

# טעמו וגדריו של הפטור המסוים מהמע"מ המוענק למלכ"ר<sup>(\*)</sup>

מאת: עו"ד אברהם וינרוט

## ערך מוסף - מהו?

פרופ' יוסף גרוס וד"ר אברהם אלתר, בספרם "מס ערך מוסף" מציינים<sup>(1)</sup>, כי אי אפשר להבין את טיבו של מס על הערך המוסף, בלי להבין את מקור המושג "ערך מוסף" (VALU ADDED), שהוא אבן יסוד בתורת הכלכלה. בהקשר זה, מובאת הגדרתו של הכלכלן הנודע פרופ' סמואלסון, שלפיה הערך המוסף של פירמה הינו: כלל התקבולים שלה בהפחתת התשלומים ששילמה הפירמה לפירמות אחרות (תשלומים המהווים ממילא את הערך המוסף של פירמות אלה), אך למעט דמי שכירות וריבית<sup>(2)</sup>.



לדעת המחברים הנזכרים ביסס "חוק מע"מ" בישראל את גישתו לחיוב במס על סמך הגישה הכלכלית האמורה, והוא קבע עקרונות אלה:

- א. סך כל זרימת המוצרים והשירותים חייב במס ערך מוסף.
- ב. הערך המוסף הינו סך התקבולים בניכוי סך ההוצאות, למעט -
  1. שכר עבודה המשולם בכסף<sup>(3)</sup>
  2. ריבית המשולמת למוסדות כספיים.
  3. דמי שכירות המשולמים לאנשים פרטיים.

כך מוצאים אנו במבוא להצעת החוק<sup>(4)</sup> -  
"המונח הכלכלי ערך מוסף מבטא את תוספת הערך, שתורמת היחידה המשקית בפעילותה.

## מבוא

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") יוצר הסדר מיוחד של חיובים ופטורים ממס ערך מוסף בכל הנוגע למוסדות ללא כוונת רווח (להלן: "מלכ"רים").

בהסדר זה קיים היגיון פנימי מסוים והנמקתו היא, לדעתי, פרוזאית. ואולם, היגיון פנימי זה, כמו הטעם לקביעתו של ההסדר החוקי האמור ביחס למלכ"רים, טרם הוכהרו עד כה באופן בהיר וברור - דבר, שהביא לעיוותים אחרים ביישום ההסדר האמור.

תכליתו ומטרתו של המאמר הזה הינן להבהיר את הטעם להסדר המיוחד, שקבע המחוקק בחוק מע"מ ביחס למלכ"רים ולפרוט את ההיגיון הפנימי של ההוראות ואת גדר הפטור או החיוב הנובעים מכך. לאחר מכן נבחן את פסיקתו של בית המשפט העליון (כב' השופט גולדברג) בע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נגד מנהל המכס ומע"מ ("מיסים" ד' (6) בע"מ ה'-60, להלן: "פס"ד בשערייך ירושלים") וננתח את מסקנות פסק הדין, את נימוקיו ואת השלכותיו, הן על פי ההיגיון המפורט בו והן על פי ההיגיון שאנו מציעים.

ניתוח זה של פס"ד "בשערייך ירושלים" יוביל למסקנה, כי הבנת טעמו של הפטור, כפי שיפורט להלן, הינה חיונית ביותר, כדי להציב את גבולותיו של פס"ד ב"שערייך ירושלים" נכונה, וכדי להסיק מפס"ד זה את המסקנות הראויות.

(\*) במרוצת דברי המאמר משולבות הערותיו של המחבר, כל הערה מסומנת בסיפורה קטנה ליד מקומה התואם. מטעמים טכניים מצויות ההערות - במרכז, ולפי סדר הופעתן - בסוף המאמר.

\*\*\*

מאמר זה מבוסס על ספר, שפירסם לאחרונה המחבר, עו"ד אברהם וינרוט, "מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים), מס הכנסה ומע"מ", (הוצאת "חושן למשפט" תל-אביב, תשנ"ב 1992).

משקל, שיחייבו הטלת מעינן על מלכ"רים בארץ, המסובסדים ברובם ע"י אוצר המדינה."

(ההדגשה הוספה)

לאמור, המונח מלכ"ר מתייחס, למעשה, למוסדות הממומנים מקופת הציבור, בין מוסדות של המדינה או הסמוכים על שולחנה, ובין מוסדות פרטיים הנהנים מסבסוד ציבורי. ביחס למוסדות אלה, סברו חלק מחברי ועדת אשר, כי אין להטיל מע"מ, שהרי זהו גיוס כספים לכיס אחד של המדינה - והוצאתם מכיס אחר שלה.

ההחלטה להטיל מס גם על מלכ"רים נומקה, לבסוף, בהצעת החוק ברצון להטיל מס גם על הסקטור הציבורי - כדי להנהיג שוויון מסוים, וכדי שהסקטור הציבורי לא יועדף ע"י שיעורי מס נמוכים על פני שאר הגופים במשק<sup>(10)</sup>.

ואולם, כנראה, מחמת עמדתה של דעת המיעוט בוועדת אשר, הוטל המס על סקטור זה רק באופן חלקי ובשיעור פחות משיעורי המס המוטלים על שאר הנישומים. הדרך שנקבעה הינה, אם כן, מעין שביל זהב, כאשר, מחד, מוטל מס גם על מוסדות הניזונים מן הקופה הציבורית, כדי לשמור על האחידות, אך, מאידך, המס המוטל על מוסדות אלה הינו חלקי בלבד.

לאמור, המחוקק ביקש, בעניין שבעיקרון, להחיל חיוב במס ערך מוסף על כל המשק לרבות הסקטור הציבורי, אך לא רצה להכביד את העול יתר על המידה על מוסדות הניזונים מן הקופה הציבורית. משום כך קבע המחוקק דרך ביניים של חיוב במס - בשיעור מס מופחת - על הערך המוסף של מוסדות ללא כוונת רווח, אך הגביל חיוב זה לערך המוסף העיקרי של מוסדות אלה, שהינו: השכר אשר הם משלמים.

מאידך, סביר להניח, כי החיוב במס שכר, אכן, נובע מן העובדה, כי זהו, למעשה, הערך המוסף העיקרי של מוסדות כאמור, שאין הרווחיות - תכליתן<sup>(11)</sup>.

ואולם, כפי שצינו לעיל, הטעם לפטור, המוענק למוסד ללא כוונת רווח, אינו נעוץ בכך, שהשכר הוא הערך המוסף של המלכ"ר.

מכיוון ש"הפטור" ממס, החל בחלק מן המקרים ביחס למלכ"ר, וכן שיעור המס המופחת, נובעים מכך, שאין טעם להכביד את נטל המס על גופים, הניזונים ממילא מן הקופה הציבורית - נמצאת למד, כי ההתייחסות ל"מוסדות ללא כוונת רווח" מכוונת למוסדות, הנסמכים על מימון ציבורי.

מלכ"ר הינו מוסד, הפועל - ללא כוונת רווח. אך יש אשר לצורך קידום המטרה הנעלה, שלשמה הוקם המלכ"ר, דורש המלכ"ר, בגין שירותיו מחירים מלאים - כדי שלא להיקלע לגירעונות (לדוגמה, גוף מאוון כקופ"ח "מכבי"). האם יעלה על הדעת, כי בניהול שכזה לא יינתן הפטור ממע"מ?

כמו כן, בהתאם לגישתו של מר בן יהונתן, היה מן הדין לפטור ממס ערך מוסף - מוסד ללא רווח ולא להעניק את הפטור למוסד ללא כוונת רווח. מה עניין הכוונה בניהול העסק - לדרך חישובו של הערך המוסף?

בהסבר זה גם אין כדי להבהיר, מדוע נקבע למלכ"ר מס שכר בשיעור מופחת? ומדוע חויב מלכ"ר במס ערך מוסף - בשיעור מלא - בגין עיסקת אקראי? האם בעיסקת אקראי הערך המוסף מחושב באופן שונה?

טעם מסוים ל"פטור" ממע"מ, החל ביחס לעיסקאות מסוימות של מלכ"ר, מבצבץ מבין השיטין של הצעת החוק עצמה בהתייחסותה ל"סקטור הציבורי". במבוא להצעת החוק נאמר<sup>(8)</sup>:

"הסקטור הציבורי, הנקרא בלשון החוק "מוסדות ללא כוונת רווח" או בקיצור מלכ"רים, כולל חמש קבוצות, והן:

1. המדינה ורשויותיה;
2. הרשויות המקומיות;
3. מוסדות דת, צדקה, חינוך, ריפוי וכד', אפילו אינם מואגדים כאגודות עותומאניות או בצורת איגוד אחרת;
4. קופות גמל, המנהלות למעשה את כספי חבריהן, ואשרו לעניין מס הכנסה כפטורות ממס;
5. תאגידים ציבוריים, כמו הביטוח הלאומי, רשות הנמלים, רשות השידור, בנק ישראל וכד'."

(ההדגשה הוספה)

לאמור, במילים "מוסד ללא כוונת רווח" - כיוון המחוקק, למעשה, למוסדות ממשלתיים וציבוריים, וכן ל"מוסדות דת, צדקה, חינוך, ריפוי וכדומה".

כך עולה גם מן ההסתייגויות, שהועלו ע"י המיעוט בוועדת אשר" ביחס להמלצת הרוב להחיל מס גם על מלכ"רים<sup>(9)</sup>.

"בכל הארצות, שהן הנהיגו מע"מ, שוחררו ממס זה המוסדות והאירגונים הפועלים ללא מטרת רווח, במתן שירותי בריאות, חינוך, סעד, דת וכו'. לא נראים לנו נימוקים בעלי

רא עקא, שהדברים תמוהים ביותר; שכן, לפי פסק הדין האמור עלינו לבחון, למעשה, אם יש רווח (קרי ערך מוסף) אם לאו, ומטרת הגוף אינה רלוונטית.

הם ייתכן לומר, כי על אף הגדרת המלכ"ר הפרטי בחוק מע"מ, הרי, שלנוכח הגיונותיו הכלכליים של חוק מע"מ, אין כל נפקות להיעדר כוונת הרווח ולייעוד הכספים; וכל גוף, המפיק רווח ואשר יש לו ערך מוסף, ימוסה, אף שאין לו כוונת רווח? האם סביר לומר, כי הפטור ניתן אך ורק לגופים, שאין להם רווח תפעולי, וממילא כאשר מסתבר, כי מוסד מסוים הינו מאוזן מבחינה תקציבית (דוגמת קופ"ח "מכבי") יופעל סעיף 58 לחוק מע"מ, והמנהל יקבע, כי על פי מהותו זהו "עוסק"?

דומנו, כי המסקנה - שלפיה בכל מקום, שבו יש רווח יש ערך מוסף, ויש להטיל מס; ולכן כל גוף מרוויח לא יוכל להיות מלכ"ר - הינה מסקנה מרחיקה לכת; והכול יסכימו, כי אין לאמצה.

הננו סבורים, משום כך, כי לא זו כוונת פסק הדין של כב' השופט גולדברג בעניין "בשערייך ירושלים" וכי להנמקה של מר בן יהונתן לפטור מלכ"ר ממע"מ מן ההכרח להוסיף נזף.

### הפתרון המוצע לעובדות פסק הדין בעניין "בשערייך ירושלים"

ציינו לעיל, כי, מבחינת הגיונו הכלכלי של חוק מע"מ, היה מן הדין להטיל מס מלא בגין כל רווחיו של המלכ"ר; שכן, כשיש רווח יש ערך מוסף מעבר לשכר ששולם, ואולם, לדידנו, הפטור אינו נובע מטעם כלכלי גרידא, ומהתחשבות בעובדה, שבדרך כלל אין רווח למוסד ללא כוונת רווח, ושהערך המוסף היחיד הינו השכר המשולם על ידו, לדידנו - הפטור ממע"מ נבע מכך, שעל אף השוויוניות של חוק מע"מ, לא רצה המחוקק להטיל מס מלא על מוסד, הנשען על הקופה הציבורית או על מימון החברה.

בהתאם להגיון זה גם גוף רווחי ומאוזן - אם מטרתו אינה להפיק רווחים, ופעילותו ניוונה מן הקופה הציבורית, או ממימון הציבור הרחב - הרי שאין להכביד עליו את נטל המס. במקרה זה, נקבע כעקרון, כי חל מס; וזאת, למען עקרון השוויון, וכדי שבסיס המס יהיה רחב ויחול על כל המפיקים תוצר במשק, אך, מאידך, נקבע, כי המס ייגבה בשיעור מופחת, ורק מחלק מן הערך המוסף - קרי: מן השכר בלבד, זאת, על אף שקיים, גם קיים, ערך מוסף נוסף - הלא הוא הרווח של גוף זה, אשר אותו קבע המחוקק כי אין למסותו.

גם על פי קריטריונים אלה אין מקום להגדיר את עמותת "בשערייך ירושלים" כמלכ"ר. אך זאת, לא מכיוון שהינה רווחית ויש לה ערך מוסף, אלא מכיוון

בכך; והוא מציין, כי לתוצאה זו מגיעים אנו גם לנוכח טעמו של הפטור המוענק למלכ"ר:

"אם נבחן את הסיבה לשוני בשיטת חיובו במע"מ של המלכ"ר, לעומת שיטת חיובו במע"מ של העוסק (בעוד שהאחרון משלם מס על עיסקאותיו בניכוי המס הגלום ברכישותיו, הוא מס תשומות, משלם המלכ"ר מס על השכר המשתלם לעובדיו), נגלה, שאין סיבה זו נעוצה דווקא במטרתו הפילנטרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של העוסק, ולא רק לשם עידוד המלכ"רים על כל גווניהם נקבעה שיטת המיסוי השונה, השוני נובע ממהות עיסוקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של העוסק הטיפוסי".

לעניין זה מצטט כב' השופט גולדברג בהסכמה את מאמרו הנזכר של בן-יהונתן<sup>(16)</sup>, שלפיו הסיבה לגביית מס מופחת ממלכ"ר נובעת מטבעו של המלכ"ר - שאינו פועל לפי מחירי שוק, הערך המוסף האמיתי של המלכ"ר הינו, על פי רוב, השכר; ועל כן, הוטל מס על השכר בלבד. אם לא כן - הטלת מס מעבר לערך המוסף תביא לידי כך, שהמלכ"ר יקבל החוזרים מן המדינה, בגין מה שסיפק במחירי הפסד ובערך מוסף שלילי, בעוד שהינו נהנה גם מסיבסוד של המדינה, או של הציבור הרחב, לכיסוי גרעונות אלה.<sup>(17)</sup>

כב' השופט גולדברג מסיק, בהקשר זה, כי:

"המחוקק ביקש, איפוא, בקובעו את שיטת המיסוי על המלכ"רים, לאתר ולמסות, גם אצלם, את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם, ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין, בדרך כלל, רווחים תפעוליים אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על ידי תרומות וכיו"ב. ממוסה רק השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

וממילא -

"לא זה המצב לגבי המערערת שבפנינו, השכר, שהיא משלמת לעובדי רשת החנויות, אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מפעילותה, שכן גם רווחים לה מפעילות זו, ומבלי להתייחס לשאלה כמה משקיעה היא מרווחים אלו, הרי הם חלק מן הערך המוסף שמן הדין למסותו, מבחינה זו של צמיחת ערך מוסף נוסף על השכר, קרובה מהותה של המערערת לעוסק מאשר למלכ"ר".

(ההדגשות הוספו)

נמצא, לדברי כב' השופט גולדברג, המבוססים על הסברו של מר בן יהונתן לאי הטלת מע"מ על מלכ"ר, כי המבחן להגדרת גוף כמלכ"ר פרטי יהיה למעשה אחר: האם יש רווח או אין רווח.

חבר בני האדם, יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר.  
3. עיון במאזן המוסד מעלה:  
א. שקיים גירעון תיפעולי;

ב. שמקורות המימון של הגירעון התפעולי, בחלק הניכר ממנו, בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים;  
ג. שיתרות הכספים בסוף העגה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.

4. מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך, שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גרס תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל כן הרישום כ"מלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים... (לסיפא זו אין אנו מסכימים, בכל הכבוד, שכן הקריטריון אינו מידת ההפליה, אלא מידת הצורך להישען על מימון ציבורי. התחרות עשויה להיות אינדיקציה למידת ההיזדקקות למימון ציבורי, אך לא למידת ההפליה שאינה עניין לבחינת מהותו של גוף כ"מלכ"ר או כ"עוסק" א. ו.1).

5. ...האם יש, לכאורה, הצדקה עניינית לשינוי ברישום; שכן, ניתן להפריד, מנהלית וארגונית, בין עיסוקו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי.

6. שיקול נוסף הוא, פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש<sup>(24)</sup>.

(ההדגשה והסוגרים הוספו).

ביחס לקריטריונים אלו מעירים שפט ושניידר בספרם<sup>(25)</sup>, כי קיים קושי, כאשר השיקולים השונים מובילים להמלצות סותרות. כך, למשל, כאשר גוף נרשם כמלכ"ר, שכן פעילותו איננה לשם כוונת רווחים (ומתקיימים קריטריונים 1 ו-2), אך מאידך, המנהל, מבקש לשנות את מעמדו של הגוף האמור ל"עוסק"; שכן, הוא מבצע באופן שוטף פעילות עסקית עניפה (קריטריון מס' 4)<sup>(26)</sup>.

ואולם, לדידנו, אין כאן שאלה של קריטריונים דומיננטיים יותר או פחות. והקריטריונים הללו אינם אלא דרך לבחון שאלה אחת ויחידה - האם גוף זה זקוק למימון ציבורי, או שפעילותו מממנת את עצמה; והתשובה על השאלה האמורה היא-היא הקובעת, בסופו של דבר, האם יש להתייחס אל הגוף שלפנינו כאל "מלכ"ר" או כאל "עוסק".

מלכ"ר) ונועד להקל את עול המס ביחס לגוף הנתמך ע"י הציבור - הרי שגוף, שפעילותו מממנת את עצמה עד כדי כך שהוא אף מתחרה בגורמים אחרים בשוק - אין כל היגיון לפטור ממס מלא.

לאמור, עקרון התחרות, המופיע בהצעת החוק, הינו אך ורק אינדיקציה לכך, שגוף זה מנוהל באופן שאינו נזקק לכל סיוע ציבורי; שהרי הוא אף משכיל להתחרות ביריביו העיסוקיים. ואולם, אין זה קריטריון העומד בפני עצמו, אלא מבחן מובהק לבחינת מידת היזדקקותו של גוף לסיוע ציבורי.

בהתאם לכך, אם לפנינו גוף - הנזקק למימון ציבורי, ואולם באמצעות מימון זה מתחרה הגוף האמור בגופים נוספים במשק ומצליח לשרוד בענף, ואף לתת את שירותיו במחיר זול ממתחריו<sup>(22)</sup> - ימשיך הגוף האמור לזכות בפטור ממע"מ בגין עיסוקיו ויוגדר כמלכ"ר; שהרי התחרות, במקרה זה, אינה אינדיקציה לכך, כי הגוף האמור אינו זקוק לסיוע ציבורי, כדי להעניק שירות או טובין באותו תחום, שבו קיימת תחרות עסקית, ואדרבה, ללא סיוע זה לא יוכל הגוף האמור להתקיים בענף שבו יש מתחרים. כך, למשל, בית תמחוי, המהווה תחרות לאלפי עסקים בענף המזון, לא יוכל להתקיים ללא מימון ציבורי; ורק באמצעות מימון זה הוא מצליח להתקיים ולתת שירותים מוזלים ביותר, ועל כן, על אף התחרות בענף יוכר בית התמחוי כמלכ"ר.

## מסקנת הדברים

מאפייניו של מלכ"ר נובעים ממידת היזדקקותו למימון ציבורי, ולא ממידת ריווחיותו או ממידת התחרות של פעילותו (שהינה רק אינדיקציה - לעיתים - למידת עצמאותו הכלכלית).

בסייג זה ניתן לקבל את הקריטריונים, המוצעים ע"י מר בן יהונתן, במאמרו הנזכר<sup>(23)</sup> להפעלת סעיף 58 לחוק מע"מ, על-ידי המנהל, שלפיהם נבחן אם לפנינו מלכ"ר לאור השיקולים דלקמן:

1. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו. מבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי השוק.

2. ב"חוקת" החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע, כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים או כל טובת הנאה אחרת אסורות בהחלט; וכן, משיפורק

(18) בייחוד לא, כאשר מטרת הפעילות היא רווח, וכאשר היא מכוונת על פי תוצאותיה העיסוקיות; שאז, בתקופות ובנסיבות שאין בהן רווח - תופסק הפעילות.

(19) כל אלה הינם קריטריונים וסממנים חיצוניים לשאלה, אם הפעילות הינה בבחינת "חיי הנושא את עצמו"; או, שמא, זו פעילות שאין להכביד עליה, שכן היא נשענת ממילא על כתף הסיוע הציבורי, ונזקקת לסיבסוד מקופת המדינה או מתרומות הציבור.

(20) הערה מס' 10 לעיל. היתרון השלישי המנוי בדברי ההסבר להצעת החוק.

(21) ואולם, ניתן לומר, כי מכיוון שלפי פס"ד "בשערייך ירושלים" היעדר התחרות הינו תנאי מצטבר להיעדר רווחים, הרי שמונופול רווחי לא ייחשב למלכ"ר - על שום רווחיו; ואילו גוף הפועל ללא רווחים, ומשום כך אין לו כל מתחרים - אכן יוכר כמלכ"ר, ומן הדין כי ייעשה כן.

(22) אם כי, במקרה שכזה, אפשר לומר, לכאורה, כי יש לבדוק, אם גוף זה עשוי, למעשה, לממן את עצמו בכוחות עצמו, ורק מחמת רצונו "לשבור את השוק" יש צורך לסבסד אותו, שאז זו פעילות הנשענת על מימון ציבורי אך אינה נזקקת לו - ועל כן, על פי מהותו, זהו "עוסק" ולא מלכ"ר. או, אולי זהו גוף, הזקוק לסבסוד, כדי שיוכל לספק לגורמים מסוימים שירות או מוצרים, שאין ידם משגת לקבלם, ולולא המימון הציבורי לא היה יכול גוף זה לספק את שירותיו לקהל היעד האמור.

(23) ראה הערה מס' 7 לעיל.

(24) שיקול זה מוסבר ע"י כב' השופט גולדברג כדלקמן:

"מס ערך מוסף משולם, אומנם, על ידי העוסקים, אך הוא מוטל על הצריכה, והנושאים בנטל המס מבחינה כלכלית הם, על הרוב, הצרכנים, שעליהם מגלגלים העוסקים את המס."

"מס ערך מוסף מוטל על צריכה, בין אם מדובר בצריכה פרטית ובין אם מדובר בצריכה ציבורית". (א) שניידר "מס ערך מוסף על מלכ"רים", "מיסים" א/2, עמ' א'36). החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה, גם צרכני מזון אמורים להיות ממוסים בצריכתם זו, ולא הייתה הכוונה לתת פטור לצרכנים, הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המעוררת, מאחר שמדובר בצריכה גרידא של מוצרים יום-יומיים, הרי שסיווג

"מס על הסקטור הציבורי. המס יוטל גם על המדינה, על הרשויות המקומיות ועל כל הגורמים הציבוריים האחרים, אף אם אין הם גופים עסקיים. ע"י כך לא יועדף הסקטור הציבורי על ידי שיעורי מס נמוכים יותר."

(11) עו"ד אנה שניידר - במאמרה, הנזכר בהערה מס' 5 לעיל - מסבירה, בדרך זו, את ההצדקה להחלת מס שכן על מלכ"ר. וזהו, אכן, הטעם להחלת מס על השכר, אך אין זה הטעם גם לעצם הפטור ממע"מ ביחס לעסקאות שמבצע מלכ"ר בדרך עיסוק.

(12) ח. שפט ו-א. שניידר בספרם "מס ערך מוסף" (הוצאת "אדמית") (להלן: "שפט ושניידר") בחלק המכונה "דברי הסבר" בעמודים 1.14-17.

(13) שם בעמודים 1.14-19.

(14) ע"ש 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נגד מדינת ישראל, מנהל המכס והבלו. פס"ד תשל"ח (2) 520.

(15) שפט ושניידר, בעמ' 1.14-25 בספרם, מציינים, לעומת זאת - כלהלן.

"אין ספק, שיש לתת משקל רק לנאמר בהגדרות; וזאת, לא רק מכיוון שזה החוק, אלא גם מכיוון שהמהות, שאותה באים לחפש לצורך הפעלת סעיף 58, נקבעת ע"י ההגדרות."

"שאלה לא קלה היא, האם הוראת סעיף 58 לחוק יכולה לגבור על הוראת ההעדפה, שצוטטה מתוך ההגדרה של המונח "עוסק". ייתכן, שבמקרים של ספק בדבר סוג החייב במס, אשר מהותו קרובה אליו - ההתנגדות של המנהל, או של החייב במס, לשינוי הסוג תמנע את הפעלתו של סעיף 58, בבחינת הנזק נשאר היכן שהוא נפל."

לעומת זאת, עו"ד פוטשבוצקי, בספרו מציין (בעמוד 37), כי מסעיף 58 לחוק מע"מ עולה, כי למרות קיומן של הגדרות מפורטות של סוגי נישומים אין הגדרות אלה מהוות סיווג נוקשה ומחייב, אלא הן מעין מדריך בלבד, כאשר בכל מקרה רשאי המנהל, הן ביוזמתו והן מתוך היענות לפניית החייב במס, שלא להתחשב בסעיפי ההגדרות, אלא לסווג את החייב במס בהתאם למהות פעולותיו ועיסוקיו.

(16) ראה הערה מס' 7 לעיל.

(17) כב' השופט גולדברג מציין, עם זאת, כי הסברו של מר בן יהונתן אינו מבהיר, מדוע ניתן בכל זאת עידוד מסוים למלכ"רים באמצעות שיעור מס, הנמוך מזה המוטל על הערך המוסף של העוסקים.