

מיסוי מלכ"רים

מאת

א' וינרוט

חושן למשפט □ תל-אביב □ תשנ"ב-1992

להורי ולשושי

פתח דבר

ספר זו יסודו בעבודת מחקר שנעשתה בהדרכתו של ד"ר אהרן נמדר לצרכי קבלת התואר מסטר בלימודי המשפט שהוגש לפקולטה למשפטים באוניברסיטת בראיילן. עם סיום המחקר התברר כי הנושא הינו רחב דיו כדי שיכלל בספר הדין בבעיות השונות הקשורות למיסוי מוסדות ללא כוונת ריווח במס הכנסה. עם זאת, כדי שהספר יציג תמונה מלאה של הנושאים השונים הקשורים במיסוי מלכ"רים, הצטרכתי להוסיף חלקים נוספים הדנים בבעיות של מס ערך מוסף, וכן לשפר חלקים אחרים של המחקר.

למרות שהספר נכתב במקורו מן האספקט התיאורטי נראה כי גם האספקטים המעשיים לא הוזנחו, כך שניתן לצפות שיהיה לו שימוש גם אצל העוסקים בצד המעשי של בעיות המס. עם זאת יש לזכור כי בעית מיסויים של מלכ"רים אינו יורד מסדר היום של המחוקק ובשלב זה גם לצד התיאורטי עשוי להיות חשיבות רבה. תקותי היא כי הספר בתבניתו הנוכחית יהיה בו כדי להוסיף הן לתיאוריה והן לשאלות המעשיות של מיסוי מלכ"רים בישראל, ובזה יבוא שכרי על עמלי.

לבסוף, תודה חב אני לד"ר אהרן נמדר על הדרכתו ועידודו בכתיבת ספר זה. תודה חב אני גם לגב' סיגל קורן על עזרתה הרבה בעריכת המפתחות וכן להוצאה לאור חושן למשפט על העיצוב הנאה שנתנה לספר זה.

א' וינרוט

ב"ה, תל-אביב, תשנ"ב

תוכן הענינים

12	פרק 1: הפטור ל"מוסד ציבורי" מתשלום מס הכנסה — מבוא
20	פרק 2: פעילות ל"מטרה ציבורית" מהי?
פרק 3:	משמעות הדרשה ל"אופי ציבורי" — התאוריה של "העדר מסחריות" כבסיס
42	לפטור "למוסדות ציבוריים"
60	פרק 4: השלכות הצורך ב"אופי ציבורי" על אירגונים מקצועיים ולשכות סחר
פרק 5:	הכנסתו של "מוסד ציבורי" מ"עסק"
66	פרק 6: כוונת רווח שמניעה אינם מסחריים אינה גורעת מאופיו הציבורי
98	של המוסד
פרק 7:	מבחן ההתמקדות
112	פרק 8: עקרון המסחר ההדדי והשלכותיו על אגודות מקצועיות
118	פרק 9: סיכום ומסקנות לנוכח ניתוח הדין המצוי
126	פרק 10: מימון ישיר על ידי תקציב ומימון עקיף על ידי פטור ממס:
132	יתרונות וחסרונות
פרק 11:	הצעת דרך ביניים — הסיוע העקיף המתוקצב
144	פרק 12: ליקויי הדין המצוי בפטור המוענק ל"מוסד ציבורי"
148	פרק 13: ישום דרך הביניים בהקשר של "מוסד ציבורי" ויתרונותיה
152	פרק 14: מטרת הפטור ל"מוסד ציבורי" כפי שנוסחה על ידי
158	המשפטנים בארה"ב
פרק 15:	הפתרון בארה"ב — הדרך להתגבשותו והבעיתיות הנשאת
166	פרק 16: מסקנות הניתנות לאימוץ כדין רצוי
186	פרק 17: הדין הרצוי
פרק 18:	מס ערך מוסף — מבוא
194	פרק 19: מס ערך מוסף ומטרותיו
198	פרק 20: ערך מוסף מהו?
202	פרק 21: מוסדות ללא כוונת רווח — הטעם לפטור
206	פרק 22: המלכ"ר הפרטי
210	פרק 23: המלכ"ר הציבורי
248	פרק 24: המלכ"ר כצרכן
260	פרק 25: המלכ"ר כיבואן
266	

270	פרק 26: המלכ"ר כמלווה כספים
274	פרק 27: המלכ"ר כמוכר או כמשכיר מקרקעין
282	פרק 28: מלכ"ר כקונה או כשוכר מקרקעין
286	פרק 29: תכנון מס על ידי מלכ"ר
296	פרק 30: שינוי רישום כמכירה רעיונית
300	פרק 31: הפקעה על ידי מלכ"ר
304	פרק 32: מס שכר
308	פרק 33: פעילות מלכ"ר באיזור יהודה והשומרון וחבל עזה
312	פרק 34: הפרקטיקה הנוהגת ברישום מלכ"רים ומוסדות ציבוריים
316	מפתחות

פרק 1: הפטור ל"מוסד ציבורי" מתשלום מס

הכנסה – מבוא

פרק 1: הפטור ל"מוסד ציבורי" מתשלום מס הכנסה – מבוא

[101] סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]¹ קובע כדלקמן:

"פטורים ממס –

(2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס, קופת גמל, ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיכידנד או מריבית 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 מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור".

בפיסקה זו –

"מוסד ציבורי" – חבר בני אדם של שבעה לפחות, שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד.

לענין זה –

"קרוב" כמשמעותו בסעיף 76(ד)';

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

"שליטה" – בחבר בני אדם, הכח למנות במישרין או בעקיפין, מנהל באותו חבר, או הזכות במישרין או בעקיפין, למרבית רווחיו או לרבע מכח ההצבעה בו, ואפילו נתחלקו הכח או הזכות האמורים בין מספר רשויות מקומיות או קופות גמל או מוסדות ציבוריים.

[102] להשלמת התמונה בדבר המצב החוקי יצויין כי שר האוצר השתמש בסמכותו לקבוע "מטרות ציבוריות" בנוסף למטרות המנויות בסעיף 9(2) לפקודה, וקבע גם את המטרות דלהלן כ"מטרה ציבורית":

1. "עידוד החסכון לחינוך תיכון ולחינוך גבוה".²

1. פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], דיני מדינת ישראל, מס' 6, תשכ"א, עמ' 120 (להלן "הפקודה").

2. י"פ 2142 (2.3.78) עמ' 1291. העובדה כי מטרה זו לא נכללה ממילא בכלל "תרבות וחינוך" המנויים כמטרות ציבוריות בסעיף 9(2) האמור, מלמדת על פרשנות דווקנית מטעם משרד האוצר למטרות המנויות בסעיף, עד כי חסכון לצרכי חינוך אינו בכלל חינוך.

2. "מטרות האגודה למען בטחון ישראל (לב"י) – הקרן להתעצמות צה"ל".³
3. "מתן שירותים מוניציפליים לישובים באיזור יהודה, באיזור השומרון, ובאיזור רמת הגולן".⁴
4. "מתן שירותים מוניציפליים לישובים באיזור חבל עזה, סיני ודרום סיני".⁵ "עידוד החישובות מעבר לקו הירוק".⁶
5. "מניעת תאונות".⁷
6. "תנופה לצמיחה לסיוע למניעת אבטלה במשק".⁸

[103] מעיון בסעיף 9(2) לפקודה עולה כי ניתן פטור ממס על הכנסותיהם של מספר גופים ציבוריים מסוימים ובהם "מוסד ציבורי". ואולם, פטור זה מתייחס אך ורק להכנסות שאינן "מעסק". נמצא כי כדי לזכות בפטור המיוחל ממס הכנסה יש צורך לעמוד בשני תנאים מוקדמים:

- א. הגוף שהרוויח – נופל להגדרות הגופים המנויים בסעיף 9(2) לפקודה.
- ב. ההכנסה שהופקה – אינה הכנסה מ"עסק".

[104] השילוב בין קריטריון הנוגע למהות הנישום לבין קריטריון הנוגע למהות ההכנסה הינו תמוה על פניו. אם הפטור ניתן כעידוד לגוף מסויים הזקוק לסיוע, מה הנפקות מאילו ממקורות ההכנסה המנויים בסעיף 2 לפקודה הופקה הכנסה זו? וכי הגדרת ההכנסה משנה מן העובדה כי המוסד ראוי וזקוק לסיוע בצורת פטור ממס?

[105] פרשנות הפסיקה חידדה קריטריונים תמוהים אלו, ואף כי היתה נאמנה לרקעו החקיקתי של סעיף 9(2) לפקודה ולמובנו הפשוט, הרי שכתוצאה מפסיקה זו נוצרו מבחנים לפטור ממס, אשר ביניהם לבין משפט רצוי אין ולא כלום. חידוד ההגדרות באמצעות המציאות היומיומית ושקילתם במסגרת הפסיקה הביאה לתוצאות בהן המצב החוקי הקיים לוקה בשניים:

- א. הקריטריונים אינם ברורים ולמעשה כמעט כל "מוסד ציבורי" הפועל באופן שהוצאותיו אינן מרובות מהכנסותיו, עלול למצוא עצמו מוגדר על ידי שלטונות המס כמוסד שאינו ראוי לפטור, שכן הכנסותיו יוגדרו כהכנסות מ"עסק".
- ב. הקריטריונים אינם עולים בקנה אחד עם המטרות העומדות בבסיס הפטור ממס.

3. י"פ 2664 (16.10.80) עמ' 162.

4. י"פ 2676 (13.11.80) עמ' 574.

5. י"פ 2699 (26.3.81) עמ' 1245.

6. י"פ 3098 (20.9.84) עמ' 3502.

7. י"פ 3101 (3.10.84) עמ' 8.

8. י"פ 3334 (15.5.86) עמ' 2049.

[106] המיזוג בין הקריטריון המתייחס למהות הנישום לבין הקריטריון המתייחס למהות ההכנסה, יצר תולדה שהיא יצור כלאיים, עד כי כל נסיון להתאים את הפטור ממס למשפט רצוי באופן שיתממשו מטרות הפטור, מחייב קריאת עקרונות יסוד אל מילוחיו הכלליות של הסעיף או – שינוי בחקיקה.

[107] על מקצת מליקויו של סעיף 9(2) לפקודה ניתן לעמוד כבר מדו"ח מבקר המדינה לשנת חש"ן-1990 (להלן – "דו"ח המבקר"). בדו"ח זה נבדק אופן ישומו של הסעיף באמור ברמת הפיקוח היום-יומית של שלטונות המס על הנישומים. מסקנותיו של הדו"ח הינן כי הקריטריונים הינם מעורפלים, וכי על הנציבות לפתח כלים שיסייעו להגיע להחלטות אחידות ככל האפשר לגבי מקרים דומים, ולגלות חריגות בעוד מועד, כך שיובטח כי הגופים הנכונים ייהנו מן הפטור. המלצת הדו"ח הינה כי ינוסחו קריטריונים ברורים שבמסגרתם ניתן הפטור באופן שיתממשו מטרותיו, קרי מתן הקלות כאשר הדבר מוצדק, ותשלום מס כאשר הדבר מתחייב. הנה כי כן, אם מתגלעים קשיים בשטח היישומי, עוד טרם שהובאו המקרים הגבוליים להכרעה שיפוטית, אות הוא כי בפנינו מערכת הטעונה עיצוב מבראשית.

[108] בהקשר זה יצויין כי גם הועדה למיסוי מוסדות ציבור שהוקמה במשרד האוצר לבחינת הנושא (להלן – "הועדה למיסוי מוסדות ציבור")⁸ מצטטת בהרחבה את מימצאי דו"ח המבקר (עמ' ב' 16 – ב' 18 שם) כרקע לצורך בבחינה מחודשת של הנושא. הבעיות המצוינות על ידי הועדה במצב הקיים הן: קושי ביישום הוראות החוק, העדר אחידות, ואי חיוב במס של קבוצות המנהלות עסקים לכל דבר ועניין ושהפטור ממס נותן בידיהם יתרון המאפשר תחרות עסקית בלתי הוגנת – שזו הבעיה האקוטית ביותר.

[109] לא זו אף זו, הקריטריונים הינם מעורפלים לא רק על שום העירוב של מבחן הנוגע למהות הנישום עם מבחן הנוגע להגדרת ההכנסה, אלא גם על שום רוחבה של ההגדרה במסגרת כל קריטריון וקריטריון כשלעצמו. כך למשל מוצאים אנו בעמ' 49 לדו"ח המבקר:

"מאחר שהגדרת "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) היא כללית ומשאירה תחום רחב לפרשנות, המליץ משרד מבקר המדינה בפני הנציבות שתזום תיקון לפקודה, לפיו יותנה הפטור באישורה המוקדם ... הנציבות הודיעה למשרד מבקר המדינה כי מקובלת עליה המלצת הביקורת. לדבריה יתאפשר הדבר רק לאחר סיום עבודת הועדה שהוקמה במאי 1989 לבחינת כלל הבעיות הקשורות במוסדות ציבוריים ושמסקנותיה המפורשות יביאו לצמצום ניכר במספר הגופים שיכללו במסגרת זו".

8. למסקנות הועדה ראה מיסים ה' (1) כ"13.

[110] לאמור, במצב הקיים ההגדרה הרחבה הינה פתח למחלוקות לגיטימיות בין הנישומים לבין רשויות המס ביחס לשאלה האם מהווה גוף מסויים "מוסד ציבורי", כאשר רוחבה של ההגדרה מאפשר לשני הצדדים לעגן נימוקיהם במסגרת החוקית הקיימת. מכיון שבהתאם להוראות הפקודה כל גוף העומד בתנאי סעיף 9(2) זכאי לפטור אף כשאין בידו אישור מראש, הרי שיש גופים הנמנעים מלדווח לשלטונות המס על הכנסותיהם⁹ או הנמנעים מלשלם את המס על הכנסתם בגורסם כי הינם פטורים ממס — בעוד שאילו דיווחו על פעילותם לשלטונות המס,¹⁰ סביר להניח כי אלו היו סבורים כי ההכנסה חייבת במס. רוחבה של ההגדרה יוצר מציאות אפשרית לפיה הנישום שלא שילם מס פועל בהתאם לחוק, בעוד שהדבר אינו עולה בקנה אחד עם פרשנות שלטונות המס לחוק זה.

[111] הפתרון הנקודתי המוצע לבעיה זו בעמ' 49 לדו"ח המבקר הינו חיוב הנישום בקבלת אישור מראש, על היותו פטור מחובת תשלום מס הכנסה מכח הגדרתו כ"מוסד ציבורי". ואולם, בהעדר קריטריון חד משמעי במסגרת הסעיף, ברור כי גם הנפקת אישורים אלו תיתקל באותה בעיה של מחלוקות לגיטימיות בדבר פרשנות הסעיף וישומו. אשר על כן הודיעה כאמור הנציבות למבקר המדינה כי שינוי פרוצדורלי זה יתאפשר רק לאחר שהועדה למיסוי מוסדות ציבור, תגבש קריטריון ברור מן הבחינה המהותית.

[112] ואולם, תשובת הנציבות למבקר המדינה כפי שצוטטה לעיל, מלמדת כי בהעדר מחקר מקיף בנושא עלול להתגבש פיתרון על דרך של ריאקציה. קרי, הגישה המרחיבה הקיימת היום לא תומר בדרך ביניים המגשימה את מטרת הסעיף, אלא במקומה תבוא גישה מצמצמת. למותר לציין כי גישה מצמצמת כמות לענין זה כגישה מרחיבה, בכך שזו כזו עלולות להחטיא את מטרת הסעיף, שהרי הסעיף נועד להעניק פטור ממס למי שהינו זקוק לכך, כפי שאינו מיועד לפטור ממס את מי שאינו זכאי לפטור זה.

9. הפטור ממס מכח סעיף 9(2) עדיין אינו מצדיק אי דיווח על הפקת ההכנסות שהרי סעיף 131(א)(5) לפקודה מחיל חובת דיווח על הכנסה של "כל חבר בני אדם שהייתה לו הכנסה בשנת המס". כתוצאה מכך מציינים שלטונות המס בקובץ פרשנות לפקודת מס הכנסה ("להלן "החבק") בעמ' 3/3 סעיף 3.2.2: "כל גוף שעומד בתנאים האמורים, זכאי לפטור שבסעיף 9(2) — אפילו אין בידו אישור מראש. אך הוא חייב להגיש דו"ח במועד ולבקש הפטור". לאמור, בידי שלטונות המס מצוי כבר לכאורה פתרון חוקי לבעיית העדר הדיווח, שכן גם גוף הפטור ממס מכח היותו "מוסד ציבורי" חייב בדיווח על הכנסותיו, ובכך הינו נתון למעשה לביקורת שוטפת של שלטונות המס. ואולם, פתרון זה אינו מספיק, שכן גופים וולנטריים רבים אינם מגישים דוחות לשלטונות המס, ואלו אינם עושים לאכיפת פתרון זה, מתוך העדר ענין להכנס לעימות עם אלפי גופים וולנטריים ולהקדיש משאבים לאכיפת חובת דיווח על גופים אשר ברובם הגדול הינם פטורים ממס ממילא.

10. גופים אלו סבורים כי מכיון שאין הם מוגדרים "כעוסק" הרי שההוראות בדבר ניהול חשבונות אינן חלות עליהם, לענין זה ראה דו"ח המבקר בעמ' 50 וכן ראה: חוק עיסקות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות) התשל"ו-1976.

[113] בהתאם לתשובת הנציבות למבקר המדינה הרי שההנחה היא כי מסקנות הוועדה שהוקמה כאמור: "יביאו לצימצום ניכר במספר הגופים שיכללו במסגרת זו". (עמ' 49 לדו"ח המבקר). ונשאלת השאלה מנין לה לנציבות כי הגדרה נכונה של הפטור מיועדת להביא לצימצום? ברי כי הגדרה נכונה גורמת להענקת הפטור לגופים הראויים בלבד, אך מניין הסיקה הנציבות — כי בהעדר קריטריון ברור — יש צורך לצמצם את מספר הגופים הזוכים לפטור, וכי מספרם של הגופים שיזכו לפטור לרכישת גבש קריטריון ברור יהא מצומצם יותר?

[114] בעמ' 43 לדו"ח המבקר מוצאים אנו כי: "אין אומדן להיקף הכספי של הפטור ממס הכנסה למוסדות כספיים". ובהעדר נתונים הערכות מניין? דומנו כי הסקת מסקנות בדרך של ריאקציה אינה עומדת לקרב אותנו לדין רצוי ולישום מטרות הפטור באופן שיביא תועלת למשק חלף עיוות. אין ספק כי המצב הקיים בו קיימת הגדרה "רחבה" ובלתי ברורה טעון שינוי מהותי. ואולם, כדי לנסח הגדרה אשר תתמקד בגופים שאליהם אכן מיועד הפטור, מן הראוי כי יקדם מחקר עיוני מקיף לגיבוש המסקנות, למען לא נמיר הגדרה קלוקלת אחת ברעותה, ולמען נאתר את "שביל הזהב" ללא שנאלץ לבצע מעברים בלתי רצויים מיקצוניות אחת לקיצוניות השניה שאינה טובה הימנה.

[115] למעשה, חוסר העקביות במדיניות שלטונות המס במסגרת ההגדרה הקיימת הינו רק הסימפטום של העדר קריטריונים ברורים והענקת פטור בהעדר קריטריון ברור, כמוה כניסוח תירוץ לשאלה בלתי מוגדרת. השאלה העיקרית הינה על כן — איזו מטרה מבקש הפטור להגיש ומהי הדרך לביצוע והגשמת מטרה זו? במסגרת הקיימת הפטור ניתן ללא שנשאלה שאלת היסוד האמורה.

[116] לא זו אף זו, כפי שנראה להלן הפטור המוענק ל"מוסדות ציבוריים" במסגרת החוקית הקיימת נקלע למבוי סתום. ההגדרה נתקלת בקשיים מהותיים הן בקריטריונים לבחינת הנישום הראוי לפטור, והן בקריטריונים לבחינת ההכנסה הראויה לפטור, והטיפול המעשי במיגוון של היבטים נדחה — "עד לליבון עקרוני של הנושא". לא זו אף זו, הוועדה שהתייחסה לנושא ניסחה דו"ח המתעלם במידה רבה מן ההיבטים העיוניים והינו אמור להיות תיקון במובן הטכני בלבד, תיקון אשר ניתן לומר לגביו כי "אין הקומץ משיביע את הארי ואין הבור מתמלא מחוליתו".

[117] הפרקים דלהלן יוקדשו על כן לאותו ליבון עקרוני של הנושא. נקודת המוצא בפרקים אלו יהיו רקעו של הסעיף הקיים, והפרשנות השיפוטית שליוותה אותו באנגליה ערשה של הפקודה ובישראל. אך זו תהא כאמור רק נקודת המוצא. מטרת הדברים דלהלן הינה להתוות קווים לדין רצוי ובמסגרת זו אף נבקש לקרוא אל תוך הסעיף עקרונות יסוד כפי המתחייב לנוכח מטרותיו.

[118] לא זו אף זו, אימוץ מסקנות של דין רצוי אל תוך המסגרת החוקית באמצעות אילוץ מסויים של נוסחו הקיים של החוק הינה מוגבלת מטבעה, ועל כן נקודת הסיום של הפרקים

דלהלן, דלהלן תהא התוויית קוים מנחים לנוסח חדש של הסדר חוקי כולל המבוסס על עקרונות כלכליים נרחבים והמותאם מיסודו לעקרונות הדין הרצוי.

[119] חלק א של ספר זה יסתיים על כן – בהצעה לרביזיה כללית של החוק, וכל אשר יאמר להלן יהווה לא רק נסיון ללבן את הנושא במישור העיוני אלא גם כדברי הסבר להצעה האמורה. בהקשר זה נציע לשנות לחלוטין את המסגרת הקיימת, ולבחור בדרך ביניים בין סיוע ישיר (על ידי תקציב ממשלתי) לבין סיוע עקיף (על ידי פטור ממס) הלא היא דרך הסיוע העקיף המתקצב, ואשר ישומה ביחס לפטור המוענק ל"מוסד הציבורי" עשויה להוות פתרון חדשני בעל יתרונות אופטימליים.

[120] דרכנו לגיבוש עקרונות הדין הרצוי תעבור בנקודות הציון הבאות: ניתוח המצב החוקי הקיים לאור רקעו של הסעיף בישראל ובארצות ה-Common Law ולנוכח מהותו של הפטור;

הצעה לפתרון בדרך של פרשנות ראויה לסעיף 9(2) בנוסחו הקיים ומגבלותיה; נסיון לראות את הסוגיה שבפנינו כחלק ממכלול רחב יותר של מדיניות מס ראויה במטרה לנסח פיתרון מתוך פרספקטיבה כוללת (בהקשר זה יסקרו היתרונות והחסרונות של סיוע ישיר וסיוע עקיף ותוצע דרך ביניים הניתנת לאימוץ במישור הפטור המוענק "למוסד הציבורי"). לבסוף נעזר בנסיון העשיר שנצבר אגב התהפוכות והדינמיקה שליוו את ניסוח הקריטריונים לפטור זה בארה"ב. ולאחר כל אלו נעצב מסקנותינו למסגרת של הצעה לשינוי נוסחו של סעיף 9(2) לפקודה, ולקביעת קריטריונים חדשים לפטור.

פרק 2: פעילות ל'מטרה ציבורית' מהי?

פרק 2: פעילות ל"מטרה ציבורית" מהי?

1. המטרה הציבורית כמוקד ההגדרה של ה"מוסד הציבורי".
2. ציבוריות המטרה הציבורית ואי מסוימות קהל היעד — האמנם זהו המבחן הראוי?
3. הצורך ב"אופי ציבורי" כתנאי להגדרת "המוסד הציבורי".
4. אופיו הציבורי של המוסד הציבורי רקע הסטורי.
5. סעיף 8(F) לפקודת מס הכנסה 1941.
6. סעיף 18 לפקודת מס הכנסה 1947.
7. סעיף 29 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש].
8. "תנא דמסייע" — הדרישה לאי מסוימות קהל היעד והוראות חוק הנאמנות.
9. ויתור על מנגנוני הפיקוח — הערת ביקורת.

1. המטרה הציבורית כמוקד ההגדרה של "המוסד הציבורי"

[201] "מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 9(2) לפקודה באמצעות 4 מרכיבים, כאשר האחד נוגע לאופן ניהולו של "המוסד הציבורי" ואילו השאר באים להבטיח כי המוסד הוקם מלכתחילה למטרה ציבורית, כי הינו פועל למענה וכי הכנסותיו משמשים אך ורק לצורך השגתה.

[202] מרכיבי ההגדרה של "מוסד ציבורי" הינם:

- א. "חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה".
- ב. "הקיימים ... למטרה ציבורית".
- ג. "פועלים למטרה ציבורית".
- ד. "הכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד".

[203] בצד הדרישה כי ניהול המוסד לא יופקד ברובו בידי בני משפחה אחת הרי שכל יתר מרכיבי ההגדרה נסובים סביב המונח "מטרה ציבורית". "המטרה הציבורית" הינה אם כן המרכיב הדומיננטי ביותר בהגדרת "מוסד ציבורי". מכאן כי לא ניתן לרדת להבנת המונח "מוסד ציבורי" ולבחינת קריטריון זה לפטור ממס, (הבוחן את מהות הנישום), ללא שתהא בידניו הגדרה ברורה בדבר משמעות המונח — "מטרה ציבורית".

[204] אף מעבר לכך, הפטור נועד למעשה לשרת את אותה "מטרה ציבורית" לה מקדיש ה"מוסד הציבורי" את כל רווחיו. מכאן כי מלבד היות מונח זה מרכיב דומיננטי בהגדרת

"המוסד הציבורי" הרי שהוא גם מהווה את מטרת הפטור. וממילא, בהכנת המילים "מטרה ציבורית" טמונה כל מהותו של הפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה. אשר על כן, הגדרת המונח "מטרה ציבורית" באופן ראוי והולם מהווה לכאורה מעין פיענוח "הצופן הגנטי" של הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי".

[205] ואולם, ראיית הדברים בדרך זו הינה פשטנית מידי, כפי שנראה להלן. המונח "מטרה ציבורית" מוגדר לכאורה מפורשות בסעיף 9(2) גופו, באופן מלא וממצה שאינו מותר מקום לספקות ולהתחבטות כלשהי.

"מטרה ציבורית" מוגדרת בסעיף 9(2) לפקודה כדלקמן:
"מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט, וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית."¹¹
דע עקא, עיון "במטרות ציבוריות" אלו מלמד כי סעיף 9(2) כלל למעשה עולם ומלואו. המונחים "דת, חינוך, תרבות, בריאות, סעד, ספורט" הינם מונחים רחבי היקף אשר אם תימצי לומר – נכלל בהם הכל. הכל – ולא כלום, שכן כאשר משתמשים בהגדרה כה רחבה אין למעשה בידי המעיין כל אינדיקציה באשר לתוכנה הראוי. הפניה לסעיף 9(2) גופו במטרה לפענח את משמעו של המונח "מטרה ציבורית" ומתוך נסיון לרדת לפשרה של ההגדרה, אינה עשויה לקדם את המעיין במאומה ויש בה כדי להשרות מידה של מבוכה. מחד הסעיף מצמצם מאידך הסעיף מרחיב ולפרשן נותר כר נרחב ביותר לפרשנות, ללא אינדיקציה איזו הדרך בה עליו לבחור. הסעיף מצמצם בכך שהינו קובע רשימה קבועה ומסויימת של מטרות, רשימה הניתנת להרחבה אך ורק באמצעות אישור של שר האוצר. מאידך הסעיף מרחיב שהרי הרשימה הסגורה הנ"ל כוללת את המונחים: "דת, מדע, חינוך, בריאות, ספורט וסעד" מונחים המשקפים קשת רחבה ביותר של מטרות ציבוריות, כאשר כל מטרה מן המטרות המנויות ברשימה זו רחבה מארץ מידה.¹²

2. "ציבוריות" המטרה הציבורית ואי מסוימות קהל היעד – האמנם זהו המבחן הראוי?

[206] בעמ' 3/ג ל"חבק" מציינים שלטונות המס, בסעיף 3.2.2 כי: "גוף, שמטרתו

11. ראה לעיל פסקה [102], בה מפורטים מטרות ציבוריות נוספות שאושרו על ידי שר האוצר כ"מטרה ציבורית" לצורך סעיף 9(2) לפקודה.

12. כל למשל פורשה באנגליה "המטרה הציבורית" במסגרת המונח "charity" בהרחבה יתירה, ראה להלן הע"ש 44 פסה"ד בענין Pemsel. וכמו כן פורש מונח זה בהרחבה יתירה בפסיקה אשר התייחסה להגדרה ההודית של מונח זה, (ראה להלן טקסט בהע"ש 53 שם). מאלפים בהקשר זה דבריו של הלורד Wright בפסק הדין בענין.

מהגדרת "מוסד צדקה" בהודו. הלורד Wright קובע כי מילים אלו הינן רחבות ביותר, עד כי טרם הוגדרו, ואולי לא יוגדרו לעולם. בהגדרה זו לא יכללו אך ורק מוסדות שפעילותם מכוונת להשגת רווח פרטי.

להגשים ולקדם את ענייני חבריו בלבד, למען ציבור בלתי מסויים, איננו פועל למטרה ציבורית כמשמעה בסעיף 9(2).

מטעם זה לשכות מסחר של אירגונים מקצועיים אינן נחשבות כמוסד ציבורי לענין סעיף 9(2)."

[207] בבדיקת ישום הפרשנות האמורה, על ידי מבקר המדינה,¹² נמצא אכן כי:
"2. בשנים האחרונות עומדת הנציבות על כך שמטרתו של מוסד ציבורי תהיה לטובת ציבור ולא למען יחיד..."

3. לדעת הנציבות, המטרה של מוסד ציבורי צריכה להיות לציבור פתוח, וגוף הפועל לטובת חבריו בלבד אינו פועל למטרה ציבורית, כמשמעותו בסעיף 9(2) והוא חייב במס על הכנסותיו".¹²

[208] לאמור, לא די לה "למטרה הציבורית" להתמקד בשירות בתחום שיש לציבור הרחב עניין בקידומו ויהא קהל היעד הישיר של הפעילות אשר יהא. אלא, לדעת שלטונות המס על "המטרה הציבורית" להיות מטרה אשר במסגרתה פועל "המוסד הציבורי" לרווחת ציבור פתוח ובלתי מסויים.

גוף העוסק בקידום הבראות של חבריו בלבד – לא יהא זכאי לפטור ממס הכנסה בהתאם לקריטריון זה, באשר אין הוא פועל לרווחת הציבור בכללותו, וזאת על אף שהציבור הרחב מעוניין בקידומו של שרות זה לחברי אותו אירגון. העובדה כי גוף עוסק במטרה מן המטרות המנויות בסעיף 9(2) לפקודה, אין די בה לדעת שלטונות המס, כדי להוות עיסוק "במטרה ציבורית", אם קהל היעד של אותה פעילות הינו מסויים.

[209] ואולם, מסתבר כי דרישה זו לציבוריות המטרה הציבורית לא נראתה כה מהותית לשלטונות המס שכן בדו"ח המבקר מצויין כי: "בשני מקרים בהם דחתה הנציבות את בקשתו של מוסד שמטרתו מיועדת ליחיד, היא הביאה לידיעת המוסד את האפשרות שירחיב את מטרותיו כך שיוכל לקבל אישור כמבוקש, ואילו במקרה שלישי לא נהגה כך". לאמור, "המוסד הציבורי" יכול בנקל להכליל עצמו במסגרת הפטור באמצעות הרחבת מטרותיו, והביקורת המובעת בהקשר זה בדו"ח המבקר מתייחסת רק לאי העיקביות במסירת המידע לנישומים על קיומה של אפשרות זו.

עמדה זו של שלטונות המס הינה תמוהה מן הבחינה הפרוצדורלית שכן סעיף 9(2) לפקודה מכיל כאמור מרכיב של הקמה לצורך "מטרה ציבורית", (המרכיב השני בהגדרה). ממילא, לנוכח העובדה כי שלטונות המס ראו בפגם זה של מסוימות קהל היעד שאליה מכוונות מטרות המוסד, משום פגם ב"מטרה הציבורית" הרי שהפרוצדורה של שינוי

12. עמ' 50 לדו"ח המבקר.

א.12. ראה גם המלצה 6.1(ג) להמלצות הועדה למיסוי מוסדות ציבור.

תקנות כדרך להכללת מוסד זה בקריטריונים של "מוסד ציבורי" הינה תמוהה, שהרי אם בעת הקמת הגוף לא היתה מטרתו מוגדרת כ"מטרה ציבורית" הרי שהגוף לא הוקם לצורך "מטרה ציבורית" וכיצד ניתן להכלילו עתה במסגרת הפטור על ידי שינוי מטרותיו בעוד שהפגם שנפל בשלב ההקמה?

[210] בהקשר זה יצויין כי מעשים שבכל יום הם כי גוף מוקם כעמותה שאינה ממתנת אחר דרישות העדר המסויימות של "המטרה הציבורית" ולאחר מכן העמותה משנה את תקנונה ומוגדרת על ידי הנציבות "כמוסד ציבורי" לכל דבר וענין. אילו היתה מסוימות קהל היעד מהווה פגם השולל את הגדרת המוסד כמוסד שהוקם "למטרה ציבורית" לא היתה לכאורה דרך חוקית לתיקון פגם זה בהתאם להוראות הדין הקיים.

העובדה כי הפגם ניתן לתיקון באמצעי טכני פשוט של שינוי בתקנון מלמדת כי בניגוד לעמדת הנציבות, בהעדר קהל יעד "פתוח" לא "המטרה הציבורית" היא הלוקה בחסר.

[211] אך אף מעבר לכך, עמדת שלטונות המס לפיה על "המטרה הציבורית" להיות מכוונת לקהל פתוח ורחב הינה תמוהה במהותה. עמדה זו מעוררת את התמיהה האם מכון הסעיף ליתן פטור ממס לגוף הפועל להשגת מטרה נשגבה ומיעד לשם כך את כל הכנסותיו – אך ורק כאשר גוף זה הינו גדול דיו ובאפשרותו ליעד שרותיו לציבור רחב ובלתי מסויים?

האם סביר להניח כי הפטור שנקבע בסעיף 9(2) לא נועד להענקת פטור ממס לגוף בעל מטרות ציבוריות כאמור, אשר מפאת היקפו עדיין נאלץ להגביל את שרותיו לטובת ציבור חברים מסויים המשלמים "דמי חבר" לקופתו? הרי עמדת שלטונות המס יוצרת קריטריון לפיו יהנו מן הפטור גופים גדולים ומימסדיים ודווקא גופים קטנים ונוקקים לא יהנו מפטור זה?

האם סביר להניח למשל כי קופת החולים של ההסתדרות הכללית לא תחשב ל"מוסד ציבורי" שכן מטרותיה מכוונות אמנם לקידום הבריאות אך שרותיה מיועדים לקהל יעד מסויים של חבריה בלבד? והאם יש הבדל בהקשר זה בין קהל יעד רחב, של קופת חולים בעלת ציבור חברים ניכר, לבין קהל יעד מצומצם, של קופה בעלת ציבור חברים מצומצם יותר?

הן, הפרשנות המוצעת על ידי שלטונות המס עלולה לכאורה להביא לאבסורד לפיו גוף כקופת חולים לא יחשב ל"מוסד ציבורי", וכל אבחנה שמטרתה תהא למנוע תוצאה זו, עלולה ליצור הבחנה בין קופות החולים השונות על בסיס רוחבו של קהל היעד, תופעה שתגרום לאבסורד גדול עוד יותר, שבמסגרתו יקבעו שלטונות מס לאיזה מן הגופים הללו, המבוססים על זרמים שונים בציבור, ינתן פטור ולאילו לא. בכך עלולים לחדור שיקולים זרים למערכת המס, עובדה שהינה מסוכנת.

אם מאידך זכאי לפטור ממס כל אירגון המיעד שרותיו לציבור חבריו, ובלבד שציבור החברים הינו פתוח, דהיינו שכל אדם רשאי להצטרף כחבר, אזי ניטל עוקצה של ההבחנה שעושים שלטונות המס וכמעט כל איגוד מקצועי וכל לשכת מסחר יוכלו לזכות בפטור

באמצעות ניסוח רחב של תנאי ההצטרפות לאירגונם, כך שהחברות תהא פתוחה לכל (וזאת מתוך הנחה שמי שאינו בעל אינטרס מסויים בשרותי הארגון לא יצטרף אליו ממילא ולא ישלם את דמי החבר) ואם כן מה הועילו חכמים בפרשנותם?

[212] אכן, סביר להניח כי לנוכח דרישת הסעיף כי רוב החברים ב"מוסד הציבורי" לא יהיו קרובים, הרי שמגמת המחוקק הינה כי הפטור לא יוענק למוסד משפחתי, אשר במסגרתו דואג למעשה הפרט לרווחתו. ואולם, הגדרת "מטרה ציבורית" כמתייחסת אך ורק לגוף המיועד להענקת שרותים לציבור רחב, פתוח ובלתי מסויים הינה פניה לקיצוניות השניה ויש בה מן העיוות. כפי שראינו לעיל ישום אבחנה זו עלול להביא לידי אבסורדים וכל נסיון לנתח אבחנה זו כך שיתקבל קריטריון ברור ועם זאת בעל תוצאות הגיוניות, נתקל בקושי אובייקטיבי של מאבק במציאות עצמה.

[213] אשר על כן, עמדה זו של שלטונות המס אינה משקפת דין רצוי לדעתנו, והיא גם אינה מתחייבת מכח לשונו של החוק. עיון בנוסחו של סעיף 9(2) לפקודה מגלה כי במסגרת הגדרת "מטרה ציבורית" לא נאמר, ואף לא נרמז, כי עליה להיות מיועדת לציבור בלתי מסויים. "המטרה הציבורית" מוגדרת כמטרה שענינה אחד מן הנושאים אשר הציבור חפץ ביקרם: דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט, אולם גודלו או מסוימותו של קהל היעד הנהנה ישירות משרותי אותו גוף ומידת "ציבוריותה" של "המטרה הציבורית" אינם חלק מן ההגדרה.

[214] נמצא כי עמדת שלטונות המס אינה מחוייבת המציאות לנוכח לשונו של הסעיף, אדרבה היא נקראת אל תוכו ויש בה משום חידוש. מדוע מצאו לנכון שלטונות המס לבחור בדרך פרשנות זו? וכי הגיוני לסבור כי הסעיף מעניק פטור ממס רק לגוף ממוסד וגדול אשר קהל המשתמשים בשרותיו נרחב, ואילו גוף המקדם "מטרה ציבורית" בעילות ובמסירות ואולם קהל המשתמשים בשרותיו מוגבל ומסויים (או מפני שהגוף נותן שרות אשר קהל הנזקקים לו מצומצם — או משום שהגוף עדיין אינו מסוגל לפתוח שערו לכל מאן דבעי), אינו ראוי לאותו תמריץ?

[215] דומנו כי מטרת שלטונות המס בהגבלה האמורה הינה להבחין בין גוף הפועל למעשה לרווחת חבריו המסויים ואשר שיקולי ניהולו הינם מושפעים בהכרח מן האינטרסים של חברים אלו יותר מאשר מן האינטרס של קידום "המטרה הציבורית".

[216] ואולם בהתאם להגיון זה, "המטרה הציבורית" אינה חייבת להתייחס לקהל יעד רחב ובלתי מסויים למען תהא המטרה "ציבורית", אלא למען יהיו שיקולי הניהול של הגוף האמור "ציבוריים". דא עקא, שהצגת הדברים באור זה, תביאנו לידי מסקנות ולניסוח הגדרה השונים במידה מהותית מאלו שנקבעו כעמדת נציבות מס הכנסה,¹³ וכפי שנראה להלן.

13. התייחסותנו בספר זה לעמדת שלטונות המס ולעמדת נציבות מס הכנסה מכוונת למעשה כלפי

3. הצורך ב"אופי ציבורי" – כתנאי להגדרת "המוסד הציבורי"

[217] כפי שנראה להלן בחינת רקעו ההסטורי של הסעיף חביא אף היא למסקנה כי לא כל מוסד הפועל למטרה מן המגויות בסעיף 9(2) לפקודה הינו "מוסד ציבורי" ומן הראוי כי למוסד זה יתווסף אופי ציבורי מסויים – למען יוגדר כ"מוסד ציבורי". ואולם, בחינת הרקע הפרשני כאמור, תלמד היא גופה כי לא אי מסוימות קהל היעד המפיק תועלת ישירה מן המוסד, היא הקובעת האם ב"מוסד ציבורי" קא עסקינן, אלא השיקולים ודרך הניהול של אותו מוסד הם העומדים ביסוד ההגדרה של המוסד כ"מוסד ציבורי".

[218] גם לדידנו, לא די בהיות המטרה לשמה הוקם ושלמענה פועל המוסד, אחת מן "המטרות הציבוריות" המגויות בסעיף 9(2) לפקודה, ונדרשת מידה של "ציבוריות" מן "המוסד הציבורי". ואולם, הדגש מושם על אופי וצורת הפעילות המיועד להשגת המטרה הציבורית ולא על מהותה של אותה מטרה, ומהותו של קהל היעד. היקפו ומסוימותו של הציבור שאותו משרת המוסד האמור באופן ישיר – אינם רלבנטיים.

[219] כל עוד קיים אינטרס לכלל הציבור בקידומו של התחום הספציפי בו עוסק המוסד וכל עוד נופל תחום פעילות זה לגדר אחת מן המטרות הציבוריות המגויות בסעיף 9(2) יש לנקוט בגישה מרחיבה ולקבוע כי המוסד הוקם למען: "מטרה ציבורית". עם זאת, המהות הציבורית הנדרשת מן "המוסד הציבורי" מחייבת כי בצד "המטרה הציבורית" תהא פעילות המוסד ברת אופי של פעילות "לשם שמיים", ולא פעילות הנגועה באינטרסים אישיים.

ובמילים אחרות, הפטור ממס הכנסה אינו ניתן לכל העוסק בצרכי ציבור אלא שומה עליו להיות מן "העוסקים באמונה", קרי מן העוסקים לפי אמות מידה ציבוריות – לשם קידום המטרה הציבורית בלבד ולא מתוך שיקולים נוספים. "מוסד ציבורי" הינו מוסד אשר גם מטרתו וגם שיקולי ניהולו הינם ציבוריים ורק אז זקוק הוא לפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה ומן הראוי שפטור זה ינתן לו.

[220] הדרישה לפעילות מתוך אמות מידה ציבוריות נובעת אף לדידנו מן המילים "ופועלים למטרה ציבורית" הנאמרות בסעיף 9(2) הנ"ל. אלא שאותה "מטרה ציבורית" יש לפרש בהרחבה ואילו את המונח פעילות למטרה ציבורית יש לבחון במשקל ובמשורה. פעילות "למטרה ציבורית" היא פעילות אשר בה שם המוסד בראש מעיניו מטרה ציבורית מסוימת, וכל שאר השיקולים נדחקים לקרן זוית והינם ברי משמעות ומשקל משניים

המחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים (להלן: ממצו"מ) שהוקמה בניצבות בשנת 1987. קודם לכן טיפלה בזכאות "מוסדות ציבוריים" לפטור ממס המחלקה המקצועית שבניצבות מס הכנסה ומס רכוש (להלן: "הנציבות").

בלבד, ואולם המטרה הינה ציבורית לדידנו אף אם המדובר בגוף קטן ובקהל יעד מסויים ומצומצם.

[221] אם ההצטרפות לקהל היעד נבחנת לפי אמות מידה שאינן מתישבות עם שיקולים ציבוריים טהורים, אזי הפעילות אינה פעילות "למטרה ציבורית". אך זאת לא משום שקהל היעד הינו מצומצם ואזי המטרה אינה ציבורית, אלא משום שאז הגוף לא פועל לשם קידום המטרה הציבורית, שהרי בין שיקולי הפעלתו מעורבים שיקולים פרטיים ואישיים.

[222] "הצופן הגנטי" להבנת מהותו של המונח "מוסד ציבורי" טמון אכן בהבנת מהותה של "פעילות למטרה ציבורית" ואולם הקריטריון לפטור ממס אינו תלוי באיכותו של השרות הניתן על ידי המוסד וברוחבו של קהל היעד.

בהקשר זה סבורים אנו כי אל להם לשלטונות המס להיות השופטים על מהותה וטיבה של "מטרה ציבורית" ועל מטרות אלו להתפרש באופן נרחב ביותר.

מאידך, לדעתנו מן הראוי לפרש את הסעיף (לנוכח רקעו הפרשני כפי שנראה להלן ולנוכח הדין הרצוי) כך שהקריטריון לפטור יהא תלוי באופי הציבורי של הפעילות למען השגת המטרה הציבורית. לא בחינת המטרה עיקר אלא בחינת הדרך בה פועל המוסד להשגתה, ולא איכות השיקול עיקר אלא כנותו וביסוסו על אמות מידה של משפט ציבורי.

[223] משהצגנו את עמדת הנציבות, והצגנו את עמדתנו נעבור לליכון הדברים ולסקירת רקעו הפרשני של הסעיף, תוך שאנו מצביעים על הכיוון הפרשני האמור העולה מן העיון במקורות.

4. "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" – רקע היסטורי

[224] בטרם שאנו באים לעמוד באופן ספציפי על רקעו הפרשני של סעיף 9(2) לפקודה, נקדים ונסקור בקצירת האומר את מקורותיה של הפקודה בכללותה, באשר באספקלריה זו יבחנו אף גלגוליו השונים של הסעיף.

[225] דיני מס הכנסה הונהגו לראשונה בארץ ישראל בשנת 1941 באמצעות "פקודת מס הכנסה 1941".¹⁴ פקודת מס הכנסה 1941 "נכתבה בתבניתו של המשפט האנגלי והכילה את עקרונות מס ההכנסה העיקריים של משפט זה".¹⁵ למעשה היתה "פקודת מס הכנסה 1941" מבוססת במידה רבה על "הפקודה לדוגמא"¹⁶ שהוצעה לשמש דוגמא מנחה לכל הממשלות הקולוניאליות אשר היו תחת חסות האימפריה הבריטית באותה עת.

14. פקודת מס הכנסה, 1941, ע"ר מס' 1126 מיום 22 באוגוסט 1941, ת"ס 1 עמ' 51.
 15. ראה א' לפידות: "התחמקות והשתמטות ממס הכנסה", מחקר השוואתי בין המשפט האנגלי לבין המשפט הישראלי (הוצאת המוסד לביטוח הבריאות, ירושלים תשכ"ז-1966) בעמ' 15.
 16. Model Ordinance by the Inter-Departmental Committee on Income Tax In the 16 Colonies not possessing responsible government Cmd, 1788, London H.M.Stationery Office 1922.

[226] הנוסח הראשון של פקודת מס הכנסה 1941, הוכן בחשאי בשנת 1933 (צורף למכתבו של סיר ארטור ווקוס מס' CFI187/32 מיום 1.8.1933) כאשר בנוסח זה הוכנסו שינויים ותוספות אשר הועתקו בעיקר מן הפקודה מספר 11 של קניה מ-1940, הוראות מסוימות הועתקו מן החוק הקפריסאי מספר 6 משנת 1941, והוראות אחרות מקורן בחוק ההודי מספר 11 משנת 1922 כפי שתוקן בשנת 1939. הנוסח הישראלי נקבע אם כן לאור הנסיון העשיר שנצבר במינהל מס הכנסה באנגליה ובמושבות הבריטיות.¹⁷

[227] פקודת מס הכנסה 1941 תוקנה מידי שנה בשנה¹⁸ ובסופו של דבר הוצא נוסח מתוקן ומשולב בשנת 1947 (להלן: "פקודת מס הכנסה 1947").

פקודה זו תוקנה אף היא מידי שנה – לאחר קום המדינה – באמצעות חוקים לתיקון פקודת מס הכנסה, ולנוכח הקושי שהתעורר משילובן של הוראות שמקורן בשפה העברית בהוראות שנכתבו במקורן באנגלית, פורסם בשנת 1961 הנוסח החדש של פקודת מס הכנסה בשפה העברית.¹⁹

[228] אשר על כן, פרשנותו של סעיף 9(2) מן הדין כי תעשה באמצעות העמידה על מטרות הסעיף ורקעו – החל מן המקורות הבריטיים אשר הוחלו בישראל כאמור. בעשותנו כן נשתדל למלא אחר הוראות הפרשנות שנקבעו בפסק הדין בענין הורוויץ נגד פקיד השומה ירושלים²⁰ בו נקבע עוד כשנת 1942 כי:

The only safe rule is to look at the wording and see what is the intention expressed in the wording of these provisions. In doing so one must apply the well established rules of construction of interpretation of Taxing Statutes. These are (a) to give a fair and reasonable construction to their language without leaning to one side or the other; (b) to see that no tax is imposed on a subject without words clearly showing an intention to lay the burden on the subject, and (c) so to construe these words without regard to the so called equitable construction, which is not admissible".

-
17. ראה א' לפירות, לעיל הע"ש 15, בעמ' 15 שם והערות שוליים 19 ו-20 שם.
 18. פקודת מס הכנסה (תיקון) 1942, ע"ר מס' 1258 מיום 30.3.1942, תוס' 1 עמ' 7.
 פקודת מס הכנסה (תיקון) 1943, ע"ר מס' 1258 מיום 30.3.1943, תוס' 1 עמ' 4.
 פקודת מס הכנסה (תיקון) 1944, ע"ר מס' 1324 מיום 30.3.1944, תוס' 1 עמ' 34.
 פקודת מס הכנסה (תיקון) 1945, ע"ר מס' 1400 מיום 2.4.1945, תוס' 1 עמ' 10.
 פקודת מס הכנסה (תיקון) 1946, ע"ר מס' 1485 מיום 31.3.1946, תוס' 1 עמ' 150.
 19. ראה לעיל הע"ש 1.
 20. Horovitz v. Assessing Officer, Jerusalem Ita 9/42.

5. סעיף 8(1) F לפקודת מס הכנסה 1941

[229] בסעיף 8(1) F לפקודת מס הכנסה 1941 נקבע לראשונה הפטור ממס למוסד שמטרתו ציבורית. נוסח הסעיף היה כדלקמן:

"There shall be exempt from the tax:

The income of any religious, charitable or educational institution of a public character, in so far as such income is not derived from a trade or business carried on by such institution, and the income of trusts of a public character".

הפטור בסעיף זה הוענק אם כן לגוף אשר מטרתו הינן צדקה, דת או חינוך ובלבד שגוף זה הינו: "of a public character". לאמור, בצד הדרישה כי מטרת הגוף יהיו צדקה דת או חינוך מוצאים אנו מפורשות כי קיים תנאי מצטבר נוסף המתייחס לצורך ב"אופי ציבורי"²⁰.

[230] בסעיף 8 לפקודה משנת 1941 נקבע אם כן הפטור ממס כאשר הפעילות לצרכי המטרה הציבורית הינה ברת "אופי ציבורי" – קרי בפשטות כאשר בראש מעייני המוסד עומדת אכן אך ורק "המטרה הציבורית" וכאשר אופיו הניהולי של המוסד הינו ציבורי. לאמור, הפטור ניתן למוסד הפועל לרווחת הכלל ואשר רווחת הכלל הינה השיקול המנחה המהותי בפעילותו.

[231] מנוסח סעיף הפטור בפקודת מס הכנסה 1941, עולה בעליל כי לא המטרה היא שחייבת לעמוד בקריטריונים של "ציבוריות", ולענין זה די לו לגוף אם מטרתו הינן דת צדקה או חינוך, כדי שיעמוד בדרישות הסעיף. הדרישה "לאופי ציבורי" הינה דרישה נוספת, במישור שונה, ומכאן כי הינה מתיחסת להרכב הניהולי של המוסד ולדרך ושיקולי ניהולו. מסוימותו רוחבו ופתיחותו של קהל היעד הנהנה משרותי אותו גוף אין בהם כדי להשפיע במאומה על הקריטריון הנוגע ליעדי ומטרות המוסד והצורך ב"אופי ציבורי" הינו תנאי מצטבר נוסף ונפרד הנוגע לדרך ניהולו של המוסד. אשר על כן, וכפי שציינו לעיל אם השיקולים בבחירת קהל היעד לא יהיו ענייניים אזי לא ציבוריות המטרה היא שתפגם אלא – שיקולי הניהול של המוסד ואופיו הציבורי.

[232] אבחנה שונה במידת מה מוצאים אנו בספרו של Mozes וכדלקמן:²¹

"In Palestine likewise as in England, the beneficiaries are to be regarded as private individuals and not as a part of the public, if they are selected

20. לענין זה ראה גם פרשנותו של Mozes בספרו: "The Income Tax Ordinance of Palestine" p. 85.

21. שם, בעמ' 88.

according to personal preference ... such as employees of an individual or firm ... this excludes the family trust and trusts for the benefit of the employees of large industrial undertakings even if such bodies are of a public character as to their structure".

ואולם, Mozes אינו נכנס לאבחנה האם השיקולים הפסולים בבחירת קהל היעד פוגעים בציבוריות "המטרה הציבורית" או ב"אופיו הציבורי" של המוסד.

[233] לא זו אף זו, Mozes בהתייחסותו למונח "צדקה" בסעיף 8(F) לפקודת מס הכנסה 1941 מצייץ²² כי מונח זה מן הראוי לפרש לאור הוראותיה של פקודת ההקדשות לצרכי צדקה משנת 1924.²³

[234] בסעיף 2(2) לפקודת ההקדשות נקבע:

"לצורך פקודה זו, יהא המונח "צרכי צדקה" כולל כל מטרה השייכת לאחד הסוגים דלקמן והיא לטובת הציבור או לטובת חלק מהציבור, בין בתוך פלשתינה (א"י) ובין מחוצה לה: (א) לסייע לעניים.

(ב) לטיפוח החינוך או ההשכלה.

(ג) לטיפוח הדת או לקיום הלכות או מנהגים דתיים.

(ד) לכל מטרה אחרת שיש בה משום תועלת או עניין לאנושות ושאינה כלולה באחד הסוגים דלעיל".

[235] נמצאנו למדים כי הפטור שהוענק בסעיף 8(F) לפקודת מס הכנסה 1941, ל"מוסד צדקה" הינו פטור הניתן לכל גוף אשר במטרתו יש משום תועלת או עניין לאנושות וכלשון סק' (ד): "כל מטרה אחרת שיש בה משום תועלת או עניין לאנושות". ההגדרה בסעיף זה טומנת בחובה מונחים שהינם "רחבים מארץ מידה" עד כי ניתן לומר למעשה כי "המטרה הציבורית" הינה בלתי מוגבלת, וניתן לכלול בה כל תחום.

[236] ואולם, בכל הנוגע לקהל היעד המפיק טובת הנאה ישירה "ממוסד הצדקה" מוצאים אנו מפורשות בפקודת ההקדשות כי די לטובת ההנאה להיות מיועדת: "לטובת הציבור או לטובת חלק מהציבור". מכאן כי יכול גם ציבור זה להיות צר ומוגבל, מסויים ומצומצם, ובכל זאת, כל עוד מטרת המוסד מכוונת להגשמת מטרה אשר לציבור ככלל תועלת או עניין בקידומה, אזי, יוגדר המוסד כ"מוסד צדקה" אשר אליו מכוון הפטור הקבוע בסעיף 8(F)(1) לפקודת מס הכנסה 1941.

22. שם בעמ' 86.

23. פקודת ההקדשות לצרכי צדקה 1924, חוקי א"י כרך א' פרק י"ד עמ' 107 (להלן — פקודת ההקדשות).

[237] נמצאת למד כי הגבלה היחידה על מיהות המוסד הציבורי במסגרת הפטור הקבוע בסעיף האמור, מתייחסת — "לאופיו הציבורי" של אותו הגוף. הדרישה ל"אופי ציבורי" הינה דרישה נוספת ונפרדת המהווה קריטריון נוסף בצד הצורך ב"מטרה ציבורית" ומכאן כי הינה מתייחסת לאופן הוצאתה לפועל של הפעילות לקידום "המטרה הציבורית" ולא לקהל היעד של המטרה הציבורית. למסקנה זו מגיעים אנו גם לנוכח העובדה כי המטרה של "צדקה" הינה מתפרשת באופן נרחב בפקודה מנדטורית נוספת (פקודת ההקדשות) ובמסגרתה אין כל הגבלה על קהל היעד המפיק תועלת ישירה מפעילות הגוף האמור. מכאן כי הצורך ב"אופי ציבורי" כתנאי לפטור אינה קשורה עם מטרות המוסד ועם קהל היעד הנהנה ישירות משרותיו. "האופי הציבורי" הנדרש מהווה אם כן דרישה המתייחסת לדרך ושיקולי ניהולו של הגוף הטוען לזכאות בפטור ממס.

6. סעיף 8(ו') לפקודת מס הכנסה 1947

[238] פקודת מס הכנסה 1941 הוחלפה כאמור בפקודת מס הכנסה 1947. בסעיף 8(ב) לפקודת מס הכנסה 1947, נקבע הפטור להכנסתה של רשות מקומית. (במידה ולא הושגה ממסחר או מלאכה או עסק — אלא אם כן פטר אותם שר האוצר בצו לאחר שנוכח לדעת כי פטור זה משמש בדרך הטובה ביותר לטובת הציבור), ובסעיף 8(ו') לאותה פקודה נקבע:

"הכנסתה של מוסד בעל אופי ציבורי לעניני דת, צדקה או חינוך, במידה שאותה הכנסה לא הושגה ממסחר או מלאכה או עסק שבהם עוסק אותו מוסד, או מדיכידנד או מריבית שנתקבלה מחברה המנהלת מסחר, מלאכה או עסק והנמצאת בשליטתו של אותו מוסד, והכנסתן של נאמנויות בעלות אופי ציבורי."

[239] ד"ר יוסף שטרן מבאר בהקשר זה את משמעות המונח "בעל אופי ציבורי" כדלקמן:²⁴

"כדי להצדיק את התואר "בעל אופי ציבורי" לא די בזה, שכספי המוסד או הנאמנות יוצאו לטובת הציבור, אלא האופי הציבורי צריך להתבטא גם בהנהלה. שלטונות המס מקפידים על כך, שבהנהלה ישתתפו אנשים בעלי עמדה ציבורית או שהיא תועמד בפיקוחה של רשות ציבורית."

[240] לאמור, "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" מתבטא לדעת ד"ר שטרן בהנהלה ציבורית, ובהתאם לעמדת שלטונות המס באותה עת — בפיקוח ציבורי. דרישה זו לפיקוח ציבורי יושמה באמצעות פיקוח של רשות ציבורית או על ידי שיתוף אנשים בעלי עמדה

24. ד"ר יוסף שטרן, מס הכנסה הלכה ולמעשה, (הוצאת גוילים תשט"ז-1956), מהדורה רביעית, בעמ' 72.

ציבורית בגוף המנהל של המוסד. מעין "דירקטורים מטעם הציבור" כהגדרתם בסעיף 9ב6 לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983.

[241] כפי שעוד נראה להלן, אילו דבקו שלטונות המס בעמדה זו, סביר להניח כי חלק ניכר מאוד מן הריאקציה שנוצרה ואשר הביאה למגמה הקיימת היום לצמצם את גבולות הפטור – היתה נחסכת.

[242] מכל מקום, בחינת סעיפי הפטור האמורים המהווים את רקעו של סעיף 9(2) לפקודה מגלים קיומה של דרישה מפורשת ל-"אופי ציבורי", כתנאי להגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי". תנאי זה אינו מתייחס למטרות המוסד ולקהל היעד אלא זו דרישה נפרדת המהווה תנאי מצטבר נוסף. דרישה זו פורשה על ידי שלטונות המס כמתיחסת לאופן הנהלת המוסד.

[243] לא זו אף זו, סעיף 8(ו') לפקודת מס הכנסה 1947 פוטר כאמור מוסד בעל אופי ציבורי שענינו דת צדקה וכו' ואולם הסעיף אינו מתמצה בכך. באותו סעיף מוצאים אנו גם פטור להכנסתן של: "נאמנויות בעלות אופי ציבורי".

[244] בתחום דיני הנאמנויות מצויה פסיקה אנגלית עניפה מאותה העת בה נקבע כי נאמנות הפועלת לרווחת הציבור משמעה – נאמנות שאינה מהווה קרן משפחתית המיועדת לדאוג לרווחת קרובי משפחתו של הנישום. ואולם, די בחריגה מן התחום הצר של שיקולים משפחתיים כדי שהנאמנות תוגדר – "כבעלת אופי ציבורי" על אף שקהל היעד של הנאמנות הינו מסויים ביותר.

[245] לא זו אף זו, בענין A.-G. V. Price נפסק²⁵ כי קרן המעניקה תמיכה לקרוביו העניים של יוצר הקרן, תוכר באופן יוצא דופן כקרן ציבורית, שכן העוני והנסיבות המיוחדות בהן היו שרויים בני משפחה אלו הצדיקו מתן סיוע לבני המשפחה הנ"ל גם בהתאם לאמות מידה ציבוריות. ואולם, מקום בו מוקמת קרן התומכת באמצעי חינוכם של בני משפחתו של מקים הקרן, לא תוגדר הקרן כציבורית שכן העקרונות שעל פיהם מתנהלת פעילות הקרן אינם עקרונות ציבוריים אלא אישיים. מפסיקה זו נמצאת למד כי לא מסוימותו של קהל היעד היא העומדת בעוכרי הקרנות המשפחתיות אלא – עקרונות ניהולם.

[246] בעקבות פסיקה זו צעד פסק הדין בענין Re Compton, Powell v. Compton²⁶ בו נקבע כי קרן שהוקמה להענקת חינוך הולם למען שרות הדת והאומה לילדי מקימי הקרן, פועלת אכן למען מטרה ציבורית, ואולם מכיון שהקרן מיועדת למען בני משפחתם של מקימיה הרי שפעילותה אינה בגדר פעילות ציבורית. בהקשר זה קבע בית המשפט:

.25 A.-G. v. Price (1810), 17 Ves 371, 8 Digest 242

.26 Re Compton Powell v. Compton (1945) 1 All E.R. 198

"A gift for the education of descendants of named persons introduced into their qualification a purely personal element, and such gift was therefore, to be regarded as a family trust and not as one for the benefit of a section of the community".

מכאן כי "נאמנות בעלות אופי ציבורי" משמעה נאמנות שאינה פועלת על סמך מניעים אישיים ומשפחתיים. ואולם, די לה לנאמנות שלא תפעל על סמך מניעים אישיים שכלול כדי להגדירה כ"נאמנות בעלת אופי ציבורי".²⁷

[247] מן הפסיקה האמורה עולה אם כן כי אף אם קהל היעד הינו מסויים ביותר הרי שמכיון שקהל יעד זה לא נבחר על סמך שיקול אישי או משפחתי, די בכך כדי שיחשבו שיקולי גיהולה של הנאמנות כשיקולים ציבוריים והיא תחשב כרת אופי ציבורי.²⁷

7. סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]

[248] בעת שנחקקה הפקודה בנוסחה החדש בשנת 1961 נעשה שינוי מסויים, מלבד איחוד הנוסחים, ובעוד שסעיף 8(ו') לפקודת מס הכנסה 1947 הועתק ללא שינוי לנוסח החדש, (בסעיף 9(2) לפקודה), הרי שהמונחים המופיעים בסעיף זכו לראשונה להגדרות ספציפיות. בין היתר הוגדרו המונחים "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית".

[249] והנה, בפקודה בנוסחה החדש נעלמה הדרישה ל"אופי ציבורי" וחלף זאת הוגדר "המוסד הציבורי" כ: "חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים". מכאן

27. גם בישראל קיימים שני סוגי הקדש על פי חוק הנאמנות תשל"ט-1979, (להלן-"חוק הנאמנות"). הקדש רגיל המהווה נאמנות במסגרתה מוקדשים נכסים לטובת נהנה או למטרה אחרת, (סעיפים 1 ו-17 לחוק הנאמנות), והקדש ציבורי המהווה נאמנות שמטרתה או אחת ממטרותיה הינה; קידומו של "ענין ציבורי" (סעיף 26 לחוק הנאמנות). בהקשרו הספציפי של חוק הנאמנות מתפרש המונח "עניין ציבורי" בספרו של ט' כרם, "פירוש לחוקי החוזים": "חוק הנאמנות" (בעריכת פרופ' ג' טדסקי) בעמ' 437: "את המונח ציבורי יש להבין כניגודו של המונח אישי". נמצאת למד כי גם בחוק הנאמנות בו קיימת הבחנה בין נהנה מסויים לבין נהנים כלתי מסויים הרי שמן הבחינה הקונסטטואלית ההבחנה העומדת ביסוד ההבדלים בין "הקדש ציבורי" ל"הקדש" הינה ההבחנה בין הקדש אשר בו טמון אינטרס אישי של יוצר ההקדש, לבין הקדש המיועד לציבור בהעדר עניין אישי. לאמור, טוהר השיקול הציבורי הוא אמת המבחן, ומסוימותו של קהל היעד הינה רק פועל יוצא מכך.

28. בהקשר זה יש לזכור גם כי פקודת ההקדשות לצרכי צדקה משנת 1924 הגדירה הקדש "לצורכי צדקה" ככוללת הקדש הפועל לטובת "חלק מן הציבור". ראה לעיל טקסט בפסקה [234] וסעיף 44(א) לחוק הנאמנות — קובע כי: "הקדש לפי פקודה זו יראוהו כהקדש ציבורי". מכאן כי — גם לעניין חוק הנאמנות ההבחנה היסודית אינה טמונה בהעדר מסוימותו של הנהנה אלא בהעדר קריטריונים הגוועים באינטרסים אישיים לבחירתו של הנהנה.

כי דרישה זו למינהלה רבת חברים שרוב המשתתפים בה אינם קרובים, באה למעשה להכניס קונקרטיזציה במונח "אופי ציבורי" אשר פורש מלכתחילה על ידי שלטונות המס כמתייחס לאיזש הנהלתו של ה"מוסד הציבורי". ההגדרה החדשה נועדה להבטיח (אולי בעקבות ההגדרה והפסיקה בתחום דיני הנאמנות) כי הניהול לא יושפע משיקולים משפחתיים.

[250] נמצאת למד כי למעשה הדרישה של שלטונות המס לפיקוח של רשות ציבורית או לשיתוף אנשים בעלי עמדה ציבורית בהנהלת "המוסד הציבורי" הומרה בדרישה פשוטה לגוף מנהל רב משתתפים שרוב חבריו אינם קרובים.

[251] לאור רקעו של הסעיף עולה בברור המסקנה כי העיקרון העומד ביסוד הדרישה לגוף מנהל רחב אשר רוב החברים בו אינם קרובים הינה הדרישה ל"אופי ציבורי" אשר לפיה תנאי הכרחי להגדרת "מוסד ציבורי" הינו ניהול ציבורי שאינו נגוע באינטרסים אישיים. לאמור, הרציו העומד מאחרי הדרישה הטכנית, הנוגעת לאיזשו של הגוף המנהל "כמוסד הציבורי", מבטאת עקרון מהותי ביותר של דרישה ל"אופי ציבורי" ומהווה תרגום של עיקרון יסוד למונח טכני פשוט ופשטני הנועד להביא למימוש של עקרון זה.

[252] הגדרת של ה"מוסד הציבורי" מורכבת כאמור מארבעה מרכיבים כדלקמן:

1. גוף מנהל בן לפחות שבעה חברים שרובם אינם קרובים זה לזה.
2. הוקם למטרה ציבורית.
3. פועל למטרה ציבורית.

4. הכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד.

לנוכח דומיננטיות המונח "מטרה ציבורית" במסגרת מרכיבים אלו, הסקנו בתחילת העיון כי המונח "מטרה ציבורית" הוא הבסיס להבנת מהותו של "המוסד הציבורי" ולהבנת מטרת ויעוד הפטור. ואולם, ציינו כי מסקנה שכזו הינה פשטנית מידי.

[253] ואכן, לאחר העיון במקורות הסעיף כאמור, באים אנו למסקנה כי דווקא הקריטריון הראשון העוסק בפרט טכני לכאורה, הוא המהווה את אבן הבוחן המהותית ביותר בהגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי". לא "המטרה הציבורית" עיקר אלא "אופיו הציבורי" של המוסד ודרך ניהולו, הם אבן הבוחן העיקרית.

[254] אולם, מכיון שהעקרון בדבר "אופי ציבורי" תורגם על ידי מנסחי הפקודה בנוסחה החדש לדרישה טכנית, בדבר מבנה הגוף המנהל של "המוסד הציבורי", ובלא שתהא התיחסות כוללת ועקרונית לצורת הניהול הדרושה, הרי שכובד המשקל עובר בהכרח למונח "פועל למטרה ציבורית". לדידינו "פעילות למטרה ציבורית" אין פרושה כל פעילות המקדמת "מטרה ציבורית" ויש לפרש מונח זה כמכוון אל פעילות המנוותת אך ורק מתוך מניעים טהורים של קידום אותה מטרה ציבורית, תוך שקילת האינטרס של טובת הציבור ללא שיתערבו גורמים זרים כלשהם בשיקולי הניהול. לאמור, "פועל למטרה ציבורית" משמעו למעשה, פועל — אך ורק — "למטרה

הציבורית", ובאומרו "אך ורק" כוונתנו לטוהר השיקול אשר יכתבא בכך שרק גוף אשר אין בפעילותו שיקולים זרים כלשהם מלבד הצורך הטהור והמופשט של קידום המטרה המטרה הציבורית – יוגדר כ"מוסד ציבורי".

[255] אשר על כן לדידנו הדרישה לקיומו של "אופי הציבורי" ממשכה להוות, גם בנוסחה החדשה של פקודת מס הכנסה, את אבן הבוחן המהותית לבחינה האם ב"מוסד ציבורי" קא עסקינן, שהרי המחוקק לא ויתר על דרישה זו במסגרת הנוסח החדש אלא רק נתן לה ביטוי טכני. ואולם, כדי למצוא עיגון לשוני לעיקרון הכולל משתמשים אנו במילים "פועל למטרה ציבורית". משום כך סבורים אנו כי בעוד שאת המונח "מטרה ציבורית" יש לפרש בהרחבה, הרי שאת המונח "פועל למטרה ציבורית" יש לפרש בדיוקנות יתירה. לפי קריטריון זה, כאשר נעדר אינטרס אישי בבחירת קהל היעד, יחשב מוסד לציבורי אף אם קהל היעד הינו מסויים ומצומצם. איכות השרות של ה"מוסד הציבורי" יכולתו לשרת קהל יעד נרחב ומידת פופולריות ה"מטרה הציבורית" אינם ענין לחוקי המס ולרשויות המס לענות בו. אולם, בחינה האם מניעי הפעילות אינם נובעים אך ורק מן הצורך לקדם את המטרה הציבורית, והאם נבחר קהל היעד של הפעילות שלא מתוך אינטרס ציבורי בלבד, הם ענין לשלטונות המס לענות בו ויהא בהם משום עילה לשלילת הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי".

[256] בחינת הדברים לאור רקעם מביאה אותנו אם כן למסקנה שהינה שונה מן המסקנה הנראית לעין במבט ראשון. המבחן להענקת הפטור אינו אותו מונח דומיננטי של "המטרה הציבורית" החוזר ונשנה בהגדרת "המוסד הציבורי".

וכמו כן אין טיב קהל היעד של ה"מטרה הציבורית" מהווה קריטריון להענקת הפטור. "המטרה הציבורית" – היא יריעה רחבה אשר תחת חסותה מן הראוי להכליל מוסדות רבים הפועלים למען הציבור, שהרי על כן השתמש המחוקק בביטויים הנושקים לתחום המופשט והמעורפל בהגדרתו "מטרה ציבורית". ואולם, פטור ממש מן הראוי להעניק אך ורק למוסד, שאכן "הפועל למטרה ציבורית" קרי למוסד אשר דרך פעילותו נושאת "אופי ציבורי" ללא עירוב אינטרסים זרים או אישיים כלשהם.

[257] לנוכח האמור, אם אך ניתן לכלול את מהות המטרה, לה מקדיש המוסד את כל נכסיו והכנסותיו ואת כל מעייניו הניהוליים, בכלל המונחים רבי ההיקף: דת, מדע, חינוך, תרבות, בריאות, סעד וספורט, אזי מן הדין להכיר במוסד "כמוסד ציבורי". לא זו אף זו, מוסד שכזה אשר כל מעייניו הכספיים והניהוליים מוקדשים לציבור, יש דרך לפטור ממש אף אם לא ניתן להכלילו בכלל המטרות הרחבות הנ"ל וזאת במאצעות הרשות הנתונה בסעיף 9(2) הנ"ל לשר האוצר לפתוח עוד יותר את שערי הסעיף ולהכניס תחת כנפיו מטרה ציבורית נוספת.²⁸ לדידנו, התנאי להגדרת מוסד בציבורי תלויה באמת מידה שונה

28. ואולם, ראה לעיל פסקה [102] והע"ש 2 ביחס לעמדת משרד האוצר בהקשר זה. עם זאת, יתכן כי שר האוצר פעל עד כה לא מתוך הנחה שהמטרות אותן אישר לא היו יכולות להיכלל ממילא

לחלוטין, והיא – בניהול שאינו מערב אינטרסים אישיים כלשהם. הפטור ינתן אך ורק למוסד בעל אופי ציבורי הפועל אכן אך ורק במטרה לקדם את המטרות הציבוריות, וכפי שעוד נוסף ונראה להלן המילים "אופי ציבורי" הן מילות המפתח.

8. תנא דמסייע – הדרישה למסוימות קהל היעד והוראות חוק הנאמנות

[258] למסקנותינו האמורות הגענו על בסיס רקעו של הסעיף, ניתוח הגיון של דרישות המחוקק בעת שקבע את הסעיף בראשונה, וניתוח השינויים השונים אשר במסגרתם לבשה הדרישה לאופי ציבורי צורות שונות – אך המשיכה להוות תנאי בסיסי בכל הגדרה שהיא.

ואולם, גם בנוסחו הנוכחי של הסעיף מוצאים אנו הוכחה לכך כי המחוקק בנוסחה החדש של הפקודה לא ביקש להגביל את הפטור למוסדות אשר קהל היעד של מטרותיהם הציבוריות הינו בלתי מסויים – וכי ההגבלה היחידה הינה מתייחסת לדרך הניהול ציבורית של הגוף האמור.²⁹

[259] בהגדרת "מוסד ציבורי" נכלל "חבר בני אדם של שבעה לפחות וכו'" אך אין לשכוח כי נכלל בו גם "הקדש". עד לשנת תשל"ט-1979 הוגדר "הקדש" בהתאם להוראות פקודת

בכלל ההגדרות הרחבות והכוללות של סעיף 29) לפקודה, אלא שר האוצר מצא לנכון לקבוע באופן מפורש מטרות נוספות בהן יש חשיבות לאומית, (על אף שיש לסבור כי הינן כלולות ממילא בגדר המטרות המנויות בסעיף). בעיקר למען האפקט הציבורי הטמון בצעד שכזה, ולרווחא דמילתא מבחינה משפטית. (לענין זה ראה גם סעיף 5.3 בדו"ח הועדה למיסוי מוסדות ציבוריים).

29. ראה ד"ר א' לפירות, "עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון" הוצאת המוסד לביטוח לאומיים (מינהל הכנסות המדינה ירושלים 1970) בעמ' 132, הרואה בהוראות הסעיף פרי מגמה שנועדה להבטיח כי השליטה במוסדות הציבוריים תהיה אכן בידי הציבור ולא בידי אנשים פרטיים מסוימים, וכתנא דמסייע לכך מפנה ד"ר לפירות לבג"ץ 251/67 חברת כל ישראל חברים נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פד"א א' 62, בו נדון סעיף 39(6) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, ואשר בו נקבע כי לא די ביעוד הכנסות למטרה הציבורית ויש צורך לנהל את "המוסד הציבורי" (ולשתמש במקרקעין) לצורכי המטרה הציבורית בלבד.

כמו כן ראה בספרם של רפאל ואפרתי, דיני מס הכנסה, חלק ראשון בעמ' 150, המגיעים לאותה מסקנה מכח פסה"ד הנ"ל ומכח שורת פסקי הדין דלקמן המתייחסים לפטור ממס רכוש לפי סעיף 39(6) הנ"ל: ע"א 40/64 ראש העירייה, חברי המועצה ובני העיר ת"א יפו נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פ"ד י"ח (3) 524; ע"ש (ת"א) 99/76 מנהל מס רכוש נ' הסתדרות רופאי השיניים, פד"א ח' 422; ע"ש (ת"א) 153/75 אגודת בני שאקו נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה, פד"א ז' 370; ע"א 97/76 אגודת בני שאקו עולי קסטוריה נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פד"א ח' 416; עמ"ש (חי) 8/71 קרן אהרונסון בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, פד"א ד' 259; ע"ש 34/67 קופת חולים מאוחדת ע"ש גרוסינגר נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, פד"א י' 3.

ההקדשות ובהגדרה זו נכלל כאמור גם גוף הפועל לטובת חלק מן הציבור ומכאן לכאורה כי קהל היעד יכול שיהא מסויים ומוגבל.³⁰ אך אף הרבה מעבר לכך. החל משנת תשל"ט-1979 חל חוק הנאמנות ובו קיימת הבחנה מפורשת בין "הקדש ציבורי" לבין "הקדש"³¹ כאשר "הקדש" כולל גם נאמנות אשר במסגרתה הוקדשו נכסים "לטובת נהנה או לטובת מטרה אחרת", ואילו "הקדש ציבורי" מתייחס לנאמנות שאחת ממטרותיה הינה קידומו של עניין ציבורי. לאמור, המונח "הקדש" להבדיל מ"הקדש ציבורי" מתייחס גם לנאמנות לטובת נהנה מסויים.

ודוק, סעיף 9(2) אינו מתייחס ל"הקדש ציבורי" דווקא אלא ל"הקדש". ההגבלה היחידה המופיעה בסעיף 9(2) ביחס ל"הקדש" הינה כי "מרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה", (היינו הדרישה הבאה להבטיח ניהול בעל אופי ציבורי), ואולם לא קיימת הגבלה בסעיף 9(2) כי ה"הקדש" יהא מן הסוג המוגדר בחוק הנאמנות כ"הקדש ציבורי" ולא כ"הקדש" גרידא.

[260] אילו רצה המחוקק להעניק פטור אך ורק למוסדות שאינם משרתים קהל יעד מסויים, הרי שסביר להניח כי המונח "הקדש" לא היה מופיע בסעיף 9(2) ללא כל הסתייגות נוספת, שהרי המונח "הקדש" כשלעצמו, הן לפי פקודת ההקדשות ובמיוחד לפי חוק הנאמנות, מתייחס לנאמנות המוקמת לטובת קהל יעד מסויים. והנה, סעיף 9(2) לפקודה מגביל את הפטור הניתן להקדש רק למקרים בהם פעילותו מכוננת להגשמת "מטרה ציבורית", אך התייחסותו של סעיף 9(2) למונח "הקדש" (המהווה על פי הגדרתו גם גוף הפועל כנאמן עבור קהל יעד מסויים), אינה מסוייגת על ידי המחוקק כהענקת פטור אך ורק כשקהל היעד של הנאמנות הינו בלתי מסויים. מכאן כי בכל הנוגע למונח "מטרה ציבורית", מסוימות של קהל היעד אינה פוגמת בציבוריות "המטרה הציבורית".

[261] כמו כן לנוכח העובדה כי מאז 1979 ועד לעצם היום הזה, לא הוחלף המונח "הקדש" המופיע בסעיף 9(2) לפקודה במונח "הקדש ציבורי", על אף ההבחנה שנוצרה בין השניים עם חקיקת חוק הנאמנות בשנת 1979. מצביעה על כך כי לא שגגה היא שיצאה מאת המחוקק וכי קיימת מגמה להעניק את הפטור בלא התחשבות בקהל היעד הישיר של המוסד ובמידת העניין הציבורי שמעוררת "המטרה הציבורית" אשר לשמה פועל "המוסד הציבורי".

[262] התנאי היחיד לכלליות הגדרתו של "ההקדש" מתייחס לזהות נאמניו של ההקדש והמחוקק מצא לנכון להקפיד כי לא יהיו קרובים זה לזה. בכך ביקש המחוקק להבטיח כי שיקולי ההקדש, בפעילותו לקידום "המטרה הציבורית", לא יושפעו משיקולים אישיים

30. ראה לעיל טקסט בפסקאות [234] ר' [236].

31. ראה לעיל הע"ש.

— משפחתיים. נמצא כי גם במונח "הקדש", (הכלול בין נכבי הפטור ל"מוסד הציבורי"),
הדרישה הינה ל"אופי ציבורי" ולא למסוימות של קהל יעד.

[263] אשר על כן, אף אילו היינו מתעלמים מרקעו של הסעיף ומן ההגיון העומד מאחרי
השינויים השונים, (שאינם אלא חיפוש אחר דרכים לעיגון הדרישה המהותית "לאופי
ציבורי" במאצעים טכניים יעילים), הרי שגם מניסוחו הנוכחי של הסעיף כפי שהינו מופיע
בפקודה בנוסחה החדש, ניתן להסיק קיומה של מגמה פרשנית לפיה אין להקפיד
במסוימות קהלי היעד של "המטרה הציבורית" לשמה הוקם המוסד, ויש להקפיד רק על
ציבוריות שיקולי ניהולו של מוסד זה.

9. ויתור על מנגנוני הפיקוח — הערת ביקורת

[264] הקפדה על הדרישה "לאופי הציבורי" עשויה להיות ערובה לכך שהפטור ינתן אכן
לגוף הפועל לטובת הציבור, ולא ישמש מסווה לפעילות לרווחה אישית, ואשר אותה אין
כל הצדקה לפטור ממס. אשר על כן סבורים אנו כי דרישת שלטונות המס בהתאם לפקודה
משנת 1947 לפיקוח של ועדה ציבורית או לשילוב אנשים בעלי עמדות ציבוריות בהנהלת
"מוסדות ציבוריים", לא היתה רק דרישה טכנית אלא היוותה תנאי הכרחי לוויסות הפטור
ממס — אל יעריו האמיתיים.

[265] והנה, המחוקק המיר את הפיקוח הצמוד בדרישה טכנית לגוף מנהל רחב שרוב
חבריו אינם קרובי משפחה. דרישה זו קלה יותר לכיצוע אך ברי כי אין בה כדי להבטיח כי
אכן ישמר "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי".

[266] הדרישה לגוף מנהל של שבעה אנשים שרובם אינם קרובים מבטיחה אמנם כי אופיו
של הגוף יהא שונה מנאמנות משפחתית, אך אין בדרישה זו כדי להבטיח כי לגוף המנהל
לא יהא אינטרס אישי משותף או כי חלק משבעת המנהלים יצורפו לרשימה רק באופן
רשמי בעוד שהניהול המעשי ימסר לחלק מצומצם מן החברים שהינם קרובי משפחה או
הפועלים לקידום אינטרס אישי משותף. בהעדרה של ביקורת ציבורית אין כל בטחון כי
הפעילות תנוות מתוך אינטרס טהור של רצון לקדם אך ורק את המטרה הציבורית ללא
שישולבו בשיקולי הניהול אלמנטים זרים של אינטרסים אישיים למיניהם.

[267] סביר להניח כי המרת הדרישה לפיקוח על "האופי הציבורי" של המוסד כאמצעות
שילוב אנשי ציבור בהנהלת המוסד, בדרישה טכנית בלתי מספקת של גוף שרוב חבריו
אינם קרובים, היא שגרמה להרגשה כי הפטור ניתן בצורה רחבה מידי והיא שהביאה
לחיפוש אחר סיוג ההגדרה ופרשנותה באופן מצומצם יותר.

[268] מסתבר כי הרצון לנתב את הפטור למוסדות הפועלים לרווחת הציבור ולא לרווחה
אישית גרמה לניסיון לפעול בניגוד להגיונו וללשונו של הסעיף מתוך מגמה לצמצם את
"המטרה הציבורית" ובלבד שהפטור לא יינתן אף למי שלא יועד אליו. מכאן נבעה כנראה
הפרשנות של הנציבות לפיה יש ליתן הפטור רק אם "המטרה הציבורית" מיועדת לקהל
בלתי מסויים.

[269] הנה כי כן, משהוסרו המוסרות חלה סטיה ומשנאבד "שביל הזהב" נעשה נסיון לעבור מקיצוניות אחת לרעותה — שאינה טובה הימנה.

[270] הגבלת "המטרה הציבורית" תיצור עיוות כפי שציינו לעיל ותביא להעדפת גופים מימסדיים וגדולים על פני גופים הזקוקים שבעתיים מהם לתמריץ ולפטור ממס. הגבלה שכזו תכניס לקריטריונים המיסויים גורמים ציבוריים פוליטיים אשר מקומם לא יכירם בשיקולי גביית מס צודק.

[271] התחום הראוי לפטור האמור אינו מתבטא בהשתת מגבלות על טיב הפעילות ועל קהל היעד הישיר שלה, אלא הינו מתבטא בהקפדה על דרך הניהול של "המוסד הציבורי" ועל "אופיו הציבורי" — על העדר שיקולים אישיים. "מוסד ציבורי" עשוי להיות גם מוסד המקדם למשל צרכי דת אשר מספר הנמנים עליה הינו זעום, מסויים, מגוי וספור. ואולם, אם הגוף מנוהל אך ורק לקידום "צרכי הדת" ולא לקידום אינטרסים אישיים כלשהם, אזי מן הדין להכיר בו כ"מוסד ציבורי", וגודלו של קהל המאמינים באותה דת אינו ענין לשלטונות המס לענות בו.

[272] כפי שציינו לעיל, פטור צריך לנתב לייעודו, ובהעדר קריטריון ברור, לא עדיפה דרך ההגבלה על דרך ההרחבה, שכן בשני המקרים מחטיא הפטור את יעדו ומטרותיו. אשר על כן, במסקנת מבקר המדינה כי יש להנהיג שוב ביקורת ציבורית על פעילות המוסדות הציבוריים³² יש אכן כדי להשיב את הפטור למסלולו ולכוונו אל אותם הגופים המנוהלים באופן ציבורי והמיועדים אך ורק לקידום "המטרה הציבורית". תגובת הנציבות כי הועדה מגבשת קריטריון "אשר יצמצם את מספר הגופים הנכללים במסגרת הפטור" הינה ריאקציה המתעלמת מכך שגוף הפועל באמת ובתמים לקידום "מטרה ציבורית" — יש אכן לפטור ממס ופטור זה הינו תמריץ נחוץ וחיובי.

[273] צמצום כולל של מספר הזכאים לפטור, או הגבלת המטרות הציבוריות, או כל ריאקציה אחרת, אינם מהווים את הפתרון הרצוי. לעומת זאת, שילוב מחודש של אלמנט "האופי הציבורי" בהגדרת "מוסד ציבורי", ולא רק כדרישה טכנית (בלתי מספקת), ולא רק בדרך של פרשנות למונח "פועל למטרה ציבורית", אלא באופן מפורש ברור ומודגש וקביעת גורמי פיקוח פנימיים הולמים לשמירתו של מרכיב זה, הם הערובה לניוות נכון של הפטור הניתן.

[274] בהקשר זה יצויין כי פיקוח תקופתי על ידי אנשי הנציבות ובחינת הדוחות הכתובים שיגישו "מוסדות הציבוריים" אחת לשנה — כפי שהוצע על ידי מבקר המדינה ואומץ על ידי הנציבות באופן עקרוני³³ — לא די בהם כדי להבטיח את טוהר הניהול

32. ראה עמ' 49 לדו"ח המבקר.

33. שם, שם.

הציבורי. זאת מכיון שמניע זר הנקלע מעת לעת אל בין השיקולים היום יומיים אינו מתגלה, על פי רוב, כדו"חות הכתובים וקשה לחשפו בפיקוח תקופתי. אי לכך, ועל אף הקושי שבדבר, מוצע לשוב אל ההגדרה הבראשיתית בדבר הצורך ב"אופי ציבורי" תוך חיוב כל "מוסד ציבורי" לשלב בין מנהליו מספר מסויים של אנשים המשמשים בתפקידים ציבוריים, או להנהיג מוסד המקביל ל"דירקטורים מטעם הציבור" הקבוע בסעיף 96א' לפקודת החברות [נוסח חדש], אשר יפקחו באופן יום יומי ושוטף על טוהר השיקול הציבורי במסגרת ניהול "המוסדות הציבוריים". כך תושג ממילא המטרה לפיה יוענק הפטור באופן שיוגבל לגופים הפועלים אך ורק לטובת "המטרה הציבורית" ואינם מהווים מסווה לפעילות המכוונת להשיג טובת הנאה אישית כלשהי.

[275] ביקורתנו הינה אם כן כפולה והינה מתיחסת הן לויתור על אמצעי הפיקוח והן לריאקציה שבאה בעקבות ויתור זה. אלמלא שונתה מלכתחילה ההגדרה בכל הנוגע ל"אופי ציבורי", ואלמלא הומר הפיקוח הפנימי האמור בדרישה טכנית סתמית, אזי מלכתחילה לא היה מתעורר צורך במעברים מקיצוניות לקיצוניות ולא היו נגרמים עיוותים הנובעים ממגמות של הגבלה וצמצום והמתעלמות מהצורך להשיג את מטרות הסעיף באופן מלא ונכון.

10. סיכום

[276] לנוכח רקעו של הסעיף, ולאחר בחינת מרכיביו, ובהשוואה למונחי פקודת ההקדשות וחוק הנאמנות, סבורים אנו כי אין כל נפקות למסוימות קהל היעד אך מן הראוי לכלול בסעיף במפורש – את הדרישה המהותית, (שהמחוקק לא ויתר עליה למעשה מעולם, ורק תירגם אותה לאמצעים טכניים לא מספיקים) והיא הדרישה – "לאופי ציבורי".

[277] ואולם, משערכנו השוואה בין המונח "הקדש" הכלול בסעיף (2) לפקודה לבין מונח זה בחוק הנאמנות מן הראוי לחדד את הדברים. הגדרת "הקדש ציבורי" כנאמנות שאחת ממטרותיה הינה קידומו של ענין ציבורי מעוררת את השאלה הבאה:

מה משמעות הדרישה ל"אופי ציבורי"? האם משמעותו של מונח זה הינה רק כי למוסד לא יהיו שיקולים אישיים ומוסד הפרעל למען מספר מטרות, אשר רק אחת מהן הינה "מטרה ציבורית" יחשב למוסד אשר שיקולי ניהולו הינם טהורים ומכוונים אך ורק לקידום המטרה הציבורית, ועובדת קיומם של מטרות נוספות לא תגרע מכך, כל עוד לא בשיקולים אישיים קא עסקינן? או שמא על אף השימוש במונח "הקדש" במסגרת סעיף 9(2) לפקודה, קיים הבדל בענין זה בין "הקדש ציבורי" לענין חוק הנאמנות לבין "מוסד ציבורי" לענין הפקודה, במובן זה שכדי לזכות בפטור ממס מן הדין כי המוסד יהא בעל אופי ציבורי טהור, דהיינו שמטרתן היחידה העומדת באופן בלבדי בראש מעייניו תהא אך ורק: "מטרה ציבורית"? – בכך נדון בין השאר הפרק הבא.

**פרק 3: משמעות הדרישה ל'אופי ציבורי' –
התאוריה של 'העדר מסחריות' כבסיס לפטור
"למוסדות ציבוריים"**

פרק 3: משמעות הדרישה ל"אופי ציבורי" – התאוריה של "העדר מסחריות"

כביסי לפטור "למוסדות ציבוריים"

1. פעילות למטרה הציבורית – בלבד.
2. הגדרת המונח "צרכי צדקה" כדרישה לבלבדיות המטרה הציבורית בסעיף 360 ל-1970 Income and Corporation Act.
3. מרכיביה של הדרישה ל"אופי ציבורי" – שירוש כל סממן מסחרי.
4. פעילות המיועדת להפיק רווחים מעבר לדרוש לקידום המטרה הציבורית.
5. הוצאות עודפות כסממן לפעילות מסחרית שאינה ראויה לפטור ממס.
6. קידום פעילות אשר חברי המוסד מפיקים טובת הנאה אישית.
7. הפסיקה באנגליה בענין טוהר השיקול הציבורי.
8. הדרישה ל"אופי ציבורי" במשפט ההודי – והלקח שעלינו להפיק הימנה.

1. פעילות למטרה הציבורית – בלבד

[301] א' צחור,³³³ מתייחס לפעילות המוסד הציבורי: "למען" המטרה הציבורית" כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה, והינו סבור כי: "פעילות למען מטרה שאינה מעוגנת בהגדרה הנ"ל עלולה להשמיט את בסיס ההכרה במוסד הציבורי בתור שכזה. זאת להבדיל מחוק מס רכוש, מס שבח מקרקעין או חוק מס ערך מוסף בהם "המטרה הציבורית" אינה חלק אינטגרלי מהגדרת המונח "מוסד ציבורי". מאידך, יתכן כי למוסד הציבורי על פי סעיף 9(2) תהיינה גם מטרות שאינן "מטרות ציבוריות" בנוסף למטרתו הציבורית ובמקרה זה לא יפגע מעמדו של "המוסד הציבורי". אך זאת לדעתנו רק אם "המטרה הציבורית" היא פעילותו העיקרית של המוסד, ואילו המטרה האחרת משרתת את המטרה הציבורית".

[302] עמדתו של א' צחור מישבת למעשה בין הצורך כי "המוסד הציבורי" יפעל אך ורק לקידום "המטרה הציבורית" ובין העובדה כי מצינו בחוק הנאמנות מוסד דומה במתכונתו הלא הוא "ההקדש הציבורי" ("הקדש" הינו כאמור בין הגופים שאליהם מתייחס הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי") ובו קיומה של מטרה נוספת אינו מונע הגדרת המוסד כ"ציבורי".

333. א. ע"ד א' צחור, "מוסד ציבורי – היבטים לשאלת חיוב הכנסותיו במס", מיסים ב' (3) א-1.

[303] לפי עמדתו של א' צחור תיתכן גם מטרה נוספת ל"מוסד הציבורי" ללא שהדבר יפגע במעמדו של המוסד "כמוסד ציבורי", ואולם הדבר מותנה בשני תנאים מצטברים: א. פעילותו העיקרית של המוסד הינה קידום "המטרה הציבורית". ב. המטרה האחרת רק משרתת את "המטרה הציבורית".³³

[304] אין זאת אלא שאף א' צחור סבור כי הפעילות למען קידום "המטרה הציבורית" מן הדין כי תעמוד בראש מעייניו של "המוסד הציבורי" ותהווה שיקול בלעדי בדרך ניהולו. משום כך קיימת דרישה לפיה המטרה האחרת לא תעמוד בפני עצמה אלא תשרת את "המטרה הציבורית".

[305] דא עקא, במצב שכזה סביר להניח כי המטרה האחרת תיבלע "במטרה הציבורית" ותחשב בעצמה ל"פעילות למטרה ציבורית", שכן לאור מגמתנו לפרש את המונח "מטרה ציבורית" באופן נרחב הרי שאף הפעילות למען המטרה האחרת — הקיימת אך ורק כדי לשרת "מטרה ציבורית" — תהווה למעשה פעילות לקידום "מטרה ציבורית".³⁴ נמצא כי התנאי השני לפיו מטרה נוספת אינה פוגמת ביחודיות הפעילות "למטרה הציבורית" אך ורק כשמטרה נוספת זו משרתת את "המטרה הציבורית", מביא למעשה לאותה תוצאה לפיה הפטור ינתן רק למוסד הפועל באופן בלבדי לקידום "המטרה הציבורית" ללא מטרות אחרות כלשהן.

33. בענין זה היו הדעות חלוקות בוועדה למיסוי מוסדות ציבור ובסעיף 5.3 למסקנותיה מוצאים אנו שתי חלופות כדלקמן: (1) המלכ"ר חייב לקיים את המטרה והמטרה בלבד, אחרת הזכות תישלל; (2) המלכ"ר חייב לקיים בעיקר את המטרה וכל עיסוק שאינו נופל בגדרה, יופרד במסגרת נפרדת ויהיה נישום במס הכנסה לכל דבר וענין, פרט לדרכי דיווח שייקבעו בכללים". ביחסות לחלופות אלו נראה לחלק מחברי צוות הוועדה שכל פעילות שאיננה במסגרת המטרה והמטרה בלבד, הינה עסקית ויש להפרידה במסגרת נפרדת ולחייבה במיסוי ובדיווח. חלק אחר מהצוות סבור שפעילות כאמור שאינה עסקית לשמה אלא באה לתמוך במטרה, לא תיפול בגדר הסעיף האמור. דא עקא שגדר הספיקות התיחס למישור הפרקטי וההתחבטות נוסחה כדלקמן: (א) "הדרך לפי ס"ק א' דלעיל פשוטה ואינה זקוקה לפרשנות (מסקנה שאינה כה ברורה למעיין — הערת הח"מ) אולם פירושה כי כל מוסד ציבורי המקיים פעילות כלשהי, אף מקרית וחד פעמית שלמאריית עין הינה עסקית, יכלל בכללים שייקבעו, באשר לדיווח ותשלום מס; (ב) הדרך לפי ס"ק ב' מונעת חיוב מס שאין מחוונים אליו, אך יישומה מסובך אם רוצים לדייק, או הכל פרוץ, כפי שזה אכן בהווה".

34. אם כי ראה לעיל הע"ש 2 וטקסט בפסיקה [102] ביחס לגוף שהוקם לעידוד חיסכון לחינוך תיכוני וגבוה אשר שר האוצר ראה בו מטרה שונה מן "המטרות הציבוריות" הכלולות בסעיף 9(2), על שום האלמנט הנוסף של עידוד החיסכון, וזאת על אף שאלמנט זה נועד אך ורק כדי לשרת את מטרות החינוך ולא נועד לעמוד בפני עצמו כמטרה עצמאית של עידוד החיסכון במשק. ואולם, ראה דברינו בהע"ש 28 לעיל כי יתכן שקביעת המטרות הנוספות על ידי שר האוצר לא נעשתה מטעמים של הכרח משפטי אלא למען האפקט הציבורי שבכך.

[306] מצב זה אינו זהה לקריטריונים שנקבעו בהגדרת "הקדש ציבורי", שכן שם די בכך שהמטרה הציבורית נחשבת ל"אחת ממטרות המוסד", ואילו לענין סעיף 9(2) לפקודה על המטרה הציבורית להיות המטרה הדומיננטית והבלעדית של "המוסד הציבורי". מעיון במאמרו של א' צחור עולה למעשה כי אף הוא דוגל בטוהר מוחלט של הניהול הציבורי והינו סבור כי קיומה של מטרה נוספת כמוה כקיומו של אינטרס אישי ויהא בה כדי לסכל את הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי".

א' צחור רק מגמיש את הצורך בבלבדיות של "המטרה הציבורית" מקום בו נילוות לה מטרה טפלה נוספת המיועדת אף היא רק כדי לשרת את אותה "מטרה ציבורית".

[307] לדעה זו מצטרפים אנו בכל הכבוד, וזאת לנוכח מטרתו של הסעיף. סעיף 9(2) לא נועד ליתן פטור ממס למוסד אשר במסווה של פעילות אחת, הראויה לפטור, הינו מבקש לפטור הכנסות מפעילויות נוספות, שאינן מקדמות את המטרה הציבורית אלא מטרה אחרת כלשהי, ואשר לקידומה לא יועד פטור זה מעיקרו.³⁵

[308] תימוכין למסקנה האמורה בדבר הצורך ביחודיות המטרה הציבורית ניתן למצוא גם בהגדרת המונח "צרכי צדקה" כפי שהינו מוגדר בהקשרים של פטור ממס במשפט האנגלי.

2. הגדרת המונח "צרכי צדקה" כדרישה לבלבדיות "המטרה הציבורית" בסעיף 360 ל-1970 Income and Corporation Taxes Act

[309] סעיף 360 ל-1970 Income and Corporation Taxes Act קובע פטור ל"מוסדות צדקה" ובהקשר זה נקבע כי:

"Charity means a body of persons or trust established for charitable purposes only"

[310] לענין זה מוצאים אנו ב-³⁶Halsbury's Laws of England

"A body or trust is not established for charitable purposes only unless its objects and its powers are limited to those purposes; if it has additional or alternative or subsidiary purposes which are non-charitable and are not purely ancillary to a charitable purpose, it is not within the definition of

35. למסקנה זוהי הגיע כב' השופט אשר בכל הנוגע להגדרת המונח "מוסד ציבורי" בסעיף 39(6) לחוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א-1961, בפסה"ד בעניין ע"ש 99/76 מנהל מס רכוש נ' הסתדרות רופאי השיניים, פר"א ח' 422.

36. Halsbury's Laws of England, 4th Ed. London 1978 Vol. 32 par.1066.

charity for income tax purposes even if its income is in fact ultimately applied to charitable purpose only”³⁷

[311] נוסחו של סעיף 360 הנ"ל שונה מנוסח סעיף 9(2) ונוספה בו המילה "only", ואולם, מטרת הפטור זהה בחוק הישראלי והאנגלי ומסתבר כי גם סעיף 9(2) לפקודה נועד להעניק פטור רק למוסד אשר כל מטרתיו הינן ציבוריות כאמור. אם נאמץ מסקנה חד משמעית זאת של הדין האנגלי, לענין הגדרתו של "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) לפקודה, נמצא כי "האופי הציבורי" מתבטא בין השאר בצורך כי "המוסד הציבורי" יפעל אך ורק למען "המטרה הציבורית" ולא יערב כל מטרה ואינטרס אחר כלשהם בפעילותו. לטוהר שיקולים זה יקרא להלן "אופי ציבורי", וזו משמעותה של הדרישה המהווה לדעתנו את הדרישה העיקרית והמוצדקת ואת התנאי הבסיסי לזכאות "המוסד הציבורי" בפטור ממס.

3. מרכיביה של הדרישה לניהול הנושא אופי ציבורי – שירוש כל סממן מסחרי

[312] לאור הצורך כי ה"מוסד הציבורי" ישא גם "אופי ציבורי" מציין ד"ר שטרן³⁸ כי מכח סעיף 8(ו) לפקודת מס הכנסה 1947 נפטרו ממס כמה חברות ואגודות, העוסקות בענייני דת, צדקה וחינוך (לרבות אגודות תיאטרון), אשר בתקנותיהן נקבע, כי כל הכנסותיהם ישמשו אך ורק להשגת מטרת החברה או האגודה, וכי החברים אינם זכאים לקבל דיווידנדה או טובת הנאה אחרת, וכן כי לא יקבלו איזה שהוא עודף מנכסי החברה או זכויותיה במקרה של פירוק.

[313] לאמור, כדי להבטיח כי הנהלת המוסד לא תפעל מתוך אינטרס זר על המוסד לעמוד בארבעה תנאים בסיסיים:
א. מטרת המוסד הינן אך ורק "מטרות ציבוריות" או מטרת שנועדו לשרת "מטרה ציבורית" לשמה הוקם המוסד.

37. זאת בהסתמך על פסקי הדין דלקמן:

R. V. Income Tax Special Comrs Ex Parte Rank's Trustees (1922) 91 LKB 662 8 TC 286, CA; Terinarn Plays Ltd. v. IRC (1948) 1 All E.R. 506, 30 T.C. 107, CA (Non-Profit Making-Company Ltd. By Guarantee); Ellis v. IRS (1949) 31 TC 178, CA; Oxford Group v. IRC (1949) 2 All E.R. 537, 31 TC 221, CA; Associated Artists Ltd v. IRC (1956) 2 All E.R. 583, 36 TC 499; Peterborough Royal Foxhound Show Society v. IRC (1936) 2 KB 497, (1936) 1 All E.R. 813, 20 TC 249

38. ראה הע"ש 24 לעיל, בעמ' 72.

ב. הכנסות המוסד ישמשו אך ורק להגשת המטרות הציבוריות הנ"ל.
 ג. החברים לא יזכו לכל דיבידנד ולא יפיקו כל טובת הנאה מן המוסד.
 ד. גם בעת פירוק המוסד לא יזכו חבריו בכל חלק מנכסיו או זכויותיו, והכספים שיוותרו בקופת המוסד יועברו במלואם ל"מוסד ציבורי" אחר שהינו בעל מטרות ציבוריות דומות.

[314] ואולם, דומנו כי מן הראוי להכליל מספר דרישות נוספות במונח "אופי ציבורי" כדי להבטיח כי הפעילות להשגת "המטרה הציבורית" תהא אכן נקיה מכל שמץ של שיקול זר בעת ניהולו השוטף של המוסד.

[315] שיקול זר בניהול הינו לדידנו גם:

- א. פעילות המיועדת להפיק רווחים מעבר לדרוש לקידום "המטרה הציבורית".
- ב. הוצאות עודפות.
- ג. קידום פעילות אשר לחברי המוסד עניין אישי בה.

4. פעילות המיועדת להפיק רווחים מעבר לדרוש לקידום "המטרה הציבורית"

[316] הפטור ל"מוסדות ציבור" נועד במקורו לסייע לגופים העוסקים במלאכת קודש ציבורית. ואולם, הפטור ניתן למוסדות אלו לא רק מתוך הערכה לפועלם, ואף לא רק מתוך עניין לסייע בקידום המטרה הציבורית באמצעות פטור ממס. הפטור ניתן בין השאר מפאת אופי הניהול של מוסדות אלו המכוון לקידום המטרה הציבורית כאינטרס ראשון במעלה הקודם לשיקולים של הפקת רווח וכדאיות כלכלית. בשל "אופי ציבורי" זה, המהווה כאמור חלק מהותי בהגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי", זקוק המוסד לתמריץ בצורת פטור ממס, כדי שיוכל להתקיים בתנאי שוק של תחרות עיסקית ולהישדר.³⁸

[317] אולם, כבר כאן מן הראוי להדגיש כי אין אנו טוענים כי "אופי ציבורי" משמעו התעלמות משיקולים כלכליים וניהול כושל אשר מחמתו יאלץ המוסד להיזקק לתמריצים. למוסד ציבורי "מותר" לממן את פעילויותיו באמצעות גביית מחיר מלא בגין שירותיו.³⁸

38א. ראה להלן בפסקה [1501] והלאה.

38ב. ראה לענין זה את פסקי הדין בענין:

I.R. v. Peebleshire Nursing Assn. 11 T.C. 335, 350.

Cowse v. Committee of Lunatic Hospital 3 T.C. 39, 43, בהם נפסק כי מוסד הפועל לממן שרותי בריאות אין משמעו מוסד המעניק שרותיו חינם או במחיר מסובסד, והוא יהא זכאי לפטור ממס גם כשנגבה מחיר מלא מן הלקוחות. במקרה הנדון הוכר בית חולים כ"מוסד צדקה", על אף שבצד שרותים המוענקים בהתנדבות, נמכרו שרותים מסוימים לבעלי יכולת במחיר מלא, כדי שבכך ניתן יהא לממן את החזקתו השוטפת של בית החולים.

אדרבה, אם גוף פועל באופן יעיל לפי נורמות של כדאיות כלכלית ומפיק רווחים ואולם בראש מעייניו מצויה "המטרה הציבורית" ולא הפקת הרווחים — אין ספק כי גוף זה ראוי שבעתיים לפטור ממס. הפטור לא נועד לסייע אך ורק לגופים המתנהלים במתכונת כושלת, ואת התמריץ מן הדין להעניק במיוחד לגוף המקדם את "המטרה הציבורית" תוך ניהול יעיל המעמיד את הגוף על רגליים איתנות ובלתי תלויות.

[318] אם מוסד עוסק בפעילויות שונות מתוך מטרה להפיק רווחים אף מעבר לנחוץ לו לצורך קידום "המטרה הציבורית" הרי שאין טעם לפטור רווחים אלו ממס, ומוסד זה מאבד ממילא את "אופיו הציבורי".

גם מוסד אשר לחברי הנהלתו אין שום תועלת כספית או כל טובת הנאה אחרת משגשוגו הכלכלי, יאבד את אופיו הציבורי אם הרווחיות תהפוך למטרה בפני עצמה.

[319] והדברים קל וחומר: אם קיומה של מטרה נוספת כלשהיא (מלבד "המטרה הציבורית") פוגמת ביחודיות הפעילות של המוסד למען קידומה של "מטרה ציבורית" והינה שוללת את הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי", הרי שהפקת רווחים כשהדבר אינו נחוץ למימון הפעילות הציבורית אלא כשיקול ניהולי וכיעד בפני עצמו בודאי ובודאי שיפקיעו מן הגוף את אופיו הציבורי. למוסד זה יש מטרה נוספת מלבד קידום "המטרה הציבורית" והיא — הפקת רווח.

[320] נראה לנו על כן כי מוסד העוסק בפעילות שתכליתה הראשונה הינה הפקת רווחים ולא קידום המטרה הציבורית אינו מוסד בעל "אופי ציבורי".

למוסד זה יש שתי מטרות העומדות בבסיס החלטותיו הניהוליות ובכך נשלל ממנו אופיו הציבורי ועימו האפשרות להגדירו כ"מוסד ציבורי".

[321] לא זו אף זו, אם נצא מנקודת הנחה כי "מוסד ציבורי" יזכה לפטור ממס גם כאשר פעילותו אינה מכוונת להשגת המטרה הציבורית אלא בעיקר למטרה רווח, הרי שלא נוכל למנוע תופעה של ניתוב פעילות כלכלית עניפה אל תחת חסותו של "המוסד הציבורי" במטרה לנצל את הפטור ממס המוענק לו. אם במסגרת "המטרה הציבורית" יכול מוסד לעסוק בפעילות רווחית — ללא כל הגבלה, הרי שאנו מזמינים את כוחות השוק לווסת ולרכז את הפעילויות בתחום זה תחת חסותם של "מוסדות ציבוריים" כדי שיהנו מן הפטור.

אשר על כן סבורים אנו כי הפטור לא נועד למוסד העוסק בפעילויות שתכליתן השגת רווחים לשמן — מעבר לדרוש לקידום המטרה הציבורית, ומן הדין שלא להעניק פטור למוסד שכזה וזאת אף אם הרווחים יושקעו אך ורק לצורך קידום "המטרה הציבורית".

[322] היכן הוא הגבול שבין הפקת רווחים תוך כדי ישום "המטרה הציבורית" במסגרת פעילות יעילה הנשענת על פסים כלכליים איתנים, לבין חריגה מן "המטרה הציבורית" ושיאפה להשיג רווחים כמטרה בפני עצמה השוללת את "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי"?

[323] קנה המידה הכולט ביותר לפעילות המיועדת להפקת רווחים לישמן הינו כאשר "המוסד הציבורי" עוסק בפעילויות באופן שרווחיו עולים בשיעור ניכר על הנחוך לו לצרכי פעילותו הציבורית. עודף זה אין כל סיבה לפטור ממס.³³⁸ משום כך סבורים אנו כי אין להעניק פטור ממס במקרים אלו ולצורך כך מן הדין לכלול בהגדרת המונח "אופי ציבורי" גם הנחה (הניתנת לסתירה) כי פעילויות שבהן הופקו רווחים מעבר לדרוש לקידום "המטרה הציבורית" נובעות משיקול ניהולי זר ופוגמות באופיו הציבורי של המוסד.³³⁸

[324] ההבחנה בין פעילות אשר הרווח נועד לממן אותה לבין פעילות שהרווח הוא תכליתה הינה הבחנה שבגישה, הבחנה המתבטאת בשיקול הדעת הניהולי השוטף ואולם הסימפטומים הכולטים בה הינם:

א. כאשר גוף הינו היפר-אקטיבי ומפיק רווחים מעבר לדרוש לו לקידום המטרה הציבורית.

ב. לאידך גיסא – כאשר גוף אינו נוקט בפעולה מסוימת במסגרת פעילויותיו השוטפות משום שזו אינה כדאית מן הבחינה הכלכלית, וזאת על אף שהינה נחוצה לקידום "המטרה הציבורית".

[325] ואולם, ברור כי מלבד מוסדות בהם מופיעים סימפטומים ברורים אלו, קשה מאוד לדעת האם מניעיו של מוסד לפעול כתחום מסויים נעוצים בכוונה להפיק רווחים או שהינם נובעים מתוך כוונה לפעול באמת ובתמים לקידום המטרה הציבורית. מניעים אלו משתקפים לעיתים בהחלטות יום יומיות רבות, אשר שום גוף חיצוני של ביקורת לא יוכל להבחין בהם.

אשר על כן חוזרים אנו גם בהקשר זה ובמשנה תוקף על העמדה, כי קיים הכרח לערות אישי ציבור בעמדות הניהול של ה"מוסדות הציבוריים" למען יבוקרו החלטות מוסדות אלו (או ינותבו מלכתחילה) במישור היום יומי השוטף, באופן שפעילותן תישא אכן "אופי ציבורי" ותהא ראויה לפטור ממס.

5. הוצאות עודפות כסממן לפעילות מסחרית שאינה ראויה לפטור ממס

[326] משמעותו של "אופי ציבורי" הינה כמובן, בראש ובראשונה, שלילת ניהול המכוון להפקת טובות הנאה אישיות כלשהן.

338. אלא אם כן זהו עודף הנחוך לפעילות עתידית ובהתאם לחישובו אקטואריים לפיהם צפויה גדילה של ההוצאות ביחס להכנסות בעתיד הנראה לעין וכאשר המוסד חייב לשריין לעצמו עודפים לקראת ימי הסגריר הצפויים למען יוכל להמשיך בהענקת השירותים כסידרם אף בעיתות המשבר שיבואו.

338ד. כפי שנראה להלן, אילו הקפידו שלטונות המס על היבט זה של "האופי הציבורי" הנדרש מן "המוסד הציבורי" בפעילותו "למטרה ציבורית", אזי היה מתייתר הקריטריון הנוסף והמסוכך שהוסף להגדרת הפטור בכל הנוגע להכנסה מ"עסק".

[327] ואולם, טובות הנאה עשויים להפיק לא רק מנהלי מוסד, המתווים את דרך ניהולו, אלא גם עובדיו הזוטרים של המוסד וכל הבאים עימו במגע שוטף. "אופי ציבורי" שולל לדעתנו גם ניהול בו מחליטים מנהלים כי לנוכח הצטברות של עודפי רווחים לא יועברו הכספים "למוסד ציבורי" אחר העוסק באותן המטרות ולא ייועדו לקידום "מטרה ציבורית" נוספת, אלא יחולקו בצורת טובות הנאה לעובדי או חברי "המוסד הציבורי", או בצורת הוצאות עודפות שמשמען העלאת רמת ההוצאות והזמנת מוצרים שאינם הכרחיים, או בדרך של ביצוע התקשרויות מעבר לנחוץ בכנות לשם הפעלת המוסד.

[328] מקום בו קיימת צורת ניהול המרשה לעצמה קיום תופעה של הוצאות עודפות כמפורט לעיל, הרי שניתנה לנו למעשה האינדיקציה הברורה ביותר לכך שהמוסד אינו זקוק למלוא הפטור הניתן לו.

ואכן, המחוקק היה ער לכך במידת מה וקבע בסעיף 3(ז) לפקודה חיוב במס בשיעור של 90%, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כל שהם, על "הוצאות עודפות" של "מוסד ציבורי" וכיו"ב מוסדות שכל הכנסתם פטורה ממס. "הוצאות עודפות" מוגדרות בסעיף 3(ז) לפקודה כסכומים שהוצאו למטרות המפורטות בתקנות שנקבעו על פי סעיף 31 לפקודה³⁹ ושאינם מותרים בניכוי לפי אותן תקנות, או שהם עולים על הסכומים שנקבעו כמותרים בניכוי (המגבלות מתיחסות בעיקר להוצאות רכב, כיבוד, אירוח, נסיעה לחו"ל, אש"ל, מתנות) וכן טובות הנאה לעובדים אשר לא ניתן ליחסם לעובד פלוני (ראה סעיף 32(11) לפקודה).

[329] הוראת החוק בסעיף 3(ז) לפקודה נועדה להגביל את ההוצאות של גופים שאינם חייבים במס על הכנסותיהם, ובכך למנוע ניצול לרעה של הפטור ממס למתן טובות הנאה לחברים ולעובדים ללא חובת ניכוי במקור. ואולם, אנו סבורים כי תופעה זו של הוצאות עודפות מן הדין כי תגרור תוצאה חריפה יותר מן הקבוע בסעיף 3(ז) לפקודה. מוסד המרבה בהוצאות עודפות הינו נגוע בשיקולים ניהוליים שאינם מיועדים לקידום "המטרה הציבורית" וניתן לומר כי פעילותו זו סותרת את החיוב לייעד את רווחיו ל"מטרה ציבורית" בלבד. אשר על כן התוצאה הנכונה במקרה שכזה היא כי רווחי גוף שכזה ימוסו ותשלל, לפחות לפרק זמן מסויים, הגדרתו "כמוסד ציבורי".

[330] הקפדה על "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" גם בהקשר זה היתה חוסכת במידה רבה את הפרוצדורה הכרוכה בסעיף 3(ז) לפקודה⁴⁰ והיתה מונעת תופעה שלילית

39. תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972, ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1987. ראה "קובץ חקיקת מיסים", כרך ב'; "תקנות וצווים", (הוצאת קרן 1990), עמ' 130 ובעמ' 135.

40. ראה סעיף 181(ב) לפקודה לפיו נדרש גוף כאמור לדווח לפקיד השומה על ההוצאות העודפות ולשלם לו מידי חודש את המס עליהן.

זו של הוצאות עודפות — ביתר יעילות, שכן מוסד המרבה בהוצאות עודפות לא זו בלבד שהינו מסתכן בחובת מיסוי עליהן אלא שהינו מסכן את עצם הגדרתו "כמוסד ציבורי" ואת זכאותו לפטור ממס על כלל הכנסותיו.

[331] הקריטריונים המוצעים על ידינו לקביעת "אופיו הציבורי" של מוסד, כתנאי לזכאות בפטור ממס, והנוגעים לטוהר שיקולי הפעלתו של מוסד זה, עשויים אם כן למנוע שתי תופעות שליליות משני הכיוונים. הדרישה בדבר "אופי ציבורי" לפי הקונספט המוצע על ידינו עשויה למנוע הענקת פטור ממס לגופים הפועלים להשגת רווחים עודפים, שאין כל הצדקה לפוטורם ממס. ומאידך הדרישה האמורה עשויה למנוע גם מתן פטור לגוף אשר עקב צבירת עודפי רווחים כאמור, התפתחה בו תופעה של — הוצאות עודפות, וניהול הסותר לקריטריונים של כדאיות כלכלית. גם במצב זה אין טעם לפטור את הגוף ממס ולהעניק תמריצים לגוף בזבזני, ועל כן לדינו פטור זה ישלל.

[332] נמצאת למד כי הדרישה של "אופי ציבורי" השמה דגש על טוהר השיקולים הניהוליים וכי יהיו מכוונים אך ורק להשגת "המטרה הציבורית", יש בה כדי למנוע תופעות שליליות הן מכיוון של ניצול הפטור להפקת רווחים עודפים, והן מן הכיוון ההפוך של ניהול שלא לפי קריטריונים של כדאיות כלכלית. התניית הפטור ב"אופי ציבורי" עשויה למנוע הענקת הפטור לגוף המרבה בהוצאות ובכך פוגע בכושרו לעמוד על רגליו מבחינה כלכלית, ומאידך מהווה הגדרה זו ערובה לכך שהפטור ינותב אך ורק לגופים הפועלים למטרה ציבורית ולא ינוצל לפטור ממס פעילויות המיועדות להפקת רווחים לישמן. הנה כי כן — הדרישה ל"אופי ציבורי" בהגדרתה הנכונה הינה כלי חיוני ביותר לניתוב הפטור לקהל היעד הנכון.

6. קידום פעילות אשר חברי המוסד מפיקים ממנה טובת הנאה אישית

[333] על אף שלדעתנו "מטרה ציבורית" משמעה כל אחת מן המטרות המנויות בסעיף 9(2) אף כאשר קהל היעד הישיר של המוסד בפעילותו למען השגת המטרה האמורה הינו קטן ומצומצם. הרי שברור עם זאת, כי אם קהל היעד הינו מצומצם כל כך עד שהינו מכוון בעצם — לחברי הגוף המנהל של המוסד אזי ממילא יהפוך המוסד לאישי ולא לציבורי ולא נוכל לצפות כי ינוהל מתוך העדר מניעים אישיים. זאת אף אם חברי הנהלת המוסד אינם קרובי משפחה, אינם מפיקים טובות הנאה מרווחי המוסד ואינם זכאים לחלק ברווחים עם פירוקו, שהרי הם מפיקים טובת הנאה אישית מעצם פעילותו של המוסד.

[334] לדינו הקריטריון לעניין זה הינו כדלקמן: אם חברי הנהלת המוסד מפיקים טובת הנאה אישית מפעילותו הציבורית של המוסד, הרי שמניעי ושיקולי הניהול במוסד זה בהכרח אינם ציבוריים אלא אישיים ובהעדר "אופי ציבורי" לא מן הדין להכיר במוסד זה כ"במוסד ציבורי". זאת כאמור אף אם חברי הנהלת המוסד אינם מפיקים כל טובת הנאה מרווחי המוסד.

[335] במקרה זה לא מסוימותו או צמצומו של קהל היעד הינם לרועץ להגדרתו של המוסד כ"מוסד ציבורי", אלא העובדה כי למעשה הפעילות למען קידום "המטרה הציבורית" וטובת ההנאה האישית של מנהלי המוסד — חזר הם.

אשר על כן לדידנו מקום בו יש למנהלי "מוסד ציבורי" נגיעות אישיות — נפגם "אופיו הציבורי" של המוסד, ואין הוא עומד בקריטריונים הנחוצים להענקת הפטור ממס הכנסה בנסיבות אלו לא מן הדין להשתמש בכספי ציבור כדי ליתן תמריץ לגוף שהינו למעשה — גוף פרטי.

[336] תימוכין למסקנה זו מוצאים אנו בסידרת פסקי דין המפרשים את המונח charity בדין האנגלי, הדורש אף הוא כאמור כי המוסד יפעל באופן בלבדי להשגת המטרה האמורה, ללא עירוב כל מטרות נוספות.

[337] בהקשר זה ובטרים שאנו באים להשתמש כתנא דמסייע התומך בקו המחשבה שהתוונו, במספר הרב של פסקי הדין שניתנו באנגליה בנושא זה, נקדים מספר מילים למשקלה ולטיבה של פניה זו אל המשפט האנגלי.

[338] אחדות מן הפקודות המנדטוריות הכילו סעיף הקובע כי יש לפרשן לפי החוק האנגלי.⁴¹ נקודת מס הכנסה אינה מכילה הוראה מעין זו, ואולם בית המשפט בענין גיונדהייט נ' פ"ש קבע ביחס לפרשנותה של הפקודה (בנוסחה האנגלי משנת 1941) כי: "אין שום סיבה מדוע פסקי הדין של בתי המשפט באנגליה, הדנים בפירוש המונחים השונים, לא יהיו מחייבים, בכאנו לפרש מונחים דומים במשפט הארץ ישראלי".⁴²

[339] ואולם, באותו פסק דין עצמו סוייגה הקביעה הפרשנית האמורה בתנאי: "שבמונח המהווה את סלע המחלוקת השתמשו באותו הקשר שבו הוא מופיע בחוק החרות האנגלי".⁴³

41. ראה סעיף 2(2) לפקודת החברות, סעיף 2 לפקודת השטרות [נוסח חדש] וסעיף 141 לפקודת פשיטת הרגל, 1936.

42. ע"א 310/44 גיונדהייט נ' פ"ה, אל"ר 1945, עמ' 295, מפי זקן השופטים פיצג'רלד.

43. לענין זה ראה גם פרופ' גד טרסקי, מסות במשפט (הוצאת מכון הרי סאקר ירושלים) בעמ' 115: "למשפטן הישראלי התחיקה החדשה בארצו היא שדה מלא מוקשים. הוא הסכינ להבין מונחים עבריים מסויימים במשמעות מונחים מקבילים של המשפט האנגלי; ובדרך הטבע נוטה הוא להמשיך ולפרשם כך כשהוא מוצא אותם בפי המחוקק הישראלי. אך הלה עשה שימוש עצמאי במונחים העבריים הנדונים. על הפרשן להיווכח שמשמעותן של מלים אלה השתנתה בתחיקה הישראלית. ה"תמורה" הנקובה בחוקי ישראל המקוריים אינה עוד ה-consideration האנגלי. "יחד ולחוד" בא במשמעות שונה ממשמעותו האנגלית של הביטוי. ה"שלוח" אינו עוד ה-agent. ה"הפרה" שוב אינה ה-breach. "פיצוי" מופיע גם במשמעות "שיפוי" על פי המינוח האנגלי..."

[340] הפטור בפקודה ניתן ל"מוסד ציבורי". הפטור באנגליה אינו ניתן ל"מוסד ציבורי" אלא ל"מוסד צדקה" "charity organization". מונח זה אינו מקביל לחלוטין למונח "charity", ועל כן ההסתמכות על פסיקה אנגלית בהקשר זה הינה אך ורק כמקור השראה ולא כפרשנות מחייבת.

ההשראה בהקשר זה נובעת לנוכח העובדה כי אף במשפט האנגלי, מקום בו הפטור ממס תלוי בפעילות מסוימת, שהינה למעשה פעילות למטרה ציבורית, מצינו כי קיומו של מניע נוסף מסכל את האפשרות לראות במוסד האמור כמי שפועל להשגת המטרה היעודה בלבד ומוסד זה לא יהא פטור ממס. ואכן, כפי שנראה להלן, במשפט האנגלי קבעה הפסיקה כי כאשר יש למנהלי המוסד טובת הנאה אישית מפעילותו של המוסד (אף כי לא מרווחיו) אין המוסד מכונן אך ורק להשגת המטרה היעודה ולא מן הדין לפוטרו ממס.

אשר על כן, דומנו כי הפסיקה האנגלית עשויה אכן להוות מקור להשראה וסיוע בבואנו להסיק מסקנות במסגרת הקונספטואלית הישראלית, וזאת אף אם המונחים שונים הם במידת מה והמטרות הכלולות בהגדרת הפטור באנגליה שונות מן המטרות הציבוריות הכלולות בסעיף 9(2) לפקודה.⁴⁴

7. הפסיקה באנגליה – בענין טוהר השיקול הציבורי

[341] הלכה פסוקה היא במשפט האנגלי כי כאשר מטרתו של אירגון הינה קידום חבריו יותר משהינה מיועדת לקידום "מטרה ציבורית" כשלעצמה, אזי אין ליתן פטור ממס לאירגון זה, אף אם הציבור הרחב מעוניין בקידום הפעילות האמורה.

44. לעניין משמעותו של המונח "charity" באנגליה יצוינו דבריו של הלורד ציטי בעניין:

In Re Fovealx Cross v. London Anti Vivisection Society (1985) 2 Ch 501: "The application of the word "charity" in this connection is not confined more to the objects that come within the quaint catalogue of the Statute of to be Elizabeth, but applies also to cases analogous, and what seems to be also, also, alarming, to cases analogous to cases which have been adjudged analogous, thereby making the development of the law perpetual, and which is rather a curiosity in jurisprudence, making it of crucial importance the which case comes on first. In those circumstances one is not surprised to find that the learned learned Judge in that case went on to say that pursuit of these analogies obviously requires caution and circumspection."

לגופה של הגדרה יצויין פסק דינו הידוע של הלורד מקגוטן בעניין: 44.

The Income Tax v. Pemsal (1981) A.C. 531, at page 583: "Charity" in its legal sense comprises four principal divisions: trusts to for the relief of poverty, trusts for the advancement of education, trusts for the advancement of religion and trusts for other purposes beneficial community, not falling under any of the preceding heads."

ארבה מרכיבים אלו של המונח "charity" מכונים בפסיקה האנגלית:

"The four divisions of Lord Macnaghten's catalogue"

במקרה שכזה אין פעילות המוסד מוגדרת כפעילות המיועדת אך ורק לקידום מטרותיו הציבוריות וממילא אין הוא "מוסד צדקה".⁴⁵ עם זאת נפסק כי כאשר גוף פועל לקידום "המטרה הציבורית" ואולם קהל היעד הישיר שלו הינו ציבור החברים בגוף, ואף חברי הנהלת הגוף נמנים על כלל ציבור החברים, אין עובדה זו מונעת את הגדרתו של גוף זה כבעל "אופי ציבורי", שהרי התועלת שיפיקו חברי ואף מנהלי אותו גוף באופן אישי הינה תפלה לחלוטין ונבלעת באינטרס הכללי שהוא הדומיננטי.⁴⁶

[342] הקריטריון העולה מן הפסיקה האמורה הינו בחינת טוהר שיקולי הניהול המעשיים העומדים ביסוד "המוסד הציבורי". כאשר המטרה העומדת בראש מעייני מנהלי המוסד הינה אכן טובת הכלל ורק אגב כך ניתן תמריץ מסויים לחברי המוסד כמקדם נוסף ל"מטרה הציבורית", תמריץ המיועד למשל למשוך אנשים נוספים להיות חברים במוסד למען קידום מטרותיו, אזי אין בכך כדי להוות שיקול זר או פרטי הפוגם בבלעדיות ה"המטרה הציבורית". במקרה זה טובות ההנאה האישיות של החברים במוסד לא תחשבנה למטרה זרה המסכלת את הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי" לנוכח היותן תפלות ואינצדנטליות למטרה הציבורית גופה.⁴⁷

[343] לעומת זאת כאשר מטרות המוסד הן משולבות: קידום המטרה הציבורית וקידום רווחת חבריו — כמטרה בפני עצמה, הרי שאף כאשר רווחת חברי האירגון נעשית בתחום שהינו כשלעצמו בעל חשיבות ציבורית עליונה,⁴⁷ לא יחשב האירגון כ"מוסד צדקה"

45. לעניין זה ראה: Re Dutton's Trusts 4 Ex. D. 54.
Carne v. Long, 2 De Ge, Fisher & Sons 75.
Re Clark's Trust, 1 Ch. D. 497.
Cunnack v. Edwards (1896) 2 Ch. D. 679.

46. לעניין זה ראה:

The Commissioners of Inland Revenue v. The Yorkshire Agriculture Society, C.A. (1927), 13 T.C. 58 at page 65, (Rowlatt

47. שם בעמ' 77. כמו כן ראה: Geologists Assn. v. The Commissioners of Inland Revenue, 14 T.C. 271, 283.

הלכה זו גם נפסקה בפסקי הדין ההודיים בעניין:

C.I.T. v. Andhara Chamber of Commerce (1965) 55 I.T.R. 722;

C.I.T. v. Bengal Home Industries Assn. (1963) 48 I.T.R. 181.

47א. לעניין זה ראה גם פסה"ד ההודי הנוכר בעניין:

C.I.T v. Andara Chamber of Commerce (1965) 55 I.T.R. 722;

בו נקבע כי אם מטרה מרכזית של גוף או אגודה מקצועית הינה קידום רווחת העוסקים בעיסוק מסויים, הרי שהעובדה כי הציבור הרחב יהנה מכך בעקיפין ויטול חלק בשגשוג הכלכלי שילווה פעילות זו, אינה הופכת את המטרה לציבורית. כמו כן ראה לענין זה את פסה"ד:

Stock Exchange Ltd v. C.I.T. (1967) 66 I.T.R. p. 195

הפטור ממס, שכן מוסד זה אינו פועל באופן בלבדי לקידום המטרה הציבורית. לאמור, כאשר מעורב שיקול של השגת רווחה פרטית של חברי האירגון וקידום האינטרסים האישיים שלהם, לא כתמריץ המיועד להשיג את מטרות האירגון אלא כשיקול העומד בפני עצמו בניהולת האירגון או כמטרה ממטרות האירגון, אזי לא יוכל עוד אירגון זה להחשב "מוסד צדקה" הפטור ממס.⁴⁸

8. הדישה ל"אופי ציבורי" במשפט ההודי

[344] לנוכח העובדה כי הפקודה מבוססת כאמור על "הפקודה לדוגמא" של הקולוניות הבריטיות אשר הונהגה בין השאר גם בהודו, ואף הושפעה בחלקה באופן ישיר מן המשפט ההודי,⁴⁸ נוכל להשתמש במקורות המשפט ההודי כמקור השוואה נוסף בהקשר זה, כאשר כפי שנראה להלן המקורות ההודיים גופם מתבססים למעשה בין השאר על פסקי דין אנגליים.

48. ראה פסה"ד הנזכר בעניין:

Geologists Association v. The Commissioners of Inland Revenue (1928) 14 T.C. 271
ואולם, דברים אלו נאמרו שם ביחס לאירגון אשר גם חלק מרווחיו יועד לחברים ולא לקידום המטרה הציבורית. וראה גם פסקי הדין האנגליים בעניין:

In Re Headmasters' Conference 10 T.C. 73.

I.R. v. Yorkshire Agricultural Trust (1875) 1 Ch. D. 497.

Dunnack v. Edwards (1896) 2 Ch. D. 679.

Incorporation of Tailors v. I.R. 2 T.C. 297, 313-314.

ואולם מאידך ראה פסק הדין בעניין:

Grand Lodge etc. of Masons v. I.R. 6 T.C. 116.

כמו כן ראה פסק הדין ההודי בעניין:

Chamber of Commerce Mapur v. C.I.T (1936) I.T.R. 397, 410-411.

I.R. v. Royal Naval & Royal Marine Officers Assn. 36 T.C. 187. וכן:

באנגליה הכלל הינו כאמור כי כאשר המטרה העיקרית הינה ציבורית ורק אגב כך ובאופן אינצידנטלי מפקים חברי האירגון טובת הנאה אישית אין בכך פסול. רק כאשר קיימת מטרה מוצהרת של קידום רווחתם האישית של חברי האירגון, יפגע הדבר באופיו הציבורי. מאידך, לפי הדין גם בקיומה של טובת הנאה אישית מפעילות האירגון אין כל פסול כל עוד האירגון פועל אך ורק להשגת המטרה הציבורית ורק כאשר קיימת מטרה מוצהרת של הפקת רווחים הודית של חברי האירגון יפגע הדבר באופיו הציבורי. ואולם לפי הדין ההודי במקרה של מטרה מוצהרת כאמור גם אם טובת הנאה הינה אינצידנטלית הדבר יפגום באופיו הציבורי של המוסד, ויסכל את הפטור ממס, לענין זה ראה:

C.I.T. v. Bar Council Masdas 1943 I.T.R. 1

וכן ראה בספרם של קנגה ופלקיוולה (הע"ש 53 לקמן) בעמ' 267 והע"ש 25 שם, בה מצוינים בהקשר זה 17 מקורות הודיים נוספים.

48. ראה הע"ש 15 ו-16 לעיל.

[345] סעיף 11 ל-Finance Act (No 2) משנת 1967 פוטר הכנסות הנוכעות מנכס המוחזק בנאמנות רק למטרות צדקה charity או דת וזאת עד לגבול מסויים.

[346] המונח "charity" בהודו הוגדר בדומה להגדרת המונח בפסיקה האנגלית על ידי הלורד מקנוטן בפסק דין Pemsel.⁴⁹ ובהשראת פסק הדין האנגלי בענין Morice⁵⁰ שקדם לפסק הדין Pemsel. הגדרת המונח "charity" מורכבת גם בהודו מראבעה ראשי אב, אלא בעוד שראש האב הרביעי הוגדר בפסק דין Pemsel כ: "Trusts for other purposes beneficial to the community" הרי שבמשפט ההודי ראש האב הרביעי בהגדרה הינו:

"The advancement of any other object of general public utility..." וכפי שנראה להלן השימוש במונח "public" בהגדרה שנקבעה במשפט ההודי — הינה כרת משקל רב.⁵¹

[347] כפי שצויין לעיל, המונח "charity" פורש בהרחבה יתירה, בארצות הקומון לאו, ובלשון הלורד Russel: 52 "הורחב עד להתפוצצות" ואולם קו הגבול — הן במשפט ההודי והן במשפט האנגלי מוגדר על ידי המלומדים ההודים קנגה ופלקיוולה⁵² כדלקמן: "The universal rule is that the law recognises no purpose as charitable unless it is of a public character" לאמור — לא יתכן פטור ל"מוסד צדקה" אלא אם מוסד זה הינו בעל "אופי ציבורי".

[348] המונח "אופי ציבורי" מתייחס לדעת קנגה ופלקיוולה אל ה"מטרה הציבוריות" ואולם לדעתם די לה למטרה הציבורית כי תכוון אל חלק מן הציבור ובלבד שאינה מכוונת לצורך ולרווחה פרטיים של יחידים (Specified Individuals) הלכה זו נקבעה בענין C.I.T. v. Andhara Chamber of Commerce⁵³ בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון של Alhabad בענין: C.I.T. v. Radhaswami Stang Sabha⁵⁴

[349] כך למשל נקבע כי מועדון הפועל לרווחת חבריו, או אירגון הפועל למען פועלי מפעל מסויים אינו מוגדר כאירגון צדקה שכן:

-
49. ראה לעיל הע"ש 44א.
 50. Morise v. Bishop of Durham (1805) 10 Ves. 522, 523
 51. ראה דברי הלורד רייט (Wright) בפסק הדין בעניין:
 All India Spinners Assn. v. C.I.T. (1944) I.T.R. 482, 486.
 52. In Re A Grove-Grady (1929) 1 Ch. D. 557 at 582.
 53. Kanga and Palkhivala: Income Tax (Tripathi Bomaby 1969) Sixth Ed. Vol. 1 at p. 255 (להלן: "קנגה ופלקיוולה").
 54. C.I.T. v. Andhara Chamber of Commerce (1965) 55 I.T.R. 722, 729
 55. C.I.T. v. Radhaswami Stang Sabha (1954) 25 I.T.R. 472.

"It is not a trust for the benefit of the public but merely for the benefit of a fluctuating body of private individuals".⁵⁶

ואולם, מאידך כאשר מוסד מיועד לרווחת הציבור הרחב, אלא שלנאמני הקרן יש הנחיה ליתן עדיפות מסוימת לקבוצת עובדים נזקקים הפועלים במפעל מסוים, לא תשלל ה"ציבוריות" מפעילות המוסד להשגת "המטרה הציבורית" והמוסד יזכה לפטור.⁵⁷

[350] במשפט ההודי — בעקבות המשפט האנגלי — קיימת אם כן דרישה ברורה כי "למוסד ציבורי" יהא "אופי ציבורי". אופי זה פרושו כי המטרה הציבורית לשמה פועל המוסד, תכוון אכן אל הציבור ולא אל יחידים. ואולם, בדין ההודי הדרישה לקיומו של "אופי ציבורי" אינה מוגדרת כבחינת טוהר שיקולי הניהול, האם הינם מכוונים לקידום ענין ציבורי או שמקנת בהם נגיעה פרטית, אלא הינה חלק מהגדרת המטרה הציבורית לבדיקת "ציבוריות" קהל היעד.

ואולם, להיכן מובילה דרך זו של בחינת קהל היעד. ניתן להסיק מפסק הדין שאותו נסקור להלן. בפסק דין זה הנדון היה מוסד אשר מטרתו היתה ישוב יהודים מרחבי העולם בחלקים מסוימים של המזרח הקרוב. מוסד זה לא הוכר על ידי בית הלורדים "כמוסד צדקה" הראוי לפטור ממס בשל אי מסוימותו של קהל היעד:

"Since there was no common quality of a public nature in the class sought sought to be benefited, nor was the class easily identifiable"

פסק דין התייחס אל הקרן הקיימת לישראל!⁵⁷

- Maharaj Bag Club Ltd v. C.I.T. : Scottish Flying Club Ltd. v. I.R. 20 T.C. 1. .56
 וכן ראה: In Re Mercantile Bank of India (Agency) Ltd. (1942) I.T.R. 512.
 C.I.T. v. Walchand Diamond Jubilee Trust (1958) 34 I.T.R. 228. .57
 Keren Kayemeth Le Israel Ltd. v. I.R. 17 TC 27. .א57

כמו כן ראה:

Williams' Trusts v. I.R. 1998 I.T.R. (1947) 41, 27 T.C. 409.

ואולם קנגה ופלקיוולה בהתייחסם לענין זה (בעמ' 257) מבהירים כי מן ההכרח כי תהיה למוסד "מטרה ציבורית" מוגדרת וברורה, בעלת אופי ציבורי או על כל פנים: לא פרטי. מכאן כי לדידם מן הדין כי קהל היעד יהא מסויים וקבוע — הפוך מעמדת שלטונות מס הכנסה בישראל. לדידם הדרישה למסוימות הינה הכרחית למען תהא פעילות המוסד ברורה וממוקדת לקידום מטרה מוגדרת, והדרישה ל"אופי ציבורי" באה על סיפוקה בכך שמטרת מוסד הצדקה אינה מטרה פרטית.

לפי פרשנות זו ניתן לבאר את פסק הדין בענין הקרן הקיימת בכך שהעדר המסוימות גרע מבהירות הגדרת המטרה הציבורית. ובהירות ההגדרה נחוצה כאמור, שכן אם המטרה אינה ברורה וקהל היעד אינו מוגדר, אזי המוסד יתפקד גרוע.

ואולם, בפס"ד קרן הקיימת ניתן נימוק נוסף, בצד העדר הגדרה ברורה ליעדי המוסד, והוא העדר "איכות ציבורית" "common quality" במטרות המוסד לנוכח קהל היעד של הקרן הקיימת. הנמקה זו מלמדת כי כאשר שלטונות מס בוחנים את איכות וטיב המטרה הציבורית מתרחשת

[351] לאמור, הקרן הקיימת לישראל לא הוכרה כמוסד המשרת "מטרה ציבורית" על שום קהל היעד שלה. תוצאה זו הינה מפתיעה שהרי מטרתה של הקרן הקיימת הינן ברורות ומסוימות ביותר ואף אם קשה להגדיר מיהו יהודי, הרי שבפעילותה המעשית של הקרן הקיימת לא התעורר כל קושי או אי בהירות בהקשר זה. פסק דין זה הינו דוגמא בולטת לכך כי משניתנה רשות לרשויות המס לשקול איכויות של שיקולים ציבוריים ולבחון את קהלי היעד שלהם, הרי שהפטור ממס עלול להינתן בהתאם לפופולריות המטרות השונות, תוך עירוב שיקולים שמקומם לא יכירם בין שיקולי הממונים על גביית המס.

[352] הדין ההודי מהווה על כן נקודת השראה ואולם מאידך יש בפסיקה ההודית גם משום מצבור של נסיון העשוי ללמד את הפרשן באיזו דרך אל לו לצעוד. השראה — בכיוון זה שיש להכיר במוסד כפטור ממס אך ורק אם הינו ניחן "באופי ציבורי". "אופי ציבורי" משמעו העדר נגיעות אישיות והעדר מטרות רווחה פרטיות. ומאידך, מצבור נסיון המלמד על הדרך שאין לצעוד בה — במובן זה שעשיית שימוש בדרישה ל"אופי הציבורי" כמקור לבחינת קהל היעד של המטרה הציבורית, עלול להוביל לעיוותים והינו מסוכן מבחינה ציבורית. "האופי הציבורי" היא על כן אבן בוחן אך ורק בבחינת טוהר שיקולי הניהול ומידת בלבדיות השיקול הציבורי, ואילו "המטרה הציבורית" כשלעצמה תפורש באופן נרחב ככוללת כל ענין שלציבור ענין בו, והמצוי במסגרות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה.

תופעה של פוליטיזציה במערכת החייבת להיות אובייקטיבית וממלכתית, וכך נוצרים עיוותים שונים.

פסקי דין נוספים המתייחסים אל "קהל היעד" כקריטריון לבחינת "המטרה הציבורית", מציינים בעניין: *The Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales v. Attorney General and Another* (1971) 3 All E.R. 1029 אשר התייחס לבית ההוצאה לאור של סדרת פסקי הדין "All England Reports". שם נקבע כי מכיוון שקהל היעד הינו מסויים ומוגבל (ציבור עורכי הדין) הרי שהמטרה אינה ציבורית. גם פסק הדין שהגיע לתוצאה שונה (פסה"ד האוסטרלי בעניין Council of Law

Reporting Queensland 45 A.L.J. R. 552) עשה כן לא משום שרוחבו של קהל היעד אינו הקריטריון הראוי, אלא מחמת הקביעה כי פרסום פסקי הדין אינה מיועדת רק לציבור עורכי הדין אלא הינה מכוונת לתרעלת הציבור הרחב, והינה מהווה חלק מן הדרישה כי החוק יהיה מפורסם וידוע לכל.



פרק 4: השלכות הצורך ב"אופי ציבורי" על
אירגונים מקצועיים ולשכות מסחר

פרק 4: השלכות הצורך ב"אופי ציבורי" על אירגונים מקצועיים ולשכות מסחר

[401] הכלל האמור בדבר הצורך בטוהר השיקול הציבורי והעדרו של אינטרס אישי, עומד בעוכרי האירגונים המקצועיים, ומחמתו אין אפשרות להכיר בהם כ"מוסד ציבורי", שכן בין מטרותיהם של אירגונים מקצועיים ולשכות מסחר קיימת מטבע הדברים גם מטרה של קידום רווחת החברים ומטרה זו פוגמת ביחודיות המטרה של קידום העניין הציבורי בלבד.

[402] הפטור לאירגונים אלו עשוי להינתן מכח "עקרון המסחר ההדדי" וכפי שנראה להלן, ואולם פטור מכח היותם "מוסד ציבורי" לא יכול להנתן לאירגונים אלו, שכן בצד המטרה של קידום המקצוע קיימת בהם בדרך כלל גם מטרה נוספת – פרטית של החברים. במקרה זה הפגם אינו כמסוימות קהל היעד, ואף לא בעובדה שבמהלך ביצוע הפעילות לקידום המטרה הציבורית מפקים חברי המוסד באופן נילוה וטפל – גם טובות הנאה אישיות.⁵⁷ הפגם הינו בכך שהמטרה הציבורית של האירגון אינה בלבדית, ובצידה קיימת מטרה נוספת – פרטית, הפוגמת "באופן הציבורי" של המוסד, ובטוהר שיקולי הניהול הציבוריים.

וההלכה הינה כידוע כי מקום בו קיימים שיקולים של קידום רווחת אישית – נפגם ה"אופי הציבורי" והמוסד לא יזכה לפטור ממס.

[403] כך למשל נקבע באנגליה כי אין להכיר ב"לישכת הרופאים באנגליה" כ"מוסד צדקה" על אף שתפקידה של לישכה זו הינן לבדוק את רמת הרופאים בעת קבלתם כחברים בלישכה ואת איכות שרותם כרופאים לאחר מכן.⁵⁸ על אף שאין כל ספק כי ההקפדה על רמתם המקצועית של הרופאים מהווה מטרה ציבורית, הרי שבחינת הפעילות המעשית של אירגון זה גילתה כי הינו מיועד בפועל לקידום רווחתם של הרופאים וממילא נשלל אופיו הציבורי. בבדיקת הוצאות לישכת הרופאים התגלה כי חלק הארי של הרווחים שהופקו הופנה לניהול הלישכה, לבודקי בחינות, ולעוסקים במלאכת ההוצאה לאור של ה"Medical Register" במקרה זה ניתח את העובדות הלורד הנורט (Hanworth) כדלקמן: "כשאני שואל עצמי האם אגודה זו קיימת למען קידום המדע המופשט קשה לי להשיב. מאידך כשאני שואל את עצמי האם אין האגודה קיימת למען רווחת חבריה ותשובתי היא: כן". אשר על כן נקבע כי אין זה גוף אשר שיקוליו הינם טהורים והמיועד לקידום "המטרה הציבורית" בלבד, ועל כן גוף זה אינו זכאי לפטור ממס.

[404] אך אף מעבר לכך, גם איגוד מקצועי המיועד לשמור על נורמות מקצועיות בלבד, אם האפשרות לשרת במקצוע הינה אקסקלוסיבית לחברי אותו אירגון (מעין החברות

57. ראה טקסט לעיל בפסקה [341] והע"ש 47 ש.ם.

General Medical Council v. I.R. Com. (1928) All E.R. 252

58.

בלשכת עורכי הדין או בלשכת רואי החשבון בישראל, אשר בלעדיהם מן הנמנע לעסוק במקצועות אלו), הרי שלמעשה האיגוד נועד להבטיח את העיסוק במקצוע אך ורק לחבריו. במקרה זה החברות באיגוד אינה נובעת מרצון החברים לשמור על רמת המקצוע, אלא מרצונם לזכות בעצם ההזדמנות לעסוק במקצוע. נמצא כי המניע הדומיננטי בשיקולי המצטרפים לאירגון הינו פרטי ואילו הגורם הציבורי הינו טפל. אשר על כן קבעה הפסיקה באנגליה כי גם מוסד שכזה אינו מנוהל לקידום "מטרה ציבורית" בלבד, והינו מיועד למעשה למטרה נוספת ועל כן נשלל "אופיו הציבורי" ואין הוא ראוי לפטור ממס. ההנמקה לפסק דין זה היתה בעיקר כי אין כל עילה להעניק פטור ממס לגוף המיועד בסופו של דבר לקידום רווחתם האישית של חבריו.

[405] למסקנה זו הגיע בית המשפט באנגליה בפסק הדין בענין: Society of Writers to the Signet v. I.R. Comrs⁵⁹ וכך הגדיר הנשיא הלורד אינגליס את פעילות ומניעי ארגון הסופרים באנגליה:

"People become members of the Society of Writers to the Signet, not for the purpose of studying literature or the fine arts of science, nor for the purpose of being educated. They become writers to the Signet for the purpose of making pecuniary gain by a profession, and that is the object of every member of this society; and everything that the society has done in its collective capacity in the way of creating a library and other things of that kind, are incidental and accessory to that one great object of making professional gain".

[406] מעיון בשורת פסקי דין אנגליים עולה ההלכה כי, כאשר מטרתו המהותית והעיקרית של אירגון מקצועי הינה קידום מטרה ציבורית ללא כל נגיעה אישית, אזי הענין האישי שמגלים חברי האירגון בקידום המקצוע ויוקרתו על שום היותם נמנים על העוסקים בו – אינה מונעת את הגדרת המוסד "כמוסד צדקה". ואולם, ברגע שהאירגון מכליל בין מטרתיו ענין אישי כלשהו, כגון לדאוג לרווחת חבריו או לאפשר להם עיסוק במקצוע, (עיסוק שהיה נשלל מהם אלמלא חברותם במוסד), או כל טובת הנאה אחרת, אזי יחדל האירגון המקצועי, מלהוות מוסד המנוהל לקידום המטרה הציבורית בלבד ולא יזכה בפטור.

⁵⁹ Society of Writers to the Signet v. I.R. Comrs. (1886) 2 Tax Cas. 257.

עומת זאת ראה פסק הדין בעניין: I.R. Comrs v. Forrest (1890) 15 App., בו נקבע כי מכיון שכראש מעייני האירגון היה קידום המדע – כמטרה מופשטת ולא הפקת טובות הנאה אישיות כלשהן, אזי יש לראות באירגון זה "מוסד צדקה" הזכאי לפטור ממס בהתאם למרכיב הרביעי לפי הגדרת הלורד מקנטון בענין Pemsell (ראה לעיל הע"ש 44א).

[407] כך מוצאים אנו כי בעוד שבפסק הדין הנזכר בענין General Medical Council פסק בית המשפט כי אגודת רופאים המיועדת להפקת טובות הנאה של חבריה אינה זכאית לפטור ממס, על אף שפעילויותיה הינן ברות חשיבות ציבורית ראשונה במעלה, הרי שבענין Royal College of Surgeons⁶⁰ נפסק ביחס לקולג' שפעל לקידום מדע הכירורגיה כי הינו מהווה "מוסד צדקה", שכן מטרותיו היו אך ורק קידום מדע וחינוך של כירורגים, ולא רווחתם של חברי המוסד.

אותה הבחנה גופה מצינו גם בפסק הדין שהתייחס אל האיגוד המקצועי של האחיות המקצועיות לעומת פסק הדין בענין הקולג' לאחיות,⁶¹ ואבחנה זוהי מצינו גם בהתייחסות הפסיקה אל האיגוד המקצועי של המהנדסים לעומת התייחסותה למוסד למהנדסים אורחיים.⁶²

[408] בפסק הדין בענין I.R. v. City of Glasgow Police Athletic⁶³ נדון עניינה של אגודה לקידום הספורט בקרב חבריה – כוחות השיטור העירוניים של העיר גלזגו שבסקוטלנד. בית הלורדים קבע כי על אף שמטרות האגודה היו להגביר את יעילותם וחינויותם של כוחות השיטור העירוניים, הרי מכיון שהאגודה נועדה למעשה בעיקר לרווחתם האישית של חבריה המעוניינים בפעילות גופנית ובספורט, אין היא יכולה להיכלל במונח "מוסד צדקה".

[409] בענין Linen and Woollen Drapers Institution v. I.R.⁶⁴ הבהיר כב' השופט פולוק (Pollock) כי מוסד הפועל גם לרווחת חבריו אינו מוכר "כמוסד צדקה" לנוכח שתי סיבות:

האחת – חברי "המוסד הציבורי" אינם מצטרפים אליו למען טובת הכלל, אלא מתוך אינטרס אישי מובהק לפיו טובת ההנאה של כלל החברים תניב ממילא טובת הנאה אישית להם עצמם.

60. Royal College of Surgeons of England v. National Provincial Bank Ltd. and others (1952) 1 All E.R. 984

61. Nursing Council for England and Wales v. St. Marylebone Corporation (1959) 1 All E.R. 325

לעומת פסק הדין בעניין:

Royal College of Nursing v. St. Marylebone Corporation (1959) 3 All E.R.

62. The Midland Counties Institution of Engineers v. The Commissioners of Inland Revenue (1928) 14 T.C. 285

לעומת פסק הדין בענין

Institution of Civil Engineers v. The Commissioners of Inland Revenue, 13 T.C. 158

63. I.R. v. City of Glasgow Police Athletic Assn. 34 T.C. 76

64. Linen and Woollen Drapers Institution v. I.R. 2 T.C. 651 at 651, and at 665-6

והשניה — בעוד שב"מוסד צדקה" אין לקהל היעד כל זכות תביעה לקבל טובת הנאה כלשהי, הרי שבאגודה מקצועית ולשכת מסחר יש לחבר זכות תביעה לקבלת טובות ההנאה המובטחות — בתמורה לדמי החבר ששילם. זכות תביעה זו עומדת בסתירה לכלל כי "צדקה" חייבת להיות אקט וולנטרי ולא מושא להתמקחות ולזכויות תביעה.⁶⁵

[410] המלומדים ההודים קנגה ופלקיולה⁶⁶ מציינים בהקשר זה כי אגודות מקצועיות ולשכות מסחר אינן מוגדרות כ"מוסדות צדקה" מטעם נוסף: אירגונים מקצועיים כוללים בין מטרותיהם מטרה בדבר קידום רווחת חברי האירגון. מטרה זו אינה בגדר "מטרה ציבורית" באשר היא אינה בעלת "אופי ציבורי", ולפי דרישות הסעיף על המוסד להיות בעל "אופי ציבורי" קרי עליו לפעול אך ורק למען "מטרות ציבוריות". לנוכח הכלל האמור נפסק כי תרומה לקידום רווחת הדדית של חברי אגודה מקצועית או אגודה לכיטוח אינה תרומה המיועדת למטרת צדקה.⁶⁶

[411] נמצאנו למדים כי על פי הפסיקה האנגלית וההודית, אירגון אשר בין מטרותיו המוצהרות קיימת מטרה של קידום רווחתם הפרטית של חבריו אינו מוסד הראוי לפטור ממס, ולדעת המלומדים ההודים קנגה ופלקיולה הדבר נובע מפגם ב"אופי הציבורי" של המוסד.

[412] אשר על כן על אף העובדה כי הפסיקה באנגליה מתייחסת למונח "מוסד צדקה" השונה כאמור במידה מסוימת מן המונח "מוסד ציבורי", דומנו כי לנוכח העובדה שאף בפרשנות המונח "פעילות למטרה ציבורית" בסעיף 9(2) לפקודה ראינו משום דרישה לפעילות ברת "אופי ציבורי" המיועדת באופן בלעדי לקידום המטרה הציבורית, הרי שמן הראוי לאמץ את ההבחנה האנגלית האמורה. לנוכח האמור, הפטור ינתן אך ורק למוסד הפועל לקידום המטרה הציבורית בלבד ולא לפעילות אשר נועדה בין השאר לקידום רווחת אישית של החברים באותו מוסד. בהתאם לקריטריון זה יבחנו לשכות המסחר והאירגונים המקצועיים השונים.

65. Rowalt — I.R. v. Society for the Relief of Widows & Orphans of Medical. 65 Men 11 T.C. 1 at p. 22

65א. ראה קנגה ופלקיולה, הע' 53 לעיל, בעמ' 266.

66. Nuffield Foundation v. I.R. 28 T.C. 479.

בארה"ב לעומת זאת זכו אגודות עסקיות, לכות מסחר ומועצות סחר לפטור ממס החל מנת 1913, באם לא התארגנו למטרות רווח, ובאם לא הוכסחו רווחיהם כהטבה לגורם פרטי כלהי. אולם י לזכור כי בארה"ב הפטור אינו ניתן אך ורק "למוסדות צדקה" או ל"מוסד ציבורי" אלא — למוסדות ונים ומונים הנקראים במ כולל "מוסדות פטור", ופטור זה ניתן בחקיקה מפורת. כך צורפו לרימת "מוסדות הפטור" בארה"ב בנת 1928 מועצות ל נכסי דלא נייד, ובנת 1966 צורפו לפטור גם — אגודות רוגבי! לענין זה ראה מאמרם ל ביטקר ורדהרט להלן בהע' 154 בעמ' 355 למאמר).

[413] מן הפסיקה האמורה ניתן להסיק על כן, כי אם חברי המוסד מפיקים טובת הנאה אישית מפעילותו אף כי אינם זכאים לנתח ברווחיו יש בכך משום ניהול למטרות פרטיות. רק כאשר העניין ציבורי הינו מופשט ניתן להתייחס לניהול המוסד כנובע משיקולים טהורים של "מטרה ציבורית" ויש להעניק את הפטור. לנוכח האמור, אגודות מקצועיות עשויות לזכות בפטור ממס מכח עקרון "המסחר ההדדי" כפי שנראה להלן ואולם הם לא יוכלו להכלל בדרך כלל במונח "פועל למטרה ציבורית" ולא יזכו לפטור המוענק בסעיף 9(2) לפקודה ל"מוסד ציבורי", אלא אם כן רווחת החברים הינה אינצידנטלית וטפלה למטרה הציבורית המופשטת.

[414] בהקשר זה יצויין כי אימוץ הפסיקה האנגלית בהקשר זה של יחודיות המטרה הציבורית אין בו כדי להגביל את פרשנות המונח "מטרה ציבורית" לקהל יעד בלתי מסויים. יתכן גם יתכן כי קהל היעד יהיה מוגבל ומסויים ועם זאת רווחתם האישית של חברי המוסד תהא טפלה לפעילות המיועדת לקידום מטרה ציבורית מופשטת והמוסד יחשב ל"מוסד ציבורי" על שום מטרתו הבלעדית לקדם "מטרה ציבורית". ומאידך יתכן מוסד אשר קהל היעד של מטרותיו הינו נרחב ופתוח ועם זאת מכיון שציבור חבריו מפיק טובות הנאה פרטיות מפעילותו — בצד קידום המטרה הציבורית, אין להכיר במוסד זה כב"מוסד ציבורי".

[415] סיכמו של דבר — הדרישה ל"אופי ציבורי" מתבטאת לפי הפסיקה האנגלית, גם בדרישה לפיה קיומם של טובות הנאה אישיות מפעילות המוסד, באופן שאינו טפל ואינצידנטלי למטרותיו המופשטות של המוסד, ישללו את מעמדו כ"מוסד ציבורי" הראוי לפטור ממס. ואולם, כפי שציינו, טוהר השיקולים עיקר ולא קהל היעד עיקר. הניהול לשם מטרה ציבורית בלבד הוא הקובע ולא רוחבו של קהל היעד של המטרה הנכללת בגדר "מטרה ציבורית".

פרק 5: הכנסתו של "מוסד ציבורי" מ"עסק"

פרק 5: הכנסתו של "מוסד ציבורי" מ"עסק"

1. מבוא
2. הכנסתו "העסקית של "המוסד הציבורי" – הפניה למונח הכנסה מ"עסק" בסעיף 2(1) לפקודה
3. הכנסה "מעסק" – הפסיקה הישראלית וניתוחה
4. פס"ד למען מכבי אבשלום בע"מ
5. פס"ד אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ
6. מסקנות על בסיס שני פסקי הדין הסותרים
7. פס"ד חברת בית קירור בע"מ
8. פס"ד בית הכנסת הגדול בת"א
9. "הכנסה מעסק שהם עוסקים בו" כפתח פרשני למבחן חדש
10. סיכום

1. מבוא

[501] הפטור "למוסד ציבורי" אינו פטור "מוחלט", ואף משהוגדר גוף מסויים כ"מוסד ציבורי" לא ראה המחוקק לנכון לפטור את כלל הכנסותיו ממס. בסעיף 9(2) לפקודה נכלל תנאי נוסף לפטור, המתייחס אל מהות ההכנסה שהופקה, ורק משעמד הנישום בשני המבחנים כאחד, מבחן מהות הנישום ומבחן מהות מקור ההכנסה, תהא הכנסתו פטורה ממס.

[502] בהקשר זה מן הראוי לתמוה כפי שתמהנו כבר בראשית הדברים: האם "מוסד ציבורי" אינו ראוי לפטור ממס ביחס לכל הכנסותיו? האם אין לפטור ממס את כל הכנסותיו של מוסד הפועל אך ורק ממניעים של קידום מטרה ציבורית מופשטת, וכל רווחיו מיועדים למטרה זו, ואשר אינו מפיק רווחים מעבר לנחוץ לקידום המטרה הציבורית? מדוע חלה חובת מיסוי על מוסד אשר הינו זקוק לכל רווחיו (גם להכנסות שהפיק "מעסק") לשם קידום מטרה המוגדרת כמטרה ציבורית? בהקשר זה יצויין כי המלצות הועדה למיסוי מוסדות ציבור שלא לחייב במס הכנסה פסיבית, שהיתה פטורה ממס אילו היתה בידי יחיד (ריבית מבנקים, שכ"ד מדירות וכיו"ב) אינה משיבה במאומה לשאלה קונספטואלית נוקבת זו.

[503] המבחן המתייחס למקור ההכנסה, משלב לכאורה אלמנט מיותר שהינו זר למטרת הסעיף, שהרי הסעיף נועד לפטור נישומים מסוימים ממס, לנוכח הצורך שרואה המדינה בעידוד פעילותם ובקידום מטרותם. אם גוף מסויים זכאי לפטור ממס, האם סביר לשלול הימנו פטור זה על שום מקורה של אותה הכנסה?

[504] או שמא יתכן כי הדרישה הנוגעת למהות מקור ההכנסה נובעת מן הצורך למנוע פעילויות שתכליתן האמיתית הינה הפקת רווח ולא קידום המטרה הציבורית? ואם אכן כך הוא הרי שלמעשה הקפדה על הדרישה ל"אופי ציבורי" על כל הקריטריונים שצוינו על ידינו לעיל, (כגון העדר פעילות מעבר לדרוש לקידום "המטרה הציבורית") היתה מונעת ממילא תופעה זו, והיתה עשויה לחסוך מעימנו את ההיזקקות לקריטריון נוסף זה, שאינו ממין הענין. כפי שנראה להלן, אכן סביר להניח כי למעשה שולב בסעיף קריטריון שאינו ממין הענין, רק מכיון שהמונח "אופי ציבורי" שהינו אבן הבוחן הטבעית ונשמת אפו של הסעיף, לא כלל את כל הקריטריונים הראויים להיכלל בו. יתכן אם כן כי הקפדה על הפעלה נכונה של הדרישה ל"אופי ציבורי" תחסוך מעימנו את הצורך לשלב מבחנים הנוגעים למקור הרווח, במסגרת של סעיף המיועד ליתן פטור בהתאם למהות הגוף שהפיק רווח זה.

[505] מכל מקום, כדי להשיב על השאלה מדוע נקבע המבחן של הכנסה מ"עסק", מן ההכרח לרדת לשורש הדרישה האמורה ויש לבחון את מקורה ולהבין את מהותה גם לנוכח רקעה של הפקודה. לכך ייוחד הדיון להלן. כבר כאן נציין כי ענין זה של הכנסה מ"עסק" זכה להתייחסות מקיפה בארה"ב ואולם בשלב זה של הדיון לא נתייחס עדיין להתפתחות דומה שחלה בהקשר זה בארה"ב, באשר לכך ייוחד דיון נפרד בהמשך.

2. הכנסתו ה"עסקית" של ה"מוסד הציבורי" – הפניה למונח הכנסה מ"עסק" בסעיף 2(1) לפקודה

[506] סעיף 9(2) לפקודה פוטר הכנסתם של מפעל הפיס, קופת גמל ו"מוסד ציבורי": "במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתם העוסק בעסק".

[507] בעמ' ג'3/ לקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה, ("החבק"), מוגדר מבחן זה כדלקמן:

"קביעת מקור ההכנסה לענין סעיף 9(2) תעשה בהתאם למבחנים ולכללים שנקבעו בסעיף 2 לפקודה".

[508] סעיף 2 לפקודה מתייחס לחיוב במס בגין הכנסות שהופקו ממקורות שונים, והמקור הראשון הינו:

"(1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי".

[509] "עסק" מוגדר בסעיף 1 לפקודה, בדרך של ריבוי פרטים מסויימים, כאשר ההגדרה אינה מבהירה כלל את המונח עצמו. הגדרת "עסק" הינה כדלקמן:
"עסק – לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה"⁶⁷

67. בעמ"ה 1003/69 חברת מ.ד.מ. בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 2, פד"א ד' 82 קובע כב' השופט

למעשה כאשר קיימת הגדרה כוללנית שכזו וליתר דיוק – בהעדר הגדרה, קיימת אפשרות ליתן למונח "עסק" פרשנויות שונות בהתאם להקשרים השונים שבהם מופיע המונח "עסק" בפקודה, כאשר בכל סעיף וסעיף יפורש המונח לאור מטרות המחוקק באותם סעיפים ולנוכח ההקשר הפרשני בו מצוי מונח זה. ואולם, מן הפרשנות שניתנה "בחבק" למונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה, עולה כי לא כך סברה נציבות מס הכנסה בפרשנות שנתנה למונח "עסק" ולדידה יש ליתן למונח זה פרוש אחיד בכל ההקשרים בהן הינו מופיע בפקודה.

[510] שלטונות המס בפרשנותם, יוצרים למעשה זהות, שאינה הכרחית כאמור, בין המונח "עסק", לענין סעיף 9(2) לפקודה, לבין המונח "עסק" לענין סעיף 2 לפקודה, על אף שמטרות סעיפים אלו שונות לחלוטין. סעיף 2 לפקודה בא לחייב במס ואילו סעיף 9(2) לפקודה הינו סעיף הבא לפטור ממס, והמונח הכנסה מ"מעסק" מופיע בו בהקשר של הגדרת היוצא מן הכלל לפטור שהוא הכלל הרחב.⁶⁷

[511] אחת השאלות המתעוררות לשיטת שלטונות המס כתוצאה מכך שהקריטריון להעדר פטור ממס, הינו זהה לקריטריון שנקבע בסעיף 2(1) לפקודה לענין חיוב במס, היא כמובן השאלה: מה דינן של הכנסות עסקיות שהינן בגדר השתכרות ממשלח יד או מעיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי? בפסה"ד פ"ש נ' אחא גולדשטיין בע"מ 1967 אף נפסק כי כשם שניתן לקזז הפסדים של עסק אחד מרווחי עסק אחר כן אין מניעה לקזז הפסדים "מעסק" אקראי בעל אופי מסחרי מרווחי עסק אחר וקיצוץ זה אינו בבחינת עירוב מין בשאינו מינו. ואולם, בהקשר זה של שלילת הפטור ממס כאשר המדובר ברווח מ"עסק" ייתכן גם יתכן כי יש להבחין בין רווח מעסק לבין רווח מעסקת אקראי.

בנטל: "ההגדרה של המונח "עסק" שבסעיף 1 אינה מהותית אלא באה להבהיר כי מונח זה כולל בתוכו גם "מסחר, מלאכה ... המילה "לרבות" מחייבת לזכור כי הפירוט אינו ממצה ויתכן פעילות שאינה בגדר אחד מענפי הכלכלה הנ"ל אך תחשב כ"עסק".
כמו כן יצויין ע"א 615/85 פ"ש חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, מיסים ב' (6), חוברת 6 עמ' ה-36, בעמ' ה-39, בו מצטט כב' השופט רב לוי את הגדרת המונח "עסק" בסעיף 1 לפקודה ומציין כי:

"הגדרה זו אינה מסייעת לנו בפתרון השאלה שלפנינו, שכן היא כללית מידי ואין היא אומרת יותר ממה שמקובל לראות כעסק, דרך כלל, בחיי המעשה".

א.67. בהקשר זה מצינו בפסה"ד א.ח.א. גולדשטיין הנזכר כי:

"אמנם בדרך כלל יפורשו ביטויים זהים המופיעים בחוק אחד באופן דומה, אולם כאשר משתמעת כוונתו של המחוקק מרוח החוק ומטרתו, יש להוציא לפועל כוונה זו גם אם מוביל הדבר למתן שני פירושים שונים לאותה מילה באותו החוק, וכבר היו דברים מעולם ואף כשמדובר במילה שהופיעה פעמיים באותו הסעיף (ראה למשל ע"פ 244/73 רבר נגד מדינת ישראל, פ"ד כ"ח (1) 798, בעמ' 811).

[512] מחד, סעיף 2(1) לפקודה משווה את דינה של הכנסה מ"עסק" לדין של הכנסה מעיסוק אקראי בעלת אופי מסחרי והכנסה ממשלח יד. ומאידך, סעיף 9(2) לפקודה קובע כי מתוך כלל המקורות המנויים בסעיף 2 לפקודה, תחייב במס אך ורק הכנסה מ"עסק". כל יתר ההכנסות וביניהן אלו המנויות בסעיף 2(1) לפקודה אינן בכלל "עסק" לפי הגדרת סעיף 2(1) גופו, שהרי בסעיף זה נמנית ההכנסה ממשלח יד ומעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בנפרד מן המקור של הכנסה מ"עסק".

[513] לנוכח הזהות שיצרו שלטונות המס בפרשנותם בין ההגדרות של המונח "עסק" בסעיף 9(2) ובסעיף 2(1) לפקודה, סביר להניח כי הכנסה מ"עסק" אינה כוללת הכנסה ממשלח יד ומעסקת אקראי כאמור. אשר על כן, אם אכן המונח "הכנסה מעסק" אינו כולל הכנסות שהפיק "המוסד הציבורי" ממשלח יד של חבריו או מעסקת אקראי, הרי שבכך נשמטת הקרקע מתחת לרגלי ההבנה המקובלת בסעיף 9(2) לפקודה, לפיה קיימת הבחנה בין הכנסת "המוסד הציבורי" ממקור אקטיבי לבין הכנסה ממקורות פסיביים, שהרי הכנסה ממשלח יד אינה פחות אקטיבית מהכנסה מ"עסק".

[514] לא זו אף זו, יצירת זהות בין המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה לבין המונח "עסק" בשאר הסעיפים בפקודה, מביאה בהכרח למסקנה כי על ההכנסות העיסוקיות של "המוסד הציבורי" חל גם סעיף 28(א) לפקודה המתייחס להפסדים מ"עסק" ואשר לפיו: "הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח יד בשנת המס ושאלו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיוו כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס".

[515] מסקנה זו הביאה כנראה בסופו של דבר את שלטונות המס לחוסר ענין בבדיקת מקורות ההכנסה, של "המוסדות הציבוריים"⁶⁸ וכמבואר על ידי א' צחור⁶⁹:

68. בעמ' 51 לדו"ח המבקר מוצאים אנו הדים לקושי ההגדרה, למיעוט הפסיקה, ולהעדר ביקורת מספקת על ידי ממצו"מ על מקורות ההכנסה כדלקמן:

1. "מוסד ציבורי פטור ממס הכנסה רק על הכנסות שאינן מעסק ואינן מדיבידנד, מרבית או מהפרשי הצמדה שקיבל מחבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק. עסק, על פי הגדרתו בפקודה, כולל מסחר ומלאכה. מוסד ציבורי חייב במס על הכנסות כאלה אף אם הן משמשות לקידום המטרה הציבורית שלו. למוסדות ציבוריים רבים יש מבנים ובהם אולמות המשמשים לא רק לצורכי פעילותם הציבורית, כי אם גם לאירועים ושמחות, תמורת תשלום. פעילות זו מהווה תחרות כלכלית כאותו ענף, אולם אין היא בהכרח בגדר עסק שההכנסה ממנו חייבת במס. ההבחנה בין הכנסה שמקורה בדמי שכירות והכנסה עסקית לעתים קשה ומספר המקרים שהובאו להכרעה שיפוטית בשאלת הגדרת המקור של הכנסותיהם של מוסדות ציבוריים לענין חיוב במס הוא מועט.

בבדיקת הדו"חות של מוסדות ציבוריים יש לתת את הדעת לפרטים הספציפיים של העשייה בנכסיו של המוסד תמורת תשלום. הדבר נחוץ כדי לבחון על פיהם, אם אין המדובר רק בהשכרת נכס, אלא בניהולו בדרך המהווה עיסוק בעסק, שהכנסותיו חייבות במס גם בידי מוסד ציבורי.

"בטרם נתחום את גבולותיו של "העסק" המופעל על ידי מוסד ציבורי, מן הראוי להדגיש כי הפטור בסעיף 9(2) חל על "הכנסה", היינו על מכלול הפעילות הכלכלית ללא קשר לחשבון הרווח הנקי ("ההכנסה החייבת"). מכאן שגם פעילות כלשהי הכרוכה בהכנסה מזערית ועיקרה בהוצאות, עדיין עשויה להיחשב ל"עסק". הפעילות היא הקובעת את אופי מקור ההכנסה ולא תוצאתה המיטויית.

אין תימא איפא ששלטונות המס לא הירכו בעבר להתעמק בסוגיית חיובו במס של מוסד ציבורי, לאו דווקא בשל הסכמתם לאופיו ה"בלתי עיסקי" של המוסד, אלא בשל הידיעה כי עסקינן בגוף מפסיד. במילים אחרות, הגדרת פעילות המוסד הציבורי כ"פעילות עסקית" תחייב את שלטונות המס להכיר בהפסדי המוסד כניתנים לקיזוז על פי סעיף 28 לפקודה".

[516] ואולם, אילו היה בפניה לסעיף 2 לפקודה כדי להבהיר את המונח "עסק", אולי היה "הצר שווה בנוק המלך". אך המונח "עסק" הינו מונח תמוה ומוקשה גם בסעיף 2 גופו, בהקשר של מקור הכנסה לענין חיוב במס, והקביעה כי משמעות המונח "עסק" בסעיף 9(2) זהה למשמעות מונח זה בסעיף 2, רק מחדירה את קשייו של סעיף 2 אל תוככי סעיף 9(2) גם-כן. על הקושי להגדיר את המונח "עסק" (Trade) כבר עמד הלורד דינגי בענין Griffiths v. Harrison⁷⁰:

"Try as you will, the word "trade" is one of those common English words which do not lend themselves readily to definition, but which all of us think we understand well enough..."

[517] כהגדרה רגילה למונח "עסק" נבחרה בפסיקה האנגלית⁷¹ ההגדרה השאובה ממילון אוקספורד:

"A pecuniary risk, a venture, a speculation, a commercial enterprise" ובסופו של דבר נקבע כי ניהול "עסק" מורכב ממכלול של מרכיבים וסממנים שונים ואין למצוא קו אחד המייחדו.⁷²

נצמא כי ממצו"מ האריכה את תוקף הפטור למוסד ציבורי שהיו לו הכנסות, שלכאורה אינן פטורות ממס, בלא שנמצא תיעוד על כך שנעשתה בדיקה. במקרה אחר, משלא המציא המוסד את הפרטים אודות פעילות עסקית לכאורה, שבקשה ממנו ממצו"מ בפברואר 1987, היא לא חידשה את האישור שתוקפו פג ב-31.3.1988 אך עד למועד הביקורת במאי 1989 לא עשתה לקביעת החבות במס של ההכנסות מאותה פעילות".

69. ראה הע"ש 33 לעיל, בעמ' א'4; כמו כן ראה מאמרם של ביטקר ורדהרט להלן הע"ש 154, בעמ' 304.

70. Griffiths v. Harrison (Watford) Ltd. (1962) 2 W.L.R. 909, 920.

71. ראה ספרו של פרופ' לפידות, הע"ש 29 לעיל, בעמ' 78 והע"ש 99, בעקבות פסה"ד האנגלי כענין: Smith Barry v. Cordy (1946) 28 T.C. 250 כמילין אבן שושן ההגדרה למונח "עסק" הינה: "מפעל מסחרי או חרשתי שאדם עוסק בו בקביעות".

72. Enrichsen v. Last (1881) 8 Q.B.D. 414, 416.

[518] המלומדים היהודים קנגה ופלקיוולה⁷² מביאים קוים מנחים מן הפסיקה ההודית להגדרת המונח "Business":

"The words used in the definition of business (s2(13)) are wide, but underlying each of them is the fundamental idea of the continuous exercise of an activity. In the words of S.R. Das, "The word "business" connotes some real, substantive and systematic or organised course of activity or conduct with a set purpose".

לנוכח דברים אלו הסיק כב' השופט בנטל בענין חב' מ.ד.מ. בע"מ⁷² כי אף שאין חולק כי התשובה לשאלה האם הכנסה מסוימת הופקה מ"עסק" תלויה בנסיבות המיוחדות של כל מקרה ומקרה, הרי שניתן בכל זאת לציין קוים אופייניים לפעילות עסקית. פעילות של עסק חייבת להיות: ממשית, נמשכת, שיטתית ומטרתה מוגדרת.

[519] בעמ"ה 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פ"ה למפעלים גדולים,⁷³ נדונה ההבחנה שבין הכנסה "מעסק" להכנסה מדמי שכירות והקריטריונים שצוינו להכרה בפארק התעשייתי, אשר הוקם לצרכי השכרה, כ"עסק", נסמכו בהעדר הגדרה ברורה, על מכלול של הנחיות ושיקולים מצטברים כגון:

1. תזכיר התאגדות הכולל בין מטרתו ניהול עסק.
2. גיוס כספים ממקורות שונים.
3. פיתוח נרחב.
4. הקמת מספר מבנים והשכרתם חליפות לדיירים שונים.
5. מתן שרותים נוספים לדיירים.
6. מספרם הרב של הדיירים.

[520] מכאן כי אותה פעילות עצמה של הפקת רווחים מדמי שכירות עשויה להחשב להכנסה אקטיבית "מעסק", ולהכנסה פסיבית מדמי שכירות, וההבחנה ביניהם אינה מבוססת על הגדרה ברורה, אלא על מיגוון של שיקולים נסיבתיים מצטברים.⁷⁴ ועל אף זאת, בחרו שלטונות המס לפרש את המונח "הכנסה מעסק" לענין סעיף 9(2) לפקודה באופן זהה למשמעות מונח זה לענין סעיף 2 לפקודה. לשיטתם, הכנסת "מוסד ציבורי" מדמי שכירות תהא חייבת במס כאשר מכלול הנסיבות

72. כספרם "Income Tax" מהדורה חמישית, בעמ' 316.

73. ראה לעיל הע"ש 67 בעמ' 84.

למקבילה בארה"ב ראה למשל פסה"ד בעניין:

Disabled American Veterans v. U.S.A. 650 Federal Rep. 2d 1178 (1981).

74. עמ"ה 62/85 קרית יהודית פארק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג, פד"א י"ד 24.

74. להבחנה בין הכנסה "מעסק" לבין דמי שכירות ראה גם עמ"ה 1018/69 מרכז הקרח נ' פקיד השומה ת"א 1, פד"א ד' עמ' 15.

יביא להגדרת השכירות כ"עסק", (סעיף 2(1) לפקודה) ואילו הכנסתו מדמי שכירות תהא פטורה ממס, כאשר בנסיבות המצטברות לא יהא די כדי לקבוע כי המדובר בהכנסה מ"עסק" וההכנסה תוגדר כנובעת מדמי שכירות (סעיף 2(6) לפקודה). האם זו תוצאה הגיונית?

[521] לא זו אף זו, ד"ר לפידות⁷⁵ סבור כי דווקא העובדה שלמונח "עסק" בסעיף 2 לפקודה אין למעשה ההגדרה, היא שיצרה את הצורך בקביעת סעיף 9(2) לפקודה, וזאת מהטעם שיפורט להלן, ובעקבות הכלל הנובע מפסק הדין הנזכר לעיל בענין Griffith v. Harrison.

[522] כפסק הדין האמור בענין Griffith השתמש הנישום בתחבולה להתחמקות ממס הידועה בשם "Dividend Stripping". הנישום רכש מניות "הרות דיבידנדים" על ידי סוחר בניירות ערך, ומכר אותן לאחר שהוכרז על הדיבידנד. את ההפסד בעת מכירת הניירות ביקש הסוחר בני"ע לקזז כנגד הכנסתו מן הדיבידנד. כדי לסכל תוצאה זו טענו שלטונות המס כי לעיסקת רכישת המניות לא היו תכונות של עיסוק וממילא ההפסד אינו עיסקי ואינו ניתן לקיזוז מכיון שהרכישה לא היתה מודרכת משיקולים עיסקיים אלא מן הרצון להשיג יתרון פסיקלי. בית המשפט דחה טענה זו בקובעו כי המבחן לקיומו של "עסק" אינו מבחן סובייקטיבי אלא אובייקטיבי.

[523] מפסק דין זה מסיק ד"ר לפידות כי מכיון שהמבחן לקיומו של "עסק" הינו אובייקטיבי, הרי שהמניע של רווחיות — בהיותו סובייקטיבי מטבעו, עשוי אמנם להיות קריטריון אחד מני רבים ביחס למהותה העיסקית של הפעילות, ואולם ברי כי מבחן זה אינו מכריע כשלעצמו. ומכיון שהעדרו של מניע להפיק רווחים אינו גורר בהכרח תוצאה לפיה לא יוגדר העיסוק, כ"עסק", הרי שכתוצאה מכך, הכנסות של הרשות המקומית למען התושבים במסגרת פעילותו השגרתית של השלטון המקומי היו עשויות להיות חייבות במס. כמו כן עלול היה "מוסד ציבורי" להתחייב במס על הכנסותיו מפעילות למטרות צדקה או מדע וכיוצא באלה "מטרות ציבוריות" כפי שהוגדרו כחוק. לפיכך היה צורך בהוראה מפורשת בפקודה (סעיף 9(2)) כדי לפטור את אותן ההכנסות ממס. מאידך, אם רשות מקומית או "מוסד ציבורי" מפיקים הכנסות "מעסק" במובן הרגיל של מונח זה, לא ראה המחוקק הצדקה לפטור רווח זה ממס.

[524] לאמור, מכיון שהמבחן להכנסה "מעסק" הינו אובייקטיבי הרי שמניעיו הנעלים של ה"מוסד ציבורי" אינם גורם הגורר פטור ממס, ויש צורך בסעיף 9(2) לפקודה כדי לפטורו ממס. אולם, אם כך נשאלת השאלה מדוע לבסוף קבע המחוקק כי הכנסה "מעסק" על ידי אותו גורם ציבורי הינה חייבת במס? הן הורתו ולידתו של הסעיף נובעים מכך שגם רווחים

75. ראה ספרו של פרופ' לפידות הע"ש 29 לעיל, בעמ' 132.

המופקים מפעילות למטרה ציבורית נכללים בכלל "עסק" וכדי למנוע חיובם במס כהכנסה מ"עסק" נקבע סעיף 29(2) לפקודה. מה טעם מוצא אם כן המחוקק לקבוע כי רווחים אלו יחוייבו במס לכשיכללו בהגדרת המונח "עסק"?

[525] אין זאת אלא שהקריטריון למונח "עסק" בסעיף 29(2) לפקודה משקף הכנסה אשר מטרת הפקתה חורגת מגדר "המטרה הציבורית" ומניעה הינם מניעי הפקת רווח. ואולם, במקרה שכזה לא רק הכנסה זו חייבת במס אלא המוסד כולו אינו פועל מתוך שיקולים טהורים של טובת הציבור ויש לשלול את עצם מעמדו כ"מוסד ציבורי".

[526] לא זו אף זו, בעמ' ג'4/ ל"חבק" מציינים שלטונות המס בפרשנותם לסעיף 29(2) לפקודה (פסקה 4.7 שם):
"הפטור לפי סעיף 29(2) מן הראוי שיכלול גם הכנסותיו של "מוסד ציבורי", הנובעות מפעילותו להשגת המטרה הציבורית".

[527] הפטור מוענק אם כן להכנסות שהופקו בין במסגרת המטרה הציבורית ובין מחוצה לה. מכאן כי אף פעילות רווחית שלא במסגרת הפעילות למען המטרה הציבורית זכאית לפטור ממש על פי עמדת שלטונות המס.

אם כן נשאלת השאלה וביתר תוקף, איזה מקום יש לחייב במס דווקא הכנסה "מעסק"? במה עדיפה הכנסה מעיסקה שאינה בכלל מטרות ה"מוסד הציבורי" ושאינה ממלאת אחר כל הקריטריונים של "עסק", מהכנסה זהה הממלאת אחר הקריטריונים של "עסק"? הן שתי העסקאות אינן בכלל המטרה הציבורית?

[528] בהקשר זה יש לציין כי יתכן, ואף מסתבר, כי המילה "גם" ב"חבק" הינה טעות סופר ובמקומה היתה אמורה להכתב המילה "רק". לאמור, לפי פרשנות שלטונות המס הכנסותיו של המוסד הציבורי יהיו פטורות ממש אך ורק אם הופקו מפעילות להשגת המטרה הציבורית.

[529] אולם, אם קיים ממילא כלל שכזה מה צורך מצא המחוקק להבחין הבחנה נוספת בין הכנסה מ"עסק" להכנסה ממקור אחר? מדוע פעילות המיועדת להשגת ה"מטרה הציבורית" והממלאת אחר הקריטריונים של "עסק" (קריטריונים שאינם כוללים כאמור כמרכיב מהותי ומכריע את כוונת הרווח) חייבת במס, בעוד שפעילות המיועדת להשגת ה"מטרה הציבורית" ואינה עולה כדי "עסק" פטורה ממש? הן בשני המקרים עסקינן בפעילות המיועדת אך ורק להשגת "המטרה הציבורית" ואם כן איזה מקום יש להבחין האם פעילות זו מוגדרת כרווח "מעסק" או ממקור אחר?

[530] גם ההנחה כי רק פעילות "עיסקית" מהווה תחרות בלתי הוגנת ואילו פעילות שאינה נכללת בקריטריונים של "עסק" (כגון משלח יד או שכירות שאינה מלווה באלמנטים של נטילת הון זר והענקת שרותים נילווים וכיו"ב) אינה מהווה גורם בר תחרות במשק הינה תמוהה. זאת, כפי שציינו לעיל לנוכח ערעור ההבחנה שבין הכנסה אקטיבית לבין הכנסה

פסיבית⁷⁶ ולנוכח הפניה להגדרה הנהוגה לענין סעיף 2 לפקודה אשר במסגרתה הקביעה כי הכנסה נובעת מ"עסק" אינה תלויה בקריטריונים אשר הינם מקבילים וברי יחס ישר למידת התחרות שמהווה העיסוק האמור.

כך למשל אם גורסים אנו כי הכנסה ממשלח יד או מעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי אינם מוגדרים כהכנסה מ"עסק" הרי שההנחה כי הרצון למנוע תחרות בלתי הוגנת הוא הניצב בבסיס החיוב במס של הכנסתו העיסקית של "המוסד הציבורי" נסתרת על פניה.

בהקשר זה יצויינו מסקנות הועדה למיסוי מוסדות ציבור בסעיף 5.7 לפיה: "לחלק ניכר מהמלכ"רים קרנות הון בסכומים משמעותיים, המיועדים להשקעות בעתיד. כספים אלה ניתנים במקרים רבים כהלוואות בשוק האפור ומהווים תחרות למערכת הבנקאית הממוסדת עקב היות הריבית פטורה ממס." אם אכן כך הוא, מה ההגיון להסיק כי לא תחויב במס, הכנסה פסיבית שהיתה פטורה ממס אילו היתה בידי היחיד (ריבית מבנקים, שכ"ד מדירות)? והרי אם הקריטריון הינו מידת התחרות הבלתי הוגנת הרי שלדברי הועדה גופא אין נפקות בין ריבית ושכ"ד לבין הכנסות אקטיביות בכל הנוגע למישור התחרות שבדבר?

3. הכנסה מ"עסק" – הפסיקה הישראלית וניתוחה

[531] הגדרת "עסק" לענין סעיף 9(2) זכתה להתייחסות בפסיקה הישראלית במספר פסקי דין אשר היתוו קו ברור למדי בנושא. דא עקא, דווקא הבהרת ההגדרה, העמיקה וחיידה את העדר ההבנה וההיגיון בקביעת המחוקק בסעיף 9(2) לפיה יש לשלול את הפטור מ"מוסד ציבורי" בעת שההכנסה הופקה מ"עסק". נביא להלן פסיקה זו וננתחה ובהקשר זה נראה כי למעשה קיימות סתירות בין פסקי הדין ואילו ישוּבן מביא אותנו לידי מסקנה הגובלת באבסורד.

76. בכל הנוגע לסעיף 1(2) לפקודה לא נס לחה של ההבחנה שבין הכנסה "אקטיבית" להכנסה "פסיבית". בע"א 44/85 נוה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מ"א (3) 634 דן כב' הנשיא השופט שמגר בהבחנה שבין הכנסה מדמי שכירות לבין השכרת נכסים ב"עסק" וקבע בין השאר כי: "במיוחד ראוי לשים לב למבחנים של בקיאות הנישום, ההשכחה, הארגון, היקף העסקאות ותקופת ההזדקה. וביחס למבחנים של אירגון הפעילות ופיתוח המקרקעין מציין כב' הנשיא: "הדגשת המבחנים של אירגון הפעילות ופיתוח המקרקעין מצביעה על כך, שהכנסות החברה לא היו ממקור פסיבי, אלא צורתן היתה כרוכה ביגיעה, ולפיכך יש לסווג את פעילותה כעסק לפי סעיף 1(2) לפקודה". ואולם, הדברים מתייחסים כאמור אל הגדרת המונח "עסק" לענין סעיף 1(2) לפקודה. מאידך לענין סעיף 9(2) לפקודה ההבחנה האמורה בין הכנסה פסיבית לבין הכנסה אקטיבית אינה מתיישבת עם העובדה שסעיף 9(2) לא כלל את כל המקורות המופיעים בסעיף 1(2) אלא התייחס אך ורק להכנסה מ"עסק". אם אכן הכנסה מיגיעה אישית אינה נכללת במונח "עסק" ורווחי "מוסד ציבורי" ממקור זה הינם פטורים ממס, אזי ההגיון של אי הענקת הפטור מקום בו ההכנסה הינה אקטיבית נשמט.

4. פס"ד למען מכבי אבשלום בע"מ

[532] בע"א 576/66 פ"ש פ"ת נ' למען מכבי אבשלום בע"מ,⁷⁷ נדון מקרה בו השכירה אגודה, שהינה "מוסד ציבורי", שטחים מסויימים שבבעלותה על מנת שהשוכרים יקימו וינהלו בהם בית קולנוע. במקרה זה לא עלתה הטענה כי השכרת הנכסים על ידי העירייה הינה הכנסה "מעסק" בשל עיסוקה בהשכרת נכסים.⁷⁸ ואולם פקיד השומה טען כי השכירות כוללת תנאים המוציאים אותה מגדר שכירות רגילה והופכים את המשכיר, בנוסף להיותו משכיר, לשותף בעסק השוכר.

[533] טענת פקיד השומה נסמכה על כך שהאגודה (המשיבה) התחייבה לסייע בהשגת הרשימות הדרושים מזמן לזמן לניהול בית קולנוע, ואף לשאת ב-30% מן ההוצאות הכרוכות בכך.

כמו כן, דמי השכירות נקבעו לפי שיעור של 30% מן ההכנסה ברוטו המופקת מניהול בית הקולנוע, וסכום זה שולם לאגודה מידי יום ביומו.

הוצאות החשמל חולקו בין הצדדים, והאגודה גם סיפקה על חשבונה את הקופאי, סדרנים ועובדי ניקיון, ובכך שמרה לעצמה את הפיקוח והביקורת על הקופה ועל הכניסה. הן האגודה והן השוכרים התחייבו שלא לעסוק במשך כל זמן קיום ההסכם בעסק קולנוע אחר בשטח השיפוט של עיריית פתח תקוה.

[534] על אף כל התנאים האמורים, קבע בית המשפט כי רווחי האגודה לא הופקו מ"שותפות בעסק" אלא מדמי שכירות. קביעת דמי השכירות כאחוז מהכנסת העסק המתנהל במושכר אינה עושה את המשכיר לשותפו של השוכר. בית המשפט קבע כי קנה המידה של חלק בהכנסה ברוטו כמודד לגובה דמי השכירות הינו בסיס סביר לקביעת שווי השכירות, בעיקר כשמדובר בנכס שניצולו המסחרי אינו ניתן לחישוב ודאי מראש.

[535] לא זו אף זו, מאחר שבית המשפט בחר במסקנה לפיה ההכנסה אינה "מעסק" אזי ממילא נמצא הסבר לכל אחד מן הנתונים שהובאו לעיל וכמאמר הכתוב "ברצות ה' דרכי איש גם אויבו ישרים עימו". כבוד השופט ויתקון קיבל את נימוקי האגודה כי הבטיחה לעצמה שליטה על הקופה ועל הכרטיסים מתוך חששה פן תקופח ומכאן נבעה נכונותה לספק את המנגנון הדרוש לכך, שהיה בלאו הכי ברשותה. ברור שלשני הצדדים היה ענין משותף בגידול מירבי של ההכנסה, ומכאן סעיף איסור התחרות. השגת הרשימות לניהול הקולנוע הוטלה על האגודה מכיון "שלמוסד ציבורי" נכבד שכזה (עירייה), יש גישה קלה יותר אל הרשויות.⁷⁸

77. ע"א 576/66 פקיד השומה פתח תקוה נ' למען מכבי אבשלום בע"מ, פ"ד כ' (4) 809.

78. כפי שנטען בענין קרית יהודית (הע"ש 73 לעיל), בענין מרכז הקרח (הע"ש 74 לעיל) ובענין מ.ד.מ. (הע"ש 67 לעיל).

78א. עובדה זו מצביעה דווקא על אספקט נוסף של תחרות בלתי הוגנת הקיימת בעת ניהולו של "עסק" על ידי "מוסד ציבורי".

[536] כב' השופט ויתקון הסיק כי האגודה קיבלה דמי שכירות שהינם פטורים ממס והכנסותיה לא הופקו מכח שותפות "בעסק", שהרי אילו נתחייבו השוכרים בחוב כלשהו, קשה להניח שהנושה היה רשאי להיפרע מהאגודה ומכאן כי לא נוצרה שותפות. יתכן וישנם מקרים בהם השכירות טומנת בחובה מידה כזו של שיתוף המשכיר בעסק המתנהל במושכר, עד שהכנסת המשכיר נובעת מהעסק לא פחות מאשר מן השכירות, ואולם לא כך הוא במקרה הזה.⁷⁹

5. פס"ד אגודת יידי האוניברסיטה העברית בע"מ

[537] לתוצאה הפוכה ועל רקע עובדות שהינן דווקא פחות קיצוניות הגיע פסק הדין בע"א 335/79 פקיד שומה כ"ס נ' אגודת יידי האוניברסיטה העברית בע"מ,⁸⁰ בפסק הדין זה נדון עניינה של אגודת יידי האוניברסיטה העברית שהינה תאגיד רשום במדינת ניו יורק ומטרתה לאסוף תרומות בחו"ל כדי שישמשו למימון פעולות מחקר וחינוך באוניברסיטה העברית בירושלים. המשיבה קיבלה בשנת 1976 כתרומה מתושב חוץ, פרדס שהיה בבעלות התורם ואשר עובד על ידי אגודה שיתופית שעיסוקה היה בעיבוד פרדסים בסביבה. המשיבה היתה מעוניינת למכור את הפרדס תמורת מטבע זר ועל כן, על אף שהחלה להתעניין במכירתו מיד עם קבלת הפרדס, השתתה המכירה והפרדס נמכר רק כעבור שנתיים וחצי. במשך כל אותה תקופה המשיכה האגודה השיתופית הנ"ל לעבד את הפרדס ואף מכרה את פריה. האגודה השיתופית העבירה למשיבה את הרווחים לאחר ניכוי הוצאות העיבוד ושכר האגודה.

[538] פקיד השומה טען כי הכנסה זו של המשיבה, שלא היה ספק כי הינה "מוסד הציבורי",⁸¹ מהווה הכנסה מ"עסק" ועל כן חייבת במס. בית המשפט המחוזי לא קיבל

79. כב' השופט ויתקון מאבחן את פסק הדין בעניין:

The Rotanda Hospital v. Coman (1921) 7 T.C. 517 בו עסקה הנישומה בעסק של השכרת אולמות, אך נאמר בפירושו כי השכרות אלו לא יצרו יחסי משכיר ושוכר. כמו כן באותו ענין מרכיב דומיננטי בהגדרת העיסוק בהשכרת האולמות "כעסק" היה עצם העובדה כי האולמות הושכרו בתכיפות, ועל כן נקבע כי אין צורך ליצור שותפות בעסקו של השוכר כדי להגדיר פעילות זו כעסקית.

80. ע"א 335/79 פקיד שומה כ"ס נ' אגודת יידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א י"א 44.

81. במקרה זה לא היה כל ספק כי אגודת יידי האוניברסיטה הינה "מוסד ציבורי" על אף שגוף זה התאגד כחברה בע"מ. מכאן כי האמור בעמ' 3/ג "בחבק" (סעיף 3.3) אינו מדוייק. בחבק בסעיף 3.3 הנ"ל נאמר:

"כל גוף שעומד בתנאים האמורים, זכאי לפטור שבסעיף 9(2) אפילו אין בידו אישור מראש. אך הוא חייב להגיש דו"ח במועד ולבקש את הפטור.

עם זאת יודגש, כי בדרך כלל חברה או שותפות בהתאם לחוק נועדו מלכתחילה לפעול למטרת רווחים ולמען חברי החברה או השותפות, ועל כן אין להכיר בחברה או בשותפות ככמוסד

טענה זו וקבע כי אין זו הכנסה "מעסק". ואולם, תוצאה זו התהפכה בדיון בפני בית המשפט העליון. נסקור להלן את ההנמקות השונות של פקיד השומה, ושל בית המשפט המחוזי והעליון.

[539] טענת שלטונות המס היתה כאמור כי ההכנסה שהושגה מן הפרדס הינה הכנסה "מעסק". המונח "עסק" הוגדר בסעיף 1 לפקודה במילים "לרבות חקלאות", ואם כן ההכנסה במקרה הזה, שהינה הכנסה מחקלאות, נופלת לגדר "הכנסה מעסק". לדידם, העובדה כי המשיבה לא עיבדה בפועל את הפרדס בעצמה ולא עסקה במכירת התוצרת אינה מוציאה את הכנסת הפרדס מגדר הכנסה "מעסק", שכן יש לראות את האגודה השיתופית שביצעה פעולות אלו כידה הארוכה של המשיבה.

[540] בית המשפט המחוזי קבע כי במקרה הנדון אין לדבר על הכנסה אקטיבית "מעסק", וזאת בהסתמך על עמ"ה 1003/69⁸² בו נקבע כי "ניהול עסק מתבטא בפעילות נמשכת ושיטתית כשמטרתה מוגדרת".

לדעת בית המשפט המחוזי במקרה הנדון אין פעילות נמשכת ושיטתית במטרה להפיק רווחים, שכן המשיבה נמנעה מכל פעילות עסקית בקשר עם הפרדס, לא השקיעה כספים בעיבודו, ורק המשיכה הסדר שהיה קיים בעת שקיבלה את הפרדס. לאמור, אין להתייחס לפרדס כאל עיסוק אקטיבי, על אף שניהולו האקטיבי נמשך, שכן המשיבה רק שמרה על הקיים ולא היתה לה כל כוונה לעסוק בעיבוד הפרדס.⁸³

ציבורי. מאידך, עמותה שהוקמה מכוח חוק העמותות אפשר שתהא "מוסד ציבורי", ובלבד שהיא פועלת למען מטרה ציבורית כאמור".

לדיננו, אופן ההתאגדות של הגוף אינו קריטריון לבחינת מהותו של "המוסד הציבורי" ויש בכך כדי להיות סממן שולי בלבד, כאחד מתוך כמה וכמה סממנים לבדיקת ובחינת מהותו של המוסד. ואולם, כפי שצינו לעיל מהות זו תבחן בהתאם למידת אופיו הציבורי של המוסד ויעוד הכנסותיו למטרה הציבורית בלבד. התאגדות של מוסד בדרך של חברה בע"מ עשוי להיות אינדיקציה לכוונה לנהל פעילות מסחרית, אולם אין להסיק ככלל כי "אין להכיר בחברה או בשותפות כבמוסד ציבורי" שכן יש חברות כפי העולה מפסק הדין בעניין אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ, ומפסק הדין בעניין אגודת למען מכבי אבשלום בע"מ אשר כל מטרתן הינה קידום "מטרה ציבורית".

ואכן, גם הועדה למיסוי מוסדות ציבור מסיקה בסעיף 6.1 כי מוסד ציבורי יוכר אם הינו: אגודה עותומנית, עמותה או חברה בערבות או אגודה שיתופית ובלבד שישללו בתקנונה הוראות בדבר אי חלוקת רווחים ועודפי רכוש או העברת נכסים בכל דרך שהיא. כמו כן מצביחה הועדה תנאי נוסף נכון ביותר לדעתנו לפיו מן הדין לכלול בתקנות גם הוראה לפיה אין לשנות את התקנות אלא באישור הנציב אלא שדומנו כי מן הראוי לסייג הוראה זו רק ביחס לשינוי המטרות וביחס לאי חלוקת רווחים ועודפי רכוש וכיו"ב, ולא ביחס לשינויים בתקנות שאינם נוגעים לפטור ממס.

82. ראה הע"ש 67 לעיל, פסה"ד בעניין מ.ד.מ. בע"מ נ' פ"ש ת"א

83. מאידך, לאי הרלוונטיות של הכוונה הסובייקטיבית בכל הנוגע להגדרת פעילות כ"עסק" ראה לעיל טקסט בפיסקאות [402] ר-[403].

[541] בית המשפט העליון הפך תוצאה זו על פניה. בית המשפט העליון קיבל את עמדת שלטונות המס לפיהם יש לפרש את המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה בהתאם לפרשנות שניתנה למונח זה בסעיפים 2(1) ו-28 לפקודה, ומשום כך פנה לסקירת המונח "עסק" בכל הנוגע לסעיפים 2(1) ו-28 הנ"ל ולאורם ניתח אף את עובדות המקרה הנדון. בהקשר זה נסקרו פסקי דין דלקמן:

ע"א 31/56, 42/56* בו נקבע כי אין לראות בהחזקת מגרשים משום "עסק".
 ע"א 369/59* בו נדונה השאלה האם החזקת פרדס היתה "עסק" או תחביב ולאור נסיבות הענין נקבע כי זהו "עסק", שכן אין לראות בטיפול בפרדס ענין של תחביב גרידא.
 ע"א 555/85* בו נקבע כי כשם שפרדס מהווה "עסק" וזכאי לניכוי פחת כך גם נכסי הפרדס כגון באר המשמשת אותו הינם בגדר "נכסי עסק". נקודת המוצא באותו פס"ד היתה אם כן כי פרדס מהווה "עסק" לענין פחת, ולדעת בית המשפט הדבר רלוונטי גם לענין סעיף 9(2) לפקודה.

ע"א 576/66, שהינו פסק הדין הנזכר בענין אגודת למען מכבי אבשלום בע"מ.
 ע"א 128/75, 375/75* בו נקבע כי אף שניהול עסקו של הנישום נמסר זמנית לאדם אחר הרי שהרווח לא חדל להיות רווח מ"עסק" והעובדה שההכנסה התקבלה בתור דמי שכירות אינה משנה דבר, שכן גם הכנסה מדמי שכירות יכולה להיות מוגדרת כהכנסה מ"עסק".

[542] לאור פסקי דין אלו הסיק בית המשפט כי הפרדס בודאי שהינו נחשב ל"עסק" בידי המשיבה לענין סעיף 28 לפקודה ומכיון שכך הרי שממילא הפרדס נחשב ל"עסק" גם לענין סעיף 9(2) לפקודה.

העבודה שהמשיבה לא עשתה בפועל כל דבר הקשור עם ניהול הפרדס אינה יכולה להוציא את הפרדס מגדר "עסק". הפרדס הוא "עסק" גם כשבעליו אינו מעבד אותו בעצמו. לא זו אף זו, על פי ההסכם שבין האגודה השיתופית לבין המשיבה אין כל אפשרות לראות את היחסים שביניהם כיחסים של השכרת הפרדס תמורת אחוז מפריון פריו ועל כן אין גם אפשרות לראות את הריוח שהופק כהכנסה מנכס שאינה הכנסה "מעסק".

[543] לנוכח האמור לעיל קבע בית המשפט העליון כי במקרה הנדון מכיוון שהפרדס מוחזק שלא לשם תחביב אלא לשם הפקת רווחים מפריו⁸⁴ וממילא הינו "עסק" בידי

84. ע"א 31-42/56 בנימין אמינון ואח' נ' פ"ש ירושלים, פד"א י"א 63.

85. ע"א 369/59 יחינו בע"מ נ' פ"ש פ"ח, פד"א י"ג 2064.

86. ע"א 555/65 מעין אסתר בע"מ נ' פ"ש ת"א, פ"ד כ' (2) 278.

87. ע"א 128/75 פ"ש פ"ת נ' האחים מרק בע"מ, פ"ד ל' (1) 557.

88. ואולם, במקרה הנדון הפרדס לא הוחזק לשם הפקת רווחים אלא כנכס המיועד למכירה אשר בנתיים נמשך הטיפול בו כמימים ימימה. האין לדמות מקרה זה לנכס המוחזק כהשקעה או כתחביב? הן גם במקרים אלו (השקעה ותחביב) הפרדס מפיק רווחים ועם זאת אין הוא נחשב ל"עסק" מכיון שהחזקתו ודרך ניהולו אינם מיועדים לשם הפקת רווחים?

בעליו, אין נפקא מינה אם אותו בעלים רוצה להפיק הרווחים עבור עצמו או האם הבעלים הינו "מוסד ציבורי" המשתמש ברווחים למטרות הציבוריות לשמן נוסד.⁸⁹

[544] לא זו אף זו, בית המשפט העליון אף דחה את הטענות כי בסעיף 9(2) לא הסתפק המחוקק במילים הכנסה "מעסק" גרידא והתייחס להכנסה שלא הושגה "מעסק שהם עוסקים בו".

לפי טענה זו (שנדחתה כאמור) המילים "שהם עוסקים בו" מלמדות על כוונת המחוקק כי רק עיסוק ממשי ופעיל ב"עסק" יחייב את המוסד הציבורי בתשלום מס. בענין זה נסמכה הטענה גם על פסקי דין אנגליים⁹⁰ (שצוטטו בהסכמה על ידי בית המשפט בע"א 168/71 פד"א ה' 91) לפיהם אין לתת הגדרה מדויקת ל"עסק" וכי אדם המשקיע בנכסים ומוכר את נכסיו מזמן לזמן אינו מנהל "עסק". אשר על כן נטען כי גם במקרה הנדון בהעדר פעילות אקטיבית על ידי האגודה הרי שהחזקה בפרדס הינה השקעה על מנת להפיק רווח ואין לראות בה "עסק".

[545] בית המשפט קבע כי האסמכתאות הנ"ל לא יכולות לסייע שכן במקרה דנא: "קבע המחוקק על ידי הגדרה מיוחדת של ביטוי "עסק" שהכנסה מחקלאות היא הכנסה מעסק".⁹⁰ מכאן כי רק עיסוק בחקלאות לשם תחביב, אינו "עסק". אך פרדס נושא פירות המעובד באופן שיגרתי וקבוע על ידי גוף העוסק בעיבוד פרדסים ובשווק פריים בדרך מסחרית הינו "עסק".

העובדה שהמשיבה החזיקה בפרדס רק לשם מכירתו אינה עומדת בסתירה לכך שבתקופה שהחזיקה בו היה הפרדס בידיה "עסק שהיא עסקה בו".

[546] הנמקה זו של בית המשפט הינה תמוהה ביותר. האם ניתן לדחות את הטענות כי לענין סעיף 9(2) נחוצה הכנסה מפעילות אקטיבית דווקא, כדי לשלול את הפטור, מסקנה

89. דא עקא שקביעה אקסיומטית זו כלל וכלל אינה מובנת מאליה. מדוע אין נפקא מינה בידי מי מופק הרווח? וכמו כן, מדוע חייבים אנו לומר כי הקריטריון להגדרת "עסק" לעניין קביעת מקור ההכנסה ולעניין קיומו הפסדים מהכנסה שנכעה ממקור זה, הינה מקבילה להגדרת "עסק" לעניין העדר פטור ל"מוסד ציבורי" בעת שפעילותו הינה אקטיבית וברת תחרות בלתי הוגנת? וכי אין מטרת הסעיף והקשרו משפיעים על דרך הפרשנות ביחס למונחים שבהם השתמש המחוקק באותו סעיף?

90. Martin v. Lowey (1926) 1 K.B. 550, 555; Martine Steam Tribine. Commissioners of Inland Revenue v. Co. Ltd. (1920) 1 K.B. 193, 203; Smith v. Anderson 15 Ch. D. 247, 259.

90א. ראה הע"ש 33א לעיל, בעמ' א-5, בו תמה א' צחור האם לנוכח הגדרת "עסק" בסעיף 1 לפקודה בה נאמר "לרבות חקלאות", יש להסיק כי מוסד למחקר מדעי המפתח זנים וגידולים שונים, הנמכרים במחיר עלות (ללא רווח) לצורך כיסוי הוצאותיו, יחשב כ"מוסד ציבורי" המפיק הכנסות מ"עסק"?

המתיישבת הן עם הגיון הסעיף והן עם לשונו ("עסק שהם עוסקים בו"), וזאת רק על סמך העובדה כי בהגדרתו הכוללנית של המונח "עסק" בסעיף 1 לפקודה נכלל מפורשות גם העיסוק בחקלאות?

ובכלל, האם ההגדרה האמורה בסעיף 1 לפקודה מחייבת מסקנה לפיה לא יכולה להיות פעילות בחקלאות לשם השקעה? האם לא תיתכן השקעה בחווה חקלאית שלא תהווה הכנסה מ"עסק" משום שרווחי המשקיע אינם נובעים "מפעילות נמשכת ושיטתית שמטרה מוגדרת"?

[547] ואולם, בעוד שאנו תמהים על כל אחד משני פסקי הדין הנזכרים לגופו, הרי שתמיהת התמיהות הינה כמובן; מהו ההבדל בין פסק הדין בענין אגודת למען מכבי אבשלום לבין פסק הדין בענין אגודת ידידי האוניברסיטה העברית? מדוע קבע בית המשפט ביחס ל"מוסד ציבורי" שהינו פעיל וכמעט שותף בניהול "עסק" מובהק של בית קולנוע כי הינו זכאי לפטור ממס הכנסה כ"מוסד ציבורי", ואילו ביחס לפרדס המוחזק רק לצורך מכירתו על ידי גוף שהינו "מוסד ציבורי", קבע בית המשפט כי ההכנסה חייבת במס?

6. מסקנות על בסיס שני פסקי הדין הסותרים

[548] ניתוחם המפורט של שני פסקי הדין מביאנו בהכרח להסיק כדלקמן: ההבחנה בין פסקי הדין כמו גם ההגיון המונח בבסיסם הינה לעניות דעתנו כי הפטור מתשלום מס הכנסה הינו פטור התלוי "בעזרת השם" קרי, בהגדרת ההכנסה.

מקום בו ניתן להגדיר את ההכנסה כהכנסה שהופקה משכירות (כפי שהיה הדבר בענין אגודת למען מכבי אבשלום), אזי אף כאשר נשוא השכירות הינו "עסק" פעיל, ואף כאשר "המוסד הציבורי" מעורב בפעילות זו, הרי שעצם העובדה כי רווחי "המוסד הציבורי" לא נבעו מפעילותו אלא "מדמי שכירות" (הכנסה המוגדרת כפסיבית) הינה מספקת כדי לפטור ממס.

[549] מאידך, כאשר אין אפשרות לטעון כי קיימים יחסי שכירות אשר בגינם הופקה ההכנסה, והרווחים הניתנים ל"מוסד הציבורי" הינם רווחים המופקים מהפעלת "העסק", אזי אין כל נפקות מכך ש"המוסד הציבורי" לא טמן ידו בפעילות העסקית וזו נעשתה באמצעות זרועו הארוכה בלבד. הגדרת הפעילות כפעילות עסקית (בהבדל מהשקעה ומתחביב) נבדקת לאור מהותו של העיסוק ולא לאור מידת מעורבותו של הגוף אליו יועברו הרווחים.

אשר על כן, מכיון שלא היתה אפשרות להגדיר את ההכנסה מפרדס כהכנסה מדמי שכירות, הרי שההכנסה מן הפרדס נפלה ממילא לגדר הכנסה מ"עסק" ומשהוגדר העיסוק בפרדס "כעסק" הרי שהרווחים שהועברו ל"מוסד הציבורי" חויבו במס.

[550] בהקשר זה יש לזכור כי העיסוק בחקלאות בענין אגודת ידידי האוניברסיטה העברית לא היה אך ורק שימור של הפרדס לצורך השקעה, אלא הפרדס נוהל באופן אקטיבי מיומן

וממוסחר. העובדה כי "המוסד הציבורי" עסק בפעילות זו רק כשלב ביניים עד למכירת הפרדס אינה גורעת מן העובדה כי למעשה הפרדס נוהל באמצעות "פעילות אקטיבית נמשכת ושיטתית בעל מטרה מוגדרת". הפעלת הפרדס בדרך זו מהווה "עסק"; ובניגוד לעובדות בענין אגודת למען מכבי אבשלום, לא היתה אפשרות להגדיר את ההכנסה מן הפרדס כהכנסה מדמי שכירות ועל כן נפסק כי הפקת רווחים מפעילות אקטיבית וממוסחרת שכוו חייבת במס אף אם הפעילות האמורה אינה מבוצעת ישירות על ידי "מוסד ציבורי" אלא על ידי באי כוחו.⁹¹

[551] רק כאשר ההכנסה שהופקה יכולה להכלל בהגדרת: דמי שכירות, אזי תהא ההכנסה פטורה ממס, על שום היותה מוגדרת כהכנסה פסיבית, וזאת אף שהעסק המפריש דמי שכירות אלו הינו אקטיבי ול"מוסד הציבורי" יד בפעילותו.

ואולם, כאשר הרווח מופק ישירות מן "העסק" או שהופק בעקיפין אך אין אפשרות להגדירו כדמי שכירות, תהא ההכנסה חייבת במס, אף כש"המוסד הציבורי" לא היה מעורה באופן ישיר בפעילות האקטיבית, וזאת על שום שההכנסה "מעסק" מוגדרת כהכנסה אקטיבית, ופעילות אקטיבית שממנה הופקו הרווחים נעשתה כאן.

[552] ההסבר האמור מישב היטב את שני פסקי הדין זה עם זה ואף מבהיר את הרציו בכל אחד ואחד מהם לגופו. ואולם, לאחר שהבנו מה בעצם אומרת הפסיקה, נשאלת השאלה היותר מהותית: האם התוצאה האמורה העולה מן הפסיקה הינה תוצאה הגיונית? בחינת המסקנה מזוית ראייה של דין רצוי מגלה כי למעשה הגענו עד אבסורד. הן מן הפרשנות של הפסיקה לסעיף 9(2) עולה כי "מוסד ציבורי" השולח יד בפעילות עסקית מובהקת פטור ממס משום שההכנסה ניתנת להגדרה כהכנסה פסיבית מדמי שכירות, ואילו "מוסד ציבורי" שהינו פסיבי לחלוטין חייב במס, כי ההכנסה שהפיק בעקיפין מוגדרת כהכנסה "מעסק"? היתכן כי להגדרת ההכנסה יהא משקל רב יותר מאשר לפעילותו הישירה של "המוסד הציבורי"?

[553] כמו כן יש לזכור כי בשני המקרים הופקו ההכנסות מפעילות עסקית לחלוטין האחת מבית קולנוע והשנייה מפרדס. אם הנפקות בין הכנסה "מעסק" לבין הכנסה אחרת תלויה במידת התחרות הבלתי הוגנת הקיימת כאשר "מוסד ציבורי" עוסד בהחזקת "עסק", הרי שבמקרה הנדון אין כל מקום לחלק בין המקרים. אדרבה, פעילות של השגת רשיונות על

91. ואולם, בפסק הדין לא ניתן למעשה הסבר מדוע נדחתה טענת המשיבה ביחס לעובדה כי סעיף 9(2) כולל גם את המילים "אשר הם עוסקים בו" ואשר ממנו ניתן להסיק כי אין לחייב רווחי "מוסד ציבורי" מ"עסק" אלא אם כן יש לו יד בניהולו האקטיבי השוטף של "עסק" זה. בהקשר זה לא נקבע כי פעילות באמצעות שלוח מהווה ניהול אקטיבי ושוטף הנכללת בגדר המונח "אשר הם עוסקים בו" אלא בית המשפט בחר שלא ליחס כל חשיבות להכללת מילים אלו בהגדרת סעיף 9(2) לפקודה.

ידי "מוסד ציבורי" נכבד שהינו בר "גישה קלה יותר אל הרשויות" וכן ניצול המנגנון שבידי מוסד זה, והעומד בלאו הכי לרשותו, לצורך הפעלת בית הקולנוע, הינם גורם בעל מרכיבים של תחרות בלתי הוגנת, הרבה יותר מאשר אגודת ידידי האוניברסיטה המחזיקה בפרדס המנוהל על ידי שליחיה בדרך שמנוהלים שאר הפרדסים.

[554] הנה כי כן, לאור ניתוחם המדוקדק והמפורט של פסקי הדין, מגיעים אנו להגדרה בהירה של המונח "הכנסה מעסק" לענין סעיף 9(2) לפקודה, ולקריטריונים ברורים לפיהם נקבע אימתי המוסד מתחייב במס בגין פעילות מסוימת ואימתי לא. ואולם, דווקא הגדרה זו מעמיקה ומחדדת את העדר ההגיון שבקביעת הסעיף בכל הנוגע לשלילת הפטור מן "המוסד הציבורי" כאשר ההכנסה הופקה מ"עסק".

[555] לא זו אף זו, האבסורד שעליו עמדנו לעיל מתחדד עוד יותר לנוכח ניתוח שני פסקי הדין הנוספים שנקבעו בענין זה.

7. פס"ד חברת בית קירור בע"מ

[556] בעמ"ה 96/62 חברת בית קירור בע"מ נ' פקיד השומה,⁹² נדונה הכנסתה של המועצה המקומית רעננה מבית קירור שנרכש על ידה, ואשר ניהולו הופקר בידי מנהל מחלקת המים של המועצה. הכנסות בית הקירור נרשמו בחשבונות נפרדים. פקיד השומה בדק חשבונות אלו, וראה כי נצברו רווחים בכל שנה ושנה ואי לכך החליט להוציא שומות לגבי בית הקירור.⁹³

[557] המועצה המקומית טענה כי ניהול בית הקירור אינו "עסק" שכן בית הקירור משמש את חקלאי המקום המאחסנים בו את תוצרתם החקלאית ומשום כך ניהול בית הקירור הינו אלא מילוי התפקידים המוטלים על מועצה מקומית, כתוקף סעיף 146 לצו המועצות המקומיות (א') בדומה לניהול בית מטבחים או בית מרחץ.

[558] בית המשפט המחוזי (כב' השופט לובנברג) דחה טענה זו וקבע כי אף אם ניהול בית הקירור הינו במסגרת סמכויות המועצה הרי שאין הדבר שולל את מסקנה כי בניהול "עסק" קא עסקינן.

[559] כב' השופט לובנברג התבסס בהחלטתו על מספר פסקי דין בריטיים השופכים אור על הנושא כגון פסק הדין בענין *Glasgow Corp. v. Miller*⁹⁴ בו חוייבה עיריית גלזגו

92. עמ"ה 96/62 חברת בית קירור בע"מ נ' פקיד השומה, רו"ח י"ז 133.

93. ראה לעיל טקסט בפיסקה [515] והע"ש 69. א' צחור סבור כי שלטונות המס בוחנים את טיב הכנסותיהם של "מוסדות ציבוריים" רק כשיש למוסדות אלו רווחים, ואזי הינם טוענים כי זו הכנסה "מעסק". ככל שאר המקרים לא נערכות בדיקות מתוך הנחה כי "מוסדות ציבוריים" הינם בדרך כלל גופים מפסידים, ואזי אדרבה רב הסיכון כי הגדרת הכנסתם "כעסק" תביא להחלת סעיף 28 לפקודה.

94. *Glasgow Corp. v. Miller*, 2 T.C. 131.

שבסקוטלנד לשלם מס הכנסה על רווחים שהפיקה ממפעל המים העירוני אשר מכר מים לשאינם תושבי המקום. לעומת זאת הרווחים שהפיקה העירייה מאספקת מים לתושבי העיר עצמה הוגדרו כשרות הניתן בתמורה למיסים העירוניים ועל כן לא חויבו במס.⁹⁵

[560] לנוכח פסק דין זה ומספר פסקי דין נוספים הסיק כב' השופט לובנברג כי באנגליה הכלל הוא כי הכנסות ממפעלים ושרותים ציבוריים של רשות מקומית חייבים במס⁹⁶ מלבד רווחים הנובעים ממיסים עירוניים. (פסקי דין אלו אינם מבחינים בין הכנסה בעלמא מכל מקור שהוא, לבין הכנסה "מעסק" ועל כן דומנו כי קשה מאוד להסיק מהם כי גם בישראל מקום בו קיימת הבחנה כאמור בסעיף 9(2) לפקודה, תחשב הספקת מים וכיו"ב תפקידים ציבוריים של רשות מקומית, להכנסה "מעסק" וככזו תתחייב במס. ואולם, הבחנה זו לא נעשתה בפסק הדין של כבוד השופט לובנברג, (כנראה משום שפסקי דין אלו הובאו על ידו רק כדי ללמד כי בעלותה של הרשות המקומית אינה מהווה כשלעצמה סיבה לפטור ממס).

[561] בית המשפט קבע כי בית הקירור נוהל בתור "עסק" רגיל, ככל בתי הקירור, ועל כן הינו חייב במס. מאידך, כפי שראינו בפסיקה האנגלית, העובדה כי "העסק" מנוהל במסגרת תפקידיה של הרשות המקומית אינה משנה מאומה. נמצאת למד כי צורת הניהול עיקר ולא הבעלות. "עסק" המנוהל ככל עסק, חייב במס, אף כשהינו בבעלות רשות מקומית.

[562] כבוד השופט לובנברג מנמק את פסק דינו כדלקמן:

"גניח שהרשות המקומית ניהלה בית קולנוע "לתועלת הציבור", ועשתה בו רווחים. האם ניתן לומר שרווחים אלה אינם חייבים במס הכנסה רק משום שבית הקולנוע, הוא מקור ההכנסה, שייך לרשות מקומית ולא לגוף פרטי? סבורני שלא. ודווקא לכך התכוון המחוקק בסעיף 9(2) כשדיבר על הכנסה של רשות "בצורה שלא הושגה בעסק...". הכנסה מבית קולנוע, בית עם, בתי קירור ושירותים אחרים כיוצא באלה, היא בבחינת עסק".

95. אותה הבחנה בין אספקת שרות על ידי רשות מקומית לתושבי אותה רשות מקומית לבין אספקת השרות לתושבים זרים, נעשתה גם בענין מפעל המים של עיריית דובלין שבאירלנד בפסק הדין: *Dublin Corporation v. O'Adom (Surveyour of Taxes)* 2 T.C. 387.

96. כב' השופט לובנברג הסתמך לענין זה על פסקי הדין דלקמן:

א. פסק הדין בעניין: *C.I.R. v. Forth Conservancy* 16 T.C. 103. בו קבע בית הלורדים כי הכנסת רשות הנמלים מרווחים שהפיקה מגביית אגרה או דמי שירות לאוניות, הינה הכנסה החייבת במס.

ב. פסק הדין בעניין: *Mersey Docks v. Lucas*, 2 T.C. 25.

[563] לאמור, כב' השופט לובנברג משווה בין בית קולנוע לבין בית קירור והינו קובע כי אף הכנסה שהופקה משרות שמעניקה הרשות המקומית לתושביה הינה הכנסה "מעסק" ותחוייב במס, אם אופן הניהול זהה לשל שאר העסקים מאותו סוג. במקרה זה העובדה שהבעלות מסורה לרשות מקומית, ואף העובדה כי השרות ניתן במסגרת תפקידיה של הרשות על פי חוק, אינה מעלה ואינה מורידה.

[564] לענין זה מצטט כבוד השופט לובנברג, ללא כל הסתייגות, פסק דין אנגלי בו הובא רעיון זה עד ל-"קיצו ההגיוני". בפסק הדין בענין:

Pontipridd Water Board v. Ostine⁹⁷ נדון עניינו של מפעל מים עירוני אשר מכר מים לשתי רשויות מקומיות אחרות. בהסכם בין הרשויות נקבע כי בתמורה להספקת המים הרי שאם יתהווה גרעון בקופת מפעל המים בשנה מסוימת, אזי יכסו זאת שתי הרשויות האחרות מכספים שיגברו מתושביהן. גרעון כזה נוצר והסובסידיה ניתנה.

שלטונות המס ראו בכך רווח ממכירת מים, ואף שכספים אלו לא שולמו כמחיר למים הרי מכיון שהם ניתנו בגין הספקת מים שקדמה לכך, הרי זו הכנסה בגין מכירת מים, המהווה הכנסה עסקית. לענין זה נקבע כי מפעל המים היה בבחינת "עסק" לצורך הפקת ההכנסה האמורה

[565] לאמור, כל שרות ציבורי, אף שרות של הספקת מים על ידי רשות מקומית, מהווה "עסק" והינו מתחייב במס, וזאת אם התשלום עבורו אינו נעשה באמצעות מס עירוני, אלא על ידי גביית תשלום כמחיר או כסבסוד של רשות אחרת.

[566] האם תוצאה זו הגיונית? האם הגיוני לסבור כי כל שרות עירוני אשר בגינו נגבה מחיר (ולא מס) יחשב ל"עסק" ויחוייב במס? איזה גורם "תחרותי" קיים במקרים שכאלה? הבה וניקח לצורך הדוגמא את התחנות לאם ולילד "טיפת חלב", האם הגיוני להטיל מס על המחיר הנגבה בגין שרות עירוני זה, רק משום שהתשלום עבורו אינו נעשה על ידי כלל תושבי הרשות במסגרת המס המוניציפלי אלא הינו משולם כמחיר על ידי המשתמשים בשרות זה? האם שרות זה נחשב ל"עסק"? ובכלל, כאשר אנו מביטים בענין מזוית הראיה של כוונת המחוקק ושל דין רצוי עולה כמעט מאליה השאלה הנוקבת, "הזאת נעמי"? האם לפעילות של רשות מקומית במסגרת תפקידיה ולפעילות של "מוסד ציבורי" במסגרת יעדיו כיוון המחוקק בקובעו כי הפטור לא ינתן בגין הכנסה מ"עסק"?

[567] לא זו אף זו, כבוד השופט לובנברג משתמש בענין הכנסתה של רשות מקומית מהפעלת בית קולנוע כדוגמא לסבר את ההגיון. ראשית, הדמיון בין הספקת מים ושרותי קירור (שאינם "עסק" מטבעם) לבין הפעלת בית קולנוע (שהינו "עסק" מטבעו) אינה כה ברורה מאליה. אך אף מעבר לכך, יש לזכור כי גם לגבי ניהול בית קולנוע כלל לא ברור כי

Pontipridd Water Board v. Ostine (1946) 1 A.L.R. 668. .97

קיים חיוב במס. אדרבא, הכנסה זו גופה נפטרה ממס בפסיקה בענין אגודת למען מכבי אבשלום בע"מ לנוכח העובדה כי ניתן היה להגדיר את ההכנסה כהכנסה משכירות ולא מניהול "עסק". אדרבה, לנוכח ההשוואה בין בית קולנוע לבין מפעל מיים ולאור פסק הדין בענין למען מכבי אבשלום נשאלת השאלה מה ההגיון לפטור הכנסה מבית קולנוע, על אף המעורבות הפעילה של הרשות בניהולו, ומאידך לחייב את הרשות במס בגין רווחיה ממתן שרות לציבור במסגרת תפקידיה כגון מהספקת מים או שרותי קירור?

[568] דומנו על כן כי המפתח להבנת מניעו של פסק הדין בענין חב' בית קירור בע"מ טמון דווקא בנימוק של כבוד השופט לובנברג לפיו: "נראה לי איפוא כי בית הקירור נוהל בתור עסק רגיל, ככל בתי הקירור..."

[569] לאמור, המבחן לשלילת הפטור הינו אופן הניהול. ניהול שאינו נושא "אופי ציבורי" של קידום "המטרה הציבורית" והינו מיועד להפקת רווחים לשמן, משמיט את העילה למתן פטור.

הפטור לבית הקולנוע לא ינתן כאשר למעשה מטרת הפעלתו אינה רווחת התושבים אלא הרווח המופק. בה במידה, בהתקיים קריטריון זה לא ינתן פטור לבית קירור על מפעל להספקת מים. העובדה כי השרות ניתן על ידי "מוסד ציבורי" או רשות מקומית במסגרת תפקידיה, אינם חשוכים כלל ועיקר מקום שבו הפעילות נעדרת "אופי ציבורי" ומניעה לאמיתו של דבר אינם הענקת השרות אלא הרווח הנובע הימנו. הכסות הפורמאלית אינה עיקר אלא אופי הפעילות.

דומנו כי זהו הגיונו של פסק הדין והעיקרון של הצורך "באופי ציבורי" נחוץ גם כדי לרדת לסוף דעתו של כבוד השופט לובנברג בפסק הדין בענין חברת בית קירור בע"מ.

[570] ואולם, אם אכן זהו הרציו בפסק הדין, הרי שבמונחים של משפט רצוי המסקנה הינה עיקבית והגיונית (הצורך ב"אופי ציבורי"). ואולם, הנמקה זו היה מן הדין לכלול בהגדרת ה"מוסד הציבורי" ולא בהוספת תנאי נוסף של הכנסה שאינה מ"עסק". (ולענין רשות עירונית מן הדין היה לקבוע בתנאי מפורש לפטור כי שרותי הרשות המקומית יהיו פטורים ממס רק כאשר הפעילות מתבצעת למען "המטרה הציבורית" בלבד ובדרך ניהול הנושאת "אופי ציבורי"). הכללת מבחן זה בין קרביו של המונח "הכנסה מעסק" מהווה נסיון לחתור למטרה רצויה באמצעות פרשנות של מונח שאינו ממין הענין ושהינו מעורפל ומוקשה כלשעצמו.⁹⁷

97. א. ודרבה, לדעתנו העובדה כי המחוקק עשה שימוש במונח "עסק" בהקשרים שונים בפקודה, מהווה כשלעצמה עילה שלא להשתמש במונח זה בסעיף 9(2) וזאת כדי שהפסיקה לא תתפתה לפרש מונח זה כפי שאכן נעשה באופן אחיד וכמשמעה בסעיפים אחרים בפקודה, בה בשעה שמטרת סעיף 9(2) שונות הן.

[571] התליית הצורך בניהול בעל "אופי ציבורי" כמפורט לעיל בהבחנה שבין ניהול אקטיבי לניהול פסיבי מביאה להחמצת המטרה ולתוצאות מלאכותיות. לתוצאה מלאכותית במיוחד מביא אותנו המבחן התולה את הפטור בהעדר הכנסה מ"עסק" בנסיבות שנדונו בפסק הדין בענין עמ"ה 520/81 גבית הכנסת הגדול בתל-אביב נ' פ"ש ת"א 4.⁹⁸

8. פס"ד בית כנסת הגדול בת"א

[572] בית הכנסת הגדול בתל-אביב הפיק הכנסות מעריכת שמחות מצווה באולמי בית הכנסת. כמו כן הפיק בית הכנסת הכנסה מתשלומים המתקבלים תמורת חניית כלי רכב במגרש סמוך לבית הכנסה והמצוי בבעלות אגודת בית הכנסת. אילו שאלנו סתם אדם מן הישוב איזו מן ההכנסות יש לדעתו לפטור ממס? סביר להניח כי תשובתו היתה כי ההכנסות המופקות משמחות המתקיימות באולם בית הכנסת הינן בגדר פעילות שיש מקום לפוטרה ממס, ומאידך הכנסות מחניון השייך לעמותה שהינה בעלת בית הכנסת, יש לחייב במס. והנה, תוצאת פסק הדין הינה הפוכה. נפרט את העובדות ואת ההנמקות המובאות בפסק הדין וננתחם.

[573] השמחות באולם בית הכנסת נערכו על ידי גוף מסויים (להלן: צד "ב") אשר סיפק שרותי "קייטרינג", על פי הסכם עם הנהלת בית הכנסת. עקרונות ההסכם היו כדלקמן: א. ההזמנות מבעלי השמחה השונים תתקבלנה על ידי הנהלת בית הכנסת במשרדיו. ב. צד ב' יכין את הכיבוד לפי הוראות בית הכנסת.

98. עמ"ה 52/81 בית הכנסת הגדול בתל-אביב נ' פקיד שומה תל אביב 4, פד"א י"ב 367. פסק דין נוסף ניתן בין אותם מתדיינים לעניין הפטור ממע"מ המוענק למלכ"ר, ראה מיסים א' בעמ' 106. ואולם במסגרת פרק זה לא נתייחס לפס"ד אלו ואחרים הנוגעים להגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ התשל"ו-1975 (להלן "חוק מע"מ"), שהינה הגדרה שונה בתכלית מהגדרת ה"מוסד הציבורי" לעניין סעיף 9(2) לפקודה. להגדרת מלכ"ר קיימת בעיתיות רבה משל עצמה, מטרותיו של חוק מע"מ הינן שונות ממטרות הפקודה ולכן נקדיש דיון נפרד בחלקו השני של הספר. לא כך נהגה הועדה למיסוי מוסדות ציבור אשר עסקה במישור הטכני של חובת הדיווח ואשר סברה כי הגדרת מע"מ יכולה להתאים לכל חוקי המס. הועדה התעלמה בכך מן המהות השונה של הפטור ממע"מ לעומת הפטור ממס הכנסה.

להגדרת "עסק" לעניין מע"מ בדו"ח האנגלי ראה: De Voil Value Added Tax A4. 101 ופסקי הדין הנזכרים שם. במיוחד ראה פסק הדין בעניין: Rael Brook Ltd. v. Minister of Housing and Local Government, and another (1967) 1 All E.R. 262 הרשות המקומית עסקה בו בבישול ארוחות לתלמידי בתי ספר. כמו כן ביחס לזימות עסקית אשר במסגרתה ביצע הנישום מסחר באמצעות חברות שבשליטתו ולא על ידיו ישירות, ראה פסה"ד בעניין: Ransom (Inspector of Taxes) v. Higgil, (1979) 3 All E.R. 949.

ג. בית הכנסת ישלם לצד ב' 80% מן הפדיון שיגבה מבעלי השמחה.
 ד. צד ב' יקנה את המצרכים הדרושים, ישלם שכר לעובדים, יתחזק מתקנים וכו'.
 ה. לצד ב' אין כל "זכויות שכירות או חזקה" באולמי בית הכנסת.

[574] לנוכח תנאי אחרון זה קבע כבוד השופט פלפל כי המקרה שונה מפסק הדין בענין האגודה למען מכבי אבשלום בע"מ. שם הוגדרה ההכנסה (שהוותה אחוז מהכנסות בית הקולנוע) כדמי שכירות ועל כן זכתה לפטור. ואילו בענין בית הכנסת עשו הצדדים טעות פאתלית מבחינה מיסויית עת שקבעו מפורשות כי לגוף המתפעל אין זכויות שכירות. לנוכח קביעה זו נאלץ בית המשפט להסיק כי ההכנסה הינה הכנסה מן הפעילות הנעשית במקום, ומכיון שזו פעילות עסקית קבע בית המשפט כי ההכנסה הינה חייבת במס.

[575] כמו כן קבע בית המשפט, כי בעוד שבענין אגודת למען מכבי אבשלום בע"מ ניתנו לאגודה רק 35% מן ההכנסות, הרי שבמקרה הנדון ניתנו לבית הכנסת מירב האחוזים (80%) מן הפדיון, ומכאן כי העסק הוא למעשה עסקו של בית הכנסת. בנסיבות אלו יתכן כי אף אילו היתה ההכנסה מוגדרת כדמי שכירות, ניתן היה לומר כי היא נופלת למסגרת המקרים בהם נוצרת שכירות הטומנת בחובה מידה כזו של שיתוף המשכיר בעסק, עד שההכנסה מ"דמי השכירות" הופכת להיות מוגדרת כהכנסה מ"עסק".

[576] מאידך, לענין החניון קבע כבוד השופט פלפל כי לנוכח העובדה שבנסיבות המקרה הנדון אין המדובר בחניון פעיל אלא בהשכרת מקומות חניה על בסיס חודשי למספר בעלי רכב, והחזקת שומר שיפקח כי רק בעלי רכב אלו יחנו שם: "לא נראה לי כי יש בכך אלמנטים מספיקים כדי לקבוע שהמערכת תנהל שם "עסק" של השכרת מקומות חניה, ולדעתי יש לראות הכנסה זו כהכנסה לפי סעיף 6(2) לפקודה".

[577] לאמור, בית המשפט קבע כי השכרת מקומות חניה הינה השכרה ולא "עסק" לנוכח העובדה כי החניות הושכרו רק למספר מגויים והמקום לא נוהל כעסק מסחרי. עובדה זו איפשרה להגדיר את ההכנסה כדמי שכירות, ומקום שבו נופלת הכנסה להגדרת דמי שכירות ניתן לומר כי אין זו הכנסה מ"עסק" ויחול הפטור ממס הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה. הקריטריון בפסק דין זה, כפי שהותווה למעשה בכל פסקי הדין דלעיל, הינו ברור למדי:

מקום שבו ניתן להגדיר את ההכנסה כנובעת מדמי שכירות, יוענק הפטור. מאידך, מקום שבו לא ניתן להגדיר את ההכנסה כדמי שכירות אזי תבחן הפעילות עצמה. ואם פעילות זו מוגדרת כ"עסק" אזי אף אם ל"מוסד הציבורי" לא היה חלק פעיל בה, הרי שזו הכנסה מ"עסק" שהינה חייבת במס.

[578] האם תוצאה זו משקפת דין רצוי? האם הגיוני כי עסק של שמחות מצווה אשר אין "לבית הכנסת" יד באירגונו ובניהולו, יחשב להכנסה "מעסק" ויחייב במס, ואילו הכנסתו של בית הכנסת מעניין הסוטה לחלוטין ממטרותיו ומאופיו; ניהול חניון, ואשר בית הכנסת מעורב בניהולו השוטף, תהא פטורה ממס? דומנו כי בחינת מסקנת פסק הדין בעניין בית

הכנסת הגדול מנקודת ראייה של דין רצוי מביאה למסקנה לפיה תוצאת פסק הדין אינה הגיונית כלל ועיקר.

האם יש יותר תחרות בלתי הוגנת ברווח המופק משמחת בר מצווה הנערכת בשבת באולם בית הכנסת מאשר בהשכרת מקומות חניה ברחוב אלנבי בתל-אביב?

[579] לתוצאה שונה לחלוטין היינו מגיעים אילו נתקבלה טענת ב"כ אגודת ידידי האוניברסיטה העברית. לפי טענה זו שנוכרה לעיל הרי שלעניין סעיף 9(2) לפקודה לא די בכך שההכנסה הופקה מ"עסק", וכדי שיהא חיוב במס יש צורך בעיסוק פעיל וישיר של "המוסד הציבורי" באותו "עסק". זאת לנוכח המילים "העסק שהם עוסקים בו", ובהמשך הסעיף, המילים "העוסק בעסק" הנכללות בהגדרת החיוב במס (כדרך של שלילת הפטור) בסעיף 9(2) לפקודה.

9. "הכנסה מעסק שהם עוסקים בו" – כפתח פרשני למבחן חדש

[580] קריטריון זה של צורך בעיסוק של "המוסד הציבורי" באותו עסק הינו הגיוני, שכן במסגרתו נבחן למעשה אופיו הציבורי של "המוסד הציבורי" ודרך פעילותו, שהרי ניהול ישיר של עסק מסחרי פוגם באופיו הציבורי של "מוסד ציבורי" ועל כן יש בכך כדי להוות עילה שלא להעניק את הפטור. זהו אם כן קריטריון הבוחן את הנישום לאור פעילותו, ולא קריטריון הבוחן את ההכנסה לאור הגדרת מקורה.

כנגד קריטריון זה ניתן לטעון כי הינו כלול ממילא בהגדרת "המוסד הציבורי" במסגרת הפרשנות הראויה למונח "הפועל למטרה ציבורית" וכפי שהבהרנו לעיל, וממילא ניתן לחלוק על הצורך לכתוב בשנית (אף לכן יש פתרון כפי שנראה להלן)⁹⁹ אך לא ניתן לחלוק על עצם חיוניות קיומו של קריטריון זה שכן יש בו כדי לשרת דין רצוי.

[581] אילו התקבל מבחן זה, אזי הכנסתה של אגודת ידידי האוניברסיטה העברית מן הפרס שנתרם לה, היתה נפטרת ממס באשר הפרס הוא אמנם "עסק" אך האגודה לא עסקה במישרין בניהולו השוטף. הוא הדין ביחס לאולם השמחות של בית הכנסת. לעומת זאת ניתן היה להגיע למסקנה כי ההכנסות שהפיק בית הכנסת מן החניון הינן הכנסות "מעסק" וכמוהן ההכנסות שנבעו מן השותפות הפעילה של העיריה בניהול בית הקולנוע. במקרה זה לא היה נבחן מקור ההכנסה ואופן הגדרתו כדמי שכירות או כ"עסק" (וכפי

99. ניתן לגרוס כי במקרה זה בו אין הפעילות נובעת ממטרות פסולות אזי לא ישלל ככלל מעמדו הפטור של "המוסד הציבורי" ושאר הכנסותיו מפעילות הנושאת "אופי ציבורי" יזכו לפטור ממס. רק הכנסה זו שנבעה מפעילות עיסקית כאמור תחוייב במס. הבנה זו מסבירה את הצורך בקריטריון זה בנוסף על ההגדרה הכוללת.

לאמור בעוד שמוסד שאינו מקיים אחר תנאי ההגדרה אינו נכלל מלכתחילה בהגדרת "מוסד ציבורי" ואינו זכאי לפטור על מכלול הכנסותיו, הרי שבמקרה הנדון ימשכו שאר הפעילויות להנות מפטור ממס ורק ההכנסה העיסקית תחוייב במס.

שהדבר נעשה לענין סעיף 2 לפקודה) אלא האם הפעילות של "המוסד הציבורי" הינה התעסקות ישירה של "המוסד הציבורי" באותו "עסק" או לא.

כאשר "מוסד ציבורי" עוסק במישרין בפעילות ברת אופי עיסקי אזי נשלל "אופי הציבורי" של מוסד זה ועימו נשלל מעמדו כ"מוסד ציבורי" לפחות לענין פעילות זו – ויש לחייבו במס, תהא הגדרת מקור ההכנסה אשר תהא.

[582] כמו כן בהתאם למבחן זה, כאשר רשות ציבורית או "מוסד ציבורי" פועלים במסגרת מטרוותיהם, סביר להניח כי מכיון שאין כל פגם ציבורי בפעילות זו, אין להגדירה כהתעסקות פעילה בניהול עסק ויש לפוטרה ממס.

[583] המילים "שהם עוסקים בו" מאפשרים לפרשן להגיע לתוצאה רצויה של ניתוק הגדרת המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה, ממובנו של המונח "עסק" בסעיף 2 לפקודה. המונח "עסק" בסעיף 2 לפקודה מתיחס להגדרה של מקור ההכנסה ואילו המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה יוגדר כפעילות עיסקית אשר "המוסד הציבורי" שלח ידו בעיסוק פעיל בה והסותרת ל"אופי הציבורי" הנדרש מן "המוסד הציבורי".

[584] פרשנות זו, לא זו בלבד שהינה מדויקת יותר בלשון הסעיף, אלא שהיא גם מוסיפה לאחדות מהותית בין הקריטריונים המצויינים בו, שכן אם המובן של המונח "עסק" פרושו התייחסות למקור ההכנסה, אזי בפנינו עירוב בין אלמנטים הבוחנים את מהות הנישום (הגדרת "המוסד הציבורי") לבין אלמנטים הבוחנים את מהות ההכנסה. מאידך, אם המובן של "עסק שהם עוסקים בו" פרושו הגדרת פעילות הנישום, אזי כל הקריטריונים המופיעים בסעיף מתייחסים לבחינת מהותו ואופן פעילותו של "המוסד הציבורי".

[585] בדרך זו גם נמנע האבסורד שבהבחנה המלאכותית הנוצרת לכאורה מחמת לשון הסעיף, בין רווחי "מוסד ציבורי" מ"עסק" לבין רווחים "ממשלח יד" או מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי". אשר על כן סבורים אנו כי ההבחנה בין המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה לבין מונח זה בסעיפים 1(1) ו-28 לפקודה הינה רצויה מכל בחינה אפשרית, הן מבחינת קריטריונים של משפט רצוי והן מבחינת קריטריונים של הדין המצוי לנוכח מטרת הסעיף לנוכח לשונו, ולנוכח הקשר הדברים.

[586] זאת ועוד, בהתייחסותנו לדין רצוי מן הראוי כי נזכור גם את העובדה הבאה. לפי המבחנים שנקבעו בפסיקה המזהים בין המונח "עסק" לענין סעיף 9(2) לפקודה לבין המונח "עסק" לענין סעיף 2 לפקודה, נמצא כי כמעט כל פעילות ציבורית אשר מופקת הימנה הכנסה – תהווה "עסק" ותחוייב במס. (העובדה כי פעילות זו נעשתה במסגרת מטרות ה"מוסד הציבורי" או הרשות המקומית לא תשנה לענין זה). המחסה היחיד למוסדות אלו מלהתחייב במס יהיה העדר רווחים וניהול כושל. "מוסדות ציבוריים" רבים יעדיפו להרבות בהוצאות עודפות (כמשמען בסעיף 3(ז) לפקודה) ובלבד שלא לצבור רווחים, כאשר אם יהיו כאלה, קל יהיה בידי שלטונות המס לחייבם במס בהיותם הכנסה "מעסק". המתכונת הקיימת היום הינה על כן סגולה בדוקה לעידוד של ניהול כושל או של

גידול בהוצאות כדי למנוע מצב שבו יהא "המוסד הציבורי" בעל רווחים, ולמען לא יוצאו לו שומות על ידי שלטונות מס הכנסה.

[587] אך אף ללא החשש מפני ריבוי בהוצאות וניהול כושל יש לזכור כי על פי הקריטריונים שנקבעו בפסיקה לפיהם "עסק" בסעיף 9(2) זהה למונח "עסק" בסעיף 2 לפקודה, נמצא כי אף בית חולים המקבל הכנסות בשל פעילותו (פעילות המבוצעת כמובן במסגרת מטרותיו, כגון אשפוז וטיפול בחולים), יחשב לבעל הכנסה שהופקה מ"עסק". כמו כן, בהתאם לפסק הדין בענין חברת בית קירור, מוסד להשכלה אשר תקציבו ניזון בין השאר מגביית שכר לימוד מן התלמידים, מעון לילדי נשים עובדות, הגובה דמי השתתפות מן ההורים, ומוסדות לסייעוד חולים סופניים או גרייטריים שמימונם נשען גם על כספים הנגבים מן המשפחות הנזקקים לשרותיו, יחוייבו במס, שכן הכנסתם תחשב להכנסה מ"עסק". תוצאה זו סותרת לחלוטין לדין הרצוי.

[588] מאידך, תוצאה בלתי מתקבלת על הדעת זו נמנעת בדרך שהצענו, שכן פעילות במסגרת מטרות המוסד אינה מהווה כמובן פעילות הסותרת למהותו ויש לפוטרה ממס כל עוד תכלית הפעילות ואופיה אינם הרווח המופק באמצעותה אלא בראש מעייניו של אותו מוסד עומד מתן השרות ורווחת הנזקקים לשרות זה.

[589] לא זו אף זו, לנוכח התוצאה הבלתי הגיונית הנובעת מן המבחן שנקבע בפסיקה, הסיק א' צחור במאמרו הנ"ל¹⁰⁰ כי המציאות המשפטית מחייבת מתן פירוש שונה למונח "עסק" הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה מזה שנקבע בפסיקה לענין סעיף 2(1) לפקודה, וטעם נוסף מצייין א' צחור כנימוק המביאו למסקנה זו וכדלקמן:

"ביטוי לדעתנו זו קיים בסעיף 9(2) עצמו, בהתייחסות לגוף אחר שאינו "מוסד ציבורי", כוונתנו לקופת גמל, הפטורה ממס על הכנסותיה בכפוף לאותם תנאים החלים על מוסד ציבורי, קרי שאינם מ"עסק". בחינת מצב משפטי זה לגופו, מלמדת כי פעילות קופת גמל נקבעה על כל פרייה בתקנות, לרבות המקרים בהם רשאית הקופה ואף חייבת לבצע השקעות שונות ולצבור רווחים.

אין כל ספק כי על פי מבחני הפסיקה הרגילים, אילו מדובר היה לדוגמא בנישום אחר, היו כל רווחי קופת גמל מהווים הכנסה "מעסק" ומתחייבים במס.

מכאן שאם נפרש את המונח "עסק" בסעיף 9(2) לענין קופת גמל בהתאם למבחני הפסיקה שנקבעו לסעיף 2(1) תתקבל סתירה פנימית בסעיף עצמו ביחס לקופת גמל: מחד יחול על הכנסותיה הפטור המפורש בסעיף 9(2) ומאידך על פי אותו סעיף עצמו יבוטל הפטור בשל הגוון העיסקי המובהק של הכנסותיה.

100. ראה הע"ש 33א לעיל, בעמ' א-8, א-9.

[590] א' צחור מציע על כן כי הקריטריון לחיוב "מוסד ציבורי" כמס בגין הכנסתו "מעסק" יהא תלוי בהתקיים שלושה מבחנים מצטברים:
א. קיומו של "עסק" במובן סעיף 2 לפקודה.
ב. פעילות שאינה מעוגנת במישרין בין המטרות הציבוריות של המוסד.
ג. הסממנים העיסקיים של הפעילות מהווים חלק מכריע בפעילותו הכוללת של ה"מוסד הציבורי".

לדעת א' צחור קריטריונים אלו מהווים איוון אינטרסים בין מהות "המוסד הציבורי" כפועל למען מטרה ציבורית לבין פעילותו העיסקית:
"כך לדוגמא, מכירת עבודות מלאכת יד של אלה הפועלים בחסות מוסד ציבורי תהיה פטורה ממס¹⁰⁰ הוא הדין לגבי בתי חולים ציבוריים שעלותם תמומן בין היתר מתשלום המאושפז, או גני ילדים לאמהות עובדות, אוניברסיטאות, בתי מחסה ולמעשה כל מוסד ציבורי הפועל במסגרת מטרותיו המוצהרות, גם כאשר היתה לו הכנסה שניתן להגדירה כ"עיסקית" תוך כדי יישום אותן מטרות".

[591] אנו שותפים בכל הכבוד לדעה האמורה, ואולם לדידנו לא קיים "איוון אינטרסים" בין קריטריון הבוחן את מהות המוסד לבין קריטריון הבודק את מהות ההכנסה, שכן גם המונח "עסק שהם עוסקים בו" הינו קריטריון שבמסגרתו נבחנת מהות ואופי פעילותו של "המוסד הציבורי" ואין זה קריטריון לבחינת מקור ההכנסה. כמו כן ומהאי טעמא אין אנו סוברים כי המונח "עסק" כמשמעו בסעיף 2 לפקודה הינו חלק מן הקריטריונים הנכללים במשמעות המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה. אשר על כן קיומו של "עסק" במובן סעיף 2 לפקודה אינו רלבנטי, ויש לבחון האם "המוסד הציבורי" עוסק באופן פעיל בעסק זה עד כי נשלל אופיו הציבורי.

[592] לדידנו גם משלח יד ושכירות שמגיעה עיסקיים מסכלים את הגדרת המוסד "כמוסד ציבורי" שכן נשלל אופיו הציבורי, וזאת כאשר המוסד עוסק בכך במישרין כמפורט לעיל. כמו כן, אם פעילות שהינה עיסקית במהותה מהווה אחת ממטרות המוסד אזי יתכן כי מן המוסד תשלל כליל ההגדרה של "מוסד ציבורי", כפי שציינו לעיל, שכן מטרה נוספת, אך אם הינה טפלה לכל שאר מטרותיו הציבוריות של המוסד, שוללת את "אופיו הציבורי". מכיון שכך, גם שיעורה של הפעילות העיסקית בין יתר פעילויות המוסד, אינו רלוונטי. ואולם, אם הפעילות הינה בגדר "מטרה ציבורית", אזי העובדה שמופקים הימנה רווחים אינה עילה לחיובה במס, אף אם פעילות זו נכנסת למסגרת הגדרת הכנסה "מעסק" לענין

100 א. דוגמא זו אינה מקרית כנראה שכן פלמן בספרו משנת 1946 מציינ בעמ' 128 כי רווחים ממכירת מוצרים אשר יוצרו על ידי עיוורים כחלק מתעסוקתם במסגרת המוסד הפועל לרווחתם, יחוייבו במס בהיותם רווח שהופק "בעסק", (בלשון פקודת מס הכנסה 1941: "Trade or Business"). כמו כן ראה להלן הע"ש 121 א ביחס לפסיקה בהקשר זה בארה"ב.

מקור ההכנסה המפורט בסעיף 2(1) לפקודה, וזאת לנוכח העובדה שפעילות שאינה חורגת מן המטרות הציבוריות והינה ברת אופי ציבורי, זכאית להכלל בכלל הפטור ממס הניתן למוסד הציבורי.

[593] אשר על כן שותפים מלאים אנו למסקנת א' צחור כי כאשר "מוסד ציבורי" חורג ממטרותיו והעוסק באופן פעיל בפעילות שאינה בגדר מטרה ציבורית יש לחייב במס. במקרה כזה סבורים אנו כי ישלל מן המוסד הפטור ממס בכל מיגוון פעילויותיו, שכן מוסד זה יחדל מלהיות מוגדר כ"מוסד ציבורי". אולם כאשר במסגרת "המטרה הציבורית" קיימת פעילות אשר היסודות העיסקיים שבה גוברים על היסודות הציבוריים, אזי ימשיך המוסד להיות "מוסד ציבורי" שהרי הינו פועל למטרה ציבורית, ואולם ההכנסה זו מאתו "עסק שהם עוסקים בו" – קרי מפעילותו העיסקית – תחוייב במס. למקרה זה נועד "היוצא מן הכלל" של סעיף 9(2) והמילים "עסק שהם עוסקים בו". אולי לכך כיוונה גם הוועדה למיסוי מוסדות ציבור שהסיקה בסעיף 5.2 למסקנותיה כי "פעילות שבשלה נרשם אדם כעוסק לצרכי מע"מ לא צריכה להכלל במסגרת הפטור לפי סעיף 9(2) וצריכה להיות מופרדת מהמוסד הציבורי לצרכי סעיף 9(2)" (אם כי הננו חולקים על עצם ההשוואה בין הקריטריון לפטור בסעיף 9(2) לבין הגדרות חוק מע"מ כפי שנראה להלן).

[594] נמצא לדידנו כי מכירת עבודות יד של הפועלים בחסות "מוסד ציבורי" עשויה להיות חייבת במס, (בניגוד לעמדת א' צחור) וזאת אם קיימים בה יסודות עיסקיים החורגים ממניעים טהורים של הצורך לממן את הפעילות למען המטרה הציבורית. ואולם, מימון פעילויות של מוסד להשכלה גבוהה או של בית חולים על ידי גביית תשלום לא תתחייב במס, שכן מטרת הפעילות אינה הפקת הרווח אלא קידום המטרה הציבורית, והכספים הנגבים מיועדים אך ורק למימון הפעילות האמורה, ומקום בו ה"אופי הציבורי" לא נפגם, לא נשלל הפטור ממס.

כמו כן, לדעתנו מן הראוי לאמץ בהקשר זה גם קריטריון זהה למבחנים אשר נקבעו באנגליה כקונצסיה הנוגעת לרווחי "מוסד ציבורי" מתארוכות, בזרים וכיו"ב. לענין זה מוצאים אנו בהולסברי¹⁰¹ ארבעה קריטריונים כדלקמן:

"Bazaars, jumble sales, gymkhanas, fireworks displays and similar activities arranged by voluntary organisations to raise funds for charity may fall within the statutory definition of "trade" with the result that any profits will be liable to corporation tax by extra-statutory concession. However, tax is not charged on such profits provided:

Halsbury's Law of England, 4th ed. Vol 23 Sec. 1067. .101

1. The organisation is not regularly trading.
2. The trading is not in competition with other traders.
3. The activities are supported substantially because the public is aware that any profits will be devoted to charity.
4. The profits are transferred to charities or other-wise applied for charitable purposes".

[595] בהקשר זה יצויין, כי הועדה למיסוי מוסדות ציבור הגיעה למסקנה כי "לא יחשב כפעילות עסקית, עיסוק שנעשה באופן אקראי, בלתי תדיר ובמקום בלתי קבוע". ואולם, הדגש על האקראיות של המקום והתיזמון מהווה המרת הקריטריון המהותי הבוחן את מסחריות הפעילות בהבחנה שבין "עסק" ל"עסקת אקראי ברת אופי מסחרי" ובכך שונה בתכלית מסקנותנו ממסקנות הועדה האמורה. המבחן המוצע על ידינו הינו להתעלם מן המונח "עסק" ולהתמקד במונח "עסק שהם עוסקים בו" כקריטריון להטלת מס אך ורק כאשר המוסד הציבורי עוסק בפועל גם בפעילות ברת יסודות עסקיים. כך יתאפשר לשלטונות המס שלא לראות בהכנסות "מוסד ציבורי" מתארוכות ובזרים וכיו"ב משום הכנסה מ"עסק", וזאת ללא צורך בקונצסיה. (מושג שכבר אינו קיים במשפט הישראלי מאז הרפורמה בשנת 1975 וקביעת סעיף 245(א) לפקודה), שכן "אופיו הציבורי" של המוסד הציבורי לא נפגע על ידי פעילויות אלו על אף היותם הכנסות מ"עסק" במובן סעיף 2 לפקודה, שהרי בפעילויות אלו אין יסודות עסקיים וזהו הקריטריון. פעולות אלו הינן נעדרי סממנים מסחריים לא רק לנוכח היותן אקראיות אלא במיוחד לנוכח קיומם של ארבעת המרכיבים הנזכרים:

1. המוסד אינו עוסק בקביעות בפעילות זו.
 2. פעילות שכזו נושאת מטבעה אופי מצומצם ומוגבל ואינה מהווה תחרות לגורמים אחרים בשוק.
 3. מניעי הפעילות ומניעי המשתתפים בה הינם בעיקר לייעד את הרווחים לקידום המטרה הציבורית.
 4. הרווחים מופנים כולם למטרה זו.
- (הקריטריון האחרון כלול לכאורה ממילא בהגדרת ה"מוסד הציבורי" ואולם הכוונה הינה כנראה לצורך ביעוד ההכנסה למטרה הציבורית הספציפית מבין מכלול מטרות ה"מוסד הציבורי" אשר לשמה נערכה הפעילות). למרכיבים אלו יקרא להלן – ארבעת המרכיבים.
- [596] אשר על כן, גם במסגרת נוסחו הקיים של הסעיף (ובודאי במסגרת המלצתנו לשנותו כפי שנראה להלן) מציעים אנו לאמץ דרך פרשנות חדשה לסעיף 9(2) לפקודה לפיה המונח "מעסק שהם עוסקים בו" הינו ביטוי שאינו בא לבחון את מקור ההכנסה אלא את מהות הפעילות הציבורית של "המוסד הציבורי" ולוודא כי אכן הינה נעדרת סממנים מסחריים.

[597] תוצאותיה של דרך פרשנות זו יהיו כדלקמן:
 א. "מוסד ציבורי" החורג ממטרותיו או שמעורבות בין מטרותיו מטרות שאינן "מטרות ציבוריות" או אינטרסים ניהוליים פרטיים או זרים, אינו נכנס מלכתחילה לגדר "מוסד ציבורי".

ב. "מוסד ציבורי" הפועל במסגרת מטרותיו ואולם חלק ניכר מפעילותו מיועד בעיקר כדי להפיק רווחים, אינו נכנס מלכתחילה לגדר "מוסד ציבורי". כך למשל מוסד המרבה בפעילויות אשר במסגרתן הינו מפיק רווחים מעבר לדרוש לו לצורך קידום "מטרותיו הציבוריות".

ג. "מוסד ציבורי" המקיים פעילות מסויימת במסגרת מטרותיו הציבוריות דא עקא שהמניע לפעילות הספציפית הינו עיסקי, והיסודות העסקיים של הפעילות האמורה גוברים על היסודות הציבוריים. ואולם, פעילות זו הינה חריג לכל יתר פעילויות "המוסד הציבורי". במקרה זה ימשך המוסד להיות מוגדר כ"מוסד ציבורי" ואילו הפעילות הספציפית החריגה שהינה ברת אופי עיסקי לא תפטור ממס, בהיותה מוגדרת כהכנסה מ"עסק שהם עוסקים בו".

10. סיכום

[598] לדידנו תפטור ממס כל פעילות של "מוסד ציבורי" אשר מניעה אינם הפקת רווח לישמו אלא קידום המטרה הציבורית ואשר הרווח המופק הימנה נועד לממן את הפעילות. כמו כן תפטור ממס כל פעילות שאינה ברת יסודות עיסקיים, דהיינו כאשר קיימים ארבעת המרכיבים (פעילות לא קבועה, ברת אופי מצומצם שאינו מהווה תחרות בשוק, מניעי הפעילות הינם המטרה הציבורית, כל הרווחים קודש למטרה האמורה).

[599] אנו סוברים כי לא נכון יהא לחייב במס כל רווח פסיבי של המוסד הציבורי כפי שהסיקה הועדה למיסוי מוסדות ציבור (בסעיף 7.1 ל"דו"ח) וכי המונח "עסק שהם עוסקים בו" מהווה ביטוי נוסף למבחן אופיה הציבורי של הפעילות מוגדרת כ"עסק" בה במידה שאין הבחנה אם זהו רווח פסיבי או אקטיבי. המבחן היחיד כדי לדעת האם גוברים הסממנים העיסקיים של הפעילות על יסודותיה הציבוריים טמון בשאלה האם המניע לפעילות הינו הפקת הרווחים, או שהמניע הינו קידום המטרה הציבורית והרווח נועד רק לכסות את עלויות הפעילות. כך למשל, אם מוסד אינו מעניק שרות מסויים במסגרת מטרותיו לאנשים הנזקקים לכך באמת ובתמים רק משום ששרות זה אינו רווחי, יש בכך כדי ללמדנו על מניעי הפעילות ובמקרה זה אין כל סיבה ל"סבסד" גווני כזה באמצעות פטור ממס.¹⁰¹ כמו כן, בהתאם למבחן האמור כאשר מתקיים מופע מסויים אשר הכנסותיו

101.א. כמו כן מצינו בארה"ב, בפסק דין מן התקופה שבה הכנסה "מעסק" עדיין נכללה בגדר הפטור ממס, כי ההבחנה הינה כדלקמן: האם יחדל המוסד מפעילותו העיסקית מניבת הרווחים, מקום

קודש למטרה מסוימת, נבדוק האם המטרה הינה רק אמתלה לקיום הפעולה ואזי אין עילה להעניק פטור ממס, או שמא מניעי האומנים הינם אכן קידום "המטרה הציבורית" ורק מחמת מטרה זו אורגנה הפעילות, שאז יש עילה לפטור ממס. במסגרת זו יחולו כאמור ארבעת הקריטריונים שצוינו לעיל והנהגים באנגליה כמבחן למהותה הציבורית של הפעילות. ושוב בניגוד לדעת הועדה האמורה, ההבחנה במסגרת קריטריונים אלו אינה בין "עסק" קבוע לבין "עסקת אקראי ברת אופי מסחרי" אלא בין פעילות ממוסחרת לבין פעילות ציבורית לישמה.

אלא שכאן עלינו לפסוע על חוט דק. בחינת מטרת הפעילות ומניעיה, כן. שילית גישה המצדדת בהשתתפות הפעילות הציבורית על פסים של איתנות כלכלית, לאו. לכך נייחד את הפרק שלהלן.

שבו לא יהא מסוגל עור לשרת את התפקודים שלשמך נוסד וכאשר לא תהא למוסד כל עילה ציבורית להמשיך את קיומו, או שמא ימשיך המוסד לפעול ולהפיק רווחים אף בלי יעדים ציבוריים כלשהם.

לענין זה ראה: Unity Scholl of Christianity 4 B.T.A. 61, 69 (1929).

**פרק 6: כוונת רווח שמניעה אינם מסחריים
אינה גורעת מאופיו הציבורי של המוסד**

פרק 6: כוונת רווח שמניעה אינם מסחריים אינה גורעת מאופיו הציבורי של המוסד

1. מבוא – התוצאה אליה אנו שואפים.
2. הסתייעות בגישה האובייקטיבית להגדרת "עסק" – מקורות ישראליים.
3. הגישה האובייקטיבית להגדרת "עסק" בפסיקה האנגלית.
4. המונח רווח ברין ההודי וקביעת שלושה אבחנות.
5. המסקנות העולות לנוכח הפסיקה הנ"ל.

1. מבוא – התוצאה אליה אנו שואפים

[601] הנוסחה אשר תוצע על ידינו לקמן הינה כי כל פעילות ברת אופי ומניע ציבורי המבוצעת במסגרת "המטרות הציבוריות" של "המוסד הציבורי" מן הדין לפטור ממס אף אם הינה רווחית, שכן לשם כך נועד סעיף 9(2) לפקודה. אילו היה תנאי להגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי" כי למוסד זה לא יהיו רווחים אזי לא היה צורך בפטור ממס, שהרי מוסד מפסיד ממילא אינו מחוייב בתשלום מס.

[602] ואולם, כאשר מטרת הפעילות אינה קידום המטרה הציבורית אלא דווקא הפקת הרווח הכרוך בכך, אזי מתערבים בשיקולי הניהול של "המוסד הציבורי" שיקולים שאינם ממין העניין וישלל הפטור ממס.

אם התופעה מהווה חלק הארי של פעילות המוסד אזי ישלל הפטור ביחס לכלל פעילויות המוסד והוא לא יוגדר עוד כ"מוסד ציבורי", ואם תופעה זו מאפיינת רק זירת פעילות אחת מתוך מגוון פעילויות המוסד אזי ישלל הפטור בכל הנוגע לרווחי אותה פעילות ספציפית.

[603] עם זאת יש לזכור כי לא הפקת הרווח היא העילה לאי הענקת הפטור אלא כוונת הרווח. מוסד עם כוונות להפיק רווחים לישמן אינו מוסד בעל "אופי ציבורי" ועל כן ישלל הפטור כאמור. מאידך, מוסד המעונין להשתית את פעילותו על פסים של איתנות כלכלית והינו גובה תשלום בגין שרותיו כדי שיוכל לממן את עצמו וכאי גם לפטור ממס.

[604] וכאן המקור להבהיר. כוונת רווח כשלעצמה אינה עילה לשלילת הפטור ממס ויש מקרים בהם כוונת רווח תבורך. ההבחנה הינה אך זו: לשם מה מבקש המוסד להפיק את הרווח, האם רק כדי לממן את פעילותו הציבורית או אף מעבר לדרוש לו לשם כך ומתוך מטרה לצבור הון כדרכן של בריות. אם קיימת כוונת הרווח אך מטרת הרווח הינן אך ורק לממן את הפעילות שתכליתה קידום המטרה הציבורית, אזי עומד המוסד במסגרת הפטור שנקבע בסעיף 9(2) לפקודה ואין לשלול את הפטור הימנו.

בפקודת מס הכנסה (בניגוד לחוק מע"מ) הסיבה לפטור אינה העדר כוונת רווח אלא הצורך לקדם "מוסד ציבורי" הפועל להשגת "מטרות ציבוריות". על כן רק קיומה של כוונת רווח מעבר לנחוץ למימון ולקידום אותה מטרה ציבורית עלול לפגום ב"אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" ובפטור המוענק לו.

[605] תוצאה זו הינה די קרובה לזו המושגת בחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 הפוסט ממוס רווחי מוסד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים אך אין להחליף בין השניים, שכן קיימים הבדלים מהותיים ביניהם¹⁰¹ בעוד שבחוק מע"מ העדר כוונת הרווח הינה העילה לפטור, ודי בקיומה כדי שהפטור ינתן. הרי שלעומת זאת בפקודה, העילה לפטור הינה הצורך לקדם "מטרה ציבורית", והקריטריונים לפטור הינם הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי" ולאחר כל זאת, קיומה של כוונת רווח לישמה הינה אך ורק שיקול העלול להביא לשלילת הפטור האמור. אשר על כן לענין סעיף 9(2) כוונת רווח אינה כשלעצמה עילה לשלול את הפטור, והפטור ישלל רק כשכוונת הרווח עולה כדי שיקול מסחרי החורג מן הדרוש למטרה הציבורית והפוגם באופיו הציבורי של המוסד¹⁰¹ דומנו כי להיבט זה לא היתה ערה הועדה למיסוי מוסדות ציבור ומסקנתה כי "הגדרת מלכ"ר יכולה להתאים לכל חוקי המס" לוקה בפשטנות יתירה.

[606] למעשה נכון יהא לומר כי כל "מוסד ציבורי" הינו בדרך כלל ממילא מלכ"ר אך לא כל מלכ"ר הינו "מוסד ציבורי". "מוסד ציבורי" שלא יוכר כמלכ"ר הינו מוסד בעל כוונות רווח שאינן חורגות מן הדרוש לו למימון פעילותו. כמו כן מוסד עשוי להיות מלכ"ר לענין חוק מע"מ ואולם בהעדר "מטרה ציבורית" לא יחשב מוסד זה ל"מוסד ציבורי". מוסד זה יהא פטור ממע"מ אך לא ממוס הכנסה.

[607] בשולי הבהרה זו, וכהערת אגב, הננו מוצאים לנכון להעיר את תשומת הלב לתמיהה הקיימת בליבנו על המחוקק. הכיצד זה מצא המחוקק לנכון לפטור מוסד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים דווקא בחוק מע"מ המטיל מס על מחזור ולא על רווח, ואשר אינו מס פרוגרסיבי? וזאת בה בשעה שהמחוקק לא מצא לנכון לעשות כן בפקודת מס הכנסה, שהינה פרוגרסיבית ושהינה מביאה בחשבון שיקולים חברתיים ובמסגרתה מוטל המס על רווח ולא על מחזור? איזה היגיון יש בתוצאה זו?¹⁰²

101. בהקשר זה דומנו כי שוררת מבוכה מסוימת ויש הסוברים בטעות כי ל"מוסד ציבורי" אסור להפיק רווחים כלשהם ועל כן עליו להיות עמותה. סעיף 1 לחוק העמותות תש"ס-1980 קובע כי: "שני בני אדם או יותר החפצים להתאגד כתאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו רשאים לייסד עמותה...." ואולם, כפי שציינו בהע"ש 81 לעיל, אין כל מניעה כי מוסד ציבורי יהא חברה בע"מ ואף אין כל מניעה כי ינוהל בצורה רווחית ובלבד שמטרתו אינה הפקת הרווח אלא הפעילות המבוצעת והרווח שיופק לא יחולק בין החברים ואף לא יועבר אליהם באמצעות ריבוי בהוצאות, אלא יועד כולו למטרות הציבוריות ולהרחבת הפעילות הנעשית במסגרתם.

101.ג. כמו כן ראה להלן טקסט בפיסקאות [2295] ו-[2296]

102. ראה לעומת זאת: *Customs and Excise Commissioners v. Morrisons Academy Boarding*; *Houses Association (1978) STC 1* בו נקבע כי חל מע"מ על תקבולי מעון סטודנטים אשר נוהל לפי נהלים עסקיים אך בלי כוונת רווח מכיון שמע"מ אינו מוטל על רווחים או על "הכנסה" אלא על מחזור עסקאות ועל כן כוונת הרווח אינה רלבנטית.

[608] מכל מקום, משהבהרנו כי לענין סעיף 9(2) לפקודה (בניגוד לחוק מע"מ) כוונת הרווח אינה שוללת את הזכאות לפטור ממס, כל עוד שמגמת הפקת הרווח הינה קידום המטרה הציבורית, נסללה הדרך לשוב אל נושא הדין דלעיל והפעם מתוך אספקלריה רחבה יותר.

[609] לנוכח האמור נשאלת השאלה מה הדין כאשר מחזיק "המוסד הציבורי" בעסק רווחי מתוך מטרה להפיק הימנו רווחים למען קידום "המטרה הציבורית", ואולם "המוסד הציבורי" אינו פעיל בניהול העסק האמור, והינו אחוז בו כמשקיע גרידא? לדעתנו רווח שכזה יכלל במסגרת הפטור. אנו סבורים, כאמור, כי יש לאמץ את הפרשנות שהציע ב"כ אגודת ידידי האוניברסיטה העברית לפיה המילים "עסק שהם עוסקים בו" בסעיף 9(2) לפקודה מלמדים על כוונת המחוקק כי רק עיסוק ממשי ופעיל "בעסק" יחייב את "המוסד הציבורי" בתשלום מס. פרשנות זו מתיישבת גם עם המסקנה אליה הגענו בהקשר זה על כוונת הרווח.

[610] מקום שבו "המוסד הציבורי" אינו עוסק במישרין בפעילות מסחרית אין לומר כי "אופיו הציבורי" נפגם וכי שיקוליו אינם שיקולי טובת הכלל באופן טהור, וזאת אף אם השקיע את הכספים שנועדו לקידום "המטרה הציבורית" בעסק המניב פירות. כפי שצינו לעיל כוונת הרווח כשלעצמה, ככל שאינה חורגת מן הנחוץ לצורך קידום המטרה הציבורית, אינה גורעת מאופיו הציבורי של "המוסד הציבורי", ועל כן אינה עילה לשלול את הפטור ממס.

[611] בהתאם לדרך הפרשנות שהצענו, מקור ההכנסה אינו רלבנטי לפטור, ועל כן העובדה כי ההשקעה המניבה פירות ל"מוסד הציבורי" מוגדרת "כעסק" לענין סעיף 2(1) לפקודה אינה רלוונטית. כמו כן גם העובדה כי בניהול העסק בו הושקעו הכספים קיימות כוונות רווח ושיקולים מסחריים אינה רלבנטית. כל עוד "המוסד הציבורי" אינו מעורב בפעילות זו, ובישיקולי הניהול שלו עצמו לא מתערבים שיקולים זרים ופעולותיו לא נעשות מתוך מטרה מסחרית שומר "המוסד הציבורי" על אופיו הציבורי והינו זכאי לעידוד ולתמריץ בדרך של פטור ממס.

[612] רק אם חורגות השקעות "המוסד הציבורי" (וכפי שצינו לגבי כלל פעולותיו) מגדר הפקת הרווחים הנחוצה לקידום המטרה הציבורית, קיים ערעור על טוהר השיקול הציבורי, ונשמט הבסיס הרציונלי להענקת פטור ממס. ואכן במקרה זה ישלל הפטור מן הרווח העודף, ואולי אף מכלל רווחי המוסד אם הנסיבות מלמדות כי נשלל "אופיו הציבורי" ביחס לכלל שיקולי ניהולו.

[613] נמצא אם כן כי פרשנות הרוואה במונח "עסק שהם עוסקים בו" דרך נוספת לבחינת "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי", עשויה לשלול רק כוונת רווח (לשמו) כמניע לפעילויות שאותן מבצע "המוסד הציבורי" גופו באופן ישיר, אולם אין בכך כדי לשלול השקעה ב"עסק" כאשר "המוסד הציבורי" אינו פעיל בניהולו.

[614] לפי גישה זו, רק כאשר "המוסד הציבורי" פושט כותנתו הציבורית ושולח ידיו גם לניהול אקטיבי של פעילות כלכלית עסקית רגילה, או של פעילות שהינה כלולה במסגרת "המטרה הציבורית" אך אשר מניעה ושיקולי הפעלתה הינם עסקיים – ישלל הפטור ממס. ואולם, כאשר משקיע "מוסד ציבורי" את רווחיו בעסק מסחרי מבלי להיות פעיל בהפעלתו, יהיו הרווחים שיפיק פטורים ממס, שהרי את אופיו לא המיר ואת דרך ניהולו הציבורי לא שינה ועל כן ראוי הוא לתמריץ ולעידוד בדרך של פטור ממס החל על כלל רווחיו ללא הבחנה המתייחסת למקורם.¹⁰³

[615] עם זאת, כדי למנוע מצב שבו פעילות כלכלית מסיבית מנותבת אל חסותו של "מוסד ציבורי" כדי לזכות בפטור ממס המוענק לו, ציינו לעיל כי קיימת הגבלה על הפקת רווחים מעבר לנחוץ ל"מוסד ציבורי" לצורך קידום מטרותיו הציבוריות. לענין זה ניתן לומר אם כן כי כל עוד נשמר אופיו הציבורי של המוסד יש להעניק לו פטור ממס על רווחיו ובכלל זה גם על הכנסה מ"עסק" שאין המוסד עוסק בו. הפקת הרווחים עד למסגרת תקציב ההוצאות השנתית של "המוסד הציבורי" בפעילויותיו לשם השגת "מטרות ציבוריות" (בצרוף הפרשות אקטואריות והפרשות למימון צרכים עתידיים צפויים), לא תחרוג מן האופי הציבורי והפטור ממס ינתן עד לשיעור זה.

[616] בהתאם לדרך זו, המבחן של "העדר כוונת רווח" מתייחס אך ורק לשיקולי הניהול של "המוסד הציבורי" גופו, אך אינו מתייחס כלל ועיקר להכנסותיו ממקורות עסקיים אשר אין לו מעורבות כלשהי בדרך ניהולם.¹⁰³ משהבהרנו את מסקנותינו נעבור עתה לסקירת מקורות ישראליים ומקורות השוואתיים התומכים בגישה זו.

2. הסתייעות בגישה האובייקטיבית להגדרת "עסק" – מקורות ישראליים

[617] סעיף 9(2) לפקודה פוטר ממס רווחיו של "מוסד ציבורי" אלא אם כן הופקו "מעסק". הסקת מסקנה לפיה משמעותו של "יוצא מן הכלל" זה הינה, כי כל הפקת רווחים

103. כדי למנוע תופעה של גידול מסיבי של פעילויות החסות תחת כנפי הפטור ממס של "מוסד ציבורי", סבורים אנו מן הראוי לשקול כי הפטור יבחן גם בהתאם לקריטריון נוסף והוא: מבחן הסיכון הכלכלי. קרי, מידת שותפותו של "המוסד הציבורי" בסיכון הכלכלי הכרוך בניהול "העסק".

103א. באומרנו מעורבות כלשהי כוונתנו למעשה ל"שליטה" כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה. זאת, שכן אם ל"מוסד ציבורי" הכח למנות במישרין או בעקיפין מנהל באותו גוף עיסקי, או שבירו הזכות לקבל את רוב רווחיו, או שבירו רבע מכח ההצבעה באותו גוף עיסקי, הרי שלמעשה "המוסד הציבורי" אחראי לניהול השוטף של אותו גוף עיסקי והינו מעורב בניהולו אם במישרין ואם בדרך של התווית מדיניות אם באופן פעיל ואם בהסכמה שבפסיביות. במקרה שכזה נחשב למעשה "המוסד הציבורי" לפעיל באופן ישיר במסגרת עסקית ופעילותו זו כרוכה בשיקולים ניהוליים בעלי גוון עיסקי מובהק ואשר מקומם לא יכירם בגוף בעל "אופי ציבורי".

של "מוסד ציבורי" מפעילות המכוונת להפקת רווח תחייב במס, עומדת בסתירה בראש בראשונה למשמעותו של המונח "עסק" אף לפי המשמעות הניתנת לו בסעיף 2 לפקודה.

[618] המונח "עסק" לענין סעיף 2(1) לפקודה כולל כאמור ממספר רב של קריטריונים מצטברים. כוונת הרווח הינה רק אחת מני מספר קריטריונים אלו והיא אינה מהותית כשלעצמה בכל הנוגע לבחינת הגדרתו של "עסק". מכאן כי סעיף 9(2) לא התכוון לשלול את הפטור ממס בכל פעם שהרווח הופק על ידי גוף הפועל מתוך כוונה להפיק רווח, שכן אף לענין סעיף 2 לפקודה אין לזהות בין כוונת רווח לבין הכנסה מ"עסק". הפקת רווח לשמו עלולה לסכל את "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" ואכן לכך מכוונת דרך הפרשנות המוצעת על ידינו לבאור המונח "עסק שהם עוסקים בו". ואולם, אין הכוונה להפיק רווח מהווה שיקול לחייב "מוסד ציבורי" במס בגין רווח שהופק על ידי גוף אחר בעל שיקולים עסקיים וזאת אף לפי דרך הפרשנות המסורתית למונח "עסק".

[619] כך למשל מוצאים אנו כי ד"ר ויתקון בספרו "מבוא לדיני המיסים"¹⁰⁴ מסיק כי כשם שלענין הטלת המס אין הפקודה מבחינה האם הרווח הופק מפעילות שלווה בכוונה לעשות "רווח מסחרי" או בהעדר כוונה כאמור. הוא הדין ביחס להגדרת המונח "עסק". גם פעילות עסקית שאינה מלווה בכוונת רווח תוגדר "כעסק". מכאן כי כוונת הרווח אינה מטריאלית להגדרת "עסק".

[620] רפאל ואפרתי¹⁰⁵ מציינים אף הם את היותו של המבחן לקביעת טבען של עסקאות מבחן אובייקטיבי:

"המבחן המשמש בדינו לשם קביעת טבען של עסקאות הנישום הוא מבחן אובייקטיבי. השאלה שאנו שואלים אינה מדוע פעל הנישום כפי שפעל, אלא מה אירע בפועל... מאחר שהמבחן לקביעת טיבה של עסקה הוא אובייקטיבי, אין לסווגה על פי מניעיו של הנישום. כך למשל, העדר רצון להפיק רווחים מעסקה, אינו מוציא מכלל אפשרות את סיווגה של העסקה כעסקה מסחרית".

[621] כמו כן יצוינו שוב דבריו של ד"ר לפידות¹⁰⁶ לפיהן סעיף 9(2) לפקודה נקבע לנוכח העובדה כי הכנסות עסקיות המופקות למען קידום מטרה ציבורית ולא למטרה רווח הינן חייבות במס ככל "עסק" ועל כן היה צורך לקבוע סעיף שיפטרים ממס. נמצא כי הפטור ממס נקבע מלכתחילה לפעילות המוגדרת כ"עסק".

לא יעלה על הדעת אם כן לשלול את הפטור על שום שפעילות זו הינה "עסק", שהרי לפעילות שכזו נועד וחוקק סעיף 9(2) לפקודה. משום כך, קיים הכרח לפרש את המונח

104. א' ויתקון "מבוא לדיני המיסים" (הוצאת שוקן, ירושלים ת"א) מהדורה ראשונה תשי"ז בעמ' 73.

105. רפאל ואפרתי, דיני מס הכנסה (הוצאת שוקן, ירושלים ות"א, מהדורה שנייה) חלק ראשון בעמ' 30, והפסיקה המאוזכרת שם.

106. ראה הע"ש 29 לעיל, בעמ' 83-84 שם, כמו כן ראה לעיל טקסט בסעיפים 3.21 ו-3.22.

"עסק שהם עוסקים בו" בסעיף 9(2) לפקודה כקריטריון הבוחן את מהות הפעילות של "המוסד הציבורי" ואת טוהר שיקוליו, ואילו רווחים שהמוסד מפיק מפעילות עיסוקית עם כוונת רווח, אשר אינה משפיעה על אופיו הציבורי של המוסד תפטור ממס.

[622] בכל הנוגע לאי הזהות שבין כוונת הרווח לבין הגדרת המונח "עסק" מסיק ד"ר לפידות:

"הואיל והמבחן לקיומו של עסק הוא, כאמור, מבחן אובייקטיבי, הרי המניע של הרווחיות, בהיותו סובייקטיבי, לפי עצם טבעו, עשוי אמנם להיות מבחן חשוב, אך איננו מבחן מכריע. העדרו של המניע לרווחיות איננו ראיה חותכת לכך שאין לפנינו עסק. כך, אדם הנוקט באמצעים מסחריים רגילים, שמבחינה אובייקטיבית מצביעים על ניהול עסק, ייחשב לסוחר אפילו אם לא התכוון להפיק רווחים. ומאידך גיסא, מציאותה של הכוונה להרוויח כשלעצמה איננה מצביעה בהכרח על קיום עסק. למשל: אדם המשקיע את כספו בנכס במגמה למכרו כעבור מספר שנים, הרי המניע של רווחיות כשלעצמה אינו הופל את העסקה של רכישת הנכס ומכירתו ל"עסק".

[623] בהקשר זה מצטט ד"ר לפידות מפסה"ד בענין Jones v. Leeming בו נקבע:¹⁰⁷
"An accretion to capital does not become income merely because the original capital was invested in the hope and expectation that it would rise in value"

מסקנה זו עומדת בסתירה גמורה לתוצאה שאליה הגיע פסה"ד בענין אגודת ידידי האוניברסיטה העברית.

[624] מקבילה זהה לכך מצינו כזכור באנגליה.¹⁰⁸ ההלכה באנגליה הינה כאמור כי העדר כוונה סובייקטיבית של הנישום להפיק רווחים אינה שוללת את אופיה המסחרי של פעילות ואינה מונעת את הגדרתה "כעסק", שכן קיומו של "עסק" נבחן על פי אמות מידה אובייקטיביות.

Whitman & Wheatcroft¹⁰⁸ בסוקרם את הפסיקה האנגלית בהקשר זה מציינים כי הטעם לכך הינו:

"This is because the test of trading is objective, namely, whether the actions

107. Jones v. Leeming 15 T.C. 333 at p. 357.

ברומה לכך היינו סוברים כי השקעת "מוסד ציבורי" "בעסק" אינה עיסוק מסחרי של "המוסד הציבורי" עצמו, ואין בה כדי לשלול את אופיו הציבורי, אף אם כוונת המוסד הינה להפיק רווחים מהשקעה זו. העבודה כי "העסק" שבו הושקעו הסכומים מנוהל באופן המוגדר "כעסק", אינה לרווחנית לענין זכאותו של "המוסד הציבורי" לפטור ממס.

108. הקביעה כי העדר כוונת רווח אינה גורעת מאופיה העיסוקי של הפעילות נקבעה כאמור על ידי הלורד ריד (Reid) בפסק הדין הנזכר בהע"ש 70 לעיל בענין Griffiths v. Harrison

108א. Whitman & Wheatcroft, on Income Tax, Second Ed. sec. 5-12. והפסיקה המאוזכרת שם.

and methods of the alleged trade constitute "trading" and does not involve determining the motives and intentions of the alleged trader in adopting those methods. The intentions of a man cannot be considered as determining what it is his acts amount to; if he adopts commercial methods his motives may be immaterial".

[625] נמצא כי גם לפי עמדת שלטונות המס לפיה יפורש המונח "עסק" בסעיף 9(2) באופן זהה למונח "עסק" בסעיף 2(1) לפקודה, אין כל רלוונטיות לכוונת הרווח. אדרבה, לנוכח פסיקה זו לפיה העדר כוונה להפיק רווחים אינה גורעת מהגדרת הפעילות כ"עסק" לענין סעיף 2(1) לפקודה, נמצא כי יתכן גם יתכן ש"המוסד הציבורי" ישקיע בפעילות אשר תוגדר כ"עסק" על סמך אופיה, ובהתעלם מכך שלמעשה לא היו למנהליה כל כוונות להפיק הימנה רווחים. "המוסד הציבורי" יחוייב במס בגין הכנסה זו, על אף שלא היתה לו ואף לא ל"עסק" כל כוונת רווח.

[626] כפי שראינו, הכוונה להפיק רווח אינה מרכיב הכרחי לקיומו של "עסק". פעילויות כלכליות המנוהלות באופן והמבוצעות בצורה, שבה מנוהלות ומבוצעות פעולות עיסקיות מוגדרות כ"עסק" אף אם הינן מפסידות ואף אם אינן מכוונות להפקת רווחים. נמצאת למד כי אף לפי הגדרת המונח "עסק" בסעיף 2(1) לפקודה אין לזהות את המונח "עסק" עם הכוונה להפיק רווחים. דרך הניהול עיקר ולא כוונות ומטרות הגוף מפיק הרווחים.

[627] אסמכתאות אלו מהוות אם כן חיזוק וסיוע למסקנתנו לפיה הפטור שניתן בסעיף 9(2) לפקודה על רווחי "מוסד ציבורי" לא ניתן רק על רקע מטרותיו הציבוריות של המוסד אלא גם על רקע "אופיו הציבורי" ודרך ניהולו. אם אופי ניהולו של המוסד הינו אכן ציבורי, הרי שמוסד זה הינו ממילא מובחן ומובדל "מעסק" והינו זכאי לפטור ממס, יהא מקור רווחיו ואופן השקעותיו אשר יהא. אולם, אם מנהל "המוסד הציבורי" בעצמו פעילות עסקית, אזי יש לחייבו במס, והעובדה כי הינו מייעד את הרווחים שיופקו מפעילותו העיסקית למטרה ציבורית לא די בה.

הביטוי "עסק" שהם עוסקים בו" משמעו אם כן ניהול פעיל של עסק על ידי "המוסד הציבורי" וכן יש להסיק הימנו כי הכוונה היא לפעילות המוגדרת כפעילות עסקית. משום כך לפעילות בית סממנים עיסקיים לא ניתן פטור. הפטור ניתן רק לפעילות הנושאת "אופי ציבורי". כוונת הרווח כשלעצמה הינה רלבנטית אם כן רק במובן זה שבאמצעותה עלול להישלל אופיו הציבורי של מוסד העוסק בפעילות מסוימת מתוך מגמה להפיק רווח לישמו.

3. הסתייעות בגישה האובייקטיבית להגדרת "עסק" בפסיקה האנגלית

[628] כדי לחדר ולהבהיר נקודה זו נקדיש דיון מפורט לשניים מפסקי הדין המאוזכרים בהקשר זה ב-7-11 Butterworths U.K. Tax Guide,

פסה"ד הראשון הינו *Grove v. Y.M.C.A.*¹⁰⁹ בו נדונה הכנסתה של מסעדה אשר נוהלה על ידי אגון ה-Y.M.C.A. מטרתו של אירגון זה הינן: שיפור רוחני ומנטלי, ברוח ובתנאים הפיסיים של צעירים. המסעדה הוקמה בתוך אחד ממרכזי ה-Y.M.C.A. אשר כלל כיתות לימוד, מועדון ספורט והוצאה לאור. המסעדה שימשה חלק מן המרכז, השתלבה באורחותיו ולא נוהלה כ"עסק" בעל שיקולים מסחריים בלבד. כך למשל הופסקה לעיתים פעילות המסעדה לצורך קיום ישיבות, וכמו כן נסגרה המסעדה בשעה 20.00 כדי שלא להפריע לשאר הפעילויות המתקיימות במרכז. מלבד זאת, נוהלה המסעדה על בסיס עסקי רגיל וגבתה מחיר הכולל מרכיב של רווח בגין שרותיה.

[629] על אף שהמסעדה הפיקה רווחים היה ברור כי מניעי אירגון ה-Y.M.C.A. בתפעול המסעדה לא היו להפיק רווחים הימנה, אלא המסעדה נועדה לרווחת באי המרכז התרבותי שהתנהל במקום. זו כנראה הסיבה שהחלטת בית המשפט (כב' השופט Ridley נפתחת במילים:

"I am rather sorry in one respect that the decision must be in favour of the Crown. I entirely sympathise with the object of the association"

[630] ואולם, בית המשפט הסיק כי מכיון שהמסעדה נוהלה על פי קריטריונים ניהוליים רגילים, קרי על בסיס עסקי, הרי שהיא שימשה למעשה "עסק". זאת אף אם לא היתה כל כוונה להפיק רווחים ופעילותה נועדה לשרת את הנוער המבקר במוסד.

[631] לא זו אף זו, עד כמה לא נבעה הפעילות "העיסוקית" שנדונה בפסק דין זה מכוונה של האירגון להפיק רווחים, ניתן לראות מהתחבטות בית המשפט בשאלה האם ניתן לנכות הפסדים אחרים מן ה"עסק", לנוכח העובדה כי עצם קיומו של עסק רווחי מהווה חריגה ממטרות האירגון. לבסוף הסיק בית המשפט כי למעשה בכל מקום בו המסקנה הינה כי מנוהל "עסק" על ידי "מוסד צדקה" הרי שזו חריגה ממטרות המוסד, אשר בצד פעילותו הציבורית הינו מקיים פעילות אחרת המנוהלת לפי אמות מידה עסקיות ועל כן הינה מתחייבת במס. משום כך קבע בית המשפט כי האירגון זכאי לקוז מרווחי ה"עסק" הפסדים אחרים.

[632] בפסק דין זה בענין Y.M.C.A. הסתמך בית המשפט על פסק הדין השני אשר ניוחד לו דיון קצר והוא פסה"ד הסקוטי בענין:

109. *Grove (Surveyor of Tax) v. Young Men's Christian Association* 4 T.C. p. 613. עובדות פס"ד זה שימשו כנראה מקור לדוגמא המובאת בספרו של ד"ר ויתקן מבוא לדיני המס, בעמ' 73 לפיה "אין לפטור ממש למשל את הכנסתו של מוסד כגון מועדון הנובעת מהנהלת המסעדה".

The Religious Tract and Book Society of Scotland v. Forbers¹⁰⁹ בו נדונה הפצת ספרי דת (תנ"ך) מתוך מגמות דתיות בלבד, וכפעילות נלווית – הפעלת רשת חנויות לממכר ספרים.

בפסק הדין נקבע (הציטוט הינו מדברי ה – Lord President) כדלקמן:

"My Lords, it may be conceded to the appellants that the object of their society is not that of making profit but the diffusion of religious literature among all classes of the community. But incidental to that large and beneficial purpose they engage in trade, and this assessment proceeds upon the very intelligible theory that the business of bookselling cannot be taxable or not taxable according to the motive of the bookseller".

[633] מפסיקה זו עולה אם כן בעליל, כי הפטור ל"מוסד ציבורי" אינו נובע רק מאצילות מטרותיו אלא גם מדרך ניהולו המכוונת אך ורק להגשמת ה"מטרות הציבוריות". אשר על כן, אף שלגיטימי לגבות כסף כדי שניתן יהא לממן את הפעילות הציבורית, הרי שברגע שה"מוסד הציבורי" עוסק בפעילות עסקית המנוהלת על פי קריטריונים עיסקיים והינו משיל מעליו את אופיו הציבורי, יהיו מטרותיו וכוונותיו נאצלות כאשר תהיינה – פעילות זו לא תזכה לפטור ממס.

[634] מכאן למדים אנו בה במידה בדרך השלילה כי כאשר שומר "המוסד הציבורי" על "אופיו הציבורי" ועל טהרת שיקוליו, אזי עצם העובדה כי הופקו רווחים, היא מקורם אשר יהא, אינה עילה לחייבו במס. אם משקיע ה"מוסד הציבורי" את כספיו ב"עסק" אך אין העסק מהווה פעילות של "המוסד הציבורי" גופו אלא רק הרווח מועבר ל"מוסד הציבורי", אזי ראוי הוא רווח זה לפטור ממס. שורת ההגיון מחייבת שלא לשלול את הפטור במקרה זה שהרי הרווחים הועברו למטרה שיש לתמוך בה, ומשתמש בהם לשם כך גוף אשר שמר על "אופיו הציבורי" וממילא על כשירותו לזכות בפטור האמור.

The Religious Tract and Book Society of Scotland v. Forbes 3 T.C. 415. א109
מטרת האגודה הנדונה היתה הפצת ספרות דתית מבית לבית, כאשר כפעילות נלווית היא הפעילה גם רשת חנויות לממכר ספרים.

לגבי הפעילות העיקרית של הפצת ספרות דתית מבית לבית נפסק כי אין היא בבחינת "עסק" שכן לא נעשתה ב"שיטות מסחריות", ואילו לגבי הפעילות הנלווית של מכירת הספרים בחנויות נפסק כי זהו למעשה "עסק".

כמו כן ראה פסק הדין בעניין:

Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas, 2 T.C. 25

בשולי הדברים נציין כי לעניין הכנסות משכר סופרים קיימת התיחסות בדו"ח המבקר בעמ' 51 בו נזכרת העובדה כי ל"מוסד ציבורי" מסוים ניתן אישור לפטור מניכוי מס במקור מהכנסות משכר סופרים – למפרע – למרות חוות דעת של היועץ המשפטי של הנציבות שמדובר בפעולה עסקית רגילה.

4. כוונת רווח – בדין ההודי וקביעת שלוש האבחנות

[635] תמיכה מפורשת בעמדתנו ניתן למצוא מעיון בדין ההודי, אשר בדומה לפקודה הנוהגת בישראל הינו מבוסס כאמור על "הפקודה לדוגמא" ועל מקורות בריטיים.

[636] בסעיף 11(1)(b) ל – Finance Act (no 2) 1976 כפי שהינו מצוטט על ידי המלומדים ההודיים קנגה ופלקיוולה נקבע יוצא מן הכלל לפטור ממש של "מוסד צדקה" כדלקמן:

"Not involving the carrying on of any activity for profit"

[637] לאמור, לפי הדין ההודי הפטור אינו ניתן כאשר "מוסד הצדקה" עוסק בפעילות שמטרתה רווח. הקריטריון לשלילת הפטור בדין ההודי נקבע אם כן לכאורה במילים מפורשות כתלוי בכוונת הרווח ולא באופיו הציבורי.

[638] ואולם, על אף קביעה מפורשת זו בחוק ההודי, מסתמכים קנגה ופלקיוולה¹¹⁰ על פסקי דין הודיים ואנגליים וקובעים את שלושת האבחנות דלקמן:

[639] האבחנה אשר: יש לעשות אבחנה בין מטרות "המוסד הציבורי", לבין הסמכויות המוקנות לאורגנים שלו לשם ביצוע אותן מטרות. כך למשל מוסד הקיים למען מטרה של קידום החינוך או הבריאות בין שכבות העוני, יחשב ל"מוסד צדקה" הפטור ממש, על אף שלשם קידום מטרה זו הוסמכו האורגנים של המוסד להשקיע את כספיו בעסקים לשם הפקת רווחים, רווחים אשר אותם ייעדו אך ורק למטרות המוסד. ובלשונם של קנגה ופלקיוולה המסמכים אבחנה זו כדלקמן:¹¹⁰

"In other words, the mode of investment of the trust moneys has no bearing on the question of the nature of the purpose of the trust"

[640] האבחנה השניה: כמו כן מציינים קנגה ופלקיוולה כי אם מטרות המוסד הינן "מטרות צדקה" בלבד, אזי ניתן יהא לעמוד בדרישת הסעיף ולזכות בפטור – אף אם השגת המטרה הנ"ל היתה כרוכה בפעילות למטרת רווח. לאמור, מניעי הפעילות הם הקובעים את מהותה – ולא העובדה כי פעילות זו הפיקה רווחים.

[641] כך למשל אם מוסד כאמור שהוקם במטרה לקדם את שכבות המצוקה, מעסיק אנשים בעסק או מפעל כדי לספק להם מקור מחיה – או מוסד חינוכי המוכר ספרים, אזי

110. ראה לעיל הע"ש 53, בעמ' 269-264 שם.

110א. זאת על סמך פסקי הדין בענין:

C.I.T. v. Beach Condy Swimming Bath Trust (1955) 27 I.T.R. 279;

I.R. v. City of Glasgow Police Athletic Assn. 34 T.C. 76, 105.

מטרת המוסד הינה עדיין — "מטרה ציבורית".¹¹¹ לאמור, פעילות עיסקית אשר לא נעשתה כדי להפיק רווח וליעד את הרווח למטרה הציבורית אלא שנועדה במישרין כדי לקדם את המטרה הציבורית, כמובן שאינה גורעת מ"אופיו הציבורי" של המוסד.

[642] ובלשונים של קנגה ופלקיוולה:

"In other words, where the purpose is relief of the poor, education or medical relief, and the activity for profit is carried on in the course of the actual carrying out of the primary purpose of the trust, the requirement of the definition of "charitable purpose" would be fully satisfied".

[643] ההבחנה השלישית: גם לאחר הבחנה בין מוסד שמטרתו הינה קידום רווחת שכבות המצוקה, חינוך ובריאות לבין מוסד שמטרתו הינה "קידום מטרה ציבורית אחרת" — כאשר רק לגבי האחרון נאמרה ההגבלה של העדר פטור מקום שבו קיימת כוונת רווח, יש להבחין הבחנה נוספת לגבי מוסד מן הסוג האחרון, שבו הפטור תלוי כאמור בהעדר "כוונת רווח", וכך מנסחים קנגה ופלקיוולה הגדרה — התואמת לחלוטין למסקנות שאותן ביקשנו להסיק לעיל. מפאת חשיבות הדברים נצטט גם הגדרה זו בלשונה:

"Here again, it is not enough that as a matter of fact the activity of the trust results in profit. What is necessary to disentitle the trust to exemption is that the purpose should involve the carrying on of any activity for profit. Exemption is denied where profit is the object, or an essential ingredient of the object, of the trust, but not where profit is merely a by product of the activity of the trust".

[644] לאמור, אם הרווח מופק "מעסק" אך הפעילות אינה משפיעה על מטרות המוסד ועל שיקולי ניהולו, אלא אדרבה מניעי הפעילות העיסקית האמורה אינם נעוצים בכוונה להפיק רווח לישמו אלא הינם נובעים מן הצורך לקדם את המטרה הציבורית — אזי יהא המוסד זכאי לפטור ממס על אף שהופק רווח "מעסק".

5. המסקנות העולות לנוכח הפסיקה הנ"ל

[645] נמצאת למד כי לא מקור ההכנסה עיקר אלא שיקולי הניהול של "המוסד הציבורי" הם העיקר. אם המוסד פועל במסגרת מטרותיו ומפעיל "עסק" באופן ישיר — ואולם הינו

111. מסקנת המלומדים קנגה ופלקיוולה ביחס לדוגמא זו עומדת לכאורה בניגוד גמור לפסק הדין הסקוטי בעניין The Religious Tract and Book Society of Scotland הנזכר בהע"ש 109'א לעיל.

עושה כך מתוך מניעים שאינם עיסקיים ובאופן ששיקולי הניהול נשארים בטהרתם הציבורית – אזי יהא רווח זה פטור ממס.

[646] הדוגמא המובאת על ידי המלומדים קנגה ופלקיוולה לכלל האמור הינה של עיתון או עלון בענייני רפואה המוצא לאור על ידי "מוסד צדקה" כאמצעי להפצת השכלה להמונים. מקום שבו העיתון אינו מתופעל על ידי האירגון במטרה להפיק מימנו רווח, אלא מניעי תפעולו הם אכן לקדם את המטרה הציבורית האמורה, אזי לא ניתן להטיל מס על פעילות זו, רק משום שהפעילות הצמיחה רווחים אשר הופנו ויועדו אף הם לקידום מטרותיו הציבוריות של המוסד.¹¹²

[647] ככמו כן מסיקים קנגה ופלקיוולה כי באותה מידה (ואף מקל וחומר) רווחים שהפיק "מוסד צדקה" כאמור מהשקעה ב"עסק" הינם פטורים ממס, שכן לא ניתן לומר שהמוסד חרג ממטרותיו בעת שהשקיע ב"עסק" את הרווחים שהפיק מפעילותו ובודאי שאין לומר כי בהשקעה זו אין הוא פועל באופן הניחו באופי ציבורי.¹¹³

[648] ההלכה הנוהגת בהודו תומכת אם כן במסקנתנו כפי שהובאו בראשיתו של פרק זה, לפיה יש לשלול את הפטור מהכנסתו העיסקית של מוסד צדקה רק כאשר פעילות זו שוללת את אופיו הציבורי. בהתאם להלכה זו מן הראוי להסיק כי המונח "מעסק שהם עוסקים בו" בסעיף 9(2) לפקודה, אינו מבטא מבחן אשר במסגרתו יהא הפטור תלוי במקור ההכנסה אלא הינו מבטא מבחן אשר במסגרתו תבדק אופיה הציבורי של פעילות "המוסד הציבורי".

[649] בהתאם למסקנה זו לא תפטר ממס פעילותו של "מוסד ציבורי" המקיים פעילות מסוימת במסגרת מטרותיו ואולם המניע לפעילות זו הינו עיסקי, והיסודות העסקיים בניהול פעילות זו גוברים על היסודות הציבוריים.

המבחן לציבוריות אופיה של הפעילות יהא האם מניעיה הם הפקת רווחים או שמניעיה הינם קידום המטרה הציבורית, והרווח רק נועד לכסות את עלות הפעילות האמורה.

[650] אשר על כן סבורים אנו, בדומה לתוצאת הדין ההודי, כי הפטור ממס יחול גם על פעילות עיסקית אשר מניעיה הינם קידום המטרה הציבורית והרווח הינו רק פועל יוצא נלווה ושולי המיועד לכסות את עלויות הפעילות, וזאת אף אם הינה פעילות המוגדרת לענין סעיף 2(1) לפקודה כהכנסה מ"עסק".¹¹⁴ כמו כן הכנסתו של "מוסד ציבורי"

112. זאת בהסתמך על פסק הדין בעניין: Ruia v. Dalmia 70 Bom. L.R. 20.

113. זאת בהסתמך על פסק הדין בעניין: In Re Trustees of the Tribune (1939) I.T.R. 415.

114. ראה למשל פסקי הדין שהובאו בהע"ש 38(ב) לעיל. כמו כן ראה בספרם של קנגה ופלקיוולה הע"ש 53 לעיל, בעמ' 261, התיחסות לבית חולים הפועל על בסיס מסוכסד ומפעיל לשם מימנו גם מעין שרות רפואה פרטי (שר"פ) אשר במסגרתו נגבה מחיר מלא מחולים מסוימים. לדעתם

מהשקעה "בעסק" שאין לו כל חלק שהוא בניהולו הישיר – תפטר ממס, שכן הסממנים המסחריים לא פשו גם "כמוסד הציבורי" וממילא לא נפגם אופיו הציבורי וכשירותו לפטור ממס. בהתאם לכך רק פעילות אשר מניעה העיקריים הינם הפקת רווח לשמו או פעילות עסקית המנוהלת על ידי המוסד הציבורי עצמו באופן ישיר – יחויבו במס.

רווחים אלו יש לפטור ממס אף שהענקת שרותי בריאות תמורת תשלום מהווה "עסק". זאת, שכן מטרתו של "עסק" זה ומניעו אינם הפקת הרווח אלא אדרבה, מכיון שהשרות הרפואי ניתן לכל (גם למי שאין הפרוטה מצויה בכיסו), הרי שבמקרים מסויימים נגבה המחיר המלא, כדי לממן את פעילויות בית החולים ומתוך מטרה כי ניהול בית החולים יעשה על בסיס של פסים כלכליים רווחיים כך שיוכל לעמוד על רגליו הוא ולא להיתמך בסיוע תקציבי.

פרק 7: מבחן ההתמקדות

פרק 7: מבחן ההתמקדות

[701] על פי הקריטריונים שנקבעו בפסיקה בענין אגודת יידי האוניברסיטה העברית¹¹⁵ וחברת בית קירור¹¹⁶ לפיהם מתפרש המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה באופן זהה למונח "עסק" בסעיף 2(1) לפקודה, נמצא — כפי שצינינו לעיל — כי אף בית חולים המקבל הכנסות בשל פעילותו במסגרת מטרותיו, קרי אישפוז וטיפול בחולים, יחשב ל"מוסד ציבורי" אשר הפיק הכנסה מ"עסק" ורווחים אלו יחוייבו במס.

[702] לתוצאות מרחיקות לכת אף מעבר לכך הגיע פסק הדין בענין חברת בית קירור לפיו גם רשות ציבורית הגובה תשלום בצורת מחיר (בהבדל מגביית מס עירוני) בגין שרותים שהינה מספקת במסגרת תפקידיה (כגון הספקת מים) — תחוייב במס וזאת בהתאם לפסיקה האנגלית שנפסקה בגלזגו ובסקוטלנד.¹¹⁷

[703] בהתאם לפסיקה זו — אוניברסיטה הנתמכת בין השאר מגביית שכר לימוד מתלמידיה, "מעונות יום" הגובים תשלום מאימהות עובדות כהשתתפות בהחזקת ובתפעול המעון, וכיו"ב מוסדות אשר אין כל שמץ של ספק כי הינם משרתים "מטרה ציבורית", יחוייבו במס אם אך ינוהלו בצורה סבירה ואחראית ומתוך שום שכל ושיקול כלכלי, כך שיפיקו רווחים אשר פקיד השומה יחפוץ במיסויים.

[704] לאמור, לפי המבחנים הקבועים היום לפרוש המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה, נמצא כי כמעט כל פעילות של "מוסד ציבורי" המסתיימת ברווח מהווה "עסק" ולא תזכה לפטור ממס. המחסה היחיד ל"מוסדות ציבור" הינו — העדר רווחים.

בדרך זו נוצר תמריץ שלילי לניהול "מוסד הציבור" בייעילות ובחסכון, ומוסדות אשר הפיקו רווחים יעדיפו להרבות בהוצאות על אף הוראת סעיף 3(1) לפקודה, באשר כל עוד לא צברו רווחים לא יגלו בהם ענין שלטונות המס.¹¹⁸ מצב משפטי זה מהווה אם כן סגולה בדוקה לעידודו של ניהול לא יעיל שלא יתבסס על אמות מידה של כדאיות כלכלית ואשר ירבה בהוצאות, במטרה שה"מוסד ציבורי" לא יהא מוסד המפיק רווחים ולמען לא יוצאו לו שומות על ידי שלטונות המס.

115. ראה הע"ש 80 לעיל.

116. ראה הע"ש 92 לעיל.

117. ראה לעיל טקסט בפסיקאות [559], [560] ר' [564]

118. ראה מאמרו של א' צחור, הע"ש א' 33 לעיל, בעמ' א' 4 פסקה 4.2.

[705] אך אף הרכה מעבר לכך, סעיף 9(2) לא קבע את הפטור ממס — סתם כך. סעיף 9(2) נועד להשיג מטרה מסויימת של עידוד וסיוע למוסדות המקדמים "מטרות ציבוריות" וזאת בדרך של מתן פטור ממס. הגדרתו הכוללנית של "עסק" כך שכל פעילות המסתיימת ברווח (גם פעילות במסגרת מטרות "המוסד הציבורי"), נכנסת לגדר ה"יורא מן הכלל" של הסעיף ומחוייבת במס — נוטלת למעשה את נשמת אפו של הסעיף ומסכלת את מטרתו.

[706] הגדרה שבה היוצא מן הכלל מורחב עד כי למעשה כמעט כל מקרה נופל אל מסגרתו — שוללת כל תוכן מן הכלל שנקבע. למעשה, הפטור שניתן ביד האחת בסעיף 9(2) לפקודה ניטל על ידי אותה יד עצמה בסעיף זה גופו — "בדלת האחורית" של פרוש המונח "עסק" כך שתכלול בו כל פעילות רווחית גם אם הינה מתבצעת לצורך קידום "המטרה הציבורית".

[707] דרך זו מובילה כאמור למבוי סתום, ועל כן גם באנגליה — ערש הפקודה, חל שינוי מהותי כך "שהיוצא מן הכלל" השולל את הפטור אינו חל עוד בכל מקרה שבו ניתן להגדיר את הפעולה כנובעת ממקור המוגדר "כעסק".

[708] מקום שבו דווקא פרשנותה של הפסיקה היא היוצרת את הסבך, אין מוצא מלהתירו אלא באמצעות — שינוי בחקיקה. ואכן תיקון המצב נעשה באנגליה בדרך של שינוי החוק.

סעיף 360 ל- Income and Corporations Tax Act 1970 קובע כדלקמן:

"(I) The following exemptions shall be granted...

(1) Exemption from tax... in respect of the profits of any trade carried on by a charity, if the profits are applied solely to the purposes of the charity and either – (a) the trade is exercised in the course of the actual carrying out of a primary purpose of the charity, or (b) the work in connection with the trade is mainly carried out by beneficiaries of the charity".

[709] לאמור, על פי המצב החוקי באנגליה, "מוסד צדקה" הפועל במסגרת מטרותיו הציבוריות ומפיק רווח מפעילויות המשרתות מטרות אלו, או מפעילויות המבוצעות על ידי הנהנים ממטרות אלו — הינו פטור ממס, כאשר הרווח שהופק מופנה לקידום המטרה הציבורית.¹⁹

119. למצב המשפטי בארה"ב המתייחס לקריטריון של "הכנסה לא קשורה" — "Business Income Unrelated נקדיש דיון נפרד להלן.

[710] המבחן לחיוב הכנסתו של "מוסד צדקה" באנגליה היום אינו תלוי עוד בבחינת "מקור" ההכנסה אלא בבחינת אופי פעילותו של "מוסד הצדקה". כאשר "מוסד הצדקה" מתמקד בקידום המטרה הציבורית שבפניו אזי גם אם הוגדרו רווחיו כהכנסה "מעסק" היא "מוסד הצדקה" פטור ממס בגינם.

[711] קנה המידה למתן פטור ממס הינו אם כן — ההתמקדות במטרות הציבוריות, ולא הגדרת מקורן של ההכנסות. הכנסות הנובעות מפעילות המוסד במסגרת מטרותיו, תהא הגדרתן אשר תהא, יזכו לפטור ממס. ואילו מוסד החורג ממסגרת מטרותיו ומפיק רווחים עסקיים — הרי שבכך הינו משמיט את הקרקע מתחת לעצם הגדרתו כ"מוסד הצדקה". נמצאת למד שוב כי הקריטריון אינו טמון בבחינת אופי ההכנסה אלא בבחינת אופי המוסד, וכי הפטור אינו תלוי בטיב העיסוק אלא, במידת התמקדותו של המוסד במטרותיו.

[712] האם כדי לאמץ גם אצלנו מבחן זה של מידת התמקדות המוסד הציבורי בקידום מטרותיו בלבד (להלן — "מבחן ההתמקדות") קיים הכרח כי השינוי יעשה בדרך של חקיקה?

[713] דומנו כי גם במסגרת הקיימת אין כל הכרח לפרש את המונח "עסק" כמתייחס אל מהות ההכנסה (קריטריון שאינו ממין העניין והמוביל לדרך ללא מוצא כפי שראינו), וניתן גם ניתן לפרש מונח זה כמתייחס אל בחינת הפעילות של "המוסד הציבורי" ובדיקת טוהר שיקולי "המוסד הציבורי" בפעילותו במסגרת מטרותיו והתמקדותו בהשגתן. אימוץ דרך הפרשנות המוצעת על ידינו ביחס למשמעות המונח "עסק שהם עוסקים בו", מאפשר להגיע לאותן תוצאות רצויות ללא צורך בשינוי בחוק. ואם נציע להלן שינוי בחוק הרי שהדבר יהא במטרה להגדיר היטב בחקיקה עצמה את תחומי של הפטור בהתאם לקריטריונים של הדין הרצוי וללא שנאלץ לחיות מפיה של פרשנות שיפוטית בענינים הנוגעים לעצם הגדרת הפטור.

[714] אכן, אילו היה סעיף 9(2) לפקודה מסתפק באמירה כי הפטור ינתן להכנסת "מוסד ציבורי"; "במידה שלא הושגה "מעסק" — מסופקנו אם דרך הפרשנות המוצעת על ידינו היתה אפשרית, על אף הדין הרצוי ועל אף הקשרו של הסעיף המעניק פטור ממס בהתאם לאופי הנישום ואופי פעילותו, וכל שינוי כאמור היה מחייב שינוי בחוק.

[715] ואולם סעיף 9(2) לפקודה לא הסתפק בכך ולמילה "הושגה מעסק" נוספו מספר מילים המהוות את אותו פתח כפתחו של מחט, המעניק לפרשן התר אחר פרשנות ראויה, את הדרך לפרש את מילות הסעיף, על פי קריטריונים של דין רצוי ושל כוונת המחוקק.

[716] לסעיף 9(2) לפקודה — בכל גילגוליו הקודמים החל מפקודת מס הכנסה 1941 עבור דרך פקודת מס הכנסה 1947¹²⁰ וכלה בפקודה בנוסחה החדש נוספו למונח "עסק"

120. בפקודת מס הכנסה 1941 נוסח היוצא מן הכלל לפטור של מוסד ציבורי:

המילים: — "שהם עוסקים בו" ובהמשך "העוסק בעסק".

[717] בכך נמצא העיגון הלשוני לשימת הדגש על הפעילות העיסוקית ולא על הגדרת מקור הכנסה. בנסיבות אלו אין הכרח, למען אחידות הפרשנות בפקודה, לפרש את המונח "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה כפי שהינו מתפרש לענין סעיף 9(1) לפקודה, שכן המילה "עסק" בסעיף 9(2) לפקודה הינה חלק מהקשר לשוני שאינו מבטא בחינת מקור ההכנסה אל בחינת אופי פעילותו של נישום.

[718] הנוסח "שהם עוסקים בו" מאפשר לפרשן לראות בסעיף 9(2) לפקודה דרישה לקיומו של קריטריון המתייחס לטיב הפעילות, ובאמצעות ההקפדה על דרישה זו ניתן להשיג את אותן מטרות העומדות היום בבסיס הפטור המוענק ל"מוסד הצדקה" באנגליה.

[719] דרך פרשנות זו מאפשרת לאמץ בשינויים המחוייבים¹²¹ את מבחן ההתמקדות האנגלי, בהתאם לקריטריונים שעליהם הצבענו לעיל ואשר במסגרתם תבחן פעילות ה"מוסד הציבורי" ולא הגדרת מקור ההכנסה.

[720] לסיכום, באנגליה ערש הפקודה שונתה הגדרת הפטור כך שהקריטריון היום הינו בחינת אופי פעילות המוסד ולא מהות ההכנסה. הלכה זו נקבעה בחקיקה מפורשת. ההגדרה הקודמת מובילה לסיכול מטרת הסעיף כפי שציינו לעיל. די לנו בכך כדי שנאמץ את דרך הפרשנות המוצעת על ידינו לסעיף 9(2) לפקודה, ונעדיפנה על הדרך בה צעדה הפסיקה עד כה בפרשנות שנתנה לסעיף זה. שינוי החוק במשפט האנגלי מהווה עבורנו ציון דרך המלמד כי כיוון הפרשנות המוצע על ידינו מוביל לתחום המשפט הרצוי. ואולם, הדרך להגיע אל אותו תחום רצוי אינה חייבת לעבור באותו נתיב של שינוי בחוק כפי

"In so far as such income is not derived from a trade or business business carried on by such institution" ובפקודת מס הכנסה 1947 נוסח היוצא מן הכלל הנ"ל: "במידה שאותה הכנסה לא הושגה ממסחר או מלאכה או עסק שבהם עוסק אותו מוסד".

121. כפי שצויין לעיל לדידנו גם הכנסה מ"עסק" — אשר ה"מוסד הציבורי" אינו פעיל בניהולו בדרך כלשהי פטורה ממס. כמו כן פטור ממס פעילות עסקית אשר נעדרים ממנה יסודות עסקיים (כגון בזאר או תערוכה) וזאת כאשר מגיעי הפעילות ומגיעי המשתתפים בה הינם בעיקר יעוד הרווחים לקידום המטרה הציבורית ומתקיימים ארבעת התנאים המהווים באנגליה עילה למתן קונצסיה. ראה טקסט לעיל בפיסקה [409].

כמו כן — לאורך גיסא, לדידנו "מוסד ציבורי" המקיים פעילות במסגרת מטרותיו ואולם המגיע לפעילות זו הינו עיסקי (כגון "מוסד ציבורי" היוזם הקמת בתי אבות כיוון שזהו "עסק" מגיב ולא מתוך מטרה לסייע לקשישים) וכאשר היסודות העיסוקיים בניהול פעילות זו גוברים על היסודות הציבוריים — אזי לא תזכה פעילות זו לפטור ממס. כל שאנו מציעים להסיק מן החוק האנגלי הינו העיקרון כי במתן הפטור יש לבחון את אופי פעילות המוסד ולא את טיב ההכנסה. ואולם, לאחר שהוסקה מסקנה זו הרי שבתוצאות שאליהן מובילה הבנה זו במסגרת סעיף 9(2) לפקודה, אין כל מניעה כי יהיו שינויים מסויימים בדין הישראלי לעומת הדין האנגלי.

שהדבר נעשה באנגליה, וזאת לנוכח לשון סעיף 9(2) לפקודה המותיר טווח תימרון פרשני באמצעות המילים "שהם עוסקים בו". ההצעה להלן לשנות את החוק אינה נובעת מהעדר מוצא במסגרת הקיימת, אלא הינה נובעת מכך שבנוסחו הנוכחי של החוק אין ההגדרה חד משמעית ואנו נאלצים לחיות מפי הפסיקה בנושאים שבהגדרה. אשר על כן, בין אם ישונה סעיף 9(2) לפקודה ובין אם לאו מוצע בזאת כי פרשנותו של הסעיף האמור תאמץ את מבחן ההתמקדות האנגלי למען לא יסוכלו מטרות הסעיף בהענקת הפטור.

**פרק 8: עקרון המסחר ההדדי והשלכותיו על
אגודות מקצועיות**

פרק 8: עקרון המסחר ההדדי והשלכותיו על אגודות מקצועיות

1. התנאי השני לפטור בסעיף 360 ל-1970 Income and corporation Act.
2. עקרון המסחר ההדדי והגיונו – שלילת סממנים מסחריים.
3. השלכותיו של עקרון המסחר ההדדי על אופיו הציבורי של המוסד.
4. עקרון המסחר ההדדי ואגודות מקצועיות.

1. התנאי השני לפטור בסעיף 360 ל-1970 Income and corporation Act. [801] סעיף 360 ל-1970 Income and Corporation Tax Act קובע כנוכר לעיל כי הפטור ממס ל"מוסד צדקה" ניתן גם ל"עסק" המנוהל על ידו וזאת בהתקיים אחד משני תנאים: האחד – העסק מנוהל לשם ביצוע מטרה ציבורית. השני – הפעילות הקשורה ב"עסק" נעשית בעיקר על ידי הנהנים מן הפעילות של "מוסד הצדקה". את התנאי הראשון הבהרנו לעיל. להלן נתמקד בהבהרת התנאי השני.

[802] מהי העילה לפטור פעילות עסקית של "מוסד צדקה" המוצאת לפועל על ידי הנהנים מפירותיה? ¹²¹ וכי מה הנפקות – באמצעות מי נעשית ההוצאה לפועל של הפעילות העיסוקית? או שהפעילות העיסוקית הינה בגדר מימוש מטרות המוסד ואזי הינה ראויה לפטור ממס, או שאינה כזו ואזי אינה ראויה לפטור ממס, אך מה טעם יש לתלות את הפטור בזהותם של המוציאים לפועל של הפעילות העיסוקית?

[803] סוגיה זו מביאה אותנו אל עיקרון המסחר ההדדי המעוגן בסעיף 9(3) לפקודה. נושא זה ראוי לדיון נרחב בפני עצמו, ואולם במסגרת זו נדון בו רק בכל הנוגע למספר היבטים המשיקים לפטור הניתן ל"מוסד ציבורי" במסגרת סעיף 9(2) לפקודה.

2. עקרון המסחר ההדדי והגיונו – שלילת סממנים מסחריים

[804] סעיף 9(3) לפקודה קובע כי פטורה ממס: "הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי

121. בהקשר זה יצויין כי בארה"ב אירגון עובדים אשר העסיק עובדים ב"עסק" במטרה לספק להם תעסוקה – לא זכה לפטור ממס, על אף שהעסק נוהל ע"י האירגון וכל רווחיו הועברו לאירגון. לעניין זה ראה 2 CB 123 — Rev. Rul. 69-386, 1969

בלבד, אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה כי עסקיה של האגודה הם בהספקת טובין, ציוד או שרותים לשימוש ביתי או פרטי בלבד, ולא לצורך עסקו או משלח ידו של אותו חבר או אדם".

[805] הגינונו של סעיף 9(3) לפקודה הובהר על ידי ד"ר א. לפידות כדלקמן:¹²² "הפטור של אגודות שיתופיות ממש על הכנסתן מבוסס על הרעיון של מיסוח הדדי (Mutual Trading), הקשור בעיקרון שאין אדם יכול לסחור עם עצמו. לשם המחשת הרעיון נחאר לעצמנו קבוצת אנשים הרוכשת באופן מרוכז מוצרים או שירותים על מנת לספקם לאחר מכן בצורה מאורגנת לחברי הקבוצה. קבוצה כזאת יכולה להיות למשל, דיירים של בית משותף, המיוצגים על ידי ועד הדיירים. ועד הדיירים גובה מכל דייר סכום חודשי שגובהו נקבע לפי הערכה משוערת של הוצאות הבית. בסכומים שנתקבלו קונה הוועד דלק להסקה, דואג לנקיון הבית וליתר השירותים המקובלים. אם בסוף השנה יתברר כי סך כל הכנסותיו של הוועד עלו על סך כל ההוצאות, ההרגשה היא כי הוועד אינו צריך לשלם מס על הכנסה שנוותר לו. העובדה שנשארה יתרה כאמור אינה מצביעה אלא על כך שהערכת התשלומים שהדיירים חוייבו בהם לא היתה מדוייקת, כי למעשה הכוונה היתה שתשלומי הדיירים יספיקו כדי לכסות את הוצאות הבית ותו לא. הדיירים כביכול סחרו עם עצמם ולפיכך דומה שאין מקום לחייב במס את הכנסה ממיסוח הדדי זה. מצב דומה קיים, למשל, לגבי צרכניה במושב, שבה קונים החברים בלבד ומכאן יובן הפטור שהעניק המחוקק להכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד".

[806] עקרון זה מצא ביטוי במספר פסקי דין אנגליים בענין:¹²³ *The Mersey Docks and Harbours Board v. Lucas O'Adam (Survey of taxes)*:¹²⁴ "ובענין *Dublin Corporation v. Dublin Corporation* הנזכר לעיל, התייחס בית המשפט לרווחי רשות מקומית מגביית מחיר בגין אספקת מים, ואיבחן בין מקום אשר בו קיימת זהות בין המשלמים בעד השרות לבין הגוף המספק את השרות, לבין מקום בו הרשות המקומית מרוויחה מהספקת השרות לתושביה של רשות מקומית אחרת. בית המשפט קבע כי:

"If these two parties are identical, in my opinion there can be no trading. No man, in my opinion, can trade with himself; he cannot, in my opinion, make, in what is in its true sense or meaning taxable profit by dealing with himself".

122. א' לפידות, "הטלת מס על הכנסה ממסחר הדדי", רבעון לענייני מסים, ג' 328. ובהקשר זה ראה שם גם הבהרת א' לפידות לשאר המרכיבים של סעיף 9(3) לפקודה. להתייחסות נרחבת להשלכותיו של סעיף 9(3) על אגודות מקצועיות ראה מאמרם של גבאי וצוקרמן, "על חבותן במס של אגודות מקצועיות" רואה החשבון ל"ח, עמ' 3.

123. *The Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas* (1881) I.T.C. 385.

124. ראה לעיל הע"ש 95.

- [807] יושם אל לב להנמקת פסק הדין אשר למעשה שני מרכיבים בה:
 א. שום אדם אינו יכול לסחור עם עצמו. לאמור כאשר שני הצדדים למשא ומתן משני עברי השולחן הינם צדדים זהים, לא יתכן קיומו של "עסק".¹²⁵
 ב. לא יתכן להגדיר הכנסתו של אדם ממסחר עם עצמו כרווח לענין חיוב במס.¹²⁶
- [808] לאמור, בצד הקביעה כי הכנסה זו אינה רווח לענין חיוב במס, קיימת קביעה בפסק הדין Dublin Corporation לפיה "מסחר הדדי" הינו נטול סממנים עיסקיים ועל כן אין להכנסה זו מקור המניב את ההכנסה וממילא מן הדין לפטור מסחר זה ממס.
- [809] ויתקון ונאמן בספרם "מבוא לדיני מיסים"¹²⁷ מבארים אף הם הוא את עקרון "המסחר ההדדי" כדלקמן:
 "ניתן לומר, שאותו עקרון, כי אין אדם סוחר עם עצמו, מונח ביסוד הפטור הניתן לאגודה שיתופית, שעסקיה עם חבריה בלבד. דין הרבים כדין היחיד.
 מספר אנשים מתחברים וכל אחד תורם את חלקו לקופה המשותפת... לשם מתן הלוואות לחברים, לשם ביטוח הדדי או לשם מטרות אחרות כיוצא באלה. אם מתברר בסוף התקופה שכתוצאה ממסחר הדדי זה נשאר עודף בקופה, הרי פירושו של דבר, שתרומות החברים נקבעו בהתחלה בזהירות יתרה על המידה והיו גדולות מדי לכן מחזירים להם את המיותר. אך רווח במשמעותה המקובלת של המלה אין כאן".
- [810] גם מדבריו הנ"ל של ד"ר ויתקון עולה כי עיקרון "המסחר ההדדי" כולל למעשה שני היבטים: האחד — כי אין אדם סוחר עם עצמו ועל כן בהעדר "עסק" אין מקור הכנסה, והשני כי העודף הנשאר בקופה בנסיבות אלו אינו מוגדר כרווח וכהכנסה.

125. מאידך בעניין:

- I.R.C. v. Cornish Mutual Assurance Co., (1926) 12 T.C 841, הבהיר בית המשפט כי הנימוק לפטור ממס אינו משום שאין אדם יכול לסחור עם עצמו, אלא משום שהריווח הנובע ממיסחר של אדם עם עצמו אינו רווח עיסקי החייב במס.
 אך גם לפי פסק דין זה ברי כי לא ניתן ליחס למסחר של גוף עם עצמו סממנים מסחריים. כל שפסק הדין קבע הינו כי עילת הפטור אינה העדר הסממנים העסקיים (באשר זו עדיין אינה עילה לפטור) אלא העובדה שבנסיבות אלו אין להתייחס לעודף שנשאר בקופה כאל הכנסה ורווח.
126. Pinson בספרו "Revenue Law" בסעיף 2-16 מבאר את עקרון "המסחר ההדדי" בכך שלא תיתכן הפקת רווח כאשר למעשה הרווחים שיופקו הם כספים שהיו ממילא שייכים לקהל היעד בטרם הפקת הרווח: "Where a number of persons contribute to a common fund for their mutual benefit ... any surplus received by the members on the division of the fund is tax free. As the common fund is own composed of sums provided by the contributors out of their own moneys any surplus arising after satisfying claims obviously remains their money"

127. ראה לעיל הע"ש 104, בעמ' 93 ו-94 שם.

[811] שני היבטים אלו באו לידי ביטוי חד בפסק הדין בענין:
Flecher v. Commissioner of Income Tax¹²⁸ בו מנתח בית המשפט (הלורד
Wilberforce) את עקרון המסחר ההדדי כדלקמן:

"Cases in which groups of persons making contributions towards a common purpose have been held not liable for tax on any surplus over expenditure, fall under a number of heads. The expression "the mutuality principle" has been used to express the basis for exemption for these groups from taxation. It is a convenient expression, but the situations it covers are not in all respects alike. In some cases the essence of the matter is that the group of persons in question is not in any sense trading, so the starting point for an assesment for income tax in respect of trading profits does not exist. In other cases there may be in some sense a trading activity but the objective or the outcome is not profits. It is merely to cover expenditure and return any surplus, directly or indirectly, sooner or later, to members of the group. These two criteria often, perhaps generally, overlap; since one of the criteria of a trade is the intention to make profits, and a surplus comes to be called a profit if it derives from a trade".

[812] בהקשר זה יש להבהיר את הסיפא של הדברים ולציין כי כפי שראינו לעיל – כוונת הרווח אינה מטריאלית בבואנו לשלול הגדרתה של פעילות רווחית כ"עסק". ואולם, מקום בו אדם סוחר עם עצמו אזי אין הדבר שולל רק את כוונת הרווח, אלא למעשה בהעדר המניע של הפקת רווח, נעדר מן הפעילות כל סממן עסקי שהוא – ומשום כך פעילות זו אינה בגדר "עסק".

3. השלכותיו של עקרון המסחר ההדדי על "אופיו הציבורי" של המוסד

[813] לאור הרציו של עיקרון "המסחר ההדדי, כפי שהוברר לעיל ניתן להציע פתרון לתמיהה שהעלינו בראשית פרק זה על סעיף 360 ל- Income and Corporation Act 1970: מהי העילה לפטור פעילות של "מוסד ציבורי" רק משום שהוצאה לפועל על ידי קהל היעד שלה?

[814] דומנו כי הגיונו של התנאי השני האמור בסעיף 360 הנ"ל הינו כי מקום שבו הפעילות מוצאת לפועל ע"י קהל היעד שלה אזי בהכרח אין "העסק" מנוהל באופן עיסקי ולא נשלל אופיו הציבורי של המוסד.

Fletcher v. Commissioner of Income Tax, (1971) 3 All E.R. 1184 1185 .128

בדברים אלה יש מן החידוש, שכן לכאורה – ובמבט ראשון, היינו מגיעים למסקנה הפוכה וסוברים כי בנסיבות כאלו בהן קהל היעד הינו המוציא לפועל של הפעילות לטובת עצמו קיימת סברה כי נעדר ה"אופי ציבורי" מפעילות "המוסד הציבורי", שהרי כאשר אדם פועל עבור עצמו מתערכים שיקולים אישיים בין מכלול שיקוליו ועל כן מן הדין כי יוטל חיוב במס על הכנסות הפעילות האמורה.

[815] ואולם, כאן בא לידי ביטוי עקרון "המסחר ההדדי" הקובע כי מקום שבו אדם פועל לרווחת עצמו, אין אפשרות לדבר על כוונה להפיק רווחים מתוך מטרת אישיות ולא רק כדי לקדם את המטרה הציבורית, שהרי רווחים אלו ייגבו – מכיסו הוא. ואדרבה, כלל גדול הוא כי כאשר מקור הרווח הוא קהל היעד שאליו מכוונת הפעילות אזי נעדרת למעשה כל כוונת רווח ועימה ניטלים ממילא כל הסממנים העיסקיים מן הפעילות.

[816] לאמור, ככלל קיומו של אינטרס אישי אכן מסכל את "האופי הציבורי" של "המוסד הציבורי" ופעילות הנגועה בשיקולים פרטיים – אינה זכאית לפטור ממס. אולם – יש לפטור ממס פעילות אשר נקבעה והותוותה ללא כל אינטרס אישי והינה במסגרת המטרה הציבורית, ואשר גם באופן הרצאתה לפועל לא יכול להתערב גורם זר של רצון להפיק הכנסות, שכן קהל היעד שלשמו נועדה הפעילות ואשר ממנו יפקו אותן ההכנסות הוא המוציא לפועל של הפעילות.

[817] עקרון "המסחר ההדדי" השולל את האפשרות לייחס סממנים מסחריים לעסק של אדם עם עצמו, (בצד העובדה כי במקרה זה היתרה שתותר בקופה לא תוגדר כרווח) – מאפשר לנו להסיק כי כאשר מחליט "מוסד ציבורי" לפעול למען השגת "מטרה ציבורית" על ידי הפקדת גורל האנשים – בידיהם, אין בכך כדי לפגוע בטוהר השיקול הציבורי ולערב בו כוונת פרטיות, שהרי במקרה זה הפעילות למעשה ממומנת על ידי הנהיה.

[818] במקרה זה יתכן כי מארגני הפעילות ינהלו אותה על בסיס של גביית מחיר שיאפשר את מימון הפעילות וישתיתו אותה על פסים של איתנות כלכלית, ועם זאת – שיקול מסחרי של כוונה להפיק רווחים לשמן והעדפת כוונת הרווח על פני שיקולים טהורים של הענקת השרות – לא סביר כי יהיו, שהרי המדובר באנשים הפועלים לטובת עצמם. ובהעדר סממנים מסחריים אין עילה שלא לפטור ממס את ההכנסה גם אם הופקה מ"עסק" שכן למעשה לא נפגע ה"אופי הציבורי" של "המוסד הציבורי" והרווחים מופנים אך ורק לקידום המטרה הציבורית.

[819] לא זו אף זו, עקרון המסחר ההדדי אינו מבטא רק תנאי לאי שלילת אופיו הציבורי של "מוסד ציבורי" המפעיל במישרין "עסק". ד"ר לפידות סבור במאמרו הנ"ל¹²⁹ כי: "זכר לרעיון המסחר ההדדי ניתן למצוא גם בפטור ממס המוענק בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה לגבי הכנסה של רשות מקומית".¹³⁰

129. ראה הע"ש 122 לעיל, בעמ' 333.

130. לעניין זה ראה עמ"ה ח"א 96/62 חב' פלונת נ' פקיד השומה, רואה החשבון י"ד 133.

[820] לאמור, לדעת ד"ר לפידות הפטור ממס שנקבע בסעיף (9)(2) לפקודה בגין רווחיה של רשות מקומית, מפעילות שהינה מבצעת עבור תושבי אותה רשות ואשר בגינה נגבה מחיר, אינו נובע רק מכך שהרשות הינה מוסד הפועל למטרות הראויות לעידוד. הגיונו של פטור זה נעוץ בעובדה שלמעשה: כאשר רשות המקומית מיעדת את רווחיה לרווחת תושבי אותה רשות, הרי שלמעשה הפקת הרווח ע"י הרשות המקומית מהווה מסחר עם עצמה, וזו העילה לפטור ממס. לאמור גם בסעיף 9(2) גופו מוצא ד"ר לפידות רמז לעקרון "המסחר ההדדי" באשר בעקרון זה הינו תולה את ההסבר לפטור הכנסתה של רשות מקומית בסעיף 9(2) לפקודה. לדעת ד"ר לפידות המחוקק אימץ למעשה את עיקרון "המסחר ההדדי" בפקודת מס הכנסה והוא מתבטא ושולח ראשים הן במסגרת סעיף 9(3) והן במסגרת סעיף 9(2) לפקודה.

[821] ואולם, כנגד דברים אלו יש לזכור כי סעיף 9(3) לפקודה אינו קובע את עיקרון המסחר ההדדי ככלל, אלא מעניק פטור אך ורק ל"הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חבריה בלבד".

מכיון שכך הדי שאדרבה ניתן לכאורה להסיק כי היה צורך בסעיף 9(3) לפקודה שכן אלמלא סעיף זה היו תקבוליה של אגודה שיתופית מחבריה מוגדרים כ"הכנסה" והיו מחוייבים במס. מכאן כי עיקרון המסחר ההדדי ככלל — לא התקבל בפקודה, והכנסה כאמור מוגדרת כהכנסה החייבת במס עד כי יש צורך בסעיף פטור מיוחד בכל הנוגע לאגודה שיתופית. לאמור, מסעיף 9(3) ניתן להסיק לכאורה כי הפטור ניתן אך ורק "לאגודה שיתופית" אך הכנסה ממסחר הדדי בכל גוף אחר — תתחייב במס.¹³¹

[822] בסעיף 9(3) לפקודה יש אם כן אימוץ של רעיון "המסחר ההדדי" אך ורק בנסיבות מאוד ספציפיות. הסקת מסקנה כי עילת הפטור במקרים נוספים יש להביא בחשבון את הספק הכולל האם עקרון המסחר ההדדי ככלל אומץ בפקודה, או שמא נקבע עיקרון זה כעילה לפטור אך ורק בנסיבות ספציפיות של אגודה שיתופית.

[823] עם זאת, אף אם נצא מתוך הנחה כי עיקרון המסחר ההדדי ככלל — לא אומץ בפקודה, מעבר לפטור הספציפי שנקבע ביחס לאגודה שיתופית, עדיין נוכל לגרוס כי מקום שבו סוחר אדם עם עצמו וכאשר גוף מקיים פעילות וגובה כספיים — מחבריו, אזי נעדרים מפעילות זו כל סממנים המסחריים.

לאמור, גם אם יקבע כי הכנסה זו מהווה רווח וכי המדובר בהכנסה ברת מקור, הרי שאופיו הציבורי של "המוסד הציבורי" לא ישלל עקב כך בהעדר סממנים מסחריים.

131. בתי המשפט נוהגים לדייק באופן שכזה בלשון הפקודה. דוגמא קיצונית בהקשר זה מציגו למשל בע"א 506/71 חפץ נ' פ"ש חיפה, פד"א ר' 2, בו נקבע כי מיקומו של סעיף בפקודה, המתייחס למענק הון עקב פרישה או מוות, במסגרת החלק בפקודה הפוטר הכנסות פירותיות, מלמד כי ההכנסה שאליה מתייחס הפטור הינה הכנסה פירותית.

אשר על כן במקרה כאמור, בו מנוהלת פעילות של "מסחר הדדי" על ידי "מוסד ציבורי" במסגרת מטרותיו הציבוריות, לא נשלל "אופיו הציבורי" של המוסד וניתן להמשיך ולהתייחס אליו כאל מוסד המנוהל על טהרת השיקול הציבורי ובתוקף כך יזכה "המוסד הציבורי" לפטור ממס.

4. עקרון המסחר ההדדי ואגודות מקצועיות

[824] ניתן אם כן לסכם ולומר כי עקרון "המסחר ההדדי" הינו סממן השולל את האופי המסחרי מן הפעילות, ויש בו משום יוצא מן הכלל להנחתנו הקודמת כי אם קהל היעד של הפעילות הציבורית הינו חברי "המוסד הציבורי" עצמם המארגנים את הפעילות, אזי נפגם הסממן הציבורי שבפעילות ומתערב בו שיקול אישי זר ופסול. יתכן גם יתכן כי חברי "מוסד ציבורי" נהלו פעילות עבור עצמם ויגבו כספים מעצמם, ודווקא מכיוון שקהל היעד הינו מקור הרווח, לא ילוו לפעילות זו סממנים של שיקול זר או עסקי.

[825] אי לכך, מסקנתנו כי אגודות מקצועיות הפועלות לרווחת חבריהן לא יוכלו ממילא להיכלל בגדר "מוסד ציבורי" על שום העדר הכרחי של "אופי ציבורי" בפעילותן, הינה מותנית בבחינת עקרון "המסחר ההדדי" ודרך יישומו בכל הנוגע לטוהר השיקולים ואופי הפעילות של האירגון הספציפי הנדון.

[826] לאמור, אגודה מקצועית או לשכת מסחר אשר בין מטרותיה קיימת מטרה של פעילות לקידום רווחה של החברים, הרי שנפגם אופיה הציבורי והיא לא תוכר כ"מוסד ציבורי".¹³² ואולם, אם אין מטרה מוצהרת שכזו, והפגם היחיד הינו כי בין פעולות האגודה קיימת פעילות אשר עניינה מתן שרות לחברים, ושרות זה הינו ממומן על ידי החברים, אזי ניתן יהא לומר כי פעילות זו נעדרת סממנים עסקיים ועל כן אינה פוגעת באופיה הציבורי של האגודה ויש להכיר בה כ"מוסד ציבורי". הפטור יהא על כן תלוי בנסיבות הספציפיות של כל מקרה ומקרה.

[827] דוגמא לכך תהא אגודה מקצועית הפועלת אך ורק לקידום המקצוע כערך מופשט, ואשר בין מטרותיה לא כלולה פעילות לרווחת החברים — ואף לא מתבצעת פעילות שכזו. ואולם במסגרת האגודה מתקיים שרות מסויים לחברים הממומן על ידי החברים הנזקקים לאותו שרות. במקרה זה אין לומר כי נשלל האופי הציבורי מן האגודה וכי היא אינה מנוהלת למטרות ציבוריות טהורות.

132. לעניין פטור לשכות מסחר ואגודות מקצועיות מכח סעיף 9(3) לפקודה ועיקרון המסחר ההדדי ראה מאמרם המקיף של גבאי וצוקרמן הנזכר לעיל בהע"ש 122.

**פרק 9: סיכום ומסקנות לנוכח ניתוח הדין
המצוי**

פרק 9: סיכום ומסקנות לנוכח ניתוח הדין המצוי

[901] לאחר סקירת הדין המצוי וניתוחו כמפורט לעיל, ובטרם שהגנו פונים לסקירה השוואתית ולעקרונות מס כלליים בתורנו אחר הדין הרצוי, נסכם את מסקנותינו עד כה – בקצירת האומר.

[902] בהגדרתו של "מוסד ציבורי" מן הראוי כי נפרש באופן נרחב ככל שרק ניתן את ה"מטרות הציבוריות" וזאת כדי שלא לערב את שלטונות המס במערכת שיקולים שאינה מעניינה.

הגנו חולקים, בכל הכבוד, על גישתה הפרשנית של הנציבות לפיה יש ליתן את הפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה רק אם "המטרה הציבורית" מיועדת לקהל יעד בלתי מסויים. בסעיף 9(2) לפקודה השתמש המחוקק לצורך הגדרת ה"מטרה ציבורית" במונחים הנושקים לתחום המופשט ואשר ניתן להכליל הכל בכנפיהם, ואם לא די בכך הרי שניתנה סמכות לשר האוצר להרחיב אף יותר את היריעה. פרשנות המפרשת את "המטרות הציבוריות" מתוך מגמת צימצום חוטאת לרוחו של סעיף 9(ב) ולמטרותיו, והינה מכניסה אל בין השיטין של שיקולי המס מבחנים ערכיים ופוליטיים של פופולריות היעוד של המטרה הציבורית ולחילופין שיקולים של מידת כושרו הכלכלי של המוסד להעניק שרותיו לקהל הרחב.

[903] מאידך, לאחר עיון במקורות הסעיף הגענו למסקנה כי המונח "פועל למטרה ציבורית" מגלם למעשה דרישה "לאופי ציבורי" ולפעילות המנוותת מתוך מניעים טהורים של טובת הציבור וקידום "המטרה הציבורית" בלבד, ללא שיתערבו גורמים זרים כלשהם בשיקולי הניהול.

[904] למעשה המחוקק המיר את הדרישה המהותית ל"אופי ציבורי", (אשר בעבר נקבעה מפורשות בסעיף והיום הינה כלולה בו במובלע) בדרישה טכנית של ניהול בידי גוף נרחב בן שבעה חברים שאינם קרובים זה לזה. מן הראוי כי דרישה מהותית זו תקבע שוב במילים מפורשות בחוק. כמו כן, התנאים הטכניים שנקבעו אינם מספקים גם מן הבחינה הטכנית ויש להצר על ביטול הדרישה לפיקוח ציבורי או לשילוב של אנשים בעלי פונקציות ציבוריות בניהול "המוסד הציבורי, כערוכה לניהול המתבצע מתוך שיקולים ציבוריים באמת ובתמים, ולא כמסווה לרצון להפיק רווחים לשמם.

[905] תנאי ראשון להעדרו של שיקול זר בניהול "המוסד הציבורי" ולשמירה על "אופי הציבורי" הינו העדר הפקת טובות הנאה אישית של חברי המוסד, והעדר חלוקת רווחי המוסד לחבריו במקרה של פירוקו, אך בכך לא די.

[906] בעקבות המשפט האנגלי הגענו למסקנה כי מן ההכרח שהמטרות הציבוריות יהיו מטרותיו הבלעדיות של "המוסד הציבורי", שכן כאשר למוסד יש מטרה נוספת שאינה

מטרה ציבורית אזי מתערכים בשיקולי ניהולו של המוסד גם שיקולים זרים המכוונים להשיג מטרה נוספת זו, ופגיעה בטוהר השיקולים הינה פגיעה "באופיו הציבורי" של המוסד המהווה כאמור תנאי מהותי ודרישה בסיסית להגדרתו "כמוסד ציבורי".

[907] גם העדר מטרה מוצהרת נוספת יפגם אופיו הציבורי של "המוסד הציבורי" כאשר: א. הפעילות מיועדת להפיק רווחים מעבר לדרוש לקידום "המטרה הציבורית". ב. המוסד מעניק טובות הנאה לעובדי המוסד כדרך של "הוצאות עודפות" כמשמען בסעיף 3(ז) לפקודה.

ג. מתקיימת פעילות אשר לחברי המוסד ענין אישי בה, או פעילות המערבת שיקול ניהולי המכוון להשיג טובת הנאה אישית כלשהי. [908] לשכות מסחר ואירגונים מקצועיים המשלבים בין מטרותיהם מטרה של קידום רווחה הדרית מערכים מטרה שאינה ציבורית בין מטרות המוסד ומסכלים הגדרתו "כמוסד ציבורי".

כמו כן אם בין פעילויות ארגונים אלו כלולה פעילות אשר הינה מכוונת להפקת טובות הנאה פרטיות של חברים, אין אפשרות להגדיר את האירגון כ"מוסד ציבורי". רק מוסד הפועל באופן בלבדי לקידום מטרה ציבורית מופשטת ללא עירוב אינטרסים אישיים כלשהם זכאי לפטור.

[909] ואולם, לפי הפסיקה האנגלית (בניגוד למצב המשפטי בהודו) אירגון אשר מטרתו העיקרית הינה קידום "מטרה ציבורית" ובאופן אינצדנטלי מופקת טובת הנאה אישית – אין בכך כדי לשלול את הגדרתו כ"מוסד ציבורי". גם מכך ביקשנו להסיק כי מטרת ומניעי הפעילות הם המבחנים לפטור והקריטריון טמון למעשה בטוהר שיקולי הניהול, ואילו תוצאותיה הטפלות והאינצדנטליות של הפעילות לא יסכלו את הגדרת המוסד כציבורי.

[910] הפסיקה מבחינה בין הכנסה של "מוסד ציבורי" אשר ניתן להגדירה כדמי שכירות לבין הכנסה שאין דרך להגדירה כדמי שכירות והנופלת להגדרת "עסק" לפי סעיף 2(1) לפקודה. במקרה השני יחול חיוב במס. הגדרת "עסק" לענין סעיף 9(2) לפקודה פורשה באופן זהה לפרשנות מונח זה לענין סעיף 2(1) 28 לפקודה.

[911] הגדרה זו הינה מלאכותית לדעתנו ואין היא משרתת את מטרות הסעיף. לפי מבחן זה תוגדר למעשה כל פעילות רווחית כ"עסק". וניתן באמצעות המונח "עסק" לחייב במס כל הכנסה של "מוסד ציבורי" מכל פעילות שהיא ואף כשזו נעשית המסגרת מטרות המוסד. תוצאה זו לא רק שהיא מסכלת את מטרות הפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה והמיועד לסייע היכן שהדבר נחוץ, אלא שהיא גם כרוכה בתוצאות לוואי שליליות של מתן תמריץ לשיטת ניהול לא יעילה ולהגדלת הוצאות המוסד כדי שהפעילות לא תסתיים ברווח.

[912] הגדרה זו גם יוצרת הבחנות בלתי הגיוניות בין רווח מסחרי אקטיבי "מעסק" לעומת רווח מסחרי אקטיבי מ"משלח יד" או מ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי".

כמו כן, הגדרה זו אינה משתלבת עם הקשרו הכולל של הסעיף הנועד ליתן פטור לנישומים מסויימים על פי אופיים הציבורי ומטרותיהם הציבוריות ולא לבחון את מהות ההכנסה שהפיקו גופים אלו ואת מקורה.

[913] על סמך המילים "עסק שהם עוסקים בו" הסקנו כי למעשה נבחנת פעילות העיסוק של "המוסד הציבורי", ולא מקור ההכנסה. הבחינה מתייחסת לאופי הפעילות ולמניעיה ובמסגרת זו נבחנת גם פעילות המיועדת לקידום המטרה הציבורית האם מניעיה של הפעילות או אופן ניהולה נובעים או מושפעים מעקרונות עסקיים שהינם דומיננטיים יותר מן העקרונות הציבוריים. במקרה זה עשוי להשלל הפטור ממס מפעילות מסויימת זו, אף שלא תפגע הגדרת המוסד ככלל כ"מוסד ציבורי". מבחן זה של "עסק שהם עוסקים בו" משתלב כהמשך קונספטואלי ישיר של הדרישה ל"אופי ציבורי" ולטוהר השיקול הציבורי.

[914] מכיוון שרק פעילות הפוגמת באופי הציבורי של המוסד מחוייבת במס, הרי שפעילות חד פעמית או מזדמנת שאינה פוגעת באופי הציבורי של המוסד תפטור ממס אף אם הינה מוגדרת כ"עסק". פעילות המוגדרת כהכנסה מ"עסק" שהמוסד הציבורי עוסק בו תהא פטורה ממס בהתקיים התנאים דלקמן:

(א) פעילות זו הינה נעדרת סממנים עיסקיים, כגון כאשר המוסד אינו עוסק בפעילות זו בקביעות.

(ב) מניעי הפעילות ומניעי קהל היעד הינם בעיקר למען קידום המטרה הציבורית.
(ג) אופי הפעילות מצומצם.

(ד) הרווחים מופנים כולם למטרה הציבורית הספציפית אשר לשמה אורגנה הפעילות ומטרה זו הינה אחת ממטרות ה"מוסד הציבורי".

[915] כמו כן, פעילות עסקית שמניעיה ציבוריים והרווח רק נועד לממן את עלויותיה – אינה פוגמת באופי הציבורי של המוסד. רק פעילות המכוונת להשיג רווחים לשמן ואשר מניעיה הינם עיסקיים מתנגשת עם אופיו הציבורי של "המוסד הציבורי".

[916] מכיוון שלא מקור ההכנסה עיקר אלא אופי פעילותו של "המוסד הציבורי", הרי שאם ה"מוסד הציבורי" מעורב בדרך כלשהי בניהול "עסק" אזי קיימת במוסד זה פעילות שהינה ברת אופי מסחרי וככך נפגע אופיו הציבורי של המוסד ועימה נשללת האפשרות להגדירו כ"מוסד ציבורי". אולם, אם אין ל"מוסד הציבורי" כל נגיעה ישירה בניהול "העסק" אזי העובדה שרווחי המוסד נובעים ממקור הנכלל בגדר סעיף 2(1) לפקודה אינה מעלה ואינה מורידה והרווח יהא פטור ממס. לנוכח האמור סבורים אנו כי מן הדין לפטור ממס גם הכנסות המופקות "מעסק", שאינו מנוהל במישרין על ידי ה"מוסד הציבורי" ואשר ה"מוסד הציבורי" השקיע בו מרווחיו מתוך כוונה לשמור על ערך כספו והרווחים מיועדים לקידום המטרה הציבורית בעתיד.

[917] כמו כן פעילות של ניהול "עסק" על ידי "המוסד הציבורי" לא תחוייב במס אם נעדרים מן "העסק" יסודות מסחריים. תוצאה זו מושגת במצב של "מסחר הדדי", קרי

כאשר נותני השרות הם גם קהל היעד של שרות זה. (זאת בין אם עקרון המסחר ההדדי התקבל כעילה כוללת לפטור ממס ובין אם לאו).

[918] למעשה הגורם הדומיננטי בהגדרת סעיף 9(2) לפקודה הינו – "האופי הציבורי" של הפעילות. ההקפדה על טוהר השיקול הציבורי בניהול עניני "המוסד הציבורי" הינה אבן הבוחן להגדרת "מוסד הציבורי" ככלל ולהענקת פטור לפעילות המסויימת בפרט. מעיקרון זה נובעים המרכיבים השונים בהגדרת הפטור ותנאיו. "האופי הציבורי" הינו בכחית התורה כולה על רגל אחת ואיך זיל גמור.

[919] על אף העובדה כי ניתן להשתמש בלשון הסעיף הקיים כדי לעגן במסגרתו נורמות של דין רצוי, הרי שאין להתעלם מכך שבמסגרת הקיימת היום בולטים הליקויים דלקמן: 1. ההגדרה הנוכחית מחייבת הסקת המסקנה בדבר הצורך הבסיסי ב"אופי ציבורי" כתנאי הכרחי לקיום הפטור, רק באמצעות פרשנות והתחקות אחר רקעו של הסעיף והגיונו. עיגונה של דרישה זו בסעיף 9(2) נעשה למעשה בדרכי עקיפין וללא שהדבר יוגדר מפורשות בסעיף כתנאי לפטור ממס.

2. המחוקק שמט את הדרישה לקיומה של ביקורת מתמדת באמצעות אישי ציבור שישולבו בגופים המנהלים של "המוסדות הציבוריים" יודאו את טוהר השיקול הניהולי ויקפידו על "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי".

3. השימוש במונח "עסק" (על אף המילים "אשר הם עוסקים בו" הפותחות פתח לפרשנות רצויה וכמבואר לעיל) גרמה לפסיקה לפרש את המונח באופן אחיד עם פרוש מונח זה כפי שהינו מופיע במקומות אחרים בפקודה. עובדה זו מובילה לדרך ללא מוצא מבחינת הצורך להגשים את המטרות לשמן נקבע הסעיף.

[920] לפי המצב המשפטי הקיים ניתן לחלוק על התוצאה – הנראית לדעתנו הכרחית, לפיה יחוייבו במס פעולות של "מוסד ציבורי" המתקיימות במסגרת "המטרות הציבוריות" ואולם הינן חורגות מעבר לנחוץ ולדרוש להשגת המטרה הציבורית, או שמניעיהן אינן השגת המטרה הציבורית אלא הפקת רווח לשמו.

תוצאה זו אינה מעוגנת למעשה בלשון סעיף 9(2) לפקודה וניתן להסיקה רק כהמשך קונסטטואלי לצורך בקיומו של "אופי ציבורי", כאשר כפי שציינו גם הצורך ב"אופי ציבורי" המהווה תנאי בסיסי להגדרת "המוסד הציבורי" – לא נקבע מפורשות בפקודה.

[921] אשר על כן סבורים אנו כי מן הראוי לתקן את סעיף 9(2) לפקודה שיובהר בראש ובראשונה כי הפטור ניתן אך ורק לגוף שהינו ניחן ב"אופי ציבורי".

רצוי כי יסוד היסודות של הסעיף ונשמט אפו הקונסטטואלית תאמר באופן המפורש ביותר במסגרת ההגדרה שבחוק, כדי שלא ימצא העיקר חסר מן הספר.

[922] כמו כן, מן ההכרח הוא לעגן בנורמה החקוקה את התוצאה המחוייבת ההגיון לפיה ניתן הפטור ל"מוסד הציבורי" אך ורק בהתאם לצרכים של "המטרה הציבורית" אשר בקידומה עוסק אותו "מוסד הציבורי". פטור זה לא ינתן ביחס לרווחים שהופקו ושהינם מעבר לדרוש לפעילותו של "המוסד הציבורי".

כמו כן מן הדין לקבוע בנורמה החקוקה בבירור כי הפטור לא יוענק לפעילויות שהינן במסגרת "המטרה הציבורית" ואולם תכליתן האמיתית הינה הפקת רווח לשמו. פעילויות אלו מנותבות אל המחסה של הפטור ממס המוענק ל"מוסד הציבורי" וכדי לסכל תוצאה זו מן הראוי לקבוע כי הפטור לא ינתן במקרים כאמור.

[923] כמו כן יש לציין בשולי הדברים כי קיים צורך לנסח הגדרה ברורה ואחידה בכל חוקי המס השונים לפטור המוענק למוסדות המיועדים לקדם מטרה ציבורית. המצב היום היא שהגדרות של "מוסד ציבורי" לענין פקודת מס הכנסה, מע"מ, ומס שבח שונות זו מזו. [924] לסיכום, המצב הקיים הינו שהגדרה אינה ברורה, אין מוסדות פיקוח פנימיים במסגרת "המוסדות הציבוריים", לא קיימת אחידות בהגדרת ה"מוסד הציבורי" במסגרת חוקי המיסוי השונים¹³² בחוק מע"מ ההתייחסות אף אינה ל"מוסד ציבורי" אלא למלכ"ר¹³³. ובנוסף לכל אלו – ולאור עירפול ההגדרה – נמצא במימצאי דו"ח המבקר כי אין גם אחידות בפרוש הניתן על ידי שלטונות המס להגדרה הקיימת בסעיף 9(2) לפקודה ולאופן ישומה בהתייחס לגופים שונים.¹³⁴ כמו כן במצב הקיים לא נדרש אישור מראש להגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי"¹³⁵ ולא נדרשים דו"חות כספיים תקופתיים המהווים תנאי יסודי לביקורת על אופי וצורת ניהולו של המוסד הציבורי.¹³⁶

[925] משהגדרנו וניתחנו את המצב המשפטי הקיים, והצבענו על ליקוייהם של הכלים המשפטיים אשר נועדו להכיל מצב משפטי זה, נעבור מעתה לסקירת הדין הרצוי. במסגרת זו, בטרם שהננו עוברים למציאת דרך פתרון לנושא הדין הספציפי שבפנינו נשתדל לבחון את הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי" מזוית ראייה רחבה יותר, למען ישתלב הפתרון הנקודתי שיוצע על ידינו באספקלריה של ראייה כוללת ובמסגרת מקיפה של מדיניות מס רצויה. שער שני – מימו ישיר על ידי תקציב ומימון עקיף על ידי פטור ממס – הצעת דרך ביניים בהקשר של "מוסד ציבורי"

132. א. סעיף 39 לחוק מס רכוש וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, סעיף 64 לחוק מס שבח מקרקעין תשכ"ט-1969. כמו כן ראה הגדרת "מוסד ציבורי" בסעיף 32 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979, וסעיפים 32 ו-33 לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983.
133. ראה סעיף 1 לחוק מע"מ הגדרת "מוסד ללא כוונת ריווח". לביקורת בהקשר זה ראה דו"ח המבקר בעמ' 42, 54, 55 ו-56.
134. ראה דו"ח המבקר בעמ' 50 ו-51.
135. שם, בעמ' 49 ו-55.
136. שם, בעמ' 49, 51 ו-55.

**פרק 10: מימון ישיר על ידי תקציב ומימון
עקיף על ידי פטור ממס: יתרונות וחסרונות**

פרק 10: מימון ישיר על ידי תקציב ומימון עקיף על ידי פטור ממס: יתרונות

וחסרונות

1. מבוא
2. עמדתו של פרופ' סטנלי סרי
3. עמדתם של פרופ' יורן וגפני
4. עמדתו של א. יכין
5. מימצאי דו"ח ששיננסקי
6. תיקצוב ישיר כגורם ממכר

1. מבוא

[1001] הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי" הינו למעשה מימון עקיף לפעילויות שונות אשר לציבור ענין בהן, כגון: חינוך, בריאות, דת, סעד ומדע. בתורנו אחר הגדרה אשר תתחום את גבולות הפטור באופן שיושגו מטרת התואמות לדין הרצוי, מן ההכרח כי נבחן את הפטור ממס המוענק ל"מוסד הציבורי" מתוך השקפה כוללת השוקלת בין השאר גם את עצם מקומו של הפטור ממס במערכת הסיוע הממשלתית הכוללת הניתן למטרות הציבוריות השונות.

[1002] בהקשר זה נציין את ההשקפות השונות באופן כולל ורחב, מבלי להכנס לגופו של הויכוח העז הקיים האם עדיפה מערכת של תמריצים עקיפיים (באמצעות פטורים ממס) או סיוע ישיר באמצעות תקציב, שהרי לא זה נושא דיוננו. ואולם, קיומן של האסכולות השונות והנימוקים המועלים בתמיכה לכל אחת מן ההשקפות, תלמדנו נאמנה על יתרונותיה וחסרונותיה של שיטת המימון העקיף ובאופן זה נוכל ללמוד מהם היעדים שאליהם עלינו לשאוף בקובענו את גבולות הפטור ותנאיו, ומהם העיוותים בדרך זו אשר מהם עלינו להישמר.

[1003] לאחר העיין בהנמקותיהם של המצדדים במימון עקיף ובהנמקותיהם של המצדדים במימון ישיר, דומנו כי עלה בידינו למצוא אפשרות מסויימת להתוויית דרך ביניים — הניתנת לישום בכל הנוגע לפטור הניתן ל"מוסד ציבורי", דרך המונעת במידה רבה את עיוותי שתי השיטות והנהנית מיתרונותיהן. צעידה בדרך זו, תהווה עבורנו קו מנחה לעיצוב הדין הרצוי אשר אותו מן הראוי כי נחיל במסגרת הגדרת הפטור ממס ל"מוסד הציבורי".

2. עמדתו של פרופ' סטנלי סרי

[1004] נושא התמריצים באמצעות מיסים — קרי הוראות במערכת המס אשר אינן נחוצות

כדי להגיע לבסיס המס של הנישום, ואשר נקבעו כדי להשיג מטרה אחרת — לעודד או למנוע פעילות מסויימת — הינו נושא השנוי במחלוקת.

הנחשון בערעור על שיטת התמריצים העקיפים היה פרופ' סטנלי סרי (Surrey) מאוניברסיטת הרוורד, אשר היה סגן שר האוצר האמריקאי בממשלים של ג'ונסון וקנדי והאחראי לעיצוב מדיניות המס בארה"ב. פרופ' סרי בדק כמה עולה לאוצר המדינה בארה"ב מידי שנה התמיכה המוענקת באמצעות תמריצי מס, ומצא כי נכון לשנת 1968, (השנה בה נערכה בדיקתו), תמריצי המס בארה"ב הסתכמו בסכום אדיר של 45 ביליון דולר. בעקבות כך פרסם פרופ' סרי שני מאמרים שהם אבן היסוד לכל ריכוז ודיון בנושא.¹³⁷

[1005] הליקויים שחשף מחקרו של סרי בשיטת התמריצים באמצעות מס הינם בעיקר בארבעה מישורים:

1. העדר יעילות: בגלל מורכבותם של חוקי המיסים (ובייחוד של חוק מס ההכנסה) תמריצי המיסים הופכים למסובכים ובלתי יעילים. כמו כן במערכת המס יש כל כך הרבה גורמים ברי השפעה עד כי שילוב של הוראה במסגרתם מקשה על הכוונת התמיכה למטרותיה. ברגע שהוצמדה התמיכה למערכת המס, קשה לכוונה ולקבוע קריטריונים כאלה שלא יביאו לחלוקה בלתי רציונלית של מקורות, אלא ישיגו במדוייק את המטרות שאותן נועדה התמיכה להשיג.

2. פגיעה בשוויוניות ובפרוגרסיביות: שיעורי המס המדורגים נקבעו במטרה להקטין את אי השוויון בחלוקת ההכנסות. קביעת תמריץ מס באמצעות ניכוי או באמצעות פטור בסכום כלשהו, מביאה לתוצאה לא שווה, שכן ניכוי או פטור אלו שווים יותר למי שאצלו שיעור המס השולי גבוה יותר. נמצא כי דווקא בעלי ההכנסות הגבוהות נתמכים יותר באמצעות התמריץ העקיף, ובעלי ההכנסות הנמוכות נתמכים פחות. ניתן להתגבר על אלמנט אי השוויוניות על ידי מתן זיכוי בסכום מסויים, כאשר במקרה זה הסכום הקבוע הינו משמעותי יותר לבעלי הכנסות נמוכות, והינו פחות משמעותי לבעלי הכנסות נמוכות. אולם, זיכוי מהווה למעשה מעין תמיכה ישירה, שהרי זיכוי ממס בסכום מסויים אינו שונה במהותו מהענקת תקציב בסכום מסויים, ואזי כבר עדיף לדעת פרופ' סרי להעניק סיוע ישיר לנוכח האלמנטים הנוספים — דלהלן.

3. בובוז משאבים לאומיים: בעת מתן תמריץ באמצעות פטור ממס קשה לקבוע לאיזו פעילות יסייע בסופו של דבר התמריץ, ואיזו פעילות יעודד. לעיתים קרובות נמצאו כי

137. Stanley S. Surrey, "Tax Incentives as Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures", 83 Harv. L. Rev. (1970) 712; "The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Government Assistance", 84 Harv. L. Rev. (1970) 352 Surrey, "Pathways to Tax Reform — The Concept of Tax Expenditure", Harvard University Press 1973. S.S

הפטור ממס או הניכוי מהוים ויתור על מיסים בגין פעילות שממילא הנישומים היו עושים אותה. נמצאת מבוזז הכנסות על פעילות שאינה זקוקה לתמריץ.

4. העדר בקרה על קביעת המדיניות, (הביצוע, הבקרה וההיוון החוזר): סיוע עקיף באמצעות תמריצי מס אינו מוצא את מקומו בין סעיפי ההוצאות בתקציב המדינה. כך נוצר מצב שבו אין צורך באישור מחודש מידי שנה של הוצאות המס (בניגוד להוצאות ישירות מתקציב המדינה). עקב כך קיימת נטייה להנציח הטבות שההצדקה להן כבר עברה ובטלה מן העולם או שחשיבותן במערכת הקדימויות הלאומיות השתנתה. הדיון השנתי בחוק התקציב מאפשר הכנסת שינויים והתאמות לתנאים תקציביים או לאומיים משתנים וכן למנוע "חזקות" וניצול מתמשך לרעה של הטבות מס.

[1006] הנימוק האחרון של העדר מדיניות תקציבית המבוקרת מידי שנה הינו לעמשה העילה העיקרית אשר מחמתה הגיע פרופ' סרי למסקנה כי יש להעדיף את דרך התקציב הישיר על פני הסיוע העקיף באמצעות תמריצים המוחררים למערכת גבית המס.¹³⁸

3. עמדתם של גפני ופרופ' יורן

[1007] למסקנה זו שותפים גם המלומדים הישראלים ש' גפני¹³⁹ ופרופ' יורן.¹⁴⁰ גפני מפרט ומונה במסגרת הפגם האמור של העדר בקרה באמצעות תקציב שנתי, כמה וכמה מגרעות הטמונות בשיטת ההקלות בהשוואה לשיטת ההקצבות:

א) ההקלות מוצגות בתקציב בצד "ההכנסה" ממיסים, בעוד שמהותית יש להציגן בצד "ההוצאה". כתוצאה מכך במסגרת הדיונים על צד ההוצאה של התקציב שתוכנם העיקרי הינו קביעת סדרי עדיפויות להוצאה התקציבית לייעדים השונים, מתייחסים לייעדים המושגים באמצעות ההקלות במיסים כאל נתון חיצוני שאינו נבדק לגופו. הצגה חלקית זו של צד "ההוצאה" שבתקציב גורעת מכושרם של קובעי המדיניות להקצות את המשאבים הציבוריים בהתאם למכלול היעדים.

ב) השימוש בשיטת ההקלות משבש את חלוקת העבודה התפקודית בין משרדי הממשלה ואף בתוך יחידות אירגוניות באותו משרד עצמו. מתן הקלה במיסים מעבירה אוטומטית

138. ראה לענין זה: ד"ר א' יורן, "תמריצי מס או מענקים – מה עדיף? רואה החשבון כ"ד עמ' 6, המציין בעמ' 8:

"... אבל עצם שלוש החסרונות הללו של בזבז, חוסר יעילות ואי שוויוניות, ניתנים לפתרון בתוך שיטה של תמריצי מס. הם כשלעצמם לא צריכים לחייב מעבר מתמריץ מס למענק. אפשר להגיע לתמריץ מס שנקי מליקויים אלו, אבל גם אז עדיין, לדעתו של פרופ' סרי דיעה שהביע אותה גם בארץ מר שמחה גפני, וזוהי המסקנה שהגענו אליה במחקר – ישארו פגמים רציניים בדרך זו של תמיכה".

139. שמחה גפני, "תקציביות מול הקלות במיסים", רבעון לענייני מיסים ז' עמ' 97.

140. ראה לעיל הע"ש 138.

את הטיפול בנושא מהמשרד התפקודי למינהל הכנסות המדינה. נמצא כי הטיפול השוטף עובר למינהל ההכנסות ואילו האחריות לנושא נשארת בידי המשרד התפקודי.¹⁴¹ דבר זה מעמיס תפקודים לא רלבנטיים לנושאי ההתמחות של יחידות המיסים ומקטין את יעילותם.

זאת ועוד, תיקצוב באמצעות הקלות במיסים משבש אף את חלוקת העבודה התפקודית במשרד האוצר עצמו, שכן תיקצוב על ידי הקלת מס יוצא מדי אגף התקציבים באוצר ועובר למינהל הכנסות המדינה.¹⁴²

ג) הצגתן של ההקלות במיסים בצד הלא נכון של התקציב משבשת גם את חלוקת העבודה שבין האוצר לוועדת הכספים של הכנסת, שכן לפי הנוהל שהתגבש ביחס להתערבות הכנסת בצד ההכנסות של התקציב קיימת הנחה שעל הכנסת לבלום את שאיפת הממשלה להגדילה את התקציב, ולכן יש ביקורת על הגדלת שיעור הוצאות הממשלה.¹⁴³ אולם בהפחתות מיסים אין הכנסת מרבה להתערב — מתוך הנחה מוטעה כי למעשה בכך מצומצמת מסגרת התקציב, ללא שתהא שימת לב לכך כי הענקת פטור ממס מהווה למעשה תיקצוב עקיף של פעילות נוספת והוספה תקציבית למשרד הנוגע בדבר.

ד) לחצים: "מערכת תקציב טובה מחייבת שינויים תכופים, כתוצאה משינויים בצרכים, במשאבים ובסדרי העדיפויות של החברה. הנסיון מלמד כי בדרך כלל, קשה יותר לשנות מהלכים בשיטת ההקלות, מאשר בשיטת ההקצבות. תופעה זו נגרמת כתוצאה מן הלחצים של הנהנים מן ההקלות וכן כתוצאה מן הדיון "השטחי", בדרך כלל, בנושא, מצד קובעי המדיניות. עוצמת הלחצים של הנהנים מהקלות גדולה יותר מן הלחצים של הנהנים מהקצבות, בין היתר, בשל העובדה שעמדת המיקוח שלהם לפחות מבחינה סוציו פסיכולוגית, חזקה יותר, באשר אין נותנים להם, אלא נמנעים מלקחת מהם, למרות שמבחינה כלכלית אין כל הבדל בין שתי השיטות."¹⁴⁴ כתוצאה מכך מצטיינת מערכת

141. הדוגמא הניתנת לכך הינה מתן תמיכה לעולים חדשים, נושא שהינו במובהק בתחום סמכותו של משרד הקליטה. אולם, כאשר התמורה ניתנת לעולים בדרך של הקלות במיסים עובר הנושא אוטומטית לטיפול מנהל הכנסות המדינה.

142. בדרך זו היקף התמיכה אינו נרשם ואף אינו נדון בראיה כוללת של היקף התמיכה התקציבית לנושאים השונים. חלוקה זו בין המשרדים גם מביאה ללחצים מצד המשרד האחראי לנושא (כגון: בדוגמא שנזכרה בהע"ש 141 לעיל — משרד הקליטה) על המשרד המבצע, להפעיל את תמריץ המס באופן ליברלי, שהרי לא מדובר בכספים היוצאים מתקציב משרדו.

143. ראה סעיף 11 לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985.

144. בהקשר זה מציין ד"ר ירון במאמרו הנזכר (ראה הע"ש 138 לעיל, שם בעמ' 8) כי את תמריץ המס מאפיינת האשליה האופטית:

"בד"כ ללירה של מס שמוותרים למישהו והוא הדין להחלטה לגבי התמריץ ולפיקוח על הביצוע, לא מתחסיסם באותה רצינות כמו ללירה שנותנים במענק. לכן, כל התמיכה בצורה של תמריץ מס יש לה האופי לא להצטמצם, אלא לגדול על פני השנים."

ההקלות ב"יציבות" ובהתרחבות טבעית למרות שלעיתים מן הראוי היה לשנותה, לצמצמה או אף לבטל חלקים ממנה, בשים לב לצרכים ולסדרי העדיפויות המשתנים".
 (ה) סירבול דיני המס: שילוב הקלות המיועדות לעידוד פעילויות שונות, במסגרת מערכת המיסים גורמת לסיבוך ולסירבול של מערכת זו, שגם בלאו הכי הינה מורכבת דיה.

[1008] גפני סבור על כן יש לצעוד בעקבות התאוריות החדשות במימון ציבורי¹⁴⁵ לפיהן יש לצמצם ככל האפשר את מספר המטרות החברתיות – כלכליות שמערכת המיסים נתבעת להשיג (לא על ידי ביטול התמיכה בהם אלא על ידי העברתה מצד ההכנסה של התקציב לצד ההוצאה שלו) ולהשאיר למערכת המיסים רק את המטרה הבסיסית לשמה הוקמה קרי, העברת מקורות מהסקטור הפרטי לסקטור הציבורי תוך פגיעה קטנה ככל האפשר בכלכלת השוק.

[1009] גפני גם סבור כי העברת התיקצוב העקיף מסעיף ההכנסה בתקציב המדינה לסעיף ההוצאה בו, חשובה לא רק כדי שתהא ביקורת מידי שנה על הפטור הניתן, כאשר פטור זה נשקל במסגרת כוללת של סידרי עדיפויות לאומיים, אלא גם מכיוון שהנסיון מלמד כי הכפפת הוצאה תחת פיקוחו השוטף של אגף התקציבים באוצר הינה רבת משמעות.

[1010] כדוגמא לכך הובא ענין העברת הטיפול במכוניותיהם של נכים הפטורות ממס, מאגף המכס והבלו לאגף התקציבים באוצר.¹⁴⁶ בענין זה אומץ נוהג לפיו קיים חיוב במכס על מכוניות הנכים ואולם התשלום מבוצע בפועל על ידי תקציב ממשלתי של משרד זה או אחר. בדרך זו – על אף שלא הוכנסו כל שינויים בקריטריונים להענקת הפטור, ניתן היה לכמת את הסכומים, והושגו יתרונות מנהליים בעצם חלוקת העבודה באופן סביר בין דרגי הביצוע. כמו כן התאפשר עקב כך ביצוע שינוי במדיניות לאחר מכן.

לאמור, ההכפפה לאגף התקציבים מעניקה את האפשרות לכמת את הפטור הניתן וכמו כן בכך נמסרים בידי הגורם האמון על התאמת התקציבים לצרכים הלאומיים (תוך הכרעה בין הצרכים שונים ובהתאם לסדרי העדיפויות הלאומיים), כל הנתונים הנחוצים לו לצורך הכרעה.

[1011] ד"ר ירון אשר ערך מחקר בנושא, סבור אף הוא כי יש להעדיף תיקצוב ישיר המבוקר על ידי אגף התקציבים באוצר, והנשקל בראיה כוללת מידי שנה במסגרת התקציב, על פני תיקצוב עקיף אשר במסגרתו: "היקף התמיכה הניתנת לפעילות מסויימת אינה ידועה, אינה נבדקת, אינה נרשמת ואינה מבוקרת".

[1012] מסקנתו של ד"ר ירון הינה כי היום היקף התמיכה הניתנת לפעילות מסויימת אינה ידועה ואף אינה נדונה אף פעם בראיה כוללת. בישראל לא ידוע כמה עולים מידי שנה

145. לעניין זה ראה: A. Peacock and G.K. Shaw: "The Economic Theory of Fiscal Policy", London 1971 George Allen and Unwin Ltd

146. ראה הע"ש 139 לעיל, שם בעמ' 98.

תמריצי המס למדינה. אשר על כן יש לנקוט לדעתו בפעולה דומה לזו שעשה פרופ' סרי בארה"ב, ולערוך מחקר אשר במסגרתו יתברר מה גודל התמיכה הניתנת על ידי תמריצי המס, ותבחן כל מטרה ומטרה הנתמכת על ידי סיוע עקיף על רקע עלותה. רק אז לאחר שיהיו בפני מעצבי המדיניות תוצאותיו של מחקר שכזה יוחלט ביחס לכל תמריץ ותמריץ האם בכלל מן הדין להעניקו ואם כן האם אין דרך לעשות זאת בצורה של – תיקצוב ישיר.

[1013] הצעה זו של ד"ר יורן לכמת את שיעור ההקלות ולדון בהם לאור הצרכים ולאור הנתונים המספריים משתלבת למעשה בהצעתו של מר גפני להכפיף את נושא ההקלות ממס לאגף התקציבים באוצר תוך שילובו במסגרת חלק ההוצאות בתקציב המדינה.

4. עמדתו של א' יכין

[1014] בדעה שונה לחלוטין נמצא מר אשר יכין,¹⁴⁷ המסתמך על דעות המלומדים החולקים על פרופ' סרי.¹⁴⁸ לדעת מר יכין נובעת המחלוקת מהיעדרן של עדויות אמפיריות משכנעות. ההנחה כי קיים בזכוז ואי יעילות כטענת פרופ' סרי אינה מסתמכת על נתונים המשווים בין אותו תמריץ בהינתנו על ידי תקציב ישיר לבין נתינתו באמצעות תקציב עקיף של הקלה ממיסוי. מר יכין מציין כי אין אפילו מחקר אמפירי אחד שהצליח לחשב את מידת התועלת שבהוצאות אלה וזאת לנוכח הקושי לבודד השפעות מס מהשפעות כלכליות אחרות.

[1015] אשר למורכבות חוקי המיסוי המשפיעה לרעה על ניתוב נכון של התמריץ לקהל היעד שלו, מציין מר יכין, כי מבחינה זו אין כל הבדל בין חוק סובסידיה כושל לבין חוק מס שאינו קולע למטרה. אדרבה, בחלוקת תקציב יחודי למטרה מסוימת עלולה השחיתות להיות בת לוויה לחלוקת הכסף הממשלתי.

לענין זה מביא מר יכין דוגמאות לכאן ולכאן מארצות סקנדינביה ומארה"ב.

[1016] בכל הנוגע לטענה כי מן הראוי להעביר את ענין התיקצוב העקיף לאגף התקציבים מציין מר יכין כי הדבר יחייב הקמתו של מנגנון חדש אשר יעסוק במתן הסובסידיות לאותן מטרות המקבלות היום סיוע באמצעות פטור ממס. לעומת זאת, מינהל המיסים ברוב הארצות הינו גוף ממשלתי הבא במגע ממילא עם רוב אוכלוסיית העסקים.

147. אשר יכין, "חיוב ושלילה בתמריצי מיסים", רבעון לעניין מיסים ז' 368.

148. לעניין זה ראה: Gerard M. Brannon, "A Requiem for the Investment Tax Credit, in Tax Incentives", symposium conducted by the Tax Institute of America, 1969 Heath Lexington Books, Mass' Boris Bittoker, "Accounting for Federal Subsidies in the National Budget", National Tax Journal, June 1969, p. 247; William J. Baumol, "Business Behavior Value and Growth", Harcourt, Brace & World 1967

"עובדה היא כי אפילו כארה"ב העדיפו למסור את הפיקוח על המחירים למנגנון הקיים של מס הכנסה במקום להקים מנגנון נפרד למטרה זו".

[1017] בהקשר זה נעיר כי לדעתנו מבחינת הכישורים לערוך בחינה כוללת של מתן פטור על רקע סדרי עדיפויות לאומיים הרי שהכפפת הפטור לאגף התקציבים באוצר — עדיפה. המרת הפטור בחיקצוב או במעין חיקצוב (כפי שנעשה לגבי הפטור ממיסי יבוא על רכבי נכים) מאפשרת כימות הפטור ושיקול האם יש להעניקו, וטוב כי שיקול זה יעשה על ידי מי שבידו התמונה הכוללת ביחס לסדרי העדיפויות הלאומיים.

ואולם, לבחינת ערכה וחשיבותה של כל פעילות ספציפית לאור קהל היעד של הגוף המסויים הנהנה מן ההקלה — עדיפים אכן שלטונות המס, הבאים ממילא במגע ישיר עם אוכלוסיית העסקים.

אשר על כן השאלה למי להכפיף את הפיקוח על ההקלות ממס הינה למעשה פועל יוצא של גישה. אם מבקשים לשקול מחדש את כל מערכת הענקת התמריצים העקיפים אזי יש להכפיף זאת תחילה לאגף התקציבים. מאידך, אם מבקשים להמשיך בהענקת תמריץ עקיף על ידי מתן הקלות במס, והמטרה הינה למקד את התמריץ לקהל יעד נכון ולהעניק את התמריץ במידה הנכונה, אזי הגוף המתאים ביותר לכך הינו — שלטונות מס הכנסה.

[1018] אשר להיעדר ביקורת שוטפת מצד המחוקק על ההוצאה המוצאת באמצעות הטבות במיסים טענו כנגד פרופ' סרי המלומדים הנ"ל¹⁴⁹ כי חוקי המיסים עוברים תיקונים מקיפים מידי כמה שנים. מאידך, רק מעטים מסעיפי התקציב הממשלתיים מובאים לבדיקה קפדנית לעיתים כה קרובות. בהקשר זה מציין מר יכין במאמרו הנ"ל כי המצב אינו שונה אף אצלנו, ועל כן המבחן אינו צריך להיות כוללני — חיוב או שלילת כל תמריצי המיסים מול חיוב ושלילת כל שיטת הסובסידיות, אלא יש לבחון את הדברים באופן ממוקד וספציפי לגבי כל נושא ונושא איזו שיטה עדיפה לגביו ובהתאם לגבינות המיוחדות לו.

5. מימצאי דו"ח ששינסקי

[1019] הדעה שהתגבשה בישראל במסגרת דו"ח ועדת המומחים לרפורמה במס הכנסה ליחידים¹⁵⁰ היתה כי אחת הסיבות העיקריות לסיבוכה ולסירבולה של מערכת המס טמונה

149. לענין זה ראה גם דו"ח המתייחס לעמדתן של מדינות שונות בעולם:

"Tax Incentives as Instruments for Achievement of Governmental Goals (Report of Congress Congress of the International Fiscal Law I.F.A." Jerusalem, 1976

כמו כן ראה: (Heath Lexington Books, 1971) "Tax Incentives" Tax Institute of America,

150. דו"ח ועדת המומחים לרפורמה במס הכנסה ליחידים, (להלן: דו"ח ששינסקי) פברואר 88,

נספח לדו"חון מיסים כרך ב' (1988) חוברת מס' 1.

בריבוי ההקלות, ההטבות והפטורים ממס (הוצאות מס) שנצטברו בה במשך הזמן והמוענקים לקבוצות ייחודיות שונות (יחידים וחברות). לפי הערכת מומחים שצוטטה ע"י הוועדה הוצאות המס מגיעות בישראל לשיעור של 20 אחוזים מסך כל ההכנסות ממסים. ההרגשה שמערכת המס הקיימת אינה הוגנת, נובעת לדעת הוועדה גם מן העובדה, שחובת הדיווח לשלטונות המס אינה מיושמת: בכך יש משום עידוד להתחמקות מתשלום מס אמת ופיתוי להעלמות מס.

הוועדה ציינה כי על אף שאין היא מסכימה בדבר הפתרון המושלם לכל הבעיות הללו, הרי שקיימת תמיכה רחבה בהרחבה שקולה ומאוזנת של בסיס ההכנסה החייבת בדרך של צמצום הטבות המס והפטורים למיניהם, במטרה לאפשר הפחתה משמעותית של שיעורי המס השוליים.

[1020] כהתייחסותה של הוועדה לנושא הנדון של סיוע עקיף לעומת סיוע ישיר הביעה הוועדה את דעתה כדלקמן:

"תקציב המדינה מבטא את מערכת הקדימויות של יעדי הממשלה. השגת יעדים אלה כרוכה במעורבותה של הממשלה במגזרים שונים של הפעילות הכלכלית: חלקה קשור במימון ישיר או בייצור של מוצרים ושירותים (למשל, ביטחון וחינוך) וחלקה קשור בעידוד פעילויות במגזר הפרטי. למרות שמעורבות זו פוגעת לעיתים ביעילותה של המערכת הכלכלית היא משיגה כמה וכמה מן המטרות: יש לשקול איפוא בכל מקרה את התועלת החברתית שבהשגת היעד לעומת היקף הפגיעה.

מבחינה זו מערכת המס אינה יוצאת מן הכלל. אין חולק על כך שמשם ההכנסה צריך להיות אחד האמצעים שבידי הממשלה להשגת מטרותיה. נוסף לכך, מס הכנסה פרוגרסיבי נועד לשמש מכשיר עיקרי לחלוקה צודקת יותר של ההכנסות בין משקי הבית. אולם אנו בדעה, שהמחוקק בישראל העמיס על מערכת מס הכנסה מספר רב של יעדים שלחלק מהם מוטב להגיע באמצעות שימוש ישיר במערכת ההוצאות בתקציב.

החסרון העיקרי של שימוש בהוצאות מס בהשוואה להוצאות ישירות בתקציב הוא בכך שאין צורך באישור שנתי של הוצאות המס ועקב כך קיימת נטייה להנציח הטבות שהצדקה להן כבר עברה ובטלה מן העולם או שחשיבותן במערכת הקדימויות הלאומיות השתנתה. הדיון השנתי בחוק התקציב מאפשר הכנסת שינויים והתאמות לתנאים תקציביים או לאומיים משתנים וגם למנוע "חזקת" וניצול מתמשך לרעה של הטבות מס. יתר על כן, בהוצאות מס קיים גם קושי בסיסי לייחס ולסכם את הטבות הניתנות לקבוצה או לפעילות כלכלית מוגדרת, ועקב כך נפגם תהליך קבלת ההחלטות. הוועדה סבורה אפוא שיש לצמצם את השימוש בהטבות מס עקיפות לצורך השגת יעדים לאומיים וברוח זו גובשו ההמלצות המתאימות".

[1021] ואולם, בסוקרנו את ההתלבטות הנ"ל במסגרת דיון ספציפי הנוגע לפטור ממס הניתן ל"מוסד ציבורי", דומנו כי מן הראוי להבליט ארגומנט יסודי ביותר התומך דווקא במתן תמריץ עקיף של פטור ממס והעדפתו על פני תמריץ ישיר באמצעות תקציב ישיר.

הד לארגומנט זה מצינו בדברי הוועדה באומרה: "למרות שמעורבות זו [תיקצוב ישיר] פוגעת לעיתים ביעילותה של המערכת הכלכלית", עניין זה יובהר מיד להלן.

6. תיקצוב ישיר כגורם ממכר

[1022] הענקת תקציב לגוף מסויים משמעה בעצם הטבת מצבו הכלכלי של גוף זה — באופן מלאכותי. גוף הנהנה מתקציב אינו הופך להיות איתן יותר מבחינה תפעולית. אדרבה, גוף זה מתרגל להישען על רגליים לא לו ולעיתים יגרום הדבר לניהול כושל ומנוון אשר במסגרתו לא תהא לגוף כל זכות קיום עצמאית מבחינה כלכלית. הרגלת גוף זה לניהול הנסמך על כרעי סיוע תקציבי עלולה לגרום לכך שכאשר יוחלט לאחר מספר שנים כי יש לקצץ בסיוע זה, לנוכח ההיקף הרב של הסיוע שניתן או לנוכח שינויים מחוייבים בסדרי העדיפויות, אזי יגיע הגוף לפתע לעברי פי פחת. במקרה זה העובדה כי הענקת הסיוע נבחנת שוב לאור סדרי העדיפויות הלאומיים לא תסייע בידינו ונמצא כי מן הנמנע לקצץ בסיוע, שכן נתינתו במשך השנים יצרה תלות שכזו עד כי קיצוץ בו עלול למוטט את הגוף ולהיות בעל השפעות הרסניות.

[1023] מאידך, תמריץ באמצעות פטור ממס תלוי לחלוטין בהיקף הפעילות הכלכלית של הגוף. אם הגוף מנוהל באופן היוצר הפסד תפעולי — לא יזכה גוף זה לפטור ממס (שהרי פטור ניתן רק על רווחים) ולמעשה לא יקבל סיוע כלל. אולם, אם גוף זה מבסס את פעילותו על פסים איתנים של רווחיות הרי שהפטור יוצר תמריץ הניתן ביחס ישיר לעליה בהיקף הרווח.

סיוע באמצעות פטור ממס אינו יוצר תלות ואינו מנוון אלא אדרבה להיפך יש בו משום עידוד פעילות הניצבת איתן על רגליה היא. בסיוע מסוג זה קיימת האופציה לבטל או להפחית את שיעור הפטור מבלי שתהא לכך השפעה הרסנית, שכן אם יוחלט להגביל סיוע זה בהגיעו להיקפים בלתי רצויים, לא יאלץ המפעל לשנות מהרגלי ניהולו ולא תלקח ממנו משענתו.

[1024] ניתן לומר כי סיוע עקיף מהווה מעין מעקה ביטחון למפעל הנשען על רגליו הוא. לעומת זאת סיוע ישיר מהווה מעין קביים אשר יש והינן מסייעות לאדם לקום ולהתחיל ללכת בהדרגה על רגליו הוא, ויש והינן מונעות התפתחות זו, ובהשפעתן מתנוון אף מי שהיה בידו ללכת ללא סיוען המתמיד. בכך עדיף הוא הסיוע העקיף באופן מהותי — על פני הסיוע הישיר.

[1025] אם נסכם את הדברים נמצא כי:

מחד, עדיף סיוע עקיף על פני סיוע ישיר — באשר אין הוא תומך במוסד שאינו מסוגל להישען על רגליו הוא, ואשר ללא הסיוע אין בכוחו להתבסס על פסים של כדאיות כלכלית. סיוע עקיף גדל בהתאם לרמת רווחיו של המוסד מפעילותו ומהווה תמריץ למוסד האמור לסייע לעצמו למען יזכה לסיוע מקביל מן הממשלה. בדרך זו אם גוף אינו מרוויח, לא ניתן לו כל סיוע ובכך מנעת הפיכתו של גוף זה לנטל מתמיד על הציבור המוצא את

עצמו תומך בגוף אשר הפך למעמסה שקשה לקצץ בתקציבה.
מאידך בסיוע עקיף שורה עירוב תחומין והיקף התמיכה אינו ידוע אינו נבדק אינו נרשם
ואינו מבוקר, בעוד שתיקצוב ישיר מאפשר מעקב, כימות וביקורת שנתית בהתאם לסדרי
עדיפויות לאומיים ובהתאם לצרכיו האמיתיים של קהל היעד.

**פרק 11: הצעת דרך ביניים - הסיוע העקיף
המתקצב**

פרק 11: הצעת דרך ביניים – הסיוע העקיף המתוקצב

[1101] לנוכח האמור לעיל – לחיוב ולשלילת כל אחת מן הדרכים – מוצעת בזאת דרך ביניים אפשרית (להלן: "דרך הביניים" או: "הסיוע העקיף – המתוקצב") הניתנת ליישום בנסיבות מסויימות והגורסת כדלקמן:

1. התמריץ ינתן באמצעות פטור (או הקלה) ממס לגופים מסויימים, ויהא תלוי ממילא במידת רווחיותם העצמית של גופים אלו.

2. הגוף המקבל פטור ממס (להלן: "הגוף המתוקצב") ידווח על הפעילויות שאותן הינו מבקש לבצע, ואשר לישמן הינו נזקק לסיועו של הפטור ממס, ויעריך את עלותן של פעילויות אלו בדרך של בקשת תקציב. הכנת תקציב מפורט כאמור תעשה על ידי הגוף המתוקצב – ותוגש לאגף התקציבים באוצר מידי שנה.

3. עם אישור תקציבו של הגוף המתוקצב יהיה ברור אלו פעילויות על גוף זה לבצע – באמצעות הסיוע העקיף שהוענק לו, ויהיה ברור רשום ומכומת מהו היקף הסיוע העקיף שאושר לגוף זה.

4. סכומים אלו יופיעו בתקציב המדינה בסעיף ההוצאות ולא בסעיף ההכנסות.

5. הגוף המתוקצב יהא חייב לבצע את הפעילויות לישמן קיבל פטור ממס, וזאת בהתאם למסגרת הרווחים שהפיק. רווחים שהפיק גוף זה והחורגים ממסגרת התקציב שאושרה, לא יזכו לפטור ממס, ואולם בכספים אלו יהא רשאי המוסד לעשות גם פעולות החורגות ממסגרת התקציב שאושר.

6. הפיקוח על הביצוע השוטף של האמור לעיל, (כולל אישור לחריגה מן התקציב עד שיעור מסויים ומוגבל) – יופקד בידי שלטונות מס הכנסה האמונים על מגע ישיר עם הנישומים ובדיקת המציאות הכלכלית בשטח.

[1102] ישומו של פתרון זה עשוי להביא לתוצאות הבאות:

א) הסיוע הינו עקיף ומותנה במידת רווחיותו העצמית של הגוף ואין בו להוות משענת מנוונת המאפיינת סיוע חיצוני.

ב) קיימת אפשרות לנווט את הפטור ולברוק אלו פעילויות מישקיות מעוררד הסיוע העקיף, ואף ניתן לוודא כי אכן הפעילויות הנ"ל שהוכרו כנחוצות ורצויות – תבוצענה, שאם לא כן הסיוע לא ינתן.

ג) ההיקף הכספי של הסיוע העקיף ניתן לכימות ולשיקול מידי שנה בשנה על ידי אגף התקציבים, על רקע סדרי העדיפויות הלאומיים, ועל רקע צרכיו של קהל היעד הספציפי הנדון. הדברים אף יבואו לידי ביטוי בחוק התקציב בחלק ההוצאות כך שתהא עליהם ביקורת נאותה.

ד) רווח אשר יופק מעבר לדרוש לצורך קיום הפעילויות הראויות לעידוד – ימוסה. מאידך, לגוף המתוקצב יהא ענין להפיק רווח שכזה על אף חיובו במס, שכן רווח זה אין הגוף המתוקצב חייב ליעד למטרות מוגדרות שאותן אישר לו אגף התקציבים, ויהא בידו

לעשות בכספים אלו ככל הנראה בעיניו (במסגרת מטרותיו) ובהתאם לשיקול דעתו הוא. (ה) הפיקוח השוטף על גופים אלו לא יופקד בידי אגף התקציבים אלא בידי שלטונות המס האמונים כאמור על מגע ישיר עם הנישומים.

[1103] בדרך ביניים זו אין פתרון לבעיה הסוציו פסיכולוגית (כלשון מר גפני) לפיה עמדת המיקוח של קבוצות לחץ רבה יותר כאשר שוללים מהם פטור מאשר כאשר שוללים מהם תקציב. אולם מאידך, סיוע ישיר יוצר תלות עד כי קשה לאחר מכן לשוללו מה שאין כן בסיוע עקיף. הגבלת הפטור למסגרות של תקציב מסויים מונעות מלכתחילה גידול לא מבוקר של הפטור, והינה מכפיפה אותו לביקורת מתמדת של אגף התקציבים באוצר כך שלא יתעורר צורך בקיצוץ דרסטי ופתאומי בפטור הניתן. בכך עשויה בעיית קבוצות הלחץ להמנע מיסודה.

[1104] אשר על כן דומנו כי דרך הביניים המוצעת מהווה פתרון לרובן המכריע של הבעיות שהועלו, והינה מאפשרת להנות מן היתרונות שבשתי השיטות בלא ללקות במירב עיוותיהם. אימוץ דרך ביניים זה מהווה שינוי מהותי למצב הקיים והוא מחייב התארגנות נאותה. ספק בעינינו אם דרך ביניים זו ניתנת לאימוץ ביחס לכל אחת מהקלות המס ולכלל הסיוע העקיף. ואולם, דומנו כי היכן שניתן לאמץ דרך ביניים זו מן הראוי לבצע את המאמץ האירגוני ולפעול בדרך הביניים המוצעת, לנוכח היתרונות שצויינו.

[1105] תחום הראוי ממילא לאירגון מחדש (אם בדרך של שינוי בפרשנות ואם בדרך של שינוי בחקיקה) הינו – כפי שראינו לעיל – הפטור ל"מוסד ציבורי".

במסגרת אירגון מחדש זה דומנו כי יהא זה מן הראוי ליישם גם את דרך הביניים המתוארת לעיל, כאשר כללי המשפט הרצוי המתייחסים ספציפית לדרכי הישום של הפטור האמור יכללו בין השאר אף את המסגרת הארגונית המשלבת בין תיקצוב העולה לדיון מחודש מידי שנה לבין סיוע עקיף.

[1106] במסגרת הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי" קיימת אפשרות לבצע את ההצעה האמורה, הן מן הבחינה המהותית והן מן הבחינה הטכנית, ועל כן מן הראוי להתחיל בישומה כשלב ראשון וכנסיון לקראת אימוצה של דרך זו ככלל, שהרי זהו אחד מאותן המקומות אשר בהן אין דרך הביניים יוצרת קושי מהותי.

[1107] לא זו אף זו, כפי שנראה מיד להלן, דרך הביניים שהועלתה עשויה לפתור חלק ניכר מן הבעיות שהועלו במסגרת סעיף 9(2) גופו, והינה עשויה לסייע בהגשמת המטרות הספציפיות של סעיף זה לקידום יעיל של ה"מטרה הציבורית" תוך הגבלת הפטור לפעילות הראויה בלבד.

**פרק 12: ליקויי הדין המצוי בפטור המוענק
ל"מוסד ציבורי"**

פרק 12: ליקויי הדין המצוי בפטור המוענק ל"מוסד ציבורי"

[1201] בעיית ההוצאות העודפות הריכוזיות והעדר הפיקוח: לכשנעייין בליקויים הקיימים במסגרת החוקית הקיימת בענין הפטור ל"מוסד ציבורי" נמצא כי למעשה השינוי המתבקש מתמקד בעיקר בשלושה מישורים: בעיית ההוצאות העודפות, בעיית הריכוזיות ובעיית העדר הפיקוח.

[1202] לאמור בצד אי האחידות השוררת בהגדרות "המוסד הציבורי" (והמלכ"ר) בחוקי המס השונים ובצד חוסר בהירותן של הגדרות אלו, וחוסר האחידות בישומן, הרי שקיימת גם בעייתיות בקונספט המשפטי הקיים, בשלושת המישורים שנפרט להלן.

[1203] א. בעיית ההוצאות העודפות: כפי שציינו לעיל, הפסיקה אשר פרשה את המונח "עסק" באופן שכל פעילות המסתיימת ברווח נכללת במונח "עסק" ועלולה להתחייב במס, מעודדת למעשה ניהול בלתי יעיל במטרה למנוע הפקת רווח משמעותי מן הפעילות הציבורית. כמו כן תוצאה זו מעודדת תופעה שלילית של ריבוי בהוצאות שאינן הכרחיות וזאת במטרה "לקזז" את הרווח האמור ולהביא את הפעילות לקו האיזון התפעולי "even break" כדי למנוע חיוב במס. כמו כן ציינו לעיל כי במציאות הקיימת הכלי היחיד להאבק בתופעה זו של חלוקת טובות הנאה מיוחדות על חשבון הפטור המוענק ל"מוסד הציבורי" הינה באמצעות סעיף 3(ו) לפקודה. ואולם, תופעה זו קשה לבקר והסנקציה שאינה שלילת עצם הגדרת המוסד כ"מוסד ציבורי" אינה מרתיעה דיה.

[1204] ב. בעיית הריכוזיות: בעידן זה בו עוברים המשקים בעולם שינויים מבנים מהותיים של מעבר מריכוזיות ומעורבות ציבורית לבעלות וניהול של גורמים פרטיים ותחרותיים (תהליך הפרטה) הופכת השפעתו של הפטור הניתן ל"מוסד הציבורי" לרגרסיבית במובן זה שהינה מעודדת ריכוזיות. ריכוז זה נוצר ע"י כך שבמצב החוקי הקיים פעילות כלכלית מגוונת המצליחה לחסות תחת כנפיהן הרחבות (ובצדק – רחבות) של "המטרות הציבוריות", מתחילה להיות מווסתת על עבר "המוסד הציבורי" במטרה להנות מן הפטור ממס המוענק לו. בכך הופך הפטור שנועד במקורו לסייע לגופים העוסקים במלאכת קודש ציבורית והמתקשים לכלכל פעילותם במסגרת כלכלת שוק חופשי, למקור של עוצמה כלכלית, כאשר הפטור ממס גורר ויסות של פעילויות כלכליות מגוונות אל תחת כנפי "המוסדות הציבוריים" וגורם לגופים אלו להפוך לענקים רכי זרועות אשר הפטור ממס משרת בידם למטרות לא שיערום מחוקקינו.

[1205] לדידנו מחייבת הדרישה ל"אופי ציבורי" כתנאי יסוד להגדרת גוף כ"מוסד ציבורי" (דרישה אשר מן הראוי לעגנה במילים בהירות בלשון הפקודה, ולא להותירה כמסקנה הנובעת מפרשנות רצויה) – כי המוסד יהנה מפטור אך ורק ביחס לפעילויות אשר הינן דרושות ונחוצות לצורך השגת המטרה הציבורית. כפי שציינו לעיל, רווחים שמפיק "מוסד

ציבורי" במסגרת פעילותו לקידום המטרה הציבורית ואשר הינם חורגים מעבר לדרוש ל"מוסד הציבורי" לצורך פעילותו — הינה למעשה פעילות מסחרית אשר אין כל עילה לפוטרה ממס. כמו כן, אין עילה לפטור ממס פעילות אשר במניעה ובדרך הפעלתה גוברים הסממנים המסחריים על אלו הציבוריים, ופעילות אשר "המוסד הציבורי" בוחר בה למעשה לא משום שהינו דורש בטובת "המטרה הציבורית", אלא משום שהינו משית עינו ברווח ובשכר הטמון בצידה.

[1206] הגבלת הפטור במקרים האמורים תביא לכך שהפטור לא ינתן שלא כדין ומעבר לנחוץ, וכמו כן תביא הגבלה זו לעצירת תופעת הריכוזיות הנובעת מוויסות של פעילויות אל תחת כנפי חסותו של "המוסד הציבורי". ריכוזיות שהינה שלילית כשלעצמה וראויה לסכר — והינה מהווה כשלעצמה עילה לשינוי הנוכר במסגרת הפטור.

[1207] ג. בעיית העדר הפיקוח: כפי שציינו לעיל, תנאי יסודי להענקת הפטור ל"מוסד ציבורי" הינו פעילות בת "אופי ציבורי" אשר שיקוליה הינם אך ורק השגת "המטרה הציבורית" ללא שיתערב בכך שמץ פסול של אינטרס זר כלשהו. שיקול זה חייב להדריך את כל פעילויות "המוסד הציבורי" הן בתחום מניעיו לפעול בדרך מסוימת, הן בהפעלתו השוטפת והן במדיניות התשלומים וההוצאות המהווים למעשה טובות הנאה בידי מקבליהם.

[1208] כדי להבטיח כי הפטור ינותב לאפיקים המתאימים וכי אכן שיקולי הניהול יהיו אך ורק על טהרת האינטרס הציבורי, הן במניעי הפעילות, הן בדרך הוצאתה לפועל והן בתשלום לעוסקים במלאכה, מן ההכרח הוא כי בהנהלת הגופים האמורים ישולבו אנשים בעלי עמדה ציבורית כדי שיהא פיקוח פנימי שוטף ויום יומי בעת קבלת ההחלטות האמורות. מנגנון פיקוח נדרש בעבר ואולם כפי שציינו לעיל בנוסחה החדשה של הפקודה הומרה הדרישה למנגנון ביקורת בדרישה כי ל"מוסד הציבורי" יהא גוף מנהל גדול, לפחות בן שבעה חברים ואשר רוב חבריו אינם קרובים זה לזה, ובכך לא די.

[1209] כמו כן, מלבד הדרישה לפיקוח פנימי ביחס לטהרת שיקולי הניהול סבורים אנו כי דרוש גם פיקוח חיצוני אשר ימנע תופעה של ריכוזיות שלילית כמפורט לעיל, פיקוח שיוודא כי מניעי פעילות זו יהיו אכן השגת "המטרה הציבורית" ופיקוח אשר יבדוק האם אכן מן הראוי לפטור את שיעור הרווחים אשר מתבקש פטור בגינן לצורך הוצאתה לפועל של פעילותו הספציפית של "המוסד הציבורי" הנדון, לקידום "המטרה הציבורית". לעיתים נדרש פטור בגין רווחי עתק בעת שפעילותו של המוסד אינה זקוקה להון כה רב כדי לממן את פעילותה. פיקוח זה יבדוק את הפעילות ואת הצרכים ויקבע את התקציב בהתאם לכך.

[1210] מעתה, צא וראה (בפרק דלהלן) כיצד ישום דרך הביניים האמורה ככל הנוגע לפטור הניתן ל"מוסד הציבורי" מיישבת את כל ההדורים הנ"ל ועונה על הבעיות הקשות שהועלו. דרך ביניים זו הינה רצויה על כן לא רק במישור של מדיניות כוללת לאופן

הענקתו של סיוע עקיף באמצעות פטור ממס, אלא גם במישור הספציפי של ייעוד הפטור הניתן ל"מוסד ציבורי" אל קהל היעד המתאים ובמידה הנכונה.

**פרק 13: ישום דרך הביניים בהקשר של "מוסד
ציבורי" ויתרונותיה**

פרק 13: ישום דרך הביניים בהקשר של "מוסד ציבורי" ויתרונותיה

[1301] הצעתנו הינה כי דרך הביניים של הסיוע העקיף – המתקצב כפי שנפרשה לעיל, תופעל ביחס ל"מוסד הציבורי" באופן דלהלן:

[1302] "המוסד הציבורי" לא זו בלבד שיאלץ לקבל אישור מראש להיותו "מוסד ציבורי" אלא שיהא עליו לפרט במסגרת של "בקשה לתקציב עקיף" (להלן: "תקציב פטור") אלו מטרות בדעתו לקדם באמצעות הפטור ממס שיוענק לו, (וכאן יהא חיוב כי כל מטרות המוסד יהיו ציבוריות), מהם פעילויותיו הצפויות לצורך קידום מטרות אלו וכן מהו התקציב הנחוץ לו לשם קידומן של פעילויות ספציפיות אלו.

[1303] הגשת תקציב מידי שנה בשנה תמנע את הצורך לעקוב אחר מניעי פעילויותיו השונות של המוסד, שכן ינטל האינטרס להפיק רווחים מעבר לנחוץ שהרי ממילא אם יופק רווח מעבר לתקציב שאושר לצורך קידום הפעילויות האמורות יהא רווח זה חייב במס.

[1304] בדרך זו גם תמנע הריכוזיות האמורה ולא יהא טעם לנתב פעילויות אל תחת חסותו של "מוסד ציבורי", שהרי כל רווח שיופק מעבר לתקציב המאושר יהיה חייב במס.

[1305] עם זאת, יש לציין כי מן הראוי כי התקציב האמור יהא גמיש מלכתחילה וניתן לשינויים שוטפים כדיעבד, תוך שהינו מביא בחשבון את הצורך להשקיע רווחים לצורך שימוש בהם לצרכים עתידיים ויאפשר גם לשאת בנטל ההתחייבויות לכשיארע גידול צפוי בהוצאות וכל זאת באמצעות חישוב אקטוארי, שיוצג ויהא טעון אישור של אגף התקציבים כאמור.

[1306] אגף התקציבים באוצר ישקול אישורם של תקציבי הפטור המוגשים לו, בהתאם לקריטריונים דלהלן ותוך מענה לשלוש השאלות הבאות:

א) האם הפעילות המוצעת הינה במסגרת "המטרה הציבורית" כהגדרתה בסעיף? לענין זה אין אנו מציעים לשנות את מסגרת ההגדרות הקיימת ואדרכה לדידנו, יש לפרש מטרות אלו באופן נרחב, כאשר אנשי אגף התקציבים אינם שמים עצמם שופטים בכל הנוגע למידת גודלו או מסוימותו של קהל היעד, פופולריות המטרה הספציפית וטיבה. אגף התקציבים יבדוק לעומת זאת האם אכן מסוגל אותו גוף לקדם את המטרה שאותה הינו מבקש לקדם, האם גוף זה הינו רציני וכן בכוונותיו והאם המטרה הינה אכן "מטרה ציבורית".

ב) האם אין די גופים באיזור המסויים בו מבקש הגוף לפעול, העוסקים כבר בקידום מטרה זו? העובדה כי התיקצוב נבדק על ידי אנשי אגף התקציבים האמונים על בחינת מטרות לאומיות וקביעת סדרי עדיפויות מאפשרת להטיל בידם משימה זו שהינה מהותית ביותר מבחינת הצדקת הפטור.

ג) לאור גודל התקציב המבוקש, אופי הפעילות המיועדת להתבצע וסדרי העדיפויות התקציביים האם מן הראוי ליתן פטור זה ועד לאיזה סכום?

ואולם, אנשי אגף התקציבים יביאו בחשבון בהקשר זה כי בניגוד לחסכון הקיים בעת קיצוץ בתקציב ישיר הרי שבקיצוץ בסיוע עקיף אי מתן הפטור עלול לסכל את קיום הפעילות (אשר הינה לעיתים קרובות התנדבותית) ואזי לא יפקו ממילא רווחים והאוצר לא יפיק מכך כל טובת הנאה.

כמו כן, יש לזכור כי בניגוד לתיקצוב ישיר נועד הפטור ממס המוענק ל"מוסד ציבורי" לעודד התארגנות וולונטרית לטיפול בנושאי חברה וזאת כדי לשחרר את הרשויות מחלק מהמטלות, וכן כדי לעודד העברת הנטל הכרוך בנושאי חברה מן הרשות המרכזית אל הציבור הרחב, אשר יביע נכונות בנסיבות מסוימות להרתם למאמץ הציבורי ולהפריש מהונו ומהכנסותיו לאחר מס למטרות חברתיות.¹⁵¹

היותור על "הכנסה ציבורית" ישקל על כן מתוך ידיעה כי קיצוץ בתחום זה אינו שקול לקיצוץ בסעיפי ההוצאה של התקציב, שכן לעיתים אין כל תועלת בהטלת מס על פעילויות וולונטריות מסוימות באשר מס שכזה רק יסכל את הפעילות ובסופו של דבר גם מס לא ייגבה.¹⁵⁰ המיגבלה התקציבית על גובה הפטור המוענק ל"מוסד הציבורי" נועדה בעיקרה למנוע הענקת הפטור לפעילות שלאמיתו של דבר אינה נובעת מן הרצון לקדם את "המטרה הציבורית" אלא להפיק רווחים, וכן הינה מיועדת למנוע ריכוזיות שלילית, וכמבואר לעיל.

[1307] גם רווחים אשר חוייבו במס יהא "המוסד הציבורי" חייב לייעד לקידום של "מטרה ציבורית" שכן אם לא יעשה כן יפגם טוהר מטרותיו וישלל אופיו הציבורי. ואולם, רווחים אותם הפיק "מוסד ציבורי" מעבר לתקציב שאושר לו ואשר בגינן שילם מס, ישמשו בידו כזרובה תקציבית אשר באמצעותן יהא רשאי לקדם "מטרות ציבוריות" או להשקיעם לצרכים עתידיים — בהתאם לשיקול דעתו המוחלט, וללא שלאגף התקציבים תהא זכות להביע דעה בענין.

[1308] הבקשות לתקציב עקיף יוגשו כאמור — לאגף התקציבים אשר ישקול את שיעור הפטור הניתן. ואולם, הפיקוח על הביצוע השוטף יופקד בידי שלטונות המס. גם שלטונות המס לא יבחנו את מהות "המטרה הציבורית" ואולם תפקידם יהא לבחון את הפעילות המבוצעת לאור צרכיו של קהל היעד, את טוהר השיקול הציבורי ואת "אופיו הציבורי" של המוסד. (כדי להבטיח מטרה זו גם הצענו לעיל כי בהנהלת "המוסד הציבורי" יכללו לפחות שני מנהלים הנושאים בתפקידים ציבוריים וכי המוסד יוכפף לביקורת בענין "אופיו הציבורי" בהתאם לקריטריונים שפורטו לעיל).

151. ראה דו"ח ששינסקי, בעמ' 38.

150. ראה הלחן בפיסקה [1542] והע"ש 183 א'.

[1309] שלטונות המס יהיו רשאים גם לאשר חריגה מן התקציב העקיף שאושר והרחבת או עידכון שיעור הפטור בהתאם להפתחויות במשק בכלל ובהתאם לנשוא המטרה הציבורית הספציפית בפרט. סמכות זו לאשר חריגה ועידכון של תקציב הפטור, תהא מוגדרת וקבועה על ידי כללים ברורים ועל ידי מסגרות של סכומים קבועים שיתערכנו מידי מספר חודשים באמצעות צו של שר האוצר.

[1310] בדרך המוצעת עשויים אנו להשיג את היתרונות הבאים:

- א. הסיוע הניתן למוסדות הציבוריים נותר בעינו כסיוע עקיף ומותנה ברווחיות הפעילות העצמית של מוסדות אלו.
- ב. קיימת התחייבות לביצוע פעילויות מוגדרות בתמורה לפטור ממס.
- ג. ברורות הפעילויות הספציפיות הזוכות לעידוד מכח הפטור.
- ד. רווח אשר יופק מעבר לדרוש לקיום הפעילות הראויה לעידוד – ימוסה.
- ה. ייתר הצורך לעקוב אחר מניעהן האמיתיים של פעילויות המצויות במסגרת ה"המטרה הציבורית".

ו. תמנע בעיית הריכוזיות.

ז. תיווצר מערכת בקרה חיצונית קפדנית באמצעות צורך באישור תקציב הפטור של ה"מוסד הציבורי".

ח. שלטונות המס לא יבדקו מהותן וטיבן של "מטרות ציבוריות" ויתמקדו בנושאי המיסוי.

ט. אגף התקציבים יבחן את רצינות וכנות כוונותיו ואת כושר הביצוע של המוסד המבקש לבצע פעילויות מסוימות בפטור ממס.

י. אגף התקציבים יבחן האם נחוצה הפעילות לנוכח קיומן של פעילויות זהות באותו איזור.

יא. הפטור הספציפי יבחן לאור גודל התקציב הנדרש, ולנוכח אופי הפעילות וסדרי העדיפויות הלאומיים וזאת הן על ידי אגף התקציבים הממשלה והן על ידי הכנסת, שכן הפטור האמור יופיע בין סעיפי ההוצאה הישירים של תקציב המדינה.

יב. הפיקוח השוטף על פעילות ה"המוסד הציבורי" לאחר שאושר תקציבו, לא יופקד ביד אגף התקציבים (כפי שהדבר נעשה בסיוע ישיר באמצעות תקציב) וימסר לשלטונות המס האמונים על מגע ישיר עם הנישומים.

[1311] בהקשר זה של ניסוח פתרון כולל יצויין שוב בשולי הדברים כי מן הראוי להגדיר מפורשות את המונח "אופי ציבורי" ולקובעו כדרישת יסוד להגדרת מוסד כ"מוסד ציבורי".¹⁵² קיומה של דרישה זו יבדק באופן שוטף על ידי "דירקטורים מטעם הציבור"

152. "אופי ציבורי" יוגדר כשיקול ניהולי המיועד אך ורק לקידום המטרה הציבורית ללא כל גורם זר אחר כלשהו. מאידך, פעילות עסקית רווחית אשר "המוסד הציבורי" אינו מעורב בניהולה, ואשר "המוסד הציבורי" השקיע בה את רווחיו – לא תמוסה. עם זאת ברור כי זרובות כספיות אלו יובאו בחשבון במסגרת "תקציב הפטור" שיגיש המוסד לאגף התקציבים באוצר, לנוכח צרכיו הקיימים והעתידיים של המוסד ולנוכח הפעילות אשר בקידומה הינו עוסק.

כמשמעו של מונח זה כפקודת החברות [נוסח חדש] וכן יבדק על ידי שלטונות המס.

[1312] הדרישה למינוי דירקטורים מטעם הציבור הופכת לפחות מהותית לנוכח הבקרה החיצונית ההדוקה על ידי אגף התקציבים באוצר ושלטונות המס כפי שפורטה לעיל, ואשר במסגרתה אין למוסד אינטרס להפיק רווח לישמו מעבר לנחוץ לו לקידום פעילויותיו, שכן סביר להניח שרווח שכזה לא יכלל במסגרת תקציב הפטור וימוסה ממילא.

[1313] ואולם, מינויים של דירקטורים מטעם הציבור יהא נחוץ מסיבה אחרת – והיא, לבחון את מדיניות ההוצאות של "המוסד הציבורי". הכפפת "מוסד ציבורי" למסגרת תקציבית מגבילה אומנם את אפשרותו להפיק רווחים ללא מס רק עד לסכום מסויים. אך דווקא מכיוון שיוטל חיוב במס בגין רווח מעבר לסכום זה, עלול הגוף האמור להרבות בהוצאות כדי שלא לשלם מס מקום שרווח כזה הופק. על כן מדיניות ההוצאות טעונה ביקורת דווקא לנוכח הפתרון שהוצע על ידינו, ולשם כך נחוץ מינויים של דירקטורים מטעם הציבור.

[1314] עם זאת, ברור כי בדרך המוצעת על ידינו מימדיו של התמריץ השלילי האמור קטנות בהרבה לעומת המצב הקיים, בו כל רווח (ולא רק רווח החורג ממסגרות התקציב המאושר) עלול להיות ממוסה אם אך לא נצליח להגדירו "כדמי שכירות" והוא יוגדר כ"עסק".

[1315] הנה כי כן, דרך הביניים של "תקציבי הפטור" המוצעת במטרה לפתור את הבעיות המהותיות שמעורר ככלל הסיוע העקיף, מהווה גם דרך לפתרון הבעיות הספציפיות הקיימות במסגרת המצב המשפטי הקיים בכל הנוגע לפטור המוענק ל"מוסד הציבורי", ועל כן יש לאמצה מכח שני הגורמים כאחד.

**פרק 14: מטרת הפטור ל"מוסד ציבורי" כפי
שנוסחה על ידי המשפטנים בארה"ב**

פרק 14: מטרת הפטור ל"מוסד ציבורי" כפי שנוסחה על ידי המשפטנים בארה"ב

1. מבוא
2. עמדתו של פרופ' Eliot
3. הטעם הפרקטי
4. גישת תיקון התחושה בדבר קיפוח חברתי
5. גישתם של ביטקר ורדהרט
6. גישתה של פרופ' צ'סולם
7. נימוקים שהועלו בקונגרס של ארה"ב
8. סיכום

1. מבוא

[1401] כל דיון התר אחר דין רצוי למסגרת הפטור המוענק ל"מוסד ציבורי", מן ההכרח כי יתמודד עם השאלה: אילו מטרות נועד הפטור להשיג? שהרי, רק השוואה של המטרות עם דרך השגתן עשויה ללמד על תחומיו של הדין הרצוי. ובהעדר מטרות ברורות בחינת הרצוי מניין?

[1402] הועדה למיסוי מוסדות ציבור, הינה מציינת בפתח הדו"ח שחיברה כי הרקע לפטור ממיסים מושתת על ארבעה עקרונות: "א. עידוד התארגנות וולונטרית לטיפול בנושאי חברה, כדי לשחרר את הרשויות מחלק מהמטלות; ב. עידוד העברת חלק מהנטל הכספי הכרוך בנושאי חברה, מהרשות המרכזית לציבור הרחב ולפרט; ג. עידוד הציבור הרחב להפריש מהונו ומהכנסותיו, מעבר למיסים המשתלמים על ידו, למטרות חברתיות; ד. קידום היעדים צריך להתאפשר ע"י שחרור ההתארגנויות מנטל פיסקלי, באמצעות הענקת פטורים למיניהם". ואולם, כפי שנראה להלן, הפניה למשפט האמריקאיפרוש בפנינו אופקים נרחבים יותר גם במישור זה של מטרות הפטור האמור. מסגרת זו נמצא מחד טעמים מהותיים לפיהם הפטור מוענק מכיוון שרווחי מוסדות הציבור כלל אינם נכללים בגדר המונח "הכנסה" ואינם נכללים מלכתחילה בבסיס המס. ומאידך, נמצא טעמים פרוזאיים לפטור כגון — הפוטנציאל הדל של מוסדות הציבור כמקור הכנסה לשלטונות המס, או החשש מפני הטלת טירדה של ניהול ספרים על מוסדות לא פורמליים של מתנדבים. אשר על כן, לאחר שסקרנו את הדין המצוי על ליקוייו, ובפתח פנייתנו אל לסקירת הפתרון שנקבע בארה"ב,¹⁵³ במטרה ללמוד מן הנסיון העשיר שנצבר שם, מן

153. ראה הע"ש 15 לעיל, שם בעמ' 17, בו מציין ד"ר א' לפידות כי על אף שהמשפט האנגלי מהווה למעשה ערש הפקודה, ועל כן נודע כח משכנע רב להלכות שנקבעו באנגליה אף לאחר יום

הראוי כי נפתח מסגרת דיון זו בשאלה הבסיסית: אלו מטרות נועד הפטור המוענק ל"מוסד הציבורי" לשרת? מהי הסיבה שמחמתה נפטרו הכנסותיו של "המוסד הציבורי" ממס הכנסה?

2. עמדתו של פרופ' Eliot

[1403] בשנת 1874 השיב פרופ' Eliot (נשיא אוניברסיטת הרוואד באותה עת) להצעה שהועלתה לבטל את חוקי הפטור ממס של מדינת מאסאצ'וסטס. מאז הפכו דברים אלו להסבר — כמעט מובן מאליו — של הפטור ממס המוענק בארה"ב לאיירגוני צדקה. תשובתו של אליוט היתה כי התנגדות לפטור הינה לא הגיונית ומרושעת. לא הגיונית — משום שכנסיות, קולגיים ובתי חולים מסייעים למטרות הציבוריות הנעלות ביותר ואם כן איזו סיבה הגיונית יש לחייב אותם בתשלומים למימון שרותים ציבוריים הנחותים מהם בחשיבותם? מרושעת — מכיוון שהצעה זו פרושה להשתמש במתכוון ברגשות הנדיבות של החלק הטוב ביותר של הקהילה כאמצעי להוציא מאנשים אלו חלק מאוד לא פרופורציונלי של מיסים נוספים.¹⁵⁴

[1404] לאמור, אין לגבות מס מאירגון צדקה, שהרי גביית המס מיועדת לממן פעילות ציבורית והמוסד הציבורי כבר פועל באמצעות רווחיו לקידום פעילות ציבורית ומהנעלות ביותר. גביית מס ממוסד שכזה מהווה על כן העברת משאבים מפעילות ציבורית אחת למישנה — דבר שהינו חסר כל הגיון. כמו כן, לא יהא זה צודק להשתמש בתרומות של אנשים (והתורמים הם הרי דווקא המיטב שבחברה, ולא תמיד העשירים שבה), ולנצלם כאמצעי להוציא מן התורמים נתח מיסויי נוסף אשר הינו בלתי פרופורציונלי לחלוטין

15.5.1948, הרי שקיימת נטיה חדשה בפסיקה — לחפש השראה במשפט האמריקאי. ד"ר לפידות מדגים נטיה זו בענייני מיסים באמצעות פסה"ד בע"א 141/54 בלוך-וולף נ' פ"ש, פד"י 144 המסתמך על פסה"ד האמריקאי בפרשת Coughlin v. C.I.R. 203 Federal Reporter 2nd, 307

154. לעניין זה ראה: C. Eliot, The Exemption from Taxation, 1874 (paper delivered to the commissioners of the Commonwealth of Massachusetts). Reprinted in Charles w. Eliot, "The Man and his Beliefs" 667, 675 (W. Nielson ed. 1926): — "It is at once apparent that this objection (to tax exemption) is both illogical and mean. Illogical, because if churches, colleges and hospitals subserve the highest public ends, there is no reason for making them contribute to the inferior public charges; and mean, because it deliberately proposes to use the benevolent affections of the best part of the community as a means of getting getting out of them a very disproportionate share of the taxes"

Boris I. Bittker and George K. Rahdert, "The Exemption של הדברים מצוטטים במאמרים של: of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation". The Yale Law Journal, Vol. 85 No. 3 (1976) p. 299 at p. 333

לכושרם הכלכלי. למעשה יהא בכך משום גביית מס בגין טוב ליכם של הבריות ושיעור המס יקבע על פי מידת הנכונות לתרום. מיסוי שכזה הינו על כן גררסיבי, בלתי צודק וכלשונו של פרופ' אליוט אף — מרושע (mean).

3. הטעם הפרקטי

[1405] גישה שונה — המנוגדת לחלוטין לזו של פרופ' אליוט והמבוססת על טעם פרקטי להנמקת הפטור ממס, הינה כי יש לפטור מוסדות ציבוריים ממס, שכן אם יקצו ברווחיהם המיועדים למטרות ציבוריות, יהיה הכרח לספק אותם כספים למטרות האמורות על ידי תיקצוב ישיר, כך שהמדינה לא תהא נשכרת ממס זה.¹⁵⁵

[1406] ואולם, טענה זו כשלעצמה — אף בהנחה כי הינה נכונה עובדתית, אינה מהווה סיבה חיובית להענקת הפטור הנ"ל והיא רק מציינת כי שני מסלולים המימון — הפרטי והציבורי, יביאו אותנו לאותו היעד. ואולם, אם הפטור לאירגון צדקה משיג בסופו של דבר את מה שמשיג תקציב ממשלתי הרי שניתן לטעון כי עדיף לממן פעילויות אלו על ידי מסגרות של תקציב, בהן ברור למה מיועדת ההוצאה, וניתן לשוקלה מידי שנה במסגרת התקציב הכולל לפי קריטריונים של סדרי עדיפויות לאומיים. למעשה, נימוק זה מחזיר אותנו לויכוח מה עדיף — פטור ממס כתמריץ עקיף המוענק באמצעות מערכת המיסים, או תיקצוב ישיר. אלא שבויכוח זה הפטור המוענק למוסד הצדקה מצוי בעמדה נחותה — ללא זכות קיום משלו, שהרי לפי הנמקה זו לא נאמר דבר וחצי דבר על ערכו הסגולי העצמי של הפטור.

[1407] החוליה החסרה בשרשרת הטיעון בהתאם לנימוק זה הינה כי "אירגוני צדקה" פרטיים ממלאים פונקציות חברתיות אשר הן למעשה פונקציות ממשלתיות, אלא שהן עושות זאת טוב יותר! עשיית הדברים בדרך פרטית מאפשרת ביצוע — עם יותר דמיון, גיוון, גמישות מהירות וחסכון מאשר ביצוע באמצעות סוכנות ממשלתית.¹⁵⁶

[1408] ספק אם הנמקה זו ניתנת לבדיקה או אם היא מבוססת על נתונים אובייקטיביים כלשהם, ואולם היא נסמכת על התחושה הכוללת לפיה מן הראוי העביר פעילויות שונות מן הממשלה לידיים פרטיות במטרה לייעל פעילויות אלו, לחסוך בכיורוקרטיה ולשפר את השרות.

155. ראה מאמרם של ביטקר ורדהרט שם, שם.

156. לענין זה ראה:

Stone, Federal Tax Support of Charities and other Exempt Organizations The need for Means, 89th Cong. : a National Policy, 1968 4. So. Cal Tax Inst. 27, at 39-40
1st Sess, Treasury Dept Report On Private Foundations H. Rep. No. 1860, 75th Cong. 3d 3d Sess. 1920 12-14 (Comm, Print 1965);

4. גישת תיקון התחושה בדבר קיפוח חברתי

[1409] גישה דומה לכך גורסת כי הפטור ניתן משום שקיימת תחושה לפיה הממשלה אינה מצליחה לעשות די לטובת הנזקקים ואינה יכולה לעמוד על שיעור הצרכים "בכיס המצוקה" השונים ולטפל במצוקות היום יומיות. משום כך, יש לאפשר לאירגונים פרטיים ולהתאגדויות וולנטריות הצעות בשטח לטפל במצוקות אלו ולהושיט סיוע במקום שבו אין ידה של הממשלה מגעת.¹⁵⁷

[1410] לפי גישה זו הפטור ניתן כתוצאה מתחושות בדבר קיומו של קיפוח חברתי בשולי החברה והכרה כי למגורים מסויימים צרכים רבים יותר מאשר לאחרים.

הפטור נועד אם כן כדי לתקן כיסים של מצוקה ומחסור שהחברה אינה משכילה לפתור, ועל שרותי ההתנדבות מוטל למעשה לפצות שכבות אלו על עוולות של החברה באמצעות ריכוז אמצעים רבים מן הרגיל במקומות שבהם הצורך הוא רב מאשר באחרים.¹⁵⁸

5. גישתם של ביטקר ורדהרט

[1411] גישתם של המלומדים ביטקר ורדהרט¹⁵⁸ הינה כי הפטור לאירגוני צדקה אינו פטור הנובע מסיבות כלשהן שהינן מחוץ למערכת המיסוי אלא הינו פטור הנעוץ בבסיסו של חוק מס ההכנסה גופו. לאמור, הפטור ממס המוענק לגופים אלו אינה העדפה או טובה מיוחדת הדורשת הצדקה ונימוק, אלא הינו פשוט הכרה בגבולות החיוב של מס הכנסה. לדעתם של ביטקר ורדהרט המונח "הכנסה חייבת" וכן מדרגות המס (המבוססים על "היכולת לשלם"), אינם יכולים להיות מיושמים ומושלכים על "אירגון צדקה". תאוריה מרתקת זו תובא על ידינו בהרחבה להלן בפסקאות [1551] ר' [1542].

Jordan, "We cannot live for ourselves alone in America's voluntary spirit" (B. O'Connell 1983 ed. 1983) 401, at 402

כמו כן ראה:

Carey "Philanthropy and the Powerless", 2 Commission on Private Philanthropy and Public Needs, Research Paper 1109 (1977)

158. לעומת זאת ראה את דבריו של הלורד מקגוטן בפסה"ד Pemsel הנוכח לעיל (הע"ש 44א) לפיו, פעילויות מוסד צדקה אינן פחות נדיבות בעיני החוק אך ורק מאחר שבאופן מיקרי הינן תורמות דווקא – לעשירים.

כמו כן יש לזכור כי בתי המשפט בארה"ב דחו חד משמעית את הדרישה כי אירגוני בריאות יפעלו בדרך של "חלוקה מחדש", ויפעלו שלא על בסיס רווחי כספקם טיפולים חנים לעניים. לענין זה ראה:

Eastern Ky, "Welfare Rights" Org. 506F. 2d. at 1287; Sound Health Ass'n v. Commissioner 71 T.C. 158, 178 (1978). Rev. Rul 83-157, 1983-2 C.B. 94.

158א. ראה הע"ש 154 לעיל, שם בעמ' 334.

6. גישתה של פרופ' צ'סולם

[1412] הנמקה נוספת לפטור הובעה לאחרונה על ידי פרופ' צ'סולם במאמרה המקיף¹⁵⁹ ולפיה הפעולה הרגילה של המגזר הרווחי והשוק הפרטי נוטה להביא לתוצאות של כמות בתי מספקת של "תועלות קיבוציות", קרי תועלות שיש להם דרישה על ידי מספר רב של אנשים (לפחות בכמות קטנה).

השוק הוא השתקפות לא יעילה של "תועלות קיבוציות" מכיוון שפעולות המיועדות לציבור רחב ובלתי מסויים כרוכות בעלויות רבות ללא שניתן לגבות תשלום מכל מפיק ההנאה מן השרות. כמו כן, התקציב הציבורי אינו מספק צרכים אלו לנוכח בעיית ה"רוכב החופשי" (FREE RIDER) דהיינו לנוכח ההסתייגות הטבעית של אנשים לקחת חלק בעלות, כאשר ניתן להפיק את התועלת בין אם משלמים ובין אם לאו.

[1413] לא זו אף זו, השוק אינו מסוגל להענות לרבים מעקרונות הצדק של החברה, ולעיתים פעולות יעילות לחלוטין של השוק החופשי גורמות לתוצאות שהינן נוגדות לערכים חברתיים שרבים אמונים עליהם.

[1414] עיקר הנטל של תיקון העיוותים שיוצר השוק בחופשי נופל על המגזר הציבורי. הפעילות הממשלתית מיועדת במידה רבה לסיפוק "תועלות קיבוציות" אלו בין במישרין ובין על ידי וויסות הצד הפרטי של הייצור.

הקטגוריה החשובה השניה של פעילות ממשלתית היא החלוקה מחדש של ההכנסות והאפשרות לגשר בין הפערים של תוצאות השוק החופשי, לבין מושגים המקובלים על ציבור רחב כהגינות בסיסית. כלכלת שוק חופשי חשובה למען היעילות ואולם היא עלולה לפגוע בצדק החברתי ולשם כך עומדים לרשות הממשלה שורה ארוכה של מנגנונים, המאפשרים לה התערבות במטרה להפחית את הכשלון של השוק החופשי בתחום זה. אחד מן המנגנונים המיועד לתקן עיוותים אלו הינו, הפטור ממס הניתן ל"מוסד צדקה".

[1415] לפי גישה זו ההצדקה לפטור ממס המוענק למוסדות צדקה הינה הצורך לתקן את עיוותי השוק ולעודד מטרת "ותועלות ציבוריות" אשר פיתוחן אינו מתאפשר בתנאי שוק רגילים.

לנוכח הגדרת מטרת הפטור כמיועדת לשינוי מבני בניגוד למה שמכתיב השוק סבורה פרופ' צ'סולם במאמרה הנזכר כי יש ליתן פטור לא רק לאירגונים המשרתים את הציבור אלא גם לאירגונים שמטרתם לגרום לשינויים מבניים ופוליטיים.¹⁵⁹

Loura B. Chisolm: "Exempt Organization Advocacy — Matching to the Rationals," 159 Indiana Law Journal Vol. 63 no 2 (1987-1988)

159. המחברת מגנה על הפסיקה אשר פרשה את "המטרה הציבורית" של "חינוך ותרבות" ככוללת גם אירגון אשר פעילותו הינה למעשה פוליטית. בפסיקה בארה"ב נקבע כי המושג "חינוכי" מתייחס גם ל"קבוצות דיון ציבוריות", ומשום כך אירגון יכול להיות חינוכי אף שהינו מגן על עמדה

7. נימוקים שהועלו בקונגרס של ארה"ב

[1416] בקונגרס של ארה"ב נומק הפטור ממס המוענק ל"מוסדות הצדקה" במספר הנמקות נוספות:

- א. הפוטנציאל הדל של מוסדות הצדקה כמקור הכנסה לשלטונות המס.
- ב. הטירדה שבניהול ספרים במוסדות לא פורמאליים המסתייעים מטבע הדברים במתנדבים.
- ג. החשש כי מיסוי שכזה ירתיע את המתנדבים מלהרתם ל"מוסדות הצדקה" האמורים, דבר שיסכל את פעילותם הברוכה של מוסדות אלו.

8. סיכום

[1417] אם נסכם את הגישות השונות נמצא כי עילות ומטרות הפטור ל"מוסד ציבורי" הינן כדלקמן:

1. גביית מס "מאירגון צדקה" נעדרת כל הגיון, שכן כמות כגביית מס מסעיף תקציבי אחד לטובת מימון סעיף תקציבי אחר, שהרי גם "מוסד הצדקה" משרת פעילות ציבורית.

מסויימת וזאת כל עוד שהוא מציג הסבר מלא והוגן ("full and fair exposition") של העובדות הרלבנטיות כדי לאפשר לציבור לגבש עמדה עצמאית בענין. לאמור, באמצעות המושג "חינוכי" ניתן הפטור בארה"ב גם לאירגונים המבקשים לשכנע בצדקתו של רעיון או שינוי חברתי מסויים וזאת כל עוד שאינם פועלים באופן חחורג מגבולותיו של ויכוח וההופך להיות – תעמולה. לענין התמיכה במפלגה מסויימת או באדם ספציפי ראה גם מאמרם של ביטקר ורדהרט הע"ש 154 לעיל בעמ' 330-328 ובעמ' 335-333 שם, וכן המקורות המנויים בהע"ש 16 שם. כמו כן ראה מאמרה המעמיק של:

Beth A. Sabbath; "Tax Exempt Political Educational Organization: Is The Exemption Full and Fair exposition" Tax Lawyer 14, p. 847 הכלל בדבר "Full and Fair exposition" נבחן לראשונה ב-1980 בענין Big Mama Rag Inc V. U.S. 631 f2sd. 1030 בו מוסה אירגון פמיניסטי בטענה כי פרסומיו אינם עומדים במבחן האמור. האירגון טען כי התקנות הינן סובייקטיביות ובלתי מדויקות ועל כן הינן מהוות הפרה של התיקון הראשון בחוקה. בית המשפט לערעורים של קולומביה קיבל את הטענה שכן קשה להגדיר אילו אירגונים נתונים לחשיפה המלאה וההוגנת הנדרשת. ואולם, למסקנה שונה הגיע בית המשפט בענין National Alliance v. U.S. 710 F. 2d 868 בו נדון עניינה של "הברית הלאומית" – קבוצת שנאה של לבנים הטוענים לעליונות גזעית. הממשלה טענה כי חוסר הבהירות של המבחן האמור בדבר "חשיפה מלאה והוגנת של מיגוון הרעות" וזכה לתיקון ע"י "המבחן המתודולוגי" – הבוחן את אופן הצגת הדברים בלי לבחון את תוכנם. ביהמ"ש אימץ שיטה זו וקבע כי ארגון הברית הלאומית אינו עומד במבחן זה. "המבחן המתודולוגי" מאפשר לרשות המס שלא להיות צנזור של דעות במסווה של מדיניות מס, יחד עם זאת דומנו כי אין לשכוח שגם בדיקת הגינות הצגת הדעות אינה ענין אובייקטיבי והיא נבחנת בהכרח גם ע"י הרגשות הנוצרות כתוצאה מהבעת דעות אלו, ויתכן כי דעה צורמת תעורר תחושה כי לא הגיבו כלפיה די הצורך בעוד שדעה מתונה לא תעורר הרגשה זו. (כך למשל ראה החלטה 78-3705 של רשויות המס בארה"ב ביחס לאירגון לזכויות ההומוסקסואלים).

2. מימון פעילות הממשלה באמצעות גביית מס "מאירגוני הצדקה" אינה צודקת, שהרי אירגונים אלו מחבססים על רגשות הנדיבות של חלק מן האוכלוסיה, הטלת מס על פירות נדיבות לב זו, הינה פעולה מרושעת, המהווה הטלת נטל מס נוסף על חלק מן האוכלוסיה, שלא בהתאם ליכולתה הכלכלית.
3. הפטור נחוץ כדי לעודד אירגונים פרטיים לטפל בנושאי ציבור והינו נובע ממגמה להעביר חלק מן הפעילות החברתית מידי הממשלה לידי אירגונים פרטיים שהינם יעילים יותר ובעלי גמישות, מהירות, גיוון ודמיון.
4. הפטור נחוץ כדי להשלים (באמצעות תיקצוב עקיף של גופים פרטיים) את חלוקת המשאבים בצורה נכונה בין שכבות החברה השונות, שכן ידה של הממשלה אינה מגעת לטפל בכיסי מצוקה שונים.
5. הכנסתו של "מוסד צדקה" אינה "הכנסה חייבת" ועל כן חוקי המס מלכתחילה אינם יכולים לחול על רווחי "מוסד הצדקה".
6. הפטור הניתן הוא חלק מפעילויות המיועדות לתקן את העיוותים החברתיים הנוצרים על ידי פעילות השוק הפרטי, והינו נחוץ כדי לאפשר לגופים אלו להתקיים במסגרות של שוק חופשי הפועל לעיתים בצורה הנוגדת לערכים חברתיים.
7. הפוטנציאל הדל של מוסדות הצדקה כמקור הכנסה לשלטונות המס אינו מצדיק את הטרחה, שבהכללתם במסגרת מנגנון גביית המס.
8. הקושי לחייב מתנדבים וארגונים לא פורמליים לנהל ספרים.
9. מחשש כי מיסוי של מוסדות שכאלו יסכל את הפעילות ההתנדבותית שעליה הם מתבססים.

**פרק 15: הפתרון בארה"ב - הדרך להתגבשותו
והבעיתיות הנשארת**

פרק 15: הפתרון בארה"ב – הדרך להתגבשותו והבעיות הנשאר

1. הדין הקיים בארה"ב.
2. הרקע לקביעת הכלל בדבר "עסק או מסחר בלתי קשורים.
3. פטור ל"עסקים בלתי קשורים" – רשימת היוצאים מן הכלל והגיונם.
4. הפטור להכנסה מ"עסק" שהינה הכנסה "קשורה" – טעמי הפטור.
5. הגדרת "הכנסה שאינה קשורה".
6. עמדתם של ביטקר ורדהרט והקריטריונים לפטור המוצעים על ידם.
7. פרשת "אירן גייט" – אירגונים שמטרתם לחולל שינויים חברתיים ופוליטיים.

1. הדין הקיים בארה"ב

[1501] סעיף (A) 501 לחוק מס ההכנסה האמריקאי Internal Revenue Code (להלן: I.R.C.) מעניק פטור ממס לאירגונים אשר באופן מסורתי אינם מוקמים או מופעלים לצרכי הפקת רווחים. בכלל זה נקבע פטור לאירגונים אמריקאיים אשר הקונגרס קובע בצו כי יהיו פטורים ממס, לאירגונים אשר כל פעילותם הינה החזקת נכסים וגביית הכנסות מנכסים אלו לצורך הקדשתם לאירגוני פטור אחרים, וכמו כן ניתן הפטור לאירגונים המפורטים בסעיף (3) (C) 501 אשר בו נקבע כדלקמן:

"Corporations, and any community chest, fund, or foundation, organized and operated exclusively for religious, charitable, scientific, testing for public safety, literary, or educational purposes, or to foster national or international amateur sports competition (but only if no part of its activities involve the provision of athletic facilities or equipment), or for the prevention of cruelty to children or animals, no part of the net earnings of which inures to the benefit of any private shareholder or individual, no substantial part of the activities of which is carrying on propoganda, or otherwise attempting to influence legislation, (except as otherwise provided in subsection (h)), and which does not participate in, or intervene in (including the publishing or distributing of statements), any political campaign on behalf of any candidate for public office".

[1502] בנוסף לכך כוללים בסעיף (C) 501 הנ"ל כ-20 מטרות נוספות אשר אירגונים העוסקים בהם הינם פטורים ממס כגון אירגוני דת, אירגוני פרעלים אשר הכנסותיהם "נטו" מיועדים אך ורק לצרכי צדקה חינוך או תרבות, אירגונים חקלאיים, התאגדויות מקצועיות ולשכות מסחר שאינן מיועדות לרווחה אישית, מועדוני קשישים וכיו"ב.

[1503] הגישה בארה"ב הינה אם כן להרחיב את מטרות המוסדות הזכאים לפטור ממס, ולכלול בהם אירגונים וולנטריים וציבוריים ככל שרק נדרש.¹⁶⁰ לפי גישה זו כל אירגון הפועל אך ורק לקידום מטרה מן המטרות הרבות המנויות בסעיף 501 ל-I.R.C. והינו מקדיש למטרה זו את כל רווחיו יהא זכאי לפטור ממס על רווחים אלו. (למגוון הרחב של האירגונים הנ"ל הזכאים לפטור יקרא להלן: "אירגוני פטור").

[1504] ואולם, סעיף (9) 511 ל-I.R.C. מטיל חבות במס על רווחי אירגוני הפטור כאשר אלו הושגו מפעילות שאינה קשורה "Unrelated Trade or Business לפעילות המיועדת למטרה הציבורית, אלא אם כן מהווה גוף זה "מוסד פטור" מכח צו של הקונגרס.

[1505] המונח "Unrelated Trade or Business הוגדר בסעיף 513 ל-I.R.C. כדלקמן:

"The term unrelated trade or business means... any trade or business the conduct of which is not substantially related (aside from the need of such organization for income or funds or the use it makes of the profits derived) to the exercise or performance...of its charitable, educational, or other purpose or function... except that such term does not include any trade or business – (1) in which substantially all the work in carrying on such trade or business is performed for the organization without compensation; or (2) which is carried on in the case of a (charitable organization) or in the case of a college or university... by the organization primarily for the convenience of its members, students, patients, officers or employees... or (3) which is the selling of merchandise, substantially all of which has been received by the organization as gifts or contributions".

160. בתחילה נטו שלטונות המס בארה"ב להתייחס לרשימה המפורטת בחוק של אירגונים פטורים ממס, כאל רשימה סגורה, וזאת במקום לפרש את החוק כמאציל פטור מוחלט לכל האירגונים שאינם מיועדים למטרות רווח והמיעדים רווחים לצרכי ציבור. בתגובה, הרחיב הקונגרס את סעיפי הפטור – בשנת 1916. ראה לעניין זה ביטק ורדהרט, הע"ש 154 לעיל, שם בעמ' 303 והע"ש 12. המונח צדקה ניתן אף הוא כשלעצמו לפרוש צר (פתרון מצוקות של נחשלים ונדכאים) ולפרוש רחב, (קידום הבריאות, החינוך, המדע, הדת וכיו"ב). ב-1958 קידם ריילינג את העמדה כי הקונגרס התכוון לפרשנות רחבה של מטרת הפטור ראה: Reiling, "Federal Taxation – What is a charitable organization", 44 A.B. A.J. (1958) 525 בהיות ריילינג סגן יועץ ראשי של שלטונות המס באותה עת, אין תימא כי עמדתו משתקפת בהגדרת "צדקה" שנכללה לאחר מכן בתקנות האוצר שפורסמו ב-1959 ראה: Treasurers. Reg 1.501 (c) (3) – 1(d) (2) (1959)

[1506] סעיף (D) 513 ל-I.R.C. קובע כי במונח "Unrelated Trade or Business" לא כלולה הכנסה מפעילות המוגדרת כ-"Qualified and Public Entertainment Activity" והמוצאת לפועל על ידי מוסד צדקה, רווחה או חקלאות, אשר באופן קבוע מקיים כאחת ממטרותיו הציבוריות תערוכה או יריד חקלאי או חינוכי.

[1507] הגבלה נוספת על הפטור הניתן ל"מוסדות פטור" נקבעה בתקנות הפטור¹⁶⁰ והינה מתייחסת לרווחי אירגון המזין מוסד פטור מרווחים שהינו מפיק מעסק או מסחר, "Feeder Organization" (להלן: "אירגון מזין").

[1508] הכלל הוא כי "ארגון מזין" הפועל בעיקר למען השגת רווחים מעסק, חייב במס אף אם הינו מייעד את כל רווחיו למוסד פטור. אירגון כזה יפטור ממס רק אם הינו שייך ל-"מוסד ציבורי" אחד אשר אליו מיועדים כל הרווחים, אך אם האירגון שייך למספר אירגוני פטור יחול עליו חיוב במס.

[1509] לעומת זאת אירגון שאינו עוסק במסחר או בעסק אלא בעיקר מחזיק בנכסים, וכל רווחיו מנכסים אלו מועברים לאירגון פטור, אינו נחשב ל"אירגון מזין" ורווחיו יפטור ממס. עם זאת רווחים אלו עשויים להתחייב במס – לא על שום העדר זיקתם הישירה לאירגון הפטור אלא על שום היותם הכנסות מעסק בלתי קשור למטרות אירגון הפטור.¹⁶¹

[1510] לענין פעילותו של "אירגון מזין" לא יחשבו לפעילויות בלתי קשורות:

1. רווחים משכירות אשר לא יהיו כלולים ממילא בהגדרת "עסק" בלתי קשור.
2. מסחר או עסק אשר רוב העבודה בו ניתנת ללא תמורה.
3. מסחר או עסק אשר בו נמכרת סחורה, כאשר רוב הסחורה ניתנה לאירגון הפטור או לאירגון המזין כתרומה.

[1511] לאמור "מסחר או עסק" של מתן שרות המבוססים על פעילות התנדבותית, או "מסחר או עסק" של מכירת טובין המבוססים על מוצרים שהינם פרי תרומות, אינם נחשבים ל"עסק בלתי קשור" גם כאשר הינן מתבצעות על ידי ארגון הפטור עצמו וממילא בוודאי שלא יחוייבו במס כאשר הינן מתבצעות על ידי "אירגון מזין" המייעד את רווחיו לאותו מוסד פטור. דוגמא לענין זה הינה "חנות מציאות" המוכרת סחורה שנתרמה על ידי אנשים, והמייעדת רווחיה ל"מוסד פטור" כגון בית חולים כלשהו,¹⁶² או קפיטריה

Reg. 1.502 — 1(b).א160

161. ראה סעיפים C 69-381 1969-2 (2) (C) 501 ר"א (A)(2) I.R.C. 511 וכן Rev. Rul 162. ראה S. Pept. PL 91-172. 12130169, p. 70; Rev. Rul 71-581, 1971-2 CB 53 חוק מיוחד כדי לפטור ממס הכנסות מתרומות. לענין זה ראה קנגה ופלוקיולה (לעיל הע"ש 53 בעמ' 217-269 שם). אם כי יש לזכור כי הגדרת תרומות שם משמעה הרווח מן התרומה עצמה ולא הרווח מן המסחר בה.

המנוהלת על ידי נשים מתנדבות במסגרת בית חולים והמייעדת את רווחיה לאותו בית חולים.

[1512] כמו כן קיים כלל לפיו חייב מוסד הפטור להשקיע את כל רווחיו באופן אינדנטי וקשור לפעילותו הציבורית.¹⁶³ עם זאת, השקעת רווחי מוסד (הקרן והריבית) ברכוש קבוע ובחסכונות לא תשלול בדרך כלל את הפטור מן המוסד ולא תחוייב במס. הפטור עלול להישלל אם ההשקעה הינה יוצרת עסק או מסחר.¹⁶⁴ כמו כן אירגון פרטי¹⁶⁵ עלול לאבד את הפטור המוענק לו אם הינו משקיע את הכספים באופן המסכן את מטרותו הציבורית.¹⁶⁵

[1513] לסיכום, ה-I.R.C. מאפשר למספר רב מאוד של אירגונים הפועלים למען מיגוון רחב ביותר של מטרות להחשב "אירגוני פטור" ולזכות בפטור ממס. הפטור מותנה בכך שפעילות גופים אלו תוקדש אך ורק לקידום מטרותיהם וכי כל רווחיהם יועדו לקידום אותן מטרות. מאידך – "עסק או מסחר בלתי קשור" למטרות "מוסד הפטור" מתחייב במס.

[1514] "אירגון מזין" קרי, אירגון הפועל ומרוויח באמצעות פעילות עסקית רגילה ומעביר רווחיו למוסד הפטור – חייב במס, אלא אם כן עיסקו מתבטא אך ורק בהחזקת נכסים. עם זאת כאשר "מוסד פטור" ספציפי (להבדיל ממספר אירגוני פטור כאחד) מחזיק "בעסק או מסחר" ומנהלו באופן ישיר יהא פטור ממס בגין הרווחים ואלו לא יחשבו לרווחי "אירגון מזין". חיוב רווחים אלו במס יהא רק תוצאה של הגדרתם "כעסק בלתי קשור".

המונח תרומה הוגדר בפסה"ד הנוכח בעניין Society of Writers to the Signet V.I.R המבחין בין דמי חבר הניתנים מתוך מטרה לקבל תמורה מסוימת ועל כן לא יוגדרו כתרומה, לבין תרומה הניתנת ללא כוונה לקבל תמורה כלשהי. בפס"ד זה נקבע כי תרומה אינה כל דבר הניתן מתוך רצון חופשי אלא כל דבר הניתן מתוך העדר כוונה לקבל תמורה כלשהיא: "Its meaning is not money paid willingly without compulsion", but money "gifted gratuitously, without consideration" הלכה זהה נקבעה בארה"ב בעניין Singer Co. V.U.S. (1971), 449 F. 2d 413, בו נקבע כי תורם המצפה לטובת הנאה משמעותית עקב תרומתו אינו נחשב לתורם.

כמו כן ראה פסה"ד בעניין Rusoff v. Commissioner 65 T.C. 459 (1975) בהתייחס לסטודנטים שנאלצו לתרום לאוניברסיטת קולומביה מחצית מזכויותיהם בהמצאה שהמציאו (פילטר חדש לסיגריות) כתמורה לכך שאוניברסיטת קולומביה תמשיך במחקר ותגן על הפטנט.

Samuel Friedland Foundation v. U.S. 144 F Supp. 74. 163

Randall Foundation v. Riddel L 244 F 2d. 803. 164

164א. בשנת 1950 נעשתה הבחנה בין ארגוני צדקה הנתמכים ע"י הציבור לבין קרנות פרטיות, לענין זה ראה מאמרם של ביקטר ורדהרט (הע"ש 154 לעיל בעמ' 336-337 שם) וכן ראה:

Bittoker, "Should Foundations be Third-class Charities" — in "The Future of Foundations" 132, (F. Heiman ed. 1973)

165. לעניין זה ראה סעיף 4944 ל-I.R.C.

[1515] לאמור, רווחיו של עסק או מסחר ימוסו, על אף יחוס כל רווחיהן ל"מוסד פטור" באחת משתי האלטרנטיבות הבאות:

1. העסק מנוהל ע"י אירגון מזין, הפועל באופן עצמאי או על ידי מספר אירגוני פטור.
2. העסק מנוהל ע"י "מוסד פטור" והפעילות אינה קשורה במטרות אותו מוסד. רק כאשר "מוסד פטור" עוסק במסגרת מטרותיו ובאופן בלתי אמצעי בעסק או במסחר אזי בהעדר סממנים ושיקולים עיסקיים, הרווחים יהיו פטורים ממס.

[1516] אפשרות נוספת בה תפטר ממס פעילות של "מסחר או עסק" — בין שהינה מנוהלת על ידי "אירגון פטור" ובין שהינה מנוהלת על ידי אירגון מזין הינה כאשר הסחורה הנמכרת ניתנה לעסק כתרומה או כאשר כח האדם המפעיל את העסק הינו פועל — בהתנדבות.

כמו כן, מקום שבו כל הכנסות המוסד הינן מתרומות אזי אין הכנסותיו נכללות מלכתחילה בגדר המונח "הכנסה חייבת" ואין מס "הכנסה" חל על תרומות אלו.¹⁶⁶

[1517] השקעת רווחיו של "מוסד פטור" מפעילותו למען המטרה הציבורית, בעסק או במסחר בלתי קשורים, תגרור חבות מס בגין רווחי ההשקעה, ובאירגון פרטי עלול אף להישלל עצם מעמדו "כארגון פטור".

2. הרקע לקביעת הכלל בדבר "עסק או מסחר בלתי קשורים"

[1518] מהו ההגיון שעמד מאחרי הקביעה כי רווחי "עסק בלתי קשור" אינם פטורים ממס? בתשובה לשאלה זו נסקור את ההתפתחות ההיסטורית של סעיף הפטור בארה"ב, ואת הפסיקה בעניין זה.

כפי שמציינים ביטקר ורדרהרט במאמר הנזכר, שורשי הפטור ממס הניתן בארה"ב למוסדות צדקה ודת, רווחה הדדית ומיגוון רחב של מוסדות ללא כוונות רווח, נעוצים כבר בחוק האנגלי: Charitable Uses Act 1601 כאשר מרבית הפטורים הנהוגים היום מקורם ב־Revenue Act 1894, אשר חוקק מחדש ב־Income Tax Act Corporation משנת 1909, וב־Revenue Act 1913.¹⁶⁷

[1519] בשנת 1924 העיר בית המשפט העליון בארה"ב (בעניין Trinidad)¹⁶⁸ כי סעיף הפטור אינו אומר כלום לגבי מקור ההכנסה, ומציב את יעוד הרווחים למטרה הציבורית

166. ראה מאמרם של ביטקר ורדרהרט, הע"ש 154 לעיל. לסוברים כי זו "הכנסה" הרי שטעמו של הפטור נעוץ בעובדה כי במקרה זה אין חשש מפני תחרות בלתי הוגנת ראה להלן טקסט בפסיקה [1525].

167. לעניין זה ראה: Federal Taxation, "What is a charitable organization" T 44 A.B.A. J. : (1958) 525, 526

168. Trinidad v. Sagrada Orden de predicadores, 263 U.S. 578, 581, (1924).

כמבחן היחיד למתן הפטור. מבחן "יעוד ההכנסה" הורחב באורח ניכר על ידי פסק הדין בענין¹⁶⁹ : Roche's Beach Inc. v. Commissioners.

[1520] בענין "Roche's Beach", נדון עניינו של "מוסד פטור" אשר החזיק בכל המניות של חברה רווחית בעלת חופי רחצה. בית המשפט קבע כי רווחי החברה פטורים ממס, שכן לקונגרס אין כל סיבה לשלול פטור ממפעל שכל רווחיו מופנים לצדקה, באשר פטור זה מוענק ללא ספק לחברה שהינה בעלת העסק והמנצלת בעצמה את הרווחים לצרכי פעילויות הצדקה בהיותה "אירגון פטור".

[1521] ואולם, בשנת 1950 מצא הקונגרס סיבה להטיל מס גם כאשר כל הרווחים מופנים לצדקה — וזאת בעקבות המקרה הידוע "כמשפט המקרוני". במקרה זה תרמה קבוצת תורמים לבית הספר למשפטים של אוניברסיטת ניו-יורק (N.Y.U.) את בית החרושת הגדול ביותר במדינה לייצור איטריות — חב' C.F. Mueller Co. בעקבות התרומה הפכה אוניברסיטת "N.Y.U." לבעלת חברת האיטריות הגדולה במדינה. ומכאן הדוקטרינה שנקבעה בענין Roche's Beach כל הרווחים שהופקו על ידי החברה היו אמורים להיות פטורים ממס, שכן רווחים אלו יועדו ל"מוסד פטור". מקרה זה לא היה שונה אומנם מפסק הדין בענין Roche's beach אך הוא גרם למהפך בקונגרס ועורר מודעות עצומה של דעת הקהל לנושא התחרות הבלתי הוגנת.¹⁷⁰

[1522] התחרות הבלתי הוגנת: היתרון העסקי המוענק ל"אירגון פטור" באמצעות הפטור מתשלום מס בגין רווחיו מתבטא בעיקר בגובה ההחזר על ההון. לאמור, לחברה המשלמת מס נחוצו זמן כפול (בהנחה של מס שיעור של 50%) כדי שתוכל להשיב לעצמה את השקעתה. כמו כן אם ארגון הפטור מוריד מחירים לרמה של חמישים אחוז פחות ממתחריו (בהנחה של שיעור מס כאמור) הוא עדיין ירויח ויחזיר את ההשקעה בטווח הזמן המקובל בשוק. נמצא כי "אירגון פטור" המנהל "עסק" מסחרי יכול בנקל להפוך למונופול ולהרוס את כל מתחריו.

[1523] תופעה זו אינה הוגנת כמובן, היא מסוכנת לעסקים רבים ויש בה אף סכנה של

Roche's Beach Inc. v. Commissioner. 96 F.2d. 776 (2d. Cir. 1938) "No reason is apparent to us why Congress should wish to deny exemption to a corporation organized and operated exclusively to feed a charitable purpose when it undoubtedly grants it if the corporation itself administers the charity"

C.F. Mueller Co. V. Commissioner 190 F. 2d. 120. 120-121 3d. Cir. 1951 .170
דין זה פורסמו המאמרים הבאים:

הערות פסיקה: "Charities and the Revenue Act of 1950". 60 Yale L.J. 851 "The abuse of Tax Exemption: It has got to the point where something should be done about it", Fortune, May 1950 at 74

יצירת מונופולים. לא זו אף זו, אם בתחומים בהם קל להכנס לשוק — יהא על אירגון פטור, המוריד מחירים ושובר את מתחריו, להשאר ברמת מחירים נמוכה כדי להישאר מונופול, הרי שבתחומים בהם שיעור ההשקעה הינו גבוה, יוכל "ארגון פטור" "להוציא" את מתחריו מן השוק ולאחר מכן יוכל להישאר כמונופול ולהעלות בהדרגה את המחירים. [1524] מכאן נבעה ההגבלה שנקבעה בחוק לפיה יחוייב אירגון פטור במס על רווחיו מעסק או מסחר שאינם קשורים למסגרת פעילותו. ואולם, להגבלה זו נקבעו מספר יוצאים מן הכלל בודדים — שיפורטו להלן:

3. פטור ל"עסקים בלתי קשורים" — רשימת היוצאים מן הכלל והגיונם

[1525] התנדבות ותרומות: היוצא מן הכלל הראשון הינו "עסק" שכל רווחיו מיועדים לאירגון הפטור ואשר העובדים בו פועלים בהתנדבות, או כשהסחורה הנמכרת הושגה כתרומה. הסיבה לכך שעיסוק בלתי קשור זה הינו פטור ממס, נעוצה בכך שאלמנט התחרות מוגבל מטבעו על ידי הרצון של האנשים לתרום מזמנם או מהונם. לאיזה מימדים יכול להתפתח עסק אם מרכולתו מבוססת על תרומות או כאשר שירותיו מתבססים על מתנדבים?

כמו כן, הטלת מס על פעילות התנדבותית אינה הוגנת ואף אינה יעילה, שכן המס ירתיע מתנדבים מלנהל "עסק" זה וכך לא יופקו הכנסות כלשהן.¹⁷¹ מה עוד שאם עסק מתנהל על ידי מתנדבים הרי שבידו תמיד לאיין את רמת ההכנסות, על ידי כך שההתנדבות תומר במשכורות — והמשכורות הם שיתרמו למוסד הפטור.

[1526] היוצא מן הכלל השני הינו בתי ספר, כנסיות ופנסיונרים. החריג הנוגע לבתי ספר הוחל כנראה כדי להגן על רווחי מעונות הקולג'ים.¹⁷² גם כאן אין חשש מפני תחרות למרות ששרותים אלו מתחרים באחרים על כיסו של הסטודנט, שהרי גידולם מוגבל על ידי מספר הסטודנטים והיקף המעונות.¹⁷² ואולם, ניצול חריג זה כשמדובר במכבסה, בקפיטריה או במסעדה הקיימים בקולג', אינם כה מובנים. הכנסה פטורה של אוניברסיטה צריכה לשקף

171. בהכנסה עיסקית — המס אינו מרתיע אנשים מלהרויח את ההכנסה נטו. אולם באירגון התנדבותי שהרקע לפעילותו אינו אינטרס אישי אלא רק הרצון ליעד את הרווחים למטרה הציבורית — הטלת המס עלולה לסכל את הפעילות מעיקרה. ראה לעניין זה:

B. Bittoker, "Federal Income Estate and Gift Taxation," (3d.ed) 1964, p.174

172. ראה: "The Macaroni Monopoly: The Development of Unrelated Business Income of Exempt organizations", 81 Harvard L.R. (1968) 1280, 1283 Statement of Paul c. Cabot, House Hearings 495.

172א. הנמקה זו מלמדת אותנו כי לא התחרות הבלתי הוגנת היא שעמדה ביסוד הקביעה כי יש למסות "עסקים בלתי קשורים", אלא למעשה ביסוד הקביעה עמד החשש מפני תופעת הריכוזיות כפי שפורטה לעיל [ראה בשער השני למחקרנו טקסט בפסקאות [1104] עד [1106].]

את תיפקודה החינוכי ולא את שרותי הכביסה שלה. מאידך, יש לזכור כי אם יוטל מס על המכבסה האוניברסיטאית תוכל האוניברסיטה בנקל להוריד את מחירי המכבסה עד לנקודת האיזון (Even Break Point) "ותוציא" את מתחריה מן השוק, בעוד שלה לא יהיו ממילא רווחים שיחוייבו במס, ובמקביל תעלה האוניברסיטה את שכר הלימוד כדי לפצות את עצמה.

[1527] מוסדות דת – הפרדת הדת מן המדינה: הפטור הניתן בארה"ב לכנסיות – נובע מטעמים פוליטיים ומן האיסור הקבוע בחוקה על התערבות גורמי הממשל בתחומים דתיים. הענקת הפטור היא אכן סיכסוך מסויים שהממשלה נותנת למוסדות הדת אך אי מתן הפטור משמעה מיסוי הפוגע עוד יותר בעיקרון לפיו דת מאורגנת לא אמורה לתמוך במדינה.

הנמקה מפורטת בהקשר זה מצויה בפסק הדין של בית המשפט העליון של ארה"ב בענין Waltz.¹⁷³ בענין זה קבע בית המשפט כי בעוד שכל אחת משתי הדרכים: הטלת מס על כנסיות או הענקת מעמד פטור לכנסיות, גורמת לדרגה מסויימת של מעורבות המדינה בדת, הרי שהמעורבות של המדינה בענייני ארגוני הדת הנגרמת על ידי הענקת פטור, פחותה מן המעורבות שתנבע בהכרח כתוצאה מהטלת מס. זאת מכיוון שפטור מגביל את היחסים הפיסקליים שבין המדינה לארגון הדת, ונוטה להשלים ולחזק את ההפרדה הרצויה אחת לרעותה. לעומת זאת חיוב במס משמעו פיקוח שלטונות המס על פעילויות ארגוני הדת לצורך גביית מס ומימון השרות הציבורי הממשלתי באמצעותו.¹⁷³

173. Waltz v. Tax Commissioner of New York. 397 U.S. 664 (1970).

173א. רעיון זה דומנו כי היה מן הראוי לאמץ גם בישראל ומאותם טעמים.

לאמור, כתחליף לתקציבים יחודיים שונים המוענקים היום למוסדות דת והיוצרים עירוב מסויים בין דת למדינה, היה אולי מן הראוי להרחיב את הזיכוי ממס בגין תרומות הניתנות למוסדות אלו כך שמלוא הסכום יותר בזיכוי או לפחות שיותר זיכוי באחוז המקביל לשיעורי המס שבהם מחוייב התורם.

(כיום קובע סעיף 46 לפקודה כי רק 35% מסכום התרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי יזוכו מהמס בו חייב הנישום באותה שנה ובלבד שלא ינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 25% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה או על סכום מסויים).

בדרך זו ימנע הציבור שהדת יקרה לליבו את קיומם של המוסדות התורניים ללא צורך בסיוע ממשלתי הניתן באמצעות תקציב ישיר ובכך ימנע החיכוך הקיים היום בין דת למדינה בנושא התקציבים היחודיים. גישה זו גם עולה בקנה אחד עם הגישה הכללית של המלצות "דו"ח ששינסקי" (ראה הע"ש 150 לעיל בעמ' 37 38) הקובעות כי: "כיום קיימת רצפה (מסיבות מינהליות וביצועיות) ותקרה לסכום התרומה שנישום יחיד רשאי לנכות מהכנסתו וכן נקבעה הגבלה של ההכנסה החייבת. כמו כן קיים זיכוי מיוחד לתרומות ולפרוייקטים הכפוף להגבלת זמן.

הזיכוי הוא בשיעור 35 אחוזים מסכום התרומה.

[1528] השקעות פסיביות: היוצא מן הכלל השלישי הינו – מקורות הכנסה מסורתיים דהיינו השקעות פסיביות, אשר אותם לא מצא המחוקק לנכון לחייב במס. ההנחה היא כי בהשקעות פסיביות לא קיים חשש רב של תחרות בלתי הוגנת. כמו כן יש לזכור כי החיוב במס על הכנסה מעסק הוטל גם מחמת חשש מוסווה כי השתתפות מוגברת של "מוסד הפטור" בעסקים תגרום להטיית הפעילות של המוסד ממטרות הפטור לשמן הווקם, וסכנה זו אינה קיימת בהכנסות פסיביות. אשר על כן לא הוצאו ממעגל הפטור הכנסות מקצבאות, תמלוגים, רווחי הון ודיבידנדים.¹⁷⁴ ואולם, ההנחה האמורה נתגלתה כמוטעית, שכן כאשר הקונגרס העניק פטור לרווחי מוסדות הפטור מנכסי נידי מושכרים (בכלל הפטור להשקעה פסיבית בנכסי דלא נידי), פטר למעשה הקונגרס את רווחיהם של מוסדות פטור מהשכרת נכסים.

והשכרת נכסים יכולה מהר מאוד להפך לעיסוק העיקרי של אירגון הפטור. כמו כן לא ברור לחלוטין מדוע בהשקעה מהשכרת נכסים יש פחות אלמנט של תחרות או מונופולין מאשר בעסק אקטיבי? יתכן בהחלט כי כתוצאה מן הפטור יהפך אירגון הפטור לבעל שליטה רחבה על מקרקעין באזור מסויים וירכוש לעצמו מעמד של מעין מונופול על השכרת נכסים באותו אזור, שהרי בידו להחזיר לעצמו את הון ההשקעה מהר מאוד.¹⁷⁵ ביטקר ורדהרט במאמרם הנזכר¹⁷⁵ מבקרים קשות את הקביעה לפיה הכנסת מוסד פטור "מעסק" אקטיבי חייבת במס ובהקשר זה הינם מציינים כי תחזיות בדבר תחרות בלתי הוגנת נבדקו רק לעיתים נדירות, ולא ידוע על אף בדיקה של רמת המחירים בעסק מסויים לפני שנרכש על ידי "מוסד פטור" לבין רמת המחירים לאחר מכן.

הוועדה רואה בנושא התרומות מרכיב חיובי מבחינה ערכית ותחליף תקציבי יעיל מבחינת הוצאות המדינה ליעדים חברתיים. לאור זאת ראתה הוועדה לנכון להמליץ על ביטול ההגבלה על תקרת הסכום אולם להשאיר את המגבלה של 25 אחוזים מן ההכנסה החייבת. הכוונה היא למנוע יצירת פיקציות והתחמקות משלום מס. לכן ממליצה הוועדה להכניס אחידות בהוראות החוק לגבי כל סוגי התרומות. הוועדה ממליצה איפוא על המשך הסדר הרצפה בנוגע לתרומות ועל ביטול התקרה. עם זאת בכל הנוגע ל"מוסדות ציבוריים" העוסקים בצרכי דת מבקשים אנו לסטות מן ההמלצות שנקבעו שם: "להמשיך במגבלה לפיה לא יעלה סכום התרומה על 25 אחוזים מן ההכנסה החייבת ליחידים. שיעור הזיכוי יופחת ל-25 אחוזים... לא לקבוע הסדרים מיוחדים לתרומות ולא ליצור בעתיד אפליה בין תרומה לתרומה". וכדי להפריד דת ממדינה ולמנוע חיכוכים מיותרים דומנו כי מן הראוי להמיר את התקציבים היחודיים בתיקצוב עקיף של הענקת זיכוי מלא כאמור. לעניין הקלות מס בגין תרומות ראה גם מאמרו של ד"ר דוד גליקסברג: "הקלות מס בגין תרומות", משפטים י"ד (תשמ"ה) 558.

174. ראה המאמר הנזכר בעמ"ש 172 לעיל, בעמ' 1284 שם, וזאת על סמך House Hearing 165-66

Rep No. 2375 ict 31

175. שם, שם.

175א. ראה לעיל הע"ש 152, בעמ' 319 שם.

לדעתם, מבוססת כל התאוריה שהביאה לחיוב הכנסות "מוסד הפטור מעסק" – על תחושות בלבד, שבאו בעקבות "משפט המקרוני", והיא לא אוששה מעולם בנתונים עובדתיים.

כמו כן תמהים המחברים המלומדים הנ"ל על ההבחנה שנעשתה בין השקעה אקטיבית לבין השקעה פסיבית בנושא החשש מפני יצירת מונופולים. מדוע לא הובע החשש כי מוסדות צדקה ילוו כספים או ישכירו נכסי דלא נידי בפחות מהסכום המקובל, וכך יאלצו משקיעים פרטיים בתחומים אלו לצאת מהענף?

ביטקר ורדהרט מציינים גם כי לא היה דיון על האפשרות, כי אדרבה אם יתאפשר למוסדות הצדקה להגדיל את בעלותן על מפעלים עסקיים פעילים, אזי הם יורידו בהתאם את בעלותן על בטחונות והשקעות פסיביות אחרות ובכך יתחרו בתקיפות פחותה עם משקיעים פרטיים של נכסים אלה.

מעבר לכך, התווית "אקטיבי" ו"פסיבי" התקבלה כאילו שצויינה באמצעותה הגדרה ברורה לחלוקה ברווחים, אך למעשה המרחב של פעילות למטרות רווח אינו ניתן לחלוקה ברורה. למשל, גוף אשר בבעלותו מצויות יחידות דיור רבות עשוי לפעול באחת מן האופציות כדלקמן:

1. להחכיר את כל הפרוייקט למפעיל עבור סכום קבוע, שאינו קשור לרווחיו של המפעיל.
 2. להחכיר את הפרוייקט למפעיל עבור אחוז מסויים מהרווח שלו נטו או ברוטו.
 3. להחכיר את יחידות הדיור לדיירים השונים לתקופת חכירה ארוכה.
 4. להשכיר את יחידות הדיור כמלון לאורחים ארעיים.
- האופציה הראשונה היא השקעה "פאסיבית", האופציה הרביעית היא עסק "אקטיבי", ואילו את שתי האופציות האחרות קשה לטווג. אך כל האופציות כרוכות בתחרות עם בעלים פרטיים של נכסים דומים.

4. הפטור להכנסה "מעסק" שהינה הכנסה "קשורה" – טעמי הפטור

[1529] הפטור שהוענק להכנסה "מעסק" המהווה חלק מפעילויות האירגון להשגת מטרותיו, הוסברה בכך שהינה עולה בקנה אחד הן עם המטרה של ריסון סטיות בלתי רצויות מיעודי הארגון והן עם הרציונלה הבסיסית של הפטור ממס, שהרי האירגון פועל במסגרת המצומצמת של המטרות לשמן הרוקם. כך למשל שכר לימוד במוסדות להשכלה, דמי שכירות בבית אבות המהווה "מוסד צדקה", ודמי כניסה למוזיאון המהווים רווח המופק בתחום המטרות הישירות של מוסדות פטור אלו.

[1530] גם פעילות שאינה כשלעצמה במסגרת מטרות האירגון אלא "קשורה" עימה מן הראוי לפטור ממס, שכן הקשר ההדוק למטרת הפטור מסייע לשמור על מסגרות הפעילות של האירגון ולמנוע תחרות. דוגמא לכך הינה עיתון שמוציאה לאור אוניברסיטה. העיתון אינו חלק מתפקידו החינוכי הישיר של המוסד להשכלה ואולם הוא קשור עם תפקיד זה קשר הדוק ותורם לו רבות בעקיפין.

[1531] סיכה נוספת פרוזאית להמשך מתן הפטור לעסקים קשורים שאינם כלולים במטרות הישירות של האירגון, נעוצה בעובדה שפעילויות כאלו נוהלו באופן מסורתי על ידי ארגוני פטור למיניהם. לנוכח המסורת שהיתה קיימת בפעילות שכזו, נחה דעת הקונגרס מכך שאף הם יכללו בכלל הפטור הניתן לארגוני פטור למיניהם — בעוד שייצור הספגטי ע"י אוניברסיטת "N.Y.U." עורר אנטגוניזם.

5. הגדרת "הכנסה שאינה קשורה"

[1532] שרות מס הכנסה בארה"ב Internal Revenue Service (להלן: "I.R.S.") קבע שלושה מבחנים להגדרת הכנסה שאינה קשורה:

1. הכנסה שאינה פרופורציונלית למטרות הארגון.¹⁷⁶ (קרי במילים אחרות — האירגון מרוויח מעבר לנחוץ לו לקידום המטרה הציבורית).
2. מטרתו העיקרית של האירגון בפעילות זו הינה יצור הכנסה.¹⁷⁶ (קרי מניעי הפעילות הינם בעיקר — להפיק רווח, ולא לקדם את המטרה הציבורית).
3. האירגון מתפעל את העסק כעסק מסחרי. (לאמור, הסממנים העיסוקיים בניהול העסק גוברים על הסממנים הציבוריים).¹⁷⁶

[1533] ואולם, בהפעלת קריטריונים אלו התעוררו קשיים, וההחלטות על בסיסן לא היו עקביות, ועל כן הוכנסו בהם שינויים. (בין שינויים אלו מוצאים אנו למשל הקלה בכל הנוגע לירידים מסחריים המפחיתה את נטל ההגבלות האמורות עליהם).

[1534] בין ההחלטות הבלתי עקביות, אשר שונו כאמור, תצויין לצורך הדוגמא, אחת ההחלטות הראשונות שהתקבלו לאחר התיקון מ-1950 ואשר בה קבעה הרשות כי אירגון רכישה שהוקם על ידי קבוצת בתי חולים שהינם ארגונים פטורים — הינו עסק בלתי קשור מכיוון שהספקת צרכי בתי החולים הם "עסק מסחרי".¹⁷⁷ כמו כן קבעה הרשות כי תחנת כח

176. מבחן אי הפרופורציונליות נבחן בצורה כפולה:

1. גודל הפעילות בהשוואה לתרומה למטרות הפטור של "מוסד הפטור".
2. היחס בין ההכנסה הכללית של ארגון פטור לבין ההכנסה מן הפעילות הנדונה. המבחן הראשון משקף רציונלה אותה הבהרנו לעיל, במסגרת מחקרנו. המבחן השני אינו מובן — והדרך היחידה להבין מדוע תשמש הפרופורציונליות האמורה כקריטריון, היא במקרה והפעילות הרווחית הינה כה גדולה עד שהיא מאפילה על שאר תפקודי הארגון ובכך הינה שוללת את כל אופיי הציבורי. אם אכן כך הוא הרי שהמבחן אינו מתייחס "לקשר" שבין הפעילות לאירגון הפטור, אלא השאלה הנשאלת הינה האם ארגון זה אכן מתפקד לשם מטרות הפטור, והאם הינו שומר על אופיו הציבורי. לעניין זה ראה הע"ש 172 בעמ' 1989-1988, שם, וכן פסה"ד בענין:

Evanston North Shore Bd. of Realtors v. U.S. 320 F.2d 375 (1963)

176א. ראה הע"ש 172 לעיל.

176ב. Rev. Rul 57-313. 1957-2 Cum. Bull 316, 317.

177. ראה: Rev. Rul 54-305, 1954-2 Cum. Bull 127.

אוניברסיטאית המספקת חשמל לציבור הרחב מהווה "עסק", ללא שנתנה את הדעת על כך כי השרות סופק אך ורק למוסדות הפטורים ממס, והופעל על ידי מוסדות אלו. קביעות אלו לא עמדו במבחן המשפטי ובענין מאוחר יותר קבע בית המשפט כי רכישה של ציוד לבית החולים על ידי ארגון קניות הינה נחוצה לתפקוד בית החולים ועל כן אין היא חורגת ממסגרת מטרתו ויש לראות בה עסק קשור.¹⁷⁸

[1535] הבעיה העיקרית היתה בכך ששלטונות המס התמקדו יתר על המידה בבחינת מקור ההכנסה, האם הינה "עסק", והאם הינה דומה לעסקים זהים, במקום לבדוק האם הפעילות נופלת לגדר המטרות של המוסד והאם הינה קשורה למטרות אלו. כך למשל נוצרה אנומליה בכך שנקבע על ידי הרשות כי בנק הדם צריך לשלם מס בספקן, תמורת מחיר, דם למעבדה, שכן מכירת דם ללקוחות הינה זהה לניהול עסק מסחרי.¹⁷⁹ בקביעתה התעלמה הרשות מעובדת יסוד לפיה מכירת הדם למעבדות הינה חלק אינטגרלי ממטרות מוסד הפטור ומדרך פעילותו המחוייבת, שכן כדי להבטיח הספקה הולמת של דם, על בנק הדם לשמור עודפים. מעודפים אלו חייב הבנק להתפטר בשלב מסויים בטרם שיתקלקלו ולשם כך הינו חייב למוכרם למעבדות.

[1536] גישה זו של שלטונות המס הובסה בבית המשפט אשר פסק כי קביעת ה-I.R.S. משרתת ללא ספק את המטרה של סילוק יתרונות של תחרות בלתי הוגנת, אך הינה מתעלמת מן העובדה כי המס חל רק על עסקים שאינם קשורים מהותית למטרות האירגון, ועל כן תשומת הלב צריכה להתמקד בקשר שבין הפעילות לבין מטרות מוסד פטור ולא בדמיון של "העסק" לעסקים אחרים וביכולת לראותו "כעסק".¹⁸⁰

[1537] לנוכח האמור נקבעו עוד ב-1967 בארה"ב תקנות חדשות ההופכות לברת מיסוי הכנסה של אירגון פטור מאותם חלקים שאינם תורמים באופן מהותי להוצאה לפועל של תפקודי מטרת הפטור (מלבד יעוד ההכנסות למטרות מוסד הפטור). ניתוח זה של שלטונות המס ביחס למונח הכנסה בלתי קשורה הוביל כאמור להקלה במגבלות על ירידים מסחריים, הואיל והרשות הגיעה למסקנה כי הם תורמים באופן ניכר להוצאה לפועל של מטרות הארגון.¹⁸¹

[1538] במאמר אשר התפרסם ב-Harvard Law review ואשר התייחס ל"התפתחות התפיסה בנוגע להכנסה עסקית בלתי קשורה של ארגונים פטורים ממס" על רקע משפט

Hospital Bureau of Standards & Supplies v. U.S. 158 F. Supp. 560. .178
 Rev. Rull 66-323 1966-2 Cum. Bull, 216 .179
 ראה לעניין זה: .180
 Mobile Arts & Sports Ass'n v. United States 148 F. Supp. 311 (S.D. Ala 1957)
 וכן ראה: Golden Rule Church Ass'n. v. U.S. 41 T.C. 719 (1964).
 Treas. Reg. Sec. 1.513 — 1.(d)(4) (i) example (3) 1967. .181

המקרוני¹⁸² נסקרו בהרחבה הבעיות שהועלו לעיל לפיהם האבחנות בין סוגים שונים של פעילויות של אירגוני הפטור הינה מלאכותית. כך משל מלאכותית היא האבחנה בין הכנסה עיסקית לבין שכירות, ואין כל טעם בקריטריון שנקבע על ידי שלטונות המס המגדיר הכנסה כבלתי קשורה בהתאם לאפשרות להגדיר הכנסה זו "כעסק", במקום שהקריטריון יהא — מידת נחיצותה של פעילות זו למטרות אירגון הפטור.

[1539] בהקשר זה הוצע על כן במאמר הנ"ל כי במקום לקטלג פעילות בצורה מופשטת, ישקלו שיקולים פרקטיים — לפיהם ינתן הפטור אך ורק לפעילויות אשר לשמן נועד האירגון וכן להשקעותיהם השוטפות של אירגוני הפטור. ואולם, סיבסוד זה לא יכול להיות בלתי מוגבל ויש לשקלו במסגרת סדרי העדיפויות החברתיים. ההכנסה הפטורה חייבת על כן להיות מוגבלת באופן פרופורציונלי לפעילות האירגון ולתמיכה הוולנטרית המתקבלת ממנו.

[1540] הנה כי כן, סדנא דעראא חד הוא. גם בארה"ב בחנו שלטונות המס את אופי ההכנסה במקום לבחון את מהות הפעילות והדבר גרם לעיוותים. גם בארה"ב ההבחנה בין פעילות פסיבית לאקטיבית אינה מהווה קריטריון הולם אם מבקשים לסכור את התופעה של התחרות הבלתי הוגנת, שכן זו קיימת אף בפעילויות פסיביות. וגם בארה"ב צויין על ידי המלומדים כי קנה המידה הנכון לפטור הינו מידת הצורך בפעילות הספציפית לקידום מטרות הפטור, כאשר לענין זה קיימים שלוש נקודות מבחן אשר במסגרתם נמדדים; מניעי הפעילות, אופיה של הפעילות, והסממנים המסחריים בפעילות הארגון.

[1541] כמו כן מוצאים אנו במאמר הנזכר הצעה להעניק את הפטור בהתאם למטרות האירגון, דהיינו, לתקצב את שיעור הפטור המוענק לכל פעילות ופעילות בהתאם לסדרי עדיפויות לאומיים וליתן פטור אך ורק לרווחים הנחוצים למוסד הפטור כדי לקיים את פעילותו הציבורית.

6. עמדתם של ביטקר ורדהרט והקריטריונים לפטור המוצעים על ידם

[1542] דוגמא להשפעת הגדרת עילת ומטרת הפטור ל"מוסד צדקה" על הקריטריונים להענקת הפטור, מוצאים אנו במאמרם של המלומדים ביטקר ורדהרט.¹⁸³ ביטקר ורדהרט סבורים כי יש לבחון את מהות פעילותו של "מוסד הפטור" בהתאם לאפשרות ליחס את רווחיו לנישום מסויים. זאת לנוכח העובדה כי מבין הנימוקים שהועלו בקונגרס, כטעם לפטור ממס המוענק ל"מוסדות פטור" (כגון הפונדציאל הדל של מוסדות הפטור כמקור הכנסה לשלטונות המס, הטיידה שבניהול החשבונות ותיעוד המסמכים במוסדות לא פורמליים המסתייעים במתנדבים, החשש כי מיסוי שכזה ירתיע את

182. ראה הע"ש 172 לעיל, בעמ' 1295-1292, שם .

183. ראה הע"ש 152 לעיל.

המתנדבים בעם ויפגע אנושות במוסדות האמורים¹⁸³ הרי שהנימוק הנכון ביותר הינו הסברה לפיה אירגונים העוסקים בפעילות ציבורית ללא כל אינטרס אישי ספציפי — אינם מפיקים "הכנסה". אין גם דרך להתאים את מדרגות המס על הכנסות אלו, שהרי הרווחים שהופקו מיועדים לממן פעילות למען הציבור ולא ליחידים מסויימים. מכיוון שכך, הסיקו ביטקר ורדהרט כי ניתן יהא לחייב במס רווחיו של "מוסד פטור" רק כאשר ניתן לייחס טובת הנאה ספציפית ומוגדרת לנישום מסויים, ומכיוון שהדבר אינו אפשרי בדרך כלל הרי שאין מלכתחילה חיוב במס.¹⁸³

[1543] כך למשל מצביעים המחברים על כך שהעקרונות לחישוב "הכנסה חייבת" מתבססים על ההנחה שהנישומים שואפים להגדיל את רווחיהם. ממילא, עקרונות אלו אינם מתאימים לאירגוני פטור המיועדים אך ורק להשגת מטרה ציבורית, ללא כל עירוב של ענין אישי וללא כל כוונה להשיג רווחים לישמן מעבר לנחוץ לקידום המטרות הציבוריות.

[1544] נמצאת למד כי למעשה, הגדרת עילת הפטור לדעת ביטקר ורדהרט מובילה לקביעת קריטריון לפיו יבחן הפטור המוענק ל"מוסד הפטור" בהתאם למהות פעילותו. אם הפעילות הינה אך ורק ציבורית, אזי אין דרך לשייך את ההכנסה לפרטים מסויימים. מאידך, אם הפעילות הינה מיועדת לרווחת חברי האירגון ומשולבת בין מטרותיה כוונה של הפקת טובת הנאה אישית לחברים, אזי תוגדר הפעילות כהכנסה החייבת במס.

183א. בדומה לכך ראה: שו"ת תרומת הדשן סימן שמ"ב:

"ומהאי טעמא (מטעם זה) נראה שיש לנהוג שכל מי אשר יתגרב ומקצה מעות למלאכת שמייים, כגון: תלמוד תורה, להשיא יתומים ולהחזיק עניים וכיו"ב, אפילו אם מרוויחים בהם בריבית, ומקיים הקרן ואינו מוציא רק הרווח, מכל מקום פטור מן המס מהאי טעמא — שלא תהא מכשילן לעתיד שימנעו מלהתגרב".

לעמדת המשפט העברי בסוגיא זו, ראה גם: שו"ת הר"ן בסימן ב'; שו"ת הרא"ש כלל יג' סימן ו'; הגהות המרדכי על מסכת בבא בתרא פרק ב' (דפוס וילנא) דף צו' ע"ב; שו"ת מהרשד"ם יורה דעה סימן קע"ז; שו"ת מהרי וייל סימן קלג'; וכן ראה בספרו של ר' יוסף אבן עזרא על דיני מיסים "משא מלך" (הוצאת יד הרב ניסים ירושלים תשמ"ט), שער שני, משפט יח', בעמ' קכ"ח — קכ"ט.

183ב. יושם אל לב, העובדה שאין אפשרות לייחס "ההכנסה" ליחידים אינה משום שקהל היעד אינו מסויים אלא מכיוון שכאשר יש קריטריונים אובייקטיביים קהל היעד פונקציה של המציאות המשתנה. רק כאשר מוסד אינו פועל לפי קריטריונים ציבוריים טהורים ומערב אלמנט אישי אזי ניתן ליחס את הכנסתו לאותם אנשים אשר המוסד חפץ ביקרם ורק אז יש ולהגדיר את ההכנסה כהכנסתם. הכנסה זו תחוייב במס לפי שיעורי המס של מושאי הפעילות ובהתאם למידת טובת ההנאה לה זכו. כמו כן יש לזכור כי אבחנה זו קיימת רק לדעת מחברים אלו הסבורים כי מניעי הפטור הינם נובעים מכך שמלכתחילה לא ניתן להגדיר את רווחי ארגון הפטור כהכנסה. דעה זו אינה הדעה המקובלת וראינו כי הסיבות למתן הפטור — כפטור ולא כהעדר אפשרות מלכתחילה לקבוע חיוב במס כפועל יוצא מהעדר "הכנסה" הינן רבות ומגוונות.

[1545] בדרך זו מבחינים ביטקר ורדהרט בין אירגונים המיועדים אך ורק לרווחת הציבור ("Public Service") לבין אירגונים המיועדים לרווחה הדדית ("Mutual Benefit") של חבריהם והמערכים בין מטרותיהם מטרה של – רווחה אישית של החברים (ללא קשר לקידום המטרות הציבוריות במופשט).¹⁸⁴

[1546] המחברים המלומדים סבורים כי לא ניתן לראות בהכנסות שמפיק מוסד הפטור מפעילויותיו המתבצעות במסגרת מטרותיו הציבוריות (להבדיל מהכנסות של "עסק קשור" וכיו"ב) משום "הכנסה חייבת", בין השאר לנוכח השאלות דלקמן:

א. אם המוסד יוגדר כ"עסק" של צדקה ומכח הגדרתו "כעסק" ימוסו הכנסותיו – האם ניתן במקביל לראות את הכסף הניתן לצדקה כהוצאה עיסקית? האם ניתן לנכות את שכר העובדים – כהוצאות עיסקיות?

ב. האם ניתן לראות בדמי חבר משום הכנסה?

ג. האם ניתן לראות במתנות ועזבונות הכנסה?

ד. האם אין זה נכון לראות במוסד הפטור רק מעין צינור או קרן שמורה בה מוחזקות תרומותיהם של אנשים פרטיים, ומועברות לנוקקים (ע"י מוסד הפטור) – בשליחות אותם אנשים פרטיים. והרי ברור כי אם אדם פרטי מפקיד כספים בחשבון בנק נפרד כדי לתיתם אח"כ למטרות צדקה – אין אפשרות לראות בכספים אלו (להבדיל מהריבית) משום הכנסה של מאן דהוא.

[1547] כמו כן, מציינים ביטקר ורדהרט כי תאורטיקנים בני דורנו בנושאי המיסוי¹⁸⁵ מבהירים כי יש להטיל מס בשיעור התואם אחת מן השתיים: או את תאוריית המס של "התועלת" או את תאוריית המס של "היכולת לשלם".

לאמור, החיוב על אדם לשלם מס הינו או בהתאם לתועלת שהפיק משרותי המדינה או בהתאם ליכולתו לשלם. אולם, הטלת מס על אירגון פטור אינה תואמת לאף אחת מן התאוריות, שכן היא מהווה הטלת מס על ציבור בלתי מזוהה – הכיצד ניתן לבדוק את שיעור טובת הנאתו הממוצעת של ציבור זה או את מידת יכולתו לשלם?¹⁸⁶ מאידך, כאשר אירגון פועל לרווחת חבריו המוגדרים הרי שהדברים ניתנים לכימות ולקביעה¹⁸⁶ ועל כן ניתן להגדיר טובות הנאה אלו "כהכנסה חייבת". ואכן רווחים אלו יש למסות.

184. המחברים מסתמכים בעניין זה על מחקר בלתי מפורסם של פרופ' קיפר, (המצוי בספריית "Yale Law Journal") ראה הע"ש 152 לעיל בעמ' 305 והע"ש 15, שם

185 R. Musgrave & P. Musgrave, "Public Finance In Theory and Practice", (1973) 192-204

186. לעניין זה ראה גם: Bittoker "A Comprehensive Tax Base as a Goal of Income Tax Reform". 80 Harv. L. Rev. 925

186א. כך למשל נקבע בעניין Louisiana Credit Union League v. U.S.A F. 2d 525 639 כי הספקת שירותים או מוצרים מוזלים לחברי מוסד פטור המנוהל באופן מסחרי והמעניק לחברי המוסד טובות הנאה שהינן בעיקר אישיות, לא תחשב "עסק קשור" ותחוייב במס. ואולם בכל הנוגע

[1548] ואולם, כפי שצינו לעיל רווחיהם של ארגונים לתועלת הודית עשויים לזכות בפטור מכיוון אחר לחלוטין – מכח עקרון המסחרי ההדדי, השולל אף הוא, מטעם אחר, את האפשרות להגדיר את היתרה שבקופת האירגון כריווח. בהקשר זה מציינים המחברים הנ"ל ביחס לאירגונים לתועלת הודית המופעלים על מנת לספק סחורות ושרותים לחבריהם במחירי עלות, כי מאחר ואירגונים אלו אינם מנסים להשיג רווחים מציבור החברים (שהרי מבצעי הפעילות הם הם גם קהל היעד ומקור התשלום), אזי ניתן לראות בעודף שנותר בקופתם בסוף השנה משום גביה ביתר, אשר אילו היתה מוחזרת מיידית לחברים ודאי שלא היתה נכנסת תחת הכותרת של "הכנסה". הוא הדין כאשר אירגונים לא מחלקים את הרווחים אלא מסבסדים באמצעותם שרותים אחרים במצבים מסויימים ומוזילים את מחירם, או מרחיבים את השרותים והמתקנים – בלא תוספת למחיר העלות. בשני המקרים הנ"ל אין לראות ביתרה שנותרה בקופת החברים משום "הכנסה" ואין להשית על כך מס.¹⁸⁷

[1549] המסקנה בהקשר זה הינה אפוא כי פעילות של אירגונים לתועלת הודית, המורכבת רק מכך שחברי האירגון מבצעים יחדיו את מה שיכלו לבצע ביחידות בלא מס – אינה ראויה להיות מטרה למיסוי.

ברם, אירגונים כאלה עשויים לקחת חלק בפעילות עם מי שאינם חברים, או להשקיע את נכסיהם באופן המניב הכנסה, המבטיחה טובות הנאה שונות לחברי האירגון, ואין שום סיבה שלא למסות הכנסה מסוג זה, שהרי היא מוגדרת "כהכנסה" משום שניתן לשייכה לאנשים ספציפיים.

[1550] בהקשר זה יש לציין עם זאת, כי מקום שבו החברים "סוחרים" רק עם עצמם אין לראות בכך "הכנסה" אף שחיפוש בלתי נלאה אחר "הכנסה", עשוי לעורר טיעון לפיו חלק מהחברים נהנה מיתרון כלכלי, בזכות הוצאות של חברים אחרים למועדון. כך למשל, אם התשלום היחידי של חברי מועדון הוא מיסי חבר, הרי שהחברים המשתמשים במתקני המועדון בתכיפות גבוהה, זוכים לסבסוד מצד החברים האחרים. ואולם הדבר דומה לתועלת שמפיק הזוללן המחלק את החשבון לאחר סעודה במסעדה באופן שוויוני עם קבוצה של אכלנים צנועים. כאשר מנתחים את מהותו של תשלום היתר במקרה זה,

לניהול באופן מסחרי ראה לעומת זאת פסק הדין בעניין:

American Bar Endowment v. U.S.A. 761 F. 2d. 1573 (1985) השולל את כוונת הרווח בקריטריון ל"עיסקיות" ההכנסה. כמו כן לעניין ניהול עסק ע"י לשכות מסחר ראה פסה"ד בעניין:

Carolina Farm & Power Equipment Dealers Association v. U.S.A. 699 F. 2d 167 (1983)

187. ראה הע"ש 154 בעמ' 348 שם וכן: Logan "Federal Income Taxation of Farmers and other:

Klein, "Income Taxation: Cooperatives" 44 Texas L. Rev. 250 & 1269 (1965, 1966) and Legal Entities", 20 U.C.L.A. L.R (1972) 13 at p. 31-33

מוצאים אנו כי אין זו אלא מתנה וויתור מצד הקבוצה לטובת אותו אדם, המשלם פחות מחלקו אמיתי בחשבון, ומתנה אינה חייבת במס כידוע. אשר על כן, סביר להניח כי גם התועלת של חברי המועדון, המשלמים פחות מחלקם האמיתי בעלות טובת ההנאה שהפיקו, תוכל גם היא להחשב למתנה או ויתור שקיבלו, מאשר החברים ששילמו יותר משיעור הנאתם, למרות שקשרי החיבה בין החברים פחותה מן המקובל ברוב המקרים של הענקת מתנות.¹⁸⁸

[1551] לאמור, בבחינת עיקרון "המסחר ההדדי" אין לבדוק בציציות טובות ההנאה שהפיק כל אחד מן היחידים חברי הארגון האם לא קיבל למעשה יותר משאר חבריו, שכן טובת הנאה המופקת ביתר במסגרת אירגון לתועלת הדדית אינה נובעת מזכויות יתר של חבר מסויים על פני רעהו אלא מחמת כורח הנסיבות. על כן, הסכמת החברים להצטרף לאירגון על אף שבנסיבות מסוימות טובת ההנאה שיפיק מי מהם (שיזדקק לעזרת האירגון באורח מסיבי יותר) תהא רבה מטובת ההנאה של המצטרף שיזדקק באותה עת לעזרת האירגון באורח מופחת בלבד, יש בה משום מתנה או ויתור של אותו חבר לרעהו, ועל כן אינה מושא למיסוי.

7. פרשת "אירן גייט" – אירגונים שמטרתם לחולל שינויים חברתיים ופוליטיים

[1552] לסיום סקירה זו יצויין כי לאחרונה מתקיים ויכוח נוקב בארה"ב בשאלה האם מן הראוי לאפשר לאירגוני פטור לסטות ממטרות המכוונות להשגת יעדים חברתיים בדרך של הענקת שרות, ולאפשר להם לפעול אף למען החלת שינויים בחוק או במבנה המשק.

[1553] בנובמבר 1986 הפיץ משרד האוצר בארה"ב תקנות מוצעות לישום שינויים בהגבלות הקבועות בסעיף 3(C) 501 ל-I.R.C. והנתמכים ב-Tax Reform act משנת 1976. ואולם תקנות אלו עוררו התנגדות עצומה מצד ראשי אירגוני פטור, משפטנים וחברי קונגרס. הויכוח הציבורי התעצם לאחר שנודע על ידי "ועדת המענק הלאומי לשימור החירות" – ("National Endowment for the Preservation of Liberty") – שחמשה בעיף 3(C) 501 ל-I.R.C. כדי לזכות בפטור ממס בגין רווחים ממכירת נשק לאירן. הפטור הושג לנוכח העובדה כי רווחים אלו יועדו לקידום "מטרה ציבורית" – סיוע לאירגון מחתרת "הקונטרס" להפיל את המשטר בניקרגואה (הפרשה הידועה בכינוי "אירן גייט"). כתוצאה מכך הוקמה ועדה על ידי הסנט (ועדת פיקל שולץ)¹⁸⁹ אשר ניסחה הצעת חוק וזו הוכנסה במסגרת הצעת התקציב הכולל מ-1987.

188. לענין זה ראה גם: Horn, Unrelated Business Income of Social Clubs 49 Taxes 738 (1971).
189. "The Nonprofit Counsel" (Charitable Prod. Co. Inc.) at p. 8 (June 1987) (B. Hopkins ed.).

[1554] פרופ' צ'סולום במאמרה הנזכר סבורה כאמור כי מכיוון שמטרת הפטור ממס הניתן לאירגוני פטור נועדה לעודד תיקון של עיוותים חברתיים הנוצרים על ידי מדיניות של שוק חופשי, הרי שאירגונים אשר יעדיהם הינם לחולל שינוי חברתי או מדיני מתיישבים עם מטרת הפטור ויש לפטרם ממס.

ואולם, כפי שהדבר נכון לגבי כל פעילות לקידומה של מטרה ציבורית, יש להקפיד גם במקרה זה כי בפעילות "מוסד הפטור" לא תחול כל סטייה מן "המטרות הציבוריות" לשמן הינו פועל וכי לא יתערבו בהם שיקולים ואינטרסים אחרים.¹⁹⁰

190. ראה לעיל הע"ש 159. אם נאמץ קונספט זה בישראל, נוכל למשל לפטור ממס את מפעלי חברת העובדים אם רווחים אלו יועברו במלואם למימון גרעונות "קופת חולים" של ההסתדרות הכללית וחברת העובדים, וזאת מתוך הנחה כי קופת החולים נועדה לקדם מטרות סוציאליות ולתקן עיוותים הנוצרים ע"י כלכלת שוק חופשי אשר אינה מספקת "תועלות קיבוציות" כאמור. בדרך זו תממן חברת העובדים וההסתדרות הכללית את פעילותיה באופן עצמאי לחלוטין כשזרוע אחת של אותו גוף אחראית לתמיכה ברעותה, מבלי להיזקק לסיוע מן החוץ על השפעותיו השליליות (כפי שפורטו בפרק שיחדנו להבחנה שבין מימון ישיר ע"י תקציב למימון עקיף ע"י פטור ממס), ובכך עשוי להחסך הצורך בתיקצוב מערכת זו, ויתאפשר לה לעמוד על רגליה היא באמצעות סיוע עקיף של פטור מתאים ממס.

פרק 16: מסקנות הניתנות לאימוץ כדין רצוי

פרק 16 : מסקנות הניתנות לאימוץ כדין רצוי

[1601] המסקנות הכוללות אותן ניתן ויש להסיק לדעתנו מן הסקירה דלעיל בדבר הדין הנוהג בארה"ב הינן כדלקמן:

א. מטרת הפטור מן הדין כי יהיו רחבות כפתחו של אולם, ואף פעילות שיעודיה הינן שינויים מבניים במשק או עידוד גופים חברתיים אחרים — מן הדין לפטור ממס.
 ב. לא אופי ההכנסה עיקר, ואף לא מידת הפסיביות שלה אלא מידת נחיצותה של הפעילות לקידום מטרת הפטור.

לענין זה יבחנו גם מניעי הפעילות וקיומם של סממנים מסחריים שלא ממין הפטור.
 ג. כדי שאירגון יזכה לפטור ממס עליו להתמקד אך ורק בהשגת מטרת הפטור, ללא כל מטרות זרות נוספות או שיקולי ניהול זרים המביאים בחשבון אינטרסים פרטיים כגון של רווחה הדרית של חברי האירגון.

ד. לנוכח מטרת ורקע הפטור מן הראוי לפטור ממס מוסד אשר כל הכנסותיו נובעות מתרומות וזאת כבר לנוכח הטעם הפשוט שתרומות אינן מוגדרות מלכתחילה כ"הכנסה חייבת".

ה. כמו כן יש לפטור ממס הכנסות של מוסד כאמור ממכירת טובין שמקורם בתרומות או ממתן שרות כאשר נותני השרות פועלים בהתנדבות. במקרים אלה אין חשש מהותי מפני צמיחה בלתי מבוקרת של גוף שכזה ומפני תחרות בלאי הוגנת, שכן גוף הנסמך על תרומות והתנדבות מוגבל מטבע הדברים ביכולתו לצמוח, והסיכוי כי יחרוג ממטרות הפטור הינו קטן.

[1602] לאחר שבחנו וביקרנו את המצב המשפטי הקיים בישראל ולאחר שהצבנו יעדים למשפט רצוי ואף סקרנו את ההסדר החוקי בארה"ב ואת והרקע להגבשותו והסקנו מסקנות הראויות לאימוץ בישראל, בשלה השעה לפנות לניסוח מסגרות של דין רצוי.

[1603] בהקשר זה עומדים לנגד עינינו דבריו של פרופ' ז' צלטנר¹⁹⁰: "הטכניקה החקיקתית של המחוקק היא טוויית רשת בת לולאות רחבות. אין הוא מגסה להסדיר את כל הבעיות שהוא יכול לראותן מראש, אלא מסתפק במתן ציוני דרך".

190. ז' צלטנר, "הרהורים על הצעת חוק החוזים (חלק כללי) תש"ל-1970, עיוני משפט ג', תשל"ג-תשל"ד 131, 132.

פרק 17: הדין הרצוי

פרק 17: הדין הרצוי

1. סיכום ומסקנות

2. סוף דבר

1. סיכום ומסקנות

[1701] בפרק זה מבקשים אנו לעצב את כלי הקיבול הנורמטיבי לשינוי המוצע. לשם כך נתאר בקצרה את התוכן אשר ניצוק בכלי זה ואשר בהתאם לצלמו ולתבניתו יעוצב הכלי. אשר על כן בהתבסס על כל האמור לעיל והמהווה הנמקה ורקע לשינוי המוצע – ישמש הסיכום דלהלן שרטוט תחומה של המסגרת החוקית המוצעת ונורמה של דין הרצוי.

[1702] המונח "מטרה ציבורית" – מן הראוי כי יתפרש באופן נרחב, ומן הדין כי ההגרה תקיף מטרות רבות ככל הניתן. אין זה רצוי כי תהא הגבלה בתחום זה בכל הנוגע לסוג המטרות ומסויימות קהל היעד, וזאת כדי שלא יחדרו שיקולים התלויים בהשקפת עולם אישית, אל בין כתליה של מערכת גביית המס. אשר על כן מן הדין לכלול במונח "מטרה ציבורית" אף מטרות שעניינן קידום ציבור קטן ומסויים.

כמו כן, מן הדין כי המונח "מטרה ציבורית" יפורש ככולל אף מטרות של קידום יעד חברתי המכוון להביא לשינוי במבנה המשק. (190ב)

[1703] מן הדין לקבוע באופן ברור ומפורש כי הפטור ניתן אך ורק למוסד בעל "אופי ציבורי" – היינו מוסד הפועל להשגת מטרות ציבוריות בלבד. ללא שיהיו בין מטרותיו מטרות אחרות כלשהן, וללא שיתערבו בין שיקולי ניהולו סממנים מסחריים הזרים למטרות הציבוריות של המוסד או אינטרסים אישיים כלשהם.

[1704] סממנים מסחריים הזרים למטרות המוסד יתבטאו:

- א. בפעילות המיועדת להפיק רווחים מעבר לדרוש לקידום המטרה הציבורית.
- ב. פעילות אשר המוסד בוחר בה מפאת רווחיותה ולא מפאת התועלת שהינה מניבה ל"מטרה הציבורית". לאמור פעילות אשר הרווח הנגבה בגינה מהווה תכלית כשלעצמה ולא רק אמצעי מימון.
- ג. ניהול אשר במסגרתו קיימת תופעה של "הוצאות עודפות" במובן סעיף 3(ז) לפקודה.

[1705] העדר אינטרסים אישיים פרושו:

- א. חברי המוסד לא יפיקו טובות הנאה אישיות מפעילות המוסד הציבורי.

190ב. השווה עם הדוגמא המופיעה בהע"ש 190 לעיל.

ב. רווחי המוסד לא יחולקו לחבריו במקרה של פירוק אלא יועברו למוסד אחר בעל מטרה ציבורית קרובה.

ג. פעולה אשר מניעה הינם קידום רווחת החברים — אלא אם כן המניע לפעילות הינו קידום המטרה הציבורית המופשטת, ורווחת החברים המושגת עקב כך הינה תוצאה טפלה ואינצינדלית.

[1706] יש לבחון את מהות פעילותו העסקית של "המוסד הציבורי" (כדי לוודא כי נשמר "אופיו הציבורי" של המוסד), ולא את מקור ההכנסה ואת הגדרתה כ"עסק" לפי הקריטריונים הקבועים בסעיף 2(1) לפקודה. מכאן נובעות התוצאות הבאות:
א. פעילות במסגרת מטרתו הישירות של "מוסד הציבורי" — תהא פטורה ממס אף אם הינה מוגדרת כפעילות עסקית, וזאת אם אכן מניעה ושיקולי ניהולה הינם — אך ורק קידום המטרה הציבורית.

ב. אם הפעילות האמורה מלווה בסממנים עסקיים זרים אזי יחוייבו במס הרווחים שיופק מפעילות זו, ואם היקפה של הפעילות ביחס ליתר פעילויות המוסד, הינה נרחבת, אזי ישלל לחלוטין "אופיו הציבורי" של המוסד והוא לא יוגדר כ"מוסד ציבורי".

ג. "המוסד הציבורי" ימוסה רק בגין פעילות עסקית המבוצעת על ידו ישירות והפוגעת באופיו הציבורי. ואולם, פעילות של גוף עסקי המייעד את רווחיו ל"מוסד ציבורי" אינה פוגמת ב"אופיו הציבורי" של ה"המוסד הציבורי" ויש לפטור רווחים אלו ממס.

ד. פעילות עסקית שאינה בתחום המטרות הישירות של "המוסד הציבורי" תהא פטורה ממס אם תעמוד בארבעת התנאים הבאים:

1. המוסד אינו עוסק בפעילות זו בקביעות.
2. מניעי הפעילות, או מניעי רוב המשתתפים ברכישת השירות או המוצר פרי הפעילות, הינם בעיקר למען קידום המטרה הציבורית.
3. אופי הפעילות מצומצם.

4. כל הרווחים מופנים למטרה הציבורית המסוימת שהינה עילת הפעילות.
5. פעילות עסקית הנעדרת יסודות מסחריים השוללים את אופיו הציבורי של ה"מוסד ה"ציבורי" (כגון במצב של "מסחר הדדי") תפטר ממס — (זאת אף אם עקרון המסחר ההדדי כעילת פטור בפני עצמה טרם התקבל בפקודה).

[1707] פעילות עסקית של "מוסד ציבורי" תפטר ממס אף אם אינה כלולה במסגרת הפעילות הישירה להשגת המטרה הציבורית, ואינה עומדת בארבעת התנאים שצויינו לעיל — כגון שהמוסד עוסק בה בקביעות — וזאת אם בעסק של מסחר, הסחורה הנמכרת על ידי המוסד התקבלה על ידו כתרומה, או בעסק של מתן שרות, השרות מבוצע על ידי מתנדבים.

[1708] מוסד אשר כל הכנסותיו הינן מתרומות מן הראוי כי מלכתחילה לא נגדיר את הכנסותיו ככנסות לרשת המס ומוסדות אלו לא יחוייבו במס אף בלי צורך להכנס לגדרי הפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה.

פעילויות התנדבות חד פעמיות ומוסדות שכל הכנסתם הינה מתרומות מן הראוי כי יהיו פטורים מחובות ביוקרטים כלשהן ובכך תמנע גם הצפת המערכת בצורך לטפל באלפי מקרים של מוסדות זעירים, (כגון: קופות צדקה, בתי כנסת, ערבי גיוס תרומות וכיו"ב) ומוסדות אלו לא יזדקקו לקבלת אישור בדבר היותם "מוסד ציבורי" בניגוד למוסדות אשר מקור הפטור שלהן הינו סעיף 9(2). מוסדות אלו לא יהיו חייבים להגיש תקציב פטור לאגף התקציבים באוצר כדי לזכות בפטור ממס, שכן את הכנסותיהם אין אנו מגדירים מלכתחילה "כהכנסה חייבת", וממילא אין צורך בפטור — ובפרוצדורת הפטור — ממס.

[1709] "מוסד ציבורי" יקבל פטור אך ורק לאחר שיקבל אישור על היותו "מוסד ציבורי". כדי שלא להעמיס על המערכת טיפול בגופים זעירים יועיל אישור זה כשלעצמו כדי לזכות בפטור עד לסכום מסויים (לדוגמא — 50,000 שקל לשנה). הסכום האמור יעודכן מעת לעת על ידי צו של שר האוצר.

[1710] פטור ביחס לסכום העולה על הסכום האמור יונפק מידי שנה, רק לאחר שיוגדרו על ידי "המוסד הציבורי", מסגרת בקשה לתקציב פטור, פעילויותיו הצפויות במשך השנה והתקציב הנחוץ לו לשם ביצוען. בתקציב הפטור רשאי יהא המוסד לכלול גם השקעות לשם מימון צרכים עתידיים צפויים בהתאם לחישובים אקטואריים.

תקציב הפטור יהא טעון אישור אגף התקציבים באוצר, ויכלול בחלק ההוצאה של תקציב המדינה. הפטור האמור ל"מוסד ציבורי" ינתן אך ורק לרווחים העומדים במסגרת התקציב שנקבע לו. רווחים שיפיק ה"מוסד הציבורי" מעבר לכך יחוייבו במס.

[1711] לנציבות מס הכנסה יוגשו מידי שנה דו"חות על הרווחים שהופקו, ועל הפעילויות שבוצעו במסגרת תקציב הפטור וכן יגבה על ידה מס מרווחים שחרגו מתקציב זה. הנציבות תהא רשאית להגדיל או לעדכן את מסגרת תקציב הפטור בשיעור מוגבל שיקבע בתקנות על ידי שר האוצר.

[1712] כמו כן תהא לנציבות הסמכות לשלול את הפטור שניתן או להקטין את תקציב הפטור אם לא עמד האירגון במסגרת הפעילויות לשמן נועד הפטור, או שהוציא "הוצאות עודפות" כמשמען בסעיף 3(ז) לפקודה.

[1713] לבחינת "אופיו הציבורי" של "המוסד הציבורי" שיקוליו ומניעיו בפעילויות השונות, ימנה כל "מוסד ציבורי", המגיש "תקציב פטור", שלושה "דירקטורים מקרב הציבור" כמשמעו של מונח זה בסעיף 96א' — 96 יד' לפקודת החברות (נוסח חדש) התשמ"ג-1983, ובשינויים המחוייבים.

[1714] הקריטריונים שישמשו להענקת הפטור ל"מוסד ציבורי" לענין מס הכנסה ישמשו גם לענין כל שאר חוקי המיסוי (מע"מ, מס שבת ומס רכוש), בשינויים המחוייבים ממטרות חוקים אלו, ומאופיו של המס המוטל בגדרם.

2. סוף דבר

[1716] אחת מן התופעות האנושיות היפות ביותר הינה — העזרה לנוזק.

התכונה האנושית הנשגבת ביותר היא ככל הנראה — החיפוש המתמיד אחר שיכלול המציאות והנסיון הבלתי נלאה ליצור עולם מתוקן יותר.

השילוב בין התכונה האנושית האמורה לבין האידיאל של הענקת עזרה לנזקק היווה כח מניע לנסיון זה לשכלל ולשפר את מדיניות המס בתחום זה של עידוד וסיוע למוסדות העוסקים בצרכי ציבור, למען יושגו המטרות הראויות והפטור ממס ינתן באופן שיסייע אכן לאותם מוסדות העוסקים בצרכי ציבור באמונה וראויים לסיוע.

[1717] בדרכנו זו השתדלנו לצעוד בדרך אשר הוגדרה על ידי המהר"מ מרוטנבורג כ"תרבות ישראל":

"וכן תרבות ישראל — נותנים עיניהם על הפיקחים ויושבים ומדקדים ומטילים מס על כל אחד ואחד — בצדק, איש לפי עמלו ולפי טיפולו, ודנים את אחיהם כאילו הם גופם כפי שנאמר: "ואורח ישרים סלולה". (שות' מהר"מ מרוטנבורג סימן תתקמ"א).

[1718] הננו תיקווה כי הדרך שנסללה לעיל הינה אכן בבחינת "אורח ישרים סלולה", וכי הצעידה בה תביא לרתימת רוח ההתנדבות והעשייה הציבורית השורה בעם, למען השגת מטרות ציבוריות נעלות ורבות ככל שרק אפשר, ובאופן שמערכת המס תהווה אמצעי צודק ויעיל לקידום החברה על כל שכבותיה.

[1719] שיפור בתחום זה של הפטור ממס, והכוונתו לגורמים הראויים, ניחן בחשיבות שיש ליחס לחוק פיסקלי ולחוק סוציאלי — כאחד.

[1720] משום כך, תקוותנו היא כי דרך מוצעת זו, תאומץ הן ע"י הרשות המחוקקת והן ע"י הרשות השופטת היוצרת נורמות בדרך של פרשנות שיפוטית.

פרק 18: מס ערך מוסף – מבוא

פרק 18 : מס ערך מוסף — מבוא

[1801] מס ערך מוסף הוחל בישראל במסגרת המגמה להרחיב את בסיס המס. בהצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975¹⁹¹ נאמר:

"החוק המוצע הוא חלק מן הרפורמה המוצעת במערכת המיסים בישראל. במסגרת רפורמה זו יופחתו המיסים הישירים — ובמיוחד מס ההכנסה — ויורחב בסיס המס במיסים הישירים ובמיסים העקיפים. לגבי המיסים העקיפים יורחב הבסיס באמצעות החוק המוצע. בסיס המס לענין מיסים עקיפים משמעו תחום הפעילות הכלכלית החייב במס.

ככל שהמס חל על שורה ארוכה יותר של פעילויות כלכליות כן בסיסו רחב יותר. מאחר שהמס המוצע, יחול על כל עסקה במקרקעין או במיטלטלין, על מתן שירותים, על יבוא, ועל פעילות החטיבות הפיננסיות והציבוריות, הרי הוא בעל בסיס רחב ביותר. יש להניח כי הפעלתו במתכונת המוצעת בהצעת חוק זו, תביא לשינוי מהותי בכל מערכת המיסוי העקיף, וכבר בשנת הכספים הראשונה שייגבה בה הוא עתיד להיות למקור ההכנסה השני בגודלו במערכת המיסים".

[1802] ואכן, מס ערך מוסף הפך להיות מקור ההכנסה. השני בגדלו במערכת המיסים ולמעשה זהו המס הדומיננטי ביותר בישראל — אחרי מס הכנסה, זאת במיוחד לנוכח העובדה כי שיעורו של מס הערך המוסף הרקיעו שחקים והפכו לחלק משמעותי ביותר ממחירו של כל מיצרך.

[1803] אולם, בעוד שפקודת מס הכנסה מדברת בשפה משפטית, הרי שחוק מס ערך מוסף תשל"ו-1975¹⁹² מדבר בשפה כלכלית ובמונחים שאינם נהירים במדויק לכל.

[1804] ואם בחיי היום יום מנהל אדם את שגרת חייו ונוהג על פי חוק מע"מ ללא צורך בהבנה יתירה — בבחינת מצוות אנשים מלומדה, הרי שכאשר הינו נתקל בגוף יוצא דופן (מוסד ללא כוונת רווח, להלן: "מלכ"ר), או כאשר ברצונו לארגן פעולת התנדבות מסויימת ולהקים מלכ"ר, לא תמיד יודע אדם מן השורה כיצד נוהגים מבחינת חוק מע"מ, והעיון בחוק אינו מקל עליו. המינוח והמבנה של חוק מע"מ עומדים לדועף במיוחד בכל הנוגע להבנת הפטור המוענק במקרים מסויימים למוסד ללא כוונת רווח.

191. הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975 (להלן: "הצעת החוק"), ה"ח 1178 תשל"ה, עמ' 239, בעמ' 236 — כמבוא להצעת החוק.

192. חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") נחקל בכנסת ביום כה' בטבת תשל"ו (29 בדצמבר 1975), ס"ח תשל"ו, עמ' 221.

[1805] לא זו אף זו, מסתבר כי גם בפסיקה שוררת מבוכה בתחום זה. הענקת פטור ממע"מ למלכ"ר, והשתת מס שזכר על גוף זה, נובעים מהגיון כלכלי מסויים העומד בבסיס חוק מע"מ וכל ניתוח של גדרי הפטור ומהותו חייב להשאב מהגיון זה. אך כפי שנראה להלן — לא תמיד כך ארע, ואף התוצאות המתיישבות עם הטעם האמור — לא נומקו כדבעי. עובדה זו עלולה להביא להסקת מסקנות בלתי ראויות.

[1806] משום כך, בפרקים דלהלן נפנה להבהרה מדורגת של מבנה חוק מע"מ תוך שאנו מתמקדים בהגיונו המיוחד של ההסדר שנקבע בחוק מע"מ בכל הנוגע למוסד ללא כוונת רווח. בהקשר זה מביעים אנו גישה מקורית שאינה הולכת בתלם הפסיקה. רק לאחר שיובהרו ההגיונות העומדים בבסיס הדברים, נעבור לבחינת גדריו של הפטור למלכ"ר מתשלום מס ערך מוסף.

[1807] הצגת הדברים בדרך מדורגת זו, נעשתה הן מתוך כוונה להביא גם את מי שאינם בקיאים ברזי המס, בסודו של חוק מע"מ והן כדי לנתח את הנושא הספציפי שבפנינו בהתבסס על הגיונו הכולל והכלכלי של ההסדר שנקבע בחוק מע"מ למוסדות ללא כוונת רווח.

[1808] מלבד הירידה להגיונות הדברים והמסקנות שהננו מסיקים מכך הרי שבמסגרת חלק זה של הספר הננו מתבססים לעיתים קרובות על הדרך שבה רואים את הדברים שלטונות המס בחוזרים המקצועיים שהפיצו. מטרתנו בפרקים אלה הינה בעיקר אינפורמטיבית והם מיועדים לספק למעיין את הנתונים ברבר הדין המצוי והמצב המשפטי הנתון, לפיו מן הראוי שיכוון את התנהגותו.

[1809] מן הטעם האמור גם הקדשנו נספח בשולי הדברים, בו מובאות בשלמותן הוראות הנוהל של שלטונות המס הנוגעות לבקשה לרישום מלכ"ר ו"מוסד ציבורי". הוראות אלו משקפות את הדרך המותווית ע"י שלטונות המס לטיפול בבקשות לרישום מלכ"ר ו"מוסד ציבורי" והינן משקפות את הפרקטיקה הנוהגת בחיי היום בכל הנוגע לבקשות אלו.

[1810] הגנו תקווה כי חלקו האינפורמטיבי של הספר יהווה מקור אינפורמטיבי שימושי למלכר"ים הרבים ולציבור הרחב הבא עימם במגע שוטף. כמו כן עיינו נשואות לאימוץ המסקנות המקוריות המובעות להלן והנובעות לדעתנו מהגיונה ומטעמה של ההתייחסות המיוחדת של חוק מע"מ אל המלכ"ר.



פרק 19: מס ערך מוסף ומטרותיו

פרק 19: מס ערך מוסף ומטרותיו

[1901] כדי להבין את הפטור למוסד ללא כוונת רווח מתשלום מע"מ, שומה עלינו לבחון את מטרות החוק ויעדיו, כאשר הרקע לקביעת החוק הוא גם הרקע ליוצאים מן הכלל שנקבעו לו.

[1902] מס ערך מוסף הונהג בארץ בעקבות המלצות הוועדה הציבורית לבדיקת מערכת המסים בישראל, בראשות כב' השופט אשר (להלן: "ועדת אשר"). הרקע להמלצה להנהיג מס ערך מוסף בישראל הוגדר ע"י ועדת אשר כדלקמן:¹⁹³

"צרכיה הבטחוניים"¹⁹⁴ והסוציאליים של המדינה אינם מאפשרים צמצום דראסטי בהוצאות. ניתן אף לחזות שצרכים אלו יגדלו בעתיד הקרוב. במצב זה, הכרחי לחפש משאבים שיבטיחו לאוצר את ההכנסה הדרושה, בלי לפגוע ברצון האוכלוסיה לעבוד ולייצר. חקירה בנושא ולקחת דוגמה מארצות רבות באירופה"¹⁹⁵ שכנעו את הוועדה כי גביית סכומים ניכרים בלי לגרום להשפעה הרסנית על המשק, אפשרית רק על ידי הנהגת מס ערך מוסף".

בהתאם לכך המליצה ועדת אשר: על הנהגת מע"מ על בסיס רחב, שיכלול את ערך התוצר המקומי והיבוא, ויכלול הן טובין והן שירותים, אך לא יכלול יצוא של טובין או שירותים.¹⁹⁶

[1903] הצעת החוק שבאה בעקבות המלצות אלו היתה להנהיג מס ערך מוסף בישראל במתכונת שיש לו בארצות השוק המשותף בצפון אפריקה ובדרום אמריקה. ואכן, בארצות אירופה חלה התפתחות מהירה ביותר בהנהגת חוק מע"מ וזאת לנוכח החלטת מועצת השוק המשותף לאמץ מס זה כשיטה מקובלת של מיסוי עקיף, אשר לא תפגע בסחר ההדדי בין ארצות השוק. מדינות השוק קיבלו עליהן על פי הנחיות מועצת השוק להחליף את

193. דו"ח הוועדה הציבורית לבדיקת מערכת המיסים בישראל, (חלקו השני של הדו"ח מוקדש למס ערך מוסף) חוברת 2, תשל"ב, בעמ' 4.

194. בהקשר זה מעניין לציין כי דו"ח ועדת אשר הוגש לשר האוצר בינואר 1972, בעקבות הדו"ח היתה כוונה לחוקק את החוק ב-1974, ודווקא מלחמת יום הכיפורים דחתה ביצוע כוונה זו. 194א. לענין זה ראה גם "דברי הכנסת", כרך 73 (תשל"ה) 2420, 2421, 2670, וכן י' גבאי "חוק מע"מ בשנים 1975-1979, הרבעון הישראלי למיסים י"ב (תשמ"מ) 39, במבוא להצעת החוק (ראה הע"ש 191 לעיל, בעמ' 237) מצויין גם כי משלחת ועדת הכספים של הכנסת, יצאה בשנת 1971 לסיוור לימודים בארצות אירופה שהנהיגו את המס, והסיקה בין היתר:

"הגענו למסקנה, כי מס ערך מוסף כשיטת מס עקיף היא הוגנת, צודקת ויעילה מכל מיסוי העקיפים הקיימים והידועים בעולם. היא מעודדת יצוא והשקעות, היא מסוגלת למנוע עיוותים ואפילויות ולהיות נייטרלית כלפי גורמי המשק ופעילותם".

195. עמ' 11 לדו"ח ועדת אשר.

מיסי המחזור השונים על ידי אימוץ חוק מס ערך מוסף. סעיף 2 להנחיות מועצת השוק האירופאי המשותף (E.E.C.) משנת 1987 הגדיר את מס ערך מוסף כמס כללי המוטל על צריכתם של טובין ושירותים, באופן יחסי וישיר למחיר המוצרים או השירותים מבלי להתחשב במספר העסקאות שנעשו במהלך הייצור.¹⁹⁶

[1904] בדברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף (להלן – הצעת החוק) מפורטים שמונה יתרונות בהטלת מס ערך מוסף.¹⁹⁷ יתרונות אלו מהווים למעשה את המטרות שאותן בא חוק מע"מ להגשים:

"(א) המס פשוט להפעלה – שכן שיעוריו אחידים.¹⁹⁸

(ב) מכיוון שהמס יוטל על בסיס רחב – ניתן לגבות באמצעותו סכומים ניכרים גם בשיעורי מס נמוכים יחסית.¹⁹⁹

(ג) חוסר הפליה בין ענפי כלכלה. יתרון נוסף להטלת המס על בסיס רחב ובשיעור אחיד, הוא, שאין המס מפלה בין ענפי המשק השונים. מס קניה, למשל, מוטל בעיקרו על הייצור התעשייתי לצריכה פרטית ומוטל על שירותים מועטים בלבד ושיעורו משתנים מענף לענף וממוצר למוצר. השוני הזה משמש מניע להעדפת הצריכה של מוצר פלוני לא מטעמים של עלות ויעילות בענף אלא בגלל שיעור המס. עיוותים אלה אינם קיימים במס ערך מוסף שהוא בעל שיעור אחיד.

(ד) עידוד ליצוא ולהשקעות. מבנה המס המוצע מבטיח, שכל המס שהוטל על הטובין שהעסק רכש או ייבא ציוד, חומרי גלם, חומרי עזר – והמס על כל השירותים שקיבל, יוחזר לעסק. ממילא לא ייכלל בהוצאותיו של עסק מייצא שום אלמנט של מס ערך מוסף. מס ששולם על נכסי השקעה שרכש העסק יוחזר אליו מיד עם הגשת הדו"ח התקופתי הראשון שהוא חייב בו. שיטה זו הפועלת על סמך דוחותיו של העסק עצמו, חוסכת ממנו הזדקקות מתמדת לאישורם של פקידי המס על החזרי מס.

196. לענין זה ראה, פרופ' י. גרוס "היקף תחולתו של מס ערך מוסף", קובץ הרצאות בימי עיון לשופטים תשל"ו, (בעריכת ד"ר שטרית), 99, בעמ' 100-101 ובמיוחד הע"ש 8 שם. ראה גם:

C.K. Sullivan, "The tax on Value Added", Columbia up. 1965

"Journal of European Taxation", July-Aug '76, Feb. '68, Nov-Dec. '68

בו פורטו והובהרו הנחיות מועצת השוק המשותף בנושא.

197. הצעת החוק (הע"ש 191 לעיל), בעמ' 237 ר-238.

198. דא עקא ששיעורי המס אינם ממש אחידים, שהרי בעוד שמע"מ המוטל על כלל האוכלוסיה הינו בשיעור של 18% (בעת כתיבת שורות אלו), הרי שביחס למוסדות ללא כוונת רווח נקבע בצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) התשנ"א-1991 כי: שיעורו של מס שגר שישולם על פעילות בישראל של מלכ"ר יהיה 9%". (קובץ תקנות החש"ן עמ' 501).

199. כאשר הונהג החוק הועמד מס ערך מוסף על שיעור של 8% בלבד (צו מע"מ ושיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין, תשל"ו-1976, ק"ת 1884). ואולם, מטרה זו נזנחה ברבות השנים והיום עומד כבר המס על שיעור של 18%

(ה) בקרה פנימית. שיטת המס מבטיחה, שיהא לא רק מחובתו של עוסק אך גם מעניינו לקבל מספקיו חשבונות ולשמור עליהם. אם עוסק לא יקבל חשבון מהספק, לא יהיה זכאי לנכות את המס הכלול בחשבון. יתר על כן, מכיוון שהמס הוא שלבי, כשבכל שלב של הייצור והשיווק נגבה רק חלק ממנו, הרי אם תהיה העלמת מס בשלב אחד, לא יהא השלב הבא זכאי לניכוי החלק שהועלם, ומבחינה מעשית ייגבה ממנו המס גם על הערך המוסף של השלב הקודם.

(ו) ניהול חשבונות. החוק יחייב את העוסקים בניהול חשבונות. יונהגו שיטות ניהול פשוטות יחסית, שיקלו את המלאכה גם על העסקים קטנים ויכניסו למערכת הניהול עסקים רבים שאינם חייבים כיום בכך.

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

(ח) השוק האירופי המשותף. מס ערך מוסף הוא המס העקיף המותר והמומלץ שבין חברות השוק האירופי המשותף ובא למלא את החסר במיסים עקב ביטול חומות המכס בין ארצות השוק. כל השתלבות של ישראל בשוק והפחתת המכסים שבעקבותיה מחייבת אותה להשתלב גם במערכת מס ערך מוסף.

[1905] בהתאם לעקרונות אלו נקבעה חובת תשלום מס ערך מוסף בישראל, וכל דיון המתייחס לגדרי המס וגבולותיו, מן הראוי כי יביא בחשבון עקרונות אלו, העומדים בבסיס החוק. מעיון בעקרונות האמורים נמצאת למד כי מטרת חוק מע"מ הינה להרחיב את בסיס המס והלחיל מס על המשק כולו, לרבות הסקטור הציבורי שלו, ללא כל אפליות. ואולם, אם כך, מדוע קיים פטור למלכ"ר? האם הדבר נערץ בדרך חישוב הערך המוסף במלכ"ר? כדי לענות על שאלה זו נבהיר תחילה מהו אותו ערך מוסף שעליו הוחל המס האמור?

פרק 20: ערך מוסף מהו?

פרק 20: ערך מוסף מהו?

[2001] פרופ' יוסף גרוס וד"ר אברהם אלתר בספרם "מס ערך מוסף" מציינים²⁰⁰ כי לא ניתן להבין טיבו של מס על הערך המוסף, מבלי להבין את מקור המושג "ערך מוסף" (Value Added), שהוא אבן יסוד בתורת הכלכלה.

[2002] בהקשר זה מובאת הגדרתו של הכלכלן הנודע פרופ' סמואלסון לפיה הערך המוסף של פירמה הינו, כלל התקבולים שלה בהפחתת התשלומים ששילמה הפירמה לפירמות אחרות, (תשלומים המהווים ממילא את הערך המוסף של פירמות אלו) אך למעט דמי שכירות וריבית.²⁰¹

[2003] לדעת המחברים הנ"ל ביסס חוק מע"מ באלואל את גישתו להתלת החיוב במס, על סמך הגישה הכלכלית האמורה וקבע עקרונות כדלקמן:

- (א) סך כל זרימת המוצרים והשירותים חייבת במס ערך מוסף.
- (ב) הערך המוסף הינו סך התקבולים בניכוי סך ההוצאות למעט:
 - (1) שכר עבודה המשולם בכסף²⁰²
 - (2) ריבית המשולמת למוסדות כספיים.
 - (3) דמי שכירות המשולמים לאנשים פרטיים.

200. פרופ' יוסף גרוס וד"ר אברהם אלתר, מס ערך מוסף (הוצאת פפירוס – בית ההוצאה באוניברסיטת תל אביב, תשמ"ז-1987), בעמ' 40.

201. P.A. Samuelson, "Economics" (7th ed. N.Y. 1967) 174, 175. לדעתו התוצר הלאומי הגולמי יכול להמדד ע"י סך כל השכר דמי השכירות, הריבית והרווח של כל הפירמות העסקיות, ומכאן נגזרת הגדרתו של ערך מוסף בפירמה העסקית. משום כך למשל השכרה לצורך עסק כלולה במדידת התוצר הלאומי הגולמי ובהתאם יש להכלילו בערך המוסף של העסק השוכר. לעומת זאת השכרה לשימוש פרטי מוציאה את שכר הדירה מגדר התוצר הגולמי ולכן אין הוא בגדר ערך מוסף של פירמה כלשהי, ואף המשכיר – שהינו אדם פרטי ולא "פירמה מסחרית" אינו כולל אותו בגדר ערך מוסף. הוא הדין ביחס לריבית בגין הלוואה פרטית שאינה תורמת להליך הייצור במשק.

202. "עסקה" מוגדרת בחוק מע"מ כ"מכירת נכס או מתן שירות". "שירות" מוגדר בחוק מע"מ כ"כל עשייה בתמורה למען הזולת שאינה מכר...; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו. ואולם, לענין זה ראה פסה"ד בענין עא' 364/81 מנהל אגף המכס והבלו נ' אתא חב' לטכסטיל בע"מ ואח', פד"י לז' (2) 744 המבחין בין משכורת הניתנת לעובד, לבין – ארוחות המוענקות לעובדים בשטח המפעל.

- [2004] כך מוצאים אנו במבוא להצעת החוק²⁰³ "המונח הכלכלי ערך מוסף מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה.
- מבחינה כלכלית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל; ואילו במוסד כספי או במוסד ציבורי שלא לרווחים היא מתבטאת בסך כל השכר והרווחים, לפי הענין".
- [2005] לאמור, גם פעילותו של מלכ"ר נכללת בתוצר הלאומי ולכאורה היה מן הדין למסותה. אבל אם בכל פירמה קיימת הנוסחה הפשטנית הבאה:
- קניות + הוצאות (שעיקרו שכר עבודה) + ריווח = מכירות; מכירות – קניות = מס ערך מוסף; ומכאן שערך מוסף = הוצאות (שעיקרן שכר עבודה) + ריווח; הרי שבמלכ"ר – שאין לו רווחים – הערך המוסף שעליו הוטל המס הינו: שכר העבודה.
- [2006] בהתאם לכך, הפטור ממס ערך מוסף שניתן למלכ"ר ומאידך הטלת מס שכר על המלכ"ר – אינם אלא הכרה במציאות לפיה הערך המוסף של המלכ"ר מתבטא בעיקר בשכר עבודה, שהרי אין לו ריווח²⁰⁴ ואולם, המס מוטל כעיקרון גם על מלכ"ר ללא כל הבחנה.
- [2007] דע עקא, שהסבר זה כשלעצמו אינו מספק, שכן אין בו תשובה לסדרה של תמיהות. אם העדר חיוב במע"מ אינו משקף רצון לעודד פעילות מסוימת של מלכ"ר אלא הינו נובע מן העובדה כי למלכ"ר אין ערך מוסף הנובע מרווח, מדוע אין חיוב במע"מ כאשר בפועל הופק רווח ע"י המלכ"ר ויש ערך מוסף המתבטא גם ברווח שהפיק המלכ"ר ולא רק בשכר העבודה ששילם? מהו הטעם לפטור ממס את הערך המוסף – הקיים גם קיים, במוסד ללא כוונת רווח, המפיק רווחים? האמנם ניתן לומר כי למוסד הפועל ללא כוונת רווח – אין כל רווחים?
- [2008] אם אין כל כוונה ליתן תמריץ מסויים למלכ"ר²⁰⁵ ואדרבה אחד מיתרונותיו של חוק

203. ראה הצעת החוק (הע"ש 191 לעיל), בעמ' 235. כמו כן ראה מאמרו של מיכאל הרצברג,

"ההבנות במס על הערך המוסף", רואה חשבון 5-6 (266-267), פברואר-מרס 1976, בעמ' 197.

204. ואכן, כך מבארת עוה"ר אנה שניידר, מנהלת המחלקה המקצועית באגף המכס ומע"מ את סעיף

4(א) לחוק מע"מ המשתית "מס שכר" על המלכ"ר. לענין זה ראה א' שניידר, "מס ערך מוסף על

מלכ"רים", מיסים א' חוברת 2, בעמ' א"36.

205. יושם אל לב, בחוק מע"מ אין סעיף פטור למלכ"ר דוגמת סעיף 9(2) בפקודת מס הכנסה.

"הפטור" למלכ"ר בניגוד לפטור ל"מוסד ציבורי מתשלום מס הכנסה, נובע מכך שהמס מוחל

בסעיף 2 לחוק על עיסקה בישראל ועל יבוא טובין". ומלכ"ר אינו כלול בכל ההגדרות של

"עיסקה" שכן שאחת מהן הינה:

"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק... ומלכ"ר אינו עוסק. (בהתאם לכך, בכל הנוגע לשאר

החלופות של המונח "עיסקה" שאינן מתייחסות רק ל"עוסק", כגון עסקת אקראי, חל מס ערך

מוסף – גם על מלכ"ר). מכאן כי אי החלת מס מלא על מלכ"ר אינה מיועדת לקידום מטרות

מע"מ (השביעי במספר בדברי ההסבר להצעת החוק) הינו העדר הפליה והטלת מס גם על הסקטור הציבורי, מדוע הושת על מלכ"ר מס שכר בשיעור של 9% בלבד, בעוד שמס ערך מוסף (ואף מס שכר וריווח המוטל על "מוסד כספיי") עומד על 18%?

[2009] ואם הטעם לכך שמלכ"ר אינו חייב במע"מ (מעבר "למס השכר" המוטל עליו), נעוץ בעובדה כי הערך המוסף של מלכ"ר הינו – שכר העבודה בלבד (בהעדר רווח כביכול) מדוע חייב מלכ"ר במע"מ בעסקאות מסויימות (כאשר חלות חלופות מסויימות של המונח "עיסקה") כגון כאשר מבוצעת "עסקת אקראי"? האם חישובי הערך המוסף שונים כאשר העיסקה מבוצעת ע"י המלכ"ר "במהלך עסקו" מחישובי הערך המוסף כאשר העיסקה (מכירת הטובין או מתן השירות) נעשית "באופן אקראי"?

[2010] כמו כן יש לתמוה מדוע הוטל על מלכ"ר מס על שכר בלבד ולא הוטל מס גם בגין הערך המוסף על הלוואות שנטל המלכ"ר לצורך קיום פעילותו או בגין דמי שכירות ששילם המלכ"ר לעוסקים אחרים? לנוכח תמיהות אלו דומנו כי הטעם לפטור אינו נעוץ בהגדרת המונח "ערך מוסף" אלא – בטעם שונה בתכלית כפי שיפורט בפרק הבא.

חברתיות ובניגוד לדעת הועדה למיסוי מוסדות ציבור רקעו אינו אידיאולוגי ואינו נעוץ באף אחד מן העקרונות של:

(א) עידוד התארגנות וולנטרית לטיפול בנושאי חברה, כדי לשחרר את הרשויות מחלק מהמטלות.

(ב) עידוד העברת חלק מהנטל הכספי הכרוך בנושא חברה, מהרשות המרכזית לציבור הרחב ולפרט.

(ג) עידוד הציבור הרחב להפריש מהונו ומהכנסותיו, מעבר למיסים המשתלמים על ידו, למטרות חברתיות.

(ד) קידום היעדים של המטרה הציבורית – הזקוק לשחרור ההתארגנויות מנטל פיסקלי באמצעות פטורים למיניהם.

עקרונות אלו נכונים ביחס למס הכנסה – אך הם לא עומדים בבסיס הפטור ממע"מ. לכן אין בידינו לקבל את גישת הועדה המבקשת לאחד את הקריטריונים הנוהגים ביחס להגדרת "מוסד ציבורי" ומלכ"ר.

**פרק 21: מוסדות ללא כוונת רווח - הטעם
לפטור**

פרק 21: מוסדות ללא כוונת רווח – הטעם לפטור

[2101] מר בן יהונתן, במאמרו "עוסקים ומלכ"רים במע"מ"²⁰⁶ מתייחס לטעמי היחס המועדף המוענק למלכ"ר והינו מציינ כי:

"מבחינה חשבונאית אין שוני מהותי בין שתי השיטות הללו. (המס המוטל על "עוסק" והמס המוטל על "מלכ"ר – ו.א.) אצל העוסק המכירות בניכוי מס התשומות שוות לרווח בתוספת השכר שבעסק (דהיינו – הערך המוסף), ואילו אצל המלכ"ר הערך המוסף הוא השכר המשתלם.

הסיבה לגביית המס על בסיסים שונים היא שמלכ"ר, מטבעו, אינו פועל על פי מחירי השוק. כרגיל ניתנים שירותיו תמורת מחירים נמוכים או חינם. לו גם המלכ"ר היה משלם מע"מ על פי השיטה שנקבעה לגבי העוסק, התוצאה היתה כי למלכ"ר היה, כמעט תמיד, ערך מוסף שלילי, אף כי מבחינת המשק יש לו ערך מוסף חיובי, הואיל ואת הפסדיו הוא מממן, בדרך כלל, באמצעות תרומות מגורמים שונים או מתקציבים ממשלתיים. הואיל והערך המוסף שלו היה, כאמור, שלילי, היה נוצר מצב בו המלכ"ר יקבל תמיד חזרה את מס התשומות הגלום ברכישותיו. הטלת המס על השכר והאיסור (לגבי מלכ"ר) לנכות את מס התשומות נועדו, איפוא, למנוע שתי מכשלות אלו."

[2102] ואולם, מניין נובעת אותה הנחה כי מלכ"ר אינו פועל על פי מחירי שוק וכי כרגיל ניתנים שירותיו תמורת מחירים נמוכים או חינם?

מלכ"ר הינו מוסד הפועל ללא כוונת רווח. אך יש ולצורך קידום המטרה הנעלה לשמה הוקם המלכ"ר, דורש המלכ"ר בגין שירותיו מחירים מלאים – כדי שלא להיקלע לגרעונות (טול לדוגמא גוף מאוזן כקופ"ח "מכבי"). האם יעלה על הדעת כי בניהול שכזה לא ינתן 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 ענין הכוונה בניהול העסק – לדרך חישובו של הערך המוסף?

[2103] בהסבר זה גם אין כדי להבהיר מדוע נקבע למלכ"ר מס שכר בשיעור מופחת? ומדוע חוייב מלכ"ר במס ערך מוסף – בשיעור מלא – בגין עסקת אקראי? האם בעיסקת אקראי הערך המוסף מחושב באופן שונה?

[2104] טעם מסויים "לפטור" ממע"מ החל ביחס לעסקאות מסויימות של מלכ"ר מבצבץ מבין השיטין של הצעת החוק עצמה בהתייחסותה ל"סקטור הציבורי". במבוא להצעת

206. "בן יהונתן, "עוסקים ומלכ"רים במע"מ", רבעון ישראלי למיסים י"ב, 298.

החוק נאמר: ²⁰⁷ "הסקטור הציבורי, הנקרא בלשון החוק "מוסדות ללא כוונת ריווח" 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 ואושרו לענין מס הכנסה כפטורות ממס;
5. תאגידים ציבוריים, כמו הביטוח הלאומי, רשות הנמלים, רשות השידור, בנק ישראל וכד'".

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

[2105] כך עולה גם מן ההסתיוגויות שהועלו ע"י המיעוט בועדת אשר ביחס להמלצת הרוב להחיל מס גם על מלכ"רים: ²⁰⁸

"בכל הארצות בהן הנהיגו מע"מ שוחררו ממס זה המוסדות והאירגונים הפועלים ללא מטרת רווח, במתן שירותי בריאות, חינוך, סעד, דת וכו'. לא נראים לנו נימוקים בעלי משקל שיחייבו הטלת מע"מ על מלכ"רים בארץ, המסובסדים ברובם ע"י אוצר המדינה".

[2106] לאמור, המונח מלכ"ר מתייחס למעשה למוסדות הממומנים מקופת הציבור, בין מוסדות של המדינה או מוסדות הסמוכים על שולחנה, ובין מוסדות פרטיים הנהנים מסכסוד ציבורי. ביחס למוסדות אלו 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 מסויים וכדי שהסקטור הציבורי לא יועדף ע"י שיעורי מס נמוכים על פני שאר הגופים במשק. ²⁰⁹ ואולם, כנראה מחמת עמדתה של דעת המיעוט בועדת אשר הוטל המס על סקטור זה רק באופן חלקי וביעור פחות מאשר שיעורי 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 אלו הינו חלקי בלבד.

[2107] לאמור, המחוקק ביקש כענין שבעיקרון להחיל חיוב במס ערך מוסף על כל המשק לרבות הסקטור הציבורי, אך לא רצה להכביד את העול יתר על המידה על מוסדות הניזונים

207. הע"ש 191 לעיל, בעמ' 236.

208. הע"ש 193 לעיל, בעמ' 31.

209. ראה הדיון בפסיקה [1904] לעיל, היתרון השביעי — "מס על הסקטור הציבורי".

מן הקופה הציבורית. משום כך קבע המחוקק דרך ביניים של חיוב במס – בשיעור מופחת – על הערך המוסף של מוסדות ללא כוונת רווח, אך הגביל חיוב זה לערך המוסף העיקרי של מוסדות אלו שהינו – השכר המשולם על ידם.

[2108] אכן, סביר להניח כי החיוב במס שכר, אכן נובע מן העובדה כי זהו למעשה הערך המוסף העיקרי של מוסדות כאמור, שאין רווחיותן תכליתן.²¹⁰ ואולם, כפי שציינו לעיל, הטעם לפטור המוענק למוסד ללא כוונת רווח אינו נעוץ בכך שהשכר הוא הערך המוסף של המלכ"ר, אלא ברצון לשמור על איזון בין הטלת מס על הכל לבין הקלת נטל המס כשהמדובר בנוף שתקציבו נשען ממילא על סיוע ציבורי.

[2109] מכיוון ש"הפטור" ממס החל בחלק מן המקרים ביחס למלכ"ר וכן שיעור המס המופחת נובעים כאמור מכך שאין טעם להכביד את נטל המס על גופים הניזונים ממילא מן הקופה הציבורית, נמצאת למד ממילא כי ההתייחסות ל"מוסדות ללא כוונת רווח" מכוונת למוסדות הנסמכים על מימון ציבורי.

[2110] לפי הגיון זה יוענק הפטור לעיסקה שמבצע מלכ"ר במסגרת עיסוקיו הרגילים (קרי בתחום של דת, מדע וכיו"ב) אשר בהם ניזונה פעילותו מן הקופה הציבורית או מסיועו של הציבור הרחב. מאידך, "עסקת אקראי" החורגת מגדר עיסוקים אלו של המלכ"ר, ואשר לא אליה מכוון המימון הציבורי, אין טעם לפטור ממס. ואכן, כפי שנראה להלן, בהתאם להגדרות חוק מע"מ, חייב המלכ"ר במע"מ מלא, בגין "עסקת אקראי". בהתאם להבנה יסודית זו של הפטור ממע"מ המוענק לעיתים למלכ"ר יפורשו להלן הוראות החוק המתייחסות להטלת מס שכר מחר, ולגבולות הפטור ממע"מ החל על מלכ"רים מאידך. לכך יוקדשו הפרקים הבאים.

210. א' שניידר, במאמר הנזכר בהע"ש 204 לעיל, מסבירה בדרך זו את ההצדקה להחלת מס שכר 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 עיסוקו.

פרק 22: המלכ"ר הפרטי

פרק 22 : המלכ"ר הפרטי

1. מבוא
2. צורת ההתאגדות
3. מהותו של המלכ"ר הפרטי בראי הפסיקה
 - (א) פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים
 - (ב) פסה"ד המחוזי בענין "בשערייך ירושלים".
 - (ג) פסה"ד של ביהמ"ש העליון בענין "בשערייך ירושלים"
 - (ד) פסה"ד בענין ביה"ח נהריה.
4. הגדרת מלכ"ר פרטי לעומת הגדרת "מוסד ציבורי"
5. "ושאינו מוסד כספי".
6. האם ועד בית וועד עובדים מהווים מלכ"ר פרטי?
7. סיכום.

1. מבוא

[2201] "מוסד ללא כוונת רווח" הוגדר בהצעת החוק כדלקמן:

- "(1) המדינה והרשויות המקומיות;
- (2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;
- (3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
- (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;
- (5) מוסד או סוג מוסדות ששר האוצר יקבע בצו לענין זה.
- ההצעה האמורה להגדרת מלכ"ר אכן התקבלה בחוק מע"מ (לבד מהשמטת האופציה כי שר האוצר יקבע בצו מיהו מלכ"ר ולבד מהוספת המילים או "איגוד ערים" אחרי המילים "או רשות מקומית" בקבוצה הראשונה של המלכ"רים).

[2202] הצעת החוק ובעקבותיה חוק מע"מ מתייחסים אם כן אל המונח מלכ"ר כאל שם כולל המתייחס אל כל הסקטור הציבורי: המדינה ורשותיה, הרשויות המקומיות, מוסדות צדקה, דת²¹¹ קופות גמל הפטורות ממס הכנסה ותאגידיים ציבוריים כמו הביטוח הלאומי, רשות הנמלים, רשות השידור, בנק ישראל וכיו"ב.

211. "אפילו אינם מואגדים כאגודות אוטונומיות או בצורת איגוד אחרת" – ראה דברי ההסבר להצעת החוק.

נמצאת למד כי העדר כוונת הרווח של המלכ"ר הינו ביטוי המסמל בעיקר את ציבוריות הגוף ולא את העדר הפקת הרווח.

[2203] בדברי ההסבר להצעת החוק אף נאמר מפורשות כי: "בסקטור זה יכללו כיחידות נפרדות גם גופים שהם חלק של אחת מחמש הקבוצות, אף שפעילותם היא מכירה או מתן שירות בתמורה. לדוגמא: מחלקת עבודות ציבוריות, רכבת ישראל, המדפיס הממשלתי, שהם לכל ענין חלק מפעילות המשרד הממשלתי שבמסגרתו הם פועלים. והוא הדבר בגופים או ביחידות שבתוך יחידות כאמור העושות פעולות מעין-עסקיות". לא זו אף זו, על אף שהמונח מלכ"ר — מוסד ללא כוונת רווח — הינו שם כולל לכל סוגי המלכ"רים יושם אל לב כי התנאי של "שאינן עיסוקן לשם קבלת רווחים" כלל אינו מופיע במסגרת הגדרת מלכ"ר בנוגע לגופים ממלכתיים.

[2204] יש להבחין אם כן בין מוסדות המהווים מלכ"ר מכח היותם מוסדות ממלכתיים או ציבוריים, לבין מוסדות הניזונים ממימון ציבורי אך הם מוסדות פרטיים שהוקמו באופן וולנטרי ע"י חבר בני אדם מסויים ואשר הינם נכללים בגדר "מלכ"ר" רק מכיוון שאין עיסוקם לשם קבלת רווחים. בהמשך הדברים נראה כי במלכ"ר מן הסוג השני קיים צורך מודגש במימון מקופת הציבור, בעוד שהמלכ"ר מן הסוג הראשון אינו זקוק לכך, שהרי קופתו היא ממילא — קופת הציבור.

[2205] למוסדות המהווים מלכ"ר מכח היותם "חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקן לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספיי" נקרא להלן, לשם הנוחות, "המלכ"ר הפרטי". לשאר המלכ"רים שהינם גופים ציבוריים על שום הגדרתם ואשר בהם לא קיימת דרישה להעדר כוונת רווח נקרא להלן, לשם הנוחות, "המלכ"ר הציבורי". פרק זה יוקדש כולו לביורור הגדרתו של המלכ"ר הפרטי.

[2206] שלושה המה התנאים המנויים בחוק להגדרת גוף כמלכ"ר פרטי:

א. חבר בני אדם — מואגד או לא מואגד;

ב. שאין עיסוקן לשם קבלת רווחים;

ג. שאינו מוסד כספיי.

נדון להלן בתנאים אלו כסדרם.

2. צורת ההתאגדות

[2207] המונח "חבר בני אדם" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ — "כמשמעותו בפקודת מס הכנסה".

בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה מוגדר "חבר בני אדם": "כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות בין שהן מאוגדות ובין שאינן מאוגדות".

[2208] מכאן עולה לכאורה כי למלכ"ר פרטי יכולה להחשב למעשה כל קבוצת אנשים —

אף אם אינה מאוגדת²¹² וכמו כן אין נפקות אם התאגדה הקבוצה כעמותה או בכל דרך אחרת מן הצורות המוכרות ע"י שיטת המשפט הישראלי להתאגדות שהן: עמותה, שותפות, חברה, אגודה שיתופית ותאגיד שהוקם מכח דין.

[2209] ואולם, אף אם צורת ההתאגדות אינה מהווה כשלעצמה קריטריון להגדרת מלכ"ר וכל "חבר בני אדם" עשוי להיות מלכ"ר, הרי שיש באופן ההתאגדות כדי להשפיע, שכן לעיתים סוג ההתאגדות מהווה אינדיקציה בדבר עמידת או אי עמידת הגוף בשאר התנאים המנויים בהגדרת המלכ"ר הפרטי.

[2210] כך למשל עמותה הינה צורת התאגדות התואמת — מכוח הגדרתה — לשאר התנאים בהגדרת "מלכ"ר". סעיף 1 לחוק העמותות תש"מ-1980 קובע כי: "שני בני אדם או יותר החפצים להתאגד כתאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו, רשאים ליסד עמותה..."

נמצא כי עמותה הינה תמיד — התאגדות ללא כוונת רווח. לעומת זאת, שותפות הינה דרך התאגדות אשר מכוח הגדרתה, אינה יכולה להיות מלכ"ר. שותפות מוגדרת כ"חבר בני אדם שהתקשרו ב"קשרי שותפות". "קשרי שותפות" מוגדרים בסעיף 1(א) לפקודת השותפויות (נוסח חדש) תשל"ה-1975 כ"קשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק — לשם הפקת רווחים..." מכאן כי על אף המונח הכלול והנרחב עד בלי די של "חבר בני אדם", יש דרכי התאגדות המונעות את האפשרות להגדיר את הגוף האמור כמלכ"ר, וזאת אף מבלי לבחון את מהותה של הפעילות, ויש דרכי התאגדות אשר הינן תואמות מכח הגדרתן לשאר התנאים הנחוצים כדי שהגוף האמור יחשב למלכ"ר פרטי.

[2211] דרך הפעילות הנפוצה ביותר במשק היא קרוב לוודאי — פעילות באמצעות חברה בע"מ. האם יש בעצם ההתאגדות כחברה בע"מ משום מניעה מלהגדיר את הגוף כמלכ"ר פרטי, או שמא אין לעובדה זו כל חשיבות לענין זה? לענין התאגדות חברה קובע סעיף 3 לפקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג-1983 (להלן: "פקודת החברות") כדלקמן:

"שבעה בני אדם או יותר שהתאחדו למטרה חוקית, רשאים לייסד חברה מואגדת, בין

212. ח' שפט וא' שניידר בספרם מס ערך מוסף (הוצאת אדמית) (להלן: "שפט ושניידר") (בחלק

המכונה "דברי הסבר") בעמ' 14-114. מציינים בהקשר זה:

"מתבקשת השאלה, מדוע בהגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ לא הסתפק המחוקק בביטוי "חבר בני אדם", אלא הוסיף לאחרינו את המילים "מאוגד או לא מאוגד" — הרי יש כאן חזרה ברורה ומיותרת? התשובה היא, שכיום אכן יש בתוספת זו משום חזרה, אבל לא כך היו פני הדברים בעבר. נסביר: נכון שכיום הימצאותן של המילים: "מאוגד או לא מאוגד" לאחר הביטוי "חבר בני אדם" אינה מוסיפה לנו דבר, אבל יש לזכור כי בנוסח המקורי של החוק לא נכללה הגדרה של המונח "חבר בני אדם", ובאותה עת הוספת המילים "מאוגד או לא מאוגד" תרמה בהחלט להבהרת המונח".

מוגבלת ובין לא מוגבלת, בחתימת שמותיהם על תזכיר ההתאגדות ובקיום שאר דרישותיה של פקודה זו בכל הנוגע לרישום; נועדה החברה להיות חברה פרטית — רשאים לעשות כן לפחות שני בני אדם".

נמצא כי אין כל הגבלה ביחס למטרותיה של חברה פרט לחובה כי תהיינה חוקיות.

[2212] מהגדרת חברה בפקודת החברות אין איפוא ללמוד מאומה על תוכן פעילותה ועל מטרותיה. ממילא, יתכן כי חברה תהווה מלכ"ר — ובלבד שיקויים התנאי השני להגדרת מלכ"ר פרטי בחוק מע"מ "שאינ פעילותה מכוונת להפיק רווחים".

לאמור, ההתאגדות כחברה אינה מונעת — מכח עצם ההגדרה כחברה להכיר בגוף כמלכ"ר, ויהא עלינו לבחון את פעילותו של הגוף האמור.

[2213] אמנם, בסעיף 13 לתקנות מס ערך מוסף (רישום) התשל"ו-1976 נקבע: "עוסק הנימנה על אחת מהקבוצות המנויות להלן ירשום אותו המנהל כעוסק מורשה גם אם על פי סכום מחזור עסקאותיו או מספר המועסקים בעסק הוא היה נחשב כעוסק זעיר: (7) חברה הרשומה כדין לפי פקודת החברות" ומכאן לכאורה כי חברה הינה "עוסק" ולא מלכ"ר.

ואולם, תקנות אלו מתייחסות מלכתחילה לגוף שהינו "עוסק", דהיינו לגוף אשר מחמת פעילותו הינו עוסק ולא מלכ"ר, ואזי נקבע בתקנות מהי דרך רישומו (כעוסק זעיר, כעוסק מורשה וכיו"ב). אך בתקנות אלו אין כדי ללמד כי כל גוף המואגד כחברה בע"מ אינו יכול — מכח הגדרת חברה — להחשב למלכ"ר.

הגדרת גוף כחברה אינה מלמדת אם כן כשלעצמה מאומה, וחברה יכולה גם להיות מסגרת התאגדות לפעילות ללא כוונת רווח.

[2214] ואכן, בסעיף 32(א) לפקודת החברות מוצאים אנו התייחסות מפורשת לחברה מוגבלת — שהינה התאגדות לתועלת הציבור.²¹³ כמו כן מצינו בחוק הנאמנות תשל"ט-1979 פרק שלם המוקדש ל"חברה לתועלת הציבור".²¹⁴

213. סעיף 32(א) לפקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983, קובע כי:

"הוכח להנחת דעתו של השר, שחבר בני אדם פלוני העומד לקום כחברה מוגבלת מוקם לשם קידום המסחר, האומנות, המדע, הדת, הצדקה או לכל מטרה מועילה אחרת, והוא מתכוון להשתמש ברווחיו או בהכנסותיו האחרות לשם קידום מטרותיו ולאסור על תשלום דיבידנד לחבריו — רשאי הוא להתיר שחבר-בני-אדם יירשם כחברה מוגבלת בלי תוספת בע"מ לשמה, וכך יירשם".

214. סעיף 32 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979, קובע:

"32. בפרק זה, "חברה לתועלת הציבור" — חברה רשומה לפי פקודת החברות שנתקיימה בה אחת מאלה:

(1) היא קיבלה משר המשפטים היתר לפי סעיף 32 לפקודת החברות;

(2) היא פטורה מתשלום מיסים לפי סעיף 9 לפקודת מס הכנסה, לפי סעיף 39 לחוק מס רכוש

[2215] נמצאת למד כי בכל הנוגע לחברה בע"מ דרך ההתאגדות כשלעצמה אינה מהווה כל אינדיקציה למהותו של הגוף כמלכ"ר וכעיקרון יכולה חברה להיות מלכ"ר. עלינו לבחון על כן את הפעילות המעשית המבוצעת על ידי החברה האמורה האם היא עומדת בשני התנאים הנוספים להגדרת מלכ"ר פרטי, קרי "שאינ עיסוקו לשם כוונת רווחים וכי גוף זה לא יהא "מוסד כספי".

[2216] ואולם, על אף שכאמור דרך ההתאגדות כחברה אינה מהווה כשלעצמה כל אינדיקציה למהותו של הגוף לענין חוק מע"מ וצורת ההתאגדות כחברה אינה עומדת לרועץ להגדרתה כמלכ"ר, אין להתעלם מן העובדה כי על פי רוב – אף כי לא על פי ההגדרה – מוקמת חברה כדי להפיק באמצעותה רווחים. כך גם נכון יהיה לומר לגבי אגודה שיתופית כי על אף שבהגדרה כשלעצמה אין כל סממן המעיד כי התאגדות זו הינה במטרה להפיק רווחים, הרי שבדרך כלל כוונתם של מקימי אגודה שיתופית הינה – להפיק רווחים.

באגודה שיתופית, הדברים אף נאמרים לא נאמרים בסעיף 4 לפקודת האגודות השיתופיות:

"בהתחשב עם ההוראות הכלולות לקמן תוכל אגודה שמטרותיה הן טיפוח החסכון, עזרה עצמית ועזרת גומלין בין אנשים בעלי אינטרסים כלכליים משותפים, כדי להביא לידי שיפור תנאי חייהם, עסקיהם ושיטות הייצור שלהם..."

[2217] ואכן, לנוכח העובדה כי בדרך כלל מוקמות חברות ואגודות שיתופיות למטרות רווח, נקבע בפרקטיקה כי חברה המבקשת להרשם כמלכ"ר נדרשת להמציא "אישור נציבות מס הכנסה המכיר בפונה כ"מוסד ציבורי" על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה".²¹ דרישה שאינה קיימת כאשר עמותה מבקשת להרשם כמלכ"ר.

[2218] נמצאת למד כי, מבחינת חוק מע"מ אין כל מניעה כי כל חבר בני אדם המואגד בכל צורה שהיא יחשב למלכ"ר, ובלבד שמהותו תתאים להגדרת מלכ"ר פרטי, דהיינו "שאינ פעילותה מכוונת להפיק רווחים". ואולם, החוקים השונים המתייחסים לדרכי ההתאגדות השונות הקיימות במשפט הישראלי חורצים לעיתים מראש את דינם של גופים אלו. כך למשל:

וקרן פיצויים, תשכ"א-1961, או לפי סעיף 61 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963; (3) בית המשפט הצהיר, לפי בקשת היועץ המשפטי לממשלה, שהיא חברה לתועלת הציבור כאשר ענינה הוא חינוך, תרבות, דת, מדע, אמנות, סעד, בריאות, ספורט או מטרה ציבורית אחרת".

215. נוהל מע"מ מס' 69.203 סעיף ג(2). ההתייחסות בהוראת הנוהל הינה לחברה שהרי דרך הפעילות השכיחה ביותר הינה באמצעות חברות. ואולם, סכיר להניח כי דרישה מקבילה תוצג לאגודה שיתופית.

שותפות – אינה יכולה להיות מלכ"ר מכח הגדרת "קשרי שותפות" – בפקודת השותפויות נ"ח תשל"ה-1975 כקשרים "לשם הפקת רווחים".

עמותה – לעומת זאת הינה לפי עצם הגדרתה בחוק העמותות תשמ"מ-1980 – התאגדות שלא לשם הפקת רווח, וממילא לנוכח הגדרתה בחוק מהווה צורת התאגדות זו כשלעצמה אינדיקציה כי התקיימו גם שאר התנאים להגדרת הגוף כמלכ"ר פרטי.

אגודה שיתופית – הינה מטבעה, אם כי לא לפי הגדרתה, אירגון המיועד לקדם אינטרסים כלכליים משותפים של חבריו ולכן בדרך כלל, אם כי לא תמיד, לא תחשב אגודה שיתופית למלכ"ר. (רק אגודה שיתופית המיועדת למשל לקידום שיטות ייצור מסוימות או אידיאולוגיה מסוימת ושאינה מכוונת למטרות רווח, תוכל להחשב למלכ"ר).

חברה ותאגיד המוקם על פי דין – יבחנו על פי פעילותם כאשר דרך התאגדותם אינה מהווה כשלעצמה כל אינדיקציה להגדרתם כ"עוסק" או כמלכ"ר. ואולם מכיוון שעל פי רוב חברה מיועדת להפקת רווחים הרי שחברה הטוענת כי פעילותה אינה מכוונת להפיק רווחים והמבקשת להרשם כמלכ"ר, תבחן על ידי שלטונות מע"מ בפקדנות יחידה.

[2219] בשולי הדברים יצויין כי בנוהלי שלטונות מע"מ²¹⁶ נקבע ביחס לבקשות של חברה להחשב כמלכ"ר כי הן תועברנה לוועדה המקצועית, אשר תבחן אותן, תו תשומת לב למפורט להלן:

(א) מהמסמכים משתקפת העובדה, כי עיסוקה של החברה הוא אך ורק למטרת החברה, וכי הן הנכסים והן ההתחייבויות של החברה משמשים להשגת מטרת החברה וכי אין חלוקת דיבידנד או טובת הנאה לבעלי המניות באופן פרטי.

(ב) במאזן החברה או בהצעת התקציב השנתי, יש לבחון מה הם מקורות ההכנסה לפי מהות העיסוק שלה. כמו כן יש לבחון מה הם המקורות הממנים את הגרעון התפעולי, ולאילו מטרה מייעדים את יתרת הרווח השנתי, אם יש.

(ג) מהות פעילותה של החברה אינה עסקית ואינה מהווה גורם מתחרה לעסקים אחרים.

(ד) האם רישום החברה כמלכ"ר לא יגרום להפלייתה לטובה לעומת עוסקים אחרים בענף, המתחרים בה".

[2220] ביחס להנחיות אלו יש להעיר כי הקריטריונים השלישי והרביעי דלעיל, הינם לכאורה זרים לחלוטין למרווח השיקולים שמתווה הגרת מלכ"ר בחוק מע"מ. במסגרת הגדרה זו עלינו לבחון אך ורק האם זהו גוף הפועל למטרות רווח או שמה זהו גוף ללא כוונת רווח, דהיינו שהרווח המופק הינו מישני לפעילותו של הגוף האמור. מהיכן מצאו שלטונות מע"מ יסוד לבחון האם מהווה גוף זה גורם מתחרה לגופים נוספים והאם אלה יפלו לרעה לעומתו?

216. נוהל מע"מ מס' 69.206.

קריטריונים אלו תמוהים גם לנוכח הגיונו של "הפטור" ממע"מ. הבהרנו לעיל כי המחוקק ביקש להטיל מס מופחת (רק על מקצת מן הערך המוסף – המתבטא בשכר, ורק בשיעור מופחת) על מוסדות הניזונים מן התקציב הציבורי או מתרומות הציבור הרחב, ומכאן כי המבחן להגדרת גוף כמלכ"ר פרטי צריך להיות אך ורק מהם מקורות ההכנסה הממנים את הגרעון התפעולי והאם אכן ניזון מוסד זה ממימון ציבורי או שמא הינו מהווה עסק כלכלי הנשען איתן על אדני פעילותו העצמית (ראה הקריטריון השני שנמנה לעיל).
ואולם, העובדה כי גוף זה מתחרה בגורמים אחרים אינה רלבנטית לשאלה האם גוף זה נזקק למימון ציבורי וממילא מיסויו באופן מלא מהווה העברה מכיס אחד של הציבור לכיס אחר שלו.
ענין זה ילובן להלן במסגרת בירור השאלה מהי משמעותו של התנאי השני בהגדרת מלכ"ר פרטי, שהיא הדרישה להעדר כוונת רווח.

3. מהותו של מלכ"ר פרטי – בראי הפסיקה

[2221] תנאי זה של העדר כוונת רווח הנכלל בהגדרת המלכ"ר הפרטי בחוק מע"מ הוא למעשה המבחן העיקרי להגדרתו של גוף כמלכ"ר פרטי²¹⁷ ויש לקרואו יחד עם סעיף 58 לחוק מע"מ המתייחס אף הוא להבחנה שבין הגופים האמורים על פי מהותם והקובע כי: "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביוזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".

[2222] ואולם, משמעותו של התנאי לפיו אין עיסוקו של הגוף האמור לשם קבלת רווחים אינה ברורה כלל ועיקר. כך למשל יש לתמוה מה דינו של גוף המכלכל מעשיו בתבונה כלכלית ומקפיד לגבות מחיר הולם בגין שירותיו כדי לממן את מטרותיו הנעלות. האם גוף זה, שאינו עושה שום פעילות אלא אם כן שכרה בצידה, פועל "לשם הפקת רווחים"? או שמא יש לומר כי גוף זה פועל לשם מטרות נעלות והרווח רק נועד לאפשר קיומה של פעילות זו והינו מישני לה ועל כן יש להגדירו כמלכ"ר?

א. פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים

[2223] פסק הדין הראשון שהתייחס לסוגיה זו, היה ע"ש (חי) 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל.²¹⁸ הנדון היה חברה שהוקמה כדי לרכז ולעודד את ההכשרה והחינוך הימיים בישראל.

217. ראה שפט ושניידר, לעיל הע"ש 212, בעמ' 17-14.

218. ע"ש (חי) 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל, מנהל המכס והבלו, פס"מ תשל"ח(2) עמ' 520, מפי כבוד הנשיא התורן השופט כספי (להלן: "פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים").

חברה זו לא עסקה בכל פעולה מסחרית ולא היו לה רווחים. רואה החשבון של החברה פנה בתחילה לנציבות מס הכנסה כדי שיכיר בה כ"מוסד ציבורי" בציינו כי מטרת החברה, כמוגדר בתזכירה, הן לעסוק בנושא הכשרה ימית. נושא זה היה נתון קודם לכן בידי משרד התחבורה ומספר חברות ספנות ולפי הסכם שבין משלת ישראל לחברות הספנות הועבר הטיפול בתחום זה לחברה אשר החברים בה הם חברות הספנות, שגם משתתפות בתקציבה בצד משרד התחבורה. כן הוסכם כי החברה לא תפעל על מנת לשאת רווחים, ועודף קציבה, במידה ויהא כזה, יוחזר לחברים באמצעות הפחתת התחייבותם לשאת בהוצאות החברה.

[2224] נציבות מס הכנסה הודיעה לרואה החשבון של החברה כי תהא מוכנה להכיר בחברה ככ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה — אם השתתפות חברות הספנות בתקציב החברה לא תוכר אצלן כהוצאה אלא כתרומה ואם יכלל בתזכיר החברה שינוי שלא יאפשר לחברה כל פעילות עסקית. החברה מילאה אחר התנאים וביקשה פטור מניכוי מס במקור בהיותה "מוסד ציבורי" הפטור ממילא ממס הכנסה. כמו כן נרשמה החברה לפי חוק מע"מ — כמלכ"ר.

[2225] ואולם, מאוחר יותר כאשר התבררה לחברות הספנות המשמעות של אי ההכרה בהשתתפותן בתקציב החברה כהוצאה לצורך ניכוי ממס הכנסה, אלא כתרומה המזכה בניוי ממס הכנסה בשיעור של 50% בלבד (כך באותה עת) מסכום התרומה, לפי סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, לא הסכימו לכך חברות הספנות והחברה נאלצה להגיש בקשה חדשה לנציבות מס הכנסה והפעם כי תכיר בה כ"עסק" ולא כ"מוסד ציבורי" לענין מס הכנסה. כמו כן הגישה החברה בקשה למנהל מע"מ, מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, לשנות את מעמדה ממלכ"ר ל"עוסק מורשה" לעניין חוק מע"מ.

[2226] בתחילה נענה מנהל מע"מ לבקשה האמורה ואולם — מספר שבועות אחר יותר החליט, מיוזמתו, לחזור בו ולקבוע את מעמדה של המבקשת כמלכ"ר, מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, מכיוון שלאחר בדיקה הוברר לו, כפי שציין בפני החברה, כי: "מהות הפעילות שלכם קרובה יותר לפעילות של בתי ספר אחרים, העוסקים בחינוך והכשרה ימית ורשומים כמלכ"ר".

[2227] החברה ערערה לבית המשפט על קביעתו האחרונה, של מנהל מע"מ והדיון נסב סביב השאלה האם קרובה יותר — במהותה — פעילות החברה להגדרת מלכ"ר מאשר להגדרת "עוסק מורשה"?²¹⁸

218. "עוסק מורשה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ: — "עוסק שנושם על פי סעיף 52 ואינו עוסק זעיר". "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ: — "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו או מי שמוכר נכס או נותן שירות באקראי כשהמכירה או השירות בעלי אופי מסחרי — ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי".

[2228] מנהל מע"מ טען כי בהצעת החוק נאמר ביחס להגדרת מלכ"ר: "מוסד ללא כוונת ריווח" כולל חמש קבוצות, אך יש לציין כאן, שעל פי הצעת החוק יש למנהל סמכות לרשום מוסד ללא כוונת ריווח כעוסק, אם לדעתו עוסק המוסד גם בפעילות עסקית. כי למעשה לא תמיד ניתן להבחין בבירור בין הפעילות הציבורית לבין העסקית. יש אשר יחידה ממשלתית, או גוף שהוקם כמוסד שלא למטרת ריווח, עוסקים בפעילות המתחרה בעסקים הרגילים של המשק. לכן, ניתנת סמכות לקבוע את החלק עיסקי – כעוסק. לעומת זאת, יתכן שגוף מואגד כחברה יהיה עוסק למעשה במתן שירותים בלתי עסקיים, כשירותי בריאות, חינוך, סעד וכד', ומבחינת מהותו יש לראותו כמלכ"ר". לטענת מנהל מע"מ, החברה הנדונה אינה עוסקת במתן שירותים עיסקיים ועל כן יש לראות בה מלכ"ר.

[2229] לא זו אף זו, לטענתו, הובהר הגיונו של סעיף 58 לחוק מע"מ (סעיף 59 בהצעת החוק) בהצעת החוק כדלקמן:
 "למנהל תהא סמכות לשנות סיווגם של חייבי מס, גם לאחר שנרשמו (סעיפים 59 ו-62). הכוונה היא בעיקר לרישום מוסדות ללא כוונת ריווח כעוסקים, כגון מפעלים עיסקיים שהם חלק ממשרד ממשלתי מסויים ושילפי הגדרת מלכ"ר אינם בגדר עוסקים. רישומו של מפעל כעוסק יזכה אותו לנכות את מס התשומות. כך יהא מנהל רשאי לרשום כמלכ"ר מוסד שהוא לכאורה עוסק, אבל מבחינת מהותו האמיתית הוא מוסד ציבורי הניזון מתרומות, סובסידיות וכד'. לענין מוסדות אלה דרושה הסמכות ביחוד כדי לחסום בפני המנעות ממס על ידי שינוי המבנה הפורמלי ממוסד ציבורי לעסק".
 ולטענת מנהל מע"מ, מכיוון שהחברה הנדונה אינה רווחית והינה ניזונה מסובסידיות ותרומות (50% ממשרד התחבורה ו-50% מחברות הספנות) הרי שמן הדין להכיר בה כמלכ"ר.

[2230] הגיונה של טענה זו היה כי אומנם קנה – המידה הקבוע בחוק להגדרתו של מלכ"ר הינו האם עיסוקו של הנישום לשם קבלת רווחים אם לאו. הא ותו לא. ואולם, מהצעת החוק עולה כי מטרתו של הפטור ממס ערך מוסף הינה, שלא להשית מס מלא על גופים "בלתי עיסקיים" הניזונים מתרומות ומסובסידיות. בהתאם לקריטריון זה יש להגדיר כמלכ"ר גם גוף שהינו רווחי – אם מהותו אינה "עיסקית" והוא ניזון מן הקופה הציבורית. (טיעון זה תואם לחלוטין לדברינו לעיל).

[2231] ואולם, טענה זו לא נתקבלה ע"י כב' השופט כספי בפסק הדין האמור, ונקבע כי אין ההסבר שנילווה להצעת החוק מחייב את בית המשפט בבואו לפרש את לשון החוק. בית המשפט ציין כי הלכה פסוקה היא שאם יש בחוק מסויים הוראה סתומה, כי אז על בית המשפט לפרשה לפי כוונת המחוקק כפי שהיא עולה מתוך מכלול הוראות החוק ומטרתו. אך כאשר לשון החוק הינה ברורה – אזי על בית המשפט לפרש את החוק כלשונו, כפי שנתקבל לבסוף בכנסת.

ובהתאם ללשונו המפורשת של חוק מע"מ המבחן לפיו יוכרע מהותו של נישום כמלכ"ר

(מכח הפיסקה השניה של הגדרת מלכ"ר — קרי מלכ"ר פרטי), הינו אך ורק האם עיסוקו הוא "לשם קבלת רווחים".

[2232] משום כך נפסק בעניין הרשות לחינוך והכשרה ימיים כי העובדה שבפועל המלכ"ר אינו מפיק רווחים מפעילותו ואף מפסיד — אינה רלבנטית.²¹⁹ המבחן להגדרתו של נישום כ"עוסק" או כמלכ"ר אינו תלוי במידת רווחיותו והשענותו על אדנים כלכליים איתנים משל עצמו או על התקציב הציבורי. לא מקור המימון עיקר אלא — תכלית הפעילות היא העיקר.

[2233] כב' השופט כספי מדייק בהגדרת המלכ"ר הפרטי בחוק מע"מ, כדלקמן: "חבר בני אדם שאין עיסוקו קבלת רווחים" לא נאמר שם.

"חבר בני אדם שאין עיסוקו — לשם — קבלת רווחים" נאמר שם.

"ופרוש המילה "לשם" לפי המילון החדש של אבן שושן הוא "בשביל, למען, וכל מעשיך יהיו לשם שמיים" (אבות ב, יב.)."

המונח "לשם כוונת רווח" מעיד אם כן על מטרתה העיקרית של הפעילות, יהיו תוצאות הלוואי אשר יהיו.

המלכ"ר הוא איפוא לדעת כב' השופט כספי, מוסד שעיסוקו אינו מתנהל מתוך כוונה מיוחדת אך ורק כדי לקבל רווחים.²²⁰

[2234] במקרה הספציפי הנדון של הרשות לחינוך והכשרה ימיים מכיוון שאין זה מתפקידה של החברה ויעודה להפיק רווחים, כי אם לתת הכשרה ימית למועמדים לקצונה, ואם דרך אגב מופק רווח הרי זה ענין משני בלבד, הרי שמן ההכרח להגדיר את הרשות לחינוך הוכשרה ימיים — כמלכ"ר.²²¹

[2235] מפסק הדין האמור עולה בין השאר כי תקנות החברה היוו אינדיקציה ברת משקל רב בשאלה האם מהווה החברה מלכ"ר או עוסק. כב' השופט כספי קובע בפסק דינו כי יש

219. בדומה לכך ראה ע"ש 23/85 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' מנהל המכס ומע"מ ואח', מיסים ה'2, בעמ' ה' 126 בעמ' ה' 133, מפי כבוד השופט אסא.

הנדון היה בית ספר לנהיגה שהופעל באמצעות המועצה האזורית במסגרת בחי הספר התיכוניים. מנהל מע"מ קבע כי בית הספר הינו "עוסק מורשה". בית המשפט קבע כי אין לכלול את שירותי לימוד הנהיגה במסגרת התפקידים והסמכויות המוענקות למועצה אזורית על פי סעיף 63(א) לצו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות) תשי"ח-1958 וממילא שרות כזה הניתן ע"י המועצה אינו חוסה במסגרת הגדרתה כמלכ"ר. בהקשר זה מאידך נקבע כי כל עוד שהמועצה פועלת במסגרת סמכויותיה והתפקידים המיועדים לה, הרי שהיא נכנסת אוטומטית תחת חסות הגדרת מלכ"ר: "בין שהיה לה רווח מהענקת שירותים אלה ובין שלא היה לה".

220. בהקשר זה מצוטטת גם הגדרתו המילונית של אבן שושן למונח "לשמו": "מתוך כוונה מיוחדת לדבר זה בלבד ולא לדבר אחר"; "כל העוסק בתורה לשמה זוכה לדברים הרבה" (אבות ו', א').

221. כב' השופט כספי קיבל אם כן את טיעונה של המדינה אך לא מטעמה.

לצפות שתאגיד עסקי, המגהל עסקים לשם הפקת רווחים, יחלק רווחים לבעלי מניותיו, ואלו בתקנות החברה שבנדון רואים אנו תקנה הקובעת באופן חד-משמעי, כי החברה לא תשלם לחבריה כל דיבידנד שהוא. כן מצינו תקנה הקובעת כי במקרה של פירוק החברה ישמש רכוש החברה לסילוק חובותיה ולהחזרת הערך הנקוב של הון המניות המוצא לבעלי מניותיה, ואילו "העודף לא יחולק בין חברי החברה אלא ישמש למטרות הכשרה וחינוך ימיים בישראל". גם מכך מזדקרת הכוונה שאין תכלית החברה השגת רווחים, אלא אך ורק הפצת הכשרה וחינוך ימיים, ואם אגב פעילותיה היא תשיג רווח, הרי שאף הוא ישמש למטרות הנ"ל.

מאידך, העובדה שבתזכיר ההתאגדות של החברה נכללו בין מטרותיה גם: "ניהול כל מסחר או עסק אחר, ועשיית כל הפעולות המפורטות בתוספת השניה לפקודת החברות" לא עמדה לחברה לרועץ בהגדרתה כמוסד ללא כוונת רווח. מפסק הדין עולה כי לא המטרות המגויות בתזכיר עיקר אלא תקנון החברה עיקר ומקום שבו נקבע בתקנון כי הרווחים לא יחולקו אלא ייועדו כולם לפעילות החברה, אות הוא כי הפקת הרווח אינה מטרתה העיקרית של החברה והיא טפלה להוצאתן לפועל של שאר מטרות החברה.

[2236] ואכן, בעקבות פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים נקבע בנוהלי מע"מ (נוהל מע"מ מס' 69.205) כי הממונה יפעל כדלקמן:

"(א) יברוק את פעילות המוסד, שאמנם מהות העיסוק אינו למטרת רווח, כפי שמשתקף מהצטרפות. (קרי — מהדוחות הכספיים ומתקציבי המוסד, שמהם ניתן ללמוד מה עשה בפועל מי שמבקש להרשם כמלכ"ר — ו.א.).

(ב) יברוק אם בתקנות החברה כלולים הסעיפים הבאים:

- (1) נכסי והכנסות האגודה משמשים אך ורק למטרותיה וחלוקת רווחים או טובות הנאה בכל צורה שהיא, בין חבריה, אסורה.
- (2) במקרה של פירוק, יועבר רכוש האגודה לידי מלכ"ר אחר, כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה ולא יחולק בין חבריה".

[2237] כמו כן עולה מפסק הדין כי על כוונתו ומטרותיו של גוף יש ללמוד מפעילותו, בבחינת "סוף מעשה במחשבה תחילה"²²² ואולם, הפעילות אינה אינדיקציה מלאה ותתכן פעילות רווחית שמטרותיה אינן — הפקת הרווח. בהקשר זה נוקט כב' השופט כספי בדוגמאות הבאות:

222. לענין זה ראה גם: "פוטשבוזקי, בספרו "חוק מס ערך מוסף" (מהדורה שניה, תשמ"ח-1988) (להלן: "פוטשבוזקי בספרו") המציין בעמ' 34 (סעיף 1.14 הגדרת מלכ"ר) כי: "המונח עיסוק (בהגדרת מלכ"ר — ו.א.) מצביע על פעילות מתמשכת בפועל, אם כי מסמכי התאגדות למשל עשויים לסייע ולהצביע על מטרת התאגדות".

"אוניברסיטה שמטרתה להעניק לסטודנטים השכלה אקדמית, אבל היא גובה מסטודנטים שכר לימוד, כדי לכסות חלק מהוצאותיה, האם ייאמר שהאוניברסיטה מנהלת עסק "לשם" קבלת רווח? התשובה השלילית מתבקשת מאליה.²²³ או דוגמה אחרת, למשל אגודת הסטודנטים, היא אגודה עותומנית שמטרתה לדאוג לכל ענייני הסטודנטים בשנות לימודיהם, אך היא גובה מהסטודנטים דמי חבר²²⁴ ואולי מסדרת גם נשפים כדי להשיג אמצעים למימון מטרותיה, האם ע"י כך היא נחשבת כמנהלת עסק "לשם" רווח?²²⁵

[2238] לאמור, לפי פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים יבחן מוסד לאור מטרותיו וכוונותיו, ולא לאור אופיה המסחרי של פעילותו. בהתאם לכך יתכן כי מוסד שאינו נשען

223. לענין זה ראה גם פסה"ד בענין *Archer (no. 2) v. C. & F. Com. (1975) 1 vattr* בו נדונה אוניברסיטה אשר גבתה תשלום שנתי עבור חנייה של מרצים.

נקבע כי עיסוק זה אינו הופך אותה לעוסקת בשירותי חנייה ועצם עיסוקה המלכרי" בחינוך מחייב העסקת מרצים והעיסוק בהספקת חנייה למרצים הינו טפל לעיסוקה העיקרי של האוניברסיטה.

224. מאידך ראה פסה"ד האנגלי בענין:

Comm of Customs and Excise v. The Automobile Association (1974) 1 ALL. E.R. 1257 בו נקבע כי מועדון מכוניות הנותן לחברים סיוע כרישום וכרישוי ברשויות השונות נחשב כמלכ"ר. אך כשתמורת דמי החבר מקבל החבר גם שרותים וטובות הנאה, כגון רבעון ושירותי גרר, אזי יש לראות בחלק מדמי החבר משום "עסק" המעניק שרותים אלו תמורת תשלום.

225. גם י. פוטשבוזקי מצייין בספרו בעמ' 35 כי פעילות שלא לשם רווח אינה בהכרח פעילות חנים. לפיכך גם חבר בני אדם הגובה תמורה לכיסוי הוצאותיו (כגון שכר לימוד שגובה אוניברסיטה) יכול שיהא מלכ"ר. לא זו אף זו, גם חבר בני אדם העורך נשפי צדקה, ערכי גאלה, בוארים וכיו"ב פעילות ברת אופי מסחרי — שמטרתה להפיק רווחים, או גוף שפעילויותיו כשלעצמן מהוות עסק אלא שעסק זה טפל למטרתו העיקרית עשוי להחשב למלכ"ר. בדומה לכך גם אספקת טובין ושרותים של מלכ"ר לחבריו עשויה להשאר במסגרת המלכ"רים ולא להוות "עסק". לענין זה מוזכרים פסה"ד בענין:

The Welding Institute v. C.D. E Com. (1974) Vattr 228; English Speaking Union of the Commonwealth v. C&E (1980), Vattr 184; Barton v. C&E Com. 9(1974) 3 All E.R. 337 מאידך מסיק י' פוטשבוזקי בספרו שם כי:

"מכאן עולה לכאורה שכשהעיסוק מקבל מימדים ניכרים ואף מתחרה בעוסקים (למשל ע"י השכרת אולמות לאירועים, מתן שירותי מחשב או השכרת זמן מחשב, יעוץ בתחומי עיסוקו של המלכ"ר וכדומה) הוא עשוי להפוך ל"עסק" עצמאי שמצריך רישום נפרד עפ"י סעיף 58 לחוק אף אם רווחיו כולם קודש למטרה המלכרי"ת. עוד יצויין שארגון גג של מלכ"רים אינו בהכרח מלכ"ר בעצמו (ראה פסה"ד בענין *World Ass. Of Girl Guides and Girl Scouts v. C. & E Com (1984) Vattr 28*) לאמור, מן העובדה כי מטרת הפעילות עיקר ולא מידת רווחיותה מבקש עו"ד פוטשבוזקי להסיק כי רק כאשר מקבל העיסוק מימדים ניכרים ואף מתחרה בעוסקים אחרים הרי שהוא הופך לתכלית בפני עצמה. במקרה זה מן הראוי לכוודד עיסוק זה במסגרת פעילויות המלכ"ר ולהגדירו בפני עצמו "כעסק" בהתאם להסדר הקבוע בסעיף 58 לחוק מע"מ.

על תמיכתו של התקציב הציבורי יחשב ל"מלכ"ר" רק מכיון שתכליתו העיקרית הינה פעילותו ואילו הפקת הרווח הינה "תופעת לוואי".

[2239] ונשאלת השאלה, מהו ההגיון בקביעה שכזו? מדוע שיוענק פטור בהתאם לכוונת הניהול של המוסד? אם העדר כוונת הרווח משפיעה גם על דרך הניהול בפועל ומובילה לידי כך שגוף זה יזדקק לתקציב ציבורי, ניתן להבין מדוע קלו את נטל המס המוטל על גוף זה. אך במס המוטל על הערך המוסף של כלל הפעילויות במשק, היעלה על הדעת לפטור ממס פעילות מסוימת רק על שום טוהר כוונותיו של הגוף המבצע?

[2240] מאידך יצויין כי גם לפי המבחן הבודק האם המוסד (בעקבות ניהולו בלא כוונת רווח) נשען על תקציב ציבורי (ואולי משום כך אין לו ענין להרוויח שהרי ממילא יש מי שיכסה את גרעונותיו) ועל כן אין טעם להכביד את נטל המס המוטל עליו או שהוא אינו זקוק למימון כאמור – מגיעים אנו לאותן תוצאות בדיוק, הן בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים והן בדוגמאות שהובאו ע"י כב' השופט כספי בענין אגודת סטודנטים או אוניברסיטה. בכל אחד מן המקרים הללו המדובר בגופים המתקיימים באמצעות גיוס כספים מן הציבור, וזהו טעם לראות בהם מלכ"ר גם בהתאם למבחן המוצע על ידינו. נמצא כי דוגמאות אלו אינן מלמדות מאומה על הנימוק הראוי.

[2241] מאידך, יישום הקריטריונים של פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים על עובדות פסה"ד בענין "בשערייך ירושלים" כפי שנראה מיד להלן ילמדו להיכן היה מוביל אותנו קריטריון הבוחן באופן צר אך ורק את כוונת הרווח.²²⁶

[2242] למעשה, הקושי החמור ביותר המתעורר בעקבות פסה"ד בענין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים הינו השאלה מה יהא הדין כאשר גוף פועל במתכוון באופן שבו מופקים רווחים מפעילותו העסקית, אבל רווחים אלה מנוצלים על ידו רק למען קידום מטרתו

226. בנוהלי מע"מ מס' 29.206 נקבעו ארבעה קריטריונים לסיווג נישום כמלכ"ר אשר שלושה מהם חורגים לחלוטין מפסה"ד האמור ומכוונים להביא לכך שגם מוסד הפועל שלא לשם כוונת רווח לא יחשב תמיד למלכ"ר.

הקריטריונים הם:

(1) מהמסמכים משתקפת העובדה כי עיסוקה של החברה הוא אך ורק למטרת החברה, הן הנכסים והן ההתחייבויות של החברה משמשים לה להשגת מטרת החברה ואין חלוקת דיבידנד או טובת הנאה לבעלי המניות באופן פרטי.

(2) במאזן החברה או בהצעת התקציב השני, יש לבחון מה הם מקורות ההכנסה לפי מהות העיסוק שלה, כמו כן יש לבחון מה הם המקורות המממנים את הגרעון התפעולי לאיזה מטרה מייעדים את יתרת הרווח השנתי, באם יש.

(3) מהות פעילותה של החברה אינה עסקית ואינה מהווה גורם מתחרה לעסקים אחרים.

(4) האם נישום החברה כמלכ"ר לא יגרום להפלייתה לטובה לעומת עוסקים אחרים בענף המתחרים בה.

הציבורית ואינם מחולקים לעולם בין חבריו? לאמור, מה הדין כאשר תקנות החברה מלמדות כי — אין אינטרסים להפיק רווחים, אך הפעילות עצמה — מעידה על קיומו של עסק המנוהל מתוך מטרה להפיק רווחים? האומנם ניתן יהא לומר כי התקנון עיקר ולא הפעילות בפועל?

[2243] שפט ושניידר בספרם²²⁷ מחדדים שאלה זו ומציגים אותה כדלקמן:
 "האם הביטוי "שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים" מכוון לכך, שאופן ודרך פעילות הם כאלה, שבמהלכם אין הוא פועל כדי שיהיו לו רווחים, או שמא כוונת הביטוי היא לכך, שהגוף פועל כך שבסופו של דבר לא יהיו לו רווחים לחלוקה בין חבריו, שכן כל הרווחים המיועדים — וגם משמשים בפועל — להגשמת מטרתו הציבורית?" בשאלה זו עוסק פסה"ד בענין בשערייך ירושלים.

ב. פסה"ד המחוזי בענין בשערייך ירושלים

[2244] בפסה"ד בענין ע"ש (י"ם) 12/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נגד מנהל המכס ומע"מ²²⁸ נדון עניינה של עמותה, בעלת רשת של 12 חנויות מזון בכל הארץ, שהוקמה כדי למכור מצרכי מכולת במחירים מוזלים לאוכלוסייה החרדית שהינה מעוטת הכנסה ומרובת ילדים. דא עקא שחנויות מזון אלו פתוחות לכל ומסקר שנערך הסתבר כי החנויות נושאות רווחים והן דומות במהותן לבתי עסק אחרים לממכר מזון — ומתחרות בהן.

[2245] הסתבר כי המטרה המיידית של העמותה היתה, בין השאר, להפיק רווחים מפעילויות החנויות. אלא שרווחים אלו אינם מיועדים לחברי העמותה אלא הינם משמשים לסבסוד המוצרים כך שימכרו למוסדות חינוך במחירים מוזלים. כמו כן מספקת העמותה לאלמנות ולנזקקים את מצרכי המזון — חינם אין כסף.

[2246] תחילה הוכרה העמותה ע"י מנהל המכס ומע"מ כמלכ"ר. ואולם מאוחר יותר החליט המנהל לפצל את מעמד העמותה כך שרשת הצרכניות תרשם כ"עוסק" ותחוייב בתשלום מע"מ, ואילו פעילויות אחרות הנעשות במסגרת העמותה (כגון ארגון מועדוני נוער וגני ילדים) ירשמו כמלכ"ר. החלטה זו התבססה על סעיף 58 לחוק מע"מ המסמיך כאמור את המנהל לשנות את סיווגו של החייב במס הן לכל עסקאותיו או פעולותיו והן למקצתם — אם ראה שמהותם קרובה יותר לסיווג אחר.

[2247] מנהל מע"מ טען כי פעילויותיה הצרכניות של העמותה אינן פטורות ממס שכן זהו עסק כלכלי רגיל — אף אם הכספים מיועדים לבסוף להגשמת מטרות ציבוריות. פטור

227. הע"ש 212 לעיל, בעמ' 19-14.1.

228. ע"ש (י"ם) 12/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, שם, כרך ג', עמ' 952 (להלן — פסה"ד בענין "בשערייך ירושלים").

ממע"מ במקרה שכזה עלול להזיק בשלושה מישורים:

א. פגיעה בעקרונות וברעיון הבסיסי שמאחורי הטלת מע"מ — רעיון המס המוטל על כל הצריכה במשק בשיעור אחיד על בסיס אחיד ללא השפעה על בחירת הצרכן בין מוצרי צריכה שונים.

ב. העדפת צרכנים לרכוש מצרכים בחנויות המסווגות כמלכ"ר, בשל יכולתן להציע לצרכן מחירים זולים יותר, תביא למצב בו חלק מאותם הכספים, שאמורים היו להגיע לידי שלטונות המע"מ אם היו הצרכנים קונים מצרכים אלה בחנות רגילה ומסווגת כעוסק, יגיעו לידי המלכ"ר. כלומר, במקום שיועברו כספים לקופת הכלל מועבר חלקם לקופת המלכ"ר, שיכולתו להציע בחנויותיו מחירים נוחים יותר נובע, בחלקה לפחות, מכך שאין הוא מחוייב בגביית מע"מ.

ג. אפליה. קהל העוסקים הרגילים, במקרה דנן בעלי חנויות לממכר מזון, יעמוד מול מתחרים מלכ"רים הנהנים מיתרון יחסי עליהם עקב סיווגם זה ויטבלו על כן מאובדן הכנסות (אשר בעקיפין, בנוסף להשלכה המתוארת לעיל, יש בו גם אובדן הכנסות למדינה).

[2248] ב"כ המנהל איבחן את פסה"ד בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים וציין כי אף שמטרת עמותת "בשערייך ירושלים" איננה השגת רווחים אלא קידום מטרותיה "המלכ"ריות", הרי שחנויות שבבעלותה הן גוף כלכלי — הפועל כשלעצמו מתוך מטרה מובהקת להפיק רווחים (ולו כדי לממן את שאר הפעילויות וכדי לאפשר חלוקת מזון חינם לנצרכים). משום כך מן הדין להחיל את סעיף 58 לחוק מע"מ ביחס למיקטע זה של הפעילות המיועד למטרות רווח. בהקשר זה צויינו דרך משל בתי ההבראה של קופת החולים של ההסתדרות הכללית — המהווה כשלעצמה מלכ"ר, ואשר סווגו ע"י המנהל כ"עוסק", על אף שרווחיהן משמשים לקידום מטרות המלכ"ר — קופת החולים. כמו כן צויינה האגודה למען החייל, אשר מטרותיה ידועות לכל, ועם זאת היא רשומה לענין פעילותה כבעלת אולמות כ"עוסק", על אף שכל הכנסותיה קודש לקידום המטרה של רווחת החייל.

[2249] לעומת המנהל טענו ב"כ העמותה בהתאם לפסה"ד בענין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים כי גם גוף שיש לו פעילות עיסקית נחשב למלכ"ר אם מטרתו אינה הרווח הנובע מן הפעילות אלא מטרה ציבורית כלשהי. בהתאם לפסק דין זה יש לבחון האם פועל הגוף "לשמה" או לשם מטרת רווח ואילו העובדה כי מופקים רווחים אגב הפעילות — אינה רלבנטית. כמו כן טענו ב"כ העמותה כי אין המנהל רשאי להביא בחשבון במסגרת מערכת שיקוליו את השיקול כי הענקת מעמד של מלכ"ר לגוף מסויים מקנה לו יתרון בלתי הוגן בשוק.

[2250] כב' השופט בזק קבע בפסק דינו בעניין עמותת בשערייך ירושלים (בניגוד גמור לכב' השופט כספי בענין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים) כי אין לשעות רק ללשון ההגדרות המופיעות בחוק וכי:

"גלוי לעין שההגדרות המילוליות הללו אינן מספיקות ויש צורך למלאן תוכן לפי מטרת החוק ולפי ההקשר".

[2251] כך למשל במקרה הנדון, פעילותה של רשת חנויות המזון של עמותת "בשערייך ירושלים" נופלת להגדרה המילולית של "עוסק" שהרי חנויות אלו עוסקות במכירת מזון לציבור לא מוגדר תוך הפקת רווחים. ובה במידה נופלת פעילות זו להגדרתו המילולית של מלכ"ר לפי שכוונת העמותה להסתפק ברווח נמוך מהמקובל ובכל מקרה להשתמש ברווח שנותר לשם אספקת מזון חינם לנצרכים. ואולם לצורך הכרעה בנסיבות שכאלו נקבע סעיף 58 לחוק מע"מ, המותיר בידי מנהל מע"מ את ההכרעה לפי מהות עיסוקיו ופעילויותיו של הגוף שבו מדובר.

[2252] בהקשר זה קובע כב' השופט בזק כי הדין עם מנהל מע"מ וכי אין זו פעילות של מלכ"ר שכן:

"אין מדובר בעיסוק צדדי או נלווה, אלא בעיסוק עיקרי ורב מימדים – 12 חנויות הפזורות בכל הארץ, אשר מוכרות מזון ותוצרת מכולת לגווייה המרוכבים לציבור לקוחות בלתי מוגדר. אין לפנינו מפעל המחלק מזון בחינם או מוכר מזון במחיר העלות שלו. מדובר ברשת חנויות שכוונתה בפרוש לעשות רווחים, אלא שאין כוונתו להשתמש ברווחים לשם רווחתם של מנהליו ונשותיהם וילדיהם, כדי לאפשר להם להתלבש בבגדים נאים ולדור בדירות פאר ולנסוע במכוניות יוקרה, כוונתם להשתמש ברווחים כדי למכור מזון במחירים מוזלים ולעיתים גם להעניק מזון בחינם לנצרכים".

[2253] לאמור, כב' השופט בזק מכריע למעשה בשאלה שהובאה לעיל (ושאותה העלו שפט ושניידר בספרם) והינו קובע כי הביטוי "שאינן עוסקות לשם קבלת רווחים" מכוון לכך שבאופן מיידי לא תהא זו פעילות המכוונת להפיק רווחים ואין די בכך שהגוף פועל כך שבסופו של דבר יחולקו הרווחים להגשמת מטרה מציבורית כאשר בטווח המיידי הפעילות מונעת מתוך כוונה להפיק רווחים.²²⁸

[2254] בשולי פסק הדין מובאת דוגמא שיש בה כדי ללמד על הגיונו: "טול דרך משל בית תמחוי המחלק מזון לעניים ולקשישים בחינם או בתשלום סמלי.

מוסד כזה נתמך בדרך כלל ע"י קרנות צדקה, ואילו המחיר, שמשלמים הנצרכים לו, אינו אלא סמלי ומכסה רק חלק מזערי מהוצאותיו ועל כן סיווגו החד משמעי יהיה של מלכ"ר. לעומת זאת, מסעדה המספקת מזון במחירים מוזלים העולים על מחיר העלות של המזון, אך מחירים אלה, והם בלבד, הם המכסים גם את הוצאות שכ"ד, נקיון, חשמל, טבחים,

228. לעומת זאת ראה בהקשר זה את פסיקתו של המהרשד"ם (רבי שמואל מדינה, שאלוניקי המאה ה'16) בשו"ת מהרשד"ם יורה דעה סימן קע"ד. למקורות נוספים מן המשפט העברי ראה הע"ש 183 א' לעיל.

מלצרים, קופאים וכו'. מסעדה כזאת איננה מלכ"ר לפי שעשיית רווחים היא חלק ממטרותיה, אף כי הרווחים משמשים לכיסוי ההוצאות ותשלומי משכורות".

[2255] לכאורה, מהו ההבדל בין "בית תמחוי" לבין "מסעדה" המספקת מזון במחירים מוזלים אם בשני המקרים מטרה אינה הפקת רווחים? ואולם, דומנו כי דוגמא זו ממחישה את הגיונו של הפטור המוענק למלכ"ר מתשלום מס ערך מוסף. פטור זה הינו התחשבות בכך שהמדובר במוסד הניזון מן הציבור ועל כן אין להשית עליו את עול גביית המס באופן מלא. משום כך יש להבחין בין גוף הנתמך ע"י קרנות צדקה – ואשר אליו מיועד הפטור האמור ועל כן יש להגדירו כמלכ"ר, לבין גוף כלכלי שפעילותו הינה רווחית ומממנת את עצמה – שאז לא קיים הטעם האמור לפטור ממע"מ הגוף, וממילא לא יוגדר גוף זה כמלכ"ר. מסעדה המספקת מזון במחירים מוזלים היא גוף עם מטרות נעלות אך אם המחירים עולים על מחיר העלות ואין המסעדה זקוקה למימון ציבורי הרי שגביית מס ממנה אינה הכבדה על הקופה הציבורית ואין כל טעם שלא להשית עליה מע"מ החל על הכל ללא אפליה. מאידך "בית תמחוי" הפועל באופן לא כלכלי ונשען על הקופה הציבורית יוגדר כמלכ"ר ולא יוטל עליו מע"מ – שהרי ממילא גוף זה ממומן ע"י הציבור.

[2256] בהתאם לכך גם מובן מדוע על הפעילות להיות "שלא למטרות רווח" כבר בשלב המידי ולא די בייעוד הרווחים – בסופו של דבר – להגשמת מטרה ציבורית. הפטור ממע"מ לא נועד לעודד מטרות ציבוריות כלשהן. חוק מע"מ ככלל לא נועד להשיג מטרות המהוות הפליה כלשהי בין ענפי הכלכלה השונים (בניגוד לחוק מס קניה למשל המוטל בשיעורים שונים על מוצרים שונים).²²⁹ זהו חוק האמור להיות מוטל באופן שווה על הכל, על בסיס רחב ככל שרק ניתן. הגיונו של הפטור המוענק למלכ"ר נעוץ כאמור בכך שהמדובר בגוף שפעילותו אינה עומדת ביחס ישיר לשיעור רווחיו, וממילא אין להחמיר עימו, שהרי בסופו של דבר ממומן גוף זה ע"י הציבור. משום כך, כאשר גוף מבוסס מבחינה כלכלית, ובמישור המידי רווחיו עולים על הוצאותיו ופעילותו עומדת ביחס ישיר לשיעור רווחיו (דהיינו המוסד עוסק בפעילות רק כששכרה בצידה ואינו עוסק בפעילות לא רווחית), הרי שאין כל עילה להקל עימו ולהגדירו כמלכ"ר ולא כ"עוסק" ואך מובן כי אין כל נפקות לאיזו מטרה ייעד גוף זה לבסוף את הרווחים שיפיק מפעילותו. הייעוד של הרווח למטרה נעלה אינו מעניינו של חוק מע"מ והשאלה היחידה היא האם זהו גוף שבשלב המידי של פעילותו עליו להזקק למימון ציבורי אם לאו.

[2257] בחינת השלב המידי של הפעילות עולה אם כן בקנה אחד עם הגיונו הנזכר של הפטור המוענק למלכ"ר. מאידך, אי בדינו להסכים, בכל הכבוד, עם הסיפא של פסק הדין

229. ראה לעיל טקסט בסעיף 20.4 – היתרון השלישי של חוק מע"מ המנוי בהצעת החוק.

לפיה הפטור לעמותת בשערייך ירושלים עלול היה להיות סיבסוד למוצר אשר המחוקק ביקש להטיל נ' ליו מס באופן שווה.

לדעתנו, נימוק זה של הפליה לא רצויה אינו ממין העניין במסגרת שיקולי הפטור, שהרי המחוקק היפלה גם היפלה מלכ"ר על פני "עוסק" ועל אף השיוויון שמשתי חוק מע"מ הרי שעל גוף הנזקק למימון ציבורי – הוקל הנטל.²³⁰

[2258] הגיונו של הפטור ממע"מ בכל הנוגע למלכ"ר הפרטי התחדד ובא לידי ביטוי במיוחד בפסה"ד שניתן ע"י בית המשפט העליון, בע"א 767/87 עמותת בשערייך ירושלים נגד מנהל המכס ומע"מ.²³¹

ג. פסה"ד של ביהמ"ש העליון בענין "בשערייך ירושלים"

[2259] בדיון בפני בית המשפט העליון העלתה עמותת ב"שערייך ירושלים" את הטענה כי "עוסק" מוגדר בח.ק מע"מ כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו ובלבד שאינו מלכ"ר..."

מכאן כי גוף שעל פי טיבו יכול היה להחשב הן ל"עוסק" והן למלכ"ר – יראו אותו כמלכ"ר!

לא זו אף זו, הגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ אינה מוציאה מכללה גוף הפועל ללא מטרות רווח אך מבצע עסקאות במהלך עסקיו – קרי "עוסק". רק "מוסד כספי" הוצא מכלל ההגדרה אך לא "עוסק". אין אם כן כל סיבה שלא להמשיך ולהתייחס לגוף זה כאל מלכ"ר.

[2260] דא עקא, שהטענה אינה לוקחת בחשבון את הוראות סעיף 58 לחוק,²³² המיועד לשנות את רישומו של מי שנרשם כדין – מכח הגדרותיו המילוליות של החוק – כ"עוסק" או כמלכ"ר, אך מהות פעילותו מחייבת שינוי ברישום.

בהקשר זה הקריטריונים של שלטונות מע"מ לבחינת מהות הפעילות נוגעים לכוונת הרווח, למקורות לכיסוי הגרעון התפעולי או למטרתו המיידית של הרווח – אם יש, להעדר תחרות לעסקים אחרים, ולהעדר הפלייה לטובה לעומת עוסקים אחרים בענף באמצעות הרישום כמלכ"ר.

[2261] ואכן, כב' השופט גולדברג (בפסה"ד של בית המשפט העליון בענין בשערייך ירושלים) אינו מקבל את דעת כב' השופט כספי (בפסה"ד של בית המשפט המחוזי בענין

230. ואכן, אף לדעת כב' השופט בזק (בהתאם לדוגמא שנתן) בית תמחוי ימשיך לזכות בפטור האמור, על אף שהמדובר במוצר המשווק ע"י עוסקים אחרים (מזון) שעליהם מוטל מס מלא.

231. ע"א 767/87 עמותת בשערייך ירושלים נגד מנהל המכס ומע"מ, מיסים ד' (6), בעמ' ה"60 (מפי כב' השופט גולדברג).

232. ראה לענין זה את הצעת החוק ביחס לסעיף 58 לחוק מע"מ, המובאת לעיל בפיסקאות [2228] ו-[2229].

הרשות לחינוך והכשרה ימיים) כי הקריטריון היחידי לבחינת הגדרתו של מלכ"ר הינו – מטרתו וכוונת הרווח שלו, שהרי המחוקק עצמו בסעיף 58 לחוק מע"מ קבע כי יש ליתן את הדעת למהות עיסוקיו ופעילויותיו של הגוף ולא רק למטרתו הסופית. מכח סעיף זה יש להסיק כי גם בהתאם לגישה הדוגלת בפרשנות דווקנית ומילולית של לשון החוק – יש להבחין בין מלכ"ר לבין "עוסק" על פי – מהות הפעילות.²³³

[2262] ואולם, כב' השופט גולדברג אינו מסתפק בכך והינו 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 עסקאותיו 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."

[2263] לענין זה מצטט כב' השופט גולדברג בהסכמה את מאמרו הנזכר של בן-יהונתן²³⁴ לפיו 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, שאם לא כן – הטלת מס מעבר לערך המוסף תביא לידי כך שהמלכ"ר יקבל החזרים מן המדינה בגין המוצר או השרות שסיפק במחירי הפסד ובערך מוסף שלילי, בעוד שהוא נהנה גם מסיבסוד של המדינה או הציבור הרחב לכיסוי גרעונות אלו.²³⁵

233. שפט ושניידר בעמ' 1.14-25 לספרם מציינים לעומת זאת כי:

"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 ההעדה שצוטטה מתוך ההגדרה של המונח "עוסק". יחכן, 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 הנוק נשאר היכן שהוא נפל".

לעומת זאת, י' פוטשבוזקי בספרו מציין, בעמ' 37, כי מסעיף 58 לחוק מע"מ עולה כי למרות קיומן של הגדרות מפורטות של סוגי נישומים אין הגדרות אלו מהוות סווג נוקשה ומחייב אלא הן מעין מדריך בלבד, כאשר בכל מקרה רשאי המנהל, הן ביוזמתו והן מתוך הענות לפניית החייב במס, שלא להתחשב בסעיפי ההגדרות אלא לסווג את החייב במס בהתאם למהות פעולותיו ועיסוקיו.

234. ראה לעיל טקסט בפיסקאות [2201] עד [2203] והע"ש 206.

235. כב' השופט גולדברג מציין עם זאת כי הסברו של מר בן יהונתן אינו מבהיר מדוע ניתן בכל זאת עידוד מסויים למלכ"רים באמצעות שיעור מס נמוך מזה המוטל על הערך המוסף של העוסקים.

[2264] 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".

[2265] 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 יהא למעשה אחד: האם יש רווח (קרי — ערך מוסף) או אין רווח. מטרת הגוף כלל אינה רלבנטית.

[2266] דא עקא, האם יתכן לומר כי על אף לשונו המפורשת של החוק בהגדרת המלכ"ר הפרטי בחוק מע"מ, הרי שלנוכח הגיוניותו הכלכליים של החוק אין כל נפקות להעדר כוונת הרווח וליעוד 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 מסויים הינו מאוזן מבחינה תקציבית (דוגמת קופ"ח "מכבי") יופעל סעיף 58 לחוק מע"מ והמנהל יקבע כי על פי מהותו זהו "עוסק"?

[2267] דומנו כי המסקנה לפיה ככל מקום שבו יש רווח יש ערך מוסף ויש להטיל מס ולכן כל גוף מרוויח לא יוכל להיות מלכ"ר, הינה מסקנה מרחיקה לכת — והכל יסכימו כי אין לאמצה. הננו סבורים משום כך כי זו לא כוונת פסק הדין של כב' השופט גולדברג בעניין בשערייך ירושלים וכי להנמקה של מר בן יהונתן לפטור מלכ"ר ממע"מ מן ההכרח להוסיף נופך נוסף.

[2268] אכן, גם אנו ציינו לעיל כי מבחינת הגיונו הכלכלי של חוק מע"מ היה מן הדין להטיל מס מלא בגין כל רווחיו של המלכ"ר, שכן שכשיש רווח יש ערך מוסף מעבר לשכר ששולם. ואולם, לדידנו הפטור אינו נובע מטעם כלכלי גרידא ומתחשבות בעובדה שבדרך כלל אין רווח למוסד ללא כוונת רווח והערך 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.

[2269] בהתאם להגיון זה גם גוף רווחי ומאוזן — אם מטרתו אינה להפיק רווחים ופעילותו ניזונה 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 יהא רחב ויחול על כל המפיקים תוצר במשק. אך מאידך נקבע כי המס יגבה בשיעור מופחת ורק מחלק מן הערך המוסף — קרי מן השכר בלבד. זאת על אף שקיים גם קיים ערך מוסף נוסף — הלא הם הרווחים של גוף זה, אשר אותם קבע המחוקק כי אין למסות.

[2270] גם על פי קריטריונים אלו אין מקום להגדיר את עמותת בשערייך ירושלים כמלכ"ר — אך לא רק מכיוון שהינה רווחית ויש לה ערך מוסף, אלא מכיוון שהיא עסק הנשען על בסיס פעילותו העצמית ואינו נזקק לשם קיומו לסיוע ציבורי או לכל אמצעי מימון אחר שעולו מוטל על שכמ הציבור הרחב. בעסק שכזה שרווחיו מספיקים לקיום פעילותו, אין כל סיבה שלא להשית מס מלא ואין כל עילה להגדירו על פי מהות פעילותו כמלכ"ר.

[2271] למעשה הקריטריון המוצע על ידינו קרוב מאוד לזה שאומץ בפסק הדין בענין בשערייך ירושלים שהרי בדרך כלל פעילות רווחית לא זקוקה לסיוע ציבורי.²³⁵ ואולם, לדידנו השאלה שתשאל אינה האם הגוף הרוויח ואף לא האם הגוף פועל לשם שמיים בלבד.²³⁶ לדידנו יתכן גם יתכן גוף המרוויח מפעילות מסויימת — או מכלל פעילותו בתקופות ובנסיבות מסויימות ועם זאת יחשב למלכ"ר כי ככלל זהו גוף הנזקק לסיוע ציבורי כדי לתפקד.

ומאידך יתכן גוף שאינו מרוויח — אך אף הפסדים אין לו. גוף זה אינו נזקק למימון מן הקופה הציבורית או לתמיכת הציבור הרחב. לדידנו יתכן כי אין לראות בו מלכ"ר, על אף שעל פי רוב אין לו ערך מוסף מעבר לשכר העבודה שלו, שכן אין כל הצדקה להפלות גוף זה לטובה שהרי אין המס המוטל עליו מהווה נטל המוטל בסופו של יום על הציבור, וממילא לא יוגדר גוף זה כמלכ"ר.

[2272] בהתאם להנחה העולה מהסברו של מר בן יהונתן (וללא האבחנה הנוספת שהוספנו לדברים), לפיה כל עסק מרוויח אינו מלכ"ר שכן יש לו ערך מוסף לבד משכר עבודה נוקט כב' השופט גולדברג בעניין בשערייך ירושלים בגישה כי מהותו של העסק "כעוסק" או כמלכ"ר תבחן גם על פי מידת התחרות של עסק זה בעסקים אחרים.

[2273] באי כוח עמותת "בשערייך ירושלים" טענו כלפי מע"מ כי זהו שיקול זר שהרי יש לבחון אם לגוף הנדון יש כוונת רווח אם לאו, מבחן הנוגע למהותו של הגוף הנדון כשלעצמו, אך אין כל מקום לבחון את מעמדו של הגוף בהתאם לכלל הפעילויות בשוק ומידת התחרות הקיימת בענף.

235א. במיוחד לא כשמטרת הפעילות היא רווח וכאשר היא מכוונת על פי תוצאותיה העיסקיות שאז בתקופות ובנסיבות שאין רווח — תופסק הפעילות.

236. כל אלו הינם קריטריונים וסממנים חיצוניים לשאלה — האם הפעילות הינה בבחינת "חי הנושא את עצמו" או שמא זו פעילות שאין להכביד עליה שכן היא נשענת ממילא על כתף הסיוע הציבורי ונוקטת לסבסוד מקופת המדינה או מתרומות הציבור.

[2274] בטענה זו יש מידה רבה של צדק לכאורה אף אם נניח כי המס מוטל בהתאם לשאלה מהו הערך המוסף של הגוף הנרון, שהרי גם לפי מבחן זה נשארים אנו בתחום ד' אמותיו של הגוף הנרון כשלעצמו והננו בוחנים את פעילותו האם יש לו ערך מוסף אם לאו. אך כיצד זה ניתן מקום לשיקול מהי מידת התחרות של גוף זה בגופים אחרים במסגרת בחינת הערך המוסף של הגוף האמור? וכי הערך המוסף של גוף שלא קמו לו מתחרים בשוק, שונה מן הערך המוסף של גוף הפועל בתחום שיש בו תחרות?

[2275] ואולם, בתשובה לטיעון זה מציין כב' השופט גולדברג בפסק דינו כי מהצעת החוק עולה כי מידת התחרות של הגוף הינה שיקול ממין הענין, שהרי אחד מן היתרונות של חוק מע"מ אליבא דהצעת החוק הינו – העדר הפליה בין ענפי הכלכלה²³⁷. וכמו כן מצינו בדברי ההסבר לסעיף 58 לחוק מע"מ (סעיף 59 להצעת החוק) התייחסות לצורך בשינוי סיווג של מלכ"ר "המתחרה בעסקים הרגילים של המשק".²³⁸ מכאן מסיק כב' השופט גולדברג: "הנה כי כן, השיקול למניעת אפליה בתחרות בענף עסקי מסויים על ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של הגוף.

שכן, אחד מאושיותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס. מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטרלי, וכונתו שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מיסוי".

[2276] על דברים אלו מתעוררת התמיהה דלקמן. אכן, חוק מע"מ הטיל מס על הכל ללא הפליה. אין פעילות ואין גוף שאינם חייבים במס. אך עם זאת עובדה היא כי על מלכ"רים הוטל רק מס שכר ולא מע"מ על כל פעילותם ואף זאת רק בשיעור מופחת. ההפליה קיימת אם כן והינה יציר החוק. השאלה היא רק איזה גוף היפלה המחוקק לטובה בעת שהטיל עליו מס בשיעור מופחת ובאופן חלקי בלבד. בהקשר זה יש לבחון את מהות הגוף ולא את תנאי השוק ואת מידת התחרות בענף שבו פועל גוף זה.

כמו כן יושם אל לב, כי לפי מבחן זה של מידת התחרות נמצא כי קיימת הבחנה בין מונופול לבין גוף הפועל בענף שבו יש תחרות, כשדווקא למונופול ניתנת הנחה מבחינת חוק מע"מ והוא יוגדר כמלכ"ר, תוצאה שאינה מסתברת.²³⁹

[2277] לא זו אף זו, מסקנה זו של כב' השופט גולדברג השאובה מהצעת החוק, אינה עולה בקנה אחד עם הסבריו של מר בן יהונתן בדבר הגיונותו הכלכליים של חוק מע"מ,

237. ראה לעיל פיסקה [1904] – היתרון השלישי.

238. הכוונה היא כנראה להתייחסות הצעת החוק להגדרת מלכ"ר. ראה לעיל טקסט בפיסקה [2228].

239. ואולם, ניתן לומר כי מכיון שלפי פס"ד "בשערייך ירושלים" העדר התחרות הינו תנאי מצטבר להעדר רווחים, הרי שמונופול רווחי לא ייחשב למלכ"ר – על שום רווחיו, ואילו גוף הפועל ללא רווחים ומשום כך אין לו כל מתחרים – אכן יובר כמלכ"ר ומן הדין כי יעשה כן.

בהענקת הפטור ממע"מ למלכ"רים. לפי הסברו של מר בן יהונתן, המאומץ בפסק הדין האמור, הרי שלכל גוף מרוויח יש ערך מוסף מעבר לשכר ויש למסותו באופן מלא בגין רווחים אלו בין אם הינו מלכ"ר ובין אם הינו "עוסק". אם כן, דווקא לנוכח עקרון אי ההפליה האמור, היה מן הדין למסות כל גוף שיש לו ערך מוסף וזאת זאת אם אין תחרות בענף שבו פועל הגוף האמור, שהרי מעולם לא ניתן פטור לערך מוסף שאכן התווסף והפטור ניתן רק לגוף גרעוני שאינו מפיק ערך מוסף כאמור. ומאידך גיסא, אם אכן בפנינו גוף גרעוני שאינו מפיק ערך מוסף כאמור – היעלה על הדעת למסותו על ערך מוסף שלא הפיק רק מכיוון שהוא מתחרה בגופים אחרים בשוק? היכן משתלב אם כן אותו עקרון של אי התחרות עם הגיונו הכלכלי של חוק מע"מ כפי שמבהירו מר בן יהונתן ואשר הוא העומד בבסיס הפטור למלכ"ר לדעת כב' השופט גולדברג שאימץ הסבר זה בפסק הדין האמור?

[2278] לעומת זאת, בהתאם להסבר שהצענו לעיל הרי שמחמת העקרון של אי ההפליה נקבע כי יוטל מס מסויים גם על מלכ"ר, ואולם הפטור ממע"מ המוענק למלכ"ר כמו גם שיעור המס המופחת המוטל על החלק הממוסה של הערך המוסף (השכר) מהוים את החריגה שהיתורה המחוקק מעיקרון אי ההפליה מתוך כוונה להקל את עול המס ביחס לגוף הנתמך ע"י הציבור.

[2279] אכן, גם לדידנו יהא מקום לבחון האם הגוף מתחרה בגופים אחרים אם לאו, אך מבחן זה יערך רק במובן זה שגוף שפעילותו מממנת את עצמה עד כדי כך שהוא אף מתחרה בגורמים אחרים בשוק – אין כל הגיון 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 העסקיים. ואולם, אין זה קריטריון העומד בפני עצמו אלא מבחן מובהק לבחינת מידת היוקקותו של הגוף האמור לסיוע או למימון ציבורי.

[2280] בהתאם לכך אם בפנינו גוף הנוזק למימון ציבורי ואולם באמצעות מימון זה מתחרה הגוף האמור בגופים נוספים במשק ומצליח לשרוד בענף ואף ליתן שרותיו במחיר זול ממתחריו²⁴⁰ 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

240. אם כי במקרה שכזה ניתן לומר לכאורה כי יש לבדוק האם גוף זה עשוי למעשה לממן עצמו בכוחות עצמו ורק מחמת רצונו ל"שבור 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 שזהו גוף הזקוק לסבסוד כדי שיוכל לספק לגורמים מסויימים שרות או מוצרים שאין ידם משגת לקבלו ואלמלא המימון הציבורי לא היה יכול גוף זה לספק שירותיו לקהל היעד האמור.

לא יוכל הגוף האמור להתקיים בענף שבו יש מתחרים. כך למשל בית תמחוי המהווה תחרות לאלפי עיסקי ענף המזון, לא יוכל להתקיים ללא ימון ציבורי ורק באמצעות מימון זה הוא מצליח להתקיים וליתן שרותים מזולים ביותר. משום כך, על אף התחרות הקשה השוררת בענף המזון יוכר בית תמחוי כמלכ"ר.

[2281] מאפייניו של מלכ"ר נובעים ממידת היזקקותו למימון ציבורי ולא ממידת רווחיותו 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 הנזכר²⁴¹ להפעלת סעיף 58 לחוק מע"מ לפיהם יש לבחון הגדרתו של גוף כמלכ"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 חבר בני האדם, יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר.

3. עיון במאזן המוסד מעלה:

א. שקיים גרעון תיפעולי:

ב. שמקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים:

ג. יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.

4. מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל, פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים...²⁴¹

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

6. שיקול נוסף הוא, פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש.²⁴²

241. ראה לעיל הע"ש 206.

241א. לסיפא זו אין אנו מסכימים בכל הכבוד, שכן הקריטריון אינו מידת ההפליה אלא מידת הצורך להשען על מימון ציבורי. התחרות עשויה להיות אינדיקציה למידת היזקקות למימון ציבורי אך לא למידת ההפליה שאינה ענין לבחינת מהותו של גוף כמלכ"ר או עוסק.

242. שיקול זה מוסבר ע"י כב' השופט גולדברג כדלקמן:
"מס ערך מוסף, משולם, אומנם על ידי העוסקים, אך הוא מוטל על הצריכה, והנושאים בנטל

[2282] ביחס לקריטריונים אלו מעירים שפט ושניידר בספרם²⁴³ כי קיים קושי כאשר השיקולים השונים מובילים להמלצות סותרות. כך למשל כאשר גוף נרשם כמלכ"ר שכן פעילותו איננה לשם כוונת רווחים (ומתקיימים קריטריונים 1-2), אך מאידך המנהל מבקש לשנות את מעמדו של הגוף האמור ל"עוסק" שכן הוא מבצע באופן שוטף פעילות עיסקית עניפה (קריטריון מס' 4).²⁴⁴

[2283] ואולם, לדידנו אין כאן שאלה של קריטריונים דומיננטיים יותר או פחות. הקריטריונים הללו אינם אלא דרך לבחון שאלה אחת ויחידה — האם גוף זה זקוק למימון ציבורי או שפעילותו מממנת את עצמה. והתשובה לשאלה האמורה היא שתקבע בסופו של דבר האם יש להתייחס אל הגוף שבפנינו כאל מלכ"ר או כאל עוסק.

ד. פסה"ד בענין בית החולים נהריה

[2284] הקריטריונים האמורים של מר בן יהונתן אשר אומצו בפסה"ד של בית המשפט העליון בענין בשערייך ירושלים הובאו לידי מבחן מעשי לאחרונה בבית המשפט המחוזי

המס מבחינה כלכלית הם לרוב הצרכנים, עליהם 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' 36). החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה, גם צרכני מזון אמורים להיות ממוסים בצריכתם זו, ולא היתה כוונה לתת פטור לצרכנים הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המערעת. מאחר שמדובר בצריכה גרידא של מוצרים יום-יומיים, הרי שסיווג המערעת כ"מלכ"ר" מותירה צריכה זו בלתי ממוסה, ובכך נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.²⁴⁵ לקריטריון זה אין אנו מסכימים, בכל הכבוד, שכן מקום שבו אין ספק כי בפנינו מלכ"ר הרי — תהא פעילותו של המלכ"ר אשר תהא — מוטל עליו פחות מס וצרכנים המקבלים מוצרים או שרותים מן המלכ"ר נהנים מפטור זה.

עובדה זו אינה שיקול שלא להגדיר את המלכ"ר ככזה. הפחתת המס מן המלכ"ר אכן הביאה להפליה מסויימת, אך הקריטריון להחלטה הינו אך זה — האם המדובר בגוף הנשען על מימון ציבורי ולכן אין להכביד עליו, אם לאו? עם זאת, ניתן לאמץ את הקריטריון השישי המוצע ע"י מר בן יהונתן, מקום שבו "הסתדר" גוף מסויים במשך תקופה ארוכה על אף רישומו כ"עוסק" או להיפך והינו מבקש עתה שינוי ברישום מטעמים שאינם נוגעים לצרכיו הוא (כפי שאירע בעניין הרשות לחינוך והכשרה ימיים — ראה סעיף 23.25 לעיל). במקרה זה לא ייענה המנהל לבקשה לשנות את רישומו של הגוף האמור, ממלכ"ר לעוסק או להיפך, שהרי השינוי ברישום אינו נחוץ כדי להטיל מס. מופחת על גוף שקשה לו להתמודד עם נטל המס והוא נזקק לעזרת הציבור והבקשה מוגשת במקרה זה כדי לזכות בתורן מיסוי מסוים ולא כדי להענות לצורך האמור ולכן אין הצדקה להענות.

243. הע"ש 212 לעיל, בעמ' 25, 24-14.

244. לדידם של המחברים הנ"ל יש להסיק מנוסח הגדרת "עוסק" ("מי שמוכר נכס... ובלבד שאינו מלכ"ר...") כי כאשר גוף יכול להיות הן מלכ"ר והן "עוסק" יש לראות בו מלכ"ר.

בחיפה, בע"ש 75/90 עמותת ידידי בית החולים האיזורי לגליל המערבי נהריה נ' מנהל מע"מ.²⁴⁵

[2285] העובדות נשוא פסק הדין היו כדלקמן:

המערערת היא עמותה המפעילה בשטח בית החולים בנהריה, מגרש חנייה המשמש את מבקרי בית החולים. מקורות הכנסתה של המערערת הם תרומות, עריכת ארועים וכן מגרש החנייה האמור. המערערת גובה עבור השימוש במגרש החנייה תשלום כדמי חנייה המשלם, מקבל קבלה עליה מודפס הסכום ששולם ונאמר בה בין היתר, "ההכנסות תרומה לבית החולים". בשולי הקבלה נכתב "שמור לביקורת"; במקרה שכן אדם הנכנס לחנייה מודיע שאין ברצונו לתרום או שאין לו כסף, אין נמנעת ממנו החניה ואז נמסר לידיו כרטיס שבראשו מופיעה הכותרת "חינם ליום...". עם זאת, מי שמבקש להשתמש בשיירות החניון, אינו יודע מראש שקיימת אפשרות שלא לשלם עבור החנייה. מגרש החנייה מופעל ע"י עובדים בשכר. כל רווחי העמותה (הכנסות בניכוי הוצאות), מיועדים אך ורק לפיתוח ביה"ח. אין כל גורם מסחרי או אחר, המפעיל מגרש חנייה אחר בשטח בית החולים.

[2286] המערערת היתה רשומה במע"מ כמלכ"ר. ואולם, המשיב החליט לרשום את מגרש החנייה המופעל על ידי המערערת כעוסק מורשה, מכח סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ. יושם אל לב, סעיף 58 לחוק מע"מ מסמיך את מנהל מע"מ לשנות סיווגו של אדם "הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה קרובה יותר לסוג האחר", ואכן המנהל לא ביקש לשנות את סיווג המערערת בכללותה, שהיא כאמור עמותה המפעילה בית החולים ממלכ"ר ל"עוסק". מנהל מע"מ סבר רק כי מגרש החניה — אינו ראוי להכלל במסגרת זו.

[2287] בית המשפט מצטט בהרחבה את עקרונות פסק הדין בענין בשערייך ירושלים ובהן אם אלמנט העדר התחרות. ואולם, לכאורה במקרה הנדון החניון של ביה"ח נהריה הינו נעדר כל יסוד תחרותי, שכן אין כל גורם אחר המפעיל מגרש חניה בשטח בית החולים. בהתאם לקריטריון התחרות שנקבע בעניין בשערייך ירושלים הרי שאדרכה במקרה זה אין כל מניעה להגדיר את החניון כמלכ"ר.

כדי להמנע מתוצאה זו נאלץ ביתה משפט לנסח הבחנה לפיה לא בכל מקום יופעל מבחן תחרות. מבחן התחרות יופעל רק כשהדבר מלמד על אופיו של העסק. בהתאם לכך, בחניון אשר מחמת טיבו וטבעו של העיסוק לא בא לידי ביטוי אלמנט אי התחרות, אין להתחשב במרכיב זה ויש לפנות אל שאר האלמנטים להגדרת החניון כ"עסק" ולא כמלכ"ר.²⁴⁶

245. ע"ש 75/90 עמותת ידידי בית החולים האיזורי לגליל המערבי — נהריה נ' מנהל מע"מ, פד"א יט' עמ' 259, מפי בב' השופט ד"ר ד. ביין (להלן: פטה"ד בענין ביה"ח נהריה).

246. ובלשון כבוד השופט ד"ר ביין: "ענף החניונים נבדל מעצם טבעו מענף חנויות המזון, שנידון במקרה של עמותת "בשערייך

[2288] בהקשר זה באה לידי בטוי העובדה כי החניון מופעל (פרט אולי לחריגים מבוטלים), כחניון מסחרי לכל דבר. לא הובאה כל ראייה לכך שהמחירים הנגבים בחניון זה הינם נמוכים בשיעור כל שהוא מהמחירים הנגבים בחניונים מסחריים אחרים, או כי קיים גרעון תפעולי בכל הנוגע לחניון. לאור זאת קבע בית המשפט כי פעילות החניון אינה פעילות של מלכ"ר. ואף שהמזרעה אינה מאפשרת חלוקת רווחים בין חבריה, וכל הרווחים מהפעלת החניון, הם קודש לבית החולים, הרי שלא המטרה הסופית היא המזרעה, אלא הדגש הוא על המטרה המיידית ומבחינה זו דרך ניהול החניון במקרה הנוכחי, אינו נבדל מניהול חניונים מסחריים אחרים.

[2289] לאמור, כבי' השופט ד"ר בייך בחן את דרך פעילותו של החניון כדי לרדת לשורש מהותו — כמלכ"ר או כ"עוסק" ובהקשר זה גובה המחיר הנגבה כמו גם דרך הניהול הם שקבעו כי זהו עוסק. ואולם, לפי קריטריון זה כל מלכ"ר המרוויח כסף ומנוהל בצורה יעילה לא יוכר כמלכ"ר?²⁴⁷ האם אוניברסיטה הגובה שכר לימוד לשם מימון מלא של הוצאותיה תחשב "עסק" ולא מלכ"ר והעובדה כי מטרתה העיקרית הינה הוראה וגביית שכר הלימוד רק נועדה לממן מטרה זאת לא תבוא לידי ביטוי?

[2290] התשובה לשאלות אלו הינה כמובן, כי פעילות שנגבים במסגרתה כספים כדי לממנה היא פעילות שבה הרווחים משמשים באופן מידי את מטרת המלכ"ר ואילו במקרה הנדון החניון מופעל לשם הפקת רווחים ולא כדי לאפשר לבית החולים לתפקד²⁴⁸

ירושלים". בהתחשב בכושר הניידות של האוכלוסיה שרובה מצוייד ברכב, חנות מזון המוכרת במחירים מוזלים הנמצאת בפרבר העיר, יכולה להוות תחרות לחנויות מזון אחרות, אפילו אם הן קרובות יותר למקום מגורי הצרכן במרכז העיר.

המצב שונה תכלית שינוי, כאשר מדובר בחניון, הצמוד מעצם טבעו למקום מסויים. כידוע הציבור התרגל שלא לעשות שימוש ברגליו, מבקש להגיע ברכבו קרוב ככל שניתן לאחר, (מרכז מסחרי, בית חולים, מוסד ממשלתי או ציבורי וכו') שלשרותיו הוא נזקק... לשון אחרת, קריטריון התחרותיות או העדרה, אין לו כמעט משמעות בהקשר לעיסוק של המזרעה, שכל כולן "לוקאלי" בטיבו, ולכן לא על פיו יוכל להבחין מעמדו של החניון כמלכ"ר, אם לאו". ואולם נשאלת השאלה: בהתאם להגיון זה האם אין להבחין בין אזור שבו יש מספר חניונים זה בצד זה — וקיימת תחרות, לבין מקום שבו אין מתחרים לחניון?

מאיך לדידנו, התחרות הינה רק אינדיקציה לעיתים בדבר מידת יכולתו של עסק לפעול בלי צורך בסיוע כלכלי. ממילא, בין במקום שבו יש חניונים נוספים ובין מקום שבו אין חניונים נוספים, יש לבחון את פעילותו של הגוף הנדון האם הינה כלכלית או שהיא נוקטת למימון ציבורי.

247. האם יעלה על הדעת כי גוף מאוזן כמו למשל (דוגמא בה נקטנו מספר פעמים לעיל) קופ"ח מכבי לא יחשב למלכ"ר? והרי זו התוצאה הנובעת בהתאם לקריטריון המותווה בפסק הדין בענין בשערי"ך ירושלים וביה"ח נהריה.

248. והשווה להע"ש 224 לעיל.

לכן הפעלת החניון אינה פעילות ללא כוונת רווח ואין אפשרות להגדירה כמלכ"ר. יעוד הכספים אח"כ למטרה נעלה אינו מרפא פגם זה. זאת, בניגוד לעמותת בשערייך ירושלים שניהלה את הצרכניות גם במטרה לספק מצרכים בזול (אם כי עדיין ברווח) למשפחות ברוכות ילדים.

[2291] דא עקא, שלפי קריטריון זה היה על בית המשפט לבחון את הייעוד של הפעילות ולשאול לשם מה היא נעשית – בטווח המידי, (כפי שנעשה בענין בשערייך ירושלים) ומה היתה מטרת העמותה בהפעלת החניון הפקת רווחים או – מטרה אחרת כשהרווח הוא רק תוצאת לוואי. ואולם, הפנייה לבחינת אופי פעילות החניון האם ההפעלה הינה מסחרית אם לאו – אינה ברורה כלל ועיקר.

[2292] ניתן היה להבין את תוצאות פסק הדין בהתאם לגישתנו לפיה הפטור למלכ"ר מוענק לגוף הנסמך על מימון ציבורי. בהתאם לכך יש לבחון האם המחירים הינם נמוכים והאם קיים עקב כך גרעון תפעולי – המזיק מימון ציבורי – אם לאו. ואולם, לפי גישה זו, יש לבחון את עצמאותו הכלכלית ומידת רווחיותו של החניון – גם אילו היו חניונים נוספים בסמוך לחניון זה, המתחרים בו?²⁴⁹

[2293] לסיכום, המורס מן הדברים הוא, כי אם בעבר נקבע בענין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים כי גוף הפועל לשם מטרות מסוימות ולא כדי להפיק רווח לשמו הינו מלכ"ר הרי שבפסק הדין בענין בשערייך ירושלים התחולל מהפך ולא מטרת הפעילות עיקר, אלא מידת רווחיותו של הגוף והתחרות שהינו מקיים בגופים אחרים בענף שבו הינו פועל. עם זאת, מפסה"ד בענין ביה"ח נהריה עולה כי אלמנט התחרות (כמו גם אלמנט מטרתה של הפעילות) אינו גורם מכריע, ויש מקרים שבהם אין הוא בא לידי ביטוי כלל. כדי לבחון האם בפנינו "עוסק" או מלכ"ר יש לבחון בעיקר את אופי הפעילות, כלומר: האם הגוף פועל באופן גרעוני (ולדידנו האם הינו זקוק לתמיכה ולמימון ציבורי) או שהינו "עסק" לכל דבר וענין ופעילותו אינה שונה באופיה ובמטרותיה המיידיות מכל עסק המכוון להפיק רווחים – וזאת אף אם מטרותיו הסופיות (לאחר שיפיק רווחים) הינן קידום רווחת הציבור.

פניה זו לבחינת אופי פעילותו של הגוף הנדון מובילה אותנו להשוואה המתבקשת בין הקריטריונים של הגדרת "מוסד ציבורי" לענין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה לבין הגדרתו של מלכ"ר בחוק מע"מ ולכן יוקדש פרק המשנה הבא.

4. הגדרת מלכ"ר פרסי לעומת הגדרת "מוסד ציבורי"

[2294] מנהל מע"מ טען בעניין ביה"ח נהריה כי יש להשוות בין הגדרתו של מלכ"ר לבין

249. לפי גישה זו העמידה בתחרות יכולה להיות רק אינדיקציה לניהול יעיל שאינו זקוק למימון חיצוני אך לא מעבר לכך.

הגדרת "מוסד ציבורי" שהכנסותיו פטורות ממס הכנסה לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.²⁵⁰

[2295] ואולם, כבוד השופט ד"ר ביין אינו מקבל השוואה זו כלל ועיקר: "מהשוואת שני הסעיפים עולה, כי בעוד שהפקודה שמה לנגד עיניה לצורך הפטור ממס, את מטרותיו של הגוף הציבורי ולשם כך מפרטת את מהותו המשפטית ואת המטרות שבגינן יתן הפטור, הרי שם חוק מע"מ את הדגש על העיסוק עצמו. דהיינו, השאלה המכרעת היא, האם אותו העיסוק הוא לשם השגת רווחים. הגדרות אלה משתלבות עם המטרות השונות של מס הכנסה ומע"מ. בעוד שמס הכנסה מוטל על תוצאות הפעילות העיסוקית, הרי מע"מ מוטל על עצם הפעילות העיסוקית ואין כל חשיבות לשאלה האם הניב העסק רווחים או מה נעשה ברווחים אלה".

[2296] דא עקא, שהנמקה זו אינה מתיישבת עם שאר הקריטריונים שהותוו בפועל בהמשך פסק הדין האמור ואשר במסגרתם דן כבוד השופט ד"ר ביין במהות הפעילות ובמידת רווחיותה והדגש לא הושם על כוונת הרווח כלל ועיקר?

[2297] לדידנו, בעוד שהפטור "למוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה נועד להעניק פטור לגוף שאינו מנוהל באופן מסחרי והמטרה הציבורית עיקר בעיניו הרי שהפטור ממע"מ מהווה הקלה ממס לגוף הניזון ממקורות ציבוריים.

משום כך בכל הנוגע לפטור ממס הכנסה נשאל את עצמנו האם עומד הנישום בדרישות ל"אופי ציבורי" שאותם מנינו לעיל, (בחלקו הראשון של הספר) והאם נחוץ הפטור לשם קידומה של מטרה ציבורית מסויימת. העובדה שהגוף ניזון מתקציבים ציבוריים אינה רלבנטית לענין זה, וגם גוף רווחי ועצמאי יזכה לפטור אם ייעד את רווחיו למטרה הנעלה לשמה הינו פועל. (כל זאת בתנאי שהשגת הרווחים לא תהפוך ליעד בפני עצמו כשהגוף משתדל להרויח מעבר לנחוץ לו לצורך קידום המטרה הציבורית).

מאידך, בכל הנוגע לפטור ממע"מ יש חשיבות רבה למטרתו ולמניעיו של הגוף בתחום המייד, ואם גוף זה פועל לשם הפקת הרווחים — לא יוענק לו הפטור ממע"מ אף אם אח"כ ייועדו רווחים אלו למטרה נעלה, (מטרה לשמה זקוק הגוף לכל אותם רווחים שטרם להשיגם במסגרת פעילותו הרווחים), שכן גוף זה אינו זקוק למימון ציבורי וממילא לא אליו כוון הפטור המוענק למלכ"ר.

לאמור, גוף המפיק רווחים שכולם נחוצים ומיועדים למטרות נעלות — יזכה לפטור ממס הכנסה, גם אם בשלב המייד מטרתה של הפעילות מסוימת היא הפקת רווח (ובלבד שפעילות זו לא תפגום באופיו הציבורי). מאידך לענין מע"מ תיבחן כל פעילות ופעילות בפני עצמה, (לנוכח הוראת סעיף 58 לחוק מע"מ) והשאלה היא האם בטווח המייד

250. ראה נוסחו של הסעיף לעיל כמבוא לחלק הראשון של ספרו בפיסקאות [101] ר' [102].

מכוונת פעילות זו להפקת רווח. כוונה להפיק רווח בטווח המידי (אף אם אח"כ ייעוד הרווח למטרות נעלות) מלמדת כי הפעילות היא פונקציה של כדאיות כלכלית והיא תחדל או תפחת ברגע שלא תהא כדאית. פעילות שכזו לא זקוקה לתמיכה ציבורית. לתמיכה שכזו זקוק רק גוף הפועל אף כשאין רווח ואשר עלותו אינה פונקציה של כדאיות כלכלית והוא ימשיך בפעילותו אף כאשר זו לא תהא כדאית. לגוף שאינו נשען על מימון ציבורי לא מוענק הפטור ממע"מ.

[2298] השאלה שתשאל לעניין חוק מע"מ אינה האם יש בגוף זה סממנים מסחריים והאם הפקת הרווחים היתה מטרה בפני עצמה (בשלב המידי אף כי לא בשלב הסופי), אלא – האם הפעילות הינה מסוג שאינו נתמך על ידי "סיוע ציבורי". (או מכיוון שלציבור אין עניין בה, או מכיוון שהיא תמיד רווחית או מכיוון שהגוף נוקט בה רק כשהיא רווחית והוא יחדל לנקוט בה כשהדבר לא כדאי). לפי הגדרה זו גוף מאוזן הזקוק לשם כך לסיוע ציבורי – יזכה לפטור. כמו כן, גוף שבתקופה מסוימת הינו מרוויח אך משענתו הינה המימון הציבורי המבטיח כי יוכל להמשיך ולנקוט בפעילות זו אף בעיתות משבר בהן הפעילות האמורה אינה רווחית – יוגדר כמלכ"ר. הפטור מע"מ ניתן רק למי שנשען על אדני תקציב ציבורי כלשהוא או על גיוס תרומות מקרב הציבור ואזי הקל המחוקק את נטל המס המוטל עליו.

[2299] נמצאת למד כי בעוד שלעניין פקודת מס הכנסה נבדק אופיו הציבורי של הגוף הרי שבנוגע לחוק מע"מ נבדקים הצורך במימון ציבורי של הפעילות. אופיה הכלתי מסחרי של הפעילות והעובדה כי היא תמשך אף אם לא תהא רווחית יכולה להצריך למימון ציבורי, ואולם – לא הסממנים המסחריים ואופן הניהול הם שיבחנו אלא הצורך במימון ציבורי.

[א-2299] ואולם, מלבד השוני האמור בהגיון העומד בבסיס ההגדרות השונות, קיים גם שוני טכני בין הקריטריונים לבחינת הגדרתם של שני הגופים האמורים. שפט ושניידר בספרם,²⁵¹ משווים באופן מילולי את ההגדרות של מלכ"ר לעומת "מוסד ציבורי" וכדלקמן:

(א) "חבר בני אדם" – הן "מוסד ציבורי" והן "מלכ"ר" חייבים למלא תנאי זה.

ההגדרה של "חבר-בני-אדם", בסעיף 1 לחוק מע"מ, זהה לצורך שניהם, שכן היא קובעת כי "חבר-בני-אדם" – כמשמעותו בפקודת מס הכנסה".

(ב) התנאי של מספר חברים מינימלי נדרש רק מ"מוסד ציבורי".

(ג) התנאי של מידת הקירבה – ליתר דיוק, הריחוק – של חברים נדרש רק מ"מוסד ציבורי".

(ד) "המטרה הציבורית" – תנאי זה, אשר נדרש מ"מוסד ציבורי", אינו נדרש במפורש

251. שפט ושניידר בספרם (הע"ש 212 לעיל) בעמ' 1.14-28.

ממלכ"ר, אבל הוא משתמע, שכן בהגרת המונח "מלכ"ר" נקבע התנאי "שאינן עיסוקו לשם קבלת רווחים".

לדעה זו איננו מסכימים בכל הכבוד, שכן כאמור המונח "שאינן עיסוקו לשם קבלת רווחים" מבטא השענות על מימון ציבורי ולא פעילות כרת אופי ציבורי הגעשית למען "מטרה ציבורית".

(ה) הפעילות למען המטרה הציבורית, אשר נדרשת ממוסד ציבורי, הינה על פי רוב הצד השני של המטבע של הדרישה ממלכ"ר – "שאינן עיסוקו לשם קבלת רווחים". גם לכך אין אנו מסכימים מאותה סיבה כאמור לעיל.

המחברים מסיקים מן ההשוואה האמורה כי הגדרת "מלכ"ר, רחבה יותר מן המונח "מוסד ציבורי", כמשמעותו בפקודת מס הכנסה. לדידם סביר להניח שכל גוף הנחשב כ"מוסד ציבורי" בהתאם להגדרה שבסעיף 9(2) לפקודה יחשב גם כ"מלכ"ר" בהתאם לפסקה (2) בהגדרת "מלכ"ר בחוק מע"מ. מאידך, בגלל ההבדל בדרישות הפורמליות (ב' ו-ה' דלעיל) יתכנו בהחלט גופים, אשר אינם ממלאים את הדרישות של הגדרת "מוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה, אך הם בגדר "מלכ"ר פרטי" כהגדרתו בחוק מע"מ.

[ב-2299] לדידנו, מלכ"ר ו"מוסד ציבורי" הם שני דברים נפרדים לחלוטין, וההבחנה ביניהם אינה נעוצה רק בדרישות הפורמליות הנוספות ((ב) ו-ה') דלעיל) הקיימות בהגדרת "מוסד ציבורי" אלא בקריטריונים השונים בתכלית העומדים ביסוד ההגדרות.

"פעילות למטרה ציבורית" ב"מוסד ציבורי" מכוונת לשירוש כל סממן מסחרי. ואילו "עיסוק שלא לשם קבלת רווח" מיועד לכוון את הפטור לגוף הנאלץ להשען על הקופה הציבורית או על מימון הציבור. לכן אף אם מבחינת הדרישות הפורמליות ניתן היה לכאורה להסיק כי כל גוף הנחשב ל"מוסד ציבורי" יוכר מקל וחומר כמלכ"ר הרי שאין הדבר כך כלל ועיקר. יתכן גוף ללא כל סממן מסחרי, הפועל לשם "קידום מטרה ציבורית" אולם פעילותו בשלב המידי מיועדת להפיק רווח לשמו, רווח שייועד אח"כ לקידום המטרה הציבורית. גוף זה ייחשב ל"מוסד ציבורי". מאידך, מכיוון שהפעילות האמורה של השלב הראשון ננקטת רק כדי להפיק רווח וכאשר לא מופק רווח היא מופחתת או חדלה, הרי שבתחום פעילות זה אין "המוסד הציבורי" נזקק למימון ציבורי וממילא פעילות זו של ה"מוסד הציבורי" לא תחשב לפעילות של מלכ"ר.²⁵²

[ג'-2299] משום כך גם אין בידינו לקבל את האבחנה שנעשתה בנוהלי מע"מ, בין חברות הרשומות כ"מוסד ציבורי" לצורך פקודת מס הכנסה ומבקשות להרשם גם כ"מלכ"ר

252. שפט ושניידר מציינים, בעמ' 1.14-29 לספרם, כי בעוד שמלכ"ר חייב במס בגין עיסוק אקראי שאינה בגדר פעילותו, הרי ש"מוסד ציבורי" שהפיק הכנסות מעיסוק אקראי שאינה "עסק" הינו פטור ממס. ואולם, קביעה זו ביחס לפטור המוענק ל"מוסד ציבורי" אינה מדויקת, לענין זה ראה בחלק הראשון של ספרנו לעיל בפיסקאות [511] עד [513] וכן בפיסקאות [583], [584], [585] ר'-[588].

לצורך חוק מע"מ, לבין חברות המבקשות להרשם כ"מלכ"ר" לצורך חוק מע"מ, אבל הן אינן רשומות כ"מוסד ציבורי" לפי פקודת מס הכנסה.

לפי נוהלי שלטונות מע"מ תהליך רישומן של חברות המבקשות להרשם כ"מלכ"ר" והן כבר רשומות כ"מוסד ציבורי" הינו תהליך קל יחסית, והוא דומה לתהליך הרישום של עמותה, המבקשת להרשם כ"מלכ"ר". לעומת זאת, חברות המבקשות להרשם כמלכ"ר ואין בידן אישור על רישומן כ"מוסד ציבורי" — בקשתן נבחנת בקפדנות.²⁵³

[ד"ר 2299] לדידנו היה מן הדין להחיל נוהל זהה הן לגוף שאינו "מוסד ציבורי" והן לגוף שהוכר כ"מוסד ציבורי" עפ"י סעיף 9(2) לפקודה, שהרי הקריטריונים לפטור ממע"מ ולפטור מממס הכנסה שונים בתכלית, ויתכן "מוסד ציבורי" שפעילותו בתחומים מסויימים לא תחשב למלכ"ר, על אף שמבחינה לשונית הקריטריונים להגדרת גוף כ"מוסד ציבורי" רבים מן הקריטריונים להגדרתו כמלכ"ר.

5. "ושאינו מוסד כספי"

[ה"ר 2299] במסגרת הגדרת המלכ"ר הפרטי מוצאים אנו דרישה נוספת (התנאי השלישי) כי גוף זה לא יהא "מוסד כספי". בהתאם להגדרות "עוסק", מלכ"ר ו"מוסד ציבורי" בחוק מע"מ נמצא כי לצורך קביעת סוגו של החייב במס בעת רישומו יש להפעיל את שרשרת הבדיקות הבאה: קודם כל יש לבחון אם הוא "מוסד כספי". אם התשובה היא שלילית, יש לבחון אם הוא "מלכ"ר". אם גם התשובה לשאלה השנייה היא שלילית, יש לבחון האם גוף זה הוא "עוסק".

[ו"ר 2299] "מוסד כספי" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

- "(1) חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושכ על מנת לשלם מהם לפי דרישה על ידי שיק;
- (2) חברה המשתמשת כדין כמילה "בנק" כחלק משמה למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;
- (3) מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, אשר הוראות הנזילות מכוח החוק האמור חלות עליו;²⁵⁴

253. כך מוצאים אנו בנוהל מספר 69.204 סעיף (ה)1, כי הפקיד, המטפל בבקשת הרישום כ"מלכ"ר", לא יבחן בעצמו את הבקשה, אלא:

"(ה)1) יעביר לוועדה המקצועית — כאשר הפונה היא חברה בע"מ שלא קיבלה אישור עפ"י סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה."

254. בנק הדואר נתפס ע"י פסקאות (1) ו-3) להגדרת "מוסד כספי". ומכאן כי בנק הדואר לא יכול להחשב למלכ"ר פרטי. ואולם, בנק הדואר נתפס גם ע"י פסקה (3) להגדרת מלכ"ר — "תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות", ומכאן כי בנק הדואר נחשב ל"מלכ"ר ציבורי". וביחס למלכ"ר ציבורי לא קיים התנאי האמור של "ושאינו מוסד כספי".

(4) מבטח ;

(5) סוג בני אדם ששר האוצר קבע ;

[ז'2299] מן העובדה כי המחוקק ראה צורך למעט בהגדרת מלכ"ר גופים בנקאיים ומבטחים עולה בעליל כי גם גוף עיסקי עשוי היה להכלל בהגדרת מלכ"ר עד כי היה צורך למעט גופים אלו מהגדרת מלכ"ר.

מכאן מבקשים אנו להסיק כי גם גוף המתחרה בגופים עסקיים אחרים וגם גוף הפועל בצורה רווחית ועיסקית עשוי להנות מן הפטור — וליתר דיוק מאי החיוב במע"מ שממנו נהנה מלכ"ר, ובלבד שתקציבו יהא מושתת על סיוע מתקציב ציבורי או על מימון הציבור הרחב.²⁵⁴

[ח'2299] נכון כי פרשנות זו יוצרת אפשרות של תחרות בלתי הוגנת ואולם הפטור למלכ"ר הוא שיצר אי שיוויון זה וכדי שלא להכביד על מוסד הנזקק לבריות (ושהבריות נזקקות לו) הושת על מלכ"רים מס חלקי בלבד. קריטריון אחר, המבקש לשמר את השיוויון, על אף שהחוק סטה מעקרון זה והעניק מעמד מיוחד למלכ"ר, עלול לסכל את תכלית החוק שלא להטיל מס מלא על גופים כאמור.

6. האם ועד בית וועד עובדים מהווים מלכ"ר פרטי?

[ט'2299] בדרך כלל נכון יהיה לומר כי ועד בית או ועד עובדים אינם פועלים מתוך כוונה להפיק רווח. גם אין שום ספק כי הם אינם "מוסד כספי".

ולכאורה נכללים ועד בית וועד עובדים בכלל ההגדרה של "חבר בני אדם מואגד או לא מואגד", הכולל כאמור כל גוף ציבורי וכל אגודת אחים, חברותה או התאחדות.²⁵⁵ נמצאת למד לכאורה כי ועד בית או ועד עובדים יוגדרו כמלכ"ר. ואכן פוטשבוצקי בספרו²⁵⁶ מציין

254א. כך מוצאים אנו "מוסד כספי" מובהק (בנק הדואר) הרשום במשרדי מע"מ — כמלכ"ר ! (הוא הדין ביחס לבנק ישראל). בנק הדואר מתחרה בשאר הבנקים ועל אף עובדה זו הינו נחשב למלכ"ר — מכאן שאלמנט התחרות וההפליה אינו גורע מהגדרת גוף כמלכ"ר ובלבד שיכלל בהגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ. אכן, התנאי של "ללא כוונת רווח" נקבע רק ביחס למלכ"ר פרטי ורק בהקשר זה מצינו בפסיקה התייחסות לאלמנט אי התחרות. ואולם, פסה"ד בענין בשערייך ירושלים נימק את אלמנט אי התחרות תוך הזקקות להגיונותיו הכלכליים של חוק מע"מ ובאלו אין כל הבחנה בין מלכ"ר פרטי למלכ"ר ציבורי.

255. ראה לעיל טקסט בפסיקאות [2207] ר' [2208].

256. ראה הע"ש 222 לעיל, בעמ' 38 שם. כמו כן ראה שם בעמ' 245 ביחס לסעיף 35(א) לחוק מע"מ. סעיף זה מעניק פטור ממש שכר בגין פעילות עד להיקף כספי מסויים :
 " (א) מלכ"ר שסך כל השכר השנתי שהוא משלם לעובדיו אינו עולה על 361 ש"ח או סכום גבוה יותר שקבע שר האוצר — פטור מהמס לפי סעיף 4(א)."

(הסכום האמור מתעדכן מדי פעם בין ע"י שרי האוצר בין מכח סעיף 35 עצמו ובין אוטומטית בהתאם למדד יוקר המחיה כאמור בסעיף 126 לחוק מע"מ).

בהקשר זה:

"הכללתו של "חבר בני אדם לא מואגד" בהגדרה יכולה להביא לכך למשל שוועד עובדים או נציגות בית משותף אשר פועלת מכוח ס' 56 לחוק מקרקעין תשכ"ט-1969 תהיה מלכ"ר, תחייב ברישום, דיווח ותשלום מס על השכר שהיא משלמת בגין עבודות נקיון, גינון, שמירה וכדומה. מסופקני באם יש הצדקה עניינית לכך שעקב ריכוז התשלומים בידי הנציגות ועקב כך בלבד, תהפוך הוצאה כלתי עיסקית מובהקת לחייבת במס. העובדה שס' 35 לחוק פוטר ממס השכר מלכ"רים שהשכר השנתי שהם משלמים אינו עולה על סכום מסויים אינה משחררת את הנציגות [של הבית המשותף] מחובת הרישום עפ"י סעיף 52 לחוק מע"מ, מחובת הדיווח עפ"י תקנה 1 לתקנות מע"מ (מוסדות כספיים ומלכ"רים) תשל"ו-1976, ואינה פותרת את הקושי העקרוני".

[י"א-2299] בהתאם לדעתו של פרופ' ויסמן בספרו "חוק המקרקעין תשכ"ט 1969 – מגמות והישגים"²⁵⁷ ניתן לפתור את הבעיה בכל הנוגע לוועד בית ולהסיק כי אין הוא מלכ"ר לפי חוק מע"מ ובהעדר התייחסות אליו בחוק אין הוא חייב ברישום ודיווח. זאת מכיוון שלדעת פרופ' ויסמן ניתן לגרוס כי ועד הבית אינו תאגיד. פרופ' ויסמן מציין כי בהבדל מן המצב בכמה ארצות אחרות אין חוק המקרקעין תשכ"ט-1969 קובע במפורש שהבית המשותף או שכלל הדיירים שבו, מהווים תאגיד. אכן, יש הסבורים כי על אף העדרה של הקביעה הפורמלית ניתן לגלות בבית המשותף את רוב התכונות של התאגיד. ואולם, כנגד גישה זו אפשר להצביע על כך, שהתכונה המרכזית המאפיינת תאגיד – הכושר להיות בעל זכויות וכפוף לחיובים – אינה מצויה בבית המשותף, או בכלל הדיירים כגוף נפרד, דבר המחליש את הטיעון הנוטה לראות את הבית המשותף כתאגיד.²⁵⁸ ואם אין הבית המשותף מוגדר כאישיות משפטית נפרדת אלא כשלוח של כל אחד ואחד מן הדיירים הרי שאין לנו "חבר בני אדם"²⁵⁹ וניטל הבסיס מהגדרת הגוף כמלכ"ר.

[יא-2299] ואולם, גם אין ועד הבית מהווה אישיות משפטית נפרדת, קשה להניח כי התאגדות הדיירים באמצעות ועד בית – אינה נכללת מבחינה מהותית בהגדרה הרחבה של "חבר בני אדם מואגד או לא מואגד". מטרתו של חוק מע"מ היתה לחול על כל פעילות מישקית ומשום כך סביר כי המונח "חברת בני אדם" יפורש באופן הכולל את ועד בית שהינו גוף לא מאוגד.

257. יהושע ויסמן, חוק המקרקעין תשכ"ט-1969 – מגמות והישגים (הוצאת האוניברסיטה העברית תשל"ו-1970) בעמ' 75.

258. לענין ראה גם פסק דינו של כב' השופט זוסמן בע"א 31/70 בהן נ' שמאי, פד"י כ"ד(2) 388, 391.

259. בכל הנוגע לוועדי עובדים ראה דיון לח' 6-4 רשות הנמלים נ' הועד הפועל של ההסתדרות, פד"א ט' 281; וכן דיון מב' 2/5-הסתדרות הכללית של העובדים בא"י נ' אגודת העובדים הבכירים בפז, פד"ע י"ד 367.

[יב-2299] לא זו אף זו, פסיקה חדשה יותר (משנת 1981) של כב' השופט אהרון ברק, קובעת כי: "אישיות משפטית היא אותה תופעה בעולם המשפט, אשר הדין נותן לה כשרות, דהיינו מעניק לה זכויות או מטיל עליה חובות... חוק המקרקעין מעניק מספר כוחות לנציגות של בית משותף. מכאן שנציגות זו היא אישיות משפטית".²⁶⁰ בהתאם לכך, ועד בית יהווה אף חבר בני אדם – מאוגד, וממילא יש להגדירו לכאורה כמלכ"ר.

[יג-2299] פתרון לבעיה האמורה מוצאים אנו בהתאם לגישתנו לפיה המונח מלכ"ר מכוון לגוף הניזון לפי טבעו מן הקופה הציבורית. לכן, התארגנות של מספר אנשים לבצע משהו במשותף (כגון העסקת עוזרת לשטיפת גרם מדרגות) שבוודאי שאינה ממומנת על ידי הציבור הרחב (לא על ידי תקציב ציבורי ואף לא מתרומות) אין כל אפשרות להגדיר כמלכ"ר וזאת על אף שאין לאנשים הללו כל כוונת רווח. למקרה זה בוודאי ובוודאי שלא ייעד המחוקק את הגדרת המלכ"ר הפרטי. משום כך, לדידנו מן הדין כי ועד הבית או ועד עובדים יהא פטור מעולו של חוק מע"מ ככלל (במישור מס השכר, חובות הרישום והדיווח וכיו"ב). גופים אלו אינם מלכ"ר (לנוכח ההגיון האמור) ובהגדרת "עוסק" בוודאי שאין להכלילם. ("עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו... ומהלך עסקים" – אין פה).

הגיונו של הפטור המוענק למלכ"ר והקריטריונים הנגזרים ממנו מאפשרים מציאת פתרון אף לסוגיא טריוויאלית זו.

7. המלכ"ר הפרטי – סיכום

[יד-2299] המלכ"ר הפרטי הינו גוף שפעילותו אינה: ונקציה של רווחיו והוא מעניק שרות או מספק מוצר אף בנסיבות ובזמנים שהדבר אינו רווחי. גוף זה זקוק מטבע הדברים למימון ציבורי ועל כן לא הכביד המחוקק את נטל המס עליו וקבע כי יהא פטור ממע"מ במקרים מסויימים וכי יהא מחוייב במס רק על הערך המוסף המתבטא בשכר העבודה ששילם ואף זאת בשיעור מופחת.

[טו-2299] בהתאם לכך, לדעתנו, גוף הניזון מתרומות או גוף הזקוק לתקציב ציבורי כלשהו – יוגדר כמלכ"ר אף אם במצב הנתון פעילותו הינה רווחית ובלבד שהסיוע הציבורי נחוץ לו לשם קיום פעילותו אף בנסיבות ובזמנים שבהם פעילותו אינה רווחית. [טז-2299] לעומת זאת, אם קיימת פעילות העומדת כחטיבה עצמאית נפרדת במסגרת כלל

260. ע"א 98/80 נציגות הבית המשותף רח' רבי עקיבא 77 לוד נגד קרמת לוד ואח', פד"ל ל"ח (2) 21, בעמ' 27.

ואולם, ראה לעניין זה מאמרו של פרופ' גד טדסקי, "על נציגות הבית המשותף" הפרקליט ל"ו 5, התוהה, בעמ' 11, מהם אותם "כוחות" שכב' השופט ברק רואה כמוענקים לנציגות הבית המשותף, והאם מכח "כוחות" אלו יש להגדיר את הנציגות כאישות משפטית.

הפעילות של הגוף האמור, והנגקטת — אך ורק לשם הפקת רווחים (ואם לא יופק רווח תצומצם הפעילות או תופסק), הרי שלשם פעילות זו אין המלכ"ר זקוק למימון ציבורי והיא לא תזכה בפטור ממע"מ. זאת אף אם הרווחים שיופקו, יועברו לאחר מכן למטרה ציבורית נעלה ככל שתהא.

[יז-2299] לדידנו, העובדה שגוף כאמור פועל בתחום שבו קיימת תחרות, אינה מעלה ואינה מורידה לעניין הגדרתו כמלכ"ר. ואולם, העובדה כי גוף פועל כך שבירו להתחרות בגורמי השוק עשויה ללמד בנסיבות מסויימות, כי למעשה גוף זה אינו זקוק לסיוע ציבורי. אם כי בדרך כלל גופים הזקוקים לסיוע ציבורי, מעניקים באמצעותו שרות או מספקים באמצעותו מוצר במחיר מוזל, והינם "מתחרים" בגופים מסחריים באותו ענף המספקים את אותו מוצר או את אותו שרות במחיר יקר יותר. ואולם, התחרות האמורה אינה אלא ביטוי לסבסוד הציבורי לפעילותו של הגוף האמור אשר בלעדיה לא יוכל לבצע את מטרותיו.

[יח-2299] נמצאת למד כי בעוד ש"מוסד ציבורי" לענין פקודת מס הכנסה נבחן לפי אופיה הציבורי של פעילותו, הרי שהמלכ"ר הפרטי נבחן בהתאם להזיקותו למימון ציבורי של פעילותו. אכן, פעילות ברת אופי ציבורי ננקטת בדרך כלל גם בזמנים ובנסיבות שאינה רווחית, (הדבר הוא ממאפייניה) וממילא המרחק המעשי בין ההגדרות אינו רב. אך "מוסד ציבורי" המקיים פעילות מסויימת רק כדי להפיק ממנה רווחים (והוא יחדל ממנה אם לא תפיק רווח) וזאת במטרה ליעד רווחים אלו לאחר מכן למטרה נעלה, עשוי לזכות בפטור ממס הכנסה (כדי לעודד קיומה של המטרה האמורה). לעומת זאת לענין חוק מע"מ לא תוגדר פעילות זו כמלכ"ר והיא תתחייב במס בשיעור מלא. הבחנה זו נובעת מכך שמטרות הפטור והגיונותיו בפקודת מס הכנסה ובחוק מע"מ שונים זה מזה בתכלית השינוי כפי שהבהרנו לעיל.



פרק 23: המלכ"ר הציבורי

פרק 23: המלכ"ר הציבורי

1. מבוא
2. המדינה
3. מינהל מקרקעי ישראל
4. רשות מקומית
5. מכון מים עירוני
6. איגוד ערים
7. תאגיד שהוקם מכוח דין
8. קופת גמל
9. סיכום

1. מבוא

[2301] מוסד ללא כוונת רווח מוגדר בסעיף 1 לחוק כאחד מארבעת הקבוצות דלקמן:
" (1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;
(2) חבר בני אדם, מאוגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;

(3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
(4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה."

[2302] הפרק הקודם הוקדש לקבוצה השניה מתוך הקבוצות האמורות, המכונה על ידינו – המלכ"ר הפרטי. והבהרנו כי המחוקק הקל מעליו את נטל המס לנוכח הישענותו על מקורות מימון ציבוריים.

[2303] בפרק זה נתייחס לשלוש הקבוצות האחרות המנויות בהגדרת "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק מע"מ והמכוונות על ידינו – המלכ"ר הציבורי. בגופים אלה מתקיימת לעיתים קרובות פעילות עיסוקית, רווחית – שתכליתה הפקת רווחים. פעילות המתחרה בגורמים אחרים. ועם זאת מצא המחוקק לנכון שלא להטיל מס מלא בגין פעילות זו – בהתחשב במעמדו הציבורי של הגוף הנוקט בהם.

[2304] בגופים אלו אין דרישה לפעילות ללא כוונת רווח והמחוקק הקל את נטל המס המוטל עליהם לנוכח היותם ארגונים ציבוריים. במוסדות אלו אין לנו צורך להוכיח קיומה של תלות במימון ציבורי והם נהנים מססטוס של מלכ"ר – מכוח עצם מעמדם הציבורי. במוסדות אלו גם פעילות המממנת את עצמה נחשבת ממומנת מכספי ציבור שהרי רווחיהם של מוסדות אלו הינם ממילא – כספי הציבור.

[2305] בהקשר זה, התנאי היחיד להכלל במעמד של מלכ"ר ציבורי הינו היותו של הגוף אורגן ציבורי מאלו הנכללים בהגדרות המנויות בסעיף 1 לחוק מע"מ. הסקירה דלהלן תעמוד על כן על גררי המלכ"ר הציבורי ותבחן מי הם הגורמים הנכללים בהגדרה האמורה והנהנים מחמת כך מן המעמד המועדף של פטור ממע"מ, ללא קשר לטיב הפעילות, כוונתיה ומקורות מימונה.

2. המדינה

[2306] חוק מע"מ ביקש להשית מס על הכל — גם על המדינה. משום כך, מבחינת ההגדרה נחשבת המדינה כמי שחוק מע"מ חל עליה ומוטלות על המדינה כל החובות הרבות שהוטלו בחוק מע"מ על "חייב במס".²⁶¹ עם זאת, כפי שנראה להלן — בהיותה מלכ"ר תהא המדינה פטורה ממס ערך מוסף במקרים רבים בדרך כלל חל עליה החיוב במס רק על הערך המוסף המתבטא בשכר העבודה של המועסקים על ידה ואף מס זה הוחל רק בשיעור מופחת.

[2307] יושם אל לב, בהגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק מע"מ (להלן: "הגדרת מלכ"ר") נאמר "המדינה" בהא הידיעה. ומכאן כי הכוונה — היא למדינת ישראל בלבד. כאשר מדינה זרה פועלת בישראל פעילות עיסקית (למשל: שגרירות של מדינה זרה המארגנת קורסים בשפת המדינה האמורה) אין היא מוגדרת כמלכ"ר ציבורי שכן היא לא נכללת בהגדרת מלכ"ר. יתכן כי פעילות זו תוגדר כפעילות של מלכ"ר פרטי שכן ברוב המקרים פעילות זו תהא "לא לשם קבלת רווח". אך מאידך סביר להניח כי פעילות זו לא נהנית ממימון הציבור הישראלי, ועל כן הגיונו של הפטור המוענק למלכ"ר הפרטי אינו חל ביחס למדינה זרה והיא תוגדר כ"עוסק".

[2308] ואולם, מעבר להכחנה זו שבין מדינת ישראל למדינות אחרות יש לזכור כי המונח "המדינה" הינו — מונח משפטי ונכלל בו כל גוף אשר מבחינה משפטית הוא אורגן של המדינה. זאת אף אם גוף זה פועל כיחידה משקית סגורה ועצמאית. דוגמאות לגופים כאלה הם: רכבת ישראל, המדפיס הממשלתי, התעשייה הצבאית.

261. שפט ושניידר מציינים בעמ' 10-14.1 לספרם כי איזכור מופרש של "המדינה" היה דרוש לאור ההוראה המפורשת של סעיף 42 לפקודת הפרשנות: "אין חיקוק בא לגרוע מכל זכות של המדינה, או להטיל עליה חובה, אלא אם נאמר בו במפורש". מכאן גם יובן מדוע היה צורך בסעיף 144ב' לחוק מע"מ הקובע כי הוראות החוק יחולו גם על המדינה. כמו כן ראה לענין זה:

J. Potchebutzky, "Is the State Subject to the Rule of Law" 9. I.L.R. 369, 377-384

[2309] לעומת זאת, גופים שאינם אורגנים של המדינה אלא שהינם תאגידיים עצמאיים בעלי אישיות משפטית נפרדת, לא יכללו במונח המשפטי "המדינה" — וזאת אף אם יש למדינה שליטה בהם.

דוגמאות לגופים כאלה הם: רשות הנמלים, המוסד לביטוח לאומי, התעשייה האווירית, חברת בוק.

[2310] כמו כן, לא תכלול בכלל המדינה ועדה מקומית, ועדה מחוזית או אף המועצה הארצית לפי חוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965, שכן מוסדות ממלכתיים אלו — אינם אורגן של המדינה.²⁶²

[2311] התוצאה העיקרית מהכללת המדינה בגדר מלכ"ר היא, שמחד — משולם "מס שכר" לאגף מס הכנסה בגין כל העובדים הנחשבים כעובדי "המדינה", ומאידך, המדינה אינה חייב במע"מ על מתן שירותים או מכירת נכסים שלה.

[2312] דוגמה לתוצאו הנובעת מהכללת המדינה בגדר המלכ"ר הציבורי, מצויה בנוהל מע"מ מספר 65.305.1 — "מכירת טובין מוחרמים —

טובין מוחרמים הם בבעלות המדינה, המוכרת הפורמלית היא המדינה ולכן העסקה איננה חייבת במע"מ.

התמורה שמקבלת החברה המבצעת את המכירה (לדוגמא: ממ"ן) חייבת במע"מ בשיעור מלא".

[2313] עם זאת, לנוכח העובדה כי מלכ"ר אינו יכול לקזז את מס התשומות, קרי את המע"מ שגולגל על שייכמו על ידי מי שהעניק לו שירות (כפי שנראה להלן), בחרה המדינה לעיתים להשתמש בסעיף 58 לחוק מע"מ, המאפשר לחייב במס מסוג אחד לענין חוק מע"מ להרשם כחייב במס מסוג אחר אם ראה מנהל שמהותם של פעילויותיו קרובה יותר לסוג האחר.

[2314] בהתאם לכך ביקשו מספר אורגנים עסקיים של המדינה להרשם כ"עוסק מורשה".²⁶³ כמו למשל מדור הטלפונים של משרד התקשורת — בטרם ניתק מהמשרד

262. לענין ועדה מחוזית ראה ת"א (ת"א) 2395/80 ראובן בן משה נ' מבשלת שכר לאומית בע"מ ואח', (לא פורסם).

לענין ועדה מקומית ראה ע"א 128/83 וכן פסק הדין שניתן בענין זה בבית המשפט המחוזי, ת"א (ת"א) 2639/80 הועדה המקומית לבנין ותכנון עיר וכפר חוף השרון נ' יחזקאל להבי ואח', פס"מ תשמ"ד (א) 291.

263. על פעילותה העיסוקית של המדינה ראה:

י' פוטשבוזקי, "מדינת ישראל כנישום", רבעון ישראלי למסים, גליון 34 עמ' 112 הערה 5; וכן ד"ר א' ויתקון, "הרשות הצבורית ופעולותיה בתחום המשקי אורחי", משפטים י"א 304.

והפך לחברה נפרדת (בזק), וכן מינהל מקרקעי ישראל שמבחינה משפטית הוא מחלקה של משרד השיכון, (ובעבר של משרד החקלאות).

3. מינהל מקרקעי ישראל

[2315] מינהל מקרקעי ישראל, הינו מלכ"ר ציבורי הן בהיותו אורגן של המדינה והן מכח החלופה השלישית בהגדרת מלכ"ר, בהיותו "תאגיד שהוקם מכח דין" (חוק מינהל מקרקעי ישראל תש"ך-1960). ואולם, לנוכח העובדה כי פעילותו של מינהל מקרקעי ישראל במקרקעין קרובה לפעילות עיסקית – הפעיל מנהל המכס ומע"מ את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ורשם את מינהל מקרקעי ישראל כ"עוסק". כתוצאה מכך – עיסקאותיו של מינהל מקרקעי ישראל כרוכות במע"מ ובשיעור מלא כמו עסקאותיו של כל "עוסק" אחר.

4. רשות מקומית

[2316] רשות מקומית כלולה בחלופה הראשונה של הגדרת מלכ"ר. דא עקא שהמונח רשות מקומית אינו מוגדר בחוק מע"מ. בהעדר הגדרה למונח "רשות מקומית"²⁶⁴ הדין הוא כי עלינו לפנות להגדרת רשות מקומית בפקודת הפרשנות:²⁶⁵

"רשות מקומית – עיריה, מועצה מקומית או רשות כיו"ב, שנחכוננו בכח חוק בר תוקף אותה שעה, הקובע הוראות בדבר הקמת רשויות של שלטון מקומי".

[2317] כלומר, למעשה כל ועד מקומי, עיריה ומועצה מקומית מכל סוג שהוא יהוו מלכ"ר לנוכח היותם – "רשות מקומית".

[2318] בהקשר זה יצויין שוב, כפי שהדבר צויין ביחס למדינה, כי בכלל מלכ"ר ציבורי

264. על משמעות המונח "רשות מקומית" בהקשרים שונים ראה: י' פוטשבוצקי "רשות מקומית מי היא?" רואה החשבון כ"ח עמ' 48, וכן י' פוטשבוצקי "זכויותיו של מקבל מיסים" משפטים ט' 296, בעמ' 299.

265. ההגדרות שבחוק הפרשנות, התשמ"א-1981, אינן חלות בהקשר זה על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975. חוק הפרשנות גופו מפנה להוראות פקודת הפרשנות. כך נקבע בסעיף 1 לחוק הפרשנות כי:

"חוק זה יחול לגבי כל חיקוק והוראת מינהל, אף אם ניתנו לפני תחילתו, אם אין הוראה אחרת לענין הנדון ואם אין בענין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מתיישב עם חוק זה. ואולם על מילים וביטויים שבחיקוקים והוראות מינהל שניתנו לפני תחילת חוק זה לא יחול סעיף 3 אלא יוסיפו לחול ההגדרות שבסעיף 1 לפקודת הפרשנות".

מכאן כי על חוק מע"מ שחוקק חמש שנים לפני חוק הפרשנות יש להחיל את פקודת הפרשנות, ובמיוחד כך לגבי מילים וביטויים.

נכלל כל מי שהינו כלול בהגדרה שבחוק, ולא נכלל מי שאינו כלול בהגדרה זו. ההגדרה המשפטית היא הקריטריון היחיד. משום כך, בגדר המונח "רשות מקומית" שהינו מונח משפטי יכללו גם אורגנים של הרשות המקומית. זאת אף אם גופים אלו פועלים כיחידה עיסקית בפני עצמה (מכון מיים למשל). מאידך, לא יכללו בהגדרה זו גופים משפטיים נפרדים — אף אם הם נמצאים בשליטה מלאה ובבעלות הרשות המקומית.

5. מכון מיים עירוני

[2319] בהתאם לעקרונות אלו — אם מכון מיים עירוני (למשל) מתנהל כמחלקה של הרשות המקומית הרי שהוא יחשב למלכ"ר ציבורי. ומאידך אם הוא מתנהל כגוף משפטי נפרד, אזי לא יחשב מכון זה למלכ"ר ציבורי. יתכן כי מכון זה יחשב למלכ"ר פרטי, בהיותו גוף הפועל שלא למטרת רווח והנשען בפעילותו, בדרך כלל, על כספי הרשות המקומית. ואולם, אם מכון מיים זה מכסה את כל פעילותו באמצעות רווחים שהינו מפיק ואינו נזקק לסיוע ציבורי ספק אם יכלל בגדר מלכ"ר.

6. איגוד ערים

[2320] בהגדרת "רשות מקומית" בחוק הפרשנות התשמ"א-1981 נכלל ממילא "איגוד ערים". ואולם, בהגדרה "רשות מקומית" בפקודת הפרשנות החלה ביחס לחוק מע"מ²⁶⁵ לא נכלל "איגוד ערים". משום כך ראה המחוקק צורך לומר כי דין איגוד ערים כדין רשות מקומית לענין הגדרתה כמלכ"ר ציבורי.²⁶⁶

7. "תאגיד שהוקם מכח דין ואינו רשום כחברה כאגודה שיתופית או כשותפות"

[2321] כדי שתאגיד יחשב למלכ"ר ציבורי מכח חלופה זו של הגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק מע"מ עליו למלא שני תנאים מצטברים:
(א) התאגיד הוקם מכח דין.
(ב) התאגיד אינו רשום כחברה, אגודה שיתופית או שותפות.

[2322] המונח "תאגיד" (בניגוד למונח "חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד" — בהגדרת המלכ"ר הפרטי) מתייחס להתאגדות שהיא יצירת אישיות משפטית חדשה. אישיות

265א. ההגדרות של חוק הפרשנות, התשמ"א-1981, אינן חלות בהקשר זה על חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, מכיון שבסעיף 1 לחוק הפרשנות נקבע כי: "חוק זה יחול לגבי כל חיקוק והוראת מינהל, אף אם ניתנו לפני תחילתו, אם אין הוראה אחרת לענין הנדון ואם אין הנדון או בהקשרו דבר שאינו מחייב עם חוק זה ואולם על מילים וביטויים שבחיקוקים והוראות מינהל שניתנו לפני תחילת חוק זה לא יחול סעיף 3 אלא יוסיפו לחול ההגדרות שבסעיף 1 לפקודת הפרשנות".
266. בנושאים אחרים קיימת מחלוקת האם איגוד ערים בכלל רשות מקומית אם לאו, לענין זה ראה הע"ש 264 לעיל.

משפטית היא אותה תופעה בעולם המשפט אשר הדין נותן לה כשרות והינו מעניק לה זכויות או מטיל עליה חובות.²⁶⁷ ומכאן כי האישיות המשפטית של תאגיד היא תמיד פונקציה של דין הנותן לו כשרות. כל "תאגיד" הינו על כן גוף שהדין מתייחס אליו ונותן לו כשרות.

[2323] מכאן כי רשור המחוקק בוחר להוסיף למילה "תאגיד" את המילים "תאגיד שהוקם מכח דין" משמעות הדבר היא — תאגיד שהדין נותן לו כשרות ושאר הקמתו נקבעה בהוראת חוק מיוחדת. לדוגמא:

בנק ישראל — מכוח חוק בנק ישראל, תשי"ד-1954:²⁶⁸

המוסד לביטוח לאומי — מכוח חוק הביטוח הלאומי (נוסח משולב), תשכ"ח-1968;

רשות הדואר — מכוח חוק רשות הדואר, תשמ"ו-1986;

מגן דוד אדום — מכוח חוק מגן דוד אדום, תשי"ז-1950;

רשות השידור — מכח חוק רשות השידור תשכ"ה-1965;

רשות הנמלים — מכח חוק רשות הנמלים והרכבות תשכ"א-1961;

הרשויות המקומיות — מכח פקודת העיריות או מכח פקודת המועצות המקומיות.²⁶⁹

[2324] ד' פוטשבוזקי בספרו²⁷⁰ מציין כי לנוכח העובדה כי הגדרת מלכ"ר מתייחסת לתאגיד — "שהוקם מכח דין", היינו — תאגיד שעצם הקמתו מוסדרת בהוראת חוק, הרי שהתנאי המצטבר השני: "אינו רשום כחברה, אגודה שיתופית או שותפות" הוא מיותר, שהרי לדידו כל תאגיד שעצם הקמתו מוסדרת בחוק מפורש המורה להקימו, אינו יכול להיות תאגיד שהוקם מכח פקודת החברות או מכח פקודת השותפויות.

[2325] אין אנו שותפים לדעה זו. לדעתנו במילים "אינו רשום כחברה, אגודה שיתופית או שותפות" ההתייחסות אינה לאי הקמת התאגיד מכח פקודת החברות או פקודת השותפויות (עובדה זו אכן מתמעטת כבר במסגרת התנאי הראשון של הקמה מכח הוראת דין המורה לעשות כן) אלא לאי רישום כחברה, אגודה שיתופית או שותפות, כתנאי להגדרת התאגיד כמלכ"ר.

כך למשל: החברה לישראל הוקמה מכח חוק החברה לישראל, תשכ"ט-1969 אבל היא נרשמה כחברה רגילה אצל רשם החברות ועל כן אין היא מלכ"ר.

267. ראה לעיל בפסקה [ט"ו-2299].

268. חלופה זו בהגדרת מלכ"ר אינה כוללת סייג של "ואינו מוסד כספי" ולפיכך נכלל בה גם מוסד כספי המקיים את תנאי ההגדרה.

269. גופים אלו כלולים ממילא בהגדרת המלכ"ר הציבורי לנוכח היכללותן במסגרת החלופה הראשונה של הגדרת המלכ"ר הציבורי כ"רשות מקומית".

270. הערת שוליים 222 לעיל בעמ' 36, שם.

[2326] עמדתו של ד' פוטשבוזקי נובעת מכך שלדעתו²⁷¹ הקמת תאגיד מכח דין משמעה — תאגיד שהקמתו מוסדרת בהוראת דין ולא שהדין מצווה על הקמתו. כך למשל נכללים לדידו בכלל "תאגיד שהוקם מכח דין" גם אירגוניים בינלאומיים שחל עליהם חוק החסינויות (ארגונים בינלאומיים ומשלחות מיוחדות) התש"מ-1980, (אלו נכללים גם בגדר מלכ"ר פרטי — ולדידו של ד' פוטשבוזקי גם בגדר מלכ"ר ציבורי) ואולי גם נאמנויות, שחל עליהן חוק הנאמנות תשל"ט-1979.

[2327] לדעתנו "תאגיד שהוקם מכח דין" פירושו תאגיד שהדין ציווה על הקמתו.²⁷² לא תאגיד שהדין מסדיר את אופן הקמתו ואופן פעילותו.²⁷³ הגדרה זו עולה מלשון החוק "שהוקם מכח דין" — וגם מהגיונו. חוק מע"מ מתייחס בהגדרות אלו למלכ"ר ציבורי, היינו למלכ"ר הזוכה למעמד מיוחד מבחינת חוק מע"מ על שום היותו אורגן ציבורי. למעמד זה זוכה תאגיד "שהוקם מכח דין" קרי שהקמתו נחוצה לציבור ועל הקמתו ציוו נציגי הציבור — המחוקק. תאגיד שהוקם מכח יוזמה פרטית של מאן דהוא — כגון נאמנות על פי חוזה או על פי כתב הקדש אינו אורגן ציבורי והעובדה שפעילותו מוסדרת בהוראת החוק אינה מעלה ואינה מורידה לענין זה של אי הקמתו על ידי נציגי הציבור. תאגידיים אלו אין כל הגיון שלא להכפיף לנטל המס באופן מלא אלא אם כן יעמדו במבחנים שצויינו לעיל להגדרת המלכ"ר הפרטי.

[2328] מה מוסיפה חלופה זו להגדרת מלכ"ר על קודמותיה?

רשויות מקומיות כלולות ממילא בחלופה הראשונה להגדרת מלכ"ר ציבורי. תאגידיים סטטוטוריים שאינם פועלים לשם רווח כלולים גם בחלופה השניה להגדרת מלכ"ר. דהיינו — הם נחשבים גם למלכ"ר פרטי, שהרי מימונם נובע מן הקופה הציבורית.

271. שם, שם.

272. ראה למשל גם בדברי ההסבר להצעת החוק:

"כמלכ"ר ייחשבו גם תאגידיים שהוקמו מכוח דין מיוחד, כגון המוסד לביטוח לאומי, בנק ישראל, רשות השידור, רשות הנמלים..."

273. מענין כי י' פוטשבוזקי בעצמו, בעמ' 37 לספרו, מצייין כי: "המדובר כאן הוא בתאגיד שהוקם מכח דין ולא בתאגיד שפעולתו מוסדרת על פי דין או שההחלטה להקימו נקבעה בדין כמו חברת הבזק עפ"י חוק הבזק תשמ"ב-1982, חברת החשמל שפועלת עפ"י פק' זכיונות חשמל, קק"ל הפועלת עפ"י חוק קרן הקיימת לישראל, תשי"ד-1953, וכדומה, ומכל מקום תאגידיים אלו רשומים כחברות ולפיכך ממועטים מכח הסיפא של החלופה". אם כן כיצד זה סובר י' פוטשבוזקי כי נאמנות נכללת בגדר "תאגיד סטטוטורי"? חוק הנאמנות תשל"ט-1979 אינו מקים את הנאמנות אלא רק מסדיר את הקמתה (כוונתנו הינה לנאמנות על פי חוזה או על פי כתב הקדש ולא לנאמנות על פי חוק). לנאמנות אין כל עדיפות על פני חברת הבזק, חברת החשמל או הקרן הקיימת ואם אלו אינם נכללים בחלופה זו של הגדרת מלכ"ר — בודאי שאין לכלול בה נאמנות.

החלופה השלישית להגדרת מלכ"ר נועדה דווקא — לתאגידים סטטוטוריים הפועלים מתוך כוונת רווח. ואף לגופים אלו מצא המחוקק לנכון ליתן הקלה בנטל המע"מ, מכיוון שהם מהווים אורגן ציבורי שהוצאותיו נופלות על שכם הציבור כולו. נמצאת למד כי החלופה השלישית להגדרת מלכ"ר נועדה לכך שהתאגידים הנכללים בו יהיו מלכ"ר בין אם הם פועלים לשם עשיית רווחים ובין אם לאו.

[2329] עם זאת יצויין כי חלק גדול מן התאגידים הסטטוטוריים, שפעילותם הינה עסקית לחלוטין עשו שימוש בסעיף 58 לחוק מע"מ ונרשמו מיוזמתם כ"עוסק" ולא כמלכ"ר. כך למשל רשות הדואר שהינה תאגיד סטטוטורי הכלול בחלופה זו של הגדרת מלכ"ר — נרשמה כ"עוסק". הוא הדין ביחס לבנק ישראל. הגיעו דברים לידי כך שבתיקונים מאוחרים יותר בחוק מע"מ מוצאים אנו התייחסויות מפורשות של המחוקק לתאגידים סטטוטוריים אשר על פי הגדרתם היו אמורים להיות מלכ"ר והיוצאות מתוך הנחה כי גופים אלו מהווים "עוסק".²⁷⁴

8. קופת גמל

[2330] חוק מע"מ מעניק מעמד מיוחד למלכ"ר ציבורי נוסף. מלכ"ר זה אינו אורגן ציבורי ואינו נשען על מימון ציבורי, אך השקעותיו מנוהלות על פי אמות מידה שאותן מכתוב האוצר, קרי בעיקר — באגרות חוק ממשלתיות. למעשה מהוות אגרות חוב אלו סיוע ממשלתי לקופות הגמל המוענק באמצעות הספקת אפיק השקעה שהממשלה משלמת בגינו תשואה קבועה וגבוהה ביותר. עובדה זו עמדה כנראה ביסוד קביעת המחוקק כי גם קופת גמל תחשב למלכ"ר ציבורי.

[2331] על פי חלופה זו תוגדר כמלכ"ר "קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה". סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס את הכנסתה של "קופת גמל" — "כמשמעותה בסעיף 47, למעט גם קרן או קופת תגמולים לקיצבה או לפיצויים המתנהלת ע"י חברת ביטוח".

[2332] בסעיף 47 לפקודה מוגדרת "קופת גמל" — "קרן או קופה לתגמולים לקיצבה, לפיצויים להשתלמות או לחופשה"²⁷⁵ או למטרה אחרת כיו"ב וכן קופה מרכזית להשקעות של קופות גמל, שהנציב אישר לענין פקודה זו.

274. כך למשל סעיף 30(א)6 לחוק מע"מ מתייחס אל רשות הנמלים ואל רשות שדות התעופה כאל "עוסק" שחל עליו חיוב במע"מ — והמחוקק רואה לנכון לקבוע בחוק מע"מ הקלה על נטל המס ולהטיל במקרה זה "מס בשיעור אפס".

275. קופת גמל לתגמולים — הינה קופה שנועדה ליצור מכשיר חסכון שתכליתו תשלום סכום הוגי חד פעמי לעמית או לשאריו. הסכומים בקופה נרשמים על שם העובד והם משולמים הן על ידי המעביד והן על ידי העובד, בהתאם לשיעורים הקבועים בתקנות מס הכנסה (כללים לאישור

בהתאם לכללים שנקבעו בתקנות וכל עוד הן מתנהלות בהתאם לתקנות, למעט קרן או קופה שמנהלת אותן חברת ביטוח שלא למטרת תגמולים קצבה או פיצויים".

[2333] לאמור, קופת גמל הזכאית לפטור ממס הכנסה המוענק ל"מוסד הציבורי" הינה קופה המתנהלת בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל) התשכ"ד-1964 וכל עוד שהינה מתנהלת לפיהם. תקנות אלו קובעות את שיעור ההפרשה לקופת הגמל ובעיקר — את אופן השקעת כספי קופת כספי הגמל. הפטור ממס הכנסה אינו חל ביחס לקופה כאמור המנוהלת על ידי חברת ביטוח. והוא הדין בכל הנוגע להכרה בקופת הגמל כמלכ"ר לעניין חוק מע"מ, שכן בהתאם להגדרה האמורה רק קופת גמל העומדת בתנאים האמורים תחשב למלכ"ר. מאידך, קופת גמל שאינה עומדת בתנאים אלו עשויה אף להחשב ל"מבטח", אם הינה מנוהלת על ידי חברת ביטוח ואז היא תיכלל בהגדרת "מוסד כספי".

[2334] בהתאם לכך נקבע בנוהל מע"מ מס' 69.203:

"(ג) לבקשה לרישום של מלכ"ר שהינו קופת גמל או חבר בני אדם מואגדים, יש לצרף את המסמכים הבאים:

- (1) תקנון האגודה או תקנות החברה ותזכיר ההתאגדות.
- (2) אישור הממונה על המחוז המאשר הקמת האגודה, או אישור התאגיד על ידי רשם החברות.
- (3) קופת גמל או חברה בע"מ — אישור נציבות מס הכנסה המכיר בפונה כמוסד ציבורי על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.
- (4) מאזן ו/או דו"ח על הכנסות והוצאות, מבוקרים ומאושרים על ידי רואה חשבון לגבי

ולניהול קופות גמל), תשכ"ד-1964, (להלן: "תקנות קופות הגמל").

קופת גמל לקיצבה — הינה קופה שנועדה לתשלום פנסיה ובהבדל מתגמולים היא משתלמת בתשלומים עיתיים לעובד, או לשאריו לאחר פרישתו מהעבודה או לאחר מותו. התשלומים לקופה מבוצעים הן על ידי העובד והן על ידי המעביד בהתאם לשיעורים הקבועים בתקנות קופות הגמל.

קופת גמל לפיצויים — קופה המיועדת לצבירת כספים על ידי מעביד לכיסוי חובותיו לתשלום פיצויי פיטורין או לתשלום מענקים עקב פרישה או מוות לעובד או לשאריו.

התשלומים לקופה זו מבוצעים על ידי המעביד והסכומים נרשמים על שמו. סעיף 19(א)(1) (ב) לתקנות קופות הגמל קובע כי הפרשות לקופה זו לא יעלו על הסכום הדרוש לכיסוי התחייבויות המעביד לפיצויי פיטורין על פי חוק פיצויי פיטורין, תשכ"ב-1963 או לפי הסכם העבודה, ובכל מקרה לא יעלה על 8.33 אחוז מהמשכורת — דהיינו 1/12 כנגד משכורת של חודש בשנה.

קופת גמל לחופשה — קופה המיועדת לצבור כספים לתשלום לעובד בגין דמי החופשה המגיעים לו לפי חוק חופשה שנית, תשי"א-1959, או לפי הסכם העבודה. הפרשות הינן של המעביד בהתאם לתקנות קופות הגמל.

שנת המס האחרונה. אם אין בידי הפונה דו"חות כספיים כנ"ל, עליו להמציא תקציב שנתי ובו פירוט של התקבולים והתשלומים".

9. סיכום

[2335] בעוד שמלכ"ר פרטי הינו גוף שניזון ממימון ציבורי הרי שמלכ"ר ציבורי יכול להיות גוף רווחי המכלכל את עצמו באופן עצמאי ועם זאת הוענק לו מעמד מיוחד, שכן כספיו של גוף זה הם כספי הציבור והוא נחשב לאורגן של הציבור וממילא אין טעם להכביד את נטל המס המוטל עליו. רשימת האורגנים הציבוריים הינה קבועה ומוגדרת בחוק מע"מ. לאורגנים אלו בלבד העניק המחוקק פטור ממע"מ (חל עליהם רק מס שכר ובשיעור מופחת). בהתאם לכך גוף משפטי הנכלל בהגדרות המנויות בסעיף 1 לחוק מע"מ נחשב למלכ"ר ציבורי ואילו גוף משפטי שאינו נכלל בהגדרות האמורות לא יחשב לאורגן ציבורי ולא יהנה ממעמד מיוחד של מלכ"ר. מכאן חשיבותה הרבה של בחינה ועיון מדוקדק בהגדרת מלכ"ר (בסעיף 1 לחוק מע"מ) בהתאם לכך תהא הבחנה בין פעילות המבוצעת על ידי אורגן של גוף הכלול בהגדרת מלכ"ר ציבורי לבין אותה פעילות המבוצעת על ידי אישיות משפטית נפרדת ואף אם זו נשלטת על ידי המלכ"ר הציבורי ומנוהלת על ידו, כאשר רק הראשונה תחשב למלכ"ר. (כך הבחנו בין "מכון מיים עירוני" המהווה מחלקה של רשות מקומית לבין אותו מכון מיים עירוני אם הינו מאוגד כחברה ואף אם כל מניות חברה זו מוחזקים בידי העיריה). עם זאת, גם במסגרת הגדרת המלכ"ר הציבורי, שהינה פונקציה מלולית של סעיף 1 לחוק מע"מ, דומנו כי סעיף 58 לחוק מע"מ מאפשר, במידת הצורך, סטייה מדווקנות מילולית ופניה לבחינת מהותו של הגוף הנדון.

פרק 24: המלכ"ר כצרכן

פרק 24: המלכ"ר כצרכן

[2401] סעיף 2 לחוק מע"מ קובע:

"על עיסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העיסקה או הטובין, כפי שקבע שר האוצר בצו לאחר התייעצות עם ועדת הכספים של הכנסת".

[2402] "עיסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עיסקו לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;

(3) עסקת אקראי;

"עסקת אקראי" בכל הנוגע למכירת טובין או מתן שירות (להבדיל ממכירת מקרקעין) מוגדרת כ:

"מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי".²⁷⁶

[2403] נמצאת למד, כי החלופה הראשונה להגדרת "עיסקה" – קרי מכירת נכס או מתן שירות במהלך עיסקו של הגוף העוסק בכך, מחוייבת במס ערך מוסף – רק אצל "עוסק". מאידך – מלכ"ר הפועל במהלך עיסקו – פטור ממע"מ. לאמור, רק כאשר המלכ"ר מבצע עסקת אקראי (או כאשר הוא מוכר נכס שנוכה מס התשומות שהוטל עליו – חלופה שלמעשה כמעט ולא תיתכן אצל מלכ"ר כפי שגראה להלן) מוטל עליו חיוב במע"מ.

ואכן, הגיונם של דברים הוא כי מלכ"ר הנותן שירות או מוכר טובין במהלך עיסקו (דהיינו

276. מכאן כי לא מוטל מע"מ על מכירת מוצרים או מתן שירות שאינם בעלי אופי מסחרי והנעשים באקראי.

לדעת פוטשבוזקי בספרו (הע"ש 222 לעיל) בעמ' 64 המונח "אופי מסחרי" בא למעט "הענקת שירות ומתנות בין בני משפחה וידידים, פעולות התנדבות צדקה וכיו"ב".

לדידנו פעולה יכול שתהא לא מסחרית וממילא לא תחשב ל"עיסקה" ולא תתחייב במע"מ אף כשאין המדובר ביחסים שבין בני משפחה וידידים או בפעולת התנדבות. כך למשל סבורים אנו כי אדם המוכר את מכוניתו המשומשת, אינו פועל בדרך כלל "באופן מסחרי" וממילא אין פעולה זו חייבת במע"מ. פעילות זו אכן נעשית בדרך המסחר הרגילה, אך נעדר הימנה אופי מסחרי. לענין זה ראה לעיל בחלקו הראשון של הספר, פיסקה [519] וכן פסק הדין בענין חב' נוה אריאל בע"מ, הובא בהע"ש 76 לעיל.

שזהו יעודו ועיסקו הרגיל למכור מוצרים אלו או ליתן שרות זה) — אינו חייב במע"מ,²⁷⁷ שהרי תחום פעילות זה ממומן מכספי הציבור ועל כן יש לפוטרו ממע"מ. בתחומים אחרים, שבהם פועל המלכ"ר באקראי — אין הוא עדיף על כל גורם אחר והוא יחוייב במע"מ. משום כך, שירות שנותן מלכ"ר במסגרת פעילותו כמלכ"ר, גם אם נגבית בגינו אגרה או תמורה אחרת (כגון אספקת מים על ידי מכון מים שהינו אורגן של העיריה) — אינו חייב במע"מ.

מאידך, כאשר המלכ"ר מבצע עיסקת אקראי מוטל עליו חיוב במע"מ. כך למשל אם תארגן רשות מקומית קייטנה לעובדי אותה רשות, סביר להניח כי מכיוון שפעילות זו אינה נכללת בגדר פעילותה הרגילה תתחייב פעילות זו במע"מ. הוא הדין ביחס למופע תרבותי המאורגן על ידי רשות מקומית ואשר נגבים כספים כדי לממנו.

עם זאת יש לזכור כי פעילות כאמור עשויה להפטר ממע"מ לא על שום היותה בגדר פעילותו הרגילה של המלכ"ר אלא מכיוון שהיא נטולת אופי מסחרי וממילא אינה נכללת אף בגדר "עיסקת אקראי". כך למשל רשות מקומית המוכרת ציוד ששימש אותה בפעילותה השוטפת, לרבות כלי רכב, אינה חייבת במע"מ.

[2404] כל זאת כאשר המלכ"ר נותן שירות או מוכר נכס. אך מה כאשר המלכ"ר מקבל שירות או רוכש נכס? מה דינו של המלכ"ר כצרכן?

[2405] סעיף 16 לחוק מע"מ קובע כי במכר חייב במע"מ — המוכר, ובשירות חייב במע"מ — נותן השירות. משום כך, כאשר המלכ"ר הוא הצרכן הרי שהחיוב במס אינו מוטל מלכתחילה עליו וממילא לא חל כאן סעיף הפטור. נותן השירות או המוכר אינם מלכ"ר אלא "עוסק" — וממילא חייבת העיסקה במע"מ.

[2406] לא זו אף זו, עוסקים אלו נוהגים בדרך כלל לגלגל את נטל המס על שיכמו של הקונה או מקבל השירות וגובים אותו הימנו כחלק מן המחיר.

נמצא כי כאשר "עוסק" מוכר טובין או נותן שירות למלכ"ר הרי שחל עליו (על "העוסק") החיוב במס הקבוע בסעיף 2 לחוק מע"מ, ומס זה מועבר אל שיכמו של המלכ"ר הנושא באופן אפקטיבי בנטל המס בהיותו צרכן. הפטור המוענק למלכ"ר הינו רק בתחום מתן השירות או מכירת טובין אך אינו פטור למלכ"ר כצרכן.

277. העובדה ש"מלכ"ר אינו משלם מע"מ על עסק, אלא רק על עסקת אקראי, עמדה ברקע הוראת נוהל 63.306.1 לנהלי מע"מ המורה כי: "מוסדות חינוכיים (מלכ"רים) המארגנים בחודשי הקיץ קייטנות המיועדות לילדים או לעובדי מוסדות, ללא תיווך של קבלן או מארגן העבודה על בסיס עסקי — אינם חייבים בתשלום מס ערך מוסף, מאחר שפעילות זו מתבצעת במסגרת פעילותו הרגילה של המוסדות (לדוגמא: הקייטנות בבית הספר הימי במכמורת מתקיימות ככל קיץ ומתוכננות מראש").

נכון יהא לומר אם כן כי מלכ"ר, בתוקף מעמדו, פטור מתשלום מע"מ, הכלול במחיר של נכסים או של שירותים המסופקים על ידו, אבל אין הוא פטור מתשלום מע"מ, הכלול במחיר של נכסים או של שירותים הנרכשים על ידו.

[2407] ואף הרבה מעבר לכך. סעיף 45 לחוק מע"מ קובע כי "עוסק" חייב להוציא לקונה חשבונית עיסקה. סעיף 47 לחוק מע"מ קובע כי "עוסק מורשה"²⁷⁷ רשאי להוציא לגבי עיסקה חייבת במס — חשבונית מס, והינו חייב לעשות כן על פי דרישות הקונה. מס הערך המוסף שהוטל על מכירת נכסים לעוסק או על מתן שירותים ל"עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ — "מס תשומות" והקונה או מקבל השרות שנטל המע"מ הועמס על שכמו כחלק מן המחיר, זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את "מס התשומות" הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין על ידי המוכר או נותן השרות (סעיף 38 (א) לחוק מע"מ). אם היה "מס התשומות" עודף על מס הערך המוסף ש"העוסק" חייב בו בתקופת הדו"ח (כמשמעה בסעיף 67 לחוק מע"מ), זכאי "העוסק" לקבל את העודף האמור מקופת המדינה (סעיף 39 (א) לחוק מע"מ). ואכן, מוסד שאין לו ממה לנכות את מס התשומות ששילם, שכן המס שבו הוא חריב הינו פחות ממס התשומות ששילם — מקבל החזר כספי מקופת המדינה.

רק הצרכן הסופי — שאינו "עוסק" — אינו יכול לנכות את "מס התשומות" ששילם מן המע"מ החל עליו — ועל כן למעשה נטל מס הערך המוסף, מוטל על שיכמו של הצרכן הסופי.

[2408] דא עקא שצרכן סופי שכזה הוא גם — המלכ"ר. המלכ"ר אינו "עוסק" ולא חל עליו חיוב במע"מ. ממילא — סעיף 38 לחוק מע"מ המתיר ניכוי מס תשומות שהועמס על שיכמו של הקונה — אינו חל עליו, (ראה גם סעיף 41 לחוק מע"מ). המלכ"ר כצרכן אינו יכול לנכות את מס התשומות ששילם ממקור כלשהו. על המלכ"ר כצרכן מועמס אם כן מע"מ מלא — מבלי שיוכל להעביר נטל זה לאחרים.

[2409] עולה מכאן, שלהלכה, מס תשומות מוטל באופן שווה על כולם — על "עוסק", "מלכ"ר, ועל כל קונה אחר. אך בעוד ש"עוסק", החייב במע"מ על עסקאותיו, רשאי לנכות כנגד חבותו זו את מס התשומות ששילם, הרי ש"מלכ"ר", שהוא כאמור פטור מבחינה משפטית מתשלום מע"מ על עסקאות שהוא עושה — קרי על מכירת נכסים ומתן שירותים, אינו יכול לנכות את מס התשומות ששילם בגין רכישת נכסים וקבלת שירותים והתוצאה היא שהוא נושא בנטל מס זה באופן מלא מבחינה כלכלית. נמצא כי מבחינה כלכלית הנטל המוטל על מלכ"ר הרוכש נכס או שירות, גבוה מהנטל המוטל על "עוסק" הרוכש את אותו הנכס או השירות.

277. עוסק שנרשם על פי סעיף 52 לחוק מע"מ ואינו "עוסק זעיר" — קרי שיש לו יוחר משני מועסקים או שמחזור עסקיו עולה על 50,000 ש"ח, או עוסק שנרשם מכח סעיף 57 או 58 לחוק מע"מ.

[2410] מחד, המלכ"ר מופלה לטובה בכך שהוא נהנה מפטור ממע"מ בעת מכירת נכסים או הספקת שרות. מאידך, המלכ"ר מופלה לרעה, בכך שבעת שהוא רוכש נכס או שירות מגולגל עליו מע"מ אפקטיבי, שאותו אכן הוא יכול להעמיס על שכס הרוכשים או מקבלי השרות. ההגדרה כמלכ"ר מיטיבה עם גופים העוסקים בעיקר במתן שירות או במכירת מוצרים, והינה פוגעת בגופים הנזקקים באופן מסיבי לרכישת מוצרים או שירותים. מצב דברים זה מעורר מלכ"רים, הרוכשים נכסים או שירותים בהיקף גדול (הן באופן מוחלט והן באופן יחסי להכנסותיהם "מעסקאות") לנסות להרשם "כעוסקים", מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, המתיר למנהל מע"מ לשנות רישומו של גוף על פי דרישתו.

[2411] תחום מיוחד הינו צריכת שרותים הרצאה, הדרכה, מופע אומנותי או שרות של בעלי מקצועות חופשיים שעיקר הכנסתם ממשכורת, גימלה או קיצבה.

[2412] ביחס למקרים אלו השתמש שר האוצר בסמכות שהוענקה לו בסעיף 21 לחוק מע"מ לקבוע כי במקרים מסויימים הקונה הוא שיתחייב במע"מ, וקבע כי אם נותני השירותים הנ"ל, (אשר רשימה מפורטת שלהם מצויה בתקנה 6 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976) רשומים כעוסקים במע"מ – הרי שהם עצמם חייבים במס על שירותים אלה.

[2413] דא עקא, שגם "עוסקים" אלה מוציאים חשבונית מס למלכ"ר ובדרך כלל "מגלגלים" עליו את המס. מאידך אם נותני השירותים הנ"ל אינם רשומים כ"עוסקים" במע"מ – עוברת חובת תשלום המס אל המלכ"ר, מקבל השירות. כמו כן כאשר נותן השירות הינו "עוסק" ואולם המלכ"ר לא קיבל ממנו חשבונית מס הרי שעוברת עליו חובת תשלום המס. (לענין זה ראה סעיף 69,206.3 לנוהלי מע"מ).

[2414] אם נותני השרות האמור אינם "עוסקים" הרי שמוטל על המלכ"ר לקבל הצהרה מנותנו השירות כי עיקר הכנסתם ממשכורת, גימלה או קצבה, לדווח על השירות ולשלם את המס כפי שהינו מדווח ומשלם מס לעניין ניכוי במקור לפי סעיפים 164 ו-166 לפקודת מס הכנסה.

[2415] יש לציין כי גם אם לא קיבל המלכ"ר את ההצהרה מנותן השרות לא יהיה בכך כדי לפטור אותו מחובת תשלום המס.



פרק 25: המלכ"ר כיבואן

פרק 25: המלכ"ר כיבואן

[2501] סעיף 2 לחוק מע"מ קובע כאמור כי מע"מ יחול "על עסקה בישראל ועל יבוא טוביין". סעיף 16(ד) לחוק מע"מ קובע כי ביבוא טוביין לרבות טוביין לא מוחשיים חל החיוב במע"מ על — "בעל הטוביין כמשמעותו בפקודת המכס". לענין זה של יבוא טוביין אין כל הבחנה בחוק מע"מ בין "עוסק" לבין מלכ"ר (הבחנה זו קיימת רק ביחס לחלופה הראשונה של המונח "עסקה"). ומכאן כי מס ערך מוסף על "יבוא טוביין" מוטל גם על מלכ"ר.²⁷⁸

[2502] הכלל הוא אם כן כי בכל הנוגע ליבוא טוביין מוטל חיוב במע"מ באופן שווה על כולם, ואין נפקא מינה מי מייבא אותם — "עוסק", "מוסד כספי", אדם פרטי או מלכ"ר. [2503] עם זאת יצויין כי על אף הכלל האמור מצינו מספר יוצאים מן הכלל בחוק מע"מ ובתקנות מס ערך מוסף התשל"ו-1976 (להלן "תקנות מע"מ") בהן נקבעו הוראות פטור ספציפיות שונות ממע"מ על יבוא טוביין, וחלק מהוראות אלה מתייחס במיוחד למלכ"רים. דוגמא להוראות פטור כאלה מהווה סעיף 32(4) לחוק מע"מ הפוטר ממע"מ יבוא יצירות אמנות מקוריות שיבואן פטור ממלא המכס והן יובאו בשביל מוזיאון או מוסד חינוך לשימושם, או שיובאו בשביל רשות מקומית או מוסד ציבורי שקבע השר לענין זה, לשם הצבתן דרך קבע במקום ציבורי. כמו כן פטורים ממע"מ:

- (א) טוביין המיובאים מכח אמנות בינלאומיות הפוטרות ממיסי יבוא והמפורטות בתקנה 9(א) לתקנות מע"מ. הפטור מותנה במילוי כל התנאים של האמנה וכפוף לכל הגבלה בדבר מועד הימצא הטוביין בישראל.
- (ב) יצירות אמנות מקוריות שיבואן פטור ממלוא המכס והן יובאו בשביל מוזיאון או מוסד חינוך ולשימושם, או שיובאו עבור רשות מקומית לשם הצבתן דרך קבע במקום ציבורי.
- (ג) ספרים או כתבי יד הפטורים ממלוא המכס, שניתנו במתנה למוסד להשכלה גבוהה או למוסד חינוך או תרבות שאושר לענין זה, אם יצאו לאור לפחות 20 שנה לפני שיובאו לישראל. הפטור ניתן רק בשל שני עותקים של אותו ספר, ולא יותר.²⁷⁸ פרט ליוצאים מן הכלל האמורים נכון יהא לומר כי כל יבוא על ידי מלכ"ר חייב במע"מ.

278. בהקשר זה יש לזכור את סעיף 37 לחוק מע"מ לפיו הוראות כל דין הפוטר ממש עקיף לא יחולו על מע"מ אלא אם הכנסת קבעה אחרת בדרך החלטה. (משמעות המונח בדרך החלטה אינה נהירה). מסעיף זה עולה כי גם אם ישנה הואה בחוק כלשהו, הפוטר מלכ"ר ממש עקיף, הרי שפטור זה אינו חל ביחס למע"מ. 278א. ראה תקנה 9(א) לתקנות מע"מ.

[2504] לא זו אף זו, בעוד "שעוסק" זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית מס שהוצאה לו כדין או ברשימון יבוא... (סעיף 38 לחוק מע"מ), הרי שמלכ"ר אינו יכול לנכות את המס ששילם ממס ערך מוסף שאותו גבה, בעת מתן שירות או מכירת נכס, שהרי לא מוטל עליו מס כאמור וממילא לא נגבה על ידו מס שכזה.

[2505] נמצא כי גם ביחס ליבוא טובין, (כפי שראינו לעיל ביחס לרכישת מצרכים או שרותים) המלכ"ר נושא למעשה בנטל המס בלי שיוכל לנכות את מס התשומות ששילם, ובכך הינו מופלה לרעה ביחס ל"עוסקים" המייבאים טובין. גם מצב דברים זה מעודד מלכ"רים המייבאים טובין בהיקף גדול — הן באופן מוחלט והן ביחס להכנסותיהם מעסקאות — לגסות ולהרשם כ"עוסקים" מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, המאפשר למנהל מע"מ לשנות את צורת רישומו של גוף כ"עוסק" או כמלכ"ר.

פרק 26: המלכ"ר כמלווה כספים

פרק 26: המלכ"ר כמלווה כספים

[2601] המונח "עסק אקראי" מתייחס כאמור על פי לשון ההגדרה בחוק מע"מ למכירת נכס או למתן שירות. ואולם, בהתאם לנוהלי מע"מ גם מתן הלוואה נכללת בכלל זה. הנהלת אגף המכס ומע"מ פרסמה חוזר שהפך לנוהל האגף, ואשר כותרתו הינה "מתן הלוואה על ידי מלכ"ר".²⁷⁹ נוהל זה מורה כי:

"מלכ"ר המלווה כספים פנויים שהצטברו אצלו לגורמים עסקיים, מבצע בכך עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, החייבת במס. על מלכ"ר לדווח על עסקה זו בטופס "עסקת אקראי" לפי סעיף 15 א' לתקנות מס ערך מוסף (רישום) תשל"ו-1976".²⁸⁰ יושם אל לב בהתאם לאמור בהוראת הנוהל, הרי שהיא חלה רק ביחס להלוואות — לגורמים עסקיים".

279. חוזר אמ"מ מס' 36/87 (מיום 25.10.87) שהפך לנוהל אגף מע"מ מס' (ב) 65.704.

280. בתקנה 15א לתקנות מס ערך מוסף (רישום), תשל"ו-1976, נאמר כדלקמן:

"(א) רישומו של מי שעשה עסקת אקראי, ואינו חייב להירשם על פי סעיף 52 לחוק לענין עסקאותיו במהלך עסקו יהא בהודעה למנהל בטופס שקבע המנהל, שבה יפרט את טיב עסקת האקראי, מועד עשייתה, מחיר, ואם העסקה טרם נסתיימה — מחירה הצפוי, וכן כל פרט מיום תחילת עסקת האקראי.

(ב) הודעה לפי תקנת משנה(א) יש להגיש עד ה-15 לחודש שלאחר החודש שבו היתה תחילת עסקת האקראי.

(ג) היה מחירה של עסקת אקראי נמוך מהסכום הקובע, תהא חובת הרישום כאמור בתקנת משנה (א) רק אם בשנת המס שבה נעשתה העסקה נעשה בידי אותו עוסק עסקאות אקראי נוספות, שסך כל מחיריהן יחד עם מחיר אותה עסקה היה בסכום הקובע או יותר, והרישום יהא לכל אותן עסקאות אקראי; בהודעה למנהל ימלא את הפרטים הנדרשים בטופס לגבי כל אותן עסקאות אקראי.

לענין תקנת משנה זו, "הסכום הקובע" — סכום מחזור העסקאות של עוסק זעיר לענין סעיף 31(3) לחוק.

(ד) בכפוף לאמור בתקנת משנה (ג) אין רישום לעסקת אקראי פטור מרישום מחדש לגבי עסקאות אקראי נוספות, זולת אם הודיע העוסק בעת רישומו כאמור כי בעתיד יהיו לו עסקאות אקראי נוספות והתחייב לדווח על עשייתן; הודיע והתחייב כאמור, יהא פטור מרישום לגבי עסקאות אקראי נוספות מאותה שנת מס.

(ה) תקנות משנה (ג) ו-(ד) לא יחולו אם עסקת האקראי היא מתן שירות בתחום המקצועות המפורטים בתקנה 6א (2) לתקנות מס ערך מוסף, תשל"ו-1976".

[2602] ואולם — כאשר "גורמים עסקיים" אלו הינם "עוסק" — כהגדרתו בחוק מע"מ — אין הוראת נוהל זו מטילה נטל כלכלי כלשהוא על שכס המלכ"ר, מכיוון שתשלום מע"מ ע"י מלכ"ר, בטופס של עסקת אקראי — טופס 15א' אשר החזור האמור מחייב את השימוש בו — מאפשר למלכ"ר לתת למקבלי ההלוואות העתק, הנחשב לכל דבר וענין לחשבונית מס כשהוא חתום בחותמת אישור תשלום בבנק, ובאמצעותו רשאי "העוסק" לנכות את מס התשומות הכלול בו. ממילא יכול המלכ"ר להעמיס את נטל המס המוטל עליו על שכמו של מקבל ההלוואה, ללא שתהא לכך משמעות כלכלית והכבדה כלשהיא על מקבל ההלוואה שהינו "עוסק" שהרי מקבל ההלוואה "העוסק" רשאי לנכות "מס תשומות" ששילם²⁸¹ — בתנאי כמובן שזו הלוואה הנחוצה ל"עוסק" לצרכי עסקו, (ראה סעיף 41 לחוק).

ממילא, מכיון שהוראת הנוהל חלה לכאורה רק על הלוואה ל"עוסקים" הרי שאין לה השלכות כלכליות על המלכ"ר.

[2603] נטל כספי ממשי חל על מלכ"ר המתחייב במע"מ בגין "עסקת אקראי" באותם מקרים, שבהם עסקה כזאת נעשית עם גורם עיסקי שאינו רשום במע"מ כ"עוסק" — כגון בנקים או ברוקרים, הרשומים כ"מוסד כספי", שכן מי שאינו רשום במע"מ כ"עוסק" אינו רשאי לנכות את מס התשומות הכלול במחיר שהוא שילם למלכ"ר בתמורה לנכס שקנה או לשירות שקיבל מן המלכ"ר במסגרת עסקת האקראי. בנסיבות שבהן אין הקונה בעסקת האקראי רשאי לנכות את מס התשומות שהינו משלם, צפוי המלכ"ר להידרש לספוג סכום זה, ומכאן הנזק שנגרם לו.

[2604] המונח "עסקת אקראי" מתייחס למכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי. משום כך סביר להניח כי הוראת הנוהל האמורה יצאה מנקודת השקפה לפיה מתן הלוואה לגוף פרטי, ומכל מקום למי שאינו "עוסק", אינה פעולה בעלת אופי מסחרי ועל כן אין היא חייבת במע"מ כלל.

[2605] ואולם מכיוון שקיימים מלכ"רים הרשומים למעשה כ"מוסדות כספיים" (כגון, בנק הדואר, בנק ישראל), הרי שמתן הלוואה לגורמים אלו הינה ברת אופי מסחרי על אף שמקבל ההלוואה אינו "עוסק" וזו תהא עסקת אקראי. הוראת הנוהל נוסחה בקפידה ולנוכח האמור היא מתייחסת להלוואות ל"גורמים עסקיים" (ולא רק הלוואות ל"עוסקים") ובכל מקום שבו ניתנת ההלוואה בעלת אופי עסקי, תהא זו "עסקת אקראי" אשר יחול עליה הנוהל האמור, אף שמקבל ההלוואה אינו תמיד "עוסק" (ודווקא או יש כאמור בהוראת הנוהל האמורה היבט של הכבדה כלכלית על המלכ"ר).

281. ההכבדה היחידה הנובעת מהוראות הנוהל האמורה הינה המטרד הנובע מכך, שכל אימת שישולמו למלכ"ר ריבית או הפרשי הצמדה, יהיה צורך לגשת לתחנת מע"מ ולבקש טופס של "עסקת אקראי" (שאינו מונפק אלא לפי פניה מיוחדת).

[2606] בשולי הדברים יצויין כי אם מתן ההלוואה אינה נעשית באופן אקראי, אלא המלכ"ר מפתח לעצמו עיסוק במתן הלוואות "בשוק האפור"²⁸² הרי שאין זו "עיסקת אקראי" אלא "עיסקה" במהלך עיסוקו הרגיל של אותו גוף, ובכל הנוגע לתחום פעילות זה עשוי המנהל לקבוע מכח הסמכות המוקנית לו על פי סעיף 58 לחוק מע"מ כי פעילות זו של המלכ"ר מהווה פעילות של "עוסק".

[2607] ואולם, לנוכח הוראת הנוהל האמורה אין צורך להגיע לכך, שכן פעילות כאמור הינה "עיסקת אקראי" החייבת במע"מ לא רק אצל עוסק אלא — גם אצל מלכ"ר. לא זו אף זו, סביר להניח כי הלוואות הניתנות בהיקפים נרחבים תחשבנה לבעלות "אופי מסחרי" ותוגדרנה כ"עיסקאות אקראי" כאמור, אף כאשר הן ניתנות לגופים פרטיים ולא רק כאשר הן ניתנות ל"גורמים עסקיים" (כפי שצויין בהוראת הנוהל) ויוטל בגינן מע"מ מלא כבכל "עיסקת אקראי" שמבצע מלכ"ר.

282. ראה לענין זה א' יכין "מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח", רבעון לענייני מסים 57 עמ' 93: "בחלק לא מבוטל של המלכ"רים מתקיימת פעילות עיסקית בהיקף זה או זה. בתי ספר מקצועיים מייצרים טובין תוך כדי הקניית המקצוע ומוכרים את תוצרתם בשוק; אוניברסיטאות ומוסדות ציבור מוכרים שירותי מחשב כדי לנצל את הזמן הפנוי, ובדרך זאת מתחרים בחברות מחשבים הפועלות על בסיס עסקי; מוסדות צדקה וגם מוסדות ציבור אחרים, שיש להם יתרות כספים, משקיעים כספים אלה או מלווים אותם במה שנקרא "השוק האפור". הריבית המתקבלת היא הכנסה עיסקית לכל דבר, כפי שהיא הכנסה חייבת בידי בנק או חברה להשקעות העוסקת באותה פעילות".

פרק 27: המלכ"ר כמוכר או כמשכיר מקרקעין

פרק 27: המלכ"ר כמוכר או כמשכיר מקרקעין

[2701] מלכ"ר אינו חייב במע"מ בגין עיסקה המהווה "מכירת נכס או מתן שירות במהלך עסקו". המע"מ במקרה זה הוטל במסגרת הגדרת "עסקה" בחוק מע"מ אך ורק על "עוסק". ואולם כאמור לעיל, המחוקק לא הבחין בין מלכ"ר לבין "עוסק" בכל הנוגע ל"עיסקת אקראי" ו"עיסקה" זו חייבת במע"מ בין כשהינה מבוצעת על ידי "עוסק" ובין כשהינה מבוצעת על ידי מלכ"ר.²⁸³

[2702] "עסקת אקראי" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ:

(1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי.
 (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירות מגורים למלכ"ר או למוסד כספי".

[2703] "מכר" מוגדר בחוק מע"מ – לענין "נכס" – (כלומר לענין טובין או קרקע) לרבות השכרתו... הקניית רשות לשימוש בו בתמורה, הקניית זכות בו, שימוש לצורך עצמי ולרבות הפקעתו, חילוטו או החרמתו בתמורה, וכן נתינתו במתנה לרבות מתנה לעובד, ולענין מקרקעין – לרבות פעולה באיגוד מקרקעין כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין התשכ"ג-1963 ורישומם בבורסה, של ניירות ערך שהנפיק איגוד מקרקעין כאמור בסעיף 8 לחוק האמור, אך למעט פעולה בנייר ערך הנסחר בבורסה".

האמור להלן יתייחס על כן הן למכירה, הן להשכרה והן להעברת מניות בחברה שהינה "איגוד מקרקעין" לענין חוק מס שבח מקרקעין תשכ"ג-1963, דהיינו איגוד שכל נכסיו, במישרין או בעקיפין הם זכויות במקרקעין.

"לענין זה לא יראו כנכסיו של האיגוד – מזומנים, מניות, איגרות חוב, ניירות ערך אחרים ומטלטלין שאינם משמשים לאיגוד לייצור הכנסתו, או שהם משמשים לייצור הכנסתו אולם לדעת המנהל הם טפלים למטרות העיקריות של האיגוד המבוצעות למעשה ולא בדרך ארעית".

[2704] מן ההגדרה האמורה של "עיסקת אקראי" בכל הנוגע למקרקעין נובעות המסקנות הבאות ביחס למכירת או השכרת מקרקעין (או פעולה באיגוד מקרקעין) הנעשית על ידי מלכ"ר:

283. הבהרנו לעיל (בסעיף 25.3) כי הגיונה של קביעה זו נעוץ בכך שהמחוקק לא רצה להכביד את נטל המס המוטל על מהלך עיסקו של אורגן ציבורי או של גוף הניזון ממימון ציבורי. מאידך, בכל הנוגע לפעילות שאינה חלק מעיסוקו השוטף של המלכ"ר שורר העקרון הבסיסי של חוק מע"מ – לפיו מוטל המס באופן שוויוני על כל הגורמים במשק מתוך מטרה להיות מס נייטרלי ללא השפעות חברתיות.

א) מקרקעין, שאינם דירת מגורים, הנמכרים או מושכרים ע"י המלכ"ר לעוסק, למוסד כספי או למלכ"ר אחר – המלכ"ר המוכר או המשכיר חייב עליהם במע"מ כ"עסקת אקראי".

ב) לגבי מקרקעין, שהם דירת מגורים הנמכרים או המושכרים על ידי מלכ"ר, החיוב במס תלוי בשאלה מיהו הקונה או השוכר:

- (1) אם הקונה הוא "עוסק" – העיסקה חייבת במס בתור "עיסקת אקראי".²⁸⁴
- (2) אם הקונה הוא אדם פרטי, מוסד כספי או מלכ"ר אחר – העיסקה אינה חייבת במס (מכוח הסייג שבהגדרת "עסקת אקראי").

284. המונח "עוסק" מוגדר בחוק מע"מ:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי" נמצא לכאורה כי גם אדם פרטי הרוכש או שוכר מקרקעין ממלכ"ר יחשב ל"עוסק" שהרי הוא עושה עסקת אקראי. ואולם דומנו כי המונח "עושה עסקת אקראי" מתייחס למוכר ולא לרוכש ובכך באה בעיה זו על פתרונה.

דא עקא, עו"ד פוטשבוזקי בספרו (הע"ש 222 לעיל) בעמ' 63 שם מציינ כי אין לקבל פרשנות לפיה רק המכירה ולא הקניה רלבנטית להגדרת "עוסק", שכן פרשנות זו תמנע את ניכוי מס התשומות בגין הרכישה. (הטענה האמורה אינה מכוונת למקרה הנדון, שהרי אצל אדם פרטי הרוכש מקרקעין לא חל מע"מ ברכישה, ואילו "עוסק" המוגדר כך מחמת מכירתו שהינו מבצע, יוכל ממילא לנכות את המס ששילם ובלבד שהרכישה הינה לצרכי עסקו). משום כך מתחולל לדעתו של עו"ד פוטשבוזקי מעגל שוטה: הקונה הוא "עוסק" אף אם הוא מבצע עסקת אקראי, והעיסקה היא עסקת אקראי אם הקונה הוא עוסק. ממעגל שוטה זה ניתן יהא לצאת לדעת עו"ד פוטשבוזקי רק בעזרת גורם שמחוץ לו, קרי בעזרת המבחנים המקובלים לענין "עיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי" בפקודת מס הכנסה.

לענין זה ראה:

י. פוטשבוזקי "הערות לפסיקה פיסקאלית, עיסקת קומבינציה כעיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", רואה חשבון ל"א 148, רפאל ואפרי דיני מס הכנסה (מהדורה שניה) עמ' 44-28, עמ"ה (י"ם) 35/82 מזרחי נ' פה"ש, פס"מ תשמ"ד (ב) 338 והאיזכורים שם; Ridley v. C&E Com (1983) Vatt 81 בו נדון מקרה של מכירת זכויות ציד ע"י איכר בשטחו העיסקי, על מנת להקטין חוב עיסקי בבנק, ונקבע שזו פעולה עיסקית חייבת במע"מ.

כמו כן ראה: ד"ר א' אלטר, "עסק במע"מ ועסק במס הכנסה", מיסים ה'5 בעמ' א"24. מאידך ראה, ב' אופיר, "המעסיקה" ו"העסקה" בחוק מע"מ, האמנם משמעותם במובן הצר? מיסים א"6, בעמ' א"16, בתשובה למאמרו של ד"ר אלטר במיסיס א"5 עמ' א"22, ובהתייחס לפסה"ד בענין:

ע"א 11/83 אלמור ניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד ל"ט (4) 1 וע"א 44/85 נווה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ, פ"ד מ"א (3) 634. להשלמת התמונה ראה הפסיקה העניפה שניתנה בהקשר זה:

ע"ש (ת"א) 53/83 מעין חיים נ' מנהל מע"מ פתח תקוה, בספרם של שפט ושניידר (הע"ש 212 לעיל) בחלק המכונה "אוגדני הפסיקה", בעמ' 451. ע"ש (ת"א) 491/82 פוזאילוב ואח' נ' מנהל

ג) מכירה או השכרה, של מקרקעין מכל סוג שהוא על ידי מלכ"ר לאדם פרטי אינה חייבת במס. (מכח הסייג האמור).

[2705] בסעיף 16 (4) לחוק מע"מ נקבע כי החיוב במע"מ בפעולת מלכ"ר או מוסד כספי חלה על המלכ"ר או המוסד הכספי. משום כך, בכל המקרים המוזכרים לעיל, בעיסקה החייבת במע"מ – הרי שהחייב במס הוא המלכ"ר המוכר או המשכיר את המקרקעין – ולא הקונה.

[2706] בהקשר זה קובעת תקנה 6 ב לתקנות מע"מ כדלקמן:

"(א) במכירת מקרקעין שהיא עיסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק מלכ"ר או מוסד כספי, יהיה הקונה חייב בתשלום המס.²⁸⁴

(ב) החייב בתשלום המס לפי תקנת משנה (א):

(1) אם הוא "עוסק", יוציא במקום המוכר חשבונית ערוכה על שמו הוא וידווח על המכירה בדו"ח שעליו להגיש לפי תקנה 23 בשל עסקאותיו;

(2) אם הוא מלכ"ר או מוסד כספי, ידווח על המכירה באופן שיש לדווח על עסקה אקראית כאמור בתקנה 15 א (א) ו-(ב) לתקנות מס ערך מוסף (רישום) תשל"ר-1976, וישלם את המס המגיע עם הגשת הדו"ח.

(ג) במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, יחולו הוראות תקנת משנה (ב) בשינויים המחוייבים לפי הענין.

(ד) בתקנה זו "עוסק" מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו ואינו מלכ"ר או מוסד כספי".

מע"מ, שם, בעמ' 1024. ע"ש (ח"י) 251/88 י' פריצקר ושות' נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 1370.

ע"ש (ת"א) 188-191/86 וארון ואח' נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 803. ע"א 259/86 נגה נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 744 (ופסה"ד של ביהמ"ש המחוזי בעניין זה, שם בעמ' 741).

ע"א 782/86 חברת אוטובוסים מטאר אל קודס נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 1294.

ע"א 864/91 מנהל המכס והבלו נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד ל"ז(2) 744.

ע"ש (ח"י) 113/83 ברבלט שלמה נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 459. ע"ש (ת"א) 244/84 די. די. ל.

בע"מ, נ' מנהל מע"מ, שם, בעמ' 555. ע"ש (ת"א) 267/86 מנהל מע"מ נ' חברת ראובן פליצה

בע"מ, שם, בעמ' 784 (וכן פסה"ד של ביהמ"ש המחוזי – כב' השופט ד"ר א. וינוגרד – שם,

בעמ' 78). ע"א 494/85 שרל קורין נ' מנהל מע"מ, מיסים 6- בעמ' ה" 54 וע"ש 719/87 עזבון

המנוחה חנה אנה לנצקורן ז"ל נ' מנהל מע"מ, מיסים 6- בעמ' ה" 207.

284. ע"ד פוטשבוזקי בספרו (הע"ש 222 לעיל) בעמ' 64 שם מציין:

"את החלופה השנייה להגדרת עיסקת אקראי יש לקרוא יחד עם תקנה 6ב לתקנות מע"מ, לפיה במכירת מקרקעין שהיא עיסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק מלכ"ר או מוסד כפי, יחול המס על הקונה. משמעות הדבר היא שמי שאינו חייב במס לא יכלול בגדר החייבים בשל כך בלבד שבצע עיסקת אקראי על פי החלופה השנייה. אגב, בתקנה זו "עוסק" הוגדר במפורש כמשמעות הצרה, דהיינו למעט עיסקת אקראי. (ראה פסקה (ד) לתקנה)".

[2707] לאמור, בהתאם לתקנה 6ב,6 (ג) ו-6ב(ב) (2) לתקנות מע"מ הנזכרות לעיל, הרי שמלכ"ר המבצע עיסקה במקרקעין שהינה חייבת במע"מ, חייב לדווח על העיסקה על גבי טופס מיוחד לעסקות אקראי, שהוצא מכח תקנה 15 לתקנות מע"מ (רישום) התשל"ו-1976, ויהא עליו לשלם את המס המגיע, עם הגשת הדו"ח. טופס זה הנושא חותמת הבנק המעידה על תשלום המס) — מהווה חשבונית מס.²⁸⁵

[2708] נמצא כי הרוכש במקרקעין ממלכ"ר אם הקונה או השוכר הינו אדם פרטי — אין חיוב במס. אם העיסקה חייבת במע"מ — המלכ"ר הוא המדווח על עסקת האקראי באמצעות טופס "עסקת אקראי" והוא המשלם את המע"מ. ואולם, אם הקונה הינו "עוסק" והמקרקעין נרכשים על ידו או נשכרים על ידו לצרכי עסקו יוכל המלכ"ר להעביר את נטל המס על שכמו של הרוכש וזה מצידו יוכל לנכות את המע"מ הכלול בטופס "עסקת האקראי" כמס תשומות.

[2709] נטל המס מוטל אפוא מבחינה כלכלית — על המלכ"ר (ללא יכולת "לגלגל" זאת על הקונה) רק במכירת או השכרת המקרקעין למלכ"ר אחר או ל"מוסד כספי" או ל"עוסק" שאינו זקוק למקרקעין לצרכי עיסקו.

מבחינת חוק מע"מ נכון יהא לומר אם כן כי לא משתלם למלכ"ר למכור או להשכיר מקרקעין למלכ"ר אחר, למוסד כספי או אף ל"עוסק" הרוכש או שוכר את המקרקעין שלא לצרכי עיסקו, שכן במקרה זה ישלם המלכ"ר אחוזים ניכרים כמע"מ שיחול עליו — בלי שיוכל לנכותו וכאשר גילגול המע"מ על שכמ הקונה או השוכר משמעה ייקור אפקטיבי, שכן גם הקונה או השוכר לא יוכלו לנכות את המע"מ ששילמו.

[2710] מאידך, בדירת מגורים אך ורק — מכירתה או השכרתה לאדם פרטי ואף למלכ"ר אחר או למוסד כספי — אינם חייבים במע"מ.

285. בהתאם לכך מוצאים אנו בנוהלי אגף מע"מ — מס' 69.208.4: "דיווח על עסקאות אקראי — מלכ"ר המבצע עסקאות אקראי מספר פעמים בחודש, יפעל כך:
 (א) ימלא טופס "עסקת אקראי" (מע"מ 836) במקור + 3 העתקים לגבי כל עיסקה ועיסקה, שהוא מבצע באותו חודש.
 (ב) בסוף החודש ירכז את כל טופסי העסקאות, יסכם את סך המע"מ מכל העסקאות וידווח בטופס דיווח אחד, אשר יוגש יחד עם התשלום לבנק.
 (ג) לאחר התשלום, יאשר המשרד בחותמת ע"ג כל טופסי "עסקאות האקראי" הנוגעים לאותו דיווח, שחשבוניות אלו אכן שולמו.
 (ד) טפסים אלה ישמשו כחשבוניות מס לצורך קיזוז ע"י העוסק".
 (ההתייחסות הינה כנראה לגביית דמי שכירות, שכן מלכ"ר המוכר מקרקעין מספר פעמים בחודש אינו מבצע עסקת אקראי אלא מכירת טובין במהלך עיסקו ועסקו של מלכ"ר זה יהא, מכירת מקרקעין. סביר להניח כי במקרה כאמור יוגדר המלכ"ר כ"עוסק" — לפחות בתחום זה של מכירת המקרקעין — (מכח סעיף 58 שיופעל בודאי במקרה שכזה ע"י המנהל).

רק מכירתה או השכרתה של דירת מגורים אך ורק על ידי מלכ"ר ל"עוסק" חייבת במע"מ — אולם אם דירת המגורים נחוצה ל"עוסק" לצרכי עסקו — הרי שהוא יוכל לנכות את מס התשומות שיוטל עליו וממילא אין כל קושי להעמיס את נטל המס על שכמו. רק מכירת או השכרת דירת מגורים ל"עוסק" שאינו זקוק לדירה לצרכי עסקו — תחוייב במע"מ שהקונה או השוכר אינו יכול לנכותו. (משום כך לא משתלם למלכ"ר, מבחינת חוק מע"מ, להשכיר או למכור דירת מגורים ל"עוסק" שלא לצרכי עסקו).

[2711] ואולם, האם ניתן להשכיר דירת מגורים ל"עוסק" לצרכי עסקו? לכאורה דירת מגורים משמעה — דירה המיועדת למגורים ולא לעסק?

[2712] כאן מגיעים אנו לשאלה המהותית מהי "דירת מגורים" (שמכירתה או השכרתה למלכ"ר אחר או ל"מוסד כספי" הושוו למכירה או להשכרה לאדם פרטי והן אינן חייבות במע"מ?) האם אי החלת מע"מ על "דירת מגורים" מתייחס לדירה המיועדת למגורים לפי טיבה, היא השימוש בה אשר יהא, או שמא ההתייחסות הינה דווקא לדירה המשמשת למגורים בפועל?

[2713] ואף אם יוצאים מנקודת הנחה כי אין צורך במגורים בפועל, נשאלת השאלה האם משמעות הדבר כי חלה כאן הגדרה מקבילה להגדרת "דירת מגורים" בחוק מס שבח מקרקעין התשכ"ג-1963: "דירה או חלק מדירה, שבנייתה הסתיימה... ומשמשת או מיועדת למגורים לפי טיבה..." או שמא אף בכך אין צורך ולדירת מגורים תחשב אף דירה שבנייתה טרם הסתיימה, ובלבד שכאשר תסתיים הבניה תהא בפנינו דירת מגורים?

[2714] כמו כן נשאלת השאלה מה יהא הדין ביחס לדירת מגורים המיועדת ומשמשת למגורים הנמצאת בבעלות איגוד מקרקעין? האם מכירת המניות באיגוד האמור על ידי מלכ"ר, מהווה מכירה של "דירת מגורים" או שמא זו מכירת זכות במקרקעין מסוג אחר? ומה הדין ביחס למלכ"ר המוכר או משכיר למלכ"ר אחר או למוסד כספי — אך ורק זכויות לקבל דירה?

[2715] תשובה לכל השאלות האמורות תמצא לדעתנו — בכוונת המחוקק. המחוקק הבחין בין מכירת או השכרת — מקרקעין, בידי אדם שאין עיסוקו בכך, למלכ"ר או למוסד כספי, לבין מכירת — דירת מגורים, בידי אדם שאין עיסוקו בכך, למלכ"ר או למוסד כספי, (במכירה "לעוסק" חל המס כך וכך). טעמה של הבחנה זו נעוץ, כנראה, בעובדה כי מקרקעין נרכשים לעיתים מזומנות כהשקעה ואילו דירת מגורים נרכשת על פי רוב לצורך שימוש. משום כך על אף שהמונח "אופי מסחרי" לא נזכר בחלופה זו של "עיסקת אקראי" דומנו כי גם במקרקעין אופי הרכישה כהשקעה או כשימוש עצמי מהווה את הקריטריון העומד בבסיס הדברים.

[2716] לאמור, המחוקק גרס כי עסקה בה קיים אלמנט של רכישה לצרכי השקעה הינה ברת אופי מסחרי (על אף שהמכירה אינה על ידי מי שעיסוקו בכך), ומשום כך כלל המחוקק עיסקה זו בגדר "עיסקת אקראי" החייבת במס.

מאידיך, כאשר הרכישה נעשית במוצר הנרכש בדרך כלל לצורך שימוש עצמי — אין היא נחונה באופי מסחרי ועל כן מכירתו של מוצר זה על ידי מי שאין עוסקו בכך לא תכלול בגדר "עיסקת אקראי".

[2717] בהתאם להגיון זה, מאפייניה של "דירת המגורים" לענין "עיסקת אקראי" אינם נעוצים בשימוש הנעשה בה עד למכירתה או עד להשכרתה, אלא במטרתו של הרוכש מוצר מסוג זה.

[2718] משום כך הננו סבורים כי נכון יהא לפרש את המונח "דירת מגורים" לענין הגדרת "עיסקת אקראי" בחוק מע"מ, כמתייחס לדירה המיועדת על פי טבעה למגורים וזאת אף אם המוכר לא התגורר בה, ובלבד שהשוכר או הרוכש יוכל להשתמש בדירה זו למגורים אם יחפוץ בכך. דירה המיועדת על פי טיבה למגורים נרכשת בדרך כלל לצרכי שימוש עצמי ולא לצרכי השקעה ועל כן אין היא בכלל "עיסקת אקראי, החייבת במס (לענין זה אין נפקות מהו השימוש המתאים יותר לדירה זו — מגורים או משרד, ובלבד שהרכישה מיועדת לצריכה ולשימוש עצמי ולא למסחר).

[2719] בהתאם להגיון זה אין גם כל נפקות כיצד מבוצעת המכירה של הדירה — באמצעות הקניית מניות באיגוד מקרקעין או באמצעות מכירת הדירה עצמה. כל עיסקה אשר מהותה הינה העברת דירה שהרוכש יוכל להשתמש בה בעצמו נכללת בגדר הגיונה של ההגדרה האמורה ואין לראות בה משום "עיסקת אקראי".

[2720] הוא הדין לכאורה בהעברת זכויות בדירה שבנייתה טרם הושלמה. מכירה זו קרובה לכאורה להעברת זכות במקרקעין ואולם, בדרך כלל רכישת דירה "על הנייר" קרי רכישת דירה שטרם הושלמה הינה לשימוש עצמי ולא לצרכי השקעה. עם זאת, מקום שבו יש בפנינו רכישת דירה של זכות — וגם מכירתה — אף טרם שהבניה הושלמה הרי שמחברר לכאורה כי הרכישה היתה לצורך מסחרי ואזי יש מקום לומר כי בנסיבות שכאלו בפנינו "עיסקת אקראי" החייבת במע"מ. ברכישת מקרקעין לעומת זאת, בפנינו "עיסקת אקראי", שכן זוהי רכישת המיועדת בדרך כלל להשקעה ולא לשימוש עצמי. אכן גם על מקרקעין ניתן לבנות בית לשימוש עצמי וממילא יתכן כי המקרקעין נרכשו לשם שימוש עצמי ולא לשם השקעה. ואולם כל עוד שלא הוחל בבניה האמורה, קיים ספק מהי תכלית הרכישה על ידי המלכ"ר או המוסד הכספי — לשימוש עצמי או להשקעה ובדרך כלל רכישת מקרקעין אינה נעשית לצרכי שימוש עצמי.

[2721] בהתאם להגיון זה גם ברכישת מגרש במסגרת תוכנית "בנה ביתך" שהינה מיועדת בדרך כלל לבניית ביתו של אדם ולשימושו ולא להשקעה בלבד, ניתן להעלות סברה כי למעשה זוהי רכישת דירת מגורים אף שטרם הוחל בבניה. אך דומנו כי פרשנות שכזו למונח "דירת מגורים" תהא מרחיקת לכת מבחינה לשונית ועיסקה זו תוגדר כ"עיסקת אקראי".²⁸⁶

286. לעומת עמדתנו בסוגיה זו ראה דעתם המנוגדת של פרופ' גרוס וד"ר אלחר בספרם מס ערך מוסף

[2722] בשולי הדברים יצויין סעיף 43 א לחוק מע"מ הקובע כי:
 "במכירת מקרקעין שהיא עיסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין, אם יש בידו בשל הרכישה האמורה חשבונית מס או מסמך אחר שאישר המנהל, המעיד על תשלום המס כאמור, והמס לא נוכה".

[2723] בהתאם לסעיף זה, גם במכירת מקרקעין, שהיא "עסקת אקראי", זכאי החייב במס לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין, אם יש בידו חשבונית מס בשל הרכישה האמורה.

[2724] מכאן, שאם מלכ"ר רכש מקרקעין מ"עוסק" שהוציא לו חשבונית מס בגין אותה מכירה, ויש בידו את חשבונית המס האמורה, הרי שבעת מכירת המקרקעין יוכל המלכ"ר לנכות מהמס שהוא חייב בו את המס ששילם בעת הרכישה (בערכים נומינליים).

[2725] עם זאת תצויין בהקשר זה דעתם של פרופ' גרוס וד"ר אלתר בספרם "מס ערך מוסף" (בעמ' 298) לפיה המלכ"ר או המוסד הכספי אינם רשאים לנכות את כל "מס תשומות" ששולם אי פעם ע"י מי שרכשו ממנו את הקרקע אלא רק את "מס תשומות" בגין רכישתם הם. זאת לנוכח העובדה כי סעיף 43 מתייחס ל"מס ששולם בשל רכישת המקרקעין אם יש בידו בשל הרכישה האמורה חשבונית מס...". המונח "הרכישה האמורה" מלמד כי מותר לנכות רק את המס שחל ברכישה האחרונה בשרשרת הרכישות. ואכן, פרשנות זו עולה לא רק מלשון סעיף 43 א' לחוק מע"מ אלא שהיא נובעת גם מהגיונו הכללי של חוק מע"מ המתיר לרוכש את ניכוי של המס האחרון בשרשרת בלבד.

(הע"ש 200 לעיל) בעמ' 102. (עמדה זו מביעה תמיהה מהו הגיונו של החוק ואינה נובעת מהגיונו), כמו כן ראה שם את עמדתה של אנה שניידר.

פרק 28: מלכ"ר כקונה או כשוכר מקרקעין

פרק 28: מלכ"ר כקונה או כשוכר מקרקעין

1. מבוא

2. רכישת מקרקעין מאדם פרטי

3. רכישת מקרקעין מעוסק, מלכ"ר או מוסד ציבורי

1. מבוא

[2801] "עיסקת אקראי" בכל הנוגע למקרקעין מוגדרת, כאמור, בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

"מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים למלכ"ר או למוסד כספי". (ההדגשה הוספה).

[2802] לאמור, כל גוף שאין עיסוקו במכירת מקרקעין המוכר או משכיר מקרקעין ל"עוסק" מלכ"ר או מוסד כספי או המוכר דירת מגורים ל"עוסק" – חייב במע"מ. לענין זה אין כל נפקות מהי הגדרתו של המוכר, ואף אדם פרטי המוכר או משכיר מקרקעין (שאינם דירת מגורים) למלכ"ר, מבצע עיסקה החייבת במס.

2. רכישת מקרקעין מאדם פרטי

[2803] כאשר אדם פרטי מוכר או משכיר מקרקעין למלכ"ר הרי שלפי תקנה 6ב (א) לתקנות מע"מ חל המע"מ – על המלכ"ר.

תקנה 6ב(א) לתקנות מע"מ קובעת כי:

"במכירת מקרקעין שהיא עסקת אקראי בידי מי שאינו עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי – יהיה הקונה חייב בתשלום המס". ובמקרה האמור המלכ"ר הוא הקונה.

[2804] המלכ"ר הרוכש מקרקעין מאדם פרטי, גם יהא חייב לדווח על העיסקה במקום המוכר (תקנה 6ב(ב)(2) לתקנות מע"מ). הדיווח יעשה על גבי אותו "טופס עיסקת אקראי" מיוחד המונפק למלכ"ר מכח תקנה 15א (א) ו- (ב) לתקנות מע"מ (רישום) התשל"ו-1976. על המלכ"ר תהא חובה לשלם את המס המגיע יחד עם הגשת הדו"ח.

[2805] למותר לציין כי המלכ"ר (הקונה), אינו רשאי לנכות את מס התשומות ששילם בגין עיסקה זו, אף שהעתק "טופס עיסקת אקראי" מהווה חשבונית מס, וזאת לנוכח העובדה כי אין הוא חייב במע"מ וממילא אין לו חיוב שממנו יוכל לנכות את מס התשומות ששילם. סעיף 38 לחוק מע"מ המתיר את ניכוי מס התשומות מתייחס ל"עוסק" ולא למלכ"ר. (כמו כן ראה סעיף 41 לחוק מע"מ).

[2806] עם זאת, כאשר המלכ"ר ימכור את המקרקעין הרי שיחול סעיף 43 א לחוק מע"מ הקובע כי במכירת מקרקעין שהיא עיסקת אקראי, זכאי החייב במס לנכות מהמס את המס ששולם בשל רכישת המקרקעין אם יש בידיו חשבונית מס בשל הרכישה האמורה. לכן, אם ינצור המלכ"ר את אותו "טופס עיסקת אקראי" מוחתם בחותמת הבנק, הרי שבאמצעותו יוכל לנכות בעתיד את המס ששילם בעת הרכישה — אם כי בערכים נומינליים.

משום כך, אם מדובר ברכישה לצורך תקופה קצרה שבה לא נשחק ערך הכסף בצורה משמעותית הרי שנטל המס ניתן לניכוי בעת המכירה בערכים קרובים לאלו ששולמו. ואולם, בכל רכישת (או שכירות) מקרקעין ע"י מלכ"ר מאדם פרטי — הרי שיחול על המלכ"ר מס ערך מוסף מלא, שאותו לא יוכל לנכות, והניכוי של סכומים אלו בעת המכירה — אם יהא עדיין בידי המלכ"ר "טופס עסקת האקראי" — יהא בבחינת מאוחר מידי ומעט מידי (לנוכח שחיקת ערך הכסף והזמן הרב שיעבור מעת תשלום המס עד לניכוי).

[2807] פרופ' גרוס וד"ר אלתר בספרם "מס ערך מוסף" (בעמ' 99) אף סוברים כי לא ניתן להחיל את סעיף 43 א לחוק מע"מ ולא ניתן יהא לנכות את המס ששולם בעת מכירת המקרקעין על ידי המלכ"ר, וזאת מכיוון שהמלכ"ר רכש את המקרקעין מיחיד שאינו מוציא לו חשבונית מס. ואולם, לנוכח העובדה כי המלכ"ר שילם מע"מ ובידו "טופס עסקת אקראי" בגין החיוב האמור סוברים אנו כי אין צורך בחשבונית מס מן המוכר ודי ב"טופס עסקת האקראי" כדי שיחול סעיף 43 א' לחוק מע"מ. יש לזכור כי סעיף 43 א' הנ"ל מתיר בניכוי את המס ששולם על ידי המוכר אם יש בידו "חשבונית מס או מסמך אחר שאישר המנהל המעיד על תשלום המס כאמור", ו"טופס עסקת אקראי" אושרה על ידי המנהל כמסמך המעיד על תשלום המס כאמור.²⁸⁷

3. רכישת מקרקעין "מעוסק", "מלכ"ר" או "מוסד כספי"

[2808] כאשר מלכ"ר רוכש או שוכר מקרקעין מ"עוסק" ממלכ"ר אחר או "ממוסד כספי" הרי שהחיוב במע"מ יחול על "העוסק" המלכ"ר או על "המוסד הכספי" — המוכר ולא על המלכ"ר הקונה. זאת לנוכח הכלל הנוהג בכל עיסקת מכר מכח סעיף 16 (1) לחוק המחיל את המע"מ על המוכר. (במקרה זה לא חלה תקנה ב6 (א) לתקנות מע"מ המחילה את החיוב במע"מ על הקונה).

[2809] הנוהג הוא בכל עיסקה "לגלגל" את נטל המס על הקונה — אך האפשרות לעשות כן בעיסקה יחודית כמכירת מקרקעין, הינה ענין מסחרי התלוי בתנאי השוק. המוכר יבקש כמובן להעמיס את נטל המס על המלכ"ר הקונה אך אין הכרח כי המלכ"ר הקונה (או השוכר) יענה לכך. זאת במיוחד לנוכח העובדה כי לא ננקל ימצא המוכר אלטרנטיבה

287. ראה הע"ש 285 לעיל.

למכור (או להשכיר) את הקרקע ל"עוסק" ולגלגל עליו את נטל המס, שהרי במקרקעין קא-עסקינו, ואלו נרכשים בדרך כלל לצרכי השקעה ולא לצרכי עיסוקו של "עוסק" (אלא אם כן רוכש את המקרקעין קבלן הרוכש מקרקעין לצרכי עיסוקו) וכדי לאפשר העמסת המס על הקונה שיוכל לנכות את המס ששילם, הרי שעל המכירה להיות ל"עוסק" – הרוכש את הקרקע לצרכי עסקו. ברכישה שלא לצרכי העסק גם "עוסק" יתנגד לגילגול נטל המס עליו, שהרי במקרה זה הרוכש לא יוכל לנכות את המס שהוטל עליו, (סעיף 41 לחוק). משום כך, נכון יהא לומר כי בהעדר נוהג ואלטרנטיבות זמינות, העברת נטל המס על הקונה הינה ענין מסחרי אינדיבידואלי לנסיבות המקרה. מבחינה חוקית חל המס על המוכר ולא על המלכ"ר הקונה, (כך כמובן גם לענין חובת הדיווח).

[2810] לסיכום, התוצאה היא כי מלכ"ר הרוכש או שוכר מקרקעין מאדם פרטי – חייב במע"מ. מאידך, מלכ"ר הרוכש או שוכר מקרקעין מ"עוסק", מלכ"ר או "מוסד כספי" – אינו חייב במע"מ. ואולם, המלכ"ר עלול לשאת בנטל המס אם זה יועמס על שכמו על ידי המוכר כחלק מן המחיר. בשני המקרים, הן אם המלכ"ר חייב במע"מ והן כשנטל המס הועמס על שכמו של המלכ"ר ללא שהיה חייב בו מלכתחילה, אין המלכ"ר יכול לנכות את המע"מ ששילם בסמוך לרכישה אם כי לדעתנו יוכל המלכ"ר לנכות "מס תשומות" ששילם בערכים נומינליים בעת מכירת המקרקעין, אם בידו "טופס עסקת אקראי" המעיד על תשלום המס בעת הרכישה.²⁸⁸

288. לענין זה ראה פרופ' גרוס וד"ר אלתר בספרם (הע"ש 100 לעיל בעמ' 100), המציינים כי במישור זה של רכישת מקרקעין התוצאה איננה צודקת והשוואת המלכ"ר לצרכן סופי מחייבת במקרה זה לפוטרו ממע"מ בכל מקרה כפי שאדם פרטי פטור ממע"מ בגין רכישת מקרקעין. מחיר "יד שניה" של מקרקעין כולל כבר ממילא מע"מ כחלק ממחיר השוק (לענין זה ראה ע"א 766/80 החברה המרכזית לשיכון ובניין בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין ת"א, פ"ד ל"ד (2) 683, 687; ע"א 738/80 נתן נ' זגורי, פ"ד לד' (4) 387), והוספת מע"מ אפקטיבי נוסף גורמת להטלת כפל מס ברכישות שמבצע מלכ"ר ולכך אין כל הצדקה.

פרק 29: תכנון מס על ידי מלכ"ר

פרק 29: תכנון מס על ידי מלכ"ר

[2901] להלכה מלכ"ר אינו חייב במע"מ. למעשה "העוסק" החייב במע"מ "מגלגל" את נטל המס על המלכ"ר כפי שהינו עושה לגבי כל רוכש אחר של נכס או שירות. המלכ"ר פטור ממס בעת מכירת מוצרים אך נטל המס מועבר על שיקמו בעת רכישתם. כמו כן "בעיסקאות אקראיי" חל החיוב במע"מ גם על מלכ"ר. לא זו אף זו, בעוד "שעוסק" יכול לנכות את המע"מ ששילם הרי שמלכ"ר אינו יכול לנכות את מס התשומות ששילם ומבחינתו זהו מע"מ אפקטיבי. נמצא כי משתלם לגוף להיות מלכ"ר רק אם עסקאותיו מרובות על רכישותיו.

בכל מקרה אחר סביר להניח כי המלכ"ר יפנה אל מנהל מע"מ כי יפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ויבקש להרשם כ"עוסק".

[2902] ואולם, יש מקרים שבהם גם מלכ"ר שבדרך כלל מכירת הטובין או הספקת השירות על ידו רבים מרכישות הטובין שהוא מבצע ומן השירותים שלהם הוא נזקק, ועל כן משתלם לו להיות מלכ"ר, — ניצב בפני דילמה. כאשר עומד המלכ"ר להוציא הוצאה גדולה מאוד, כגון בניית בניין, נמצא המלכ"ר בסיטואציה חד פעמית שבה לא מתשלם לו להיות מלכ"ר. מחד, עומד המלכ"ר בפני הוצאה גדולה, והגדרתו כמלכ"ר שאינו יכול לנכות מס תשומות מייקרת את ההוצאה הניכרת הזו באחוזים ניכרים — כשיעור המע"מ הנוהג באותה עת.

מאידך, כאשר תסתיים הפעילות האמורה — ישלתם שוב לגוף זה להנות מפטור ממע"מ בגין מכירת טובין או מתן שרות, שהרי כאמור אלו רבים בהיקפם בדרך כלל על רכישות הטובין או קבלת השירותים על ידי אותו גוף, וממילא בחשבון השוטף החסכון במע"מ עולה על המס שיאלץ המלכ"ר לשלם (כלי יכולת לנכות) בעת ביצוע רכישות או קבלת שרותים, וממילא לצורך פעילותו הרגילה משתלם לאותו גוף שלא לשנות סטטוס ולהמשיך להיות מוגדר כמלכ"ר.

[2903] במקרה זה תכנון המס המקובל הוא, כי המלכ"ר ימשיך להיות רשום כמלכ"ר ויהנה מן הסטטוס של מלכ"ר ביחס לפעילותו השוטפת. לצורך ההוצאה החד פעמית הגדולה הצפויה:

יוקם גוף חדש אשר ירשם כ"עוסק". גוף זה יבצע את הפעילות הכרוכה בהוצאה הניכרת, ובהיותו "עוסק" יוכל לנכות את המע"מ שיהא כרוך בפעילות זו. אח"כ יעמיד גוף זה את תוצאות הפעילות לטובת המלכ"ר תמורת תשלום מסויים. כך למשל מלכ"ר המבקש לבנות בניין, יעשה כן באמצעות חברה שתרשם כ"עוסק", תבנה את הבנין ואח"כ תשכיר אותו למלכ"ר.

[2904] דא עקא, כיצד יגיעו אל הגוף החדש הכספים הדרושים לשם ביצוע הפעילות? סעיף 12 לחוק מע"מ קובע כי: "א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן: "תקבולים") שקיבל "עוסק" ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו..."²⁸⁹ נמצא כי, גיוס התרומות (שבאמצעותן מתבצעת בדרך כלל הפעילות של מלכ"רים) לקופתו של הגוף החדש שירשם כ"עוסק", תחייב כשלעצמה במס. ואם כן מה הועילו חכמים?

[2905] קיימת כמובן אפשרות של מימון הפעילות באמצעות קבלת הלוואה על ידי הגוף החדש ופרעונה מתוך דמי השימוש שייגבו מן המלכ"ר כאשר דמי השימוש יותאמו ויהיו מקבילים לגובה התשלומים שבהם יחוייב הגוף החדש לצורך פרעון ההלוואה שנטל. אך זאת אם יש בידי גוף זה (המוקם בדרך כלל אך ורק לצורך הפעילות האמורה) לזכות באשראי בהיקף מספיק לביצוע הפעילות האמורה. גוף זה עלול להיתקל בקשיים להעמיד בטחונות כדי שיוכל לזכות באשראי. בנוסף, יש להביא בחשבון את העובדה כי תרומות המשולמות ישירות לביצוע הפעילות הינן דרך משתלמת יותר מאשר נטילת הלוואה ופריעתה באמצעות תרומות וזאת לנוכח הוצאות המימון — קרי הריבית הכרוכה בהלוואות כאמור. לא תמיד יוכל המלכ"ר לגייס דמי שימוש שישולמו לחברה ואשר יהיו בשיעור מקביל לשיעור הנחוץ לצורך החזר ההלוואה והריבית הנצברת עליה. לא זו אף זו, במקרים מסוימים עלולות הוצאות הריבית שיוטלו על ההלוואה להיות גדולות משיעור החסכון במע"מ, ונמצא כל תכנון המס — בלתי כדאי.

[2906] קיימת אפשרות כי התורמים יתנו את הכספים לחברה שתוקם כאמור — כהלוואות בעלים. הלוואה זו תפרע באמצעות דמי השימוש ששילם המלכ"ר לחברה, וכאן ניתן לשלוט על גובה הריבית ולהתאימה, כך שהתכנון המס יהא כדאי למלכ"ר ולתורמים.

[2907] ואולם, דומנו כי החלופה העדיפה במסגרת תכנון המס האמור הינה להזרים הון לפרוייקט באמצעות מכירת זכויות בגוף החדש לציבור "התורמים". לאמור, גיוס הכסף מן הציבור לא יהא על ידי תרומות למלכ"ר או הלוואה לחברה אלא החברה תקצה מניות לציבור "התורמים" תמורת השקעתם בחברה.

(גיוס הון על ידי חברה באמצעות הקצאת מניות אינו חייב במס). לאחר מכן תשתמש החברה בכספים שגייסה מהקצאת מניותיה כדי לבצע עבור המלכ"ר את הפעילות הנדרשת — כגון בניית הבניין. (עם זאת אם המלכ"ר הינו "מוסד ציבורי" הרי שהתורמים היו עשויים להנות מזיכוי הקבוע בסעיף 46 לפקודה אילו נתנו את הכספים האמורים למלכ"ר כתרומה, וזיכוי זה אינו קיים כמובן בעת הקצאת מניות או הלוואות בעלים).

[2908] במסגרת תכנון מס כאמור יש לזכור כי העמדת תוצאות הפעילות כגון — העמדת

289. עם זאת תרומה תמיכה או סיוע הניתנים במישרין לעוסק מתקציב המדינה לצרכים מסויימים לא יחשבו כחלק מן המחיר לנוכח הוראת תקנה 3 לתקנות מע"מ.

הבנין שהוקם, לשימושו של המלכ"ר, לא תוכל להעשות תמורת תשלום סמלי בלבד אם יש קשר בין החברה לבין המלכ"ר, שכן שלטונות מע"מ יטענו לקיומם של יחסים מיוחדים בין הגוף החדש לבין המלכ"ר, וסעיף 10 לחוק מע"מ קובע כי: "עיסקה שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים... היא מחירה המחיר שיהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים..."

משום כך אם חפצים הצדדים לגייס הון לגוף החדש (כגון על ידי הקצאת מניות), ולהעמיד אח"כ את תוצאות הפעילות לרשות המלכ"ר תמורת תשלום סמלי בלבד, הרי שתכנון מס נכון יהא — הקמת גוף חדש שאינו קשור במאומה למלכ"ר. כשהחברים בגוף החדש לא יהיו החברים במלכ"ר. כמו כן יש להקפיד כי אף הזרמות ההון לגוף זה המבוצעות על ידי הקצאת מניות בגוף החדש ל"תורמים" השונים שיממנו את הפעילות, יעשו על ידי מי שאינם חברים במלכ"ר. במקרה זה סביר להניח כי הגוף החדש יוכל להעמיד את תוצאת הפעילות לרשות המלכ"ר במחיר נמוך או אף לתרום למלכ"ר את אפשרות השימוש חינם אין כסף בתוצאת הפעילות, מתי שיחפוץ בכך, ויהא קושי להגדיר את העיסקה כנהנית מיחסים מיוחדים.

הגוף החדש יוכל להסוות לחלוטין את כוונותיו אם יעמיד את זכויות השימוש בתוצאות פעילותו, לא רק למלכ"ר אחד אלא גם למלכ"ר נוסף שפעילותו לא תפריע למלכ"ר שעבורו יועדה הפעילות מלכתחילה.

[2909] אם לא נעשתה הפרדה כאמור, וקיימים יחסים מיוחדים בין הגוף החדש לבין המלכ"ר הרי שלנוכח סעיף 10 לחוק מע"מ, נמצא כי תכנון המס האמור לא הביא לחסכון במע"מ אלא רק לרחיית תשלומו. זאת מכיוון שבשלב הפעילות אכן נחסך המע"מ אבל מאידך בעת השימוש בתוצאות הפעילות משולם מע"מ המוטל על דמי השכירות. מס שלא היה משתלם אילו המלכ"ר עצמו היה בעליה של תוצאות הפעילות האמורה ולא היה צריך לשכור אותה.

כמו כן יש להביא בחשבון את דמי השכירות שיהא על המלכ"ר להעביר לגוף החדש — שספק אם יבצע באמצעות כספים אלו פעילויות הזהות לאלו של המלכ"ר²⁹⁰ תשלום שהיה נמנע אילו ביצע המלכ"ר מלכתחילה את הפעילות בעצמו.

למעשה, יש כאן מעין קבלת הלוואה מהמדינה (בגובה המע"מ שנחסך בעת ביצוע הפעילות) שעליה יש לשלם 'ריבית נצחית' בצורת דמי שכירות ריאליים²⁹⁰ (בצרוף מע"מ

290. כספים אלו המועברים באופן קבוע מן המלכ"ר לגוף החדש מחייבים דווקא זיקה בין הגופים, כך שאף הגוף החדש ישתמש בדמי השכירות לצורך פעילותו של המלכ"ר. אך במקרה של זיקה כאמור מתעורר חשש לטיעון בדבר קיומם של "יחסים מיוחדים" ולא ניתן יהא להעמיד את דמי השכירות על שיעור מופחת).

290א. ניתן להעלות סברה, כי דמי השכירות שיגבו יהיו סמליים ואליהם יתווסף רק מע"מ לפי חישוב של מחיר מלא לנוכח סעיף 10 לחוק מע"מ. זאת מכיוון שהסעיף האמור אינו מחייב כי גם דמי

החל עליהם) כמתחייב מהוראות סעיף 10 לחוק מע"מ. ועל כן יהא על הצדדים לשאול את עצמם האם "הצר שווה בנזק המלך?" האם שקול הוא החסכון במע"מ לתשלום הקבוע של דמי השכירות בצירוף מע"מ שיחול מעתה על המלכ"ר וירבץ על שיכמו במשך שנים? [2910] יש לציין כי לכאורה אף בגוף שהינו בעל יחסים מיוחדים עם המלכ"ר ניתן יהא לגבות דמי שכירות או דמי שימוש סמליים בלבד, שכן חוק מע"מ לא הטיל כלל חיוב במס בגין עיסקה זו לנוכח הוראת סעיף 31 (1) או (2) לחוק מע"מ.

סעיף 31(1) לחוק מע"מ קובע כי פטורה ממש: "השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 10 שנים, למעט השכרה לשם אירוח בבית מלון".

וסעיף 31(2) לחוק מע"מ פוטר ממס מסירת מקרקעין בדמי מפתח — כמשמעם בחוק הגנת הדייר (נוסח משולב) התשל"ב-1972.

בהעדר מע"מ אין כל מקום להתערבות ב"דמי השכירות" הנגבים אף במקרה של יחסים מיוחדים ואלו יכולים להיות סימליים בלבד.

ואולם, מלבד העובדה כי פתרון זה מתייחס רק לשכירות למגורים ולמסירת מקרקעין בדמי מפתח, ולא לכל המקרים שבהם עומד המלכ"ר בפני הוצאה גדולה, יש לזכור כי סעיפים אלו מהווים דווקא קושי ולא פתרון, שכן אם הגוף החדש אכן פטור ממע"מ בגין השכרת הבנין הרי שלנוכח הוראת סעיף 41 לחוק מע"מ, ההוצאות בגין הקמת הבנין לא יחשבו כנצרכות לצורך עיסקה החייבת במע"מ של הגוף האמור, ולא יתאפשר ניכיוו של מס התשומות ששולם בגינן אף על ידי החברה שהינה "עוסק". (סעיף 41 לחוק מע"מ).

[2911] משום כך תכנון המס האמור מחייב דווקא ל"עקוף" את סעיף 31(1) ו-(2) לחוק מע"מ באמצעות השכרה העולה על 10 שנים ושאינה נכללת בגדר מסירת המקרקעין בדמי מפתח. וממילא מכיוון שמדובר בדמי שכירות שחל עליהן מע"מ וניתן לנכות את המס ששולם בעת בניית הבנין, הרי שחל סעיף 10 לחוק המע"מ הקובע כי דמי השכירות יחושבו לפי מחיר מלא בכל מקום שבו מתקיימים יחסים מיוחדים.

[2912] המורם מן האמור כי תכנון מס ראוי מחייב הקמת גוף חדש (חברה) שירשם כ"עוסק". לגוף זה שיוקם לא תהא כל זיקה למלכ"ר ולא יהיו ביניהם כל יחסים מיוחדים. גוף זה ישיג את הכסף הדרוש באמצעות אשראי או — הדרך המועדפת — באמצעות הקצאת מניות לציבור ואף כאן יש להקפיד שרוב רובן של בעלי המניות החדשים בעקבות הקצאה לא יהיו חברים במלכ"ר. הגוף החדש יבצע את הפעילות ויעמידה לאחר מכן לשימוש של המלכ"ר תמורת דמי שימוש סמליים.

השכירות עצמם יהיו במחיר מלא. ממילא הנטל המוטל באופן שוטף על המלכ"ר אינו רב, אף במקרה של קיום יחסים מיוחדים.

ואולם, דמי שימוש יש לגבות מן המלכ"ר ולשלם בגינם מע"מ, שאם לא כן ספק אם יוכל הגוף החדש לנכות את מס התשומות ולטעון כי נזקק לתשומות לצורך עיסקה החייבת במע"מ. לא זו אף זו, אם המדובר בפעילות של בניית בנין הרי שיש לערוך את חוזה השכירות של הבנין שיועמד לרשות המלכ"ר, לתקופה של מעל 10 שנים ובמקרקעין יש לוודא כי אין המדובר בשכירות שחל עליה חוק הגנת הדייר [נוסח משולב], התשל"ב-1972.

[2913] הגוף החדש שיוקם יהא חייב כאמור להרשם כ"עוסק" ולענין זה סביר להניח כי הקמת בניין לצרכי השכרה, (אף שדמי ההשכרה שיגבו בעתיד מן המלכ"ר יהיו סמליים) תחשב להקמת "עסק" וגוף זה יוכל לנכות באופן שוטף כמס תשומות את מס הערך המוסף המשולם בעת הבניה.

לכאורה יהא על גוף זה גם להעסיק יותר משני מועסקים (או לקיים מחזור פעילות של מעל 50,000 ש"ח) שאם לא כן יוכל מנהל מע"מ להפעיל את סעיף 58 לחוק ולהגדיר את הגוף החדש כ"עוסק זעיר", ובמקרה זה אם לא יעלו דמי השכירות על מינימום מסויים (נמוך ביותר) הקבוע בסעיף 31(ד') לחוק מע"מ תהא ההשכרה למלכ"ר פטורה ממס והתשומות ששילם המלכ"ר לא יותרו בניכוי. ואולם, על קושי זה ניתן להתגבר בקלות על ידי גביית דמי שכירות גבוהים מן הקבוע בסעיף 31(ד') לחוק מע"מ (שהינו כאמור, נמוך ביותר) ובכך נפתרת הבעיה, אף ללא צורך בהעסקת יותר משני עובדים.

[2914] עם זאת, ודוקא משום שנגבים דמי שכירות במחיר לא ריאלי קיימת סכנה כי המנהל יראה בהקמת הגוף החדש המבצע פעילות המועמדת מיד לאחר מכן לרשות המלכ"ר במחיר סימלי — משום עיסקה בדויה.²⁹¹ הגדרת העיסקה כבדויה תביא לאחת מהשתיים או — שלא יותרו בניכוי ההוצאות של הגוף החדש שנרשם כ"עוסק" ואשר לאמיתו של דבר אינו אלא שליח של המלכ"ר²⁹² או — למצער — יוטל מע"מ על השכרת

291. סעיף 138(א) לחוק מע"מ קובע כי:

"המנהל רשאי להתעלם מעיסקה אם הוא סבור שהיא מלאכותית או בדויה או שאחת ממטרותיה העיקריות היא הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאות".

292. ואולם, בהקשר זה מציינים שפט ושניידר בספרם (הע"ש 212 לעיל) בעמ' 33-34'א' כי מנהל מע"מ עשוי להתקל בקושי:

"בהוכחת הסיפא של הסעיף — שההימנעות ממס או הפחתת המס הן 'בלתי נאותות'. יש מקום לטענה, כי קיים ספק מסויים אם יש משהו 'בלתי נאות' בכך, שמוסד ללא כוונת רווח, שממילא מתקיים על פי רוב בצורה זו או אחרת מכספי הציבור, עשה פעולה שמטרתה הקטנת התלות שלו בקופת הציבור, שהרי אילו לא עשה את אותה פעולה של חסכון בהוצאת המס, סביר להניח שהסכום הדרוש לתשלום המס — סכום שהיה מייקר את עלות הבנין — היה מגוייס בצורה זו או אחרת מהציבור. יתכן, אולי, שאפשר לטעון, כי לכל היותר יש במעשה של חסכון המס משום העברת הנטל מהרכב אחד של 'הציבור' — קרי, הציבור התומך במלכ"ר — אל הרכב אחר של

הנכס למלכ"ר לפי חישוב המביא בחשבון דמי שכירות ריאליים. (דבר שאינו בהכרח בעל השלכות מרחיקות לכת, שכן יתכן כי דמי השכירות עצמם יוכלו להמשיך ולהיות לא ריאליים ואליהם רק יצטרף מע"מ לפי חישוב של דמי שכירות ריאליים).

[2915] בעת גביית דמי שכירות ריאליים פוחת הסיכון האמור,²⁹³ אך במקרה זה אין כאן המנעות ממס אלא רק מעין קבלת מעין הלוואה נדחית מהאוצר, כפי שצינו לעיל, ועל הצדדים לערוך חישוב מדויק האם דרך זו בכלל משתלמת למלכ"ר.

[2916] לא זו אף זו, לפעילות כאמור, הדוחה את תשלום המע"מ מזמן הבניה למועד גביית דמי השכירות, עלולות להיות השלכות מס אחרות העלולות להאפיל על החסכון שהושג (אם בכלל). כך למשל מציינים שפט ושניידר בספרם²⁹⁴ את השלכות המס הבאות: (1) מס הכנסה — יש לבחון אם ומתי תחייב החברה במס הכנסה ואם יוצר עודף של הכנסות מדמי שכירות על פני הוצאות שעיקרן פחת, מסי רכוש ואחזקה של הבנין; (2) ארנונה עירונית על הבנין — מלכ"ר עשוי לזכות בפטור או, לפחות, בהנחה מארנונה

הציבור — קרי, הציבור "המיוצג" ע"י קופת המדינה.

לכאורה הספק שמביעים שפט ושניידר בספרם נובע מתוך הנחה כי המונח "בלתי נאות" בסעיף 138(א) לחוק מע"מ מתייחס — לנורמה מוסרית כלשהי, ולא להפחתת מס שאינה נובעת מהגיון כלכלי המחייב אי תשלום מס בעת נקיטה בדרך פעולה מסוימת לעומת נקיטה בדרך פעולה אחרת. היה ניתן לטעון כי מן הראוי לפטור לחלוטין ממס גם מי שמוכר למלכ"ר ומספק לו שירותים לנוכח הישענותו על מימון ציבורי. אך כל עוד שלא נעשה כן, הרי ניכוי המס בעת בניית בניין עבור מלכ"ר הינה "בלתי נאותה" — כאשר הדרך להגשמתה הינה בדויה. ואולם, האם תכנון המס האמור יוצר פיקציה? האם הקמת גוף חדש ופעילות באמצעותו מהווה "עיסקה בדויה?"

בהקשר זה יצויין כי קיימת בספרות המשפטית מחלוקת בין שתי דעות. דעה אחת גורסת כי תכנוני מס באמצעות שימוש בתאגידים אינה כפופה כלל לנורמות אנטי תיכנוניות המביאות לסיווג מחדש של עסקאות לצורך מס (ראה עבודת הדוקטורט ד"ר א' אלטר, "מיסוי הכנסות נאמנות רגילה בישראל" 1985). לפי דעה אחרת, אין בהתאגדות ייחודיות בהשוואה למוסדות ויחסים משפטיים אחרים, המצדיקה אי הכפפתה לנורמות האנטי תיכנוניות. ראה ד"ר דוד גליקסברג, "גבולות תכנון המס בישראל" הוצאת המכון למחקרי חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר עמ' 252-256. יחד עם זאת, לדעת הכלל, הפסיקה מאופיינת בנטיה חזקה לאי התערבות בהקמת תאגידים או בשימוש בתאגידים למטרות פסיקליות.

ראה לענין זה בין השאר פסה"ד בענין ע"א 823/75 הרציקוביץ נ' פשמ"ג, פד"א ח' 299.

293. בהקשר זה מציינים שפט ושניידר, שם:

"למיטב ידיעתנו, ברוב המקרים שבהם התערב המנהל בתכנון מס כזה, (של הקמת חברה הנרשמת "כעוסק", בונה ואח"כ משכירה את המיבנה למלכ"ר — ו.א.), נעשה הדבר כאשר החברה הפרה את הוראות סעיף 10 לחוק מע"מ וקבעה למלכ"ר השוכר דמי שכירות בלתי ריאליים, אשר מוטים כלפי מטה".

294. שם, בעמ' 32.

עירונית, ואילו החברה בעלת הבנין עלולה להידרש לשלם את שעוורה המלא והרגיל של הארנונה העירונית מידי שנה.

(3) מס שבח מקרקעין – אם וכאשר ימכר הבנין בעתיד, יוטל על החברה מס שבח מקרקעין בשיעוריו הרגילים. לעומת זאת, מכירת נדל"ן על ידי מלכ"ר עשויה להנות מפטור או הנחה מהמס, בעיקר מכוח הוראות סעיף 61 לחוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963. היבטים אלו מן הראוי לזכור בכל תכנון מס הנעשה בהקשר זה.

[2917] מנהל מע"מ מצידו נלחם בתכנון המס האמור "באמצעים מינהליים".

כך נקבע בנוהל מס' 69,216, ענף מקרקעין – נוהל רישום מלכ"ר:

"על אף כל האמור לעיל, גוף הקשור בעניני מקרקעין, בנייה וכד' יירשם תמיד כעוסק, גם אם הוא עמותה.

אם הגוף מסרב לקבל רישום זה ורוצה לקבל דווקא מעמד של מלכ"ר, יש להעביר את הבקשה להנהלה".

לאמור, המלכ"ר עלול לאבד את מעמדו בעקבות פעילות הבניה.

[2918] דא עקא, שהנוהל אינו אפקטיבי למקרה דנא משום שאם מדובר במלכ"ר שעיסוקו

בענייני מקרקעין, בניה וכיו"ב, הרי שבדרך כלל לא ישתלם לו להרשם כמלכ"ר.²⁹⁵ תכנון

המס האמור נחוץ דווקא במקרה של מלכ"ר – שאין עיסוקו בבניה – והבניה הינה צעד

חד פעמי. אדרבה, גם מחמת הנוהל האמור, מן הראוי כי המלכ"ר ימנע מלבנות בעצמו

ויעביר את הבניה לגוף חדש שיוקם, וזאת כדי שרישומו של המלכ"ר עצמו לא יתקל

בבעיות נוהל. מאידך, החברה תרשם מלכתחילה כ"עוסק" – בהתאם לנוהל וכדי שתוכל

לקזז את המס ששילמה, בעת הקמת הבניין, הוראת הנוהל אינה מסכלת אם כן את תכנון

המס האמור אלא מתיישבת עימו ומנהל מע"מ יאלץ להפעיל כדיעבד את סעיף 138 (א)

לחוק מע"מ (המתייחס לעיסקה מלאכותית או בדויה) אם יגבו דמי שכירות לא ריאליים.

[2919] בשלהי פרק זה של תכנון מס במלכ"ר יש לציין שוב כי לעיתים מזומנות תכנון

המס הטוב ביותר – הינו רישומו של המלכ"ר "כעוסק". כך במיוחד ביחס למלכ"ר

שפעילותו הינה גרעונית והוצאותיו כצרכן מרובות על הכנסותיו כמספק טובין או כמוכר

שירות.^{295א}

295. מכיוון שעל פי רוב אי התרת ניכרו של מע"מ בגין רכישותיו של גוף הרוכש מקרקעין בצרוף מס שכר המוטל על מי שעוסק בבניה ובדרך כלל מעסיק עובדים רבים (אלא א"כ הינו פועל באמצעות קבלני משנה) יעלה על ההקלה לה יזכה מאי חיובו במע"מ בגין מכירת המקרקעין שהינו מבצע.

295א. לדירנו, אף גוף מרויח עשוי להיות מלכ"ר פרטי אם הינו נזקק מימון ציבורי – מתקציב המדינה או מתרומות המגויסות מן הציבור הרחב – ורק לגוף כזה עדיף להרשם כמלכ"ר ולא "כעוסק" שכן הכנסותיו מהספקת טובין או שירותים עולים על הוצאותיו בגין רכישת טובין או שירותים ומכאן רווחיו.

מכיוון שלמלכ"ר מותר להרויח נמצא כי לעיתים קרובות צעידה בדרך הישרה היא תכנון המס הטוב ביותר. כך למשל בעובדות פסה"ד בית כנסת הגדול בת"א (ראה לעיל טקסט בסעיף [572] — [574] והע"ש 98 שם)²⁹⁶ בו נדונה השאלה האם סכום מסויים שנאלץ מזמין ארוע לשלם לבית הכנסת הגדול בת"א ואשר הוגדר כ"תרומה" בתעריף קבוע מסויים, הינו חלק מן המחיר לענין חיוב במע"מ אם לאו. בה בשעה שאילו לא היה נרשם בית הכנסת כ"עוסק" אלא כמלכ"ר לא היו מתחייבות במע"מ לא "התרומות" ולא התקבולים האחרים של בית הכנסת, שכן השכרת נכס על ידי מלכ"ר כפעולה שוטפת אינה נופלת לגדר "עיסקת אקראי" אלא זוהי "עיסקה" וב"עיסקה" אין מלכ"ר חייב במע"מ.²⁹⁷

296. ביחס לעובדות אלו התקיים דיון בין בית הכנסת לבין שלטונות מע"מ, ראה הע"ש 98 לעיל. פסה"ד מופיע גם בספרם של שפט — שניידר ב"אוגדי פסיקה" בעמ' 736.

297. בכל הנוגע לתכנוני מס למיניהם במלכ"רים ראה גם מאמרו של נ' פרידקס "תכנון מס במלכ"רים", רואה החשבון ל', הוברת 315-317.

פרק 30: שינוי רישום כמכירה רעיונית

פרק 30: שינוי רישום כמכירה רעיונית

[3001] גוף הרשום כבר בצורה מסויימת ומבקש כעת לשנות את מעמדו, מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, צריך להביא בחשבון כי לפעולת שינוי הרישום – כשלעצמה – עלולים להיות השלכות מיסוי. כמו כן גוף הנרשם מלכתחילה באופן מסויים מן הראוי כי יביא בחשבון את חשיפתו לסיכון כי המנהל ישנה את אופן רישומו²⁹⁸ ושינוי כאמור כרוך בתוצאות המס שיפורטו להלן.

[3002] כך קובע סעיף 137ב לחוק מע"מ כי: "נכס שנרכש בידי עוסק שניכה את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו, ורישומו של העוסק שונה לאחר מכן למלכ"ר או למוסד כספי והנכס נשאר ברשותו, יהא דינו כדין נכס שנעשה בו שימוש לצורך עצמי עם שינוי הרישום".

[3003] לאמור, שינוי רישום של "עוסק" למלכ"ר מהווה מכירה רעיונית של נכסי ה"עוסק" שבגינם נוכה מס תשומות, וזאת על אף שלמעשה המדובר באותו גוף משפטי, אשר כל מה ששונה בו הינו הסטטוס שלו מבחינת חוק מע"מ. מכירה רעיונית זו נחשבת ל"שימוש לצורך עצמי" – שהינה אחד מרכיבי "מכר", וממילא הינה נכללת בגדר "עיסקה" והינה חייבת במע"מ (ס' 1 ו-2 לחוק מע"מ). המחיר לפיו תחושב עיסקה רעיונית זו הינו מחיר שוק (ראה סעיף 10 לחוק מע"מ המתייחס למחיר שנקבע בעיסקה המושפעת מיחסים מיוחדים, "או שלא נקבע לה מחיר").

כל תכנון מס חייב להביא בחשבון מס זה המוטל על מכירה רעיונית – קרי המכירה המתבצעת בעת שינוי סטטוס של גוף מ"עוסק" למלכ"ר.

[3004] סעיף 137ב לחוק מע"מ מתייחס כאמור ל"עוסק" ההופך להיות מלכ"ר. הסעיף אינו מתייחס למלכ"ר ההופך ל"עוסק". מכאן עולה לכאורה כי טובין הנמצאים ברשות המלכ"ר והנמכרים רעיונית ל"עוסק" עם שינוי הרישום, לא יחוייבו במס. והרי המלכ"ר גם

298. כך חברה שכל עיסוקה הינו הקמת בניין עבור המלכ"ר. כיוון שבכל תקופת הבניה אין לחברה פעילות אחרת – הרי שמס התשומות ידרש מן המדינה בכל דו"ח ודו"ח. במקרה זה אין להוציא מכלל אפשרות כי מנהל מע"מ ישנה את רישומה של החברה "מעוסק" למלכ"ר אם יהא לו מקום להניח כי הבנין מיועד מלכתחילה לשם השכרתו, ולא במחיר מלא, למלכ"ר. פעילות זו הינה לפי מהותה ללא כוונת רווח.

ואולם, מכיוון שהחברה אינה נהנית ממימון הציבור (החברה מגייסת את הכספים באמצעות הקצאת מניות או על ידי קבלת אשראי ולא מתרומות) הרי שמבחינה מהותית אין הצדקה להגדיר חברה זו כמלכ"ר פרטי ורישומה כעוסק לא ישונה.

לא יכל לנכות "את מס התשומות בעת רכישתם". מסקנה זו הינה הגיונית לכאורה שכן המכירה הרעיונית הנובעת מהפיכת המלכ"ר ל"עוסק" לא יכולה לחייב במס, שהרי גם מכיר הלא רעיונית — של הטובין על ידי המלכ"ר ל"עוסק" פטורה ממס כאשר מלכ"ר פטור בגין "עיסקה" של מכירת טובין במהלך עיסקו. ואף מעבר לכך, גם מכירת טובין באקראי (שזו ההגדרה שראוי להתייחס אליה בעת שינוי במעמדו של המלכ"ר) אינה מתחייבת במקרה זה במס מכח הגדרת "עיסקת אקראי", שכן המכירה אינה ברת אופי מסחרי.²⁹⁹

[3005] ואולם, הגיונו של הסעיף האמור מוטל לכאורה בספק בכל הנוגע למקרקעין — שבהם לא נדרש "אופי מסחרי" כדי להגדיר את הפעולה כ"עיסקת אקראי". "עיסקת אקראי" חייבת במס אצל מלכ"ר ובמקרקעין גם העברה רעיונית ממלכ"ר ל"עוסק" המוגדרת כ"עיסקת אקראי" עלולה להיות חייבת במס — באנלוגיה לסעיף 137ב' לחוק מע"מ. ואם כן מדוע לא חלה חובת תשלום בגין מכירה רעיונית גם בהפיכת מלכ"ר לעוסק.

[3006] בהקשר זה מצייגת א' שניידר, מנהלת המחלקה המקצועית באגף המכס ומע"מ, במאמרה הנזכר³⁰⁰ "מס ערך מוסף על מלכ"רים" כי:

"עד היום, לפי מיטב ידיעתי, לא חייבו שלטונות מע"מ במס מקרים מסוג זה ובצדק. חיוב כזה היה גורם לכפל מס, בלתי מוצדק מבחינה כלכלית. הואיל ובזמן רכישת הנכס על ידי המלכ"ר שולם מס על העיסקה ולא נוכה כמס תשומות".

לאמור, לדעתה אי חיוב במע"מ במקרה זה נובע מתהנהגות לפנים משורת הדין שלטונות מע"מ, וזאת לנוכח העובדה כי המלכ"ר לא ניכה את המס ששילם כמס התשומות בעת רכישת הנכס האמור.

[3007] לעומת זאת מציין פוטשבוזקי בספרו (בעמ' 557) כי אין צורך בהנחה לפנים משורת הדין מצד שלטונות מע"מ, שכן יש פטור מפורש בחוק מע"מ. סעיף 31(4) לחוק מע"מ קובע כי תהא פטורה ממס:

"מכירת נכס שעל פי דין לא ניתן היה בעת הרכישה או היבוא לנכות את מס התשומות בשל רכישתו או יבואו".

לנוכח סעיף זה סובר פוטשבוזקי בספרו כי גם במקרה שלנו, כיוון שהמלכ"ר לא יכל בעת רכישת הנכס לנכות מע"מ, הרי שקיים פטור מוחלט ממע"מ גם בעת מכירת הנכס האמור על ידי המלכ"ר.

299. לאמור, גם אם נתייחס אל שינוי הסטטוס של המלכ"ר לעוסק כאל מכירה רעיונית — באנלוגיה לסעיף 137ב' לחוק מע"מ, סביר להניח כי העברת הטובין על ידי גוף לעצמו אינה יכולה להחשב אף לברת אופי מסחרי.

300. הע"ש 204 לעיל.

[3008] ואולם, אם משמעותו של סעיף 31(4) לחוק הינה הענקת פטור ממס למלכ"ר בגין מכירות שהינו מבצע — הרי שתמוהה תקנה 16 (ג) הקובעת כיצד ינהג מלכ"ר בעת מכירת מקרקעין. והרי מכירות אלו אמורות להיות פטורות ממס שכן המלכ"ר לא יכל לנכות את מס התשומות בעת רכישתן?

כמו כן, האם יעלה על הדעת שאדם פרטי המבצע "עסקת אקראי" של מכירה או "עוסק" המוכר נכס שרכש שלא לצרכי עסקו יהא פטור ממע"מ בשל העובדה כי בעת רכישת הנכס לא איפשר לו הדין לנכות את מס התשומות? האם זו משמעותו של סעיף 31(4) לחוק מע"מ?

[3009] לנוכח התמיהות האמורות, דומנו כי סעיף 31(4) לחוק מע"מ מתייחס לנכס שמחמת דין מסויים לא ניתן היה לנכות מס תשומות בשל רכישתו או יבואו. ואולם, סעיף זה אינו מתייחס לגוף אשר מחמת מהותו ואופן פעילותו לא יכל לנכות מס בגין רכישת אותו נכס.

[3010] משום כך סבורים אנו כי אין פטור מפורש בחוק מע"מ במקרה של מכירה רעיונית של מלכ"ר ל"עוסק", ועל פי הוראות חוק מע"מ (הגדרת "עסקת אקראי") היה מן הדין להטיל מס בגין מכירה רעיונית זו המתרחשת בעת שינוי הרישום ממלכ"ר ל"עוסק" וזהו אכן כפל מס. הפטור בענין זה הינו נוהג של לפני משורת הדין של שלטונות המע"מ. אכן, יתכן לומר כי סעיף 137 ב' לחוק מע"מ שקבע את עצם קיומה של המכירה הרעיונית לא התייחס לשינוי רישום ממלכ"ר לעוסק וממילא אין מקור להחלת חיוב זה במס. ואולם, היה מן הראוי כי יקבע באופן מפורש בחוק מע"מ כי העברה רעיונית של טובין ממלכ"ר ל"עוסק" (מכח שינוי הרישום של הגוף ממלכ"ר ל"עוסק") אינה חייבת במס וזאת בלא שיהא צורך בנוהג של "לפנים משורת הדין" מצד שלטונות מע"מ.

פרק 31: הפקעה על ידי מלכ"ר

פרק 31: הפקעה על ידי מלכ"ר

[3101] חוק מע"מ הינו חוק נייטרלי המוטל בגין "עיסקה" יהיו מניעה אשר יהיו. כך ראינו כי החלטה של המנהל לשנות את מעמדו של "עוסק" למלכ"ר מכח סעיף 58 לחוק מע"מ, תחשב למכירה רעיונית של הנכסים ותחוייב במע"מ על אף שזו "מכירה" כפויה אשר מנהל מע"מ יצר אותה אצל "העוסק" באמצעות שינוי הרישום.

[3102] הדוגמא המובהקת ביותר למכירה כפויה של טובין הינה – הפקעה. המדינה או אף ועד מקומי כמשמעו בחוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965, מוסמכים להפקיע מקרקעין (מכח פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור) 1943 ומכח סעיפים 188-196 לחוק התכנון והבניה תשכ"ה-1965). הגדרת "מכר" בחוק מע"מ מתייחסת בין השאר ל"הפקעתו של נכס חילוטו או החרמתו – בתמורה". מכאן כי הפקעת מקרקעין אשר משולם בגינה פיצוי כלשהו הינה בגדר "עיסקה" והיא חייבת במע"מ.

[3103] הן המדינה והן הועדה המקומית הינם מלכ"ר ציבורי, כמפורט לעיל.

משום כך במקרה זה יהא על "העוסק" להוציא למפקיע חשבונית מס תוך ארבעה עשר יום מעת שיקבל את הפיצוי או התמורה (סעיף 476(א) לחוק מע"מ³⁰⁰).

[3104] מחיר העיסקה בעת מכירה כפויה זו יהא מטבע הדברים – שיעור הפיצויים או התמורה ששולמו בגין ההפקעה. בסעיף 27 לחוק מע"מ אף נקבע כי החיוב במס חל "עם תשלום הפיצוי או התמורה".

[3105] סביר להניח כי "העוסק" ינסה "לגלגל" את המע"מ על שכם הרשות המפקיעה. ואולם, מכיוון שלא מדובר במסחר וולנטרי אלא במכירה כפויה – הרי שיכולה הרשות לסרב להוסיף על הפיצוי גם את המע"מ המוטל על "העוסק" – המוכר, שהרי המס חל עליו ואילו אם יועבר לרשות המפקיעה הרי שלנוכח היותה מלכ"ר לא תהא זו רשאית לנכות את המס אף כשזה כלול בחשבונית מס שהוציא לה "עוסק" (סעיף 38 לחוק מע"מ).

[3106] הוא הדין כאשר המקרקעין מופקעים ממלכ"ר או ממוסד כספי. במקרה זה בפנינו הפקעה על ידי מלכ"ר (המדינה או הועדה המקומית) שהינה למעשה עיסקת מכירה של מקרקעין ע"י המלכ"ר או ה"מוסד הכספי" (שממנו הופקו המקרקעין) למלכ"ר (המפקיע) וכפי שראינו לעיל בעיסקה שכזו בין מלכ"ר למלכ"ר או "מוסד כספי" קיים חיוב במע"מ.

300א. תשלום המע"מ יבוצע בפועל עם הגשת הדו"ח כקבוע בסעיף 67 לחוק מע"מ וכמו כן ראה שם סעיף 88 לחוק מע"מ.

חיוב זה חל על המוכר (תקנה 6ב) (א) לתקנות מע"מ אינה חלה כאמור) ולנוכח נסיבותיו הכפויות של המכר סביר להניח כי לא יוכלו בעלי הקרקע לדרוש כי בנוסף לפיצוי בגין ההפקעה ישולם להם גם סך נוסף לכיסוי המע"מ המוטל על פיצוי זה.

[3107] המלכ"ר והמוסד הכספי שמהם הופקעו המקרקעין יהיו חייבים במקרה זה להוציא "טופס עסקת אקראי" כקבוע בסעיף 15 א(א) ו-ב) לתקנות מע"מ (רישום) התשל"ו-1976 והמס יוטל עליהם. (ראה תקנה 6ב) לתקנות מע"מ).

[3108] לא כך הדין, כאשר מפיקעים את המקרקעין מידי אדם פרטי שאין עיסוקו במכירת מקרקעין. גם במקרה זה בפנינו "עיסקת אקראי" החייבת במע"מ. ואולם ביחס לעיסקה זו חלה תקנה 6ב) (א) לתקנות מע"מ ועל כן החייב במס הוא הקונה — הרשות המפקיעה, והיא שתשא בנטל המס — בנוסף על הפיצוי.

[3109] במקרה זה יהא על הרשות המפקיעה להוסיף מע"מ על הפיצוי המגיע למי שזכויותיו במקרקעין הופקעו. הרשות תהא חייבת לדרווח למע"מ על גבי טופס "עיסקת אקראי" כאמור על ביצוע "העיסקה", ועם הגשת הטופס ישולם המס על ידי הרשות. (קיים רק החשש כי אם הרשות תהא מודעת לכך, אזי הדבר ישפיע מלכתחילה על שיעור הפיצוי שיקבע לבעלי הקרקע בגין ההפקעה).

[3110] נכון יהא אם כן לסכם ולומר כדלקמן:

בכל מקרה חל מע"מ בעת הפקעת מקרקעין. אלא שבעת הפקעה מ"עוסק" — מוטל המס על ה"עוסק" וסביר כי יהא בידו לנכות את המס ששילם אם המקרקעין שימשו בידו לצרכי עיסוקו.

מאידך, בעת הפקעה ממלכ"ר או מ"מוסד כספי" — חל המע"מ עליהם ואלו לא יוכלו לנכות את המס המוטל עליהם.

לנוכח נסיבותיה הכפויות של ההפקעה, סביר להניח, כי לפיצוי הקבוע בחוק לא יתווסף סכום נוסף והרשות לא תסכים לשלם את המע"מ, שכן אם הרשות המפקיעה תשא בנטל המס הרי שהיא לא תוכל לנכות את המס ששילמה.

לעומת זאת, בעת הפקעה מאדם פרטי יחול המע"מ על הרשות המפקיעה. משום כך, בנוסף, לפיצוי שמקבל היחיד בגין הקרקע שהופקעה ממנו יהא על הרשות לשלם מע"מ בגין ההפקעה.

פרק 32: מס שטר

פרק 32: מס שכר

[3201] סעיף 4(א) לחוק מע"מ קובע: "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששולם, כפי שקבע שר האוצר בצו באישור הכנסת".³⁰¹

[3202] ואכן, שר האוצר קבע מספר פעמים בצו את שיעורי מס השכר, ולאחרונה נקבע בצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים) התשנ"א 1991, שנקבע באישור הכנסת כי:

"שיעורו של מס שכר שישולם על פעילות בישראל של מלכ"ר יהיה 9%".

[3203] "שכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ: "הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קיצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו".

מכיוון שההגדרות של "מס שכר" זהות למונח "הכנסת עבודה" כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, הרי שאך טבעי הדבר כי נושא גביית המס (להבדיל מהגדרתו של הגוף כמלכ"ר) הופקדה בידי נציב מס הכנסה, והינו מתנהל במשרדי השומה.³⁰²

[3204] על הגיונותיו של החיוב במס שכר עמדנו לעיל³⁰² והבהרנו כי המחוקק לא רצה להטיל מס מלא על מלכ"ר, לנוכח העובדה כי כספיו של גוף זה הינם ממילא כספי ציבור, או מכיוון שגוף זה נשען על מימון ציבורי. מאידך, ביקש המחוקק להטיל כעיקרון מע"מ גם על מלכ"ר, כדי לשמור על שוויון מסויים בהטלת המס. דרך הביניים שנבחרה הינה שלא להחיל מע"מ על עסקאות שמבצע המלכ"ר (למעט עסקאות אקראי) ולהטיל מס בשיעור מופחת רק על הערך המוסף העיקרי של המלכ"ר, הקיים אף כשאינן רווחים והוא – השכר.

301. יושם אל לב, קביעתו של שר האוצר טעונה אישורה של הכנסת – דהיינו של מליאת הכנסת ולא די בדיווח והתייעצות או באישור של ועדת הכספים, כפי שנקבע בסעיף 2 לחוק מע"מ ביחס לשיעור מע"מ. תוצאה זו הינה מתמיה שכן בעוד שלגבי שיעור מע"מ אין צורך באישור של מליאת הכנסת הרי שלגבי שיעורו של מס שכר שהינו המס החרגי המוטל במסגרת חוק מע"מ, נחרץ דווקא אישור המליאה.

302. סעיף 107(ב) לחוק מע"מ קובע כי: "שר האוצר רשאי להטיל על נציב מס הכנסה את הנהלת המס לענין מוסדות כספיים ומלכריים ומשעשה כן יהיו לנציב סמכויות המנהל לענין זה למעט הסמכויות לפי סעיפים 58 ו-61" (דהיינו הסמכות לשנות את עצם סיווגו ואופן רישומו של גוף לענין חוק מע"מ).

302א. ראה הדיון בפסקאות [2005] ר' [2108]

משום כך הוטל מס על מלכ"רים, בשיעור של מחצית ממס ערך המוסף החל במשק, בגין השכר המשולם על ידי המלכ"ר. בהתאם להגיון זה על המס להיות מוטל על הערך המוסף, שהתווסף בפועל על ידי המלכ"ר דהיינו בגין שכר שאכן שולם על ידי המלכ"ר — בפועל ולא לשכר שהמלכ"ר התחייב לשלמו אך הוא טרם שולם בפועל.

ואכן, בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נקבע כי המס יוטל באחוזים "מהשכר ששולם".

[3205] בדומה לכך מוצאים אנו כי פוטשבוצקי בספרו³⁰³ מציין כי על אף שהמונח "שכר" בחוק מע"מ מקביל למונח "הכנסת עבודה" בפקודת מס הכנסה הרי שלנוכח המילים "מהשכר ששולם", יש להסיק כי "מס שכר" חל רק על תשלום שכר על ידי המלכ"ר ולא על תחליפים לשכר כגון תגמולי ביטוח לאומי בגין שרות מילואים או תגמולי ביטוח לאומי בעת פירוקו של המעביד כאשר בפועל המלכ"ר לא שילם מאומה. בנוסף, מכיון שהמס חל רק על מה ששולם בפועל הרי שהעלאת שכר רטרואקטיבית אינה מביאה גם לחבות רטרואקטיבית במס שכר (על כל המשמעויות הנלוות של חבות רטרואקטיבית — מבחינת דיווחים, הפרשי הצמדה, קנסות וכו'), שהרי בעת שדווח על שכר מסויים, הדיווח אכן תאם לשכר ששולם בפועל באותה עת. מאידך, בהתאם לעקרון זה, מקדמות שכר יחוייבו במס שכר בעת תשלומן בלי להתייחס לתקופה שבגינה הם שולמו.³⁰⁴

[3206] למלכ"ר ול"מוסד כספי" משתלם כמובן יותר להעסיק שכיר על פני העסקת קבלן משנה, שכן בהעסקת שכיר חל רק מס שכר (בשיעור של 9% בלבד), ואילו בהעסקת קבלן חל מס ערך מוסף (בשיעור כפול של 18%). מס זה חל על הקבלן נותן השירות אך בדרך כלל הינו מגולגל על המלכ"ר או ה"מוסד הכספי" מקבלי השרות וזהו מע"מ אפקטיבי שאין בידם לנכות. (ואולם לעיתים מזומנות מגיעים מלכ"רים (רשויות מקומיות וכיו"ב) למסקנה כי החסכון במע"מ אינו שקול כנגד התועלת הכלכלית הצומחת מהעסקת קבלן, אשר מחמת יעילותו כגוף פרטי עשויה העסקתו לחסוך כספים רבים.

[3207] לכאורה ניתן היה להסיק כי מלכ"ר, שעיקר פעילותו בישראל, המנהל פעילות גם בחו"ל ולצורך פעילותו שבחו"ל הינו מעסיק עובדים בישראל — יהא חייב בגין עובדים אלה במס שכר.

סעיף 15(ב) לחוק מע"מ קובע כי יראו פעילות של מלכ"ר כמנוהלת בישראל, באחת משלוש אפשרויות:

- (א) הפעילות התנהלה כולה או מרביתה בישראל.
- (ב) הפעילות התנהלה על ידי מי שעיקר פעילותו בישראל, והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל.

303. ראה פוטשבוצקי, הע"ש 222 לעיל, בעמ' 93.

304. לעניין זה ראה פוטשבוצקי, שם.

(ג) הפעילות מהווה את החלק שנוהל בישראל מתוך כלל הפעילות שמרביתה נהלה מחוץ לישראל.

ואולם, סעיף 4(א) לחוק מע"מ מיועד כאמור להטיל מס על הערך המוסף של המלכ"ר, הנצבר במסגרת התוצר הלאומי של המדינה. ומכאן נובעת המסקנה כי המס יוטל אך ורק על החלק היחסי של השכר שנוקף לפעילותו של המלכ"ר בישראל, ולא יחול מס בגין שכר ששולם על ידי המלכ"ר עבור פעילות שבוצעה בחו"ל ואשר ממילא אינה חלק מן התוצר הלאומי של המדינה. בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נקבע כאמור כי מס שכר מוטל "על פעילות בישראל של מלכ"ר" מכאן כי יש צורך בקשר סיבתי בין תשלום השכר לבין הפעילות בישראל ולא די בכך שהמלכ"ר פועל גם בישראל, או ששולם שכר בישראל (כמו גם מחוצה לה).

[3208] בשולי הדברים יש לציין כי בסעיף 35 לחוק מע"מ, נקבע פטור ממס שכר לגבי מלכ"ר, שסך כל השכר השנתי שהוא משלם לעובדיו, אינו עולה על סכום מסויים המתעדכן כל שנה ב-1 בינואר בהתאם לעליית מדד המחירים לצרכן.

[3209] כמו כן יציין כי (בעקבות תיקון 6 לחוק מע"מ) נקבע בסעיף 35(ב) לחוק מע"מ פטור ממס שכר למלכ"רים הבאים:

- (א) קרן המדע הדר-לאומית, כמשמעה בחוק קרן המדע הדר-לאומית התשל"ז-1977;
- (ב) הקרן הדר-לאומית למחקר ולפיתוח תעשייתיים, כמשמעה בחוק הקרן הדר-לאומית למחקר ולפיתוח תעשייתיים תשל"ח-1978;
- (ג) הקרן למחקר ולפיתוח חקלאיים של ארה"ב וישראל כמשמעה בחוק הקרן למחקר ולפיתוח חקלאיים של ארה"ב וישראל התש"מ-1980.

[3210] לסיכום, מס שכר הינו מס בשיעור מופחת (9% בלבד נכון לעת כתיבת שורות אלו) המוטל בגין הערך המוסף הקיים בדרך כלל אצל מלכ"ר — הלא הוא השכר המשולם על ידו. מס זה מוטל על הערך שנוסף בפועל על ידי פעילות המלכ"ר בישראל המהווה בדרך כלל את הערך המוסף של המלכ"ר לתוצר הלאומי הגולמי במדינת ישראל.

בהתאם להגיון זה נוסחו ההגדרות ביחס לתחומי תחולתו של המס באופן ששכר שלא שולם בפועל — אינו חייב במס שכר ושכר ששולם בפועל חייב במס שכר.

לניסוח זה ולהגיונם האמור של הדברים יש השלכות מס. כך נובע מהגיון זה ומן הניסוח שנגזר הימנה כי למשל שכר ששולם על ידי חליף של המלכ"ר (הביטוח הלאומי למשל בגין תגמולי מילואים) אינו חייב במס שכר, וכך נובעת מהגיון זה המסקנה כי שכר ששולם על ידי המלכ"ר בגין ערך מוסף שאינו חלק מן התוצר הלאומי של המדינה, כגון שכר ששולם בישראל בגין פעילות שביצע המלכ"ר בחו"ל אינו חייב במס שכר.

כל הכרעה בשאלה פרשנית שתעורר בהקשר של מס שכר מן הראוי כי תמצא פתרונה בהתאם להגיון האמור.

**פרק 33: פעילות מלכ"ר באיזור יהודה והשומרון
וחבל עזה**

פרק 33: פעילות מלכ"ר באיזור יהודה והשומרון וחבל עזה

[3301] סעיף 144א(א) לחוק מע"מ קובע כדלקמן:

"חוק זה יחול גם על עסקאות שנעשו באזור בידי אזרח ישראלי תושב האזור, בידי חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים באיזור, במישרין או בעקיפין, בידי אזרח ישראלי תושב האזור, על פעילות באזור של מוסד כספי שהשליטה על עסקיו וניהולם הם כאמור, ועל פעילות של מלכ"ר שהשליטה עליו מופעלת באזור. לענין זה:

- (1) "אזרח ישראלי תושב האזור" — אזרח ישראלי לפי חוק האזרחות התשי"ב-1952, היושב באזור ואינו נעדר ממנו אלא העדרי ארעי;
- (2) "ניהול ושליטה" — כמשמעותם בהגדרת "תושב ישראל שבסעיף 1א(ב) לגבי חבר בני אדם".

[3302] כמו כן יצויין לענין זה, סעיף 1א(ב) לחוק מע"מ הקובע כי: "יראו עסקאות שעושה תושב ישראל באזור או פעילות שהוא מפעיל באיזור כאילו נעשו או הופעלו בישראל; לענין זה "תושב ישראל"

(1) לגבי חבר בני-אדם;

(א) חבר בני אדם הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל;

(ב) חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל או שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים באזור, במישרין או בעקיפין, בידי יחיד תושב ישראל; "ניהול ושליטה" לענין זה — כמשמעות הנודעת להם לענין הגדרת "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה.

(2) לגבי יחיד — יחיד היושב בישראל ואינו נעדר ממנה אלא העדר ארעי".

[3303] נמצאת למד כי פעילות שתושב ישראל מפעיל באזור יו"ש וחבל עזה (להלן: "האזור") נחשבת לפעילות בישראל וחל עליה חוק מע"מ לפיו עוסק חייב במע"מ ומלכ"ר אינו חייב במע"מ ביחס ל"עסקאות" מלבד "עסקאות אקראי". כמו כן נמצא כי גם מלכ"ר הפועל באיזור חייב במס שר.

לענין זה מוגדר "תושב ישראל" כאחד מאלה:

(א) חבר בני אדם, הרשום בישראל ועיקר פעילותו בישראל.

(ב) חבר בני אדם, שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל.

(ג) חבר בני אדם, שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים באזור, במישרין או בעקיפין, בידי יחיד שהוא תושב ישראל.

פירוש המונחים "שליטה וניהול" הוא כמשמעותו בהגדרת "תושב ישראל" לענין פקודת מס הכנסה (ראה סעיפים 3א ו-5 לפקודת מס הכנסה).

[3304] נמצאת למד כי מלכ"ר הרשום ופועל בישראל, וכן מלכ"ר שהשליטה עליו מופעלת בישראל או בידי תושב ישראל, ואשר יש לו פעילות כלשהי גם באזור – יראו פעילות זו כאילו נעשתה בישראל, וחל עליה חוק מע"מ, וכל הדינים החלים על מלכ"ר הפועל בישראל חלים גם על מלכ"ר זה.

[3305] כך אם לצורך פעילות באיזור מעסיק המלכ"ר עובדים, הרי שעליו לשלם מס שכר על השכר שהוא משלם להם, גם אם העובדים הם תושבי האיזור והם עובדים אך ורק באיזור. שכן, הפעילות האמורה נחשבת לכל דבר וענין (אף לענין חישוב התוצר הלאומי המתבטא בערך המוסף) ל"פעילות בישראל".

**פרק 34: הפרקטיקה הנוהגת ברישום מלכ"רים
ומוסדות ציבוריים**

פרק 34: הפרקטיקה הנוהגת ברישום מלכ"רים ומוסדות ציבוריים

[3401] בחלקו הראשון של הספר סקרנו את מהות הפטור המוענק ל"מוסד ציבורי" – ואת ההלכות הנובעות מכך. בחלקו השני של הספר עסקנו בהגיונו של ההסדר המיוחד שנקבע בחוק מע"מ ביחס למלכ"ר ואת ההלכות הנובעות מכך. בסקירה זו ביקשנו ליתן כלי עיוני לבחינת התוצאות הכרוכות ברישום של גוף כמלכ"ר או כ"מוסד ציבורי".

[3402] ואולם, דומנו כי מן הראוי ליתן למעיין גם נופך מעשי של הליכי הרישום כמלכ"ר וכ"מוסד ציבורי". בהקשר זה בחרנו להציג דווקא את זוית הראיה של שלטונות המס, באשר ממנה ילמד גוף המבקש להרשם כמלכ"ר לענין מע"מ או כ"מוסד ציבורי" לענין מס הכנסה, מהם הליכי הטיפול הצפויים לבקשתו.

לשם כך, נביא להלן, בשלמותן, שתי הוראות נוהל מקיפות המסכמות את דרך הטיפול המותווית על ידי שלטונות המס בבקשות לרישום מלכ"ר או "מוסד ציבורי" המופנות אליהן. (חוזר 16/87 של אגף מע"מ מפרט את דרך התייחסות שלטונות מע"מ לבקשות לרישום מלכ"ר, והוראת ביצוע מס' 87/10 של נציבות מס הכנסה מיום 17.3.87 בו הותוותה הדרך הטיפול בתיקי "מוסדות ציבוריים" ומלכ"ר – לנוכח הסבת הטיפול – למחשב). אין אנו מסכימים לחק מן המבחינים שבהם נוקטים שלטונות המס – כפי שפרטנו לעיל, בעת שבחנו את הדברים במישור העיוני שלהם, ואולם כל עוד לא חל שינוי בעמדת שלטונות המס בעקבות האמור, צפויים להינקט הליכי הרישום המפורטים בהוראות הנוהל דלהלן. בנספחים שיובאו להלן מבקשים אנו על כן להיות נאמנים לפרקטיקה הקיימת בהקשר זה כפי שהותוותה על ידי שלטונות המס.

[3403] בשולי הדברים, ובטרם שנפנה להוראות הנוהל האמורות, מוצאים אנו לנכון להעמיד את המבקשים להקים "מוסד ציבורי, או מלכ"ר, על האחריות האישית שהינם נוטלים על עצמם בהקשר זה. יש לזכור כי העובדה שהמדובר בפעילים העושים מלאכתם בהתנדבות תוך הקרבת האינטרסים הפרטיים שלהם, אינה מפחיתה מאחריות זו.

[3404] כך מוצאים אנו בחוזר מס הכנסה 91/17 דיווח מטעם נציבות מס הכנסה על פסק דין שניתן בת"פ 2687/90 מדינת ישראל נגד הפועל באר שבע בו נדונו העובדות דלקמן: "אגודת הפועל באר שבע ומנהליה הואשמו בבית משפט השלום בשל אי העברת ניכויים במועד לפקיד השומה. עבירה על סעיף 219 לפקודת מס הכנסה.

המנהלים הפעילים של האגודה הואשמו גם לפי סעיף 224 לפקודה המטיל אחריות על מנהל פעיל בתאגיד. המנהלים הודו בכל העובדות המיוחסות להם בכתב האישום אך ביקשו מבית המשפט שימנע מהרשעתם ויסתפק במציאתם אשמים בלא הרשעה. בקשתם זו נבעה משני טעמים:

- (1) הסיבה לאי העברת הניכויים נבעה ממחסור בכסף באגודה שלא קיבלה כספים מהמוסדות התומכים בה בקביעות.
- (2) הנאשמים מילאו את תפקידם הציבורי בהתנדבות תוך הקרבת אינטרסים פרטיים למען המטרה הציבורית שלשמה פעלו.
- ואולם, כב' השופטת רות אבידע קבעה כי יש להרשיע את המנהלים על אף העובדה שעשו את מלאכתם בהתנדבות. כב' השופטת קבעה כי אסור היה לאגודה להמשיך בפעילותה תוך הפרת החוק, הפרה שיש בה פגיעה בציבור. אי העברת ניכויים לאוצר היא שליחת יד בכספי המדינה וממילא היא מהווה פגיעה בחברה שלרווחתה בקשו הנאשמים לפעול. לכן לא ניתן לפטור את המנהלים בלא הרשעה.³⁰⁵

305. שלטונות המס רואים במנהלים את האחראים, לרישום, לניהול פנקסים לדיווח להעברת ניכויים וכיו"ב. (חובות אלו קיימים גם לפי חוק מע"מ, כך חובת הרישום קבועה בסעיף 52 לחוק מע"מ, חובת ניהול פנקסים קבועה בסעיף 66 לחוק מע"מ, וחובת הדיווח קבועה בסעיפים 67 ו-70 לחוק מע"מ בענין אחריות מנהלים בתאגידים בנושאי מס נקבעו הוראות מפורטות בחוזר 90/22 ובחוזר 90/45. כמו כן נוספו לאחרונה הוראות מפורטות בענין האחריות הפלילית של המנהלים והטלת קנס מינהלי על מנהלים בעמותות ובמוסדות ציבוריים, בהוראת ביצוע 90/5.
- (1) דף העזר המחולק בדלפקים אלו למבקש הכרה כ"מוסד ציבורי" לענין מס הכנסה הינו בנוסח דלהלן:
- "פקודת מס הכנסה מאשרת פטור ממס לגוף שהוכר כ"מוסד ציבורי" באופן וכתנאים שנקבעו על פי סעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה.
- דרישות מס הכנסה שונות מהאמור בחוק העמותות ואף מוסיפות עליהן. א. ע"מ לאפשר למעוניינים הכרה כמוסד ציבורי, יש להתאים את מסמכי היסוד גם לדרישות מס הכנסה, דבר שגם ימנע עכובים בטיפול בבקשות להכרת כמוסד ציבורי.
- להלן הדרישות העיקריות לצורך מס הכנסה:
1. מטרות העמותה נכללות בגדר המטרות שפורטו בסעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה בהגדרת "מטרה צבורית" – מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות וסעד או ספורט...."
 2. חברי העמותה,
 - 2.1 מספר החברים בעמותה לא יפחת משבעה.
 - 2.2 בכל מספר שהוא, רוב החברים לא יהיו קרובי משפחה ביניהם.
 3. עמותה שקבעה תקנון השונה מהתקנון המצוי צריכה לכלול בתקנון גם את ההוראות הבאות:
 - 3.1 נכסי העמותה והכנסותיה משמשים אך ורק למטרותיה וחלוקת רווחים או טובות הנאה בכל צורה שהיא, בין חבריה, אסורה.
 - 3.2 במקרה של פירוק יועבר רכוש העמותה לידי מוסד צבורי אחר, כמשמעותן בסעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה, ולא יחולק בין חבריה.
 - דרישה זו חלה גם על מי שהוסיף הוראות נוספות על התקנון המצוי.
 - ב. לאחר אישור הגוף כעמותה על ידי רשם העמותות, יש להמציא לנציבות מס הכנסה ת.ד. 1170 ירושלים 91010 במצורף לפניה, את המסמכים הבאים:
 1. העתקים מאושרים על ידי רשם העמותות:

[3405] אנשים החפצים להקים גוף לצורך קיומה של פעילות ציבורית מסוימת חייבים על-כן להביא בחשבון את הנטל ואת האחריות האישית שהינם מקבלים עליהם על ידי כך. ואולם, על אף האמור, מבקשים הם להכניס גוף ולרשמו כמלכ"ר לענין חוק מע"מ, או כ"מוסד ציבורי" לענין פקודת מס הכנסה, אזי צפויים הם להליכי הרישום והמיון המפורטים בנספחים המובאים בהמשך.

מהתקנון מהבקשה לרישום העמותה (על שני צידיה) ומתעודת הרישום. אם אומץ התקנון המצוי (ללא כל שינוי) – אזי במקום התקנון יומצא אישור הרשם על אימוץ התקנון המצוי.
2. דוחות כספיים – אם העמותה פעלה קודם לכן כאגודה עותומנית או כתאגיד אחר.
3. פרטים על פעילותה. יש לציין כי האמור לעיל הינו כללי ביותר וכל בקשה תבדק לגופה".
(2) תיקי המוסדות ינוהלו במחשב במערך מס הכנסה במסגרת פ.ש. 80 – נציבות.
נקבעו 5 סוגי תיקים כדלהלן:
ט.ת. 84 : מוסד שפנה לקבלת אישור כמוסד ציבורי וטרם נבדק.
ט.ת. 84 : מוסד שאושר כמוסד ציבורי.
ט.ת. 84 : מוסד שלא אושר כמוסד ציבורי.
ט.ת. 84 : מוסד לא פעיל.
ט.ת. 84 : מוסד שפנה למע"מ ללא פנייה מקבילה לנציבות.

מפתחות

חקיקה ישראלית

[2323]	..... חוק בנק ישראל, תשי"ד-1954
[3301]	..... חוק האזרחות, תשנ"ב-1952
[2216]	..... פקודת האגודות השיתופיות, סעיף 4
[2327]	..... חוק הבזק, תשמ"ב-1982
[2323]	..... חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], תשכ"ח-1968
[2912]	..... חוק הגנת הדייר [נוסח חדש], תשל"ב-1972
[259] [247] [234] [233]	..... פקודת ההקדשות לצרכי צדקה, 1924, סעיף 2(2)
[2325]	..... חוק החברה לישראל בע"מ, תשכ"ט-1969
[338]	..... פקודת החברות, 1922 סעיף 2(2)
	פקודת החברות [נוסח חדש] התשמ"ג-1983, סעיפים:
[2211]	..... סעיף 3
[1214] [924]	..... סעיף 32
[924]	..... סעיף 33
[1713] [274]	..... סעיף 96א
[240]	..... סעיף 96ב
	חוק החסינות (ארגונים בין לאומיים ומשלחות מיוחדות),
[2326]	..... התשמ"ט-1980
[2323]	..... חוק המועצות המקומיות [נוסח חדש]
[2299-י] [2299-ט]	..... חוק המקרקעין, תשכ"ט-1969, סעיף 56
[2327] [2326] [277] [261]	..... חוק הנאמנות, תשל"ט-1979, סעיפים
[259] [247]	..... סעיף 1
[259] [247]	..... סעיף 17
[259] [247]	..... סעיף 26
[2214] [924]	..... סעיף 32
[247]	..... סעיף 44(א)
[2323]	..... פקודת העיריות [נוסח חדש]
[2218] [2210] [605]	..... חוק העמותות, תשמ"מ-1980, סעיף 1
[2320] [2316]	..... חוק הפרשנות, תשמ"א-1981, סעיף 1
[2320] [2316] [2306]	..... פקודת הפרשנות [נוסח חדש]
[3209]	..... חוק הקרן הדו-לאומית למחקר ופיתוח תעשייתיים, תשל"ח-1978
[3209]	..... חוק הקרן למחקר ולפיתוח חקלאיים של ארה"ב וישראל, תשמ"מ-1980
[3102]	..... פקודת הקרקעות (רכישה לצרכי ציבור), 1943
[2218] [2210]	..... פקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975, סעיף 1(א)
[338]	..... פקודת השטרות [נוסח חדש], סעיף 2
[3102] [2310]	..... חוק התכנון והבניה, תשכ"ה-1965, סעיף 188-196א

[2327]	פקודת זכויות החשמל
[2333]	חוק חופשה שנתי, תשי"א-1951
[1007]	חוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985, סעיף 11
[2323]	חוק מגן דוד, אדום, תשי"ו-1950
[2313]	חוק מינהל מקרקעי ישראל, תש"כ-1960
[716] [590] [227] [226] [225] [238]	פקודת מס הכנסה 1941
[259] [236] [235] [233] [231] [230] [229]	סעיף 8(1) (ב)
	פקודת מס הכנסה 1947
[716] [312] [264] [248] [243] [238] [227]	סעיף 8(ו)
[238]	סעיף 8(ב)
[3303] [2299] [2297] [227] [226]	פקודת מס הכנסה כללית
	פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]
[219] [218] [217] [213] [211] [209] [208] [207] [206] [205]	סעיפים
[306] [301] [277] [260] [259] [257] [248] [242] [228] [224] [220]	
[311] [307]	
[201] [120] [110] [109] [107] [105] [103] [102] [101]	סעיף 9(2)
[510] [509] [507] [506] [501] [413] [412] [352] [340] [333] [204]	
[525] [524] [523] [521] [520] [516] [515] [514] [513] [512] [511]	
[554] [552] [550] [546] [544] [542] [541] [538] [531] [530] [526]	
[589] [587] [586] [585] [583] [579] [577] [571] [570] [562] [560]	
[621] [618] [617] [616] [609] [608] [605] [601] [596] [593] [591]	
[719] [717] [716] [715] [714] [706] [705] [704] [648] [627] [625]	
[1107] [925] [920] [919] [918] [910] [902] [820] [819] [803] [720]	
[2299-א] [2294] [2293] [2236] [2224] [2201] [2008] [1715] [1708]	
[2332] [2301] [2299-ד] [2299-ג]	
[903]	סעיף 9 ב
[828] [826] [822] [821] [820] [805] [804] [803]	סעיף 9(3)
[2207] [546] [545] [539] [509]	סעיף 1
[520] [516] [513] [512] [511] [510] [508] [507] [104]	סעיף 2
[591] [590] [589] [587] [585] [583] [581] [576] [541] [530] [521]	
[910] [717] [701] [650] [626] [625] [618] [617] [611] [599] [592]	
[1706] [916]	
[1712] [1704] [1203] [907] [704] [586] [330] [329] [328]	סעיף 3(ז)
[3303]	
[3303]	סעיף 5
[910] [585] [556] [542] [541] [515] [514]	סעיף 28
[328]	סעיף 31
[328]	סעיף 32
[2225] [1527]	סעיף 46
[110]	סעיף 131(א)5
[2414]	סעיף 164
[2414]	סעיף 166

[330]	סעיף 181(ב)
[3404]	סעיף 219
[3404]	סעיף 224
[2233] [1803] [605]	221 ס"ח תשל"ו, 1975, התשל"ו-1975
[2306] [2299] [2299] [2277] [2275] [2268] [2266] [2256]	
[3101] [2718] [2704] [2703] [2334] [2331] [2320] [2316]	
[2301] [2299] [2299] [2227] [2207] [924]	סעיף 1
[2702] [2407] [2402] [2335] [2321] [2308] [2307] [2305] [2302]	
[3302] [3301] [3203] [3003] [2801]	
[3201] [3003] [2501] [2405] [2401] [2008]	סעיף 2
[3207] [3204] [3201]	סעיף 4
[3003] [2915] [2910] [2909] [2907]	סעיף 10
[2904]	סעיף 12
[3207]	סעיף 15
2501] [2405]	סעיף 16
[2412]	סעיף 21
[3104]	סעיף 27
[2330]	סעיף 30
[3009] [3008] [3007] [2913] [2911] [2910] [2601]	סעיף 31
[2503]	סעיף 32
[3209] [3208] [2299] ט'	סעיף 35
[2501]	סעיף 37
[3105] [2805] [2504] [2408] [2407]	סעיף 38
[2407]	סעיף 39
[2910] [2809] [2805] [2602] [2408]	סעיף 41
[2807] [2806] [2726] [2725] [2722]	סעיף 43
	סעיף 44
[2406]	סעיף 45
[3103] [2906]	סעיף 46
[2407] [2333] [2332]	סעיף 47
[3404] [2601] [2406] [2299] ט'	סעיף 52
[2259] [2251] [2248] [2246] [2237] [2229] [2226] [2221]	סעיף 58
[2505] [2410] [2335] [2313] [2298] [2280] [2275] [2266] [2261]	
[3203] [3101] [3001] [2913] [2707] [2605]	
[3203]	סעיף 61
נספח א'	סעיף 64
[3404]	סעיף 66
[3404] [3103] [2407]	סעיף 67
[3404]	סעיף 70
[3103]	סעיף 88
[3203]	סעיף 107ב
[3010] [3005] [3004] [3002]	סעיף 137

[2918] [2914]	סעיף 138
[3301] [2306]	סעיף 144 ב
[924] [307] [258]	חוק מס רכוש וקרן פיצויים תשכ"א-1961, סעיף 39(6)
	חוק מס שבח מקרקעין, תשכ"ג-1963
[2713] [2703]	סעיפים
[2916]	סעיף 61
[924]	סעיף 64
[110]	חוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות), התשל"ו-1976
[2333]	חוק פיצויי פיטורין, תשכ"ב-1963
[338]	פקודת פשיטת רגל 1936, סעיף 141
[3209]	חוק קרן המדע הדו-לאומית, התשל"ז-1977
[2327]	חוק קרן קיימת לישראל, תשי"ד-1953
[2323]	חוק רשות הדואר, תשמ"ו-1986
[2323]	חוק רשות הנמלים והרכבות, תשכ"א-1961
[2323]	חוק רשות השידור, תשכ"ה-1965

הצעות חוק

	הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, "הצעות חוק" 1978
[2203] [2202] [2201] [2104] [2004] [1904] [1801]	תשל"ה 236
[2327] [2275] [2259]	.....

דברי הכנסת

1902]	דברי הכנסת, כרך 73 (תשל"ה) 2420
-------	---------------------------------------

תקנות וצווים

	צו המועצות המקומיות (מועצות אזוריות), תשי"ח-1958
[2232]	סעיף 63 א
[557]	סעיף 146
	תקנות מס הכנסה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל),
[2334] [2333]	תשכ"ד-1964
	תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972, קובץ חקיקת מיסים כרך
	ב' — "תקנות וצווים" (הוצאת "קרן" — 1990)
[328]	עמ' 130
	תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשמ"ז-1984, קובץ חקיקת מיסים כרך ב'

	"תקנות וצווים" (הוצאת "קרן" – 1990)
[328]	עמ' 135
[2706] [2601] [2503] [2412]	תקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976
[3106] [3008] [2904] [2808] [2804] [2803] [2707]	
[3108] [3107]	
[1904]	צו מס ערך מוסף ושיעור המס על עסקה ועל יבוא טובין, תשל"ו-1976 (קובץ התקנות 1984)
[2299-ט]	תקנות מס ערך מוסף (מוסדות כספיים ומלכ"רים), תשל"ו-1976
[2601] [2212]	תקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976
[2804] [2707] [2706]	
[3202] [1904]	צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"א-1991 (קובץ התקנות התש"ן עמ' 501)
[2333]	תקנות קופות הגמל סעיף 19(א)(י)(ב)

נוהלים, חוזרים מוקצועיים והוראות ביצוע

	הוראת ביצוע 87/10 מטעם נציבות מס הכנסה מיום 17.3.87 חוזר
[3402]	מס הכנסה 91/17
	חוזר 16/8 חלק 69.28 הוראת ביצוע 87/18
[3402]	חוזר מע"מ מס' 16/87
	חוזר מס הכנסה 91/17 חוזר תאמ"ן מס' 36/87
[2601]	מיום 25.10.87
[2403]	נוהל מע"מ מס' 63.306.1
[2312]	נוהל מע"מ מס' 65.305.1
[2661]	נוהל מע"מ מס' (ב) 65.704
[3404]	חוזר 90/5
[3404]	חוזר 90/22
[3404]	חוזר 90/45
[2217]	נוהל מע"מ מס' 69.203 (סעיף ג(2))
[2299-ג]	נוהל מע"מ מס' 69.204 (סעיף ה(1))
[2236]	נוהל מע"מ מס' 69.205
[2413] [2241] [2219]	נוהל מע"מ מס' 69.206
[2707]	נוהל מע"מ מס' (4) 69.208
[2917]	נוהל מע"מ מס' 69.216

ילקוט פירסומים

[305] [257] [102]	י.פ. 2142, (2.3.78), 1291
[102]	י.פ. 2676, (13.11.80), 574
[102]	י.פ. 2664, (16.10.80), 162
[102]	י.פ. 2699, (26.3.81), 1245
[102]	י.פ. 3098, (20.9.84), 3502
[102]	י.פ. 3101, (3.10.84), 8
[102]	י.פ. 3304, (15.5.86), 2049

דו"חות

דו"ח הועדה למיסוי מוסדות ציבור שמונתה על ידי שר האוצר, פורסם בדו"ח רחוק "מיסים" כרך ה' (פברואר 91) עמ' ב-13

[257] [207] [108]

[599] [530] [303]

דו"ח הועדה הציבורית לבדיקת מערכת המיסים בישראל, תשל"ב-1982

[2105] [1902]

דו"ח ועדת המומחים לרפורמה במס הכנסה ליחידים (פברואר 88) "מיסים" ב'-1

[1306] [1527] [1020] [1019]

דו"ח מבקר המדינה לשנת תש"ן-1990

[110] [109] [108] [107]

[924] [515] [274] [272] [209] [207] [114] [113] [111]

מקורות מהמשפט העברי

אבות ב', י"ב

[2233]

אבות י', א'

הגהות המרדכי על מסכת בבא בתרא פרק ב' (דפוס וילנא)

דף צ"ז ע"ב

[1542]

קוהלת ג', ט"ז

רבי יוסף אבן עזרא "משא מלך" (הוצאת יד הרב ניסים, ירושלים תשמ"ט) שער שני, משפט י"ח בעמ' קכ"ח — קכ"ט

[1542]

שות' הרא"ש כלל י"ג סימן ו'

[1542]

שות' הר"ן בסימן ב'

[1542]

שות' מה"י וייל סימן קל"ג

[1542]

שות' מהרמ' מרוטנבורג סימן תתקמ"א

[1717]

שות' מהרשד"ם יורה דעה סימן קע"ד

[2253] [1542]

שות' תרומת הדשן סימן שמ"ב

[1542]

ספרות ישראלית

- אבן שושן אברהם, "המילון החדש", (הוצאת קרית הספר בע"מ, ירושלים) [2233] [517]
- א' אלטר, "מיסוי הכנסות נאמנות רגילה בישראל" (1985) ד' גליקסברג, "גבולות תכנון המס בישראל" (הוצאת המכון למחקר חקיקה ולמשפט השוואתי ע"ש הרי סאקר) [2914]
- י' גרוס וא' אלטר, "מס ערך מוסף" (הוצאת פפירוס בית ההוצאה אוניברסיטת תל-אביב, תשמ"ז-1987) [2721] [2001]
- [2810] [2807] [2725]
- י' ויסמן, חוק המקרקעין תשכ"ט-1969, מגמות והישגים" א' ויתקון, "מבוא לדיני מיסים" (הוצאת שוקן ירושלים - תל-אביב) מהדורה ראשונה תשי"ד [809] [619]
- ג' טדסקי, "מסות במשפט" (הוצאת מכון הרי סאקר, ירושלים) [339]
- ט' כרם, פירוש לחוקי החוזים" - "חוק הנאמנות" (בעריכת ג' טדסקי) [259] [247]
- א' לפידות, "התחמקות והשתמטות ממס הכנסה", מחקר השוואתי בין המשפט האנגלי לבין המשפט הישראלי (הוצאת המוסיאון למיסים, מינהל ההכנסות ירושלים, תשכ"ז-1966) [344] [226] [225]
- א' לפידות, "עקרונות מס הכנסה ומס רווחי הון" (הוצאת המוסיאון למיסים מינהל הכנסות המדינה, ירושלים, 1970) [258]
- י' פוטשבוזקי, "חוק מס ערך מוסף" (מהדורה שניה, תשמ"ח-1988) [2326] [2324] [2299-ט] [2261] [2337] [2237]
- [3205] [3007] [2706] [2704] [2402] [2327]
- פלמן, "דיני מס הכנסה" (הוצאת נ' טברסקי חברה בע"מ 1946).
- רפאל ואפרתי, "דיני מס הכנסה" (הוצאת שוקן ירושלים ות"א), מהדורה שניה, חלק ראשון [2704] [620] [258]
- י' שטרן, "מס הכנסה הלכה למעשה" (הוצאת גוילום תשט"ז-1956), מהדורה רביעית [312] [239]
- שפט ושניידר, "מס ערך מוסף" (הוצאת אדמות) [2221] [2208]
- [2916] [2915] [2914] [2306] [2299-ב] [2261] [2243]
- קובץ פרשנות לפקודת מס הכנסה ("החבק") [206] [110]
- [538] [526] [507]

מאמרים ישראלים

- ב' אופיר, "המעסיקה והעיסקה בחוק מע"מ, האמנם משמעותם כמוכן הצר?" מיסים א'6, 16-4 [2704]
- (כתשוכה למאמרו של ד"ר א' אלטר במיסים, א'6 בעמ' א'16)
- א' אלטר, "מיסוי הכנסות נאמנות רגילה בישראל 1985" [2914]
- א' אלטר, "עסק במע"מ ועסק במס הכנסה" מיסים ה'5, א'24 [2704]
- י' בן יהונתן, "עוסקים ומלכ"רים במע"מ", רבעון ישראלי למיסים י"ב 298 [2280] [2263] [2101]
- י' גבאי, "חוק מע"מ בשנים 1975-1979", רבעון ישראלי למיסים י"ב (תשמ"מ) 39 [1902]
- גבאי וצוקרמן, "על חבותן במס של אגודות מקצועיות", רו"ח ל"ח עמ' 3 [826] [805]
- ד' גליקסברג, "הקלות מס בגין תרומות", משפטים י"ד (תשמ"ה) 558 [1527]
- גפני שמחה, "תקציביות מול הקלות במיסים" רבעון לענייני מיסים ז', עמ' 97 [1007]
- י' גרוס, "היקף תחולתו של מס ערך מוסף", קובץ הרצאות בימי עיון לשופטים תשל"ו (בעריכת ד"ר שטרית), 99 [1903]
- מ' הרצברג, "החברות במס על הערך המוסף", רו"ח 6'5 (266-267) פברואר-מרץ 1976 בעמ' 197 [2004]
- א' ויתקון, "הרשות הציבורית ופעולותיה בתחום המישיקי אזרחי", משפטים י"א 304 [2314]
- ג' טדסקי, "על נציגות הבית המשותף", הפרקליט ל"ו 5 [2299] [יב-2299]
- א' יורן, "תמרוצי מס או מענקים מה עדיף", רו"ח כ"ד עמ' 6 [1007] [1006]
- א' יכין, "חיוב ושלילה בתמריצי מיסים" רבעון לענייני מיסים ז', עמ' 368 [1014]
- א' יכין, "מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח" רבעון לענייני מיסוי 57, בעמ' 93 [2605]
- א' לפידות, "הטלת מס על הכנסה ממסחר הדדי", רבעון לענייני מיסים ג' 328 [805]
- י' פוטשבוצקי, "הערות לפסיקה פיסקלית, עיסקת קומבינציה כעיסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", רו"ח ל"א 148 [2704]
- י' פוטשבוצקי, זכויותיו של מקבל מיסים", משפטים ט' 296 [2316]
- י' פוטשבוצקי, "מדינת ישראל כנישום", רבעון ישראלי למיסים, גליון 34 עמ' 112 [2314]
- י' פוטשבוצקי, "רשות מקומית מי היא?", רו"ח כ"ח 48 [2316]
- ג' פרידקס, "תכנון מס במלכ"רים", דואה חשבון,

[2919]	317-315	חוברת
		א' צחור, "מוסד ציבורי – היבטים לשאלת חיוב הכנסותיו במס",
[306] [301]	1-3	מיסים ב-3, א-1
		ז' צלטנר, "הורהורים על הצעת חוק החוזים (חלק כללי), תש"ל-1970, עיוני משפט ג'
[1603]	131	תשל"ג-חשל"ד
		א' שניידר, "מס ערך מוסף על מלכ"רים" מיסים א-2,
[3006] [2281] [2108] [2005]	36	א-36

פסיקה ישראלית

	153/75	ע"ש
אגודת בני שאקו נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה, פד"א		
ז' 370		
[258]		
אגודת ביי שאקו עולי קסטוריה נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים,	97/76	ע"א
פד"א ח' 416		
[258]		
אלמור ניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מע"מ,	11/83	ע"א
פ"ד ל"ט (4) 1		
[2704]		
בית הכנסת הגדול בת"א נ' פ"ש ת"א 4,	52/81	עמ"ה
פד"א י"ב 367		
[2919] [572] [571]		
בית הכנסת הגדול בתל אביב נ' מנהל מע"מ, מיסים א-4,	987/83	ע"ש
עמ' ה-106		
[571]		
בלוך-וולף נ' פ"ש, פ"ד י' 144	141/54	ע"א
[1402]		
בנימין אמינוץ ואח' נ' פ"ש י"ם, פד"א י"א 763	31/56	ע"א
[541]		
ברבלט שלמה נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר	113/83	ע"ש
"מס ערך מוסף" 459		
[2704]		
גיוזנדהייט נ' פ"ש, אל"ד 1954, 295	310/44	ע"א
[338]		
די.דיל. בע"מ נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר	244/84	ע"ש
"מס ערך מוסף" 555		
[2704]		
ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל נ' אגודת העובדים	5-2	דיון מב'
הבכירים בפז', פד"ע י"ד 367		
[2299-יי]		
ההועדה המקומית לבניין ותכנון עיר וכפר חוץ השכון נ' יחזקאל	2639/80	ת"א
להב' ואח', פס"מ תשמ"ד (א) 291		
[2310]		
הורצייט אמיר ואח' נ' מנהל מע"מ גוש דן, שפט ושניידר "מס	885/83	ע"ש
ערך מוסף" עמ' 507		
[2704]		
החברה המרכזית לשיכון ובניין בעמ' נ' מנהל מס שבח מקרקעין	766/80	ע"א
ת"א, פ"ד ל"ד (2) 683		
[2810]		

המועצה האזורית עמק יזראל נ' מנהל המכס ומע"מ מיסים ה-2,	ע"א 23/85
ה-133 [2232]	
הרציקוביץ נ' פשמ"ג, פד"א ח' 299 [2914]	ע"א 823/75
הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל, מנהל המכס	ע"ש 49/76
והבלו בס"מ תשל"ח (2) 520 [2238] [2236] [2223]	
..... [2293] [2281] [2261] [2249] [2248] [2242] [2240]	
וארון ואח' נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר	ע"ש 188/86
"מס ערך מוסף" 803 [2704]	
חברת אוטובוסים מאטר אל קודס נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר	ע"א 782/86
"מס ערך מוסף" 1294 [2704]	
חברת בית קירור בע"מ נ' פ"ש, "רואה החשבון"	עמ"ה 96/62
י"ז 133 [556]	
..... [702] [568]	
חברת כל ישראל חברים נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים,	בג"ץ 251/67
פד"א א' 62 [258]	
חברת מ.ד.מ. בע"מ נ' פ"ש ת"א 2,	עמ"ה 1003/69
פד"א ד' 82 [540] [532] [518] [509]	
חברה פלונית נ' פה"ש, רו"ח י"ד 133 [819]	עמ"ה 96/62
חפץ נ' פ"ש חיפה, פד"א ר' 2 [821]	ע"א 506/71
יחינו בע"מ נ' פ"ש פ"ת, פ"ד י"ג 2064 [541]	ע"א 369/59
כהן נ' שמאי, פ"ד כ"ד (2) 388 [2299-י]	ע"א 31/70
מדינת ישראל נ' הפועל באר שבע ואח',	ת"פ 2687/90
(לא פורסם) [3404]	
מזרחי נ' פה"ש פס"מ תשמ"ד (ב) 338 [2704]	עמ"ה 35/82
מנהל אגף המכס והבלו נ' אתא חברה לטכסטיל בע"מ ואח', פ"ד	ע"א 364/81
ל"ז (2) 744 [2003]	
מנהל המכס והבלו נ' אתא חברה לטכסטיל בע"מ, פ"ד ל"ז (2)	ע"א 864/91
744 [2704]	
מנהל מס רכוש נ' הסתדרות רופאי השיניים,	ע"ש 99/76
פד"א ח' 422 [307] [258]	
מנהל מע"מ נ' חב' ראובן פליצה בע"מ, שפט ושניידר "מס ערך	ע"א 267/86
מוסף" 784' וכן 781 [2704]	
מעייץ אסתר בע"מ נ' פ"ש ת"א, פ"ד כ' (2) 278 [541]	ע"א 555/65
מעייץ חיים נ' מנהל מע"מ פ"ת, שפט ושניידר "מס ערך מוסף"	ע"ש 53/83
בעמ' 451 [2704]	
מרכז הקרח נ' פ"ש ת"א 1, פד"א ד' 15 [532] [520]	עמ"ה 1018/69

נגה נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר "מס ערך מוסף" 744 י"ח	ע"א 259/86
וכן 741 [2704]	
נווה אריאל בע"מ נ' מנהל מע"מ,	ע"א 44/85
פ"ד מ"א (3) 634 [2704] [530]	
נציגות הבית המשותף ברח' רבי עקיבא 67 לוד נ' קידמת לוד	ע"א 98/80
ואח', פ"ד ל"ח (2) 21 [2299] [יב]	
נתן נ' זגורי, פ"ד ל"ז (4) 387 [2810]	ע"א 738/80
עזבון המנוחה חנה אנה לנצקורן ז"ל נ' מנהל מע"מ, מיסים כרך	ע"ש 719/87
ג"ה 207 [2704]	
עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים, כרך	ע"א 767/87
ד"ה 60	
..... [2258] [2259] [2261] [2276] [2287] [2289] [2293]	
עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, שפט ושניידר	ע"ש 12/87
"מס ערך מוסף" כרך ג' 952 [2246] [2257]	
עמותת ידיד בית החולים האזורי לגליל המערבי — נהריה נ'	ע"ש 75/90
מנהל מע"מ, פד"א י"ט 259	
..... [2284] [2285] [2287] [2288] [2289] [2293] [2294]	
פוזאילוב ואח' נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר "מס ערך מוסף" עמ'	ע"ש 491/82
1024 [2704]	
י' פריצקר ושות' נ' מנהל מע"מ, שפט ושניידר "מס ערך מוסף"	ע"ש 251/88
עמ' 1370 [2704]	
פ"ש חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ, מיסים ד"ה 6,	ע"א 611/85
ה"ה 36 [509] [510] [511]	
פ"ש כ"ס נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א י"א	ע"א 355/79
44 [537] [547]	
פ"ש פ"ת נ' האחים מרק בע"מ ואח',	ע"א 128/75
פ"ד ל' (1) 557 [541]	
פ"ש פ"ת נ' למען מכבי אבשלום בע"מ,	ע"א 576/66
פ"ד כ' (4) 809 [532] [541] [547] [574] [575]	
קופת חולים מאוחדת ע"ש גרונסנינגר נ' מנהל מס רכוש וקרן	ע"ש 34/67
פיצויים, פד"א י' 3 [258]	
קרן אהרונסון בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין חדרה, פד"א ד'	עמ"ש 8/71
259 [258]	
קרית יהודית פארק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג,	עמ"ה 62/85
פד"א י"ד 24 [519] [532]	
ראובן בן משה נ' מבשלת שכר לאומית בע"מ ואח',	ת"מ 2395/80

א' וינרוט

[2310]	(לא פורסם)	
	ראש העירייה, חברי המועצה ובני העיר ת"א-יפו נ' מנהל מס רכוש	ע"א 40/64
[258]	וקרן פיצויים, פ"ד י"ח (3) 524	
[510]	רבר נ' מדינת ישראל, פ"ד כ"ח (1) 798	ע"פ 244/73
	רשות הנמלים נ' הועד הפועל של ההסתדרות,	דין לח' 4-6
[2299-י]	פ"ד ט' 281	
	שרל קורין נ' מנהל מע"מ, מיסים כרך ג' חוברת 6,	ע"א 494/85
[2704]	ה-54	

חקיקה אמריקאית

Internal Revenue code S. 501	[1503]
S. 501(A)	[1501]
S. 501(C)	[1501] [1502] [1509] [1553]
S. 511	[1504] [1509]
S. 513	[1505]
S. 513(D)	[1506]
S. 4944	[1512]

חקיקה הודית

Finance Act (no 2) 1976	[345] [636]
-------------------------------	-------------

ספרות אנגלית

De Voil: "Value Added Tax" London, (Butterworth) 1972	[571]
Halsbury's Laws of England, 4th Ed. Vol. 23, London, 1978	[310] [594]
Model Ordinance by Inter-Departmental Committee on Income Tax in	

- the Colonies not Possessing Responsible Government Cmd. 1788,
London, H.M. Stationery Office 1992 [225] [344]
Peacock and G.K. Shaw "The Economic Theory of Fiscal Policy",
London 1971, George Allen and Unwin Ltd. [1008]
Pinson, "Revenue Law" London, 1986 (Sweet & Maxwell)
17th Ed. [807]
Moses, "The Income Tax Ordinance of Palestine" Jerusalem, (Tarshish
Books) 1944 [229] [232] [233]
Whiteman and Wheatcroft, "On Income Tax" 2nd Ed. London (Sweet-
Maxwell) 1976 [624]

מאמרים אמריקאים

- Beth A. Sabbath, "Tax Exempt Political Educational Organization: Is
the Exemption being abused" "Tax Lawyer" 14, p. 47 [1415]
B. Bittoker, "A Comprehensive Tax Base as a Goal of Income Tax
Reform" 80 Harv. L. R. 925 [1547]
B. Bittoker, "Federal Income Estate and Gift Taxation" (3rd Ed.) 1964 p.
174 [1525]
B. Bittoker, "Should Foundation be third — class taxation — in the
future of Foudations" 132 (F. Heimaned — 1973) [1512]
B. Bittoker, "Accounting for Federal Subsidies in the National Budget"
National Tax Journal, June 1969, p. 247 [1014]
B. Bittoker and G. Rahdert, "The Exemption of Non-Profit
Organization from Federal Income Taxation" Yale L. J., Vol. 85, No 3
(1976) p. 229 [1014] [1015] [1411] [1512] [1516] [1518] [1528]
Carey, "Philanthropy and the Powerless". 2 Commission on Private
Philanthropy and Public Needs, Research Paper 1109 (1977) [1409]
"Charities and the Revenue Act of 1950" 60 Yale L.J. 851 [1521]
C. Eliot, "The Exemption from Taxation 1874 (Paper delivered to the
Commissioners of the Commonwealth of Massachusetts) [1403]
Federal Taxation, "What is a Charitable Organization?" 44 A.B.A.J.
(1958) 525 [1518]
Horn, "Unrelated Business Income of Social Clubs" 49 — Taxes 738
(1971) [1550]
Jordan, "We cannot live for ourselves alone in America's voluntary
spirit" (B. O'Connell, Ed. 1938) 401 [1409]
Klein, "Income Taxation and Legal Entities," 20 U.C.L.A Law Rev.
(1972) 13 [1548]

Logan, "Federal Income Taxation of Farmers and other Cooperatives" 44 Texas L. RDV. 250 — 1269 (1965-1966)	[1548]
Loura B. Chisolm, "Exempt Organization Advocacy — Matching to the Rational's" Indiana L. J. Vol. 63 No 2 (1987-1988) 201	[1412]
R. Musgrave and P. Musgrave, "Public Finance in Theory and Practice" (1973)	[1547]
Reiling, Federal Taxation, "What is a Charitable Organization?" 44 A.B.A.J. 525 (1958)	[1503]
Stanley S. Surrey, "Tax Incentives as Device for Implementing Government Policy; A Comparison with Direct Government Expenditures" 83 H.L.R. (1970) 712	[1004]
Stone, "Federal Tax Support of Charities and other Exempt Organizations. The need for a National Policy" 1968 4. so. cal. tax inst. 27	[1408]
C.K. Sullivan, "The Tax on Value Addes' Columbia	[1903]
S.S. Surrey, "Pathways to Tax Reform — The Concept of Tax Expenditures" Harv. Univ. Press 1973	[1004]
S.S. Surrey, "The Varied Approaches Necessary to Replace Tax Expenditures with Direct Government Assistance" 84 H.L.R. (1970) 352	[1004]
The Abuse of Tax Exemption: "It has got to the point where something should be done about it" Fortune, May 1950 at p. 74	[1521]
The Macarony Monopoly, "The development of Unrelated Business Income of Exempt Organizations 81 H.L.R. (1968) 1280	[1526]
"The Non-Profit Counsel" (Charitable Prod. Co. Inc.) June 1987 (B. Hopkins Ed.)	[1553]
American Jurisprudence 2d Ed. Vol. 33 (1987 Ed.) Charles W. Eliot, "The Man and his beliefs" (W. Nielson Ed. 1926)	
Gerard M. Brannon, "A Requiem for the Investment Tax Credit, in Tax Incentives — Symposium conducted by the Tax Institute of America, 1969, Health Lexington Books, Mass.	[1014]
P.A. Samuelson, "Economics" (7th Ed.N.Y. 1967)	[2002]
Tax Institute of America, "Tax Incentives" (Health Lexington Books 1971)	[1018]
William J. Banmel, "Business Behaviour Value and Growth" Harcott, Brace & World 1967	[1014]

ספרות הודית

Kanga and Palkhivala, "Income tax" (Tripathi Bombay) 1969, 6th Ed.
Vol.

1 [343] [347] [518] [638] [650] [1511]

הוראות שלטונות המס ודברי הסבר שניתנו לחקיקה בארה"ב

House Hearing 165-66 Rep. No. 2375, ict 31	[1528]
Means, 89th Con. 1st Sess, Treasury Dept Report on Private Foundations h. rep. no. 1860, 75th cong. 3d sess. 1920 (1938), 12-14 (Comm, rint 1965)	[1407]
Rev. Rul. 69-386, 1969 — 2 C.B. 123	[802]
Rev. Rul. 83-157, 1983 — 2 C.B. 94	[1410]
Rev. Rul. 71-581, 1971 — 2 C.B.	[1511]
Rev. Rul. 69-381, 1969 — 2 F.B.	[1509]
Rev. Rul. 57-313, 1957, 2 cum. Bull 316	[1532]
Rev. Rul. 54-305, 1954, 2 cum. Bull 127	[1534]
Rev. Rul. 66-323, 1966, 2 cum. Bull' 216	[1535]
Rul 78 — 305	
Statement of Paul C. Cabot, House Hearings 495	[1526]
Treasers. Reg. Sec. 1, 501 (c) (3) — 1 (d) (2) 1959 Treasurers. Reg. Sec. 1, 502 — 1 (b)	[1507]
Treasurers. Reg. Sec. 1, 513 — I (d) (4) (i) Example (3) 1967	[1537]

פסיקה אנגלית

A.G. v. Price (1810), 17 ves 371, 8 Digest 242	[245]
Associated Artists Ltd. v. I.R.C. (1956) 2 All E.R. 583, 36 T.C. 499	[310]
Archer (no 2) v. C & F Com. (1975) Vattr 1	[2237]
Barton v. C & E Com (1974) 3 All E.R. 337	[2237]
Carne v. Long, 2 De Ge, Fisher & Sons, 75	[341]
C.I.R. v. Forth Conservancy 16 T.C. 103	[560]
Comm. of Customs and Excise v. The Automobile Association (1974) 1 All E.R. 1257	[2237]
Cowse v. Committee of Lunatic Hospital, 3 T.C. 39	[317]
Cunnack v. Edwards (1896) 2 Ch. D. 679	[341]
Customs and Excise Commissioners v. Morrisons Academy Boarding Houses Association (1978) S.T.C. 1	[607]
Dublin Corporation v. O'Adom (Surveyor of Taxes) (1887) 2 T.C. 387	[559] [806]
Dunnack v. Edwards (1896) 2 Ch. B. 679	[343]
Ellis v. I.R.C. (1949) 13 T.C. 178, Ca	[310]
English Speaking Union of the Commonwealth v. C & E Com. (1980) vattr.	[2237]
Enrichsen v. Last (1881) 8 Q.B.D. 414	[517]
Fletcher v. Commissioner of Income Tax (1971) 3 All E.R. 1185 ...	[811]
General Nursing Council for England and Wales v. St Marylebone Corporation (1959) 1 All E.R. 325	[407]
Geologists Assn. v. the Commissioners of Inland Revenue (1928) 14 T.C. 271	[342]
Glasgow v. Miller, (1886) 2 T.C. 131	[559]
Grand Lodge etc. of Masons v. I.R., 6 T.C. 116	[343]
Griffiths v. Harrison (Watbord) Ltd. (1962), 2 W.L.R. 909	[516] [521] [522] [624]
Grove (Surveyour of Tax) v. Young Men's Christian Association, (1903) 4 T.C. 613	628]
In Re Forealx Cross v. London Anti Vivisection Society (1985) 2 Ch 501	[340]
In Re Grove-Grady (1929) 1 Ch. D. 557	[347]
In Re Headmaster's Conference 10 T.C. 73	[343]
Incorporation Council of Law Reporting for England & Wales v. Attorney General (1971) 3 All. E.R. 1029	

Incorporation of Tailors v. I.R., 2 T.C. 297	[343]
Institution of Civil Engineers v. The Commissioners of Inland Revenue, 13 T.C. 158	[407]
I.R. v. City of Glasgow Police Athletic Assn. 34 T.C. 76	[408] [639]
I.R. Comrs. v. Forrest (1890) 3 T.C. 117	[405]
I.R. v. Peebleshire Nursing Assn. 11 T.C. 335	[317]
I.R. v. Royal Naval and Royal Marine Officers Assn. 36 T.C. 187	[343]
I.R. v. Yorkshire Agricultural Trust (1875) 1 Ch D. 497	[343]
I.R.C. v. Cornish Mutual Assurance Coms. (1926) 12 T.C. 841	[807]
Jones v. Leeming (1930) 15 T.C. 333	[623]
Keren Kayemeth Le Israel Ltd. (1932), 17 T.C. 27	[350]
Linen & Woollen Drapers Institution v. I.R., 2 T.C. 651	[409]
Martine v. Lowey (1926) 1 K.B. 550	[544]
Martine Steam Tribune Commissioners of Inland Revenue v. Co. Ltd. (1920) 1 K.B. 193	[544]
Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas (1883) 2 T.C. 25	[561] [632]
Morise v. Bishop of Durham (1805) 10 ves. 522	[346]
Nuffield Foundation v. I.R. 28 T.C. 479	[410]
Oxford Group v. I.R.C. (1949) 2 All. E.R. 537, 31 T.C., 221, Ca ...	[310]
Peterborough Royal Foxhound Show Society v. I.R. (1936) 2 K.B. 497, (1936) 1 All. E.R. 813, 20 T.C. 249	[310]
Pontiprided Water Board v. Ostine (1946) 1 A.L.B. 668	[564]
R v. Income Tax Special Comrs. Ex. Parte Bank's Trustees (1922) 91 L.K.B. 662, 8 T.C. 286, Ca	[310].
Ransom (Inspector of Taxes) v. Higgl (1979) 3 All. E.R. 949	[571]
Re Dutton's Trusts 4 Ex, D. 54	[341]
Re Clark's Trust, 1 Ch. D. 497	[341]
Re Compton, Powell v. Compton (1945) 1 All. E.R. 198	[246]
Rael Brook Ltd. v. Minister of Housing and Local Government and another (1967) 1 All. E.R. 262	[571]
Ridley v. C & E Com. (1983) Vattr. 81	[2704]
Royal College of Nursing v. St Marylebone Corporation (1959) 3 All. E.R. 663	[407]
Royal College of Surgeons of England v. National Provincial Bank Ltd. and others (1952) 1 All. E.R. 984	[407]
Rowalt — I.R. v. Society for the Relief of Widow & Orphans of Medical Men, 11 T.C. 1	[409]
Smith v. Anderson, 15 Ch. D. 247	[544]
Smith Barry v. Cordy (1946) 28 T.C. 250	[517]
Society of Writers to the Signet v. I.R. Comrs. (1886) 2	

Tax Cas 257	[405] [1511]
Scottish Flying Club Ltd. v. I.R. (1935) 20 T.C. 1	[349]
Sound Health Assn. v. Commissioner (1978) 71 T.C. 158	[1401]
Terinarn Plays Ltd. v. I.R.C. (1948) 1 All. E.R. 506, 30 T.C. 107, Ca	[310]
The Commissioners of Inland Revenue v. The Yorkshire Agriculture Society, Ca (1927) 13 T.C. 58	[341]
The Income Tax v. Pemsel (1981) A.C. 531	[205] [241] [346] [1410]
The Incorporated Council of Law Reporting for England and Walwes v. Attorney-General and anothers (1971) 3 All. E.R. 1029	[350]
The Mersey Docks and Harbour Board v. Lucas (1881) 1 T.C. 385	[806]
The Midland Counties Institution of Engineers v. The Commissioners of Inland Revenue (1928) 14 T.C. 285	[407]
The Religious Tract and Book Society of Scotland v. Forbes 3 T.C. 415	[632] [641]
The Rotanda Hospital v. Coman (1921) 7 T.C. 517	[536]
The Welding Institute v. C.D.E. Com. (1974) Vatter 228	[2237]
William's Trusts v. I.R. (1947) I.T.R. Suppl. 41, 21 T.C. 409	[350]
World Ass of Girl Guides and Girl Scouts v. C & E Com (1984) vattr 28	[2237]

פסיקה אמריקאית

A.G. v. Price (1810), 17 ves 371 8 digest 242 American Bar Endowment v. U.S.A. 761 F 2d 1573 (1985)	[1547]
Big Mama Rag Inc. v. U.S. 631 F 2d 1030	[1415]
Carolina Farm and Power Equipment Dealers Association v. U.S.A. 699 F 2d 167 (1983)	[1547]
C.F. Mueller Co v. Commissioner 190 F 2d 120 (1950)	[1521]
Coughlin v. C.I.R. 203 Federal Reporter, 2nd 307	[1402]
Disabled American Veterans v. U.S.A. 650 Fed. Rep. 2d 178 (1981)	[518]
Eastern Ky "Welfare Rights" Org. v. Simon Secretary of Treasury et. al 506 F 2d 1278	[1410]
Evanston North Shore Bd. of Realtors v. U.S.A. 320 F 2d 375 (1963)	[1532]
Golden Rull Church Assn. v. U.S.A. 41 T.C. 719 (1964)	[1536]

Hospital Bureau of Standards and Supplies v. U.S.A. 158 F. Supp 560	[1534]
Louisiana Credit Union League v. U.S.A. 639 F 2d 525	[1547]
Mobile Arts & Sports assn. v. U.S.A. 148 F. Supp. 311 (1957) ...	[1536]
National Alliance v. U.S.A. 710 F 2d 868	[1415]
Randall Foundation v. Ridell 244 F 2d 803	[1512]
Roche's Beach Inc. v. Commissioner 96 F 2d 776 (1938)	[1519]
Rusoff v. Commissioner 65 T.C. 459 (1975)	[1511]
Samuel Friedland Foundation v. U.S.A. 144 F. Supp. 74	[1512]
Singer Co. v. U.S.A. 499 F 2d 413 (1971)	[1511]
Trinidad v. Sagrada Orden de Predicadores, 263 U.S. 578 (1924)	[1519]
Unity School of Christianity 4 B.T.A 61, 69 (1929)	[599]
Waltz v. Tax Commissioner of New-York 397 U.S.A. 664 (1970)	[1527]

פסיקה הודית

All India Spinner's Assn v. C.I.T. (1944) I.T.R. 482	[205] [346]
C.I.T. v. Andhara Chamber of Commerce (1965) 55 I.T.R. 722	[342]
C.I.T. v. Bar Council Masdas 1943 I.T.R. 1	[343]
C.I.T. v. Beach Condy Swimming Bath Trust (1955) 27 I.T.R. 279	[639]
C.I.T. v. Bengal Home Industries Assn. (1963) 48 I.T.R. 181	[342]
C.I.T. v. Radhaswami Stang Sabha (1954) 25 I.T.R. 472	[348]
C.I.T. v. Walchand Diamond Jubilee Trust (1958) 34 I.T.R. 228 ...	[349]
In Re Mercantile Bank of India (agency) Ltd. (1942) I.T.R. 512	[349]
In Re Trustees of the Tribune (1939) I.T.R. 415	[647]
Maharaj Bag Club Ltd. v. C.I.T. 5 I.T.R. 201	[349]
Ruia v. Dalmia 70 Bom. L.R. 20	[646]
Stock Exchange Ltd. v. C.I.T. (1967) 66 I.T.R.	[343]

פסיקה אוסטרלית

Council of Law Reporting: Queensland 45 A.L.J.R. 522	[350]
--	-------



