



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

בפני כב' השופט אביגדור דורות

המערערת: **ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית**
ע"י ב"כ עו"ד סאמי דקה

נגד

המשיב: **פקיד שומה ירושלים 3**
ע"י ב"כ עו"ד משה וילינגר מפרקליטות מחוז ירושלים
(אזרחי)

פסק דין

מבוא

1. לפני ערעור של עמותת "ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית ע.ר." (להלן: "**המערערת**" או "**העמותה**") על שומה שנקבעה בצו בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**" או "**פקודת מס הכנסה**").

2. המערערת היא עמותה שמפעילה מוסדות חינוך בכפר ביר נבאלא שמצוי בתוך שטחי C. המערערת משכירה במקביל מספר מבנים בשכונות שועפט ובית חנינה שבגבולות העיר ירושלים לחברה לתועלת הציבור (חל"צ) בשם חברת בתי ספר אל אימאן (להלן: "**אל אימאן**") שמפעילה בהם בתי ספר. המחלוקת בין הצדדים נוגעת למיסוי ההכנסות שהמערערת קיבלה בשנים 2011-2013 כדמי שכירות בגין השימוש במבנים הנ"ל.

3. הטענה העיקרית של המערערת הינה כי היא "מוסד ציבורי" שקיים ופועל ל"מטרה ציבורית" כהגדרת מונחים אלה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה ולכן הכנסתה פטורה ממס. טענתה זו של המערערת מסתמכת על היותה עמותה המקיימת פעילות חינוכית בביר נבאלא ועל כך שהיא משכירה מבנים לחל"צ שמקיים פעילות חינוכית בשכונות בית חנינה ושועפט שבירושלים. המשיב, מנגד, טען כי הפעילות של המערערת בביר נבאלא אינה מקיימת זיקה לישראל ולכן אין מקום ליתן פטור למערערת בגין הכנסותיה המופקות בישראל מהשכרת מבנים וביחס להשכרת המבנים עצמה, נטען שמדובר בפעילות מסחרית שאינה למטרה ציבורית.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

השומה

4. במסגרת שומה בצו מיום 15.1.2017 התייחס פקיד השומה לטענות המערערת כי היא בבחינת "מוסד ציבורי" ודחה אותן. פקיד השומה קבע כי פעילותה של העמותה אינה מתקיימת בישראל וכי השליטה והניהול שלה הם מחוץ לישראל; הכנסות העמותה מהפעלת בית הספר מופקות אף הן בביר נבאלא, שטח המצוי בשליטת הרשות הפלסטינית; העמותה לא משלמת מס שכר בגין הכנסת המורים המלמדים בביר נבאלא, שכן לעמדת המערערת מדובר בהכנסה של תושבי חוץ שהופקה מחוץ לישראל. משכך, קבע המשיב כי העמותה אינה מקיימת פעילות ציבורית בישראל וכי לפעילות שהיא מבצעת בביר נבאלא אין כל זיקה לישראל ומשכך אין היא זכאית לפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה.

5. המשיב קבע עוד כי ההכנסה של המערערת, שהיא תושב חוץ, הופקה בישראל ולכן היא חייבת במס בהתאם לסעיף 2 לפקודה מכוח סעיף 6(2) המטיל חובת תשלום מס על דמי שכירות. המשיב הסתמך גם על סעיף 4א(א)(6) לפקודה הקובע כי לגבי דמי שכירות, מקום הפקת ההכנסה הוא מקום השימוש בנכס. לכן, יש לראות בהכנסה המופקת מדמי שכירות בירושלים כהכנסה שהופקה בישראל והעמותה חייבת במס בגינה.

6. ביחס לגובה ההכנסה שנקבע בצו, דחה המשיב את טענת המערערת כי יש להכיר בהכנסות השכירות על בסיס מזומן. הוא קבע כי בהתאם להסכם השכירות שנחתם בין העמותה ובין אל אימאן המבנים של המערערת הושכרו בתקופה 1.1.2008 – 31.12.2013 בתמורה לסך 2,000,000 בשנה, בעוד המערערת דיווחה על הכנסות בגובה 1,200,000 ₪, 355,000 ₪, 1,000,000 ₪, בשנים 2011, 2012 ו-2013 בהתאמה. המשיב דחה את הטענה של המערערת כי הפער בין הסכום שנקבע בהסכם השכירות לסכומים שדווחו על ידי המערערת נובע מאי יכולת אל אימאן לשלם את מלוא דמי השכירות וזאת בהיעדר כל ראיה תומכת לטענה זו.

7. כשומה חלופית לשומה זו, וככל שעמדו בעניין הכנסתה של המערערת משכירות לא תתקבל, קבע המשיב את הכנסתה של המערערת, בשומה חלופית, בגובה ההכנסות שדווחו על ידי המערערת בפועל.

8. לבסוף, העמיד המשיב את שיעור הפחת על המבנים של המערערת על 2% והתיר את השיעור הזה בניכוי, וזאת בשונה משיעור הפחת שדווח על ידי המערערת - 4%.

טענות הצדדים בתמצית

9. המערערת טוענת כי הכנסתה משכירות פטורה ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה שאינו מתנה את הפטור בתיחום הפעילות של המוסד הציבורי לגבולות מדינת ישראל. היא הוסיפה כי פרשנות המשיב לסעיף 9(2), לפיה הפעילות הפטורה של המוסד הציבורי חייבת להיות פעילות ציבורית שיש



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

לה זיקה למדינת ישראל, אינה עמדה מוצהרת של רשות המסים, שכן אין נוהל או הנחייה כלשהי של
רשות המסים בעניין זה. המערערת טוענת עוד כי הסתמכות המשיב על הוראת נוהל 9/2015 לצורך
פרשנות סעיף 9(2) לפקודה היא מוטעית משום שהוראת נוהל זו אינה רלוונטית כלל לענייננו.

10. המערערת מפנה לפסק הדין בעניין ע"א 5243/13 **עמותת יד הרב הרצוג נ' מנהל מס ערך מוסף**
ירושלים (17.11.2014) (להלן: עניין "יד הרב הרצוג") ומבקשת להקיש מהעמדה שנקבעה בו לענייננו.

11. המשיב מנגד, טוען שהמערערת אינה זכאית לפטור למוסד ציבורי הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה.
המשיב מציין כי סעיף 9(2) היה קיים בפקודה המנדטורית משנת 1947 ותורגם לנוסח הנוכחי בנוסח
החדש מיום 25.4.1961 ולכן אין בנמצא דברי הסבר או היסטוריה חקיקתית אשר ילמדו על כוונת
המחוקק. המשיב טוען כי אף שלשון סעיף 9(2) לפקודה אינה קובעת כי על המוסד הציבורי לקיים את
פעילותו בגבולות מדינת ישראל או למען הציבור בישראל, המסקנה לפיה על המוסד הציבורי לקיים
פעילות בגבולות המדינה או למען הציבור בישראל מתבקשת הן מתוך פרשנות המילה "ציבור" והן
מתוך יישום פרשנות תכליתית של סעיף 9(2) לפקודה והבנת המנגנון הפיסקלי המונח בבסיסו.

12. המשיב טוען כי "ציבור" הוא קבוצה של אנשים השייכים למדינה, לעיר, לקהילה ושיש להם
מכנה משותף או עניין משותף. "מטרה ציבורית", אפוא, היא מטרה המתייחסת לציבור תושבי
המדינה, שהוא יחידת השייכות הרלוונטית שאליה מכוונים דברי החקיקה בישראל. מטרה שהיא
איננה מעניינה של הציבור בישראל, חלקו או כולו, אינה יכולה להיחשב "מטרה ציבורית". לפיכך,
קידום החינוך של ילדי הרשות הפלסטינית, איננה מטרה ציבורית. קו הגבול, לטענת המשיב, עובר
בהתאם לגבולות המדינה, כאשר הציבור שמחוץ לגבולות אלה כבר לא ייחשב לציבור שפעילות עברו
מזכה בפטור ממס.

13. חלוקת כספי המדינה לתמיכה במוסדות שונים, טוען המשיב, היא מעשה הקשור לחובת
הנאמנות שבה חב השלטון כלפי הציבור. פטור ממס, המקטין את הכנסות המדינה ממסים, כמוהו
כחלוקת תקציבים לאותו מוסד ציבורי מתקציב המדינה. חלוקת תקציב המדינה נעשית באמצעות
מעשה חקיקה ויהיה זה בלתי סביר לאפשר חלוקת תקציב רק על סמך פרשנות מרחיבה של לשון
החוק.

14. המשיב טוען כי אין ללמוד מעניין יד הרב הרצוג לענייננו מאחר שתכלית חוק מע"מ שונה
מתכלית פקודת מס הכנסה.

15. המשיב מפנה לחוזר מס הכנסה 9/2015 שכותרתו "קווים מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת
מס הכנסה" וטוען כי סעיפים 5 ו-6 לאותו חוזר דנים בתבחינים מהותיים לבחינת סיווגו של גוף
כ"מוסד ציבורי". במסגרת זו נקבעה החובה כי "פעילות המוסד הינה בעלת זיקה למדינת ישראל,



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה ירושלים סניף כנפי נשרים

לרבות פעילות למען אזרחי מדינת ישראל בחו"ל". משמע, קיימת חובה כי הפעילות הציבורית תהיה בעלת זיקה למדינת ישראל. בהקשר זה טוען המשיב כי על מנת לקבל אישור לפי סעיף 46, צריך קודם לעמוד בכללים של סעיף 9(2) לפקודה ולכן ברור שהתבחינים בחוזר חלים גם על סעיף 9(2) לפקודה.

דיון והכרעה

16. אפתח בשאלה העיקרית בערעור, הנוגעת לפרשנות סעיף 9(2) לפקודה. ראשית, אתייחס ללשונו של סעיף 9(2) ולאחר מכן אתייחס לעקרונות הפרשנות של הוראות הפקודה ויישומן של עקרונות אלה בסוגיה שעל הפרק. סעיף 9(2) לפקודה קובע כך:

"פטורים ממס:

(א)(2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי..."

המונח מוסד ציבורי מוגדר בסעיף 9(2)(ב) לפקודה כלהלן:

"מוסד ציבורי" - חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לענין זה, "קרוב" - כמשמעותו בסעיף 76(ד);"

המונח מטרה ציבורית הוגדר באותו סעיף כלהלן:

"מטרה ציבורית" - מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית;"

17. "מוסד ציבורי" אם כן, בהתאם להגדרתו בפקודה, הוא חבר בני-אדם הקיים ופועל למטרה ציבורית. אין בלשון ההגדרה של המונח "מוסד ציבורי" התייחסות מפורשת לזיקה בין הפעילות הציבורית למדינת ישראל ולציבור בישראל.

18. המונח "מטרה ציבורית" מוגדר בסעיף 9(2) לפקודה על פי שני חלקים חלופיים. בחלק הראשון מנויות מספר מטרות כמטרות ציבוריות: "דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט". בחלק השני נקבע כי "מטרה ציבורית" היא "מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית". בחלק הזה של ההגדרה נקבעה נורמה משפטית "סובייקטיבית" שבמסגרתה הוסמך שר האוצר לאשר מטרה כמטרה ציבורית (בג"ץ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר, מו(1) 191 (1991) עמ' 198 (להלן: עניין "חוקה למדינת ישראל"); בג"ץ 10893/08 עמותת לויפאסנה בישראל נ' שר האוצר (23.08.2012) פסקות 5 – 7 (להלן: עניין "עמותת לויפאסנה"). גם



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

בהגדרה של המונח "מטרה ציבורית" אין התייחסות מפורשת לזיקה בין הפעילות הציבורית למדינת
ישראל ולציבור בישראל.

טוען המשיב כי יש לקרוא לתוך ההגדרות של "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית" תנאי נוסף של
"זיקה" לישראל, על מנת שהגוף הנישום יזכה בפטור ממס הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה.

19. כידוע, לחוקי המס אין כללי פרשנות ייחודיים והם יפורשו בהתאם לתורת הפרשנות הלשונית
והתכליתית בדומה לענפי המשפט האחרים (ראו למשל: ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה
רחובות, פ"ד (לט) 2, 70, 75 (1985) (להלן: "עניין קיבוץ חצור"); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין,
חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302 (2008) (להלן: "עניין פוליטי"); אהרון ברק "פרשנות דיני
המסים" משפטים כח 425 (1997) (להלן: ברק "פרשנות דיני המסים").

20. ממש לאחרונה חזר בית המשפט העליון על עקרונות הפרשנות, בהקשר של הוראה בפקודת
מס הכנסה, בע"א 8511/18 פקיד שומה נתניה נ' דלק הונגריה בע"מ (26.1.20). להלן אצטט דברים
שנכתבו על ידי השופט ד' מינץ (פסקאות 27-28 לפסק דינו):

"27. בהתאם לתורת הפרשנות המקובלת, הליך הפרשנות הוא הליך דו-שלבי.
בשלב הראשון, יש לאתר את כל המשמעויות שלשון הטקסט יכולה לאצור. הווה
אומר, אלה שיש להן נקודת אחיזה, ולו מינימלית, בלשון החקיקה (עניין קיבוץ
חצור, עמ' 75). שכן, "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמצ'יו
נ' האפוטרופוס הכללי, פ"ד נג(2) 817, 827 (1999); עניין דמארי, פסקה 20
לפסק דינה של הנשיאה נאור). ובניסוח אחר, "מלאכת הפרשנות אינה מוגבלת
אך למילים, אך המילים מגבילות את הפירוש... ייתכן, שיינתן ללשון החוק
פירוש מרחיב או פירוש מצמצם, רגיל או פירוש חריג, אך בדרך כלל יש למצוא
נקודת אחיזה ארכימדית למטרה בלשון החוק" (ד"נ 40/80 קניג נ' כהן, פ"ד
לו(3) 716, 701 (1982); ראו גם: ע"א 450/17 אס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת
ישראל רשות המיסים, פסקה 7 לחוות דעתי (29.10.2019) (להלן: עניין
אס.בי.אן)).

28. בשלב השני, ככל שישנה יותר מפרשנות לשונית אחת אפשרית, נדרש בית
המשפט לאתר את תכליותיו של דבר החקיקה שפרשנותו מונחת לפניו ולבחון
מבין כל האפשרויות הפרשניות שאותרו את הפרשנות המגשימה תכליות אלה
באופן המיטבי ביותר (ראו: עניין קיבוץ חצור, עמ' 75). זוהי אפוא שיטת פרשנות
החקיקה בתמצית (להרחבה ראו: אהרון ברק פרשנות במשפט כרך שני –
פרשנות החקיקה (1993) (להלן: פרשנות במשפט)). היא נכונה כאמור לסוגיות
פרשניות בכלל, ובתוכן גם לפרשנות דיני מיסים בפרט."



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

21. במקרה הנדון, המחלוקת בין הצדדים נוגעת לפרשנות המונחים – "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית". המחלוקת ממוקדת בשאלה האם מדובר במוסד ציבורי הפועל בישראל והמטרה הציבורית מחייבת זיקה לציבור תושבי המדינה. נדמה כי בלשון ההגדרות של מונחים אלה בסעיף 9(2) לפקודה יש אחיזה לשני הפירושים המתחרים. הואיל וקיימות שתי אפשרויות לפירוש המונחים שבמחלוקת ("ציבורי" ומטרה "ציבורית"), יש לבחור בחלופה המגשימה את תכלית החקיקה באופן המיטבי.

22. בפסק הדין בעניין עמותת לויפאסנה נדון ערעור של העמותה לויפאסנה לישראל ובגדרו היא ביקשה כי שר האוצר יכיר בה כ"מוסד ציבורי" לפי סעיף 9(2) לפקודה לצורך סעיף 46(א) לפקודה, שלפיו יוכלו התורמים לעמותה לקבל זיכוי ממס בגין תרומתם. בעניין עמותת לויפאסנה, קבע בית המשפט העליון כי תכלית החקיקה מחייבת לפרש את המונחים "חינוך ותרבות", כ"מטרה ציבורית" בסעיף 9(2) לפקודה, בצורה מצמצמת. בית המשפט קבע כי ההכרה בגוף כמוסד ציבורי במישור התרומות, כמוה כהוצאה שחולקה מקופת המדינה והיא מהווה מימון עקיף של הפעילות של אותו מוסד על ידי המדינה. נקבע עוד כי נוכח האופן הכללי של ההגדרה העומדת לפרשנות, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת יפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת (עמותת לויפאסנה, פסקה 29).

23. על אף ההבדל בין ההכרה במוסד ציבורי לצורך הפטור ממס הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה ובין הכרה בגוף כמוסד ציבורי לצורך זיכוי תרומות בהתאם לסעיף 46 לפקודה, נדמה כי יש לאמץ את התכלית שנקבעה בעניין עמותת לויפאסנה גם בענייננו. בעניין חוקה למדינת ישראל, נקבע כך: **"ההכרה בגוף כ"מוסד ציבורי" מקטינה את הכנסות המדינה ממסים, ושקול הדבר להגדלת הוצאות המדינה בדרך של חלוקת כספים"**. תכלית החקיקה, אם כן, מחייבת גם בענייננו פרשנות מצמצמת של המונח "מוסד ציבורי" כך שהוא יכלול בתוכו גם רכיב של זיקה לישראל. בהיעדר רכיב כזה, מנעד המקרים עליהם יחול הסעיף ייפרש הרבה מעבר לכוונה המקורית של המחוקק. הטעם לפרשנות זו הוא הטעם שעמד בבסיס הפרשנות שננקטה בעניין עמותת לויפאסנה. הרחבת קשת המקרים עליהם יחול סעיף 9(2) גם למקרים שבינם ובין מדינת ישראל אין כלום עלול לפגוע בקופה הציבורית ולהוות למעשה הטבת מס לגופים המקדמים מטרות שלא תורמות דבר למדינת ישראל ולציבור בישראל. עמדה זו תואמת גם את העמדה שננקטה בפסק הדין בעניין חוקה למדינת ישראל, כאמור לעיל.

24. נוסף לשיקול המהותי, קיים גם שיקול מערכתי המונע הכרה בגוף שאין זיקה בינו ובין המדינה כ"מוסד ציבורי". על מוסד ציבורי הפועל מחוץ לגבולות המדינה אין יכולת לפקח. אין למשיב יכולת אמיתית לקבוע האם המוסד הציבורי פועל בתחום המטרות הקבועות בסעיף 9(2) ואם המוסד מקיים את יתר התנאים העשויים להעניק לו פטור ממס. בהיעדר יכולת פיקוח, הענקת פטור ממס לאותם מוסדות, עלולה ליצור קשיים ולהרחיב את תחולת הפטור יתר על המידה, בניגוד למטרת החקיקה.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

25. הפרשנות שהובאה לעיל, תואמת את עמדת רשות המסים כפי שפורטה בחוזר מס הכנסה
9/2015 בנושא "קיום מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה". בסעיף 6 לאותו חוזר נקבעו
תבחינים מהותיים לבחינת "מוסד ציבורי" ובסעיף 6.1.23 לאותו חוזר נקבע כי **"פעילות המוסד הינה
בעלת זיקה למדינת ישראל, לרבות פעילות למען אזרחי מדינת ישראל בחו"ל"**. אמנם כבר נקבע כי
פרשנות של גוף מנהלי ביחס לפרשנות החוק אינה מכריעה וכי האחריות הסופית לפעילות הפרשנית
מוטלת על בית המשפט (עניין **חוקה למדינת ישראל**, פסקה 3), אך יחד עם זאת, בגיבוש תכלית
החקיקה רשאי הפרשן לפנות לכל מקור אמין, לרבות לפרשנותה של הרשות המוסמכת (ע"א 8622/07
אהוד רוטמן נ' מע"צ החברה הלאומית לדרכים בישראל בע"מ (14.05.2012) פסקה 56; בג"ץ 547/84
עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית נ' המועצה המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113, 146 (1986)).
בענייננו, פרשנות רשות המסים להוראת סעיף 9(2) לפקודה בעניין זה, היא פרשנות ראויה, שניתן
לטעמי ללמוד ממנה ביחס לתכלית החוק.

בהקשר זה אציין כי התבחינים שנקבעו בחוזר מס הכנסה 9/2015 חלים גם ביחס למוסד ציבורי
המבקש פטור ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה. בסעיף 9 לאותו חוזר נקבע: **"כפי שעולה מסעיף
9(2) לפקודה - פטור ממס לפי הוראות סעיף זה, אינו מותנה באישור פורמאלי. על כן מדיניות רשות
המסים לגבי אי הנפקת אישור פוזיטיבי למוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) תימשך גם בעתיד. עם
זאת מובהר, כי חבר בני אדם שיגישו דו"ח כמוסד ציבורי (על גבי טופס 1215), ייבחן מעמדם מעת
לעת בהתאם להוראות חוזר זה"**. המשמעות היא שהתבחינים שנקבעו על ידי רשות המסים ביחס
למוסד ציבורי במישור התרומות בהתאם לסעיף 46 לפקודה, חלים גם ביחס לתבחינים החלים על
מוסד ציבורי במישור הפטור ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה (על הקשר בין סעיף 9(2) לפקודה ובין
סעיף 46(א) לפקודה ראו בעניין חוקה למדינת ישראל, עמ' 8-197).

26. אם כן, ניתוח של תכלית סעיף 9(2) לפקודה מלמד כי אכן הפטור ממס למוסד ציבורי מותנה
בכך כי פעילותו היא בזיקה למדינת ישראל.

27. בשלב זה אתייחס לטענת המערערת בנוגע לפסק הדין בעניין יד הרב הרצוג. בפסק דין זה קבע
בין המשפט העליון כי אין בהגדרת המונח "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975
(להלן: **"חוק מע"מ"**), עיגון לתנאי בדבר פעילות של המלכ"ר בתוך ישראל. אין לטעמי לגזור גזירה
שווה מפרשנות זו לענייננו. ראשית, תכלית חוק מע"מ שונה מתכלית פקודת מס הכנסה. עמד על כך
בית המשפט העליון בע"א 5206/15 **פאיק אכתיילאת נ' פקיד שומה נצרת** (26.12.16) בפסקה 12. ביסוד
חוק מס ערך מוסף טמון רצון להרחיב את בסיס המס העקיף ובהקשר זה נקבע כי לשונו של סעיף 1
לחוק מע"מ ברורה ולפרשנות לפיה מתחייב תנאי בדבר פעילות מלכ"ר בישראל אין אחיזה בלשון
החוק. שנית, נקבע בעניין יד הרב הרצוג כי לתאגיד הזר הייתה פעילות בישראל. בערעור זה אנו עוסקים
בפרשנות הוראת פטור ממס הכנסה, הניתן לרשויות מקומיות ולמפעל הפיס, שהם גופים ישראלים



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

מקומיים ולמוסד ציבורי הפועל למטרה ציבורית. מטרת הפטור ממס בהקשר זה נועדה לקדם יעדים
חברתיים ויעדים אלה הם לוקליים במהותם ולא יעדים הקשורים לתושבי חוץ.

מן הכלל אל הפרט

28. אחרי שעמדנו על תכלית החקיקה, נותר לבחון את יישום הוראות הפקודה בעניינה של
המערערת.

29. טוענת המערערת כי היא נוסדה ונרשמה בירושלים בתאריך 11.11.1992 במטרה לקדם את
החינוך בירושלים ובאזורים הסמוכים לירושלים ובתוך כך, הפעילה המערערת בתי ספר בבית חנינה,
שועפט וביר נבאלא. המערערת מוסיפה שהיא נוסדה לפני הסכם אוסלו ולפני שיוכה של שכונת ביר
נבאלא לאיזור C. החל משנת 2004, טוענת המערערת, היא הפסיקה את פעילותה בבתי הספר בשועפט
ובבית חנינה והשכירה את המבנים למוסד שמשרת במובהק את אותן המטרות והיא המשיכה
בהפעלת בית הספר בביר נבאלא.

30. המערערת טוענת כי השכרת המבנים שבבעלותה למוסדות המקיימים פעילות חינוכית
בירושלים מקיימת את יסוד ה"מטרה הציבורית" כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה, משום שהמערערת
מקדמת פעילות חינוכית בתוך גבולות מדינת ישראל.

31. המערערת מוסיפה כי פעילותה בביר נבאלא מקיימת את יסוד הזיקה לישראל משום שחלק
מתושבי ביר נבאלא מחזיקים בתעודת זהות ישראלית. המערערת טוענת עוד כי היישוב ביר נבאלא
ממוקם בשטחי C וצמוד לעיר ירושלים וגם משום כך, יש לקבוע כי פעילותה של המערערת בו היא
פעילות בעלת זיקה למדינת ישראל. המערערת ציינה עוד שהעובדה שביר נבאלא ממוקמת מעבר לגדר
ההפרדה אין בה כדי לשנות מהמסקנה בדבר הזיקה בין הפעילות בה לבין מדינת ישראל, זאת משום
שגדר ההפרדה היא גדר ביטחונית בלבד שאינה קובעת גבול מדיני למדינת ישראל.

32. המשיב טוען מנגד כי אין זיקה בין הפעילות של המערערת לבין מדינת ישראל. המערערת
יוסדה ונרשמה בירדן; היא מפעילה בית ספר בביר נבאלא, כפר הנמצא תחת שליטת הרשות
הפלסטינית מחוץ לשטח ישראל; המורים והתלמידים בבית הספר בביר נבאלא כולם תושבי הרשות
הפלסטינית; בשנת 2004 הפסיקה המערערת את פעילותה בתחום החינוך בירושלים; היא מדווחת על
משכורות העובדים שלה לשלטונות הרשות הפלסטינית ואינה משלמת מס, לרבות מס שכן, לשלטונות
המס בישראל; המערערת אימצה את הסילבוס הירדני כתוכנית הלימודים לבתי הספר שהיא מנהלת
בביר נבאלא; אין למורים בבית הספר בביר נבאלא תעודת הוראה ישראלית; בסיום הלימודים
מקבלים התלמידים תעודה מטעם משרד החינוך הפלסטיני; אין פיקוח כלשהו של מדינת ישראל על
הפעילות של המערערת בבית הספר בביר נבאלא.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

33. המשיב לומד על היעדר הזיקה של המערערת לישראל גם ממכתבה של המערערת לרשות המסים שבו היא הצהירה כי "השליטה והניהול" שלה מתקיימים "ברש"פ ולא בישראל" וכן מעמדת המערערת לפיה היא אינה חייבת בניכוי מס במקור בגין משכורות המורים המלמדים בביר נבאלא מאחר והכנסתם אינה נמצאת "בבסיס המס הישראלי".

34. ביחס להשכרת המבנים בירושלים טוען המשיב שגם כאן אין מדובר בפעילות ל"מטרה ציבורית" משום שפעילות המערערת מסתכמת בהשכרת המבנים תמורת תשלום ואין בפעילות זו כדי לזכות את המערערת בפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה. ביחס לחל"צ אל אימאן, ששוכרת את המבנים מהמערערת, טוען המשיב כי המערערת לא צירפה אף ראיה בעניינה ולא הוכיחה באף צורה כי אל אימאן אכן פועלת לקידום "מטרה ציבורית" כהגדרתה בפקודה.

35. בפסיקת בית המשפט העליון נקבע מפורשות כי "כל הטוען לפטור ממס, עליו הראיה להראות כי הוא בא בתחומי הוראת הפטור (ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, מג(1) 686 (1989); לדיון מפורט ראה גם אמנון רפאל מס הכנסה כרך ו' (הוצאת שוקן, תשס"ה – 2005) עמ' 283). בענייננו, הואיל והשאלה שבמחלוקת בעניין הזיקה בין הפעילות של המערערת ובין מדינת ישראל היא שאלה לבר-פנקסית שהתשובה לה אינה מצויה בספרי המערערת, והואיל שהמחלוקת בין הצדדים עניינה בפטור ממס להכנסתה של המערערת משכירות, נטל ההוכחה בעניין זה מוטל על המערערת, אף שספריה לא נפסלו.

36. מטעם המערערת העיד חבר בה, מר סאלם גאבר ורו"ח מג'די מוסא. העדים מטעם המערערת הצהירו כי המערערת נוסדה ונרשמה בירושלים ביום 11.11.1992 במטרה לקדם את החינוך בירושלים ובאזורים הסמוכים לירושלים וכי העמותה הפעילה במשך שנים רבות בתי ספר בבית חנינה, שועפט ובביר נבאלא; העמותה נוסדה לפני הסכם אוסלו ולפני החלוקה לפי אותו הסכם ששייכה את ביר נבאלא לאזור C; לאור המעמסה של עלויות השכר של המורים לפי הדין החל בישראל ובשל דרישת משרד החינוך להשוואת תנאי שכרם של מורים במוסדות מוכרים בלתי רשמיים למורים במוסדות רשמיים של המדינה, החליטה המערערת בשנת 2004 להפסיק לנהל את בתי הספר בשועפט ובית חנינה; גם אחרי 2004, המשיכה המערערת לנהל את מוסדות החינוך בביר נבאלא שמשרתים כשש מאות תלמידים בבתי הספר וכמאתיים תלמידים בגנים; מתוך מטרה להמשיך ולקיים את יעדיה של העמותה בתחום החינוך, היא השכירה את המבנים שהתפנו בשועפט ובבית חנינה לאל אימאן שהיא חברה לתועלת הציבור שפועלת בתחום החינוך, כך שגם היום, פועלת המערערת בתחום החינוך בתחומי העיר ירושלים.

37. מטעם המשיב הוגש תצהיר של גב' אורלי לישנסקי, מפקחת ראשית ברשות המסים. גב' לישנסקי הצהירה כי העמותה הוקמה ונרשמה בירדן בשנת 1984; העמותה מקיימת פעילות ציבורית



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

מחוץ לישראל, בשטחי הרשות הפלסטינית בביר נבאלא ופעילות לא ציבורית של השכרת מבנים, בתוך
שטחי מדינת ישראל; העמותה מדווחת על משכורות העובדים שלה לשלטונות הרשות הפלסטינית
והחל משנת 2004 אינה משלמת בגינם מס שכר בישראל; העמותה משכירה את המבנים בירושלים
בשטח כולל של 4,670 מ"ר לחברת אל אימאן; בעבר, חלק מחברי העמותה היו חברים בחל"צ אל
אימאן אך זה לא המצב היום; אין למשיב יכולת מעקב, פיקוח או ביקורת ביחס לפעילות המערערת
בביר נבאלא. נטען בתצהיר כי כעולה מטענות העמותה, לא קיימת זיקה ציבורית בין פעילות העמותה
בביר נבאלא לישראל; כחלק מתוכנית הלימודים אימץ בית הספר בביר נבאלא את הסילבוס הירדני
כמקובל ברשות הפלסטינית; אין למורים במוסדות המערערת בביר נבאלא תעודת הוראה ישראלית;
המורים והתלמידים בבית הספר בביר נבאלא כולם תושבי הרשות הפלסטינית; המשכורות לעובדי
המוסדות בביר נבאלא משולמת לפי דיני העבודה ברשות הפלסטינית; בסיום הלימודים מקבלים
התלמידים תעודה מטעם משרד החינוך הפלסטיני; על מנת להתקבל ללימודים אקדמאיים בישראל
נערכת השוואת תעודות לתלמידי בית הספר בדומה לתלמידי חו"ל המעוניינים ללמוד בישראל;
המערערת עצמה הודתה שאין לה פעילות בירושלים; השכרת מבנים לחל"צ אינה בגדר פעילות
ציבורית.

38. העדות של המצהירים כפי שהיא נשמעה בחקירתם הנגדית בבית המשפט דומה בעיקרה
לעדות שהובאה בתצהירים.

39. לאחר שבחנתי את טענות הצדדים הגעתי למסקנה כי לא עלה בידה של המערערת להוכיח כי
קיימת זיקה בין הפעילות של המערערת בביר נבאלא ובין מדינת ישראל. קהל הנהנים מפעילות
העמותה הם פלסטינים ולא ישראלים. אמנם טענה המערערת כי תושבי ירושלים שנושאים תעודות
זהות ישראליות לומדים במוסדותיה בביר נבאלא, אך המערערת לא הביאה ראיות בעניין זה ולא
הוכיחה טענה זו. לא רק זאת, המשיב הפנה בסיכומיו לתשובת המערערת בדיון שנערך לפני פקיד
השומה ביום 6.11.2016 (נספח א' לתצהיר המפקחת) לשאלה של המשיב, האם יש תלמידים ישראלים
בבתי הספר של המערערת בביר נבאלא. להלן נוסח השאלה והתשובה:

"ש: האם יש גם תלמידים ישראלים הלומדים בביר נבאללה?
ת. לא. לאנשים חשוב שהילדים שלהם ילמדו בישראל על מנת שביטוח
לאומי ומשרד הפנים לא יחשבו את מרכז החיים שלהם מחוץ לישראל בגלל
שהאם תושבי קבע ולא אזרחים".

אם כך, המערערת הודתה במפורש, בניגוד לטענותיה בשלב ההוכחות, כי לא לומדים תלמידים
ישראלים בבתי הספר שלה בביר נבאלא.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

40. תוכנית הלימודים הנלמדת במוסדות החינוך של המערכת בביר נבאלא, היא זו הפלסטינית. התעודה המתקבלת בסוף הלימודים, היא גם פלסטינית. נוכח האמור, לא הצליחה המערכת להצביע על זיקה כלשהי בין הפעילות שלה בביר נבאלא ובין מדינת ישראל. בהיעדר קשר כזה, אין רואים בפעילותה של המערכת כפעילות למטרה ציבורית וכתוצאה מכך, אין רואים בה מוסד ציבורי שזכאי ליהנות מפטור המס הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה.

41. המשיב ניסה ללמוד על היעדר הזיקה בין המערכת ובין מדינת ישראל גם מכך שעובדי ההוראה של המערכת בביר נבאלא הם פלסטינים שאינם מחזיקים בתעודת הוראה ישראלית. מבחינתי איני בטוח שיש בכך עדות לניתוק הזיקה בין המטרה הציבורית של המערכת ובין מדינת ישראל. הדגש בבחינת הזיקה בין המטרה הציבורית ובין המדינה צריך להיות מושם על המטרה הציבורית עצמה, ולא על מערך האמצעים המובילים למימוש המטרה. כך למשל, אם מוסד ציבורי נעזר במורים אזרחי חוץ על מנת לקדם חינוך של שפה זרה לילדים ישראלים, לא היה בכך לטעמי כדי לנתק את הקשר בין המטרה הציבורית של אותו מוסד ובין מדינת ישראל.

42. הטענות של המערכת ביחס לקרבה הגאוגרפית של ביר נבאלא לירושלים וביחס למיקומה ביחס לגדר ההפרדה אינן רלוונטיות לענייננו. הבדיקה ביחס לזיקה בין המטרה הציבורית ובין מדינת ישראל היא בדיקה מהותית שאינה מושפעת מנימוקים מסוג זה. קירבה גאוגרפית אינה תחליף לזיקה מהותית הקושרת בין הפעילות הציבורית של המוסד הציבורי ובין מדינת ישראל.

43. ביחס להשכרת המבנים השייכים למערכת בשכונות בית חנינה ושועפט בירושלים, הרי שפעילות זו, אינה פעילות למטרה ציבורית שהופכת את המערכת למוסד ציבורי כהגדרתו בפקודה. פעילות זו היא פעילות מסחרית בין בעלים של נכס ובין שוכר הנכס והמערכת בעצמה אינה מקיימת פעילות חינוכית כלשהי בבתי ספר אלה. מר סאלם גאבר, העד מטעם המערכת העיד כך:

"ש. בנספח ו' של תצהיר המשיב ישנו מכתב של רואה החשבון מטעם העמותה

שבו נכתב שלעמותה לגמרי אין מעורבות בניהול ובסיכונים העסקיים של בתי

הספר המושכרים זה נכון

ת. לא. אין שום קשר

ש. במכתב כתוב שאין מעורבות של העמותה בניהול בתי הספר

ת. נכון. לעמותה אין שום קשר לניהול של בתי הספר"

(עמ' 12 לפרוטוקול, ש' 22 – 26).

44. הפעילות של שוכר הכנס אינה משליכה על פעילותה של המערכת עצמה. משכך, אין לראות בהשכרת הנכסים כפעילות למטרה ציבורית שהופכת את המערכת למוסד ציבורי. הגדרת מוסד ציבורי כוללת את התיבה - "ונכסיהם והכנסותיהם [של חבר בני האדם] משמשים להשגת המטרה



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

הציבורית בלבד. כלומר, חבר בני אדם הפועל למטרה ציבורית, בעלת זיקה לישראל, אשר נכסיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, מקיים את תנאי ההגדרה. בהשכרת נכסים שבבעלות נישום, שאינו מוסד ציבורי, לגוף אחר, אשר משתמש בהם להפעלת בית ספר, אין די.

45. המסקנה העולה מהאמור לעיל היא כי אין לראות במערערת מוסד ציבורי הזכאי לפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה.

בסיס חישוב המס

46. משנקבע כי המערערת אינה פטורה מתשלום מס הכנסה על הכנסותיה מדמי השכירות שהתקבלו בגין הנכסים בישראל יש לעבור ולדון בטענות בדבר חישוב המס. המערערת טוענת כי מן הדין לקבוע את הכנסתה מדמי שכירות בהתאם לסכומים שהתקבלו על ידה בפועל, על בסיס מזומן, ולא על בסיס דמי השכירות החוזיים. המערערת טוענת שלא מגיעים לה סכומים נוספים בגין השכירות בשנים 2011 – 2013 וזאת משום שהיא ויתרה על הסכומים שלא שולמו לה על ידי אל אימאן. המערערת מוסיפה כי פעולת ויתור זו נעשתה מתוך נאמנות למטרותיה, קרי, תמיכה במוסדות חינוך ובפעילות חינוכית. הואיל ומטרות המערערת ואל אימאן זהות, ויתרה המערערת על אותה הכנסה. בעניין זה טוענת המערערת כי נטל ההוכחה מוטל על המשיב, שכן ספריה לא נפסלו. משכך, ובהיעדר כל קביעה של המשיב כי נפלו פגמים בהתנהלות המערערת או התנהלות החל"ץ, אין כל מקום לפסילת הצהרת המערערת ביחס להכנסותיה משכירות ויש לקבוע את הכנסתה זו בהתאם להצהרותיה.

47. סעיף 155 לפקודת מס הכנסה קובע: **"חובת הראיה כי השומה היא מופרזת תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ... חייבים פקיד השומה או המנהל, לפי הענין, להצדיק את החלטתם"**. סעיף 155 לפקודה קובע שני נטלים שונים: נטל השכנוע, המוטל על הנישום, ללא קשר לקבילות ספריו, ונטל ההצדקה, המוטל על המשיב, במידה וספרי הנישום לא נפסלו. אך כלל זה, נכון במידה והמחלוקת בין הצדדים היא ב"שאלה פנקסית" שהתשובה לה מצויה בספרי הנישום. ככל שהשאלה שבחלוקת בין הצדדים היא "לבר-פנקסית", סעיף 155 לפקודה לא יחול ונטל השכנוע יוטל על פי הכללים הקבועים בד"ה הכללי. הלכה זו מוצאת ביטוי בע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (24.01.2005) (להלן: עניין "גני עופר"):

"סעיף 155 לפקודה מטיל את נטל השכנוע בערעור על שומה, שהוצאה לנישום שספריו קבילים, על כתפי פקיד השומה, רק במצב בו המחלוקת נשוא הערעור היא בעניין הנובע מהספרים, דהיינו "מחלוקת פנקסית". אך כאשר המחלוקת בין הנישום לפקיד השומה היא בעניין לבר-פנקסי, אין תחולה לסעיף 155 לפקודה. נטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו במקרה כזה על פי הדין הכללי (השוו): רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פ"ד (4) 891 (להלן: כ.ו.ע.). בענייננו המחלוקת לא נובעת מהרישום החשבונאי בספרים, כי אם



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 17-02-52882 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

מעצם שאלת הוכחתן של הוצאות מותרות בניכוי בהתאם לתנאים שהוכרו
במשפט הישראלי. הכלל הוא, כי על הטוען לקיומה של הוצאה הנטל להוכיחה
מפני שהוא "המוציא מחברו" במצב זה (ראו: ע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד
השומה, גוש דן, פ"ד מח(2) 383, 392; ע"א 2082/92 שחם נ' פקיד שומה תל
אביב 2 (לא פורסם); והשוו: רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות
ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107-108). אכן,
המערערת שטוענת לקיומן של הוצאות מותרות בניכוי עליה לנמק עמדתה זו,
ולהניח את התשתית העובדתית הנדרשת לה (ראו והשוו: ע"א 468/01 חטר ישי
נ' פקיד שומה תל אביב 4 (טרם פורסם); פרשת כ.ו.ע, 908-909). " (שם, פסקה
14).

48. המשיב הפנה בטענותיו להסכם השכירות שנערך בין המערערת לאל אימאן ביום 10.1.2008.
במסגרת הסכם זה נקבע כי דמי השכירות השנתיים עבור השכרת ארבעה מבנים השייכים למערערת
יעמדו על 2,000,000 ₪. המערערת דיווחה על הכנסות בסכומים נמוכים יותר: 1,200,000 ₪, 355,000
₪, 1,000,000 ₪, עבור השנים 2011, 2012 ו-2013 בהתאמה. המשיב טוען שסכום דמי השכירות
שנקבע בהסכם בין המערערת לשוכרת הוא סכום ריאלי בהתאם לדמי השכירות הנהוגים בסביבת
בתי הספר המושכרים; הטענה לפיה המערערת ויתרה על סכומי כסף משמעותיים מתוך דמי השכירות
נטענה בעלמא מבלי שאף מצהיר מטעם המערערת הצהיר על הסכום ששולם בפועל; הסכם השכירות
ברור ומפורש ואין לקבל טענה בעלמא בסטייה מההסכם השכירות, מה גם שלא הובא שום מסמך
המעיד על תיקון ההסכם או על המחילה על יתרת דמי השכירות; המערערת בחרה שלא להביא
אסמכתאות המעידות על הסכומים שהיא קיבלה בפועל; והמערערת לא הסבירה את פשר ההבדל
בסכומים שהיא קיבלה מדי שנה כדמי שכירות מאל אימאן.

49. המשיב טוען שהוא עמד בנטל המוטל עליו להראות כי אין ממש בטענת המערערת לפיה היא
קיבלה דמי שכירות בגובה אחר מהסכום עליו סוכם בהסכם השכירות וכי מוטל על המערערת הנטל
להפריך את עמדת המשיב.

50. במחלוקת שנפלה בין הצדדים, הדין עם המשיב. הסכם השכירות בין המערערת ואל אימאן,
המתייחס לארבעה מבנים שבבעלות המערערת, צורף נספח ב' לתצהיר גב' אורלי לישנסקי. בסעיף 3
להסכם השכירות נקבעה תקופת השכירות: 1.1.2008 - 31.12.2013. בסעיף 4 להסכם השכירות נקבע
כי דמי השכירות השנתיים עבור ארבעת המבנים שהמערערת משכירה לאל-אימאן, יעמדו על
2,000,000 ₪.



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

51. העדים מטעם המערערת טענו כי המערערת קיבלה מאל-אימאן סכומים נמוכים ממה שקבוע בהסכם השכירות וויתרה על יתרת החוב, בין היתר, נוכח הפעילות של החל"צ ונוכח הזהות במטרות שני הגופים.

52. עיון במסמכים הקיימים בתיק מקשה מאד על קבלת עמדת המערערת. קשה לקבל את העמדה של המערערת בדבר ויתור על סכומים משמעותיים לטובת אל-אימאן מבלי שהדבר קיבל עיגון כלשהו בכתובים. המערערת לא הציגה הסכם כלשהו המעגן את הויתור, ובהיעדר עיגון כזה, קיים קושי לקבל את גרסתה.

53. מעבר לכך, ויתור כזה, אם אכן היה, מחייב בדרך כלל, מגעים בין הצדדים ומשא ומתן ביניהם. אילו חפצה המערערת להוכיח ויתור כאמור, היא הייתה יכולה להציג התכתבות בין הצדדים, שנערכה בכל אמצעי תקשורת, בעניין הויתור הנטען, אך היא לא עשתה כן, ומשכך, טמון קושי נוסף בקבלת גרסתה.

54. אוסיף לכך שהמערערת, שהיא תאגיד עם מוסדות שאמור להתנהל בהתאם להוראות הדין, לא הביאה כל החלטה של מוסדותיה המלמדת על מחילת החוב. בפועל, החלטה כזו, יכולה הייתה ללמד כי המערערת קיבלת החלטה, באמצעות האורגנים המוסמכים שלה, למחול על החוב. בהיעדר החלטה כזו, קיים קושי בקבלת גרסת המערערת. העדות בהקשר זה של סאלם גאבר, חבר העמותה חיזקה את מסקנתי זו:

”ש. איך העמותה מקבלת החלטות.

ת. יש חברים של העמותה של מועצת הניהול ושל ההנהלה. בישיבות שנערכות בעמותה בנוכחות שתי הוועדות האלו הם שלוקחים את ההחלטות ומחליטים מה שצרים להחליט. וכל שנתיים בוחרים חברי העמותה בחברי המועצה ובחברי ההנהלה.

ש. יש פרוטוקולים והחלטות כתובות.

ת. בטח. צריך להיות

ש. אם העמותה מחליטה שהיא מוותרת על מליון ₪ ויותר תסכים אתי שמישהו היה צריך לדון בזה.

ת. חברי וועד ההנהלה הם אלה שדנים בעניינים האלה.

ש. במקרה שלנו אתה טוען שהעמותה ויתרה על הרבה כסף לחל"ץ מי קיבל את ההחלטה.

ת. אני לא יודע

ש. אתה יודע מתי התקבלה ההחלטה

ת. לא” (עמ' 12 לפרוטוקול, ש' 27 – עמ' 13, ש' 7).



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 52882-02-17 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

55. העובדה כי העד מטעם המערער לא ידע להעיד מי קיבל את ההחלטה בדבר הוויתור על החוב
ובאיזה מועד התקבלה אותה החלטה, מערער מאוד את גרסת המערער.

56. לכל האמור, יש להוסיף את העובדה שהמערער לא הביאה גורם כלשהו מאל-אימאן שיכול
היה להעיד ביחס למחילה הנטענת. דרך זו, גם היא הייתה פתוחה בפני המערער, וגם בה המערער
בחרה שלא לילך. העובדה שהמערער לא הביאה עד מטעם השוכרת, כדי שיתמוך בגרסת המחילה
על דמי השכירות, פועלת כנגדה, על פי הכלל שנקבע בפסיקה כי אי הבאת עד רלבנטי, בהיעדר הסבר
אמין וסביר לכך, פועלת לחובתו של בעל הדין שנמנע מלהשמיעו, ומקימה חזקה עובדתית לחובתו,
לפיה דין ההימנעות כדין הודאה בדבר, שאילו הובאה אותה עדות הייתה פועלת לרעתו (ע"א 8382/06
כורש בוטח נ' דוד כהן (26.8.12) פסקה 28; ע"א 7183/09 **עזבון המנוח בולוס חורי נ' מינהל מקרקעי
ישראל** (4.4.12)).

57. נוכח טעמים אלה, אני מקבל את עמדת המשיב ביחס להכנסתה של המערער משכירות
בשנות המס נשוא הערעור ודוחה את טענות המערער בעניין זה.

שיעור הפחת

58. לבסוף, נותר לדון במחלוקת בדבר שיעור הפחת. המערער השליכה את יהבה בעניין קביעת
שיעור הפחת על המבנים שבבעלותה על ההסתייגות של המשיב מביקור בשכונת בית חנינא הממוקמת
במזרח ירושלים. המערער טענה עוד כי המשיב שגה כאשר הוא לא דרש מהמערער חוות דעת
שמאית בנוגע לטיב הבנייה של המבנים שבבעלותה בירושלים.

59. המשיב הפנה לתוספת ב' לתקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן: "**תקנות הפחת**") המעמידה
את שיעור הפחת שניתן ל"בנייני בטון מזוין איתנים ממדרגה ראשונה" על 2% בחישוב שנתי. המשיב
טוען כי גרסת המערער לפיה הבניינים שבבעלותה הם "בניינים ממדרגה שניה שבנייתם איתנה
פחות", ששיעור הפחת עליהם הוא 4% שנתי בהתאם לתקנות הפחת, היא גרסה שנטענה בעלמא מבלי
שהובאה אף ראיה לתמוך בה. המערער יכולה הייתה להביא בקלות ראיה המוכיחה את טיב הבניה
של המבנים שבבעלותה אך היא לא עשתה כן. אי הבאת ראיה כאמור פועלת לחובתה של המערער.

60. המשיב טוען כי המחלוקת בעניין טיב הבניה היא מחלוקת לבר פנקסית שבה נטל ההוכחה
מוטל על המערער. המשיב אף הפנה לעניין **גני עופר**, בו נקבע כאמור, כי כאשר מדובר במחלוקת
לבר-פנקסית, אין תחולה לסעיף 155 לפקודה ונטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו על פי הדין הכללי.
באותו מקרה נקבע עוד שכאשר מדובר בעניין הוכחתן של הוצאות מותרות בניכוי, הכלל הוא שעל
הטוען לקיומה של הוצאה, הנטל להוכיחה, מפני שהוא המוציא מחברו (שם, פסקה 14).



בית המשפט המחוזי בירושלים

30 ינואר 2020

ע"מ 17-02-52882 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית נ' פקיד שומה
ירושלים סניף כנפי נשרים

61. בהיעדר ראיות המעידות על טיב הבניה של המבנים השייכים למערערת, מלבד הצהרות
סתמיות של עדי המערערת, הכרעה בעניין זה תיעשה על סמך נטלי הראיה המוטלים על הצדדים. עניין
טיב הבניה של מבנים הוא בגדר שאלה לבר-פנקסית, שתשובה לה אינה מצויה בפנקסי הנישום ועל
מנת להוכיחה, קיים בדרך כלל צורך בחוות דעת של מהנדס מומחה. אכן, כטענת המשיב, כבר נקבע
בעניין גני עופר, כי ככל שמדובר בהוצאות מותרות בניכוי, הכלל הוא שעל הטוען לקיומה של ההוצאה,
הנטל להוכיחה, מפני שהוא המוציא מחברו. הפחת הוא הוצאה המותרת בניכוי בהתאם לסעיף 17(8)
לפקודה, ולפיכך, נטל הוכחתה מוטל על המערערת. המערערת יכולה הייתה בקלות להוכיח את טיב
הבניה של מבניה, אך היא בחרה שלא לעשות כן וטעמיה עמה. משכך הדבר, ערעורה של המערערת
בדבר שיעור הפחת המותר בניכוי נדחה.

סוף דבר

62. לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה על כל חלקיו.
המערערת תישא בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסכום כולל של 25,000 ₪, אשר ישולם תוך 30 ימים
מהיום. לאחר מועד זה יישא החיוב הפרשי הצמדה וריבית לפי חוק.

המזכירות תשלח את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין החל מיום 3.2.20.

ניתן היום, ד' שבט תש"פ, 30 ינואר 2020, בהעדר הצדדים.

אביגדור דורות, שופט