

שינוי סיווג לצורכי מע"מ



שקל ושות' עו"ד

משה שקל, עו"ד; טלי יהושע, עו"ד

ראשי פרקים

1. מעמד המלכ"ר והעוסק בחוק מע"מ
2. סיווג כמלכ"ר או כעוסק – החקיקה הרלבנטית
3. סיווג כמלכ"ר או כעוסק – הקריטריונים
4. סיווג כמלכ"ר או כעוסק – הפסיקה
5. הביקורת על הקריטריונים
6. הצעה לרביזיה בקריטריונים - "בקצירת האומר"

1. מעמד המלכ"ר והעוסק בחוק מע"מ

- 1.1. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו – 1975 (להלן – "חוק מע"מ" או "החוק") הבחין בין מעמד המלכ"ר לעומת העוסק בעיקר בבסיס המס ובשיעור המס.
בבסיס המס ניצד ? – שכן המלכ"ר, בניגוד לעוסק, לא משלם מע"מ על עסקאותיו (בניכוי התשומות בגינן), כי אם "מס שכר", דהיינו, מס על כלל השכר שהוא משלם.¹
ובשיעור המס ניצד ? – שכן המלכ"ר משלם מס שכר, כאמור, בשיעור (כיום) של 9% בלבד, דהיינו מחצית משיעור המס של עוסק (אם כי יש לקחת בחשבון גם את סוגיית מס המעסיקים).
1.2. יצוין, כי ישנן עסקאות בהן חב המלכ"ר 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)². עסקת אקראי מטילה על מבצעה חיוב במס עסקאות מלא³, אך מאידך, מקנה לו את הזכות, לכל הפחות כאשר מדובר בעסקת אקראי במקרקעין, לנכות את מס התשומות הכרוך ברכישת המקרקעין

¹ ראו סעיף 4(א) לחוק.

² ראו הגדרת "עסקת אקראי" בסעיף 1 לחוק.

³ ראו סעיף 2 לחוק.

ובהשבתם (כאשר בעקבות תיקון 23 הניכוי הוא בערכים מתואמים)⁴.

1.3. עצם הטלת המס נובע מהרצון להשוות במידה מסוימת את נטל המס החל על המגזר הציבורי, לרבות המלכ"רים הפרטיים הפועלים למטרות דת, צדקה, חינוך, ריפוי וכד', לעומת נטל המס החל לגבי המגזר העסקי. יחד עם זאת, הטלתו בשיעור מופחת נובעת מההכרה כי עצם הטלתו מהווה משום נטילת כספים מכיס אחד של המדינה והעברתם לכיס אחר, שכן ממילא סמוכים רובם של המלכ"רים על שולחנה של המדינה ומוסדותיה. צא ולמד, כי ההבחנה בין מלכ"ר לעוסק נובעת בעיקרה מההבחנה בין הערך המוסף של כל אחד מהגופים הנ"ל, ומהרצון למסות את הערך המוסף האמיתי של כל אחד מאלה⁵.

2. סיווג כמלכ"ר או כעוסק – החקיקה הרלבנטית

2.1. 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, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;

(3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;

(4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה."

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".

2.2. בנוסף, מעניק סעיף 58 לחוק למנהל את הסמכות לשנות סיווגו של חייב במס, בקובעו כי :

"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".

כפי שנראה להלן, סעיף זה היה מושא לפסיקה ענפה, אשר דנה בסמכות זו שהוענקה למנהל מע"מ לשינוי סיווגו של גוף מעוסק למלכ"ר לצורכי החוק, ולהפך, ובנסיבות הפעלתה. על כך להלן.

3. סיווג כמלכ"ר או כעוסק - הקריטריונים

הקריטריונים המנחים המשמשים כיום להבחנה בין עוסק ומלכ"ר נקבעו זה מכבר במאמרו של מר

⁴ ראו סעיף 43 לחוק, כפי שתוקן בתיקון מס' 23 לחוק מע"מ.

⁵ ראו לעניין זה גם – א' וינרוט, מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח (מס הכנסה ומע"מ), תשנ"ב – 1992.

בן יהונתן – "עוסקים ומלכ"רים במע"מ"⁶ ואומצו ע"י בית המשפט העליון בעניין **בשערייך ירושלים**⁷. הקריטריונים הנם אלו :

3.1. **כוונה להפקת רווחים** – אם מטרת עיסוקו של הנישום אינה הפקת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו, ומתן השירות הוא על בסיס התנדבותי, או שהמחירים נמוכים ממחירי השוק, יסווג הנישום כמלכ"ר, ובמקרה ההפוך הוא יסווג כעוסק.

לעניין זה חזרה הפסיקה והדגישה (עניין **המועצה האזורית עמק יזרעאל**)⁸, עניין **הפועל אילת**⁹, עניין **בשערייך ירושלים**) כי אין להסיק מסקנות מעובדת קיומם של רווחים **בפועל** מפעילות מסוימת, לשם החלטה לסיווג גוף כמלכ"ר או כעוסק, וכי המבחן הקובע הוא שאלת **מטרת** הגוף נשוא הבדיקה – האם מטרתו היא להפיק רווחים מפעילותו, אם לאו. במידה וזו אכן מטרתו, יסווג הגוף כעוסק.

לעניין זה הושם בפסיקה הדגש (עניין **בית החולים נהריה**)¹⁰, עניין **מד"א**¹¹, עניין **בשערייך ירושלים**) לא רק על מטרותיו הסופיות של הגוף הנבחן, כי אם אף על מטרותיו הזמניות, המיידיות – האם **בהן** כוונת הנישום היא להפקת רווחים, אם לאו. כמו כן נקבע (למשל בעניין **פי-נר**)¹², כי בבדיקה זו יילקחו בחשבון לא רק פעילותו הנוכחית של הגוף, כי אם גם כוונותיו העתידיות, במידה וסיכויי התממשותן של אלה אינו קלוש.

עוד הובהר בפסיקה (ראו למשל – עניין **הליליס**)¹³ ועניין **בשערייך ירושלים**), כי מקום בו מספק הגוף הנבחן שירותיו לציבור בלתי מסוים (ולא לציבור מוגדר וספציפי), מהווה הדבר סממן מובהק לפעילות עסקית. כמו כן, נקבע (למשל בעניין **הליליס**, בעניין **הפועל אילת**, בעניין **ארגון חברות הסיעוד**)¹⁴, בעניין **בשערייך ירושלים**), כי תיבדק רמת המחירים של הגוף הנבחן לעומת רמת המחירים השוררת אצל מתחריו, כדי לבחון סיווגו של הגוף.

3.2. **חוקת הנישום** – אם בחוקת הגוף (כגון תזכיר החברה) נקבע כי הרווחים ישמשו רק למטרות הגוף, ולא יחולקו בין החברים, או אם נקבע בתקנון הנישום כי משיפורק הגוף, נכסיו לא יתחלקו בין בעלי המניות אלא יועברו למלכ"ר דומה, עסקינן במלכ"ר, ובמקרה ההפוך עסקינן בעוסק.

3.3. **גירעון תפעולי ומבחן המימון** – אם עיון במאזן מעלה שקיים גירעון תפעולי, וכי מקורות המימון למחיקתו מגיעים מתרומות או תמיכות של גופים ציבוריים, אזי עסקינן במלכ"ר. יצוין, כי לקריטריון זה הוענק משקל מופחת בעניין **הפועל אילת**, שם מעל לרבע מתקציבה

⁶ בן-יהונתן, **עוסקים ומלכ"רים במע"מ**, רבעון ישראלי למסים יב', 298 (להלן – "מאמרו של בן-יהונתן").

⁷ ע"י 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ד מד(4) 800 (להלן – "עניין בשערייך ירושלים").

⁸ ע"ש (נצי) 23/85 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' מנהל המכס והמע"מ, פ"ס תשנ"א (3) 470 (להלן – "עניין המועצה האזורית עמק יזרעאל").

⁹ ע"ש (נצי) 7158/96 אגודת הכדורסל העירונית (הפועל אילת) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים יא/6, ה – 195 (להלן – "עניין הפועל אילת").

¹⁰ ע"ש (חיי) 75/90 עמותת ידידי בית החולים האזורי לגליל המערבי – נהריה נ' מנהל מע"מ, מסים ה/4, ה – 150 (להלן – "עניין בית החולים נהריה").

¹¹ ע"ש (תי"א) 392/91 מגן דוד אדום בישראל נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים ח/1, ה – 212 (להלן – "עניין מד"א").

¹² ע"ש (חיי) 185/89 פי-נר הקמה וניהול בע"מ נ' סגן מנהל המכס ומע"מ, מסים ה/6, ה – 213 (להלן – "עניין פי-נר").

¹³ ע"ש (י-ס) 26/92 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים ט/1, ה – 161 (להלן – "עניין הליליס").

¹⁴ ע"ש 469/94 ארגון חברות הסיעוד נ' מנהל אגף המכס והבלו ואח', מסים יג/6, ה – 143 (להלן – "עניין ארגון חברות הסיעוד").

- של המערערת דשם מומן ע"י תרומות מגופים ציבוריים והיא היתה שרויה בגירעון מתמשך, ובכל זאת סווגה המערערת כ"עוסק", במיוחד נוכח כוונתה להפיק רווחים מפעילותה.
- 3.4. **תחרות עם גופים אחרים** – אם פעילות הגוף מצביעה על כך שהוא איננו מתחרה בגופים אחרים באותו ענף, עסקינן במלכ"ר, ולהיפך, אם הוא מתחרה בגופים אחרים לפנינו עוסק.
- 3.5. **יכולת הפרדת פעילויות הגוף** – בחינה האם קיימת לכאורה הצדקה עניינית ומהותית להפריד בין העיסוקים השונים של הגוף, כך שחלק מעיסוקו יהיה במסגרת מלכ"ר וחלק אחר יהיה במסגרת עוסק.
- 3.6. **פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר** – פגיעה שכזו כתוצאה מקביעת סיווג מסוים הנה שיקול לסווג את הגוף על פי עמדת רשויות מע"מ.
- כך למשל, בעניין **הפועל אילת** קבע בית המשפט כי סיווגה של המערערת כעוסק לצרכי מע"מ יפגע אמנם באופן ברור בהכנסות האוצר לעומת סיווגה כמלכ"ר, אלא שפגיעה זו הינה על דעתו של המחוקק שבחר כי עסקאות באילת יהיו חייבות במע"מ בשיעור "0".
- 3.7. ויודגש, כי מעבר לקריטריונים אלו, קבעה הפסיקה (למשל בעניין **פי-נר**), כי חל "**עקרון העל**", שיסודותיו מקורם הן בדברי בתי המשפט בסוגיה עסקינן והן בעקרונות כלליים במשפטנו ובהגיון הכלכלי.

4. **סיווג כמלכ"ר או כעוסק - הפסיקה**

- 4.1. **פסק דין הרשות לחינוך והכשרה ימיים**¹⁵
- 4.1.1. זהו פסק הדין הראשון שניתן בסוגיית סיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק. במקרה זה עסקה המערערת בגיוס ובהכשרת מועמדים לקצונה באניות צי הסוחר הישראלי. מנהל מע"מ הפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק, וקבע כי המערערת הינה מלכ"ר ולא עוסק, המערערת התנגדה.
- 4.1.2. בית המשפט דחה את הערעור וקבע כי אכן יש לסווג את המערערת כמלכ"ר. בבסיס קביעתו זו עמדה העובדה שאין מטרתה של המערערת השגת רווחים. לדידו של בית המשפט, האלמנט הקובע בסיווג מלכ"ר ככזה, הינו אחד – **מטרת הפעילות של הגוף**. על מטרת הגוף ניתן ללמוד, בין היתר, מייעוד רווחיו לפי תקונו, ממטרתו המוצהרת בתזכירו וכיו"ב. דהיינו, הדגש הוא על **הכוונה והמטרה**, ואם זו לא לשם קבלת רווחים – אזי במלכ"ר עסקינן.
- 4.2. **פסק דין המועצה האזורית עמק יזרעאל**¹⁶
- 4.2.1. השקפה דומה לאמור בעניין **הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים** מוצאים אנו גם בעניין **המועצה האזורית עמק יזרעאל**, בו נדונה שאלת סיווגו של בית ספר לנהיגה שהופעל על ידי המועצה המקומית במסגרת בתי הספר התיכוניים שבתחום שיפוטה של המועצה. מנהל מע"מ סיווג את בית הספר כעוסק, בין היתר, עקב העובדה שניתנו בו שיעורי נהיגה גם לציבור הרחב.

¹⁵ ע"ש (ח"י) 47/76 **הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים נ' מנהל המכס והבלו**, פס"מ תשל"ח (2) 570 (להלן – **עניין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים**)).

¹⁶ ראו הערת שוליים 8 לעיל.

4.2.2. בדוק, במקרה זה נדונה שאלת סיווג בית הספר לאור ההגדרה הראשונה למלכ"ר (רשות מקומית), ברם הודגש שוב, כי אין להסיק מסקנות מעובדת קיומם של רווחים מפעילות מסוימת לשם החלטה לסווג גוף כמלכ"ר או כעוסק. לא על קיומם או אי קיומם של רווחים ייפול דבר, אלא על שאלת מטרת הגוף נשוא הבדיקה.

4.3 פסק הדין העליון בעניין בשערייך ירושלים¹⁷

4.3.1. המערערת בעניין זה הייתה עמותה בעלת רשת חנויות מזון ברחבי הארץ. החנויות היו פתוחות לכל, ורווחיהן נועדו לסבסד את פעילותה של העמותה – תמיכה בנזקקים. מנהל מע"מ הפעיל סמכותו לפי סעיף 58 לחוק, וסיווג את רשת החנויות כעוסק.

4.3.2. מנהל מע"מ טען, כי למעשה אין הבחנה בין אולמות אירועים הפועלים עבור "הועד למען החייל" ובתי הבראה של קופת חולים לבין חנויות מזון, כל עוד כולן פתוחות לכל והשירותים או הטובין נמכרים במחיר מלא, וזאת אף שההכנסות או הרווחים נועדו בסופו של דבר לקדם מטרת המאפיינות פעילות של מלכ"ר.

4.3.3. בית המשפט העליון אשר את קביעתו של בית המשפט המחוזי, לפיה יש לסווג את המערערת כעוסק, וזאת בעיקר בשל העובדה שהמערערת מספקת שירותיה לציבור בלתי מסוים, דבר המהווה סממן מובהק לפעילות עסקית.

4.3.4. עוד הבהיר בית המשפט העליון, כי עת שבוחנים את מטרת הגוף נשוא הדין, אין להסתפק בבחינת מטרתו הסופית, אלא יש לבחון גם את המטרה המיידית. באותו עניין מצא בית המשפט כי למערערת הייתה מטרה זמנית של הפקת רווחים, וזאת הן בשל רמת המחירים ששררה באותן חנויות והן בשל העובדה כי הללו היו פתוחות לכל.

4.4 פסק דין בית החולים נהריה¹⁸

4.4.1. במקרה זה נדונה שאלת סיווגה של עמותה שהפעילה מגרש חניה בשטח בית החולים בנהריה, מגרש ששימש את המבקרים בבית החולים, כאשר ההכנסות הוקדשו לקידום בית החולים. מנהל מע"מ הפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק, וסיווג את עסקי מגרש החניה – כעוסק.

4.4.2. כב' השופט בייך דחה את ערעורה של הנישומה, וחזר – בהסכמה – על עיקרי ההלכות שנפסקו בפסה"ד העליון בעניין **בשערייך ירושלים**.

4.4.3. בית המשפט העניק חשיבות רבה לסממן התחרות לעניין סיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק. יחד עם זאת, בנסיבות המקרה לא ניתן היה ליישם אבן בוחן זו, וזאת בשל חוסר האפשרות באותן נסיבות לקיומה של כל תחרות מצד גופים אחרים (שהרי קשה לדבר על תחרות בין חניון הממוקם במקום מסוים לבין חניון הממוקם במקום אחר, המרוחק ממנו).

4.4.4. זאת ועוד, בית המשפט העניק משמעות וחשיבות למטרה המיידית של

¹⁷ ראו הערת שוליים 7 לעיל.

¹⁸ ראו הערת שוליים 10 לעיל.

המערערת ולא למטרות הסופית. משמע, גם אם בסופו של דבר הכנסותיה של המערערת מיועדות למטרות מלכ"ריות (תרומה לבית החולים), לא תחשב היא כמלכ"ר אם פעילותה המיידית מעידה על אופי של תחרות ומקסום רווחים.

4.5 פסק דין פי-נר¹⁹

4.5.1 באותו מקרה הייתה המערערת חברה-בת של אגודה קהילתית, שהיתה מסווגת כמלכ"ר. המערערת הקימה מבני משרדים, מוסדות חינוך, מרפאה וכיו"ב. כל פעילותה של המערערת התמצתה בהשכרת אותם מבנים ומתן שירותים לאגודה.

מנהל מע"מ טען כי המערערת פועלת למעשה כרשות מקומית ולכן סיווגה הראוי הינו מלכ"ר, ואילו המערערת דרשה להיות מסווגת כעוסק.

4.5.2 כב' השופט ביין קבע באותו עניין, כי אמנם פעילותה של המערערת עשויה היתה להיחשב לפעילות עסקית המניבה רווחים, ואולם בנסיבות אותו המקרה, הקמת מבני ציבור ואספקת שירותים ציבוריים ביישוב מרוחק, כאשר אנשי אותו היישוב עצמו הם השולטים הבלעדיים במערערת, הנה פעילות אשר אינה אמורה, מעצם הגדרתה, להניב רווחים.

4.5.3 זאת ועוד, פעילותה של המערערת שם לא היתה פעילות תחרותית, שכן בדומה לעניין בי"ח נהריה, אף היא אינה מתחרה על לקוחותיה מול גופים אחרים.

4.6 פסק דין מגן דוד אדום²⁰

4.6.1 בעניין זה נדון סיווגו של שירות העברת נפטרים תמורת תשלום, שהחל המערער לבצע במחוז הצפון. לצורך מתן שירות זה הפעיל המערער אמבולנסים, שאינם משמשים את מערך השירותים הרגיל שלו. מנהל מע"מ שינה סיווגו של שירות זה ל"עוסק".

4.6.2 בית המשפט (כב' הש' הומינר) קבע כי פעילותו של מד"א בתחום העברת הנפטרים באה בד' אמות פעילות של עוסק. כל זאת למרות שמד"א עצמו פועל שלא למטרות רווחים ואין חולק כי מטרתו העיקרית הינן מטרות מלכ"ריות.

4.6.3 העובדות שעמדו לנגד עיניו של בית המשפט בקבעו החלטה זו הן כי הפעילות נשוא הערעור של מד"א הייתה בגדר פעילות רווחית – עסקית שהתבצעה תוך תחרות בעוסקים אחרים, פעילות המצביעה על סיווג כעוסק ולא כמלכ"ר. זאת ועוד, אי סיווגה של פעילות זו של מד"א כפעילות של עוסק תהווה בגדר אפלייה לטובה של המערער לעומת העוסקים האחרים שעימם הוא מתחרה.

4.7 פסק דין הליליס²¹

4.7.1 בעניין זה נדון סיווגה של חברה שהייתה בבעלותו של תאגיד זר, ואשר סמוך לאחר הקמתה נרשמה כעוסק. המערערת רכשה מסוק המופעל עפ"י רשיון הפעלה מסחרית לצורכי עסק, רשיון שהוגבל למתן שירותי הטסה ל"קרן שרובר" בלבד. יצוין, כי קרן שרובר נשלטה בידי גבי שרובר ששלטה בתאגיד האם של המערערת, כאשר מטרתיה של הקרן יוחדו למטרות מלכ"ריות בלבד

¹⁹ ראו הערת שוליים 12 לעיל.

²⁰ ראו הערת שוליים 11 לעיל.

²¹ ראו הערת שוליים 13 לעיל.

- הנצחת שמו של בנה של הגב' שרובר. המשיב שינה את סיווגה של המערערת למלכ"ר.

המערערת טענה שם, כי בין מטרותיה נמנית מטרת השגת רווחים, אין היא נמצאת בבעלות הקרן ולא חל עליה איסור לשרת לקוחות רבים. לטענתה, היא מפיקה ערך מוסף על פעילותה והיא מעבירה לרשויות מע"מ את המס בגין ערך מוסף זה. מאידך, טען המשיב כי המערערת אינה פועלת למטרת השגת רווחים, פעילותה היחידה היא מתן שירותי טיסה לקרן, גב' שרובר היא העומדת מאחורי כל התאגידים והיא הקימה את המערערת לצורך מתן שירות עצמי. כמו כן פועלת המערערת בגירעון תפעולי.

4.7.2. כב' השופט חשין יישם גם כאן את הקריטריונים שצוינו במאמרו של **מר בן יהונתן** וקבע, כי עסקינן במלכ"ר. שכן, על אף שהחברה שאמנם מעניקה את שירותיה במחיר ריאלי, היא אינה זכאית לפי חוזה להתחרות בגופים נוספים בשוק, וכל פעילותה קשורה לפעילות חברת האם שלה. לפיכך ברי, שקיים סיכוי קלוש, אם בכלל, כי ביום מן הימים יצטברו בקופתה רווחים שיוכלו להיות מחולקים הלכה למעשה לחברת האם ולכן עליה להיות מסווגת כמלכ"ר.

4.8. פסק דין מעוז מגדל²²

4.8.1. בעניין זה נדון סיווגה של חברה שהיתה בבעלותן של שתי עמותות שעסקו בחינוך תורני. מטרת המערערת היתה עיסוק בחינוך תורני, כאשר הגשמתה של מטרה זו התבצעה באמצעות מלון שנרכש על-ידי המערערת ושימש כמוסד לחינוך תורני. המימון לרכישת המלון בוצע באמצעות הלוואה שנתקבלה מעמותה שמטרתה הפצת החינוך התורני.

המערערת טענה כי יש לסווגה כעוסק לצורכי מע"מ. מנהל מע"מ דרש לסווגה כמלכ"ר.

4.8.2. בית המשפט ישם את הקריטריונים שצוינו במאמרו של **מר בן יהונתן** על המערערת, וקבע כי יישומם מוביל למסקנה כי עסקינן במלכ"ר ולא בעוסק: המערערת ממומנת באופן כמעט בלעדי מהקצבות האוצר ומתרומות פרטיות, באופן מעשי אין באפשרותה לחלק רווחים, והיא אינה פועלת לשם השגת רווחים באופן עסקי בתחרות מול גופים אחרים בשוק. כל פעילותה מתרכזת בתחום המלכ"רי והינה זהה לתחום פעילותן של העמותות השולטות בהונה העצמי והזר.

4.9. פסק דין הפועל אילת²³

4.9.1. בעניין זה נדון סיווגה של קבוצת כדורסל שהתאגדה כחברה בע"מ. מטרותיה של המערערת היו קידום ספורט הכדורסל באילת – מטרה שאין עניינה הפקת רווחים. בנוסף, מעל לרבע מתקציבה של המערערת מומן על-ידי תרומות מגופים ציבוריים. למרות זאת, לא היו למערערת רווחים ובמאזנה היה קיים גירעון מתמשך.

²² ע"ש (נצי) 117/94 מעוז מגדל בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים יא (2), ה-44.

²³ ראו הערת שוליים 9 לעיל.

4.9.2. בית המשפט יישם את הקריטריונים וקבל את טענתה של המערערת כי יש לסווגה כעוסק, וזאת בין היתר מאחר והמחירים אותם גובה המערערת תואמים את מחירי השוק ופעולותיה הן למטרות רווח. מכך למד בית המשפט כי למערערת כוונה להפקת רווחים - הגם שבפועל לא עלה הדבר בידה, ואף שחלק לא מבוטל ממימונה הגיע מגופים ציבוריים, וכל זאת למרות שבתזכירה הופיעו מטרות שאינן נוגעות להפקת רווחים, כגון קידום הספורט באילת.

4.9.3. זאת ועוד, בית המשפט השווה את המערערת לקבוצת הכדורסל של מכבי תל-אביב, אשר מסווגת כעוסק. בית המשפט קבע כי ההבדלים בין המערערת למכבי תל-אביב באים לידי ביטוי בעיקר בהיקף ההצלחה העסקית, אולם לא באופי הפעילות. יתר על כן, אם יינתן למערערת להתפתח כלכלית היא תוכל להגיע להישגים טובים יותר, שאז יתפוגג ה"חשד" נגדה לגבי היותה מלכ"ר.

4.9.4. במאמר מוסגר יצויין כי הפיכת גוף הנהנה מתיקצוב מתרומות או ממענקים – ל"עוסק" עלול לפעמים להביא לתוצאה שלילית דווקא שכן הפיכת גוף כזה ל"עוסק" עלולה ליצור לו בעיה עקב סעיף 12 לחוק.

4.10. פסק דין ארגון חברות הסיעוד²⁴

4.10.1. בפסק דין זה נידון עניינה של עמותת מט"ב, אשר הוקמה ע"י עובדים סוציאליים ונטלה על עצמה מחויבות במתן שירותי טיפול ותמיכה לאוכלוסייה הנתונה במצוקה.

עמותה אחרת, בשם ארגון חברות הסיעוד, אשר נוסדה במטרה לאגד ארגוני סיעוד הפועלים בישראל והעוסקים באופן מסחרי במתן שירותי סיעוד, ערעה על החלטת מנהל מע"מ, אשר סרב לשנות את סיווגה של מט"ב ממלכ"ר לעוסק. לטענתה של עמותת ארגון חברות הסיעוד, סיווגה של מט"ב כמלכ"ר מעניק לה יתרון יחסי נכבד בתחרות העסקית הקיימת בינה לבין חברות הסיעוד הפרטיות הרשומות כעוסק.

4.10.2. בית המשפט, מפי כב' הש' הומינר, בחן את פעילותה של מט"ב בהתאם לקריטריונים ומצא כי סווגה של מט"ב כמלכ"ר מוצדק הוא, וזאת תוך שימת דגש, בין היתר, על הפרמטרים הבאים: העובדה כי מחירי שירותיה של מט"ב נמוכים ממחירי השוק, העדר כוונה אצל מט"ב להשגת רווחים, ההגבלה הקיימת אצל מט"ב לחלוקת רווחים, העובדה כי מט"ב משתמשת בתשומות עבודה התנדבותיות והעדר תחרות אמיתית בין מט"ב הפועלת בפריסה ארצית לבין חברות הסיעוד הפרטיות הפועלות על בסיס מקומי.

4.11. פסק דין החברה לטיפול והשבת מי ביוב²⁵

4.11.1. בעניין זה נידון עניינה של מערערת אשר הוקמה ע"י מספר עיריות ומועצות מקומיות באזור חדרה, ואשר עסקה בנושאים של ביוב, ניקוז וטיהור מי שפכים. מנהל מע"מ סווג את המערערת כמלכ"ר.

4.11.2. בית המשפט, מפי כב' בייך, אמצ את סיווגו האמור של המנהל, וקבע כי בשלב

²⁴ ראו הערת שוליים 14 לעיל.

²⁵ ע"ש 5237/96 החברה לטיפול ושבת מי ביוב נ' מנהל המכס ומע"מ, מסים יג/6, ה-177.

זה של חיי המערערת, קרובה היא במהותה יותר לגוף שלא נועד למטרות רווח, ועל כן אין מקום לסווגה כעוסק.

4.11.3. ביסוד החלטתו של כב' הש' ביין לסיווגה של המערערת כמלכ"ר, עומדת העובדה ששירותיה של המערערת ניתנו בפועל אך ורק לבעלי מניותיה, הן המועצות המקומיות, ולא לציבור הרחב, כאשר מחירי שירותיה אלו לא נקבעו על בסיס שיקולים עסקיים. כך, הועברו המיס המטוהרים אותם הפיקה המערערת, לבעלי מניותיה, ללא כל תמורה, ולא נגבה כל תשלום בעבורם מקהל הצרכנים.

4.11.4. זאת ועוד, אף העובדה שהמערערת לא היוותה גורם תחרותי לעסקים אחרים, העובדה כי לא נקבע במסמכי היסוד שלה מנגנון לחלוקת רווחיה והעובדה כי מבחינת פעילותה לא עולה כל כוונה לרווח, סייעו בהסקת המסקנה כי עסקינן במלכ"ר ולא בחברה עסקית.

4.11.5. בית המשפט הבהיר, כי העובדה שהמערערת הנה "תאגיד עירוני", אשר הוקם ע"י המועצות המקומיות, אינה צריכה לעמוד לה לרועץ, ואין לזהות את המערערת עם הרשויות המקומיות שהקימה ולגזור מסווגן של רשויות אלו לעניין סיווגה של המערערת, וזאת הן בשל עקרון האישיות המשפטית הנפרדת והן בשל בחינת הרציונאל העומד מאחורי הקמתן של חברות עירוניות.

4.12. פסק דין הל"ר²⁶

4.12.1. בפסק הדין בעניין זה נידון עניינה של המערערת, אשר הוקמה ע"י עיריית רחובות על מנת ליזום ולפתח בעיר פרויקטים שונים. בפועל, עסקה המערערת אך ורק בפרויקטים של פיתוח תשתית עירונית.

4.12.2. מנהל מע"מ גרס כי יש לסווג את המערערת כעוסק רק לעניין התקשרויותיה עם גורמים "חיצוניים", שאינם קשורים לעיריית רחובות, לשם ביצוע פעילות שלא נגבים בעבורה אגרות והיטלים ע"י העירייה. לעומת עמדתו זו של המנהל, טענה המערערת כי יש לסווגה כעוסק לעניין כל פעילויותיה.

4.12.3. כב' הש' הומינר אמצ' את עמדת המנהל, וקבע כי בפעילותה של המערערת בתחום פיתוח התשתיות העירוניות מחליפה המערערת את העירייה, אשר עליה מוטלת החובה מכוח הדין לביצועו של הפיתוח האמור, ועל כן המדובר בפעילות מוניציפאלית ולא עסקית, אשר מבצעה יסווג כמלכ"ר.

לא זו אף זו, אף העובדה כי בפעילותה זו משתמשת המערערת במנגנוני הניהול של העירייה ובשירותיה, מלמדת על היעדר ההפרדה הניהולית בין השתיים ועל היעדר יסודות נפרדים עסקיים של המערערת. מסקנה זו מתחזקת אף נוכח העובדה שכל מקורותיה הפיננסיים של המערערת הנם מקורות עירוניים (כגון, אגרות והיטלים שגובה העירייה) וממשלתיים (מענקים למיניהם).

4.13. פסק הדין בעניין החברה הכלכלית לאשקלון²⁷

²⁶ ע"ש 146/95 הל"ר החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מסים יג/5, ה-207.

- 4.13.1. בעניין זה דובר החברה הכלכלית של עיריית אשקלון, אשר לגבי שני פרויקטים מתוך כלל הפרויקטים שמבצעת החברה – פרויקט המרינה באשקלון ופרויקט היכל התרבות באשקלון – החליט מנהל מע"מ לשנות סיווג מעוסק למלכ"ר.
- 4.13.2. בית המשפט (כב' השופט גלעד) אמצ' עמדתו של מנהל מע"מ, וקבע כי יש לסווג את החברה כמלכ"ר לעניין פרויקטים אלו. הנימוק העיקרי עליו השתית בית המשפט את החלטתו הנו, כי בעל עסק רגיל, שכוונתו להפיק רווחים, לא היה נכנס להשקעות כה נכבדות, אליהן נכנסה החברה בפרויקטים הנ"ל, אשר אין כל צפי כי יחזרו את ההשקעה בהם בעתיד הקרוב, ואין כל צפי לרווח תפעולי מהם בשנים הקרובות, ועל כן לא ניתן להגדירם כפרויקטים "עסקיים".
- 4.13.3. על פסק דין זה הגישה החברה ערעור לבית המשפט העליון.
- 4.14. פסק הדין בעניין מרפאות השיניים של מכבי²⁸
- 4.14.1. פסק הדין האחרון שניתן בסוגיית שינוי הסיווג לצורכי מע"מ. בעניין זה נידון סיווג של ענף רפואת השיניים בקופת חולים מכבי. מנהל מע"מ גרס, כי יש לשנות סיווג של ענף זה לעוסק.
- 4.14.2. בית המשפט (כב' השופטת אופיר תום) אמצ' את עמדת המנהל, וקבע כי אמנם מוצדק לשנות סיווג של ענף רפואת השיניים במכבי לעוסק, וזאת במיוחד נוכח מסקנתו כי אף אם מטרתו הסופית של הענף הנה הענקת שירותי בריאות (מטרה מלכ"רית), הרי שמטרתו הזמנית להפקת רווחים. זאת למד בית המשפט, לשיטתו, מן הסממנים הבאים – מחירי הענף לא היו נמוכים באופן משמעותי ממחירי המתחרים, גובה שכר המנהלים והרופאים בענף והשיטה בה נקבע השכר והעובדה כי שירותי הענף היו פתוחים לכל (לא רק לחברי מכבי). כן הושם הדגש על כך שהענף מתחרה בעוסקים אחרים בתחום ועל הקלות היחסית להפרדת פעילות הענף משאר פעילויותיה של מכבי.
- 4.14.3. יצוין, כי המדובר בפסק הדין הראשון בו נתן בית המשפט את ידו לפיצול בלב ליבה של הפעילות המלכ"רית (פעילות רפואית), ולביתורה לחלק עסקי ולחלק בלתי עסקי, על אף שהמדובר בפעילות אינהרנטית ושלובה במטרה המלכ"רית.
- 4.14.4. בכוונת מכבי להגיש ערעור על פסק דין זה לבית המשפט העליון.

5. הביקורת על הקריטריונים

עיון בששת הקריטריונים שנקבעו כאמור בשנות ה-80 ושיקפו למעשה את עמדתו (הלא אובייקטיבית) של מר ישעיהו בן יהונתן (ראש המחלקה הכלכלית של אגף המכס ומע"מ) ועיון בפסיקה שיצאה בעקבותיהם, מעלה, שברובם המכריע של המקרים שהגיעו ב"סופו של יום" לערכאות, שימשו קריטריונים אלו לקבלת עמדת הרשויות "על חשבוננו של הנישום". יותר מזה, ספק אם חלק מקריטריונים אלו תואמים את המציאות הכלכלית של ימננו, וחשוב מכך – נדמה שהקריטריונים הם כאלו המאפשרים לעולם להביא לתוצאה הרצויה לאגף המכס והמע"מ.

²⁷ ע"ש 2565/98, ע"ש 1511/00 החברה הכלכלית לאשקלון בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מסים יז 1/1, ה-164.

²⁸ ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מע"מ, טרם פורסם.

- 5.1 **קריטריון "הכוונה להפיק רווחים"** – במקורו היה זה קריטריון חשוב ועיקרי, ובתי המשפט הדגישו לא אחת כי קיום עודפים בפועל אינו העיקר, כל עוד לא קיימת כוונה להפיק רווחים כאמור. דא עקא, משנכנס לתוקפו "קריטריון המשנה", לפיו לא רק המטרה הסופית היא הקובעת, אלא יש לייחס משמעות גם ל"מטרה זמנית" להפקת רווחים, ולרוב – בתי המשפט לומדים עליה מעצם קיומם רווחים בפועל (שכן במרבית המקרים לא תמצא בחוקת החייב כל התייחסות ל"מטרה זמנית" כזו) – הרי במידה רבה, קריטריון הכוונה הפך להיות פלואידי במידה כזו, שתמיד תוכל למצוא לו "כוונה זמנית" להרוויח, למרות שאיש באותו גוף לא חושב או יכול ליהנות מריווח זמני זה.
- 5.2 **קריטריון "חוקת החייב"** – קריטריון חשוב זה, הפך למצער, לשולי ביותר, עקב השתרשות המונח "כוונה זמנית" להפקת רווחים.
- 5.3 **קריטריון "גירעון תפעולי ומבחן המימון"** – מדובר בקריטריון אנטי-כלכלי שבבסיסו עומד הרעיון שככל שהגוף גרעוני יותר ומנוהל רע יותר – כך הוא ישאר מלכ"ר וככל שהגוף מנוהל טוב יותר ומאוזן יותר – כך יש "להענישו" ולהטיל עליו מס כ"עוסק".
- 5.4 **קריטריון "התחרות"** – בכלכלה המודרנית קשה כמעט לראות תחום ציבורי אחד שלא ניתן למצוא בו תחרות בין מלכ"רים לעוסקים. כך למשל במטרות מלכריות טהורות כמו חינוך, בריאות וכיו"ב ניתן למצוא לעולם גם פעילות של גופים עסקיים טהורים. משום כך, לא ייתכן שעל בסיסו של קריטריון זה יינתן פתחון פה לגופים עסקיים לדרוש הפיכת גופים מלכ"רים ל"עוסקים" עקב "הפלייה", כביכול, כאשר עושים מלכ"רים אלה למען מטרותיהם הציבוריות, אשר למדינה יש אינטרס בקיומן (כמו חינוך ובריאות למשל).
- אדרבא, טענת התחרות נטענת לרוב ע"י גופים עסקיים מקום בו מחירי השירותים המלכ"ריים קרובים לכאורה ל"מחירי השוק". כך, נדמה שבתוך הקריטריון עצמו קיים פגם מבני. ודוק, דווקא כאשר מחירי שירותיו של המלכ"ר זולים מאלה של "העוסקים המתחרים" בתחום, שאז לכאורה "נפגעים" עוסקים אלה (בשל עדיפות הצרכנים לשירותי המלכ"ר), גבוהים הסיכויים כי סווגו של המלכ"ר יוותר ככזה, ואילו כאשר מחירי שירותיו של המלכ"ר קרובים לאלה של "העוסקים המתחרים" בתחום, אזי גבוהים הסיכויים שישונה סיווגו של המלכ"ר ל"עוסק", בעטיו של קריטריון זה, דבר אשר יאפשר מיד העלאת מחירים הן בקרב "העוסקים המתחרים" והן בקרב המלכ"ר עצמו אשר הפך לעוסק (על חשבון הציבור...).
- נראה, איפוא, ששיקול המחיר כאמצעי לבדיקת קריטריון התחרות הנו שיקול בעייתי, שכן מקום בו מחיר השירות המלכ"רי "קרוב" למחיר "העוסקים המתחרים", הרי לכאורה לא המחיר הוא המשפיע על התחרות, ולחילופין, ניתן להניח שקרבת המחירים היא המשמשת חסם מפני העלאה הזדדית של המחירים. כך, ניתן לטעון שהתחרות נפגעת דווקא בעטים של מחירים זולים של הגוף המלכ"רי, ולא מקום בו מחירים אלו "קרובים" למחירי השוק.
- 5.5 **קריטריון "יכולת הפרדה"** – מדובר בקריטריון שלא הכשיל מעולם רשויות מע"מ בניסיוןן להפוך מלכ"ר לעוסק או ההפך. נדמה שאין גבול ליכולת הפרדה בתוך פעילויותיו של כל גוף (עד לרמת הפרדה בין כל עסקה ועסקה), ולכן ספק אם היה לקריטריון זה כל נפקות מלכתחילה.
- 5.6 **קריטריון "הפגיעה הבלתי מוצדקת בהכנסות האוצר"** – קריטריון זה תמוה מעצם

מהותו, שהרי לעולם תבקשנה רשויות מע"מ לשנות את סיווגו של גוף בשל "פגיעה" בהכנסות האוצר כתוצאה מהסיווג הנוכחי, ואם כך, מה טעם בכל שאר הקריטריונים "הכלכליים" לכאורה? זאת ועוד, נראה כי המונח "בלתי מוצדקת" הנו רחב דיו כדי לתאם הן את טענות רשויות מע"מ והן את טענות הגוף הנבחן, ביחס לסיווג הראוי, ומשכך, לא ברור מה טעם יש בקריטריון זה מלכתחילה.

6. הצעה לרביזיה בקריטריונים – "בקצירת האומר"

- 6.1. נראה כי הקריטריונים הקיימים כיום מחייבים רביזיה, באופן אשר תתאימם לתפקיד אותו ממלאים המלכ"רים בחברה בת ימנו.
- 6.2. ודוק: בכל חברה וחברה ניתן למצוא מספר מטרות ציבוריות, אשר את הגשמתן מבקשת החברה לעודד ואשר לרוב מימושן צריך להיעשות על ידי המדינה או בעזרתה. על רשימת מטרות ציבוריות שכאלו, ניתן ללמוד למשל מהוראת סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), תשכ"א – 1961 (להלן – "הפקודה") או מהוראת סעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), תשכ"ג – 1963 (להלן – "חוק מיסוי מקרקעין").
- 6.3. כך, לדעתנו, ראוי היה כי גופים הפועלים, במקומה של המדינה, לשם הגשמת אותן מטרות ציבוריות, במחירים נמוכים (אם כי לאו דווקא הפסדיים), ואשר לא מחלקים את רווחיהם בצורה כזו או אחרת (בין כדיבידנד בין במשכורת וכיו"ב) – לחבריהם, יחשבו כמלכ"רים בכל הקשור לעשייתם הישירה והאינהרנטית למען הגשמת אותן מטרות. זאת, להבדיל מפעילות אחרות של אותם גופים, אשר אינן נעשות למען הגשמה ישירה של המטרות הציבוריות. פעילויות אלה לא תחסנה תחת סטטוס המלכ"ר, אף אם ההכנסות הימן תשמשנה להשגת אותן מטרות ציבוריות. ויודגש, כי הפניה לבחינת פעילותו של גוף – האם נעשית היא במסגרת המטרה המלכ"רית הציבורית לשמה הוקם, אם לאו, איננה זרה לחוק מע"מ, כפי שאמנם קבעו בתי המשפט זה מכבר בעניין **אביגדור**²⁹ ובעניין **הרשות לחינוך והכשרה ימיים**.
- 6.4. לדעתנו, בחינת עשייתו של המלכ"ר למען הגשמה ישירה של מטרות הציבוריות (המקובלת על המחוקק ככזו שעל המדינה לעודד) היא הראויה לשמש כאבן בוחן לסיווגו של מלכ"ר ככזה, וזאת גם לאור הגדרת "עוסק" בסעיף 1 לחוק מע"מ. מהגדרה זו ניתן ללמוד, כי המחוקק ראה לנגד עיניו מכירת נכסים או מתן שירותים במהלך קיומו של "עסק מלכ"רי", מבלי ש"עסק מלכ"רי" זה יהפוך את המלכ"ר ה"עוסק" בו – ל"עוסק" לצורכי חוק מע"מ.
- 6.5. זאת ועוד, בחינה זו יוצרת אחידות עם המבחינים שנקבעו בפסיקה לצורכי סעיף 9(2) לפקודה ולצורכי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, לפיהם, לא הוענקה נפקות למבחן "ששת הקריטריונים", ועיקר הדגש הושם על השאלה האם הפעילות המדוברת מהווה מימוש ישיר של המטרה הציבורית שלשמה נוצר המלכ"ר (או "המוסד הציבורי") (ראו לעניין זה למשל – עניין **ויזרע יצחק**³⁰, עניין **אגודת ידידי האוניברסיטה העברית**³¹, עניין **הטכניון**³²,

²⁹ ע"א 569/81 מנהל מע"מ נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט(1) 738.

³⁰ ע"מ"ה 50/90 ויזרע יצחק נ' פ"ש ירושלים, מסים 1/ז, 110-.

³¹ ע"א 335/79 פ"ש כפר סבא נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית, פ"ד יא' 44.

³² ע"א 527/69 הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד כד(1) 544.

עניין הפטריארכיה היוונית³³ ועוד).

³³ עמ"ש 34/95 הפטריארכיה היוונית האורתודוכסית נ' מנהל מס שבח נצרת, מסים י3, ה-272.