



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 9488/16

ע"א 9489/16

ע"א 9491/16

לפני: כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט ג' קרא
כבוד השופט י' אלרון

המערער בע"א 9488/16: פרופסור דוד קרצמר

המערערים בע"א 9489/16: עדיאל שרמר
איילת שרמר

המערערים בע"א 9491/16: חגית בר
ישי בר

נגד

המשיב: 1. פקיד שומה ירושלים

ערעורים על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים
מיום 05.10.2016 בע"מ 4690-10-14; ע"מ 51481-01-15;
ע"מ 49971-01-15 שניתן על ידי כבוד השופט ע' דורות

בשם המערער בע"א 9488/16: בעצמו

בשם המערערים בע"א
9489/16: בעצמם

בשם המערערים בע"א
9491/16: בעצמם

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

השאלה המרכזית בערעור זה הינה האם כספים שקיבלו שלושת המערערים – שניים מהם פרופסורים למשפטים ואחד פרופסור להיסטוריה – ממוסדות מחקר אקדמיים בארצות-הברית, מהווים הכנסה בעלת מקור, ועל כן חלק מבסיס המס.

1. הערעורים מופנים כנגד פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 4690-10-14, ע"מ 51481-01-15, ע"מ 49971-01-15; כבוד השופט א' דורות), בגדרו נדחו השגות המערערים על שומה שהוציא להם המשיב, ביחס לכספים שקיבלו מאוניברסיטת NYU.

רקע עובדתי

2. הסוגיה המשפטית שבבסיס שלושת הערעורים אומנם זהה, אך נסיבות כל מקרה שונות, ועל כן יוצג הרקע הרלוונטי עבור כל אחד מהמערערים. יצוין כי המשותף בין שלושת המערערים הוא שהותם בשנה האקדמית שבין 2009-2010 באוניברסיטת NYU במסגרת שנת שבתון, וקבלת כספים מטעם שני מוסדות חדשים שנפתחו באותה שנה באוניברסיטה – מרכז תקווה לחקר החוק והתרבות היהודית, ומכון שטראוס למחקר מתקדם של צדק ומשפט (להלן: המוסדות). הרקע הוצג בהרחבה בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, וכעת יוצגו עיקרי הדברים הנדרשים לצורך הכרעה.

ע"א 9488/16 – פרופ' דוד קרצמר

3. דוד קרצמר הינו פרופ' למשפטים העוסק בזכויות אדם, משפט חוקתי ומשפט בינלאומי. בין השנים 2009-2010 שהה פרופ' קרצמר בניו-יורק במסגרת מכון שטראוס באוניברסיטת NYU. בגין שהותו בניו-יורק באותה תקופה, קיבל פרופ' קרצמר כספים בגובה של כ-100,000 דולר, וכן סכום של 20,000 דולר כסיוע לצורך דיור במהלך התקופה. באותה תקופה עסק פרופ' קרצמר בהשלמת מאמר שבכתיבתו החלה עוד לפני הגעתו לניו-יורק, ולאחר מכן המשיך במחקר על הוועדה לזכויות אדם, במימון קרן גרמנית-ישראלית למחקר ופיתוח מדעיים. טיוטת מחקר זה אף הוצגה באתר המכון, ובשנת 2012 הוגש המחקר לקרן.

4. עדיאל שרמר הינו פרופ' להיסטוריה של עם ישראל בתקופת בית שני, המשנה והתלמוד. במהלך השנים 2009-2010 שהה בניו-יורק עם משפחתו, במסגרת מרכז תקווה באוניברסיטת NYU. בגין שהותו בניו-יורק קיבל פרופ' שרמר כספים מטעם מרכז תקווה בסך כ-90,000 דולר. בתקופה זו עסק פרופ' שרמר במחקר בתחום הפילוסופיה של החוק ותיאוריות של השפיטה. טיוטת מאמר שכתב פרופ' שרמר בתקופה זו פורסמה באתר מרכז תקווה. אותו מאמר פורסם בהמשך בכתב עת שאינו קשור למרכז תקווה ולאוניברסיטת NYU.

ע"א 9491/16 – פרופ' ישי בר

5. ישי בר הינו פרופ' למשפטים העוסק בדיני מיסים. בנוסף לעיסוקו האקדמי, מילא פרופ' בר מגוון תפקידי פיקוד בכירים בצה"ל, במסגרת שירות מילואים, ואף כיהן במשך כ-5 שנים כנשיא בית הדין הצבאי לערעורים. תפקידו האחרון בצבא הוא מפקד הגייס המטכ"לי. בין השנים 2009-2010 שהה פרופ' בר עם משפחתו בניו-יורק, במסגרת כספים שקיבל ממרכז תקווה, על סך 75,000 דולר. במהלך תקופה זו עסק פרופ' בר במחקר בתחום דיני המלחמה, כאשר בסמסטר הראשון לשהותו בניו-יורק השתתף פרופ' בר בשני קורסים בתחום. פרופ' בר טס לישראל לצורך שירות מילואים ארבע פעמים במהלך התקופה, כאשר צה"ל שילם את הוצאות הטיסה.

ההליכים הקודמים

6. בשומות שהוצאו על ידי המשיב ביחס לכספים אותם קיבלו המערערים ממכון שטראוס וממרכז תקווה, נקבע כי מדובר בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], מאחר שהכספים ניתנו במסגרת עיסוקם או משלח ידם ובגין תרומתם למוסדות. לחלופין קבע המשיב כי יש למסות את הכספים לפי סעיף 2(7) לפקודה, או לפי סעיף 2(10) לפקודה. בעניינו של פרופ' בר אף התעוררה מחלוקת נקודתית ביחס להוצאות אש"ל (אכילה, שתייה, לינה) שהוציא פרופ' בר בין התאריך 30.6.2010, בו הסתיימה התכנית במרכז תקווה, לבין תאריך 10.7.2010 בו הסתיימה תקופת השכירות של דירתו בניו-יורק. לגישת המשיב לא ניתן לנכות הוצאות אלו כנגד הכנסתו.

על שומות אלו ערערו המערערים לבית המשפט המחוזי בירושלים, כאשר טענתם המרכזית הייתה כי הכספים שקיבלו מהמוסדות אינם נכללים בבסיס המס, מאחר שלא ניתנה עבורם כל תמורה מצד המערערים. נטען כי המוסדות הציעו למערערים לערוך מחקר אקדמי במסגרת שנות השבתון שלהם, כחלק מהתפתחותם המקצועית בלבד, ולא לטובת המוסדות.

בית משפט קמא דחה את טענת המערערים, וקבע כי הכספים שקיבלו מהמוסדות מהווים הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, ועל כן חייבים במס. קביעתו התבססה על המסקנה לפיה כן ניתנה תמורה מצד המערערים למוסדות, באופן השולל את הטענה שמדובר במעין "מלגות הצטיינות" פטורות ממס. תמורה זו מצויה לגישת בית משפט קמא בציפיות שהוכחו מצד המוסדות מהמערערים, כגון: ליצירת תוצר ממשי בסיום שנת המחקר; להשתתפות בחיים האינטלקטואליים של המוסדות, ובתוך כך השתתפות בהרצאות והצגת תכניות המחקר על ידי המערערים בפורומים שונים במוסדות; ושלא ליטול מחויבויות נוספות בזמן שהותם של המערערים בניו-יורק. לכך הצטרפה העובדה שמדובר במוסדות חדשים, אשר להם אינטרס בהבאת אקדמאים בעלי שם, לצורך בניית המוניטין של המוסד.

טענות הצדדים בערעור

7. הטענה המרכזית המשותפת לשלושת המערערים הינה כי הכספים שקיבלו מהמוסדות אינם נכללים בבסיס המס, מאחר שאינם מהווים הכנסה על פי אחד מהמקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודה. נטען כי המערערים לא נתנו כל שירות למוסדות, אשר בתמורה אליו ניתנו הכספים, אלא כי הגיעו לניו-יורק לצורך מחקר ופיתוח אישי בלבד. על כן פעילותם במסגרת המכון אינה מהווה משלח יד שבגיננו התקבלו הכספים, אלא מדובר בכספים ללא מקור הקבוע בפקודה, אשר אינם חייבים במס. המערערים עמדו על כך שלנוכח הפסיקה בעניין זילברשטיין ומינץ, נדרש כי המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה יהיו מקורות "עסקיים", ובעניינם לא ניתן להצביע על כל שירות עסקי שנתנו למוסדות (ע"א 533/89 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376 (1993) (להלן: זילברשטיין ומינץ)). באותו הקשר נטען כי לא ניתן להתייחס לפעילותם של המערערים במסגרת המוסדות כמשלח יד, מאחר שהם אף עסקו בתחומים שונים מתחומי מומחיותם, וכי מאז ומעולם עבדו בכלל כשכירים, ולא כעצמאיים.

המערערים הדגישו את העובדה שרשות המסים עצמה התייחסה למלגות מהסוג שקיבלו המערערים ככאלו שאינן נכללות בבסיס המס, ואף דברי נציגי רשות המסים בדיונים בוועדת הכספים במסגרת חקיקת סעיף 9(29) לפקודה (להלן: סעיף הפטור) – תומכים בטענתם זו. בתוך כך נטען שגם דברי ההסבר להצעת החוק ביחס לסעיף 9(29), אשר מוסכם שאינו חל על המקרה, אף הם תומכים בגישת המערערים, שלפיה אין לראות בכספים שהתקבלו כהכנסה הנכללת בבסיס המס. לגישתם, תכליתו של סעיף הפטור הינה להבהיר את הפטור ממס למלגות מסוימות, ולא לחייב מלגות אחרות. במישור הראייתי הפנו המערערים טענות כנגד התעלמותו של בית משפט קמא ממכתב החשב של אוניברסיטת NYU, אשר הצהיר כי הכספים לא ניתנו כתמורה עבור שירות כלשהו מצד המערערים, אלא למטרת מחקר ופיתוח אישי.

8. מעבר לאמור המשותף לשלושת המערערים, הועלו מספר טענות נפרדות בעניינו של כל אחד מהם. פרופ' קרצמר בערעורו הדגיש את העובדה שבמכתב ההזמנה שקיבל מהמוסד, דובר על ציפייה בלבד לכך שבתום התקופה יהיה מוצר מוחשי, ולא בהתחייבות. גם השתתפות בחיים האינטלקטואלים של המוסד מהווה לגישתו זכות, ולא חובה או התחייבות. כמו כן טען פרופ' קרצמר שהוא בחר בעצמו את תחומי עיסוקו, ולא נדרש לדווח על התקדמות במחקר, וכן כי הכספים שקיבל לא יכולים להיות תמורה הוגנת ל"שירות" לכאורה שנטען על ידי המשיב. כל אלו לגישתו מלמדים שלא מדובר בתמורה שניתנה עבור שירות.

פרופ' בר בערעורו טען כי היעדר מומחיותו בתחום של דיני המלחמה מחייב את המסקנה כי לא עסק במשלח ידו בעת שהותו בניו-יורק, מאחר שתחום מומחיותו הוא דיני מסים. לגישתו, מאחר שהוא מומחה לדיני מסים, עיסוקו במחקר בתחום אחר לא מהווה משלח יד. עוד נטען כי מרכז תקווה לא הפחית מאומה מהסכום שהוענק בגין הימים בהם שהה פרופ' בר בשירות מילואים, והוא אף לא עדכן או ביקש אישור מגורם כלשהו במרכז תקווה לצאת לשירות המילואים. מבחינה ראייתית טען פרופ' בר כי בית משפט קמא טעה בכך שייחס לו דברים ממכתב שנשלח לפרופ' קרצמר. לבסוף טען פרופ' בר כי בית משפט קמא כלל לא התייחס ולא הכריע בטענתו בנוגע לניכוי הוצאות שהוצאו לצורך ייצור ההכנסה משירות המילואים.

בערעורו של פרופ' שרמר נטען, בנוסף על הטענות המשותפות, כי בית משפט קמא השתמש בעובדות הלקוחות מענייניהם של המערערים האחרים לצורך עניינו של פרופ' שרמר. כך למשל במכתב בעניינו של פרופ' שרמר לא הופיעה התייחסות לציפייה "ליצירת תוצר ממשי", או להשתתפות בחיים האינטלקטואלים של המכון. כמו

כן אין בעניינו ציפייה שפרופ' שרמר לא ייטול על עצמו מחויבויות נוספות במהלך התקופה. עוד ציין פרופ' שרמר כי בעבר קיבל מלגה זהה ממכון הרטמן, אשר לא נגבה בגינה מס, ואף נציגת המשיב הצהירה כי אין הבדל בין מלגה זו לבין הכספים בהם עסקינן כעת. לגישתו, הוא הסתמך על אי-מיסוי המלגה הקודמת ממכון הרטמן, ועל כן גם אין למסות את הכספים שקיבל ממרכז תקווה. כמו כן נטען כי העובדה שפעילותו במסגרת המכון הייתה בחקר תיאוריות של השפיטה והחוק, בעוד שתחום מומחיותו הוא היסטוריה, מלמדת על היעדרו של משלח יד.

9. המשיב בטענותיו סבר כי יש לדחות את הערעורים, מהנימוק שהכספים שקיבלו המערערים מהמוסדות מהווים הכנסה ממשלח יד, ועל כן הם נכללים בבסיס המס. יצוין כי כטענה מקדמית טען המשיב ששניים מהמערערים, פרופ' בר ופרופ' שרמר, ניכו מהכנסתם האמורה הוצאות בגין שהייתם בניו-יורק, ועל כן יש לדחות את טענותיהם כי הכספים לא מהווים הכנסה – מכוח השתק שיפוטי. לגופו של עניין, טוען המשיב כי תורת המקור שאומצה בישראל הורחבה במשך השנים, ואין לצמצם את תחולתם של המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה, ולהוציא מהם הכנסות כדוגמת הכספים שקיבלו המערערים.

התמורה שנתנו המערערים לגישתו של המשיב, מהווה סימן לכך שלא מדובר במתנה חסרת מקור. תמורה זו באה לידי ביטוי לגישת המשיב בכך שהמערערים נדרשו שלא לעבוד במהלך התקופה בעבודה אחרת, להתגורר בניו-יורק, לקחת חלק בחיים האינטלקטואליים של המוסדות, ולעסוק במחקר בתחומים שאושרו על ידי המכון, כפי שהדבר נלמד מהתכתבויות פרופ' קרצמר ופרופ' בר עם המוסדות. בעניינו של פרופ' שרמר בסוגיה זו טען המשיב כי מאחר שפרופ' שרמר לא הציג את התכתבויותיו עם המוסד, צדק בית משפט קמא כשקבע כי גם לגביו חלו אותם תנאים. עוד צוין כי הייתה ציפייה מהמוסדות כי במהלך התקופה ייצרו המערערים תוצר ממשי שיפורסם באתר המוסדות.

דיון והכרעה

10. פרשתנו עוסקת בשאלת יסוד בדיני המס, והיא מהי הכנסה החייבת במס? באופן קונקרטי, הפרשה עוסקת בשאלה האם כספים שקיבלו חוקרים ממוסדות אקדמיים בחו"ל עולים לכדי הכנסה בעלת מקור, בגינה יש לשלם מס? דרך הילוכנו בבירור שאלה זו תפתח בהצגה תמציתית של תכליות מס ההכנסה, שורשיה של תורת המקור בדין הישראלי, והביקורות שהופנו כלפיה. בהמשך נצעד לאורך התמורות שחלו

בתורת המקור, ונעמוד על המסגרת הנורמטיבית הנוכחית ביחס להגדרת "הכנסה" בדין הישראלי. נחלוף על פני ההסדר החדש למיסוי מלגות בדין הישראלי, ונעבור דרך המקור הספציפי של הכנסה ממשלח יד – עד להגעתנו לתחנה הסופית, בה יוכרע האם הכספים שקיבלו המערערים מהווים הכנסה החייבת במס.

11. נפתח בתכליות המס. מס המוטל על הפרט בחברה הינו אחד הכלים המרכזיים למימון פעילות הממשלה, ומילוי ארנקה, לצורך הוצאה לפועל של מדיניותה בתחומים שונים. פעילות ממשלה כרוכה בעלות. כידוע ארוחות אינן חינם, אך לא רק הן. מכאן שהמס מהווה כלי חברתי מדרגה ראשונה. מס ההכנסה הינו ככל הנראה המס המרכזי ביותר. כך למשל בשנת 2016 התקבולים ממס הכנסה היוו כ-40% מסך התקבולים השוטפים ממסים (הכנסת – מרכז המחקר והמידע תיאור וניתוח הכנסות המדינה בהצעת התקציב לשנת 2019 (2018)). מס ההכנסה ניצב לצד מסים נוספים – כאלו המוטלים באופן ישיר על הנישום, כדוגמת מס שבח, וכאלו המוטלים על הנישום בדרך עקיפה, כדוגמת מס ערך מוסף (מע"מ). מלבד מימון פעילות הממשלה, גביית מס באופן כללי עשויה לשרת תכליות נוספות אשר הוזכרו בספרות, כגון הכוונת התנהגות של הפרט בתחומים שונים, וחלוקת העושר והמשאבים בחברה. כך למשל על מנת לגרום לגורם מזהם להפנים את העלויות שיוצרת פעילותו, ניתן להטיל מס מיוחד על פעולות מזהמות, ולמנוע את החצנת העלויות כלפי החברה, באופן המכונה מס פיגוביאני (Pigouvian tax) (ראו בהקשר הכולל את בג"ץ 6971/11 איתנית מוצרי בניה בע"מ נ' מדינת ישראל, בפס' 11 לפסק דיני (2.4.2013)). בדומה, מיסוי סיגריות או דלק עשויים לשמש לצורך הכוונת היקף הצריכה של הפרט את מוצרים אלו. חלוקה מחדש של העושר בחברה, המכונה "צדק חלוקתי", מהווה תכלית נוספת. זו יכולה להיעשות באמצעות קביעת שיעורי המס המוטלים על הכנסות שונות, ובמקביל הענקת קצבאות על פי קריטריונים שונים. העברת הון בין היחידים בחברה יכולה להיעשות אף על ידי הטלת מס על צריכת מוצרים ושירותים מסוימים, המאפיינים אוכלוסייה זו או אחרת (להרחבה ראו: שגית לוינר וטלי ניר "מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל" ספר אריה לפידות 127 (דוד גליקסברג עורך, 2015); אמנון רפאל מס הכנסה 2 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל – מס הכנסה)).

והערה כללית ביחס למטרות הגבייה ההיסטוריות של מס הכנסה. הגישה המקובלת היא שמש ההכנסה באנגליה החל בשנת 1798 כתגובה למלחמה נגד הצרפתים. באשר לארצות הברית, מקובל לייחס את תחילתה של גביית מס הכנסה למלחמת האזרחים באמצע המאה ה-19 (Income Taxation, 145, 173). הצורך לגבות כסף כדי לממן מלחמות או מנגנוני הגנה אף לא פסח על המשפט העברי. בשנת תנ"ג

(1693) באמריקה הוטל מס על יהודים יושבי דז'אמייקה (ג'מאיקה), מאיי "הודו המערבית", על מנת לסייע בהגנת האי מפני הצרפתים. אף הוקם ועד של שניים עשר נבחרים מבין היהודים שהיו אחראים להעריך רכושו של כל יהודי על מנת לקבוע את הסכום שהיה עליו לשלם (ישראל שציפנסקי התקנות בישראל כרך רביעי, תקמב (תשנ"ג); מ.ז. דרייזין תולדות היהודים באמריקה, 95 (ורשה, תרס"ב)). דרכי הגבייה של הציבור במשפט העברי אף כללו יעדים נוספים:

"כל עיר שיש בה ישראל חייבין להעמיד גבאי צדקה, אנשים ידועים ונאמנים שיהיו מחזרין על העם מערב שבת לערב שבת, ולוקחין מכל אחד ואחד מה שהוא ראוי ליתן, ודבר הקצוב עליו; והן מחלקין המעות מערב שבת לערב שבת, ונותנין לכל עני ועני מזונות המספיקין לשבעת ימים. וזו היא הנקראת קופה של צדקה.

[...]

מעולם לא ראינו ולא שמענו, בקהל מישראל שאין להן קופה של צדקה"

(משנה תורה, הלכות מתנות עניים, פרק ט)

ובחזרה לענייננו, על מנת להגשים את שלוש התכליות שתוארו – מימון פעילות הממשלה, הכוונת התנהגות, וחלוקה מחדש של העושר בחברה – יש לקבוע הסדרים לגביית המס, כאשר מבחינה רעיונית ומעשית ניתן לבצע את הגבייה בדרכים שונות. דרך אחת היא באמצעות הטלת מס על הצריכה של הפרט, כלומר על הוצאותיו השונות בהן ממומשת הנאתו מההון שברשותו, בדומה למיסי הקנייה השונים ולמע"מ. דרך שנייה היא מיסוי הכנסות מחזוריות בלבד, אשר צומחות באופן קבוע ממקורות שונים. דרך שלישית היא במיסוי כל התעשרות באשר היא, ללא קשר לשאלת המקור ממנו צמחה ההתעשרות, או לשאלה האם נעשה שימוש בפועל בהון שצמח (אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] 35 (מהדורה רביעית, 2013) (להלן: נמדר – מס הכנסה)).

12. כל משטר מס חייב להגדיר למעשה מהו בסיס המס, דהיינו מהו סל ההכנסות או הצריכה שעליו יוטל שיעור המס הרלוונטי. קביעת בסיס המס וקביעת שיעור המס, יוצרות יחדיו את חבות המס שעל הנישום לשלם לקופת המדינה. שאלה יסודית בדיני המסים היא השאלה מהי אותה חבות מס צודקת, או במילים אחרות מהו החלק הצודק, שעל כל פרט לתרום למימון פעילות הממשלה. העיקרון המרכזי המקובל כיום לקביעת אותו חלק צודק שיש לגבות מהנישום הוא עיקרון היכולת לשלם. על פי עיקרון זה, ראוי לקבוע את חבות המס על פי יכולתו של כל נישום לשלם את המס, ובהתאם למצבו הכלכלי (יוסף אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 433 (תשמ"ג) (להלן:

אדרעי – בסיס מס כולל); דוד גליקסברג "דוקטרינת המקור ומיסוי לאחר הפסקת המקור" – פתרון חלקי לבעיה מדומה" משפטים יח 367, 383 (תשמ"ט) (להלן: גליקסברג – דוקטרינת המקור)). מידת האחריות של הפרט לתרום לכלכלת הציבור נובעת, בין היתר, מיכולתו לעשות כן. ראוי לציין כי מיסים ישירים כדוגמת מס הכנסה פועלים לרוב בהתאם לעיקרון היכולת האמור, בעוד שמסים עקיפים עשויים להיות אדישים לעיקרון זה. כך למשל המע"מ נגבה מהפרט כאשר הוא רוכש מוצר או שירות, ללא רגישות למצבו הכלכלי וליכולתו לשלם. ליתר דיוק, מס הכנסה נגבה על פי עיקרון היכולת לשלם, בהתאם להכנסת הנישום ביחס לתקופת הזמן הרלוונטית.

עיקרון היכולת לשלם אף היה רלוונטי במשפט העברי בזמנים קדומים, אך כפי שנראה הוא אינו שיקול בודד. כך למשל הגמרא מתארת דיון בין רבי אלעזר לרבי יוחנן לגבי האופן בו יש לגבות מס לצורך בניית חומת הגנה לעיר (בבא בתרא, ז, ב). ישנן שתי גרסאות בנוגע ללב הדיון: לפי האחת השאלה הייתה האם יש לגבות את המס לפי מספר הנפשות בבית, או שמא לפי שווי הממון, ככתוב "כשהן גובין לפי נפשות גובין או דילמא לפי שבח ממון גובין". לפי השנייה השאלה הייתה האם יש לגבות את המס לפי קרבת הבתים לחומה, או לפי שווי הממון "כשהן גובין לפי קירוב הבתים הן גובין או דילמא לפי ממון גובין". התשובה לשאלה הראשונה היא כי לפי שווי הממון גובים, והתוספות מפרש כי הסיבה לכך היא שהשודדים מגיעים לעיר בשביל הממון. התשובה לשאלה השנייה היא שגובים לפי קרבת הבתים לחומה, אולם התוספות מפרש שגובים מעשירים רחוקים יותר מאשר מעניים קרובים, אף שהכלל הוא שגובים יותר ככל שהבית קרוב יותר לחומה (התוספות על אתר). ניתן לראות באמור אף ביטוי חזק לעיקרון ההנאה, לפיו יש לגבות את המס בהתאם למידת ההנאה של הנישום מהשימוש במס זה (וראו: אדרעי – בסיס מס, בעמ' 433).

מצוידים בתמצית התכליות והעקרונות הדרושים, נפנה למרכיב בסיס מס ההכנסה בדין הישראלי.

מהי הכנסה?

13. מבחינה מילולית, הכנסה היא כסף או שווה כסף שנכנס (income), באופן המהווה תוספת או רווח. כמובן עלינו להגדיר את המונח הכנסה מבחינה משפטית, כלומר הגדרתו על פי דין. מכאן שנקודת המוצא לדיון בשאלה מהי הכנסה לצרכי מס על פי הדין הישראלי, מצויה בהגדרות ההכנסה הקבועות בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה:

"הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;

"הכנסה חייבת" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;

הגדרת ההכנסה בפקודה הביאה עמה למחוזותינו את תורת המקור, אשר יסודה במשפט האנגלי. הגדרתה של הכנסה מעגלית מה. הכנסה פירושה סך כל ההכנסות – בלי להגדיר את המונח – של אדם ממקורות מפורשים. על פי תורת המקור, הכנסה לצרכי מס תיחשב רק כהכנסה אשר צמחה מאחד המקורות המנויים בפקודה. לא הסכום קובע, אלא ההיסטוריה שלו; לא כמה, אלא מנין; לא הפרי, אלא העץ. בפתח הדברים יש להבהיר כי עסקינן בהכנסה אשר נהוג לכנותה "פירותית", בניגוד לרווח "הוני". את ההבדל בין השתיים מקובל לתאר באופן שבו הכנסה פירותית היא כזו הנובעת מ"עץ" כלשהו – עבודה, משלח יד, קרן המייצרת ריבית, דירה המפיקה שכירות, וכדומה. רווח הון לעומת זאת נובע ממכירת אותו עץ – מכירה הדירה, מכירת מניה של חברה, וכדומה. סעיף 2 לפקודה פורט את רשימת מקורות ההכנסה הפירותית שבגינם נגבה מס על הכנסה:

מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי;

[...]

14. עקב חשיבותה של תורת המקור לדיוננו, לנוכח טענת המערערים שלכספים שקיבלו אין מקור בפקודה, ועל כן הם אינם מהווים הכנסה החייבת במס – נציג בקצרה את שורשיה של התורה, התפתחותה בדין הישראלי, והביקורת שהופנתה כלפיה.

כאמור, שורשיה של תורת המקור נעוצים בדין האנגלי, כאשר בצדו השני של מחרס בסיס המס ניצב הדין האמריקאי (COMPARATIVE INCOME TAXATION, 173 (Hugh J. Ault and Brian J. Arnold Authors, 3rd ed, 2010) (להלן: Income Taxation); ראו גם: אדרעי – בסיס מס, בעמ' 441). כהצגה כללית ובלתי ממצה ניתן לומר שהדין האנגלי דורש מקור ספציפי הקבוע בחוק, עבור כל הכנסה, על מנת שתהיה

חייבת בתשלום מס. המקורות פורטו בשש לוחות (schedules A-F), והכנסות שלא נבעו מאחד מהמקורות בלוחות – לא היו חייבות במס. בשנים האחרונות עברה חקיקת מס ההכנסה האנגלי עריכה מחדש תוך שמירה על תוכן המקורות, אשר רוכזו בשלושה חוקים עיקריים ברשימת ראשי חיוב (heads of charge): The Income Tax (Earnings And Pensions) Act, 2003 (Eng); The Income Tax (Trading And Other Income) Act, 2005 (Eng); The Income Tax Act, 2007 (Eng); המאפיין של המקורות בדין האנגלי הוא בעיקרו האפשרות להפיק הכנסה נוספות מהמקור – דהיינו מחזוריות (circulating) פוטנציאלית של ההכנסה (ראו: Income Taxation, 146). זאת בניגוד להכנסה מקרית כגון מתנות, מציאות, והגרלות.

בניגוד להגדרת הכנסה על פי מקורות סטטוטוריים קבועים, דיני המס האמריקאים מתייחסים להכנסה כאל כל תוספת לעושר, באופן המכונה גם "בסיס מס כולל" (HOWARD E. ABRAMS AND RICHARD L. DOERNBERG, ESSENTIALS OF UNITED STATES TAXATION, 1-8 (1999)). זאת בין היתר מכוח תיקון 16 לחוקה האמריקאית המאפשר לממשל הפדרלי לגבות מס על הכנסה: "from whatever source derived". מונח זה פורש בפסיקת בית המשפט העליון של ארצות-הברית כחל על כל: "accessions to wealth, clearly realized, and over which the taxpayers have complete dominion" (Commissioner V. Glenshaw Glass Co., 348 U.S. 426 (1955)). התיקון היה נחוץ כדי לאפשר גביית מס אישי ללא קשר לחלוקה המדינתית, או לאוכלוסייה במדינות שונות בארצות הברית. תיקון 16 לחוקה הסמיך את הממשל לגבות מס ללא התחשבות בנתונים אלו (Income Taxation, 175). נקודת המוצא של מס ההכנסה בדין האמריקאי היא ההכנסה הגולמית (gross income) אשר הינה רחבה ביותר כאמור, תוך מספר חריגים כגון מתנות. אף שמדובר בבסיס מס כולל, הוא אינו חל למשל על הכנסות זקופות כגון חיסכון דמי השכירות המופק ממגורים בדירה בבעלות הנישום (ראו: Income Taxation, 178). יצוין כי דרך תיאורטית אפשרית לתאר את ההכנסה כתוספת לעושר היא באמצעות נוסחה המכונה על שם יוצריה, Haig-Simons, לפיה הכנסה = צריכה + שינוי בשווי נטו (H. SIMONS, PERSONAL TAXATION, 45 (1938); R.M HAIG, THE FEDERAL INCOME TAX (1921); REUVEN S. AVI-YONAH, GLOBAL PERSPECTIVES ON INCOME TAXATION LAW, 17 (2011)). במובן מסוים הדין האנגלי מתמקד בשאלת המקור, והדין האמריקאי מתמקד בשאלת הפטור.

15. לא מיותר יהיה לציין כי בסיסי המס – האמריקאי, והאנגלי ההיסטורי – מהווים מורי דרך לרובם המוחלט של משטרי מס ההכנסה במדינות השונות. ברם, משטרים אלו עשויים לערבב מאפיינים של הגישות השונות להגדרת הכנסה. אבחנה חשובה שיש לערוך לקראת המשך הדיון בבסיס מס ההכנסה הנהוג בישראל, היא ביחס למשמעויות השונות של המונח "מקור", והמונחים "תוספת לעושר" ו"הכנסה כוללת". למעשה, ארבעה מאפיינים משחקים בערבוביה: הכנסה כתוספת לעושר (accretion), הכנסה ממקור כלכלי (source), הכנסה ממקור בחוק (schedule), והכנסה כוללת (global). יובהר כי במונח "מקור כלכלי" הכוונה היא ליכולת להצביע על מקור ספציפי ממנו הופקה ההכנסה, כעץ המצמיח פירות. התעשרות ממצאה, מתנה, פיצוי על נזק, פרס, ורווח ממכירת נכס – אינה נובעת ממקור ספציפי שיכול להפיק התעשרות דומה בעתיד (להרחבה על תפיסת המקור הכלכלי ראו: VICTOR THURONYI, KIM BROOKS, AND BORBALA KOLOZS, COMPARATIVE TAX LAW, 213 (Second ed, 2016) (להלן: Comparative Tax Law); Global Perspectives, 18; אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים 58 (1969)).

אף שמבחינה אינטואיטיבית בסיס מס של הכנסה כוללת מתייחס להכנסה כאל תוספת לעושר, ומנגד בסיס מס הדורש מקור בחוק, מתייחס להכנסה רק ככזו אשר צמחה ממקור מוגדר – המציאות הכלכלית והמשפטית בשלה. ישנן מדינות כגון אוסטרליה וקנדה, בהן אין רשימת מקורות הקבועה בחוק, אולם לא כל תוספת לעושר עולה לכדי הכנסה, אלא רק כזו ממקור כלכלי (source). ישנן מדינות כדוגמת יפן, בה יש רשימת מקורות הקבועה בחוק, כאשר ההכנסה הינה תוספת לעושר. וישנן מדינות כדוגמת צרפת, גרמניה, איטליה, ספרד, ואנגליה, בהן יש רשימת מקורות בחוק, והכנסה היא רק כזו אשר צמחה ממקור כלכלי ספציפי. בל נשכח כמובן את ארצות-הברית, בה אין רשימת מקורות בחוק, והכנסה היא כל תוספת לעושר (Comparative Tax Law, 213; Global Perspectives, 18).

מעניין לראות כי אף במדינות שבהן נדמה שמדובר בשיטה הדורשת מקור בחוק, התוצאה המעשית בפועל מתקרבת במקרים רבים לבסיס מס כולל. הסיבה לכך לרוב היא קיומו של סעיף סל המתייחס גם אל "other income" כאל הכנסה חייבת. משמעותו של סעיף סל כזה משתנה ממדינה למדינה בהתאם לתפיסתה את המושג "הכנסה". הגדרת הכנסה כתוספת לעושר, גורמת לכך שסעיף מסוג "other income" מביא לתוצאה של בסיס מס כולל, בעוד שהגדרת הכנסה רק ככזו הנובעת ממקור כלכלי, גורמת לכך שסעיף מסוג "other income" עדיין משאיר מחוץ לבסיס המס

הכנסות שאינן ממקור מוגדר (ראו למשל: Comparative Tax Law, 212 וההפניות שם לדין בקנדה, צרפת, וגרמניה).

16. להשלמת התמונה ראוי להזכיר את עיקרון המימוש, הרלוונטי להבנת הגדרת "הכנסה". על פי עיקרון זה לא די בכך שיופק רווח, או תוספת לעושר, בהתאם למשטר המס הרלוונטי – אלא שעל מנת שאלו ייחשבו כהכנסה לצרכי מס, נדרש שאותו רווח או התעשרות ימומשו בפועל. כך למשל עליית שווי נכס כשלעצמה אינה נחשבת הכנסה, אלא רק בעת מכירת הנכס. אומנם ייתכנו חריגים לעיקרון המימוש, כמו למשל במקרה של הכנסה רעיונית לפי סעיף 3ט לפקודה, אולם הכלל עודנו כי אין לחייב במס אלא הכנסה שמומשה על ידי הנישום. חשוב להבהיר כי שאלת המימוש נפרדת משאלת עיתוי ההכנסה. ייתכן שמומשה זכות לרווח מסוים, בעוד שהתקבול בפועל ניתן במועד אחר. לצורך דיוננו בסוגיית בסיס המס, העיקר הוא שעסקינן בהכנסה ממומשת, בין אם ממקור ספציפי לפי שיטות מסוימות, ובין אם כתוספת לעושר ללא חשיבות למקור, אך עדיין כזו שכבר מומשה (נמדד – מס הכנסה, בעמ' 74; רפאל – מס הכנסה, בעמ' 46).

17. ובחזרה לסוגיית בסיס המס. בישראל השתרשה הגישה לפיה פקודת מס הכנסה אימצה במידה מסוימת את השיטה האנגלית של מיסוי לפי מקורות הכנסה הקבועים בחוק. אולם כפי שיובהר בהמשך, ניתן לומר שתורת המקור תוצרת ישראל כוללת גם מאפיינים לא מעטים של בסיס המס האמריקאי, וכי המונח "מקור" בפקודה מכוון יותר למקור במובן הכלכלי (source), מאשר למקור במובן הסטטוטורי. סעיף 2 לפקודה שהוצג לעיל, מונה בתשעה סעיפים קטנים את מרבית מקורות ההכנסה הנפוצים, כגון הכנסות מיגיעה אישית כדוגמת עסק, משלח יד ועבודה, וכן הכנסות פאסיביות כדוגמת דיבידנד, ריבית, ודמי שכירות. מקורות אלו מתייחסים למקורות הכנסה פירונית, בעוד שהמס בגין רווחי הון נגבה מכוח סעיף 91 לפקודה. לנוכח לשונו של סעיף 2, והגדרת הכנסה בסעיף 1 לפקודה: "סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים...", נקבע בפסיקה כי רק הכנסה בעלת מקור נכללת בבסיס המס (ראו למשל: ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד השומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 549 (2005); דנג"ץ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן, בפס' 14 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס (2013); עניין זילברשטיין ומינץ). בתוך כך הוצאו אל מחוץ לבסיס המס הכנסות כגון מתנות ומציאות (windfall), ולעיתים אף פיצויים מסוימים כגון בגין לשון הרע, עוגמת נפש, והטרדה מינית (ראו: אהרון יורן היבטי מס בפיצויי נזיקין 56-58 (1988); רפאל – מס הכנסה, בעמ' 278; וכן ראו לדוגמה: עמ"ה (ת"א) 1146/03 דוידוביץ נ' פקיד שומה נתניה (26.1.2005) (להלן: דוידוביץ)). מנגד הוכנסו במקביל אל בסיס המס הכנסות מהימורים, הגרלות ופרסים, לפי הוראות סעיף 2א לפקודה – אף שאלו אינן עונות על

הדרישה למחזוריות של המקור הפירותי, ולכאורה אינן חלק מבסיס המס הקלאסי של תורת המקור. כמו כן הוטל בישראל מס על רווחי הון, כגון ממכירת נכס, כאשר בדין האנגלי אלו אף לא מוסו עד לשנת 1965, במסגרת הדרישה למקור הכנסה מחזורי (ביחס למיסוי רווחי הון בדין האנגלי ראו: 154 Income Taxation, 154; להתייחסות לשינויים שתוארו במסגרת הטענה לשחיקה של תורת המקור ראו: ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, בפס' 11 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור (2.2.2014)). יצוין שעזיבונות וירושות עברו תהליך הפוך מזה של הכנסות מהימורים, הגרלות, פרסים, ורווחי הון – שכן בעבר היה קיים עמנו חוק מס עזבון, תש"ט-1949, אשר הטיל מס על עזיבונות בשיעור של עד 60%, ובוטל בשנת 1981.

18. על השימוש בתורת המקור בדין הישראלי נמתחה לא אחת ביקורת נוקבת. על פי השקפת המלומד י' אדרעי, הכנסה צריכה לכלול "כל מימוש של תוספת לעושר של הנישום המגדילה את יכולתו הכלכלית" (יוסף אדרעי "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 31 (תשמ"ז) (להלן: אדרעי – דוקטרינת המקור)). הבסיס לגישה האמורה טמון בתפיסה לפיה ראוי כי מס יוטל באופן שווה על נישומים שווים, ובאופן שונה על נישומים שונים. השווי או השוני בין הנישומים השונים נעוץ ביכולתם הכלכלית, ומאחר שהכנסה היא המדד המוביל והמועדף לבחינת יכולת כלכלית – הגדרת הכנסה זו חייבת להיות רחבה ולכלול את כל המרכיבים של היכולת הכלכלית, ולא רק כאלו שנקבע עבורם מקור במפורש בחוק (שם, בעמ' 38; ראו גם: אדרעי – בסיס מס כולל). אף המבקרים האוחזים בגישה מתונה יותר כלפי תורת המקור, הביעו את דעתם כי יש מקום להחליפה בשיטה צודקת יותר (גליקסברג – דוקטרינת המקור, בעמ' 369). בעבר הובעה אף גישה, המבוססת על פסיקה שניתנה בשנת 1959, לפיה בפועל בתי המשפט בישראל נטשו את תורת המקור, והיא אינה עוד חלק מדיני המס בישראל (אריה לפידות "גלגוליה של תורת המקור" בדיני מה הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (תשכ"ו)).

הדבר לא ייחשב כתגלית אם נאמר כי תורת המקור בישראל אינה נוקשה וקפדנית, וכי נדירים המקרים בהם קבע בית משפט שהכנסה מסוימת פטורה ממס עקב היעדרו של מקור הקבוע בחוק, בניגוד לעמדת פקיד השומה (למקרים המעטים בהם זו הייתה התוצאה ראו למשל: עמ"ה (ת"א) 223-224/57 רופא נ' פקיד שומה רחובות (21.10.1957), בעניין מתנות שקיבל רופא אשר לא הוכרו כהכנסה (להלן: רופא); עניין דוידוביץ לעיל, ביחס לפיצויים בגין עוגמת נפש שלא הוכרו כהכנסה (להלן: רופא); ע"א 167/74 פקיד שומה ירושלים נ' אברהם (2.7.1974), בעניין תשלום העברה שלא הוכר כהכנסה. יובהר כי כיום הוסדר נושא מיסוי תשלומי העברה וקצבאות, ונראה שההכנסות

העיקריות שנתרו מחוץ לבסיס המס הן מתנות ומציאות, ראו: סעיף 2(5) לפקודה לעניין קצבה, וסעיפים 9א ו-9ב לפקודה; אהרון יורן "מיסוי קצבה, מלוג ואנונה" משפטים י 38, 52 (תשמ"מ). יצוין כי בית משפט זה אף אישר בעבר מיסוי הכנסה ללא שהובהר המקור ממנו צמחה (ע"א 194/58 גבאי נ' פ"ש, פ"ד יג 1258 (1959)). כמובן שאף בסיס מס רחב הבוחר יכולת כלכלית, פוטר ממס הכנסות מסוימות, ואינו מרחיק לכת אל בסיס מס-חובק-כל, כדברי להקת הביטלס בשיר Taxman (1966):

If you drive a car, I will tax the street,
if you try to sit, I will tax your seat.
If you get too cold I will tax the heat,
if you take a walk, I will tax your feet.

סעיף 2(10) – סעיף העוללות

19. אחת הסיבות המרכזיות להרחבתה של תורת המקור בדין הישראלי, וקירובה למגמה האמורה של הדין האמריקאי, מצויה בסעיף 2(10) לפקודה, המכונה גם סעיף העוללות. בהזדמנות יצוין כי המונח "עוללות" מתייחס לענבים בודדים ואשכולות זעירים מפוזרים הנותרים לאחר הבציר, אשר קיימת מצווה להותירם לעני, לגר, ליתום ולא למנה, ככתוב: "וכרמך לא תעולל" (ויקרא, י"ט, י'); "כי תבצור כרמך לא תעולל אחריו" (דברים, כ"ד, כ"א); "ונשאר בו עוללות כנוקף זית, שנים שלושה גרגרים בראש אמיר" (ישעיה, י"ז, ו'). סעיף עוללות זה מופיע לאחר תשעת הסעיפים הקטנים הפורטים את מקורות ההכנסה השונים, כלשונו:

(10) השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר.

ראוי להתעכב לרגע קט ולבחון את משמעותו של סעיף 2(10) האמור, על מנת להבין כראוי את משמעותה של תורת המקור, ואת המסגרת הנורמטיבית ביחס לבסיס המס בישראל. נדמה כי אף שסעיף זה נטען פעמים רבות כמקור חלופי על ידי רשות המסים, כאשר לא היה לגמרי ברור שהכנסה מסוימת נכללת באחד מתשעת הסעיפים האחרים – תוכנו ומשמעותו לא הובהרו עד תום בפסיקת בית משפט זה. יש לציין כי בנוסח הפקודה המקורי, סעיף זה לא הופיע. הוא נחקק בנוסחו הקודם מספר שנים לאחר קום המדינה, במסגרת החוק לתיקון מס הכנסה, התשי"ב-1952, וזה היה לשונו:

"השתכרויות או רווחים ממקור אחר כל שהוא שאינו נכלל בפסקאות (א) עד (ח), ושאינו מוצא מהם במפורש ושלגביו לא ניתן פטור בפקודה זו או בכל חוק אחר"

בדברי ההסבר לסעיף זה בהצעת החוק לקריאה ראשונה נכתב:

"לפי החוק הקיים, אדם שהיתה לו הכנסה מקרית, שאינה קשורה בעסקו, במלאכתו או במשלח ידו לא היה חייב עליה מס. סעיף 4(ג) לחוק המוצע מטיל מס גם על השתכרויות או רווחים ממקורות כאלה"

עולה כי תכליתו של סעיף 2(10) היא להכניס אל בסיס המס גם הכנסות מקריות, אשר לא נכללו באחד מהסעיפים הקטנים שפירוטו את רשימת המקורות. יש הטוענים שסעיף 2(10) לפקודה ביטל למעשה את תורת המקור בדין הישראלי (אדרעי – דוקטרינת המקור, בעמ' 35). ברם, לגישת אלו אשר עדיין מצדדים בתורת המקור כחלק מהדין הנוהג בישראל, סעיף 2(10) הפך את רשימת המקורות בסעיף 2 לרשימה פתוחה ובלתי ממצה, אך עדיין תוך שמירת החובה למצוא מקור להכנסה. אותו מקור נדרש שיהיה בעל היכולת לייצר באופן חוזר ונשנה הכנסות דומות (יוסף גרוס דיני המס החדשים 49 (מהדורה שלישית, 2003)). וראו דברי השופט א' ויתקון:

"תפקידו של סעיף 2(10) אינו ליצור יוצא-מן-הכלל הזה אלא אך ורק למנוע שרשימת המקורות שבסעיף 2 תיראה כרשימה סגורה וממצה." (ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד שומה פתח תקווה, פ"ד לא(3) 472, 475 (1977) (להלן: ברנשטיין)).

ראו גם דבריו של הנשיא א' גרוניס ביחס לריכוך תורת המקור בסעיף 2(10):

"על תורת המקור נמתחה ביקורת, והיא אף רוככה בחקיקה הישראלית בעקבות חקיקתו של "סעיף העוללות" בפקודה" (עניין כהן, בפס' 14 לפסק דינו של הנשיא א' גרוניס).

מנקודת מבט השוואתית, סעיף 2(10) אף הוזכר כדוגמה לאימוץ בסיס מס כולל, אף שהשיטה ביסודה הינה שיטה של מקורות (במובן של מקור בחוק - schedule):

"In Israel, the income tax ordinance counts nine schedules of income. However, eight of them refer to particular sources of income, and the ninth lists 'income from any other source'. This is

a good example for a scheduler system adopting a global approach" (Global Perspectives, 21).

נראה כי סעיף 2(10) מצוי במתח שבין יצירת מקור סל בעל מרקם פתוח, עקב מורכבות חיי הכלכלה והיעדר שלמותן של ההגדרות בסעיפים 2(1)-(9), לבין הימנעות מיצירת סעיף מקור חסר גבולות, וחובק כל.

20. כיצד אפוא פורש סעיף 2(10) בפסיקה הישראלית? נדמה כי כמציאת מחט בערמת שחת, קשה לאתר מקרים בהם הוכרה הכנסה ככזו שצמחה ממקור לפי סעיף 2(10) בלבד, ללא שנכללה גם תחת מטרייתו של מקור המנוי באחד מתשעת הסעיפים הקטנים האחרים (רפאל – מס הכנסה, בעמ' 259). דהיינו, על אף שסעיף 2(10), כאמור סעיף העוללות, מהווה מקור עצמאי שדי בו כדי להצדיק הטלת מס הכנסה, בפועל הוא אינו עומד לבדו כבסיס לחיוב, אלא משלב ידיים עם המקורות המפורטים בסעיפים 2(1)-(9) (להלן: המקורות המפורטים). ייתכן שהדבר מצביע על כך שרשימת המקורות המפורטים משקפת את המציאות בצורה מרשימה. אפשרות אחרת היא שהתרומה של סעיף העוללות בבואו לבחון מקרה גבולי, איננה בגדר מקור יחיד לחיוב, אלא סוג של השראה או השפעה ביחס למקורות המפורטים בסעיף 2, לקראת פרשנות רחבה של סעיפים אלה. מבית ספרו של הריאליזם המשפטי עולה שייתכן שישנו אף חשש להסתמכות יתר על סעיף 2(10) שיכולה להביא לפריצת הסכרים, ותחת זאת נערך סוג של שיתוף פעולה בין סעיף העוללות לבין סעיף מפורט יותר. מכאן כוחו וחשיבותו של סעיף העוללות.

אחד מהמקרים הבודדים בהם נעשה שימוש בסעיף 2(10) לבדו הינו בעניין ברזל, אשר עסק באדם שמונה לנהל את עזבונו של מנוח, באופן פרטי לבקשת חותנתו, ללא שעסק בתחום זה בשגרת חייו (ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה פתח תקווה, פ"מ כא(1) 069 (1967)). בית המשפט קבע עבור מנהל העיזבון שכר מסוים, בגינו ביקש פקיד השומה לגבות מס כהכנסה לפי סעיף 2(10), תוך שהסכים שלא מדובר בהכנסה מעסק, משלח יד, או השתכרות מעבודה. בית המשפט העליון אימץ את גישת פקיד השומה, וקבע כי "לא נותר אלא לראות בהכנסה זו הכנסה במשמעות סעיף העוללות" (שם, בעמ' 72). שימוש בסעיף 2(10) נעשה באופן חלקי גם בעמ"ה (חי') 13/82 פרומקין נ' פקיד שומה חיפה (9.9.1982) (להלן: פרומקין), שם נקבע כי הכנסת פסיכיאטר משוחד היא הכנסה לפי סעיף 2(1), ולחלופין הכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה (לשימוש חלופי דומה בסעיף 2(10) ראו גם עניין ברנשטיין). מנגד, לפני שנים ספורות הפך בית משפט זה את פסק הדין המחוזי בעניין קרן, בו נקבע כי יש למסות את עצם הקצאת אופציות לרופא קליני המשמש גם כדירקטור בחברה, כהכנסה לפי סעיף

2(10), ולא כהכנסה לפי סעיף 2(1). ערעור פקיד השומה התקבל, ונקבע כי ההכנסה היא לפי סעיף 2(1) ולא לפי סעיף 2(10) (ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרן (19.1.2017) (להלן: קרן)).

בהמשך זכה סעיף 2(10) להתייחסות אגבית יחסית בשתי בפרשות, אשר הוזכרו בסיכומיהם של המערערים והמשיב בענייננו. הראשונה היא עניין זילברשטיין ומינץ, והשנייה היא בעניין דמארי והירשזון (דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017) (להלן: דמארי והירשזון)). נפתח בעניין זילברשטיין ומינץ, שם נדונה שאלת מיסוי הכנסה רעיונית בגין עסקה שהיוותה בפועל קבלת הלוואה ללא ריבית, ונקבע כי הכנסה כזו נכללת בבסיס המס. בפסק דינה כתבה השופטת ד' דורנר את הדברים הבאים:

"בסעיף 2 לפקודה ההכנסות משויכות לתשעה מקורות, שהמאפיין אותם הוא היותם מקורות עסקיים, להבדיל ממקורות בעלי אופי פרטי. על כן, אין מטילים מס על טובת הנאה המתקבלת במישור הפרטי מחברים או מקרובים ואף מהמדינה.

המקור העשירי הוא מקור עוללות, המוגדר בסעיף 2(10) לפקודה כ"השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר". סעיף העוללות מקרב את שיטת המיסוי בישראל, שנקלטה מתורת המקור במשפט האנגלי, לשיטת המיסוי האמריקנית, שבה שולט הכלל הרחב כי כל התעשרות נחשבת להכנסה החייבת במס. ראה: *commissioner v. Herman greenspun v. (1979) 946at[11] Smith*. *[10] Comm; 181, at (1945)*.

עם זאת, גם על המקור העשירי יש להחיל את המגבלה המתבקשת מאיפיון המקורות המפורטים בסעיף 2(1) עד סעיף 2(10), ולהגבילו לעניינים עסקיים (ראה י' מ' אדרעי, "דוקטרינת המקור - סוף הדרך; על הגדרת המונח הכנסה בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז (תשמ"ז-מ"ח) 25, 34).

בפסיקה ניתן פירוש מרחיב למקורות הספציפיים. המגמה היא לשייך הכנסות עסקיות לאחד ממקורות אלה, יהא כינוין של ההכנסות כאשר יהא, ובלבד שקיימת לכך הצדקה מהותית. (עניין זילברשטיין ומינץ, בפס' 10 לפסק דינה של השופטת ד' דורנר, ההדגשות הוספו).

המערערים בענייננו נתלו בדבריה של השופטת ד' דורנר וטענו כי הכספים שקיבלו מהמוסדות אינם יכולים להיחשב כ"עניינים עסקיים", ועל כן גם סעיף העוללות 2(10) אינו מספק מקור שלפיו ניתן להכיר בהכנסות אלו כחלק מבסיס המס. לנושא זה אתייחס בהמשך, וכעת אעיר כי בסופו של דבר ההכנסה הרעיונית בעניין זילברשטיין ומינץ הוכרה לפי סעיף 2(4) לפקודה, ולא לפי סעיף 2(10), ואף ייתכן כי האמרה בנוגע למאפיין "עסקי" של הכנסות לפי סעיף 2(10) לא הייתה דרושה להכרעה. לכך יש להוסיף כי אף בדיון הנוסף באותו עניין כתבה השופטת ט' שטרסברג-כהן ביחס לשימוש ערכאת הערעור במונח "עסקיים":

"הוא הוסיף וקבע כי הכנסה אינה חייבת להיות בכסף ודוקא וכי כל עשרת המקורות של סעיף 2 לפקודה כוללים בחובם "הכנסות רעיוניות" המוגבלות לעניינים עסקיים (במאמר מוסגר ייאמר, כי פרופ' אדרעי, שעליו מסתמך בית המשפט בקביעה זו, חולק עליה ומבהיר כי לדעתו אין מקום להגבלה זו וגם סעיף 2 עצמו אינו מכיל אותה (אדרעי, במאמרו הנ"ל, עיוני משפט כ, בעמ' 292-295). בענייננו, אין מדובר בהכנסות שאינן עסקיות ולפיכך אין צורך להידרש לשאלה זו)" (דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, בפס' 12 לפסק דינה של השופטת ט' שטרסברג-כהן (1996), ההדגשות הוספו).

21. נעבור לעניין דמארי והירשזון. אותה פרשה עסקה בשאלת האפשרות לקיזוז לאחור של הפסדים שנגרמו מהשבת כספים שגנבו המערערים, בגינם שילמו השניים מס. בפסק הדין בערעור נקבע בדעת רוב כי מדובר בהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, וכי ניתן לקזז את ההפסד מההשבה גם לאחור. בפסק הדין בדיון הנוסף נהפכה פסיקה זו, ונקבע כי לא ניתן לקזז את ההפסד לאחור. בשולי הדברים העירה הנשיאה מ' נאור כי:

"כעניין של מדיניות ציבורית ושל תקנת הציבור, נראה לי כי ראוי לסווג הכנסות מגנבה או ממעילה כהכנסות ממקור אחר לפי סעיף 2(10). קשה להלום הכרה ב"עסק" של גנבות, במשלה-יד של "מועל" או אף במעילה או בגנבה חד-פעמיות כ"עסקה" בעלת אופי מסחרי. כאמור, אם כך היה נקבע, הייתה אפשרות לנכות את סכומי ההשבה בשנת-המס שבה יצאו (ככל שנגדירם כהוצאה) אך לא ניתן היה לקזזם בשנות-המס הבאות כהפסד" (דמארי והירשזון, בפס' 46 לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור).

לדברים אלו הצטרפה באותו עניין גם הנשיאה א' חיות:

"חברתי הנשיאה העלתה בשולי פסק דינה השגות באשר לעצם סיווגה של הכנסה מגניבות כהכנסה מ"עסק", והיא הוסיפה וציינה כי ראוי היה לסווג הכנסות אלה כהכנסות ממקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה. חברתי הוסיפה וציינה כי אילו כך סווגו אותן הכנסות כי אז לכל היותר ניתן היה לנכות את סכומי ההשבה כנגד הכנסות באותה שנת מס שבה הושבו הכספים, וסוגיית קיזוז "ההפסד" לאחור כלל לא הייתה מתעוררת (פס' 46 לחוות הדעת). אך סוגיית הסיווג של ההכנסות האמורות לא עמדה לדיון נוסף ועל כן נותרו דברים אלה בגדר הערות בלבד. להערות אלה אני מצטרפת." (דמארי והירשזון, בפס' 2 לפסק דינה של הנשיאה א' חיות).

נסכם ונאמר כי משמעותו של סעיף 2(10) לפקודה לא הובהרה עד תום בפסיקה הישראלית, והדברים שנכתבו בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ ביחס ל"עניינים עסקיים" לא הובהרו, ולא היוו חלק מההכרעה באותו מקרה. בהמשך אף הובעו דעות בעניין דמארי והירשזון לפיהן סעיף 2(10) עשוי לכלול הכנסות שאינן יכולות לנבוע מ"עסק" או "עסקה", כגון הכנסות מגנבה.

עצירת ביניים – משמעותה של תורת המקור בדין הישראלי כיום

22. לגישתי עיון בפסיקה ובלשון החוק מלמד כי אף שמקום הכבוד של תורת המקור שריר וקיים בשיטת המס הישראלית, תוכנה הפנימי של תורה זו התפתח והתעצב במשך השנים. חשיבות הדיון בנושא אינה נוגעת רק לסעיף העוללות 2(10) לפקודה, אלא חיוניותו היא גם לצורך פרשנותם של שאר המקורות המפורטים הקבועים בסעיף 2. המצב המשפטי כיום הינו כזה הכולל בבסיס המס את מרבית ההכנסות האפשריות של הנישומים, ובכלל זה הכנסות שבעבר היו נעדרות מקור כגון: פרסים, הגרלות, "מתנות" שניתנו בקשר למשלח יד, והכנסות ממקורות כלכליים אחרים לפי סעיף 2(10).

בהתייחס לפסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ אומר כי עולה שאין בדין הישראלי דרישה שהמקורות בפקודה יהיו "עסקיים" במובן של פעילות מסחרית, כפי שטענו המערערים בענייננו, ואף לא ברור מהו תוכנו המדויק של המושג "עסקי" בהקשר של דיני המס בישראל בכלל, ובפרט בסעיף 2 לפקודה. יש לזכור כי המונח "עסקי" נוטה לפירושים שונים, וניתן להבינו בעיקר כמונח המדגיש את השוני מהכנסה בעלת מאפיין "פרטי" כגון מתנה שניתנה ללא תמורה. כשלעצמי הייתי מדגיש את מילות הפתיחה בסעיף 2(10) "השתכרות או ריווח". דהיינו המילה "עסקי" אינה

מופיעה (והשוו לסעיף 2(1) המתייחס להכנסה מעסק במפורש), אך יש קשר בין המונחים האמורים לבין פעילות כלכלית, בשונה מהתעשרות מחוץ למסגרת זו. הדגש הוא על מסגרת – השתכרות או ריווח ממקור – ולא על קבלת כסף בכל דרך שהיא. ודוקו, בסעיף 2(10) הלשון היא "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9)". לעומת זאת המונחים "השתכרות או ריווח" מופיעים בחלק מהסעיפים המפורטים, אך תוך הגדרת המקור לאלה. למשל: עסק או משלח יד לפי סעיף 2(1), עבודה לפי סעיף 2(2), נכס לפי סעיף 2(7), וחקלאות לפי סעיף 2(8). יש משמעות לכלליות שבמונח "השתכרות או ריווח" בסעיף 2(10), הגם שכאמור יש לבחון את המסגרת בה התקבלו הכספים, ומקורם.

אין מחלוקת של ממש כי בדין הישראלי אכן הכנסות פרטיות כגון מתנות בין קרובים, אינן נכללות בבסיס המס, וכך אף ניתן להבין את הדברים שנכתבו בפסק הדין של ערכאת הערעור בעניין זילברשטיין ומינון. בהקשר זה ניתן להבין את ההכנסה העסקית כהיפוכה של ההכנסה הפרטית – דהיינו שאין צורך שהכנסה תנבע מפעילות מסחרית מובהקת, אלא רק שתנבע ממקור ושלא תהיה חלק ממכלול היחסים האישיים בחייהם הפרטיים של הנישומים. זו גם הסיבה שהפסיקה הכירה ב"מתנות" מסוימות ככאלו שדווקא כן נכללות בבסיס המס, כאשר אלו ניתנו כתמורה במסגרת הכלכלית של מכלול השירות שנתן המקבל (ראו עניין פרומקין לעיל), זאת בניגוד למצב בו המתנה ניתנה כמחווה אישית ולא כתמורה (ראו עניין רופא לעיל). יושם הלב גם אל המאפיין האישי הבא לידי ביטוי בסעיף 2א לפקודה, אשר מכיר בפרסים כהכנסה חייבת, להוציא: "השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית".

הדגש על זיהוי הכנסה כבעלת מקור הוא כי עסקינן בהכנסה פירותית לפי סעיף 2 לפקודה, דהיינו שנדרש מקור המהווה "עץ" שמסוגל להפיק פירות. יפים לעניין זה דברי השופט י' דנציגר:

"על מנת שהכנסה תחוב במס הכנסה עליה לעמוד בשני קריטריונים: ראשית, עליה להיות מוגדרת "פירותית" ולא "הונית"; שנית, עליה להיכנס לגדרי אחד המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. לשם התקיימות התנאי השני יש בשלב ראשון להצביע על כך שהתקבול מהווה "הכנסה", קרי: כי לתקבול פוטנציאל להישנות, להצמיח תקבול חוזר. בשלב השני יש לאתר מהו המקור לו ניתן לייחס את ההכנסה האמורה. על רקע הגדרה זו, הדרישה כי התקבול יהווה "הכנסה" אינה מחייבת כי ההכנסה תחזור על עצמה בפועל (שהרי די בפוטנציאל כאמור), ועל כן גם הכנסה חד פעמית עשויה להיחשב בנסיבות

המתאימות הכנסה החייבת במס" (ע"א 1834/07 קרן נ'
פקיד שומה גוש דן, בפס' 30 לפסק דינו של השופט י'
דנציגר (2012)).

במובן זה נותרות מחוץ לבסיס המס הכנסות פרטיות הנעדרות פוטנציאל לחזרתיות ממקור ברור, כגון מציאות אקראיות, מתנות אישיות שלא ניתנה תמורה בגינן, ופיצויים שונים כגון בגין עוגמת נפש והטרדה מינית (ראו גם: רפאל – מס הכנסה, בעמ' 65; וכן ראו ההפניות בפס' 17 לעיל). הכנסות אלו אינן צומחות מעץ המסוגל להצמיח פירות, אלא הן תוצאה של אירוע אקראי שלא דרש מאומה ממקבל ההכנסה. ישנה הכרה בכך שעשוי להתעורר קושי במבחן החזרתיות הפוטנציאלית של מקור ההכנסה, שכן אף הענקת מתנה עשויה לחזור על עצמה, ומנגד תקבול חד פעמי עשוי שלא להיות ממקור בעל פוטנציאל חזרתי באופן מובהק. אך הדגש הוא על מקור כלכלי בעל פוטנציאל להפקת הכנסה חוזרת.

23. מבחן עזר לזיהוי מקור יכול להיות מבחן התמורה. מבחן זה עשוי לסייע בזיהוי הכנסות פרטיות-אישיות אשר אינם חלק מבסיס המס בישראל, באופן שהוכחת תמורה שבגינה ניתנה ההכנסה, מחזקת את המסקנה שמדובר בהכנסה חייבת ממקור. זהו המקום לציין גישה שהובעה לאחרונה בספרות המגדירה "הכנסה" בתור תמורה לשימוש בגורמי ייצור (יוסף אדרעי "על הכנסה גולמית ועל הכנסה חייבת: על ההבחנה בין אי-חבות במס לבין ניכוי הוצאות" ספר אריה לפידות 19, 35 (דוד גליקסברג עורך, 2015)). לפי הגדרה זו הכנסה מעבודה, עסק או משלח יד היא בפועל תמורה לשימוש בגורם ייצור אנושי, והכנסה משכירות, ריבית, ודיבידנד היא תמורה לשימוש בגורם ייצור הוני. הגדרה זו עשויה לטעמי להועיל במקרים גבוליים בבואנו להעניק משמעות למונח "מקור" בסעיף 2 לפקודה. הכנסה שאינה נובעת משימוש בגורמי ייצור, בין אם אנושיים או הוניים – ככל הנראה לא תעלה לכדי הכנסה ממקור, על פי תורת המקור המצויה עמנו. קבלת ההכנסה כתמורה מלמדת כי נעשה שימוש ב"עץ" לצורך השגת הפירות, דהיינו מקור כלכלי, כאשר אותו עץ הוא ההון האנושי במקרה של שירות. מתנה שניתנה בהיעדר תמורה, אינה הכנסה שצמחה ממקור המסוגל להפיק פירות, ואינה תלויה בדבר. במובן זה תורת המקור מהווה בסיס מס רחב יחסית, אך לא כזה הכולל כל הכנסה באשר היא. אפנה לדברים שכתבתי בעניין מגדניית הדר ביחס להגדרותיה הרחבות מקורות המס:

"להשקפתי, היתרון בתורת המקור הוא בדרישה כי החיוב במס יעוגן בחקיקה. ראוי ונכון בתחום משפטי זה לחייב בסיס בדין. אף אם מטבע הדברים ההגדרות בכגון דא רחבות המה, בעולם כלכלי יצירתי ודינאמי מוטב

לצעוד בדרך המטילה את נטל החיוב בדין של החיוב במס על כתפי המחוקק. (ע"א 2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, בפס' 6 לפסק דיני (2015)).

24. הבנת בסיס המס בישראל כבסיס רחב, הכולל בתוכו את מרבית הכנסותיהם של הנישומים, למעט הכנסות שאינן מתאימות למאפייני ההכנסה הפירוטית, כגון מתנות במישור הפרטי-אישי, מציאות, ופיצויים מסוימים – תואמת את לשון הפקודה על התפתחותה במשך השנים, את הפסיקה בנושא, ואף את תכליות מס ההכנסה ודיני המס. בסיס מס כזה מתמקד ביכולתו הכלכלית של הנישום לשלם, באופן המקדם את גביית החלק הצודק מהפרטים במימון הוצאות הממשלה. בעניין זה כתב המלומד ד' גליקסברג:

”במרכזה של מדיניות מס ראויה בתחום מיסוי ההכנסה יש להעמיד את עיקרון היכולת לשלם, ועיקרון זה אינו עולה בקנה אחד עם דוקטרינת המקור אלא עם תפיסה רחבה ומקיפה יותר של הגדרת בסיס מס” (גליקסברג – תורת המקור, בעמ' 383).

דעתי היא כי אף שתורת המקור מושרשת היא בדין הישראלי, אין הדבר שולל את הצורך להעניק לעיקרון היכולת לשלם ביטוי בפרשנות תוכנה. משמעות הדבר היא שיכולתו הכלכלית של הנישום נבחנת תחת מגבלות פקודת מס הכנסה והפסיקה בנושא, באופן שמותיר מחוץ לבסיס המס הכנסות שאומנם תורמות ליכולתו הכלכלית של הנישום, אך אף על פי כן אינן חלק מההכנסה החייבת. זאת לנוכח היעדרו של מקור-עץ המסוגל להצמיח פירות נוספים כתמורה לשימוש בגורם ייצור – אנושי או הוני. אל הכנסות שצמחו במישורים פרטיים ואישיים, ללא מקור כאמור – זרוע המס אינה משגת.

מיסוי מלגות וסעיף 9(29) לפקודה

25. למרות מגוון מקורות ההכנסה בגינם מוטל מס, והתפתחות תורת המקור שתוארה לעיל, החרוג המחוקק הכנסות מסוימות מבסיס המס הרחב הקיים בישראל, כאשר מרבית הסדרי הפטור מצויים בסעיף 9 לפקודה שכותרתו “הכנסות פטורות”. בשנים האחרונות אף הסדיר המחוקק את סוגיית מיסוי מלגות לסטודנטים וחוקרים, בסעיף 9(29) בו נקבע אילו מלגות יהיו פטורות מתשלום מס. וכך הוגדרה “מלגה” בסעיף 9(29):

"מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור" (ההדגשות הוספו).

בהמשך הסעיף הוגדרה "תמורה" הדרושה לצורך הגדרת "מלגה":

"תמורה" – לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו; ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:

(1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר, והכל במוסד הלימוד והמחקר;

(2) שימוש במחקר;

(3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו"

בענייננו אין חולק כי סעיף 9(29) אינו פוטר את הכספים שקיבלו המערערים מתשלום מס, ונדמה כי זאת עקב הגדרותיו השונות לגבי "מוסד מחקרי" אשר נטען כי מתייחס אך ורק למוסדות המצויים במדינת ישראל, ועקב מועד חקיקתו. סעיף 9(29) נחקק בשני שלבים – תיקון 175 במרץ 2010, ותיקון 182 בינואר 2011 – במהלך התקופה בגינה קיבלו המערערים את הכספים מהמוסדות. ביחס להיעדר תחולת סעיף 9(29) על מלגות ממוסדות בחו"ל, יצוין הנאמר בדברי ההסבר לתיקון 175: "הצעת החוק נועדה לקדם את המוסדות האקדמיים בישראל ולמנוע מסטודנטים ומחוקרים לעזוב אותם" (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165) (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ח-2008). המערערים הדגישו בטענותיהם, ובדין, כי סעיף 9(29) לא חל על הכספים שקיבלו, אולם טענו כי שגה בית משפט קמא בכך שהתייחס לסעיף 9(29) כאל מקור בפני עצמו לחיוב במס, תוך בחינת דרישת היעדר התמורה על מנת שהכספים שקיבלו ייחשבו כמלגה פטורה ממס.

26. אין צורך במסגרת פסק דין זה להרחיב את הדיון ביחס לפרשנותו של סעיף 9(29), והליך חקיקתו עליו עמדו המערערים בהרחבה, וזאת מהטעם שאין ספק שהוא לא מהווה מקור מס בפני עצמו. הרי העניין מופיע בסעיף הפטור ולא בסעיף המקור. אף לא עולה לטעמי כי בית משפט קמא מצא בסעיף 9(29) מקור לחיוב במס. ברם, הגם שהסעיף אינו מהווה מקור, הוא משתלב עם המגמה הכללית של תורת המקור שהוצגה

לעיל, לפיה בבסיס המס בישראל לא נכללות הכנסות פרטיות, כדוגמת מלגה שלא ניתנה תמורה בגינה, הדומה במאפייניה למתנה. מבחן שימושי לזיהוי מלגה העולה לכדי הכנסה הנכללת בבסיס המס הוא מבחן הזמן – באופן שמלגה אשר ניתנה בגין הישגי עבר, עשויה להתאים יותר לתבנית של מלגת הצטיינות כמעין מתנה או פרס. מנגד מלגה אשר ניתנת במבט צופה פני עתיד, לקראת המשך מחקר או פעילות של המקבל, עשויה להתאים יותר לתבנית של הכנסה חייבת במס (ראו: נמדד – מס הכנסה, בעמ' 72).

ביחס לתמורה אף ניתן לראות שהמחוקק לא התייחס אל "התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר" כאל תמורה, כאשר מדובר במוסדות בישראל. ויוזכר כי לשון הסעיף היא "ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה" (ההדגשה אינה במקור). מאחר שעסקינן בסעיף פטור, לתקופה מוגבלת ולסכום מוגבל, ניתן ללמוד ממנו כי הוא נועד לפטור ממס, ולו באופן חלקי, הכנסה שלכאורה הינה חלק מבסיס המס, אחרת לא היה צורך בחקיקת הסעיף. משמעות הדבר היא שכספים שהתקבלו ממוסד אקדמי בחו"ל, אשר אינם חוסים תחת תחולת הפטור, ומהווים חלק מבסיס המס – ייחשבו כהכנסה חייבת לכל דבר. המבחן לזיהוי ההכנסה החייבת אינו פורמלי, באופן שהגדרת סכום בתור "מלגה" מוציא אותו מבסיס המס. אולם אף במישור הפורמלי קיימים תנאים נוספים לפטור כגון הימצאות המוסד בארץ, מה שאינו המצב כאן. על פי הסעיף יש לבחון את ההקשר בו ניתן הסכום, ואת טיב היחסים בין הנותן למקבל. ניתן לסכם שלב זה ולומר כי סעיף 9(29) משמש בענייננו בעיקר כתמורה דרך פרשני, ואינו חל באופן ישיר על הפרשה במקרה הערעורים. ראייה זו לא רק שאינה מכתובה פטור מתשלום מס למערערים, אלא על דרך ההיסק, מחזקת את המסקנה כי מדובר בהכנסה חייבת. נעבור עתה לתחנה האחרונה טרם ההכרעה, והיא הגדרת הכנסה ממשלח יד.

משלח יד

27. כזכור בית משפט קמא קבע כי הכספים שקיבלו המערערים מהמוסדות מהווים הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה. משלח יד מוגדר בסעיף 1 לפקודה בתור: "מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק". אין מנוס מהמסקנה כי הגדרה זו לוקה במעגליות ואינה מספקת כשלעצמה. ישנם שני תנאים בסיסיים להיותה של הכנסה כזו הנובעת ממשלח יד: התנאי הראשון הוא כישורים, יכולת, ומומחיות של הנישום בתחום מסוים; התנאי השני הוא שהנישום עושה שימוש באותם כישורים, יכולת, ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה (וראו: עניין קרון, בפס' לט לפסק דינו של המשנה לנשיאה א'

רובינשטיין; ראו גם נמדר – מס הכנסה, בעמ' 157; רפאל – מס הכנסה 107). ועדיין, המונח "משלח יד" אינו חד ומושחז, ולעיתים קרובות מתעוררת השאלה אילו הכנסות חוסות בגדרו.

אחד המקרים המשיקים למקרנו הוא בעניינה של המלומדת גבריאלה שלו, משפטנית המתמחה בדיני חוזים, אשר כתבה ספרים ומאמרים מרכזיים ומוכרים בתחום זה. בעת שהותה של פרופ' שלו בחו"ל קיבלה שכר בגין מתן שירותי בוררות (ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' שלו (2010) (להלן: שלו)). התעוררה השאלה האם שכר זה נחשב כהכנסה ממשלח יד, לצורך סוגיה שלא התעוררה בענייננו לגבי מיסוי הכנסה שהופקה בחו"ל. בעוד שפרופ' שלו טענה שמשלח ידה הוא "הוראת משפטים", פקיד השומה טען שמשלח ידה רחב יותר, "משפטנות" אם תרצו, הכולל גם עיסוקים אחרים כגון מתן שירותי בוררות. בפסק הדין בערעור נקבע כי שכר הבוררות עולה לכדי הכנסה ממשלח יד, וכך כתב השופט י' עמית:

"בעוד נישום עשוי להיות בעל מקצוע מסוים (כגון רופא), יכול הוא לפעול מתוקף מומחיותו במגוון עיסוקים במקביל (למשל: טיפול בחולים, ייעוץ לחברות בתחום הרפואי, מתן חוות דעת מומחה בנושאי רפואה לצורך הליכים משפטיים וכו'), אשר ניתן לראות בכולם, בנסיבות המתאימות, כחלק ממשלח ידו.

מכאן שהמונח "משלח יד" לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים. אשר על כן, בבואנו לבחון מהו משלח ידו של הנישום, אין לצמצם את בחינת הדברים למקצועו הצר של הנישום או לעיסוק ספציפי זה או אחר." (עניין שלו, בפס' 17 לפסק דינו של השופט י' עמית).

28. דומה כי בענייננו המחלוקת אינה בשאלה האם למערערים היה משלח יד של מחקר אקדמי – אלא מה רוחבו של משלח יד זה, והאם קיבלו את הכספים בגין עיסוקם באותו משלח יד. כך למשל פרופ' בר טען כי נושא מחקרו בתקופה הרלוונטית היה דיני מלחמה, בהם הוא הדיוט גמור, מאחר שתחום מומחיותו הוא דיני מסים. באופן דומה טען פרופ' שרמר כי בתקופה הרלוונטית עסק במחקר של תיאוריות החוק והשפיטה, בעוד שהוא עצמו היסטוריון ותחום מומחיותו אינו משפטים. בהקשר זה הפנו המערערים לפסק דינו של השופט י' עמית בעניין שלו, לפסקה אשר המשכה דווקא מצדיק את ההכרה בכספים שקיבלו כהכנסה ממשלח יד:

”נניח כי עורך הדין מתמנה לראשונה בחייו כבורר בבוררות עסקית. דומני כי נתקשה לטעון כי בתפקידו כבורר פעל עורך הדין מחוץ למשלח ידו הרגיל. בדומה, כך לגבי הפרופסור למשפטים המתמנה לראשונה בחייו כבורר. אמנם עורך הדין והפרופסור למשפטים ”מגיעים” ממקומות שונים לתפקידם כבורר, אך בשני המקרים הבוררות קרובה לתחומי עיסוקיהם הרגילים” (עניין שלו, בפס’ 30 לפסק דינו של השופט י’ עמית).

עניין אחרון שברצוני להזכיר תחת נושא זה, מתייחס לאחת התמורות שניתנו על ידי המערערים למוסדות – התחייבות שלא לעסוק בפעילות אחרת בתקופת המחקר, על פי קביעת בית משפט קמא. בעניין ברנע נפסק כי תשלום שניתן לעובד לשעבר, תמורת הסכמתו שלא להתחרות במעסיק הקודם, דינו כהכנסה פירותית מעבודה (ע”א 5083/13 פקיד שומה כפר טבא נ’ ברנע (10.8.2016)). אומנם באותו מקרה דובר על הכנסה מעבודה לפי סעיף 2(2) לפקודה, אולם הנימוקים שבבסיס פסק הדין תואמים גם את התוצאה כי סכומים שניתנו תמורת התחייבות של עצמאי שלא לעסוק במשלח ידו, יעלו לכדי הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1).

29. כעת כל שנותר הוא לבחון באופן מלא האם הכספים שקיבלו המערערים עולים לכדי הכנסה לפי סעיף 2(1) ממשלח יד במחקר אקדמי – תחום עיסוקם של המערערים, או לחלופין כהכנסה ממקור אחר לפי סעיף 2(10) לפקודה.

מן הכלל אל הפרט

30. כפי שהוסבר, לא בנקל ייקבע כי הכנסה שאינה במסגרת יחסים פרטיים מובהקים הינה נעדרת מקור, ועל כן אינה חייבת במס. כמובן אין עסקינן במבחן הסתברותי, אלא בפרשנות חוק במקרה קונקרטי. הפרשה שלפנינו עוסקת ביחסים בין מוסדות אקדמיים בניו-יורק לבין חוקרים בתחומי המשפט וההיסטוריה, במסגרתם ניתן מימון מטעם המוסדות לטובת מחקר והשתתפות בחיים האינטלקטואלים של המוסדות. אין מדובר במתנה מובהקת, הניתנת במסגרת אישית בין פרטים. למרות שתורת המקור עודנה חלק משיטת המס בדין הישראלי, היא עברה תמורות שונות, ואף בתחילת דרכה לא היה מדובר במסגרת קשיחה וצרה של מקורות הכנסה מצומצמים. דברים אלו אינם בגדר חידוש, ותואמים את מגמת הפסיקה הכללית, ואת תיקוני החקיקה שהרחיבו את בסיס המס במשך הזמן.

בענייננו אף עולה כי המערערים הוזמנו להתארח במוסדות האקדמיים במהלך השנה בכובעם כחוקרים באקדמיה, ולא כמעשה אישי המנותק ממשלח ידם בישראל.

ההתרשמות היא כי המערערים נבחרו בשל מעמדם המקצועי כחוקרים, תוך גם הזדמנות לחרוש בשדות חדשים. פן חדש של פנים מוכרות. נדמה כי על אף החידוש בתחום המחקר, לגבי חלק מהמערערים – הזיקה בין החוקר לבין הנושא בנמצא. כך או כך, האצטלה המקצועית של השלושה היא הסיבה לכך שהמוסדות הסכימו לשלם סכומים גבוהים למערערים, אם יאותו לטוס לניו-יורק, לגור שם, ולעסוק במחקר אקדמי בתחומים שונים, באכסניה של המוסדות.

31. שני מבחנים, הזמן והתמורה, עשויים לסייע במתן תשובה לשאלה האם הכספים שקיבלו המערערים נכללים בבסיס המס כהכנסה ממשלח יד, או שמא הינם בגדר הכנסה פרטית שאינה חלק מבסיס המס. במבחן הזמן, הכספים שקיבלו המערערים ניתנו כצופי פני עתיד – בגין שהותם במוסדות ועריכת מחקר בתחומם, ולא כצופי פני עבר – כפרס על פועלם אשר אינו תלוי בהתחייבות או בדבר אחר. מבחן הזמן מחזק את המסקנה שאין המדובר במלגת-מתנה אלא בהכנסה בעלת מקור. בהקשר זה אפנה לדברי בית משפט קמא:

“איני מקבל את טענת המערערים כי מדובר במלגת הצטיינות, מן הסוג שאינו נכלל בבסיס המס. מלגה מסוג זה ניתנת, בדרך כלל, על ידי מוסד למי מתלמידיו כפרס הצטיינות, לאחר שסיים את לימודיו בהצטיינות יתרה. מלגה מסוג זה ניתנת בדיעבד, לאחר השגת ההישגים שהצדיקו את המלגה, ללא כל מחויבות של המקבל כלפי המוסד” (בפס’ 93 לפסק דינו של בית משפט קמא).

המערערים טענו כי הכספים ניתנו לצורך פיתוח אישי, ולצורך “לימוד תורה לשמה”, אולם ברי כי ישנו קשר הדוק בין קבלת הכספים לבין עיסוקם הרגיל כחוקרים באקדמיה. הכספים אף לא ניתנו להם על מנת שיוכלו להקדיש זמן לחוגי יוגה או קרמיקה, ואין חולק שאם המערערים לא היו טסים לניו-יורק בתקופה הרלוונטית, ועוסקים במחקר במסגרת המוסדות – הם לא היו מקבלים את הכספים. ההזמנות ששלחו המוסדות למערערים לא כללו ברכה על הישגיהם עד כה והודעה על קבלת פרס הצטיינות, ללא דרישה נוספת, אלא כללו הזמנה לטוס לניו-יורק ולגור שם, לצורך מחקר והשתתפות בחיים האינטלקטואליים של המוסדות, והצעה לקבלת כספים לשם כך. מטעמים אלו אין גם תועלת רבה בהיתלות המערערים בדבריה של עו”ד מיכל דוייטש-הנר מטעם רשות המסים בדיון בוועדת הכספים מיום 3.2.2010, בעניין מיסוי מלגות, לפיהם מלגות הצטיינות או מלגות על עצם הלימודים אינן חלק מבסיס המס.

32. נעבור לסוגיית התמורה, אשר אף נדונה בהרחבה בפסק דינו של בית משפט קמא. כאמור לעיל, כאשר נבחנת השאלה האם הכנסה מסוימת נכללת בבסיס המס, שאלת התמורה שניתנה אל מול ההכנסה הינה שאלת עזר חשובה. הוכחת מתן שירות ספציפי עבור הכנסה מסוימת – אינה הכרחית אם ברי כי ההכנסה הופקה במסגרת משלח ידו של אדם. כמובן שמשלח היד מטבע הדברים כולל מתן תמורה כלשהי כגון שירות, עבור ההכנסה, אלא שלא נדרש להוכיח מהם בדיוק גבולות התמורה שניתנה עבור הכנסה קונקרטי. טלו למשל דוגמה של פרופסור באוניברסיטה המקבל משכורת במהלך שנת שבתון – אין צורך להוכיח כי העניק שירות כלשהו או כי ביצע עבודה, על מנת לקבוע שמדובר בהכנסה לפי סעיף 2(2) לפקודה (כפי שאף התרחש בעניינם של המערערים, והעולה מסיכומיהם). דוגמה אחרת יכולה להיות בתשלום למשרד עורכי דין, או שירותי ייעוץ כלשהם, שלא לפי שעה אלא בחוזה ריטיינר (Retainer), כאשר לא ברור האם ניתנה תמורה בפועל בחודש מסוים ומהו היקף תמורה זו. יש להבהיר בהקשר זה כי גם במקרה של פטור ממס בגין מלגה לפי סעיף 9(29), שם מבחן התמורה הינו רלוונטי ואף קבוע בחוק, היעדר תמורה אינו בהכרח פוטר את המלגה מתשלום מס. מלגות שניתנו ללא תמורה, עשויות אומנם להיות פטורות ממס בהתאם לתנאי סעיף הפטור, אך תנאים אלו כוללים בין היתר גם: הגבלות על זהות מקבל המלגה, תקרה לגובה המלגה, והגבלות על זהות מעניק המלגה. ניתן אף להבין את סעיף 9(29) באופן שייעודו הוא לטפל במקרה ספציפי של הכנסה, אשר שמה "מלגה" אינו בהכרח מעיד על אופייה. הכנסה זו אומנם עשויה שלא להיכלל בבסיס המס, אולם עקב מאפייניה ככזו אשר אינה נמצאת באופן מובהק במישור של יחסים האישיים, אך לעיתים היא כן בעלת מאפיינים של מתנה – נדרשה הסדרה בחוק.

33. סבורני כי אף מבחן התמורה בענייננו מחזק את המסקנה שהכספים שקיבלו המערערים מהווים הכנסה ממשלח ידם כחוקרים באקדמיה. בית המשפט המחוזי סקר בהרחבה את התמורה שניתנה מצד המערערים למוסדות, לצורך קבלת הכספים, וקבע מספר ממצאים עובדתיים המתבססים על עדויות המערערים, ועל מסמכי הפנייה ששלחו המוסדות למערערים. לא מצאתי כי יש מקום להתערב בממצאים אלו, ולטעמי כדין נקבע כי המערערים נתנו תמורה עבור הכספים שקיבלו מהמוסדות. עולה כי תמורה זו הייתה מורכבת ממספר מרכיבים שיוצגו כעת כגון בלעדיות, תוצר, ומעורבות, אשר אומנם השתנו מעט ממערער למערער, אך הבסיס המרכזי להם זהה. בסיס זה, המשותף לכל מרכיבי התמורה, הוא גם בתרומה למוניטין המוסדות, בעצם זיהויים של המערערים עם פעילות המוסדות, שכאמור אך זה עתה פתחו את שעריהם. זאת יחד עם התרומה למטרות המחקרית הכללית של המוסדות כמכוני מחקר אקדמיים, בקידום ידע בתחומים שונים.

34. מרכיב התמורה הראשון הוא בבלעדיות שבהתחייבות המערערים שלא לעסוק בתקופה הרלוונטית בעיסוקים נוספים מלבד המחקר. פרופ' קרצמר עצמו העיד כי: "על פי תנאי המכון אסור היה לי לעבוד במקום אחר" (בעמ' 24 לפרוטוקול בית משפט קמא). פרופ' בר אף ביטל את תכניתו ללמד באוניברסיטת קולומביה לטובת השהייה במרכז תקווה בתקופה הרלוונטית (עמ' 31 לפרוטוקול בית משפט קמא). יצוין כי פרופ' בר טען שעצם שהותו במילואים במשך כשמונה שבועות מתוך התקופה הרלוונטית מעידה על היעדר בלעדיות ביחס לתכנית, והיעדר התחייבות מצדו שלא ליטול מחויבות נוספת. איני סבור כי יש בכך בכדי לגרוע מהמסקנה הכללית שהמוסדות ציפו כי המערערים לא ייטלו מחויבויות נוספות, שכן עבור משרתים בשירות מילואים פעיל, השירות הינו חלק בלתי נפרד מכל עיסוק באשר הוא, כך שגם עובד במשרה מלאה המחויב אליה באופן מוחלט, נקרא לשירות מילואים מעת לעת.

מרכיב התמורה השני הוא בתוצר שהמוסדות ציפו מהמערערים להפיק בתקופה הרלוונטית. במכתבי הפנייה של מרכז תקווה לפרופ' בר ופרופ' קרצמר נכתב כי הם מצפים למשהו מוחשי כגון מאמר או השלמת ספר שיהיה ניתן לפרסם באתר המרכז אם יהיה מתאים לכך. המוסדות אף פרסמו טיוטות מאמרים של שלושת המערערים, באופן המלמד כי תוצר כלשהו היה חלק ממערכת היחסים בין המוסדות למערערים. אומנם נטען כי טיוטת המאמר של פרופ' בר פורסמה בטעות, ולאחר מכן הוסרה מהאתר בליווי התנצלות. ברם אין הדבר גורע מהיכולת להסיק מהפרסום על תפיסת המוסד את מערכת היחסים ואת ציפייתו מהמערער להפקת תוצר. אינני מתעלם מכך שהתמורה בדמות תוצר לא הוגדרה במפורט – למשל דרישה לכתוב כך וכך מאמרים – אך עולה מהחומר ומקביעותיו של בית משפט קמא כי הייתה ציפייה, גם לנוכח השם האקדמי של המערערים, כי יתרמו במידה זו או אחרת.

מרכיב התמורה השלישי הוא במעורבות המערערים בפעילויות שונות במסגרת החיים האינטלקטואלים של המוסדות. ממכתב הפנייה לפרופ' קרצמר ניתן ללמוד על ציפייה במעורבות הכוללת נוכחות בארוחות צהריים, פורומים בהם יוצגו מחקרי המשתתפים בתכנית, ופעילויות נוספות. פרופ' שרמר למשל העביר הרצאה במרכז תקווה ביחס לספר שכתב. פרופ' בר הציג את עיקרי מחקרו בפורום במרכז תקווה, והשתתף בהרצאות ובסמינר מחלקתי של מרכז תקווה. המערערים ניסו להציג את השתתפותם בפועל בחיים האינטלקטואלים של המוסדות כמזערית, וחסרת חשיבות, אולם השתתפות כזו הייתה חלק מהתנאים והציפיות לקבלת הכספים.

35. אתיחס עתה לשלוש נקודות נוספות העולות מטענות המערערים. הראשונה היא ביחס לטענת המערערים כי ציפיות המוסדות לבלעדיות, תוצר, ומעורבות כמתואר, היו בגדר שיח ערכי-אתי, ולא בגדר התחייבות משפטית, ועל כן לא ניתן להסיק מהן לגבי תמורה שניתנה עבור הכספים. כראיה לכך ניסו המערערים להצביע על העובדה שהם לא עמדו בפועל בציפיות אלו. אין לקבל טענה זו, מהסיבה שטיב היחסים בין מוסדות אקדמיים לבין חוקרים עשוי לבוא לידי ביטוי גם בהסדרה פחות פורמלית, כפי שעולה מחלופות המכתבים בין המוסדות למערערים. אין הכרח שייערכו חוזים משפטיים הדוקים על מנת לקבוע כי תשלום שניתן מהווה הכנסה, בין היתר מאחר שניתנה תמורה עבורו.

הנקודה השנייה היא במישור הראייתי ביחס למכתב חשב אוניברסיטת NYU, בו נכתב שהתשלום אינו נוגע למתן שירות כלשהו לאוניברסיטת NYU. המערערים טענו כי שגה בית משפט קמא בכך שלא נתן משקל למכתב זה, בין היתר בהיותו רשומה מוסדית, וכי הכתוב מלמד כי לא ניתנה כל תמורה מצד המערערים בעבור הכספים. כמו בית משפט קמא אף אני סבור כי אין בדברי החשב במכתבו בכדי ללמד האם מבחינת דיני המס בישראל הכספים שקיבלו המערערים עולים לכדי הכנסה, אם לאו. דבריו של החשב במכתבו אינם מחייבים כמובן את הערכאות השיפוטיות, ואף אם שני צדדים מצהירים שסכום מסוים לא ניתן כתמורה לשירות – אין הכרח כי כך הדבר. הבדיקה חייבת להיות עניינית ומהותית.

הנקודה השלישית הינה פרטנית ונוגעת לעניינו של פרופ' שרמר בלבד. מכתב הפנייה אל פרופ' שרמר לא הוגש על ידו, ועל כן היה קשה ללמוד על ציפיות המוסד ממנו במהלך התקופה הרלוונטית. פרופ' שרמר טען בערעורו כי בית משפט קמא ייחס לו היבטים שהיו אומנם רלוונטיים ביחס לשני המערערים האחרים, כגון הציפייה כי לא יעסקו במהלך התקופה בעיסוקים אחרים, וכי יהיה תוצר מוחשי בסוף התקופה – אולם ציפיות אלו לא הוכחו ביחס אליו. אכן ישנו קושי מסוים העולה בעניין זה מפסק דינו של בית משפט קמא, אך אני סבור כי העובדה שפרופ' שרמר התארח במרכז תקווה – אותו מרכז בו התארח פרופ' בר, ובמסגרת אותה התכנית – מאפשרת ללמוד על ציפיות דומות גם ממנו. קשה לקבל טענה לפיה הייתה גזירה שונה לחלוטין בין פרופ' בר לפרופ' שרמר מנקודת מבטו של מרכז תקווה. השתתפותם של פרופ' בר ופרופ' שרמר במסגרת אותה תכנית מלמדת על יחסים דומים של שניהם אל מול מרכז תקווה, ומאפייני התכנית ויחסים אלו תומכים מסקנה שהכספים ניתנו במסגרת משלח ידם של המערערים, והינם מהווים הכנסה חייבת. זאת בנסיבות העניין, ובהיעדר כל אינדיקציה אחרת גם מפי פרופ' שרמר עצמו. מעבר לכך, אף אם נתמקד במקרה של פרופ' שרמר

כיחידה עצמאית, החומר שהוגש בעניינו, ועדותו, מלמדים כי הכספים שקיבל ניתנו במסגרת עיסוק במשלח ידו (כך עולה למשל מהצעת המחקר ששלח שרמר למרכז תקווה, מתצהירו של שרמר, מדבריו של שרמר בפרוטוקול לפני המשיב מיום 16.2.2014, וממסמך הצהרת היעדים).

סיכום – הכספים שקיבלו המערערים הינם הכנסה חייבת

36. נסכם את המסקנה באשר לשאלה המרכזית בערעור. בסיס מס ההכנסה בישראל הינו רחב, אך עודדנו תחום בגבולות הדרישה למקור. רוחבו של בסיס המס נובע מהעיקרון המוביל בגביית המס הבוחן את היכולת של הנישום לשלם, ביחס להכנסותיו בתקופה הרלוונטית, ובפרט מסעיף 2(10) לפקודה המכניס תחת כנפיו הכנסה מכל מקור שלא נשלל במפורש. על פי הדין בישראל, מקורות ההכנסה החייבת הם כאלו המתאפיינים בפוטנציאל לחזרתיות, כעצים המפיקים פירות. הם אינם כוללים כאמור מתנות ומציאות, אשר לא ניתנות כתמורה לשימוש בגורמי ייצור שונים, ופיצויים מסוימים. בעניינו, הכספים שקיבלו המערערים מהמוסדות ניתנו להם במסגרת משלח ידם כחוקרים באקדמיה, ועל כן מהווים הכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודה. קביעה זו תואמת את בסיס מס ההכנסה הרחב, אך לא כולל – הקיים בישראל. לא מדובר בהכנסה אשר נעדרת מקור, אלא בהכנסה שהתקבלה מהעץ שגידלו וטיפחו המערערים במשך השנים – מומחיותם המחקרית והמוניטין האקדמי שלהם. אף אם המסקנה הייתה שהכספים לא הופקו במסגרת משלח ידם של המערערים לפי סעיף 2(1), לטעמי עדיין היה מדובר בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(10), שכן מאפייני המקור שרירים וקיימים, ולא מדובר בהכנסה במישור האישי-פרטי. לנוכח תוצאה זו אין צורך להידרש לטענת המשיב שהועלתה ביחס להשתק השיפוטי.

סוגיות נוספות בשולי הדברים

37. טרם סיום המלאכה, עלינו להכריע בשתי סוגיות פרטניות נוספות שהעלה פרופ' בר בערעורו. הסוגיה הראשונה היא ביחס לאי-הסכמת המשיב לניכוי הוצאות אש"ל בשנים-עשר הימים האחרונים לשהותו של פרופ' בר בניו-יורק. איני מוצא צורך להרחיב בסוגיה זו, ורק אומר כי כדין קבע בית המשפט המחוזי שלנוכח היעדר המצאת מסמכים או קבלות בדבר ההוצאות להן טוען פרופ' בר, לא ניתן להתיר את הניכוי. הדבר אף קבוע בתקנה 6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972. טענתו של פרופ' בר כי המשיב עורר את סוגיית האסמכתאות רק בתצהיר במשפט, וכי

לא ניתנה לו אפשרות להעיד עדים מטעמו ביחס לכך שעבד עד לרגע חזרתו לארץ – אינה מועילה, מהטעם שעסקינן בהיעדר אסמכתאות להוצאות שהוציא בקשר לעבודתו.

הסוגיה הפרטנית השנייה בעניינו של פרופ' בר היא ביחס לאי-הסכמת המשיב לניכוי הוצאות שהוציא פרופ' בר לצורך ייצור ההכנסה משירות המילואים. בית משפט קמא לא דן בסוגיה זו ולא הכריע בה, ופרופ' בר מבקש כי ערכאת הערעור תכריע לראשונה בשאלה האם ראוי להכיר בניכוי הוצאות אלו. המשיב מתנגד להכרעה בסוגיה זו לראשונה בערכאה זו, מאחר שהיא מעוררת שאלות עובדתיות. דעתי היא כי אין זו האכסניה המתאימה לדיון בשאלה האמורה, בין היתר לאור הצורך לברר את טיבן של ההוצאות, והאם מדובר בהוצאות פרטיות או מעורבות – על מנת לקבוע האם ניתן לנכותן. על כן בסוגיה זו בלבד העניין יחזור לדיון והכרעה על ידי בית המשפט המחוזי.

38. אחר הדברים האלה עיינתי בחוות דעתו המפורטת והמנומקת היטב של חברי השופט י' אלרון. סבורני כי המחלוקת בינינו מחלוקת היא, ואף ברורה ומוסברת, הן ביחס למקרה הקונקרטי והן ביחס למשמעותה של תורת המקור בדין הישראלי. עם זאת, תקוותי שתצמח תועלת מהוספת שתי הערות קצרות. הראשונה, ההיקש שביצע חברי מסעיף 9(29) לפקודה לענייננו, לגבי הגדרת "תמורה" – היה מתאים, לטעמי, לו היה מדובר במוסדות ישראלים, ולא זרים כפי שאצלנו. את המחקר והלימוד במוסדות ישראלים כאלו נועד סעיף 9(29) לעודד, ועל כן גם צוין את אשר צוין בסעיף 4.10 לחזור מס הכנסה מס' 5/2012, לגבי ההיקש מסעיף 9(29) גם על מקרים קודמים בישראל. השנייה, להשקפתי מבחן התמורה הוא כלי עזר להכרעה בשאלה האם הכנסה הופקה ממקור כדוגמת משלח יד. אף מקרים בהם התמורה אינה מוגדרת מראש בין הצדדים באופן מובהק וברור עשויים לעלות לכדי משלח יד, אם בחינת מכלול נסיבות המקרה מלמדת זאת.

סוף דבר

39. לנוכח כל האמור לעיל, לו תישמע דעתי יש לדחות את שלושת הערעורים, ולחייב כל אחד מהמעוררים בהוצאות המשיב בסך 12,000 ש"ח. נושא ניכוי ההוצאות ביחס להכנסה ממילואים, בערעורו של פרופ' בר, יוחזר לדיון והכרעה בבית המשפט המחוזי בירושלים.

השופט י' אלרון:

1. עיינתי בחוות דעתו המקיפה של חברי השופט נ' הנדל, אשר סוקרת בהרחבה מגוון רחב של סוגיות בדיני המס. באשר לשאלה שבליבת המחלוקת שהובאה בפנינו, אני חולק על חברי, וסבור כי יש לקבל את שלושת הערעורים.

השאלה העומדת במוקד הערעורים שבפנינו היא האם מלגה המשולמת לפרופסורים ישראלים ממכון מחקר אוניברסיטאי בחו"ל נכללת בבסיס המס, במובן זה שיש לה "מקור" על פי סעיף 2 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), ועל כן יש למסותה כהכנסה חייבת.

רקע

2. המערער בע"א 9488/16, פרופ' דוד קרצמר, המערער בע"א 9489/16, פרופ' עדיאל שרמר והמערער בע"א 9491/16, פרופ' ישי בר, משמשים שלושתם פרופסורים באוניברסיטאות ישראליות. שלושתם הוזמנו לשמש חוקרים אורחים במכוני מחקר באוניברסיטת ניו יורק (להלן גם: האוניברסיטה), למשך השנה האקדמית 2009-2010.

מכוני המחקר העניקו לכל אחד מהם מלגה בסכום הנע בין 75,000 ל-100,000 דולר. במסגרת דו"חות שנתיים שהגישו המערערים לרשות המיסים, הם דיווחו על סכום המלגה כ"הכנסה פטורה".

3. המשיב בשלושת הערעורים, פקיד השומה ירושלים, סבר, מנגד, כי יש לראות במלגות שקיבלו המערערים הכנסה הנכללת בבסיס המס, ועל כן הוציא לכל אחד מהם שומות לפי מיטב השפיטה לשנת המס 2009-2010 בהתאם להוראות סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. המערערים הגישו השגות על השומות, ובתום הדיון בהן הוציא המשיב, ביחס לכל אחד מהמערערים, שומה בצו, לפי סעיף 152(ב) לפקודה.

4. בנימוקי השומה נכתב, כי המלגות ששולמו למערערים ניתנו במסגרת משלח היד או העיסוק של הנישום, "תוך מתן שירות כלשהו", ולכן יש לראותן כהכנסה מעסק או משלח יד, החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה. בהקשר זה ציין המשיב כי מחקרם של המערערים היה בזיקה לתחום מומחיותם; כי טיטת מחקרם פורסמה באתרי

האינטרנט של מכון המחקר שהעניק להם את המלגה; וכי הם לקחו חלק פעיל בחיים האינטלקטואליים של מכוני המחקר.

לחלופין נכתב כי מדובר בהכנסה מהשתכרות או ריווח בשל השימוש בשמם, בידע, ובמוניטין האישי של הנישומים, החייבת במס לפי סעיף 2(7) לפקודה. בהקשר זה צוין כי מכוני המחקר הזמינו להצטרף לשורותיהם "פרופסורים מן השורה הראשונה" וזאת "על מנת להגדיל את המוניטין של המכון", וכי קורות חייהם של המערערים פורסמו באתר המכון "במטרה לפרסם את שם המכון".

לחילופי חילופין נכתב בשומה כי סכום המלגה מהווה הכנסה מהשתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בסעיף 2 לפקודה, וזאת על פי הוראת סעיף 2(10) לפקודה.

כן נדחתה, במסגרת נימוקי השומה, הטענה כי מדובר ב"מלגת הצטיינות", שאינה נכללת בבסיס המס, שכן זו האחרונה ניתנת ללא כל תמורה מצד המקבל בעוד שהמערערים, על פי הנטען, נתנו תמורה למכוני המחקר, בדמות השתתפותם בפורומים שונים של האוניברסיטה ובדמות המחקר שערכו.

5. המערערים הגישו ערעור לבית המשפט המחוזי בירושלים, על החלטת פקיד השומה לדחות את השגותיהם. בית משפט קמא (השופט א' דורות) דחה את הערעור (למעט בשאלת קנס הגירעון שהוטל על המערערים בשל אי-דיווח), תוך שאימץ את עמדת המשיב לפיה המערערים נתנו תמורה למכוני המחקר בעד המלגות שקיבלו, ועל כן יש לראות בסכום ששולם להם הכנסה מ"עסק או ממשלח יד", החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה.

על פסק דין זה הגישו המערערים ערעור לבית משפט זה; מכאן הערעור שבפנינו.

6. טענתם המרכזית של המערערים היא כי סכום המלגה שקיבלו אינו מהווה "הכנסה" כהגדרתה בפקודה, הואיל ואין לו "מקור" במסגרת רשימת המקורות המפורטים בסעיף 2(1) עד 2(10) לפקודה. לשיטת המערערים, המלגה ניתנה להם לצורך שהות במכוני המחקר, שמטרתה לקדם את התפתחותם המקצועית בלבד. הם לא התחייבו לספק למכוני המחקר תמורה או שירות כלשהם בעבור תשלום המלגה, ועל כן מדובר בתקבולים שהינם מחוץ לבסיס המס.

7. כמתואר בהרחבה בחוות דעתו של חברי השופט נ' הנדל, שיטת המיסוי הנהוגה בישראל על פי הפקודה, היא זו של "תורת המקור", אשר אומצה מהמשפט המנדטורי, בהתאם למודל האנגלי. בבסיס שיטה זו עומד הכלל, לפיו מס הכנסה לא יוטל על פי תפיסה של בסיס מס כולל, היינו, על כל תוספת לעושרו של אדם (כנהוג, למשל, בארצות הברית) אלא חבות במס תוטל רק על הכנסה שניתן לשייכה למקור הקבוע בפקודה, בעיקר מבין רשימת המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה (דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 826 (1996); להלן: דנ"א מינץ).

כרסום מסוים בתורת המקור נמצא הן בחקיקתו של סעיף 2(10) לפקודה, המכונה "סעיף העוללות", המאפשר להטיל מס על נישום בגין השתכרות או ריווח אף אם לא נמנו בסעיפי המשנה האחרים של סעיף 2, וזאת באופן שיורי, והן בתיקון מס' 134 לפקודה, בגדרו הוסף סעיף 2א המטיל חבות במס על זכיה בהימורים, פרסים או הגרלות (לדיון בפסיקה ובספרות המשפטית באשר לשחיקה שחלה בתורת המקור, ראו, בין היתר, ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 563 (2005); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים, בפסקה 11 לפסק דינה של המשנה לנשיאה (כתוארה אז) מ' נאור (2.2.2014); יוסף מ' אדרעי, "דוקטרינת המקור – סוף הדרך: על הגדרת המונח 'הכנסה' בדין הישראלי", משפטים יז 25-52 (תשמ"ז); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 107-112 (2008); א' רפאל מס הכנסה 70 (מהדורה רביעית, 2009)).

8. בהתאם לתפיסה של תורת המקור, נקבע בחקיקה ובפסיקה כי במקרים מסוימים, על אף התעשרותו של הנישום, לא תוטל חבות מס. כך, למשל, במקרה של מציאה חד פעמית, ירושות, או קבלת מתנה בין יחידים בתום-לב וללא קשר ליחסי-עבודה או ליחסים מסחריים אחרים (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), הוצאת רונן, עמ' א-2, סעיף 2.1.16). קביעה זו מתאימה גם לדין האנגלי, שעל פיו מתנות, מציאות ומתת שמיים (Windfall) אינן נכנסות בבסיס המס.

9. לטענת המשיב, המלגות ששולמו למערערים אינן באות בכלל מקרים אלו, אלא יש לראות בהן הכנסה, שמקורה ב"משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה, במוניטין לפי סעיף 2(7) לפקודה, או בהשתכרות או ריווח ממקור אחר, לפי סעיף 2(10) לפקודה. כך או כך, לטענת המשיב, יש למלגה "מקור" ועל כן היא נכללת בבסיס המס.

10. יחד עם זאת, הן בסיכומי הערעור הן בדיון שנערך בפנינו, הודה בא-כוח המשיב, כי ישנם מקרים בהם לא יראו מלגות כנכללות בבסיס המס, ובמקרים אחרים יינתן פטור ממס על מלגות, וזאת כאשר לא ניתנה כל תמורה עבור המלגה. כך, למשל, במקרה של "מלגת הצטיינות", כפי שתוגדר להלן, סבור המשיב כי זו אינה נכנסת כלל לבסיס המס משום שלא ניתנת בעבורה כל תמורה. כלומר, השאלה שיש לבחון, בבואנו להכריע האם יש למסות מלגה שקיבל נישום, היא האם הנישום סיפק תמורה בגין המלגה שקיבל. עמדה זו של המשיב באה לידי ביטוי הן בחוזרי מס הכנסה שהתפרסמו לאורך השנים, הן בדיונים לקראת תיקוני חקיקה לפקודה, כפי שיתוארו להלן.

11. בחוזר מס הכנסה מס' 21/90 מיום 25.7.1990, אשר דן ב"מלגות, מעניקים ופרטים כהכנסה", נקבע כי המבחן המרכזי שעל פיו תסווג מלגה כהכנסה, הוא האם מקבל המלגה נתן שירות או תמורה בעבור קבלת המלגה. בלשון החוזר:

"על פי הדין כאשר המקבל נתן שירות או תמורה אחרת
כנגד הפרס או המענק, יש לראות בתקבול הכנסה
חייבת" (סעיף 1.1 לחוזר).

החוזר מנה מקרים כגון פרסום העבודה על ידי המוסד החוקר (סעיף 2.1); התחייבות מקבל המלגה לעסוק בהוראה, מחקר, הדרכה וטיפול בסטודנטים (סעיף 3.4); התחייבות לעבוד במוסד המעניק, או התחייבות להעברת הזכות לפירות המחקר (סעיף 2.5); כמקרים שבהם ניתנה תמורה עבור המלגה ועל כן יש למסותה.

12. כעולה מהחומר שהגישו הצדדים, בשנת 2001 החלה רשות המיסים להטיל חבות במס על מלגות ששולמו לסטודנטים וחוקרים באוניברסיטאות ובמוסדות מחקר, באמצעות עריכת שומות למוסדות להשכלה גבוהה. בעקבות מדיניות זו, הוגשה הצעת חוק לתיקון הפקודה מטעם ועדת הכספים של הכנסת, אשר ביקשה להסדיר את הנושא בחקיקה (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165) (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ח-2008, ה"ח הכנסת 332).

הצעת חוק זו, בגלגוליה השונים, נדונה בוועדת הכספים של הכנסת (ראו פרוטוקול הדיונים של ועדת הכספים של הכנסת מיום 12.3.2008; מיום 27.5.2008; מיום 20.7.2009; מיום 30.12.2009; מיום 3.2.2010; מיום 10.2.2010; ומיום 4.1.2011; כולם הוגשו לנו בקובץ המוצגים מטעם המערערים). בדיונים אלו, במסגרת פירוט עמדתם של נציגי רשות המיסים, הוזכר מספר פעמים "מבחן התמורה" כמבחן

המרכזי להכרעה בשאלת חבות המס של מקבל המלגה. לצד מבחן זה, שבו נציגי רשות המיסים על העמדה לפיה ישנן מלגות, כגון מלגת הצטיינות, שאינן נכללות כלל בבסיס המס, וישנן מלגות, כגון מלגת קיום, הפטורות ממס (ראו למשל דבריה של עו"ד מיכל דויטש, מנהלת מחלקת חקיקה, רשות המיסים - משרד האוצר, בדיון מיום 3.2.2010 של ועדת הכספים של הכנסת, בעמ' 10, 19, ו-35).

יצוין כי מקריאת פרוטוקול הדיונים בכנסת עולה, כי עיקר הדיון נסוב על הדין המצוי והדין הרצוי בסוגיית מיסוי מלגות הניתנות לסטודנטים לתארים מתקדמים, ולחוקרים בתחילת הקריירה האקדמית שלהם, וזאת להבדיל מחוקרים בכירים בעלי תקן אקדמי, דוגמת המערערים שבפנינו.

13. בסופו של דבר נקבעו העקרונות למיסוי מלגות של סטודנטים וחוקרים בתיקון 175 לפקודה, משנת 2010. במסגרת התיקון נחקק סעיף 9(29) לפקודה המעניק פטור ממס על "מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר", עד לסכום התקרה של כ-90,000 ש"ח (נכון לשנת 2017), ולמשך תקופת זמן מוגבלת, בהתקיים תנאי הפטור המנויים בסעיף.

אין מחלוקת בין הצדדים שסעיף זה, אשר נחקק בשנת 2010, ואשר מתייחס למלגות שניתנו על ידי "מוסד להשכלה גבוהה" כהגדרתו בחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958, אינו חל על עניינם של המערערים. זאת, שכן מכוני המחקר משלמי המלגה אינם מוסדות המצויים במדינת ישראל, כאמור בפסקה 25 לחוות דעתו של השופט נ' הנדל. על אף זאת, לנוכח העובדה ששני הצדדים ביקשו לראות בתוכן הסעיף תימוכין לעמדתם, ולנוכח הגזירה השווה שניתן ללמוד ממנו לענייננו, אתיחס להלן לאמור בו.

14. סעיף 9(29) לפקודה מגדיר את ה"מלגה" בגינה ינתן פטור בזו הלשון:

"מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר, במישרין או בעקיפין, באופן חד-פעמי או עתי, בתקופת לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או פטור מתשלום כאמור."

המונח "תמורה" הוגדר בתיקון 182 (בשנת 2011) כך:

”תמורה” – לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו; ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:
 (1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר, והכל במוסד הלימוד והמחקר;
 (2) שימוש במחקר;
 (3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר, או בזיקה אליו;”.

לשונו המפורשת של הסעיף מלמדת אם כן, כי התחייבות של החוקר שלא לעבוד במקום אחר בתקופת קבלת המלגה, או עצם קיומה של כוונה מצד המוסד להשכלה גבוהה או מוסד המחקר לעשות שימוש במחקר – למשל תוך דרישה מהחוקר לציין את שמו של מוסד המחקר כמי שתמך במחקר, או לפרסם את טיוטת המחקר בבמת פרסום של המוסד – לא תיחשב כתמורה לעניין קבלת הפטור ממלגה.

15. מדיניות רשות המיסים בסוגיה של מיסוי מלגות בעקבות התיקון לפקודה הובהרה בחוזר מס הכנסה מס' 5/2012, מיום 27.11.12, הנושא את הכותרת ”פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר” (להלן: החוזר), ואשר החליף את חוזר מס הכנסה מס' 7/2011 (מיום 23.5.2011; להלן: החוזר משנת 2011). החוזר ביאר את הרקע לתיקון 175 ותיקון 182 לפקודה. בסעיף 2 לחוזר זה, תואר כי ניתן לחלק את המלגות המשולמות לסטודנטים וחוקרים לשלושה סוגים: הסוג הראשון – מלגות הצטיינות בגין הישגים אקדמיים גבוהים או ביצוע פעילות התנדבותית, או מלגות הניתנות בשל מצב סוציו אקונומי המצדיק סיוע; הסוג השני – מלגות קיום, הניתנות לסטודנטים ולחוקרים כדי שיוכלו לפנות את מלוא מרצם וזמנם למחקר; הסוג השלישי – מלגות בגין מתן שירות, הניתנות לסטודנטים או חוקרים בתמורה להוראה או תרגול. כפי שצוין בחוזר, עמדת רשות המיסים היא שמלגות מהסוג הראשון – מלגות הצטיינות או מלגות בשל מצב סוציו אקונומי – ”אינן נכללות בבסיס המס, שכן מלגות אלו ניתנו כהוקרה מבלי שישנה התחייבות של המקבל ליתן תמורה או שירות בהווה או בעתיד” (סעיף 2.2 לחוזר). אשר לסוג השלישי – מלגות בגין מתן שירות – הרי שכפי שנכתב בחוזר, אין מחלוקת בין רשות המיסים למרבית המוסדות האקדמיים שיש למסות מלגות אלו כשכר עבודה.

16. כמתואר בחוזר, עובר לתיקון, נסובה המחלוקת בין המוסדות האקדמיים לרשות המיסים סביב הסוג השני של המלגות – מלגות קיום. באופן היסטורי, בעוד שעמדת המוסדות האקדמיים היתה שלא ניתנת כל תמורה בגין מלגות מסוג זה, עמדת

רשות המיסים היתה (ועודנה) שיש לראות מלגות אלו כשכר עבודה, כאשר תוצרי המחקר האקדמי נחשבים כ"תמורה" שנותן מקבל המלגה למוסד המחקר. כך במיוחד, בשל החובה המוטלת על החוקר לייחס את פירות המחקר למוסד האקדמי.

כאמור בסעיף 2.3 לחוזר, תיקון 175 ותיקון 182 לפקודה הכריעו את המחלוקת, באופן שבו מלגות הקיום זכו לפטור ממס, בהתקיים תנאי הפטור.

17. התנאי הרלוונטי לעניין הסוגיה הטעונה הכרעה בענייננו, הוא שהמלגה, כהגדרתה בסעיף 3.2.7 לחוזר (אשר חזר על ההגדרה בתיקון 175 לפקודה), ניתנה ללא כל תמורה מצד הסטודנט או החוקר. בעניין זה, גם סעיף 3.2.8 לחוזר, שכותרתו "תמורה", חזר על ההגדרה של מונח זה בתיקון 182 לפקודה.

18. סעיף 4.1 לחוזר, שכותרתו "הוראות לפעולה", מסכם את הדין הנוהג לאחר התיקון, ועל פיו מלגות הצטיינות או מלגות על בסיס סוציו אקונומי אינן נכללות בבסיס המס; מלגות קיום פטורות ממס, עד לתקרה של כ-90,000 ש"ח, בהתקיים תנאי הפטור; ואילו מלגות בגין מתן שירות חייבות במס כשכר עבודה.

19. לבסוף, סעיף 4.10 לחוזר מורה כך:

"תחולת חוזר זה הינה החל משנת המס 2010 ואילך.
לגבי שנות מס שלפני שנת מס 2010 וככל שישנן שומות פתוחות בנושא זה, יש לנהוג בהתאם להוראות החוזר הנ"ל, בהתאמות הנדרשות".

יש לשים לב, כי הוראה זו שונה מהוראת סעיף 4.9 לחוזר משנת 2011, אשר על פיו מלגות הקיום שצוינו בשומות של שנות מס קודמות לשנת 2010, תחייבנה את מקבליהן בתשלום מס, וזאת בניגוד להוראתו המפורשת של התיקון לפקודה, אשר חל לגבי שומות משנת 2010 ואילך. זהו נוסח ההוראה בחוזר משנת 2011:

"לעניין שומות פתוחות אשר יצאו בנושא לגבי השנים שלפני שנת 2010 – כעיקרון, וכפי שנאמר לעיל, עמדת רשות המיסים נותרה כשהייתה, ולפיה מלגות קיום, מלגות מחקר, ומלגות בגין מתן שירות, הינן הכנסה בידי מקבלה ויש לשלם בגינן מס ... לגבי שומות אלו יש להמשיך ולהתנהל ברמה הפרטנית תוך היוועצות עם החטיבה המשפטית, האם יש מקום להמשיך ההליכים בשומה הרלוונטית".

נדמה כי לא לחינם שונתה ההוראה בחוזר, כדי להתאימה לרוח התיקון לפקודה, וזאת גם בהתייחס לשומות שקדמו לתיקון.

20. מכל מקום, על פי הוראות החוזר, שנועד להנחות את פקידי השומה ולהתוות דרכי פעולה בהתאם לתיקון לפקודה, בחינת שומות מס של סטודנטים או חוקרים מקבלי מלגות, הקודמות לשנת 2010, תיעשה על פי העקרונות שהתווה החוזר – כפי שבאו לידי ביטוי גם בסעיף 9(29) לפקודה – ובעיקר, לצורך סיווגה של המלגה כתקבול המצוי מחוץ לבסיס המס, או כתקבול שיש למסותו, או כתקבול הפטור ממס, יש לבחון את השאלה האם הנישום נתן למוסד האקדמי או למוסד המחקר תמורה עבור המלגה שקיבל, כהגדרת מונחים אלו בסעיף 9(29) לפקודה.

מן הכלל אל הפרט

21. אין חולק כאמור על העובדה שהמערערים עצמם אינם באים בגדרו של תיקון 175, שכן המלגות לא שולמו להם ממוסד אקדמי או ממוסד מחקר ישראלי כהגדרתו בפקודה. יחד עם זאת, ההכרעה בעניינם צריכה, על פי הוראות החוזר, להיעשות על פי אותן אמות מידה שהתווה המשיב. יש להדגיש, בהקשר זה, כי המשיב לא הניח בפני בית משפט קמא ואף לא בפנינו אמות מידה אחרות לבחינת מלגות המשולמות למי שאינם באים בגדריו של תיקון 175.

22. השאלה שצריכה הכרעה אפוא, לצורך סיווגן של המלגות, היא האם נתנו המערערים תמורה בגין המלגות. ככל שייקבע כי אכן ניתנה תמורה כזו, בנסיבותיו של כל אחד מהמערערים, תסווגנה המלגות כנכללות בבסיס המס, ואילו ככל שייקבע כי לא ניתנה תמורה, תסווגנה המלגות כתקבולים שאינם נכללים בבסיס המס. יוער, כי משאין מחלוקת שהמערערים אינם באים בגדרו סעיף 9(29) לפקודה, לא ניתן לסווג את המלגות שקיבלו כנכללות בבסיס המס אך עומדות בתנאי הפטור הקבוע בסעיף.

23. בתשובתו לערעורים ובטיעונו בעל פה, לא התווה בא-כוח המשיב בפנינו קריטריונים ברורים לבחינת השאלה האם נתנו המערערים תמורה בגין המלגות שקיבלו, מעבר למבחניו של סעיף 182 לפקודה כפי שהובהרו גם בחוזר, שנועד לפרשו. משנכתב בסעיף 4.10 לחוזר כי יש לנהוג ברוחו של החוזר גם לצורך סיווג מלגות, ומשחזר החוזר על הוראות תיקון 182 לפקודה לצורך הגדרת המונח "תמורה", אין לנו אלא לבחון את השאלה האם נתנו המערערים תמורה בגין המלגות בהתאם

למבחנים שנקבעו בתיקון 182 לפקודה, קרי, האם הם התחייבו לתת שירות כלשהו לנותן המלגה, בסייגים המפורטים בסעיף.

24. בית משפט קמא ראה את התמורה שנתנו המערערים למכונים בשלושת אלה:

ראשית – בעצם קיומה של ציפייה מצד המוסדות לפיה בסיום שנת המחקר "יוגש על ידי המערערים מוצר מוחשי, כדוגמת מאמר, אשר יפורסם באתרי המכון או המרכז". בקביעה זו הסתמך בית המשפט על מכתבי ההזמנה, תוך שציטט ממכתב ההזמנה לפרופ' בר, בו נכתב כי:

"We do expect something tangible such as an article, a completed book manuscript, etc. to show – and if appropriate to post on the center's Web site – at the end of the Fellowship or shortly afterwards".

כן נסמך בית המשפט על עדויות המערערים, שהעידו על כך שאכן שלחו טיוטת מחקר לפרסום באתר האינטרנט של מכוני המחקר, לבקשתם.

שנית – בעצם קיומה של ציפייה מצד המוסדות לפיה המערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואלים של המוסדות. בקביעה זו הפנה בית המשפט למכתב ההזמנה של פרופ' קרצמר, בו נכתב כי ישנה ציפייה מהעמיתים במכון המחקר:

"To take part in the intellectual life of the institute".

עוד ביקש בית המשפט לתמוך מסקנתו זו בעדויותיהם של המערערים, לפיהן הם נכחו במספר הרצאות שהתקיימו במכון המחקר במהלך השנה, וכן על עדותם של פרופ' שרמר ופרופ' בר לפיה הציגו את מחקרם בפני עמיתי המחקר של המכון.

שלישית – בעצם קיומה של ציפייה מצד המוסדות לפיה המערערים ישהו בניו יורק ולא יטלו על עצמם מחויבות אחרת, כעולה מעדותו של פרופ' קרצמר ומתשובותיו של פרופ' שרמר לדיון שנערך אצל המשיב בטרם הוצאת השומה.

25. בית משפט קמא קבע, כי יש לראות בהתקיימותם של שלושת התנאים האמורים תמורה מצד המערערים, על אף שאלו לא נכללו בתקנון נוקשה או בחוזה מפורט עם המערערים, שכן מנהלי המוסדות סמכו על יושרם של המערערים ולא ראו צורך להקפיד על התחייבות פורמלית מצידם.

בית משפט קמא דחה את עמדת המערערים לפיה על אף שקיבלו "סכומי כסף בלתי מבוטלים ... לא ניתנה מצידם תמורה כלשהי והכספים הוענקו להם לשם תרומה להתפתחותם המקצועית והחינוכית בלבד". תחת זאת סבר, כי "היה למוסדות הנ"ל עניין רב למשוך את המערערים, בעזרת תשלום כספים ומתן תנאים משובחים, להשתתף בתוכניות החדשות, בשנה הראשונה לפתיחת שערי המוסדות".

26. מסקנה זו של בית משפט קמא אינה מקובלת עליי, וזאת משני טעמים.

הטעם הראשון הוא נורמטיבי. הפרשנות שנתן בית משפט קמא למונח "תמורה" היא הפוכה לגמרי מהגדרת מונח זה בתיקון 182 לפקודה, וממילא היא סותרת את רוח הפקודה והנחיות המשיב כפי שבאו לידי ביטוי בחוזר, ביניהן ההנחיה כיצד לנהוג בקשר למיסוי מלגות בשומות שנערכו לפני שנת 2010, כבעניינם של המערערים.

הטעם השני הוא עובדתי. לאחר שעיינתי בחומר הראיות כולו, אני סבור כי בנסיבות העניין לא ניתן לקבוע שהמערערים נתנו שירות או תמורה למכונים בגין המלגות שקיבלו.

להלן אבאר שני טעמים אלו כסדרם.

הטעם הראשון: הפרשנות הנורמטיבית שנתן בית משפט קמא למונח "תמורה" היא שגויה

27. הטעם הראשון העומד בבסיס מסקנתי, לפיה קביעת בית משפט קמא אודות התקיימותו של יסוד התמורה הינה שגויה, נעוץ בפרשנות שנתן בית המשפט למונח "תמורה". כאמור, בית המשפט קבע כי יסוד התמורה התממש, בין היתר, בציפיית המוסדות לפיה המערערים לא יעסקו בפעילות נוספת, וכן בציפיית המוסדות לפרסם את תוצרי המחקר של המערערים בתום תקופת המלגה. ואולם, כזכור, תיקון 182 לפקודה הדגיש במפורש כי התחייבות של החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו למחקר, וכן שימוש במחקר על ידי מוסד המחקר שמעניק לחוקר את המלגה, לא ייחשבו לתמורה. כלומר, גם אם נכונה מסקנתו העובדתית של בית משפט קמא, הרי שהפרשנות שנתן ליסוד התמורה מנוגדת להגדרת המונח בתיקון לפקודה. על אף שהתיקון לא חל בעניינם של המערערים, כפי שראינו, הנחיות המשיב הן שיש להקיש ממנו גם על מלגות שניתנו קודם לחקיקתו, וממילא המשיב עצמו לא הציג בפנינו פרשנות אחרת למונח תמורה.

לנוכח זאת, אני סבור כי קביעתו של בית משפט קמא, לפיה המערערים נתנו תמורה עבור המלגות, הינה שגויה.

הטעם השני: הראיות אינן מלמדות על מתן תמורה

28. הראיות המרכזיות שעליהן ביסס בית משפט קמא את מסקנתו בנוגע לציפיות מכוני המחקר מן המערערים, הינן מכתבי ההזמנה של מכוני המחקר. המערערים, מנגד, ביקשו להסתמך על מכתבי מנהל מחלקת השכר של האוניברסיטה, בהן הובהר כי הם אינם נדרשים לתת שירות לאוניברסיטה בגין המלגות. אדרש על כן לתוכנם של מכתבים אלו ולסוגיית קבילותם.

מכתבי מכוני המחקר

29. לאחר שבחנתי את המכתבים שקיבלו המערערים ממכוני המחקר – מכתבי ההזמנה ומכתבי מנהל מחלקת השכר – ולאחר ששקלתי בעיון את טענות הצדדים, באתי לכלל מסקנה כי צודקים המערערים בטענתם, לפיה מכוני המחקר הציעו להם מלגה לצורך התפתחותם המקצועית, ולא לטובת פיתוח מחקר עבור המכוני עצמם. גם אם היתה למכוני המחקר ציפייה, שתקופת המלגה תוליד פרסום אקדמי של המערערים, הרי שפרסום זה אינו מצוי בבעלות מכוני המחקר ולכן אין לראות בו תמורה.

30. עמדת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי הן בפני בית משפט קמא הן בטיעוני בא-כוחו בפנינו, היא כי די במכתב ההזמנה ששלחו מכוני המחקר למערערים כדי ללמד על הציפייה שהיתה למכוני המחקר, שהמערערים יציגו תוצר ממשי בתום המחקר; ישתלבו בחיים האינטלקטואלים של המוסדות האקדמיים; ויקדישו את מרב זמנם ומרצם למחקר, במסגרת השתתפותם בתכניות העמיתים. בכל אלו ראה המשיב את התגבשותו של יסוד התמורה.

31. מפאת חשיבותו, אצטט את החלקים הרלוונטיים ממכתב ההזמנה כלשונם. המכתב המצוטט להלן, מיום 22.4.2008, החתום על ידי פרופ' יוסף ויילר, מנהל משותף של מכון שטראוס למחקר מתקדם על צדק ומשפט, נשלח לפרופ' קרצמר, אך מכתב בנוסח כמעט זהה, מתוארך ליום 21.1.2009, נשלח גם לפרופ' בר. פרופ' שרמר לא קיבל מכתב דומה. על פי הנטען בסעיפים 5-8 לתצהיר שנתן בתמיכה לערעור

השומה, מיום 7.4.2016, קיבל פרופ' שרמר מפרופ' הלברטל, מנהל משותף של מרכז תקווה לחקר החוק והתרבות היהודית, הזמנה בעל פה להשתתף בתכנית העמיתים של מרכז תקווה, ומאוחר יותר, ביום 20.7.2009, קיבל מכתב מפרופ' ויילר בו בירך אותו האחרון על הצטרפותו לתכנית העמיתים של המרכז ופירט את תנאי המלגה.

וזו לשונו של מכתב ההזמנה:

"The idea is to offer ideal conditions for pursuing research and writing during a sabbatical year (or year of leave) from one's own institution, taking full advantage of NYU School of Law, NYU in general, and New York City as a whole. ... We will expect the Fellows to be in residence during the academic year, not to accept other teaching commitments in New York or elsewhere, and to take part in the intellectual life of the institute. A weekly lunch, the Forum in which the research projects of the fellows will be presented, and the International Legal Theory Colloquium of NYU Law School may be included. More generally, Fellows may engage in other Law School activities and the intellectual life of the wider NYU community. Our main goal is to give the Fellows ample, satisfying facilities, and a stimulating group of colleagues to enable them to further their research and produce first class scholarship. We do expect something tangible such as an article, a completed book manuscript, etc. to show and if appropriate to post on the Institute's Web site at the end of the Fellowship or shortly afterwards".

לשונו המפורשת של המכתב מלמדת כי מטרתה העיקרית של תשלום המלגה היא יצירת תנאים אידיאליים לפיתוח המחקר של החוקר, תוך שהות בסביבת מחקר ברמה אקדמית גבוהה והזדמנויות ליצירת קשרים ושיתופי פעולה עם חוקרים אחרים מאוניברסיטת ניו יורק בכלל והפקולטה למשפטים בפרט. מכאן, שמכוני המחקר ראו בתשלום המלגה בראש ובראשונה הזדמנות אידאלית עבור המערערים עצמם לפתח ולקדם את מחקרם, כשיטת המערערים.

32. אמנם, מכוני המחקר הדגישו כי הם מצפים ממקבלי המלגה להיות נוכחים במכוני המחקר, לא לעבוד במשרות הוראה במקומות אחרים, ולקחת חלק בפעילות האקדמית שלהם, אך כל אלו הם תנאים כלליים לקבלת המלגה, ואין בהם כדי ללמד על התחייבויות ספציפיות של מקבלי המלגה. כך, למשל, בניגוד למלגות אחרות הניתנות לעיתים במוסדות אקדמיים (או במוסדות תורניים), מקבלי המלגה לא נתבקשו לשהות במשרדים שהוקצו להם במכוני המחקר בימים ובשעות ספציפיות; לא היתה מניעה כי

יועסקו בהוראה באוניברסיטת ניו-יורק עצמה; והמפגשים השבועיים של ארוחת הצהריים של עמיתי המכון והמפגשים של הסמינר בנושא תיאוריות משפטיות בינלאומיות הוצעו כאפשרויות בלבד, ללא חובת נוכחות.

ואכן, כפי שיבואר בהמשך, המערערים כולם הצהירו, כי לא היתה כל חובת נוכחות במפגשים כלשהם מטעם מכוני המחקר או מטעם אוניברסיטת ניו יורק, והם השתתפו רק בהרצאות או סמינרים מחלקתיים שהיו קרובים לתחום עיסוקם או שמצאו בהם עניין אישי. נוכחותם במכון כלל לא נבדקה לאורך השנה, והם לא נדרשו לקבל אישור או אף להודיע על היעדרות לתקופה קצרה או ממושכת. ככל שהודיעו על היעדרות בשל נסיעותיהם ארצה, היה זה מרצונם. הם נכחו במשרדים שהוקצו להם רק על פי צרכיהם האישיים והמשפחתיים.

33. במכתב ההזמנה אכן מוזכרת, כטענת המשיב, ציפיית מכוני המחקר לכך שתקופת המלגה תניב פרי, במובן זה שמקבלי המלגה יקדישו את הזמן לכתיבת מאמר או טיוטת ספר, וככל הניתן יוצג תוצר מוחשי זה באתרי האינטרנט של מכוני המחקר. ציפייה כאמור היא ציפייה טבעית והגיונית, אך כפי שיידון בהמשך, אין די בעצם קיומה אצל מכוני המחקר, כדי לבסס תשתית ראייתית לקיומה של תמורה. יש להדגיש, בהקשר זה, כי המשיב לא הראה ש"ציפייה" זו באה לידי ביטוי נוסף בכתב או בעל פה, לאורך תקופת המלגה של המערערים. כמו כן, כפי שיידון בהמשך, מעניינו של פרופ' בר נלמד כי פרסום טיוטת המחקר באתרי האינטרנט של מכוני המחקר היתה וולונטרית.

34. המשיב ביקש להסתמך גם על מסמך המכונה "הצהרת היעדים" (Mission Statement), אשר על פי הנטען על ידו, צורף למכתב ההזמנה שנשלח לפרופ' בר ולפרופ' שרמר. לשיטת פרופ' בר הוא קיבל מסמך זה רק לאחר שהסכים לשמש עמית מחקר במכון המחקר, ולא קודם לכן. לשיטת פרופ' שרמר הוא לא קיבל מסמך זה. מכל מקום, מפסק דינו של בית משפט קמא לא עולה כי ניתן משקל למסמך זה, משלא הוכח שהמערערים היו מודעים לתוכנו טרם קבלתם לתכנית.

כן ביקש המשיב להסתמך על מסמכים נוספים מאתר האינטרנט של מכוני המחקר, אשר צורפו לתצהיריה של מפקחת מס מטעם המשיב, רו"ח שירה כרמי, בהם מסמך המכונה "תכנית העמיתים" (Fellows Program) וכן דפי אינטרנט ובהם שמותיהם של המערערים ותמצית קורות החיים שלהם. המערערים העלו טענות נגד הסתמכותו של המשיב על מסמכים אלה, שכן כלול בהם תוכן המאוחר לתקופת המלגה. בית

משפט קמא קיבל טענות אלה, תוך שקבע כי "יש טעם בהתנגדות זו, להצגת מסמכים המאוחרים לתקופת השומות". מסקנה זו מקובלת גם עליי.

35. לצד זאת, סבר בית משפט קמא, כי יש פגם בתשתית הראייתית שהציגו המערערים לעמדתם, שכן הם נמנעו מלהעיד את פרופ' הלברטל, על אף היותו בעל זיקה לאוניברסיטאות בארץ, וכן את פרופ' ויילר, שמוזמן לפרקים להרצות בישראל.

36. מסקנה זו אין בידי לקבל, לפחות ככל שהיא אמורה ביחס למערערים בלבד. ראשית, בית משפט קמא לא ביאר על מה נסמכו קביעותיו העובדתיות בנוגע לתכיפות הימצאותם של פרופ' הלברטל ופרופ' ויילר בישראל, וממילא לא ברור האם אכן יש לזקוף את חסרונה של עדותם הפוטנציאלית בתוך מסכת הראיות לחובת המערערים.

שנית, כעולה מפרוטוקול הדיונים (עמ' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 30.5.2016), הסכימו המערערים להצעת בית המשפט לוותר על העדת עדים. בהקשר זה יצוין, כי בניגוד לטענת המשיב (בסעיף 34 לסיכומיו), מפרוטוקול הדיון בפני בית משפט קמא עולה כי המערערים לא ויתרו על הגשת ראיות, אלא רק על העדת עדים מטעמם, ומהסכמה זו לא חזרו בהם. נראה על כן שאין לזקוף לחובתם את אי-העדתם של העדים מחו"ל.

שלישית, והיא העיקר. בנסיבות העניין, הן המערערים והן המשיב ביקשו להסתמך על מכתבי ההזמנה, עליהם חתום בשני המקרים פרופ' ויילר, כאשר כל אחד מהם הציג פרשנות משלו לאמור בו ביחס לציפייה מהמערערים, ככל שהיתה. אם כך, ככל שנפל פגם בתשתית הראייתית של מי מהצדדים בעקבות אי הבאתו של פרופ' ויילר למתן עדות, בה יכול היה להבהיר את האמור במכתב ההזמנה ביחס לציפיותיהם של ראשי מכוני המחקר מהמערערים בתקופת המלגה, הרי שהוא מחליש את גרסותיהם של שני הצדדים במידה שווה.

הדברים אמורים גם ביחס להעדתו של פרופ' הלברטל, שכן גם למשיב היו טענות בדבר ציפיותיהם של ראשי מכוני המחקר מהמערערים, וכן טענות בדבר כוונותיהם של ראשי המכונים בהזמנתם של המערערים דווקא, מבין אקדמאים רבים, להשתתף בתוכניות העמיתים.

יש לציין בהקשר זה כי היה אף ביכולתו של בית משפט קמא להורות על הזמנתם של פרופ' ויילר ופרופ' הלברטל למסור עדות בהליך שבפניו, לפי הוראות

סעיף 258ג(א) לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984, לו סבר כי עדויות אלו היו הכרחיות לצורך הכרעה במחלוקת.

37. המערערים מצידם, ביקשו להסתמך על מכתבים שקיבל כל אחד מהם ממנהל מחלקת השכר של אוניברסיטת ניו יורק (המתייחסים לשנות המס 2009 ו-2010), אשר בכולם נכתב כך:

"Payment of this training grant or fellowship does not involve the provision of services to NYC, but rather represents a stipend while you are in training or conducting research for your professional and educational development".

המערערים ביקשו ללמוד מנוסח זה של המכתב על עמדתם המוצהרת של מכוני המחקר, לפיה המלגה נועדה אך ורק לפיתוח האקדמי והמקצועי שלהם, ולא ניתנה עבור שירות כלשהו לאוניברסיטה או למכוני המחקר שלה.

38. בית משפט קמא לא קיבל פרשנות זו של המערערים, תוך שקבע, כי:

"הסתמכות זו על המכתבים הנ"ל, לוקה בשניים. ראשית, כותב המסמך לא הובא לעדות ולא נחקר על תוכנו של המכתב. שנית, לא מפי איש כספים באוניברסיטת ניו יורק, נלמד על פרשנות המונח 'תמורה' בדין המס הישראלי".

ואולם, קביעה ראייתית זו מנוגדת להוראות הדין בערעורים בענייני מס הכנסה. מקובלת עלי טענת המערערים, לפיה הגשת המסמך גם מבלי העדתו של עורך המסמך מתאפשרת לפי תקנה 10(ב) לתקנות בית המשפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978, המורה כי:

"בית המשפט יתיר הבאת ראיה עליה ביסס המשיב את שומתו או המערער את הדו"ח שהוגש על ידיו או את הטענות שהשמיע על פי סעיף 147(ג) לפקודה, גם אם ראיה כזו לא היתה קבילה בבית משפט בדיון בהליך אזרחי".

המכתבים האמורים צורפו לתצהיריהם של המערערים בהשגה שהגישו לפקיד השומה, ומשכך, בכוחו של המשיב היה לחקור את המערערים על תוכנם. משלא עשה כן, ומשהמכתבים נזכרו אף בתצהיריה של המפקחת מטעם המשיב (תוך שלא נטען דבר

באשר לקבילות המכתבים, ראו למשל סעיף 38 לתצהירה של שירה כרמי בעניין פרופ' קרצמר), אין באי-העדתו של עורך המסמך בלבד כדי לבטל את משקלם הראייתי.

39. יתר על כן, קריאה יסודית במכתבי מנהל מחלקת השכר למערערים מלמדת, כי בניגוד לפרשנותו של בית משפט קמא, לא ביקש מנהל מחלקת השכר להציע פרשנות משפטית למונח "תמורה". תחת זאת, ממכתבים אלו ניתן ללמוד על הנסיבות העובדתיות, כפי שנתפסו על ידי הגורם המשלם את כספי המלגה באוניברסיטת ניו יורק, אשר ביקש להדגיש כי המערערים לא סיפקו כל שירות לאוניברסיטה (וממילא למכוני המחקר שלה). דווקא משום שאין מדובר בפרשנות משפטית אלא במצג עובדתי, יש לייחס לעמדה זו משקל חשוב.

40. לסיכום עד כה, אני סבור כי מכתבי ההזמנה ומכתבי מנהל מחלקת השכר תומכים בעמדתם של המערערים, לפיה הם לא נדרשו לספק שירות או תמורה לאוניברסיטה או למכוני המחקר בעבור המלגה, וכי המלגה ניתנה להם לצורך פיתוח מחקרם האישי.

התשתית העובדתית בעניינם של המערערים אינה מלמדת על מתן תמורה למכוני המחקר

41. לאחר שבחנתי את הנסיבות העובדתיות המשותפות לכלל המערערים, והגעתי למסקנה כי אין בהן כדי ללמד על מתן תמורה עבור המלגה, אעבור כעת לדון בנסיבות הפרטניות של כל אחד מהמערערים, תוך בחינת השאלה הפרטנית האם בפועל נתן כל אחד מהמערערים תמורה למכון המחקר הרלוונטי בגין המלגה. העובדות שיוצגו להלן הן אלו שהוצגו בפתח פסק הדין של בית משפט קמא, ואשר אמורות גם בתצהיר שהגיש כל אחד מהמערערים לבית משפט קמא. בנוסף אתיחס לנקודות רלוונטיות מחקירתם הנגדית של המערערים בבית המשפט.

פרופ' קרצמר

42. בחודשים הראשונים לשהותו בניו יורק עסק פרופ' קרצמר בסיום כתיבת מאמר שהחל בכתיבתו עוד קודם לכן. לאחר מכן הקדיש את זמנו למחקר בנושא הוועדה לזכויות אדם על פי האמנה הבינלאומית בדבר זכויות אזרחיות ומדיניות. מחקר זה נערך יחד עם עמיתו הגרמני של פרופ' קרצמר, פרופ' אקרט קליין. המחקר זכה למימון מקרן גרמנית למחקר ולפיתוח מדעיים, אשר אושר באמצעות הרשות למחקר ופיתוח

באוניברסיטה העברית, בעקבות בקשה שהגישו פרופ' קרצמר ועמיתו לקרן הגרמנית בשנת 2007. פרופ' קרצמר החל לשקוד על המחקר עוד בטרם הגיע לניו יורק.

43. במהלך החודש הראשון לשהותו במכון, הציג פרופ' קרצמר את מחקרו על הוועדה לזכויות אדם לפני העמיתים במכון המחקר, וקיבל מהם הערות מועילות לצורך שיפור המחקר. לקראת סיום תקופת המלגה, הציג פרופ' קרצמר טיוטה של פרקים מהמחקר בסמינר שבו השתתפו עמיתים ממכון המחקר, מרצים מבית הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו יורק וסטודנטים, כדי לקבל הערות על עבודתו, ולשפרה לפני פרסומה, כמקובל בעבודת מחקר אקדמית.

44. לאחר שעזב את ניו יורק, ולאחר שקיבל כבר את כל כספי המלגה, התבקש להציג את טיוטת המחקר באתר של מכון המחקר. פרופ' קרצמר הסכים לכך, כדי לקבל הערות מאנשים הבקיאים בתחום, לפני גיבושו של הנוסח הסופי של המחקר. טיוטת המחקר הוצגה באתר כ"נייר עבודה" (Working Paper). לדבריו של פרופ' קרצמר, מעבר למטרה זו, אין כל משמעות לטיוטה כשלעצמה, המצויה עד היום באתר האינטרנט של המכון (עמ' 24 לפרוטוקול הדיון מיום 19.6.2016).

45. פרופ' קרצמר המשיך לעבוד על המחקר גם לאחר ששב ארצה, ורק בסוף שנת 2012 הוגש המחקר לקרן הגרמנית. כאמור בתצהירו של פרופ' קרצמר:

"הטיוטות של הפרקים שכתבתי בזמן שהותי במכון שטראוס שימשו בסיס לשני פרקים שנכללו במחקר זה, וזאת לאחר קבלת הערות של פרופסור קליין ושל חוקרים אחרים שקראו את הטיוטות" (סעיף 5.7 לתצהירו מיום 7.4.2016, אשר הוגש לבית משפט קמא).

לימים התפרסם חלק מהמחקר בכתב העת "Israel Yearbook of Human Rights", שאינו קשור למכון המחקר או לאוניברסיטת ניו-יורק.

46. בחקירתו הנגדית בבית משפט קמא, הבהיר פרופ' קרצמר כי על אף שקבלת המלגה היתה מותנית בנוכחותו בניו יורק, נוכחות זו לא נבדקה. כך, כאשר נסע פרופ' קרצמר פעמיים לישראל למשך תקופות ממושכות (באחת הפעמים נסע למשך חמישה שבועות), הוא הודיע מיוזמתו לצוות המנהלי במכון על היעדרותו, כדי שישמרו לו את דברי הדואר, אך הוא לא נדרש להודיע על היעדרותו. כן הדגיש פרופ' קרצמר, כי הוא לא נדרש להגיש דיווח על נוכחותו במכון או על התקדמות המחקר בתקופת המלגה,

וכי הוא לא היה מחויב להגיע לאף כנס, סמינר או אירוע אחר מטעם המכון או האוניברסיטה. לדבריו:

"ת: ... בכל המכתבים כתוב שהציפיות היו מינימאליות. באוניברסיטה יש עשרות אירועים כל שבוע. היו שולחים לנו את ההזמנות ואם רציתי והנושא ענין אותי, למשל סמינר מסוים, הלכתי. אם זה היה בנושא של מסים לא הלכתי. חלק מעמיתיי למכון, לא ראיתי אותם במשך השנה. אולי ראיתי אותם פעמיים שלוש. אותי זה מעניין ולכן הלכתי.
ש: היית צריך להגיש דיווח לאוניברסיטה בסוף התקופה?
ת: לא. שום דבר" (עמ' 25 לפרוטוקול הדיון מיום 19.6.2017).

פרופ' שרמר

47. פרופ' שרמר הקדיש את תקופת המלגה ל"לימוד ומחקר אישיים" (סעיף 13 לתצהירו מיום 7.4.2016). תחום עיסוקו של פרופ' שרמר במהלך תקופה זו היה פילוסופיה של החוק ותיאוריות של שפיטה, תחום חדש לחלוטין עבורו, כהיסטוריון של תקופת בית שני, המשנה והתלמוד. פרופ' שרמר לא נדרש לדווח ולא דיווח לאף גורם במכון המחקר או באוניברסיטת ניו יורק על נושא מחקרו, על התקדמותו בעבודת המחקר, ועל שהותו במשרדו שבמכון המחקר. כמו כן לא התחייב פרופ' שרמר להשתתף בפורום כלשהו מטעם מכון המחקר או מטעם האוניברסיטה. עוד הדגיש פרופ' שרמר כי כאשר הגיע למכון המחקר, לא נאמר לו שיהיה עליו להגיש מאמר בתום התקופה (עמ' 43 לפרוטוקול הדיונים מיום 19.6.2016).

48. במחצית השניה של תקופת שהותו במכון המחקר, הציג פרופ' שרמר את רעיונותיו המחקריים בפני עמיתיו למרכז, כפי שהתגבשו עד אותו זמן, כדי לזכות בהערותיהם לשם שיפור המחקר. בתקופה זו החל פרופ' שרמר לכתוב טיוטת מאמר חדש בתחום פילוסופיה של החוק ותיאוריות של השפיטה.

49. חודשים ספורים לאחר חזרתו ארצה, נתבקש פרופ' שרמר להציג את טיוטת המחקר באתר האינטרנט של מכון המחקר. לבקשה צורף גם "דף הנחיות למחברים" שבו נכתב כי הפרסום באתר האינטרנט של המכון אינו מגביל את המחברים וכי הם רשאים לפרסם את המחקר בכל במה אחרת (ראה דף ההנחיות אשר צורף כנספח ג' לתצהירו). פרופ' שרמר נענה לבקשה, פרסם את טיוטת המחקר (Working Paper),

וזאת, לדבריו, "לשם קבלת הערות" (סעיף 21 לתצהירו). פרופ' שרמר טרח לציין כי כל הזכויות על טיוטת המאמר שמורות לו. לימים הופיעה הטיוטה גם בדפוס.

50. פרופ' שרמר המשיך לשקוד על כתיבת המאמר גם לאחר תום תקופת שהותו במכון המחקר, ולימים התקבל המאמר לפרסום בכתב עת שאינו קשור למכון המחקר או לאוניברסיטת ניו יורק.

פרופ' בר

51. פרופ' בר, שתחום העיסוק המחקרי שלו הוא דיני מיסים, החליט להקדיש את תקופת שהותו במכון המחקר לנושא מחקר חדש עבורו: "התאמת דיני המלחמה למציאות האסטרטגית המשתנה". את הסמסטר הראשון לשהותו באוניברסיטת ניו יורק הקדיש פרופ' בר ללימוד ולהשתתפות כתלמיד בקורס "דיני מלחמה" ובקורס "תורת המלחמה הצודקת". בסמסטר השני, הרחיב פרופ' בר את לימודיו בנושאים אלו.

לדבריו של פרופ' בר, לנוכח "דלות ידיעותיי בתחום לא ניתן היה לצפות כי אכתוב מאמר, בעל ערך אקדמי, בעת שהותי במרכז תקווה", ואכן, מאז תקופת המלגה ועד ליום הגשת תצהירו לבית המשפט קמא, פרופ' בר "למד את התחום", כהגדרתו, ורק בשנת 2016 פרסם מאמר ראשון פרי עטו בתחום זה (סעיפים 7-8 לתצהירו מיום 7.4.2016).

52. כחודש וחצי לאחר הגעתו למרכז תקווה, התקיים סמינר מחלקתי של החוקרים שהוזמנו למרכז, ובו הציג פרופ' בר את עיקרי תכנית מחקרו. פרופ' בר הבהיר, כי הוא לא נדרש להגיש דו"ח לאוניברסיטת ניו יורק בתום תקופת המלגה, וממילא גם לא עשה כן. בהקשר זה הדגיש, כי במהלך תקופת המלגה נסע ארבע פעמים לישראל, לשירות מילואים מצטבר של 45 ימים. פרופ' בר לא דיווח ולא ביקש אישר מאף גורם על היעדרויותיו (עמ' 33 לפרוטוקול הדיונים מיום 19.6.2016; סעיף 10 לתצהירו).

53. במשך תקופת זמן של שנתיים וחצי לאחר חזרתו ארצה, כתב פרופ' בר טיוטת מאמר חדש, ושלח אותה לפרופ' ויילר, לקבלת הערותיו, "באופן אישי", כהגדרת פרופ' בר (סעיף 16א להודעת הערעור). טיוטה זו הועלתה בטעות לאתר האינטרנט של מכון המחקר במהלך שנת 2013, למרות בקשת פרופ' בר שלא לפרסמה. בחודש יוני 2014 הורדה טיוטת המאמר מן האתר, לבקשת פרופ' בר. בתצהירו לבית משפט קמא ציין

פרופ' בר כי הטיוטה טרם הבשילה לכדי מאמר אקדמי הראוי לפרסום (סעיף 9 לתצהיר; עמ' 36 לפרוטוקול הדיונים מיום 19.6.2016).

סיכום ההתייחסות לנסיבות העובדתית בעניינם של המערערים

54. סקירת הנתונים העובדתיים לעיל, מלמדת כי המערערים לא נתנו למכוני המחקר מוצר מוחשי ("something tangible"), שכן אף אם בשני מקרים הועלתה טיוטת מאמר לאתרי האינטרנט של המכוניים בהסכמת המערערים (במקרה של פרופ' בר היה מדובר כאמור בטעות), הרי שהיה זה תוצר שאינו מוגמר, ופרסומם האקדמי של המאמרים כלל לא נעשה במסגרת מכוני המחקר או בבמה אחרת של אוניברסיטת ניו יורק. זכויות היוצרים על המאמרים לא יוחסו מעולם למכוני המחקר או לאוניברסיטת ניו יורק. עיון במאמר שפרסם פרופ' קרצמר, אשר צורף לתצהיר שהגיש לבית משפט קמא, מעלה כי פרופ' קרצמר אף לא הודה למכון המחקר על המלגה בתקופת העבודה על המאמר, דבר המלמד אף הוא על היעדר קשר מובהק בין המלגה לבין התוצר הסופי של מחקרו של פרופ' קרצמר.

55. יש לציין עוד כי מכוני המחקר לא פיקחו בשום אופן על התקדמות מחקרם של המערערים ולא התערבו בבחירת התכנים או במות הפרסום שבהם יוצגו המאמרים.

כעולה מהנסיבות העובדתיות שתוארו לעיל, פרופ' בר כלל לא כתב מאמר בנושא אותו הציג בפני עמיתיו בעת שהותו במכון; פרופ' קרצמר כתב את המחקר עבור גורם אחר – הקרן הגרמנית – אשר מימנה את המחקר; ואילו פרופ' שרמר סיים את העבודה על מחקרו ופרסמו כמאמר זמן רב לאחר תום התקופה בה שהה בניו יורק.

56. כמו כן, על סמך העובדות שפורטו, לא ניתן לקבוע כי בהצגה הבודדת של מחקרם בפני קבוצת העמיתים של מכוני המחקר מילאו המערערים דרישה להשתתפות "בחיים האינטלקטואלים של המוסדות ושל אוניברסיטת ניו יורק", כקביעת בית משפט קמא. בהקשר זה, מקובלת עליי עמדת המערערים, כנטען בפנינו, לפיה הצגת המחקר בפני עמיתי מכוני המחקר נעשתה בעיקר לצורך קבלת הערות שישפרו את המחקר, כמקובל בעולם האקדמי, ולא לצרכיהם של מכוני המחקר או מתוך רצון לתת להם שירות כלשהו. אשר להשתתפות באירועים אחרים, המערערים כולם הדגישו כי היו חופשיים לבחור כרצונם באילו הרצאות, כנסים וסמינרים ישתתפו, על פי תחומי העניין שלהם, וכי מעולם לא נבדקה או נאכפה נוכחותם באירועים מטעם מכוני המחקר או מטעם האוניברסיטה.

57. לבסוף, אף אם המערערים שהו במשך מרבית התקופה בניו יורק, נוכחותם במכוני המחקר עצמם לא נאכפה. כפי שהעידו, הם לא נדרשו לדווח על היעדרות מהמכונים, אף כאשר נסעו לישראל לתקופות ממושכות. מקובלת עליו בעניין זה טענתו של פרופ' קרצמר, לפיה אין לראות בהתחייבותו שלא לעבוד במקום אחר משום מתן תמורה למכוני המחקר, אלא רק ביטוי לכך שמטרת המלגה היתה לאפשר לו להקדיש את כל זמנו ומרצו למחקר.

58. לטעמי, אין די בקביעה כי למכוני המחקר היתה ציפייה להתממשות שלושת התנאים האמורים בפסק דינו של בית משפט קמא – הצגת מוצר מוחשי, השתתפות בחיים האינטלקטואלים של המוסדות, ושהות המערערים במוסדות מבלי שייטלו על עצמם מחויבויות נוספות – כדי ללמד על קיומה של תמורה מצד המערערים. משלא התחייבו המערערים עצמם ליתן תמורה כלשהי, אם בדמות שלושת האופנים שתוארו בפסק דינו של בית משפט קמא, ואם בדרך אחרת, ומשלא מילאו בפועל אחר דרישות כלשהן של מכוני המחקר – אין די בציפייה לבדה כדי למלא אחר מבחני התמורה.

59. ודוק: אין בידי לקבל את טענת המשיב, לפיה לא נערך הסכם בכתב עם המערערים, המפרט את התחייבויותיהם למכוני המחקר, בשל כך שלא היה בו צורך, במעמד של המערערים. לו היו למכוני המחקר ציפיות ברורות ומפורשות ממקבלי המלגה, אשר מהוות תנאי לקבלת המלגה, חזקה על המכונים שהיו מעלים אותן על הכתב באופן מוגדר אשר אינו משתמע לשני פנים. היעדרו של הסכם כזה; היעדרה של התחייבות מפורשת מצד המערערים להגשים את ציפיותיהם של מכוני המחקר; ואי-נקיטת צעדים מצד מכוני המחקר כדי לאכוף את הגשמת ציפיותיהם ולממש את פירות מחקרם של המערערים, מלמדים דווקא כי ציפיותיהם של מכוני המחקר לא היו מובהקות, ולא די בהן כדי להצביע על מתן תמורה מצד המערערים.

60. סיכומם של דברים עד כה, אני סבור כי הקביעה לפיה נתנו המערערים תמורה בגין המלגה שקיבלו ממכוני המחקר, שגויה הן מהבחינה העובדתית הן מהבחינה המשפטית. לטעמי, אין די בעצם קיומה של ציפייה מצד מכוני המחקר לקבלת תוצר מוחשי; לכך שהמערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואליים של מכוני המחקר; ולכך שהמערערים ישהו בניו יורק ולא יטלו על עצמם מחויבות אחרת, כדי ללמד על מתן תמורה מצד המערערים למלגה שקיבלו. משלא ניתנה תמורה עבורן, לא ניתן לקבוע כי המלגות מהוות הכנסה מעסק או ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודה, כעמדת המשיב.

61. משקבעתי זאת, לא ראיתי צורך להידרש לטענת המערערים לפיה המחקר האקדמי שעסקו בו בעת ששהו במכוני המחקר אינו במסגרת משלח ידם הרגיל, ומשכך אין לראות במלגה הכנסה ממשלח יד כהגדרת סעיף 2(1) לפקודה. אעיר רק כי הלכת פקיד שומה ירושלים נ' שלו (ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' פרופ' גבריאלה שלו (18.11.2010)) אינה תומכת בטענה זו של המערערים, ועל כן, לו היתה ניצבת לבדה, לא היה בה כדי להועיל למערערים. ואולם, משדעתי היא כי מכל מקום עניינם של המערערים אינו נכנס לגדרי סעיף 2(1) לפקודה, איני מוצא כאמור צורך לדון בטענה זו.

62. אשר לחלופה שטען לה המשיב, לפיה יש לראות את המלגות כהכנסה לפי סעיף 2(7) לפקודה, שעל פיו "השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת-בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי" מהווים הכנסה חייבת במס, הרי שעמדתי בעניין זה כעמדתו של בית משפט קמא, שדחה אפשרות זו, תוך שקבע כי:

"מדובר במקור הכנסה פסיבית, שאינו מאפיין את פעילותם של המערערים, אשר הניבה את ההכנסה נשוא תיק זה, כתוצאה מיגיעה אישית".

לא מן המותר לציין בהקשר זה, כי אף המשיב בסיכומיו לא דן באפשרות זו.

63. ואחרון, איני מקבל גם את החלופה הנוספת שהציע המשיב, לפיה המלגות מהוות הכנסות של המערערים לפי סעיף 2(10) לפקודה, שעל פיו יש לראות תקבול כהכנסה חייבת במס אם הוא מהווה:

"השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר".

על אף רוחב היריעה שמציע סעיף 2(10) לפקודה, דבר אשר הקנה לו את הכינוי "סעיף העוללות", אני סבור כי גם עליו חלה המגבלה החלה על המקורות האחרים המנויים בסעיף 2 לפקודה, והיא – כי הוא מוגבל לעניינים עסקיים (ראו ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אורי זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376, 382; וכן בדיון הנוסף: דנ"א מינץ, בעמ' 829-827; כן ראו י' מ' אדרעי, "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח הכנסה בדין הישראלי הנוהג", משפטים יז, 25, 34 (תשמ"ז-תשמ"ח)). בעניין זה איני מקבל את טענת המשיב, לפיה הכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה יכול שתהיה נטולת כל סממנים עסקיים, ולטעמי אף לא לכך כיוונו דבריהן של

הנשיאה מ' נאור והשופטת (כתוארה אז) א' חיות בהערותיהן בשולי פסק הדין בדנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' אילנה דמארי (12.9.2017), השונה בנסיבותיו.

אף אם תוכנו המדויק של המושג "עסקי" לא הוגדר בפסיקה וניתן לפרשו במובנים שונים, כהערת חברי השופט נ' הנדל, אני סבור כי לא ניתן להתעלם לחלוטין מדרישה זו. לצורך סיווגו של תקבול כהכנסה, יש כמובן להבחין, לעניין דרגתו של האופי העסקי של התקבול ומערכת היחסים בין הנותן למקבל, בין מבחניו של סעיף 2(10) לפקודה – הכנסה מעסק או ממשלח יד – לבין סעיף 2(10) לפקודה, שאינו דורש, על פי לשונו של הסעיף, מאפיינים עסקיים. ואולם, מכיוון שסעיף 2(10) לפקודה מהווה את הרף התחתון לקביעת מקור הכנסה על פי הפקודה, יש חשיבות יתירה להקפדה על התנאי של ייחוס אופי עסקי כלשהו לנסיבות שבהן שולם התקבול ולמערכת היחסים בין הנותן למקבל. אחרת, אין כל משמעות לשיוך הכנסה ל"מקור" הקבוע בפקודה, וכל תקבול שהוא ייחשב להכנסה החייבת במס, ובכך תאויין מתוכן הגדרת מקורות ההכנסה הקבועים בסעיף 2 לפקודה.

64. לכן, כתנאי לקביעה שהמלגה מהווה הכנסה, נדרש להוכיח כי מערכת היחסים בין מקבלי המלגה למכוני המחקר היתה מערכת יחסים עסקית, המונעת משיקולי תשואה מסחרית של אוניברסיטת ניו יורק או מכוני המחקר. בנסיבות העניין, אני סבור כי כזו היתה מערכת היחסים בין הצדדים וכי בחירת מכוני המחקר להעניק את המלגות למערערים הונעה משיקולים עסקיים.

מסקנתי זו מבוססת על ארבעה אדנים, כדלהלן:

ראשית – מכתבי מנהל מחלקת השכר באוניברסיטת ניו יורק, אשר הצהיר במפורש כי המלגה אינה ניתנת כנגד שירות מצד המערערים, אלא מטרתה לתמוך בקידום המקצועי ובהתפתחות האקדמית של המערערים.

שנית – הצהרתו של פרופ' ויילר במכתבי ההזמנה לפרופ' בר ולפרופ' קרצמר, בהם כתב כי מטרת המלגה היא לספק למקבליה סביבת עבודה נוחה שתאפשר להם לפתח את מחקרם, ולייצר מחקר ברמה אקדמית גבוהה.

שלישית, לו מתן המלגה היה מתבצע במסגרת עסקה בעלת אופי מסחרי בין מקבלי המלגה לאוניברסיטת ניו יורק, ניתן היה לצפות שסכום המלגה יהיה נמוך בהרבה. זאת, משום שעסקה בעלת אופי מסחרי צריכה לשקף שווי שוק מתאים.

בענייננו, קיבלו המערערים מלגות בסכומים הנעים בין 75,000 דולר ל-100,000 דולר. מדובר בסכום גבוה מאוד, שלא סביר שהתמורה שהתבקשה בגינו היא כתיבת מאמר אחד, ולמעשה כתיבת טיוטת מאמר, כאשר לאוניברסיטת ניו יורק ולמכוני המחקר אין כלל זכויות יוצרים בו.

רביעית, לו אכן היתה זו עסקה בעלת אופי מסחרי, אין זה סביר שמכוני המחקר לא היו מגדירים באופן ברור את התחייבות מקבלי המלגה בתום תקופת המלגה, ואף לא אוכפים השלמת התחייבות זו, כגון בדרך של פיקוח על נוכחותם של המערערים במכוני המחקר מספר קבוע של ימים בשבוע, דרישת דיווח על היעדרות, פיקוח על התקדמות המחקר ודרישה מפורשת למתן תוצרי המחקר הסופיים בתום התקופה, ואף קיזוז יחסי של סכומי המלגה משלא קוימה ההתחייבות במלואה. נסיבות אלו לא התקיימו בעניינם של המערערים.

65. מסקנת הדברים היא אפוא, כי משלא הוכח שמערכת היחסים בין המערערים למכוני המחקר היתה עסקית, לא ניתן לקבוע כי המלגות חייבות במס לפי סעיף 2(10) לפקודה.

66. סוף דבר, לו תשמע דעתי, יתקבלו הערעורים כולם, באופן שיבוטלו צווי השומה שהוציא המשיב למערערים, תוך שייקבע כי המלגות שקיבלו המערערים מאוניברסיטת ניו יורק (בשם מכוני המחקר) הינן מחוץ לבסיס המס, ועל כן אינן חייבות במס הכנסה.

67. בשולי הדברים, לו תתקבל עמדתי זו, יתייחר הדיון בשתי הסוגיות הנוספות שהעלה פרופ' בר בערעורו ביחס לניכוי הוצאות אש"ל וביחס לניכוי הוצאות שהוצאו לשם ייצור הכנסת מילואים.

בטרם סיום

68. עמדתו של חברי השופט נ' הנדל נשענת על התפיסה לפיה יש לפרש את תורת המקור בדין הישראלי באופן רחב. חברי השופט נ' הנדל הביע בחוות דעתו את העמדה, לפיה לא בנקל ייקבע שהכנסה שאינה במסגרת יחסים פרטיים מובהקים היא נעדרת מקור, ועל כן אינה חייבת במס. במובן זה, ניתן היה לכאורה לפרש את עמדתי והתוצאה העולה ממנה – קבלת הערעור תוך קביעה שהמלגות אינן נכללות בבסיס המס – כמשנה את המצב המשפטי הקיים. ואולם, למעשה עמדתו של חברי, המאשרת את

הצעד שנקט בו פקיד השומה עת הורה על מיסוי המלגות שקיבלו המערערים, היא זו שנותנת תוקף לשינוי המצב המשפטי הנוהג. כפי שהוצג לנו בעת הדיון, עד לשנים האחרונות נמנע המשיב ממיסוי מלגות ששולמו לאנשי אקדמיה מאוניברסיטאות ומכוני מחקר מחו"ל, ולמעשה ההכרעה בערעורים שלפנינו היא זו שתשפיע על המשך פעולתו של המשיב באופן זה. מבלי להיכנס לדיון בהשפעת הכרעה זו על החלטתם של אנשי אקדמיה ישראלים להקדיש זמן ומשאבים לצורך עיסוק בפעילות מחקרית לתקופה מוגבלת מעבר לים, בטרם ישובו למוסדות המחקר בישראל, הרי שלטעמי, במצב המשפטי הקיים, שינוי זה במדיניות המשיב אין לו על מה שיסמוך.

69. בכך אין כדי לומר כי המצב המשפטי הקיים כלל לא מאפשר מיסוי מלגות. על פי המקורות המפורטים בפקודה, ניתן לטעמי לסווג מלגות כהכנסה שמקורה במשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה, כאשר ניתן להצביע בבירור על תמורה או שירות שנתן מקבל המלגה. כך, למשל, מבלי לקבוע מסמרות בעניין, ניתן יהיה לומר שניתנה תמורה עבור מלגה במקרה בו הוגדרו מראש כללים קונקרטיים מחייבים לקבלת המלגה, כגון נוכחות קבועה במכון המחקר המשלם את המלגה; דרישה לכתובה או לפרסום מאמר בתום תקופת המלגה; דרישה לאזכור את מכון המחקר משלם המלגה בכל פרסום אקדמי הנובע כתוצאה מהמחקר בתקופה בה שולמה המלגה. במאמר מוסגר יוער, כי גם במקרה זה תיוותר לדיון שאלת תחולתו של הגדרת המונח "תמורה" בתיקון 182 לפקודה גם על מלגות שאינן באות בגדר הפטור בתיקון 175 לפקודה, בהיעדר הגדרה אחרת בפקודה.

לסיכום, אני סבור, כי בהיעדר "מקור" בפקודה, לא ניתן לקבוע כלל גורף, וכל מקרה ייבחן לגופו על פי נסיבותיו.

ש ו פ ט

השופט ג' קרא:

1. השאלה העומדת להכרעה הינה האם מלגה שקיבלו המערערים ממכון מחקר של אוניברסיטת ניו יורק (להלן: מוסד המחקר) בשנת המס 2009-2010 מהווה מקור

הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה (להלן: הפקודה) המחויבת בתשלום מס הכנסה.

2. בית המשפט קמא קבע כי המלגה שקיבלו המערערים נכנסת להגדרה שבסעיף 2(1) לפקודה "ברור כי מחקר אקדמי הינו בבחינת משלח ידם של המערערים..." ומשצמחה ממנו הכנסה הרי הוא מקור הכנסה שניתן למסותו על-פי דין.

בהתחשב במסקנתו האמורה, לא נדרש בית המשפט קמא לשאלה אם הכנסה זו יכולה להיכנס לגדר החלופה שבסעיף 2(10) לפקודה המכונה סעיף עוללות. את מסקנתו כי מדובר במקור הכנסה ממשלח יד נימק בית המשפט בכך שהמערערים נתנו תמורה לקבלת המלגה מהאוניברסיטה. את התמורה ראה בית המשפט קמא בכך שהייתה צפייה מטעם האוניברסיטה כי המערערים יגישו "מוצר מוחשי" כדוגמת מאמר שיתפרסם באתר האוניברסיטה; צפייה כי המערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואליים והחברתיים של האוניברסיטה; כי המערערים לא יטלו על עצמם התחייבויות אחרות בתקופת המחקר.

3. חברי השופט נ' הנדל תמך בפסק דינו של בית המשפט קמא וקבע כי "בענייננו, אף עולה כי [המערערים – ג.ק.] הוזמנו להתארח במוסדות האקדמיים בכובעם כחוקרים באקדמיה... ולא כמעשי אישי המנותק ממשלח ידם בישראל". מכאן כי קבלת המלגה נבעה ממשלח ידם של המערערים – הכנסה ממקור של משלח יד הנכנסת לגדר סעיף 2(1) לפקודה. לביסוס מסקנתו זו נדרש השופט נ' הנדל למבחן התמורה ולמבחן הזמן וקבע בהתייחסו לסוג המלגה הספציפי בענייננו כי מדובר במלגה שניתנה "כצופה פני עתיד בגין שירותם במוסדות... ולא כצופי פני עבר – כפרס על פועלם אשר אינו תלוי בהתחייבות או בדבר אחר..." וכי אין מדובר במלגת מתנה, אלא בהכנסה בעלת מקור. עוד קבע כי המערערים "נתנו תמורה עבור הכספים שקיבלו מהמוסדות... כגון בלעדיות, תוצר ומעורבות" כשלמרכיבי התמורה הנ"ל הוא הוסיף גם את "התרומה למוניטין למוסדות בעצם זיהוים של המערערים עם פעילות המוסדות". עוד הוסיף וציין בפסקה 36 לחוות דעתו "אף אם המסקנה הייתה שהכספים לא הופקו במסגרת משלח ידם של המערערים לפי סעיף 2(1), לטעמי היה מדובר עדיין בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(10)..."

4. חברי השופט י' אלרון מיקד את הדיון בשאלת סיווגן של המלגות ובשאלה "האם נתנו המערערים תמורה בגין המלגות, ככל שייקבע כי אכן ניתנה תמורה כזו..."

תסווגנה המלגות כנכללות בבסיס המס ואילו ככל שייקבע שלא ניתנה תמורה, תסווגנה המלגות כתקבולים שאינם נכללים בבסיס המס."

לאור מסקנתו כי לא ניתנה תמורה עבור המלגות על-ידי מי מהמערערים לא ראה השופט י' אלרון להידרש לטענה באם ההכנסה – המלגה – נתקבלה במסגרת משלח יד כהגדרתה בסעיף 2(1) לפקודה. כמו כן, דחה את עמדת המשיב כי הכנסה זו יכולה להיכנס לגדר מקור הכנסה המצוי בגדר סעיף 2(10) לפקודה.

5. במחלוקת שנפלה בין חבריי, מצאתי לצרף את דעתי לדעתו של השופט נ' הנדל, שקבע כי מלגות אלה מהוות הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה. זאת ועוד, לפי טיבן ומהותן אין מדובר במלגות הצטיינות או מלגות מתנה אלא מלגות קיום שניתנו למערערים במבט צופה פני עתיד לצורך המשך המחקר ופעילותם של מקבלי המלגה כאשר המלגות ניתנו למערערים עקב משלח ידם ועיסוקם כחוקרים באקדמיה.

אף שמוסד המחקר נותן המלגה לא היתנה את מתן המלגה בקבלת תמורה, ממקבל המלגה, והסתפק בהעלאת "ציפייתו" ממקבל המלגה כי זה ימלא אחריה, במישורים של בלעדיות תוצר ומעורבות, בנסיבות ענייננו, הדבר נחשב כמתן תמורה. בנדון זה מקובלים עליי הדברים, שמערכת יחסים מהסוג המתואר שבין אנשי אקדמיה ומחקר בעלי שם ומוסד מחקר מכובד מוכתבת על ידי קוד התנהגות אתי-ערכי שאינה נדרשת להסכמים וחוזים משפטיים כדי להבטיח את קיום הציפייה – קרי, את מתן התמורה על ידי מקבל המלגה. לטעמי, די בציפייה באחד המישורים שנמנו לעיל על מנת לקיים את רכיב התמורה, מקל וחומר, הצטברותם.

חרף האמור, הייתי נזהר מלהרחיב את מושג התמורה גם "לתרומה למוניטין המוסדות, בעצם זיהוים של המערערים עם פעילות המוסדות שכאמור זה עתה פתחו את שעריהם" כפי שכתב חברי השופט נ' הנדל בחוות דעתו.

6. מאחר והסוגיה הוכרעה לאור סיווג המלגה כהכנסה ממקור – משלח יד החייבת במס לפי סעיף 2(1) לפקודה, לא ראיתי להידרש לשאלה אם הכנסה זו נכנסת לגדר מקור הכנסה לפי סעיף 2(10) לפקודה.

7. קושי נוסף העולה מחוות דעתו של חברי השופט י' אלרון נובע מהתוצאה אליה הגיע בסופו של יום, בהיותה מיטיבה עם המערערים אף יותר ממקבלי מלגה בארץ שהמחוקק מצא לנכון לפטור את האחרונים ממס לפי סעיף 9(29) עד לגובה של 90,000

ש"ח. בענייננו, מדובר במלגות הנעות בין 75,000 ל-90,000 דולר, שעל פי גישתו יינתן עבורן פטור מלא מתשלום מס וכלי הגבלת תקרה.

ש ו פ ט

אשר על כן, הוחלט ברוב דעות בחוות דעתו של השופט נ' הנדל אליה הצטרף השופט ג' קרא כנגד דעתו החולקת של השופט י' אלרון.

ניתן היום, ל' בתשרי התשע"ט (9.10.2018).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט