



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערים: 1. פרופ' דוד קרצ'מר
2. פרופ' עדיאל ואילת שרמר
3. פרופ' ישי וחגית בר

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים

2 ב"כ המשיב: עו"ד חוי טוקר
3
4
5

פסק דין

6

7

8 שלושה חוקרים בתחום האקדמי, פרופסורים ידועי שם, הוזמנו על ידי אוניברסיטת ניו
9 יורק לשהות בה במהלך שנה אקדמית, כחוקרים במכונים חדשים שנפתחו בה. כל אחד
10 מהם קיבל מלגה מאוניברסיטת ניו יורק, עליה דיווח לרשות המסים, כסכום שאינו חייב
11 במס הכנסה. המשיב החליט שלא לקבל את עמדת החוקרים וקבע להם שומות בצו, לפי
12 סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א-1961 (להלן-"הפקודה"). מכאן
13 הערעורים, שנדונו במאוחד בפניי.

14

15

פתח דבר

16

17 1. המחלוקת העיקרית בין הצדדים, נוגעת לשאלה, אם יש לראות במלגה שקיבלו
18 המערערים משום הכנסה הנכללת בבסיס המס, לפי מספר חלופות בהן אוחו
19 המשיב, או שמה, מדובר בכסף שאינו מהווה "הכנסה" כהגדרתה בפקודה,
20 הואיל ואין לו "מקור" במסגרת רשימת המקורות המפורטת בסעיף 2 לפקודה,
21 שהיא העמדה בה אוחים המערערים.

22

23 2. השאלה הנזכרת לעיל הינה משותפת לשלושת החוקרים ועיקר הדיון יתמקד
24 בה. בנוסף, קיימת מחלוקת נוספת, הנוגעת לפרופ' ישי בר בלבד, שבה נעסוק
25 לקראת סיום הדיון.
26



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

3. במסגרת הדיון בערעורים שלפניי, התייחסו הצדדים לתיקון מס' 175 לפקודה מיום 3.3.10 ולתיקון מס' 182 לפקודה מיום 26.1.11. מטרת התיקונים הנ"ל הייתה לקבוע פטור ממס הכנסה לסטודנטים ולחוקרים, בגין קבלת מלגות. אף שאין התיקונים הנ"ל חלים על המלגות נשוא הערעורים, יש בדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים של הכנסת, במהלך תהליך החקיקה, כדי לתרום לניתוח המצב המשפטי, הנוגע גם לערעורים שלפניי.
4. דרך הילוכנו תהיה כך: תחילה אתייחס לכל אחד מן המערערים ולעובדות הרלבנטיות לגביו. לאחר מכן, אפרט את תמצית טענות הצדדים. בשלב הדיון וההכרעה, אתייחס לעקרונות הבסיסיים העומדים בלב המחלוקת ולתיקוני הפקודה הנוכחים לעיל. לבסוף, אכריע במחלוקת העיקרית בין הצדדים ואף במחלוקת הנוספת, הקשורה לפרופ' בר. שלושת המערערים ייצגו את עצמם בהליכים לפניי, בעוד שהמשיב יוצג על ידי פרקליטות מחוז ירושלים.
- ערעור פרופ' קרצ'מר**
5. פרופ' דוד קרצ'מר (להלן-"פרופ' קרצ'מר" או "המערער"), שימש כמרצה בפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית בירושלים משנת 1974 עד לשנת 2006. בשנים 2006-2009 כיהן פרופ' קרצ'מר, על בסיס חלקי, גם כפרופסור למשפטים באוניברסיטת אלסטר בצפון אירלנד ובמרכז למשפט ועסקים ברמת גן. תחומי התמחותו הם משפט חוקתי, זכויות אדם במשפט הבינלאומי ומשפט בינלאומי הומניטארי.
6. בשנת 2007 הגיש פרופ' קרצ'מר, יחד עם עמית גרמני בשם פרופ' אקרט קליין, בקשה לקרן גרמנית-ישראלית למחקר ופיתוח מדעיים (להלן-"הקרן"), למימון מחקר על הוועדה לזכויות אדם, ששניהם היו חברים בה. בחודש יוני הבקשה אושרה, כאשר המימון אושר דרך הרשות למחקר ופיתוח באוניברסיטה העברית ולא באופן ישיר לחוקרים.
7. בחודש אפריל 2008 קיבל פרופ' קרצ'מר מכתב הזמנה, עליו חתום פרופסור יוסף ויילר, כמנהל מכון שטראוס למחקר מתקדם על צדק ומשפט (להלן-"מכון שטראוס"), שהיה אז מכון חדש, שעמד לפתוח את שעריו בשנת הלימודים 2009/2010 (הנפתחת בחודש ספטמבר 2009). ההזמנה הגיעה לפרופ' קרצ'מר



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 מבלי שפנה אל המכון או אל אוניברסיטת ניו יורק ואף מבלי שידע על כוונה
2 להקים את מכון שטראוס.
3
4 8. בהזמנה נכתב, כי המכון עומד להזמין 14 חוקרים, לשם ביצוע מחקר וכתובה
5 במהלך שנת שבתון מן המוסד שממנו הם באים, תוך ניצול היתרונות המגולמים
6 בבית הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו יורק ובעיר ניו יורק. בהזמנה נאמר
7 עוד, כי המוזמנים צפויים לקבל מלגה בגובה של 100,000 דולר ומוזמנים שאינם
8 תושבי ניו יורק, יקבלו סובסידיה למגורים בגובה של 20,000 דולר.
9
10 9. בהזמנה הוסבר, כי בכל שנה אקדמית מתוכנן נושא כללי, הנמצא בתחום העניין
11 של תשעה מתוך ארבע עשר החוקרים שיוזמנו וכי לא כולם יהיו פרופסורים
12 למשפטים, מתוך רצון ליצור מגוון בין-תחומי.
13
14 10. פרופ' קרצ'מר הגיע לאוניברסיטת ניו יורק ב-3.9.2009 ושהה שם עד לסוף חודש
15 יוני 2010. במהלך שהותו, ערך פרופ' קרצ'מר שני ביקורים בארץ (בחודשים
16 דצמבר-ינואר, למשך 5 שבועות ובתקופת הפסח, למשך 10 ימים), עליהם הודיע
17 לצוות המנהלי במכון.
18
19 11. בחודשים הראשונים של השהות בניו יורק, עסק פרופ' קרצ'מר בסיום כתיבת
20 מאמר, שהחל בכתיבתו לפני הגעתו לניו יורק ולאחר מכן, הקדיש את זמנו
21 לכתיבת מספר פרקים במחקר שאושר על ידי הקרן. בחודש הראשון במכון
22 שטראוס, הציג פרופ' קרצ'מר את נושא המחקר שאושר על ידי הקרן לפני
23 העמיתים במכון, מהם התקבלו הערות מועילות לשיפור המחקר. לקראת סיום
24 השהות במכון, הציג פרופ' קרצ'מר טיוטה של הפרקים שכתב, במסגרת סמינר
25 שבו השתתפו עמיתים מן המכון, מרצים מבית הספר למשפטים של
26 אוניברסיטת ניו יורק וסטודנטים. המטרה הייתה לקבל הערות לשיפור עבודת
27 המחקר.
28
29 12. לאחר שעזב את ניו יורק, התבקש פרופ' קרצ'מר, להציג את טיוטת המחקר
30 באתר המכון. הטיוטה הוצגה באתר כנייר עבודה (Working Paper). לאחר
31 שובו לארץ, המשיך פרופ' קרצ'מר לעבוד על המחקר ובסוף שנת 2012, הוגש
32 המחקר לקרן.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 אחרי שהמשיב הוציא למערער זה שומה, בגדרה חויבה המלגה במס, הגיש פרופ' 13
2 קרצ'מר השגה, באמצעות בא כוחו דאז, עו"ד אמנון רפאל. בתום הדיון בהשגה,
3 התקבל בחודש ספטמבר 2014 אצל המערער צו עם נימוקי השומה, ביחס לשנות
4 המס 2009 ו-2010. בשומה נאמר, כי הסכומים שהתקבלו מאוניברסיטת ניו
5 יורק, ניתנו במסגרת משלח היד או עיסוקו של פרופ' קרצ'מר ועל כן, יש לראותם
6 כהכנסה חייבת, לפי סעיף (1)2 לפקודה. לחילופין, נקבע, כי מדובר בהכנסה לפי
7 סעיף (7)2 לפקודה, הואיל והתשלום בוצע עבור השימוש בשמו, בידע ובמוניטין
8 של פרופ' קרצ'מר. לחילופי חילופין, נקבע בשומה, כי מדובר בהכנסה לפי סעיף
9 (10)2 לפקודה.
- 10
11 **ערעור פרופ' שרמר**
- 12
- 13 14. פרופסור עדיאל שרמר (להלן-"פרופ' שרמר" או "המערער") הינו היסטוריון של
14 עם ישראל בתקופת הבית השני, המשנה והתלמוד ומלמד במחלקה לתולדות
15 ישראל באוניברסיטת בר אילן משנת 1992. פרופ' שרמר פרסם ספרים ומאמרים
16 בנוגע להיסטוריה חברתית של עם ישראל בעת העתיקה ולפילולוגיה תלמודית.
17
- 18 15. בשנת 2008 קיבל פרופ' שרמר פניה מפרופסור משה הלברטל מאוניברסיטת ניו
19 יורק. בשיחה שנערכה בע"פ, הסביר פרופ' הלברטל, כי בבית הספר למשפטים
20 של אוניברסיטת ניו יורק, עומד לקום מרכז חדש, בשם מרכז תקווה לחקר
21 החוק והתרבות היהודית (להלן-"מרכז תקווה"), שמטרתו לאפשר לחוקרים
22 מצטיינים ביהדות ובמשפט, להתפנות למחקר לצורך קידום המחקר בתחומים
23 אלה. פרופ' הלברטל ציין, שמרכז תקווה יתחיל את פעילותו בשנה האקדמית
24 2009/2010 והוא עתיד להעניק מלגה לחוקרים שיוזמנו. הואיל ופרופ' שרמר
25 התכוון לצאת לשבתון מאוניברסיטת בר אילן, הוא נענה להזמנה.
26
- 27 16. במכתב מיום 20.7.2009 עליו חתום פרופסור יוסף ויילר, מנהלו השני של מרכז
28 תקווה, נכתב כי תקופת השהות במרכז הינה מיום 1.9.2009 ועד 31.7.2010 וכי
29 גובה המלגה הוא 90,000 דולר.
30
- 31 17. ביום 24.8.2009 עזב פרופ' שרמר את הארץ עם רעייתו ושלושת ילדיו ובתום
32 תקופת השהייה בניו יורק, שבה המשפחה לישראל ביום 24.8.2010. בתקופת
33 השהייה בניו יורק, קיבל פרופ' שרמר משרד במרכז תקווה, ששכן בבניין של בית
34 הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו יורק.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
18. במהלך שהייה במרכז תקווה החליט פרופ' שרמר להיכנס לתחום הפילוסופיה של החוק ותיאוריות של השפיטה, שהיה תחום חדש מבחינתו. במחצית השנייה של השנה האקדמית, התקיימה סדרת מפגשים, שבהם הציגו חברי מרכז תקווה את מחקריהם זה לזה. במסגרת זו, ניתנה לפרופ' שרמר ההזדמנות להציג את רעיונותיו המחקריים, כפי שהתגבשו עד אותו זמן, בפני עמיתיו למרכז, לשם קבלת הערות. ההערות שהתקבלו במפגש הנ"ל וכן בשיחות עם עמיתיו, הביאו את פרופ' שרמר לשפר את המחקר ולשלבן בטיוטת המאמר אותו החל לכתוב.
19. חודשים ספורים לאחר חזרתו לישראל, קיבל פרופ' שרמר בקשה ממרכז תקווה, להציג את טיוטת המחקר באתר האינטרנט של המרכז. טיוטת המאמר פורסמה באתר האינטרנט של **מרכז תקווה** ומאוחר יותר הופיעה הטייטה גם בדפוס.
20. במהלך שנת 2011 המשיך פרופ' שרמר לעבוד על המאמר ולימים, התקבל המאמר לפרסום בכתב עת, שאינו קשור ל**מרכז תקווה** או לאוניברסיטת ניו יורק.
21. לאחר חזרתו לישראל, הגיש מערער זה דו"ח שנתי למס הכנסה, בו צוין סכום המלגה מאוניברסיטת ניו יורק, כהכנסה שאינה חייבת במס. לאחר קבלת שומה ביחס למלגה, הוגשה השגה ונערך דיון בהשגה. ביום 31.12.2014 התקבל אצל המערער צו השומה, נשוא הערעור. בנימוקי השומה נכתב כי הסכומים שהתקבלו אצל המערער ניתנו לו במסגרת משלח ידו או עיסוקו ובשל פעילותו ותרומתו ל**מרכז תקווה**. לחילופין, נקבע כי יש לחייב את הסכומים שהתקבלו כהכנסה לפי סעיף (7) לפקודה, הואיל ו**מרכז תקווה** שילם למערער עבור שימוש בשמו, בידע ובמוניטין של פרופ' שרמר. לחילופין חילופין, נקבע שיש לחייב במס את הסכומים שהתקבלו לפי סעיף (10) לפקודה.
- ערעור פרופ' בר**
22. פרופסור ישי בר (להלן - "**פרופ' בר**") או "**המערער**") הינו מומחה לדיני מיסים, תחום בו עסק ולימד במשך כ-25 שנים בפקולטה למשפטים באוניברסיטה העברית בירושלים ומאז שנת 2010, בבית ספר רדזינר למשפטים, במרכז הבינתחומי בהרצליה. בנוסף לכך, פרופ' בר עסק במגוון תפקידי פיקוד ביחידות שדה בצה"ל (חטיבת צנחנים ואוגדת מילואים), כאשר האחרון שבהם, הוא



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 מפקד גייס מטכ"לי. פרופ' בר אף כיהן במשך 5 שנים כנשיא בית הדין הצבאי
2 לערעורים.
3
- 4 23. פרופ' בר ביקש להקדיש שנת שבתון למחקר והוראה בתחום המס
5 באוניברסיטת קולומביה בניו יורק, אולם תכניתו השתנתה, לאחר שפגש בשלהי
6 שנת 2008 את פרופסור משה הלברטל, אשר סיפר לו כי התבקש להקים ולנהל,
7 ביחד עם פרופסור יוסף ויילר, את **מרכז תקווה**, באוניברסיטת ניו יורק, החל
8 מהשנה האקדמית 2009. פרופ' הלברטל הציע לפרופ' בר, לשנות מתכניתו, לקבל
9 מלגה מ**מרכז תקווה** ולהקדיש השעות במרכז לתחום חדש מבחינתו, של
10 היבטים משפטיים ופילוסופיים של דיני מלחמה.
11
- 12 24. בהמשך להמלצתו של פרופ' הלברטל, הכין פרופ' בר הצעת מחקר, בה הציג את
13 כוונתו להקדיש את תקופת השעות במרכז, למחקר על התאמת דיני המלחמה
14 למציאות האסטרטגית המשתנה. בעקבות שליחת ההצעה ביום 25.12.2008,
15 קיבל פרופ' בר מכתב הזמנה מתאריך 21.1.2009, עליו חתום פרופסור ויילר, ובו
16 הצעה למתן מלגה בגובה 75,000 דולר. במכתב ההזמנה נכתב, כי מטרת המרכז
17 הינה לאפשר למוזמנים מתקנים מספקים וקבוצת עמיתים מובחרת, לשם
18 קידום המחקר, שתוצאתו תהיה כתיבת מאמר, שיפורסם באתר המרכז, בסיום
19 או סמוך לאחר תקופת השעות במרכז.
20
- 21 25. פרופ' בר שהה בניו יורק עם רעייתו ושלושה מילדיו מיום 10.8.2009 ועד ליום
22 22.7.2009, כאשר עד ליום 9.7.2010 גרה המשפחה בדירה שכורה בניו יורק.
23 במהלך תקופת שהייה בניו יורק, נסע פרופ' בר ארבע פעמים לישראל, לשם
24 שירות מילואים (20 ימי מילואים בשנת 2009 ו-25 ימי מילואים בשנת 2010).
25 כרטיסי הטיסה שולמו על ידי צה"ל.
26
- 27 26. את הסמסטר הראשון לשהותו באוניברסיטת ניו יורק הקדיש פרופ' בר ללימוד
28 ולהשתתפות בקורס ב"דיני מלחמה" ובקורס בתורת "המלחמה הצודקת".
29 בסמסטר השני, הרחיב פרופ' בר את לימודיו בנושאים הנ"ל. כחודש וחצי לאחר
30 הגעתו למרכז תקווה, התקיים סמינר מחלקתי של החוקרים שהוזמנו למרכז,
31 ובו הציג פרופ' בר את עיקרי תכנית מחקרו.
32
- 33 27. במשך כשנתיים וחצי לאחר חזרתו ארצה, השלים המוערער את טיוטת המאמר
34 ושלח אותה לפרופסור ויילר. טיוטת המאמר הועלתה לאתר האינטרנט של



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 מרכז תקווה במהלך שנת 2013, למרות בקשת פרופ' בר שלא לפרסמה. בחודש
2 יוני 2014 הורדה טיוטת המאמר מן האתר, לבקשת המערער. פרופ' בר מציין כי
3 הטיוטה טרם הבשילה לכדי מאמר אקדמי.
4
- 5 ביום 3.3.2013 נשלחה למערער שומה, עליה הוגשה על ידו ביום 18.3.2013 28.
6 השגה. התקיימו עם המערער מספר דיונים, הן בהשגה והן לאחר מכן. נקבעו
7 למערער שומות בצו לשנים 2009-2011. בנימוקי השומה נקבע, כי יש לראות
8 בסכומים שקיבל המערער הכנסה חייבת לפי סעיף 1(2) לפקודה, הואיל
9 וסכומים אלו ניתנו לו, במסגרת משלח ידו או עיסוקו, בשל פעילותו ותרומתו
10 למרכז. כן נקבעה החבות במס באופן חילופי, לפי סעיף 7(2) לפקודה ולחילופי
11 חילופין, לפי סעיף 10(2) לפקודה.
12
- 13 ביחס לשנת 2010, נפלה מחלוקת נוספת בין פרופ' בר לבין המשיב. לטענת
14 המשיב, סיום העסקת המערער במרכז תקווה היה ביום 30.6.10. תקופת
15 השכירות של הדירה בניו יורק הסתיימה ביום 10.7.10. לדעת המשיב, המערער
16 לא המציא כל ראיה לכך, כי ביתרת 12 הימים שעד ליציאתו חזרה לישראל,
17 הוא שהה בניו יורק. משום כך, לא הותרו למערער הוצאות אש"ל בגין 12 הימים
18 הנ"ל.
19
- 20 **תמצית טענות המערער**
21
- 22 למערערים טענות של מהות וטענות של פרוצדורה. נתחיל עם טענות הפרוצדורה
23 ונסיים עם הטענות המהותיות.
24
- 25 במישור הפרוצדורה, טוענים המערערים, כי נפלו פגמים בשומה עצמה,
26 בתהליכים אצל המשיב ובאופן קבלת ההחלטות בעניינם. כך נטען, כי השומה
27 לא נומקה כנדרש בסעיף 158 לפקודה. עוד נטען, כי רוי"ח שירה כרמי שקיבלה
28 את ההחלטות בשלב ההשגה, אינה כשירה לדון בשאלות המשפטיות הכרוכות
29 בפרשה זו ואין היא יכולה לקבל תכתיב של המחלקה המשפטית, בנוגע לפרשנות
30 הפקודה.
31
- 32 עוד נטען בפן הפרוצדורלי, או הראייתי, כי המצהירה מטעם המשיב, הסתמכה
33 על מסמכים שהופיעו באתר האינטרנט של מרכז תקווה בשנת 2014 ולא



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בתקופה בה שהו המערערים בניו יורק. משום כך, לא ניתן להסתמך על האמור
2 באותם דפים, שהורדו מן האתר.
3
- 4 33. עדיין בפן הפרוצדורלי, נטען על ידי פרופ' שרמר, כי במכתבים שנשלחו אליו על
5 ידי המשיב, נכתבו דברים שאינם מתאימים לעובדות הנוגעות לעניינו,
6 ושמקורם, כנראה, במכתבים שנשלחו לאחד המערערים האחרים. במלים
7 אחרות, המכתבים אליו נכתבו על בסיס מכתבים לאחד המערערים האחרים,
8 מבלי להתאימם לעובדות הרלבנטיות לגביו.
9
- 10 34. במישור המהותי, טוענים המערערים, כי לצורך חיובם במס, יש להראות כי
11 ניתנה על ידם **למכון שטראוס** או **למרכז תקווה** תמורה או שירות, המסבירים
12 את התשלום שקיבלו מאוניברסיטת ניו יורק. בהיעדר תמורה או שירות מצד
13 של המערערים, מדובר בכספים שהינם מחוץ לבסיס המס.
14
- 15 35. בהקשר זה נטען על ידי המערערים, כי **מרכז תקווה ומכון שטראוס** (להלן-
16 "**המרכז והמכון**") הציעו למערערים תנאים אידיאליים לביצוע מחקר אקדמי
17 בזמן שבתון או חופשה מהעבודה, דהיינו, מדובר במחקר לצורך התפתחותם
18 המקצועית של המערערים ולא לטובת **המרכז והמכון**. גם אם היו **למרכז ולמכון**
19 ציפיות, כי המחקר יוליד פרסום אקדמי כמו מאמר, מדובר בציפייה בלבד ולא
20 בהתחייבות משפטית מצד המערערים. נטען, כי מטרת פרסום טיוטת המאמר,
21 הייתה לשם קבלת הזון חוזר מעמיתים ולא סביר כי שולמו סכומי כסף ניכרים,
22 רק עבור הצגת נייר עבודה.
23
- 24 36. בהקשר האחרון, טענו שניים מן המערערים, פרופ' שרמר ופרופ' בר, כי המחקר
25 שנבחר על ידם, כלל לא היה במסגרת התמחותם. כך, טען פרופ' שרמר, כי הינו
26 היסטוריון ולא משפטן ולכן, המחקר שלו, חורג לגמרי מתחום התמחותו. הוא
27 הדין בפרופ' בר, שטען כי הינו מומחה לדיני מסים ולא לדיני מלחמה. לטענתו,
28 אין להסיק מעברו הצבאי כמפקד, כמו גם מתפקידו השיפוטי בבית הדין הצבאי
29 לערעורים, על ידע ומומחיות בדיני מלחמה.
30
- 31 37. לטענת פרופ' שרמר, יש לדחות את פרשנותו של המשיב, גם בהסתמך על יחסו
32 לכספים שקיבל בארץ בשנת 2010 ממכון הרטמן, שאינם שונים במהותם מן
33 הכספים שהתקבלו מאוניברסיטת ניו יורק. הכספים שקיבל פרופ' שרמר ממכון



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 הרטמן, לא מוסו על ידי המשיב ולטענתו, אין לאבחן מבחינה משפטית, בין
2 המלגות מן המכון בארץ לבין מלגות מן המרכז בניו יורק.
3
4 38. באשר לפרסום טיוטות המאמרים באתרי המרכז והמכון, נטען כי זכויות
5 היוצרים במאמרים הם של המעוררים ולא של המוסדות בהם שהו. משום כך,
6 אין מדובר בתמורה שניתנה על ידי המעוררים למוסדות בניו יורק.
7
8 39. כל המעוררים הדגישו את העדר הפיקוח עליהם מצד המרכז והמכון. נטען, שלא
9 הייתה התערבות בנושא המחקר ולא הייתה חובת דיווח למוסדות הנ"ל.
10
11 40. בהיבט המשפטי, נטען על ידי המעוררים, כי הם אינם בעלי משלח יד, אלא רק
12 חוקרים- מורים. תנאי לקיומו של משלח יד, הוא מומחיות בתחום המקצועי בו
13 עוסק הנישום. לדעת פרופ' שרמר ופרופ' בר, אין להם מומחיות בתחום אותו
14 חקרו בזמן שהותם בניו יורק. משום כך, אין מדובר בהכנסה לפי סעיף 12(ג)
15 לפקודה. הוא הדין בסעיף 10(ג) לפקודה, המחייב אופי עסקי, שלא מתקיים
16 במקרה זה.
17
18 41. אשר לחיוב במס המתבסס על סעיף 7(ג) לפקודה, טוענים המעוררים כי מדובר
19 במקור הכנסה פסיבי (שכירות של שם או מוניטין) ולא ניתן לטעון טענות
20 עובדתיות סותרות, דהיינו, שמדובר בהכנסה אקטיבית (משלח יד) ולחילופין,
21 בהכנסה פסיבית.
22
23 **תמצית טענות המשיב**
24
25 42. לטענת המשיב, הכספים שקיבלו המעוררים אינם נופלים לגדר המונח "מלגה"
26 כמשמעותו בפקודת מס הכנסה. מבחינת המשיב, שלושת המעוררים נתנו
27 תמורה לאוניברסיטת ניו יורק בעד הסכומים שהתקבלו על ידם. התמורה היא
28 בכך, שהמעוררים הגיעו לניו יורק לצורך ביצוע מחקר, בתחומים שהמרכז
29 והמכון ביקשו לקדם, אף אם אינם בתחום המומחיות של שניים משלושת
30 המעוררים. לדעת המשיב, אין הבדל בהקשר זה, אם הניבו תוצאות המחקר
31 מאמר בסוף התקופה, ובין אם לאו.
32
33 43. לדעת המשיב, די במכתבי ההזמנה שנשלחו למעוררים, כדי לעמוד על כך כי
34 ניתנה על ידם תמורה לאוניברסיטת ניו יורק. תמורה זו באה לידי ביטוי



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 בהתחייבותם שלא לעבוד במקום אחר בזמן שהותם בניו יורק, בהתחייבותם
2 לחקור נושא שהוא בתחומי העניין של המרכז והמכון וגם בציפייה לקבלת
3 משהו מוחשי, כגון מאמר, בסוף התקופה.
4
- 5 44. מבחינת המשיב, הכספים שהתקבלו מקורם בסעיף 2 (1) לפקודה, שכן מדובר
6 במשלח ידם. מבחינת משלח היד, המשיב רואה במערערים חוקרים, מהם מצפה
7 האוניברסיטה בארץ שיבצעו מחקר, ללא קשר לשאלה האם יתפרסם בסופו
8 מאמר או לא. במילים אחרות, פעולותיהם בניו יורק דומות לפעולות שהם
9 מבצעים בישראל במסגרת עבודתם.
10
- 11 45. לחילופין, טוען המשיב, כי אוניברסיטת ניו יורק שילמה למערערים בעבור
12 השימוש בשמם, בידע ובמוניטין האישי שלהם, ומכאן חיובם במס לפי סעיף 2
13 (7) לפקודה. לחילופי חילופין, טוען המשיב, כי ניתן לחייב את המערערים לפי
14 סעיף 2 (10) לפקודה.
15
- 16 46. בכל הנוגע להסדר בסעיף 9 (29) לפקודה, טוען המשיב כי מכון שטראוס ומרכז
17 תקווה אינם מהווים "מוסד מחקר", כהגדרתו בסעיף הנ"ל לפקודה ומשום כך,
18 הוראות הסעיף אינן חלות על המערערים. מכאן, שאין המערערים זכאים לפטור
19 ממיס, הקבוע בסעיף הנ"ל.
20
- 21 47. עוד טוען המשיב, כי פרופ' שרמר ופרופ' בר תבעו הוצאות מאוניברסיטה בארץ,
22 דבר המעיד כי הפעולות שביצעו בניו יורק הינם בתחום עיסוקם, שאם לא כן לא
23 יכלו מערערים אלה לתבוע הוצאות אלה, לצורך חישוב הכנסתם בארץ.
24
- 25 48. לבסוף, בכל הנוגע למחלוקת הנפרדת, הנוגעת לפרופ' בר, טוען המשיב כי ניכוי
26 הוצאות אש"ל חו"ל, מחושב לפי מספר ימי שהותו של המערער בחו"ל ותקופה
27 זו מסתיימת במועד סיום העסקתו באוניברסיטת ניו יורק ולכל היותר, בתום
28 חוזה השכירות (10.7.10). משום כך, לא הותרו הוצאות אש"ל בגין יתרת 12
29 הימים, מתום תקופת השכירות בניו יורק ועד ליציאתו חזרה לארץ.
30
- 31 **דין והכרעה**
32
- 33 49. בפרק זה נביא תחילה את העקרונות הבסיסיים שנקבעו בפסיקה, הנוגעים
34 לעניין, ולאחר מכן, נסקור את תהליך החקיקה של סעיף 9 (29) לפקודה, העוסק



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמור ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 במלגות לחוקרים. בעקבות כך, ננתח את העובדות הנוגעות לשלושת המערערים
2 וניישם את הכללים שנקבעו בפסיקה, ביחס אליהם.

3

4

העקרונות הבסיסיים

5

6 50. כידוע, שיטת המיסוי שאומצה בישראל בפקודה, היא זו של "תורת המקור",
7 הבנויה על המודל האנגלי המסורתי. בהתאם לשיטה זו, על מנת שההכנסה
8 תחויב במס, אין די בכך שתהייה התעשרות של הנישום, אלא נדרש גם שהיא
9 תצמח מ"מקור" קבוע המוגדר בפקודה. בהתאם לכך, יש לקבוע אם ניתן לסווג
10 את ההכנסה במסגרת אחד המקורות הקבועים בפקודה ובעיקר בסעיף 2 (דנ"א
11 3962/93 **מינץ הילברשטיין נ' פשמ"ג**, פורסם בנבו, 4.12.1996). בסעיף 2
12 לפקודה, גלום הרעיון, כי כל תקבול הבא בגדר הכנסה, חייב במקור מוגדר
13 (אמנון רפאל, **מס הכנסה**, מהדורה רביעית, כרך א', עמ' 65 להלן - "**רפאל, מס**
14 **הכנסה**"). עוד יוזכר, כי ריכוך מסוים של תורת המקור הקלאסית מצוי בסעיף
15 2 (10) לפקודה, המכונה "סעיף עוללות". מכוח סעיף זה ניתן למסות הכנסה מכל
16 מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), בתנאי שמדובר במקור הכנסה
17 שממנו צומח פרי.

18

19 51. קיימים תקבולים שאינם חייבים במס הכנסה, משום שאינם נופלים בגדר
20 המונח "הכנסה" ועל כן, אין הוראות הפקודה חלות עליהן. באנגליה, נקבע
21 שמתנות ומציאות (Windfall) אינן נחשבות להכנסה לצורך תשלום מס.
22 דוגמאות המוזכרות בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) הן מציאה חד
23 פעמית, ירושות, או קבלת מתנה בין יחידים (בתום לב, ללא קשר ליחסי עבודה,
24 או ליחסים מסחריים אחרים). יש להבחין בין מתנה או פרס "אמיתיים", לבין
25 מתנה או פרס, שייחשבו להכנסה. בספרו של פרופ' יוסף אדרעי, **מבוא לתורת**
26 **המסים**, נכתב בהקשר זה (בעמ' 110), כי:

27

28 **"הכתרתו של תקבול בשם "פרס" אינה מחסנת אותו**
29 **מפני מסויו. כך לדוגמה פרסים מקצועיים – המוענקים**
30 **לנישום במסגרת עבודתו – הם בגדר הכנסות החייבות**
31 **במס".**

32

33 לעניין אחרון זה, ראו את פסק הדין בעמ"ה (ת"א) 609/68 **משולם נ' פקיד**
34 **שומה ת"א 1**, שם קבע כבוד השופט אשר, כי פרס בו זכה אדריכל בתחרות



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 מקצועית, מהווה חלק מהשתכרותו ממשלח ידו כאדריכל, לפי סעיף 2(1)
2 לפקודה.
3
4 52. כזכור, הטענה העיקרית של המשיב הינה, כי המלגות שקיבלו המערערים,
5 מהוות הכנסה, שמקורה בסעיף 2 (1) לפקודה. בעניין זה הפנו הצדדים לפסק
6 דינו של בית המשפט העליון בע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' פרופ'
7 גבריאלה שלו (פורסם בנבו, 18.11.10) (להלן – "עניין שלו"). באותו מקרה
8 התעוררה שאלה, אם פעילותה של פרופ' שלו כבוררת בחו"ל, היא בגדר משלח
9 היד בו היא עסקה בדרך כלל בישראל. בתקופה הרלבנטית, בטרם אומצה
10 בפקודה שיטת המס הפרסונלית, היה חשוב לקבוע האם ההכנסה שהופקה
11 בחו"ל הייתה "ממשלח יד שבדרך כלל" הנישום עסק בו בישראל, על פי הוראת
12 סעיף 5 (1) לפקודה, כנוסחו אז. אמנם הסעיף שהיה רלבנטי בעניין שלו, אינו
13 רלבנטי עוד, אולם נוכל להיעזר בנייתוח שערך בית המשפט העליון, בכל הנוגע
14 למשלח ידה של פרופ' שלו.
15
16 53. פקיד השומה, המערער בעניין שלו, טען כי משלח היד בו עסקה פרופ' שלו באופן
17 שיטתי היה "משפטנית מומחית בתחום דיני החוזים". המערער סבר אז
18 שמהותו ואופיו של העיסוק לא הייתה רק הוראת משפטים, אלא כללה פעילויות
19 שונות מתחום המשפט, לרבות מתן ייעוץ וחוות דעת. בית המשפט העליון בחן
20 את מכלול עיסוקיה של פרופ' שלו בישראל, והגיע למסקנה כי משלח ידה איננו
21 בגדר "הוראת משפטים" שכן קביעת משלח היד, לא נובעת מההשכלה
22 הפורמאלית ומכישוריה של פרופ' שלו בלבד, אלא נגזרת ממכלול העיסוקים
23 בהם פעלה מתוקף מומחיותה כפרופ' למשפטים בתחום דיני החוזים. בהתחשב
24 בכך שפרופ' שלו עסקה במגוון רחב של פעילויות, לרבות הוראת משפטים,
25 פרסום ספרים ומאמרים, כהונה בדירקטוריונים של חברות, מתן ייעוץ משפטי
26 וחוות דעת, לרבות ייעוץ משפטי לצדדים שהתדיינו בבוררות, הגיע בית המשפט
27 למסקנה, כי עיסוקה בחו"ל כבוררת, היווה חלק בלתי נפרד ממשלח היד בו היא
28 עסקה בדרך כלל בישראל.
29
30 54. בית המשפט העליון התייחס בפסק דינו, לדוגמא היפותטית, של פרופ'
31 למשפטים העוסק בהוראה, בכתיבת מאמרים וספרים ובמתן חוות דעת. נקבע,
32 כי כאשר אותו פרופ' למשפטים מתמנה לראשונה בחייו כבורר, הבוררות קרובה
33 לתחומי עיסוקו הרגיל ויהיה זה מלאכותי להחריג את העיסוק בבוררות,
34 ממכלול העיסוקים שיש לראותם כחלק ממשלח ידו.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמור ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1
- 2 55. המקור החילופי שנקבע על ידי המשיב, הינו סעיף 2 (7) לפקודה, הקובע כמקור
- 3 הכנסה- "השתכרות או רווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזה בית ולא קרקע
- 4 ולא בניין תעשייתי". סעיף זה כולל הכנסות הנובעות משימוש בנכסים
- 5 ערטילאיים של נישומים, הכוללים זכויות שבגדר קניין רחני ואף הכנסות
- 6 הנובעות מידע (רפאל, מס הכנסה, עמ' 242). אין מחלוקת כי ההכנסה לפי מקור
- 7 זה היא הכנסה פסיבית.
- 8
- 9 56. החלופה השלישית בשומות המשיב, מבוססות על סעיף 2 (10), הוא "סעיף
- 10 העוללות" שבפקודה. על פי הפסיקה, גם על המקור העשירי יש להחיל את
- 11 המגבלה המתבקשת מאפיון המקורות המפורטים בסעיפי המקורות האחרים
- 12 ולהגבילו לעניינים עסקיים (ע"א 533/89 פש"ג נ' זילברשטיין ומינץ נפורסם
- 13 בבנו), (8.7.1993).
- 14
- 15 57. עד כאן סקרנו את העקרונות הבסיסיים הנוגעים לענייננו. מכאן, נעבור לבחון
- 16 את ההסדר החקיקתי העוסק במפורש במלגות לחוקרים, שממנו נוכל ללמוד
- 17 דברים נוספים, הרלבנטיים לדיוננו.
- 18
- 19 **מלגות לסטודנטים ולחוקרים**
- 20
- 21 58. ביום 3.3.2010 התפרסם ברשומות תיקון מספר 175 לפקודת מס הכנסה (נוסח
- 22 חדש), התשכ"א – 1961 (להלן: "תיקון 175") ותיקון מספר 39 לחוק מס ערך
- 23 מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן: "תיקון 39"). תיקון 175 הוסיף את סעיף 9 (29)
- 24 לפקודה שבו נעסוק להלן. ביום 26.1.2011 התפרסם ברשומות תיקון מס' 182
- 25 לפקודה, אשר תיקן את הגדרת המונח "תמורה" בסעיף 9 (29) לפקודה.
- 26
- 27 59. מטרת התיקונים הנ"ל הייתה לפטור ממס הכנסה סטודנטים וחוקרים בגין
- 28 קבלת מלגה בתקופת הלימודים או בתקופת המחקר, כהגדרת מונחים אלו
- 29 בסעיף 9 (29) לפקודה. אין מחלוקת בין הצדדים כי סעיף 9 (29) לפקודה אינו חל
- 30 על הערעורים בתיק זה, אולם, הדיונים שהתקיימו בוועדת הכספים של הכנסת,
- 31 הינם חשובים לענייננו.
- 32
- 33 60. מקור התיקונים הנ"ל לפקודה, בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס'
- 34 165) (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ח – 2008, אותה יזמו מספר חברי



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 כנסת מטעם ועדת הכספים של הכנסת. ההצעה המקורית עסקה במלגה
2 לסטודנטים, כדי למנוע "בריחת" סטודנטים מצטיינים לאוניברסיטאות בחו"ל,
3 בעקבות מיסוי המלגות בארץ. ראשי האוניברסיטאות טענו בפני ועדת
4 הכספים, כי מיסוי המלגות יקטין את סכומי המלגה (נטו) שיגיעו לידי
5 הסטודנטים, ויחליש את האוניברסיטאות בארץ, בהשוואה למוסדות בחו"ל,
6 אשר מתחרות על אותם סטודנטים מצטיינים. בהמשך תהליך החקיקה, הוחלט
7 להרחיבה, כך שתכלול גם מלגות לחוקרים, שהן המלגות הרלבנטיות לעניינם
8 של המעוררים.
9
- 10 61. על פי סעיף 9 (29) לפקודה, חוקר מוגדר כמי שמשמש במשך 5 שנים לפחות חוקר
11 **במכון מחקר תורני** ולומד במכון בתחומי פעילותו, או כמי שמשמש חוקר
12 **במוסד מחקרי** ולומד במוסד המחקרי בתחומי פעילותו. **"מוסד מחקרי"** מוגדר
13 כמוסד ציבורי שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים
14 המתקיימים בו ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו, או בסיוע
15 או בשיתוף עם מוסדות אחרים. **"מכון מחקר תורני"** מוגדר כמוסד ציבורי,
16 שמקדם, עורך או מקיים מחקרים, בתחומי לימודים תורניים והוא זכאי
17 לתמיכה ממוסד התרבות לפי חוק יסודות התקציב, התשמ"ה – 1985.
18
- 19 62. על פי **תיקון 175**, נקבע פטור למלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר לתקופת
20 לימודיו במוסד לימוד ומחקר. התיקון קובע הגדרה למונח **"מלגה"**. מפאת
21 חשיבותה, נצטט להלן את ההגדרה המלאה:
22
23 **"מענק, פרס או פטור מתשלום שניתן לסטודנט או לחוקר,**
24 **במישרין או בעקיפין, באופן חד פעמי או עתי, בתקופת**
25 **לימודיו, למימון שכר הלימוד או לצורך קיומו בתקופת**
26 **לימודיו, והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה מצד**
27 **הסטודנט או החוקר והם ניתנו בתקופת הלימודים; לעניין**
28 **זה תמלוגים בשל שימוש במחקר לא ייחשבו מענק, פרס או**
29 **פטור מתשלום כאמור"**.
30
- 31 63. לפי האמור, מדובר בתשלום שלא ניתנת בעדו כל תמורה מצד הסטודנט או
32 החוקר. משום כך יש חשיבות להגדרת **"תמורה"** בסעיף 9 (29) לפקודה, אותה
33 נצטט להלן:
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 "לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן
2 שירות כלשהו לנותן המלגה או למילוי תפקיד בו;
3 ולעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה:
4 (1) התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את
5 מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר והכל במוסד
6 הלימוד והמחקר;
7 (2) שימוש במחקר;
8 (3) פעילות קהילתית או חברתית של הסטודנט או
9 החוקר מטעם מוסד הלימוד והמחקר או בזיקה אליו".
- 10
11 לפי האמור, סטודנט או חוקר, המקדישים את מירב זמנם ללימוד
12 או למחקר בתקופת הלימודים, לא ייחשבו כנותני תמורה בעד
13 המלגה, רק בשל התחייבותם להקדיש את זמנם ומרצם ללימודים
14 או למחקר, או בשל השימוש שיעשה במחקרם. הוא הדין
15 בפעילותם הקהילתית או החברתית, כגון השתתפותם בפרויקט
16 החונכות לילדים "פר"ח".
- 17
18 הצדדים הפנו את תשומת הלב לחוזר מס הכנסה מספר 5/2012 מיום 27.11.12
19 המתייחס לפטור בקבלת מלגה לתקופת לימודים או מחקר, ממוסד לימוד
20 ומחקר. החוזר הני"ל מתייחס לשלוש קבוצות של מלגות: א. מלגות הצטיינות
21 ומלגות על רקע מצב סוציו-אקונומי. ב. מלגות קיום. ג. מלגות בגין מתן שירות.
22 כפי שמוסבר בחוזר, המלגות מן הסוג הראשון ניתנות בגין השגת הישגים
23 אקדמיים או מחקריים גבוהים, או בגין ביצוע פעילות התנדבותית וכן מלגות
24 הניתנות על רקע של מצב סוציו-אקונומי, המצדיק סיוע. מלגות אלה, אינן
25 נכללות בבסיס המס, לאור העדר התחייבות מצד המקבל ליתן תמורה או שירות
26 למעניק המלגה. המלגות מן הסוג השני ניתנות לסטודנטים, בעיקר בתארים שני
27 ושלישי, וכן לחוקרים, וזאת לשם כלכלתם וקיומם בתקופת הלימודים או ביצוע
28 המחקר, בכדי שיוכלו להפנות את מלוא מרצם וזמנם ללימוד או מחקר. מלגות
29 אלה, זכו בסעיף 299(2) לפקודה לפטור ממס, בהתקיים תנאי הפטור, בהם נדון
30 בהמשך. המלגות מן הסוג השלישי ניתנות לסטודנטים או חוקרים, בתמורה
31 למתן שירות של הוראה, תרגול, בדיקת מבחנים או עבודות וכיוצא באלה.
32 מלגות אלה חייבות במס, כשכר עבודה.
33

64.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

65. חלוקה זו של המלגות לשלוש קבוצות נידונה בהרחבה בדיונים שהתקיימו
בוועדת הכספים של הכנסת. כך הוצגו הדברים על ידי היועצת המשפטית של
וועדת הכספים של הכנסת, בישיבת הוועדה מיום 27.5.2008:

1
2
3
4
5 "כמו שאני מבינה את זה, יש שלוש קטגוריות של קבוצות של
6 מלגות. אני מבינה שרשות המיסים מבקשת לבחון כל מלגה
7 ומלגה. אני אתייחס לזה כרגע כשלוש קבוצות. קבוצה אחת
8 הן מלגות מצטיינות, מלגות טהורות של חלק משכר הלימוד.
9 לגבי המלגות האלה, אם אני מבינה נכון את עמדת רשות
10 המיסים, הן פטורות ממס וגם היום רשות המיסים לא
11 הוציאה לגביהן שומות... הסוג השני של מלגות אלו המלגות
12 שמקבלים סטודנטים שעובדים באוניברסיטה כעוזרי הוראה
13 וכבודקים... הסוג הזה ממוסה וזה גם על דעתכם והוא שכר
14 לכל דבר ומהווה הכנסת עבודה. המלגות שיש לגביהם ויכוח
15 אלו מלגות הקיום. מלגות קיום האלה משלבות למעשה גם
16 מחקר וגם לימודים, גם השתתפות בשכר הלימוד. לטענת
17 רשות המיסים, היא רואה בזה כרגע – החל משנת 2001 כאשר
18 עד שנת 2001 היא לא ראתה בזה הכנסת עבודה ועל כן לא
19 הוצאו לגבי זה שומות אבל החל משנת 2001 הוחלט ליצור את
20 האבחנה בין סוגי המלגות, כך שמלגות הצטיינות פטורות
21 ומלגות קיום לא פטורות ממס. הצעות החוק האלה באות
22 למעשה לשנות את המצב."
23

66. בדיון שהתקיים בוועדת הכספים ביום 20.7.2009 הופיעו בפני הוועדה נציגים
של גופי מחקר, אשר ביקשו כי הצעת החוק המקורית, אשר התייחסה
לסטודנטים במוסדות להשכלה גבוהה, תורחב ותתייחס גם לחוקרים, באותם
27 מוסדות. נציגת בית המדרש לרבנים על שם שכטר, אמרה בדיון כך:
28

29 "אנחנו מבקשים לכלול גם מוסדות כמו בית המדרש לרבנים
30 על שם שכטר, גם את מכון הרטמן, גם קרן מנדל, גם מוסדות
31 נוספים שהלימודים שם אומנם לא מוכרים לתואר אבל
32 אנחנו מוסד להשכלה גבוהה לכל דבר. אנחנו מבקשים כן
33 לכלול אותנו במסגרת החוק ולא להפריד בין מוסדות
34 אקדמיים שמוכרים על ידי המועצה להשכלה גבוהה לבין



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 מוסדות אקדמיים שלא מוכרים על ידי המועצה להשכלה
2 גבוהה".

3

4

5

67. נציג מכון הרטמן אמר באותו דיון כך :

6

7 "מס הכנסה עשה ביקורת במכון הרטמן במסגרת הסדר שלו,
8 העלה שאלות רבות על מלגות לחוקרים, ובין הדברים יצרו
9 מבחן כמותי. לי אסור לדרוש מחוקר שיושב אצלי ומקבל
10 מלגה לתת הרצאות מעבר לחמש בשנה או משהו כזה. אסור
11 לי לדרוש ממנו ללמד עוד דברים כאלה כי אז הוא ייחשב
12 לעובד. ברגע שאני אעשה את זה, אני אצטרך לשלם מסים."

13

14

15 68. בדיון הוועדה מיום 30.12.2009 הסבירה היועצת המשפטית של מכון הרטמן
16 לחברי הוועדה כך :

17

18 "מכון שלם הרטמן, כמו מכונים דומים אחרים שהם
19 אינם תורניים, ולכן ביקשתי את זכות הדיבור, זה מכון
20 שמעסיק לא מעט חוקרים. המכון שלנו מעסיק
21 חוקרים בתחום היהדות אבל כדוגמתו יש מכונים רבים
22 אחרים שאינם נהנים דווקא מתקציב המדינה...
23 למעשה מה שקורה זה שעד היום רשות המיסים
24 הגיעה אתנו לאיזה שהוא הסדר מתוך הבנה שבאמת
25 המלגות האלה אינן מהוות שכר עבודה בשום מקרה
26 וצורך, ולא הייתה לנו עד היום בעיה... התוצאה של
27 החוק הזה מבחינתנו תהיה שיכול להיות שמה שלא
28 קרה עד היום, חלילה יקרה ותבוא רשות המיסים
29 ותאמר שהיום הפטור מוסדר רק למוסדות להשכלה
30 גבוהה ולפיכך הוא אינו חל עליכם."

31

32

33 69. נציג רשות המיסים באותו דיון, הציג בפני הוועדה, את עמדת הרשות :

34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 "אני לא מגדיר את המוסד. אני מגדיר את מערכת
2 היחסים. אני בוחן את מערכת היחסים בין אותו מוסד
3 לבין אותו מלגאי/עובד/חוקר. אם מתקיימים יחסי
4 עובד-מעביד בהתאם למה שנקבע בפסיקה, אנחנו
5 רואים אותו כעובד לצורכי מס והכנסה שלו היא הכנסה
6 לפי סעיף 2(2)."

7
8
9 .70 הפטור ממס שנקבע לבסוף בסעיף 29(2) לפקודה אינו מוחלט. גם כאשר
10 מתקיימים התנאים לקבלת הפטור, מדובר בפטור המוגבל הן מבחינת תקופת
11 הפטור והן מבחינת הסכומים הפטורים. מבחינת תקופת הפטור, התקופה
12 מוגבלת ביחס למי שלומד לתואר אקדמי שני לארבע שנות מס, ביחס למי
13 שלומד לתואר אקדמי שלישי לשמונה שנות מס וביחס לחוקר, תקופת
14 הלימודים תהיה תקופת המחקר שהוגדרה על ידי המוסד המחקרי, אך לא יותר
15 מ-12 שנים. מבחינת סכום הפטור, נקבעה תקרה ביחס לחוקרים, בגובה של
16 92,000 ₪ לשנה (נכון לשנת 2011). במלים אחרות, המלגות עליהן חל ההסדר
17 שבסעיף 29(2) אינן מוצאות מגדר "הכנסה" החייבת במס, אלא הן זוכות לפטור
18 ממס, בהתקיים תנאי הפטור, לתקופה מוגבלת ועד סכום התקרה.

19
20 .71 המערערים הצביעו על אמירות שונות של חברי וועדת הכספים, במהלך הדיונים
21 בהצעת החוק, המעידות לדעתם, על כך שהתיקון לחוק בא להבהיר את המצב
22 המשפטי הקיים ואין בו חידוש. הצעת החוק נולדה כתוצאה מחילוקי דעות בין
23 רשות המסים, לבין האוניברסיטאות, ביחס לחבות המלגות במס. איני סבור כי
24 ניתן להסתמך על דברים אלה, של אחדים מחברי הוועדה, לצורך קביעת המצב
25 המשפטי שקדם לחקיקת סעיף 29(2) לפקודה. כך, למשל, נאמר בדברי ההסבר
26 להצעת החוק, ביחס למלגות מן הסוג השלישי (ביחס לסטודנטים המועסקים
27 במשרות תרגול והוראה):

28
29 "אין חולק כי מלגות מהסוג השלישי אינן הכנסה
30 עבודה והן מעולם לא מוסו".

31
32 מן הדיונים בוועדת הכספים עולה בבירור, כי הייתה בהחלט מחלוקת על
33 הקביעה הנ"ל. בהקשר זה, ראוי לצטט מדבריו של כב' השופט מ' חשין ז"ל
34 בבג"צ 5070/95 נעמת נ' שר הפנים (פ"ד נו(2), 761):



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1

2

"הרשות המחוקקת יכולה ורשאית, כמובן, לשנות מחוק

3

שחוקקה; ואולם, עד אם תעשה כן, פירושו של החוק –

4

לבתי המשפט ניתן; לבתי המשפט ולא לאחר זולתם".

5

6

ונביא עוד מדבריו של כב' השופט חשין ז"ל בפרשה אחרת (בג"צ 7157/95 ארד

7

נ' יו"ר הכנסת, פ"ד נ(1), 611):

8

9

"בצאתו של חוק מביתו של מחוקק, ניתק טבורו מיוצרו.

10

חוק שיוולד אין הוא עוד ברשותו של מולידו".

11

12

מן הכלל אל הפרט

13

14

72. כאמור לעיל, שלושת המערערים אווזים בדעה, כי לא ניתנה על ידם תמורה

15

כלשהי בעד המלגות שקיבלו ומכאן היעדר החבות במס. נטען על ידם, כי מדובר

16

במלגות מן הסוג הראשון (מלגת הצטיינות), שאינן כרוכות במתן תמורה מצד

17

החוקר, או לחילופין, מדובר במלגת קיום (מן הסוג השני), שנועדה לאפשר להם

18

להקדיש את זמנם למחקר, שאין בו תמורה למוסדות מעניקי המלגות. כך

19

נאמרו הדברים מפיו של פרופ' שרמר, בחקירתו הנגדית (בעמ' 45 לפרוטוקול,

20

שורות 6-3):

21

22

"אני קיבלתי מלגת הצטיינות על הצטיינות שלי וכדי

23

שאעשה את המחקר שלי... זה ניתן לי כדי להקל על

24

הקיום שלי בניו יורק. ניו יורק עיר יקרה מאוד וזה ניתן

25

לי כדי לאפשר את הקיום שלי."

26

27

28

73. כפי שהוסבר לעיל, עמדת המשיב היא, שאין מדובר כלל במלגות, כמשמעותן

29

בהסדר הפטור בפקודה, הואיל וניתנה על ידי המערערים תמורה בעד המלגות,

30

דבר ההופך את המלגה להכנסה חייבת, על פי המקורות בסעיף 2 לפקודה,

31

שפורטו לעיל, מטעם המשיב.

32

33

74. המשיב עומד על כך כי המערערים גויסו על ידי המרכז והמכון (להלן –

34

"המוסדות"), לצורך השתתפותם במחזור הראשון של המוסדות הני"ל, לאור



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 התאמתם ליעדי המוסדות ולשם קידום מטרותיהם. את התמורה שניתנה על
2 ידי המערערים למוסדות הנ"ל רואה המשיב בשלושת אלה: א. ציפיית המוסדות
3 למחקר בנושא מסוים וליצירת תוצר סופי עבור המוסדות. ב. ציפיית המוסדות
4 כי המערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואליים של המוסד. ג. ציפיה מן
5 המערערים לשהות באזור המוסדות ולא ליטול על עצמם מחויבות אחרת.
6
7 המשיב מסתמך בהקשר זה, בין היתר, על מסמך שכונה "תכנית העמיתים"
8 (The Tikvah Fellows Program) ועמודים "שהורדו" מאתרי האינטרנט
9 של מרכז תקווה ואוניברסיטת ניו יורק, אשר צורפו לתצהירה של המפקחת,
10 מטעם המשיב. המערערים העלו טרזונית בנוגע להסתמכות על אותם עמודים,
11 בהם כלול תוכן, המאוחר לתקופה בה שהו המערערים בניו יורק. יש טעם
12 בהתנגדות זו, להצגת מסמכים המאוחרים לתקופת השומות, כפי שנאמר על ידי
13 בית המשפט המחוזי בת"א (מפי כבוד השופטת מ' אגמון-גונן) בפסק הדין בע"מ
14 1101-09 פרוי' קרן נ' פ"ש גוש דן (16.8.2015):
15

16 **"כתמיכה נוספת לטענות בדבר הצורך בכישוריו**
17 **המקצועיים של המערער כקדיולוג לצורך ביצוע**
18 **תפקידו כדירקטור בחברת תרו, הפנה המפקח למידע**
19 **שאסף ברשת האינטרנט במהלך ההליך שלפניי. אין**
20 **לקבל חומר זה. ראשית, מדובר בראיות שנאספו לצורך**
21 **המשפט, ובעיקר, לא הובהר הכיצד מידע זה, שאותו**
22 **אסף המפקח פרנקל בסמוך למועד עדותו לפניי, הינו**
23 **רלבנטי לשנות המס נשוא הערעור שלפניי."**
24

25 76. יחד עם זאת, קשה גם לקבל את עמדת המערערים, שהעידו על הציפיות מהם
26 מטעם המוסדות, ללא הבאת עדים מטעם מרכז תקווה או מכון שטראוס.
27 במקרה הנוכחי, אין מדובר בבעלי תפקידים באוניברסיטת ניו יורק שיש קושי
28 להביאם לישראל למתן עדות. מדובר בשני עדים פוטנציאליים, להם היכרות
29 אישית עם (לפחות) שניים מן המערערים, אשר ניהלו את המוסדות ולהם אף
30 זיקה לישראל. הראשון, הוא פרוי' משה הלברטל, שבנוסף על תפקידו בבית
31 הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו יורק, הינו בעל זיקה לאוניברסיטאות
32 בארץ והשני, הוא פרוי' יוסף ויילר, שמוזמן לפרקים להרצות בישראל. אי
33 הבאתם של עדים אלו, פוגעת בעמדת המערערים, לפי הכלל שנקבע בפסיקה, כי
34 הימנעות מהבאת עד, יתכן ונובעת מן החשש מעדותו ומחשיפתו לחקירה נגדית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 מעמידים בעל דין בחזקתו, שלא ימנע מבית המשפט ראייה רלבנטית שהיא
2 בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר. ניתן להסיק, שאילו הובאה הראייה, הייתה
3 זו פועלת נגדו (ע"א 465/88 הבנק למימון ולסחר בע"מ נ' סלימה, פ"ד מה(4)
4 651, ע"א 143/08 קרצמן נ' שירותי בריאות כללית ואח', 26.5.2010).
5
6 בהקשר זה, הסתמכו המערערים גם על מכתבים שקיבלו ממנהל פעילויות שכר .77
7 באוניברסיטת ניו יורק, המאשרים את גובה המלגה שקיבלו המערערים, אשר
8 כללו את הפסקה הבאה:
9

10 **"Payment of this training grant or**
11 **fellowship does not involve the provision**
12 **of services to NYU, but rather represents**
13 **a stipend while you are in training or**
14 **conducting research for your**
15 **professional and educational**
16 **development. Please consult with a**
17 **qualified tax advisor for assistance with**
18 **the tax implications of this stipend."**

19
20
21 .78 הסתמכות זו, על המכתבים הנ"ל, לוקה בשניים. ראשית, כותב המסמך לא
22 הובא לעדות ולא נחקר על תוכנו של המכתב. שנית, לא מפי איש כספים
23 באוניברסיטת ניו יורק, נלמד על פרשנות המונח "תמורה" בדין המס הישראלי.
24

25 .79 על פי מכתבי ההזמנה שקיבלו פרופ' קרצ'מר (מפרופ' ויילר כמנהל מכון
26 שטראוס) ופרופ' בר (ממרכז תקווה, בחתימת פרופ' ויילר) ועל פי עדותם של
27 שלושת המערערים במהלך החקירה הנגדית, עולה בבירור, כי הפניות אל
28 המערערים היו ביוזמת מנהלי המוסדות, מבלי שהמערערים הכירו את מכון
29 שטראוס או את מרכז תקווה. כך העיד פרופ' קרצ'מר, בעמ' 19 לפרוטוקול
30 (שורות 20-23):
31

32 **"כפי שאומרים באנגלית "out of the blue" אז אני**
33 **ישבתי ופתחתי את המייל ושם היה מצורף מכתב**



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 שמזמין אותי בשנת 2008 לבוא לניו יורק בשנים -2009
2 2010. שקלתי את העניין ושוחחתי עם המשפחה
3 והשבתי בחיוב."
4

5 כך העיד פרופ' בר, בעמ' 30 לפרוטוקול:

6
7 "פרופ' הלברטל הזמין אותי בשלהי 2008. אני לא
8 ידעתי על קיומו של מרכז תקווה ולא שמעתי עליו
9 מעולם. הוא פנה אלי וסיפר לי על מרכז תקווה ואמר לי
10 שהוא מזמין אותי לבוא לשנה למרכז תקווה."
11

12 כך הצהיר פרופ' שרמר בסעיף 5 לתצהירו:

13
14 "בשנת 2008 פנה אלי פרופ' משה הלברטל
15 מאוניברסיטת ניו יורק, בשיחה בעל פה, וסיפר לי כי
16 בבית הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו יורק
17 (להלן: האוניברסיטה) עומד לקום מרכז חדש, ששמו
18 "מרכז תקווה לחקר החוק והתרבות היהודית"....
19 שמטרתו לאפשר לחוקרים מצטיינים ביהדות ובמשפט
20 להתפנות למחקר בתחומם, ועל ידי כך לקדם את מחקר
21 היהדות והמשפט."
22

23 80. מדובר היה במוסדות חדשים, בתהליך הקמה, שפתחו את שעריהם לראשונה
24 בשנה האקדמית שנפתחה בקיץ 2009. המוסדות הנ"ל רצו לגייס בשנה
25 הראשונה אנשי אקדמיה ידועים ובעלי מוניטין, לצורך הקמת מרכזי מחקר
26 אטרקטיביים, בדומה למכונים דומים, במסגרת אוניברסיטאות ידועות אחרות.
27 עמד על כך פרופ' ויילר במכתב ההזמנה לפרופ' קרצ'מר:
28

29 "The general formula is well known,
30 modeled on similar institutions such as
31 the Wissenschaftskolleg in Berlin or the
32 Center for Advanced Studies at
33 Stanford".
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 כדי לפתח את המוסדות הנ"ל ועל מנת שניתן יהיה לגייס בעתיד חוקרים בעלי
2 שם, נדרש היה לגייס בשנה הראשונה, חוקרים מפורסמים ואטרקטיביים,
3 מבחינה אקדמית.
4
5 81. אין הדבר דומה לסטודנט, המבקש להתקבל לתואר שני ואף שלישי, אשר פונה
6 אל מספר אוניברסיטאות, בבקשה להתקבל ללימודים גבוהים. סטודנט כזה,
7 משלם שכר לימוד לאוניברסיטה ובנסיבות רגילות, לא זוכה לתשלום מן
8 המוסד, בצורת מלגה. במקרה שלפניי, המערערים לא פנו למוסדות ולא ידעו על
9 הקמתם. מנהלי המוסדות פנו אל המערערים והציעו להם תשלום נאה ותנאים
10 פיזיים שזכו לשבחים מפי המערערים (משרד מצויד, כניסה לספרייה, סביבת
11 עבודה משובחת ועוד), על מנת לשכנעם להצטרף למרכז או למכון. כך, למשל,
12 שכנע פרופ' הלברטל את פרופ' בר, לשנות את תכניתו, ללמד באותה שנה
13 באוניברסיטת קולומביה, לצורך הצטרפותו למרכז תקווה. העיד על כך פרופ'
14 בר בחקירתו הנגדית (עמ' 31 לפרוטוקול, שורות 5-9):
15

16 "באחד המפגשים האלה הוא [פרופ' הלברטל – א.ד.]
17 אמר לי תבטל את ההזמנה בקולומביה. אמרתי לו
18 שנפגשתי כבר עם הדיקן ולא נעים לי. הוא אמר לי
19 שהוא מזמין אותי אליהם, ללמוד את כל תאוריות
20 ה"מלחמה הצודקת" שזה מונח פילוסופי, במהלך
21 שהותי במרכז תקווה. התלבטתי ואחרי שבוע לערך
22 צלצלתי לפרופ' גושן המלמד באוניברסיטת קולומביה
23 ושאלתי אם הביטול של ההתחייבות לקולומביה מוסרי
24 בעיניו. פרופ' גושן ענה לי שאין בעיה, הוא יסדיר את
25 זה מול הדיקן ואין לי שום בעיה מוסרית כלפי
26 קולומביה. חזרתי להלברטל ואמרתי לו שאני מקבל את
27 ההזמנה."
28

29 בניגוד לסטודנט שאינו נותן תמורה לאוניברסיטה במהלך לימודיו, המערערים
30 הוזמנו על ידי המוסדות לתקופה של שנה, אשר היו מוכנים לשלם לכ"א מהם
31 סכום כסף לא מבוטל, על מנת לשכנע את המערערים להשתלב בתוכניות המרכז
32 והמכון, ולהעדיף אלטרנטיבה זו, על פני אלטרנטיבות אחרות.
33
34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

82. על פי מכתבי ההזמנה ועדויות המערערים, ברור כי הייתה ציפייה מהם, ליצירת
תוצר ממשי בסיום שנת המחקר, או סמוך לאחריה. המכונים דאגו לפרסום
טיוטות המאמרים באתרי המוסדות. כך נכתב במכתב ההזמנה לפרופ' בר :

"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".

83. שלושת המערערים העידו על פרסום ניירות עבודה, בטרם יושלמו המאמרים.
כך, למשל, העיד פרופ' קרצ'מר (בעמ' 24 לפרוטוקול, שורות 20-21):

"לא פרסמתי את המאמר, פרסמתי נייר עבודה, כלומר
הליך של גיבוש העבודה. אני הייתי מעונין לקבל היזון
חוזר מעמיתים, שיקראו ויעירו ואולי אוכל לשפר את
העבודה לפני שאפרסם וכך היה."

84. בהקשר זה, העיד פרופ' בר (בעמ' 36 לפרוטוקול, שורות 3-5):

"זה לא מאמר, זה נייר עבודה, טיוטה. נשלח לפרופ'
ויילר, אני מניח שזה נמסר לו ביד כיון שהוא היה
בישראל. נתתי לו את הטיוטה ואמרתי לו שאני מבקש
לקבל הערות. הוא העביר את זה לעורכת אתר
האינטרנט..."

85. שניים מן המערערים הדגישו את העובדה, כי המחקרים שביצעו בניו יורק, לא
היו בתחום התמחותם. מכאן, הם מבקשים להגיע למסקנה, שלא היה במחקר
ובתוצריו, משום תמורה מצדם למרכז תקווה. פרופ' בר, הדגיש כי מומחיותו
בארץ היא בתחום דיני המסים ואף שכיהן כנשיא בית הדין הצבאי לערעורים,
אין לראות בו מומחה לדיני מלחמה, בוודאי לא בתקופה בה שהה בניו יורק.
פרופ' שרמר, הדגיש בעדותו את היותו היסטוריון של תקופת בית שני, המשנה
והתלמוד, בעוד טיוטת המחקר שפורסם בעקבות תקופת שהותו בניו יורק,



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 עסקה בתיאוריות של החוק והשפיטה ובניסיון לבחון אפשרות של שימוש
2 בתיאוריות משפטיות לחקר המשפט העברי וההלכה.
3
- 4 86. ב"כ המשיב ניסתה להציג במהלך החקירה הנגדית לשני המערערים הנ"ל,
5 מסמכים שונים, המעידים, לדעת המשיב, כי תחומי מחקריהם במרכז תקווה,
6 הינם חלק בלתי נפרד או שהם משתלבים בתחומי התמחותם. הכוונה למסמכים
7 שסומנו מש/3 עד מש/7 בנוגע לפרופ' בר ולמסמכים שסומנו מש/9 עד מש/13
8 ביחס לפרופ' שרמר. איני רואה צורך לפרט את המסמכים השונים שהוצגו ואת
9 הסברי מערערים אלה, לתוכנם של אותם מסמכים. אני מוכן להניח, לצורך
10 דיוננו, כי במקרים של שני מערערים אלה, נושאי מחקרם לא היו במסגרת
11 התמחותם האקדמית בישראל.
12
- 13 87. הנחה זו, אינה מובילה למסקנה, אותה מבקשים מערערים אלה להסיק.
14 ממכתבי הזמנה של מרכז תקווה לפרופ' בר ושל מכון שטראוס לפרופ'
15 קרצמר, עולה בבירור, כי הזמנה כללה משפטנים וחוקרים נוספים, שאינם
16 משפטנים, מתוך רצון להביא למגוון רחב של חוקרים, אשר יפרו זה את זה:
17
18
- 19 **" ... all Fellows will share a research**
20 **interest in the study of law & justice. This**
21 **does not mean that each Fellow will**
22 **necessarily be a Professor of law – we**
23 **expect a robust disciplinary mix."**
24
- 25 88. מן העדויות שנשמעו בפניי, עולה כי לפרופ' הלברטל הייתה היכרות מוקדמת עם
26 פרופ' בר ועם פרופ' שרמר. ביחס לפרופ' בר, השניים היו חברים בוועדה
27 שהוקמה על ידי קצין חינוך ראשי בצה"ל, לבדיקת הקוד האתי של הצבא.
28 הוועדה כללה מספר פילוסופים, לרבות פרופ' הלברטל וכמה קציני צבא, ביניהם
29 פרופ' בר (עדות פרופ' בר בעמ' 34, שורות 5-7). ביחס לפרופ' שרמר, הייתה
30 היכרות מוקדמת מתוקף חברותם במכון הרטמן באותן שנים (עדות פרופ' שרמר
31 בעמ' 43 לפרוטוקול, שורות 10-11).
32
- 33 89. מן האמור, אני מגיע למסקנה, כי ההיכרות המוקדמת בין מנהל מרכז תקווה,
34 לבין אותם מערערים, הובילה להזמנתם לשנה האקדמית, תוך שמנהלי המרכז



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 מצאו את השניים ראויים להשתתף בתוכנית המרכז. הבאתם לעדות של פרופ'
2 הלברטל ופרופ' ויילר, יכולה הייתה לשפוך אור בהקשר זה ואי הבאתם לעדות,
3 פועלת, כאמור לעיל, לטובת המשיב. במלים אחרות, תקופת השחייה לצרכי
4 מחקר בניו יורק, לא הייתה פרי יוזמת המערערים, אלא תוצאה של היכרות
5 מוקדמת עם לפחות אחד ממנהלי המרכז והמכון, כאשר היה למוסדות הנ"ל
6 עניין רב, למשוך את המערערים, בעזרת תשלום כספים ומתן תנאים משובחים,
7 להשתתף בתוכניות החדשות, בשנה הראשונה לפתיחת שערי המוסדות.

8

9

10 90. על הציפייה מן המערערים להשתתף בחיים האינטלקטואליים של המוסדות,
11 ניתן ללמוד הן ממכתב ההזמנה לפרופ' קרצ'מר (כמפורט בעמוד השני של
12 המכתב), והן מן העדויות של המערערים. פרופ' קרצ'מר העיד בהקשר זה כך
13 (עמ' 25 לפרוטוקול, שורות 8-10):

14

15 **"באוניברסיטה יש עשרות אירועים כל שבוע. היו**
16 **שולחים לנו הזמנות ואם רציתי והנושא עניין אותי,**
17 **למשל סמינר מסוים, הלכתי. אם זה היה בנושא של**
18 **מסים לא הלכתי."**

19

20 פרופ' שרמר נשא הרצאה בחודש מרץ 2010 במרכז תקווה, בנוגע לספר חדש
21 שנכתב על ידו ונטל חלק בהרצאה אחרת באותו חודש, בנושא האינטראקציה
22 שבין הקבלה והתנ"ך (נספחים י"ט ו-כ' לתצהיר המפקחת כרמי).

23

24 פרופ' בר הציג את עיקרי תוכנית המחקר שלו בקבוצת הלימוד של עמיתיו
25 במרכז תקווה שהתקיים בחודש אוקטובר 2009, כמפורט בסעיף 8 לתצהירו,
26 וכן השתתף בשתי הרצאות הפתוחות לקהל הרחב, כמפורט בסעיף 9 לתצהירו.
27 בדיון לפני פקיד השומה (המצוטט בסעיף 58 לתצהיר המפקחת שירה כרמי),
28 נרשם מפיו:

29

30

31 **"שירה: לפי התקנון יש צפיים לקיום של ארוחות**
32 **צהריים, פורמים שבהם החוקרים יציגו את מחקרים.**
33 **ישי: בכל מכון מחקר בעולם יש ציפייה לייצר**
34 **אינטגרציה ולו מינימלית בין חוקרים על מנת לייצר**



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

1 סינרגיה ולכן התבקשתי להשתתף פעם בשבוע
2 בארוחת צהריים או בהרצאות וולנטריות של עמיתים
3 שרצו להציג את מחקריהם על מנת לקבל תגובות. זה
4 קורה גם בארץ".

5
6 91. דומה שאין מחלוקת אמיתית, ביחס לציפייה מן המערערים, שלא ליטול על
7 עצמם, מחויבויות נוספות, במשך שהותם בניו יורק. בהתייחסו לאמור במכתב
8 ההזמנה, העיד פרופ' קרצמר (בעמ' 24 לפרוטוקול, שורות 11-12):

9
10 **"... כתוב במפורש בתוך המכתב שאסור לי לעבוד. על פי**
11 **תנאי המכון אסור היה לי לעבוד במקום אחר."**

12
13 הדברים עולים אף מתשובותיו של פרופ' שרמר, כפי שנרשמו בפרוטוקול הדיון
14 לפני המשיב מיום 16.2.14, כמפורט בסעיף 41 לתצהירה של המפקחת כרמי,
15 מטעם המשיב.

16
17 92. ניתן בשלב זה לסכם ולומר, כי עלה בידי המשיב, להראות כי המערערים הוזמנו
18 לניו יורק על פי יוזמה של מנהלי מכון שטראוס ומרכז תקווה, אשר הכירו את
19 המערערים ואת כישוריהם האקדמיים. הענקת המלגות למערערים הייתה
20 כרוכה, מבחינת המוסדות, בשלושה אלה: א. כי בתום תקופת השהות בניו יורק,
21 או לאחריה, יוגש על ידי המערערים מוצר מוחשי, כדוגמת מאמר, אשר יפורסם
22 באתרי המכון או המרכז; ב. כי המערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואליים
23 של המוסדות ושל אוניברסיטת ניו יורק; ג. כי המערערים יהיו באוניברסיטה
24 ולא ייטלו על עצמם מחויבות אחרת. המסקנה העולה מן המקובץ היא, שניתנה
25 על ידי המערערים תמורה בעד המלגה שקיבלו ואין מדובר במתנה, או בפרס, מן
26 הסוג שהוראות הפקודה אינן חלות עליו.
27 שלושת מרכיבי התמורה הנ"ל, לא נקבעו בתקנון נוקשה או בחוזה מפורט,
28 המתאימים יותר לסטודנטים לתואר שני. יש לזכור כי מדובר בפרופסורים
29 ידועים ומוכרים אישית, לפחות לאחד ממנהלי המוסדות, דבר שמסביר את
30 אופן גיוסם במכתב ובשיחות בע"פ, ללא החתמתם על טפסים, או על חוזה
31 פורמלי. ניתן להניח, כי מנהלי המוסדות (פרופ' הלברטל ופרופ' ויילר) סמכו על
32 היושרה של המערערים והדבר מסביר את העדר ההקפדה על פורמליות יתרה.
33



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 יש לזכור כי כל אחד מהמערערים קיבל בתקופה של 10 חודשים סכומי כסף
2 בלתי מבוטלים, שנעו בין 75,000 דולר לבין 100,000 דולר לכל אחד מהם
3 (בתוספת טובסידיה לדיוור בגובה 20,000 דולר, לאחד מהמערערים), דהיינו, בין
4 7,500 דולר לבין 10,000 דולר לחודש. איני מקבל את עמדת המערערים, לפיה,
5 כנגד הסכומים הנ"ל לא ניתנה מצדם תמורה כלשהי והכספים הוענקו להם,
6 לשם תרומה להתפתחותם המקצועית והחינוכית בלבד.
7
- 8 איני מקבל את טענת המערערים, כי מדובר במלגת הצטיינות, מן הסוג שאינו .93
9 נכלל בבסיס המס. מלגה מסוג זה ניתנת, בדרך כלל, על ידי מוסד למי מתמידיו
10 כפרס הצטיינות, לאחר שסיים את לימודיו בהצטיינות יתירה. מלגה מסוג זה
11 ניתנת בדיעבד, לאחר השגת ההישגים שהצדיקו את המלגה, ללא כל מחויבות
12 של המקבל כלפי המוסד. מדוע שאוניברסיטת ניו יורק, תעניק מלגת הצטיינות
13 לחוקרים, שאינם נמנים על סגל ההוראה של האוניברסיטה ושלא הגיעו
14 להישגיהם בזיקה כלשהי לאוניברסיטה? שהרי ההישגים המרשימים של כל
15 אחד מן המערערים, הושגו במהלך עבודתם באוניברסיטאות בארץ. מדובר
16 אפוא, בתשלום שנועד לשכנע את המערערים להעדיף את השהות בניו יורק, על
17 פני אלטרנטיבות אחרות ולקיים את המערערים במהלך השנה האקדמית, בעת
18 שהותם בניו יורק, בה הקדישו את מרבית זמנם למחקרים במסגרת מכון
19 שטראוס ומרכז תקווה. אין חשיבות מכרעת לכינוי התשלום כמלגה, שכן מהות
20 התשלום קובעת ולא השם שניתן לו.
21
- 22 פרופ' שרמר טען, שאין להבחין בין המלגה שקיבל בארץ ממכון הרטמן, אותה .94
23 המשיב החליט שלא למסות, לבין המלגה שקיבל ממרכז תקווה, לגביה הוצאה
24 על ידי המשיב שומה. לא הוכח בפניי דבר ביחס למלגה שקיבל פרופ' שרמר
25 ממכון הרטמן ואין בידי פרטים כלשהם על אופי העסקתו בידי המכון או על
26 תנאי המחקר שביצע במסגרתו, כמו גם ביחס לחובותיו כלפי המכון. להבדיל
27 מכך, ביחס למלגה שהתקבלה מאוניברסיטת ניו יורק, הוכח בפניי מתן תמורה
28 מצד פרופ' שרמר למרכז תקווה, שהצדיקה, בעיני המרכז, את המלגה שהוענקה
29 לו.
30
- 31 נותר עדיין להכריע, באיזה מן המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה, יש לסווג .95
32 את המלגה שקיבלו המערערים. כזכור, המשיב העלה שלוש אפשרויות ביחס
33 לכך. אשר לאפשרות הראשונה, על פי סעיף 1(2) לפקודה, מדובר בהשתכרות
34 מכל עסק או משלח יד. במקרה זה, ברור כי מחקר אקדמי הינו במסגרת משלח



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 דם של המערערים. אף שאין לכך כל נפקות, לאחר המעבר לשיטת מס
2 פרסונלית, אציין כי מדובר בהכנסה ממשלח יד, שבדרך כלל המערערים עוסקים
3 בו בישראל. שלושת המערערים הודו בכך במהלך חקירתם הנגדית. בהקשר זה,
4 אין נפקות לשאלה, אם תוצאת המחקר הינה פרסום מאמר. פרופ' בר העיד, כי
5 במהלך מספר שנים, לא פורסם על ידו מאמר, מבלי שהדבר גרע ממעמדו או
6 משכרו כפרופסור למשפטים (עמ' 29 לפרוטוקול, שורות 6-7).
- 7
- 8 כמו כן, אין נפקות לעובדה, כי בישראל, פרופ' שרמר ופרופ' בר הם שכירים, 96
9 בעוד השתכרותם בניו יורק הייתה כעצמאיים. בטרם אומצה שיטת המיסוי
10 הפרסונלית, תוקנה הפקודה, כך שנקבע במפורש בסעיף 15(1) לפקודה, כי אין
11 נפקא מינה, אם הכנסת הנישום מחוץ לישראל, הייתה כעצמאי, בעוד בארץ
12 הכנסתו הייתה ממשלח יד שבדרך כלל הוא עסק בו כשכיר (וכן להפך). מטרת
13 התיקון הייתה למונע מעבר של נישומים ממקור הכנסה אחד למשנהו, על ידי
14 הקביעה כי לצורך סעיף 15(1), "משלח יד" כולל עבודה שכירה ומתן שירותים
15 באורח עצמאי, כאמור בסעיף 12(1) לפקודה. כפי שמציינים אמנון רפאל וירון
16 מהולל בספרם **מס הכנסה**, כרך רביעי, בעמ' 86 (תשנ"ו, 1996), עד לתיקון
17 האמור, אקדמאים שלימדו מחוץ לישראל בתקופת שבתון, לא נתפסו ברשת
18 המס הישראלית:
- 19
- 20 **"כאשר היו לעובדי מכללה של אוניברסיטה זרה, לא**
21 **באה להם הכנסתם ממשלח ידם, ואילו כאשר הפיקו**
22 **בחוץ לארץ הכנסות ממשלח ידם כנישומים עצמאיים,**
23 **חסרה המשכיות, המתבטאת במילים 'שבדרך כלל**
24 **הוא עוסק בו בישראל'."**
- 25
- 26 אם כך הדבר בתקופה בטרם אומצה השיטה הפרסונלית, בוודאי שאין לדברים
27 משמעות, בתקופה הנוכחית.
- 28
- 29 אשר לאפשרות האחרונה, על פי סעיף 10(2) לפקודה, אין צורך להידרש לה לאור 97
30 הקביעה כי המקור הרלבנטי לענייננו קבוע בסעיף 12(1) לפקודה. האפשרות
31 החלופית שנקבעה על ידי המשיב, על פי סעיף 7(2) לפקודה, אינה נראית בעיניי.
32 מדובר במקור הכנסה פסיבית, שאינו מאפיין את פעילותם של המערערים, אשר
33 הניבה את ההכנסה נשוא תיק זה, כתוצאה מיגיעה אישית.
- 34



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

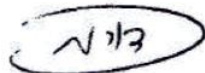
98. עניין אחרון שיש להידרש לו, נוגע לפרופ' בר בלבד, ביחס לתקופת 12 הימים האחרונים, לפני חזרתו לישראל בחודש יולי 2010. פרופ' בר העיד, כי בתקופת 12 הימים הנ"ל, התגורר בביתו של פרופ' גושן, לאור היכרותם.
99. המשיב טען, כי הוצאות אש"ל חוי"ל יותר בניכוי רק כנגד ימי העסקה ואילו העסקת המערער הסתיימה ביום 30.6.10. לפני משורת הדין, הכיר המשיב בניכוי הוצאות אש"ל חוי"ל עד לסיום תקופת השכירות, בתאריך 10.7.16.
100. תקנה 6 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972, קובעת כי לא יותרו לניכוי ההוצאות המפורטות בתקנות הנ"ל, אלא אם הגיש הנישום מסמכים או קבלות, לאימות ההוצאות להנחת דעתו של פקיד השומה.
101. פרופ' בר לא הגיש למשיב מסמכים או קבלות בגין ההוצאות שיוחסו לתקופת 12 הימים האחרונים לשהותו בארה"ב ולא ברור אם התקופה הנ"ל נוצלה לצורך המחקר במרכז תקווה. לאור האמור, אין בידי לקבל את החלק בערעור, הנוגע לניכוי הוצאות אלה.
- עולות**
102. לא מצאתי בטענותיהם הפרוצדורליות של המערערים, כדי לשנות את תוצאות הדיון לגופו של ענין (ע"א 4861/05 שיכון עובדים נ' מנהל מיסוי מקרקעין, 11.8.08). רק אציין בהקשר זה, כי בדיונים שהתקיימו אצל פקיד השומה, הוקדשה תשומת לב רבה מאד, העולה על המקובל, לפרופ' בר, באופן שאינו מצדיק את הטענות הפרוצדורליות שהועלו מטעם המערערים.
103. המשיב קבע, כי מאחר שלא הוכח כי המערערים לא התרשלו בעריכת הדו"ח, יוטל בעניינם קנס על הגרעון, לפי סעיף 191 לפקודה. אני סבור שאין מקום, בנסיבות המקרה, לחייב את המערערים בקנס גרעון. במקרה זה, פעלו המערערים בתום לב ואין לייחס להם רשלנות (ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פ"ש באר שבע, פורסם בנבו, 12.5.13). המערערים דיווחו למשיב על הסכומים שקיבלו מאוניברסיטת ניו יורק, תוך נקיטת עמדה פרשנית, שנראתה להם כנכונה. העובדה שבית המשפט העדיף לבסוף את פרשנות המשיב, אינה הופכת את הגירעון לכה שנוצר במזיד או



בית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 14-10-4690 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-51481 שרמר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים
ע"מ 15-01-49971 בר ואח' נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 מתוך כוונה להתחמק מתשלום מס ונראה לי כי הייתה סבירות מסוימת
2 בהצהרת המערערים.
3
4 104. לפני סיום אציון, כי המערערים ייצגו את עצמם בהליך שלפניי ולא הסתייעו
5 בייצוג של עו"ד. בהקשר זה, ראוייה לציון לשבח הופעתו המרשימה של פרופ'
6 שרמר, שלא הייתה מביישת פרקליטים מקצועיים ומנוסים.
7
8 **סוף דבר**
9
10 105. לאור כל האמור, הגעתי למסקנה כי יש לדחות את שלושת הערעורים, למעט
11 בשאלת קנס הגרעון, ביחס אליה, הערעורים מתקבלים.
12
13 כל אחד מהמערערים יישא בהוצאות המשיב בסך של 7,000 ₪.
14
15 **המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.**
16
17 **ניתן היום, ג' בתשרי התשע"ז, 5 באוקטובר 2016, בהעדר הצדדים.**
18



אביגדור דורות, שופט

- 19
20
21
22
23
24
25