



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 17598-10-10

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1

בפני כב' השופטת דניה קרת-מאיר

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ
ע"י ב"כ עוה"ד איתן צחור ואח'

המערערת

נגד

מנהל מס רכוש וקרן פיצויים
ע"י ב"כ עוה"ד מרואן עבדאללה
פרקליטות מחוז תל-אביב (אזרחי)

המשיב

2

3

פסק דין

4

5

1. נימוקי הערעור

6

הערעור הוגש לפי סעיף 12א לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום פיצויים) (נוק
מלחמה ונוק עקיף) תשל"ג – 1973, ובהתאם לתקנות מס רכוש וקרן פיצויים (תשלום
פיצויים) (נוק מלחמה ונוק עקיף) (הוראות שעה) תשס"ו – 2006 (להלן בהתאמה:
"התקנות" ו"הוראת השעה").

8

9

10

נאמר כי וועדת הערר לפי חוק מס רכוש וקרן פיצויים 1961 (להלן: "החוק"), דחתה
בהחלטה מיום 15.8.10 את זכאות המערערת לפיצוי נזקי מלחמה בגין יולי ואוגוסט
2006 בסכום כולל של 221,000 ₪. זאת בגין תשלומים להם זכאית המערערת עבור
בתי-ספר אשר בבעלותה.

12

13

14

הוועדה קבעה כי יש לראות את התקבולים ששולמו למערערת כמענקים השוללים את
הפיצוי בגין נזקי מלחמה, בניגוד לעמדת המערערת אשר רואה בהם תשלומים בעד
שירותים.

15

16

17

הוועדה אף פרשה כי על התשלומים להשתלם מידי חודש - להבדיל מתשלומים דו
חודשיים, בעוד שלטענת המערערת כוונת המחוקק היא למתן שירותים מידי חודש.

18

19

עוד נאמר, כי בכל מקרה עמדה המערערת בתנאי זה במסגרת ההסכמים
לקוחותיה, משרד התמי"ת ומשרד החינוך, למתן שירותי חינוך לתלמידים, שביקשים





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 מנגנון קבוע לתשלום בכפוף להגשת דוחות כספיים ותוכניים מעבר למקדמה
 2 המשולמת למערערת.

3 המערערת היא עמותה המפעילה בתי ספר ומרכזים חינוכיים לאחר שעות הלימודים.
 4 בתי ספר אינם כלולים במסגרת מוסדות חינוך רשמיים.

5 אולם, מכוח סעיף 11 לחוק חינוך ממלכתי תשי"ג – 1953, תקנות חינוך ממלכתי
 6 (מוסדות מוכרים) תשי"ד – 1953 וכן צו לימוד חובה (חינוך חנים שלא במוסד רשמי)
 7 תשל"ח – 1978 והסכמים עם המערערת – זכאית המערערת לתשלומי מדינה בעד
 8 שירותי החינוך המוענקים על ידה.

9 תשלומי המדינה אינם בגדר תקציב מדינה או תמיכת מדינה, כהגדרתם בחוק יסודות
 10 התקציב תשמ"ה – 1985.

11 המערערת טענה כי במהלך מלחמת לבנון השנייה נאלצה להפסיק את פעולתה
 12 החינוכית בגין המצב הביטחוני במספר מוסדות חינוך בלתי רשמיים.

13 המערערת היפנתה לתקנות הקובעות את התנאים ואת גובה הפיצויים בעניין "מוסד
 14 ציבורי".

15 המערערת טענה כי שליש מהכנסותיה, ולמעשה 99%, אינן נובעות מתמיכה לפי סעיף
 16 3 א' לחוק יסודות התקציב ואף לא מתמיכה מרשות מקומית ואף לא מתרומות.
 17 המערערת היפנתה להגדרות "גוף מתוקצב" ו"גוף נתמך" בחוק יסודות התקציב.
 18 נאמר כי המערערת אינה עונה על הגדרות אלה.

19 כמו כן נאמר כי התשלומים למערערת אינם עולים על הגדרת "כספי תמיכה".
 20 המערערת פירוטה את התייחסותה הספציפית לקביעות וועדת הערר, אותן אפרט
 21 בהמשך.

2. החלטת וועדת הערר

24 בהחלטה נאמר כי בהחלטה קודמת קבעה הוועדה שהמערערת לא תמכה את הערר
 25 בראיות מספיקות. זאת מהטעם שמהחומר אשר הונח באותה עת לפני הוועדה - לא
 26 ניתן היה לקבוע אם הכספים אותם קיבלה המערערת ממשרדי הממשלה הם תמיכה
 או תשלום עבור שירות.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 17598-10-10

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרוור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

- 1 לאור זאת, הורתה הוועדה להמציא לה אסמכתאות מפורטות לגבי כלל הכנסות
- 2 המערערת בשנת 2005, וכן העתקים נאמנים של כל החוזים אותם כרתה המערערת
- 3 עם משלמי הכספים שאינם בגדר תמיכות.
- 4 המערערת המציאה חומר נוסף.
- 5 נאמר בהחלטה כי המערערת טוענת שהיא עונה על הגדרת "מוסד ציבורי" הזכאי
- 6 לפיצוי בגין נזק עקיף על פי התקנות.
- 7 לטענתה, סך הכנסותיה בשנת 2005 מסתכמות ב- 28,246,400 ₪, כאשר ההכנסות
- 8 ממכירת השירותים מהוות כ- 89.9% מהיקף הכנסותיה לשנת המס 2005.
- 9 המערערת טענה כי מרבית הכנסותיה אינן מכספי תמיכות על פי סעיף 3 א' לחוק
- 10 יסודות התקציב.
- 11
- 12 המשיב טוען כי הכנסות המערערת מתרומות ומכספי תמיכות בשנה זו, עולים לסך של
- 13 18,685,570 ₪ המהווים כ- 75% מכלל הכנסותיה.
- 14
- 15 הוועדה קבעה כי עיינה בהסכמים אשר נחתמו בין המערערת לבין ג'ונט ישראל
- 16 ואשלים ונחה דעתה כי מדובר אכן בהסכמים התקשרות לרכישת שירותים.
- 17 הוועדה דחתה את טענת המשיב, לפיה התמורה בגין השירותים על פי הסכמים אלה
- 18 משולמת כתשלום קבוע מראש, שכן על פי חלק מההסכמים קבוע מנגנון לתשלום
- 19 חודשי. עם זאת, לא בכל ההסכמים קיים הסדר לתשלום חודשי ובחלק מההסכמים
- 20 התשלום הוא רבעוני או דו חודשי.
- 21 הסכמים אלה אינם עונים על הוראות התקנות.
- 22 סוגיה זו אינה נקיה מספקות. אולם, הוועדה סבר כי ניתן להשאיר ב"צריד עיון"
- 23 מהטעם שסך התמורה שמשולמת על פי ההסכמים מסתכמת בכ- 7.5 מיליון ₪ בלבד
- 24 מתוך הכנסה כוללת של כ- 26 מיליון ₪. הכנסה זו נמוכה משליש הכנסות העוררת
- 25 ולכן אין לראות בה "מלכ"ר זכאי".
- 26

באשר להכנסות המערערת ממשרדי הממשלה – לא הומצא כל הסכם ממנו עולה התשלומים ששולמו לה לא היו תמיכות או תקציבים אלא תשלומים כלכליים.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 המערערת המציאה חשבונות עיסקה רבים מהם עולה כי חלק ניכר מהכספים ששולמו
 2 שולמו בדרך של מענקים. כדוגמא לכך ציינה הוועדה מענק יובל (חשבון מסי 15),
 3 כיסוי תשלום עבור דמי שתיה; שיפוי בגין מענק שחיקה; תשלום עבור קרן השתלמות
 4 למורים ותשלומים נוספים.
 5 מדובר לדברי הוועדה במובהק במענקים ותמיכות ולא בהסכם מסחרי.
 6 כמו כן צורפו שני הסכמים אשר היו לדברי המערערת חלק מהכנסותיה: הסכם מענקי
 7 בנייה ושיפוצים והסכם מענקי הצטיידות.
 8 הסכמים אלה הם הסכמים למתן מענקים ולא תשלום בגין שירותים אשר מספקת
 9 המערערת.
 10 מקבל השירות אינו מי שמשלם. מקבלת השירות היא המערערת ומתן השירות הוא
 11 מי שבונה עבורה ומצייד אותה. התמיכה המתקבלת מצד ג' – המשרד הממשלתי.
 12 גם בהעסקי החשבוניות לא נמצאו ראיות לכך שמדובר בתשלום שניתן עבור שירותים
 13 וההיפך הוא הנכון. כך לדוגמא המערערת דרשה תשלום בגין מענק יובל וקשה לראות
 14 כיצד מדובר בשירות.
 15 לא הוצגו כל הסכמים עם ממשרדי הממשלה והמסקנה היא שהם לא הוצגו כיון שלא
 16 היה בהם כדי להועיל למערערת.
 17 הוועדה קבעה כי נותרה בפניה תמונה לפיה פחות משליש הכנסות המערערת הן
 18 הכנסות ממתן שירותים. גם אלה אינן נקיות מספקות, שכן לפחות חלקן אינן
 19 משולמות מידי חודש בחודשו.

3. דיון והחלטה

א. השאלה שבמחלוקת

23 ערעורה של המערערת מצוי בגדר הוראת השעה הקובעת את התנאים ואת גובה
 24 הפיצוי לעניין מוסדות ציבור כלהלן:

25 "ו) לעניין מוסד ציבורי, כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה – 100% מהשכר היומי

26 הממוצע של עובד שלו, כשהוא מוכפל בסך ימי ההיעדרות של כלל העובדים

שלו שנעדרו מעבודתם בשל המצב הביטחוני במהלך חודש יולי 2006(14)

ובלבד שהתקיימו במוסד הציבורי שני אלה:





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 (1) שליש לפחות מהכנסתו בשנת המס 2005, כפי שדווחה בדוח שהגיש

2 לפי סעיף 131 לפקודה, לא היתה מתמיכה, לפי סעיף 3א לחוק יסודות

3 התקציב, התשמ"ה - 1985, מתמיכה מאת רשות מקומית, או

4 מתרומות (להלן: תמיכות ותרומות);

5 (2) עיקר הכנסתו בשנת המס 2005 כפי שדווחה בדוח שהגיש לפי סעיף

6 131 לפקודה, שלא מתמיכות ומתרומות, היתה ממכירת שירותים או

7 מצרכים שהתמורה שלהם מתקבלת ממתן השירות או הספקת המוצר

8 בפועל מדי חודש".

9

10 אין מחלוקת בין הצדדים כי הכנסתה הכוללת של המערערת עמדה על סך של כ- 26
11 מיליון ₪.

12 המערערת טוענת כי לאור קביעת הוועדה, על פיה 7.58 מיליון ₪ עומדים בתנאי
13 הסעיף לעיל, הרי שאין מחלוקת ש- 29% מכלל ההכנסות עומדים בתנאי החוק
14 והמחלוקת נוגעת רק ל- 4% נותרים.

15 המערערת טוענת כי כל התשלומים שמתקבלים על ידה הם עבור מתן שירותים.

16 המערערת הבהירה כי בתי הספר המופעלים על ידה זכו להכרה על פי תקנות חינוך
17 ממלכתי (מוסדות מוכרים) תשי"ד - 1953.

18 על מפעיל בתי הספר כמו המערערת מוטלת חובה לקבל רישיון להפעלת בית ספר,
19 אשר מתקבל ממשרד החינוך את ממשרד התמי"ת.

20 לדברי המערערת, מרגע קבלת הרישיון משלמת המדינה לבעל הרישיון תשלומים
21 שונים בגין החינוך.

22

23 ב. המסגרת לדיון בערעור

24 אין ספק כי על החלטת וועדת הערר ניתן לערר אך ורק בבעיה משפטית. אין בית
25 משפט של ערעור מתערב בממצאים עובדתיים ובמסקנות עובדתיות אשר ניתנו על
26 יסוד הממצאים.

לאור זאת, נטען על ידי המשיב כי הערעור אשר הוגש על ידי המערערת, איננו אלא
ערעור עובדתי על קביעותיה של הוועדה.

כמו כן נאמר כי נוספו מסמכים אשר כלל לא היו בפני הוועדה.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 17598-10-10

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 אין, אכן זה מתפקידו של בית משפט להידרש לבדיקת המסמכים השונים אשר היו
 2 בפני הוועדה ועריכת החישוב האריתמטי הנדרש.
 3 עם זאת, נטען על ידי המערערת, וטענה זו לא נסתרה בדרך כלשהי על ידי המשיב, כי
 4 לא נערך למעשה דיון במעמד הצדדים תוך התייחסות למסמכים הרבים אשר הוגשו
 5 על ידי המערערת לוועדה, לרבות חוות דעת רואה חשבון מבוקר.
 6 למעשה הוחלפו כתבי טענות בין הצדדים ולאחר שהומצאו מסמכים נוספים – ניתנה
 7 החלטתה של הוועדה.
 8 מכאן עולה כי הוועדה נתנה פרשנות למסמכים אשר היו בפניה ועל פרשנות זו רשאית
 9 המערערת לערער לבית המשפט המחוזי.
 10 לכן, נראה כי מסגרת הדיון הראויה היא בחינת החלטתה של הוועדה באשר למשמעות
 11 אותה נתנה לאמור במסמכים שהיו בפניה.

12
 13 ג. פרשנות הוועדה לתשלומים השונים
 14 הוועדה קבעה, כאמור, כי מהעתקים הרבים של חשבונות העיסקה אשר הומצאו לה,
 15 עולה כי חלק ניכר מהכספים שולמו בדרך של מענקים.
 16 הוועדה התייחסה למענק יובל, תשלום עבור דמי שתייה, שיפוי בגין מענק שחיקה,
 17 תשלום עבור קרן השתלמות למורים ותשלומים עבור פעילויות נוספות אשר לא פורטו
 18 על ידה.
 19 הוועדה הביאה כאמור כדוגמא את מענק היובל וקבעה כי מענק אינו תשלום שניתן
 20 בגינו שירות.

21
 22 בהודעת הערעור טענה המערערת כי אין לראות במענק יובל כמענק השולל את
 23 הפיצויים על פי חוק רכוש. מדובר בתשלום המתקבל ממשרד התמי"ת ומשולם כמענק
 24 למורה. בוודאי שלא מדובר במענק למערערת. מדובר למעשה ברכיב שכר - הזכאות
 25 היא של עובדי הוראה בעלי וותק מצטבר בהוראה לתוספת שכר.
 26 המערערת ציינה כי מדובר בסכום שולי ביותר באשר למכלול התשלומים המתקבלים
 27 במסגרת החוק למערערת.

עוד טענה המערערת בהקשר זה כי אין הביטוי "מענק" המתייחס למענקים השונים –
 מענק יובל, מענק שתייה ומענק שחיקה - כדי להצביע על מהות התשלום.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתני חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 מדובר, כאמור, בחלק בלתי נפרד משכרו של המורה.
2 עוד נאמר כי החשבוניות שהמציאה המערערת למשרדי הממשלה מבטאים היטב את
3 היות התשלומים חלק בלתי נפרד משכרם של המורים.
4 תשלומים אלה, טענה המערערת, מתקבלים על ידה כחלק מכלל התשלומים עבור
5 המורים. הם משקפים בידי המורים שכר עבודה ותשלומים שעל המערערת לשלם
6 למורים המועסקים על ידה.
7 מדובר, כאמור, בחלק בלתי נפרד משכר המורה, כמו גם חובתו של המורה לשלם מס.
8
9 מקובלת עלי טענת המערערת כי יש לראות במענק יובל, במענק שחיקה, בדמי שתייה
10 ובקרן השתלמות כחלק בלתי נפרד מהשכר ששולם למורים במסגרת הפעלת בתי-
11 הספר.
12 לכן, יש לראות בתשלומים למערערת בגין רכיבים אלה תשלומים בגין מתן שירותים.
13 מסקנה זו עולה אכן מקביעתו של בית המשפט העליון בע"א 3348/97 פקיד שומה
14 למפעלים גדולים נ' דיקלה, כפי שטענה המערערת.
15 באותו עניין נידון סעיף 18(א) לפקודת מס הכנסה המתייחס לניכוי מענק פרישה, דמי
16 חופשה, דמי הבראה, דמי חגים, דמי מחלה והוצאות אחרות כיוצא באלה.
17 כב' השופט אנגלרד ציין את ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים, אשר היוו בסיס לדיון.
18 בין היתר, נאמר כי "מענק היובל הינו תשלום כספי של מספר הודשי משכורת לפי
19 דרגתו או תפקידו של העובד הניתן בגין שירותי העובד למעבידו וכגמול בשל עבודתו
20 20 שנה בשירות המעביד. מענק היובל מצטרף למשכורתו של העובד ומנוכה ממנה
21 מס בהתאם" (עמ' 5 מול האות -ה).
22 נקבע בפסק-הדין כי יש לראות במענק היובל כהוצאה בגדר "פיוצא באלה" המנויות
23 בהוראת סעיף 18(א) לפקודה.
"מענק זה הוא הטבת שכר הסכמית המעוגנת בהסכם קיבוצי ומשולמת לעובד
בהגיעו לשנת עבודתו ה-20 בחברה... מענק זה ממלא איפוא את התכונות של תשלום
שכר נלווה". (עמ' 16 לפסק-הדין)





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

- 1 יש לראות לכן ברכיבים אלה של התשלומים אשר בוצעו למערערת, כתשלום המיועד
2 להיות משולם בגין שכרם של המורים בבתי הספר. דין זהה חל גם על תשלומים עבור
3 קרן השתלמות, מענק שחיקה ודמי שתייה, אשר גם בהם יש לראות חלק בלתי נפרד
4 משכרם של המורים.
5 לאור האמור לעיל, אין לראות בתשלומים אלה בגדר תרומה או תמיכה המוענקים
6 למערערת או למורים להם משולם השכר - אלא כתשלום עבור שירותים.
7 מקובלת עלי גם טענת המערערת, כי תמיכה במסקנה בדבר מהות התשלומים ניתן
8 למצוא בדות הכספי אשר הוגש לוועדה. מדוח זה, שלא נסתר בדרך כלשהי, עולה כי
9 שולם למורים, תוך ציון שמו של כל מורה והסכום המשולם לו, שכר כולל של 12.1
10 מיליון ₪ בשנת המס 2005.
11 כלומר, מעל 33% מהוצאותיה וממחזוריה הכספי של המערערת שימש כתשלום עבור
12 השירותים להם אחראית המערערת במסגרת הפעלת בתי-הספר.
13
14 יש להתייחס עוד לעניין התשלום החודשי אותו העלה המשיב בסיכומים.
15 הוועדה השאירה ב"צריך עיון" נושא זה ככל שהוא מתייחס לסכום של כ- 7.5 מיליון
16 ₪, הנובע מהכנסותיה של המערערת מהתקשרות בינה לבין גיוינט ישראל ואשלים.
17 הוועדה דחתה את טענת המשיב לפיה התמורה עבור השירותים משולמת כתשלום
18 קבוע מראש, שכן בחלק מההסכמים שהוגשו קבוע מנגנון לתשלום חודשי.
19 הוועדה קבעה כי לא בכל ההסכמים קיים הסדר לתשלום חודשי, ואלה אינם עונים
20 להוראות התקנות.
21 עניין זה לא הועלה על ידי הוועדה בקשר לחשבונות העיסקה אשר הוצגו בפניה, אותם
22 ראתה הוועדה, כאמור, כתשלומי מענק.
23 אין ספק כי חלק מתשלומים אלה אינו משולם באופן חודשי כגון מענק היובל.
24 עם זאת, נראה כי הסכום הכולל של 12 מיליון ₪ שולם בפועל מידי חודש בחודשו
25 כתשלום למורים. הסכומים שהתקבלו על ידי המערערת בהם יש לראות כחלק
26 מהכנסתה (תשלום בגין מענק יובל, מענק שחיקה, דמי שתייה וקרן השתלמות) – ד.ה. 17
27 התקבלו על פי חשבונות עיסקה אותם הוציאה המערערת באופן שוטף, בגין השירות
28 החודשי שניתן בבתי-הספר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 אוקטובר 2012

ע"מ 10-10-17598

דרור בתי חינוך ע"ש גימנסיה דרור החלוץ נ' מנהל מס רכוש וקרן הפיצויים

1 אומנם, בעניין בית ספר להנדסיים נאמר כי לשונה של התקנה מצביעה דווקא על
 2 הצורך בקיום קשר ישיר בין החודש בו ניתן השירות לבין החודש בו הוצא התשלום.
 3 כלומר, תשלום המותנה במתן שירות בחודש מסויים.
 4 עוד הובהר כי הקריטריונים שנקבעו נועדו "לסגן" את מי שמקבלים כספים ללא קשר
 5 ישיר לפעילות אותה הם מבצעים.
 6 עם זאת, נראה כי במקרה הנוכחי משמבוצעים התשלומים על ידי משרדי הממשלה,
 7 יש להתחשב בטיעונה של המערערת על פיו אין במקרה זה קורלציה מוחלטת בין
 8 התשלומים המשתלמים מידי חודש - לבין השירותים שניתנים בפועל מידי חודש
 9 בחודשו בבתי הספר.
 10 בנסיבות אלה מקובלת עלי עמדת המערערת כי פרשנות המתמקדת אך ורק בתזרים
 11 המזומנים מחטיאה במקרה הנוכחי את מטרת מחוקק המשנה.
 12
 13 התוצאה בסופו של דבר היא כי יש לקבל את הערעור.
 14
 15 המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 10,000 ₪
 16 בצירוף ריבית והפרשי הצמדה כדין מהיום ועד מועד התשלום בפועל.
 17
 18
 19 ניתן היום, ט"ו חשון תשע"ג, 31 אוקטובר 2012, בהעדר הצדדים.
 20



2. דנה קרת-מאיר, שופטת

בית משפט המחוזי בתל אביב-יפו
אני מאשר
 שהעתק זה נכון ומתאים למקור
 159 37/40/12 תאריך
 חתימה