



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 2079/20

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופט ד' מינץ
כבוד השופט א' שטיין

המערערת: עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית

נגד

המשיב: פקיד שומה ירושלים 3

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) בע"מ 52882-02-17 מיום 30.01.2020

תאריך הישיבה: ח' בתשרי התשפ"ב (14.09.21)

בשם המערערת: עו"ד עמית קריגל; עו"ד משה מזרחי; עו"ד אלדד נח

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופט ד' מינץ:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופט א' דורות) בע"מ 52882-02-17 מיום 30.1.2020 במסגרתו נדחה ערעור המערערת על שומה שנקבעה על ידי המשיב ביחס לשנים 2011-2013 בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה).

הרקע לערעור

1. המערערת נרשמה כעמותה ברשם העמותות בישראל ביום 11.11.1992. מטרתיה הרשומות הן הקמת גני ילדים ומוסדות להקניית השכלה, וקידום ההשכלה האיסלאמית על ידי הקמת ספריה ציבורית והוצאת ספרים לאור. עד שנת 2004 ניהלה המערערת גני ילדים ובתי ספר בשכונות שועפאט ובית חנינא, המצויות בשטחי העיר

ירושלים, ובכפר ביר נבאללה, המצוי "בשטח C" באזור יהודה ושומרון (להלן: שטח C). באותה שנה הפסיקה העמותה את פעילותה בתחום העיר ירושלים ומאז הפעילה אך ורק את בית הספר שבכפר נבאללה. במקביל, המערערת השכירה מספר מבנים בשכונות שועפאט ובית חנינא לחברת אל אימאן (להלן: אל אימאן), חברה לתועלת הציבור (חל"צ), שהפעילה בהם בתי ספר. המחלוקת בין הצדדים נגעה למיסוי המערערת בשנים 2011-2013 מדמי שכירות שקיבלה מאל אימאן בגין השימוש במבנים הללו. בהסכם השכירות בין הצדדים נכתב כי תקופת ההסכם היא מיום 1.1.2008 עד ליום 31.12.2013 וכי דמי השכירות השנתיים עומדים על סך של 2 מיליון ש"ח.

2. טענתה של המערערת לפני המשיב במסגרת הליכי השומה הייתה כי היא "מוסד ציבורי" שקיים ופועל למען "מטרה ציבורית", כהגדרת מונחים אלה בסעיף 9(2)(ב) לפקודת מס הכנסה ולכן הכנסתה פטורה ממס. המערערת ביססה טענה זו על העובדה שהיא מקיימת פעילות חינוכית בכפר נבאללה ומשכירה מבנים לאל אימאן שמקיימת פעילות חינוכית בשכונות בית חנינא ושועפאט בירושלים, כאמור. עוד העלתה המערערת טענות בקשר לשיעור המס, בציינה כי היה על המשיב לקבוע את הכנסתה מדמי השכירות בהתאם לסכומים שהתקבלו בפועל במזומן, הנמוכים מאלה שנקבעו בהסכם השכירות.

3. ביום 15.1.2017, לאחר קיום דיונים עם המערערת ושמיעת טענותיה, קבע המשיב את שומת מס ההכנסה של המערערת לשנות המס 2011-2013 בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה. המשיב דחה את טענת המערערת כי הכנסותיה מדמי השכירות פטורות ממס בשל סיווגה כ"מוסד ציבורי" לפי סעיף 9(2) לפקודה. שכן המערערת איננה כזו והיא אינה מקיימת פעילות ציבורית בישראל. עמדה זו התבססה, בין היתר, על טענת המערערת לפניו כי תושבותה ופעילותה אינן בישראל אלא בכפר נבאללה שבאיו"ש; כי היא אינה חייבת בניכוי מס במקור מהכנסות המורים המלמדים בבית הספר; וכן כי היא אינה חייבת בתשלום מס שכר לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ). פעילותה בישראל מתמצית רק בהשכרת מבנים ואילו הפעילות שהיא מבצעת בכפר נבאללה, שניתן להגדירה כפעילות ציבורית, אינה בעלת זיקה למדינת ישראל. המשיב הוסיף כי קיים קושי אינהרנטי, עד כדי היעדר אפשרות, לפקח אחר פעילות המערערת בכפר נבאללה, על מנת לוודא כי הפעילות הציבורית הנטענת אכן מתקיימת. הכרה במערערת כזכאית לפטור עשויה לפתוח פתח לגופים נוספים באופן שחותר תחת תכלית הפטור לפי סעיף 9(2) לפקודה לקידום פעילות ציבורית בישראל.

4. לעניין גובה הכנסות המערערת מהשכרת המבנים בירושלים, נקבע כי מדובר בהכנסה של תושב חוץ שהופקה או נצמחה בישראל, אשר מקורה בדמי שכירות, כאשר

גובה ההכנסות מדמי השכירות נקבע בהתאם להסכם השכירות בין הצדדים, תוך ניכוי הוצאות פחת בשיעור של 2%. בהקשר זה קבע המשיב כי טענות המערערת לפיהן קיבלה בפועל סכומים נמוכים יותר מאלה שננקבו במפורש בהסכם השכירות לא הוכחו על ידה.

ההליך בבית המשפט המחוזי

5. ביום 23.2.2017 הגישה המערערת ערעור על שומת המשיב לבית המשפט המחוזי, במסגרתו ביקשה כי השומה תבוטל וייקבע כי הכנסותיה משכירות פטורות ממס, כפי שהוצהר על ידה. המערערת טענה כי בניגוד לקביעת המשיב, סעיף 9(2) לפקודה אינו דורש כי פעילות המוסד הציבורי תהיה דווקא בישראל כתנאי למתן הפטור. לצד זאת טענה, כי גם לו הייתה דרישה לפעילות בישראל, היא עונה על דרישה זו, שכן היא משכירה את המבנים בישראל לחברת אל אימאן, חברה לתועלת הציבור כאמור, שמטרתה בדומה למטרת המערערת קידום החינוך בירושלים.

6. ביום 30.10.2020 דחה בית המשפט המחוזי את הערעור. בית המשפט עמד על כך ש"מוסד ציבורי", בהתאם להגדרתו בפקודה, הוא חבר בני אדם הקיים ופועל למטרה ציבורית, וכי אין בלשון הפקודה התייחסות מפורשת לזיקה בין הפעילות הציבורית למדינת ישראל ולציבור בישראל. על כן, עבר בית המשפט לבחון את תכלית סעיף 9(2) לפקודה. בית המשפט ציין כי הכרה בגוף כמוסד ציבורי לצורך סעיף 9(2) לפקודה כמוה כהוצאה שחולקה מקופת המדינה והיא מהווה מימון עקיף של פעילות אותו מוסד על ידי המדינה. נוכח האופי הכללי של ההגדרה בפקודה, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת יפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת. תכלית החקיקה מחייבת אפוא פרשנות מצמצמת של המונח "מוסד ציבורי", כך שהוא יכול בתוכו גם רכיב של זיקה לישראל. בהיעדר רכיב כזה, מנעד המקרים עליהם יחול הסעיף יתפרש הרבה מעבר לכוונתו המקורית של המחוקק. הרחבת קשת המקרים עליהם חל סעיף 9(2) לפקודה גם למקרים בהם אין קשר למדינת ישראל עלולה לפגוע בקופה הציבורית ולהוות למעשה הטבת מס לגופים המקדמים מטרות שאינן תורמות למדינת ישראל ולציבור בישראל. בית המשפט ציין כי מעבר לשיקול המהותי, קיים גם שיקול מערכתי המוביל לתוצאה האמורה, שכן למדינה אין יכולת לפקח באופן אפקטיבי על מוסדות ציבור הפועלים באזורים שאינם בשליטתה.

7. בעניינה הפרטני של המערערת, בית המשפט דחה את טענותיה כי השכרת המבנים למוסדות המקיימים פעילות חינוכית בירושלים מקיימת את יסוד ה"מטרה הציבורית" כהגדרה בסעיף 9(2) לפקודה וכי גם פעילותה בביר נבאללה מקיימת את יסוד

הזיקה לישראל משום שחלק מתושבי ביר נבאללה מחזיקים בתעודת זהות ישראלית. מכיוון שהמערערת טענה לפטור ממס, הנטל להראות כי היא זכאית לפטור מוטל עליה. לאחר שמיעת עדויות מטעם המערערת והמשיב הגיע בית המשפט למסקנה כי לא עלה בידה של המערערת להוכיח כי קיימת זיקה בין פעילותה בביר נבאללה לבין מדינת ישראל. הנהנים מפעילותה בביר נבאללה הם רק פלסטינים ולא אזרחי או תושבי ישראל והמערערת לא הביאה ראיות להוכחת טענתה כי תושבי ירושלים בעלי תעודות זהות ישראליות לומדים במוסדותיה בביר נבאללה. כמו כן, תכנית הלימודים הנלמדת במוסדות החינוך של המערערת היא תכנית הלימודים הפלסטינית. בהיעדר קשר לישראל, אין לראות בפעילותה של המערערת כפעילות למטרה ציבורית וכתוצאה מכך גם אין לראות בה מוסד ציבורי שזכאי ליהנות מפטור המס הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה. באשר להשכרת המבנים השייכים למערערת בשכונות בית חנינא ושועפאט בירושלים, פעילות זו אינה פעילות ציבורית במשמעותו של מונח זה בהגדרת מוסד ציבורי על פי הפקודה. מדובר בפעילות מסחרית בין בעליו של נכס לבין שוכר, והמערערת עצמה אינה מקיימת פעילות חינוכית כלשהי במבנים אותם היא משכירה. משכך, אין לראות בהשכרת הנכסים כפעילות למטרה ציבורית המאפשרת להגדיר את המערערת כמוסד ציבורי.

8. משנמצא כי המערערת אינה פטורה מתשלום מס הכנסה על הכנסותיה מדמי השכירות שהתקבלו בגין הנכסים בישראל, עבר בית המשפט לדון בטענות בדבר חישוב המס. המערערת טענה כאמור כי יש לקבוע את הכנסתה מדמי השכירות בהתאם להסכמים שהתקבלו על ידה בפועל, על בסיס מזומן, ולא על בסיס דמי השכירות החוזיים. בהקשר זה טענה המערערת כי נטל ההוכחה מוטל על המשיב, שכן ספריה לא נפסלו. על כן, אין כל מקום לפסילת הצהרת המערערת ביחס להכנסותיה משכירות ויש לקבוע את הכנסתה בהתאם להצהרותיה.

9. בית המשפט קבע כי מכיוון שהמחלוקת בין הצדדים היא מחלוקת "לבר-פנקסית", סעיף 155 לפקודה, המטיל את נטל ההצדקה על המשיב אם ספרי הנישום לא נפסלו, אינו חל ונטל השכנוע מוטל על המערערת בהתאם לדיני הראיות הכלליים. המערערת לא הרימה נטל זה. בהתאם להסכם השכירות שנחתם בין המערערת לבין אל אימאן, דמי השכירות השנתיים עבור המבנים עמדו על 2 מיליון ש"ח. במסמכים שצירפה המערערת לא נכללה כל אסמכתא המעידה על ויתור כלשהו על סכומים משמעותיים לטובת אל אימאן. בהיעדר עיגון בכתב, ציין בית המשפט, ישנו קושי לקבל את גרסתה. כמו כן, המערערת, עמותה שאמורה להתנהל בהתאם להוראות הדין, לא הביאה כל החלטה של מוסדותיה המלמדת על קביעת דמי שכירות נמוכים מאלה שנקבעו בהסכם השכירות ומורים על מחילת החוב. יתרה מכך, המערערת לא הביאה לעדות גורם כלשהו

מטעם אל אימאן שיכול להצביע על המחילה הנטענת על החוב. מכאן, קבע בית המשפט, כי יש לדחות את טענת המערערת באשר לאופן חישוב הכנסותיה משכירות.

מכאן הערעור שלפנינו.

טענות הצדדים

10. המערערת טוענת כי בית המשפט המחוזי שגה כאשר קבע כי פעילותה בביר נבאללה איננה פעילות למען "מטרה ציבורית" כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה. לשיטתה, שתי שאלות ניצבו לפתחו של בית המשפט המחוזי. הראשונה, האם מטרה ציבורית לפי סעיף 9(2) צריכה להתקיים בזיקה למדינת ישראל. השנייה, ככל שהתשובה לשאלה הראשונה היא בחיוב, האם פעילות ב"שטח C" באיזור יהודה ושומרון, הנמצאים בשליטת ישראל, נחשבת כפעילות בזיקה למדינת ישראל.

11. ביחס לשאלה הראשונה, המערערת טוענת כי לשון סעיף 9(2) לפקודה איננה דורשת כי המטרה הציבורית תתקיים ב"ישראל", לא בשטח מדינת ישראל ולא בזיקה למדינת ישראל. כסיוע לטענתה זו הביאה המערערת את פסק דינו של בית משפט זה בע"א 5243/13 עמותת יד הרב הרצוג נ' מנהל מס ערך מוסף ירושלים (17.11.2014) (להלן: עניין הרצוג), בנושא הגדרת מלכ"ר (מוסד ללא כוונות רווח) (להלן: מלכ"ר) בחוק מע"מ. באותו עניין נקבע כי עמותה זרה תחשב מלכ"ר לעניין חוק מע"מ, משום שהחוק אינו מציב דרישה הנוגעת לפעילות בישראל.

12. מעבר לכך, אף אם תתקבל הפרשנות לפיה "מטרה ציבורית" דורשת זיקה למדינת ישראל, המערערת סבורה כי היא מקיימת תנאי זה. ראשית, היא מקיימת זיקה פורמאלית לישראל, שכן היא נרשמה כעמותה ישראלית בשנת 1992 והיא תושבת ישראל. שנית, הכפר ביר נבאללה, בו פועלת העמותה, מצוי ב"שטח C" באיזור יהודה ושומרון, הכפוף לשליטה ביטחונית ואזרחית ישראלית. בנוסף, קיימת זיקה נוספת מצד המערערת לישראל בשל השכרת המבנים לעמותת אל אימאן. לשיטתה, בית המשפט המחוזי שגה כאשר לא מצא בכך שהמערערת העמידה לרשות אל אימאן מבנים לצורך פעילות חינוכית בתמורה לדמי שכירות מופחתים משווי השוק משום עמידה בתנאי של קיום "מטרה ציבורית". המערערת טענה עוד כי רשות המיסים אינה נוקטת במדיניות אחידה בקשר לדרישת הזיקה לישראל. כך למשל, גם עמותות שפעילותן אינן בישראל זוכות להכרה כ"מוסד ציבורי" לצורך סעיף 46 לפקודה, המקנה זיכוי מס לתרומות לאותם גופים שהוכרו כאמור.

13. בנוסף, המערערת סברה כי שגה בית המשפט כאשר לא קיבל את טענתה בקשר לחישוב הכנסתה משכירות. המערערת שבה ועמדה על כך שאל אימאן שילמה לה סכום נמוך מהסכום שנוקב בהסכם השכירות ועל כן נצמחה לה הכנסה אך ורק בהתאם לסכום שקיבלה. משכך, המס המוטל עליה צריך להיות מחושב בהתאם לסכום ההכנסה משכירות שקיבלה בפועל.

14. מנגד, המשיב סבר כי דין טענות המערערת להידחות. על הטוען לפטור ממס להוכיח כי מתקיימים בעניינו התנאים הקבועים לכך בחוק. בעניינו, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, המערערת לא עמדה בנטל להוכיח את זכאותה לפטור לפי סעיף 9(2) לפקודה. לשון הסעיף אינה דורשת באופן מפורש כי לפעילות של המוסד מבקשת הפטור תהיה זיקה לישראל, אולם נוכח הפרשנות המצמצמת של הפטור ועל רקע תכלית החקיקה, הדרישה לזיקה היא דרישה סבירה וראויה ואין מקום להתערב בה. הדרישה לזיקה לישראל מופיעה בסעיף 6.1.23 לחוזר 9/2015 של רשות המיסים כאחד התנאים להכרה ב"מוסד ציבורי", לצד שורה של תבחינים מהותיים נוספים. תבחינים אלה יוצקים תוכן להוראות סעיפים 9(2) ו-46 לפקודה, ומבטאים את תפיסת המשיב באשר למוסדות ולמטרות הציבוריות שראוי להכיר בהם לצורך מתן ההטבות לפי סעיפים אלו. בכלל זה, התבחינים שנקבעו מבטאים מדיניות פיסקאלית של צמצום ההכרה בגופים כזכאים לפטור ממס, אשר נועדה להבטיח שהסיוע העקיף הניתן באמצעות הפטור יינתן לגופים ולמטרות שלמדינה יש עניין לתמוך בהם. הגיונה של הפרשנות האמורה נלמד גם מכך שהפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה ניתן, מלבד ל"מוסד ציבורי", גם לרשויות מקומיות ולמפעל הפיס, שהם גופים ישראליים מקומיים שזיקתם לישראל ברורה.

15. באשר לטענות המערערת ביחס לעניין הרצוג, אין לגזור גזירה שווה לעניינו, שכן תכלית חוק מע"מ שונה מתכלית פקודת מס הכנסה. בעוד שמאופיו של חוק מע"מ, אשר נועד להרחיב את בסיס המס העקיף המוטל בישראל, מתחייבת פרשנות רחבה של סעיף 1 לאותו חוק והרחבת תחולתו גם למוסדות שפועלים מחוץ לישראל, הפקודה מנסה להשיג יעדים חברתיים באמצעים פיסקאליים, כגון מתן פטור למוסדות ציבורי, ועל כן יש לפרשה בצמצום.

16. בכל הנוגע לטענתה החלופית של המערערת כי לפעילותה זיקה לישראל, בית המשפט המחוזי קבע בעניין זה ממצאים עובדתיים ובהתאם להלכה הפסוקה ערכאת הערעור לא תיטה להתערב בממצאי העובדה של הערכאה הדיונית. המערערת לא הצביעה על טעמים המצדיקים התערבות כאמור. לגופן של טענות המערערת בהקשר זה, המשיב ציין שורה של אינדיקציות המלמדות כי אין לפעילות המערערת בביר נבאללה

זיקה לישראל. גם טענתה של המערערת כי השכרת המבנים בבית חנינא לאל אימאן, אשר פועלת למען מטרות חינוכיות, היא בגדר פעילות ציבורית בעלת זיקה לישראל, דינה להידחות. השכרת נכס אינה בגדר פעילות אשר המשיב מכיר בה כפעילות למטרה ציבורית. כמו כן, טענותיה של המערערת לגבי פעילותה בשטח C הועלו לראשונה במסגרת הערעור ועל כן דינן להידחות רק מטעם זה, שכן מדובר בהרחבת חזית אסורה. באופן דומה, טענת ההפליה ביחס לעמותות אחרות הועלתה לראשונה במסגרת הערעור ואין מקום לדון בה. מעבר לכך, המערערת לא הניחה כל תשתית ראייתית להפליית אל מול עמותות אחרות.

17. גם את טענותיה של המערערת לעניין גובה דמי השכירות, כי הכנסותיה מדמי שכירות הן נמוכות ממה שהוסכם בהסכם השכירות, אין לקבל. פסק דינו של בית המשפט המחוזי דחה את גרסתה בעניין הכנסותיה מדמי השכירות והויתור הנטען על חובותיה של אל אימאן, והמערערת לא הצביעה על טעמים אשר יכולים להצדיק התערבות בקביעות אלו. מדובר בסוגיה לבר-פנקסית שבה נטל ההוכחה מוטל במלואו על המערערת. יתר על כן, גם לו היה מוטל הנטל על המשיב להוכיח את גובה דמי השכירות, הרי שנוכח הסתמכותו על הסכם השכירות עליו חתמו הצדדים, הוא עמד בנטל האמור.

18. לצד הערעור הגישה המערערת גם בקשה לצירוף ראיות – דו"חות כספיים של עמותות שונות וכרטסות דמי השכירות שלה ושל אל אימאן מהשנים הרלוונטיות. המערערת סברה כי המסמכים שצירופם מבוקש הם "ראיה ממשית שיש לה משקל מהותי בחשיפת האמת" ועל כן יש לאפשר להגישם בשלב הערעור. בבקשה צוין כי היא מוגשת "לשם הזהירות" שכן הדו"חות הכספיים זמינים לציבור הרחב באינטרנט וכרטסות דמי השכירות הוגשו במסגרת דיוני השומה ולא הייתה מחלוקת בנוגע לתוכן.

19. המשיב מצידו סבר כי דין הבקשה לצירוף ראיות להידחות. לבקשה לא צורף תצהיר, כמתחייב בתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984, כי המערערת לא ידעה ולא יכלה לדעת בשקידה ראויה וסבירה על קיומן של הראיות שצירופן מתבקש, ורק בשל כך דין הבקשה להידחות על הסף. לגופם של דברים, המערערת יכלה לאתר את המסמכים שצירופם התבקש בשקידה ראויה ולהגישן לבית המשפט המחוזי. כמו כן, מסמכים אלה, הנוגעים לעמותות אחרות, אינם יכולים להשפיע על השאלות שבמחלוקת בין הצדדים. ביחס לכרטיסיות נטען כי המערערת לא הרימה את הנטל להוכיח כי הכרטסת שלה אכן הוצגה לפקיד השומה, ומכל מקום אין ספק כי המערערת יכלה לאתר בשקידה סבירה את הכרטסת.

20. לאחר עיון בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, עיון בטענות הצדדים ושמיעת טיעוני הצדדים בדיון שלפנינו, הגעתי למסקנה כי דין הערעור להידחות וכך אציע לחברי כי נעשה.

21. תחילה נסיר אבן נגף מהדרך בדמות בקשתה של המערערת לצירוף ראיות. דין בקשה זו להידחות. הלכה היא כי אין מקום לאפשר קבלת ראיה חדשה במסגרת ערעור אזרחי אלא אם יוכיח המבקש כי לא היה ביכולתו להגיע לראיה זו למרות שפעל בשקידה ראויה, וכי הראיה יכולה "להפוך את הקערה על פיה" (ע"מ 5213/17 יזרעאלי נ' מועצה מקומית קרית טבעון, פסקה 4 (7.8.2019)). בענייננו, אין כל ספק כי בשקידה ראויה היה ביכולתה של המערערת להציג את הראיות אותן היא מבקשת להוסיף כעת במסגרת ההליך בבית המשפט המחוזי. בכל הנוגע לדו"חות הכספיים של עמותות שונות, כפי שמעידה המערערת בעצמה, מדובר במסמכים הגלויים לציבור, ועל כן ברור כי היה ביכולתה להציגם עוד במסגרת ההליך בבית המשפט המחוזי. באופן דומה, אם אכן כרטסות דמי השכירות הוצגו במסגרת הליך השומה, המערערת יכלה לצרפן גם במסגרת ערעור השומה בבית המשפט המחוזי. המערערת לא הציגה כל טעם משכנע מדוע רק עתה היא מבקשת להציגן, ובהיעדר טעם כאמור אין לאפשר לה לעשות כן. בשולי דברים אלו אוסיף, כי כפי שנראה להלן, אף לו היינו מקבלים את הראיות, לא היה בהן כדי להועיל למערערת.

ועתה לערעור גופו.

22. בסעיף 9(2)(א) לפקודה המעניק פטור ממס הכנסה לגופים מסוימים נקבע כך:

9. פטורים ממס:

[...]

(2)(א) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק ... אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית, על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים מהמקומות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור.

מוסד ציבורי מוגדר אף הוא בסעיף 9(2) לפקודה:

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

כפי שנקבע בעבר, הסעיף מגדיר מטרה ציבורית על פי שתי אפשרויות חלופיות: בראשונה, מנויות שבע מטרות כמטרות ציבוריות: דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט; בשניה, נקבע סעיף עוללות המסמך את שר האוצר לקבוע מטרות נוספות שיוכרו כמטרות ציבוריות (ראו: בג"ץ 2334/17 יחד, רמת השרון נ' ועדת הכספים של הכנסת, פסקה 4 (15.6.2021); בג"ץ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר, פ"ד מו(1) 191 (1991) (להלן: עניין חוקה לישראל)).

23. אף בהניח כי המערערת עוסקת בפעילות חינוך בביר נבאללה, שהיא פעילות ציבורית כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה, השאלה הניצבת לפתחנו היא האם מתן הפטור מכוח הסעיף מותנה בכך שפעילות המוסד הציבורי תהיה בישראל או לטובת הציבור בישראל. על עקרונות תורת הפרשנות של דבר חקיקה עמדתי במסגרת ע"א 450/17 א.ס.בי.אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פסקה 7 (29.10.2019) באופן הבא:

"כידוע, מלאכת פרשנותו של חוק נשענת ראש וראשון על לשון החוק, ועליה ליתן לחוק רק משמעות אשר לשונו יכולה לשאת (ע"א 4096/18 חכס את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019); בג"ץ 7755/14 צלול – עמותה לאיכות הסביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 81-82 (1993)). לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה (בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש – תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, פ"ד נח(6) 685, 701-704 (2004); ע"א 8096/17 סקוק נ' איסחקוב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת וילנר ופסקה 5 לפסק דינו של השופט שטיין (3.2.2019))."

על אף שלחוקי המס מאפיינים ייחודיים משל עצמם ותכליות ייחודיות המונחות ביסודם, פרשנות דיני המס אינה שונה מתורת הפרשנות הכללית (ראו: ע"א 165/82

קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70, 75 (1985); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב (4) 280, 302 (2008). כפי שציינתי בעבר בהקשר זה:

"...גם בדיני מיסים לשון החוק היא זו שקובעת את גבולות הפרשנות. כך כאשר גבולות הלשון כוללים משמעויות אפשריות שונות, יש לבחור את הפרשנות המגשימה בצורה מיטבית את תכליתו של החוק לרבות, במקרים המתאימים, הגנה על אינטרס ההסתמכות של הנישום" (ע"א 9817/17 מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב נ' רייך, פסקה 14 (21.2.2021)).

24. אלא שסעיף 9(2) לפקודה שותק בכל הנוגע לדרישה כי מוסד ציבורי יפעל בישראל דווקא ועל כן לא ניתן לעצור בענייננו בשלב בחינת הלשון, ויש לעבור לשלב בחינת התכלית.

מהן אפוא התכליות (או ההצדקות) העומדות בבסיס משטר המס הייחודי המוטל על מוסדות ללא כוונת רווח? ההצדקה לפטור ממס למוסדות ציבוריים שהוכרה בפסיקה נשענה על "גישת הוצאות המס". משמעותה של גישה זו היא למעשה מימון עקיף של פעילויות על ידי המדינה, חלף מימון ישיר באמצעות תקציב המדינה (ראו: עניין חוקה לישראל, עמ' 200; בג"ץ 10893/08 עמותה לויפאסנה בישראל נ' שר האוצר, פסקה 19 (23.8.2012) (להלן: עניין עמותה לויפאסנה); דנ"מ 6673/12 עטרת בנות ירושלים נ' משרד הפנים – הממונה על מחוז ירושלים, פסקה 7 לחוות דעתו של השופט (כתארו אז) ח' מלצר (23.3.2015) (להלן: עניין עטרת בנות ירושלים); דוד גליקסברג מיסוי מוסדות ללא כוונות רווח 122 (1995) (להלן: גליקסברג)). לפי גישה זו, קיים אינטרס חוץ-מיסויי לתמוך בפעילות הגופים מקבלי התרומות, אשר מצדיק את מימון הפעילות על ידי הטבות שניתנות באמצעות מערכת המס כתחליף למימון ישיר (עניין עמותה לויפאסנה, פסקה 29). ההכרה בגוף כמוסד ציבורי, לפי גישה זו, כמוה כ"הגדלת הוצאות המדינה בדרך של חלוקת כספים" (עניין חוקה לישראל, עמ' 200).

[במאמר מוסגר ייאמר כי בפסיקה ניתן הד לקיומה של הצדקה נוספת לפטור האמור המבוססת על הגישה הנורמטיבית, לפיה הכנסות מוסדות ציבוריים כלל אינן חלק מבסיס המס ועל כן אינן צריכות להיות ממוסות כלל מבחינה נורמטיבית (ראו: עניין עטרת בנות ירושלים, פסקה 7; עניין לויפאסנה, פסקה 19; להרחבה על אודות גישה זו, ראו: גליקסברג, עמ' 105-121)].

25. נקודת המוצא היא כי המדינה אינה יכולה או אינה מעוניינת לבצע את הפעולות אותן מבצעים מוסדות ציבוריים, ועל ידי מתן הפטור ממס היא מתמרצת את אותם מוסדות לבצען. הכרה בגוף כ"מוסד ציבורי" משמעותה הכרה בתקצוב הגוף, גם אם באופן עקיף, על ידי המדינה. בהקשר זה, המטרה שלשמה נועדו הכספים צריכה להיות מטרה שיש למדינה עניין בה. כפי שנקבע בעבר:

"אכן, כספי התקציב הם כספי מדינה. רשויות השלטון המוסמכות לפעול בהם אינן רשאיות לעשות בהם כטוב בעיניהן. רשויות השלטון הן נאמני הציבור, והוצאתם של כספים אלה וחלוקתם צריכות להיעשות בדרך העולה בקנה אחד עם נאמנות זו. מבחינת המהות, מחייבת דרך זו שכנוע, כי המטרה שלשמה נועדו הכספים היא מטרה שיש למדינה עניין לתמוך בה." (בג"ץ 59/88 ח"כ יאיר צבן נ' שר האוצר, פ"ד מב(4) 705, 706 (1989)).

26. כמו כן, העמדה העקבית בפסיקה ביחס להיקף הפטור ממס של מוסדות ציבור היא כי יש לפרשו בצמצום, שכן "נוכח האופי הכללי של ההגדרות העומדות לפרשנות, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת ייפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת" (עניין עמותת לויפאסנה, פסקה 29). לפיכך, פרשנות המשיב, לפיה ההטבה הקבועה בסעיף תוגבל למוסדות אשר פועלים למען תושבי ישראל או למוסדות שפועלים לטובת מטרות שמדינת ישראל חפצה בקידומו, עולה בקנה אחד עם תכליתו ועם מדיניותו העקבית של בית משפט זה ביחס לפרשנות הסעיף. כשם שאוצר המדינה מיועד לשרת את אזרחי ותושבי המדינה, כך גם הפטור ממס שניתן למוסדות ציבור מיועד לשרת את המדינה ותושביה. ה"ציבור" אליו מתייחס הסעיף הוא, ככלל, הציבור הישראלי.

27. לא למותר לציין כי הפרשנות האמורה היא פרשנותה העקבית של רשות המיסים מזה שנים רבות. כידוע, בית המשפט הוא הפרשן המוסמך של החוק, אולם יש מקום ליתן משקל מיוחד לעמדתה הפרשנית של הרשות המנהלית (ראו: דנ"א 4960/18 זליגמן נ' הפניקס חברה לביטוח בע"מ, פסקה 2 לחוות דעתי (4.7.2021)). דרישת הזיקה לישראל מופיעה בסעיף 6.1.23 לחוזר 9/2015 של רשות המיסים "קיום מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה" (להלן: חוזר 9/2015). החוזר עוסק אמנם בסעיף 46 לפקודה, שעניינו זיכוי מס הכנסה בגין מתן תרומה, אולם הגדרתו של "מוסד ציבורי" לצורך סעיף 46 מבוססת על ההגדרה בסעיף 9(2), וקיימת קרבה רעיונית בין הסעיפים. עם זאת יצוין כי בדו"ח הוועדה הציבורית לקביעת מוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ("ועדת פריש"), הומלץ כי:

” ... תינתן הכרה לפי סעיף 46 לארגונים העוסקים בפעילות לטובת תושבי ישראל בחו”ל. לגבי ארגונים העוסקים בפעולות בעלות אינטרס לאומי מובהק (כגון הסברה) או בפעילות הומניטארית ספציפית (אד-הוק), תינתן הכרה כאמור רק לאחר אישור משרד החוץ ומשרד האוצר וזאת בהתאם לאופי הפעילות ולפרק זמן מוגדר” (סעיף 247 לדו”ח).

28. רשות המיסים אף התייחסה לקריטריונים אלה במסגרת חוזר 9/2015 ביחס לסעיף 46 לפקודה בזו הלשון:

”6.1.24 תאושר פעילות מוסד בעלת אינטרס לאומי מובהק (כגון הסברה) או פעילות הומניטארית דחופה ונקודתית (אד הוק). פעילות כאמור תאושר בכפוף להתייעצות עם משרד החוץ. אישור מוסד כאמור עשוי שיהא לפרק זמן מוגדר בהתאם לאופי הפעילות”.

בהקשר זה אציין כי מקובלת עליי הפרשנות לפיה ייתכנו מקרים בהם מוסד ציבורי פועל מחוץ לישראל ועדיין יוענק לו הפטור, שכן פעילותו משרתת אינטרסים של מדינת ישראל ותושביה.

29. למען שלמות התמונה אציין כי מבט חטוף אל עבר מדינות הים מעלה שבעוד פטור מסוים ממס הכנסה למוסדות ללא מטרת רווח הוא כמעט אוניברסלי, ישנה שונות רבה יחסית בכל הנוגע לדרישה כי מוסדות ציבוריים יפעלו בשטחי הטריטוריה בה הם ממוסים. כך לדוגמה, בארצות הברית על פי פרשנות מחייבת של רשות המיסים, אין כל הגבלה טריטוריאלית על פעילות עמותות לצורך פטור ממס הכנסה פדרלי (Rev. Rul. 231 C.B. 1971-2, 460-71). מנגד, במדינות אחרות מוסדות ציבוריים הפועלים מחוץ לגבולות המדינה נדרשים לפעול למען מטרת ספציפית כגון סיוע למדינות מתפתחות או סיוע הומניטרי במקרה אסון על מנת לזכות בהטבת מס (וראו מתוך סקירה של ארגון ה-OECD – "The tax treatment of cross-border philanthropy" – <https://bit.ly/3nqgy4Z>).

30. כאמור לעיל, מכיוון שההצדקה לפטור ממיסוי הכנסת מוסדות ציבוריים היא "גישת הוצאת המס" – על פיה מתן הפטור כמוהו כהפחתת הכנסות המדינה ממיסים – משמעות הדבר היא כי מתחייבת פרשנות מצמצמת של הפטור המוקנה בסעיף למוסדות ציבור ובכלל זה לעמוד על דרישה ל"זיקה לישראל". כפועל יוצא מכך, הפרשנות הראויה היא כי נדרשת זיקה לישראל לצורך הכרה במוסד כ"מוסד ציבורי" לצורך פטור ממס הכנסה מכוח סעיף 9(2) לפקודה. אכן, כפי שצוין לעיל, הוכרו, לגבי סעיף 46 לפקודה,

חריגים מצומצמים, לאחר אישור מיוחד ולפרק זמן מוגדר, שבהם מוסד הפועל שלא בזיקה לישראל יזכה בהכרה כ"מוסד ציבורי" – כאשר אותו מוסד מבצע פעולות בעלות אינטרס לאומי או לצורך פעילות הומניטארית ספציפית. דומה אפוא כי הדברים יפים גם בהקשר לסעיף 9(2) ולפטור ממס הכנסה המוענק למוסדות ציבור. לעומת זאת, אין מדובר כלל בסוג הפעילות עליו מדובר במקרה זה. חינוכם של ילדי ביר נבאללה היא אכן מטרה ראויה, אך לא כזו שעולה בקנה אחד עם דרישת הזיקה האמורה או נכנסת לאחד מהחריגים האמורים.

31. זאת ועוד. בניגוד לטענת המערערת, אין מקום להקיש מפרשנות המונח "מוסד ללא כוונות רווח" בחוק מע"מ כפי שפירש אותה בית משפט זה בעניין הרצוג לענייננו. ראשית, בעניין הרצוג נדונה כאמור פרשנות המונח "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק מע"מ ואילו בענייננו מדובר בפרשנות המונח "מוסד ציבורי". מונחים אלה אמנם אינם רחוקים מרחק רב האחד מהשני, אך גם אינם דומים דמיון המצדיק פרשנות זהה. שנית, לחוקים שונים תכליות שונות אשר עשויות להוביל לפרשנות שונה של מונחים דומים ואף זהים (ראו: עע"ם 4105/09 עיריית חיפה נ' עמותת העד היהודית הספרדית בחיפה, פסקה 35 (2.2.2012); בג"ץ 6032/94 רשת – חברת תקשורת והפקות (1992) בע"מ נ' רשות השידור, פ"ד נא(2) 790, 808-809 (1997)). בע"א 5206/15 אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת, פסקה 12 (26.12.2016). בעבר עמד בית משפט זה על התכליות השונות של חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה כדלקמן:

"ראשית דבר, חשוב לציין כי התכלית המשותפת לכל חקיקת מס היא הבטחת הכנסה לאוצר המדינה. אלא שהמס הוא גם מכשיר חברתי, וחוקי המס נועדו להגשים ערכים ואינטרסים נוספים (פרשנות דיני המסים, בעמ' 434). מס הכנסה, כמס ישיר, מוטל ישירות על פעילותו של הנישום, ככל שהיא יוצרת תוצאה עסקית (חיובית). עם תכליותיה של הפקודה נמנים גם קידום מטרות סוציאליות והשגת יעדים חברתיים באמצעים פיסקליים. ביטויים ל'רגישותו' של מס הכנסה למצבם של הנישומים (מההיבט האישי, הבריאותי, הכלכלי, הזוגי וכיוצא בזאת) ניתן למצוא, בין היתר, בקביעת מדרגות מס פרוגרסיביות ומיסוי המכביד את הנטל על השכבות החזקות, דוגמת מיסוי הון ומוצרי מותרות (דפאל, בעמוד 2); ברשימת נקודות זיכוי המוענקות לנישומים; וכן בפטורים שהוענקו במסגרת הפקודה (סעיף 9) ... לעומת מס הכנסה, מס ערך מוסף (ובכלל זה מס ריווח) הוא מס עקיף שמוטל על הערך המוסף שמופק בפעילויות כלכליות שמבוצעות במשק, ללא תלות בתוצאה העסקית שנוצרה בסוף התקופה (נמדד, בעמ' 34). ביסוד הנהגת מס

ערך מוסף טמון הרצון להרחיב את בסיס המס העקיף שמוטל בישראל".

נוכח תכליות שונות אלה ובפרט הרצון להרחיב את בסיס המס העקיף שמוטל בישראל שעומד בבסיס חוק מע"מ, ברור מדוע תיתכן פרשנות שונה למושגים דומים ואף זהים בשני דברי החקיקה. אם כן, אין כל מקום להקיש מפרשנותו של בית משפט זה בעניין הרצוג של המונח "מלכ"ר" לצורך פרשנות המונח "מוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה.

32. טענתה החלופית של המערערת הייתה כי לפעילותה זיקה לישראל ועל כן אף לפי הפרשנות המצמצמת של סעיף 9(2) לפקודה היא זכאית להכרה כמוסד ציבורי. ברם, קביעתו של בית המשפט המחוזי כי לא קיימת זיקה בין פעילותה של המערערת למדינת ישראל היא קביעה עובדתית. כידוע, ערכאת הערעור לא תיטה להתערב בממצאי עובדה שקבעה הערכאה המבררת, אשר לה יתרון מובנה נוכח התרשמותה הבלתי אמצעי מהעדויות ומן הראיות. התערבות כאמור תיעשה רק במקרים חריגים, בהם מתגלה שגיאה עקרונית ביחס להערכת הראיות וקביעת העובדות או כאשר קיימת בפסק הדין "טעות משפטית שורשית" (ראו: ע"א 731/17 מראות ירושלים בע"מ נ' עיריית ירושלים, פסקה 29 (8.7.2021)). בענייננו, המערערת לא הצביעה על טעם של ממש להתערב בקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי כי פעילותה אינה מתבצעת בישראל. יתרה מכך, כפי שציין המשיב בסיכומיו ישנן שורה של אינדיקציות המלמדות כי אין לפעילות המערערת כל זיקה לישראל: המערערת הפסיקה בשנת 2004 את פעילותה בתחומי העיר ירושלים; במכתב מטעם המערערת באוגוסט 2015 נכתב כי מאז שנת 2006 השליטה והניהול של המערערת עברו לביר נבאללה; המערערת לא הביאה ראיות כי ישנם תלמידים ישראלים הלומדים בביר נבאללה, ובמהלך הליך השומה אחד העדים מטעמה אף השיב כי אין תלמידים כאלה.

33. אין גם יסוד לטענת המערערת כי יש להכיר בפעילות בשטח C כפעילות ציבורית בישראל לצורך מתן הפטור עקב השליטה האזרחית של ישראל באזור, זאת שכן במסגרת הסכם הביניים הישראלי-פלסטיני בדבר הגדה המערבית ורצועת עזה (הסכם אוסלו) נקבע כי תחום החינוך באזור יהא באחריות הרשות הפלסטינית ולא באחריות ישראל (סעיף 9 לפרוטוקול בנושא עניינים אזרחיים). גם העובדה שהמערערת השכירה מבנים בבעלותה לטובת פעילותה החינוכית של אל אימאן אינה הופכת את המערערת ל"מוסד ציבורי". פרשנות לפיה עסקה מסחרית עם מוסד ציבורי, כהגדרתו בפקודה, מקנה פטור ממש הכנסה בוודאי שאינה עולה בקנה אחד עם תכלית סעיף 9(2) לפקודה, ומשוללת גם כל היגיון.

34. כאשר לטענות להפלייתה ביחס למוסדות אחרים, מקובלת על ידי טענת המשיב כי מדובר בהרחבת חזית אסורה. טענות אלה לא הועלו על ידי המערערת בבית המשפט המחוזי ונטענו לראשונה רק במסגרת הערעור דנא. בהתאם להלכה המושרשת, ערכאת הערעור ככלל לא תידרש לטענות שמועלות לפניה לראשונה המשנות את חזית הדיון. כלל זה חל ביתר שאת כאשר מדובר בטענות עובדתיות, כאשר אין לאפשר למערער לערוך "מקצה שיפורים" ולעורר דיון בטענות חדשות שלא נדונו ולא הוכרעו (ראו: ע"א 7909/16 ס"ף מתכות בע"מ נ' הממונה האזורי – אגף המכס ומע"מ, באר שבע, פסקה 30 (26.4.2018)). מעבר לכך, לגופם של דברים לא עלה בידי המערערת להוכיח את טענת ההפליה הנטענת, והיא אף לא הציגה לתמיכה בה ולו ראשית ראייה. הדו"חות הכספיים של העמותות השונות אותם ביקשה המערערת לצרף כראיות חדשות להליך אינם מוכיחים את טענתה. כפי שנקבע זה מכבר, "טענת הפליה סתמית הנזרקת לחלל בית-משפט – כך למדנו בשכבר הימים – אין בה ולא כלום. שומה עליו, על הטוען הפליה, להיכבד ולפרוש רשת ראיות המלמדת על יחס מפלה המצדיק הענקתו של סעד" (בג"ץ 240/98 עדאלה – המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' השר לענייני דתות, פ"ד נב(5) 167, 183-184 (1998)).

35. גם דין טענותיה של המערערת ביחס לגובה השומה שנקבעה להידחות. בהקשר זה, המשיב קבע את השומה בהתאם להסכם שנחתם בין המערערת לבין אל אימאן, ובית המשפט המחוזי דחה כאמור את טענת המערערת כי היא ויתרה על סכומים משמעותיים שנקבעו בהסכם השכירות כך שהתשלום בפועל היה נמוך מהסכום שנקב בהסכם. המערערת לא העלתה כל טעם להתערבות בקביעה עובדתית זו של בית המשפט המחוזי. טענות המערערת באשר לסכומים שהתקבלו בפועל מאל אימאן, לא נתמכו באסמכתאות או בהסבר על אופן ומועד קבלת ההחלטה על ידי מוסדותיה המוסמכים, על אף שמדובר בעמותה הנדרשת לנהל הליך קבלת החלטות סדור הכולל פרוטוקולים והחלטות כתובות. ודוק, למערערת היו מספר הזדמנויות להציג את ראיותיה והיא בחרה שלא לעשות כן. יתרה מכך, המערערת טענה טענות סותרות במסגרת ההליכים. בתחילה טענה כי קיבלה תשלום סמלי בלבד מאל אימאן בגין השימוש במבנים. בהמשך טענה כי קיבלה את התשלום על בסיס מזומן בסכומים שהשתנו בין שנה לשנה ונעו בין מאות אלפי ש"ח ועד מעל מיליון ש"ח. פערי גרסאות אלה, להם לא נתנה המערערת כל הסבר מניח את הדעת, אף הם תומכים במסקנה כי את שומת המערערת יש לחשב על פי הסכומים שנקבעו בהסכם השכירות, כפי שקבע המשיב.

36. סוף דבר: אציע לחבריי לדחות את הערעור על כל חלקיו ולחייב את המערערת בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שטיין:

1. הנני מסכים לתוצאה אליה הגיע חברי, השופט ד' מינץ, בפסק דינו, ובכפוף לאמור להלן, גם לנימוקיו.

2. באשר לשאלה הפרשנית נושא דיוננו – הנני סבור כי היזקקות לתכליותיו של דבר חקיקה צריכה לבוא אחרי מיצוי בדיקתו הלשונית. סדר עבודה זה הוסבר בפסק דיני בבר"מ 2283/18 הוועדה המקומית לתכנון ובניה תל אביב נ' נכסי יד חרוצים בע"מ (1.1.2019) (וראו גם: ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ (4.7.2019), פסקאות 29-36 לפסק דיני; וכן ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר טבא נ' ריזמן (14.6.2021), פסקאות 36-37 לפסק דיני).

3. במקרה שלפנינו, לשונו של סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מצביעה בבירור על כך ש"מוסד ציבורי" הזכאי לפטור ממס הכנסה הוא מוסד שמקדם את טובת הציבור הישראלי, להבדיל מציבור אחר שאינו ישראלי. לפי לשון הסעיף, זכאים לפטור זה כוללים "רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי". רשות מקומית ומפעל הפיס הם מוסדות שמשרתים את הציבור הישראלי, ועל כן "מוסד ציבורי" – אשר בא מיד אחריהם ברשימת הזכאים לפטור – הוא מוסד ציבורי מאותו סוג, קרי: מוסד המשרת את הציבור בישראל. זאת ועוד: הסעיף מגדיר "מוסד ציבורי" כמוסד שפועל "למטרה ציבורית", שמשמעה "מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית". הסיפא של הגדרה זו, בדברו על "מטרה אחרת", מפנה בלי ספק למטרה ציבורית ישראלית המאושרת על

ידי שר האוצר של מדינת ישראל; ומשכך הוא, כל יתר הפרטים שבהגדרה – דת, תרבות, חינוך, התיישבות, ועוד – אף הם בגדר מטרות ציבוריות ישראליות, ולא נוכריות. מסקנות אלה מתבקשות לנוכח הכלל הפרשני הקרוי *ejusdem generis* ("ממינו") אשר מקובל בדיני מס ומופעל במתן משמעות לקטלוג סטטוטורי: רשימת פרטים שלצדה הוראת-סל, כדוגמת "וכיוצא באלה" או "מטרה אחרת", אשר מפנה לכלל המקרים מאותו סוג (ראו: Gideon Parchomovsky & Alex Stein, *Catalogs*, 115 COLUM. L. REV. 165, 205-208 (2015)).

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ד' מין.

ניתן היום, כ"א בחשון התשפ"ב (27.10.2021).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט