



בבית המשפט העליון

דנ"א 7480/18

לפני: כבוד הנשיאה אי חיות
כבוד המשנה לנשיאה נ' הנדל
כבוד השופט ע' פוגלמן
כבוד השופט ג' קרא
כבוד השופט י' אלרון

המבקשים: 1. דוד קרצמר
2. עדיאל שרמר
3. אילת שרמר
4. חגית בר
5. ישי בר

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים

דיון נוסף בפסק הדין של בית המשפט העליון (כב'
השופטים נ' הנדל, ג' קרא וי' אלרון) בע"א 9488/16 מיום
9.10.2018

תאריך הישיבה: י"ד בטבת התשפ"א (29.12.2020)

בשם המבקשים: בעצמם

בשם המשיב: עו"ד יורם הירשברג

פסק-דין

השופט ע' פוגלמן:

דיון נוסף בעקבות פסק דינו של בית משפט זה בע"א 9488/16, 9489/16 ו-
9491/16 קרצמר נ' פקיד שומה בירושלים מיום 9.10.2018 (השופטים נ' הנדל, ג' קרא וי'
אלרון; להלן: פסק הדין נושא הדיון הנוסף). השאלה שניצבת במוקד הדיון היא אם כספים
שקיבלו המבקשים 1, 2 ו-5 (להלן: המבקשים) ממוסדות מחקר אקדמיים בארצות הברית
חייבים במס.

1. בפסק הדין נושא הדיון הנוסף נדונו שלושה ערעורים שעסקו במסכת עובדתית דומה: שלושת המערערים – שניים מהם פרופסורים למשפטים ואחד פרופסור להיסטוריה – קיבלו כספים ממוסדות מחקר אקדמיים בארצות הברית. בערעורים התעוררה שאלת מיסוים של סכומים אלה. נסיבותיהם הפרטניות של שלושת המבקשים תוארו בהרחבה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי ובפסק הדין נושא הדיון הנוסף (ראו, פסקאות 2-5 לפסק הדין של השופט נ' הנדל; סעיפים 5-29 לפסק הדין בע"מ (מחוזי י-ם) 4690-10-14 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים (5.10.2016) (להלן: פסק הדין של בית המשפט המחוזי)). משכך בשלב זה אעמוד על הרקע העובדתי בקצירת האומר.

2. בע"א 9488/16 נדון עניינו של פרופ' דוד קרצמר, הוא המבקש 1 בעניינו (להלן: פרופ' קרצמר). בשנות המס 2009 ו-2010 שהה פרופ' קרצמר בניו יורק, באוניברסיטת NYU בהזמנת מכון שטראוס למחקר מתקדם על צדק ומשפט (להלן: מכון שטראוס). בגין שהותו בניו יורק קיבל פרופ' קרצמר כ-100,000 דולר ו-20,000 דולר נוספים עבור מגורים. באותה תקופה עבד פרופ' קרצמר על השלמת מאמר שהחל בכתיבתו עובר להגעה לניו יורק ובהמשך המשיך במחקר שביצע במימון קרן גרמנית-ישראלית למחקר ולפיתוח מדעי. בע"א 9489/16 נדון עניינו של פרופ' עדיאל שרמר, הוא המבקש 2 בעניינו (להלן: פרופ' שרמר). באותן שנים שהה פרופ' שרמר בניו יורק, באוניברסיטת NYU במסגרת מרכז תקווה לחקר החוק והתרבות היהודית (להלן: מרכז תקווה; ולהלן ביחד עם מכון שטראוס: המוסדות). בגין שהותו בניו יורק קיבל פרופ' שרמר ממרכז תקווה 90,000 דולר. בתקופה זו עסק פרופ' שרמר במחקר בתחום הפילוסופיה של החוק ותיאוריות של השפיטה. בע"א 9491/16 נדון עניינו של פרופ' ישי בר, הוא המבקש 5 בעניינו (להלן: פרופ' בר). באותה שנה שהה פרופ' בר בניו יורק, באוניברסיטת NYU בהזמנת מרכז תקווה ובגין שהותו בניו יורק קיבל מהמרכז 75,000 דולר. בתקופה זו עסק פרופ' בר במחקר בתחום דיני המלחמה. שלושת המבקשים דיווחו על הכספים שקיבלו כסכום שלא חייב במס הכנסה.

3. המשיב, פקיד השומה ירושלים (להלן: המשיב או פקיד השומה), הוציא ביחס לכספים שקיבלו המבקשים מהמוסדות בשנות מס אלה שומות בצו וקבע, ביחס לכל אחד מהמבקשים, כי מדובר בהכנסה חייבת במס לפי מספר חלופות. כך, נקבע שמדובר בהכנסה חייבת לפי סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה

או הפקודה), מאחר שהכספים שניתנו במסגרת משלח ידם ו/או במסגרת עיסוקם תוך "מתן שירות כלשהו". לחלופין, צוין בצווים כי מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(7) בפקודה שכן הכספים שולמו עבור שימוש בשמם, בידע ובמוניטין האישי של המבקשים. לחלופי חילופין, נקבע כי הסכומים חייבים במס מכוח סעיף 2(10) לפקודה, בהיותם "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". בצווים, דחה פקיד השומה גם את טענות המבקשים כי הכספים פטורים ממס.

4. המבקשים ערערו על השומות וטענו, בעיקרם של דברים, כי הכספים שקיבלו מהמוסדות לא צריכים להיכלל בבסיס המס. בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) דחה את הערעורים (בעיקרם) וקבע כי הכספים הם הכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1) לפקודה. זאת, משעלה בידי פקיד השומה להראות שהמבקשים הוזמנו לניו יורק ביוזמת מנהלי המוסדות וכי קבלת המלגה הייתה כרוכה בהצגת מוצר מוחשי (דוגמת מאמר) שיפורסם באתרים של המוסדות; בהשתתפות בחיים האינטלקטואלים של המוסדות ושל אוניברסיטת ניו יורק; ובהתחייבות המבקשים שלא ליטול מחויבויות אחרות בתקופת שהותם באוניברסיטה. בית המשפט דחה את עמדת המבקשים שהכספים הם "מלגת הצטיינות" שאינה נכללת בבסיס המס. אשר למקורות החלופיים שהעלה פקיד השומה לסיווג הכספים, קבע בית המשפט שקשה לראות את הכספים כבאים בגדר סעיף 2(7), בשים לב לכך שעניינו בהכנסה פסיבית בעוד שהמבקשים הניבו את ההכנסה כתוצאה מיגיעה אישית; וקבע כי אין צורך להידרש לאפשרות לכלול את הכספים בסעיף 2(10) לפקודה בשים לב להכרעה בכל הנוגע לסעיף 2(1).

פסק הדין נושא הדיון הנוסף

5. המבקשים ערערו על פסק הדין, ובערעורם טענו כי לא ניתן לשייך את התקבולים לאיזה מהמקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה וכי לא ניתן לראות בהם חלק ממשלח ידם, מאחר שהם לא נתנו כל שירות למוסדות. דעת הרוב בפסק הדין הותירה את פסק דינו של בית המשפט המחוזי על כנו. השופט נ' הנדל עמד בהרחבה על תכליות דיני המס ועל שורשיה של תורת המקור בדין הישראלי. צוין כי המצב המשפטי כיום כולל בבסיס המס את מרבית הכנסות הנישומים, ובכללן גם הכנסות שבעבר היו נעדרות מקור. נקבע כי על אף האמור בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ (ע"א 533/89 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין, פ"ד מז(3) 376 (1993); בפסק הדין נערך דיון נוסף, דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817 (1996) (להלן בהתאמה: הערעור בעניין זילברשטיין ומינץ; הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ; וביחד באופן כללי עניין

זילברשטיין ומינץ)), אין בדין הישראלי דרישה שהמקורות בפקודה יהיו "עסקיים", ואין לקבל את טענת המבקשים שלפיה תנאי למיסויה של הכנסה הוא שניתן לייחס לה אופי עסקי. נפסק כי תורת המקור בדין הישראלי שרירה וקיימת, ומחוץ לבסיס המס נותרות הכנסות פרטיות שנעדרות פוטנציאל לחזרתיות ממקור ברור. בית המשפט הוסיף כי מבחן עזר לזיהויו של מקור יכול להיות מבחן התמורה, שלפיו הוכחת תמורה שבגינה ניתנה ההכנסה, תחזק את המסקנה שמדובר בהכנסה חייבת. עוד עמד השופט נ' הנדל על הפטור שניתן למלגות מסוימות בסעיף 9(29) לפקודה, וקבע כי יש לראות בסעיף כ"תמרור דרך פרשני", שאינו חל במישרין על הפרשה. בית המשפט הוסיף כי מבחן עזר לזיהוי מלגה שנכללת בבסיס המס הוא מבחן הזמן, כך שמלגות שניתנות בגין הישגי עבר מתאימות יותר לתבנית של מתנה או פרס; ואילו מלגות שניתנות במבט צופה פני עתיד עשויות להתאים לתבנית של הכנסה חייבת. לגופם של התקבולים שלפנינו, נקבע כי מדובר בהכנסה כחלק ממשלח ידם של המבקשים. זאת, בהתבסס על זיהויה של תמורה שנתנו המבקשים עבור התקבולים, שכללה שלושה מרכיבים: בלעדיות בהתחייבות שלא לעסוק בתקופה הרלוונטית בעיסוקים מלבד המחקר; התוצר שהמוסדות ציפו מהמבקשים להפיק; ומעורבות המבקשים בחיים האינטלקטואליים של המוסדות. עוד נקבע כי גם מבחן הזמן מחזק את המסקנה שמדובר בהכנסה בעלת מקור. הכספים שקיבלו המבקשים ניתנו כצופי פני עתיד – בגין שהותם במוסדות ועריכת מחקר בתחומם, ולא כצופי פני עבר – כפרס על פועלם שאינו תלוי בהתחייבות או בדבר אחר.

6. השופט ג' קרא צירף דעתו לדעת השופט הנדל, והוסיף כי נוכח הקביעה כי הכספים הם בבחינת משלח יד החייב במס לפי סעיף 2(1), אין צורך להידרש לשאלה אם התקבולים נכנסים גם לגדרי סעיף 2(10) לפקודה. השופט ג' קרא ציין שקיים קושי בעמדה שלפיה התקבולים לא חייבים במס, מאחר שעמדה זו מיטיבה עם המבקשים אף יותר מחוקרים מקבלי מלגה בארץ, שפטורים מתשלום מס על מלגות – מכוח הפקודה – רק עד לגובה 90,000 ש"ח.

7. בדעת מיעוט, מצא השופט י' אלרון כי התקבולים אינם חלק מבסיס המס. בפסק דינו, עמד על התיקונים שהובילו לחקיקת סעיף 9(29) לפקודה וקבע שעל אף שאין מחלוקת שעניינם של המבקשים לא בא בגדרי הסעיף, יש לבחון – בהתאם למבחני הסעיף – אם הם נתנו תמורה בגין המלגות שקיבלו. נקבע כי החומר הראיתי לא תומך במסקנה שהמבקשים נתנו שירות או תמורה למוסדות. משכך, קבע השופט אלרון כי עניינם של המבקשים לא בא בגדרי סעיף 2(1) לפקודה. אשר לאפשרות למסות את ההכנסות לפי סעיף 2(7) לפקודה, אימץ השופט אלרון את מסקנת בית המשפט המחוזי שלפיה פעילות המבקשים לא תואמת את מקור ההכנסה. לבסוף, בכל הנוגע לסעיף 2(10)

לפקודה, קבע השופט אלרון שעל אף רוחב היריעה של הסעיף, יש חשיבות להקפדה על התנאי של ייחוס אופי עסקי לנסיבות שבהן שולם התגמול. נקבע כי היה על פקיד השומה להראות במקרה דנן כי מערכת היחסים בין המבקשים לבין המוסדות הייתה מערכת יחסים עסקית שמונעת משיקולי תשואה מסחרית. על יסוד הנתונים במקרה הקונקרטי לא הוכח כי מערכת היחסים בין המערערים למכוני המחקר הייתה עסקית ולכן, לא ניתן לקבוע שהמלגות נכללות בבסיס המס לפי סעיף 2(10) לפקודה.

בשולי הדברים יצוין כי לצד הסוגיה שהובאה לעיל בהרחבה אשר ניצבת במוקד הדיון הנוסף, הכריע בית המשפט בשתי סוגיות נוספות, ברוב דעות: נקבע שאין לקבל את ערעור פרופ' בר שנוגע לסירוב המשיב לנכות הוצאות אש"ל בימים האחרונים לשהותו בניו יורק; ונפסק כי יש להשיב את הדיון בעניין ניכוי הוצאות שהוציא פרופ' בר לייצור הכנסה משירות מילואים שביצע, וזאת מאחר שבית המשפט המחוזי לא דן בסוגיה ולא הכריע בה.

ביום 27.6.2019 הורתה הנשיאה א' חיות על קיומו של דיון נוסף בפסק הדין.

טענות הצדדים

8. המבקשים טוענים שההלכה שנקבעה בפסק הדין, שלפיה הכספים שקיבלו הם הכנסה בעלת מקור, עומדת בסתירה לפסיקה ארוכת שנים של בית משפט זה שדרשה הצבעה על שירות כתנאי למיסויה של הכנסה כמשלח יד. כנטען, פסק הדין החליף את הדרישה למתן שירות בזיהויה של תמורה, והוסיף שאין הכרח להוכיח את גבולותיה של תמורה זו. עוד נטען כי דעת הרוב ביטלה את דרישת הפסיקה לקיומם של מאפיינים עסקיים כתנאי למיסויה הכנסה. לדברי המבקשים, יש להבחין בין מערכת תשלומים "כלכלית", המונעת מהיגיון שוקי, אשר מחייבת את מקבל התשלום במס; ומערכת "פילנתרופית", שאין בה יחסים כלכליים בין הצדדים ומקבל התשלום בגדרה לא חייב במס. המבחנים שאומצו בדעת הרוב בפסק הדין נושא הדיון הנוסף (מבחן הזמן ומבחן התמורה) לא מאפיינים פעילות כלכלית, והם יכולים להתקיים גם בפעילות שאינה כלכלית. משכך, נטען, דעת הרוב מוליכה לתוצאות קשות, שלא תואמות את הדין הקיים. עוד לטענתם, בקביעות אלו זנח פסק הדין את תורת המקור ואימץ תחתיה את עקרון "היכולת לשלם" שלפיו ככלל, התעשרות שאינה פטורה תהא חייבת במס. לשיטת המבקשים, בחקיקת סעיף הפטור למלגות, גילה המחוקק את דעתו כי אין במלגות הקיום – הן המלגות שקיבלו המבקשים – תמורה כלשהי.

9. המשיב סומך ידו על פסק הדין נושא הדיון הנוסף. לטענתו, בניגוד לעמדת המבקשים, פסק הדין לא ביטל את שיטת המקור, ולמעשה עמדתם היא זו שמבקשת לסטות מההלכה הפסוקה. כנטען, פסק הדין צועד בתלם הפסיקה בכל הנוגע למיסוי משלח יד. לטענת המשיב, קיים קושי בשימוש שאותו מציעים המבקשים בסעיף הפטור, מאחר שסעיף זה יוצא מנקודת הנחה שמלגות הן הכנסה החייבת במס. זאת ועוד, כנטען, הגדרת תמורה בסעיף דווקא מחזקת את הטענה שיש לראות בכספים ששולמו למבקשים כחייבים במס. עוד מציין המשיב כי שניים מהמבקשים ניכו הוצאות בגין שהותם בחו"ל, ומשעשו כן הדבר מעיד שהם עצמם ראו את ההכנסה שלהם כהכנסה חייבת במס והם מושתקים מלטעון אחרת.

בקשה להוספת אסמכתה

10. ביום 19.10.2020 הגיש המשיב בקשה להוספת אסמכתה, במסגרתה עתר לצירוף פסק הדין של בית משפט זה בע"א 3159/19 אבוחצירא נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה (18.10.2020) (להלן: עניין אבוחצירא). בהתאם להחלטת הנשיאה א' חיות מיום 20.10.2020, האסמכתה צורפה וניתנה לצדדים האפשרות להגיש השלמת טיעון בכל הנוגע להשלכות שיש לשיטתם לפסק הדין על הסוגיה שעומדת במוקד התיק דנן. למען הנוחות אציין כבר עתה כי באותו עניין נקבע כי כספים שקיבל הרב אבוחצירא ממאמיניו הם הכנסה שמקורה במשלח ידו (לפי סעיף 2(1) לפקודה). בהשלמת הטיעון מטעמו, ציין המשיב כי קביעות פסק הדין בעניין אבוחצירא, ובהן הקביעות בדבר הפרשנות הרחבה שניתנת למקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה עולות בקנה אחד עם דעת הרוב בפסק הדין נושא הדיון הנוסף. זאת ועוד, קביעות פסק הדין בעניין אבוחצירא, לטענת המשיב, תומכות בעמדה שלפיה גם מקרים שבהם התמורה לא מוגדרת בין הצדדים באופן ברור עשויים לעלות כדי משלח יד; ובעמדה שלא נדרש שמערכת היחסים בין הצדדים תהיה עסקית על מנת שהתקבול יסווג כהכנסה. המבקשים הגיבו להשלמת הטיעון מטעם המשיב וטענו כי אין בפסק הדין בעניין אבוחצירא כדי לתמוך בטענותיו. לטענת המבקשים, הקביעות בכל הנוגע לכך שלא נדרש מתן שירות על מנת למסות את הכספים הן משניות. עוד נטען כי בפסק דינו בעניין אבוחצירא מסתמך השופט מ' מזוז על ההכרעה בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, ולכן הסתמכות המשיב על פסק הדין היא "מעגלית". עוד טוענים המבקשים שפסק הדין בעניין אבוחצירא יישם כהלכה את הדין הנוהג על מקרה פרטי של מתן שירותי דת, וזאת לעומת פסק הדין נושא הדיון.

11. השאלה שניצבת במוקד הדיון הנוסף – אשר עמדה גם במוקד הדיון בערעור – היא אם יש לראות בתקבולים שקיבלו המבקשים כהכנסה חייבת במס. במסגרת המענה לשאלה זו, יהא עלינו להתייחס גם לסוגיות נוספות שאליהן כיוונו המבקשים את חיציהם ובכלל זאת אם פסק הדין ביטל את תורת המקור בדין הישראלי ואם ביטל גם דרישה פסיקתית כי ההכנסה תהא "עסקית" על מנת שתבוא בגדרי המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה. משכך, דרך הילוכנו תהא כדלקמן: נפתח בהתייחסות כללית לבסיס מס ההכנסה בישראל, בכלל זאת נבחן את מקומה של תורת המקור בדין הישראלי כיום; נציג את סעיף (1)2 לפקודת מס הכנסה ואת השאלה אימתי יקבע כי הכנסה היא חלק ממשלח ידו של אדם; נבחן את הסדרי מיסוי המלגות בישראל, ובכלל זאת את סעיף הפטור שאליו התייחסו הצדדים בהרחבה. בנתון לתשתית המשפטית שאפרוס, נפנה לבסוף לדון בשאלה אם יש לראות בתקבולים מעין אלה שקיבלו המבקשים כחייבים במס הכנסה.

מסים – כללי

12. הגדרתו המקובלת של מס היא תשלום כספי שרשות ציבורית גובה מתושביה כתשלום חובה שאין בצדו תמורה ישירה ושוות ערך. באופן מסורתי, ניתן להצביע על מספר תכליות של מערכת המס במדינה המודרנית. התכלית הראשונה והברורה שבהן היא מימון פעולות המדינה ואספקת המוצרים הציבוריים – היינו, מתן שירותים שונים לאזרחי המדינה. במסגרת זאת ניתן למנות מתן מוצרים מוחשיים – דוגמת תשתיות וגשרים – לצד מתן שירותים, דוגמת שירותי חינוך, ביטחון ואיכות סביבה. תכלית נוספת של מערכת המס היא צמצום אי השוויון בחברה באמצעות חלוקה מחדש של העושר. כך לדוגמה, ניתן לקבוע שיעורי מס גבוהים יותר על בעלי הכנסות גבוהות; ניתן להפחית את נטל המס מבעלי הכנסות נמוכות (או אף ליתן להם תוספת הכנסה, בדמות "מס הכנסה שלילי"); וניתן למסות העברות הון בין-דוריות, למשל באמצעות מס עיזבון או מס ירושה. תכלית שלישית של מערכת המס היא הכוונת התנהגות – על שני פניה: לדכא התנהגות שאינה רצויה מבחינת מתכנן המדיניות או לקדם התנהגות רצויה. כך לדוגמה, המדינה יכולה לקדם ערכים סביבתיים ולצמצם את זיהום האוויר באמצעות הטלת מס על פליטות מזהמים; לעודד התיישבות באזורי ספר באמצעות מתן הטבות מס למי שיתגורר באזורים אלה; או להפחית את צריכת הטבק באמצעות הטלת מס רכישת מוצרי טבק. לבסוף, גביית המסים היא כלי חשוב במדיניות הפיסקלית של הממשלה (להרחבה בעניין תכליות מערכת המס ראו: שגית לוינר וטלי ניר "מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל" 90 פד אריה לפידות 127 (דוד גליקסברג

עורך 2015) (להלן: לוינר וניר); יורם מרגליות "דיני מיסים" הגישה הכלכלית למשפט 815, 820-816 (אוריאל פרוקצ'יה עורך 2012); אהרון נמדר מס הכנסה 35 (מהדורה שלישית, 2010) (להלן: נמדר, מס הכנסה); אמנון רפאל בהשתתפות שלומי לזר מס הכנסה כרך א 2-3 (מהדורה רביעית, 2009) (להלן: רפאל); יוסף מ' אדרעי מבוא לתורת המסים 27 (2008) (להלן: אדרעי, מבוא לתורת המסים); יוסף גרוס דיני המס החדשים 2-3 (מהדורה שלישית, 2003) (להלן: גרוס, דיני המס החדשים); אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מיסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח 17-25 (מהדורה רביעית, 1969).

13. הגשמתן של התכליות השונות שהובאו לעיל היא עניין שבמדיניות, והיא מבוססת על הכרעות ערכיות וחברתיות שבהתאם להן מעוצבת ארכיטקטורת מערכת המס. בין התכליות השונות מתקיימים יחסים וממשקים הדדיים מורכבים, ומובן כי קידומה של תכלית אחת יכול לבוא על חשבון אחרת או לחלופין לחזקה (לוינר וניר, בעמ' 131). במסגרת עיצוב מערכת המס, על קובעי המדיניות להכריע בשאלות כבדות משקל ובהן: מה מתוך נכסי הפרטים ימוסו (האם ממסים רק הכנסות? מאילו מקורות? האם ממסים רווחי הון?); מהם סוגי המסים שיוטלו; ומהם שיעורי המס שיוטלו. מענה על שאלות נכבדות אלו קובע את גבולות "בסיס המס". השינויים והתמורות שחלו בכלכלת העולם, ובהן נטישת כלכלת החליפין, הפכו את המס על הכנסתו של הפרט למס מרכזי ביותר (רפאל, בעמ' 39). כך ככלל, וכך גם במדינת ישראל, שבו מס ההכנסה מחזיק בחלק הארי מתוך כלל הכנסות המדינה ממסים ומאגרות (ראו ענת ירון תיאור וניתוח הכנסות המדינה בהצעת התקציב לשנת 2019, 3, לוח 2 (מרכז המחקר והמידע של הכנסת, 2018)).

מס הכנסה ותורת המקור

14. קיים קושי ניכר במציאת הגדרה ממצה למונח "הכנסה". אף מבחינה כלכלית, לא קיימת תמימות דעים בשאלה מהי הכנסה, ויש שטענו שהניסיון להגדיר מראש מהי הכנסה נדון לכישלון (נמדר, מס הכנסה, בעמ' 62-63). מנקודת מוצא זו נקבע בשיטת המס האנגלית כי על מנת שתקבול כספי יבוא בגדר הכנסה החייבת במס, עליו להופיע באחד מ-6 לוחות (Schedules). הכלל במשפט האנגלי היה כי תקבול כספי שנעדר מקור מפורש אינו בבחינת הכנסה חייבת, ובהתאם נקבע כי רווחים מקריים (windfall), מתנות ופרסים (כדוגמה) אינם הכנסה – בהעדר מקור. מכאן שמה של שיטה זו – "תורת המקור". גישה שונה ומרחיבה הרבה יותר אומצה במשפט האמריקאי, גישה "בסיס מס כולל". לפי גישה זו כל תוספת לעושר, למעט חריגים מסוימים, תובא בבסיס המס (להרחבה דברי השופט נ' הנדל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, פסקאות 14-15; ע"א

2810/13 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 6 (2.6.2015) (להלן: עניין מגדניית הדר); כן ראו גרוס, דיני המס החדשים, בעמ' 45; אריה לפידות "גלגוליה של תורת 'המקור' בדיני מס הכנסה בארץ" הפרקליט כב 53 (1965)).

15. במוקד מיסוי הכנסתו של אדם בישראל מצויה פקודת מס הכנסה. בסעיף 1 לפקודה קבועה הגדרת המונח הכנסה כ"סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו". כפי שניתן לראות, ההגדרה החוקית שנקבעה בפקודה אינה הגדרה ממצה, בפרט מאחר שהיא עושה שימוש בביטוי "הכנסה" שאותו היא מבקשת להגדיר. ההגדרה מפנה לסעיף 2 לפקודה, אשר נושא את הכותרת "מקורות הכנסה", ואשר קובע ברישה שלו, כדלקמן:

<p>2. 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:</p>	<p>מקורות הכנסה</p>
---	-------------------------

בהמשך, מנויים בסעיף מקורות הכנסה שונים, ובהם: השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד (סעיף 2(1) לפקודה); הכנסה מעבודה (סעיף 2(2) לפקודה); הכנסה מדיבידנד (סעיף 2(4) לפקודה); הכנסה מחקלאות (סעיף 2(8) לפקודה); והשתכרות ממכירת נכסי קניין רוחני (סעיף 2(9)). לצד תשעת המקורות המנויים בסעיף 2, קבע המחוקק בסעיף 2(10) לפקודה שמס הכנסה ישולם גם על "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 זה זכה לכינוי סעיף ה"עוללות", וארחיב את הדיבור בעניינו בהמשך דבריי.

16. על הקשר שבין סעיף 2 לבין "תורת המקור" עמד ויתקון בספרו דיני מסים:

"הוראה זו [סעיף 2 לפקודה – ע' פ'] מעמידתנו מיד על השיטה הפיסקלית שעליה מושתת החוק. יש כאן מנין "מקורות" (sources) של הכנסה, משמע, כי שום תקבול-כסף, שבח או התעשרות לא ייחשב ל'הכנסה', אלא אם יש מקור, שממנו מופק התקבול כפרי מן העץ" (שם, בעמ' 58; ראו את ביקורתו של אדרעי על קביעה זו במאמרו "דוקטרינת המקור – סוף הדרך; על הגדרת המונח

'הכנסה' בדין הישראלי הנוהג" משפטים יז 25, 27 (1987)
(להלן: "דוקטרינת המקור – סוף הדרך").

עמדה זו קנתה אחיזה ממשית בדין בישראל וכבר נקבע פעמים רבות ששיטת המס הישראלית מבוססת על "תורת המקור" (ראו, מני רבים: ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 45 (2.12.2020) (להלן: עניין תלמי); הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ, בעמ' 826-828; ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, נתניה, פ"ד נט(5) 538, 550-549 (2005) (להלן: עניין חזן); ע"א 282/73 פקיד השומה חיפה נ' אריסון, פ"ד כח(1) 789, 795 (1974); נמדר, מס הכנסה, בעמ' 42-43). כפי שעולה גם מדבריו של ויתקון שהובאו לעיל, מקובל להסביר את המושג "מקור", באמצעות המטאפורה של הפירות והעץ: הכנסתו של בעל הפרדס שנובעת ממכירת פירות העץ היא הכנסה בעלת פוטנציאל הישנות ומכאן כינויה של הכנסה זו כהכנסה "פירותית". להבדיל, מכירת העץ עצמו היא בבחינת מכירת מקור ההכנסה, והיא תיחשב הכנסה "הונית" (ראו, למשל: עניין אבוחצירא, פסקה 15; ע"א 7204/15 פקיד שומה תל אביב 4 נ' עיזבון לשם, פסקה 27 (2.1.2018); ע"א 1834/07 קרן נ' פקיד שומה גוש דן, פ"ד סה(3) 636, 665 (2012) (להלן: עניין חיים קרן); ע"א 9187/06 מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקה 18 (16.3.2009) (להלן: עניין מגיד); עניין חזן, בעמ' 549-550). יוער כי בעבר, להבחנה בין הכנסה הונית לבין הכנסה פירותית הייתה חשיבות ניכרת – שכן הכנסה הונית לא הייתה חייבת במס כלל (נמדר, מס הכנסה, בעמ' 93; במאמר מוסגר יצוין כי גם היום יש להבחנה זו נפקות של ממש, בין היתר בכל הנוגע לשיעור המס שישולם על ההכנסה, וראו למשל מהעת האחרונה: ע"א 5369/18 כץ נ' פקיד שומה פתח תקווה, פסקאות 28-29 (27.6.2021); עניין תלמי, פסקה 45). עוד יוער על מנת לראות הכנסה כפירותית אין הכרח שההכנסה תישנה בפועל, ודי בהקשר זה בפוטנציאל הישנות (ראו עניין חיים קרן, בעמ' 665; עמ"ה (מחוזי י-ם) 18/77 פרידמן נ' פקיד השומה ירושלים, פד"א ט 222, 226 (1977) (להלן: עניין פרידמן); נמדר, מס הכנסה, בעמ' 65).

17. תורת המקור זכתה לאורך השנים לביקורת ממלומדים, ובראשם פרופסור יוסף מ' אדרעי. ביקורת זו מוקדה בכך שאימוצה של תורת המקור נעשתה כמעט "בלי משים", וכי משכך פרשנות המונח "הכנסה" בדין הישראלי נכרכה שלא בצדק עם תורה זו. המבקרים טוענים כי מדובר בשיטה מכבידה ומיושנת אשר חוטאת לעקרון הבסיסי של גביית מס אמת. זאת ועוד, כנטען, הדין הישראלי טשטש את האבחנה בין "תורת המקור" לבין "חלוקה למקורות הכנסה" (יוסף מ' אדרעי "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיוזו הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר" עיוני משפט כ 283, 284 (1996) (להלן: אדרעי,

מגמות חדשות בפסיקה). במאמרו "דוקטרינת המקור – סוף הדרך" (שאזכר לעיל), מציע אדרעי פירוש אחר למונח הכנסה והוא כי כל מימוש של תוספת לעושר של הנישום אשר מגדילה את יכולתו הכלכלית תהא חייבת במס (שם). דהיינו כי כל תשואה שמקורה בשימוש באמצעי הייצור עבודה, קרקע והון תבוא בגדר המונח הכנסה (שם, בעמ' 30-29). הגדרה זו קרובה יותר להגדרת המונח הכנסה במשפט האמריקאי. ואכן, הגרסה המקומית של תורת המקור אינה בבחינת העתק מדויק של תורת המקור האנגלית. מאז "ייבואה" של תורת המקור לדין הישראלי, חלו תמורות ושינויים שהרחיקו אותה מהגרסה האנגלית ה"קלאסית". אעמוד עליהם להלן כדי לבאר את מקומה של תורת המקור בדין הישראלי כיום.

18. דוגמה בולטת ראשונה למגמה זו ניתן לזהות בכל הנוגע למיסוי רווחי הון. בהתאם לתורת המקור ה"קלאסית", הכנסה הונית לא מוסתה ומכאן נודעה החשיבות היתרה (עליה עמדתי לעיל) להבחנה בין הכנסה פירותית לבין הכנסה הונית. עם זאת, המחוקק הישראלי כרסם בהדרגה בעקרון זה, תחילה במסגרת חוק מס שבח מקרקעים, התש"ט-1949 (שהטיל מס על הכנסה הונית שנובעת ממכירת נכס מקרקעין; ראו היום חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963), ובהמשך, ובצורה משמעותית אף יותר, בחקיקת חלק ה' לפקודה, שבו מוסדר מיסויים של רווחי הון (למעט, כאמור, רווחים שמקורם בזכויות במקרקעין; ראו בהקשר זה עניין חזן, בעמ' 549-550 (2.2.2005); בג"ץ 2105/06 כהן נ' המוסד לביטוח לאומי, פסקה 24 (26.7.2010) (להלן: עניין אסתר כהן); בפסק הדין בעניין אסתר כהן התקיים דיון נוסף, דנג"ץ 5967/10 המוסד לביטוח לאומי נ' כהן, פ"ד סו(2) 240 (2013) (להלן: דנג"ץ אסתר כהן)). בדומה, עד לשנת 2003 לא מוסו הכנסות של נישום מרווחי הגרלות, הימורים ופעילות נישאת פרסים – שכן אלו נחשבו לנטולות מקור (חוזר מס הכנסה 17/2004 "מיסוי הגרלות, הימורים ופרסים" (30.6.2004)). בשנת 2003 נחקק סעיף 2א לפקודה שמטיל מס גם על תקבולים מעין אלה (ראו סעיף 32(1) לחוק התכנית להבראת כלכלת ישראל (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב והמדיניות הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004), התשס"ג-2003); ע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' ניסים, פסקה 11 לפסק דינה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור (2.2.2014) (להלן: עניין ניסים); יוסף מ' אדרעי אירועי מס: עלייתם ואיבונם? של דיני מסים בישראל 61-66 (2007)).

19. ריכוך מרכזי נוסף שחל בתורת המקור במסגרת החקיקה הישראלית היה בהוספת סעיף 2(10) לרשימת המקורות המנויים בסעיף 2. סעיף זה לא נכלל בפקודה בנוסחה המקורי והוסף במסגרת תיקון משנת 1952. הסעיף מכונה "סעיף העוללות", והוא משית

חיוב במס על "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". מובן כי בעצם חקיקתו של סעיף זה התרחק המחוקק כברת דרך מתורת המקור הקלאסית שכן הוא מורה על מיסוי של הכנסות "מכל מקור אחר" (ראו עניין אבוחצירא, פסקה 17; עניין ניסים, פסקה 11 לפסק דינה המשנה לנשיא (כתוארה אז) מ' נאור; עניין אסתר כהן, פסקה 24).

20. הריכוך בתורת המקור בדין הישראלי בא לידי ביטוי לא רק בחקיקה, אלא גם בפסיקתו העקבית של בית משפט זה. המקורות בסעיף 2 בפקודה פורשו בפסיקה באופן מרחיב עד מאוד – עד שנקבע כי הם כוללים כמעט כל הכנסה של נישום אותה ניתן לייחס למקור כלשהו. "נותר מרחב מצומצם מאוד של הכנסות שאינן חייבות במס, ונהוג בהקשר זה לציין מציאות ומתנות - "מתת שמיים" (windfall), או מתת אדם (bounty) - כאשר הכוונה היא לתקבול אקראי ומזדמן, כגון מציאה אקראית או מתנות אישיות בתום-לב, בין קרובים או חברים, כגון לכבוד יום הולדת, אירוע משפחתי או אירוע חברי" (ההדגשה במקור – ע' פ', עניין אבוחצירא, פסקה 41, כן ראו שם בפסקה 18; ראו גם פסק הדין נושא הדיון הנוסף, פסקאות 22, 24 לפסק דינו של השופט נ' הנדל).

21. כפי שראינו אפוא, הדין הישראלי צעד כברת דרך מתורת המקור בגרסתה הקלאסית וזוהרה הועם (עניין אבוחצירא, פסקה 15). בכך, יש הטוענים כי שיטת המיסוי בישראל קרובה יותר לשיטה המיסוי הנהוגה בארצות הברית, שלפיה כל התעשרות – שלא זכתה לפטור מפורש – חייבת במס (אדרעי, מגמות חדשות בפסיקה, בעמ' 284, 314-315). עם זאת, וחרף כל האמור, "תורת המקור היא עדיין התורה השלטת בישראל" (דנג"ץ אסתר כהן, בעמ' 274; עניין אבוחצירא, פסקה 17; הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינק, בעמ' 826-828). זאת, בראש ובראשונה נוכח הדרישה הקבועה במפורש בסעיף 2 – ושעליה חזרה הפסיקה פעם אחר פעם – לייחס את ההכנסה למקור ספציפי המנוי בסעיף. דהיינו, גם בנתון למגמת ההרחבה בדיני המס הישראלים שעליה הצבעתי – על מנת שהכנסה תהא חייבת במס לפי סעיף 2, יש להצביע על עץ שפירותיו הם הממוסים (עניין אבוחצירא, פסקה 17; ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד השומה, פתח-תקוה, פ"ד לא(3) 472, 475 (1977); אהרן יורן "ארבעים שנה לדיני המסים" משפטים יט 747, 763 (1990); גרוס, דיני המס החדשים, בעמ' 232).

22. בהקשר זה יש לדחות כבר עתה את אחת מטענות המבקשים שלפיה פסק הדין נושא הדיון הנוסף "מאיין את דרישת המקור" (סעיף 1.4 לעיקרי הטעון מטעמם). לא תהא זו הפעם הראשונה שבה נישומים שנפסק כי תקבולים כספיים שקיבלו הם בבחינת

הכנסה לצורך הפקודה טוענים שפסק הדין בעניינם מבטל, הלכה למעשה, את תורת המקור (ראו, את הטענות שהובאו למשל בעניין אבוחצירא, פסקה 13; בדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ, בעמ' 823-824). איני סבור שפסק הדין נושא הדיון הנוסף ביטל את דרישת המקור או שינה את מקומה של תורת המקור בדין הישראלי. אכן, המצדדים בזניחת תורת המקור רואים בתקבולים נושא ההליך דגן כתוספת להכנסתם של המבקשים, ולכן כהכנסה החייבת במס. עם זאת, בפסק הדין צוין במפורש כי על אף רוחבו של בסיס מס ההכנסה בישראל, הוא תחום לדרישה להצבעה על מקור (פסקה 36 לפסק דינו של השופט נ' הנדל). בהקשר זה יש להבחין בין הפריצה המוחלטת של תורת המקור – שהמבקשים טוענים כי נעשתה בהליך שלפנינו – לבין עיצוב תוכנה הפנימי (עניין תלמי, פסקה 46; עניין מגדניית הדר, פסקה 6; הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ, בעמ' 829). עיצוב פנימי זה, כפי שתיארתי לעיל באריכות, היה ונותר מרחיב בפסיקת בית משפט זה, ומשכך איני סבור כי פסק הדין נושא הדיון הנוסף חרג ממגמה זו.

מאפיינים עסקיים כתנאי למיסויה של הכנסה?

23. כאמור, במוקד מיסוין של הכנסות במדינת ישראל ניצבים סעיף 2 ורשימת המקורות הקבועה בו. בפסק הדין נושא הדיון הנוסף נחלקו השופטים בשאלה אם תנאי למיסויה של הכנסה לפי סעיף 2 לפקודה – על מקורותיו כולם – הוא כי יתקיימו בה, בהכרח, מאפיינים עסקיים. המבקשים טוענים כי פסק הדין נושא הדיון הנוסף ביטל את הדרישה שנקבעה בפסיקה בהקשר זה. טענותיהם ממוקדות בפסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ, שבו כנטען השתרשה הלכה זו. אעמוד על הדברים להלן בהרחבה. בעניין זילברשטיין ומינץ נדונה שאלת מיסויה של הכנסה רעיונית שנצמחה בגין הלוואה ללא ריבית שניתנה לבעלי שליטה בחברה. בית המשפט המחוזי קבע בפסק דינו כי הדין לא מאפשר להטיל מס על רווחים מעין אלה. בערעור שהגיש פקיד השומה, קבע בית המשפט (מפי השופטת ד' דורנר, בהסכמת השופטים ד' לוין ות' אור) כי ההלוואה הצמיחה רווח רעיוני שחייב במס לפי סעיף 2(4) לפקודה. בכל הנוגע לסוגיה שאלה מכוונים המבקשים, נכתב בפסק הדין:

“תכליתה של הפקודה היא להטיל מס על 'הכנסות'. בפקודה אין הגדרה מהותית למונח 'הכנסה' [...] 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” (ההדגשה הוספה – ע' פ'; שם, בעמ' 382).

ובהמשך נכתב, בכל הנוגע לסעיף 2(10) לפקודה:

"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. [...] עם זאת, גם על המקור העשירי יש להחיל את המגבלה המתבקשת מאפיון המקורות המפורטים בסעיף 2(1) עד סעיף 2(10) ולהגבילו לעניינים עסקיים" (שם).

בפסק דין זה התקיים דיון נוסף בהרכב מורחב של שופטים, ובמסגרתו התייחס בית המשפט (מפי השופט ט' שטרסברג-כהן ובהסכמת המותב כולו) לעניין זה וציין כי מאחר שההכנסות שבמוקד הדיון הן הכנסות עסקיות – אין צורך להידרש לשאלה אם הכנסות החייבות במס לפי סעיף 2 לפקודה מוגבלות לעניינים עסקיים (שם, בעמ' 828).

24. לפני שאפרט מדוע להשקפתי הפסיקה הקיימת אינה דורשת כתנאי סף למיסויה של הכנסה כי יתקיימו בה מאפיינים עסקיים במובן של פעילות מסחרית, מספר הערות מקדימות. ראשית, לצורך תיחום המחלוקת בעניין זה, יש לעמוד על הפנים השונות של הגדרת המונח "עסקי". ניתן להבין מונח זה בצורה "צרה", דהיינו שהכוונה במונח עסקי היא ל"היפוכה של ההכנסה הפרטית", כלומר, שמדובר בניסיון להוציא מגדר הכנסה חייבת הכנסות שנובעות באופן מובהק מחייו הפרטיים של נישום (כגון מתנות בין קרובים; פסקה 22 לפסק דינו של השופט נ' הנדל). להבדיל, לשיטת המבקשים המונח "עסקי", משמעו כי תנאי למיסויים של תקבולים מכוח סעיף 2 הוא הצבעה על מערכת יחסים "מסחרית", ש"הגיונה כלכלי-שוקי" בין הצדדים. אין בידי להסכים לגישה זו כפי שאפרט בהמשך. שנית, כפי שעולה מדברי חברי השופט י' אלרון בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, קיומו של אופי עסקי אינו עניין דיכוטומי, והמקורות השונים המנויים בסעיף 2 לפקודה עשויים להצריך דרגות שונות של "עסקיות" (ראו פסקה 63 לפסק דינו; וראו למשל בסעיף 2(1) את דרישת העסקיות שמובנית בלשון הסעיף, "השתכרות או ריווח מכל עסק"; עניין מגיד, פסקה 19; ראו גם: רפאל, בעמ' 71 ואילך). שלישית, על אף שהמבקשים טענו כי תהום פעורה בין עמדת הרוב בנושא זה לבין עמדת המיעוט, איני בטוח כי אלה הם פני הדברים בהקשר זה. בסופו של דבר, הן דעת הרוב, הן דעת המיעוט, העלו את הקושי בתחמת המונח "עסקי" וקבעו כי ממילא יש לבחון כל תקבול פלוני שמתעוררות ספקות באשר לסיווגו בהתאם לנסיבות תשלומו (פסקה 63 לפסק דינו של השופט י' אלרון; פסקה 22 לפסק דינו של השופט נ' הנדל).

25. ועתה, לגופם של דברים. במסגרת הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ נקבע כי מאחר שבפסק הדין נדונו הכנסות שאין כל מחלוקת שהן עסקיות, אין צורך להידרש לשאלה אם גם הכנסות שאינן עסקיות יכולות לבוא בגדר המקורות בסעיף 2 לפקודה (שם, בעמ' 828). אין בידי לקבל את עמדת המבקשים שגורסת, על אף האמור לעיל, שבערעור בעניין זילברשטיין ומינץ נקבע תנאי סף מהותי של עסקיות הכנסות, תנאי שכנטען בוטל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף. אף בהתעלם מהאמור בהקשר זה בדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ, איני סבור כי פסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ קבע תנאי כאמור באופן שבו מפרשים אותו המבקשים. דבריה של השופטת ד' דורנר, מכוונים, לשיטתי, להגדרה הצרה של המונח "עסקי", דהיינו להבחנה בין תקבולים פרטיים טהורים, כאלה שאין מחלוקת שלא חוסים בגדרי המקורות הקבועים בסעיף 2, לבין תקבולים שלא ניתן לכנותם פרטיים טהורים (ואשר תוארו בפסק הדין כ"עסקיים"). כך, מיד לאחר שנכתב שהמאפיין של מקורות סעיף 2 הוא בהיותם עסקיים, מבהירה השופטת ד' דורנר כי "על-כן, אין מטילים מס על טובת הנאה המתקבלת במישור הפרטי מחברים או מקרובים ואף מהמדינה" (ההדגשה הוספה – ע' פ'; שם, בעמ' 382). קריאה זו של פסק הדין, שלא מוסיפה תנאי מהותי נוסף לצורך חיובם במס של תקבולים, הולמת בעיני גם את מקומו של פסק הדין בארכיטקטורה של דיני המס בישראל – שכן פסקי הדין בעניין זילברשטיין ומינץ הם חלק מגוף פסיקה שנקט בפרשנות מרחיבה לרשימת המקורות הקבועים בסעיף 2 (ראו את הדיון הנוסף בעניין זילברשטיין ומינץ, בעמ' 828).

26. לאמור אוסיף כי הקביעה בדבר "עסקיות" המקורות בפסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ, נתמכת בהפניה למאמרו של אדרעי שאוזכר לעיל ("דוקטרינת המקור – סוף הדרך"). עיון במאמר מלמד כי אדרעי מציע בו עמדה מרחיבה ביותר לפירוש המונח הכנסה, כך שזו תפורש כ"כל מימוש של תוספת לעושר של הנישום המגדילה את יכולתו הכלכלית – היא מקורה אשר יהא" (ראו "דוקטרינת המקור – סוף הדרך", בעמ' 31; וראו גם את עמדתו בהקשר זה במאמר שפורסם לאחר מתן פסק הדין: אדרעי, מגמות חדשות בפסיקה, בעמ' 293-294). גם משום כך, מוקשית בעיני קריאת המבקשים את פסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ, ככזו שמציבה תנאי נוסף ונוקשה לייחוסה של הכנסה לכל אחד מהמקורות בסעיף 2.

27. שנית, עיון במקורות השונים המנויים בסעיף 2 (וביישומם בפסיקת בית משפט זה) – ובהכנסות שנקבע בעבר שבאות בגדרו – מגלה שלמצער בנוגע לחלקם קיים קושי להצביע על קיומם של מאפיינים עסקיים מובהקים (בפרט בהתאם לפירוש הרחב שאותו מציעים המבקשים למונח "עסקי"). המלומד אדרעי מפנה בהקשר זה לסעיפים 2(5)

(הכנסה מאנונה) ו-2(9) (שנוגע לתמורה המתקבלת בעד מכירת קניין רוחני "אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר"; ראו אדרעי, "מגמות חדשות בפסיקה", בעמ' 293). דוגמה נוספת ניתן למצוא בעניין צימרמן (ע"א 230/72 צימרמן נ' פקיד השומה תל אביב 5, פ"ד כז(1) 802 (1973)) שבו נדונה השאלה אם יש לראות בדמי ריבית שנפסקו לטובת נישום בגין תביעה שהגיש לגביית זכייה בהגרלה כהכנסה חייבת במס לפי סעיף 2(4) (הסעיף קובע שחייבים במס: "[...] ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון"). בית משפט זה ענה על השאלה בחיוב, ודחה את טענת הנישום שם שלפיה הריבית שאליה מכוון סעיף 2(4) היא רק ריבית ביחסים שבין לווה ומלווה ואין היא כוללת ריבית שנפסקת על ידי בית המשפט לפי חוק (שם, בעמ' 804). בפרשייה אחרת, נבחנו תשלומי ריבית שהצטברו אגב גביית סכומים שקיבלה הנישומה במסגרת ההפרדה הרכושית מבן זוגה שנפטר. הנישומה טענה שם טענה שדומה לזו שנטענת לפנינו: "תקבולים אלה אינם נושאים אופי מסחרי-עסקי, הכוללים יסוד של תמורה, אלא הם בעלי אופי פרטי, וככאלה אינם באים כלל בבסיס המס ואינם חייבים במס" (ע"מ (מחוזי נצ') 12-01-25948 פלונית נ' פקיד השומה, בעמ' 10 (30.9.2014)). טענה זו נדחתה, ולימים חזרה בה הנישומה גם מערעור שהגישה לבית משפט זה, בהמלצת ההרכב (ע"א 7941/14 דוד נ' פקיד שומה עפולה (18.2.2016)). דוגמה נוספת ניתן למצוא בעניין דמארי והירשזון (דנ"א 2308/15 פקיד השומה רחובות נ' דמארי (12.9.2017)) שבו נבחנה שאלת קיזוזם לאחור של הפסדים שנגרמו כתוצאה מהשבת כספי גניבה. בפסק הדין ציינה הנשיאה מ' נאור כי ראוי היה לסווג הכנסות מגנבה או ממעילה כהכנסות לפי סעיף 2(10), ולא כפי שנקבע בפסק הדין נושא הדיון הנוסף שם, כהכנסות מעסק. זאת, מאחר ש"קשה להלום הכרה ב'עסק' של גנבות, במשלח-יד של 'מועל' או אף במעילה או בגנבה חד-פעמיות כ'עסקה' בעלת אופי מסחרי" (שם, בפסקה 46; כן ראו שם, פסקה 2 לחוות דעתה של השופטת (כתוארה אז) א' חיות; יודגש כי שאלת סיווג ההכנסות לא עמדה במוקד הדיון הנוסף שם). קשה ליישב בעיני את הכרעות בית המשפט בפרשיות אלו עם הטענה כי תנאי לכניסה לרשימת המקורות המנויה בסעיף 2 לפקודה הוא עסקיות הכנסות.

28. לכך יש להוסיף כי מעיון בפסיקת בין משפט זה – מלבד עניין זילברשטיין ומינץ ופסק הדין נושא הדיון הנוסף – לא נראה כי הוצבה דרישה מעין זו כתנאי למיסויים של תקבולים (אך ראו את פסק דינו של השופט נ' סולברג בעניין מגדניית הדר, שמאזכר את פסק הדין בערעור בעניין זילברשטיין ומינץ). המבקשים אף לא טוענים כי בית משפט זה חזר על דרישת העסקיות, אך מפנים לפסקי דין שניתנו עובר לפסק הדין בערעור האזרחי בעניין זילברשטיין ומינץ שמהם ניתן ללמוד שפסק הדין "לא ניתן בחלל ריק" (ראו ההפניות בסעיף 1.2(א) לעיקרי הטיעון מיום 7.4.2020). ואולם, מפסקי הדין שמובאים

שם ניתן ללמוד לכל היותר שבית המשפט התבסס על מאפיינים עסקיים כדי לקבוע שתקבול פלוני הוא הכנסה חייבת במס. בכך אין כדי ללמד כי תנאי למיסויה של הכנסה הוא אופי עסקי, אלא כי אופי מעין זה עשוי להיות אינדיקציה כי יש לראות בתקבול הכנסה החייבת במס.

29. לבסוף אעיר כי תנאי "עסקיות" המקורות לא מופיע ולא מעוגן בלשון סעיף 2 לפקודה ואיני סבור שהצבת תנאי כאמור תואמת את המגמה הפרשנית המרחיבה עליה עמדתי לעיל בכל הנוגע לפרשנות סעיף 2 (ראו פסקאות 20-21 לעיל).

סעיף 2(1) לפקודה – מיסוי משלח יד

30. כזכור, הן בית המשפט המחוזי, הן בית משפט זה בפסק הדין נושא הדיון הנוסף (בדעת רוב) מצאו כי התקבולים שהועברו למבקשים באים בגדר סעיף 2(1) לפקודה, בבחינת "משלח יד" של המבקשים. המבקשים שבים וטוענים בבקשה שלפנינו כי אין כל מקום לראות בתקבולים מעין אלה, שניתנים לשיטתם עבור "לימוד תורה לשמה" ככספים החייבים במס. על מנת לבחון את טענתם זו, יש תחילה לעמוד על גבולות פרישתו של סעיף 2(1) לפקודה. ראשית ללשונו של הסעיף, שקובע:

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם [...] ממקורות אלה:

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

מקורות
הכנסה

עסק ומשלח
יד

הסעיף מונה מספר מקורות שעליהם יוטל המס: השתכרות או ריווח מעסק, ממשלח יד, מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי (בספרות קיימת מחלוקת בשאלת מניין המקורות בסעיף, ראו אצל רפאל, בעמ' 71 והשוו לדורון לוי ומוקי גורפיין "עסקת אקראי וקיצוץ הפסדים" מיסים ד/6 א-17 (1990)). המונח "משלח יד" מוגדר בסעיף 1 לפקודה כ"מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק". הגדרה מעגלית זו לא מאפשרת לעמוד בצורה ממצה על גבולותיו של המונח משלח היד ובתי המשפט נדרשו לא אחת לבחון מהו משלח ידו של פלוני על מנת להכריע בסוגיות הקשורות בחבות במס. כך למשל, בעניין מנהל חברות קבע בית המשפט כי המונח משלח יד רחב יותר מהמושג מקצוע ונקבע כי משלח יד "הוא הדרך, האורח, בו אדם עושה את חייו, כגון שחקן, ספורטאי"

(עמ"ה 762/60 מנהל חברות נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"מ כח 332, 338 (1962)). בדומה, ציין בית משפט זה בעניין אסתר כהן כי "ככלל, כאשר מדובר בבעלי מקצועות חופשיים או במי שבעבודתם מביאים הם לידי ביטוי כישורים ייחודיים או אורח חיים, והם אינם עובדים כשכירים, הנטייה היא לראותם כעוסקים במשלח יד" (שם, פסקה 29; באותו עניין נדונה ההבחנה בין הכנסת עבודה לבין הכנסה ממשלח יד). בעניין משולם נקבע כי זכיותו של אדריכל בפרס במסגרת תחרות מקצועית לתכנון מבנים היא חלק ממשלח ידו. נקבע כי מקור ההכנסה (כספי הזכייה) הוא במשלח היד של האדריכל, וזאת באשר הוא השתמש בידיעותיו ובכושרו המקצועיים כדי לקבל את ההכנסה (עמ"ה (מחוזי ת"א) 609/68 משולם נ' פקיד שומה ת"א, פ"מ עד 45, 50 (1970)).

31. זאת ועוד, כבר נקבע כי המונח "משלח יד" אינו מוגבל לפעילות קונקרטיה אחת, ויכול שיחסו תחת משלח ידו של הנישום מספר עיסוקים (ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' שלו, פסקה 17 (18.11.2010) (להלן: עניין שלו); יוער כי באותו עניין נדון סעיף 5(1) לפקודת מס הכנסה, אשר בוטל לימים, שקבע כי יראו "כהכנסה מופקת בישראל" גם "ריווח או השתכרות שהפיק אדם [...] ממשלח יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל"; להרחבה בדבר ביטול הסעיף ראו ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 נ' בז'ה, פסקאות לה-מב (12.3.2009); חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב-2002 (להלן: תיקון 132)). בעניין שלו, נבחן סיווגם של תקבולים שקיבלה פרופ' גבריאלה שלו כשכר טרחה עבור תפקידה כבוררת בכוררות שהתקיימה בחו"ל. בית המשפט קבע כי משלח ידה של פרופ' שלו חורג בהרבה מ"הוראת משפטים" ויש לראות אותה כבעלת משלח יד של "פרופסור למשפטים", וכך צוין שם:

"הגדרה זו, בהיותה רחבה מזו בה נקט בית משפט קמא, משקפת את המציאות באופן מדויק יותר, הן ביחס למשיבה והן באופן כללי לגבי אנשי אקדמיה מומחים בתחומם, הנוהגים לעסוק הן בהוראה, הן בפרסום מאמרים וספרים, והן בעיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותם, כגון מתן חוות דעת וייעוץ מקצועי. ודוק: קביעת משלח היד של המשיבה לא נובעת מהשכלתה הפורמאלית וכישוריה בלבד. הקביעה של "משלח יד" לגבי המשיבה, נגזרת ממכלול העיסוקים בהם פעלה המשיבה מתוקף מומחיותה כפרופסור למשפטים בתחום דיני החוזים" (שם, פסקה 28).

דברים אלה יפים לענייננו גם באופן כללי, בכל הנוגע לפרשנות הדיבור "משלח יד" אך גם באופן פרטני לעניינם של המבקשים – שלושתם אקדמאים, שכפי שאראה בהמשך, התקבולים שקיבלו הועברו להם כחלק ממשלח ידם.

32. עוד נקבע כי קיומו של "משלח יד" כמקור הכנסה מותנה בהתקיימות שני תנאים: האחד, כי לנישום כישורים, יכולת ומומחיות אשר מאפיינים את הפעילות שבה הוא עוסק; והשני שהכנסתו נובעת משימוש באותם הכישורים (עניין אבוחצירא, פסקה 26; פסק הדין נושא הדיון הנוסף, פסקה 27 לחוות דעתו של השופט נ' הנדל; ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרו, פסקה לט (19.1.2017) (להלן: עניין קרו); ע"א 52/58 מני נ' פקיד השומה, פ"ד יג 460, 462 (1959); רפאל, בעמ' 469; יוסף גרוס דיני המס החדשים 96-95 (מהדורה שלישית, 2003)). בעניין אבוחצירא, שבעניינו כאמור הגישו הצדדים השלמת טיעון, צוין בהקשר זה:

"יש לזכור כי לצד מקצועות פורמליים המוסדרים בדין, והמחייבים הכשרה מקצועית מוגדרת והסמכה לעסוק באותו עיסוק (כגון: רופא, מהנדס, עו"ד, מורה, ועוד), קיימים תחומי עיסוק רבים ומגוונים שאינם מוסדרים בדין ואינם כפופים לדרישת הסמכה פורמלית, אשר מתפתחים כל העת, לפי צרכי השעה וכללי היצע וביקוש. [...] גם עיסוקים שאינם מוסדרים בדין, ואף כאלה שאינם בגדר מקצוע מוכר, עשויים להיחשב כ"משלח יד", שהכנסות הנובעות ממנו יהיו חייבות במס, ככל שמדובר כאמור בפעילות שבבסיסה כישורים, יכולת, ומומחיות של הנישום, והוא 'עושה שימוש באותם כישורים, יכולת, ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה'" (שם, פסקה 28).

33. אשר לתנאי הראשון, במסגרת פסק הדין נושא הדיון הנוסף (כמו גם בבית המשפט המחוזי) נקבע כי הכספים התקבלו כחלק ממשלח ידם של המבקשים במחקר אקדמי – ונדמה כי סוגיה זו אינה נמצאת במוקד ענייננו. לעומת זאת, בכל הנוגע לתנאי השני, טוענים המבקשים כי בפסק הדין נושא הדיון הנוסף בוטלה דרישת הפסיקה למתן שירות כתנאי למיסוי משלח יד. טענתם זו מתבססת בעיקרה על האמור בעניין קרו שבו צוין כי התנאי השני לקיומו של משלח יד היא כי "הכנסתו [של הנישום – ע' פ' אכן נובעת ממתן שירותים שבהם הוא נדרש לכישוריו אלה" (שם, פסקה לט). תחילה יש להדגיש כי אכן, בפסק הדין מוקד הדיון בשאלה האם נתנו המבקשים עבור התקבולים שקיבלו תמורה כלשהי. שאלה זו לא הייתה במחלוקת בין שופטי ההרכב והם בחנו – כולם – אם ניתנה על ידי המבקשים תמורה עבור התקבולים (פסקה 31 לפסק דינו של השופט נ' הנדל; פסקאות 10, 69 לפסק דינו של השופט י' אלרון). בסופו של דבר, זיהויה של תמורה כתנאי למיסוי המלגות כתקבול חייב במס, כפי שהוצע בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, ניתנת לתיאור גם כזיהוי שירותים שניתנו על ידי המבקשים למוסדות המחקר (ראו למשל את האמור בהקשר זה בסעיף 1.1 לחוזר מס הכנסה 90/21 "מלגות מענקים ופרסום כהכנסה" (25.7.1990) (להלן: חוזר 90/21), שיתואר להלן, שבו צוין למשל כי

“על פי הדין כאשר המקבל נתן שירות או תמורה אחרת כנגד הפרס או המענק יש לראות בתקבול הכנסה חייבת”, ההדגשה במקור – ע’ פ’). זאת ועוד, קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה קובע כי “הכנסה על-פי מהותה כוללת כל תקבול שניתנה כנגדו תמורה, בשירותים או בנכסים [...]” (נציבות מס-הכנסה ומס-רכוש קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) כרך I א2, סעיף 2.1.2 (עדכון מס’ 8, 1994) (להלן: החבק). כך גם עולה מהגדרת המונח “תמורה” בסעיף 9(29) לפקודה, שעניינו בפטור למלגות (שלא חל במקרה דנן ואשר ארחיב בעניינו בהמשך). דהיינו, הצבעה על תמורה שנתן פלוני תוך שימוש בכישוריו ובמומחיותו לא שונה מהותית מהצבעה על שירותים שניתנו אגב שימוש שכזה.

על האמור יש להוסיף כי גם עיון בטענותיהם של המבקשים במסגרת ההליכים דנן מגלה שהם עצמם עשו שימוש תחליפי במונחים שירותים ותמורה. דוגמה בולטת לכך ניתן למצוא במסגרת נימוקי ערעור המס שהגיש פרופ’ קרצמר לבית המשפט המחוזי ביום 22.2.2015 שבו ציין במפורש: “מוסכם כי המס מוטל על תקבולים במישור העסקי - מסחרי להבדיל מתקבולים במישור הפרטי, וכי מתן תמורה, כנגד התקבול, מהווה תנאי לקיומה של הכנסה” (ההדגשה במקור – ע’ פ’; סעיף 3.1 שם; כן ראו סעיף 7 לסיכומי התשובה מטעם פרופ’ קרצמר לבית המשפט המחוזי מיום 6.7.2016; סעיף 5 לסיכומים מטעם פרופ’ קרצמר שהוגשו לבית משפט זה ביום 27.6.2017; סעיף 10 לערעור שהוגש מטעם פרופ’ שרמר לבית משפט זה ביום 7.12.2016; סעיף 13 לערעור שהוגש מטעם פרופ’ בר לבית משפט זה ביום 7.12.2016).

34. למעשה, שאלת קיומה של תמורה בבחינת מערכת היחסים שבין נותן התקבול לבין מקבלו לא הועלתה לראשונה בפסק הדין נושא הדיון הנוסף. כך, בעניין חיים קרן דן בית משפט זה בשאלת מיסויו של גמול שקיבל תובע מייצג וקבע כי “לא ניתן לקבל את הטענה כי מדובר בגמול שמקורו ‘בנדיבות לבו של המשלם, ללא תמורה מצד המקבל’” (ההדגשה הוספה – ע’ פ’; שם, בעמ’ 682, יוער באותו עניין התקבול נבחן בהתאם לחלופה “עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי” שבסעיף 2(1) לפקודה; ראו גם: ע”א 136/67 ברזל נ’ פקיד השומה פתח תקווה, פ”ד כא(2) 69, 71 (1967)). עוד נקבע שם כי “אף כאשר לא הייתה ציפייה לשכר או לרווח ואף כאשר קביעת השכר נתונה כולה לשיקול דעתו של גורם אחר, אין בכך די כדי לקבוע שהתקבול האמור לא יהא חייב במס. לצורך בחינת ההקשר המסחרי-עסקי של פעולה או של שירות, החשוב הוא כי התובע המייצג מילא פוזיציה אשר שכרה בצידה” (עניין חיים קרן, בעמ’ 677; כן ראו והשוו לעניין פרידמן, בעמ’ 225). מבחן התמורה, כפי שגם צוין בפסק הדין, נועד אפוא להבחין בין הכנסות לבין מתנות – שניתנות בהעדר תמורה (ראו פסקה 23 לפסק דינו של השופט

נ' הנדל). עמדה זו ביקשה למעשה להכריע בטענת המבקשים כי התקבולים ניתנו להם מבלי שהעניקו דבר בתמורה. ואוסף כי עמדה זו, שמפנה את המבט לשאלת קיומה של תמורה אינה חריגה בדין הישראלי, בין היתר בשאלת זיהויה של עסקת מתנה (זיהויה של תמורה נועד גם, בין היתר, להבחנה בין שכירות לבין שאילה ולהבחנה בין שומר חנם לבין שומר שכר; ראו: סעיף 1 לחוק המתנה, התשכ"ח-1968; דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך א 551 (מהדורה שנייה, 2018); דניאל פרידמן "תורת התמורה בחקיקה הישראלית החדשה" ספר דניאל: עיונים בהגותו של פרופסור דניאל פרידמן 223, 242-244, 246 (2008); מרדכי ראבילו חוק המתנה, תשכ"ח-1968 376-378 (1968)).

35. האמור לעיל מוליך למסקנה שמבחן התמורה – לא זו בלבד שאינו חריג בנוף פסיקתנו (ואף בנוף פסיקת המסים בישראל) – הוא אף לא חורג בצורה ניכרת מהמבחן שעליו נשען טיעון המבקשים, לאיתור שירותים שניתנו עבור תקבול פלוני. כאמור, בפסק הדין נושא הדיון הנוסף לא נחלקו כלל הדעות בסוגיה זו, כי אם בשאלה אימתי יקבע כי ניתנה תמורה עבור תקבול מעין זה שקיבלו המבקשים. משכך, אפנה כעת לשאלה נוספת שהייתה במחלוקת בפסק הדין נושא הדיון הנוסף והיא השפעתו של הסדר הפטור שקבוע בסעיף 9(29) על הסוגיה שלפנינו. אעמוד כעת בהרחבה על ההסדרים שנוגעים למיסוי מלגות בדין הישראלי, ומשם אפנה להציג כיצד לשיטתי יש לבחון אם ניתנה "תמורה" עבור מלגה פלונית.

מיסוי מלגות

36. בראשית הדברים אדרש להערה כללית בהתייחס למלגות. מלגה היא מענק כספי שניתן לתלמידים, לסטודנטים ולחוקרים במוסדות אקדמיים או מחקריים מטעמים שונים ובתצורות שונות. כך למשל, מלגות מוענקות בשלבים שונים של רכישת השכלה – בבתי ספר יסודיים, תיכוניים ובאוניברסיטאות; מלגות שונות ניתנות בהתבסס על קריטריונים שונים ובהם – הצלחה אקדמית, צורך בסיוע כלכלי וכישורים ספורטיביים; קיימות מלגות שניתנות באופן עיתי ויש כאלו שניתנות בדרך של מענק חד פעמי. מאחר שמדובר בסכום כסף (ולעיתים מדובר בסכום לא מבוטל) שמעשיר את הנישום, מתעוררת לא אחת השאלה אם סכום זה חייב במס.

37. בראשית שנות התשעים יצא חוזר 90/21 שתכליתו להבהיר את עמדת רשויות המס בשאלת חבות במס בגין מלגות, מענקים ופרסים. במסגרת החוזר צויין כי "פרסים, מלגות ומענקים ניתנים בהזדמנויות שונות ומגוונות: לעובד מצטיין, לסטודנט, לסופר ולאברך. על פי הדין כאשר המקבל נתן שירות או תמורה אחרת נגד הפרס או המענק, יש

לראות בתקבול הכנסה חייבת" (סעיף 1.1; ההדגשה במקור – ע' פ'). בהמשך, צוין כי כל מלגה שניתנת על ידי מוסד להשכלה גבוהה שיש תמורה בצדה היא הכנסה חייבת, וצוין כי פרסום העבודה על ידי המוסד הם בבחינת תמורה למלגה (סעיף 2.1). עוד צוין כי "יש לחייב במס חוקר המקבל מלגה עבור מחקרו, תמורת התחייבות לעבוד במוסד המעניק, או תמורת העברת הזכות לפירות מחקרו או פרסום מחקרו. יש לראות כהכנסה גם מקרים בהם החוקר איננו נותן שירות ישיר בתמורה למלגה, אך מחקרו במסגרת המוסד חוסך כוח אדם, או גורם להעלאת רמת כוח האדם המקצועי העומד לרשות המוסד, או כוח האדם שיעמוד לרשותו בעתיד" (סעיף 2.5). לבסוף, צוין כי האמור בסעיפים שהובאו לעיל אין בו כל שינוי בעמדה שהייתה קיימת גם בשנים הקודמות. הוראה נוספת רלוונטית לענייננו היא הוראת ביצוע 11/98 "מיסוי הסגל האקדמי בתקופת שבתון ובעיתות השתלמות" (27.5.1998) (להלן: הוראת ביצוע 11/98) שבה צוין כי אם "היתה לשהיה בשבתון הכנסה נוספת בחו"ל, היא תחוייב במס בישראל אלא אם כן יוכח שלא הושגה ממשלה ידו שבדרך כלל עוסק בו בישראל" (סעיף ח.7 להוראת ביצוע 11/98; יוער כי הוראה זו יצאה לפני תיקון 132 שהחיל מיסוי פרסונאלי).

38. ביום 19.3.2007 הונחה על שולחן הכנסת לדיון מוקדם הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ז-2007 (לאחר שני דיונים בוועדת הכספים של הכנסת הצעת החוק הועברה לקריאה ראשונה במליאה, ראו הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165) (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ח-2008 (להלן: הצעת חוק תיקון 175)). במסגרת הצעת החוק הוצע להוסיף לסעיף 9 לפקודה – שקובע מהן הכנסות פטורות ממס – סעיף שיפטור ממס גם מלגות מסוימות בארץ, כפי שיפורט להלן. בדברי ההסבר להצעת החוק, סווגו מלגות שמעניקים מוסדות להשכלה גבוהה לשלושה סוגים: מלגות הצטיינות שמוענקות באמצעות הפחתת שכר הלימוד של סטודנט מצטיין; מלגות קיום שמוענקות בדרך כלל לסטודנטים לתארים מתקדמים ונועדו למימון מחייתם ולפינוי מרב זמנם לעבודת המחקר שלהם (להלן: מלגות קיום); ומלגות לסטודנטים שמועסקים במשרות במוסדות להשכלה גבוהה (ובכלל זאת משרות תרגול והוראה). לדברי המשיב (כעולה מחומרים שונים שהוצגו לנו) – לא קיימת מחלוקת ביחס לסוג הראשון של המלגות (שאינן בבחינת הכנסה חייבת) וביחס לסוג השלישי של המלגות (שהן בבחינת הכנסה חייבת). המחלוקת נגעה – עובר לתיקון האמור – לסוג השני של המלגות, מלגות הקיום. כעולה מדברי ההסבר, בשנת 2001 החלה רשות המסים לערוך שומות למוסדות להשכלה גבוהה בגין מלגות הקיום – והצעת החוק נועדה "להבהיר" כי מדובר במלגה שפטורה ממס. ברקע לדברים, החשש שבעקבות מיסוי מלגות מעין אלה, סטודנטים לא יפנו ללימודי תארים מתקדמים או לחלופין יבחרו לעשות כן במוסדות לימוד בחו"ל (ראו, מני רבים: פרוטוקול ישיבה מס' 3 של ועדת

הכספים, הכנסת ה-17, 3 (12.3.2008) (להלן: פרוטוקול 12.3.2008); פרוטוקול ישיבה 1 של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 3 (20.7.2009) (להלן: פרוטוקול 20.7.2009); פרוטוקול ישיבה 113 של הכנסת ה-18, 71 (22.2.2010).

39. ביום 3.3.2010 פורסם התיקון ברשומות (להלן: תיקון 175). נקבע פטור ממס ל"מלגה שניתנת לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר, ולגבי חוקר – עד לסכום התקרה". מלגה מוגדרת בסעיף:

"מלגה" – 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;

נקבע כי בעניינו של חוקר (כהגדרתו בסעיף), מלגה תהא פטורה עד גובה 90,000 ש"ח ("סכום התקרה", כהגדרתו בסעיף). כפי שניתן לראות, הגדרת המונח מלגה כוללת תנאי שלילי: "והכל בלבד שלא ניתנת בעדם כל תמורה". המונח תמורה – שהגדרתו שונתה קמעה במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 182), התשע"א-2011 (להלן: תיקון 182 וביחד עם תיקון 175: התיקונים) – מוגדר באופן הבא:

"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;

הגדרה זו היא שנמצאת במוקד ענייננו, בפרט בנוגע לשאלה מה מקומה של הגדרה זו בבחינת השאלה אם עבור מלגה פלונית – שעליה לא חל סעיף 9(29) – ניתנה תמורה. למען שלמות הדברים בכל הנוגע לרקע הנורמטיבי, אציין שבחודש נובמבר 2012 פורסם חוזר מס הכנסה 5/2012 "פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר" (27.11.2012) שנועד להבהיר את מדיניות רשות המסים בעניין מיסוי מלגות שבהן עוסק הסעיף (להלן: חוזר 5/2012); חוזר זה החליף את חוזר מס הכנסה

7/2011 "פטור בקבלת מלגה בתקופת לימודים או מחקר במוסד לימוד ומחקר"
 ((23.5.2011)).

מה ניתן ללמוד מסעיף 9(29) לענייננו?

40. כאמור, בין הצדדים אין כל מחלוקת שסעיף 9(29) אינו חל במישרין על התקבולים שקיבלו המבקשים. האם חרף האמור ניתן ללמוד מהסעיף כיצד יש לבחון תקבולים מעין אלה שלפנינו? בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, נחלקו השופטים בעניין זה. השופט י' אלרון ציין כי בהתאם להראות חוזר 5/2012 ההכרעה בעניין שומות מס של חוקרים שקודמות לשנת 2010 צריכה להיעשות על פי עקרונות החוזר (פסקה 20 לפסק דינו). משכך, קבע, יש לבחון את השאלה אם נתנו המבקשים תמורה בגין המלגות שקיבלו בהתאם לקבוע בסעיף 9(29) (כנוסחם לאחר תיקון 182). השופט נ' הנדל הדגיש בפסק הדין כי אין מקום להידרש בהרחבה לסעיף 9(29), מאחר שהוא לא מהווה מקור בפני עצמו. לצד זאת, הודגש כי הסעיף "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" וכי הסעיף משמש בעיקר כ"כתמור דרך פרשני" (פסקה 26 לפסק דינו).

41. עמדתי היא שלא ניתן להחיל במישרין את הגדרת תמורה שקבועה בסעיף 9(29) בענייננו ולבחון באמצעותה את השאלה אם יש לראות במלגות שלא באות בגדר הסעיף כתקבול חייב במס. אפרט טעמי. ראשית, אני סבור שהגדרת המונח תמורה בסעיף 9(29) שורטטה בהליך החקיקה בזהירות ובדיוק על מנת לשרת את תכליותיו ואת מטרתיו של הפטור, אשר נוגע לחיזוק המוסדות האקדמיים בארץ. לכן, קיים קושי לעשות שימוש בהגדרה זו לבחינת תקבולים ומלגות שלא באים בגדרו. כבר מלשון הסעיף עולה במפורש שההגדרות בו נועדו לבאר את מונחי "פסקה זו"; ואף בתוך הגדרת המונח תמורה מצוין במפורש "לעניין זה, כל אלה לא ייחשבו תמורה" (ההדגשה הוספה – ע' פ'). לו רצה המחוקק להגדיר באופן כללי באילו רכיבים אין לראות תמורה יכול היה לעשות כן בסעיף ההגדרות בפקודה. אך לא רק לשונו של הסעיף ו"מיקומו הגיאומטרי" מעידים בעיני על השימוש הראוי בהגדרה שקבועה בסעיף, אלא גם תכליתו והליכי חקיקתו.

42. הגדרת המונח תמורה בסעיף נועדה לתת מענה מדויק לתכליתו של הפטור הספציפי – כך שהמלגה הטיפוסית שניתנת לתלמידים לתארים מתקדמים ולחוקרים בישראל תבוא בגדר הפטור ותשרת את תכליתו למניעת "בריחת מוחות" מישראל. כזכור, ברקע לחקיקת הסעיף ניצב החשש שתלמידים לתארים מתקדמים יפנו ללמוד במוסדות

זרים עקב מיסוי המלגות שהם מקבלים. עיון בדיונים שנערכו בהצעת החוק מלמד שהגדרת התמורה נועדה לתת מענה למקרים שמצויים ב"תחום האפור", דהיינו מקרים שבהם מקבלים המוסדות האקדמיים מהסטודנטים או מהחוקרים דבר מה שעשוי להיחשב תמורה. נראה כי המחוקק בחר לקבוע ביחס למקרים אלה – באופן מכוון ומודע – שאין מדובר בתמורה (ראו למשל פרוטוקול 12.3.2008, החל מעמ' 8; פרוטוקול 20.7.2009, בעמ' 5; פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 18 (3.2.2010) (להלן: פרוטוקול 3.2.2010)). כך לדוגמה, בדיונים בכנסת נדונה השאלה אם השימוש שעושה המוסד האקדמי בפרסום שנולד אגב הלימודים יכול להיחשב תמורה, בין היתר בשל האדרת שמו של המוסד האקדמי. ברקע לדברים ניצבה עמדת רשות המסים שלפיה ייתכן ויש לראות בהאדרה מעין זו תמורה שניתנת במערכת היחסים שבין המוסד האקדמי לבין מקבל המלגה, ולכן התקבול הכספי הוא בבחינת הכנסה החייבת במס. על מנת לשרת את תכלית הסעיף, ולעודד הישארות של סטודנטים בישראל, נקבע בסופו של דבר במסגרת הסעיף כי שימוש במחקר לא ייחשב תמורה. דוגמה נוספת למורכבות מלאכת הגדרת תמורה בסעיף היא בקביעה איזו ההתחייבות מצד מקבל המלגה לא תיחשב תמורה. בנוסח מוקדם יותר של החוק הוצע כי "התחייבות של הסטודנט שלא לעבוד בתקופת לימודיו" לא תחשב כתמורה. ברם, במסגרת הליך החקיקה הוחלף נוסח זה בהתחייבות רכה יותר מצדו של מקבל המלגה, ונקבע ש"התחייבות של הסטודנט או החוקר להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר" לא תחשב תמורה. שינוי זה נעשה על אף שצוין במפורש כי משמעות הדבר היא כי התחייבות שלא לעבוד במקביל ללימודים, התחייבות משמעותית יותר מצד מקבל המלגה, עשויה לבוא בגדר תמורה שתחייב את המלגה במס (פרוטוקול 3.2.2010, בעמ' 17-21, 35-36). כפי שניתן לראות, הדיון בנוסח הגדרת תמורה נעשה כדי לתחום באופן מדויק את סוג המלגות שעליהן יחול הפטור הקבוע בסעיף. למעשה, שימוש בהגדרת התמורה בסעיף לבחינת מלגות שעליהן הוא לא חל הוא ביטוי לחשש שהביעה רשות המסים בהליך החקיקה מהשלכות הרחב של התיקונים (פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 3, 6 (30.12.2009)). נראה אפוא כי לנגד עיניו של המחוקק בהגדרת תמורה (ובעיקר בהגדרה מה לא ייחשב תמורה) עמדו מלגות מסוג מסוים, ומתוך רציונל למניעת "בריחת מוחות" מהארץ. משכך, אני סבור שיש קושי לעשות שימוש בהגדרה ככלי בלעדי לבחינת קיומה של תמורה במקרה של מלגה שלא באה בגדר הסעיף.

43. דוגמה מובהקת לקושי שמתעורר משימוש בהגדרה שקבועה בסעיף גם ביחס למלגות שהסעיף לא חל עליהן, נוגעת להוראת תקרת הפטור שקבועה בו (ראו בהקשר זה את האמור בפסקה 7 לפסק הדין של השופט ג' קרא). בהתאם להוראות הסעיף, הפטור ממס שיכול לקבל חוקר (כהגדרתו שם) הוא למלגה עד לסכום של 90 אלף ש"ח (97,000

נכון לשנת 2019). מעבר לכך, על פני הדברים, יהא חייב מקבל המלגה במס (יצוין שבנוסחו המקורי של תיקון 175, לא הייתה מגבלה כאמור, אך נראה שזו הוספה נוכח המורכבות שקיימת אצל חוקרים, ולא קיימת ככלל אצל סטודנטים, לעירוב בין מלגות לבין שכר; ראו פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 6 (10.2.2010)). העמדה המוצעת על ידי המבקשים, שלפיה יש להשתמש בהגדרת התמורה בסעיף 9(29) גם בכל הנוגע לתקבולים שלא באים בגדר הסעיף עשויה להוליך לתוצאה אבסורדית – שלפיה דווקא מקבלי מלגות שסעיף 9(29) חל עליהן ישלמו יותר מס מאלה שמקבלים מלגה שהסעיף לא חל עליה. לשם ההמחשה, נניח כי חוקר פלוני מקבל מלגה בסך 200,000 ש"ח בגין לימודיו ומחקר שעורך במוסד מחקרי בארץ; ואילו חוקר אלמוני מבצע את אותו מחקר ומקבל את אותה המלגה ממוסד בחו"ל. נניח כי בשני המקרים מתקיימים כל תנאי סעיף 9(29), אך על החוקר השני לא חל הסעיף (מאחר, לדוגמה, שאין מדובר במוסד מחקרי כהגדרתו בסעיף). התוצאה שמתקבלת היא שהחוקר בארץ יידרש לשלם מס על הסכום שמעבר לתקרה (על 103,000 ש"ח, נכון לגובה התקרה בשנת 2019) ואילו החוקר בחו"ל לא ישלם מס כלל. תוצאה זו מתנגשת חזיתית עם תכלית הפטור בדבר מניעת "בריחת מוחות" לאוניברסיטאות בחו"ל. בהקשר זה, טענו המבקשים כי הגדרת התקרה נועדה למנוע רק מצב שבו חוקר עובד במוסד שממנו קיבל את המלגה – שכן במקרים אלה קיים קושי להפריד בין מלגה לבין שכר. אף אם אניח כי אכן כך יש לקרוא את הסעיף (על אף שקשה למצוא לכך אחיזה בלשון הסעיף, ואיני נוטע מסמרות בשאלה זו) – הרי שקריאה זו פותרת רק חלק מהקושי שתואר לעיל. גם בפרשנות שמוצעת על ידי המבקשים, מורע מצבם של חוקרים שמקבלים מלגה מהמוסד שבו הם גם עובדים למול חוקרים במצב דומה שמקבלים מלגה ממוסד בחו"ל – וזאת באורח שעל פניו לא עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה. לא זו אף זו, החשש שלטענת המבקשים ניצב בתשתית הוראת התקרה האמורה הוא שנישומים שגם חוקרים וגם עובדים באותו מוסד יקבלו הכנסה חייבת תחת הכותרת "מלגה". ואולם, על פני הדברים, חשש מעין זה יכול להתעורר גם במקרים שבהם החוקר לא מועסק על ידי המוסד באופן פורמלי (והמחלוקת בהקשר זה ניצבה אף היא ברקע לתיקוני החקיקה, ראו סעיף 2.2 לחזור 5/2012).

44. טענה אחרת של המבקשים היא שבחקיקת סעיף זה "גילה המתחוקק את דעתו" באשר לטיבה של פעילות אקדמית שאינה בבחינת "תמורה" (סעיף 2.1 לעיקרי הטיעון מטעמם). טענת המבקשים היא למעשה שכל מלגה שהתמורה שניתנה עבורה לא חורגת מההגדרה שבסעיף 9(29) – אינה חייבת במס. טענה זו לא עולה בקנה אחד עם העובדה שסעיף הפטור לא חל על כל המלגות, אלא רק על סוגים מסוימים של מלגות, שניתנות על ידי מוסדות מסוימים ולקהל יעד מוגדר. זאת ועוד, הטענה למעשה מייתרת רבות

מהוראות הסעיף ומוליכה לכך שאין להוראות אלו – ובהן הוראת התקרה – תוצאה אופרטיבית כלשהי (לחזקה שלפיה המחוקק לא משחית מילותיו לריק ראו: עע"ם 8814/17 דן נ' עיריית תל אביב-יפו, פסקה 29 (26.5.2019); רע"פ 5273/12 גיא נ' מדינת ישראל, פסקה יח (9.5.2013); עע"ם 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העדה היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 47 (2.2.2012)). זאת ועוד, עמדה זו לא עולה בקנה אחד עם עמדת רשות המסים שקדמה לתיקונים, שלפיה מלגות קיום הן הכנסות חייבות במס (כעולה מהליכי חקיקת תיקון 175, רשות המסים ניהלה הליכים משפטיים בעניין; ראו גם סעיף 2.2 לחוזר 5/2012; החבק, בעמ' ג-55.7).

45. נוכח כל האמור לעיל, אני סבור שקיים קושי ממשי לעשות שימוש בהגדרת המונח תמורה שבסעיף 9(29), כפשוטה, לצורך בחינת מלגות שהסעיף האמור אינו חל עליהן. שימוש שכזה חורג מהתכלית שאותה ביקש המחוקק לקדם, וספק בעיני אם הוא מוליך לתוצאה רצויה. לצד כל האמור לעיל, אין לשלול שימוש בסעיף כמו גם באמור בהליכי חקיקתו, כאחד הכלים הפרשניים לבחינת השאלה אימתי תהא מלגה (שסעיף 9(29) לא חל עליה) הכנסה חייבת במס.

46. סיכום ביניים: בדרך הילוכנו עד כה ראינו כי פסק הדין נושא הדיון הנוסף לא ביטל ולא שינה את מקומה של תורת המקור בדין הישראלי, וזו עדיין מחייבת כי על מנת שתקבול יבוא בבסיס מס ההכנסה, הוא ישויך לאחד מן המקורות הקבועים בסעיף 2 לפקודה. עמדתי על כך שאיני סבור שהדין בישראל הציב תנאי סף של "עסקיות" תקבולים – במובן של חובת הצבעה על מערכת יחסים מסחרית בעלת הגיון שוקי – על מנת שאלה יוכלו לבוא בגדר סעיף 2 לפקודה. מבין מקורות סעיף 2, עמדנו על הדרישות הקבועות בדין כדי לקבוע שתקבול ניתן במסגרת משלח ידו של הנישום, וציינתי כי מקובלת עלי העמדה שכדי לקבוע אם מלגה ניתנה לנישום כחלק ממשלח ידו החייב במס, יש לבחון האם זה העניק תמורה עבור המלגה. כעת, בשים לב לאמור לעיל בכל הנוגע לסעיף 9(29) לפקודה, אפנה להציג כיצד לשיטתי יש לבחון קיומה של תמורה במערכת היחסים שבין נותן המלגה לבין מקבלה.

כיצד ייקבע כי ניתנה "תמורה" עבור מלגה?

47. סיווגם של תקבולים – דוגמת המלגה שבה עסקינן – צריך להיעשות על פי בחינה מהותית, לא על פי שמם או צורתם הפורמלית (עניין אבוחצירא, פסקה 41; עניין חיים קרן, בעמ' 665; הערעור בעניין זילברשטיין ומינץ, בעמ' 382-383; ע"א 254/87 סלפותי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714, 718 (1990); אדרעי, מבוא לתורת המסים,

בעמ' 96-97). משכך, בבואנו לבחון מלגה שסעיף 9(29) לא חל עליה, יש לעמוד על מכלול נסיבות המקרה ועל טיבה של מערכת היחסים בין מעניק המלגה לבין מקבלתה. בכלל זאת, יש לבחון אילו התחייבויות לקח על עצמו מקבל המלגה; האם מעניק המלגה מצפה להתנהגות מסוימת מצד מקבל המלגה והאם יש לו דרך לאוכפה (האם המלגה תינתן לו גם אם לא יעמוד בציפיות אלו?); ואת טיבה ומשכה של מערכת היחסים בין הצדדים. המבקשים טוענים כאמור, כי המלגה ניתנה במסגרת העולם הפילנתרופי – מבלי שניתנה עבורה כל תמורה מצדם. טענה דומה התעוררה במסגרת עניין אבוחצירא. באותו עניין נבחנה טענת הנישום שם, הרב יקותיאל אבוחצירא, שתקבולים שקיבל במסגרת מעמדו כרב יש לסווג כמתנות שניתנו לו לפי נדבת ליבם של הנותנים – מבלי שהוא העניק תמורה או שירות כלשהו מצדו. וכך נקבע באותו עניין:

”על מנת להכריע אם תקבול מסוים מהווה אכן מתנה, יש לבחון בין היתר מהו ”הכובע” שבמסגרתו הוא ניתן והתקבל. ככל שהמתנה ניתנה על רקע אישי-משפחתי-חברי, שאינו קשור ל”כובעו” המקצועי של המקבל (ולעיתים אף הנותן), ובסכום מקובל בנסיבות כאלה, הנטייה לראות באותו תקבול כמתנה תגבר, ולהפך. התשובה לשאלה, האם מתנה ניתנה כדבר שכולו בנדיבות לבו של המשלם ללא תמורה מצד המקבל, כלשון בית המשפט בעניין בודל, אינה נקבעת אפוא רק על פי אומד הדעת הסובייקטיבי של מי מהצדדים או אף שניהם, אלא היא נבחנת כאמור על פי בחינה כלכלית מהותית ומושפעת מסוג מערכת היחסים ומהנסיבות במסגרתם הועבר התקבול. ניתן לומר כי התנאי כי התקבול ניתן מנדיבות לבו של הנותן וללא תמורה מצד המקבל הוא תנאי הכרחי לסיווג תקבול כמתנה, אך כי הוא אינו בהכרח תנאי מספיק” (ההדגשה הוספה – ע' פ'; שם, פסקה 41).

48. עוד טענו המבקשים כי פסק דינו של השופט נ' הנדל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף יצר ”חזקה חלוטה” בדבר קיומה של תמורה. זאת, בהתבסס על דבריו שאין הכרח להוכיח את גבולות התמורה שניתנה עבור תקבול פלוני (פסקה 32 לפסק דינו). בעיני, למצער בכל הנוגע למלגות, הגם שאין הכרח להצביע על גבולותיה המדויקים של התמורה (דוגמת גבולות ההתחייבות שנטלו על עצמם מקבלי המלגה או שוויה הכלכלי של התמורה) יש להוכיח התקיימותו של גרעין תמורה ברור. אין די בהנחות על מערכת היחסים שבין הצדדים – יש לבחון אם מכלול נסיבות העניין מצביע על מתן תמורה ממשית. אפנה עתה לעמוד עתה על מספר סוגיות שניתן לבחון באופן טיפוסי בהקשריהן של מלגות, כפי שעלה מן החומר שהובא לפנינו וכפי שנדון גם בהליך חקיקת התיקונים.

49. תמורה אופיינית במסגרת מלגות מהסוג שבהן עסקינן עשויה להיות "האדרת שמו" של נותן המלגה. במסגרת בחינת האדרת השם והמשקל שיש ליתן לה בבחינת קיומה של תמורה יש להידרש לשתי סוגיות: ראשית, יש לבחון האם בכלל זוכה מעניק המלגה להאדרת שמו כחלק ממערכת היחסים עם מקבל המלגה; ושנית, יש לבחון האם קיים קשר סיבתי בין הענקת המלגה לבין התמורה ובכלל זאת האדרת השם. בחלק הראשון, יש לבחון האם נותן המלגה נהנה מהשימוש בשם או בתוצרים שלהם על מנת לצבור מוניטין ולבנות את שמו (בתחום הרלוונטי). בהקשר זה, יש לבחון איזה שימוש עשה המוסד כדי להיבנות משמו של מקבל המלגה ואם זו ניתנה לאדם בעל מוניטין, שנותן המלגה יכול להיבנות משמו (אשר למיסוי תקבול שניתן עבור האפשרות לעשות שימוש בשמו של אדם מוכר, השוו לע"מ (מחוזי מר') 6418-02-16 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקאות 127, 135 (10.4.2019) (להלן: עניין רפאלי); ערעור שהוגש על פסק הדין נמחק לבקשת המערערת שם, ע"א 4909/19 רפאלי נ' פקיד שומה כפר סבא (9.6.2020)). ואולם, בכך לא מתמצה הבדיקה, שכן בחלק השני יש לבדוק אם קיים קשר סיבתי בין הענקת התגמול לבין האדרת השם. לשם ההדגמה, ייתכן שמוסד מחקרי מעניק מלגות למספר חוקרים, ונהנה מהאדרת שמו כתוצאה, למשל, מהשימוש שהוא עושה בפרסומיהם. ככל שבמסגרת המוסד פועלים חוקרים נוספים – שלא מקבלים מלגה דומה – אך אף מפעילותם נהנה המוסד מאותה האדרת שם, הרי שקיים קושי לקבוע שחלק מהתמורה שמקבל המוסד עבור המלגה הוא האדרת שמו. ואציין כי סוגיה זו, בדבר הצורך להצביע על קשר סיבתי בין המלגה לבין האדרת השם התעוררה בהליך חקיקת סעיף 9(29) (ראו דברי הסבר להצעת חוק לדיון מוקדם לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 175), התש"ע-2010, פ/2329/17; פרוטוקול ישיבה 204 של הכנסת ה-18, 110 (17.1.2011)).

50. עוד במסגרת בחינת מערכת היחסים בין הצדדים יש לשים דגש על ההתחייבויות שלקח על עצמו מקבל המלגה בהקשר של המחקר האקדמי. מובן שאין דינה של מלגה שכנגדה לא מתחייב מקבלה לדבר כדין מלגה שבה מתחייב המקבל להקדיש את מרב זמנו ומרצו ללימודים או למחקר (ראו בהקשר זה את ההגדרה שהובאה לעיל מסעיף 9(29)). ואף מעל התחייבות זו ניצבת התחייבות של מקבל המלגה שלא לעבוד כלל לתקופה מסוימת או לא לקחת על עצמו אף מחויבות אחרת. כלומר, יש להידרש לשאלה מה הבטיח מקבל המלגה ועל מה "ויתר" במסגרת מערכת היחסים שנרקמה בינו לבין מעניק המלגה (השוו לדיון בויתור הכרוך בתניות אי תחרות, ע"א 8294/14 גנגיה נ' פקיד שומה פתח תקוה, פסקה 26 (20.3.2018); ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע, פסקה 30 (10.8.2016)). הבחנה זו עלתה אף היא, כאמור לעיל, במסגרת הליכי חקיקת סעיף 9(29), שבמסגרתם נקבע תחילה שהתחייבות לא לעבוד במקום אחר לא תיחשב תמורה, אך לימים "רוכך" נוסח הסעיף ונקבע רק שהתחייבות

”להקדיש את מרב מרצו וזמנו ללימודים או למחקר” לא תיחשב תמורה (ראו פסקה 42 לעיל). עוד בהקשר זה יש לתת את הדעת לשאלה אם מקבל המלגה התחייב לתוצר מסוים, ואת המעמד שניתן למעניק המלגה ביחס לתוצר זה. ברי כי רשות לפרסם את התוצר באתר האינטרנט של נותן המלגה שונה ממתן זכויות של ממש בתוצר זה.

51. אשר למישור הצורני – יש ליתן משקל גם לאופן שבו הוסדרה מערכת היחסים בין הצדדים. ככל שמדובר בחוזה בכתב, שבו מוסדרת מערכת ההתחייבויות ההדדיות, עשוי הדבר להטות את הכף לעבר הקביעה שאין מדובר במלגה שניתנה ללא כל תמורה. זאת ועוד, יש לבחון האם נראה שמדובר בחיובים הדדיים אכיפים, ובכלל זאת האם נקבעו מנגנוני אכיפה, ביטול או פיצויים. לצד כל האמור אדגיש כי איני סבור כי על מנת לזהות תמורה יש הכרח כי המחויבויות ההדדיות יועלו על הכתב במסגרת חוזה מחייב (ראו פסקה 35 לפסק דינו של השופט נ’ הנדל; פסקה 5 לפסק דינו של השופט ג’ קרא; השו לעניין רפאלי, פסקה 127).

52. אציין בשולי הדברים, כי העמידה על מערכת היחסים שנרקמה בין הצדדים למלגה היא למעשה קונקרטיזציה של ”מבחן התמורה” שהוצע בפסק הדין נושא הדיון הנוסף. זאת ועוד, אני סבור כי בחינת מערכת היחסים בין הצדדים מחייבת, ממילא, להידרש גם למבחן הנוסף שהוצע בפסק הדין, הוא ”מבחן הזמן”. במסגרת מבחן זה, כך נקבע, יש לייחס חשיבות לשאלה אם המלגה ניתנת על הישגי עבר או שהיא ניתנת במבט צופה פני עתיד. במלגה שניתנת על הישגי עבר, דוגמת מלגת הצטיינות, ניתן יהיה לומר – ככלל – שמערכת היחסים בין מעניק המלגה למקבלה היא ”רזה” ביותר, וייתכן שאף תתמצה בהעברת כספי המלגה (לא כל שכן, יהא קושי ממשי להצביע על תמורה ועל קשר סיבתי בין התמורה לבין קבלת המלגה). משאלה הם פני הדברים, ובהיעדר מערכת יחסים שממנה ניתן ללמוד על קיומה של תמורה, לא יחשבו כספים אלה לחייבים במס. חרף האמור, גם כאשר המלגה ניתנת במבט צופה פני עתיד, אין בעיני הכרח כי הדבר ילמד שהיא חלק מבסיס המס, ולכן יש להידרש למבחן זה כחלק מבחינת מכלול מערכת היחסים שבין הצדדים.

מן הכלל אל הפרט

53. התשתית העובדתית שתובא להלן היא התשתית העובדתית כפי שנקבעה בפסק הדין של בית המשפט המחוזי ובדעת הרוב בבית משפט זה (השוו לדנ”א 5698/11 מדינת ישראל נ’ דיראני, פסקאות 3, 101 לפסק דינו של הנשיא א’ גרוניס (15.1.2015); דנ”א 5712/01 ברזני נ’ בזק, חברה ישראלית לתקשורת בע”מ, פ”ד נז(6) 385, 396 (2003); דנ”א

6/75 מדינת ישראל נ' פרץ, פ"ד כט(2) 544, 548 (1975); יגאל מרזל "סעיף 18 לחוק-יסוד: השפיטה – 'דיון נוסף' בדיון הנוסף" 199 דורית ביניש 181, 255 (קרן אזולאי, אית בר-סימן-טוב, אהרן ברק ושחר ליפשיץ עורכים 2018)). לצד האמור אעיר במישור העובדתי כי המבקשים נסמכו על מסמכים שקיבלו ממנהל מחלקת השכר של אוניברסיטת NYU שמהם עולה כי " Payment of this training grant [...] does not involve the provision of services to NYU". אף אני בדעה כי קשה להסיק ממסמך זה מידע רלוונטי ביחס למערכת היחסים שבין המכונים לבין המבקשים. זאת ועוד, אין די בכתוב במסמכים אלה כדי לקבוע שלא ניתנה כל תמורה מצד המבקשים למכונים עבור קבלת המלגה. משכך, כל שנותר הוא לבחון – בנתון למבחנים המשפטיים שהוצעו לעיל ולתשתית העובדתית שנפרשה בפסק הדין נושא הדיון הנוסף – אם אכן ניתנה על ידי המבקשים תמורה במסגרת מערכת היחסים שלהם עם המוסדות.

54. איך נרקמה מערכת היחסים בין הצדדים? בנוגע לכל אחד מהמבקשים שלפנינו, מערכת היחסים עם המוסדות החלה בפנייה יזומה של המוסדות אל המבקשים (ראו פסקה 79 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי). המוסדות היו אותה העת, שניהם, מוסדות חדשים, שפתחו את שעריהם לראשונה, וביקשו לגייס אנשי אקדמיה ידועים ובעלי מוניטין. פנייתם אל המבקשים נעשתה מתוך רצון מובהק של המוסדות להיבנות מהמוניטין ומשם הטוב של המבקשים, ונדמה שאף המבקשים לא חולקים על כך (ראו, למשל, דבריו של נציגו של פרופ' קרצמר לפני המשיב, סעיף 20 לתצהיר המשיב שהוגש בערעור המס; ראו גם בסעיף 23 לתצהיר שהגיש המשיב בערעור פרופ' שרמר). כאמור, לא נטען שגיוסם של המבקשים נעשה במסגרת קול קורא שהופנה לציבור הרחב או אף במסגרת פנייה רחבת היקף אחרת. אף לא נטען כי היו אלה המבקשים, שפנו אל המוסדות לקבלת סיוע למימון מחקריהם. המוסדות איתרו את הגורמים שהיו מעוניינים שיהיו המלגאים שלהם בשנתם הראשונה – וזאת, כדי שיוכלו להיבנות משמותיהם (ראו פסקאות 30, 33 לפסק דינו של השופט נ' הנדל). כמו כן, וכפי שיפורט להלן, המכונים עשו שימוש בשמותיהם של המבקשים במסגרת העלאת טיוטות תוצריהם לאתרי האינטרנט. אשר לשאלת קיומו של קשר סיבתי, שהרי בין תשלום המלגה לשימוש בשם של המבקשים יש קשר סיבתי הדוק – לא נטען שהמכונים עושים שימוש דומה בפרסומים או בשמותיהם של אנשים שלא קיבלו מלגות; ולא נטען שהמבקשים היו נותנים למוסדות לעשות שימוש (בשם או בפרסומיהם) אלמלא המלגה הנדיבה שאותה קיבלו.

55. טיבה של מערכת היחסים בין הצדדים. המוסדות דרשו מהמבקשים לא לקחת על עצמם התחייבות כלשהי במקביל לשהותם במכון. כך, ציין פרופ' קרצמר כי "על פי תנאי

המכון אסור היה לי לעבוד במקום אחר" (פרוטוקול הדיון בבית המשפט המחוזי, בעמ' 24, ש' 11-12; כן ראו דבריו של פרופ' שרמר כעולה מתצהיר שהגיש המשיב בבית המשפט המחוזי, סעיף 41). לא זו אף זו – פרופ' בר התעתד באותה השנה ללמד באוניברסיטת קולומביה, אך לבקשת מנהל מרכז תקווה – ביטל את התכנית ללמד שם, וזאת על מנת לקבל את ההזמנה של מרכז תקווה. כלומר, לפחות על פני הדברים, בעיני פרופ' בר היה מדובר בהצעות חליפיות – וחלף עבודה באוניברסיטת קולומביה, בחר לקבל מלגה (שלטענתו אינה הכנסה) ממרכז תקווה (ראו גם את דבריו כפי שמובאים בתצהיר מטעם המשיב בבית המשפט המחוזי, סעיף 59). כפי שניתן לראות – אין מדובר בענייננו בהתחייבות של המבקשים להקדיש את מירב הזמן והמרץ (כלשון סעיף 9(29) לפקודה) – אלא בהתחייבות שלא לעבוד במקומות אחרים ובענייננו של פרופ' בר אף הייתה כרוכה בויתור על מקום עבודה חלופי (ואעיר בהקשר זה שטענת פרופ' בר בכל הנוגע לשירות המילואים שביצע קיבלה מענה בפסקה 34 לפסק הדין של השופט נ' הנדל ותמים דעים אני עם נימוקיו ששירות המילואים שביצע לא יכול להעיד על היעדרה של ציפייה מטעם המוסדות שהמבקשים לא ייטלו על עצמם התחייבויות אחרות).

זאת ועוד, המבקשים התבקשו להשתתף בחיים האינטלקטואליים של המוסדות (ראו דברי השופט נ' הנדל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, פסקה 34; פסקה 90 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי). בכלל זאת ניתן לציין את האמור במכתב הפנייה לפרופ' קרצמר שממנו ניכרת ציפייתו של מכון שטראוס כי הוא ישתתף וינכח בפורומים ובפעילויות של המכון. ציפייה זו של המכון לשיטתי משרתת שתי מטרות שונות: ראשית, מובן כי השתתפות פעילה בחיים האקדמיים של המכון מסייעת בהגשמת תכליותיו ומטרותיו של המכון; שנית, ולא פחות חשוב מכך, השתתפות זו היא חלק מבניית שמו של המכון בהסתמכות על שמותיהם של החוקרים המשתתפים בפעילותיו.

56. בכל הנוגע למערכת היחסים שבין הצדדים, טוענים המבקשים כי המלגות ניתנו לא במסגרת עולם העסקים, אלא בעולם "ארוחות חינם", עולם הפילנתרופיה (ראו סעיף 1.2(ב) להשלמת הטיועון מטעמם). אני סבור כי קשה ליישב את הטענה כי המלגות נטועות לחלוטין בעולם הפילנתרופי בשים לב לציפיות המובהקות שהגבילו את המבקשים מעבודה במקום אחר במהלך שנת המחקר, מתוך ציפייה להשתתפותם של המבקשים בחיי המוסד. בכך, שונה מאוד הדבר מזכייה מקרית בסכום כסף, או ממלגת הצטיינות שניתנת על הישגי עבר (שלא מתקיים בענייננו קשר סיבתי בין מתן המלגה לבין פעולות הזוכים).

עוד מצאתי שיש ליתן משקל לכך שמדובר במלגות בסכומים נכבדים. כאמור, המבקשים קיבלו מאות אלפי שקלים שניתנו עבור פרק זמן של כשנה. בהקשר זה, הגם שכאמור איני סבור שניתן לעשות שימוש בהגדרת סעיף 9(29) במישורין, הרי שיש לתת את הדעת לכך שהמחוקק מצא להגביל את סכום הפטור שיכול חוקר לקבל על מלגה ל-90,000 ש"ח לשנה (97,000 ש"ח נכון לשנת 2019). הסכומים שקיבלו המבקשים מהמוסדות גדולים בהרבה מסכום זה. בנוגע לגובה התקבולים, ציין חברי השופט 'אלרון בפסק הדין נושא הדיון הנוסף כי מדובר בסכומים גבוהים מאוד "שלא סביר שהתמורה שהתבקשה בגינם] היא כתיבת מאמר אחד, ולמעשה כתיבת טיוטת מאמר, כאשר לאוניברסיטת ניו יורק ולמכוני המחקר אין כלל זכויות יוצרים בו" (פסקה 64 לפסק דינו). איני סבור כי סכום המלגה כה גבוה עד שניתן לומר כי אין לראות בו תשלום עבור התמורה שקיבלו המוסדות. כאמור לעיל, חלק מן התמורה קשור בכריכת שמותיהם של המוסדות במוניטין של המבקשים. זאת ועוד, מובן שעל מנת לגרום לכך שהמבקשים יהיו נוכחים (פיזית ומקצועית) בחיי המוסדות, האחרונים נדרשו להעמיד סכומים שיאפשרו למבקשים (ולמשפחותיהם) להגיע ולשהות בניו יורק.

57. ציפיית המוסדות לתוצר ממשי – עוד כחלק ממערכת היחסים בין הצדדים עולה כי למוסדות הייתה ציפייה שהמבקשים יעמידו, בסופה של השנה, תוצר ממשי של עבודתם המחקרית, דוגמת מאמר (ראו פסקה 82 לפסק הדין של בית המשפט המחוזי). בנוגע לשניים מהמבקשים (פרופ' קרצמר ופרופ' שרמר), טיוטות מאמריהם פורסמו באתר המכון (אשר לבר, הטיוטה פורסמה באתר מרכז תקווה, אך לימים הוסרה מהאתר לבקשתו). יש לתת את הדעת גם למנגנון שליחת התוצר – בעניינם של פרופ' קרצמר ופרופ' שרמר, לאחר עזיבתם את ניו יורק שלחו – לבקשת המוסדות – טיוטות מאמרים על מנת שאלו יופיעו באתר האינטרנט של המוסדות. פרופ' בר שלח את המאמר שנתיים וחצי לאחר חזרתו לישראל. הדברים האמורים מחזקים בעיני את חשיבותו של רכיב זה במערכת היחסים בין הצדדים. המבקשים פעלו בהתאם להתחייבות שלקחו על עצמם, גם חודשים ארוכים לאחר ששנת הלימודים שאליה הוזמנו הסתיימה (שנת הלימודים 2009-2010). לצד האמור, יש לציין גם שנראה שהזכות בתוצרים לא הועברה לידי המוסדות.

58. עוד יש לתת את הדעת גם לכך שמערכת היחסים בין הצדדים לא הועלתה על הכתב ולא נחתם ביניהם חוזה המגדיר את החובות והזכויות של הצדדים. על כך יש להוסיף שנדמה כי המכוני לא פעלו בצורה כלשהי לאכוף בצורה אקטיבית את ההתחייבויות שלקחו על עצמם המבקשים ולא ביקשו דיווחים (עיתיים או בכלל) על

ההתקדמות בנושאי המחקר. עם זאת יש לציין שנראה שלפנינו מערכת יחסים שהתבססה על אמון הדדי ועל קודים אתיים, כעולה, למשל מכך שהמבקשים שלחו תוצרים מחקריים למכונים גם זמן רב לאחר שעזבו את ניו יורק, ולאחר שקיבלו את התקבולים הכספיים.

59. בסופו של דבר, הגם שאין מדובר בעיני במקרה מובהק, שבו כל הסממנים מעידים כי ניתנה תמורה, אני סבור שהתקבולים שניתנו – ציפייה ותמורה בצדם. מערכת היחסים בין המבקשים לבין המוסדות לא התמצתה במתן המלגה, רחוק מכך: אגב מתן המלגה נרקמה בין הצדדים מערכת יחסים הדדית, שכללה ציפיות ממשיות מצד המוסד – להשתתפות המבקשים בחיי המוסדות, לשימוש בתוצריהם ולהאדרת שמם אגב כך. אין מדובר במערכת יחסים חד צדדית של נותן מלגה, שלאחר הענקתה התנתק ממקבל המלגה. מערכת יחסים זו מלמדת שקיים מרחק ניכר מהתקבולים נושא ענייננו ועד לתגמול ללא מקור, מעין פרס או "מתת שמים" (windfall) (השוו לעניין חיים קרן, בעמ' 671-672). התמורה שניתנה – הגם שלא עוגנה בחוזה משפטי מחייב – נבעה ממשלח ידם של המבקשים כחוקרים אקדמאים מהשורה הראשונה. משכך מתחייבת המסקנה כי התקבולים חייבים במס מכוח סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה.

בשים לב לתוצאה שאליה הגעתי, אציין שלא מצאתי להכריע, לראשונה במסגרת דיון נוסף זה, בטענת המשיב כי המבקשים מושתקים מלטעון שאין מדובר בהכנסה חייבת נוכח העובדה שביקשו לנכות מהכספים הוצאות בגין שהותם בניו יורק (ראו האמור בפסקה 36 לפסק הדין של השופט נ' הנדל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף).

לפני סיום

60. לפני סיום, מצאתי להתייחס למספר טענות נוספות שהעלו המבקשים. ראשית, טענו המבקשים לפנינו שתוצאת פסק הדין נושא הדיון הנוסף והמבחנים שנקבעו בו היא שתשלומים רבים אחרים – שכיום אינם מחויבים במס – יחויבו בו. בין היתר, טענו המבקשים כי בהתאם לפסק הדין "יש למסות גם תשלומים פרטיים לכל דבר ועניין, כדוגמת תשלומי תמיכה שנותנים הורים לילדים" (סעיף 1.2(ו) להשלמת הטיעון מטעמם). איני סבור שיישום המבחנים – הן כפי שנקבעו בפסק הדין נושא הדיון הנוסף, הן אלה שהוצעו על ידי לעיל – מוליכים למסקנות האמורות. בסופו של דבר, קיימת כברת דרך משפטית לצעוד בה על מנת לקבוע כי תקבול הוא בבחינת משלח ידו של אדם, והמבחנים שהוצעו לעיל לזיהויה של תמורה במערכת יחסים בין נותן המלגה למקבלה, הם רק חלק אחד מדרך ארוכה זו. נדמה לי שקשה לטעון שככלל תמיכה של הורים בילדיהם נעשית במסגרת משלח ידם של הילדים.

61. טענה נוספת שנוגעת להשלכות תוצאת פסק הדין היא כי המבקשים (ואקדמאים אחרים שיקבלו מלגות בעלות מאפיינים זהים) יהיו מחויבים כעת לצעדים רבים ובהם תשלום מע"מ, הוצאת חשבוניות, תשלום דמי ביטוח לאומי ואף יהיו חשופים לדין פלילי מאחר שלא עמדו עד כה בחובות האמורות. ראשית יש להדגיש כי שלטונות מע"מ והמוסד לביטוח לאומי לא היו צד להליך דנן, ומשכך אין מקום להכריע בסוגיות אלו – שאף לא לובנו בבית המשפט המחוזי ובפסק הדין נושא הדיון הנוסף. זאת ועוד, חזקה על גופי המדינה השונים, שיתנו דעתם להשתלשלות העניינים בהליכים דנן וידרשו לשאלות המתעוררות בהקשר זה (ובכלל זאת להוראות שאליהן הפנו המבקשים בדבר הוצאת חשבוניות ותיאור טיבו של השירות שניתן על ידם; ראו סעיף 9(א)(5) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973). כן יש לתת את הדעת לכך שפסק הדין נושא הדיון הנוסף אימץ למעשה את קביעתו העקרונית של פסק הדין של בית המשפט המחוזי. מאז שניתן פסק דין זה חלפו כ-5 שנים, ולא נראה כי בפרק זמן זה התממשו ההשלכות הקשות שמהם מזהירים המבקשים.

62. לבסוף, יש לדחות גם את טענות המבקשים שלפיהן מאחר שמדובר בפעילות מחקרית חשובה אין למסות את התקבולים. טענה זו היא טענה מוקשית. מגולמת בה ההנחה שמיסוי הוא, ככלל, כלי עונשי, ואין להטילו על פעילות רצויה חברתית. ואולם, "מס אינו עונש ואין לראותו ככזה" (עניין חיים קרן, בעמ' 678). אכן, במסגרת מדיניות המיסוי המחוקק פועל לעיתים על מנת לעודד או לצמצם פעילויות מסוימות – אך המבקשים לא הצביעו על מקור בדין שקובע פטור לתקבולים אותם קיבלו. למעשה, המקור הקרוב לענייננו בדין החרות הוא סעיף 9(29), שכאמור לא חל בענייננו, ונועד לתמרץ את הישארותם של תלמידי תארים מתקדמים בארץ. מובן שכל שיבחר המחוקק להביע את רצונו לתמרץ יציאתם של חוקרים דוגמת המבקשים למחקרים במימון מוסדות בחו"ל, וככל שיבחר לעשות זאת על דרך של מתן פטור מתשלום מס – פתוחה לפניו הדרך לעשות כן. עד אז, ובשים לב לקביעתנו כי התקבולים הם בבחינת הכנסה ממשלח יד, מחויבים אנו למצוות המחוקק שמורנו כי לא יינתן פטור ממס "אלא אם נקבעו במפורש בחוק או מכוח סמכות מוגדרת בחוק" (סעיף 245(א) לפקודת מס הכנסה).

טוף דבר

63. מצאתי כי התקבולים שבמוקד הדיון הנוסף דנן הם הכנסה ממשלח ידם של המבקשים. היא הופקה תוך שימוש ביכולותיהם ובכישוריהם המקצועיים, וניתנה על ידם

תמורה עבור תקבולים אלה. משאלה הם פני הדברים, אציע כי נותר את פסק הדין נושא הדיון הנוסף על כנו. לו תישמע דעתי, המבקשים יישאו בהוצאות המשיב בסך 10,000 ש"ח כל אחד.

ש ו פ ט

השופט י' אלרון:

1. קראתי את חוות דעתו המפורטת של חברי השופט ע' פוגלמן, ודעתי שונה – כפי שהובעה גם בפסק דיני מושא הדיון הנוסף נגד דעתם החולקת של חבריי השופטים נ' הנדל ו-ג' קרא.

2. במוקד הדיון ניצבת השאלה האם מלגת מחקר שקיבל חוקר בתקופת השתלמותו במכון מחקר בחו"ל מהווה "השתכרות או ריווח" כמובנם בסעיפים 2(1) או 2(10) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), ועל כן יש למסותה כהכנסה חייבת.

3. בכל הנוגע לתחולתו של סעיף 2(1) לפקודה המורה על מיסוי כספים שנתקבלו במסגרת "השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח יד", המחלוקת העיקרית ביני לבין חבריי במסגרת פסק הדין בערעור (ע"א 9488/16 קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים (9.10.2018); להלן: פסק הדין בערעור) היתה בשאלת התקיימותו של מבחן התמורה.

בפסק דיני בערעור הבעתי את עמדתי לפיה בנסיבות דנן המערערים לא נתנו כל תמורה או שירות למכוני המחקר בגין המלגות שקיבלו מהם. הדגשתי, כי נדרשת תמורה בפועל ואין די בציפייה מצד מכוני המחקר לקבלת תוצר מוחשי, או לכך שהמערערים יטלו חלק בפעילות המחקרית שלהם, או לכך שישוהו בסביבת מכוני המחקר ולא יטלו על עצמם מחויבות אחרת – כדי ללמד על מתן תמורה למלגות שקיבלו; וזאת הן מהבחינה המשפטית הן מהבחינה העובדתית.

ציינתי, כי בהתאם לעמדה שהובעה בחוזרי מס הכנסה לאורך השנים, ובפרט בחוזרים בעקבות תיקון 175 (משנת 2010) ותיקון 182 (משנת 2011) לפקודה, מדיניות המשיב עצמו היא כי יש לעשות שימוש ב"מבחן התמורה" כדי להכריע בשאלה האם יש למסות מלגה שקיבל נישום, קרי, האם אותו נישום סיפק תמורה בגין המלגה שקיבל.

המשיב לא הצביע על אמות מידה אחרות לבחינת "התמורה", מלבד אלו שנזכרו בתיקון 182 לפקודה, אשר על פיהן לא ייחשבו לתמורה התחייבות להקדיש את מרב מרצו וזמנו של החוקר למחקר במוסד שמממן את המלגה; שימוש במחקר; או פעילות קהילתית וחברתית של החוקר מטעם המוסד.

והנה, דווקא בקיומם של שני הקריטריונים הראשונים ראה חברי השופט נ' הנדל קיומה של תמורה, בציינו כי תמורה זו היתה מורכבת ממרכיבים של בלעדיות (ציפיית המוסדות מהמערערים שלא לעסוק בתקופה הרלוונטית בעיסוקים נוספים מלבד המחקר), תוצר (ציפיית המוסדות מהמערערים להפיק תוצר מוחשי בתקופת המלגה, כגון כתיבת מאמר או ספר) ומעורבות (ציפיית המוסדות מהמערערים להשתלב בפעילויות שונות במסגרת החיים האינטלקטואליים של המוסדות).

אלא שלא זו בלבד שפרשנות זו סותרת את רוח הפקודה והנחיות המשיב עצמו, כפי שבאו לידי ביטוי בחוזרים שהוציא, אלא שהיא אינה עולה כלל מהראיות שהוגשו – מכתבי ההזמנה של מכוני המחקר ומכתב מנהל מחלקת השכר של אוניברסיטת ניו-יורק.

למעשה, התשתית העובדתית בעניינם של המבקשים אינה מלמדת על מתן כל תמורה מצידם, על פי אותם קריטריונים שנמנו לעיל או על פי כל קריטריון אחר. בפרט, המערערים לא פרסמו מחקרים בבמה אקדמית של מכוני המחקר (או של האוניברסיטה לה הם שייכים) ולא היו למכוני המחקר כל זכויות יוצרים בתוצרי עבודתם האקדמית של המבקשים; לא ניתן לומר כי המבקשים מילאו אחר דרישה להשתתפות בחיים האינטלקטואליים של המוסדות; ונוכחותם במכוני המחקר או בעיר ניו-יורק לא נאכפה כלל.

4. בפסק דיני בערעור שללתי גם את האפשרות החלופית שהעלה המשיב, לפיה המלגות שקיבלו המבקשים הן בבחינת "השתכרות או ריווח" לפי סעיף 2(10) לפקודה. זאת, משום שגם "השתכרות או ריווח" כאמור נדרשים לטעמי לעמוד בתנאי החל ביחס למקורות ההכנסה האחרים המנויים בסעיף 2 לפקודה, והוא – כי מדובר בהכנסה בעלת מאפיינים עסקיים. בנסיבות הענין, סברתי כי לא הוכח שמערכת היחסים בין מקבלי המלגה למכוני המחקר היתה מערכת יחסים עסקית, ועל כן לא ניתן לקבוע חבות במס גם לפי סעיף 2(10) לפקודה.

בניגוד לכך, סבר השופט נ' הנדל כי "אין בדין הישראלי דרישה שהמקורות בפקודה יהיו 'עסקיים' במובן של פעילות מסחרית", וכי "הדגש הוא על מסגרת –

השתכרות או ריווח ממקור – ולא על קבלת כסף בכל דרך שהיא". יחד עם זאת הוא ציין, כי על מנת שאותם "השתכרות או ריווח" ימוסו כהכנסה חייבת, נדרש כי יתקיים קשר בינם לבין פעילות כלכלית (פסקה 22 לפסק דינו).

5. בשתי מחלוקות אלו נדרשים אנו אפוא להכריע גם בדיון הנוסף, משהובא הדיון בפני המותב הנוכחי: המחלוקת האחת – האם כספי המלגות שקיבלו המערערים עולים כדי "השתכרות או ריווח מעסק או משלח יד", על פי סעיף 2(1) לפקודה; והמחלוקת השנייה – האם אלו עולים כדי "השתכרות או ריווח" כמובנם בסעיף 2(10) לפקודה. אציג את עמדתי בשתי הסוגיות הללו על פי סדרן.

6. הסוגיה הראשונה העומדת להכרעה היא האם יש לראות במלגות שקיבלו המבקשים מהמוסדות הכנסה מעסק או ממשלח יד, לפי סעיף 2(1) לפקודה.

7. לטענת המשיב, המלגות ניתנו למבקשים בשל מעמדם המקצועי וממילא התמורה שהעניקו המבקשים למוסדות נבעה ממשלח ידם. יתר על כן, לשיטתו, הכספים שקיבלו המבקשים אינם בגדר "מלגה" אלא בגדר "הכנסה" ועל כן מבחן התמורה כמובנו בתניית הפטור ממס על מלגות (סעיף 29(9) לפקודה) אינו רלוונטי לצורך בחינת "השירות" אותו נתנו המבקשים למכוני המחקר, כנגד הכספים שקיבלו מהם. לא זו בלבד, אלא שלשיטת המשיב על מנת לראות את אותם תקבולים כהכנסה חייבת, אין צורך להראות "שירות קונקרטי" שניתן על ידי המבקשים.

בהקשר זה הפנה המשיב לפסק הדין שניתן לאחרונה בענין אבוחצירא (ע"א 3159/19 אבוחצירא נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה (18.10.2020)) שבו נתקבלה עמדת המשיב לפיה התקבולים שקיבל הרב אבוחצירא מקהל מאמיניו מהווים הכנסה שמקורה ב"משלח יד", תוך שצוין כי לפי העמדה המקובלת בפסיקה "על אף ששאלת התמורה היא שאלת עזר חשובה שעשויה לסייע בסיווג תקבולים כהכנסה ממשלח יד, אין הכרח להוכיח כי מקורה של הכנסה מסוימת הוא במתן שירות ספציפי מוגדר, או כי התמורה נקבעה מראש והוסדרה בצורה פורמלית מחייבת" (שם, בפסקה 28; יצוין כי בדברים אלו נסמך פסק הדין בענין אבוחצירא על פסק הדין מושא הערעור - ראו בפסקאות 32 ו-38 לפסק הדין בערעור).

8. מנגד, טענת המבקשים היא כי המשיב לא הצביע על שירות ספציפי שנתנו, בניגוד להלכה לפיה כתנאי לקיומו של "משלח יד" יש להוכיח שירות שנתן בפועל בעל

משלח היד למזמין השירות. בטענתם זו נסמכים המבקשים על ע"א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרן (19.1.2017), שם הובהר כי:

"סעיף 1 לפקודה מגדיר את המונח 'משלח-יד' כ'מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק'. בפסיקה נעדרת הגדרה ממצה מזו המצויה בסעיף, אך זו הציבה שני תנאים לקיומו של 'משלח-יד': הראשון, כי לנישום הכישורים הנדרשים לפעילות שבה הוא עוסק; והשני, כי הכנסתו אכן נובעת ממתן שירותים שבהם הוא נדרש לכישוריו אלה" (שם, בפסקה ל"ט).

9. במחלוקת שנתגלעה בין הצדדים, אני מקבל את עמדת המבקשים, לפיה לצורך הטלת חבות במס על הכנסה שנתקבלה "מעסק או ממשלח יד" יש להצביע על מערכת יחסים משפטית של "משלח יד" בין הנישום לבין מקבל השירות, המשלם לנישום עבור אותו שירות. "משלח יד" זה יפורש אמנם במובנו הרחב, שכן "המונח 'משלח יד' לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים" (ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' פרופ' גבריאלה שלו, בפסקה 17 (18.11.2019)). אך בכך אין כדי לייתר את הצורך להראות שני אלו: ראשית, מהו משלח היד של הנישום אשר בגדרו נתן שירות וקיבל תמורה; ושנית, מה אופיו של השירות שנתן, כלומר מהי התמורה שניתנה כנגד התשלום.

לענין זה, לא ניתן להסתפק בתיאור כללי של "שירות כלשהו", שאינו ספציפי. אמנם, בגדר הגדרת המונח "תמורה", נוקטת הפקודה (במסגרת תיקון 182) בלשון "מתן שירות כלשהו לנותן המלגה", אך הוראה זו יש לפרש כך שעל המשיב להצביע על שירות מסוים שנתן הנישום למשלם. שירות זה נדרש להיות קשור למשלח ידו של הנישום, והוא ניתן כנגד תמורה שנתן מקבל השירות. אין די אפוא בקביעת פקיד השומה כי המימון ניתן לנישום במסגרת משלח ידו "ותוך מתן שירות כלשהו" (ראו סעיף 5 לנימוקי השומה של המבקשים, כפי שהוגשו לעיוננו בדיון), אלא יש להבהיר ולפרט מהו אותו שירות. הוראת סעיף 4א(3) לפקודה, לפיה לגבי הכנסה ממשלח יד, יש להצביע על "מקום ביצוע השירות", תומכת במסקנה זו, שכן בבסיסה עומדת ההנחה שמדובר בשירות מסוים שניתן במקום מוגדר.

איני מקבל את העמדה שהובעה על ידי השופט נ' הנדל, לפיה לא זו בלבד שאין הכרח להוכיח מתן שירות ספציפי עבור הכנסה מסוימת, אלא יותר מכך, אף "לא נדרש להוכיח מהם בדיוק גבולות התמורה שניתנה עבור הכנסה קונקרטית" (פסקה 32 לפסק הדין של השופט נ' הנדל בערעור; ראו גם שם, בפסקה 38). שילוב של השניים יוצר

לטעמי מצב שאינו רצוי, שבו כמעט כל תקבול כספי ייחשב כהכנסה חייבת במס, מבלי שניתן לשייכו למקור ומבלי שמדובר בהכנסה פירותית.

10. בנסיבות הענין, משלח ידם של המבקשים הוא "חוקרים באקדמיה", ובכובעם זה בכוחם להעניק "שירותים" שונים: ביצוע מחקר אקדמי, שיפוט עמיתים (בתשלום), הוראה, מתן הרצאות מוזמנות, מתן חוות דעת בתחומי מומחיותם ועוד. ניתן בהחלט אפוא להעלות על הדעת נסיבות בהן המבקשים, או אחרים דוגמתם, יתנו שירות הקשור למשלח ידם, והתמורה שיקבלו בגינו תיחשב להכנסה ממשלח יד, החייבת במס.

מטעם זה אני סבור כי המבקשים הרחיקו לכת בטענתם, לפיה "מלגות מחקר נטועות בעולם הפילנתרופי", ולכן לעולם הן אינן נכללות בבסיס המס. לדידי, ניתן לחשוב על מצבים שבהם מלגות מחקר תסווגנה כהכנסה שמקורה ב"משלח יד", וזאת כאשר ניתן להצביע על שירות שנתן מקבל המלגה תמורתן.

דוגמא ל"שירות" או "תמורה" מסוג זה, בנסיבותיהם של המבקשים, יכולה להיות דרישה לנוכחות קבועה במכון המחקר המשלם את המלגה; דרישה לכתיבתו או פרסומו של מחקר במהלך התקופה בה משולמת המלגה; דרישה לאזכר את משלם המלגה בכל פרסום אקדמי; וכיוצא באלה – הכל כאשר התחייבויות אלו ברורות וידועות מראש, ואינן עומדות בסתירה להגדרת המונח "תמורה" בתיקון 182 לפקודה.

11. חברי השופט ע' פוגלמן סבר כי לא מדובר במקרה מובהק שבו כל הסממנים מעידים כי ניתנה תמורה, אולם קבע לבסוף כי התקבולים ניתנו עם ציפייה ותמורה בצדם. כך, לעמדתו, המוסדות ביקשו להיבנות מהמוניטין של המבקשים, עשו שימוש בשמותיהם, ציפו לתוצר ממש מעבודתם, והעלו טיוטות של תוצרים אלה לאתרי האינטרנט שלהם. עוד מצא כי המבקשים התחייבו שלא לעבוד במקומות אחרים בתקופת קבלת המלגה וצופו להשתתף בחיי המוסד.

12. דעתי, כאמור, שונה.

בנסיבות דנן, כפי שתיארתי באריכות בפסק דיני בערעור (בפסקאות 27-60), לא ניתן לומר כי המבקשים נתנו תמורה מוגדרת עבור המלגות שקיבלו, וזאת הן מאחר שהפרשנות שניתנה ליסוד התמורה במקרה זה מנוגדת להגדרת המונח "תמורה" בתיקון

182 לפקודה, כאשר המשיב עצמו לא הציע ואף לא טען לפרשנות אחרת; והן – ובעיקר – מאחר שהראיות שהוגשו אינן מלמדות על מתן תמורה.

בפרט, כאשר אין במכתבי ההזמנה ששלחו מכוני המחקר למבקשים כדי ללמד על התחייבויות ספציפיות שנתבקשו הללו לקחת על עצמם; וכאשר במכתבים שקיבלו המבקשים ממנהל מחלקת השכר של אוניברסיטת ניו-יורק, הוצהר במפורש כי המלגות נועדו אך ורק לפיתוח האקדמי והמקצועי של המבקשים, ולא ניתנו עבור שירות כלשהו לאוניברסיטה או למכוני המחקר שלה.

13. סיכומה של נקודה זו, דעתי היא כי בנסיבותיהם של המבקשים לא הוכח מתן שירות ספציפי שניתן על ידם בתמורה למלגות, ועל כן לא ניתן לקבוע כי המלגות מהוות הכנסה "מעסק או ממשלח יד", לפי סעיף 2(1) לפקודה.

14. ומכאן – למחלוקת השניה, והיא: האם ניתן למסות את המלגות שקיבלו המבקשים מכוח סעיף 2(10) לפקודה, המכונה "סעיף העוללות"?

אני סבור כי התשובה לכך היא בשלילה.

15. חברי השופט ע' פוגלמן סבר כי הפסיקה הקיימת אינה דורשת קיום של מאפיינים עסקיים בהכנסה כתנאי סף למיסויה, וכי תנאי ה"עסקיות" לא מעוגן בלשון סעיף 2 לפקודה ואף אינו תואם את המגמה הפרשנית ביחס לסעיף זה.

16. לדידי, על מיסוי הכנסה מ"השתכרות או ריווח" לפי סעיף 2(10) לפקודה חל התנאי הדורש קיומם של יחסים "עסקיים" או "כלכליים" בין הנישום למשלם. כאשר לא מתקיימת מערכת יחסים עסקית ביניהם, קרי, הנישום אינו נותן תמורה כלכלית למממן, והמממן אינו מצפה לקבל תמורה כזו, לא ניתן לראות באותם "השתכרות או ריווח" הכנסה החייבת במס.

בפרשת זילברשטיין (ע"א 533/89 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' זילברשטיין ואח', פ"ד מז(3) 376 (1993)) קבעה השופטת ד' דורנר בענין זה כי:

"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 ... 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. ... עם זאת, גם על המקור העשירי יש להחיל את המגבלה המתבקשת מאפיון המקורות המפורטים בסעיף (1)2 עד סעיף (10)2, ולהגבילו לעניינים עסקיים" (שם, בעמ' 382; ההדגשה הוספה – י' א').

בדיון הנוסף בפרשה זו ציינה השופטת ט' שטרסברג-כהן, כי אין צורך להידרש לשאלה האם כל המקורות המנויים בסעיפי המשנה של סעיף 2 לפקודה מוגבלים לעניינים עסקיים, שכן בענין הנדון שם "אין מדובר בהכנסות שאינן עסקיות" (ראו דנ"א 3962/93 מינץ ואח' נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח', פ"ד נ(4) 817, 828 (1996)).

איני מקבל את העמדה לפיה דברי השופטת דורנר שצוטטו לעיל הם בגדר אמרת אגב בלבד, או שהם מתייחסים להגדרה "צרה" של המונח "עסקי", כפי שסבר חברי השופט ע' פוגלמן (פסקה 25 לחוות דעתו). דברים אלו לא נאמרו בחלל הריק, שכן גם קודם לכן התייחסה הפסיקה לתנאי של מתן שירות קונקרטי בעל אופי מסחרי-כלכלי מוגדר כנגד קבלת ההכנסה (ראו למשל ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה פתח תקוה, פ"ד כא(2) 69, 71 (להלן: ענין ברזל), שם נקבע כי תפקידו של הנישום כמנהל עיזבון היה "תפקיד ששכרו בצידו"; כן ראו ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פקיד שומה פתח תקוה, פ"ד לא(3) 472, 474, שם נקבע גם כן כי דמי התיווך שקיבל הנישום היו "כגמול בעד שירות ששכרו בצידו" וכן כי תשלום דמי התיווך הוא פעולה בעלת "צורה מסחרית מובהקת"; וראו גם ע"א 165/67 גנור נ' פקיד שומה תל אביב 4, פ"ד כ"א(2) 238, 242 (1967), שם נקבע כי יש למסות את רווח המערער שם ממכירת מגרשים לאחר ניכוי חלק הירושה, בשל היות אותו רווח "תולדה של פעילות עסקית").

17. כפי שהבהרתי בפסק דיני בערעור, מבין המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה, התנאי לקיומם של יחסים בעלי אופי עסקי רלוונטי במיוחד לסעיף העוללות, מאחר שהוא מהווה את הרף התחתון לקביעת מקור הכנסה, ובלעדי התנאי האמור – כל תקבול שהוא יוכל להיחשב להכנסה חייבת במס. מבחינה זו, מהווה התנאי העסקי "שומר סף" לקביעת חבות במס על השתכרות או ריווח כלשהם.

נדמה כי הדרישה לקיומו של היבט כלכלי בגדרו של סעיף (10)2 מקובלת גם על השופט נ' הנדל, שהרי אף לשיטתו המונחים "השתכרות או ריווח" לפי סעיף (10)2

נקשרים ל"פעילות כלכלית, בשונה מהתעשרות מחוץ למסגרת זו" (פסקה 22 לפסק דינו בערעור). בסיכומו של דבר, אף חברי מסכים כי "הדגש הוא על מקור כלכלי בעל פוטנציאל להפקת הכנסה חוזרת" (שם, ההדגשה במקור – "א").

18. ולבסוף, ההבחנה העקרונית בין היבט מסחרי מול היבט פרטי לגבי תקבולים שקיבל נישום, מקובלת גם על רשויות המס. קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק) קובע לענין זה כך:

"קיימים תקבולים שאינם חייבים במס משום שאינם נופלים בגדר הגדרת המונח 'הכנסה', ועל כן אין הוראות הפקודה חלות עליהם. למשל מציאה חד פעמית, ירושות או קבלת מתנה בין יחידים בתום לב וללא קשר ליחסי עבודה או ליחסים מסחריים אחרים" (ההדגשה הוספה – "א") (קובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החבק), הוצאת רונן, עמ' א-2, סעיף 2.1.16).

הנה כי כן, לא רק שהמגבלה של "עניינים עסקיים" אשר על פיה הכנסה תמוסה רק כאשר היא נתקבלה במסגרת פעילות כלכלית-מסחרית, הגיונה בצידה, אלא שהיא מעוגנת גם, לפחות במידת מה, בפסיקה ובהנחיות המשיב עצמו.

19. בענייננו, כפי שביארתי בפסק דיני בערעור מושא הדיון הנוסף (בפסקה 64), איני סבור כי תנאי זה נתקיים. זאת, על בסיס מכתביו של מנהל מחלקת השכר באוניברסיטת ניו-יורק לכל אחד מהמבקשים, אשר בהם נכתב במפורש כי המלגות אינן ניתנות להם כנגד שירות כלשהו מצידם; על בסיס הצהרתו של פרופ' ויילר במכתבי ההזמנה לפרופ' בר ולפרופ' קרצמר על מטרת המלגה (לקידום האישי של המבקשים, להבדיל מהשאת רווח או יתרון כלשהו למכון המחקר); לנוכח הציפיה כי הסכום ששולם למבקשים ישקף שווי שוק של פעילות עסקית, לו אכן היה מדובר בעסקה בעלת אופי מסחרי; ולנוכח היעדר התחייבות קבועה וברורה מצד המבקשים ואכיפת התחייבותם זו.

ממילא, בנסיבות הענין לא ניתן לשיטתי לקבוע כי המלגות שקיבלו המבקשים נכנסות לגדר "השתכרות או ריווח" כמובנם בסעיף 2(10) לפקודה.

20. יתר על כן, אף אם הייתי סבור שנסיבות הענין עומדות בתנאי העסקי, עדיין היינו ניצבים בפני משוכה נוספת המקשה על הקביעה כי ניתן למסות את המלגות שקיבלו המבקשים תחת המטריה של סעיף 2(10) לפקודה לבדו.

לדידי, יש לנקוט משנה זהירות בבואנו להטיל חבות במס לפי סעיף 2(10) לפקודה בלבד, מבלי שקמה חבות גם לפי אחד המקורות המנויים באחד מתשעת הסעיפים הקטנים האחרים. למעשה, למעט בפרשה אחת, הדבר אף לא נעשה בעבר בפסיקת בית משפט זה, ולא בכדי (ראו ענין ברזל, בו דובר בשכר שנפסק למנהל עיזבון, לאחר שמונה לתפקיד לבקשת קרוביו של המנוח, ולא כחלק מעיסוקו או משלח ידו. עוד יצוין כי בענין אבוחצירא הובעה עמדה לפיה ניתן היה למסות על פי ס"ק 2(10) לבדו, אולם הדבר לא נדרש שכן נקבע כי יש לראות בהכנסה שם הכנסה ממשלח יד על פי ס"ק 2(1)).

לא לחינם זכה סעיף 2(10) לכינוי "סעיף העוללות". סעיף זה רחב מאוד בהיקפו, והוא נועד להכניס לבסיס המס כל הכנסה ממקור אשר לא צוין במפורש בסעיפי המשנה האחרים. ואולם, גם סעיף סל זה אינו מתיימר להטיל חבות במס על תקבולים הוניים או על תקבולים הנעדרים כל מקור (ראו אמנון רפאל מס הכנסה כרך א' 147 (מהדורה שלישית 1994); יוסף גרוס דיני המס החדשים 49 (מהדורה שלישית 2003)). בהקשר זה, תמים דעים אני עם השופט נ' הנדל, כי הסתמכות יתר על סעיף 2(10) כמקור עצמאי עלולה להביא לפריצת כל הסכרים, ועל כן כוחו וחיבותו הם רק בשילובו עם מקורות אחרים.

בנסיבות הענין, משדעתי היא כי לא ניתן למסות את השתכרות המבקשים מכוח "עסק או משלח יד" לפי סעיף 2(1) לפקודה, ומשאין בנמצא כל מקור אחר הפורש כנפיו על כספי המלגות שקיבלו המבקשים, אין די בסעיף 2(10) לבדו כדי לקבוע חבות במס.

21. בין הצדדים נתגלעה מחלוקת נוספת בשאלה האם פסק הדין בערעור מהווה שינוי המצב המשפטי בכל הנוגע למיסוי מלגות. מחלוקת זו אינה תיאורטית גרידא, אלא נודעת לה משמעות משפטית.

המשיב טוען, כי פסק הדין בערעור לא שינה מהמצב המשפטי הנוהג, שכן מאז ומעולם מוסו הכנסות של חוקרים משתלמים בחו"ל.

מנגד, לטענת המבקשים, פסק הדין בערעור, הנותן תוקף להחלטת המשיב למסות את המלגות שקיבלו, מהווה שינוי מדיניות, במובן זה שקודם לכך לא נהג המשיב לגבות מס בגין מלגות ששולמו לחוקרים מישראל במהלך שהייתם במוסד אקדמי בחו"ל לצורך פיתוח מחקרם, במסגרת שנת שבתון או לתקופה מוגדרת אחרת (למשל לצורך

מחקר פוסט-דוקטורט). לשיטת המבקשים, שינוי מדיניות זה ראוי לו שיעשה בחקיקה, ולא במעשה מינהלי, בפרט לאור השלכותיו הרחבות.

22. השאלה אם המשיב נהג למסות מלגות של חוקרים המשתלמים בחו"ל עוד קודם למתן פסק הדין בערעור (ולמעשה עוד קודם שבא בפניו עניינם של המבקשים), היא כמובן שאלה עובדתית, ומטבע הדברים התשובה לה מצויה בדיעתו של המשיב. ככל שהתשובה לה היא חיובית, מן הראוי היה כי המשיב יציג נתונים ברורים בענין. אך הדבר לא נעשה, לא בגדר הדיון הנוסף בפנינו ולא בגדר הדיון בערעור, אף כאשר נשאל על כך במפורש בא-כוח המשיב על ידינו במהלך הדיון (ראו עמ' 16-17 לפרוטוקול הדיון בע"א 9488/16 מיום 6.12.2017; עמ' 15 לפרוטוקול הדיון בתיק זה מיום 29.12.2020).

תחת זאת, הפנה המשיב לסעיף ח(7) במסמך "הוראת ביצוע 11/98 – ניכויים", משנת 1998, העוסק, על פי כותרתו ב"מיסוי הסגל האקדמי בתקופת שבתון ובעיתות השתלמות" (מסמך זה צורף כנספח ד' להשלמת הטיעון מטעם המשיב אך לא הוגש בהליכים קודמים בתיק זה). נטען, כי האמור באותו מסמך "מלמד כי רשות המיסים תמיד ראתה הכנסות דומות לאלו שבענייננו כהכנסות שבבסיס המס" (סעיף 14 להשלמת הטיעון).

ואולם, עיון במסמך זה מעלה כי כל שנאמר שם, תחת הכותרת "קזוז מסים", הוא כי "היתה לשוהה בשבתון הכנסה נוספת בחו"ל, היא תחויב במס בישראל אלא אם כן יוכח שלא הושגה ממשלח ידו שבדרך כלל עוסק בו בישראל". בניגוד לפרשנות המשיב, מדברים אלו לא ניתן ללמוד כי מלגת מחקר, דוגמת זו שקיבלו המבקשים, מהווה "הכנסה נוספת בחו"ל" החייבת במס, ועל כן אין בהם כדי לשפוך אור על מדיניות המשיב.

המשיב הפנה עוד לאמור בחוזר שפורסם ביום 25.7.1990 (חוזר מקצועי מס' 21/1990), בו נקבע, בסעיף 2.1 כי "כל מלגה הניתנת על ידי מוסד להשכלה גבוהה שיש תמורה בצידה הינה הכנסה חייבת" (ראו נספח מש/7 שצורף לערעור). אך מעבר לעובדה שקריאת הדברים בהקשרם מלמדת כי מדובר על מלגות המשולמות במוסדות להשכלה גבוהה בישראל, ולו מחוצה לה (ראו למשל סעיפים 2.2 ו-2.3.2 לחוזר זה), הרי שגם מהמצוטט לעיל לא ניתן ללמוד על מדיניות המשיב בפועל בענין מיסוי המלגות.

וידגש, כי המשיב עצמו טוען כי סעיף 9(29) לפקודה העוסק בפטור ממס על מלגות, בתנאים מסוימים המנויים בו, נחקק בעקבות דיונים שונים שהתקיימו בין נציגי

המשיב לנציגי המוסדות להשכלה גבוהה בישראל, ומתוך חשש ל"כריחת מוחות" של חוקרים מישראל לחו"ל (ראו סעיף 16 להשלמת הטיעון מטעמו, וראו גם סעיפים 67-70 לסיכומיו בערעור, אשר צורפו כנספח א', עליהם ביקש להישען גם כעת). מדוע היתה הנחת המוצא של הדיון כי חוקרים ישראליים יעדיפו לנסוע לאוניברסיטה בחו"ל ולקבל בה מלגה, אלמלא היתה אותה מלגה פטורה ממס על פי מדיניות המשיב באותה עת? לשאלה זו לא נמצאה תשובה.

23. זאת ועוד. מצאתי טעם גם בטענת המבקשים, לפיה דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון 175 לפקודת מס הכנסה, מלמדים כי במצב המשפטי שקדם לתיקון היו מקבלי מלגות מחקר פטורים מחבות במס.

כך עולה מלשון דברי ההסבר: "למען הסר ספק, הוועדה בחנה את סוגיית העלות התקציבית של ההצעה. כיוון שמטרת הצעת החוק להבהיר כי המצב המשפטי הקיים הוא שמלגות כהגדרתן בהצעה פטורות ממס, ומשום שממילא עד היום לא נגבה מס בפועל בשל מלגות אלה, קבעה הוועדה כי הצעת החוק אינה הצעת חוק תקציבית" (הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 165) (פטור ממס על מלגה לסטודנט), התשס"ח-2008, ה"ח 235 (10.6.2008) בעמ' 333; ההדגשה הוספה – ר' א').

24. עמדתה המסורתית של רשות המיסים לפיה מלגה אינה בגדר הכנסה החבה במס מצאה ביטוי מפורש גם בסעיף 2.1.1 לקובץ הפרשנות לדיני מס הכנסה (עמ' א/2), בנוסחו קודם לתיקון 175 לפקודה, בו נכתב כי "ההגדרה בפקודה היא תיאורית ואינה מגדירה למעשה מהו תקבול המהווה הכנסה ומהו תקבול שאינו בא בגדר מונח זה, דוגמת מלגה, מתנה, וכיו"ב" (ההדגשה הוספה – ר' א').

25. נמצאנו למדים, כי מדיניות המיסוי בפועל של מלגות מחקר המשולמות לחוקרים ישראלים בחו"ל היא מדיניות חדשה, זה מקרוב באה. גם אם מדיניות זו נשענת על עמדה עקרונית שאינה חדשה, הרי שנדמה כי עד לאחרונה לא נקט המשיב ביישום עמדתו זו הלכה למעשה, ולמצער לא הוכח כי כך נעשה.

שינוי מדיניות זה, שנעשה בהחלטה מינהלית של רשויות המס, פוגע פגיעה ממשית באינטרס ההסתמכות של נישומים רבים, הדומים במאפייניהם למבקשים. מן הדין אפוא כי הוא ייעשה בדרך המלך, קרי, בהליך חקיקתי, ולא ב"מסלול עוקף", על ידי אקט מינהלי. זאת, בדומה לשינויים נוספים במדיניות המיסוי, אשר הטילו חבות במס

על תקבולים נוספים, בדרך של חקיקה ראשית (ראו למשל סעיף 2א לפקודה, המטיל חבות במס על השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפרסים, ואשר נחקק במסגרת תיקון 134 לפקודה).

יפים לענין זה דברי חברי השופט נ' הנדל במקום אחר: "היתרון בתורת המקור הוא בדרישה כי החיוב במס יעוגן בחקיקה. ראוי ונכון בתחום משפטי זה לחייב בסיס בדין. אף אם מטבע הדברים ההגדרות בגון 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, בפסקה 6 (2.6.2015)).

הצורך והציפייה כי שינוי מדיניותו בפועל של המשיב ייעשה בחקיקה, מקבלים משנה תוקף לאור ההשלכות הרחבות של צעד זה על ציבור רחב של חוקרים, בכל שלבי הקריירה האקדמית, המקבלים מלגות מקרנות מחקר או אוניברסיטאות בחו"ל. ככל שהמשיב מבקש לקבוע חבות מוחלטת במס על מלגות אלו, ללא תלות בשאלת השירות שניתן בתמורה להן, עליו לפעול לעיגון מדיניות זו בחקיקה, תוך קביעת קריטריונים ברורים ובהירים, כשם שנעשה במסגרת סעיף 9(29) לפקודה בסוגיית הפטור ממס על מלגות המשולמות על ידי מוסדות להשכלה גבוהה בישראל.

26. סיכומם של דברים, אני סבור כי המלגות שקיבלו המבקשים מאוניברסיטת ניו-יורק הן מחוץ לבסיס המס, ולא ניתן להטיל בגינן חבות במס הן לפי סעיף 2(1) לפקודה הן לפי סעיף 2(10) לפקודה. לו תשמע דעתי, תתקבל אפוא עמדת המבקשים, יבוטל פסק הדין בערעור ויתקבלו ערעוריהם באופן שיבוטלו צווי השומה שהוציא להם המשיב.

ש ו פ ט

השופט ג' קרא:

1. אני מסכים לעיקרי חוות דעתו המקיפה של חברי, השופט ע' פוגלמן, ובכלל זה באשר למוניטין שאפשר ונצמח למוסד עקב מתן המלגה (פסקה 49 לחוות דעתו) – סוגיה אשר בפסק הדין מושא הדיון הנוסף לא מצאתי לטעת בה מסמרות, וכעת אני מצטרף

כאמור לקביעות חברי בעניין זה (המצטרפות לקביעותיו של חברי, המשנה לנשיאה נ' הנדל, בפסק הדין מושא הדיון הנוסף).

בד בבד, לאחר ששכתי ושקלתי את הדברים במסגרת הדיון הנוסף, ונוכח עמדתו של חברי, השופט י' אלרון, מצאתי להעיר הערה כללית באשר להיקף פריסתו של מבחן התמורה לשם זיהוי הכנסה ממשלח-יד.

2. אני סבור כי עלינו להסיט את נקודת המבט העיקרית ממבחן התמורה, המהווה מבחן עזר, ולהתמקד בשאלה האם התקבול התקבל בזיקה למשלח-ידו של המקבל והאם הוא מקיים את המבחן העיקרי להגדרה של הכנסה הצומחת ממקור – מחזוריות פוטנציאלית. בהקשר זה, "המטפורה המקובלת להסביר את המושג מקור היא המטפורה של 'עץ ופירות'. מקור ההכנסה הוא העץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה, ופירות אלה הם ההכנסה ממקור. מכאן גם הכינוי של הכנסה זו כ'הכנסה פירותית'" (ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה נתניה, פ"ד נט(5) 538, 551 (2005); ההדגשות הוספו – ג'.ק).

כמו כן, הלכה עמנו היא כי:

"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, פ"ד סה(3) 636, 665 (2012); ההדגשות במקור – ג'.ק).

ברוח דומה חזר והבהיר חברי, המשנה לנשיאה, בפסק הדין מושא הדיון הנוסף, כי: "במובן זה נותרות מחוץ לבסיס המס הכנסות פרטיות הנעדרות פוטנציאל לחזרתיות ממקור ברור... הדגש הוא על מקור כלכלי בעל פוטנציאל להפקת הכנסה חוזרת" (פסקה 22 לפסק דינו. ראו גם: ע"א 3159/19 אבוחצירא נ' פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה, פסקה 15 לפסק דינו של השופט מ' מזוז (18.10.2020)).

3. אשר למבחן התמורה, הרי שהודגש בפסק הדין מושא הדיון הנוסף כי מדובר במבחן עזר. כך קבע חברי, המשנה לנשיאה: "מבחן עזר לזיהוי מקור יכול להיות מבחן התמורה. מבחן זה עשוי לסייע בזיהוי הכנסות פרטיות-אישיות אשר אינן חלק מבסיס המס בישראל, באופן שהוכחת תמורה שבגינה ניתנה ההכנסה, מחזקת את המסקנה שמדובר בהכנסה חייבת ממקור"; וכן: "...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 האדם. כמובן שמשלח היד מטבע הדברים כולל מתן תמורה כלשהי כגון שירות, עבור ההכנסה, אלא שלא נדרש להוכיח מהם בדיוק גבולות התמורה שניתנה עבור הכנסת קונקרטיית" (פסקאות 23 ו-32, בהתאמה, לפסק דינו מושא הדיון הנוסף; ההדגשות שלי – ג.ק.).

4. אחר כל זאת, דומה כי מבטנו הוסט קמעא ממבחן מחזוריות ההכנסה, וכן מן העובדה כי מבחן התמורה – מבחן עזר הוא – אל עבר דרישה להצביע על קיומה של תמורה ממשית שניתנה כנגד התקבול. כך ביקש לקבוע חברי, השופט אלרון בפסק דינו בערעור; וכך קובע כאן חברי, השופט פוגלמן: "מקובלת עלי העמדה שכדי לקבוע אם מלגה ניתנה לנישום כחלק ממשלח ידו החייב במס, יש לבחון האם זה העניק תמורה עבור המלגה"; וכן: "...יש להוכיח התקיימותו של גרעין תמורה ברור. אין די בהנחות על מערכת היחסים שבין הצדדים – יש לבחון אם מכלול נסיבות העניין מצביע על מתן תמורה ממשית" (פסקאות 46 ו-48, בהתאמה, לפסק דינו).

5. אולם, מסופקני אם כלל גורף שכזה נכון הוא. ניתן לחשוב על מקרים בהם לא ניתן להצביע בנקל על מתן שירות או על תמורה מובהקת שניתנה כנגד התקבול, ועדיין, דומני כי לא קיים קושי לקבוע שמדובר בהכנסה ממשלח-יד. כך למשל, זכייה בפרס כספי למקום שלישי בתחרות עבודות של אדריכלים (בשונה מהמקום הראשון, הזוכה בחוזה לביצוע העבודה ובכך מספק שירות) היא הכנסה ממשלח-יד (השוו: עמ"ה (מחוזי ת"א) 609/68 משולם נ' פקיד שומה ת"א, פ"מ עד 45 (1970)). כך גם, שחקן פוקר מקצועי המתפרנס מהשתתפות תדירה בתחרויות נישאות פרסים ומזכיות במשחק מזומנים בשולחן הפוקר, חייב במס הכנסה על זכיותיו שכן הן נובעות ממשלח-ידו (ראו: ע"מ (מחוזי ת"א) 19898-03-13 אמית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (15.6.2016), והערעור שנדחה: ע"א 476/17 אמית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (9.10.2018)). במקרים אלו, אינני סבור כי ניתן בהכרח, כפי שמבקש חברי, השופט אלרון, "להצביע על שירות מסוים שנתן הנישום למשלם" (פסקה 9 לפסק דינו). במקרים שכאלו, די בכך שהתקבול התקבל בזיקה

למשלח-ידו של המקבל ושהוא בעל פוטנציאל להישנות, שכן הוא מבוסס על כישוריו המקצועיים או עיסוקו של המקבל – כדי להוביל למסקנה כי מדובר בהכנסה ממשלח-יד החייבת במס הכנסה. אכן, "המבחן המחייב לענין זה אינו מידת חובתו או התנדבותו של נותן התקבול, אלא מידת השתייכותו של התקבול למהלך העסקים הרגיל של הנישום" (אהרן נמדר מס הכנסה [יטודות ועיקרים] 159 (מהדורה רביעית, 2013)).

6. הוא הדין בענייננו. אין חולק כי התקבול שניתן למבקשים הוא בזיקה ישירה למשלח-ידם – חוקרים באקדמיה. כמו כן, תקבול זה הוא בעל פוטנציאל להישנות ולהצמיח תקבול חוזר. הדעת נותנת, כי במסגרת משלח-ידם, נוהגים חוקרים באקדמיה, באופן שיטתי ולמצער באופן שהוא בעל פוטנציאל לחזרתיות – לבצע מחקר במוסדות מחקר ומכוני מחקר, לקחת חלק פעיל בחיים האינטלקטואליים ולהעשיר את תחומי הידע, במסגרת שהותם במוסדות, כנגד קבלה של מלגות.

לטעמי, הבהרה שכזו תימנע מצבים שבהם יבקשו מקבלי מלגות לטעון טענות עובדתיות שונות במישור התמורה, למשל על פי אמות המידה שביקש חברי, השופט פוגלמן, להתוות כאן וכן כפי שביקש חברי, השופט אלרון, להציג באור שונה בחוות דעתו. כל עוד אין טענה כי מדובר בפרס הצטיינות (ראו פסקה 52 לפסק דינו של השופט פוגלמן וההתייחסות – המקובלת עליי – למבחן הזמן), אינני סבור כי נדרש להעמיק במחויבויות שלקח על עצמו מקבל המלגה, בציפיות של מעניק המלגה ובטיבה או במשכה של מערכת היחסים בין הצדדים (פסקה 47 לפסק דינו של השופט פוגלמן); או להצביע על השימוש שעשה המוסד כדי להיבנות משמו של מקבל המלגה (פסקה 49 לפסק דינו של השופט פוגלמן). לשם המחשה, לאותה מסקנה בדבר חיוב התקבולים במס הכנסה הייתי מגיע גם במצב דברים בו חוקרת באקדמיה הייתה מגישה מועמדות למלגה במסגרת קול קורא שהפיץ מוסד מחקרי ולא באמצעות פנייה יזומה של המוסד (השוו לאמור בפסקה 54 לפסק דינו של השופט פוגלמן) וכאשר במכתב ההזמנה שיצורף למלגה, יירשם כי אין המוסד המחקרי מצפה לתמורה מוחשית כלשהי; כי אין הכרח לקחת חלק פעיל בהווי האקדמאי; וכי אין איסור על עיסוק מקביל (במצב דברים זה, כל שנותר לכאורה ביסוד התמורה הוא המוניטין או היוקרה שהמוסד יכול להיתרם מהם, ודומני כי עמדה שכזו תמיד יכול פקיד השומה להשמיע ומקבל התקבול יתקשה לסתור אותה). בכך יש גם כדי לתת מענה נוסף לאמור בחוות דעתו של חברי, השופט אלרון.

7. בהבהרה שכזו יש גם כדי להשמיט את הקרקע מתחת לטענת המבקשים כי נוכח פסק הדין מושא הדיון הנוסף "עלולים כל מוסדות המחקר-לימוד-דת המעניקים מלגות ומענקי מחקר, ואלפים רבים של מקבלי המלגות, להפוך באחת לעבריינים, המפירים את חובת

תשלום מע"מ ומתן חשבוניות". שכן, אם בעבור מתן המלגה לא ניתן להצביע על כל "שירות" שניתן מצד המבקשים, ממילא היא איננה עולה כדי "עסקה" החייבת במע"מ (ראו סעיף 1, סעיף ההגדרות, לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). אכן, התכליות של מס הכנסה ומס ערך מוסף שונות הן ולא כל הכנסה המתחייבת באחד מתחייבת גם בשני. כך או כך, הכרעתנו כאן נעוצה בחיוב התקבולים במס הכנסה. אם מנהל מס ערך מוסף יסבור כי יש לחייב את תקבולי המבקשים ודומיהם במע"מ – טענותיהם בעניין זה שמורות להם.

8. מובן, כי אין באמור כדי להכניס לרשת המס מצבים בהם ברור כי מדובר בתקבול שניתן במישור הפרטי או האישי, כדוגמת פרסים או מתנות (ובכך יש לדחות את טענת המבקשים כאילו משמעות הפסיקה היא כי "יש למסות תשלומים פרטיים לכל דבר ועניין, כדוגמת תשלומי תמיכה שנותנים הורים לילדים"). בדומה, אין בכך כדי לחייב במס תקבולים שהמחוקק הסדיר וקבע כי אינם עולים כדי הכנסה פירותית החייבת במס הכנסה, משיקולי מדיניות שונים. כאן המקום גם לדחות את ניסיון המבקשים לגזור גזרה שווה מהסדר הפטור למלגות שבסעיף 9(29) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. ראשית, וכפי שציינתי בפסק הדין בערעור, קבלת עמדת המבקשים בעניין זה תוביל לתוצאה תמוהה לפיה מקבלי מלגות בארץ אשר הסעיף חל עליהם יהיו חייבים במס על סכום התקבול שמעל התקרה שנקבעה בסעיף, לעומת מקבלי מלגות בחוץ לארץ שיהיופטורים ממס כליל (וראו פסקה 43 לפסק דינו של השופט פוגלמן). שנית, יש לדחות גם את טענת המבקשים לפיה אין הבדל בין עשייה מחקרית בישראל לבין עשייתו המחקרית של חוקר בחוץ לארץ במישור דיני המס – המחוקק בהחלט יכול לרצות לתמרץ מחקר במוסדות בישראל באמצעות מתן הטבת מס לעומת מחקר במוסדות מחוץ לישראל (ובהקשר אחר אך קרוב, ראו גם את תזכיר החוק שהתפרסם לאחרונה לתיקון פקודת מס הכנסה, לעניין מתן פטור ממס הכנסה בגין מענק כספי שמקבלים ספורטאים וספורטאיות שזכו במדליות במשחקים האולימפיים או הפאראולימפיים, שכן אלו יכולים להתחייב כהכנסה ממשלח-יד, למרות שאין זה ברור כלל כי אפשר להצביע על "שירות" שניתן עבור המענקים, לבטח לא שירות בעל מאפיינים עסקיים במסגרת מערכת יחסים של "תן וקח").

9. נוכח כל האמור, הייתי מרכז במידת מה את הקביעה לפיה הצבעה על תמורה ממשית הוא תנאי-בלעדיו-אין לשם זיהוי תקבול כהכנסה ממשלח-יד ובכלל זה מלגה (הגם שבמקרה דנן, תנאי זה התקיים, כמפורט בפסק דינו של חברי, השופט פוגלמן). המבחן העיקרי בהלכה הפסוקה לזיהוי של מקור הכנסה היה ונותר מבחן המחזוריות.

10. סוף דבר, אני מצטרף למסקנה כי יש להותיר את פסק הדין מושא הדיון הנוסף על כנו. אחתום בציטוט מדבריו של השופט האנגלי, לורד MacNaghten:

”מס הכנסה, אם ייסלח לי באומרי כן, הוא מס על הכנסה. הוא לא נועד להיות מס על כל דבר אחר. זהו מס אחד, לא אוסף של מסים, השונים מהותית זה מזה... לאחד יש נכסים קבועים, אחד חי משכלו; כל אחד מהם תורם למס, אם הכנסתו היא מעל לסכום שנקבע. שיטת קביעת השומה משתנה בהתאם לטבעו של המקור, אשר ממנו נובעת ההכנסה החייבת במס. זאת ותו לא” (London County Council v. Attorney-General [1901] AC 26, 35 (HL)). תרגום מתוך: אמנון רפאל מס הכנסה כרך ראשון 26 (1994).

ש ו פ ט

הנשיאה א' חיות:

1. אני מצטרפת לתוצאה שאליה הגיע חברי השופט ע' פוגלמן ולפיה יש למסות את התקבולים שקיבלו המבקשים ממוסדות מחקר בארה"ב מכוח סעיף 2(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה), כהכנסה ממשלח יד.

2. חברי השופט פוגלמן עמד על שני תנאים אשר בהתקיימם ההכנסה תיחשב להכנסה ממשלח יד: הראשון הוא כי לנישום כישורים מיוחדים והשני הוא כי ההכנסה נוצרה בעקבות השימוש באותם כישורים (סעיף 32 לחוות דעתו; ראו גם סעיף 27 לחוות דעתו של השופט הנדל בפסק הדין נושא הדיון הנוסף). עוד ציין השופט פוגלמן כי קיומו של התנאי הראשון אינו ניצב במוקד ענייננו, וכי המחלוקת נסובה סביב התקיימות התנאי השני – האם המלגות שניתנו למבקשים ניתנו כנגד שימוש באותם כישורים מיוחדים, ובמילים אחרות: האם ניתן להצביע על שירות שנתנו המבקשים כנגד המלגות. זאת, נוכח ההלכה הקובעת כי על מנת שהכנסה תיחשב ממשלח יד יש להראות כי הנישום נתן שירות בעבורה, ובלשון בית המשפט: ”שני תנאים לקיומו של ”משלח-יד“: הראשון, כי לנישום הכישורים הנדרשים לפעילות שבה הוא עוסק; והשני, כי הכנסתו אכן נובעת ממתן שירותים שבהם הוא נדרש לכישוריו אלה” (ע”א 6952/15 פקיד שומה גוש דן נ' קרו, פסקה לט (19.1.2017) (להלן: עניין קרו)).

3. המבקשים טוענים כי לא ניתן להצביע על שירות שאותו העניקו למוסדות המחקר, ובמבט ראשון קיים אכן קושי לאתרו. קושי זה נובע לטעמי ממאפייניו הייחודיים של משלח ידם, השונה במאפייניו ממשלחי יד אחרים המוכרים לנו. מאפיינים ייחודיים אלה אף מצאו ביטוי בפסיקה – כך, בע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים נ' שלו (18.11.2010) (להלן: עניין שלו), שאליו הפנו חבריי, דחה בית המשפט את הטענה כי משלח ידה של המשיבה שם, פרופסור למשפטים, הוא "הוראת משפטים" בלבד, ונפסק (סעיף 28 לחוות דעתו של השופט י' עמית), כי:

"יש לראות את המשיבה כבעלת משלח יד של "פרופסור למשפטים". הגדרה זו, בהיותה רחבה מזו בה נקט בית משפט קמא, משקפת את המציאות באופן מדויק יותר, הן ביחס למשיבה והן באופן כללי לגבי אנשי אקדמיה מומחים בתחומם, הנוהגים לעסוק הן בהוראה, הן בפרסום מאמרים וספרים, והן בעיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותם, כגון מתן חוות דעת וייעוץ מקצועי. ודוק: קביעת משלח היד של המשיבה לא נובעת מהשכלתה הפורמאלית וכישוריה בלבד. הקביעה של "משלח יד" לגבי המשיבה, נגזרת ממכלול העיסוקים בהם פעלה המשיבה מתוקף מומחיותה כפרופסור למשפטים בתחום דיני החוזים"

[ההדגשה הוספה]

ביסודם של דברים נראה כי המבקשים בענייננו מעלים, למעשה, וריאציה על הגישה שהועלתה ונדחתה בעניין שלו, המבקשת לצמצם את משלח היד האקדמי ולהתעלם ממכלול העיסוקים המגוונים של אנשי אקדמיה מתוקף כישורי המחקר שהם רוכשים והמומחיות הרבה שהם מפתחים בתחומי דעת שונים. גישה זו נדחתה, כאמור, בעניין שלו, ואני סבורה שיש לדחותה גם בענייננו.

4. באופן טיפוסי משלח היד האקדמי כולל, כאמור, עיסוקים שונים: הוראה, מחקר (ובעקבותיו פרסום מאמרים וספרים) וכן עיסוקים נוספים הנובעים ממומחיותו של החוקר. דומה כי אין חולק על כך שלו היו המבקשים מוזמנים לשהות בחו"ל כמרצים אורחים במוסד האקדמי המארח – היו התקבולים המשולמים להם בגין שהות זו בגדר הכנסה ממשלח יד. לגישת המבקשים יש להבחין בהקשר זה בין שהות לצורך הוראה ובין שהות לצרכי מחקר, ולטענתם שהות לצרכי מחקר היא בגדר "לימוד תורה לשמה". הם מצביעים על הקושי לאתר שירות שנתנו למוסדות המחקר, אף בהינתן ההתחייבויות שנטלו על עצמם כלפי אותם מוסדות מחקר (לא לעבוד במקומות אחרים במקביל; ציפייה לפרסום תוצר מחקרי באתר האינטרנט של מרכז המחקר; ומעורבות המבקשים בחיים האינטלקטואליים של המוסדות). לטענתם קושי זה מצביע על כך שכלל לא נתנו שירות, ובהעדרו – לא ניתן לסווג את ההכנסה כהכנסה ממשלח יד.

דעתי שונה.

5. במאמרו "מה עושים המרצים כשהם אינם מלמדים?" (משפט ועסקים יט 1447, 1503 (2016)), מציין פרופ' גיא זיידמן (להלן: זיידמן) כי:

"פעילות הכתיבה האקדמית היא הרכיב שבו אופייה הייחודי של המשרה האקדמית מתבטא בצורה הברורה ביותר [...] הפעילות האקדמית של חבר סגל נבדלת מכל משרה או תעסוקה אחרת המוכרת לנו - הן ברמת האוטונומיה שיש לחבר הסגל בהתוויה ובניווט של הקריירה המקצועית שלו והן במידת האחריות האישית שהוא נוטל על עצמו [...] המרצה מחליט בראש ובראשונה באילו תחומי מחקר להתמקד, על פי נטיית-ליבו, משאביו ויכולותיו. לאחר-מכן הוא בוחר כיצד לפעול בתחום המחקר: היכן ומתי לכתוב (למשל: בישראל או בחוץ לארץ, בעברית או באנגלית); באילו ובכמה מן הכנסים הקיימים בתחום עליו לשאוף להשתתף; ובגדול - כיצד לנצל את זמנו והיכן למקד את פעילותו. נזכיר: למעט שעות ההוראה בכיתות הלימוד, החירות האקדמית של חברי הסגל רחבה מאד. יש חברי סגל המעדיפים לחקור עם שותפים או בקבוצות מחקר, ויש המעדיפים לפעול לבדם. יש המעדיפים לעבור במשרדם בפקולטה, ורבים מעדיפים לעבוד בביתם. הדברים מקובלים למדי באקדמיה".

דברים אלה ממחישים היטב את הקושי לאתר, במבט ראשון, את השירות שנתנו המבקשים. לא מכיוון שהמבקשים לא נתנו שירות, אלא מכיוון שמדובר בפעילות ה"נבדלת מכל משרה או תעסוקה אחרת המוכרת לנו", כלשון פרופ' זיידמן, בין היתר נוכח האוטונומיה הרחבה יחסית הנתונה באופן שגרתי לאנשי אקדמיה בעיסוקם, המאפשרת להם לבחור מהו התוצר שייצרו, ואפילו אם ייצרו תוצר כלל, במסגרת משלח יד זה.

6. בעת בחינת מתן שירות לצורך מיסוי הכנסה של איש אקדמיה כחוקר, יש, אפוא, לבחון בכל מקרה לגופו אלו שירותים הוענקו על ידו ב"כובעו" זה. לטעמי, בהחלט יש בסיס למסקנה כי עצם ההתקשרות עם מוסד מחקר לצורך השתלבות בחיים האינטלקטואליים של אותו המוסד וביצוע מחקר תחת קורת הגג שלו – הוא שירות שאותו מעניק חוקר למוסד המחקר. באין חוקרים, חסר מוסד המחקר את הרכיב היסודי הדרוש לו לצורך פעילותו, וכאשר מוסד מחקר תר אחר חוקרים שיתחייבו לפעול

בתחומו, להשתתף ולהעשיר את החיים האינטלקטואליים בו, ולהקדיש את עצמם למחקר שיתפרסם מעל הבמה השייכת למוסד – מוסד המחקר מקבל בכך "שירות".

בעניין קרן נפסק, כאמור, כי מיסוי בגין משלח יד מחייב קיומם של כישורים הנדרשים לפעילות שבה עוסק הנישום וכן כי יש להראות שההכנסה הממוסה נובעת ממתן שירותים שבהם הוא נדרש לכישורים אלה. בענייננו, אין חולק כי מוסדות המחקר פנו למבקשים כחוקרים בעלי שם בשל כישוריהם המיוחדים, ולגישתי פניה זו נועדה לשם קבלת שירות שמוסדות המחקר היו מעוניינים בו. לו מדובר היה ביוזמה פילנתרופית ולא בהזמנת שירות, קשה למצוא היגיון בכך שמוסדות המחקר דרשו מהמבקשים לשהות אצלם, להשתתף בפעילויות שונות, אף אם בהיקף מצומצם, וכן הודיעו על ציפייה לתוצר ממשי שיוכלו לפרסם בתום שנת השבתון. הנה כי כן, דרישות אלה אינן אלא רכיבים בשירות שהזמינו מוסדות המחקר, אשר נועד לקדם את יעדיהם כמוסדות מחקר פעילים.

7. המבקשים הוסיפו וטענו כי מוסדות המחקר לא דרשו לקבל מהם תוצר מחקרי בתום השנה, אלא אך הודיעו על "ציפייה" לתוצר כזה. אכן, לא מן הנמנע כי בסופה של תקופת המחקר לא יתפרסם כל תוצר. ואולם, בכך אין כדי ללמד על אי-מתן שירות אלא, כאמור, על טיבו הייחודי של השירות מתוך הכרה בכך שלעתים גם אם החוקר יקדיש את מיטב זמנו למחקר הוא בכל זאת לא יפיק בסופו של יום תוצר בדמות מאמר אקדמי (ראו: זיידמן, בעמ' 1548). האם מכך נובע שבתקופה שאיש אקדמיה עסק במחקר שלא הבשיל לפרסום אקדמי, הוא לא עסק במשלח יד? בהינתן מאפייניו הייחודיים של משלח היד האקדמי שעליהם עמדנו לעיל, לטעמי התשובה לכך היא בשלילה. למעשה, ניתן לראות במחקר עיסוק הכולל "חובת השתדלות" תמידית, ללא חובה לתוצאה מוגדרת בכל הנוגע לתוצרים אקדמיים (השוו: זיידמן, בעמ' 1480). ובמילים אחרות, אופיו של משלח היד של החוקר באקדמיה הוא כזה המאפשר גם מחקר שבסופו אין תוצר קונקרטי. על כן, העובדה שהמבקשים לא התחייבו לפרסם מאמר אקדמי בסוף התקופה, אינה מוליכה בהכרח אל המסקנה שלא ניתן על ידם שירות למוסדות המחקר שאירחו אותם. הוא הדין בכל הנוגע לכך שלא היה פיקוח על נוכחות המבקשים במוסדות המחקר או על מעשיהם בפועל. אלה הם מאפיינים שגרתיים של משלח היד שבו עסקינן המקנה לחוקר באקדמיה, כאמור, אוטונומיה רבה.

8. המבקשים הוסיפו וטענו כי הבמה האקדמית שהועמדה לרשותם במוסדות המחקר וכן הקהילה האקדמית שהם הוזמנו להיות חלק ממנה, מהווים למעשה שירותים שניתנו להם ולא שירותים שניתנו על ידם. אכן, ניתן להתבונן על היבטים בהתקשרות זו

כעל הטבות שקיבלו גם המבקשים וזאת לצד התועלת שהפיקו ממנה מוסדות המחקר. אך לגישתי, אין הכרח לאמץ נקודת מבט דיכוטומית לפיה אם מאפיינים בהתקשרות יש בהם משום הטבה מסוימת למבקשים (לבד מן התקבולים שניתנו להם) כי אז יש להסיק מכך, מניה וביה, כי לא ייתכן שיש בהם גם הטבה למוסדות המחקר. אדרבה, מאפיין מקובל של התקשרות חוזית בין צדדים הוא ששני הצדדים מפיקים מאותו החוזה תמורות שקולות, יותר או פחות (השוו: אביגיל פאוסט "שיקול ההדדיות בדיני החוזים: מבט על שלוש סוגיות בפסיקה הישראלית" דין ודברים י 91 (2018)). בענייננו, בהחלט ייתכן שההתקשרות בין מוסדות המחקר ובין המבקשים היטיבה הן עם המבקשים והן עם המוסדות. אך אין לקבל את עמדת המבקשים כי משניתן להם שירות במסגרת ההתקשרות, יש בכך כדי לשלול את המסקנה כי אף הם העניקו שירות למוסדות המחקר.

9. סיכומם של דברים – הוכח שהמבקשים העניקו למוסדות המחקר שירות ממשי בדמות מחקר ומעורבות בחיים האקדמיים של אותם המוסדות, הדרוש לפעילותם. אין מחלוקת כי הפנייה אל המבקשים נבעה מהיותם בעלי כישורים מתאימים למתן שירותים אלה למוסדות המחקר, ומשעה שעולה כי במסגרת השירותים אשר ניתנו נעשה שימוש בכישורים אלה, לפנינו הכנסה ממשלח יד.

למעלה מן הדרוש אציין כי לא מן הנמנע, עם זאת, שחוקרים בתחילת דרכם לא יעמדו בהכרח בשני התנאים הנדרשים לצורך הוכחת הכנסה ממשלח יד – כישורים מיוחדים ומתן שירותים באמצעות כישורים אלה – ועל כן מלגות שתינתנה להם עשויות להיחשב כמלגות שאינן מהוות הכנסה ממשלח יד. אינני רואה צורך לקבוע מסמרות בסוגיה זו, שכן בענייננו אין חולק על כך שהמבקשים הם פרופסורים בעלי שם ובעלי כישורים מיוחדים בתחומם המשמשים אותם כמשלח יד וכי התקבולים נושא הדיון הנוסף ניתנו להם בעבור שירותים שהעניקו למוסדות המחקר מכוח כישורים אלה.

10. לקראת סיום ראיתי לציין עוד כי השימוש שעשו חבריי השופטים ג' קרא ונ' הנדל (כתוארו אז) וכן השופט ע' פוגלמן, במבחן התמורה כמבחן עזר על מנת לזהות באמצעותו אם ניתן שירות כנגד תקבולים – אף שהוא מבחן אפשרי, מצריך משנה זהירות. אכן, מבחן התמורה הוזכר בעבר בפסיקה, בין היתר, על מנת להכריע אם תקבול מסוים ניתן בתור מתנה. אך לעתים קיים קושי להבחין בין תמורה מוחשית וממשית ובין התחייבות אחרת, שאינה שוללת בהכרח "מתנה" או תקבול פילנטרופי שאין בצדו תמורה (ראו והשוו: סעיפים 1 ו-4 לחוק המתנה; ולהבחנה בין תמורה לנטל המוטל על מקבל המתנה שאינו בבחינת תמורה, המותר לעסקה את אופייה העיקרי כמתנה, ראו גם גד

טדסקי "על חוק המתנה, תשכ"ח-1968" משפטים א' 639, 643 (תשכ"ט); כן ראו פסקה 34 לחוות דעתו של השופט פוגלמן).

11. בענייננו, ומן הטעמים שפורטו לעיל, אני סבורה כי אף מבלי להידרש למבחן התמורה, הוכח כי ההתקשרות בין המבקשים ומוסדות המחקר מובילה אל המסקנה כי המבקשים נתנו למוסדות המחקר שירותים הנובעים ממשלח יד כאנשי אקדמיה וכחוקרים, ועל כן – ניתן למסות את התקבולים שניתנו להם על ידי מוסדות המחקר כהכנסה ממשלח יד מכוח סעיף 2(1) לפקודה.

ה נ ש י א ה

המשנה לנשיאה נ' הנדל:

1. במסגרת דיון נוסף זה בחנתי – שוב – את טענות המבקשים, ועיינתי בחוות דעתם של חבריי, מזה ומזה. אכן, "אין דומה השונה פרקו מאה פעמים לשונה פרקו מאה ואחד" (תלמוד בבלי, חגיגה ט, ב). ברם, גם לאחר הבחינה הנוספת לא מצאתי לשנות מעמדתי בפסק הדין מושא הליך זה. לפיכך מסכים אני לעיקרי פסק דינו של חברי, השופט ע' פוגלמן, ולתוצאה שאליה הסכימו גם חברתי הנשיאה א' חיות וחברי השופט ג' קרא, שכל אחד מהם הדגיש נקודות שונות במסגרת ההכרעה.

2. בפסק הדין מושא הדיון הנוסף ביססתי את מסקנתי כי יש לסווג את התקבולים כהכנסה ממשלח יד על שלושה אדנים מרכזיים: ראשון, התקבולים ניתנו למבקשים מכוח היותם חוקרים בעלי שם, ולא על רקע אישי או פרטי. הם נבחרו בשל מעמדם המקצועי וכישוריהם האקדמיים (פסקה 30 לחוות דעתי). שני, מבחן הזמן מלמד כי התקבולים ניתנו במבט צופה פני עתיד – לשם שהות במוסד האקדמי ועריכת מחקר בתחומו – ולא כפרס על הישגי העבר (שם, פסקה 31). שלישי, מבחן התמורה מחזק את המסקנה כי מדובר בהכנסה ממשלח יד, נוכח המרכיבים של בלעדיות (איסור לעבוד במקביל במקום אחר), תוצר (ציפייה למחקרים נושאי פרי) ומעורבות (ציפייה לנוכחות באירועים או פעילויות שונות במסגרת השהות במוסד האקדמי) (שם, פסקאות 33-34).

כן הוסבר בהרחבה הבסיס העיוני להחלת מבחנים אלה ואופן יישומם, תוך שימת דגש באופיו של "מבחן המקור מתוצרת הארץ", כפי שהתעצב בפסיקת בתי המשפט במשך השנים. כפי שהובהר, בשיטת המשפט הישראלית יש צורך להצביע על "מקור"

להכנסה, אולם בד בבד יצקה הפסיקה פרשנות רחבה וגמישה יחסית לדרישת המקור. כך, גם בהשראתו של סעיף 2(10) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] – "סעיף העוללות" – לא רק כ"מקור" ישיר אלא אף כמקור פרשני של יתר החלופות שקבועות בסעיף זה.

המבקשים טענו, בין היתר, כי פסק הדין עלול ליצור קשיים שונים. חבריי התייחסו לטענות אלה בהרחבה, ומסכים אני כי הטענות לא זכו לביסוס מספיק, וכי אין לקרוא לפסק הדין קביעות שאין בו. אשר לדגשים השונים בחוות דעתם של חבריי – תמורה, פוטנציאל למחזוריות או מתן שירותים באמצעות כישורים מיוחדים – הרי שבענייניו מתקיימים כל אלה. לפיכך ניתן להותיר את פיתוח הדין וההתייחסות למקרים גבוליים יותר לדרכו של המשפט המקובל, היאה לכגון דא.

3. סוף דבר, מסכים אני כי אין מקום להתערב בפסק הדין מושא הליך זה.

המשנה לנשיאה

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' פוגלמן, כנגד דעתו החולקת של השופט י' ארון.

ניתן היום, כ"ה בחשוון התשפ"ב (31.10.2021).

ש ו פ ט

המשנה לנשיאה

ה נ ש י א ה

ש ו פ ט

ש ו פ ט