

מלגה ממוסד מחקר בחו"ל - הכנסה חייבת

ע"מ 14-10-4690, 15-01-51481, 15-01-49971 קרצ'מר, שרמר ואח', בר ואח' נ' פ"ש ירושלים - מלגות שקיבלו פרופסורים ישראליים ממוסדות מחקר באוניברסיטת ניו יורק ייחשבו כהכנסה חייבת (ניתן ביום 5.10.16 בבית המשפט המחוזי בירושלים בפני השופט א' דורות)

העובדות

שלושה פרופסורים הוזמנו כחוקרים לאוניברסיטת ניו יורק לשהות בה משך שנה אקדמית כחוקרים במכונים חדשים שנפתחו בה. כ"א מהם קיבל מלגה עליה דיווח כתקבול שאינו חייב במס בעוד שהמשיב חייב במס כהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 12(1) לפקודה, או לחלופין, לפי סעיף 72(7) לפקודה, או לפי סעיף 102(1) לפקודה. בין השאר נטען שנעשה שימוש בשמותיהם, בידע ובמוניטין של כולם או חלקם. המחלוקת אם כך, אם יש למלגות מקור החייב במס.

פרופ' קרצ'מר שהיה פרופ' למשפטים באוניברסיטה העברית בשנים 1974-2006 והמשיך כך במשרה חלקית אף בשנים 2006-2009. מנהל מכון שטראוס מאוניברסיטת ניו יורק יזם הזמנת 14 חוקרים לשם ביצוע מחקר וכתובה במהלך שנת שבתון מהמוסד תוך ניצול היתרונות שבבית הספר למשפטים שבאוניברסיטת ניו יורק ובעיר ניו יורק. המוזמנים, ובתוכם פרופ' קרצ'מר היו אמורים לקבל מלגה בגובה 100,000 דולר ומוזמנים שאינם תושבי ניו יורק היו אמורים לקבל סובסידיה למגורים בסך 20,000 דולר. בכל שנה מתוכנן נושא כללי הנמצא בתחום העניין של תשעה מתוך 14 החוקרים שיוזמנו ולא כולם יהיו פרופסורים למשפטים כדי ליצור מגוון בינתחומי. פרופ' קרצ'מר שהיה בנו יורק בתקופה 9/2009 – 10/2010 כאשר בתחילת התקופה עסק בסיום כתיבת מאמר שהחל בו לפני הגיעו לניו יורק ולאחריו הקדיש זמנו לכתיבת פרקים במחקר שאושר ע"י הקרן. בחודש הראשון הציג את נושא המחקר לפני העמיתים במכון, ומהם התקבלו הערות מועילות לשיפור המחקר ולקראת סיום הציג טיוטה של הפרקים שכתב, במסגרת סמינר שבו השתתפו עמיתים מהמכון, מרצים וסטודנטים במטרה לקבל הערות לשיפור המחקר. לבסוף נדרש להציג טיוטת מחקר ולאחר שובו לישראל המשיך לעבוד על המחקר ובסוף שנת 2012 הוגש המחקר לקרן.

פרופ' שרמר הינו הסטוריון של עם ישראל מתקופת בית שני, המשנה והתלמוד, מלמד באוניברסיטת בר אילן משנת 1992 ופרסם ספרים ומאמרים בנוגע להסטוריה חברתית של עם ישראל בעת העתיקה ולפילולוגיה תלמודית. הוא הוזמן על ידי מרכז תקווה לחקר החוק והתרבות היהודית באוניברסיטת ניו יורק שמטרתו לאפשר לחוקרים מצטיינים ביהדות ובמשפט להתפנות למחקר בתחומים אלו. הוא נענה להזמנה במסגרת שנת השבתון. עבור תקופת המחקר 9/2009 – 7/2010 קיבל מלגה בסך 90,000 דולר. פרופ' שרמר עבר תהליך דומה לזה של פרופ' קרצ'מר וטיוטת המחקר שלו פורסמה באתר האינטרנט של מרכז תקווה ואח"כ התפרסם בדפוס ואף פורסם בכתב עת שאינו קשור למרכז תקווה או לאוניברסיטת ניו יורק.

פרופ' ישי בר הינו מומחה לדיני מסים, תחום בו עסק ולימד 25 שנה באוניברסיטה העברית בירושלים ומאז 2010 במרכז הבינתחומי. כמו כן, עסק במגוון תפקידי פיקוד ביחידות שדה בצה"ל ואף שימש כנשיא בית הדין הצבאי לערעורים. הוא התבקש ממנהל מרכז תקווה לחקור היבטים משפטיים ופילוסופיים של דיני מלחמה, אף שתחילה תכנן לעסוק בתחום המס, שהוא תחום התמחותו. גם פרופ' בר הגיש את טיוטת עבודתו שהועלתה לאתר האינטרנט של מרכז תקווה, אף שהורדה משם לפי בקשתו, משום שטרם הבשילה לכדי מאמר אקדמי. הוא קיבל מלגה בסך 75,000 דולר. לגבי התעוררה מחלוקת נוספת לגבי 12 ימים נוספים שבין 30.6.10, שבו הסתיימה העסקת המערער לבין 10.7.10 בו הסתיימה תקופת השכירות, לעניין הוצאות אש"ל.

טענות הצדדים

המערערים: מעבר לטענות הפרוצדורליות טענו שעל המשיב היה להראות שאת המלגות קיבלו עבור תמורה או שירות, כי אחרת אלו מחוץ לבסיס המס. המכונים נתנו להם תנאים מצויינים להתפתחות עצמית אך לא לטובת המכונים. גם אם היו למכונים ציפיות שיצא מאמר מכל העניין, הרי זו ציפייה בלבד ולא בהתחייבות משפטית מצד המערערים. מטרת הפרסום היתה לקבל היזון חוזר מעמיתים ולא סביר כי שולמו סכומי כסף ניכרים רק עבור הצגת טיוטות מחקר. פרופ' בר ופרופ' שרמר טענו שתחום מחקרם חרג מתחום התמחותם ולכן אין זו הכנסה ממשלח ידם. אין גם לטעון טענות עובדתיות סותרות שזו הכנסה אקטיבית ממשלח יד לצד טענה שזו הכנסה פסיבית לפי סעיף 72(7) לפקודה. פרופ' שרמר טען עוד שקיבל ממכון הרטמן בישראל מלגות לגביהם לא מוסה ואין הבדל בין המלגות, זכויות היוצרים הם של המערערים ולא של המוסדות ולכן לא נתנו תמורה עבור המלגה. לא היה פיקוח על עבודתם, לא התערבות בנושא המחקר ולא היתה חובת דיווח למוסדות הנ"ל.

המשיב: אין הכספים בגדר "מלגה" והם נתקבלו עבור תמורה שנתנו החוקרים לאוניברסיטה. התמורה היתה בעצם הגעתם לניו יורק לצורך ביצוע מחקר, בתחומים שהמוסדות ביקשו לקדם, אף אם אינם בתחום המומחיות של שניים מהחוקרים ואין נפקא מינא אם הניבו תוצאות המחקר מאמר אם לאו. די במכתבי ההזמנה שנשלחו לחוקרים. התמורה באה לידי ביטוי גם בהתחייבותם לא לעבוד במקום אחר בזמן שהותם בניו יורק, ולהכין מחקר בתחומי העניין של המוסדות וגם בציפייה לקבל בסופו של דבר משהו מוחשי בצורת מאמר. פעולות המחקר שלהם בחו"ל דומות לאלו שבישראל ולכן זוהי הכנסה ממשלח יד. בנוגע לסעיף 9(29) העוסק בפטור למלגות שנוסף

בתיקונים 175 לפקודה¹ ו-182 לפקודה², הרי שמוסדות אלו אינם בגדר "מוסד מחקרי"³ כמשמעותו בסעיף ומשום כך אין הוראות הפטור של הסעיף חלות עליהם. כמו כן פרופ' שרמר ופרופ' בר תבעו הוצאות מאוניברסיטה בישראל, דבר המעיד על כך שהפעולות הן בתחום עיסוקם, אחרת לא יכולים היו לתובען. באשר להוצאות אש"ל של פרופ' בר אין לתובעם כאשר הנישום אינו שוהה בחו"ל.

בית המשפט פסק

לפי תורת המקור אין די בהתעשרות ויש צורך להצביע על מקור בפקודה⁴. תקבולים מקריים (windfall), שאינם בגדר הכנסה, כגון מציאות, ירושות, מתנות אמת אינם חייבים במס. בפסק דין משולם⁵, שזכה בתחרויות מקצועיות כאדריכל קבע בית המשפט כי פרסים במסגרת תחרויות מקצועיות חייב במס. בעניין גבריאלה שלו⁶ הגיע בית המשפט למסקנה שעיסוקה כבוררת היווה חלק בלתי נפרד ממשלח היד בו היא עסקה בישראל תוך מתן פירוש רחב לפיו משלח ידה נגזר ממכלול העיסוקים בהם עסקה הכולל הוראת משפטים, פרסום ספרים ומאמרים, כהונה בדירקטוריונים של חברות, מתן ייעוץ משפטי וחוות דעת. לכן כאשר פרופ' למשפטים מתמנה לראשונה בחייו כבורר, הבוררות קרובה לתחומי עיסוקו הרגיל ויהיה זה מלאכותי להחריג את העיסוק בבוררות ממכלול העיסוקים שיש לראותם כחלק ממשלח ידו.

תיקונים 175 ו-182 נועדו לפטור ממס הכנסה חוקרים וסטודנטים בגין קבלת מלגה בתקופת הלימודים או בתקופת מחקר כמשמעותם בסעיף 299 לפקודה. סעיף זה אינו חל על המערערים בתיק זה, אולם הרקע החקיקתי שלהם חשוב ובתוכו הרצון למנוע "בריחת מוחות" לחו"ל וכדי למנוע את החלשת האוניברסיטאות בישראל, בשל הקטנת המלגות בסכומן נטו לאחר מס. הגדרת "מלגה" בסעיף 299 לפקודה קובעת שזו מותנית בכך שלא ניתנה בעד המענק, הפרס וכו' כל תמורה.

"תמורה" מוגדרת:

"תמורה" - לרבות כל התחייבות של הסטודנט או החוקר למתן שירות כלשהו⁷ 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;"

מכל האמור לגבי סעיף 299 לפקודה עולה שהמלגות לחוקרים נכללים בבסיס המס וניתן לגביהם פטור עד תקרה מסויימת ובתנאים מסויימים.

בניגוד לסטודנט שאינו נותן תמורה לאוניברסיטה במהלך לימודיו, המערערים הוזמנו ע"י המוסדות לתקופה של שנה והיו מוכנים לשלם לכ"א מהם סכום כסף לא מבוטל כדי לשכנעם להשתלב בתוכניותיהם ולהעדיף אלטרנטיבה זו על פני אלטרנטיבות אחרות. על פי מכתבי ההזמנה והעדות ברור כי היתה ציפיה מהם ליצור תוצר ממשי בסיום שנת המחקר או לאחריה. היתה ציפיה מהחוקרים שישתתפו בחיים האינטלקטואליים של המוסדות אף אם הדבר בתחום מומחיותם גם כדי להאדיר את שמם של המוסדות.

למעשה המערערים הוזמנו על פי יוזמה של מנהלי המוסדות, שהכירו את המערערים וכישוריהם והענקת המלגות היתה כרוכה בתנאים אלו:

א. בתום תקופת השהות או לאחריה יוגש על ידיהם מוצר מוחשי כדוגמת מאמר, אשר יפורסם באתר המוסדות.
ב. המערערים ישתתפו בחיים האינטלקטואליים של המוסדות ושל אוניברסיטת ניו יורק.
ג. המערערים יהיו באוניברסיטה ולא יטלו על עצמם מחוייבות אחרת.
הצדדים ויתרו על פורמליות קפדנית כיאה לאנשים ידועי שם ובעלי מוניטין, ואין מדובר במתנה או בפרס, מהסוג שאינו חייב במס.

מדובר בהכנסה ממשלח ידם החייבת במס בישראל לפי שיטת המיסוי הפרסונלי, זאת, אף אם לא התפרסם מאמר בסופו של דבר. אין זו הכנסה לפי סעיף 7(2) ולגבי מקור הכנסה לפי סעיף 10(2) לפקודה אין להידרש משנקבע שמדובר בהכנסה לפי סעיף 1(2) לפקודה. אין להכיר באש"ל עבור 12 ימים נוספים של פרופ' בר משום שלא הגיש

¹ תיקון 175 לפקודה – ס"ח 2232 התש"ע 3.3.10, 407.

² תיקון 182 לפקודה – ס"ח 2273 התשע"א 26.1.11, 204.

³ "מוסד מחקרי" מוגדר בסעיף 299 לפקודה: "מוסד ציבורי שמקדם, עורך או מקיים מחקרים בתחומי הפעילות והלימודים המתקיימים בו, ומפרסם מחקרים בפרסומים היוצאים לאור על ידו או בסיועו או בשיתוף עם מוסדות להשכלה גבוהה, ושאינו מוסד להשכלה גבוהה."

⁴ דנ"א 3962/93 מיניץ וזילברשטיין נ' פשמי"ג (4.12.96), האתר המשפטי מסטקס.

⁵ עמ"ה (ת"א) 609/68 משולם נ' פ"ש ת"א I (30.12.70), האתר המשפטי מסטקס.

⁶ ע"א 2308/08 פ"ש ירושלים נ' פרופ' גבריאלה שלו (18.11.10), האתר המשפטי מסטקס.

⁷ תחילה מ-26.1.11 (תיקון 182, ס"ח 2273 התשע"א, 204).

קבלות או מסמכים לאימות ההוצאות. בית המשפט פטר את המערערים מקנס גרעון לאור תום הלב בו נהגו, כך שאין לייחס להם רשלנות שהיא עילה לתשלום קנס גרעון¹. הערעורים נדחו.

הערות העורך

1. ספק אם פרופ' בר בשיעורי המסים שנתן לא היה מציג את ההתחייבויות כלפי המוסדות (הגשת טיוטת מחקר או מאמר, השתתפות בחיים האינטלקטואליים של המוסדות ואי נטילת התחייבויות אחרות באותה תקופה) כתמורה עבור המלגה שקיבל.

2. פסק הדין ארוך למדי ובעצם ניתן לתמצתו במשפט אחד: מאחר שמהנסיבות עולה שניתנה תמורה עבור המלגה ואין מדובר במוסדות מחקרניים כמשמעותם בסעיף 9(29) לפקודה הרי המלגות חייבות במס.

¹ ע"א 1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין בע"מ נ' פ"ש ב"ש (12.5.13), האתר המשפטי מסטקס.