



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

לפני כב' השופט יוסי טופף

המערערת:

עמותת י.ע.ל. אסף הרופא
ע"י ב"כ עו"ד אבי גרא ועו"ד איתן ברקוביץ'
ממשרד עו"ד בלטר, גוט, אלוני ושות'

נגד

המשיב:

מס ערך מוסף רמלה
ע"י ב"כ עו"ד מיכל רציולסקי
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

1. לפני ערעור לפי סעיף 64(א) לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") שבגדרו מתבקש בית המשפט לבטל את החלטת המשיב על-פי סעיף 58 לחוק מע"מ, לשנות את סיווג הרישום של המערערת, עמותת י.ע.ל. אסף הרופא (להלן: "המערערת" או "העמותה"), ממלכ"ר לעוסק מורשה, בגין פעילותה בהפעלת עגלות קפה, חנות מתנות ומזנונים בבית החולים אסף הרופא (להלן: "בית החולים").

הרקע

2. עמותת י.ע.ל. (יד עזרה לחולה) פועלת בבתי חולים ברחבי הארץ, כאשר בכל בית חולים פועלת עמותה עצמאית, בדומה למערערת הפועלת כאמור בבית החולים אסף הרופא.
3. המערערת נוסדה בשנות ה-60 של המאה הקודמת כאגודה עותומאנית, ונרשמה כעמותה ברשם העמותות בסוף שנת 1981, במטרה לאגד חברים הנכונים לתת עזרה, סיוע, סעד ושירות, שאינו רפואי, לחולים המאושפזים בבית החולים, מתוך דאגה ורצון להקל, במידת האפשר על שהותם של המאושפזים במקום. נמסר כי העזרה לחולים ולצוות הרפואי מבוססת ברובה על מערך התנדבותי וללא תמורה כספית, כפי שנקבע במסמכי ההתאגדות של העמותה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

4. המערערת נרשמה כמלכ"ר לצרכי חוק מע"מ. בבקשתה לרישומה כעמותה ציינה המערערת, בין היתר, כי לא תחלק רווחים, דיבידנדים או כל טובות הנאה אחרות בין חבריה.
5. החל משנת 1990, החליטה המערערת להפנות חלק מפעילותה לטובת סיוע ברכישת מכשירים רפואיים לבית החולים ומוצרי פנאי לשימוש החולים. לצורך כך, הקצה בית החולים למערערת מתחמים בשטחו, תמורת דמי שימוש, והמערערת הפעילה בהם חנות כל-בו, קפיטריה ומזנונים, במקביל לפעילות ההתנדבותית של מאות פעילים בסיוע שאינו רפואי לצוותים הרפואיים ולחולים עצמם. בתום כל שנה, שימשה יתרת הכספים שנוצרה, כתוצאה מפעילותה המסחרית האמורה של המערערת, לצורך רכישת ציוד ומכשור רפואי מתקדם עבור בית החולים (שהינו מלכ"ר), ומוצרי הנאה ופנאי עבור החולים המאושפזים.
6. ביום 21.7.1994 הודע למערערת כי בדיקה שנערכה על ידי המשיב העלתה כי פעילותה בהפעלת חנות הכל-בו בבית החולים הינה עסקית במהותה, ולכן נתקבלה החלטה מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ לרשום פעילות זו כ"עוסק" לצורך מע"מ. עוד צוין כי פעילות המערערת בהפעלת קפיטריה ומזנונים בבית החולים נמצאת בבדיקה ובסיומה תימסר החלטה למערערת. לאור זאת, המערערת נדרשה לנהל מערכת ספרים לפעילות הקשורה לחנות הכל-בו כ"עוסק", בנפרד מיתר פעילותה במסגרת רישומה כמלכ"ר.
- לימים, הכל-בו שהפעילה המערערת, שהשתרע על פני כ-100 מ"ר, נסגר, עם הקמת קניון מסחרי "אסף", הצמוד לבית החולים.
7. המערערת מפעילה אם כן בבית החולים מספר עמדות מכירה של מזון, שתייה ומתנות, כדלקמן: שתי קפיטריות (אחת בשרית ואחת חלבית), שני מזנונים, שלוש "עגלות קפה" וחנות מתנות במחלקת יולדות (להלן: "עמדות המכירה"). עמדות המכירה מופעלות בעיקר על ידי עובדים בשכר, כ-32 במספר, ביניהם: מנהלת חשבונות, קופאיות, אחראיות יחידה, מוכרות, עובדים בהכנת הכריכים, עובדי ניקיון, עובדי דלפק, אחזקה, משגיח כשרות וטבח.
8. ביום 13.5.2007 החליט מר זאב פורת, סמנכ"ל בכיר לאכיפת הגבייה ברשות המסים, לשנות את סיווג העמותה ממלכ"ר לעוסק מורשה, בגין פעילותה בהפעלת עגלות הקפה, חנות המתנות והמזנונים, אשר מוכרים מוצרים במחירי השוק, וזאת החל מיום 1.1.2007, מהנימוקים הבאים:

- א. מהות הפעילות שפורטה לעיל הינה פעילות עסקית המהווה תחרות לא הוגנת בין העמותה לבין עוסקים אחרים העוסקים באותו תחום.
- ב. מטרת עיסוקה של העמותה בגין הפעילות הנ"ל הינה לשם הפקת רווחים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

- ג. קיימת אפשרות להפרדה בין הפעילות העסקית לבין הפעילות המלכ"רית.
- הפרדה כזו קיימת כבר היום לגבי פעילות חנות הכלבו.
- ד. המשך סיווג העמותה כמלכ"ר מהווה פגיעה ניכרת בהכנסות המדינה".

9. המערערת לא השלימה עם החלטת המשיב, וביום 12.6.2007 הוגשה מטעמה השגה על שינוי הסיווג, בטענה העיקרית כי מטרת פעילותה אינה עסקית, אלא לסייע לחולים ולבני משפחותיהם, כך שבהתאם לקריטריונים שנקבעו בפסיקה יש לסווג את פעילותה כמלכ"ר.

10. ביום 18.2.2008, לאחר שהתקיים דיון בין הצדדים, נדחתה השגת המערערת, מהטעמים הבאים:

- 1" כל פעילותה של העמותה ממומנת ע"י הפעילות העסקית לעניין זה.
2. מהות הפעילות הממומנת הינה פעילות עסקית המהווה תחרות עסקית בעוסקים אחרים הפועלים במתחם ביה"ח או בקרבתו. המשך רישומה של העמותה כמלכ"ר לעניין פעילות זו משמעה הפלייתה לטובה לעומת עוסקים אחרים.
3. קיימת אפשרות להפרדה בין הפעילות העסקית לבין הפעילות המלכ"רית.
- הפרדה כזו קיימת כבר היום לגבי פעילות חנות הכלבו.
4. המשך סיווג העמותה כמלכ"ר מהווה פגיעה ניכרת בהכנסות המדינה.
5. העובדה שמטרת העמותה היא קידום מטרות ציבוריות וכי בפועל רווחי העמותה מיועדים לרווחת ביה"ח, אין בה בכדי לגרוע מכך שבטווח המידי לעמותה פעילות עסקית".

11. יצוין כי במקביל להליך זה, הוצאה למערערת שומת עסקאות לשנות המס 2007-2008, הנובעת משינוי הסיווג לצרכי מע"מ מ"מלכ"ר" ל"עוסק". השגת המערערת בפני המשיב נדחתה, וביום 11.11.2009 הגישה המערערת ערעור על החלטה זו במסגרת ע"ש 1164/09 (להלן: "התיק המקביל").

ביום 7.2.2011 נתקבלה החלטת בית משפט זה (כב' השופט (כתוארו אז) א' אורנשטיין), ובהמשך ניתנו החלטות נוספות, על עיכוב המשך הדיון בערעור זה לצורך מתן הכרעה בתיק המקביל.

ביום 14.3.2011 נתקבלה החלטה בתיק המקביל (כב' השופטת ד' קרת-מאיר), לפיה המשיב לא היה מוסמך להוציא למערערת שומת עסקאות, שעה שהערעור על שינוי הסיווג עודנו תלוי ועומד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

ברם, בית המשפט לא מצא לבטל את השומה, תוך שימוש בדוקטרינת הבטלות היחסית, בשל האינטרס הציבורי של גביית מס אמת. על החלטה זו הוגש ערעור לביהמ"ש העליון (ע"א 3291/11).

ביום 10.8.2017 דחה ביהמ"ש העליון את הערעור (מפי כב' השופט ח' מלצר בהסכמת המשנה לנשיאה א' רובינשטיין והשופט נ' סולברג), תוך מתן הוראה לדחיית תשלום החיוב הכלול בשומה, ומתן אפשרות למערערת לערער שוב, לגופן של השומות, לאחר מתן פסק דין בשאלת סיווג המערערת כמלכ"ר.

יצוין כי בפרק זמן זה הגיש המשיב לבית משפט זה בקשה לקבלת אישור להוצאת שומה למערערת לשנות המס 2009-2013, לפיו סיווג של "עוסק" מחשש להתיישנות. ביום 20.6.2014 קיבל בית המשפט (כב' השופט י' לוי) את בקשת המשיב והתיר את הוצאת השומות כמבוקש, תוך עיכוב ביצוע גבייתן.

המערערת ערערה לבית המשפט המחוזי מרכז-לוד בגין שומה זו (ע"מ 14117-08-15), ובמסגרתו הושגה הסכמה, שניתן לה תוקף של פסק דין, לפיה ככל שסיווגה של המערערת יקבע כ"עוסק" לעניין חוק המע"מ, המערערת תשלם את מס העסקאות כמפורט בשומה שהוציא המשיב בניכוי מס תשומות בסך 2,328,475 ₪.

תמצית טיעוני המערערת

12. המערערת הדגישה את היותה עמותת חסד שכל תכליתה ומטרתה לסייע לחולים ולבני משפחותיהם, ולהקל על סבלם, באמצעות יחס חם, מילה טובה, עזרה בהגשת מזון, סיעוד והפעלת מזנונים וקפטריות לרווחת החולים ומבקריהם. נטען כי פעילות הצדקה של המערערת מתבצעת ברובה המכריע על ידי מערך התנדבותי של כ-400 מתנדבים, התורמים מזמנם וממרחם, ללא תמורה כספית.

13. המערערת טענה כי לשם השגת מטרותיה, היא מפעילה עגלות קפה, קפיטריה ומזנונים בבית החולים, לרווחת החולים, בני משפחותיהם והצוות הרפואי, במחירים נמוכים ממחירי השוק, ולבטח נמוכים בהרבה מהמחירים הנגבים על-ידי מפעילים פרטיים בבתי חולים אחרים. צוין כי החל משנת 1990, כחלק מפעילותה, המערערת מסייעת גם ברכישת ציוד, מכשור רפואי ומוצרי הנאה ופנאי לחולים, אשר המדינה אינה מספקת לבית החולים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

14. נטען כי החלטת המשיב לדחות את השגת המערערת בדבר החלטת שינוי הסיווג לא נומקה כנדרש, ולשיטתה לא נעשתה מצד המשיב "בדיקה רצינית, פתוחה וכנה" ולא נאספה על ידו תשתית עובדתית מספקת לביסוס מסקנתו.
15. נטען כי לפי המבחנים שנקבעו בפסיקה, היה על המשיב לקבוע כי פעילות המערערת הינה "פעילות מלכ"רית" ולא עסקית (טענות המערערת ביחס לכל אחד מאותם מבחנים יפורטו בהמשך).
16. נטען כי החלטת המשיב, שהוא הערעור, מנוגדת לתכלית חוק מע"מ לעודד פעילות התנדבותית. לדידה של המערערת, חיובה במע"מ יגרום לתמריץ שלילי למאות מתנדבי המערערת, שפעילותם נועדה למטרות סעד ורווחה ולא כדי להעשיר את קופת אוצר המדינה, כך שפעילותה המבורכת של המערערת עשויה להיפגע.
17. למען הסדר הטוב יצוין כי התצהיר שהגישה המערערת לבית המשפט נחתם על ידי יו"ר העמותה, הגב' אורה דליצקי, אך מפאת נסיבותיה האישיות לא עלה בידה להתייצב למסירת עדות בבית המשפט. לכן, במקומה התייצב לדיון מר פליקס טויטו, המשמש כסגן אדמיניסטרטיבי ליו"ר העמותה (להלן: "טויטו"), ולאחר שאישר את האמור בתצהיר, על נספחיו, ונמסרו מספר הבהרות (ראו עמ' 10 לפרוט'), נשמעה עדותו שלו מטעם המערערת.

תמצית טיעוני המשיב

18. המשיב שב על האמור בהחלטתו לשינוי הסיווג של פעילות המערערת בעמדות המכירה ממלכ"ר לעוסק, בהיותה פעילות עסקית לכל דבר ועניין, המניבה רווחים.
19. נטען כי לשם סיווגה של הפעילות הנדונה יש לבחון את מהותה ולא את לבושה המשפטי או אופן התאגדותה. בהקשר זה נטען כי יישום המבחנים שנקבעו בפסיקה (בעניינם יפורט בהמשך) מוביל למסקנה כי מדובר בפעילות עסקית שיש למסותה כ"עוסק" לפי חוק מע"מ.
20. מטעם המשיב הוגשו תצהירים ונשמעו עדויותיהם של מר חן פקלק, המשמש כממונה צוות ביקורת חשבוניות במע"מ רמלה (להלן: "פקלק"); ומר יגאל פחימה, המשמש כמנהל תחום בכיר שומה וביקורת מע"מ בהנהלת רשות המסים (להלן: "פחימה").



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

דיון והכרעה

הבסיס הנורמטיבי

21. סעיף 1 לחוק מע"מ מקים שלושה סוגים של חייבים במס: "עוסק", "מלכ"ר" ו"מוסד כספי".

"עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כדלקמן: "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

"מוסד ללא כוונת ריווח" או "מלכ"ר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ (החלופה הרלבנטית לענייננו היא החלופה השנייה), כדלקמן:

- "(1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;
- (2) חבר-בני-אדם, מאוגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;
- (3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
- (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;"

22. על ביצוע עסקה בישראל מוטל מס ערך מוסף. עוסק מחויב במס עסקאות ורשאי לקזז את מס התשומות. ואילו, מוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר) פטור ממס על עסקאותיו הרגילות, למעט מקרים ייחודיים, כגון: עסקת אקראי לעניין חוק מע"מ (בעיקר עסקת אקראי במקרקעין), עסקאות קבלת שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת על פי תקנה 6א לתקנות מע"מ ועסקאות קבלת שירות או רכישת נכס מתושב חוץ על פי תקנה 6ד לתקנות מע"מ. מלכ"ר מחויב במס שכר ובמס מעסיקים ואינו רשאי לקזז מס תשומות (למעט מקרה ייחודי הנוגע למכירת מקרקעין בהתקיים הוראות סעיף 43א לחוק מע"מ).

23. ההסדר המיוחד בחוק מע"מ, לפיו הסקטור הציבורי ומגזר המלכ"רים ימוסו בהתאם לשכר עבודה ששילמו ולא בהתאם לשיטה העיקרית החלה על כלל העוסקים במשק, נומק במסגרת הצעת החוק (הצ"ח 1178, י"ז באייר תשל"ה, עמ' 235), כך: "המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כלכלית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל: ואילו במוסד כספי או במוסד ציבורי שלא לרווחים היא מתבטאת בסך כל השכר והרווחים, לפי העניין".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

מיסוי מלכ"ר על בסיס השכר ולא על בסיס הרווח, מקורה בתפיסה שהמלכ"ר, ככזה, אינו אמור להפיק רווחים מעיסוקיו, ועודפים שנצברים בקופתו אינם פרי עיסוקיו אלא פרי סובסידיות מממשלתיות ותרומות שהוא עשוי לקבל. השכר שמשלם המלכ"ר לעובדיו מייצג, הוא לבדו, את הערך המוסף של פעילותו, ומכאן הצבתו בבסיס הטלת המס.

24. מנהל מע"מ רשאי לשנות את סיווג ה"מלכ"ר" ל"עוסק", או להיפך, ולסווג הן ככלל והן פעילות מסוימת כסוג אחר, וזאת לפי סמכותו מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ, שכתרתו: **"רישום מסוג שונה"**, וכך נאמר בו: **"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 פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר"**.

סעיף 63 לחוק מע"מ, אשר כותרתו: **"תחילת תוקף"**, קובע את תחילת תוקף שינוי הסיווג, כך: **"ביטול או שינוי על פי סעיף 61 וכן סיווג לפי סעיף 58, תקפם כעבור שלושים יום לאחר החודש שבו ניתנה ההודעה לפי סעיף 64, או במועד אחר שקבע המנהל"**.

סעיף 64 לחוק מע"מ, אשר כותרתו: **"ערעור על פעולות המנהל"**, קובע את זכות הערעור, בין היתר על החלטת מנהל מע"מ לשנות את סיווג ה"מלכ"ר" ל"עוסק" או להיפך, בזו הלשון: **"(א) פעל המנהל על פי סעיפים 52(ב) עד (ד), 54, 55, 56, 57, 58, 59, 61 או 106(א) יודיע על כך לנוגע בדבר, והרואה עצמו נפגע רשאי, תוך שלושים יום לאחר שהומצאה לו ההודעה, לערער לפני בית המשפט המחוזי. ..."**

נטל ההוכחה

25. כאשר מוציאה רשות מוסמכת החלטה בדבר סיווג הולם, אין בחינה מקצועית בתחום המס הנעשית ע"י בית המשפט, טובה מזו שנעשתה ע"י הרשות המוסמכת, שהוא בגדר איש מקצוע בתחום, אלא אם כן הוכיחה המערערת, שהקביעה האמורה מופרכת מיסודה (ראו: ע"ש (חי) 509/03 ע.ש נהריה ספורט בע"מ נ' מדינת ישראל/משרד האוצר/אגף מע"מ ומכס עכו (7.12.2004)).

חזקת תקינות המעשה המנהלי, והיחס בינה לבין נטל ההוכחה, מתקיים גם כאשר מדובר במערער בערעור מע"מ (ע"א 3886/12 זאב שרון קבלות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ, פסי' 28 ואילך (26.8.2014)), כאשר משמעותה הרגילה של חזקת התקינות היא שעל העותר להעמיד תשתית ראייתית שתתמוך בטענותיו, וזאת לצורך סתירת חזקת התקינות, ובאם מדובר בהחלטה הפוגעת בזכות יסוד, נטל הראיה עשוי לעבור לרשות המנהלית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

ברירת המחדל בדין האזרחי היא ש"המוציא מחברו עליו הראיה". עם זאת, ביחס לחוק המע"מ נקבע בע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (1.7.2003) (פסקה 14 לפסק דינה של השי' שטרסברג-כהן, להלן: "עניין כ.ו.ע."); "...ספק בעיני אם יש מקום לכלל גורף שלפיו בערעורי מס ערך מוסף העוסק הוא לעולם 'המוציא מחברו' ש'עליו הראיה'... נטל ההוכחה בערעור מס נגזר מן הדין המהותי, שממנו ניתן ללמוד מי הוא – לצורך העניין – 'המוציא מחברו'. מתחת למטרייה של 'המוציא מחברו' מסתופפים מצבים שונים שבהקשרם משתנה מיהותו של 'המוציא מחברו', ומשתנה מיקומו של כל אחד מן הצדדים על 'לוח המשחק'."

אי לכך, בהתאם לעניין כ.ו.ע., תיבחן הטלת נטל ההוכחה (המורכב מנטל השכנוע ונטל הבאת הראיה) בהתאם לנסיבות ואופי הערעור.

בעניין ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-33, עמ' 194 (פסקה 30) נקבע כי: "...יודגש כי נטל השכנוע להוכחת טענה זו של המערערת היה מונח מלכתחילה על כתפיה במלואו, שהרי היא המוגדרת כמי שמוציאה מחברה בעניין זה, בדורשה סיווג לצורכי מס בשונה מגורמים אחרים בשוק, העוסקים באותו תחום (על נטל החובה המוטל על המערער בנסיבות כאמור, ראה תקנה 10(ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976; וראה גם רע"א 1436/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות ושירותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף). הווה אומר, שאלת עמידתה בקריטריונים המאפשרים המשך רישומה כמלכ"ר, כולל בתחום רפואת השיניים, היא שאלה שעל המערערת היה לבססה בראיות מטעמה".

יתר על כן, ככלל, הגדרת "עוסק" בסעיף 1 לחוק מע"מ, כ"מי שמוכר או נותן שירות במהלך עסקיו ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי וכן מי שעושה עסקת אקראי", מצביעה על כך שנקודת המוצא היא שמי שמוכר או נותן שירות הוא "עוסק", ואילו הגדרתו כמלכ"ר או כמוסד כספי היא בגדר חריג.

מן האמור עולה כי גם נטל הבאת הראיה וגם נטל השכנוע רובצים לפתחה של המערערת, ועל כן עליה להוכיח שהסיווג הראוי לפעילותה בעמדות המכירה הינו בגדר חריג החולם "מלכ"ר" ולא פעילות של "עוסק".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

השיקולים המנחים לסיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק ויישומם

26. בטרם אדרש לקריטריונים שנמנו בפסיקה לאבחנה בין סיווג עוסק לבין מלכ"ר, ראוי לציין את הטעמים שהביאו את המחוקק לקבוע מעמד מיוחד ל"מלכ"ר" ביחס ל"עוסק".

האחד, מדידה נכונה של הערך המוסף בשים לב לכך שמלכ"ר מטבעו אינו פועל לפי מחירי השוק ובמקרים רבים שירותיו ניתנים במחירים נמוכים או חינם. עובדה זו הייתה מביאה תמיד לערך מוסף שלילי, אף כי מבחינת המשק יש לו ערך מוסף חיובי הואיל ואת הפסדיו הוא מממן בדרך כלל מתרומות או מתקציבים ציבוריים, ולכן ממסים במלכ"ר את השכר שהוא הערך המוסף בהעדר רווח. השני, הרצון לעודד מלכ"רים ע"י הטלת מס מוקטן על הערך המוסף, בשים לב למטרות החברתיות הרצויות שהם ממלאים ומתוך הרצון לפצות על הקשיים בגיוס הון העומדים בפני גוף שאינו מחלק רווחים. שיקול זה פועל היטב במלכ"ר שבו מרכיב השכר והתשומות הוא נמוך ועסקאותיו נערכות עם צרכנים ולא עם עוסקים.

27. בע"א 767/87 עמותת בשערייך ירושלים נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800 (להלן: "בשערייך ירושלים") התייחס כב' השופט גולדברג לשישה קריטריונים היפים, לשיטתו, לצורך סיווגו של מוסד כאמור כמלכ"ר. קריטריונים אלה, שגובשו לראשונה במאמרו של י' בן יהונתן "עוסקים ומלכ"רים במע"מ", הרבעון הישראלי למסים 12 (תש"מ-תשמ"ב) 298-300, ואשר אומצו על-ידי בית-המשפט באותו פסק-דין, משמשים מאז ואילך סימני דרך שאמורים להנחות את המנהל בבואו לשנות סיווגו של חייב במס ממלכ"ר לעוסק, או להיפך; הכול במסגרת סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ.

הקריטריון הראשון מבוסס על מבחן המטרה, לאמור אם מטרת עיסוקו של החייב במס אינה הפקת רווחים, אלא מטרה ציבורית, התנדבותית, כאשר המחירים הנקבעים במסגרת עיסוק זה הם מחירים הנמוכים, דרך קבע, ממחירי השוק, הרי שהדבר מחזק את מיסויו לפי מלכ"ר.

הקריטריון השני מתייחס ל"חוקת" החייב במס (בין אם זה תקנון עמותה או מסמך דומה אחר), שאמורה לקבוע כי נכסיו והכנסותיו מיועדים אך ורק למטרותיו שלו, תוך איסור על חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת הכרוכה בהם, הרי שהדבר מחזק את מיסויו לפי מלכ"ר.

הקריטריון השלישי קיומו של גירעון תפעולי שמימונו עשוי לבוא מתקציב ממשלתי, או ממוסדות ציבור, או מתרומותיהם של יחידים, כאשר בנסיבות שבהן נצברת יתרת רווח בסוף השנה, אמורה זו להיות מופנית להמשך פעילותו של אותו מוסד בלבד.

הקריטריון הרביעי כרוך במהות פעילותו של אותו גוף, אם עסקית היא ותחרותית, שאז דין הוא שיירשם כעוסק, על-מנת למנוע הפלייתו לטובה לעומת אחרים כמותו במשק הרשומים כעוסקים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

הקריטריון החמישי הוא קיומה של אפשרות הפרדה מנהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של הגוף הנבחן, לצורך רישומו חלקית כעוסק.

הקריטריון השישי הוא היעדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, שעשויה להיגרם בעקבות שינוי רישומו.

28. הקריטריונים דלעיל אינם קונקלוסיביים, ואין בהתקיימותו של אחד מהם, כדי להציב תמונה חד משמעית לצורך סיווגו של הגוף הנבחן, ככלל. לשון אחר, אין הסיווג כמלכ"ר או כעוסק יכול להיקבע מבלי בחינת התמונה הכוללת, ומבלי עמידה על האופי הארגוני והניהולי של הגוף העומד למבחן, כמו גם על טיבו וטיב העסקים שהוא מנהל. חשיבות הקריטריונים היא בזה, שהם נותנים קווים מנחים לסיווג, אולם קריטריונים אלה אינם נוקשים או בלעדיים ואינם מהווים רשימה סגורה. כל מקרה ייבחן לגופו על פי ניסיון החיים וההיגיון הכלכלי שעומד מאחורי כל גוף העומד לבחינה ולסיווג.

על כן, אין חובה שכל הקריטריונים שנמנו לעיל יהיו תקפים (או רלוונטיים) בכל מקרה ומקרה, די בכך שרובם והעיקריים שבהם מטים את הכף בבירור לכיוון מסוים (נא ר' ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-33, עמ' 194; ע"ש 185/89 פי-נר הקמה וניהול בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, מיסים ה/6, ה-35).

29. הצדדים אינם חלוקים על הקריטריונים עצמם, אלא רק בנוגע ליישומם בנסיבות המקרה הנוכחי. על כן, אדון להלן בטיעוני הצדדים הצריכים התייחסות בענייננו, לאורם של קריטריונים אלה.

קריטריון הסיווג הראשון – מטרת הפעילות

30. במסגרת קריטריון המטרה וכוונת הרווח נבחנת השאלה האם מטרת עיסוקו של החייב במס נועדה להפקת רווחים, בין אם היו בפועל ובין אם לאו. אמת מידה לכך עשויה להימצא ככל שהשירות ניתן על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי השוק.

המטרה המניעה את פעילותו של הגוף העומד למבחן בנושא הסיווג מהווה אבן בוחן מרכזית בקביעת סיווגו, שרק אם מוכח כי מטרת הפעילות הנדונה איננה "לשם קבלת רווחים", רק אז יוגדר אותו גוף כמלכ"ר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

31. ביחס לקריטריון זה הוכרו בפסיקה מבחני עזר שונים, כדלקמן:
- א. האם אופי הפעילות הינו כשל "עוסק" או כשל "מלכ"ר", לצורך התאמת בסיס המס המתאים.
 - ב. האם מדובר בפעילות ציבורית אם לאו.
 - ג. האם הפעילות הנדונה מתומחרת במחירים הנמוכים דרך קבע ממחיר השוק או במחירים הגבוהים דרך קבע ממחיר עלות.
 - ד. אף אם לעתים הפיקה הפעילות רווח, האם מדובר בפעולה אמתית שכוונתה עשיית רווח.
 - ה. נקבע כי לא "המטרה הסופית" של הגוף המוגדר כעוסק, היא הקובעת בהקשר זה, אלא "המטרה הזמנית" הגלומה באותו עיסוק מיוחד שלו העומד לדיון.
 - ו. נקבע כי עבודה על בסיס התנדבותי מהווה אינדיקציה לכך שמדובר במלכ"ר.
32. בהקשר זה חשוב להדגיש, גוף המוגדר כמלכ"ר יכול שיעסוק בפעילויות שהן עסקיות במהותן, ואשר לגביהן יוגדר כ"עוסק". המבחן הוא מבחן המטרה, והשאלה הצריכה התייחסות היא אם ענינו של אותו גוף לרווח, ולו בתחום הספציפי העומד לדיון. במילים אחרות השאלה היא אם מדובר ב"חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים..."
- ודוקו, נקבע בפסיקה כי לא "המטרה הסופית" של הגוף המוגדר כעוסק היא הצריכה התייחסות בהקשר זה, אלא "המטרה הזמנית", הגלומה באותו עיסוק מיוחד שלו העומד לדיון, שהוא בעניינו עיסוקה של המערערת בממכר מזון, שתיה, מתנות או כל מוצר אחר שנמכר בעמדות המכירה (ראו למשל: פסק דין בעניין **בשערי ירושלים**, בעמ' 808; ע"ש (חי) 75/90 **עמותת ידידי בית החולים נהריה נ' מנהל המכס ומע"מ** (7.1.1991); ע"ש (ת"א) 392/91 **מגן דוד אדום בישראל נ' מנהל המכס ומע"מ** (1.12.1993); ע"ש 1/96 **מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף**, מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) (ה-33).
33. נשאלת אם כן השאלה, האם פעילות המערערת בעמדות המכירה חוסה בצלה של המטרה הסופית שלה, שאיננה עשיית רווחים, או האם חותרת היא למטרה אחרת, "זמנית", שעניינה עשיית רווח.
34. המערערת טענה כי מטרותיה, הן הזמנית והן הסופית, הינן אך לרווחת החולים ובני משפחותיהם ולא לשם הפקת רווחים. נטען כי המשיב לא הציג כל תשתית ראייתית לטענתו כי מטרת הפעילות הזמנית בדרך של הפעלת עמדות המכירה הינה השגת רווחים לצורך רכישת ציוד לבית החולים.
- לשיטתה, פעילות עמדות המכירה, שכונו על ידה "בתי קפה", נועדה כדי לסייע לחולים ולבני משפחותיהם. לכן, רכישת ציוד פנאי וציוד רפואי לרווחת החולים ובני משפחותיהם, כחלק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

מממוש מטרותיה של המערערת, הינה תוצר לוואי של הפעילות המלכ"רית בהפעלת עמדות המכירה, ואין לראות בה משום מטרה העומדת בפני עצמה.

נטען כי המשיב הניח בשגגה כי המערערת מוכרת את מוצריה בעמדות המכירה במחירי שוק וכי היא מפיקה את שיעור הרווח העסקי המקובל בתחום פעילותה. בהקשר זה נטען כי בדיקה שערך המשיב, באמצעות השוואת המחירים של מוצרים שונים שנמכרים על ידי ביחס לחנויות אחרות, נמצאה מעוותת משום שכללה מוצרים זניחים יחסית (כגון חטיפים), מבלי שנעשתה השוואה של משקלי המוצרים, ובכל מקרה נעשתה לאחר מועד קבלת ההחלטה בנוגע לשינוי סיווג למלכ"ר. עוד נטען בהקשר זה כי לא נעשתה השוואת מחירים למול מפעילים פרטיים של מזנונים ובתי קפה בבתי חולים אחרים. לטענת המערערת, לו מטרת פעילותה הייתה הפקת רווחים, הרי שהיא הייתה גובה מחירים גבוהים בהרבה, בדומה למחירים אותם גובים מפעילים פרטיים בבתי חולים אחרים, הגבוהים לטענתה בעשרות אחוזים.

עוד נטען כי המשיב הניח בשגגה כי שיעור הרווח שהפיקה המערערת מממכר מוצריה בעמדות המכירה הינו שיעור הרווח העסקי המקובל. בהקשר זה נטען כי המשיב טעה כאשר התבסס לצורך סיווג הפעילות על יחס הרווח הגולמי המופיע בדו"חות הכספיים, בעוד שהמבחן הקובע לעניין סיווג הפעילות הינו הרווח/ההפסד התפעולי, שמביא בחשבון את ההוצאות התפעוליות. נטען כי למערערת היה הפסד תפעולי בשנים הרלוונטיות, ואף לפי תחשיב המשיב הרווח התפעולי זניח ונמוך מהמקובל.

35. מנגד טען המשיב כי מטרתה הזמנית של המערערת היא השגת רווחים, גם אם מטרתה הסופית היא מתן תרומות לבית החולים, וכי ניתן ללמוד על מטרה זו, בין היתר, מהרווחים שהפיקה כתוצאה מהפעילות בעמדות המכירה, כפי שהם משתקפים בדו"חותיה הכספיים.

נטען כי מנתוני ביקורת השוואת המחירים נמצא כי המערערת אינה מתמחרת את המוצרים במחיר נמוך דרך קבע ממחירי השוק ולעיתים מחירי המוצרים הנמכרים אצלה אף גבוהים ממחירי השוק.

נטען כי מעיון בדוחות הכספיים של המערערת עולה כי בעת שנבחנה פעילותה, נרשם רווח גולמי של למעלה מ-50% בגין הפעילות בעמדות המכירה, דבר המלמד שמטרת פעילותה להשאת רווחים. לטענת המשיב, נתוני המערערת תואמים את התדריך הכלכלי ביחס למכירת ממתקים, שתיה קלה, כריכים, עיתונים ושלגונים. לשיטת המשיב, טענת המערערת לפיה הרווח הגולמי עומד על 19.8% ביחס לשנת 2004 אינה נכונה שכן היא מתבסס על תחשיב של מחזור הכולל גם את פעילות הכל-בו, אך יש לבדוד את פעילות המזנונים, לגביהם מדובר ברווח גולמי של למעלה מ-50%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

עוד נטען כי אף לשיטת המערערת, מדובר בפעילות הנושאת רווח גולמי של כ-20%, ומהרווחים שהפיקה ניתן ללמוד כי מטרתה היא הפקת רווחים. המשיך המשיב ונטען כי אופי הפעילות של הפעלת מזוננים וקפיטריות הוא במהותו פעילות עסקית. כלומר, מטרתה הזמנית של המערערת היא השגת רווחים, גם אם מטרתה הסופית היא מתן תרומות לבית החולים.

36. לאחר שנתתי דעתי לטיעוני הצדדים, כמו גם לעדויות ולראיות שהוצגו מטעמם, שוכנעתי כי יישום מבחני "קריטריון המטרה" ביחס לפעילות הנדונה מצד המערערת, מובילים באופן מובהק למסקנה כי מדובר בפעילות שיש למסותה כ"עוסק" ולא כ"מלכ"ר". להלן אטעים מסקנותיי.

37. מעיון בבקשה שהגישה המערערת להירשם כעמותה ברשם העמותות נכתב, בין היתר, כי מטרתה: "לקיים גוף ציבורי, אשר יאגד חברים הנכונים להתנדב למען עזרת, סיוע, סעד ושירות לחולים, המאושפזים בבית החולים הממשלתי אסף הרופא, צריפין (להלן – "בית החולים"). להגיש עזרה בחלוקת אוכל לחולים, והאכלתם, ולהושיט להם את מירב העזרה בעת שהותם בבית החולים, ולטפל בהם טיפול שאינו רפואי. להכין חומר עזר למחלקות ולחדרי הניתוח שבבית החולים. לקיים מופעי בידור עבור החולים, להקים ספריות ותקליטיות וכן חנויות נידות ובדרך כלל לארגן, להקים ולנהל וליתן כל שירות שיש בו משום עזרה וסעד לחולים המאושפזים בבית החולים, לסדר אסיפות, מפגשים, כנסים והרצאות מסיבות וכיוצ"ב לכדי קידום המטרות הנ"ל. העמותה היא תאגיד כשיר לכל פעולה בהתאם לחוק, אולם נקבע כאן בפירוש שהעמותה לא תחלק רווחים, דיבידנדים או כל טובות הנאה אחרות בין חבריה. העמותה תהיה מוסמכת לעשות כל דבר נחוץ או מועיל לשם השגת מטרותיה ולקידומן".

הנה כי כן, מטרתה ארוכות הטווח, אותן "מטרות סופיות", מיטיבות עם בית החולים, ובעיקר מסייעות לציבור החולים ובני משפחותיהם, כך שמדובר במטרות מבורכות הראויות להערכה רבה ולהוקרת תודה. גוף שחורט על דגלו מטרות כגון אלו, ללא כוונה לחלק רווחים בין חבריו, דיבידנדים או כל טובות הנאה אחרות, לבטח עונה על הקריטריונים המצדיקים את מיסוי כמלכ"ר ביחס לפעילות המתוארת.

38. ברם, לא על כך הערעור שלפני. במקרה דנא, שינוי הסיווג מ"מלכ"ר" ל"עוסק" לצורך מיסוי לפי חוק מע"מ, התמקד אך ורק בפעילות מצומצמת לכאורה מצד המערערת, למצער בכל הנוגע להיקף כוח האדם שהוקצה עבורה, שהינה ממכר מוצרים שונים, בעיקר מזון, שתיה ומתנות, במספר עמדות מכירה הפרוסות בבית החולים. מדובר בשתי קפיטריות (בשרית וחלבית), שני מזוננים, שלוש "עגלות קפה" וחנות מתנות במחלקת יולדות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

39. על כן, יש לבחון את מטרותיה ואופייה של הפעילות הנדונה, במסגרת עמדות המכירה, שכבר על פני הדברים ניכר כי מדובר בסוג פעילות שונה, שאופייה עסקי ומטרתה להניב רווחים לשימושה של המערערת. יובהר כי מטרות העמותה, כפי שפורטו בבקשה לרישומה כעמותה, אמנם מלמדות על מטרות מלכ"ריות, אך אין להסתפק בניתוח הכתוב, אלא יש לבחון את פעילות המערערת, נשוא הערעור דנא, הלכה למעשה; שהרי, המעשה הוא אחד האינדיקטורים לכוונה. בחינת המטרות, לרבות "המטרות הזמניות" לא תיעשה על פי הצהרות אלא לאור הפעילות כפי שמבוצעת בפועל.

ר' בעניין זה פסיקת כב' השופטת א. פרוקצ'יה בע"ש 779/95 מור שושן בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יד/1 (פברואר 2000) ה-323, עמ' 415, כך: "דיני המס חותרים להטלת 'מס אמת' על בסיס מציאות אמיתית ולא מדומה. משמעות הדבר בהקשר שלפנינו היא כי יש לבחון את המציאות בפועל בבואנו לעסוק במלאכת הסיווג. בתחום זה יש לנתח את אופי הפעילות של הגורם הנדון על פי אמות מידה מקובלות, וניתן להתייחס לראיות בכתב - תזכיר ההתאגדות, חוזים, וכיו"ב - על מנת להשלים את תמונת הפעילות".

40. ממכלול הראיות והעדויות עולה בבירור כי הפעילות של מכירת המוצרים בעמדות המכירה הניבו הכנסות עבור המערערת, ששימשו אותה לצורך תשלומים שונים עבור מערך המתנדבים וההוצאות השונות, ולבסוף הרווחים שנותרו יועדו לשם רכישת ציוד שנוקק לבית החולים.

41. טויטו, המשמש כסגן אדמיניסטרטיבי ליו"ר המערערת, אישר בעדותו כי פעילות העמותה מניבה רווחים, ונעשה בהם שימוש לצורך רכישת ציוד לבית החולים ולצורך "החזקת העמותה" והשקעה במערך המתנדבים, כך בעדותו: "ש. אז אנחנו רואים שכן יש קשר, שכלל שהרווח הגולמי יותר גבוה, וככל שהרווח הנקי יותר גבוה, אתם גם יותר תורמים לבית החולים. נכון? ת. נכון" (עמ' 26 לפרוט').

ובהמשך עדותו: "ש. כל הפעילות של העמותה היא בעצם, באמצעות, הרווחים שלה מהעסק? נכון? ת. הרווחים מהעסק עוזרים לנו להחזיק את העמותה, הנהדרת הזאת. זה, להביא להם, לקנות להם בגדים, במהלך כל השנה, מזים לבנים, עם הסמל של ארגון י.ע.ל, להסיע אותם, לתת להם הוצאות נסיעה מי שצריך, ... טיולים, מחויבים לטיולים, מתנה, מסיבה, יש חובות שאנחנו מחויבים לכל מתנדב לתת, ונותנים להם מעבר לזה" (עמ' 27 לפרוט'). בהמשך עדותו אישר טויטו כי כל הכנסותיה של המערערת הם ממקורותיה, באמצעות הפעלת הקפיטריות ועגלות הקפה.

42. בפרשת עמותת "בשערי ירושלים" בחן בית המשפט מחירים של מצרכים שנמכרו בחנויות המזון אשר הופעלו על-ידי המערערת דשם, והגיע למסקנה כי מחירים אלה לא נקבעו על בסיס פילנתרופי וכי לא דובר במחירים שהיו נמוכים ממחירי השוק. משמעות הדבר, לפי גישתו של כב' השופט גולדברג, היא שמטרתה הזמנית של המערערת דשם הייתה "הפקת רווחים, אם כי מבקשת היא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

לאחר מכן, לעשות בהם שימוש שלא למטרת רווח" (ראו שם בעמ' 808). אכן נראה כי אספקת שירות או מצרך ב"מחיר נמוך" ממחיר השוק עשויה להעיד על כך שאין מטרתו של הגוף המספק אותו שירות או מצרך בהשגת רווחים.

במקרה דנא, טויטו פירט בעדותו כיצד המערערת תמחרה את מוצריה, על מנת שמכירתם יניבו עבורה רווחים, כך בלשונו: "איך אנחנו מתמחרים את המחירים שלנו. אז ככה, קודם כל, הדברים של, שמוכרים אותם כמו משאבות הנקה, וגבס, וכל הדברים שקונים מספקים חיצוניים, שלא מכינים אותם אצלנו, ... אנחנו עושים רווח, מוסיפים על המחיר שנקנה 20 אחוז, של מה שנקרא הרווח שלנו. 20 אחוז. אני קונה משאבה ב-25 שקלים, תוסיפי לזה 20 אחוז. מקום אחר זה 150 אחוז. ... פחית קולה בואי אני אסביר לך כמה, אני לא יודע בדיוק כמה אני קונה, קונים אותה אותו דבר, משהו בסביבות ה-25-20 אחוז ... כן. מוסיפים 25 אחוז ממחיר הקנייה. בכל הדברים, יש כאלה דברים 15 אחוז, יש דברים 10 אחוז ..." (עמ' 36 לפרוט').

43. בנוסף לכך, המשיב ביצע השוואת מחירים של מספר מוצרים נבחרים, הנמכרים בעמדות המכירה בבית החולים, כנגד מחירם בשתי חנויות שבקניון "אסף" הצמוד לבית החולים: "עולם הממתקים" ו-AM:PM (להלן: "החנויות האחרות").

הבדיקה העלתה, בין היתר, את הממצאים הבאים: מחיר פחית קולה אצל המערערת היה 6 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 7 ש ו-5.20 ש, בהתאמה. מחיר בקבוק קולה (חצי ליטר) אצל המערערת 7 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 8 ש ו-6.30 ש, בהתאמה. מחיר בקבוק מים נביעות אצל המערערת 7 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 8 ש ו-6.20 ש, בהתאמה. מחיר שקית במבה גדולה אצל המערערת 6 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 6 ש ו-5.50 ש, בהתאמה. מחיר שקית ביסלי אצל המערערת 5 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 6 ש ו-4.90 ש, בהתאמה. מחיר עוגת הבית אצל המערערת 15.90 ש, בעוד שמחירה בחנויות האחרות: 20 ש ו-15.50 ש, בהתאמה. מחירם של מסטיק או חטיף טעמי אצל המערערת היה 5.50 ש, בעוד שמחירם בחנויות האחרות - 6 ש. מחירה של חבילת עוגיות מסוג ערגליות אצל המערערת 11.90 ש, בעוד שמחירה ב-AM:PM הינו 11.80 ש. המערערת הציעה כוס קפה הפוך תמורת 8.50 ש בעוד שלא צוין מחירה אצל החנויות האחרות (ראו נספח ד' לתצהירו של פקלק).

מעיון בממצאים הנ"ל עולה כי המערערת תמחרה את מוצריה, למצער אלו שנבדקו, ברף דומה ולרוב אף גבוה ביחס למחיריהם באותן חנויות אחרות שבקניון הצמוד לבית החולים. למעשה, מחירה של המערערת בכלל המוצרים שנבדקו גבוהים מאלו של החנויות האחרות, בהינתן שהאחרונות נאלצות לכלול בו את שיעור המע"מ, בעוד שהמערערת כמלכ"ר פטורה ממס זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

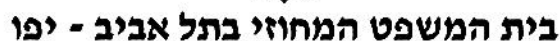
ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

לא נעלמה מעיני העובדה כי השוואת מחירי המוצרים נעשתה ביום 16.3.2009, היינו לאחר מועד קבלת החלטות המשיב בנוגע לשינוי הסיווג, ואף לאחר שהוגש הערעור לבית המשפט. אולם, אין להתעלם מכך כי נטלי הבאת הראיות והשכנוע מוטלים על כתפי המערער, והיא מסיבותיה לא הציגה כל ראיה בנוגע למחירים של אותם מוצרים, או מוצרים אחרים שלשיטתה משקפים נאמנה את עיקר פעילותה בעמדות המכירה בתקופה הרלוונטית, על אף שברי כי נתונים אלו בהישג ידה.

יתר על כן, לא נשמעה מטעם המערער כל טענה בדבר שינוי כלשהו במדיניות המחירים ביחס לאותם המוצרים מאז התקופה שקדמה לקבלת החלטת שינוי הסיווג בעניינה ועד למועד שבו נערכה ההשוואה המדגמית. בהינתן כי מדובר במוצרים אחידים (שהרי פחית הקולה, שקית הבמבה או בקבוק המים לא השתנו לאורך השנים), הרי שסבורני כי הבדיקה המדגמית שערך המשיב, מבלי שהוצגה מטעם המערער כל ראיה סותרת או אחרת, מובילה למסקנה כי המערער מכרה בעמדות המכירה מוצרים אלו במחירים דומים ולעתים אף גבוהים יותר מאשר אלו שנגבו בחנויות אחרות שהציעו מוצרים אלו בקניון הצמוד לבית החולים.

44. מעיון בדו"חות הכספיים של המערער, שבוקרו ואושרו על ידי משרד רואי חשבון צברי-מגן ושות', כפי שהוצגו באמצעות המשיב (נספח א' לתצהיר של פחימה ו-מ/ש1), ותכנס אושר על ידי טויוטו, כך בעדותו בבית המשפט (עמ' 29 לפרוט'), עולים הנתונים הבאים:

2005	2004	2003	
7,019,277 ₪	6,478,873 ₪	4,818,673 ₪	מחזור פעילות
1,171,138 ₪	1,228,818 ₪	439,220 ₪	רווח גולמי
670,551 ₪	721,457 ₪	(3,450) ₪	רווח תפעולי
627,263 ₪	442,693 ₪	-	מתן תרומות
(1,028) ₪	266,265 ₪	(3,105) ₪	רווח לפני מס
116,897 ₪	285,626 ₪	-	הפרשה למס
(117,925) ₪	(19,361) ₪	(3,105) ₪	רווח/הפסד נקי



ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

46. חלוקת מחזורי הפעילות של המערערת בין הכל-בו אשר הופעל כ"עוסק", לבין עמדות המכירה שהתנהלו כ"מלכ"ר", הייתה כדלקמן:

חלוקת קניות המוצרים בין הכל-בו לבין עמדות המכירה, הייתה כדלקמן:

מכאן, עולה בברור כי מכירות המוצרים בעמדות המכירה היוו את מרבית הפעילות העסקית של המערערת, כזו המניבה הכנסות ורווחים, בנפח גדול באופן ניכר ביחס לפעילות המכירה בכל-בו, בעוד הכל-בו הופעל כ"עוסק" לפי חוק מע"מ, בהתאם להחלטת המשיב בזמנו.

48. ראשית, חוששני כי בתחשיב שערך המשיב בנוגע לשיעור הרווח הגולמי של הפעילות המלכ"רית בעמדות המכירה בלבד, כמפורט בסיכומיו, נפלו מספר טעויות חישוביות משמעותיות, בעת שהמשיב ביקש "לנטרל" משיעור הרווח הגולמי את הפעילות העסקית של הכל-בו:

האחת, "צריכת החומרים" המיוחסת לפעילות המלכ"רית, כחלק מעלות הפעילויות, לא חושבה נכונה היות ולא הובא בחשבון המלאי בתחילת השנה והמלאי בסוף השנה ביחס ל"קפיטריה והמזנונים" בלבד, אלא הובאו נתוני המלאי הכללי לרבות של הכל-בו (כמפורט בביאור מס' 4, בעמ' 8. מש/1).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

השנייה, בעת חישוב "עלויות הפעילויות" נשמטה מתחשיב המשיב הפחתה של כ-2.5 מיליון ₪ בגין רכיבים של "עבודה" ו"אחזקת ציוד ומבנים" (כמפורט ברשימה ב' - "עלויות הפעילויות", בעמ' 10, מש/1), כשגם ברכיבים אלו אין פירוט ביחס לחלוקה שבין עמדות המכירה לבין הכל-בו. מכאן, בכפוף לכך שלא כל הנתונים הרלוונטיים פורטו בהקשר זה, על פני הדברים התוצאה היא כי שיעור הרווח הגולמי נמוך בהרבה מכפי שהוצג על ידי המשיב.

49. שנית, לא שוכנעתי כי התדריך הענפי הכלכלי העוסק ב"מזוננים וקיוסקים" מתאים לשמש כבסיס להשוואת פעילות עמדות המכירה של המערערת בבית החולים. מעיון בתדריך זה, כפי שצורף לתצהירו של פקלק, עולה כי מדובר בעסקים המוכרים כריכים, שתייה קלה, סלטים, מבחר קטן של חטיפים/ממתקים ו/או סיגריות ו/או עיתונים יומיים ו/או שלגונים בקיץ. בתדריך נעשתה חלוקה בין עסקים המוכרים כריכים שתייה קלה בלבד - לגביהם אחוז הרווח המשוקלל הינו 58%-72%, לבין עסקים שהבסיס הכלכלי שלהם מורכב מעיתונים, כתבי עת, סיגריות, חטיפים, שתייה קלה ומעט כריכים - לגביהם אחוז הרווח המשוקלל הינו 43%-54%.

ואילו, בעמדות המכירה אותן מפעילה המערערת בבית החולים נמכרים מגוון גדול של מוצרים, לרבות ארוחות מלאות, כך בשתי הקפיטריות, האחת בשרית והשנייה חלבית. ממחירון הקפיטריה (נספח א' לתצהירו של פקלק) עולה כי במקום הוצעו, בין היתר, ארוחות הכוללות מנה עיקרית + שתי תוספות + סלט, ובכלל זאת נמכרו: מנת דג, שניצל, נקניקיות, המבורגר, מרק, שקשוקה, פלאפל, מגוון חביתות, תוספות, סלטים ועוד. במסגרת המזוננים ו"עגלות קפה" נמכרו בעיקר משקאות חמים, שתייה קלה, עוגות, כריכים, מגוון חטיפים, אך גם מוצרי היגיינה (נספח ב' לתצהירו של פקלק) ואף ציוד רפואי, כגון: מוצרים אורתופדיים וגבס (עמ' 13 לפרוט). בנוסף לכך, נמכרו מתנות וציוד ליולדות (כגון: משאבות הנקה).

מכל המקובץ, עולה כי מגוון המוצרים שנמכרו בעמדות המכירה אינו תואם את התדריך הכלכלי הענפי בתחום ה"מזוננים וקיוסקים", אליו הפנה המשיב.

יתר על כן, אף אם חלק ממעמדות המכירה, על פי מגוון מוצריה, הולמות את הגדרתו של "מזנון" על פי התדריך הכלכלי של אגף מס הכנסה, עדיין תדריך כלכלי ענפי כלשהו הוא בבחינת מורה דרך, ואינו מחייב לכאן או לכאן (עמ"ה (י-ס) 3013/96 קלוד רפאל ואח' נ' פקיד שומה ירושלים, מיסים יד/1 (פברואר 2000) ה-13). התדריך הכלכלי אינו חזות הכל ויש לעשות בו שימוש זהיר ומושכל, לצורך התאמת נתוניו לעוסק הנישום בכל מקרה ומקרה, בהינתן נתוניו הקונקרטיים (ע"מ (ת"א) 4177-08-17 שותפות "פיצה שמש" נ' מנהל מס ערך מוסף ת"א 1 (10.5.2020)).

על כן, לא מצאתי התאמה בין התדריך הכלכלי האמור לבין פעילות עמדות המכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה.

50. מעדותו של טויטו עלה שהמערערת זכתה לקבל בלעדיות בשטחי בית החולים, כך שתוכל למכור את מוצריה ללא מתחרים, ואף מנעה מתן דריסת רגל מצד כל מתחרה פוטנציאלי. וכך מסר טויטו בעדותו:

"היה בזמנו עוד סופרמרקט (ה"כל-בו" – י.ט.), שסגרו אותו בגלל, פתחו את הקניון לפני 15 שנה, ואחד התנאים שהיה של הקניון, לסגור את הסופר בבית החולים. ... אחד התנאים שהיה שבנו את הקניון בחוף, תסגרו את הסופרים, תסגרו את כל מה שיש לכם בפנים, בית החולים ואורה עמדה על הרגליים האחוריות, ובכיתה, ואמרה הדברים האלה טובים לחולים, אני לא אסגור שום יחידה. והצליחה לשכנע את ההנהלה. רצו להכניס שם את כל העולם ואשתו לתוך בית החולים, ארומה שמארומה, כל ה, הקניון מרוחק קילומטר מאתנו" (עמ' 12 לפרוט').

ובהמשך: "המטרה שלנו היא לא כספית והיא לא עסקית, כי אם הייתה כספית והייתה עסקית היינו מזמן מביאים יזמים שכל הזמן עומדים לנו פה, ונושפים בעורף. תנו לי לפתוח פה ארומה, תנו לי לפתוח פה סדקית" (עמ' 15 לפרוט').

וכן: "ואנחנו נחשבים לבית חולים היחידי שלא נכנסו בו יזמים. ואתם לא תהרסו את העמותה הזאת. אנחנו הבית חולים היחידי שלא הכנסנו יזמים פנימה. לא ארומה ולא מרומה ולא שום דבר" (עמ' 37 לפרוט').

הנה כי כן, העובדה כי המערערת מונעת מבית החולים, לאורך השנים, באמצעות כוח השכנוע שלה, לשלב ספקים נוספים בשטח, ואולי בדרך זו אף לקבל הכנסות מדמי שכירות או אחוזים מהרווחים, וכל זאת על מנת שהמערערת תזכה לבלעדיות בממכר מוצריה, אינה עולה בקנה אחד עם טענתה כי היא מוכרת את מוצריה במחירים נמוכים ביחס למתחרים אחרים, ובכללם מפעילים מסחריים הפועלים בבתי חולים אחרים. ככלות הכול, ככל שמחיריה של המערערת אכן זולים מאלה של מפעילים מסחריים אחרים בבתי חולים, כפי טענתה, מה לה כי תמנע את כניסתם לבית החולים, שהרי במצב שכזה ידה תהא על העליונה והם אלה שיתקלו בקשיים להתחרות מולה.

51. כפי שצוין, המערערת מפעילה מערך מתנדבים המונה כ-400 איש, כך שמדי יום מגיעים למחלקות השונות בבית החולים כ-80 מתנדבים, למשמרת הנמשכת כ-6 שעות, לשם מתן עזרה, סיוע, סעד ושירות לבית החולים. אלא, שבכל הנוגע להפעלת עמדות המכירה, שכרה המערערת עובדים בשכר מלא. מדובר בצוות של כ-32 עובדים, ביניהם: מנהלת חשבונות, קופאיות, אחראיות יחידה, מוכרות, עובדים בהכנת הכריכים, עובדי ניקיון, עובדי דלפק, אחזקה, משגיח כשרות וטבח.

טויטו הטעים בעדותו את הצורך בעובדים בשכר, לשם הפעלת עמדות המכירה, על אף שלרשות המערערת מערך מתנדבים מסור, כך באלו המילים: "אני אסביר לך גם למה עובדים בשכר. כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

אתה לא יכול לבקש ממתנדב שיבוא יפתח ב-7 בבוקר. הוא לא תמיד מרגיש טוב, אז יש לנו 4 קופאיות, שהן פותחות את הקופה. יש את זאת שמביאה את הסחורה ליחידות. יש את העובדות ניקיון, 2 שמנקות. אתה לא יכול לבוא למתנדבת בת 50, 60, תבואי ב-7 בבוקר, ואם את לא באה, וכשכועסים כשמאחרות, אז הן לא מרגישות עם זה טוב. אנחנו לא רוצים שהמצב הזה יקרה" (עמ' 14 לפרוט').

אמנם, טויטו הוסיף בעדותו כי לעתים נדרש סיוע של מתנדבים/ות לצורך הכנת הכריכים, אך ניכר כי עמדות המכירה, הקפטיות המזנונים ועגלות הקפה, הופעלו למעשה באמצעות עובדים בשכר.

בהקשר זה, עיון בדוחותיה של המערערת מעלה כי חלוקת עלות שכר העבודה בין עובדי הכל-בו (שהינו "עוסק") לבין שכרם של עובדי עמדות המכירה, הייתה כדלקמן:

בשנת 2003: עלות שכר בכל-בו – 177,314 ₪; עלות שכר עובדי עמדות המכירה – 861,802 ₪.
בשנת 2004: עלות שכר בכל-בו – 124,640 ₪; עלות שכר עובדי עמדות המכירה – 1,199,075 ₪.
בשנת 2005: עלות שכר בכל-בו – 155,332 ₪; עלות שכר עובדי עמדות המכירה – 1,258,760 ₪.

52. מכל המקובץ עד כאן, עולה כי מבחני העזר לצורך בחינת "קריטריון המטרה" מצביעים על כך שפעילות עמדות המכירה מאופיינת כ"עוסק", בהינתן שהן מופעלות באמצעות עובדים בשכר, להבדיל מיתר פעילויות המערערת המבוצעות על ידי מתנדבים; המוצרים השונים נמכרו במחירים דומים או גבוהים מאלה המוצעים על ידי מתחרים אפשריים של המערערת בקניון הסמוך; המערערת תמחרה מראש את מוצריה לשם הפקת רווחים, ואכן הפיקה רווחים (גולמיים ותפעוליים) מפעילותה זו.

53. אין חולק כי בשנים שבהן רשמה המערערת רווח תפעולי, היא תרמה את כספי הרווח לבית החולים על מנת שירכוש ציוד רפואי שנדרש עבורו. הדברים אף עלו מעדותו של טויטו ומדוחותיה הכספיים של המערערת. ברי כי העברת כספי תרומות לבית החולים הינה פעילות מבורכת וראויה להערכה רבה ומאפיינת כשלעצמה פעילות מלכ"רית. ברם, כפי שנקבע בפסיקה, לא המטרה הסופית היא המכרעת, אלא הדגש הוא על המטרה המידית או הזמנית (ע"ש (חי) 75/90 עמותת ידיד בית החולים האזורי לגליל המערבי-נהריה נ' מנהל מס ערך מוסף פד"א יט 259 (1991)).

עוד נקבע בפסיקה כי לא מבחן הכוונה הוא הקובע אלא מבחן המטרה הזמנית, קרי, האם פעילות המלכ"ר בתחום מסוים היא כזו שמטרתה להפיק רווח, גם אם המטרה הסופית של הרווח נועדה לשמש את המלכ"ר בפעילותו. "המבחן אינו מבחן הכוונה, אלא מבחן המטרה, ולא מטרה סופית אלא מטרה זמנית בפעילות הספציפית נשוא הסיווג". "הדגש אינו על הכוונה או המניע שעמדו מלכתחילה בבסיס העיסוק, ואף לא הכוונה או המניע להשתמש ברווחים לטובת הציבור. הדגש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

הוא על המטרה המידית להפיק רווח במסגרת פעילות מסוימת" (ראו דעת הרוב בע"א 1919/10 מנהל המכס ומע"מ נ' עיריית אשקלון (27.9.2012); בקשה לדיון נוסף בעניין זה נדחתה במסגרת דנ"א 9349/12 עיריית אשקלון נ' מנהל ומכס והמע"מ (7.8.2014)).

מכאן, על בסיס מקבץ הראיות והעדויות שמניתי לעיל, נחה דעתי כי המערערת הציבה לעצמה מטרה להשיא רווחים באמצעות פעילותה בעמדות המכירה, כ"מטרה מידית" או "זמנית", גם אם רווחים אלו תועלו לבסוף למטרות אלטרואיסטיות בדרך של רכישת ציוד ומכשור רפואי מתקדם לבית החולים וכן מוצרי הנאה ופנאי עבור החולים המאושפזים.

54. משכך, באתי לכלל דעה כי קריטריון המטרה בעניינה של המערערת צבוע בצבעי "עוסק". מששוכנעתי כי מטרת פעילות המערערת בתחום המכירות בעמדות המכירה שבבית החולים היא להפיק רווח, וגם אם המטרה הסופית של הרווח נועדה לשמש את המערערת בפעילותה כמלכ"ר, הרי שצירוף המבחנים והשיקולים הנוספים שפורטו בהלכת בשעריך ירושלים יכולים להצדיק את קביעתו של מנהל מע"מ כי יש מקום לשינוי הסיווג ביחס לפעילות המערערת בעמדות המכירה.

קריטריון הסיווג השני – אי חלוקת רווחים ורכוש

55. קריטריון זה מפנה אותנו ליחוקת' החייב במס, בין אם זה תקנון האגודה, תזכיר ותקנות החברה או מסמך דומה אחר, על מנת לבחון האם יש במטרות המפורטות יצירת רווח מעיסוקו והאם יש הוראה האוסרת חלוקת רווחים ורכוש לבעלי המניות בתאגיד. נקבע כי במקרה של מלכ"ר הרי שנכסיו והכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורות בהחלט; וכן משיפורק יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חבריו.

56. לטענת המערערת יש לסווגה כמלכ"ר, ולו בשל עמידתה בקריטריון זה. צוין כי מהבקשה שהגישה המערערת לרשם העמותות עולה, בין היתר, כי "העמותה לא תחלק רווחים, דיבידנדים או כל טובות הנאה אחרות בין חבריה". עוד נטען כי מנהלי המערערת אינם מקבלים שכר למרות שהם זכאים לכך.

57. לטענת המשיב, העובדה כי המערערת אינה מחלקת את רווחיה בין חבריה, אלא לצורך מימון הפעילות המלכ"רית, אינה משליכה על פעילותה ועל מטרותיה בענף המזוננים והקיוסקים, שבו הציבה לעצמה מטרה זמנית להפקת רווחים מפעילות זו.

58. אכן נכון הדבר שרווחי המערערת לא חולקו, אלא הועברו כתרומה לבית החולים לשם רכישת ציוד רפואי מתקדם או מוצרי הנאה ופנאי לרווחת החולים המאושפזים. ככלל, עובדת איסור חלוקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

הרווחים מצביעה לכיוון פעילות מלכ"רית, אלא שכפי שפירטתי לעיל, קביעות אלו אינן משליכות על פעילותה ועל מטרותיה של המערערת במכירת המוצרים בעמדות המכירה, שבמסגרתן הציבה לעצמה, כפי שנוכחתי מן הראיות, "מטרה זמנית" או ייחודית של הפקת רווח מפעילות זו, ולכן מדובר בפעילות עסקית.

קריטריון הסיווג השלישי – המאזן והעודפים

59. קריטריון זה, כפי שקבע השופט גולדברג בפסק-דינו בעניין עמותת "בשערייך ירושלים" (שם בעמ' 808-809), מציב שלושה תנאים לצורך בחינת יישומו על הגוף הנבחן:

- א. שקיים גרעון תפעולי;
- ב. שמקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים;
- ג. יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.

60. המערערת טענה כי בשנים הרלוונטיות, עובר להחלטת המשיב בדבר שינוי הסיווג, היא רשמה בדוחותיה הכספיים הפסדים, כדלקמן: בשנת 2003 הפסד של 3,100 ₪; בשנת 2004 הפסד של 19,300 ₪; בשנת 2005 הפסד של 117,000 ₪. בנוסף לכך, ההון של המערערת (נכסים נטו) היה שלילי באותן שנים.

לשיטת המערערת אין להתעלם מהוצאותיה לרכישת ציוד פנאי וציוד רפואי לרווחת החולים לצורך חישוב הגרעון התפעולי. נטען כי רכישת הציוד לרווחת החולים הינו חלק מהפעילות של המערערת וממטרותיה ולכן אין להפריד בינה לבין פעילות עמדות המכירה, ויש להפחית עלויות אלו מהרווח התפעולי של המערערת.

צוין כי יתרות הכספים של המערערת אינן מחולקות בסוף כל שנה, אלא משמשות לרכישת ציוד להמשך פעילות לרווחת החולים, כחלק מפעילותה של המערערת.

בנוסף נטען כי גם אם נתעלם מהוצאות המערערת בגין רכישת ציוד לרווחת החולים בבית החולים, הרי שבפועל המערערת רשמה גרעון תפעולי באותן שנים רלוונטיות, אשר מומן מתרומותיהם של יחידים, בדרך של התנדבותם במסגרת פעילות המערערת. נטען כי אלמלא תרומות המתנדבים, המערערת הייתה מציגה בדוחותיה הכספיים גרעון תפעולי ולא רווח תפעולי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

61. מנגד, גרס המשיב כי מעיון בדו"חות הכספיים של המערערת בשנים 2004-2005 עולה כי היא אינה נמצאת בגרעון תפעולי, ואף נטען כי גם בשנת 2006 היה למערערת רווח נקי של מיליון ₪, מתוכו תרמה לבית החולים סך של 950,000 ₪ (כפי שהדברים אושרו בעדותו של טויטו). לגבי שנת 2003 נטען כי המערערת הציגה רווח גולמי ואין לה גרעון תפעולי באותה שנה.

בנוסף נטען כי אין למערערת תמיכות מתקציבים ציבוריים, היא אינה מקבלת תרומות ומענקים כלשהם, ומגורמים ציבוריים בפרט. המערערת מממנת את כלל פעילותה, לרבות בענף ממכר המזון, ממקורות עצמאיים שלה, דהיינו מפעילותה העסקית בעמדות המכירה.

62. לאחר שנתתי דעתי לעמדות הצדדים, באתי למסקנה כי אין בידי לקבל את עמדת המערערת וכי הדין עם המשיב בטיעוניו מטעמיו.

מעיון בדו"חות הכספיים המבוקרים של המערערת (נספח א' לתצהיר של פחימה ו-מש/1), כפי שאף אושרו על ידי טויטו בעדותו (עמ' 29 לפרוט'), עולה כי בשנים 2004 ו-2005 רשמה המערערת רווחים תפעוליים בסכומים של 721,457 ₪ ו-670,551 ₪, בהתאמה. בשנת 2003 נרשם גרעון תפעולי בסך של 3,450 ₪ בלבד (כאשר באותה שנה נרשם רווח גולמי בסך של 439,220 ₪).

בשנים 2004 ו-2005 תרמה המערערת לבית החולים סכומים אלו: 442,693 ₪ ו-627,263 ₪, בהתאמה.

רווח תפעולי מתקבל מהכנסה מכלל הפעילויות לאחר שנוכו ממנה כל ההוצאות התפעוליות הכוללות את עלות המכירות והוצאות הנהלה וכלליות. רווח/הפסד תפעולי אינו שקול לרווח/הפסד נקי לאחר תשלום מסים, כפי טענת המערערת, שהרי מופחתות ממנו הוצאות המימון, הוצאות בגין תרומות והפרשות מס.

63. נהיר כי המערערת החליטה על גובה התרומות שהעבירה מעת לעת לבית החולים, בין היתר כנגזרת של הרווח התפעולי שהפיקה בכל אחת מהשנים. לא בכדי בשנת 2003 בחרה המערערת שלא להעביר תרומה לבית החולים על מנת שלא להגדיל את ההפסד הנקי, משלא הפיקה רווח תפעולי. העובדה כי המערערת רשמה הפסד נקי בשנים 2004 ו-2005 הינה פועל יוצא מהתרומות שהעבירה לבית החולים בכל אחת מאותן שנים, ולא בשל פעילות עסקית גירעונית במהלך השנה. על כן, אין מקום לטשטוש האבחנה, הברורה כשלעצמה, כפי שנעשתה בפסיקה, בין רווח/הפסד תפעולי לבין רווח/הפסד נקי (לאחר מס).

64. בנוסף לכך, אין חולק כי המערערת כלכלה עצמה באמצעות הכנסותיה, מבלי שנוקקה לקבלת תרומות כספיות מגופים ציבוריים או פרטיים לשם מגוון פעילותיה. ואכן טויטו אישר בעדותו כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

המערערת אינה מקבלת תרומות כספיות וכל הכנסותיה הן ממקורות עצמאיים, מניהול הקפיטריות ועגלות הקפה, והוסיף: "הרווחים מהעסק עוזרים לנו להחזיק את העמותה הנהדרת הזאת" (עמ' 26-27 לפרוט').

65. באותו הקשר, נכון אני לקבל את הטענה כי מערך המתנדבים של המערערת, המונה כ-400 מתנדבים, העוסקים במלאכת קודש למען רווחת המאושפזים בבית החולים ובני משפחותיהם, ללא שכר (למעט דמי נסיעה, קבלת ביגוד ואירועי הוקרה) מהווה תרומה משמעותית עבור המערערת, שלא מתבטאת בקבלת כספים, אך בהחלט מאפשרת את פעילותה המלכ"רית ברוח ההתנדבות, מבלי שתזדקק לשאת בהוצאות שכר. ברם, כפי שצוין לעיל, להבדיל מהפעילות ההתנדבותית של המערערת, הרי שעמדות המכירה הופעלו על ידה באמצעות צוות, שמנה כ-32 עובדים בשכר מלא, וביניהם: מנהלת חשבונות, קופאיות, אחראיות יחידה, מוכרות, עובדים בהכנת הכריכים, עובדי ניקיון, עובדי דלפק, אחזקה, משגיח כשרות וטבח (עמ' 14 לפרוט').

66. הנה כי כן, נוכח העובדה שהפעלת סעיף 58 לחוק מע"מ בענייננו לא נעשתה כדי לסווג את מלוא פעילות המערערת כפעילות עסקית, אלא כדי לסווג רק חלק מפעילות זו כפעילות עסקית (מכירת המוצרים השונים בעמדות המכירה), השאלות בעניין תקציב גרעוני ומימונו ובעניין שימוש בכספים עודפים היו צריכות להישאל בקשר לאותו חלק של הפעילות שמבקש המנהל להפריד ולנהוג בו כפעילות עסקית (וראו, לענין זה, את ע"ש (מח' ת"א) 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף, מיסים יז/4 ה-191 (2003), פסי' 53-51).

ממכלול הראיות שהונח לפניי, באתי למסקנה כי פעילות המערערת בעמדות המכירה לא הייתה גרעונית, אלא הניבה רווח תפעולי, וזאת באמצעות צוות עובדים בשכר מלא, משל מדובר בעסק מסחרי לכל דבר ועניין, שמטרתו להשיא רווחים.

קריטריון הסיווג הרביעי – הפליה בתחרות

67. קריטריון מהות הפעילות והתחרות הבלתי הוגנת עוסק בשאלת מהות פעילותו של המוסד ככל שהיא מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות המהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, בעודה מתבצעת במסגרת גוף הרשום כמלכ"ר, תביא להפלייתו של מוסד זה לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים.

68. בהקשר זה המדובר ב"תחרות בלתי הוגנת" ולא על תחרות הוגנת כשלעצמה, שהרי אילו נאסרה לחלוטין תחרות בין מלכ"ר לעוסק, לא היו מלכ"רים יכולים לפעול בשורה ארוכה של תחומים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

בהם פועלים עוסקים לצד מלכ"רים. האיסור הוא על תחרות היוצרת למלכ"ר יתרון בלתי הוגן, והפליה לטובה לעומת עוסקים, בשל הפטור המוענק למלכ"ר מתשלום מע"מ (ע"ש (מח' ת"א) 469/94 ארגון חברת הסיעוד נ' מנהל אגף המכס והבלו (9.11.1998)).

69. המערערת טענה כי פעילותה מתבצעת בשטח בית החולים בלבד ולכן היא איננה מהווה תחרות לעוסקים מחוץ לשטח בית החולים. נטען כי פעילות המערערת מוגבלת אך ורק לאנשים שנאלצים להגיע לבית החולים מסיבות רפואיות וממילא אינם יכולים לרכוש את המוצרים במקום אחר. לשיטת המערערת, היא אינה מתחרה בקניון הסמוך לבית החולים משום שפעילותה מיועדת לציבור המאושפזים ולבני משפחותיהם, ואילו חנויות הקניון פונות לציבור לקוחות נבדל ושונה לחלוטין. המערערת מציעה למכירה בעיקר כריכים וקפה, ואילו חנויות המכולת שנבדקו על ידי המשיב, מציעות לציבור באי הקניון מוצרי מכולת שונים.

70. המשיב טען מצדו כי המערערת מקיימת פעילות עסקית דומה לפעילותם של עוסקים אחרים, תוך שהיא מתחרה מולם על אותם לקוחות פוטנציאליים. נטען כי בדיקה מדגמית שנעשה הראתה שמרבית מחירי המוצרים הנמכרים על ידי המערערת גבוהים מאלו שנמכרים בחנויות אחרות המציעות מוצרים דומים בקניון המסחרי הצמוד לבית החולים. בהקשר זה צוין כי יתר העוסקים המתחרים עם המערערת מסווגים כעוסק ומשלמים מס עסקאות, כך שהמערערת מופלית לטובה.

71. לאחר שנתתי דעתי לעמדות הצדדים ולראיות מטעמם, נחה דעתי כי המערערת בפעילותה בעמדות המכירה התחרתה כנגד עוסקים אחרים במתחם סביב בית החולים, בתחום ממכר המזון (ארוחות, כריכים, חטיפים, שתייה קלה וכד') ובתחום המתנות (בעיקר ליולדות), על אותו פלח לקוחות.

כפי שנאמר, בסמוך לבית החולים נפתח קניון מסחרי, "קניון אסף", שכולל חנויות שונות, ביניהן לממכר מזון ומתנות. מעדותו של טויוטו עלה כי קניון אסף נבנה בכניסה לבית החולים, ויש לו שתי כניסות, באופן שיש מעבר רציף מבית החולים (עמ' 34 לפרוט').

אכן מקובלת עלי הטענה כי באי בית החולים, ביניהם: חולים, מאושפזים, מבקרים וסגל עובדים, אינם באים למקום אך על מנת לערוך קניות של מוצרי מזון, שתייה ומתנות. זאת להבדיל, מהמבקרים בקניון הסמוך, שמגוון מוצרי המוצע למכירה רחב ומגוון יותר. עם זאת, נחה דעתי כי באי בית החולים המעוניינים לרכוש מוצרי מזון ומתנות יכולים לעשות כן בעמדות המכירה ויכולים לסור לאחת מחנויות הקניון הסמוך.

72. והנה, כפי שצוין לעיל, השוואת מחירים של חלק מהמוצרים השונים העלתה כי המערערת מוכרת את מוצריה, למצער אלה שהודגמו, במחירים דומים ואף גבוהים מאלה שנמכרים בחנויות שבקניון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

הסמוך לבית החולים. ממצאי בדיקה זו, לצד ראיות נוספות, חיזקו את המסקנה כי מטרת המערערת בהפעלת עמדות המכירה, או לכל הפחות "מטרתה המידית", הינה להפקת רווחים.

ברם, על בסיס אותן ראיות באתי למסקנה כי כלל לא התעוררו בענייננו הנסיבות השגרתיות שלגביהן מלכ"ר זכה ליתרון בתחרות, שהן: מכירת הנכס או השירות במחיר סופי נמוך יותר מהמתחרים, עקב העובדה שהמתחרים (או מתחרים פוטנציאליים) צריכים להוסיף למחיר לצרכן מע"מ.

העובדה כי המערערת לא מכרה את מוצריה במחירים נמוכים ביחס למחירים שנגבו על ידי עוסקים אחרים, למצער אותם מוצרים שנכללו בבדיקת ההשוואה (נספח ד' לתצהירו של פקלק), מצביעה על כך שלכאורה המערערת הפיקה רווחים מוגדלים מאלה של מתחריה העוסקים, בהינתן שיתר הנתונים דומים, עקב העדר צורך להעביר מע"מ לאוצר המדינה. במצב רגיל, ניתן היה לסבור כי כספים אלה נועדו לקדמה ביחס למתחריה, כך למשל, לשמש את המערערת לשם שיווק על מנת להגדיל את פלח השוק שלה ובדרך זו לזכות ליתרון יחסי על פני מתחריה בחסות העובדה שאינה מחויבת במע"מ. למסקנה דומה ניתן היה להגיע לו הוכח כי המערערת מוכרת את מוצריה במחירים זולים ביחס למתחריה הפוטנציאליים, היות ואינה מחויבת בהעברת מע"מ לאוצר, ובדרך זו פוגעת ביכולתם של עוסקים אחרים רלוונטיים להתחרות מולה על אותו פלח שוק.

73. כאמור, במקרה דנא, המערערת לא מכרה את מוצריה במחירים נמוכים ביחס לעוסקים אחרים באותו מתחם, ולא נטען וממילא לא הוכח כי הפניית התקבולים "העודפים" כביכול, בזכות אי תשלום מע"מ, הובילה בכל הקשר אחר לתחרות בלתי הוגנת מצדה. לכן, על פניו, גם אם המערערת הפיקה רווח גבוה ממתחריה, מממכר אותם מוצרים או דומים להם, הרי שהוא לא שימש יתרון בלתי הוגן בידיה מול מתחרים או מתחרים פוטנציאליים, ובכל מקרה רווחיה הופנו לבסוף למטרות ציבוריות, לתועלת בית החולים ולרווחת ציבור המאושפזים ומשפחותיהם.

על כן, אין בקריטריון זה כדי לתמוך בהחלטת המשיב לסווג את פעילות עמדות המכירה כעוסק.

קריטריון הסיווג החמישי – הפרדת הפעילויות

74. קריטריון זה בודק את האפשרות לבצע הפרדה מנהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של הגוף הנבחן לצורך רישומו חלקית כעוסק.

75. המערערת טענה כי כל פעילותה מלכ"רית ולא עסקית ועל כן אין מקום, ולא ניתן, להפריד את הפעילות העסקית מזו המלכ"רית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

76. מנגד, טען המשיב כי מדוחותיה הכספיים של המערערת עולה כי אין כל מניעה להפריד בין הפעילויות השונות, כפי שהמערערת הפרידה בזמנו את פעילות הכל-בו.

77. נחה דעתי כי הדין עם המשיב בעמדתו. מתיאור פני הדברים, כך בתצהיר שהוגש מטעם המערערת ומעדותו של טויטו, עלה כי למערערת שתי פעילויות מרכזיות: האחת, פעילות התנדבותית המתבצעת באמצעות מערך של 400 מתנדבים, המגיעים במשמרות מדי יום לבית החולים, ומסייעים בחלוקת מזון לחולים, סיוע לחולים, שינוע חולים, עבודה בבית המרקחת, סיוע בעריכת בדיקות ועוד. השנייה, היא הפעילות נשוא הערעור דנא, שהינה ממכר מזון, שתיה ומתנות בכ-7 עמדות מכירה הפרוסות בבית החולים, ומתופעלות על ידי כ-32 עובדים בשכר.

הנה כי כן, הלכה למעשה, קיימת הפרדה בין עובדי עמדות המכירה, הזוכים לקבל שכר מלא כעובדים מן המניין לבין מתנדבי המערערת שאינם זוכים לשכר, אלא מדים, דמי נסיעה וערבי הוקרה או טיולים משותפים.

78. יתר על כן, כפי העולה מהחלטת המשיב, שכותרתה: "שינוי סיווג", כפי שנשלחה למערערת ביום 21.7.1994 (נספח ג' לתצהיר מטעם המערערת), נמצא כי פעילות המערערת בהפעלת חנות הכל-בו בבית החולים הינה עסקית במהותה, ולכן נתקבלה החלטה מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ לרשום פעילות זו כעוסק לצורך מע"מ. לאור זאת, נדרשה המערערת לנהל מערכת ספרים לפעילותה הקשורה לחנות הכל-בו כ"עוסק", בנפרד מיתר פעילותה במסגרת רישומה כמלכ"ר. המערערת לא ערערה על החלטה זו, וכך נוהלה מאז חנות הכל-בו כ"עוסק", החייבת במע"מ, עד לסגירתה לאחר הקמת קניון אסף בצמוד לבית החולים. ואכן עיון בדוחותיה הכספיים של המערערת מלמד כי ניתן ביטוי בנפרד לפעילות חנות הכל-בו בהיותה "עוסק".

79. על כן, לא נשמעה כל הצדקה מדוע לא ניתן לקיים הפרדה ארגונית, ניהולית וחשבונאית בין הפעילויות השונות של המערערת, על מנת לאפשר שינוי סיווג חלקי הנוגע רק לפעילות בעמדות המכירה.

80. בהקשר זה יאמר כי לא מצאתי ממש בטענת המערערת, לפיה ההודעה בדבר שינוי הסיווג משנת 1994, הנוגעת לכל-בו, שיקפה הסכמה בין הצדדים לפיה לא ישונה סיווג המערערת ביחס לפעילות בעמדות המכירה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

ודוק, בהודעה בעניין שינוי הסיווג של הכל-בו מיום 21.7.1994, נכתב בעניין זה כי: "באשר לפעילותכם לגבי שני מזנונים וקפיטריה שהנכם מנהלים בשטח בית החולים, הנושא נמצא בבדיקה ובסיומה נודיעכם".

לא הוצגה בפני כל אינדיקציה ראייתית לכך ששינוי סיווג הכל-בו לצרכי מע"מ נעשה בהסכמת המערערת או שהייתה התחייבות מצד המשיב כי לא ישונה סיווגן של עמדות המכירה בעתיד. למעשה, מן האמור לעיל עולה כי האפשרות לשינוי סיווג עמדות המכירה הייתה כבר אז על הפרק, בחינת היותה בבדיקה, וכי לא הייתה כל מניעה שהמשיב ישנה בסופו של דבר את סיווג פעילותו.

קריטריון הסיווג השישי – פגיעה בלתי מוצדקת בקופת האוצר

81. קריטריון זה בוחן היעדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, שעשויה להיגרם בעקבות השינוי ברישום המבוקש.

לצורך כך יש לבדוק כל מקרה לגופו, בהינתן כי מלכ"ר חייב במס שכן, מס על הוצאות עודפות ואינו ראוי לנכות מס תשומות. לכן, ייתכן שגופים עתירי כוח אדם ישלמו מס גבוה יותר אם יסווגו כמלכ"ר בשל מס השכר שהם משלמים, מפני שמסים אלה נגזרים מסכום שכר העבודה שמשלם המעסיק. גם מיסוי הוצאות עודפות מושפע לפעמים מכמות העובדים, משום שהוא מוטל על סוגי הוצאות שחלקן קשור להעסקת עובדים.

82. המערערת לא הציגה ראיות הנוגעות לאבחנה זו והסתפקה בטענתה כי פעילותה כולה מלכ"רית, כך שאין פגיעה בהכנסות המדינה, היות ומלכ"ר פטור ממע"מ ואינו מהווה חלק מהכנסות המדינה.

83. המשיב טען בהקשר זה כי בהכרת המערערת כמלכ"ר לא הייתה כל כוונה לתן פטור מתשלום מע"מ לצרכני עמדות המכירה, הרוכשים במקום מוצרי מזון ומתנות. לכן, נטען כי שינוי הסיווג נדרש על מנת למסות פעילות זו ולמנוע פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות אוצר המדינה.

84. בפסקי הדין אשר עסקו במבחן בדבר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, הושם דגש על כך שהנושא הסופי במע"מ הינו בדרך כלל הצרכן. כך נאמר מפי בית המשפט העליון בפרשת "בשערייך ירושלים" הנ"ל (בעמ' ה-69 שם):

"מס ערך מוסף משולם אמנם על ידי העוסקים, אך הוא מוטל על הצריכה, והנושאים בנטל המס מבחינה כלכלית, הם לרוב הצרכנים, עליהם מגלגלים העוסקים את המס... החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה. גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל. אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

צרכני מזון אמורים להיות ממוסים בצריכתם זו, ולא היתה כוונה לתת פטור לצרכנים הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המערערת. מאחר שמדובר בצריכה גרידא, של מוצרים יום יומיים, הרי שסיווג המערערת כמלכ"ר מותיר צריכה זו בלתי ממוסה, ובכך נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר."

הנה כי כן, נקבע כי כאשר המחוקק ביקש למסות את כל הצריכה, אך לעומת כל יתר הצריכה באותו מוצר או שירות שעליה מוטל מע"מ, לא משולם מע"מ בגין הספקת אותו מוצר או שירות בידי המלכ"ר - נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת באוצר (ראו גם: ע"ש (תי"א) 392/91 מגן דוד אדום בישראל נ' מנהל המכס ומע"מ (1.12.1993), פס' 15(ג); ע"ש (חי') 75/90 עמותת ידיד בית החולים האזורי לגליל המערבי-נהריה נ' מנהל מס ערך מוסף (7.1.1991)). בפסקי דין אלו נקבע כי מדובר במוצרים ושירותי צריכה רגילים שעליהם ביקש המחוקק להטיל מע"מ (חנות מזון, שירותי הובלת נפטרים, שירותי חנייה), ומכאן נקבע כי קיימת פגיעה בלתי מוצדקת באוצר.

על רקע קביעות אלו, גם במקרה דנא, אין כל סיבה שלא להחיל קריטריון זה גם בענייננו. מרבית הצרכנים רוכשים מוצרי מזון ומתנות מעסקים מסחריים, ובמסגרת עסקאות אלו הם מחויבים במס ערך מוסף, המשולם בסופו של יום לאוצר המדינה באמצעות העוסקים מהם נרכשים אותם מוצרים. כפי שנקבע בפסיקה, רכישת מוצרים בסיסיים כגון אלו הנמכרים על ידי המערערת בעמדות המכירה, מזון ומתנות, מותירים עסקאות אלו ללא חיוב במס מצד הצרכנים, שהינם באי בית החולים וסגל העובדים, ללא כל הצדקה לגריעת מס זה מאוצר המדינה.

סוף דבר

85. כפי שצוין, אין הכרח כי כל הקריטריונים שאומצו בפסיקה לצורך הסיווג, יתקיימו כדי לקבוע את סיווגו של החייב במס. לאחר סקירת הקריטריונים הנדרשים לסיווגו של גוף כמלכ"ר או כעוסק, לפי העניין, ובחינת יישומם על עניינה של המערערת דנא, הובילוני למסקנה כי בצדק, ומטעמים ענייניים, החליט המשיב לשנות את סיווג המערערת לצרכי מע"מ ממלכ"ר לעוסק, לגבי חלק מפעילותה ("הפעלת עגלות קפה, חנות המתנות ומזנונים"), כמפורט בהחלטותיו נשוא הערעור.

86. סיכומו של דבר, בהתחשב ברווח שהפיקה המערערת מהפעלת עמדות המכירה, במסגרתן מכרה מזון, שתייה, מתנות ומוצרים נוספים, בהתחשב בכך שהמכירה נעשתה במחירי השוק הכוללים מע"מ, ולעיתים אף למעלה מכך, מבלי שהמערערת נדרשת להעביר את המע"מ לרשויות המס כמו כל עוסק; בהתחשב בכך שלא הוכח גרעון תפעולי בפעילות המערערת, אלא למעשה רווח תפעולי; וכאשר לא ניתן להצביע על קושי מנהלי-ארגוני להפריד בין עיסוק זה לבין עיסוקים אחרים של



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

31 מאי 2020

ע"מ 1068-08 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' מס ערך מוסף רמלה

המערערת, לצד פגיעה בלתי מוצדקת בקופת האוצר – כל אלה מטים את הכף לחובתה של המערערת, ומצדיקים את קביעת המשיב בנוגע לסיווגה כעוסק ביחס לפעילות עמדות המכירה.

87. אשר על כן, מהטעמים המפורטים לעיל, הערעור נדחה.

בהינתן תוצאת הערעור, בשים לב למספר העדים שנשמעו, משך הדיונים שהתקיימו, ובהתחשב בייעוד כספי המערערת, תישא המערערת בהוצאות המשיב, בסכום כולל של 12,000 ₪. תשלום זה יבוצע בתוך 30 יום ממועד קבלת פסק הדין, שאם לא כן יתווספו לו הפרשי הצמדה וריבית כחוק, אשר יחושבו ממועד מתן פסק הדין ועד למועד התשלום בפועל.

88. פסק הדין מותר לפרסום.

פסק הדין יומצא לבי"כ הצדדים באמצעות המזכירות.

ניתן היום, ח' סיוון תש"פ, 31 מאי 2020, בהעדר הצדדים.

יוסי טופי, שופט