, וליתנו בקיבוץ לא הייתה שונה מהימצאותו בזמן העבודה במפעל עצמו. תכלית הלינה בקיבוץ הייתה אך ורק לאפשר את ביצוע תפקידו כמנהל המפעל. המערער לא ביקש להשתקע



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

בקיבוץ דורות, לא ביקש להעתיק את מרכז חייו לקיבוץ, אלא רק ביקש להישאר ללון בקיבוץ כדי שיוכל לבצע את עבודתו.

20. כאן נזכיר כי תכלית מתן ההטבות לתושבי אזור העימות הייתה לעודד השתקעות של אזרחים באותם אזורים ומתן פיצוי למי שמתגורר באזורי עימות בשל החפסדים הנגרמים לו כתוצאה מכך (ראו פסקה 15 לעיל). מי שמגיע לתקופה קצובה לצרכי עבודה, מסתפק בלינה במועדים הדרושים לעבודתו אינו מגשים את תכלית ההטבה ואין מקום לזכותו בהטבות המס. להפך, אין כל הצדקה ליתן הטבת מס למי שמגיע לאזורי העימות רק כדי לעזור בסוף העבודה וליהנות מחטבות אלו. מתן הטבה למי שמסתפק בעבודה כאמור, ללא השתקעות באחד מהיישובים המוזכרים, תעודד עובדים להעתיק מרכז חייהם למרכז הארץ ולהסתפק בזיקה רופפת של מגורים חלקיים בקרבת העבודה כדי ליהנות מההטבות.

21. זאת ועוד, מרבית זיקותינו האובייקטיביות של המערער היו לחיפה. המערער המשיך להיות בעל דירת מגורים בחיפה. משפחתו של המערער ואשתו המשיכו להתגורר בדירה בחיפה. כל רכושו של המערער ומיטלטליו (למעט מכשיר טלוויזיה) נותרו בחיפה. בע"מ 4862/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ספיר (20/5/2014) מדגיש בית המשפט כי "[...] בדרך כלל מרכז חייו של אדם ובית הקבע שלו הוא במקום שבו מתגוררת משפחתו". אמנם באותו מקרה הכיר בית המשפט במקרה יוצא דופן שכן מרכז חייו של הנישום היה שונה ממקום מגורי משפחתו, אולם מזוהר בנסיבות מיוחדות. בנסיבות רגילות, כמו בענייננו, אין טעם מבורר להניח כי מרכז חייו של המערער היה שונה ממרכז חי משפחתו. ונזכור, המערער עבד גם בעבר במקומות שונים כמו רומניה ומקסיקו, אולם שב לביתו בחיפה. היציאה לעבודה בקיבוץ דורות לא הייתה שונה מיציאת לעבודה מחוץ לבית, כאשר הבית, מרכז חי המשפחה, נותר במקומו.

22. המערער לא הצביע על זיקות אובייקטיביות נוספות להענתת מקום מגוריו לקיבוץ דורות פרט ללינה בדירה. לעדותו שלו קנייתו באזור הדרום היו מצומצמות ביותר. המערער לא הצביע על קשרים חברתיים וקהילתיים שיצר באזור הדרום, לא הצביע על פעילות חברתית באזור הדרום. המערער אמנם פתח חשבון בנק בדרום אולם לא סגר את חשבונו בחיפה. לא הובאו ראיות ברורות היכן נוהלו מרבית נכסיו הפיננסיים של המערער, אך יש להניח כי אילו היה ניהולם עובר לדרום היו מוצגות ראיות לכך. אמנם צודק המערער באמרו כי כיום ניתן לנהל חשבונות בנק ללא כל קשר פיזי למקום הסניף, אך למרות זאת דומה כי מרבית האנשים מחזיקים חשבון בנק בסמוך למקום שבו הם מרגישים בביתם, שבו מרכז חייהם.

23. נזכיר שוב כי אשת המערער לא הגיעה מעולם לביתו בקיבוץ, אף שאין חולק כי בין בני הזוג שררו יחסים תקינים לגמרי. לו היה המערער רואה בדירת הקיבוץ כמרכז חייו, יש להניח כי גם



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

אשתו הייתה חולקת עמו, ולו באופן חלקי, את השחייה בדירה. המערער נהג להגיע לדירה שבקיבוץ עם תיק ובו בגדים ואת כל כביסותיו עשה בחיפה. גם מכך ניתן ללמוד כי המערער ראה בדירת הקיבוץ כמקום שהייה לצרכי עבודה ולא כמקום מרכז החיים.

מגוריו של המערער בדירה שבקיבוץ אינם שונים למעשה ממגוריו של סטודנט שיצא ללימודים מחוץ למקום מגוריו הקבוע ולן במקום אחר לתקופת הלימודים (ראו ע"א 477/02 הנ"ל פסקה 9).

24. לכל הנימוקים האובייקטיביים הנ"ל ניתן למצוא חיזוק גם בעובדה כי מהראיות שהוגשו מתברר כי השימוש שעשה המערער בדירה בקיבוץ היה שימוש חלקי ביותר נתוני צריכת המים והחשמל מעידים כי השימוש בדירה היה זמני ותואם למי שמגיע ללון בלבד ולא למי שמשתקע בדירה והופכה למרכז חייו (ראה נספחים ג' ו-ד' למש/1).

25. גם המבחן הסובייקטיבי מביא לאותה מסקנה. מדברי המערער עצמו למדים כי הוא לא ראה בקיבוץ דורות את מרכז חייו. מלכתחילה הוא ביקש לגור בקיבוץ לתקופה קצובה, ורק למשך תקופת העבודה מתוך ידיעה שמיד עם סיום עבודתו ישוב לחיפה. מי שמתכוון רק להתגורר בימי העבודה ולעזוב בסופם אינו רואה במקום הלינה כמרכז חיים.

26. ניתן לסכם ולקבוע כי המערער לא העתיק את מרכז חייו לקיבוץ וכי מרכז חייו היה ונותר בחיפה. על כן דין ערעורו של המערער בעניין החלטת ה משיב שלא להכיר בזיכוי על פי ס' 11 לפקודת מס הכנסה, להידחות.

אעיר גם כי אין בסיס לטענה בדבר מרכז חיים כפול, ראשית, לא שוכנתי כי היה למערער מרכז חיים כפול, אלא עולה כי מרכז חייו היה ונשאר בחיפה. קיבוץ דורות היה מקום עבודתו ולא מרכז חייו, שנית, איני סבור כי ניתן להכיר בהטבת מס למי שמנהל מרכז חיים כפול שרק חלקו ביישוב מזכה. תכלית החטבה הינה לעודד השתקעות ביישוב מזכה ואל השתקעות חלקית (ראו ע"א 8234/11 הנ"ל פסקה 19).

קיצוץ הפסדי הון

27. המערער טוען כאמור כי הינו זכאי לקצוץ הפסד הון מועבר משנים קודמות. המשיב סירב להכיר בקיוויו שכן בשנים 2006 – 2008 לא נכלל בשומותיו של המערער הפסד ההון הנטען.

דומה שגם בעניין זה דין הערעור להידחות. המערער לא השכיל להציג ראייה על ההפסדים הנטענים. המערער לא הציג את השומות שבו הן נכלל לטענתו החפסד. כל שהציג היה הודעת השומה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

ע"מ 14-01-44651 יעקבי נ' פקיד שומה חיפה

לשנת 2008 (נספח 'א' למע/3) שבה לא נזכר ההפסד הנטען. המערער אפילו לא טרח לצרף את השומה העצמית שהגיש ושאושרה.

על כן, ובהיעדר ראיה על הפסדי ההון הנטענים דין הטענה להידחות.

סוף דבר

28. בשים לב לכל האמור לעיל אני דוחה את הערעור על כל חלקיו.

המערער ישלם למשיב הוצאות הליך בסך כולל של 7,500 ₪. סכום זה יישא הפרשי הצמדה וריבית כחוק מהיום ועד לתשלום המלא בפועל.

ניתן היום, י"ג ניסן תשע"ה, 02 אפריל 2015, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, שופט