

על האבחנה בין עוסק ומלכ"ר ועל הפרשנות התכליתית

מאת

ד"ר משה שקל, עו"ד*

חקיקת מס, יש לפרש עפ"י תכליתה, ותכלית החוק צריכה להילמד על בסיס לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק ועקרונות היסוד של השיטה.¹ אלא, שבתחום של מיסוי מלכ"רים בישראל, פרשנות בתי המשפט לשאלה, מי הם הגופים הראויים להיכנס לד' אמות הגדרת "מלכ"ר", נעשית, כעניין שבשגרה, שלא עפ"י עקרון הפרשנות התכליתית שבתי המשפט קבעו לעצמם, כאמור לעיל. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מע"מ" או "החוק") ביקש ליתן הטבות מס למלכ"רים (אל מול עוסקים). לשם מתן ההטבות הנ"ל נדרשת מסננת אובייקטיבית של קריטריונים, שתבטיח שרק גוף שהוא אכן מלכ"ר ייהנה מהטבות אלו. דא עקא, שהמסננת הנוהגת כיום איננה מסננת אובייקטיבית הבאה לבחון (בקפידה), מיהו הראוי ליהנות מיתרונות המס שהחוק ביקש ליתן למלכ"רים, אלא מטרתה שונה בעליל: להבטיח שתוצאות הסיווג תהיינה כאלו, שלעולם הגוף, שסיווגו שנוי במחלוקת, יסווג באופן היוצר לו חסרונות מס (אל מול האלטרנטיבה הסיווגית האחרת). במילים אחרות, בשעה שהחוק ביקש ליתן יתרונות מס למלכ"רים (אל מול עוסקים), ולשם מימוש כוונתו זו יש להכריע, מיהו המלכ"ר הראוי ליהנות מהטבות המס ומיהו העוסק שאינו ראוי ליהנות מהן, הרי המסננת הנוהגת כיום ע"י רשות המס, בגיבוי בתי המשפט, מרוקנת את כוונת המחוקק מתוכן. שכן, היא נועדה להבטיח את התוצאה, שמי שיתרונות המס שיוחדו למלכ"רים ישימים לגביו, לא ייכנס לסטטוס של מלכ"ר ואילו מי שמיסויו כמלכ"ר אינו מהווה יתרון לגביו, כי אם חיסרון (אל מול האלטרנטיבה של עוסק), הוא ורק הוא יבוא בד' אמות הגדרת המלכ"ר.

כפי שנראה להלן, עקרון הפרשנות התכליתית מחייב קביעת קריטריונים שונים בעליל להגדרת מלכ"ר מאלו שעל פיהם פועלת הרשות המינהלית כיום בגיבוי בתי המשפט, ורק

* תודתי נתונה לגב' טלי יהושע, עו"ד ולגב' ליבי קופלצקי, שסייעו בכתיבת מאמר זה.
1. ראו למשל, ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 78 (1985); רע"א 10643/02 מנהל חבס ח.צ. פיתוח (1993) בע"מ נ' עיריית הרצליה, תקדין עליון 2006 (2) 1975; ע"א 9453/06 מנהל מע"מ ומס קניה תל אביב נ' שופינג.קום בע"מ, "מיסים" כב/5 ה-98; ע"א 976/06, דן מרום ואח' נ' נציבות מס הכנסה ואח', "מיסים" כב/6 ה-77; רע"א 3527/96 אקסלברד נ' מנהל מס רכוש חדרה, פ"ד נב(5) 385, 398-399 (1998); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699 (1999); ע"א 900/01 קלס נ' פקיד שומה תל-אביב 4, פ"ד נז(3) 750 (2003); ע"א 4271/00 מ.ל. השקעות ופיתוח בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד נז(2) 953 (2003); ולאחרונה 1194/03 פקיד שומה חיפה נ' מנו, "מיסים" כד/3 ה-87. כן ראו, אהרון ברק "פרשנות דיני המסים", משפטים כח 425, 434-436 (תשנ"ז).

עם ביטול הקריטריונים הקיימים כיום והחלפתם בקריטריונים אחרים, אלו הנוהגים בדירקטיבה השישית האירופאית, תוגשם, הלכה למעשה, כוונת המחוקק.

על כל זאת ידובר להלן:

1. רקע חקיקתי

חוק מע"מ ביקש ליתן הטבות מס למלכ"רים (אם כי לא פטור מוחלט ממס) ולשם כך הבחין בין מעמד המלכ"ר לעומת העוסק, הן בבסיס המס והן בשיעור המס. **בבסיס המס**, שכן המלכ"ר, בניגוד לעוסק, לא משלם מע"מ על כלל הערך המוסף שהוא מייצר (קרי - על עסקאותיו בניכוי תשומותיו), כי אם משלם "מס שכר" בגין השכר שהוא משלם (המשקף רק חלק מהערך המוסף שהוא מפיק).² **ובשיעור המס**, שכן שיעור מס השכר שהמלכ"ר משלם, כאמור, הינו (נכון להיום) 7.5% בלבד,³ דהיינו, פחות ממחצית משיעור המס של עוסק.⁴ יתרונות מס אלו (בבסיס המס ובשיעור המס) אכן מהווים יתרונות רק לגוף המוגדר כמלכ"ר ואשר אילו היה עוסק, היה חייב במע"מ בשיעור מלא על הערך המוסף החיובי שלו (קרי - על ההפרש החיובי שבין סכום עסקאותיו וסכום תשומותיו). במילים אחרות, מי שאכן אמור ליהנות מיתרונות מס אלו הוא הגוף "הרווחי" תפעולית, שיוגדר כמלכ"ר, דהיינו הגוף שהיה חשוף למע"מ בגין כלל הערך המוסף של הפירמה שלו וחלף זאת הוא נהנה מיתרונות בבסיס המס ובשיעור המס. ברם, אם עסקינן בגוף "הפסדי" מבחינה תפעולית, שסכום תשומותיו עולה על סכום עסקאותיו, הרי הוא היה מעדיף, בהתאם, שלא להיות מוגדר כ"מלכ"ר" אלא כ"עוסק" דווקא, ובדרך זו לחסוך הן את מס השכר (אם כי בשיעור נמוך), שהחוק ייחד למלכ"רים, והן להיות זכאי להחזר עודף מס התשומות ששילם לספקיו (במנגנון שהחוק התווה לעוסקים (במסגרת פרק ח' לחוק).

בסעיף 1 לחוק מע"מ מוגדר "מוסד ללא כוונת רווח" או "מלכ"ר" כך :

"(1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;

(2) חבר בני אדם, מואגז או לא מואגז, 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."

2. ראו סעיף 4(א) לחוק.

3. צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992.

4. יצוין, כי ישנן עסקאות בהן המלכ"ר חב במע"מ כעוסק, כמו למשל ב"עסקת אקראי". עסקה שכזו יכולה להיות על דרך של מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשאלה בעלי אופי מסחרי, וכן יכולה להיות על דרך של מכירת מקרקעין, על ידי מי שאין עיסוקו בכך, לעוסק, למלכ"ר או למוסד כספי (למעט דירת מגורים) - ראו סעיף 1 לחוק.

ואילו "עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כלהלן:

"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי."

בנוסף, סעיף 58 לחוק מעניק למנהל מע"מ את הסמכות לשנות את סיווגו של חייב במס, בקובעו:

"המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר."

בבוא גוף כלשהו, שלכאורה יכול להיחשב כמלכ"ר כהגדרתו בחוק (להלן - "הגוף הנבחן"), המבצע פעילות מסויימת (להלן - "הפעילות הנבחרת"), לבקש שיסווג כעוסק או כמלכ"ר, האינטרס הכלכלי המנחה אותו בבקשת סיווגו הוא לרוב הפוך מהאינטרס המנחה את מנהל מע"מ באשר לקביעת סיווגו. עקב שיטת מיסוי המגזר העסקי, שלפיה העוסקים משלמים מס ערך מוסף (בשיעור 16%) על המע"מ בשל עסקאותיהם בקיזוז מס התשומות ששילמו בשל תשומותיהם, הרי האינטרס הכלכלי של גוף נבחן, שנוצר לו ערך מוסף חיובי מפעילות נבחרת (להלן - "הפעילות הנבחרת הרווחית"), הוא, שאותה פעילות תסווג כמלכ"רית. או אז ייחסך הימנו המע"מ בשיעורו המלא (16%) על מלוא הערך המוסף של הפירמה (המשתקף בהפרש החיובי שבין המע"מ על עסקאותיו עם לקוחותיו ובין המע"מ ששילם לספקיו, קרי - מס התשומות). חלף זאת, הוא ישלם רק מס שכר בשיעור נמוך (7.5%) ורק על רכיב השכר הכלול בערך המוסף ולא על רכיב הרווח הכלול בערך המוסף. לעומת זאת, אם אותו גוף נבחן מבצע פעילות היוצרת לו ערך מוסף שלילי (להלן - "פעילות נבחרת הפסדית"), האינטרס שלו יהא הפוך - דהיינו, שאותה פעילות נבחרת הפסדית תסווג כ"עסקית". במקרה של סיווג כ"עוסק", השכר ששילם בגין אותה פעילות נבחרת הפסדית לא יהא חשוף לתשלום מס שכר, וייתכן אף שבמקרה שסכום תשומותיו עלה על סכום עסקאותיו, אותו גוף יקבל החזר מס תשומות ששילם ביתר (להלן - "אינטרס ההטבה" או "אינטרס הגוף הנבחן").

לעומתו, למנהל מע"מ המבקש למקסם את הגבייה, יש אינטרס הפוך. מחד גיסא, הפעילות הנבחרת הרווחית, שמבוצעת ע"י גוף נבחן, תסווג כעסקית, ובדרך זו יגבה פקיד המס את המע"מ המלא על הערך המוסף החיובי הנובע מאותה פעילות (חלף "הסתפקות" במס השכר "המוזל" על רכיב השכר בלבד). מאידך גיסא, הפעילות הנבחרת הפסדית תסווג כמלכ"רית, ובדרך זו ייחנה מנהל מע"מ מגביית מס שכר במסגרת מנגנון מיסוי המלכ"רים (אותו לא היה גובה במנגנון מיסוי העוסקים) ובנוסף, לא יהא חשוף להחזר מס תשומות שהיה צריך להשיב אילו אותה פעילות היתה מסווגת כעסקית (להלן - "אינטרס הגבייה" או "אינטרס רשות המס").

עקב ניגוד האינטרסים המבני הנ"ל, הרי כפי שנראה להלן, סעיף זה היה מושא לפסיקה עניפה, אשר דנה בסמכות זו, שהוענקה למנהל מע"מ, לשינוי סיווגו של גוף מעוסק למלכ"ר לצורכי החוק, ולהיפך, ובנסיבות הפעלתה.

2. מבחן שישה הקריטריונים - ב"קליפת אגוז"

בשנת 1980 פרסם מר ישעיהו בן יהונתן, הממונה על המחלקה הכלכלית בהנהלת המע"מ דאז, מאמר, שבו הביע דעתו בשאלה, מה הם הקריטריונים שבהם יש להשתמש על מנת לקבוע, אימתי "חייב במס" ייחשב "עוסק" או "מלכ"ר" לצורכי מע"מ.⁵ במאמרו הנ"ל הציע מר בן יהונתן שישה קריטריונים לאבחנה בין "עוסק" ו"מלכ"ר" (להלן - "מבחן שישה הקריטריונים"), אשר אומצו, כולם כאחד, ע"י בית המשפט העליון.⁶ בדרך זו הלכה הפסיקה מאז ועד היום ואימצה באופן עקבי את מבחן שישה הקריטריונים⁷ בבואה להכריע במחלוקת משפטית בשאלה, האם גוף נבחן מסוים, המבצע פעילות נבחנת כזו או אחרת, נופל בד' אמות הגדרת "מלכ"ר", במסגרת החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר בחוק, קרי - החלופה שעניינה "חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי".⁸

מבחן שישה הקריטריונים כלל את הקריטריונים המובאים להלן בלשונו של מר בן יהונתן:

הקריטריון הראשון: קריטריון המטרה

"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."

הקריטריון השני: קריטריון חוקת החייב

"בחוקת 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

5. י' בן יהונתן, עוסקים ומלכ"רים במע"מ, רבעון ישראלי למסים י"ב 298.

6. ע"א 767/87 עמותת "בשערי ירושלים" נ' מנהל המכס והמע"מ, "מיסים" ד/6 ה-60.

7. ראו למשל: ע"ש (חי) 75/90 עמותת ידידי בית החולים האזורי לגליל המערבי - נהריה נ' מנהל מע"מ, פד"א יט 259; ע"ש (חי) 185/89 פי-נר הקמה וניהול בע"מ נ' סגן מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ה/6 ה-213; ע"ש (תיא) 392/91 מד"א נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ח/1 ה-212; ע"ש (י-ס) 26/92 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" ט/1 ה-161; ע"ש (נצ') 117/94 מעוז מגדל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" יא/2 ה-44; ע"ש (תיא) 469/94 ארגון חברות הסייעוד נ' מנהל אגף המכס והבלו ואח', "מיסים" יג/6 ה-143; ע"ש 146/95 (תיא) הל"ר החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, "מיסים" יג/5 ה-207; ע"ש (תיא) 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יז/4 ה-191; ע"ש 5237/96 החברה לטיפול והשבת מי ביוב נחל חדרה נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" יג/6 ה-177; ע"ש (בי"ש) 7158/96 אגודת הכדורסל העירונית (הפועל אילת) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" יא/6 ה-195; ע"ש (בי"ש) 1511/00 החברה הכלכלית לאשקלון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, "מיסים" יז/1 ה-164.

8. בע"ש (בי"ש) 1530/03 עיריית אשקלון נ' מנהל המכס והמע"מ, "מיסים" כד/1 ה-223, נקבע שמבחן שישה הקריטריונים מתייחס לאבחנה שבין "עוסק" ומלכ"ר "פרטי", בגדר החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר בחוק, ואינו ישים כזוה באשר לאבחנה בין "עוסק" ובין מלכ"ר "ציבורי" (כדוגמת רשות מקומית), הנופל בגדר החלופה הראשונה להגדרת "מלכ"ר" שבסעיף 1 לחוק.

האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר."

הקריטריון השלישי: קריטריון המאזן והעודפים

"עיון במאזן המוסד מעלה: א. שקיים גירעון תפעולי; ב. שמקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים; ג. יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות."

הקריטריון הרביעי: קריטריון מהות הפעילות והתחרות הבלתי הוגנת

"מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים באותו תחום, ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים."

הקריטריון החמישי: קריטריון הפרדת הפעילות

"... האם יש, לכאורה, הצדקה עניינית לשינוי ברישום, שכן ניתן להפריד, מינהלית וארגונית, בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי."

הקריטריון השישי: קריטריון הפגיעה הבלתי מוצדקת בהכנסות האוצר

"שיקול נוסף הוא, פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש."

3. הרהורים על הקריטריונים במבחן שישה הקריטריונים

כאמור, בהתייחסותה לשאלה, האם פעילות נבחנת של גוף נבחן באה בגדר החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר ("פרטי") שבסעיף 1 לחוק, נדרשה הפסיקה להכריע בין אינטרס ההטבה ובין אינטרס הגבייה. בעוד שאינטרס ההטבה (הוא אינטרס הגוף הנבחן) ביקש, שפעילות רווחית נבחנת, הראויה לכאורה להיות מסווגת כמלכ"רית במסגרת החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר, אכן תסווג ככזו ואילו פעילות הפסדית נבחנת תסווג כעסקית, הרי אינטרס הגבייה (הוא אינטרס רשות המס) ביקש, שבמקרים שבמחלוקת, הסיווג יהא הפוך - קרי פעילות רווחית נבחנת תסווג כעסקית בשעה שפעילות הפסדית נבחנת תסווג כמלכ"רית. בבואה להכריע בניגוד אינטרסים אינהרנטי זה חזרה, כאמור, הפסיקה כחוט השני על מבחן שישה הקריטריונים. ביישמה את המבחן האמור קבעה הפסיקה, ככלל, כי די בכך שמרבית הקריטריונים יתמכו בסיווג מסוים לגוף הנבחן כדי שישונה סיווגו, ואין הכרח כי כולם יתקיימו⁹,

9. ראו הפסיקה בה"ש 6 ו-7 לעיל.

ולא בכדי. כפי שנראה להלן, מצב שבו כל הקריטריונים, כולם כאחד, יצביעו על אותה אינדיקציה סיווגית, אינו אפשרי כלל, באשר חלק מחולשתם (וזה לאו דווקא חולשתם העיקרית) נובע מהיותם סותרים זה את זה. אמנם, בית המשפט טרח לציין, שהקריטריונים הנ"ל אינם בהכרח חזות הכל וקיימים שיקולים נוספים אשר גם הם יכולים להשפיע על סיווג הנכון של הגוף הנבחן, ובלשון בית המשפט: **"ובסופו של דבר אין מנוס מלהזקק לניסיון החיים וההיגיון הכלכלי העומד מאחורי הגוף המשפטי העומד לבחינה ולסיווג"**,¹⁰ אך עיון בפסיקה מעלה, שהשימוש במבחן שישה הקריטריונים הביא לא אחת לתוצאות, שספק אם הן עומדות במבחן "ניסיון החיים וההיגיון הכלכלי".

כיום, במבט רטרוספקטיבי, חלק מאותם קריטריונים ניתנים לסיווג כאנכרוניסטיים, חלק אחר מגלם בחובו סתירות פנימיות, וחלק אחר מהם מביא לתוצאות שהן מבחינת "הנחת המסובב". ברם, החמור מכל, לתפיסתו, הוא, שמבחן שישה הקריטריונים מיועד לשרת מטרה של מקסום המס, בניגוד מוחלט לכוונת המחוקק ליתן הטבות מס לפעילויות ציבוריות ידועות ומוגדרות של גופים שאינם למטרת רווח.

בפרק הזה נעלה מספר שאלות ותמיהות על כל אחד מהקריטריונים הכלולים במבחן שישה הקריטריונים, ובפרק שלאחריו נתייחס אל מבחן שישה הקריטריונים כמכלול אחד, אך בטרם נעשה כן, מן הראוי להתייחס לשני אינטרסים נוגדים באשר לפרשנות החוק, האחד - אינטרס ההטבה והשני אינטרס הגבייה. זאת כמובהר להלן:

הרהורים על הקריטריון הראשון - קריטריון המטרה

כאמור, קריטריון המטרה בוחן, האם מטרת עיסוקו של הגוף הנבחן היא השגת רווחים, "בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו". קריטריון המטרה אינו אלא ספציפיקציה של ההגדרה המופיעה בחלופה השנייה להגדרת מלכ"ר (הדנה במלכ"ר "פרטי"), שעניינה "גוף... שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים". וישאל השואל, אם קיומם של רווחים בפועל אינו מעלה ואינו מוריד לעניין קריטריון זה, כפי שהקריטריון עצמו הציע וכפי שנקבע בפסיקה,¹¹ כיצד נדע מהי מטרת אותו גוף נבחן, שרחמנא לצלן אכן יש לו "רווחים בפועל". בהתייחסה לקושייה זו, לא שאלה עצמה הפסיקה, כיצד נוצרו אותם "רווחים בפועל", את מה הם נועדו לשמש, ובעיקר את מי הם נועדו לשמש, אלא סברה, שראוי שביישום קריטריון זה ייעשה שימוש במבחני עזר. בין היתר, קבעו בתי המשפט, כי בבחינת "הכוונה לרווח" תיבדק הן מטרתו הסופית של הגוף והן מטרתו הזמנית. לפי פרשנות זו, אם מטרתו הסופית של הגוף הינה מטרה ציבורית, אך מטרתו הזמנית הינה מקסום רווחים על מנת לממן את אותה מטרה ציבורית, יוכר הגוף הנבחן, על פי קריטריון זה, כ"עוסק" (להלן -

10. ראו למשל: עניין פי-נר, הערה 7 לעיל, ובאותה רוח, עניין מכבי שירותי בריאות, הערה 7 לעיל, בעמוד 194-ה.

11. עניין מד"א, הערה 7 לעיל, בעמ' ה-221; ע"ש (נצי) 23/85 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' מנהל המכס ומע"מ ואח", "מיסים" ה/2-ה-126 בעמ' ה-133; עניין ארגון חברות הסיעוד, הערה 7 לעיל, בעמ' ה-165.

"מבחן המטרה הזמנית"¹². בנוסף, על מנת ליישם קריטריון זה, נזקקו בתי המשפט להשוואה בין המחירים שנגבו על ידי הגוף הנבחן בעבור מתן שירותיו או מכר נכסיו, למחירים המקובלים בשוק. כאשר התגלה, כי המחירים הנגבים על ידי הגוף הנידון נמוכים משמעותית מן המחירים הנגבים על ידי שאר הפועלים בענף, היה בכך כדי לתמוך בסיווגו של הגוף "הזול" כ"מלכ"ר", ולהיפך, ככל שהמחיר היה דומה למחירים הנגבים על ידי יתר הפועלים בענף, כך גברה הנטייה לסווג את הגוף המדובר כ"עוסק" (להלן - "מבחן המחיר הנמוך").¹³ מבחן עזר נוסף הוא מבחן הפעילות על בסיס התנדבותי: כאשר נמצא, כי גוף פועל בהתנדבות, יש בכך כדי לתמוך בסיווגו כמלכ"ר, ולהיפך¹⁴ (להלן - "מבחן ההתנדבות"). בנוסף, נבחנה השאלה, האם הגוף הנבחן מציע את שירותיו/מוצאיו/נכסיו לכלל האוכלוסייה או שמא רק לחלק בה;¹⁵ וגם, האם הגוף הנבחן מציע שירותים בפריסה ארצית, לרבות בפריפריה - שם הצפי לרווחיות נמוך, ולכן אין הצדקה כלכלית להשקעה הנדרשת שם (להלן - "מבחן פריסת השירות"),¹⁶ וכיוצ"ב.

נראה, שמבחיני העזר הנ"ל נועדו, כולם כאחד, לשרת את אינטרס הגבייה של מנהל מע"מ. שכן, אם הגוף הנבחן כולו, על כלל פעילויותיו, "הפסדי" לטווח הארוך (קרי - סכום תשומותיו עולה על סכום עסקאותיו), הרי לעולם ייאמר לו שמטרתו (הסופית והזמנית) אינה להפקת רווחים ודינו להיות מסווג כמלכ"ר. לעומת זאת, אם באותו גוף נבחן "הפסדי" נוצרה פעילות נבחנת רווחית (קרי - פעילות שסכום עסקאותיה עולה על סכום תשומותיה), הרי בדרך של הרחבת קריטריון המטרה ככולל גם את מבחן המטרה הזמנית, בצירוף הקריטריון החמישי (הוא קריטריון הפרדת הפעילות) ייאמר לו, שדין פעילות נבחנת זו להיות "עוסק". ולא יועילו לו לגוף הנבחן טענותיו, לפיהן אותה פעילות רווחית היא זמנית, ואף לא יועילו טענותיו שגם הרווחים מאותה פעילות אינם מיועדים להגיע לכיסו של איש, אלא כל מטרתם היא להפחית במידה כזו או אחרת את כלל הפסדי הגוף הנבחן. לשון אחרת, הרחבת קריטריון המטרה וראייתו ככולל גם "מטרה זמנית" מאיינות, למעשה, את חשיבות הקריטריון השני (בדבר איסור חלוקת הרווחים).¹⁷ מעבר לכך, הרחבת קריטריון המטרה והמצאת "מטרה זמנית", לעיתים יש מאין, שמה ללעג את הקריטריון הראשון (קריטריון המטרה) עצמו. שכן, למרות שבקריטריון עצמו נאמר, שקיומם של "רווחים בפועל" אינו מעלה ואינו מוריד, הרי בפועל, עם אימוץ מבחן "המטרה הזמנית" - קיומם או אי קיומם של רווחים בפועל מפעילות נבחנת הפך להיות חזות הכל. אי קיום הרווחים העיד על העדר "מטרה זמנית" להרוויח אותם ומכאן הצביע הקריטריון על היות הגוף הנבחן (למגינת ליבו של הגוף הנבחן) - מלכ"ר. לעומת זאת, קיומם של רווחים בפועל מפעילות נבחנת "יצר" לגוף הנבחן "מטרה זמנית" להרוויח מאותה פעילות נבחנת

-
12. עניין בשערייך ירושלים, הערה 6 לעיל; עניין עמותת ידידי בית החולים נהריה, הערה 7 לעיל.
 13. עניין בשערייך ירושלים, הערה 6 לעיל; עניין הליליס, הערה 7 לעיל; עניין ארגון חברות הסייעוד, הערה 7 לעיל; עניין מכבי שירותי בריאות, הערה 7 לעיל.
 14. עניין בשערייך ירושלים, הערה 6 לעיל; עניין ארגון חברות הסייעוד, הערה 7 לעיל.
 15. עניין בשערייך ירושלים, הערה 6 לעיל; עניין הליליס, הערה 7 לעיל; ע"ש 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל, מנהל המכס והבלו, פ"מ תשל"ח(2) 520, 525.
 16. עניין פי נר, הערה 7 לעיל.
 17. וראו על כך הרהוריני לגבי הקריטריון השני.

ובדרך זו (ושוב למגינת ליבו של הגוף הנבחן) להצביע על היותו "עוסק". הרי כי כן, "מבחן המטרה הזמנית" הפך את קריטריון המטרה כולו לתלוי שאלה אחת ויחידה - האם היו רווחים בפועל אם לאו.

לית מאן דפליג, שלאור הלשון המפורשת של החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק, קריטריון המטרה הינו הקריטריון המרכזי (בה' הידיעה) לאבחנה שבין "מלכ"ר" (פרטי) שאליו מתייחסת החלופה האמורה, ובין "עוסק". אך למרבה הצער, מבחן העזר של "המטרה הזמנית", שבו נעשה שימוש במקרים בהם פעילות נבחנת הניבה רווח לגוף הנבחן, הפך את שאלת המטרה ל"הנחת המסובב".

בצד הרחבת קריטריון המטרה ככולל גם "מטרה זמנית", נזקקו כאמור בתי המשפט גם למבחני עזר נוספים ביישום את קריטריון המטרה, ובכללם מבחן המחיר הנמוך. מבחנים אלו, כולם כאחד, נראים על פניהם רלוונטיים עד מאוד לקריטריון המטרה. אך אליה וקוץ בה - אם עפ"י מבחן המחיר הנמוך ימצא, שמטרת הגוף הנבחן אינה "הפקת רווחים", ודינו של הגוף הנבחן עפ"י קריטריון זה להיות מסווג כ"מלכ"ר", הרי על כורחך חייב אתה להניח, שאותו מחיר זול יעמוד לגוף הנבחן לרועץ במבחן התחרות (פרי הקריטריון הרביעי), שעל פיו דין הגוף הנבחן עפ"י אותם שיקולים עצמם יהיה להיות מסווג כ"עוסק" (שם לא כן, התחרות של המגזר הפרטי במחיר הזול תהיה קשה עוד יותר).¹⁸ במילים אחרות, אם הגוף הנבחן יגבה מחיר "יקר", הרי יאמרו לו "עוסק אתה" על פי קריטריון המטרה; אם יגבה הוא מחיר "זול", יאמרו לו מלכ"ר אתה עפ"י קריטריון המטרה, אך עוסק אתה עפ"י קריטריון הרביעי (שעניינו מהות הפעילות ומבחן התחרות).

כפי שנראה להלן, בהתייחסותנו אל הדירקטיבה השישית, אפשר היה גם אחרת. חלף המצאת "מטרה זמנית" מתוך עצם קיומם של "רווחים בפועל", שלכאורה לא היו אמורים להכריע בעניין מטרת הגוף הנבחן, ראוי היה לשאול, מה דין אותם רווחים, מה הקשר בינם ובין המטרות הציבוריות שהגוף הנבחן נועד לשרת, למה משמשים הרווחים ובעיקר - את מי הם משמשים.

הרהורים על הקריטריון השני - קריטריון איסור חלוקת רווחים עפ"י חוקת החייב

בתי המשפט, כך נדמה, לא ייחסו משקל רב לקריטריון זה, בהעדפתם את המהות על הצורה.¹⁹ כך למשל, קיומן של הוראות בתקנון חברות עירוניות, המאפשר להן לחלק רווחים לבעלי מניותיהן (העיריות) לא מנע סיווגן של חברות כאלו כמלכ"ר.²⁰ למצער, קריטריון זה פורש כמעין קריטריון עזר לקריטריון הראשון (קרי - קריטריון המטרה) ולא כקריטריון "העומד על רגליו הוא", המהווה ערך בפני עצמו, שאינו נופל משאר

18. וראו על כך הרהורינו באשר לקריטריון הרביעי.

19. כך למשל, בעניין הליליס, הערה 7 לעיל, בעמוד ה-175.

20. ראו למשל - עניין הל"ר, הערה 7 לעיל; עניין החברה לטיפול והשבת מי בוב, הערה 7 לעיל; עניין החברה הכלכלית לאשקלון, הערה 7 לעיל.

הקריטריונים.²¹ קריטריון זה אכן נראה על פניו פורמאליסטי, בעיקר אם הביטוי "חוקת החייב" יפורש באופן דווקני כמתייחס אך ורק למסמכי ההתאגדות של הגוף הנבחן, ואם הביטוי "חלוקת רווחים" יפורש כמתייחס לחלוקת עודפים בדרך של דיבידנדים בלבד. ברם, אם תוצע פרשנות שלפיה, הביטוי "חוקת החייב" כולל את כלל ההתחייבויות שהגוף הנבחן נטל על עצמו כלפי מייסדיו, בעלי מניותיו, חבריו, חברי האורגנים שלו וכלפי עובדיו ומנהליו, ואם הביטוי "חלוקת רווחים" לא יוגבל לחלוקת דיבידנדים בהכרח, אלא יכלול בחובו את כל הדרכים שבהן הגוף הנבחן יכול לתגמל או להיטיב עם בעלי העניין בו (לרבות שכר, דמי ניהול וכיו"ב), הרי נדמה שבפרשנות כזו, קריטריון איסור חלוקת הרווחים הוא קריטריון חשוב מעין כמוהו (לפחות בפן הנגטיבי), שאינו נופל מהקריטריונים האחרים ולבטח אינו נופל מקריטריון המטרה (נוכח הוספת "מבחן המטרה הזמנית", שכאמור עיקר אותו במידה רבה)). אין בכונתי לומר, שכל גוף, שבמסמכיו כלולה הסמכה או התחייבות לחלק רווחים, יסווג על אתר כ"עוסק", בעיקר במקרים בהם נסיון העבר, כמו גם הצפי לעתיד, מעידים שרווח כזה אינו אפשרי כלל. במקרה כזה ראוי להתייחס לאותה הוראה כאל "אות מתה".²² ברם, ב"מקרה הפוך", שבו הגוף הנבחן שולל מכל וכל אפשרות חלוקת רווח בכל צורה שהיא (לרבות שכר מותנה בתוצאות, דמי ניהול מופרזים, מימוש אפשרי של מניות הגוף הנבחן, קבלת עודפים בפירוק וכיו"ב), יש לייחס חשיבות רבה לקריטריון זה. במקרים כגון דא, ראוי לייחס משקל רב לעובדה, שעודפים הנוצרים באחת או יותר מפעילויותיו של אותו גוף, אינם יכולים "להתגלגל" לכיסו של בעל עניין כלשהו בגוף, ולפיכך, לעולם ישמשו רק להשגת מטרתו הציבורית של הגוף (והקטנת הפסדיו הקשורים בהשגת אותה המטרה).

כפי שנראה להלן, בהתייחסותנו אל הדירקטיבה השישית, אפשר היה גם אחרת. במקרים בהם קיימים לגוף הנבחן "רווחים בפועל", הרי ראוי לדון בפעילות הנבחנת שיצרה את אותם "רווחים בפועל", לא בדרך של התעלמות מחוקת החייב והמצאת "מטרה זמנית" אלא דווקא לאור השאלה, מה משרתת אותה פעילות נבחנת שיצרה את "הרווחים בפועל", ומה (ובעיקר את מי) הם משמשים.

הרהורים על הקריטריון השלישי - קריטריון הגירעון, המקורות והשימושים

כאמור, קריטריון זה עניינו בשלושה סממנים: האחד, האם קיים במאזן החייב גירעון תפעולי; השני, האם הגירעון התפעולי ממומן מתקציב המדינה, ממוסדות ציבוריים או מתרומות של יחידים; והשלישי, האם יתרות הכספים מיועדות להמשך פעילות החייב בהתאם למטרותיו.

כבר נאמר לא אחת, שעצם קיום דרישת "הגירעון התפעולי" כתנאי לסיווגו של גוף כמלכ"ר, מהווה מעין "פרס" הניתן לגופים לא יעילים, הנסמכים על קופת הציבור, והענשת אותם גופים ציבוריים המבקשים, בצד קיום מטרותם הציבורית, להתנהל

21. עניין הליליס, הערה 7 לעיל, שם; וכן ראו: א. נמדר ות. רייף, "סיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק בחוק מע"מ - ביקורת והמלצות", "מיסים" יד/א-25.

22. בדומה לפסיקה ביחס לאותן חברות עירוניות שנזכרו בהערה 21 לעיל.

ביעילות מירבית.²³ ברם, מעבר לעובדה שעסקינן בקריטריון אנכרוניסטי המשדר מדיניות לא ראויה, עסקינן בקריטריון אשר, לכאורה, סותר את הקריטריון הראשון (קריטריון המטרה), סותר את הקריטריון השני (קריטריון איסור חלוקת רווחים) ובנוסף, סממניו הפנימיים לא יכולים לדור בכפיפה אחת ככל שהם מתיימרים להיות סממנים מצטברים.

באשר לסתירה בין הקריטריון השלישי לראשון, הרי ייאמר, שבעוד שמבחן הגירעון התפעולי שמציע הסממן הראשון בקריטריון השלישי, הוא מבחן תוצאתי אובייקטיבי, הרי הקריטריון הראשון (קריטריון המטרה) הדגיש, ששאלת המטרה היא סובייקטיבית, וקיומם של "רווחים" בפועל אין בו כדי להשפיע על אופן הסיווג של הגוף הנבחן.²⁴ אם תאמר, שקיומו של גירעון תפעולי הוא לעולם תנאי לסיווג הגוף הנבחן כ"מלכ"ר" עפ"י הקריטריון השלישי, הרי שאין רלוונטיות לדברי הפסיקה בהתייחס לאפשרות קיום "רווחים בפועל" לעניין הקריטריון הראשון. מה לי מטרת הגוף הנבחן במסגרת הקריטריון הראשון, שעה שלגוף הנבחן יש "רווחים בפועל", אם דינם של אותם "רווחים בפועל" הוא לשלול את סיווגו כמלכ"ר במסגרת הקריטריון השלישי?

באשר לסתירה בין הקריטריון השלישי לשני, הרי ייאמר, שאם קיומו של גירעון תפעולי הוא תנאי לסיווג הגוף הנבחן כ"מלכ"ר", הרי מה נפקא מינה לחוקת הגוף הנבחן ולשאלה, האם מותר או אסור לחלק על פיה רווחים, שהדרישה לגביהם בקריטריון השלישי היא, שלעולם לא יבואו לעולם. רוצה לומר, שגם אם עפ"י הקריטריון השני בגוף הנבחן תהיינה אין ספור הוראות האוסרות חלוקת רווח מכל וכל, הרי עפ"י הסממן הראשון שבקריטריון השלישי, העדר גירעון תפעולי (קרי קיומו של רווח) - יאיין כליל את חשיבות האיסורים הנ"ל ויביא לסיווג הגוף כ"עוסק". ולהיפך, גם אם עפ"י הקריטריון השני בגוף הנבחן יהיו אין ספור הוראות המאפשרות חלוקת רווח, הרי עפ"י הסממן הראשון שבקריטריון השלישי, קיומו של גירעון תפעולי - יאיין כליל את משמעות היכולת לחלק את רווחים הנ"ל ויביא לסיווג הגוף כ"מלכ"ר".

באשר לאי היכולת לראות את הסממן הראשון והסממן השלישי דרים בכפיפה אחת כסממנים מצטברים, ייאמר, שאם הפעילות הנבחנת של הגוף הנבחן מצויה בגירעון תפעולי (הסממן הראשון), אזי עולה השאלה, מהיכן "הכספים" שהסממן השלישי דן בהם, המיועדים להמשך פעילותו של הגוף "בהתאם למטרותיו"? אם תאמר ש"הכספים" שהסממן השלישי דן בהם הינם רק כאלו שמקורם בתקצוב או בתרומות, הרי מה הטעם כלל להזכיר את הסממן השלישי, שהרי הם כבר הוזכרו בסממן השני, הדין באותו עניין בדיוק. אם תאמר ש"הכספים" שהסממן השלישי דן בהם יכולים לכלול רווחים תפעוליים מהפעילות הנבחנת, הרי מתקיימת סתירה חזיתית בין הסממן הראשון לסממן השלישי, שהרי למרות הסממן הראשון לכאורה

23. ראו למשל **ארגון חברות הסייעוד**, הערה 7 לעיל, בעמוד ה-167, וכן ראו: א. נמדר ות. רייף, "סיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק בחוק מע"מ - ביקורת והמלצות", **"מיסים"** יד/א-25.

24. ראו למשל הפסיקה המוזכרת בהערה 7 לעיל.

עדיין ייתכן שהפעילות הנבחרת תסתיים ברווח תפעולי ולא בהפסד. אם תאמר ש"הכספים" שהסממן השלישי דן בהם משמעם רווחים מחלק אחר של פעילות של הגוף הנבחן (שאינו הפעילות הנבחרת), הרי הסממן השלישי כלל לא רלוונטי לבחינת הפעילות הנבחרת. מכאן, שבחינה ראויה של הקריטריון השלישי הייתה מחייבת לקרוא את הסממן הראשון **כאלטרנטיבי** לשלישי, כך שאם הגוף מצוי בגירעון תפעולי, אין צורך לבדוק לאן הוקצו עודפיו, ואם הוא בעודף המיועד להמשך פעילותו בהתאם למטרותיו, אין צורך לבדוק, האם הוא נמצא (בה בעת) בגירעון, וזאת בעיקר נוכח העובדה, שקריטריון המטרה לא שולל, לכאורה, מציאות שלמלכ"ר יהיו בפועל רווחים, בתנאי שלא לכך הייתה מטרתו. ולפי הקשר זה, ממשיך הסממן השלישי בקריטריון השלישי וקובע, כי אף אם היו לגוף רווחים - תנאי הוא שאלו לא יחולקו אלא ייועדו להמשך פעילותו.

מהאמור עולה איפוא, שגם אם נתייחס לקריטריון השלישי כאל מחוייב המציאות, הרי שעל מנת להימנע מסתירה בין הקריטריונים ובין עצמם ועל מנת להימנע מסתירה בין הסממן הראשון והשלישי שבקריטריון השלישי, ראוי לפרש את הסממנים שבקריטריון השלישי **כחלופיים**, לאמור: על מנת שהגוף הנבחן יסווג כמלכ"ר בהתאם לקריטריון השלישי, חייב הוא להיכנס לאחת משתי קטגוריות: **האחת**, עניינה בגופים בגירעון תפעולי הממומן ע"י המדינה או תרומות של מוסדות ציבוריים או יחידים. **השנייה**, עניינה בגופים שאינם בגירעון, או שהפעילות הנבחרת אינה בגירעון ואשר רווחיהם (או רווחי אותה פעילות נבחרת) מופנים להמשך פעילותם המלכ"רית.²⁵

כפי שנראה להלן, הדירקטיבה השישית לא עשתה כל שימוש בקריטריון זה, ולא בכדי.

הרהורים על הקריטריון הרביעי - מהות הפעילות ושאלת התחרות וההפליה

קריטריון זה בוחן, האם מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל, והאם הפעילות אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים בתחום, ועל כן, הרישום כמלכ"ר לא יגרום להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים אחרים.

הפסיקה, כך נראה, ייחסה חשיבות מרובה (ואולי אף מכרעת) לקריטריון זה. עובדה זו מצאה ביטוי בדברי בית המשפט העליון בעניין **בשערייך ירושלים** כהאי לישנא:

"השיקול של מניעת אפליה בתחרות בענף עסקי מסוים על ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ, הנו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של הגוף. שכן אחד מאושיותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס.

25. יצוין, כי באופן תיאורטי, גם גוף כזה עשוי להיתמך מקופת המדינה או מתרומותיהם של מוסדות ציבור או יחידים.

מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטראלי, וכוונתו שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מיסוי.²⁶

לאור המשקל הרב שייחסה הפסיקה לקריטריון זה, הרי ככל שבתי המשפט היו בדעה, שהפעילות אינה מהווה תחרות לעסקים אחרים, כך גברה הנטייה לסווג את הגוף המדובר כמלכ"ר, גם אם יתר הקריטריונים לא נטו בהכרח לכיוון קלסיפיקציה זו, וההיפך: ככל שהגוף המדובר "התחרה" עם גופים עסקיים, כך הנטייה הייתה לסווגו כעוסק.²⁷ סבורני, שטוב היה אילו בית המשפט אז, ולבטח כיום, היה סובר אחרת והיה מיישם את הקריטריון הרביעי (לרבות מבחן התחרות הכלול בו) במשורה, לא כמבחן עצמאי העומד על רגליו הוא, אלא כמבחן תלוי אינטרס ציבורי, שהפעילות הנבחנת אמורה לשרת. עיון בקריטריון עצמו מעלה, שהאלמנט של "מהות הפעילות" קודם לאלמנט "התחרות" ולא אלמנט "אי-ההפליה". מכאן ניתן ללמוד, כי במקורו, הקריטריון הרביעי צריך היה להיבחן באופן דו-שלבי. בשלב הראשון, ייבחן "מהות הפעילות" והיותה "עסקית כמקובל"; אם התשובה לשאלה זו תהיה חיובית, הרי שהגוף הנבחן דומה במהותו לגופים עסקיים ועלינו לעבור לשלב השני. בשלב השני, תיבחן השאלה, האם, לאור זאת שבגופים "דומים" עסקי, אין בהחלת נטל מס מופחת על אחד מהם כדי ליתן בידו יתרון, עד שניתן אף לומר כי בכך הוא מופלה לטובה לעומת האחרים הפועלים בענף, שאז במו ידינו יצרנו מצב של תחרות בלתי הוגנת. ואולם, מקום בו יישום מבחן "מהות הפעילות" מלמדנו, כי לפנינו גוף אשר אינו פועל באופן "עסקי כמקובל", אזי ממילא גוף זה שונה משאר העוסקים הפועלים בענף, וממילא בשל שוני זה לא תיתכן הפליה בינו ובינם, ואין כל צורך לעבור לשלב השני ולבחון את שאלת ההפליה והתחרות.

בעולם בו קיימת "חומה סינית" בין המגזר העסקי הפרטי ובין המגזר הציבורי, מהות הפעילות של מלכ"רים בתחום הציבורי לעולם לא תהיה "עסקית כמקובל", וממילא פעילות זו לא מהווה גורם תחרותי, ובנוסף גם לא ניתן יהיה לומר עליה שהיא מופלית לטובה. שהרי הלכה היא, שאין הפליה מתקיימת בין גופים שונים זה מזה, שונות רלוונטית, והפליה היא לעולם בין גופים השווים זה לזה.²⁸ דא עקא, אם בעבר יכול היית בקלות יחסית לעשות הבחנה בין "העולם העסקי" ובין "העולם הציבורי", ועוד בשלב הראשון שצוין לעיל, להגדיר, מהי הפעילות שמלכתחילה נופלת ב"עולם הציבורי" ולכן אין היא "עסקית כמקובל", לא כך הוא המצב כיום, כש"החומה הסינית" הזו נפלה. אנו חיים בעידן שבו קיים עירוב תחומים מוחלט בין "העולם הציבורי" ו"העולם העסקי-הפרטי". מחד גיסא, עדים אנו ל"פלישה" של המגזר העסקי לתחומים כדוגמת בריאות, חינוך, תרבות, ספורט, ביטחון - תחומים שבעבר נחשבו "ציבוריים קלאסיים". כך למשל, בצידה של מערכת בריאות ציבורית עניפה

26. עניין בשערייך ירושלים, הערה 6 לעיל. וראו גם באותה רוח, למשל, עניין הליליס, הערה 7 לעיל, עניין מד"א, הערה 7 לעיל; עניין מכבי שירותי בריאות, הערה 7 לעיל. אם כי ייאמר, שבמקרים אחרים (כדוגמת החניון בעניין עמותת ידידי בי"ח נהריה, הערה 7 לעיל) נקבע, כי למרות שאלמנט היעדר התחרות מתקיים בעמותה, ולכאורה עובדה זו תומכת בסיווגה כ"מלכ"ר", הרי שסיווגה המתאים של העמותה הוא דווקא "עוסק", וזאת מפאת יישום יתר הקריטריונים.

27. והשוו, א' נמדר, מס ערך מוסף, חלק ראשון, הוצאת חושן למשפט, תשס"ד-2003, 286-287.

28. ראו למשל, בג"צ 528/88 אליעזר אביטן נ' מינהל מקרקעי ישראל ואח', פ"ד מג(4) 297.

קיימים כיום בתי חולים פרטיים ורפואה פרטית משגשגת; בצידה של מערכת חינוך ציבורית עניפה קיימים בתי ספר פרטיים-עסקיים, מכללות עסקיות וגנים פרטיים; בצידן של מערכות ספורט ותרבות ציבוריות קיימים כיום אגודות ספורט הפועלות ממניעים עסקיים (לרבות מניעי פרסום עסקי) ותיאטרות "פרטיים"; ובצידה של משטרת ישראל ושאר מוסדות בטחוניים פועלות כיום חברות שמירה פרטיות. מאידך גיסא, עדים אנו ל"פלישה" של המגזר הציבורי לפעילויות שבעבר נחשבו עסקיות למהדרין, כדוגמת בנייה ויזמות ע"י רשויות מוניציפליות, בניית מרינות ככלי לפיתוח סביבתי והשבחת נדל"ן; הרחבת פעילות רפואית של בתי חולים וקופות חולים ציבוריים לתחומים שלא נחשבו בעבר כחלק ממערכת הבריאות הציבורית הקלאסית (כדוגמת רפואת שיניים, רפואה אלטרנטיבית); שמירה (תמורת שכר נאה) על מגרשי כדורגל בידי משטרת ישראל, ועוד, ועוד. משכך, לאור נפילת "החומה" שבין התחומים העסקיים "הקלאסיים" והתחומים הציבוריים "הקלאסיים", עולה השאלה, **מה דינו של השלב הראשון שבקריטריון הרביעי, הוא שלב בחינת היות הפעילות "עסקית כמקובל"**. אם בעבר תשובה שלילית לשלב הראשון הייתה מייצרת את הצורך להגיע לשלב השני, שעניינו בדיקת שאלת התחרות ואי-ההפליה, הרי כיום, כשהשלב הראשון - בדיקת "מהות הפעילות" - הפך כמעט ללא רלוונטי, יש לשאול, כיצד הדבר משפיע על השלב השני. דהיינו - האם אי הוודאות הקיימת כיום ביחס לשלב הראשון, הדין בשאלה, האם הפעילות היא "עסקית כמקובל", העלתה ביתר תוקף את השלב השני הדין בתחרות ובאי ההפליה לכדי קריטריון העומד על רגליו הוא. או שמא אי הוודאות ביחס לשאלה, מה ייחשב "עסקי כמקובל", דווקא מחייבת לבחון את שאלת התחרות ואי ההפליה במשקפיים יותר סלקטיביות, על מנת ששאלת התחרות לא תגזור בכל פעילות שהיא את גורלו של המלכ"ר להיות עוסק.

בהתייחסותה לשאלת התחרות, הנמדדת, כאמור, בשלב השני, ציינה הפסיקה, כי את בחינת התחרות בין הגוף הנבחן הטוען להיותו מלכ"ר ובין העוסקים האחרים בתחום, אין לבצע "כפשוטה", אלא על רקע השאלה, האם, בנסיבות העניין, סיווג הגוף הנבחן כמלכ"ר יגרום לתחרות שהיא "בלתי הוגנת"²⁹. ומתי התחרות היא הוגנת ואינה מפלה באופן אסור? לדעתי, **מקום בו האינטרס הציבורי מחייב, כי שירות מסוים יסופק לציבור בידי מלכ"ר**, אם באופן בלעדי ואם באופן אלטרנטיבי לעוסקים אחרים הפועלים במתן אותו שירות, שאז נאמר, כי אפילו אם קיימת תחרות בין המלכ"ר לשאר העוסקים, ואפילו אם למראית עין סיווג הגוף הנבחן כמלכ"ר יגרום לו להעדפה פיסקאלית לעומת האחרים, הרי שיש באינטרס הציבורי כדי "להכשיר" את התחרות הלא שווה וההפליה "הלכאורית" הנ"ל. אם תאמר, כי מבחן התחרות ומבחן ההפליה נשענים על רגליהם שלהם ויש ליישם **בכל מקרה** (גם לאור ירידת קרנה של השאלה בדבר היות "מהות הפעילות" - האם היא "עסקית כמקובל"), אזי תמצא עצמך במצב אבסורדי. שכן, כל מלכ"ר שמבצע עסקאות הוא מלכ"ר "מופלה", כביכול, לטובה, מעצם העובדה שאינו נדרש לשלם מע"מ (וחייב במס שכר בלבד), ואם קיימים עוסקים אחרים באותו ענף, אזי ממילא יהא הוא

29. ראו למשל, עניין ארגון חברות הסיעוד, הערה 7 לעיל, בעמ' ה-168, שם נקבע, בין השאר, "את האינטרס על מלכ"ר להיות גורם תחרותי, אין להבין,...., כאיסור על כל מצב של תחרות בין מלכ"ר לעוסק, אלא כאיסור על תחרות בלתי הוגנת". והוסיף למשל בית המשפט בעניין מד"א, הערה 7 לעיל, בעמ' ה-216: "אין מלכ"ר אחד שלא מתחרה עם גורמים פרטיים, וזה טבעו של משק חופשי".

עימם גם במצב של תחרות. ומכאן שכאמור, לפי גישה זו, לעולם, בהתאם לקריטריון הרביעי, מלכ"ר המבצע עסקאות (להלן - "מלכ"ר מסחרי") צריך להיות מסווג כעוסק!!

נדמה שיקל להבין מהדוגמה הבאה, מדוע כלל לא ייתכן שמבחן התחרות יעמוד על רגליו שלו. ניטול מלכ"ר הפועל בענף כלשהו ונבחן את סיווגו בהתאם למבחן התחרות, כאילו היה זה מבחן עצמאי. נעשה כן פעם אחת תחת ההנחה שהגוף הנבחן פועל לבדו בענף, היינו - כמונפול (להלן - "המלכ"ר המונופוליסט"), ופעם אחרת תחת ההנחה, שלצד אותו גוף נבחן פועלים גם גופים אחרים המסווגים כ"עוסקים" (להלן - "המלכ"ר המתחרה"). המלכ"ר המונופוליסט, בהגדרה, אינו נמצא בתחרות עם גוף כלשהו, ולפיכך, לו מבחן התחרות היה עומד על רגליו שלו, היה במבחן זה לתמוך בהשארת סיווגו של הגוף הנבחן כמלכ"ר. לעומת זאת, במצב האחר, שבו פועלים לצד המלכ"ר עוסקים, הרי שלא רק שמצבו של אותו מלכ"ר גרוע מזה של המלכ"ר המונופוליסט, אלא שגם יישום מבחן התחרות, לו היה עומד על רגליו שלו, היה תומך בשינוי סיווגו של המלכ"ר ל"עוסק". ומה התוצאה? יוצא שהמלכ"ר "המתחרה" "נפגע" פעמיים לעומת "אחיו" המונופוליסט, פעם אחת מכיוון שנגזר עליו לעמוד בתחרות עם גופים אחרים, ופעם שנייה, כי סיווגו ישונה בכל מקרה ל"עוסק".

זאת ועוד, כבר ציינו שמתקיימת סתירה פנימית בין מבחן המשנה של "המחיר הזול" שבקריטריון הראשון (קריטריון המטרה) ובין מבחן התחרות שבקריטריון הרביעי. דווקא מחירים נמוכים הם אלו המהווים, עפ"י הקריטריון הראשון, אינדיקציה להיותו של הגוף הנבחן מלכ"ר, ובה בעת, דווקא מחירים אלו מהווים את האיום העיקרי בתחרות. לכאורה, ככל שגוף הוא מלכ"ר יותר (ומחיריו נמוכים יותר), מידת התחרות בגופים אחרים היא גבוהה יותר! ולפי מבחן התחרות שבקריטריון הרביעי, יהא גם בכך, באופן אבסורדי, לתמוך בשינוי סיווג הגופים המלכ"ריים ביותר לעוסקים.

מהאמור לעיל, יש ללמד שמלכתחילה, מהות הפעילות צריכה הייתה להיות הקובעת, ושאלת התחרות הייתה רלוונטית רק מקום בו מדובר היה בפעילות "עסקית כמקובל". ברם, במקום שבו קשה לקבוע כיום, מהי פעילות "עסקית כמקובל", אזי משמעות הדבר איננה העלאת מבחן התחרות לדרגת מבחן עצמאי, אלא דווקא הורדת ערכו של מבחן לוואי זה. כך למשל, בעניין מד"א,³⁰ הקריטריון הרביעי, ובעיקר מבחן התחרות הגלום בו, גזר את גורלה של מד"א להיחשב עוסק בתחום הובלת המתים, נוכח העובדה ששירות זה של הובלת נפטרים, עם כל נחיצותו הציבורית, "מקביל לפעילות של חברות פרטיות".³¹ ואם כך, נבקש רק לשאול, מדוע לא ביקש בית המשפט לשנות באותה הזדמנות את סיווגה של מד"א לעוסק גם בתחום פעילותה העיקרית (והוא הובלת חיים לבית החולים), שהרי קיימים גורמים עסקיים פרטיים המתחרים במד"א באותו תחום פעילות.

30. עניין מד"א, הערה 7 לעיל.

31. שם, בעמוד 220.

אל מול הגישה שייחסה משקל מכריע לשיקול התחרות, מצאנו בעניין המועצה האזורית עמק יזרעאל גישה הפוכה ממנה משתמע, שאין ליחס לתחרות כל משקל לעניין בחינת סיווגה של פעילות נבחרת בידי גוף נבחן,³² אם כי ייתכן שבאותו מקרה התכוון בית המשפט, ששיקול התחרות אינו רלוונטי כלל שעה שעוסקים אנו במלכ"ר ציבורי כדוגמת רשות מקומית (להבדיל ממלכ"ר פרטי).³³

לדידי, בין שני הקטבים - בין ייחוס משקל מכריע לשאלת התחרות ובין אי ייחוס משקל כלשהו לשיקול האמור - בבואנו להכריע בסיווגה של פעילות נבחרת, בידי גוף נבחן, במסגרת הקריטריונים הרלוונטיים למלכ"ר פרטי, האמת מצויה אי שם בתוך. מחד גיסא, האיסור על תחרות בלתי הוגנת הינו נגזרת של עיקרון רב-חשיבות בדיני המס, הוא עקרון ניטרליות המס. מאידך גיסא, שימת דגש מכריע על עיקרון זה, בבואנו להכריע בדבר סיווגה של הפעילות הנבחרת לצורכי קבלת הטבות מס, תשמיט את הקרקע מתחת כוונת המחוקק ליתן הטבות מס לגופים מסויימים במגזר השלישי, המבצעים פעילות המיועדת לשרת אינטרסים שהמדינה חפצה ביקרם. ויודגש, בהיות מע"מ מס עקיף המתגלגל על הצרכן, המחוקק שהעניק את ההטבות לפעילות ציבורית המתבצעת ע"י גופים שפועלים שלא למטרות רווח, לא התכוון להטיב עם אותם גופים עצמם או עם בעלי העניין בהם, אלא עם צרכני הפעילות, שעליהם אמור להתגלגל המע"מ. ראיית קריטריון התחרות כקריטריון מכריע, תכשיל את הכוונה ליתן לצרכנים אלטרנטיבה של שירותים מוזלים ופטורים ממס עקיף באותם תחומי פעילות שהמדינה עצמה צריכה הייתה לספק, במישרין או באמצעות המגזר השלישי.

כפי שנראה להלן, הדירקטיבה השישית, המייחסת אף היא משקל למבחן התחרות, קבעה שיש לקוראו כמבחן תלוי שאלת קיום האינטרס הציבורי של הפעילות הנבחרת. אם הפעילות הנבחרת היא בחזקת אינטרס ציבורי, שהדירקטיבה השישית מכירה בו, אזי הפגיעה בתחרות באמצעות מתן יתרונות מס לגוף הנבחן שאינו פועל למטרת ריווח, ואשר מגשים את אותו אינטרס - היא לגיטימית.

32. המועצה האזורית עמק יזרעאל, הערה 11 לעיל, בעמוד 474, שם נקבע: "חופש העיסוק הוא זכות יסוד של כלל אזרחי המדינה, ואין להביא שיקול כזה של תחרות, ואפילו תחרות בלתי הוגנת, במסגרת השיקולים על מנת לקבוע את מעמדו של פלוני או אלמוני בפני רשויות המדינה... האובייקטיביות היא שחייבת להנחות את רשויות המדינה לנהוג מידה שווה כלפי כולם, ואין היא חייבת לרצות את מי שסבור שנקלע לתחרות בלתי הוגנת של אחר, על ידי כך שתפגע בעיסוקו של האחר - שכן בעשותה כך, חוזרת היא ומפלה לטובה את המתלונן, רק משום שהתלונן..."

33. כאמור, רשות מקומית נכללת במסגרת החלופה הראשונה להגדרת מלכ"ר, הדנה בשאלת סיווג מלכ"ר ציבורי, ולא במסגרת החלופה השנייה שדנה בשאלת סיווג מלכ"ר פרטי, ומשכך, ספק אם צריך היה לבחון את הפעילות הרלוונטית לגביה במשקפי מבחן שישה הקריטריונים, כפי שאף נקבע בעניין עיריית אשקלון, הערה 8 לעיל. אין משמעות הדבר, כי כל פעילות של מלכ"ר ציבורי חסינה מסיווג שונה. לדעתנו, באותם מקרים של מלכ"רים ציבוריים, שאלת הסיווג צריכה להיבחן במשקפיים אחרות ולפי "מבחן הפונקציה השלטונית", כפי שהוצע בעניין עיריית אשקלון. ראו בהקשר זה אף את הערה 61 להלן באשר לעמדת הדירקטיבה השישית בעניין.

הרהורים על הקריטריון החמישי - הפרדת הפעילות

קריטריון זה, כאמור, בודק אם יש "הצדקה עניינית לשינוי ברישום, שכן ניתן להפריד, מנהלית וארגונית, בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי".

הקריטריון, הלכה למעשה, מקנה לרשות המס סמכות להפריד את הפעילות הנבחנת, שעושה הגוף הנבחן, על מנת לסווגה בשונה מסיווג יתרת הפעילות של הגוף הנבחן. דא עקא, שלכאורה הקריטריון מגביל כוח זה שהוא מקנה לרשות המס בסייג. רישת הסייג משתמשת בלשון סובסטנטיבית, "הצדקה עניינית", אך המשכו מסביר את אותה "הצדקה עניינית" בלשון טכנית דווקא באמרו, שאותה "הצדקה עניינית" תתקיים בכל מקרה שבו ניתן להפריד "מנהלית וארגונית" בין עיסוקיו של החייב. ממבט רטרוספקטיבי נראה, כי הסייג האמור מעולם לא היווה חסם כלשהו שמנע רישום פעילות נבחנת שעושה הגוף הנבחן בשונה מיתר פעילותו. במקרים בהם, למשל, רשות מקומית עסקה גם בלימודי נהיגה, שזהו תחום שונה בעליל מאחריותה ומסמכויותיה,³⁴ או במקרים בהם עמותה מימנה סיוע למשפחות במצוקה באמצעות הפעלת רשת צרכניות לממכר מזון,³⁵ או במקרים שבהם בית חולים מפעיל חניונים כסיוע למימון פעילותו³⁶ - במקרים כגון דא אכן היה זה אך טבעי למצוא "הצדקה עניינית" לסיווגה של פעילות נבחנת בשונה מסיווג יתר הפעילות של הגוף הנבחן. ברם, היו גם מקרים אחרים, שבהם הפרדה בין הפעילות הנבחנת ובין שאר פעילויות הגוף הנבחן לא היתה קלה כלל וכלל (בלשון המעטה). במקרים אלו, היית מצפה שהצורך ב"הצדקה עניינית" להפרדת הפעילות הנבחנת במסגרת הקריטריון החמישי, יהווה חסם של ממש מפני ניסיון ליתן לפעילות הנבחנת סיווג שונה מזה של יתרת הפעילות של הגוף הנבחן, ולא היא. כך למשל, עפ"י הגיונו של פסק הדין בעניין **מד"א**, דין מע"מ אחד יהיה לצוות מד"א הבא לטפל בחולים ולפנות אותם לבתי החולים במסגרת פעילותם המלכ"רית, ודין מע"מ אחר יהיה לאותו צוות המוצא עצמו, לדאבון הלב, נדרש לפנות את החולה שנפטר בזרועותיו. איה "ההצדקה העניינית" לסווג את פעילות הצוות עד הגיעו לבית החולה כ"מלכ"רית" ומרגע פטירת החולה ופינויו לחדר המתים כ"עסקית"?³⁷ והוא הדין בעניין **מכבי שירותי בריאות**: היכן מתקיימת ההצדקה העניינית לפצל את פעילות קופת החולים בין תחומי רפואה רבים ושונים לבין תחום רפואת השיניים (שחלקו לפחות חוסה בצל אחריות קופת החולים עפ"י חוק ביטוח בריאות ממלכתי)?³⁸ במילים אחרות, הדרישה לקיומה של "הצדקה עניינית" כתנאי להפרדת פעילות התבררה כאמירה ריקה מתוכן, שכן כל אימת שרשות המיסים סברה, שרצוי לה (מאינטרס הגבייה) לסווג פעילות נבחנת בשונה משאר פעילות הגוף הנבחן, היא עשתה כן, בגיבוי של בית המשפט, גם אם אותו סיווג שונה של הפעילות הנבחנת דרש "אקרובטיקה" משפטית וחשבונאית לא קלה.

34. עניין המועצה האזורית עמק יזרעאל, הערה 11 לעיל.

35. עניין בשערי ירושלים, הערה 6 לעיל.

36. עניין עמותת ידידי בית החולים האזורי, הערה 7 לעיל.

37. עניין מד"א, הערה 7 לעיל.

38. עניין מכבי שירותי בריאות, הערה 7 לעיל.

הרהורים על הקריטריון השישי - פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר

נדמה שאין כמו הקריטריון השישי בכדי להצביע על מידת "האובייקטיביות" של מבחן שישה הקריטריונים. במקום שעצם קיומו של קריטריון תמוה זה יאמר דרשני, ובתי המשפט יאמרו כאחד, שכאשר עלינו לעשות משפט צדק בין רשות המס לאזרח, אין כל מקום לקריטריון זה, המעדיף על פניו את אחד הצדדים, אימצה הלכת **בשערייך ירושלים**, גם את הקריטריון השישי הנ"ל כ"הלכה למשה מסיני". אימוץ פשטני של קריטריון זה, משמעותו: אם פעילות הגוף הנבחן "רווחית", הרי סיווגו כמלכ"ר תמנע גביית מע"מ הימנו, וממילא ייגרם לאוצר המדינה נזק, ומשכך יש לסווגו כ"עוסק". לעומת זאת, מקום בו פעילות הגוף הנבחן "הפסדית", הרי סיווגו כ"עוסק" יגרום לצורך להשיב לו מס תשומות העולה על מס עסקאותיו, וממילא ייגרם לאוצר המדינה נזק, ומשכך יש לסווגו כ"מלכ"ר". בכך, "ייחסך" נזק ההחזרים הצפוי מקופת האוצר (ועוד נעשיר את הקופה במס שכו).

על מנת להתמודד עם תוצאותיו של קריטריון זה, שלעולם פועלות לטובת רשות המס המופקדת על הכנסות האוצר, ביקשה הפסיקה שיישמה את הקריטריון הנ"ל, לשים את הדגש על המילה "מוצדקת". אלא ששימת הדגש על המילה "מוצדקת", תוך הותרת הקריטריון על כנו, לא מסייעת כהוא זה לאבחנה שבין ה"עוסק" ו"המלכ"ר" ואף כורכת בחובה סתירה פנימית, שכן, על אתר, תעלה השאלה, אימתי הפגיעה היא "מוצדקת". ונסביר:

אליבא לגישה אחת שמוצאת ביטוייה בפסיקה, כל אימת שהסיווג מביא לתוצאה שהפעילות הנבחנת "הרווחית" מסווג כ"מלכ"רית", וכל אימת שהסיווג מביא לתוצאה שהפעילות הנבחנת "ההפסדית" מסווג כ"עסקית", הרי נוצרת פגיעה לא מוצדקת בקופת האוצר.³⁹ מכאן, עפ"י גישה זו, הואיל וכל פגיעה בהכנסות האוצר היא "בלתי מוצדקת", הרי די בסיווג המנוגד לאינטרס הגבייה בכדי להצדיק סיווג הפוך. צא ולמד, שעפ"י פרשנות זו לתיבה "בלתי מוצדקת", תיבה זו לא מוסיפה למעשה דבר, וכתוצאה מכך, כוחו של קריטריון זה יפה גם אם התיבה "בלתי מוצדקת" תוסר הימנו.

לפי הגישה האחרת, שמוצאת אף היא ביטוייה בפסיקה, אם הסיווג יגרום נזק לאוצר המדינה (קרי - הפעילות הנבחנת "הרווחית" תסווג כמלכ"ר או הפעילות הנבחנת "ההפסדית" תסווג כ"עוסק") אזי, נזק זה הוא "תוצאה של רצון המחוקק, ועל כן אין לומר שזו פגיעה בלתי מוצדקת".⁴⁰ דהיינו, היכן שהסיווג (משיקולים חיצוניים לקריטריון זה) יביא לפגיעה בהכנסות האוצר, אין לומר שהסיווג המנוגד לאינטרס הגבייה (משיקולים החיצוניים לקריטריון זה) הוא "בלתי מוצדק", שהרי זה היה

39. ברוח זו למשל, ניתן להבין את דברי בית המשפט בעניין **מכבי שירותי בריאות**, הערה 7 לעיל, בעמודים ה-199, ה-234.

40. עניין **הפועל אילת**, הערה 7 לעיל, בעמוד ה-199-ה-200, וברוח דומה עניין **החברה לטיפול והשבת מי ביוב באזור נחל חדרה**, הערה 7 לעיל, בעמ' ה-187.

רצון המחוקק.⁴¹ מכאן, אליבא לגישה זו, מלכתחילה הקריטריון כולו מיותר, כי הצדקת הסיווג היא חיצונית לקריטריון ובמקום בו אותו סיווג "מוצדק", הרי עצם הנזק לאוצר המדינה אינו רלוונטי.

לסיכום חלק זה, או שתאמר (אליבא לגישה הראשונה) שצמד המילים "בלתי מוצדקת" שבקריטריון השישי מיותר (מה שיקבע את סיווג הפעילות הנבחנת הוא אינטרס הגבייה של האוצר) או שתאמר (אליבא לגישה השנייה), שלאור צמד המילים "בלתי מוצדקת", הקריטריון השישי עצמו מיותר.

כפי שנראה להלן, הדירקטיבה השישית נמנעה לחלוטין משימוש בקריטריון זה, ולא בכדי.

4. הרהורים על מבחן שישה הקריטריונים (כמכלול)

נדמה שאם נסכם בקצירת האומר את האמור לעיל, אזי נמצאנו למדים, כי הרחבת הקריטריון הראשון (קריטריון המטרה) בצירוף ירידת קרנו של הקריטריון השני (חוקת החייב) ובצירוף אי היות הקריטריון החמישי (הפרדת הפעילות) חסם אמיתי - כל אלו יחדיו מביאים לתוצאה, כי כל גוף נבחן, הפסדי ככל שיהיה ומטרותיו ציבוריות ככל שתהיינה, אך יש לו פעילות נבחנת "רווחית", ימצא עצמו בסטטוס של "מלכ"ר" בפעילותו "ההפסדית" ו"עוסק" בפעילותו הנבחנת "הרווחית", שכן תיחס לו "מטרה זמנית" להרוויח בפעילות הנושאת את עצמה. דהיינו, מבחינת רשות המס, מבחנים אלו תמיד יפעלו לרעת האינטרס הפיסקאלי של הגוף הנבחן. עוד נמצאנו למדים, שאחד ממבחני העזר של הקריטריון הראשון, מבחן המחיר הזול, סותר את מבחן התחרות שבקריטריון הרביעי. מהרהורינו על הקריטריון השלישי (קריטריון הגירעון התפעולי ומקורות המימון) למדנו, שקריטריון זה יוצר תמריץ לגופים במגזר השלישי להיות בלתי יעילים, ועוד למדנו שאותו קריטריון על סממניו הראשון והשני (קרי - סממן הגירעון התפעולי וסממן מקורות המימון) מהווים במידה רבה "הנחת המסובב". לאמור, עפ"י אותם סממנים, אם עסקינן בגוף בעל גירעון תפעולי, הרי חזקה, שסכום עסקאותיו נמוך מסכום תשומותיו, ומכאן סיווגו כעוסק יביא לרשות המס נזק כספי, ואילו סיווגו כמלכ"ר ייטיב עם רשות המס. כך, אם עסקינן בגוף בעל עודף תפעולי, הרי סיווגו כמלכ"ר יזיק לרשות המס, שכן חלף המע"מ (בשיעור הגבוה) על הערך המוסף החיובי של הגוף, תיאלץ הרשות "להסתפק" במס שכן (בשיעור נמוך) על רכיב השכר בלבד, ומכאן התנאי לקיום גירעון תפעולי ישלול הימנו מניה ובייה את מעמדו המלכ"רי, ושוב נמצא הדבר משרת את אינטרס הגבייה. אם כך, הקריטריון השלישי עפ"י אותם סממנים, לא נועד לשמש אלא מכשיר המיועד להביא בכל מצב לתוצאה הרצויה כספית לרשות המס. מהתייחסותנו לקריטריון הרביעי

41. בעניין החברה לטיפול והשבת מי ביוב באזור נחל חדרה, הערה 7 לעיל, נקבע: "הרצון לעודד מלכ"רים ע"י הטלת מס מוקטן, על הערך המוסף, בשים לב למטרות החברתיות הרצויות שהם ממלאים ומתוך רצון לפצות על הקשיים בגיוס הון העומדים בפני גוף שאינו מחלק רווחים." ובהמשך - "שיקול זה פועל היטב במלכ"ר שבו מרכיב השכר והתשומות הוא נמוך ועסקאותיו נערכות עם צרכנים ולא עם עוסקים".

(קריטריון מהות הפעילות), נמצאנו למדים, כי לאור האנכרוניזם במבחן המשנה של "מהות הפעילות", עקב עירוב התחומים החל כיום בין פעילותם של גופים במגזר הפרטי ובין פעילותם של גופים במגזר הציבורי, מותר אותנו קריטריון זה, למעשה, עם מבחן התחרות כמבחן עצמאי העומד על רגליו הוא. דא עקא, שלא זאת בלבד שמבחן עצמאי זה סותר את מבחן "המחיר הזול" שבקריטריון הראשון, אלא חמור מכך - משעה שמבחן זה הופך לעצמאי, הרי לעולם תתקבל התוצאה שרשות המס חפצה בה, לפיה, בכל תחום שהוא שבו מתקיימת תחרות בין גוף עסקי וגוף נבחן ציבורי (ואין הרבה תחומים שבהם תחרות כזו לא מתקיימת), הרי הפטור ממע"מ הניתן למלכ"ר הוא, כשלעצמו, יהווה עילה לשלילת מעמד המלכ"ר מהגוף הנבחן המתחרה, אלא אם כן עסקינן בגוף נבחן "הפסדי", ואז דווקא ייחשב הוא ל"מלכ"ר", על מנת שלא ליצור חבות בהחזר מס תשומות ביתר, ותוך גביית מס שכר. באשר לקריטריון החמישי (הפרדת הפעילות) כבר ציינו, שאין בו כדי להוות חסם כלשהו להפרדת כל פעילות או מקטע פעילות של גוף נבחן כלשהו, בבחינת "אם תרצו אין זו אגדה". ובאשר לקריטריון השישי (קריטריון הפגיעה באוצר המדינה), שנינו כי לעולם אמור קריטריון זה להביא לתוצאה בה הסיווג יפעל לרעת כיסו של הגוף הנבחן ולטובת כיסו של האוצר, או לחילופין, כי הקריטריון כולו מיותר מלכתחילה כקריטריון סיווגי, שכן כל סיווג שייעשה מסיבות חיצוניות לקריטריון ואשר יפגע בכיס האוצר, ייחשב כעונה על הדרישה של פגיעה "צודקת".

בדילמה שהצגנו ברקע החקיקתי, שבין אינטרס ההטבה (הוא אינטרס הגוף הנבחן) ובין אינטרס הגבייה (הוא אינטרס רשות המס), מבחן שישה הקריטריונים לא מותר כל שמץ של ספק - מה הוא מעדיף.

וזאת יש לזכור, מס ערך מוסף הינו מס עקיף, והנחת המחוקק לגביו היא, שלעולם הנטל הכלכלי הגלום בו יגולגל אל הצרכן.⁴² העדפת אינטרס הגבייה, שלפיו פעילות נבחנת רווחית של גוף נבחן תסווג כעסקית לעניין חיובה במע"מ ואילו פעילות נבחנת הפסדית תסווג כמלכ"ר לשם אי השבת מס תשומות והטלת מס שכר, משמעה ייקור המוצרים או השירותים שהגוף הנבחן נותן לצרכן של אותם מוצרים או שירותים ציבוריים. האם אכן זו הייתה כוונת החוק?

כאמור, בעניין **בשערייך ירושלים** נדרש בית המשפט העליון לצקת תוכן פרשני להוראת מס, שהיא, כאמור, הוראת החלופה השנייה שבהגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק, המסווגת מלכ"ר גם כ"חבר בני אדם... שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים".

כבר נאמר שכיום, אין חולק שאת דיני המס יש לפרש פרשנות תכליתית, כזו אשר תגשים את כוונת המחוקק ובבוא בית המשפט לעשות כן, צריכה הפרשנות להתבסס על לשון החוק, על ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק ועל עקרונות היסוד של השיטה.⁴³ אלא שבעניין **בשערייך ירושלים**, חלף הישענות על לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית שלו ועקרונות היסוד של השיטה, עשה בית המשפט מלאכתו

42. סעיף 6 לחוק מע"מ.

43. ראו הפסיקה בהערה 1 לעיל.

קלה ואימץ ככתבם וכלשונם את כללי הסיווג שהוצעו ע"י מנהל המחלקה הכלכלית של רשות מע"מ דאז, כ"הלכה למשה מסיני". דומני שראוי היה לזכור, שמר בן יהונתן לא כתב את מאמרו כ"אדם פרטי", הוא כתב אותו כאיש רשות המיסים, הדואג (ובצדק) לאינטרס הגבייה של רשות המיסים. מהרהורינו לעיל נמצאנו למדים, כי מבחן שישה הקריטריונים משרת היטב את האינטרס של רשות המיסים, לפיו, בהתמודדות שבין האינטרס הפיסקאלי של הגוף הנבחן ובין האינטרס הכלכלי של קופת האוצר, לעולם יגבר האינטרס הכלכלי של קופת האוצר, כאשר פעילותו "ההפסדית" של הגוף הנבחן תחסה במסגרת המלכ"ר ופעילותו "הרווחית" תחסה במסגרת "עוסק". מבחינה זו ראוי היה להתייחס למאמר של מר בן יהונתן כאל לא יותר מאשר עמדה פרשנית של פקיד רשות המיסים, בדומה להנחיה של רשות המיסים עצמה, שלא יכולה להיות ואף אינה מתיימרת להיות אובייקטיבית. לו כך היה רואה בית המשפט את מאמרו של מר בן יהונתן, הרי היה עליו להתייחס אל תוכן המאמר באחד משני האופנים הבאים, כפי שבאו לידי ביטוי בעניין **דן מרום**:⁴⁴ **האחד, ש"בית המשפט ייתן בנסיבות מסוימות משקל לפרשנות הנקוטה בידי הרשות".**⁴⁵ והשני, **"בבוא בית המשפט לפרש הוראת מס אל לו לפנות לקובץ הפרשנות ... או להנחיות פנימיות אחרות של רשות המיסים מתוך כוונה ללמוד מהי תפישתה הפרשנית של רשות המיסים בהתייחס להוראת המס שיצאה תחת ידו של המחוקק."**⁴⁶

למותר לציין, ששתי העמדות הנ"ל שהובעו בעניין **דן מרום**, הן זו הגורסת, שבנסיבות מסוימות אפשר ליתן משקל לפרשנות רשות המיסים, והן זו הגורסת, שאין לתת לפרשנות הפנימית של הרשות כל משקל, מקורן במודעות לשיקול האינטרסנטי (הלגיטימי) של רשות המיסים, ומכאן להעדר האובייקטיביות של פרשנותה. והנה בענייננו, בשאלת הגדרת מגזר הזכאים ליהנות מהטבות מס שהמחוקק קבע, אימצה הפסיקה באופן גורף עמדה פרשנית פנימית אינטרסנטית של רשות המיסים. עמדה פרשנית זו (וזו חולשתה העיקרית) מנוגדת לעקרון הפרשנות התכליתית. שכן, מבחן שישה הקריטריונים נעשה שלא על בסיס לשון החוק, שלא על בסיס ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק ושלא על פי עקרונות היסוד של השיטה. ונסביר:

באשר לעיגון הלשוני - כזכור, הוראת החלופה השנייה להגדרת "מלכ"ר" המתייחסת להגדרתו של המלכ"ר הפרטי, קובעת, שגוף נבחן ייחשב מלכ"ר כאשר **"אין עיסוקו לשם קבלת רווחים"**. זאת ותו לא. אין בסעיף ולו זכר למבחן שישה הקריטריונים, ובכלל זאת לא תמצא בו בעיקר זכר לקריטריונים השלישי והשישי.

באשר להיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק - כפי שמצינו בדיוננו לעיל, תוצאת מבחן שישה הקריטריונים אחת היא, העדפת אינטרס הגבייה של רשות המס. דהיינו, פעילות נבחנת של גוף נבחן, היוצרת רווחים בפועל, תסווג כ"עוסק", ולא תינה מהטבות החוק (קרי - תחוייב במע"מ ולא במס שכר), ואילו יתר פעילותו (זו

44. עניין **דן מרום**, הערה 1 לעיל.

45. עניין **דן מרום**, הערה 1 לעיל, עמדת השופט גיבוראן בעמוד ה-86, וברוח דומה השופט ריבלין בעמודים ה-91-92. כמו כן באותה רוח, ראו רע"א 3527/96 **אקסבלרד נ' מנהל מס רכוש**, פ"ד נב(5), 385, 407-408.

46. עניין **דן מרום**, הערה 1 לעיל, עמדת השופט דנציגר, בעמודים ה-91-90.

הפסדית) תסווג כ"מלכ"ר", ושוב ייצא אותו גוף נבחן נפסד (תשלום מס שכן חלף החזר מס תשומות). דהיינו מבחן שישה הקריטריונים מביא לתוצאת מס שלפיה, בכל מקרה סיווג פעילות נבחנת של מלכ"ר יפעל פיסקאלית לרעתו. האם זו אכן הייתה כוונת המחוקק? דומני שלא ניתן לייחס למחוקק כל כוונה כזו. אדרבא, תוצאה זו הפוכה לכוונתו. ההיסטוריה החקיקתית של החוק מלמדת, שמחד גיסא, הטלת מס על המדינה ועל המגזר המלכ"רי (בין אם המלכ"רים הציבוריים ובין אם המלכ"רים הפרטיים) נובעת מהרצון להשוות במידה מסוימת את נטל המס החל על המדינה ועל המגזר הציבורי לנטל המס החל על המגזר העסקי. מאידך גיסא, הטלתו בשיעור מופחת, ועל השכר בלבד, נובעת מהרצון להיטיב עם המגזר המלכ"רי לעומת המגזר העסקי ולא עם הרצון להרע עימו (כפי שמתקבל מהחלת מבחן שישה הקריטריונים). רצון המחוקק ליתן יתרונות מס ל"מלכ"ר הפרטי" (אם כי לא פטור מוחלט ממס), מקורו בשניים: אינטרס פוליטי ואינטרס תועלתי. ברמת האינטרס הפוליטי, הרצון ליתן הטבות מס לפעילות שמבוצעת ע"י המלכ"רים הפרטיים, נובע מההכרה, שהמגזר השלישי ממלא פונקציות ואינטרסים ציבוריים חיוניים ובמידה רבה, פעילות המלכ"רים הפרטיים מחליפה פעילות ושירותים שהיו צריכים להתבצע ע"י המדינה גופה.⁴⁷ ברמת האינטרס התועלתי, הרצון להיטיב עם מגזר המלכ"רים הפרטיים נובע מההכרה, כי עצם הטלתו של המס מהווה הוצאת כספים מכיס ציבורי אחד והעברתו לכיס ציבורי אחר.⁴⁸

כאשר בוחנים את המגזר המלכ"רי לפי המשתנה של מבנה מקורות המימון, ניתן לזהות שתי קבוצות מלכ"רים עיקריות: **מלכ"ר תרומתי**, הנתמך מתרומות, ו**מלכ"ר מסחרי**, אשר משתית פעילותו על הכנסות ממכירת שירותים או מוצרים, כאשר התרומות מהוות עבורו מקור מימון שולי.⁴⁹ המחוקק, אשר היה מודע לקיומם של מלכ"רים המבצעים פעילות מסחרית (קרי - כאלו שמממנים את פעילותם (כולה או חלקה) ממכירות של שירותים או מוצרים), יכול היה לקבוע מלכתחילה (ברוח הקריטריון השלישי), שרק מלכ"ר עם גירעון תפעולי בכל אחת מפעילויותיו, או רק מלכ"ר הניזון מתרומות ומתקציב ממשלה לכל אחת מפעילויותיו, ראוי לבוא בדי אמות הגדרת מלכ"ר לעניין החוק. אלא שהוא לא עשה כן, בודעו שמשמעות הדבר, שאותה פעילות נבחנת "רווחית" תהא המושא להטבת המס שהחוק העניק למלכ"רים⁵⁰ (להבדיל מזו "ההפסדית"). מבחן שישה הקריטריונים מתעלם איפוא

47. ראו בהקשר זה את "התיאוריה הפוליטית" ואת תפקידם של המלכ"רים הפרטיים במסגרת פונקציית הקצאת המקורות (The Allocation Function), בספרו של פרופ' דוד גליקסברג, **מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח, נבו הוצאה לאור** (להלן - "גליקסברג"), בעמ' 25-28.

48. ראו לעניין זה גם - א' וינרוט, **מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח (מס הכנסה ומע"מ)**, תשנ"ב-1992.

49. **גליקסברג**, הערה 47 לעיל, בעמ' 96.

50. על החשיבות הציבורית של פעילות מסחרית שלא למטרות רווח של מלכ"רים מסחריים במסגרת "תיאוריית כשל החוזה" אומר פרופ' גליקסברג, הערה 47 לעיל, בעמוד 96 לספרו כלהלן: **"... קיימים שירותים או טובין שצרכניהם או רוכשיהם מתקשים בהערכת שוים, דהיינו: האם הם סופקו באיכות או בכמות שנקבעה בחוזה... קיים חשש שהמגזר העסקי ינצל קושי זה ויספק את המוצרים או השירותים תוך חריגה מההתחייבות החוזית. לעומת זאת, הצרכנים או הרוכשים נותנים אמון במגזר המלכ"רי משום שאיסור חלוקת הרווחים והתיגמול המינהלי מגדילים את הסיכוי שהמלכ"ר לא ינצל לרעה את קשיי הערכה הללו. המוסדות ללא כוונת רווח מהווים אפוא את המגזר הרצוי לאספקת מוצרים המאופיינים בכשל חוזה."**

מהכרת המחוקק בכך שיש זכות קיום למתן הטבות מס לפעילות נבחנת "רווחית" המבוצעת ע"י מלכ"רים פרטיים במסגרת מטרותיהם הציבוריות, ומונע את מימוש כוונת המחוקק ליתן לאותה פעילות את הטבת המס שהחוק התכוון לה.

באשר לעקרונות היסוד של השיטה - דומה שאיש לא יחלוק, שהעיקרון הראשון מתוך עקרונות היסוד של השיטה צריך להיות "חיוב במס אמת".⁵¹ מבחן שישה הקריטריונים, המעדיף את אינטרס הגבייה על אינטרס ההטבה, אינו מתיישב עם עקרון יסוד זה של "חיוב במס אמת".⁵² שכן, כאמור, מס ערך מוסף הינו מס עקיף האמור להתגלגל על הצרכן. ממילא, "הרווח" שמרוויחה רשות המס כתוצאה מהחלת מבחן שישה הקריטריונים, שמביא כאמור לסיווג הפעילות הנבחנת ההפסדית כ"מלכ"ר" וסיווג הפעילות הנבחנת הרווחית כ"עוסק", לא בא למעשה "על חשבון" הגוף הנבחן, אלא על חשבוננו, הצרכנים, שהיינו אמורים ליהנות מאי תשלום המע"מ על שורת פעילויות בתחומים שהמדינה ראתה אותם כחשובים מספיק להיות כאלו המבוצעים ע"י המדינה ישירות או ע"י המגזר השלישי, בעידודה או בסיועה של המדינה. בהנחה שאכן עסקינן בגוף שאינו מבקש להשיא רווחים לחבריו (או לבעלי אינטרסים אחרים), הרי מהטבת המס (בדמות אי תשלום מע"מ) בקשר לפעילות נבחנת המבוצעת ע"י גוף כאמור, אמורים אנו, כלל ציבור הצרכנים, ליהנות. סיווגה הפיסקאלי של הפעילות הציבורית המאוזנת או אף הרווחית (גם אם היא נעשית במחיר זול) - כעסקית, שולל מניה וביה את כוונת המחוקק, לתת לצרכן אלטרנטיבה זולה לקבלת שירותים באותם תחומים ציבוריים שהמדינה הייתה אמורה לספק במישרין או באמצעות המגזר השלישי.

לסיכום המקובץ, אל מבחן שישה הקריטריונים צריך היה להתייחס כאל לא יותר מאשר אל הנחיה מקצועית אינטרסנטית של רשות המס. ובמילים אחרות, לו אני פקיד המס, לא הייתי מסוגל להעלות על דעתי כלי טוב יותר על מנת לשרת את המטרה שלפיה קופת האוצר תצא תמיד מרווחת. דא עקא, שעל בית המשפט חלה החובה לפרש חקיקה עפ"י תכליתה ולא עפ"י האינטרסים של רשות המס. תכלית חקיקת המס, כך למדנו, תפורש תוך הישענות על עיגון לשוני, על ההיסטוריה החקיקתית ועל עקרונות היסוד של השיטה, ובין מבחן שישה הקריטריונים ובין אותם כלי פרשנות - אין ולא כלום.

51. ראו למשל - עניין **מנו**, הערה 1 לעיל, בעמודים 16-17 לפסק הדין, שם נקבע, בין השאר, כי "**התכלית המרכזית של דין המס המכוון לגביית מס אמת**". באותה רוח ראו - ע"א 4243/08 **פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי**, "מיסים" כג/3, ה-90 בעמוד ה-99; ע"א 10011/07 **פור חברה לניהול תיקי השקעות בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון**, "מיסים" כד/3-ה-133.

52. על עקרונות יסוד נוספים של השיטה ראו גם עניין **ורד פרי**, הערה 51 לעיל, שם (לרבות עקרון השיוויון האופקי), וכן ראו דברי כב' השופט דנציגר בעניין **דן מרום**, הערה 1 לעיל, בעמודים ה-91-90, בציינו את החזקה לפיה, דבר החקיקה נחקק בהיגיון ובסבירות ובמטרה להשיג תוצאות צודקות; החזקה לפיה תכלית החוק היא למנוע את עקיפתו ואת ההשתמטות מנטל המס; והחזקה לפיה תכלית החוק היא לשאוף להרמוניה נורמטיבית בחקיקה המיסוויית; וכיו"ב. למותר לציין, שלצד עקרונות אלו קיימים ערכי מס נוספים, שהתקבלו בספרות העולמית כסטנדרטים מתחייבים בשיטת מס המבקשת להיות "הוגנת", אך אין זה המקום לפרטם.

5. המודל האלטרנטיבי .5

5.1 רקע

מדיונינו לעיל מצינו, כי אימוץ מבחן שישה הקריטריונים לא תואם את הגישה המבקשת ליצוק פרשנות תכליתית להוראת מס, על בסיס לשון החוק, ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק ועקרונות היסוד של השיטה. ממילא עולה השאלה מהי הפרשנות המתבקשת, שתענה על תכלית החוק, תהיה מעוגנת בלשונו ותתבסס על ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית שלו, כמו גם על עקרונות היסוד של השיטה.

לכאורה, לשון החוק המתייחסת לשאלת סיווג המלכ"ר הפרטי סתומה משהו, ולו אך משום שהיא דלה במילים. כל שנאמר בחלופה השנייה להגדרת מלכ"ר הוא "חבר בני אדם... שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים"⁵³. החסך במילים הוא שיצר, לכאורה, את הצורך להשתמש בכלי עזר על מנת להתמודד עם השאלה, אימתי נראה בגוף הנבחן גוף "שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים"⁵⁴.

מהם אפוא כלי העזר שיכולים לסייע בבחינת סיווג פעילות נבחרת של גוף נבחן, שגם ימצאו עיגון לשוני במלל ההגדרה וגם ישתלבו עם ההיסטוריה החקיקתית ועם עקרונות היסוד של השיטה? אני סבור שבהקשר זה ניתן להיזקק לדין האירופי, שעה שעסקינן בפרשנות סוגיות שבחוק מע"מ הישראלי, שהרי המחוקק הישראלי כיוון להנהיג מס ערך מוסף בישראל בדומה למתכונת של החוק הקיים בארצות האיחוד האירופי, וזאת מתוך מגמה להשתלב בעתיד בשוק האירופי המשותף. הדבר ניכר בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ, שם, בין יתר היתרונות שפורטו בדבר הטלת מס ערך מוסף, נאמר כי -

"מס ערך מוסף הוא המס העקיף המותר והמומלץ שבין חברות השוק האירופאי 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."

אם כן נראה, כי מתוך מדיניותה של ישראל להשתלב בשוק האירופי המשותף, נחקק חוק מע"מ, באופן שישתלב במערכת מס הערך המוסף האירופי, ומכאן

53. בהקשר זה ראוי לציון פסק הדין שניתן באחרונה בעניין **עיריית אשקלון**, הערה 8 לעיל, שם קבע בית המשפט, כי השאלה, האם עיסוקו של הגוף "לשם קבלת רווחים", המופיעה בלשון החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר, יפה לבחינת שאלת סיווגו של גוף נבחן כמלכ"ר **פרטי** (במסגרת החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר) ואין לה רלוונטיות ביחס למלכ"רים **הציבוריים**, הבאים בגדרה של החלופה הראשונה להגדרת מלכ"ר.

54. יצוין, כי בפסיקה שקדמה לאימוץ מבחן שישה הקריטריונים, בעניין **הרשות לחינוך והכשרה ימיים**, הערה 15 לעיל, נצמד בית המשפט המחוזי ללשון ההגדרה שבחוק, וזקק הלכה למעשה רק למבחן המטרה, ללא שימוש באמצעי עזר.

שיש לפרש את החוק הישראלי גם לפי פרשנות מדינות האיחוד האירופי לסוגיות מע"מ שם. כל פרשנות שאינה עולה בקנה אחד עם זו האירופית תסכל את רצון המחוקק ליצור מערכת מס ערך מוסף בדומה למקבילתה האירופית.

הנחיה מספר 77/388 להנחיות מועצת האיחוד האירופי, הנקראת "The Sixth Directive" (לעיל ולהלן: "הדירקטיבה השישית"),⁵⁵ קובעת את המסגרת הנורמטיבית לחוקי המע"מ במדינות האיחוד האירופי ומטרתה להביא להרמוניה ביישום המס. פסקה 13A1 לדירקטיבה השישית קובעת רשימה של פעילויות, שהצורך בביצוען הוא בבחינת אינטרס ציבורי של המדינות החברות ושל האיחוד האירופי עצמו (להלן - "רשימת האינטרסים הציבוריים"), החופפת הלכה למעשה את הפעילויות המנויות בחקיקת המס אצלנו כפעילויות של "מוסד ציבורי",⁵⁶ קרי - פעילויות בתחומי הבריאות, הרווחה, הסעד, החינוך, הדת, הספורט והתרבות (כמו גם בתחומים דומים נוספים).⁵⁷ פסקה 13A1 הנ"ל קובעת, שהמדינות המשתייכות לאיחוד האירופי מחויבות להעניק פטור ממע"מ לגופים ציבוריים באותן מדינות, העוסקים בביצוע פעילות המנויה ברשימת האינטרסים הציבוריים, בין אם אותם גופים ציבוריים שייכים למדינה עצמה ובין אם הם הוקמו עפ"י דין מיוחד שלה במסגרת המשפט הציבורי (קרי - מלכ"רים ציבוריים). יצוין, כי חובת מתן הפטור למלכ"רים ציבוריים, שעיסוקם בתחומי ביצוע האינטרסים הציבוריים

55. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax: uniform basis of assessment (OJ 1977 L 145, p. 0001)

56. בסעיף 29 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה"), ובסעיף 7(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן - "חוק מיסוי מקרקעין").

57. בלשון פסקה 13A1 לדירקטיבה השישית:

- "(b) hospital and **medical care** and closely related activities undertaken by bodies governed by public law or, under social conditions comparable to those applicable to bodies governed by public law, by hospitals, centers for medical treatment or diagnosis and other duly recognized establishments of a similar nature;
- (g) the supply of services and of goods closely linked to **welfare** and social security work, including those supplied by old people's homes, by bodies governed by public law or by other organizations recognized as charitable by the Member State concerned;
- (i) children's or young people's **education**, school or university education, vocational training or retraining, including the supply of services and of goods closely related thereto, provided by bodies governed by public law having such as their aim or by other organizations defined by the Member State concerned as having similar objects;
- (l) supply of services and goods closely linked thereto for the benefit of their members in return for a subscription fixed in accordance with their rules by non-profit-making organizations with aims of a **political, trade-union, religious, patriotic, philosophical, philanthropic** or **civic nature**, provided that this exemption is not likely to cause distortion of competition;
- (m) certain services closely linked to **sport** or physical education supplied by non-profit-making organizations to persons taking part in sport or **physical education**;
- (n) certain **cultural** services and goods closely linked thereto supplied by bodies governed by public law or by other cultural bodies recognized by the Member State concerned; "

הני"ל, אינה אבסולוטית, והמדינות החברות הוסמכו לקבוע סייגים לפטור הניתן למלכ"רים ציבוריים, בעיקר לשם מניעת התחמקות ממס.⁵⁸ עם זאת, זכות קביעת הסייגים לפטור היא אופציונלית והמדינות החברות בקהילה אינן חייבות להשתמש בה.⁵⁹

אף שברשימת האינטרסים הציבוריים עצמה קיימת התייחסות מפורשת לתחומי פעילות ציבורית מסויימים, המתנהלים לא רק ע"י מלכ"רים ציבוריים אלא גם ע"י מלכ"רים פרטיים,⁶⁰ הרי באה פסקה 13A2(a) לדירקטיבה השישית, ובהתייחסות מפורשת למגזר המלכ"רים הפרטיים נאמר בה, שהמדינות רשאיות ליתן פטור ממע"מ גם לגופים שאינם מדינתיים וגם לאלו שלא הוקמו עפ"י דין מיוחד, אך מבצעים פעילויות הנכללות ברשימת האינטרסים הציבוריים (קרי - המלכ"רים הפרטיים). ברם, על מנת שמלכ"ר פרטי (להבדיל ממלכ"ר ציבורי) יוכל ליהנות מהפטור האמור, לא די בכך שהפעילות הנבחנת המבוצעת על ידו אכן נכללת ברשימת האינטרסים הציבוריים, אלא צריכים להתקיים לגביו מספר קריטריונים. ומכלל ההן הינך למד גם על הלאו. לאמור, הקריטריונים, שלפיהם ייקבע האם גוף נבחן, שמבקש הטבות מס, בטענה שהוא מקיים את המטרות הכלולות ברשימת האינטרסים הציבוריים, אכן ראוי לאותן הטבות, **רלוונטיים רק למלכ"ר פרטי ואינם רלוונטיים למדינה עצמה או למוסד ממוסדותיה או לתאגיד שהוקם עפ"י דין מיוחד בתחום המשפט הציבורי**. לגבי פעילויות המבוצעות בידי מלכ"רים ציבוריים כאמור, השאלה היחידה שתישאל, עפ"י הדירקטיבה השישית, היא השאלה, האם אכן אותה פעילות נבחנת נכללת ברשימת האינטרסים הציבוריים, שלשם השגתם קיימים המלכ"רים הציבוריים האמורים, כאשר הקריטריונים שנקבעו בדירקטיבה השישית לעניין מלכ"ר פרטי כלל אינם ישימים לגביהם.⁶¹

58. ובלשון פסקה 13A1 רישא לדירקטיבה השישית:

"Without prejudice to other Community provisions, Member States shall exempt the following under conditions which they shall lay down for the purpose of ensuring the correct and straightforward application of such exemptions and of preventing any possible evasion, avoidance or abuse"

59. ראו למשל:

Longborough Festival Opera (LFO) - Ch D [2006] STC 818 [2006]; EWHC 40(Ch)

60. ראו למשל, פסקאות (1) ו-(m) שבסעיף 13A1 שבדירקטיבה השישית. כאשר לתחומי הפעילות הנכללים בפסקה (1) הני"ל, כגון תחומי פעילות פוליטיים, איגודים מסחריים, דתיים, פילוסופיים וכיו"ב, קיים חריג לפטור המופיע ברשימה עצמה, שעניינו אי פגיעה בתחרות.

61. מבחינה זו, הדירקטיבה השישית תומכת במסקנת בית המשפט המחוזי בעניין **עיריית אשקלון**, הערה 8 לעיל, אשר קבע שלגבי בחינת זכאותו של מלכ"ר ציבורי (ובאותו מקרה - עירייה) להינות מהטבות מס באשר לפעילות נבחנת מסוימת, יש להחיל את מבחן הפונקציה השלטונית ואין להחיל את הקריטריונים היפים לשאלת סיווגו של מלכ"ר פרטי.

5.2 הקריטריונים לאבחנה בין עוסק ומלכ"ר ("פרטי") בדירקטיבה השישית

לגבי מלכ"ר פרטי (קרי - גוף נבחן שאינו המדינה או מוסד ממוסדותיה ושלא הוקם עפ"י דין מיוחד), אשר מבקש ליהנות מהטבות מס באשר לפעילות נבחרת המבוצעת על ידו, קובעת הדירקטיבה השישית, כאמור, שלא די בכך שאותה פעילות נבחרת מיועדת להשגת אינטרס ציבורי הנכלל ברשימת האינטרסים הציבוריים, אלא שעליו להראות גם, כי הוא עומד בקריטריונים נוספים שהדירקטיבה השישית קבעה. בהתייחסותם אל הקריטריונים הנ"ל שיידונו להלן, כמו גם לתנאי שהגוף הנבחן אכן פועל להשגת האינטרס הציבורי מתוך רשימת האינטרסים הציבוריים האמורים, קבע בית הדין האירופי לצדק (להלן רשימת האינטרסים הציבוריים), שיש לקרוא מחד גיסא את התנאים הנ"ל בצורה דווקנית ונוקשה, שכן כל אלו מהווים חריג לכלל של הטלת מע"מ שווה על הכל,⁶² אך מאידך גיסא, אסור שבאמצעים פרשניים תסוכל המטרה של המחוקק האירופי ליתן העדפה במיסוי לפעילויות המשרתות את האינטרסים הציבוריים הנ"ל.⁶³

ומהם אותם קריטריונים לאבחנה שבין "עוסק" ו-"מלכ"ר"? פסקה 13A2(a) לדירקטיבה השישית קובעת ארבעה קריטריונים כלהלן:

הקריטריון הראשון בדירקטיבה השישית - העדר כוונת רווח ואי חלוקת הרווחים

קריטריון זה מנוסח בזו הלשון:

"they shall not systematically aim to make a profit, but any profits nevertheless arising shall not be distributed, but shall be assigned to the continuance or improvement of the services supplied."⁶⁴

ממבט ראשון נראה, כי הקריטריון הראשון בדירקטיבה השישית מהווה מעין "צירוף" של הקריטריון הראשון (קריטריון המטרה), הקריטריון השני (חוקת הנישום) והסממן השלישי של הקריטריון השלישי שבמבחן שישה הקריטריונים. אך **רב ההבדל ביניהם**. מעצם נוסחו של הקריטריון הראשון בדירקטיבה השישית, עולה בעליל שעניינו הוא במטרה **הסופית, הסיסטמית,**

.62 Case C-287/00 **Commission v Germany** [2002] ECR I5811, paragraph 43; Case C-8/01 **Taksatorringen** [2003] ECR I13711, paragraph 36.

.63 **Commission v Germany**, הערה 62 לעיל, בפסקה 47 וכן ראו: Case C-45/01 **Dornier** [2003] ECR I12911, paragraph 42; Case C-498/03 **Kingscrest Associates Ltd Montecello Ltd v. Commissioners of Customs and Excise** [2005], ECR I-4427, paragraph 29; Case C-106/05 **L.u.P.** [2006] ECR I5123, paragraph 24; Case C-284/03 **Temco Europe** [2004] ECR I11237, paragraph 17.

.64 Article 13A.2(a) of the Sixth Directive

של הגוף הנבחן.⁶⁵ אין הוא מייחס כל נפקות ל"מטרה זמנית", כזו או אחרת. הקריטריון מכיר מפורשות באפשרות שייווצרו לגוף הנבחן "רווחים" ובכל זאת הוא יסווג כמלכ"ר לצורך אי חיוב הפעילות הריווחית במע"מ, אם אותם רווחים לא יחולקו, אלא ייועדו להמשך פעילותו הציבורית ולשיפור שירותיו.

בפרשת **Bell Concord Educational trust Ltd.**⁶⁶ נדרש בית המשפט האנגלי לערעורים לפרשנות הקריטריון הראשון הנ"ל. הגוף הנבחן באותו עניין (להלן: "הארגון") פעל בתחום קידום החינוך ובעלותו היה קולג'. כבר מראשית פעילותו הארגון הרוויח בפועל, אך תזכיר הארגון ותקונו קבעו במפורש, שהכנסותיו ורכושו ישמשו לשם קידום מטרותיו ולא יחולקו לחבריו כדיבידנדים או כבונוסים. הארגון תכנן את פעילויותיו בעודף תקציבי משמעותי וזאת, על מנת לשפר את השירותים הניתנים לתלמידים וכן על מנת להגדיל את מספר המרצים. באותו עניין, טענה רשות המס, שהעובדה שהארגון דואג שייווצר עודף הכנסות על הוצאות בתקציבו השנתי על מנת שיוכל לקדם את מטרותיו הציבוריות, יש בה כדי לקבוע, שמטרתו היא רווח, ולפגוע בפטור הניתן לו על פי הדין האנגלי ועל פי הדירקטיבה השישית.

כדי לוודא מה היתה הכוונה בקריטריון הראשון הנ"ל, האם המדובר בבחינה תקציבית תפעולית או שמא בבחינה של המטרות המוצהרות של הארגון, בן בית המשפט האנגלי את הנוסח הצרפתי של התנאי, ממנו הוא למד, כי בפועל אין מדובר בשני תנאים - אחד ברישא ואחד בסיפא, אלא בתנאי אחד, כאשר הסיפא מסבירה את הרישא. מסקנתו של בית המשפט האנגלי הייתה איפוא, שהדין האנגלי והאירופי אינם רשאים לשלול את המעמד המלכ"רי מפעילות נבחנת רווחית המבוצעת ע"י גוף נבחן במסגרת אחת המטרות הכלולה ברשימת האינטרסים הציבוריים, אלא אם לגוף המדובר יש סמכות לחלק את רווחיו.

בית המשפט קבע, כי כאשר פעילות נבחנת רווחית נכללת ברשימת הפעילויות המופיעה ברשימת האינטרסים הציבוריים ורווחי אותה פעילות משמשים את הגוף הנבחן להשגת מטרות הכלולות באותה רשימה של הארגון, אין הכרח שהמדיניות התקציבית המתוכננת תהיה גרעונית על מנת שהוא יהיה זכאי לפטור.

⁶⁵. בעניין Opera, הערה 59 לעיל, קבע בית המשפט האנגלי:

"In accordance with most of the language versions, the focus must be on the aims of the organization concerned rather than on its results"

בעניין **Case C-174/00 Kennemer Golf & Country Club** [2002] STC 502

נאמר ע"י בית המשפט האירופי, כי:

"Moreover, all the exemptions listed in art 13A(1)(h) to (p) of the Sixth Directive cover organizations acting in the public interest in a social, cultural, religious or sports setting or in a similar setting. The purpose of the exemptions is therefore to provide more favourable treatment, in the matter of VAT, for certain organizations whose activities are directed towards non-commercial purposes."

⁶⁶. **E.C. v. Bell Concord Educational Trust Ltd** [1989] 2 All ER 217, [1989] 2 WLR 679, [1989] STC 264.

ברוח דומה נקבעה ההלכה בבית הדין האירופי בעניין **Kennemer Golf Club**. באותו עניין, חלק ניכר מההכנסות של מועדון גולף היה נגזר מדמי החבר ששולמו לו עבור שימוש במתקניו. למועדון נוצר עודף תפעולי. רשויות המס ביקשו לראות את המועדון כעוסק ונימקו זאת בכוונת הרווח של המועדון. בתשובה לטענה זו קבע בית הדין האירופי את הדברים הבאים:

"(T)he idea of profit-making in this context relates to the enrichment of natural or legal persons-in particular those having a financial interest in the organization in question - rather than to whether in any given period the organizations' income exceeds its expenditure. The concept of a non-profit-making organization contrasts essentially with that of a commercial undertaking run for the profit of those who control and/or have a financial interest in it".⁶⁷

(ההדגשות הוספו, מ.ש.)

דהיינו, יש לבחון, האם מטרת הגוף הנבחן היא השגת רווחים עבור חבריו או חלוקת העודפים לחבריו; אם התשובה חיובית, רק אז ייחשב הגוף לעוסק, ולא עפ"י בחינת רווח תפעולי בפועל.

הפסיקה הישראלית, כך למדנו, התייחסה לקריטריון הראשון שבמבחן שישה הקריטריונים בצורה דואלית ולא קונסיסטנטית. מחד גיסא, היא אכן קבעה, שקיומם של רווחים בפועל אינו מעלה ואינו מוריד, אך מאידך גיסא, בעצם השימוש במבחן המשנה של "מטרה זמנית", אשר נלמד מאותם רווחים, הפכה את מבחן המטרה במידה רבה להנחת המסובב. כלומר, קיומם של עודפים לימד על קיומה של מטרה זמנית ליצור אותם, ומכאן שאין במטרה הציבורית העיקרית כדי למנוע את רישום המלכ"ר "הרווחי" כעוסק. לא כן בדירקטיבה השישית. גם היא מתמקדת בשאלה, אם יש כוונת רווח אם לאו, וקובעת, שקיומם של עודפים בפועל אינו מעלה ואינו מוריד;⁶⁸ אך היא, להבדיל, אינה מחפשת ללמוד על קיומה של "מטרה זמנית" נסתרת על בסיס אותם עודפים. בכפוף לקיום התנאי המרכזי, שהפעילות הנבחנת המבוצעת ע"י הגוף הנבחן אכן נכללת ברשימת האינטרסים הציבוריים, הרי בהתייחס לקריטריון המטרה - הדירקטיבה השישית מבקשת ללמוד על מטרת הרווח של הגוף הנבחן מאותה פעילות נבחנת, מתוך האינטרסים של יזמיו, בעלי מניותיו ושאר בעלי האינטרסים הקשורים בשליטה ובניהול בו. כל עוד אלו אינם נהנים מאותם רווחים, הרי אין מניעה שגוף נבחן עם רווחים ייחשב לגוף ללא כוונת רווח, שכן

⁶⁷. **Kennemer Golf Club**, הערה 65 לעיל, בפסקה 45.

⁶⁸. ובאותה רוח ממש, בעניין **Opera**, הערה 59 לעיל, נאמר:

"I turn now to the first condition in the First Indent that the cultural bodies to be exempted shall not systematically aim to make a profit... The focus is on the aims of the body and not the results of its activities".

אין עסקינן ברווחים שמתגלגלים לכיסו של מאן דהוא, והם משרתים את האינטרס הציבורי שלשמו הגוף הוקם.

הקריטריון השני בדירקטיבה השישית - ניהול נטול אינטרס בתוצאות

קריטריון זה מנוסח כך :

"they shall be managed and administered on an essentially voluntary basis by persons who have no direct or indirect interest, either themselves or through intermediaries, in the results of the activities concerned."⁶⁹

קריטריון זה הוא, הלכה למעשה, המשכו של הקריטריון הראשון בדירקטיבה השישית בדבר העדר כוונת רווח ואי-חלוקת הרווחים. כוונת הרווח אינה של הגוף הנבחן עצמו, כי אם של הנפשות הפועלות שמאחוריו. ניהול הגוף ותפעולו צריכים להיות באמצעות אנשים שאין להם אינטרס ישיר או עקיף בתוצאות של הפעילות המדוברת.

בעניין Bournemouth Symphony Orchestra נקבע ע"י בית המשפט האנגלי כך :

"The condition provides that those with a financial interest in the performance of an entity(should not take part in the high level management of the entity, presumably so that their activities are not motivated by an element of personal gain."⁷⁰

כלומר, בית המשפט מפרש את התנאי כקובע, שהדרג הניהולי של הגוף הנבחן לא יכול בעלי אינטרס כספי בביצועיו, ובעלי אינטרס כאמור לא ייקחו חלק בדרג הניהולי של הגוף הנבחן.

חיזוק לכך נמצא גם בעניין The Zoological Society of London⁷¹ שם נקבע :

"The Second Indent reflects a slightly different aspect of the same concern. Rather than focusing, like the First Indent, on the approach of the entity to the making and use of profit, it seeks specifically to exclude the possibility that the persons who manage

.69 Article 13A.2(a) of the Sixth Directive

.70 Bournemouth Symphony Orchestra v. Customs and Excise Commissioners [2005] STC 1406 [2005] EWHC 1566 (Ch).

.71 Case C-267/00 Commissioners of Customs & Excise v The Zoological Society of London, [2002] ECR I-3353.

and administer the entity may have any direct or indirect interest in the financial results of its activities"

כבר ציינו, בהתייחסותנו לקריטריון השני שבמבחן שישה הקריטריונים, שרווח יכול להיות מחולק בדרכים שונות ומגוונות, ולא דווקא על ידי חלוקת דיבידנדים לבעל מניות. מטרתו של הקריטריון השני של הדירקטיבה השישית היא להבטיח שהגוף הנבחן, שטוען להיותו מלכ"ר, לא יחלק את רווחיו בדרכים שאינן דווקא חלוקת דיבידנדים. על מנת להבטיח זאת, יש להתנות את היות הגוף הנבחן מלכ"ר בכך, שהאנשים העומדים מאחוריו ואלו שמנהלים אותו לא יהיו בעלי עניין אישי, ישיר או עקיף, בתוצאותיו הכספיות.

ומוסיף בית המשפט וקובע:

"The aim of that condition is therefore to reserve the VAT exemption for bodies which do not have a commercial purpose, by requiring that the persons who participate in the management and administration of such bodies have no financial interest of their own in their results, by means of remuneration, distribution of profits or any other financial interest, even indirect."⁷²

דהיינו, על כוונת הרווח של הגוף ניתן ללמוד בראש ובראשונה, מהאינטרסים של בעלי העניין בגוף (ובכלל זה של מנהליו). העדר אינטרס אישי לגוף הנבחן של אותם מנהלים ובעלי עניין, יכול ללמד יותר מהכל על כוונתו להשיא רווחים. וכך מסכם בית המשפט את הקריטריון השני:

"In that respect, it is apparent from the purpose of the second indent of Article 13A.2 (a) of the Sixth Directive, as explained in paragraph 17 of this judgment, that the condition laid down by that provision is intended to make a distinction between the activities of commercial undertakings and those of bodies having no profit-making aim, that is to say those not aiming to achieve profits for their members. The words 'on an essentially voluntary basis' thus refer both, on the one hand, to the composition, in terms of membership, of the directing organs or, as the case may be, to the persons who actually direct without being designated by the constitution, and, on the other hand, to the reward which the latter may receive, habitually or by way of exception, from the body concerned."⁷³

.72 וראו באותה רוח: Kennemer Golf Club, הערה 65 לעיל, בפיסקה 34.
.73 The Zoological Society of London, הערה 71, שם.

הרי כי כן, הקריטריון השני אינו אלא המשכו של הקריטריון הראשון, והוא בא ללמד, שעל כוונת הרווח של הגוף הנבחן ניתן ללמוד מהתגמול לבעלי העניין בו. גוף המבקש ליהנות מהקלות במע"מ בטענה שהוא מלכ"ר, חייב להראות שאין לו כוונה להשיא רווחים לחבריו, למנהליו ולשאר בעלי העניין בו, אך אין משמעות הדבר, שהגוף עצמו אינו יכול להרוויח, ובלבד שרווח זה מיועד להשגת מטרותיו הציבוריות שלשמן הוא קם ופועל. זאת ועוד, בית המשפט גם מבהיר, שדרישת הוולונטריות אינה חלה על עובדיו השכירים של הגוף הנבחן (לרבות מנהליו) אלא על יזמיו של הגוף ועל מי שיכול להיחשב, במונחי הדין הישראלי, בעל מניות בגוף הנבחן או חבר עמותה בו. אין מניעה שעובדי הגוף הנבחן יקבלו שכר, ברם אסור ששכר בעלי התפקידים הבכירים המנחים את פעילות הגוף הנבחן יהא מותנה בתוצאות.

שאלת התקיימותו של הקריטריון השני עמדה גם במרכז המחלוקת בעניין OPERA.⁷⁴ באותו עניין, בית הדין האנגלי בחן מקרה בו הגוף הנבחן התקשר בהסכם, לפיו העניק הלוואה לאחד מהדירקטורים שלו. בגין הלוואה שולמה לגוף הנבחן ריבית "מסחרית" (בתנאי שוק), והתחייבויות הלווה לגוף הנבחן היו מובטחות בערבות. בהסתמך על "הלוואה מסחרית" זו, ביקשה רשות המיסים לשלול את מעמדו המלכ"רי של הגוף הנבחן. בית המשפט דחה עמדה זו של רשות המיסים בקובעו, כי גוף לא ייאבד את מעמדו המלכ"רי לצורך הטבות המס רק משום שנכנס לעסקה מסחרית-רווחית, ובלבד שלאותו דירקטור או לכל גורם ניהולי אחר בגוף, לא ניתנו כל טובת הנאה או אינטרס המותנים בתוצאות העסקיות או ברווחים של הגוף.

ויתמה הקורא וישאל - מדוע קריטריון זה, הכלול בדירקטיבה השישית, ואשר ודאי היה ידוע לרשויות מע"מ, לא נכלל אף הוא מלכתחילה במבחן שישה הקריטריונים שהוצע על ידן? ואנו נשיב ונאמר, שככל הנראה, לא בכדי נשמט קריטריון זה ממבחן שישה הקריטריונים. שכן, קריטריון זה לא מעיד רק על עצמו, אלא גם על הקריטריון הראשון, החשוב ממנו, הוא קריטריון המטרה וכוונת הגוף. הקריטריון השני, שבוחן את מעמדו המלכ"רי של גוף נבחן, אינו מצביע על העודפים או החוסרים של הגוף עצמו, אלא שם את הדגש דווקא על האינטרסים הכלכליים של אלו שעמדו ועומדים מאחוריו. לו קריטריון זה היה מונף אל על ברמה, ייתכן שמלכתחילה הפסיקה הייתה נמנעת מהתמקדות בשאלת העודפים שנוצרו לגוף הנבחן עצמו, וחלף זאת הייתה מתמקדת בשאלה החשובה הימנה - מה נעשה באותם עודפים ואיזה אינטרס (ושל מי) הם באו לשרת.

הקריטריון השלישי בדירקטיבה השישית - מחירים נמוכים או מפוקחים

קריטריון זה קובע כך :

"they shall charge prices approved by the public authorities or which do not exceed such approved prices or, in respect of those services not subject to approval, prices lower than those charged for similar services by commercial enterprises subject to value added tax."⁷⁵

הרי כי כן, מבחן המחיר הזול, שאינו אלא מבחן עזר משני במסגרת הקריטריון הראשון במבחן שישה הקריטריונים, זכה למעמד של קריטריון נפרד ועצמאי העומד על רגליו בדירקטיבה השישית. גוף שמבקש ליהנות מיתרונות המס של מלכ"ר, בטענה שאין הוא מיועד להשיא רווחים לבעליו או לבעלי אינטרסים אחרים בו, מן הדין שייתן לכך ביטוי במדיניות המחירים שלו. ויודגש, אין הכוונה שהגוף הנבחן יפסיד תפעולית, ואין כל כוונה שיהיה גרעוני ולנצח יחיה מתרומות ומתקצוב. הכוונה והציפיה הלגיטימית מגוף המבקש ליהנות מהטבות מס, על בסיס היותו שלא למטרת רווח, היא שגוף זה ידרוש עבור מוצריו או שירותיו מחירים נמוכים יותר מאלו של תאגידים אחרים באותו התחום, שעיסוקם הוא לשם רווח, ובהתאם לכך הם מתמחרים את פעילותם.

ויודגש, מחיר זול הוא מחיר זול. אין משמעו מחיר הפסדי, אין משמעו בהכרח יצירת גירעון תפעולי. מחיר זול, כשמו כן הוא, מיועד להבטיח לצרכן אלטרנטיבה נוחה באותם שירותים שהמדינה צריכה להעניק לאזרחיה (אל מול השוק הפרטי), אך אין משמעו בהכרח - הספקת אותם מוצרים ציבוריים במחירי הפסד.

הקריטריון הרביעי בדירקטיבה השישית - העדר פגיעה בתחרות העסקית

קריטריון זה מנוסח כך :

"exemption of the services concerned shall not be likely to create distortions of competition such as to place at a disadvantage commercial enterprise liable to value added tax."⁷⁶

בעניין Kingscrest הדגיש בית המשפט, ששיקול התחרות המבוסס על עיקרון נייטרליות המס, אינו נשען על רגליו שלו עצמאית, אלא יש לקוראו בצמידות למהות הפעילות המדוברת, שלפיה, תקיים פעילות שלא למטרות רווח המיועדת להשגת אינטרסים ציבוריים מוגדרים. מכל מקום, איסור התחרות

.75 Article 13A.2(a) of the Sixth Directive

.76 Article 13A.2(a) of the Sixth Directive

הלא הוגנת הוא רלוונטי רק לגופים מתחרים דומים, בני השוואה (in comparable situations), ולא לגופים שונים במהותם.⁷⁷

בעניין **Horizon College**⁷⁸ נדרש בית הדין האירופי לצקת פרשנות לקריטריון זה. באותו מקרה, הקולג' המדובר, שנהנה ממעמד מלכ"רי בהולנד, היה מוכן להעמיד את המרצים שהיו עובדיו לרשות מוסדות השכלה אחרים, תמורת תקבולים שהקולג' קיבל ממוסדות השכלה אלו, בגובה שכר המרצה שהמשיך להיות משולם לו ע"י הקולג'. בנוסף, נשאו מוסדות ההשכלה האחרים בעלויות ביטוח שחלו על אותם מרצים עובדי הקולג'. רשות המיסים ההולנדית ביקשה לחייב במע"מ את תקבולי הקולג' בגין העמדת מרציו לרשות מוסדות ההשכלה האחרים. לטענתם, בעצם העמדת המרצים לרשות מוסדות השכלה אחרים תמורת החזר שכרם, לא ממלא הקולג' את מטרתו הציבורית של הקניית חינוך והשכלה (לתלמידיו הוא), אך חמור מכך, בעצם פעולה זו משיג הקולג' (במעמדו המלכ"רי), הלכה למעשה, יתרון תחרותי אל מול תאגידים עסקיים (המשלמים מע"מ), העוסקים בהשמת מרצים למוסדות לימוד.

בית המשפט לערעורים באמסטרדם קיבל את עמדת רשות המיסים בדבר סיווג הכנסות הקולג' ממוסדות ההשכלה האחרים כחייבות במע"מ. לאור זאת, ערער הקולג' לבית המשפט העליון בהולנד, וזה החליט להעביר לבית הדין האירופי את ההכרעה בשאלה בדבר פרשנות הוראת פסקה 13A2(a) לדירקטיבה השישית. בית הדין האירופי הבהיר, כי קריטריון איסור התחרות מהווה יישום של עקרון נייטרליות המס, אשר מחייב, ככלל, התייחסות פיסקאלית דומה לאותם נישומים הנמצאים בתחרות עסקית ביניהם.⁷⁹ יחד עם זאת, הוסיף בית הדין וקבע, שאת קריטריון איסור התחרות אין לקרוא כקריטריון עצמאי העומד על רגליו הוא, אלא יש לבחון בזיקה לשאלה, האם הפעילות שלגביה מועילת טענת התחרות, אכן נופלת ברשימת האינטרסים הציבוריים, שעבורם ביקש המחוקק ליתן את הטבות המס. ככל שיתברר שהמטרה העיקרית מביצוע הפעילות הנבחנת הייתה לשרת את אחד מהאינטרסים הציבוריים הכלולים ברשימה שקבעה הדירקטיבה, וההכנסה שהפיק הגוף הנבחן מאותה פעילות נבחנת הייתה משנית בחשיבותה, הרי קריטריון איסור התחרות אל מול גופים עסקיים שעוסקים באותו תחום, לא ישלול את מתן הטבות המס. לעומת זאת, ככל שיתברר שהכוונה העיקרית מביצוע הפעילות הנבחנת הייתה הפקת הכנסות דווקא, ואילו מימוש המטרה הכלולה ברשימת האינטרסים הציבוריים הייתה משנית בחשיבותה, ואולי רק שימשה כסות למטרה של הפקת הכנסה,

.77 ראו: **Kingscrest Associates Ltd Montecello Ltd**, הערה 63 לעיל.
 .78 Case C-434/05 **Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College) v Staatssecretaris van Financiën**, Celex No. 605J0434, European Court Reports 2007 page I-04793.
 .79 **Horizon College**, שם, בסעיפים 42-43, וכן ראו: **Commission v Germany**, הערה 62 לעיל, בפסקה 20, ובאותה רוח **Kennemer Golf Club**, הערה 65 לעיל.

או אז יגבר שיקול מניעת אי-התחרות הלא הוגנת, וישלול את ההכרה באותו גוף נבחן כמלכ"ר לצורך הפטור ממע"מ על הפעילות הנבחרת.⁸⁰

אף בפסיקה אחרת נאמר פעם אחר פעם, שאת הקריטריון הנ"ל בדבר התחרות ההוגנת יש לקרוא כקריטריון משני, הנופל בחשיבותו מהאינטרס שקיום הפעילות הנבחרת המיועדת להשגת המטרה הציבורית המנויה ברשימת האינטרסים הציבוריים, ייעשה דווקא ע"י גוף שלא למטרות רווח. כך למשל, בעניין **Hoffmann**⁸¹ ובעניין **Kennemer**,⁸² הדגיש בית המשפט, שעסקין בקריטריון אופציונלי, שהמדינות החברות רשאיות לוותר עליו כליל, משיקולים של העדפת האינטרס הציבורי שבביצוע השירות המוגדר (הנופל ברשימת האינטרסים הציבוריים) ע"י מלכ"ר הנהנה מיתרונות מס, גם אם העדפה זו פוגעת בתחרות. אדרבא, מוסיף בית המשפט בעניין **Kennemer** ואומר, שהעובדה שהטבות המס מוקנות רק לפעילות נבחרת - המיועדת לשרת את אחת המטרות המנויות ברשימת האינטרסים הציבוריים, ואשר מתקיימים לגביה הקריטריונים הראשון והשני המבטיחים שרווחיה (ככל שיהיו) מיועדים אף הם לאותן מטרות, ולא אמורים להתגלגל לכיסו של בעל אינטרס כספי - היא המבטיחה, שמלכתחילה התחרות היא בין שונים ולא בין שווים. אם בשל טענת התחרות הייתה מתקבלת התוצאה, שהטבות המס צריכות להינתן רק לפעילויות בלתי רווחיות, הרי תוצאה זו לא הייתה מתיישבת עם יתר הקריטריונים שבדירקטיבה, וחמור מזה, הייתה מאפשרת לתאגידים מסחריים מתחרים (באותו מקרה בתחום הספורט) לפצל בין פעילותם הרווחית ובין זו ההפסדית, ובאמצעות סבסוד צולב ליהנות מיתרונות תחרותיים בלתי הוגנים.⁸³

בהתייחסותו לקריטריון התחרות בעידן המודרני, שבו חל עירוב תחומים בין פעילויות המגזר הציבורי (המתנהל בחלקו ע"י מלכ"רים פרטיים) ובין העולם העסקי, וזליגה של פעילויות שבעבר נעשו רק ע"י המדינה או ע"י מלכ"רים, ואשר כיום נעשות גם בידי תאגידים עסקיים, קובע בית הדין האירופי בעניין **Haderer** כלהלן:

"Increasing privatization of activities which were traditionally the exclusive reserve of the public sector has led to greater distortions of competition between exempt, non-taxable and taxable services. The VAT system for such services needs to be modernized taking account of all interests involved, in particular those of users of these services. ..."⁸⁴

.80 Horizon College, הערה 78 לעיל, בפסקה 46.

.81 Case c-144/00, **Matthias Hoffman** [2003] ECR I-2921.

.82 Kennemer Golf Club, הערה 65 לעיל.

.83 Kennemer Golf Club, שם, בפסקה 25.

.84 Case C-445/05, **Haderer v. Finanzamt Wilmersdorf**, [2007] ECR I-1734.

הרי כי כן, התחרות כשלעצמה אינה יכולה להוות קריטריון עצמאי, אשר די בו בכדי לשלול את הטבות המס הניתנות למלכ"רים, בקשר לפעילות נבחנת הנעשית ע"י גוף שאין מטרתו להשיא רווח (לחבריו). גם כשמתקיימת תחרות, יש לקחת בחשבון את האינטרסים של כל המעורבים, ובמיוחד את האינטרסים של צרכני השירות הכלול ברשימת האינטרסים הציבוריים ואשר לגביו מתקיימת התחרות.⁸⁵

מתן משקל עיקרי לאינטרסים של צרכני השירות מלמד, שבמקום בו אכן מתקיים מבחן המחיר הזול, נשוא הקריטריון השלישי שבדירקטיבה השישית, ממילא אינטרס הצרכנים יבטיח אי-שלילת הטבות המס העקיף משיקולים של תחרות.

נדמה שניתן לסכם את עמדת הדירקטיבה השישית באשר לקריטריון התחרות באמירה, שחרף חשיבות עקרון נייטרליות המס, שממנו נגזר הקריטריון הרביעי הנ"ל, הרי קריטריון זה לא יכול להישען על רגליו הוא, ובמקום בו האינטרסים הציבוריים מכתיבים מתן הטבות מס לגופים שלא למטרות רווח בקשר לפעילויות המבוצעות על ידם, שנועדו לשרת מטרות ציבוריות, הרי שיקול של מניעת תחרות "לא הוגנת" - דינו לסגת מפני האינטרס הציבורי האמור. ובלשונו של בית המשפט בפרשת **Zoological Society of London**:

"The need to maintain fiscal neutrality as between commercial and non-commercial undertakings was indeed clearly a concern when Article 13A of the Sixth Directive was being drafted, but it is amply and explicitly dealt with in that provision... It may be assumed that, for the remaining exemptions, the legislature considered the public interest in exempting the relevant supplies more important than the concern to prevent distortion of competition"⁸⁶

מצינו איפוא, כי הקריטריון הרביעי בדירקטיבה השישית (הוא קריטריון מניעת התחרות הלא הוגנת) דומה אולי בשמו לקריטריון הרביעי במבחן שישה הקריטריונים, אך מה רב ההבדל ביניהם. בעוד שבישראל ניתן לקריטריון זה משקל מכריע,⁸⁷ לא כך נהג בית הדין האירופי. בית הדין האירופי ידע לזהות, שבעולם שבו קיים עירוב תחומים בין פעילויות הנעשות ע"י המגזר הציבורי והמגזר העיסקי, הרי שבהשוואה בין פעילויות ציבוריות שהמדינה מבקשת לספק לאזרחיה (בין במישרין ובין בסיוע המגזר השלישי), ובין פעילויות דומות המבוצעות ע"י גופים עסקיים, קריטריון התחרות טומן בחובו פוטנציאל

85. והשוו לדבריו באותה רוח של פרופ' גליקסברג, בדבר חשיבות קיומה של הפעילות שנועדה לשרת אינטרסים ציבוריים ע"י גופים שלא למטרות רווח, המספקים אלטרנטיבה שירותית במחיר זול במסגרת "תיאוריית כשל החוזה", הערה 47 לעיל.

86. **The Zoological Society of London**, הערה 71 לעיל, פסקה 23.

87. כך למשל, בעניין **בשערייך ירושלים**, הערה 6 לעיל; **מכבי שירותי בריאות**, הערה 7 לעיל.

הרסני; הרסני למימוש כוונת המחוקק האירופי לאפשר מתן הטבות מס לאותן פעילויות ציבוריות הכרחיות (גם אם יש להן אלטרנטיבה עסקית יקרה יותר) - הטבות שיתגלגלו אל כיסו של הצרכן, הנדרש לרכישת אותם שירותים ציבוריים.

5.3 העזרם של הקריטריונים השלישי והשישי בדירקטיבה השישית

בחינת הקריטריונים המפורטים בפסקה 13A.2(a) לדירקטיבה השישית מעלה, כי הקריטריון השלישי (שעניינו העיקרי הוא דרישת קיום הגירעון התפעולי) והקריטריון השישי (שעניינו הפגיעה הבלתי מוצדקת בהכנסות האוצר), שנכללו במבחן שישה הקריטריונים, אינם מצויים כלל ועיקר בין הקריטריונים שקבעה הדירקטיבה השישית.

בתי המשפט האירופים, אשר נדרשו לשאלה הזוהה, מי ראוי להיחשב מלכ"ר פרטי ומי לא, היו ערים לעובדה, שקבלת הטבות מס מהווה חריג לכלל, לפיו המע"מ חל על כלל הפעילות המשקית, ולפיכך היו קפדנים ביישום הקריטריונים. ברם, לנגד עיני בתי משפט אלו עמדה ההכרה, כי ביסודו של דבר, סיווג מלכ"רי של פעילות כזו או אחרת הנעשית ע"י גוף נבחן, נעשה בראש ובראשונה למען צרכניה של הפעילות הציבורית המבוצעת ע"י אותו גוף נבחן.⁸⁸ הדירקטיבה השישית ובתי המשפט האירופאים השכילו להבין, כי הגשמת התכליות שביסוד הפעילויות המשרתות את האינטרסים הציבוריים המנויים בדירקטיבה, עשויה בהחלט להצדיק פגיעה בהכנסות המדינה (בלשון הקריטריון השישי הישראלי) ומשכך, ההכרה במעמד מלכ"רי לגוף נבחן יכולה להיות גם כשאינן מדובר בגוף גרעוני (בלשון הקריטריון השלישי שבמבחן שישה הקריטריונים).

כבר שנינו לעיל, שמטרת המחוקק האירופי, כמו גם מטרת המחוקק הישראלי, הייתה לאפשר מתן הטבות מס למלכ"רים המשרתים מטרות הכלולות ברשימת האינטרסים הציבוריים של המדינה. האפשרות לקבלת הטבות אלו יוחדה למלכ"רים ציבוריים. ברם, הן המחוקק האירופי והן המחוקק הישראלי, איפשרו גם למלכ"רים פרטיים להנות מהטבות דומות. ברם, ביחס למלכ"רים פרטיים אלו, הועלתה הדרישה שלא זאת בלבד שהפעילות הנבחנת תהא להשגת אחד או יותר מהאינטרסים הציבוריים נשוא ההטבות, אלא שיתקיים בה תנאי נוסף והוא, שהיא אכן תיעשה ע"י גוף נבחן הראוי להיקרא "מוסד שלא למטרת רווח". הקריטריונים שהיו אמורים לסייע בשאלה הזו צפויים היו, הלכה למעשה, להוות כלי שרת, שיבטיח שרק גוף נבחן שעומד בתנאי האמור ייכנס לדי אמות הטבות המס.

ודוק, הקריטריונים השלישי והשישי שבמבחן שישה הקריטריונים לא נועדו להוות כלי שרת שיסייע לאבחנה, מי ראוי ליהנות מהטבות המס המיוחדות

88. ראו למשל, הפסיקה הנזכרת בהערות 62 ו-63 לעיל.

למלכ"ר, אלא נועדו לשרת מטרה הפוכה בעליל. הקריטריונים הנ"ל הם בבחינת "סוס טרויאני" שנועד להבטיח תוצאה, **שרק מלכ"ר "הפסדי", שמבחינתו שיטת המס החלה על מלכ"רים מהווה חסרון מס, הוא ורק הוא ייחשב מלכ"ר**. לעומת זאת, המלכ"ר "הרווחי", שפוטנציאלית יכול אכן ליהנות מהטבות המס, לעולם לא יוכל לעמוד בקריטריונים הנ"ל, שיהפכוהו למלכ"ר לעניין תחולת ההטבות עליו.

הרי לך, שקריטריונים אלו **אינם** כלי שרת לאבחנה, מי ראוי ליהנות מהטבות המס ומי לא, אלא הם כלי שרת להשגת תוצאה אחת בלבד - **הסיווג על פיהם יהיה תמיד באופן שרשות המס תרוויח**. בכך, הלכה למעשה, **הוכשלה כוונת המחוקק** ליתן הטבות מס למלכ"רים, המשרתים את האינטרס הציבורי, וחלף זאת, תוצאת השימוש בכלי הסיווג הנ"ל מבטיחה, ש"יתרונות המס" יתורגמו לעולם ל"חסרונות מס".

6. סיכום

לכל מדינה יש מטרות ציבוריות, אשר את הגשמתן היא מבקשת לעודד, ואשר מימושן צריך להיעשות, בדרך כלל, על ידי המדינה או בעזרתה. ההכרה שיש ליתן הטבות מס למי שפועל להשגת אותן מטרות ציבוריות, ובדרך זו מחליף למעשה שירותים שהיו אמורים להינתן ע"י המדינה עצמה או על ידי מוסד ממוסדותיה, הביאה את מחוקק המס ליתן הטבות במיסוי הישיר (קרי - מס הכנסה, מס רווחי הון ומס שבח) ל"מוסד ציבורי"⁸⁹ וליתן הטבות במיסוי העקיף למלכ"ר וזאת, כאמור, הן בבסיס המס והן בשיעור המס.

כשבאו בתי המשפט לדון בשאלה, אלו פעילויות של "מוסד ציבורי" ראויות להיכנס לדי אמות הטבות המס, **בתחום המיסוי הישיר**, עיקר הדגש הושם על שאלה אחת והיא, האם הפעילות הנבחנת מהווה מימוש ישיר של המטרה הציבורית שלשמה נוצר "המוסד הציבורי"⁹⁰.

גם בתחום **המיסוי העקיף** (קרי - המע"מ), נדמה שאין חולק שהשאלה, האם הפעילות הנבחנת נעשית במסגרת המטרה הציבורית שלשמה הוקם הגוף הנבחן, היא שאלה מרכזית.⁹¹ אלא שמעבר להסכמה זו, נדמה שמכאן נפרדות הדרכים בשתי נקודות מרכזיות. האחת, האם לגבי מלכ"ר ציבורי (קרי - מלכ"ר הנופל בדי אמות החלופה הראשונה להגדרת מלכ"ר בחוק), השאלה הנ"ל בדבר בחינת הפעילות

89. כהגדרתו בסעיפים 29(2) לפקודה ו-61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין.

90. ראו למשל, ע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כד(1) 544; ע"א 335/79 פ"ש כפר סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית, פ"ד י"א 44; עמ"ה 50/90 ויזרע יצחק נ' פ"ש ירושלים, "מיסים" ז' 1/ה-110; עמ"ש 34/95 הפטריארכיה היוונית האורתודוקסית נ' מנהל מס שבח נצרת, "מיסים" ח/3 ה-272.

91. ראו למשל, ע"א 569/81 מנהל מע"מ נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט(1) 738; עניין הרשות לחינוך והכשרה ימיים, הערה 15 לעיל.

הנבחת באספקלריה של מטרותיו הציבוריות (קרי - מבחן הפונקציה השלטונית) היא גם שאלה בלעדית ולא רק מרכזית. השניה, לגבי מי שאינו מלכ"ר ציבורי ומבקש ליהנות מהטבות המס בתחום המע"מ, מהם הקריטריונים שלפיהם ייקבע, האם הוא מלכ"ר פרטי (קרי - מלכ"ר הנופל בד' אמות החלופה השנייה להגדרת מלכ"ר בחוק).

באשר לשאלה הראשונה, שעניינה שאלת בלעדיות מבחן הפונקציה השלטונית לבחינת זכאותו של מלכ"ר ציבורי (להבדיל ממלכ"ר פרטי) להטבות מס, באשר לפעילות נבחת המבוצעת על ידו,⁹² עמדת הדירקטיבה השישית היא, שמבחן זה הוא מבחן בלעדי והקריטריונים שנקבעו באשר לשאלה, מי ראוי להימנות על הגופים הרשאים ליהנות מהטבות המס כמלכ"ר פרטי - אינם ישימים לגביו.⁹³

עיקר מאמרנו זה יוחד לשאלה השנייה: מהם הקריטריונים שצריכים להתקיים בגוף נבחן (שאינו מלכ"ר ציבורי), המבקש ליהנות מהטבות מס ביחס לפעילות נבחת המבוצעת על ידו, מעבר ובנוסף לתנאי ההכרחי, שאותה פעילות נופלת בתחום הפעילויות הכלולות ברשימת האינטרסים הציבוריים. מבחן שישה הקריטריונים שאומץ בפסיקה הישראלית, כך מצינו, סותר את עקרון הפרשנות התכליתית, הוא נטול עיגון לשוני, אין הוא מתיישב עם ההיסטוריה החקיקתית והפרלמנטרית של החוק, ולבטח אין הוא מתיישב עם עקרונות היסוד של השיטה. מבחן זה, מבית מדרשה של רשות המיסים, לא נועד ליישם את כוונת המחוקק להוזיל לכלל צרכני המדינה את עלויות אותם שירותים ציבוריים שהמדינה אמורה לספק (בין במישרין ובין בהסתייעות בגופים חיצוניים שלא למטרות רווח), באמצעות אי-תשלום מס עקיף שאמור להתגלגל על הצרכן, אלא נועד לשרת מטרה הפוכה בעליל, של העשרת אוצר המדינה. כך, מושמת לעיל כוונת המחוקק, ושאלת סיווג הגוף הנבחן הופכת לחרב פיפיות, כך שרק גוף נבחן, שלגביו שיטת המס החלה על מלכ"רים מהווה חסרון מס (לעומת האלטרנטיבה), "ייהנה" ממעמד המלכ"ר, בשעה שגוף נבחן, אשר פוטנציאלית יכול אף הוא ליהנות מהטבות המס באשר לפעילות הנבחת, בהיותה משרתת את המטרה הציבורית שלשמה הוקם, הוא לא יוכל לבוא בד' אמות הסטטוס המקנה לו את הטבות המס הנ"ל, עקב אי-עמידתו באותם קריטריונים. בכך למעשה, מוכשלת הכוונה להציע לציבור אלטרנטיבה זולה יותר לקבל שירות באותם תחומי פעילות ציבורית, שהמדינה עצמה הייתה אמורה לספק (במישרין או בעקיפין). מבחן שישה הקריטריונים אינו כלי שרת אובייקטיבי לבחינת השאלה, מי ראוי ליהנות מהטבות המס, שהחוק התכוון ליתן לגופים נבחים שלא למטרות רווח, אלא כלי שנועד לשרת את מקסום המס בכל מחיר.

כאלטרנטיבה למבחן שישה הקריטריונים הצענו את המודל המוצע בדירקטיבה השישית המחייב, ככל שהדבר נוגע לבחינת סיווגה של פעילות נבחת המבוצעת בידי מלכ"ר פרטי, שאותה פעילות נבחת תיפול ברשימת האינטרסים הציבוריים, ובנוסף יתקיימו לגביה ולגבי הגוף הנבחן המבצע אותה ארבעה קריטריונים עליהם עמדנו

92. שאלה שהתעוררה לאחרונה בעניין עיריית אשקלון, הערה 8 לעיל, וכן ראו עניין המועצה האזורית עמק יזרעאל, הערה 11 לעיל.

93. ראו דברינו בסעיף 151 סיפא לעיל והערה 62 לעיל.

לעיל. הדירקטיבה השישית אינה זרה לחוק מע"מ, וההיסטוריה החקיקתית מלמדת, שחוק מע"מ נחקק, בין השאר, במטרה להשתלב באותה מערכת שאליה מכוונת הדירקטיבה השישית. קריטריונים אלו, גם הם נקבעו על רקע התפיסה, שהטלת החיוב במע"מ מהווה את הכלל בעוד שהטבות המס הן חריג. ברם, גם אם יש לבחון במשורה את זכאותו של הגוף הנבחן להטבות, אל לנו לשכוח שביסודו של דבר, החריג התכוון ליתן הטבות ולא בא להרע. לדידנו, אין לאפשר מצב שבו כלי הסיווג, המשמשים בבחינת סיווגו של גוף נבחן, יהיו כאלו שתוצאתם, הידועה מראש, תמנע תמיד את אפשרות מתן ההטבות שביקש המחוקק להעניק, ועל רקע זה, נדמה, הגיעה העת לשינוי כלי הסיווג האמורים.