



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1919/10

לפני: כבוד השופטת מ' נאור
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט י' עמית

המערער: מנהל המכס ומע"מ

נגד

המשיבה: עיריית אשקלון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בבאר-שבע
בתיק ע"ש 1530/03 מיום 26.11.2009 שניתן על ידי כבוד
השופטת ר' ברקאי

בשם המערער: עו"ד יהודה ליבליין, עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבה: עו"ד טלי יהושוע, עו"ד יניב שקל

פסק-דין

השופטת מ' נאור:

1. עיריית אשקלון מכרה 53 מגרשי מקרקעין לאנשים פרטיים במסגרת פרויקט "בנה ביתך" בשכונת "אפרידר" בעיר. מנהל המכס ומע"מ הפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 וקבע כי על אף שהעירייה מוגדרת כמוסד ללא כוונת רווח (להלן: מלכ"ד), יש לסווג את מכירת המגרשים כפעולה עסקית החבה בתשלום מע"מ. העירייה ערערה על החלטת המנהל בבית המשפט המחוזי. בית המשפט המחוזי (השופטת ר' ברקאי) קיבל את ערעורה וקבע כי מכירת המגרשים היתה בגדר פעילות מלכ"רית. ערעורו של המנהל על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הוא הערעור שבפנינו.

אקדים ואציין כי הגעתי למסקנה שיש להשאיר את תוצאת פסק הדין כפי שהיא, מהנמקה אחרת. את טענתו הראשית של המערער, בשאלה מהו המבחן המשפטי החל, מקבלת אני, אך לטעמי אין בכך כדי לשנות את התוצאה.

המסגרת המשפטית והעובדתית

2. סעיף 2 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 קובע כי על עסקה בישראל (בין היתר) יוטל מס ערך מוסף. "עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק כדלקמן:

- "עסקה" - כל אחת מאלה:
- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;
 - (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר;
 - (3) עסקת אקראי;

החלופה השלישית המצוטטת, "עסקת אקראי", מוגדרת באותו סעיף כדלקמן:

- "עסקת אקראי" -
- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי;
 - (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר או למוסד כספי;
 - (3) מכירת זכות במקרקעין לקבוצת רכישה בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין; לעניין זה, 'זכות במקרקעין' ו-'קבוצת רכישה' - כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; " (תת סעיף זה הוסף להגדרת "עסקת אקראי" בתיקון בשנת תשע"א לאחר מתן פסק הדין של בית המשפט קמא).

ההוראות הרלבנטיות לענייננו הן שמכירת נכס בידי "עוסק" במהלך עסקו חבה במע"מ (חלופה (1) להגדרת "עסקה"), וכן חבה במע"מ מכירת מקרקעין ל"עוסק" (ובתנאים מסוימים גם למלכ"ר או למוסד כספי – חלופה (3) להגדרת "עסקה" ("עסקת אקראי")) בצירוף חלופה (2) להגדרת "עסקת אקראי").

"עוסק" מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי".

3. הוראות אלו קובעות כי כאשר מלכ"ר מוכר נכס מקרקעין, מכירה זו אינה חבה במע"מ מכוח חלופה (1) להגדרת "עסקה", כיוון שהמלכ"ר אינו "עוסק" לענין זה. אולם, אם המלכ"ר מוכר את נכס המקרקעין ל"עוסק" (ובתנאים מסוימים למלכ"ר אחר או למוסד כספי), מכירה זו בידי המלכ"ר נחשבת "עסקת אקראי" אשר כן תחוב במע"מ. אם, לעומת זאת, המלכ"ר מוכר את נכס המקרקעין למי שאינו "עוסק", "מלכ"ר" או "מוסד כספי" (להלן, למען הנוחות, "לאדם פרטי") – המכירה אף לא תחוב במע"מ כ"עסקת אקראי", והיא תהיה פטורה ממע"מ.

4. רשות מקומית מוגדרת כמלכ"ר בחלופה (1) להגדרת "מוסד ללא כוונת רווח" או מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק, ונוכח הרלוונטיות של מלוא ההגדרה של מלכ"ר לענייננו, כפי שיפורט להלן, נביא את ההגדרה במלואה:

"מוסד ללא כוונת רווח" או "מלכ"ר" -
 (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 בחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
 (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;"

5. לסיכום הוראות החוק לענייננו: נוכח הפטור ממע"מ על מכירת מקרקעין בידי מלכ"ר לידי אדם פרטי, ונוכח מעמדה של רשות מקומית כמלכ"ר, הרי על דרך העקרון עסקה של מכירת מקרקעין בידי רשות מקומית לאדם פרטי – פטורה ממע"מ.

6. בענייננו, העובדות הרלוונטיות, כפי שנקבעו בידי בית המשפט קמא, הן כדלקמן: בהתאם להסכם משנת 1962 רכשה עיריית אשקלון (להלן: "העירייה") מרשות הפיתוח קרקעות בשטח העיר הממוקמות במערבה, לאורך רצועת החוף, בשטח כולל של 621 דונם. על פי הסכם הרכישה נועד המתחם במקור לבנייה לצרכי קייטנות, מלונאות ומרכזי בידור וספורט, אולם, בראשית שנות ה-90 אושרה במתחם תכנית לפיה נועד המתחם בחלקו המערבי לתיירות, לנופש ולמלונאות ובחלקו המזרחי למלונאות או לבניית מגורי נופש או לבנייה רוויה של בנייני מגורים.

במהלך השנים מכרה העירייה חלקים גדולים מהמתחם לקבלנים ולעוסקים אשר בנו בתי מלון, מרכזי מסחר ומרכזי ספורט (ולאור העובדה שמכירות אלו היו

בגדר מכירת מקרקעין לידי "עוסק", העירייה דיווחה עליהן כעסקאות אקראי החבות במע"מ).

בין השנים 1996-1998 התקיימו בעירייה דיונים בהם נדונה הצעה לשנות את ייעודו של חלק מהמתחם מבנייה רוויה למגורים לבנייה צמודת קרקע למגורים. ההצעה נתקבלה ואושרה בידי הוועדה המחוזית לתכנון ולבניה. על פי החלטת מועצת העיר מיום 29.3.1999, בדיון שנסב סביב נושא "תקציב", צוין כי אחד המקורות למימון פעילות העירייה היא "מכירת רכוש", לרבות מכירת השטח הנדון, בתמורה צפויה כוללת בסך של 25.1 מיליון ₪.

החל משנת 1999 מכרה העירייה את כל המגרשים לבנייה צמודת קרקע, והמכירה הניבה לה הכנסה של כ-5 מיליון דולרים. המכירה בוצעה באמצעות מכרזים כמתחייב בחוק, ולמכרזים צורפו הערכות שמאי בנוגע לשווי המגרש. המכירה בוצעה במחירי השוק לכל המרבה במחיר.

במכירת שלושת המגרשים הראשונים סברה העירייה, ולטענתה בטעות סברה כן, כי המכירות חבות במע"מ על אף שהיו אלו מכירות לאנשים פרטיים, ועל כן היא קבעה בהסכמי המכירה שהמחיר כולל מע"מ והיא דיווחה לרשויות המס על מכירות ראשונות אלה כעל "עסקת אקראי", תוך העברת סכומי המע"מ לרשויות המע"מ. לטענת העירייה הובהר לה בידי בא כוחה כי המכירה בידי מלכ"ר לאדם פרטי אינה חבה במע"מ, ועל כן היא פנתה לרשויות המע"מ בבקשה לקבל החזר של המע"מ שהיא שילמה בגין שלוש המכירות הראשונות האמורות. במקביל ובהתאם, הסירה העירייה את ההתייחסות למע"מ מהסכמי הרכישה והפסיקה לדווח על המכירות העוקבות לאנשים פרטיים כעל "עסקת אקראי".

במענה לפניית העירייה החליט מנהל המכס ומע"מ (להלן: "המנהל") להפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף ושינה את סיווג העירייה, לצורך מכירת המגרשים, לסיווג של "עוסק", כך שאף מכירת המגרשים לאנשים פרטיים חבה במע"מ.

השגת העירייה בפני רשויות המע"מ נדחתה, ועל כן היא הגישה ערעור לבית המשפט המחוזי בבאר שבע, כאמור בסעיף 64 לחוק מס ערך מוסף. הפעלת הסמכות לפי סעיף 58 הנזכר, שיצוטט בהמשך הדברים, עומדת במרכז ההליך שלפנינו.

7. על-פי פסק הדין מושא הערעור, טענת העירייה בערעור היתה כי כאשר מדובר במלכ"ר "ציבורי" – קרי, המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים לפי חלופה (1) להגדרת "מלכ"ר" בסעיף 1 לחוק – יש להפעיל מבחנים שונים מהמבחנים להפעלת סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף אשר נקבעו ב-ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800 (1990) (להלן: בשערייך ירושלים). לטענת העירייה המבחנים שנקבעו ב-בשערייך ירושלים, נקבעו לשם בחינת פעילות מלכ"ר "פרטי", במובחן ממלכ"ר הזוכה למעמדו ככזה מכוח חלופה (1) להגדרת "מלכ"ר" שבסעיף 1 לחוק (להלן: מלכ"ר "ציבורי"). העירייה טענה כי די בכך שכמלכ"ר "ציבורי" היא פעלה במסגרת הגשמת הפונקציה השלטונית שלה, בגדר סמכויותיה וחובותיה כרשות מקומית (להלן: מבחן הפונקציה השלטונית) כדי שהפעילות תסווג כפעילות מלכ"ר. לחילופין, טענה העירייה שאף לפי מבחני בשערייך ירושלים יש להגדיר את מכירת המגרשים שבנדון כפעילות של מלכ"ר. לחילופין טענה העירייה כי אם לא תתקבל עמדתה, אין לתת תוקף רטרואקטיבי לשינוי הסיווג אלא להפעילו ממועד קבלת ההחלטה ואילך.

טענת המנהל בפני בית המשפט קמא היתה כי בין אם מדובר במלכ"ר "ציבורי" ובין אם מדובר במלכ"ר "פרטי", יש להחיל את מבחני בשערייך ירושלים. לטענתו הקריטריון העיקרי הוא "מבחן כוונת הפעילות" – אם נועדה הפעילות למטרת רווח אם לאו. כן טען המנהל כי יש להחלטה תוקף רטרואקטיבי במובן זה שיש להחילה על כל המגרשים הנדונים.

8. בית המשפט קמא קבע שהפסיקה הלא מעטה בנושא סיווג כ"עוסק" או כ"מלכ"ר" נוגעת בעיקר למלכ"רים "פרטיים". בית המשפט קמא עמד על כך שהגוף שעניינו התברר בפסק דין בשערייך ירושלים היה מלכ"ר פרטי וכי המבחנים שאומצו בו, מתוך ישעיהו בן-יהונתן "עוסקים ומלכ"רים במע"מ" הרבעון הישראלי למסים 12 (47), 298 (תש"ם-תשמ"ב) (להלן: מאמרו של בן-יהונתן) משמשים לצורך סיווג פעילות מלכ"ר "פרטי". עוד קבע כי אפשר לומר כי מבחנים אלה מיועדים לבחינת ארגון פרטי. "זאת ניתן ללמוד", קבע בית המשפט קמא,

"מעצם הקושי בהגדרתו של מלכ"ר פרטי, כפי שמציין המחבר בן יהונתן במאמרו, אל מול מלכ"ר ציבורי אשר ישותו מוגדרת על פי חוק, כדוגמת עירייה, ומאחר וחלק מן המבחנים הנדונים, הנמנים במאמרו של בן יהונתן,

אינם רלבנטיים לבחינת פעילותו של מלכ"ר ציבורי"
(פסקה 30 לפסק הדין).

בית המשפט קבע כי כאשר מדובר במלכ"ר "ציבורי", כדוגמת רשות מקומית או המדינה, שסיווגו כמלכ"ר הינו סיווג "יציר החוק", ניתן לומר כי על פניו, כל עוד פעילותו מגשימה את הפונקציה השלטונית שלו וכל עוד פועל הוא במסגרת סמכויותיו, מטרתו וחובותיו, כי אז מוצדק סווג פעילותו כפעילות מלכ"ר. נקבע כי מדובר במבחן מעשי וברור. עם זאת, קבע בית המשפט כי מבחן הפונקציה השלטונית אינו יכול להיות המבחן המכריע בכל מקרה. כאשר מדובר בפעילות שלטונית מובהקת או בפעילות עסקית מסחרית מובהקת שאין לה דבר עם פעילות שלטונית, יקבע מבחן הפונקציה השלטונית (ולענין זה הפנה בית המשפט קמא לנסיבות שנדונו בע"ש 23/85 המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"מ תשנ"א (ג) 470 (1991) (להלן: עמק יזרעאל). לעומת זאת, כאשר מדובר במקרים המצויים בתווך בין שני קצוות אלה של הרצף בין פעילות שלטונית מובהקת לבין פעילות עסקית מסחרית מובהקת, וכאשר מדובר בפעילות מסחרית עם סממנים המצביעים לכאורה על תחרות עם עסקים אחרים בשוק החופשי, יש להמשיך להשתמש במבחני ירושלים כמבחני עזר. נוכח הוראות החוק בענין סמכויותיה וחובותיה של עירייה בקשר למכירת מקרקעין שבבעלותה, לרבות חובת המכירה באמצעות מכרז עם הערכת שמאי כדי להבטיח מחיר מרבי ונוכח קביעתו בפסק הדין לפיה העירייה פעלה משיקולים תכנוניים גרידא באופן אשר אפילו גרם לה להפסיד כספים (ביחס ליייעוד הקודם של בנייה רוויה), הגיע בית המשפט קמא למסקנה שמכירת המגרשים היתה בבחינת פעילות שלטונית וכי לפי מבחן הפונקציה השלטונית, די בכך על מנת לקבוע כי לא היה מקום לשנות את סיווג הפעילות מפעילות מלכ"ר לפעילות עסקית.

בית המשפט קבע כי "ניתן היה לסיים את המלאכה כאן", בקביעתו לפיה די במבחן הפונקציה השלטונית כדי לקבוע שלא היה מקום לשנות את סיווג הפעילות. עם זאת, נוכח הנסיבות וטענות המנהל סביב סוגיית כוונת הפעילות העסקית רווחית שליוותה את הפרויקט, ראה הוא לנכון להוסיף ולבחון את הפעילות לפי המבחנים לסיווג מלכ"רי בשערייך ירושלים, שהם:

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

2. ב'חוקת' החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מיסמך דומה אחר) נקבע כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורות בהחלט; וכן משיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר.

3. עיון במאזן המוסד מעלה: א. שקיים גרעון תיפעולי; ב. שמקורות המימון של הגרעון התיפעולי, בחלקו הניכר, בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או תרומותיהם של יחידים; ג. יתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות, אלא מיועדות להמשך הפעילות.

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

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

6. שיקול נוסף הוא, פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש" (פסק דין בשערייך ירושלים, בע' 808-807).

בית המשפט קמא קבע, כפי שיפורט בהמשך, כי גם לפי מבחני בשערייך ירושלים פעילות מכירת המגרשים היתה בגדר פעילות מלכ"רית וכי לא היה מקום לכך שהמנהל יסווגה כפעילות עסקית החבה במע"מ. בית המשפט קיבל את ערעור העירייה וחייב את המנהל בהוצאות בסך 40,000 ₪, ומכאן הערעור שבפנינו.

טענות המערער בשאלת המבחן הרלוונטי

9. המערער – המנהל – טוען כי קביעתו של בית המשפט קמא, לפיה מכירה של 53 מגרשים לבנייה צמודת קרקע למגורים (פרוייקט "בנה ביתך") לאנשים פרטיים שהניבה הכנסה של כ-5 מיליוני דולרים מהווה פעילות מלכ"רית - נקבעה עקב טעות עקרונית היורדת לשורש הענין. לטענתו, בית המשפט טעה בקביעה לפיה די בכך שהרשות פעלה במסגרת סמכותה כדי שהפעילות תסווג כפעילות של מלכ"ר. המנהל טוען כי מבחן הפונקציה השלטונית אינו יכול להוות מבחן לסיווג הפעילות, שכן עירייה ממילא חייבת לפעול במסגרת סמכויותיה. אם לא תעשה כן תחרוג מסמכות שלא כדין ככל רשות ציבורית הפועלת על-פי דין. המנהל טוען כי כל התיאור שנקבע בידי בית

המשפט קמא, בענין רצף בין פעילות שלטונית גרידא ופעילות עסקית מסחרית מובהקת הינו שגוי בעליל. בענין זה הפנה המנהל לעובדה שמינהל מקרקעי ישראל הוא "עוסק" ולא "מלכ"ר": טוען המנהל, כי ממ"י בוודאי לא סווג כ"עוסק" מפאת פעילות מחוץ למסגרת סמכותו, ופעילות שהוא מבצע במסגרת סמכותו דווקא, סווגה כפעילות של "עוסק" כיוון שמהותה קרובה יותר למהות של "עוסק". לטענת המנהל, חוק מס ערך מוסף הוא חוק כלכלי המבקש להטיל מס אמת על ערך מוסף, והקונסטרוקציה הנכונה היא בדיקה אם פעילות הגוף קרובה יותר לפעילות של "עוסק" או לפעילות של "מלכ"ר". המנהל הפנה לע"ש (מחוזי ת"א) 392/91 מגן דוד אדום בישראל נ' מנהל מס ערך מוסף, מסים 1/ח-ה-212 (1993) (להלן: מגן דוד אדום), בו נדחתה הטענה שאין לבחון מלכ"ר "ציבורי" (שם, לפי חלופה (3) של הגדרת "מלכ"ר") לפי מבחני בשערייך ירושלים אם הוא פועל במסגרת תפקידו הציבוריים ונקבע כי מבחנים אלו חלים גם במקרה של מלכ"ר "ציבורי" המבצע את תפקידו הציבוריים.

טענות המשיבה בשאלת המבחן הרלוונטי

10. המשיבה – העירייה – טוענת כי ככל שמדובר במלכ"ר "ציבורי" (וכוונתה למלכ"ר לפי חלופה (1) בהגדרת מלכ"ר), מוסמך המנהל להפעיל את סעיף 58 לחוק ולשנות סיווג הפעילות של מלכ"ר כזה, רק כאשר הגוף פועל מחוץ לד' אמות חובותיו וסמכויותיו שבדין, בפעילות המאפיינת גופים פרטיים, כפי שנעשה לטענת העירייה בפרשת עמק יזרעאל, ואילו רק כאשר מפעיל המנהל את הסעיף הנזכר על מלכ"ר פרטי תיבחן השאלה אם היתה לאותו גוף כוונה להפקת רווחים. העירייה מדגישה כי השאלה הנשאלת במבחן הפונקציה השלטונית אינה האם חרגה הרשות הציבורית מסמכות במוכן של אולטרה וירס. השאלה היא האם הפעילות (גם אם הרשות מוסמכת לבצעה) מצויה בגדר הפעולות שקמה לרשות חובה לבצען. לטענת העירייה, יש מקום לפנות למבחני בשערייך ירושלים רק כאשר העירייה מבצעת פעילות שאינה בגדר חובה. לביסוס עמדתה טוענת העירייה כי המונח "שאינ עיסוקו לשם קבלת רווחים" מופיע רק בהגדרה של מלכ"ר פרטי (החלופה השנייה בהגדרת "מלכ"ר") ולא בהגדרת מלכ"ר "ציבורי". לטענת העירייה, נוכח ההסדרה של פעילות המלכ"רים ה"ציבוריים" בחקיקה, קשה ליישם עליהם את מבחני בשערייך ירושלים. נטען כי מבחן הפונקציה השלטונית נקבע בפסיקה קודמת, לרבות ע"ש (מחוזי ב"ש) 1530/02 החברה הכלכלית לאילת בע"מ נ' מנהל מע"מ, מסים יח/5, ה-217 (2004), פרשת עמק יזרעאל ו-ע"ש (מחוזי ת"א) 146/95 ה.ל.ד. החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מסים יג/5, ה-207 (1999) (להלן: ה.ל.ד.), אשר אומץ בבית משפט זה ב-ע"א 6301/99 ה"ל"ד החברה לפיתוח רחובות בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מסים טז/6, ה-75 (2002). לטענת

העירייה, פרשת מגן דוד אדום אשר אוזכרה בידי המנהל לא עסקה במלכ"ר לפי חלופה (1) (המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים) אלא במלכ"ר לפי חלופה (3) להגדרת "מלכ"ר" (תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום בחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות); כן טוענת היא כי מינהל מקרקעי ישראל ומספר מחלקות נוספות של המדינה קיבלו מעמד של עוסק לאור בקשתם (וזאת, סביר להניח לטענתה, נוכח היקף עסקאות עצום), ומבלי שהוחל עליהם מבחן הפונקציה השלטונית.

לטענת העירייה, במכירת המגרשים היא הגשימה את חובתה, לפי סעיף 242 לפקודת העיריות, לנקוט אמצעים להסרת מטרד ולמניעתו ומכרה את המגרשים בהתאם לסמכותה, לפי סעיפים 188, 197 ו-198 לפקודה. לאור הטענה שהיא פעלה בהתאם לחובתה, טוענת העירייה כי המבחן שהיה צריך להחיל עליה הוא מבחן הפונקציה השלטונית, והתוצאה המתבקשת היא שהעסקאות פטורות ממע"מ.

כטענה חלופית טענה העירייה שלפי ששת המבחנים בפסק דין בשערייך ירושלים, פעילות מכירת המגרשים היתה פעילות מלכ"רית ולא פעילות עסקית, ולפיכך ממילא פטורות העסקאות ממע"מ

דיון – המבחן הרלוונטי

א. הלכת בשערייך ירושלים

11. סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף קובע:

רישום	58. המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם
מסוג	סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו,
שונה	לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר.

בפסק הדין שהיה ונשאר פסק הדין המנחה בסוגיית הפעלת סעיף 58 הנזכר – הוא פסק דין בשערייך ירושלים – עמד בית משפט זה על התכלית להבחנה בין מלכ"ר לבין "עוסק" בדיני מס ערך מוסף:

"... אם נבחן את הסיבה לשוני בשיטת חיובו במע"מ של המלכ"ר לעומת שיטת חיובו במע"מ של 'העוסק' (בעוד שהאחרון משלם מס על עיסקאותיו בניכוי המס הגלום ברכישותיו, הוא מס התשומות, משלם המלכ"ר מס על השכר המשתלם לעובדיו), נגלה, שאין סיבה זו נעוצה דווקא במטרתו הפילאנטרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של 'העוסק', ולא רק לשם עידוד המלכ"רים על כל גוניהם נקבעה שיטת המיסוי השונה. השוני נובע ממהות עיסוקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של 'העוסק' הטיפוסי. עמד על כך 'בן יהונתן במאמרו 'עוסקים ומלכ"רים במע"מ' הרבעון הישראלי למסים (תש"ם-תשמ"ב) 298-299 :

'מבחינה חשבונאית אין שוני מהותי בין שתי השיטות הללו. אצל העוסק המכירות בניכוי מס התשומות שווה לרווח בתוספת השכר שבעסק (דהיינו - הערך המוסף), ואילו אצל המלכ"ר הערך המוסף הוא השכר המשתלם.

הסיבה לגביית המס על בסיסים שונים היא שמלכ"ר, מטבעו, אינו פועל על פי מחירי השוק. כרגיל ניתנים שירותיו תמורת מחירים נמוכים או חינם. לוא גם המלכ"ר היה משלם מע"מ על פי השיטה שנקבעה לגבי העוסק, התוצאה היתה כי למלכ"ר היה, כמעט תמיד, ערך מוסף שלילי אף כי מבחינת המשק יש לו ערך מוסף חיובי, הואיל ואת הפסדיו הוא מממן, בדרך כלל, באמצעות תרומות מגורמים שונים או מתקציבים ממשלתיים. הואיל והערך המוסף שלו היה, כאמור, שלילי, היה נוצר מצב בו המלכ"ר יקבל תמיד חזרה את מס התשומות הגלום ברכישותיו. הטלת המס על השכר והאיסור (לגבי מלכ"ר) לנכות את מס התשומות, נועדו, איפוא למנוע שתי מכשלות אלו.

במאמר מוסגר יש לציין, כי עידוד מסויים ניתן בכל זאת למלכ"רים, והוא - ששיעור המס על השכר נמוך מזה המוטל על הערך המוסף של עוסקים.

בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים ביקש איפוא המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס. ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על ידי תרומות וכיוצא בכך, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף

(שם, בע' 805-806; ההדגשה בחלקה הוספה; כאן המקום לציין את דברי א' נמדר, בענין העידוד המסויים הנזכר שניתן במלכ"רים נוכח שיעור מס השכר הנמוך המוטל עליהם. לדבריו, נוכח העדר האפשרות של מלכ"ר לנכות מס תשומות ונוכח חיוב מלכ"ר במע"מ בעסקת אקראי בנוסף למס השכר שהוא משלם, אין זה ודאי שחיובי המס שלו קטנים לעומת עוסק - אהרן נמדר מס ערך מוסף (מהדורה רביעית, תשס"ט) 405-406 (להלן: נמדר)).

12. תכלית ההבחנה בין מלכ"ר לעוסק, אם כן, כפי שנקבעה בפרשת בשערייך ירושלים, אינה מצויה במטרתו של הגוף או בייעודו, אלא בדפוסי הפעילות הכלכלית שלו: ההסדר של פטור ממע"מ, אי נכזי מס תשומות והטלת מס שכר על מלכ"ר, בא לשקף את העובדה שלמלכ"ר בדרך כלל אין רווח תפעולי, ומקום שאין רווח תפעולי, הערך המוסף של הפעילות משתקף בשכר העבודה.

13. יצוין, כי בספרו מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח – מס הכנסה ומע"מ (תשנ"ב), מותח המלומד א' וינרוט ביקורת על פסק דין בשערייך ירושלים. הביקורת מתמקדת בשנים מהמבחנים בפסק דין בשערייך ירושלים לסיווג פעילות כמלכ"רית: המבחן בענין רווחים והמבחן בענין הפליה בתחרות. עיקר ביקורתו בנושא הרווחים הוא, שהמסקנה שכל גוף מרוויח לא יכול להיות מלכ"ר היא מסקנה מרחיקת לכת, והכל יסכימו שאין לאמצה. עיקר ביקורתו בענין תחרות הוא, שבעצם החלת הסדר מיסוי שונה ומיטיב על מלכ"ר, מופלה מלכ"ר לטובה בתחרות. לכן, לדעתו, השאלה אינה האם קיימת הפליה בתחרות, אלא, מהו האפיון של הגוף שיש להפלותו לטובה. מכאן, לדעתו, בהחלטה אם להכיר בפעילות כפעילות מלכ"רית, יש לבחון לא את תנאי השוק או את מידת התחרות בענף הרלוונטי, אלא רק את מהות הגוף.

הצדדים בפנינו אינם מעלים טענות נגד הלכת בשערייך ירושלים, ועל כן, איני נדרשת להכריע בטענות המועלות בביקורת הנזכרת. אציין, עם זאת, בתמצית, כי לדעתי אין בביקורת שהזכרתי כדי לערער את יסודותיה של הלכת בשערייך ירושלים. בנושא הרווחים אזכיר, כי ראשי התיבות "מלכ"ר" הם קיצור של "מוסד ללא כוונת רווח". כפי שצוטט לעיל מתוך פסק דין בשערייך ירושלים, לא הוטל משטר מיסוי שונה על מלכ"ר עקב פעילותו הפילנתרופית, אלא על מנת לגבות ממלכ"ר מס אמת, נוכח העיוות שעלול להיווצר עקב החלת משטר המע"מ הרגיל, שבו מותר לנכות מס תשומות, על גוף שאינו מפיק רווחים. הטלת משטר המע"מ הרגיל על גוף פילנתרופי שפעילותו נוטה להפיק רווחים אינה בגדר עונש, ואין בה אמירה ערכית השוללת את מעמדו של הגוף כגוף פילנתרופי. ראשית, כפי שהוער לעיל, אין זה ברור מאליו שמשטר מיסוי מלכ"רים מקל על מלכ"ר (ראו גם, למשל, ע"ש (מחוזי י-ם) 26/92 הליליס בע"מ נ' מנהל המכס והמע"מ, מסים ט/1-ה-161 (1995) (להלן: הליליס) בו ערערה חברה נגד המנהל על מנת להישאר דווקא בסיווג של עוסק, לאחר ששונה סיווגה למלכ"ר). כאמור, הטלת משטר המע"מ הרגיל אינה בגדר עונש או אמירה ערכית, אלא – התאמת משטר המיסוי לאופי הפעילות הכלכלית, על מנת לגבות מס אמת המשקף נאמנה את הערך המוסף שהגוף יוצר (או אינו יוצר). זאת ועוד. לפי מבחני בשערייך ירושלים,

הפקת רווחים "מקרית" ממילא לא תביא לשלילת סיווג פעילות הגוף כפעילות מלכ"רית. השאלה במבחני בשערייך ירושלים אינה אם הגוף הפיק רווח, אלא אם האופי והמבנה של פעילותו הם אופי ומבנה של פעילות הבנויה להפקת רווחים.

בענין הביקורת בנושא התחרות: ראשית, לאור הספק אם משטר מיסוי המלכ"ר מיטיב עם מלכ"ר, אין זה ברור מאליו שמלכ"ר זוכה מניה וביה ליתרון בתחרות. התשובה לשאלה אם החלת הסדר המיסוי השונה למלכ"ר גורמת להפליה בתחרות היא נגזרת של השפעת החלת הסדר מיסוי זה על המלכ"ר הנבחן, כשחקן בשוק הרלוונטי שבו הוא פועל. במקרים מסוימים לא יהיה כל חשש לפגיעה בתחרות (עיינו לענין זה בע"ש (מחוזי ת"א) 185/89 פי-נר הקמה וניהול בע"מ נ' סגן מנהל המכס ומע"מ, מסים ה-6/ בעמ' ה-213, ה-224 (1991); הליליס, פסקה 13(ד) לפסק הדין). במקרים אחרים, החלת הסדר מיסוי מלכ"ר תיצור חשש להפליה בתחרות. יוזכר, כי אם תימצא הפליה בתחרות, אין בכך, בהכרח, כדי להכריע ולשלול את מעמד הפעילות כפעילות מלכ"רית: המבחן בענין תחרות הוא אחד מבין שורת מבחנים שיש לשקול בגדר הלכת בשערייך ירושלים. ד"ר וינרוט מעיר בצדק, כי אם תכלית משטר מיסוי מלכ"רים היא שמשטר זה מביא לגביית מס אמת מפעילות שאינה בנויה להפקת רווחים, אין מקום, לפי תכלית זו, לשלול את סיווגה של פעילות שכזו כפעילות מלכ"רית רק מפאת הפליה בתחרות. אכן, המבחן בהלכת בשערי ירושלים בענין הפליה בתחרות נועד להביא לאיזון בין התכלית בדבר גביית מס אמת, שעניינה שוויון, לבין שיקול חשוב נוסף שעניינו שוויון: מניעת הפליה בתחרות.

ב. המבחן שקבע בית משפט קמא למלכ"ר "ציבורי"

14. כעת, לאחר שעמדנו על תכלית הסדר מיסוי מלכ"רים כפי שהיא נקבעה בפסק דין בשערייך ירושלים (זיהוי פעילות שאינה נוהגת להפיק רווח תפעולי תוך שקילת חשש לפגיעה בתחרות), נעמוד על המבחנים אשר היוו בסיס לפסק הדין של בית המשפט קמא. בית המשפט קמא הפעיל את "מבחן הפונקציה השלטונית". בלשונו:

"כאשר מדובר במלכ"ר ציבורי – כדוגמת רשות מקומית או המדינה – שסווגה כמלכ"ר הינו סוג יציר החוק, ניתן לומר כי על פניו כל עוד פעילותה מגשימה את הפונקציה השלטונית בה היא מחזיקה, כל עוד פועלת היא במסגרת סמכויותיה, מטרותיה וחובותיה (להלן: "מבחן הפונקציה השלטונית"), כי אז מוצדק סווג

פעילותה העומדת למבחן, כמלכ"ר על פי חוק המע"מ" (פסקה 31 לפסק הדין).

לענין מבחן זה הפנה בית המשפט קמא לפרשת עמק יזרעאל.

בית המשפט קמא המשיך וקבע כי מבחן הפונקציה השלטונית אינו מבחן אשר תמיד מכריע. לפי פסק דינו, מקום שמדובר בפעולה המצויה בלב הפונקציה השלטונית או מקום שמדובר בפעולה שבבירור אינה מצויה בלב הפונקציה השלטונית והינה עסקית מובהקת, ההכרעה ברורה, ואילו במקרים שאינם מצויים בקצוות של רצף זה, רק אז יש להפעיל את המבחנים שנקבעו בהלכת בשערייך ירושלים. בית המשפט קמא קבע כי ששת השיקולים בהלכת בשערייך ירושלים נועדו תחילה לגופים פרטיים ולא לגופים ציבוריים, אך ניתן ליישם גם על גופים ציבוריים באותם מקרים המצויים בתווך שבין פעילות שבלב הפונקציה הציבורית לבין פעילות שבבירור אינה כזו.

15. פסק דין המנחה בעניין בשערייך ירושלים, אשר מהווה כאמור ההלכה הפסוקה בענין הפעלת סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, דן בתכלית הסדר מיסוי מלכ"רים במע"מ באופן כללי ולא החריג מהמבחנים שנקבעו בו את המלכ"רים מסוג רשות ציבורית (בית המשפט אף דן בפסק דין בשערייך ירושלים בפרשה שעסקה בגוף ציבורי, ע"ש (חי) 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מ"י, פ"מ תשל"ח(2) 520, ואף מאמרו של בן-יהונתן העומד בבסיס פסק דין בשערייך ירושלים אינו מחריג מלכ"ר מסוג רשות ציבורית ממבחניו). פסק דין עמק יזרעאל הינו פסק דין מחוזי (אשר ניתן שלושה חודשים בלבד לאחר פסק דין בשערייך ירושלים ולא התייחס אליו). זאת ועוד, מנוסח סעיף 58 לחוק, המסמיך את המנהל לשנות את סיווג הפעילות, לא עולה הבחנה בין סוגי המלכ"רים.

16. אף למהותם של דברים, לא נראה כי יש מקום למבחן הפונקציה השלטונית שהפעיל בית המשפט קמא. עמדנו על כך שתכלית ההסדר היא חלוקה בין פעילות כלכלית הנוהגת להפיק רווח תפעולי לבין פעילות כלכלית שאינה נוהגת להפיק רווח כזה (בנוסף לשיקולי תחרות). מהמבחן שהציע בית המשפט קמא עולה כי כאשר מדובר בפעילות שלטונית מובהקת, על פעילות זו יחול ההסדר המיועד לפעילות שאינה מפיקה רווח תפעולי, וזאת גם כאשר הפעילות מפיקה רווח תפעולי. לא נראה לי כי קיימת הצדקה לכך לאור תכלית הסדר מיסוי מלכ"רים. אמנם, אין זה נדיר שפעילותה של רשות ציבורית במסגרת הפונקציה השלטונית אינה נוהגת להפיק רווח תפעולי. אולם, מקום שפעילותה של רשות ציבורית נוהגת להפיק רווחים, ונוכח תחולת החוק

גם על המדינה (סעיף 144 ב לחוק) ובשים לב לשאיפה לגבות מס אמת על הערך המוסף במשק, לא נראה כי תהיה הצדקה למסות את הפעילות בהתאם להסדר המיועד לפעילות שאינה נוהגת להפיק רווח תפעולי, אך בשל כך שמדובר בפונקציה שלטונית.

17. ודוק: בית המשפט קמא קבע כי מקום שרשות ציבורית מבצעת פעילות עסקית מובהקת, יהיה מקום לשנות סיווג ולמסות את הפעילות כפעילות עסקית. לפי המבחן שהציע בית המשפט, כאשר הפעילות של המלכ"ר ה"ציבורי" אינה בקצה של הרצף בין פעילות שלטונית מובהקת לבין פעילות עסקית "מובהקת", יהיה מקום, בכל זאת, להפעיל את מבחני בשערייך ירושלים על מנת לסווג את הפעילות. נשאלת השאלה: כיצד עלינו להבחין בין פעילות שלטונית מובהקת הנמצאת בקצה של הרצף, לבין פעילות שלטונית שאינה בקצה הרצף ונמצאת בתווך בינה לבין פעילות עסקית מובהקת? טול דוגמה: עירייה (מלכ"ר "ציבורי"), המוסמכת לבנות מגורים, בונה ומשווקת בתי מגורים. האם זו פעילות שלטונית מובהקת או שמא זו פעילות שנמצאת אי שם ברצף בינה לבין פעילות עסקית? האם לא דרושים נתונים נוספים כדי לענות על שאלה זו? כעת נשלים את הנתונים בדוגמה, באופן הבא: מסתבר כי יש די מגורים (לרבות דיור זול) בתחומי העירייה. נניח גם שהכוונה החד משמעית מאחורי בניית הבתים במקרה הקונקרטי היתה להרוויח כספים לשם שימוש בתקציב הכללי של העירייה. נניח עוד כי העירייה בנתה את הבתים באמצעות מחלקה נפרדת חדשה אשר עסקה, שוב ושוב, ברכישת חלקות, בניית בתים ומכירתם. זו לא מצטיירת כפעילות המצויה בקצה של פעילות שלטונית מובהקת. על כגון דא כתב המלומד נמדר:

"מבחינה עקרונית כל פעילות כלכלית יכולה להתבצע הן על ידי גוף עסקי והן על ידי גוף מלכ"רי וקשה יהיה לסווג גוף מסוים על פי מהות פעולתו. כך, למשל, פעולה של הוראה באוניברסיטה, בית חולים, ניהול מוסדות רווחה, יכולה להתבצע הן במסגרת של עסק והן במסגרת של מטרה ציבורית שלא נועדה להשיג ריווחים. יהיה זה קשה ביותר לגזור מאופי הפעילות של מלכ"ר על סיווגו, ולכן יש להכריע בשאלה האם הפעילות של המלכ"ר הינה לשם השגת ריווחים על פי מבחנים שונים העשויים להוכיח על הכוונה הנ"ל" (נמדר, שם בע' 409).

מכאן עולה שנדרש בירור לגבי סממנים עסקיים בפעילות הכלכלית של מלכ"ר "ציבורי" כדי לדעת אם מדובר בקצה ה"ציבורי" של הרצף, וקיצור הדרך המוצע אינו מהווה קיצור כלל.

יטען הטוען כי לאמתו של דבר, העירייה בדוגמה שלעיל לא שקלה, עת שהחליטה להפעיל סמכותה שבחקיקה ראשית לבנות בתים, שיקולים רלוונטיים, ועל כן לא מדובר ממילא בפעילות שלטונית מובהקת; אולם, כדי להגיע למסקנה זו יש צורך בבירור הנתונים הרלוונטיים, ואנו חוזרים, שוב, למבחנים כגון מבחני בשערייך ירושלים.

18. עיון בפסק דין עמק יזרעאל אינו משנה את מסקנתי. באותה פרשה, הפעילה מועצה אזורית שירות שיעורי נהיגה במחיר מסובסד, ובית המשפט המחוזי אשרר את קביעתו של המנהל לפיה יש לסווג פעילות זו כפעילות של "עוסק". בית המשפט המחוזי קבע שם כי השירות האמור אינו נכלל בגדר תפקידי המועצה, ומכאן קבע:

"אין נפקא מיניה לשאלה, אם היה או יש למועצה רווח כלשהו בפועל מהפעלתו של בית הספר, וכל שיש לקבוע הוא, אם שירות זה נמנה על הענינים המעניקים למועצה את המעמד של מלכ"ר, ואם היא פועלת במסגרת הענינים המעניקים לה מעמד של מלכ"ר, על פי ההגדרה שבסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף הנ"ל. אין מניעה שמועצה תגבה כסף מתושביה עבור [כ]ל מיני שירותים שהיא מעניקה להם – ברם המבחן הוא לגבי סוג השירותים עצמם.... כל עוד פועלת המועצה במסגרת הסמכויות והתפקידים המיועדים לה על פי הסעיף הנ"ל, הרי שהיא נכנסת אוטומ[ט]ית תחת חסות הגדרת 'מלכ"ר', בין שהיה לה רווח מהענקת שירותים אלה ובין שלא היה לה, ברם, משעה שחורגת המועצה מתחומי התפקידים והסמכויות המוענקים לה... הרי היא מוציאה עצמה, בענין ספציפי זה, אל מחוץ למעמד המוענק לה על פי החוק להקרא – 'מלכ"ר', ולענין אותו שירות ספציפי שהיא מעניקה בשכר, אין היא שונה מכל גוף או אדם אחר המעניק שירות כזה בשכר, ודינה כדין כל אדם אחר, ונשללת ממנה, לגבי אותו שירות או אותה עסקה חסותה של הגדרת מלכ"ר על פי החוק, ו[ל]גבי אותו שירות, היא נעשית, "עוסק מורשה", כמו כל אדם אחר העוסק במתן שירות מסוג זה לציבור הרחב, או לחוג מצומצם, ללא הבדל כלשהו" (ע' 478 לפסק הדין).

עמדנו לעיל על העדר ההצדקה, נוכח תכלית החוק בענין גביית מע"מ על הערך המוסף במשק, לפטור ממע"מ פעילות הנוטה להפיק רווח תפעולי (בין אם מדובר בפעילות של מלכ"ר "ציבורי" או "פרטי"). מכאן שאין מקום למסקנה אוטומטית לפיה פעילות שבגדר הפונקציה של הרשות הציבורית היא פעילות מלכ"רית. נוסף, כי במבחן המצוטט מפסק דין עמק יזרעאל כרוך קושי הגיוני בנקודה חשובה לענייננו. בית המשפט בפרשת עמק יזרעאל קבע כי אם מדובר בפעילות שאיננה בגדר תפקידי הרשות,

אין הרשות שונה מכל גוף או אדם אחר המעניק שירות בשכר ודינה כדין כל אדם אחר. דא עקא, שאם מדובר בפעילות של כל גוף או אדם אחר על-פי הדין החל על כל אדם אחר, אזי לא תהיה מסקנה אוטומטית, כאשר לא מדובר בפעילות שלטונית, כי מדובר בפעילות של "עוסק" דווקא כפי שהציע בית המשפט שם, אלא נדרשת, כפי שנדרשת לגבי פעילותו של כל אדם אחר, בחינה אם מדובר בפעילות בעלת אופי של מלכ"ר או של עוסק.

19. עוד אוסיף, נוכח הפניית העירייה לפסקי דין שונים שעסקו באי הכרה בפעילותן של חברות כלכליות של רשויות מקומיות כפעילות עסקית, כי הדגש באותם פסקי דין על הפונקציה הציבורית, לא היה בהקשר של מסקנה אוטומטית לפיה פעילות בפונקציה הציבורית אינה יכולה לצאת מגדר הסדר המיסוי למלכ"ר. באותם פסקי דין נדון ניסיון של רשות מקומית להעביר חלק מפעילותה הציבורית לחברה הכלכלית, בעלת אישיות משפטית נפרדת ואז לערוך עסקאות בינה לבין החברה הכלכלית, על מנת שזו תנכה מס תשומות שהרשות המקומית כמלכ"ר אינה יכולה לנכות. הפעילות שנדונה בפסקי דין אלה לא היתה מכירה בידי הרשות המקומית (כמו מכירת המגרשים בענייננו) אלא דכישה של הרשות המקומית: רכישת שירותי קבלן להקמת תשתיות לעיר. בתי המשפט קבעו כי הקמת התשתיות היא פעילות של הרשות המקומית עצמה ואין להכיר ביצירת חוליית העסקאות הנוספת (עסקאות שבהן העירייה מזמינה את השירותים מהחברה הכלכלית אשר בתורה מתקשרת עם הקבלנים) על מנת להקנות לפעילות סיווג כפעילות עסקית המאפשרת ניכוי מס תשומות. יודגש כי בפסק הדין מסוג זה אשר אומץ בידי בית המשפט זה בערעור, פסק דין ה.ל.ד., אף צוינו מבחני בשערייך ירושלים כמבחנים בלעדיים להכרעה בשאלת הסיווג (ראו פסקה 10 לפסק דין ה.ל.ד.).

20. המסקנה, אם כן, היא שהמבחן לסיווג הפעילות כפעילות מלכ"רית או פעילות עסקית לפי סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, הן לגבי גוף פרטי והן לגבי רשות ציבורית, הוא המבחן שנקבע בפסק דין בשערייך ירושלים, ואין תועלת במבחן חלופי או במבחן מקדים בקשר למלכ"ר "ציבורי" אשר מתיימר לגזור, באופן אוטומטי, מהעובדה שהפעילות מהסוג שנדונה היא מן הסוג הנכלל בפונקציה השלטונית של הגוף, כי מדובר בפעילות מלכ"רית.

21. עם מסקנתנו שמבחני בשערי ירושלים חלים גם על מלכ"ר "ציבורי" (לרבות המדינה, רשות מקומות ואיגוד ערים), נעמוד על קביעות בית המשפט קמא בענין זה. כאמור בית המשפט מבחינתו, ניתח את מבחני בשערי ירושלים, למעלה מן הצורך. כן נעמוד על הטענות שבערעור בקשר לניתוח זה. בפירוט טענות המשיבה (העירייה), נציין רק את הטענות אשר לא הופיעו בפסק הדין של בית המשפט המחוזי.

המבחן הראשון – כוונת רווחים

22. המבחן הראשון קובע:

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

קביעות בית המשפט קמא

23. בענין המבחן הראשון, שעניינו "מטרת העיסוק", קבע בית המשפט קמא כי השאלה אינה אם היו לעירייה רווחים אם לאו, אלא "האם שם לו הגוף כמטרה את נושא השגת רווחים ואם לאו, וכי השיקול המכריע קשור במטרתה ואופייה העסקי של הפעילות", כאשר מחיר מתחת למחיר השוק מצביע על פעילות כ"מלכ"ר", ולהיפך. בית המשפט קמא קבע כי מטרת העירייה במכירת המגרשים בענייננו לא היתה עשיית רווחים וכי היא ביצעה את המכירה מתוך מטרה תכנונית (בניית מגורים וכן הסרת המטרד מהמתחם העזוב). עוד קבע בית המשפט קמא כי העובדה שהעירייה קיבלה תמורה כספית אינה מצביעה על פעילות לשם הפקת רווח, כיוון שהיא השתמשה בתמורה כדי לקדם מטרות ציבוריות כגון רכישת שטחים חלופיים והקמת מבני ציבורי לצרכי העיר. עוד נקבע כי אין רלוונטיות במבחן זה להפקת רווחים (אלא רק למטרה להפקת רווחים). נקבע, כי אין לראות את התמורה שקיבלה העירייה כרווח, אלא כ"תקבול שצמח לה מכוח פעילות ציבורית שביצעה". נקבע כי אין לראות שיקול עסקי וכלכלי במכירת המגרשים על דרך מכרז הפתוח לכלל הציבור, שכן העירייה מחויבת לפעול באמצעות מכרז, כאשר תכלית המכרז אינה עסקית אלא תכלית של שוויון.

24. בערעוורו בפנינו, טוען המנהל בנוגע למבחן בדבר כוונת רווחים כי בית המשפט קמא קבע עובדות סותרות, בכך שבתחילת פסק הדין קבע כי בהחלטת מועצת העיר שנסבה סביב נושא "תקציב" צוין כי אחד המקורות למימון פעילות העירייה היא "מכירת רכוש" לרבות המגרשים שבנדון, אך בהמשך פסק הדין נקבע כי מטרת העירייה היתה תכנונית גרידא. המנהל טוען כי ניתן היה להסיר את המטרד של החלקה הריקה באמצעות הקמת פארק, ללא עשיית רווחים. המנהל טוען כי בית המשפט קמא טעה בהנמקה לפיה תמורת מכירת המגרשים הופנתה למטרות ציבוריות, שכן על-פי פסק דין בשערייך ירושלים, בו נקבע לעניין מלכ"ר שמכר מזון ברווח על מנת לממן פעילות אחרת שהיתה ללא מטרת רווח, כי יש לבחון לא רק את המטרה הסופית (מימון פעילות מלכ"רית) אלא גם את המטרה הזמנית (עשיית רווחים לצורך מימון זה). בענין קביעת בית המשפט קמא לפיה עקב החלטת העירייה למכור את המגרשים למגורים צמודי קרקע במקום כבנייה רוויה "צומצמו" הכנסותיה מהמכירות בכ-40%, טוען המנהל כי די בכך שהעירייה ביקשה להפיק רווחים (ובפועל גם הפיקה הכנסות של 5 מיליוני דולרים), ואין נפקא מינה אם היא פעלה באופן המפיק את הרווחים הגבוהים ביותר. המנהל טוען כי בניגוד לקביעה בפסק הדין, אין חובה שמכרז למכירת מגרש יכלול תחרות על המחיר; התחרות יכולה להיות לגבי אמות מידה אחרות. המנהל מבהיר כי הוא כלל לא טען כי העירייה מכרה את המגרשים מתחת למחיר השוק, אלא להיפך – היא מכרה אותם במחיר המשקף מחיר שוק אשר כולל מע"מ (אך נמנעה מלהעביר את מע"מ).

טענות המשיבה

25. העירייה טוענת, בקשר למבחן כוונת הרווח, כי אף בטווח המידי (ולא רק כמטרה סופית) לא היתה פעילותה מכוונת להפקת רווחים. כן טוענת העירייה כי אין ולא כלום בעובדה שמכירת המגרשים נדונה בדיון תקציב, שכן עירייה מחויבת לבחון את ההוצאות וההכנסות הקשורות בפעילות ואת מקורותיה התקציביים. העירייה טוענת שטענת המנהל בענין האפשרות להקים פארק היא אבסורדית, שכן העירייה אינה יכולה להפוך כל מגרש מקרקעין לפארק: עירייה נדרשת להקצות שטח גם למגורים אם צרכי העיר מצדיקים זאת, שכן תושבים זקוקים לא רק לפארקים אלא גם למגורים.

26. המבחן הראשון בפסק דין בשערייך ירושלים קובע "מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו. מיבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחירי השוק". עולה בבירור ממבחן זה שהעובדה שהופקו רווחים אינה מכרעת לגביו; השאלה היא מה היתה כוונת הגוף. כן ברור מנוסח המבחן, כי מתן השירות במחירים נמוכים ממחירי השוק "עשוי" להיות המבחן לכוונה, כי אין בעובדה שהשירות לא ניתן במחיר נמוך ממחיר השוק כדי לחייב מסקנה שכוונת הגוף היתה הפקת רווחים.

27. בענייננו, בית משפט קמא קבע כממצא עובדתי כי כוונת העירייה לא היתה להפיק רווחים, אלא שיקוליה היו ציבוריים תכנוניים בלבד (ע' 19 ש' 6-3 לפסק הדין). "ככלל, כידוע, אין ערכאת הערעור נוטה להתערב בממצאים עובדתיים שנקבעו על-ידי הערכאה הראשונה, זולת במקרים חריגים ויוצאי-דופן, בהם עולה מן החומר כי בהתייחסותה לראיות שבאו לפניו נתפסה הערכאה הראשונה לכלל טעות 'בולטת לעין' (ראו, למשל: ע"א 1750/90 אהרונסון נ' אהרונסון ואח', פ"ד מו(1) 336, 340 (1991); ע"א 3780/94 פלוני נ' לינדנבאום, פ"ד נג(5) 529, 538 (1999); ע"א 3107/01 עדני נ' אמיתי, פ"ד נז(3) 555, 559 (2003)). טענות המנהל בפנינו לא גילו טעות שכזו. בית המשפט קמא אמנם קבע כי "על פי החלטת מועצת העיר מיום 29.03.99, בדיון שנסב סביב נושא 'תקציב', צוין כי אחד המקורות למימון פעילות המערערת – העירייה – היא 'מכירת רכוש', לרבות מכירת מגרש 59, בתמורה צפויה הכוללת של 25.1 מיליון ₪" (סעיף 13 לפסק הדין). דא עקא, בניגוד לטענת המנהל, אין בכך כדי להפוך את קביעת בית המשפט קמא בענין מטרה תכנונית ל"מנוגד לממצא עובדתי מפורש בפרק העובדות על כך שמטרת המכירה היא השגת מימון...". כפי שעולה מפסק הדין עצמו, דיון זה בנושא "תקציב" לא היה האירוע הראשון או היחיד בהחלטת העירייה למכור את המגרשים לבנייה צמודת קרקע; לדיון זה קדמו הליכי תכנון (ראו סעיף 12 לפסק הדין). מן התכנית המפורטת הרלוונטית (שהעתקה הוגש כנספח ה' לתצהיר העדות הראשית של גזבר העיר מר אלברט אלקובי), עולה לכאורה שהיא כבר נדונה בידי הוועדה המקומית לתכנון ולבניה ביום 5.7.1998, כחצי שנה לפני הדיון במועצה בנושא ה"תקציב", ובה נקבע:

”התכנית מציעה לשנות את ייעוד הקרקע ממלונאות למגורים א' ע"י אחוד וחלוקת מגרשים בהסכמת הבעלים – על מנת להשתלב בבנייה הקיימת צמודת הקרקע המאפיינת את שכונת אפרידר. כאשר אזורי המלונאות והנופש מרוכזים לאורך חוף הים והכוונה היא לשמור על איזור זה כאזור מגורים שקט. בסה"כ ישנה הקטנה בהיקף הבנייה והצפיפות.”

28. לכך יש להוסיף, כי יש תימוכין לטענת העירייה, לפיה היתה חובה על מועצת העיר לדון, במסגרת הדיון על התקציב, בהכנסות הצפויות ממכירת המגרשים (ראו סעיף 208 לפקודת העיריות וכן פריט 1 לתוספת הרביעית שאליה מפנה הסעיף האמור), כך שאין להסיק מעצם אישורו של תקציב אשר כלל גם את ההכנסה הצפויה ממכירת המגרשים, כי הכוונה מאחורי מכירת המגרשים היתה כוונה להפיק רווחים. מכאן, שטענות המנהל בקשר לפרוטוקול הדיון בתקציב אינן מצדיקות התערבות בממצאים עובדתיים.

29. אף בטענות המנהל בענין אחוזי הבנייה אין כדי להצדיק התערבות בממצא העובדתי בדבר הכוונה התכנונית של העירייה. הצדדים טענו בפני בית המשפט קמא לגבי המשמעות של שינוי התכנית המפורטת מייעוד של מלונאות ובנייה רוויה לייעוד של בניה צמודת קרקע. העירייה טענה כי בשינוי ייעוד זה ויתרה העירייה על כ-40% מההכנסות שיכולה היתה להפיק משיווק הקרקע, דבר המצביע, לטענתה, על כך שכונתה היתה כוונה תכנונית ולא כוונה להפיק רווחים. המנהל חלק על נתון זה, בטענה שהנתון בענין ירידה של 40% בהכנסות הוא תולדה של השוואה תמוהה מול קרקע אחרת עם זכויות בנייה בשיעור כפול; כן טען המנהל שממילא די, על מנת לקבוע כי קיימת כוונת רווח, כי תתקיים כוונה לרווח כלשהו ושאינן דרישה לכוונה לרווחים המירביים האפשריים. העירייה בתורה השיבה כי אם כוונתה היתה להפיק רווחים, היא יכולה היתה אף להגדיל את אחוזי הבנייה, כך שאין כל תמיהה בנתון בדבר ירידה ב-40% בהכנסות בעקבות שינוי הייעוד מבנייה רוויה לבנייה צמודת קרקע. טענות אלו היו בפני בית המשפט קמא, אשר הכריע כאמור כי כוונת העירייה היתה כוונה תכנונית בלבד, והמנהל לא הצביע בערעור על טעות שיש בה כדי להצדיק התערבות בממצא עובדתי זה.

30. נעיר, עם זאת, כי השאלה האם שינוי הייעוד הפחית את ההכנסה הצפויה מהמכירה אינה בגדר כל התמונה: בין אם ההכנסות הצפויות ממכירת הקרקע ירדו בעקבות שינוי הייעוד מבנייה רוויה לבנייה צמודת קרקע ובין אם הן לא ירדו בעקבותיו, יש מקום לשאול מה היתה הכוונה המקורית של העירייה בקשר לקרקע לפני

שינוי הייעוד. אם נניח, לצורך הדיון בלבד, כי שינוי הייעוד הקודם בענייננו, מקייטנות, מלונאות וכד' לבניה רוויה נעשה משיקולי רווח, אזי לא יהיה בהכרח בעובדה ששינוי הייעוד שלאחר מכן הפחית את ההכנסות הצפויות כדי להוכיח כי לעירייה לא היתה כוונת רווח. ואם נניח ההיפך, כי גם שינוי הייעוד הקודם לבנייה רוויה בוצע מתוך שיקולים תכנוניים גרידא, לא יהיה בעובדה שההכנסות הצפויות לא ירדו עקב שינוי ייעוד לבניה צמודה כדי להוכיח שהשיקולים הם שיקולי רווח. התמונה המלאה של הכוונות בקשר לקרקע נגזרת לא רק משינוי הייעוד האחרון, אלא גם מהשלבים שקדמו לו (ראו, למשל, הנסיבות שנדונו בע"ש (מחוזי ת"א) 1235/04 יורשי המנוח לוי יצחק ז"ל נ' מע"מ רחובות (לא פורסם, 22.1.2007); ערעור על פסק הדין נמחק בהסכמת הצדדים – ע"א 2199/07 יורשי המנוח לוי יצחק ז"ל נ' מנהל מס ערך מוסף אזור רחובות (לא פורסם, 13.7.2008).

נוכח סמכותה של עירייה "לבנות ולקיים חנויות ובתים" בסעיף 249(1) לפקודת העיריות, שמשמעותה שיכול ויתקיימו שיקולים שלטוניים מאחורי החלטתה של עירייה לפעול להקמת בתים, לא ניתן לשלול מראש את האפשרות שבעת שהעירייה החליטה לראשונה על אפשרות לבנות בתים על קרקע זו (בבנייה רוויה), היא פעלה משיקולים תכנוניים ולא מתוך כוונת רווח. זאת, אף אם מדובר בהיקפי קרקע וכסף ניכרים (אדרבא: מכירת מגרשים לבניית שכונה שלמה יכולה להצביע על כך שמדובר בתכנית מערכתית למתן פתרון דיור). כאמור, בית המשפט קמא קבע כממצא עובדתי כי כוונת העירייה היתה תכנונית בלבד. המנהל לא העלה טענות בקשר לשלבים הקודמים בערעורו, וממילא אין להתערב בממצא העובדתי שקבע בית המשפט קמא בענין כוונת העירייה על בסיס טענות שלא נטענו.

31. אף אין מקום להתערב בקביעת בית המשפט קמא, לפיה אין בעובדה שהעירייה קבעה מחיר שוק כמחיר מינימום במכרז כדי לגרוע מכך שכוונת העירייה היתה תכנונית בלבד. ראשית נזכיר כי נוסח המבחן בענין כוונת רווח בפסק דין בשערייך ירושלים קובע כי מחיר המצוי מתחת למחיר שוק "עשוי" להיות מבחן לכוונת הגוף הנישום. לא נקבע כי מדובר במבחן מכריע לכוונה. ענייננו הוא דוגמא טובה לכך. מכירת מגרש מקרקעין בידי העירייה חייבה מכרז. מחיר כקנה מידה במכרז למכירת מקרקעין בידי רשות ציבורית הוא חשוב מאוד, הן בהקשר של תכלית טוהר המידות של המכרז, הן בהקשר של השוויון במכרז והן בהקשר של יעילות המכרז (ניצול יעיל של משאבי ציבור) (ראו עומר דקל מכרזים (כרך ראשון, תשס"ד) 91-115). המנהל הפנה בסכומיו לדוגמאות שבהן מחיר אינו קנה המידה לתחרות במכרז, הנזכרות בעמודים 82-83 לספר הנזכר; דוגמאות אלה אינן רלוונטיות לענייננו, שכן ברכישת מגרש ל"בנה ביתך"

בידי הזוכה במכרז, לא מדובר במשתנים כגון איכות השירות שיסופק בידי הזוכה, מספר יחידות אשר יסופקו בידי הזוכה במחיר נתון שתשלם הרשות וכד'.

המבחן השני – חוקת הגוף

32. המבחן השני קובע:

2. "ב'חוקת' החייב במס (בין אם זה תקנות האגודה או מיסמך דומה אחר) נקבע כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורות בהחלט; וכן משיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי החבר."

קביעות בית המשפט קמא

33. בענין המבחן השני קבע בית המשפט כי חוקתה של העירייה היא פקודת העיריות. כך קבע בית המשפט כי אין מחלוקת שהפקודה אינה מאפשרת חלוקת רווחים למען דהוא בעירייה ושהיא קובעת כי כל הכנסה תושקע בפיתוח ורווחה לכלל הציבור. "לפיכך", קבע בית המשפט כי מבחן זה אינו רלוונטי בענייננו.

טענות המערער

34. המנהל מסכים עם הקביעה בפסק הדין לפיה המבחן בענין איסור חלוקת רווחים אינו רלוונטי בענייננו.

טענות המשיבה

35. עמדת העירייה איננה כי מבחן זה אינו רלוונטי. לטענתה, לאור האיסור על חלוקת רווחים בעירייה, מבחן זה פועל דווקא לטובת סיווג הפעילות כפעילות מלכ"רית.

דיון

36. בית המשפט קמא, אמנם, קבע כי חוקתה של העירייה אוסרת על חלוקת רווחים, אך הוא קבע כי המבחן אינו רלוונטי לענייננו. על הקביעה בענין העדר רלוונטיות – אין ערעור לפנינו. אולם, נוכח מסקנתנו, לפיה מבחני בשערייך ירושלים

חלים גם על מלכ"ר "ציבורי", המבחן בענין איסור חלוקת רווחים הוא בעיני דווקא רלוונטי. עובדת איסור הרווחים מצביעה לכיוון פעילות מלכ"רית. אמת, המבחן בדבר איסור חלוקת רווחים עשוי להצביע תמיד, במקרה של מלכ"ר "ציבורי", לכיוון פעילות מלכ"רית, וראוי שכך. האפשרות, או העדר האפשרות, לחלק רווחים היא נסיבה רלוונטית בבחינה האם פעילות היא פעילות להפקת רווחים. העדר האפשרות של מלכ"ר "ציבורי" לחלק רווחים יעמוד, יחד עם הנסיבות הרלוונטיות האחרות, על המאזניים בעת הבחינה אם יש לראות בפעילות שאותו מלכ"ר "ציבורי" מבצע כפעילות עסקית.

המבחן השלישי – מאזן המוסד

37. המבחן השלישי קובע:

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

קביעות בית המשפט קמא

38. מבחן זה כולל שלושה רכיבים (השאלה אם קיים גרעון תפעולי, מקורות המימון של הגרעון התפעולי וייעוד יתרות הכספים בסוף השנה ככל שישנם כאלה). בית המשפט קמא הפנה לעדות מטעם העירייה לפיה תקציב העירייה הינו, בדרך כלל, גרעוני וצייין כי ממילא נקבע לא אחת שאין בנתון עובדתי זה כדי לחייב שינוי סיווג גם במקרה של פעילות שאינה גרעונית. בענין מקורות הגרעון התפעולי נקבע כי גרעון העירייה מכוסה על ידי מסים, היטלים, אגרות וכספי המדינה וכי אילו היה נוצר במכירת המגרשים הנדונים גרעון תפעולי, גרעון זה היה מכוסה באמצעות הקופה הציבורית. בענין שימוש בכספים בסוף השנה להמשך פעילות קבע בית המשפט כי סעיף 188(ג) לפקודת העיריות מחייב את העירייה להשתמש בתמורה לשם קיום מטרות ציבוריות אחרות, לרבות בדרך של רכישת מקרקעין אחרים וכי העירייה אכן השתמשה בתמורה לשם מטרות ציבוריות כגון רכישת מקרקעין אחרים להקמת מבני ציבור לצרכי העיר.

39. המנהל טוען, אף בנוגע למבחן בענין מאזן הגוף, שהיה מקום להתייחס לכך שמכירת המגרשים בוצעה על מנת להשיג מימון לעירייה וכי הוחלט על המכירה בישיבת מועצת העיר שנסבה על "תקציב".

40. העירייה – מצדדת בקביעות בית המשפט קמא.

דיון

41. בדיונו במבחן השלישי בענין מאזן הגוף הנבחן, קבע בית המשפט קמא כי לעירייה תקציב גרעוני. בענין מימון תקציב גרעוני, קבע בית המשפט קמא כי התקציב הגרעוני של העירייה ממומן מכספי ציבור ומכספים מהציבור, וכי אילו פעילות מכירת המגרשים היתה נכנסת לגרעון, גם גרעון זה של פעילות מכירת המגרשים היה ממומן מכספי ציבור ומכספים מהציבור. בית המשפט עמד על כך שהעירייה מחויבת להשתמש בכספים עודפים למטרות ציבוריות וקבע כי הכספים שנתקבלו ממכירת המגרשים שימשו לרכישת קרקעות אחרות ולהקמת מבני ציבור. נוכח העובדה שהפעלת סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף בענייננו לא נעשתה כדי לסווג את מלוא פעילות העירייה כפעילות עסקית אלא כדי לסווג רק חלק מפעילות זו כפעילות עסקית (מכירת המגרשים), השאלות בענין תקציב גרעוני ומימונו ובענין שימוש בכספים עודפים היו צריכות להישאל בקשר לאותו חלק של הפעילות שמבקש המנהל להפריד ולנהוג בו כפעילות עסקית (וראו, לענין זה, את ע"ש (מחוזי ת"א) 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל מס ערך מוסף מיסים יז/4-ה-191 (2003), פסקאות 51-53 לפסק הדין). בית המשפט קמא קבע כי תקציב העירייה בכללותו גרעוני, אך הוא לא קבע באופן ברור אם תקציב פעילות מכירת המגרשים היה גרעוני (אמנם נקבע במסגרת בחינת תת המבחן השלישי בדבר שימוש בכספים עודפים שהיו כספים עודפים, אך אין בהכרח זהות בין העובדה שהיו, בשלבים כלשהם של הפעילות, כספים עודפים לבין השאלה אם התקציב לפעילות מסוימת התנהל, באופן כללי, באופן גרעוני). בענייננו אין מחלוקת שהיו לעירייה הכנסות של כחמישה מיליון דולר ממכירת המגרשים ולא נטען כי פעילות מכירת המגרשים היתה גרעונית.

42. המבחן הרביעי קובע:

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

קביעות בית המשפט קמא

43. בית המשפט קמא קבע בענין התחרות, כי הדגש הוא על "תחרות בלתי הוגנת" ולא על "תחרות כעקרון", כי אם עצם קיומה של תחרות היה מכריע, מלכ"רים רבים היו מחוסלים. בית המשפט דחה את טענת המנהל לפיה המגרשים נמכרו במחיר נמוך משווי השוק נוכח אי צירוף מע"מ למחיר; כן קבע בית המשפט כי אין לדחות את טענת העירייה לפיה המחיר שקבע השמאי (ואשר היווה מחיר הבסיס במכרזים) הינו מחיר שכולל מע"מ. בית המשפט ציין את עדותו של נציג המע"מ, לפיה דווקא אנשים פרטיים בשוק אשר מוכרים קרקע יכולים למכור במחיר המוזל ללא מע"מ, כך שגם אם המחיר שבו מכרה העירייה לא כלל מע"מ, לא הוכחה תחרות בלתי הוגנת.

טענות המערער

44. המנהל טוען כי המבחן בענין תחרות – אשר נקבע כשיקול מרכזי בפסק דין בשערייך ירושלים – כמעט ולא נדון בפסק הדין קמא וכי טעה בית המשפט עת שקבע כי לאור העדר ההוכחה שהמגרשים נמכרו מתחת למחיר השוק, לא הוכח שמדובר בתחרות לא הוגנת. המנהל טוען כי בית המשפט קמא היה צריך להתחשב לא רק בשיקולים כגון היקף העסקאות ותדירותן, אלא גם בכך שהמגרשים הם אך חלק קטן (כ-23 דונם) ממתחם גדול בהרבה (621 דונם) שמכרה העירייה לקבלנים ועוסקים שונים תוך תשלום מע"מ כעסקאות אקראי. לטענתו, בהתאם להלכה בפסק דין ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 (1985), אין טעם או הגיון בכך שמכל "מפעלת המקרקעין" שניהלה העירייה רק מכירת המגרשים מושא הערעור לא תיחשב כ"עסקה". עוד טוען המנהל, בענין תחרות בלתי הוגנת, כי מי שפטור מגביית מע"מ אך מוכר מגרשים במחיר המשקף את מחיר השוק המלא (קרי, מחיר השווה למחיר אילו התווסף אליו מע"מ) נהנה מיתרון מסוג אחר על פני מתחריו אשר מעבירים מתוך מחיר סופי זה מע"מ לאוצר המדינה: היתרון הוא בכך שהראשון

יכול לתרגם את הרווחים הנוספים מכל עסקה ליתרונות אחרים במסגרת התחרות. המנהל טוען, בנוסף, כי השיקול של תחרות צריך להיבחן בראייה רחבה של ענף המקרקעין, קרי – מה יקרה בענף המקרקעין כולו אם ייקבע שרשויות מקומיות שמוכרות מגרשים לאנשים פרטיים לבנייה יעשו זאת כמלכ"ר – וכי התשובה לשאלה זו היא שהדבר יפגע ב"עוסקים". לאור כל זאת, לטענתו, היה מקום לקבוע כי קיים חשש לתחרות בלתי הוגנת וכי יישום המבחן בדבר תחרות מצביע על סיווג של פעילות עסקית.

טענות המשיבה

45. טענת העירייה בענין התחרות, מעבר לנימוקים המופיעים בפסק הדין, היא כי ממילא לא קיימים "עוסקים" המציעים קרקעות באזור הנדון.

דיון

46. כאמור, בית המשפט קמא קבע ממצא עובדתי לפיו אף שהעירייה הגיעה למסקנה שמכירות המגרשים אינן חייבות במע"מ, היא הפסיקה לדווח עליהן כעסקאות אקראי והוציאה מחוזי המכר את הקביעה שהמחיר כולל מע"מ, היא לא הפחיתה את מרכיב המע"מ ממחירי העסקאות (סעיף 46 לפסק הדין), דהיינו – לא הוזילה את מחירי הדירות. על כן, כלל לא התעוררו בענייננו הנסיבות השגרתיות שלגביהן נטען שמלכ"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. בענייננו, העירייה המשיכה לשווק את המגרשים במחירים המשקפים שווי שוק (קרי, מחיר זהה למחיר סופי לצרכן הכולל מע"מ) ולא הפחיתה את המחיר כאשר הגיעה למסקנה, לאחר שלוש העסקאות הראשונות בהן מכרה הקרקע לאנשים פרטיים שעליהן היא דווחה כעסקת אקראי, שאין צורך בגביית מע"מ. על כן, העירייה לא יצרה באמצעות מחיר נמוך תחרות בלתי הוגנת כלפי מתחרה או כלפי מתחרה פוטנציאלי (ומסקנה זו מייתרת את הדיון בשאלה אם חלק מה"מתחרים" הם אנשים פרטיים, שאף הם מסוגלים להציע מגרשים לפי המחיר הנמוך עקב אי חיוב המכירות שהם מבצעים במע"מ). בנסיבות אלה, טענת המנהל בערעור היא, כאמור, שבעקבות אי-הפחתת שווי של מרכיב המע"מ מהמחיר, העירייה למעשה הרוויחה, בכל מכירה, יותר ממה שמתחרה היה מרוויח באותה עסקה (עקב חיובו להעביר סך זה לידי אוצר המדינה), והגדלה של רווחי העירייה ביחס למתחרים מקנה לה יתרון בתחרות מולם בהקשרים אחרים. טענה זו אינה מופרכת על פניה במישור התיאורטי:

טול, לדוגמה, מצב שבו מלכ"ר ומתחרים מוכרים מוצר במחיר דומה, אך נוכח הרווח המוגדל למלכ"ר עקב העדר צורך להעביר מע"מ לאוצר, למלכ"ר נותרים כספים רבים יותר לצורך שיווק ועל כן הוא זוכה לפלח שוק גדול יותר. אולם, בנסיבות ענייננו, כאשר ממילא נקבע בידי בית המשפט קמא כי ההכנסות ממכירת המגרשים הופנו למטרות ציבוריות אחרות (רכישת מקרקעין אחרים והקמת מבני ציבור), עולה על פניו כי רווח נוסף זה לא שימש בענייננו יתרון בלתי הוגן בידי העירייה מול מתחרים או מתחרים פוטנציאליים בשיווק קרקעות בשוק הרלוונטי (ולא נטען וממילא לא הוכח כי הפניית התקבולים כאמור הובילה בכל הקשר אחר לתחרות בלתי הוגנת).

47. יש לדחות את טענת המנהל, לפיה אין להכריע לפי הנסיבות הספציפיות של ענייננו (העדר הורדה במחיר ממחיר שכלל מע"מ במקרה הספציפי הנדון), אלא יש לקבוע באופן כללי, בקשר לכל הרשויות המקומיות בארץ, אם מכירת מקרקעין באופן דומה למכירה שבענייננו עלולה לגרום לתחרות בלתי הוגנת. בבחינת המבחן בדבר תחרות, אין אנו עוסקים בקביעת כלל ("מותר לרשות מקומית לשווק מגרשים ללא מע"מ" או "אסור לרשות מקומית לשווק מגרשים ללא מע"מ"), שאם קובעים אותו מבלי לקחת בחשבון את המקרים האחרים הצפויים, עלול להיווצר עיוות. מבחני בשערייך ירושלים הינם, בהגדרה, מבחנים אשר בודקים את הגוף הספציפי הנדון (האם לגוף הספציפי הנדון היתה כוונה להפיק רווחים, מה קובעת החוקה של הגוף הספציפי, לאן מפנה הגוף הספציפי עודפי כספים וכד'), וזאת נוכח "קושי בהגדרתו של המלכ"ר ובסיווגו בתור שכזה" (מאמרו של בן-יהונתן, בע' 300) ונוכח הצורך לשקול את התמונה העולה מהנתונים של אותו גוף ספציפי כתוצאה מהפעלת מבחנים אלה על מנת להגיע להחלטה אם מדובר בפעילות מלכ"רית אם לאו (ראו, לדוגמה, פס' 8 לפסק דין בשערייך ירושלים; פס' 63 לפסק דין מכבי שירותי בריאות; פסקה 66 לע"ש (מחוזי ת"א) 469/94 ארגון חברת הטיעוד נ' מנהל אגף המכס והבלו, מיסים יג/6-ה-143 (1999)). בכך שאנו קובעים כי בנסיבות ענייננו, נוכח אי הפחתת המחירים לאחר העסקאות הראשונות, ממילא לא היתה תחרות בלתי הוגנת מול מוכרי מגרשים אחרים, לא אמרנו כאן שבחינת נסיבות אחרות, בתיק אחר לא תעלה מסקנה אחרת, לפיה סיווג הפעילות כמלכ"רית גורם לתחרות בלתי הוגנת.

48. אין בטענת המנהל בענין פסק דין אלמור כדי לשנות את מסקנתי. בפסק דין אלמור, העוסק, שלא בהקשר של ההבחנה בין מלכ"ר לבין עוסק, בשאלה אם פעילות במכירה ורכישה של מקרקעין עלתה לכדי "עסק" בסחר במקרקעין, נקבע כי אחד המבחנים לקביעה אם מדובר ב"עסק" אם לאו הוא "מבחן גג", שמשמעותו בחינת הנסיבות המיוחדות במינן הכרוכות בעסקה הנבדקת והמאפילות בחשיבותן על

המבחנים האחרים (כאשר הדוגמה שניתנה באותה פרשה היתה סיווג ייבוא בדים, אשר בנסיבות רגילות היתה נחשבת עסק, דווקא כהשקעה שאינה עסק, וזאת עקב העובדה שהגבלות מטבע אילצו עולה מאירן להעביר את רכושו בדרך זו – פס' 11 לאותו פסק דין). טענת המנהל בערעור דנא היא, שנסיונות ענייננו הן שמכירת המגרשים היתה חלק ממכירת מתחם שלם שרובו ככולו נמכר בעסקאות שבגינן שולם מע"מ וכי אין הגיון בכך שדווקא המגרשים שבנדון יימכרו ללא מע"מ. דא עקא, אין מחלוקת שיתר המתחם שבענייננו נמכר ל"עוסקים" ואילו המגרשים מושא הערעור דנא נמכרו לאנשים פרטים, ועל-פי ההגדרות של "עסקה" ו"עסקת אקראי" בחוק מס ערך מוסף עצמו, המכירה בידי מלכ"ר ל"עוסק" חייבת במע"מ ואילו המכירה בידי מלכ"ר לאדם פרטי אינה חבה במע"מ. כך, ההיגיון בבסיס העובדה שהמגרשים דנא נמכרו ללא מע"מ ויתר המתחם נמכר תוך חיוב במע"מ הוא החוק עצמו.

49. לאור כל האמור, אין מקום להתערבותנו בקשר למבחן התחרות.

המבחן החמישי: אפשרות לפצל את הפעילות

50. המבחן החמישי קובע:

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

קביעות בית המשפט קמא

51. בענין המבחן החמישי בנושא פיצול הפעילות הנבחנת, קבע בית המשפט קמא כי אין מחלוקת שניתן לבצע הפרדה טכנית (סעיף 47 לפסק הדין). אך הוסיף וקבע כי מכירת המגרשים בוצעה במסגרת המנגנון הקיים בעירייה כחלק מהפעילות הרגילה שלה.

טענות המערער

52. המנהל מסכים עם הקביעה בפסק הדין לפיה ניתן לפצל את הפעילות.

53. לעירייה טענות עובדתיות לפיהן אין אפשרות לפצל פעילות מכירת המגרשים מיתר פעילות העירייה.

ד"ר

54. בניגוד לקביעת בית המשפט קמא, השאלה האם ניתן להפריד את פעילות מכירת המגרשים היתה במחלוקת בין הצדדיים (בסעיף 10.2.8 לערעור השומה מושא ערעור זה, טענה העירייה בבירור כי לא ניתן להפריד את הפעילות. בסיכומיה בבית המשפט קמא אמנם טענה העירייה כי השאלה הרלוונטית אינה אם אפשר להפריד את הפעילות אלא אם יש הצדקה לעשות כן – סעיף 29 לסיכומי העירייה בבית המשפט קמא; אולם, בסיכומי התשובה, לאחר שהמדינה טענה לגבי האפשרות להפריד את הפעילות (פרק ה-6 לסיכומי המדינה בבית המשפט קמא), שוב טענה העירייה שלא ניתן להפריד את הפעילות – סעיפים 36-39 לסיכומי התשובה של העירייה בבית המשפט קמא). אין צורך שאכריע במחלוקת בשאלה האם ניתן להפריד את פעילות מכירת המגרשים. אף אם אניח לטובת המנהל כי ניתן להפריד את הפעילות, המסקנה, כפי שיבואר להלן, היא שאין מקום לחייב את פעילות מכירת המגרשים, בנסיבות שבפנינו, במע"מ.

המבחן השישי: פגיעה בלתי מוצדקת באוצר

55. המבחן השישי קובע:

”6. ... פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש.”

קביעות בית המשפט קמא

56. בענין פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, קבע בית המשפט כי-

”... [אין לשכוח כי המחוקק בעצמו ראה לנכון לפטור רשות מקומית מתשלום מע"מ כל עוד מבצעת היא פעילות שלטונית. הגיון רב עומד מאחורי הוראה זו שכן יש לזכור כי פעילות של רשות מקומית באה בין השאר להשלים את פעילותה של המדינה, כגון חינוך, רווחה,

בריאות, פיתוח והתיישבות. לפיכך, משקלו של מבחן זה, ככל שהדברים נוגעים לסיווג פעילות מסוימת של רשות מקומית, אינו יכול להיות בבחינת מבחן בעל משקל מהותי ובוודאי שלא מבחן מכריע" (פסקה 48 לפסק הדין).

בית המשפט קבע כי לא היתה במכירת המגרשים פגיעה משמעותית בקופת האוצר.

טענות המערער

57. המנהל טוען כי הנמקת בית המשפט קמא בפסק הדין בענין פטור רשויות מקומיות ממע"מ בגין הפונקציות השלטוניות שלהן "צבעה" את הדיון במבחן בדבר פגיעה בלתי מוצדקת באוצר, כי ברור שהערך המוסף על הכנסות בשיעור של כ-5 מיליוני דולרים אינו מסתכם בשכר ששולם במסגרת הפעילות וכי ללא שינוי סיווגה של פעילות זו, נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.

טענות המשיבה

58. העירייה מכנה את המבחן השישי בענין פגיעה בהכנסות האוצר כמבחן "תמוה" וטוענת כי במקרה הנדון סיווג הפעילות כפעילות של "עוסק" אמנם ימנע פגיעה באוצר המדינה, לעומת זאת אך יביא לפגיעה באוצר השלטון המקומי, כאשר המסים שישולמו בידי תושבי אשקלון לרשויות המע"מ יפוזרו לתושבי רשויות מקומיות אחרות, תוך הפליית הראשונים.

דיון

59. צודק המנהל בטענתו לפיה היישום, בפסק הדין קמא של המבחן השישי בענין פגיעה בלתי מוצדקת בקופת האוצר, "נצבעה" על ידי המסקנה – אותה אין לקבל כאמור לעיל – לפיה די בכך שרשות ציבורית פועלת במסגרת הפונקציה השלטונית שלה על מנת לקבוע, אוטומטית, שמדובר בפעילות מלכ"רית ולא בפעילות עסקית. בית המשפט קמא הניח את המבוקש, בקובעו כי לא בכדי המחוקק פטר את ההכנסות מפעילות במסגרת הפונקציה השלטונית משלום מע"מ, ומכאן קצרה (מדויי) היתה הדרך למסקנה שאי-העברת סכומי מע"מ מפעילות זו אינה מהווה פגיעה בלתי מוצדקת באוצר. כאמור לעיל, לדעתי אין להסיק מטקנה אוטומטית לפיה פעילות במסגרת הפונקציה השלטונית של הרשות פטורה ממע"מ, ואם הפעילות היא בעלת אופי עסקי

ולא מלכ"רי, ייתכן גם ייתכן שאי גביית מע"מ בגינה תהווה פגיעה בלתי מוצדקת באוצר.

60. בפסקי הדין אשר עסקו במבחן בדבר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר, הדגש הושם על כך שהנושא הסופי במע"מ הינו בדרך כלל הצרכן. 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 פסקה 7 לפסק דין בשערייך ירושלים וכן פסקה 15(ג) לפסק דין מגן דוד אדום). בפסקי דין בשערייך ירושלים ומגן דוד אדום, נקבע כי מדובר במוצרי צריכה ושירותי צריכה רגילים שעליהם ביקש המחוקק להטיל מע"מ (חנות מזון ושירותי הובלת נפטרים), ומכאן נקבע כי קיימת פגיעה בלתי מוצדקת באוצר. בענייננו, לעומת זאת, רכישת מקרקעין בידי אנשים פרטים אינה בהכרח בגדר צריכה רגילה שעליה ביקש המחוקק להטיל מע"מ. רובנו ככולנו רוכשים מזון מעסקים מסחריים, אך אין זה נדיר כלל שאנשים רוכשים מקרקעין ממי שאינו "עוסק" בעסקאות שאינן מחויבות במע"מ.

ההיקף של המקרקעין שנמכרו בענייננו (כ-22 דונמים) וההכנסות ממקרקעין אלה (כ-5 מיליון דולר) עשויים להיות רלוונטיים לשאלה אם מדובר בפגיעה בלתי מוצדקת באוצר המדינה, ונראה כי "מיקומם הגיאומטרי" של נתונים אלה הוא בשאלה האם, על רקע הפטור הניכר הקיים למכירת מקרקעין לאדם פרטי, יש בהיקף זה ובהיקף הצפוי ממקרים דומים כדי "לשנות את התמונה הכללית" בענין גבייה ואי גבייה של מע"מ במכירת מקרקעין לאנשים פרטיים. המערער לא טען לענין זה, וממילא לא נמצא בסיס בפנינו לקבוע פוזיטיבית שהיתה פגיעה בלתי מוצדקת באוצר המדינה ולהפוך את קביעת בית המשפט קמא בענין מבחן זה.

סיכום הדיון במבחני "בשערייך ירושלים"

61. לסיכום יישום מבחני בשערייך ירושלים בענייננו: אין מקום לכך שערכאת הערעור תתערב בממצא העובדתי שקבע בית המשפט קמא, לפיו כוונת העירייה היתה תכנונית בלבד. חוקת הגוף (פקודת העיריות) קובעת איסור חלוקת רווחים, ונוכח אי הפחתת המחיר כשהסתבר לעירייה שאינה חייבת במע"מ, צדק בית המשפט בקביעה לפיה לא הוכח שהיה לה יתרון בתחרות. לא נטענו בערעור טענות שיש בהן כדי להצדיק הפיכת מסקנת בית המשפט בענין פגיעה בלתי מוצדקת באוצר המדינה. נראה כי תקציב פעילות מכירת המגרשים לא היה גרעוני ואף היה רחוק מגרעוני, אך כאשר

השיקולים בענייננו היו תכנוניים ולא היתה מטרת רווח, עובדה זו נגזרת בראש ובראשונה מהעובדה שמדובר במכירת מגרשי מקרקעין ועוד נגזרת היא מחובת המכרז שרבעה על העירייה, עליה עמדנו לעיל. אמנם כאשר פעילות מניבה באופן עקבי רווחים ניכרים לאורך זמן (ובענייננו הופקו במשך השנים רווחים אשר אפשרו לעירייה לרכוש נכסים אחרים ולהקים מוסדות), הדבר מצביע, בצורה משמעותית, לכיוון של פעילות עסקית; אולם, על בסיס הקביעה שבעובדה שבמקרה ספציפי זה לא היתה לעירייה כל כוונה לרווח (אלא שיקולים תכנוניים בלבד), אין ברווח ניכר כאמור, כשלעצמו, כדי להכריע את הכף ולהפוך את התמונה בכללותה לתמונה של פעילות עסקית. בנסיבות הענין, אף אם נניח שפעילות מכירת המקרקעין ניתנת להפרדה מהפעילות האחרת של העירייה, אין בכך כדי להוביל לשינוי המסקנה, שלפי מבחני בשעריך ירושלים, מדובר בפעילות מלכ"רית. סיכומי של דבר – הגם מהנמקה שונה בלא מעט מזו שביישום מבחני בשעריך ירושלים בידי בית המשפט קמא, הגעתי למסקנה כי אין מקום להפוך את התוצאה שאליה הגיע, לפיה פעילות העירייה, במקרה זה ובהתאם לממצאים העובדתיים שנקבעו בידי בית המשפט קמא, היתה פעילות מלכ"רית ולא פעילות עסקית. אדגיש, עם זאת, כי אין ללמוד ממסקנתי זו כי בכל מכירת מקרקעין על ידי עירייה אין מקום להוציא את הפעילות מגדר פעילות מלכ"רית. מתחייב תמיד דיון בכל העובדות הרלבנטיות. אם המערער מבקש ליצור מבחן פשוט יותר שאיננו תלוי-עובדות לגבי מלכ"רים כמו רשויות מקומיות, לדעתי הדרך הראויה לעשות כן היא בדרך של חקיקה.

62. נוכח המסקנה אליה הגעתי, לפיה אין להפוך את הקביעה שלפי מבחני בשעריך ירושלים לא היה מקום להוציא את הפעילות שבנדון מגדר סיווג מלכ"ר, יש להשאיר בצריך עיון את השאלה אם, על מנת לחייב את המכירות במע"מ, המבחנים הכלליים שנקבעו בפסיקה על מנת לקבוע אם פעילות מסוימת מהווה "עסקה" (פירוטית) היו צריכים להתקיים (ראו פרשת אלמוד).

63. קראתי את חוות דעת חבריי. לדעתי, מבחן המטרה הזמנית, עליו עמדתי בפסקה 24 לחוות דעתי, אינו רלוונטי לענייננו. מבחן המטרה הזמנית מתייחס למצב שבו מלכ"ר מבצע פעילות עסקית שאינה חלק מהעשייה המלכ"רית שלו, על מנת לממן את הפעילות המלכ"רית (בפרשת בשעריך ירושלים – מכירת מזון על מנת להפנות את הרווחים לפעילות המלכ"רית – ראו שם, בע' 808 ליד האותיות ג' ו-ד'). בענייננו, לעומת זאת, מכירת המגרשים לא היתה פעילות נפרדת ובלתי קשורה למטרה ה"סופית". לא מדובר היה, למשל, במצב כמו זה שהזכיר חברי השופט י' עמית בפסק דינו, בו עירייה מפעילה חניון על מנת להפנות את הרווחים למימון פעילות אחרת

לחלוטין – פעילות פיתוח וגינון. מכירת המגרשים היתה שלב מרכזי בפעילות המלכ"רית עצמה – בהפיכת הקרקע לשכונת מגורים על ידי העירייה מפאת שיקולים תכנוניים (מכירה שבמסגרתה, נכפתה העירייה מכוח הדין למכור למרבה במחיר). רווחי מכירת המגרשים אף לא הופנו למימון פעילות הקמת השכונה. ודוק: קביעתו של בית המשפט קמא לא היתה שהקמת השכונה (המטרה "הסופית" לפי חבריי) היתה ללא כוונת רווח, אלא שמכירת המגרשים עצמה (המטרה "הזמנית" לפי חבריי) היתה ללא כוונת רווח (פס' 43 לפסק הדין של בית המשפט קמא; מסיבות שעליהן הרחבתי לעיל, לא ראיתי תשתית להתערבות בקביעה זו). עוד אעיר, בענין דברי חבריי בענין יתרון לעירייה במכירת המגרשים במחיר שהוא שווה למחיר שכולל מע"מ, כי על פי מבחני בשעריך ירושלים עסקינן לא ביתרון סתם, אלא ביתרון בתחרות (ולענין זה ראו הניתוח בפסקה 46 לעיל).

64. סוף דבר – אם תישמע דעתי, נדחה את הערעור.

המשנה לנשיא

השופט י' עמית:

1. אני מסכים עם חברתי המשנה לנשיא השופטת נאור כמעט לכל אורך הדרך, אך לא כן לגבי המבחן הראשון שנקבע בהלכת בשעריך ירושלים, הוא המבחן של "כוונת רווחים", ומכאן שמסקנתי הסופית שונה.

אעמיד את המבחן הראשון שוב נגד עיננו:

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

חברתי קובעת כי "עולה בבירור ממבחן זה שהעובדה שהופקו רווחים אינה מכרעת לגביו; השאלה היא מה היתה כוונת הגוף" (פסקה 26 לחוות דעתה). לטעמי, קריאה זהירה של מבחן זה בפסק הדין בשעריך ירושלים, מעלה כי במבחן זה, סטה בית המשפט מהלכה קודמת בקובעו כי המטרה הסופית של הרווח אינה מעלה ואינה מורידה. וכך נאמר בפסק הדין (הדגשות הוספו – י.ע.):

לטענת המערערת, מהווים הקריטריונים השלישי והרביעי שיקולים זרים לסיווג 'עוסק' או מלכ"ר. לטענתה, רק מבחן אחר ראוי לשמש לסיווג, והוא מבחן מטרתו של הגוף - האם מטרה זו היא לעשיית רווחים ואם לאו. הטענה, ששיקול המטרה הינו חזות הכול, נסמכת על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בע"ש (חי') 49/76 [1]....

[] ... אולם הקריטריון, המציב את המטרה הסופית להקמת הגוף, אינו הקריטריון היחיד. וכבר הזכרנו, כי דבר המחקק בסעיף 58 לחוק הוא, שתינתן הדעת למהות עיסוקיו ופעילויותיו של הגוף, ולא רק למטרתם הסופית (שם, עמ' 805).

[] ... לגבי השיקול הראשון, האם ניתן לומר שמטרת עיסוקה של המערערת אינה השגת רווחים? אכן, אין זו מטרתה הסופית, שהיא עשיית צדקה, אולם מטרתה הזמנית היא השגת רווחים, כדי לממן את פעילות הצדקה. למערערת היו רווחים בפועל, ואין היא מוכרת את המצרכים על בסיס התנדבותי או במחירים נמוכים ממחירי השוק. משמע - מטרתה, בשלב זה, היא הפקת רווחים, אם כי מבקשת היא, לאחר מכן, לעשות בהם שימוש שלא למטרת רווח. סבורני, שבהפעלת מבחן המטרה יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית. שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה, אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם יהיו כאלו - נדרש מיסויו של ערך מוסף זה (שם, עמ' 808).

דהיינו, 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. תשובה חיובית לשאלה זו, על רקע ובצירוף המבחנים והשיקולים הנוספים שפורטו בהלכת בשערייך ירושלים (ואשר לקוחים אחד לאחד ממאמרו הנ"ל של בן יהונתן) יכולים להצדיק את קביעתו של מנהל מע"מ כי יש מקום לשינוי הסיווג באותה פעילות.

בדרך זו מפרש גם א' וינרוט את המבחן הראשון בספרו מיסוי מלכ"רים הנזכר

על ידי חברתי:

לסיכום, המורם מן הדברים הוא, כי אם בעבר נקבע בענין הרשות לחינוך ולהכשרה ימיים [ע"ש (חי') 49/76 הנ"ל - י.ע.] כי גוף הפועל לשם מטרת מסויימות ולא כדי להפיק רווח לשמו הינו מלכ"ר הרי שבפסק הדין בענין בשערייך ירושלים התחולל מהפך ולא מטרת

הפעילות עיקר, אלא מידת רווחיותו של הגוף והתחרות שהינו מקיים בגופים אחרים בענף שבו הינו פועל (שם, עמ' 237).

2. מכאן שהמבחן אינו מבחן הכוונה אלא מבחן המטרה, ולא מטרה סופית אלא מטרה זמנית בפעילות הספציפית נשוא הסיווג. לטעמי, הניסיון לרדת לכוונת העירייה תוך כדי איתור המניע שלה לבכר חלופה אחת על פני חלופה אחרת, או עצם האפשרות שעמדה בפניה לנקוט בחלופה רווחית יותר, אינה נדרשת כלל לענייננו, ולכן אינו כבולים לממצאי העובדה שנקבעו על ידי בית משפט קמא בנקודה זו. נניח, לדוגמה, כי העירייה יכולה הייתה למכור את השטח לבנייה רוויה ובכך להכניס לקופתה סכומים נכבדים, אך במקום זאת בחרה להקים חניון ציבורי בתשלום המופעל על ידי ישירות. ברי כי העירייה יכולה הייתה להפיק רווח גדול בהרבה אם הייתה בוחרת בחלופה של מכירת השטח לבנייה רוויה. אך משבחרה העירייה משיקול תכנוני מובהק להפעיל חניון בתשלום במטרה להפיק רווח, וגם אם הרווח נועד למימון פעילותה בתחומי הפיתוח והגינון לרווחת התושבים, הרי שלכאורה נתמלא התנאי הראשון (והשוו לחניון שהופעל על ידי בית חולים ואשר נדון בפסק דינו של השופט ד"ר ד. ביין בע"ש 75/90 עמותת ידידי בית החולם האזורי לגליל המערבי נהריה נ' מנהל מע"מ, פד"א יט 259 (1991)).

3. במילים אחרות, הדגש אינו על הכוונה או המניע שעמדו מלכתחילה בבסיס העיסוק, ואף לא הכוונה או המניע להשתמש ברווחים לטובת הציבור. הדגש הוא על המטרה המיידית להפיק רווח במסגרת פעילות מסוימת, ואין נפקה מינה אם אותה פעילות היא פועל יוצא מפתרון שנכפה על העירייה או מבחירה של העירייה בחלופה כזו או אחרת. לכן, גם אם אניח כי השיקול הראשוני במכירת המגרשים היה ציבורי-תכנוני על מנת להסיר מטרה וכדי לשמור על האיזור כאזור מגורים שקט, אין בכך כדי להעלות או להוריד לענייננו. מכאן, שאין סתירה בין העובדה שבדיון במועצת העיר צויין כי אחד המקורות התקציביים למימון פעילות העירייה הוא מכירת רכוש לרבות המגרשים נשוא דיוננו, לבין העובדה שלעירייה היו שיקולים תכנוניים בקביעת ייעודו של השטח. השיקולים התכנוניים מסבירים את הכוונה או המניע שעמדו מאחורי הפעילות של מכירת המגרשים, שנועדה בתורה להפיק רווח לשם מימון פעילות העירייה.

4. העירייה מכרה במכרז 53 מגרשים לבנייה צמודת קרקע לאנשים פרטיים, לאורך כארבע-חמש שנים, בסכום של כ-5 מליון דולר. על פניו, המדובר בפעילות

עסקית, ודומה כי גם העירייה סברה כך מלכתחילה, ולכן דיווחה ושילמה מע"מ בגין שלוש העסקאות הראשונות. העובדה שהרווח שנצמח לעירייה מיועד לרווחת תושבי העיר אינה מכרעת והדגש הוא על המטרה המיידית של הפקת רווח משיווק המגרשים. לנושא התחרות אין משמעות במקרה דנן, באשר מכירת המגרשים נעשתה באיזור נתון, כך שהעיסוק הוא "לוקאלי" על פי מהותו וטיבו. מכל מקום, ברי כי מי שמוכר במחיר שוק הכולל מע"מ אך אינו נדרש להעביר את המע"מ לרשויות, זוכה ליתרון על פני עוסקים אחרים החייבים במע"מ. אי העברת המע"מ הכלול במחירי השוק גורם לכאורה לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר (המבחן השישי).

5. סיכמו של דבר, כי בהתחשב ברווח שהפיקה העירייה ממכירת המגרשים, בהתחשב בכך שהמכירה נעשתה במחירי השוק כולל מע"מ מבלי שהעירייה נדרשת להעביר את המע"מ לרשויות המס כמו כל עוסק; בהתחשב בכך שלא הוכח גרעון תפעולי במכירת המגרשים; וכאשר לא ניתן להצביע על קושי מינהלי-ארגוני להפריד בין עיסוק זה לבין עיסוקים אחרים של העירייה – כל אלה מטים לטעמי את הכף לחובתה של העירייה.

אשר על כן, ולו דעתי תישמע, אציע לקבל את הערעור ומאחר שהנושא לא היה נקי מספקות, לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

1. השאלה שניצבת לפנינו הינה האם בנסיבות העניין יש לסווג את מכירת המגרשים על ידי עיריית אשקלון כפעילות עסקית המחויבת בתשלום מע"מ או כפעילות "מלכ"רית" שאינה מחויבת בתשלום מע"מ. במסגרת זו התעוררה בין חבריי מחלוקת שעניינה תוכנו של המבחן הראשון שנקבע בעניין עמותת בשערייך ירושלים, בדבר מטרת עיסוקו של הגוף החייב במס וכוונתו להפיק רווחים מפעילותו.

חברתי המשנה לנשיא השופטת נאור שמה דגש על קביעתו של בית המשפט בעניין עמותת בשערייך ירושלים כי העובדה שהופקו רווחים בפועל אינה מכרעת וכי השאלה המרכזית שיש לשאול הינה האם הייתה לעירייה כוונה להפיק רווחים. חברתי מציינת כי אמנם כאשר פעילות מסוימת מניבה באופן עקבי רווחים ניכרים לאורך זמן, כפי שקרה במקרה דנן, "הדבר מצביע, בצורה משמעותית, לכיוון של פעילות עסקית".

יחד עם זאת, קובעת חברתי כי "אין ברווח ניכר כאמור, כשלעצמו, כדי להכריע את הכף ולהפוך את התמונה בכללותה לתמונה של פעילות עסקית". נוכח קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי לפיה שיקוליה של העירייה במקרה דנן היו ציבוריים-תכנוניים בלבד, בה לא מצאה מקום להתערב, קבעה המשנה לנשיא כי כוונת העירייה לא הייתה להפיק רווחים במקרה זה.

חברי השופט עמית חולק על קביעה זו. חברי סבור כי "המבחן אינו מבחן הכוונה אלא מבחן המטרה, ולא מטרה סופית אלא מטרה זמנית בפעילות הספציפית נשוא הסיווג". לפיכך קובע חברי כי "הדגש אינו על הכוונה או המניע שעמדו מלכתחילה בבסיס העיסוק, ואף לא הכוונה או המניע להשתמש ברווחים לטובת הציבור. הדגש הוא על המטרה המיידית להפיק רווח במסגרת פעילות מסוימת". עוד מציין השופט עמית כי אין חשיבות לשאלה אם הפעילות נכפתה על העירייה או שהינה תוצאה של בחירה שלה מבין חלופות שונות. כפועל יוצא סבור חברי כי אין אנו כבולים לקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי בדבר כוונותיה התכנוניות של העירייה, בשים לב לרווח – שאינו שנוי במחלוקת – שהפיקה העירייה ממכירת המגרשים.

2. בסוגיה זו סבורני כי הפער בין חבריי אינו גדול כפי שהוא נראה במבט ראשון, ולשיטתי יש לנקוט בגישת ביניים המשלבת את שני המבחנים, כפי שנקבע בעניין עמותת בשערייך ירושלים.

3. חברתי המשנה לנשיא שמה דגש על כוונת החייב להפיק רווחים, דהיינו על מטרת עיסוקו של החייב (ובלשונו של חברי השופט עמית – "המטרה הסופית" של החייב). אין חולק כי אחד המבחנים שנקבעו בעניין עמותת בשערייך ירושלים הינו שמטרת עיסוקו של החייב אינה השגת רווחים, אף אם בפועל היו לו רווחים. לפיכך מסכים אני עם חברתי כי לצורך הקביעה מהי מטרת עיסוקו של החייב על בית המשפט לבחון מהי הכוונה הקונקרטית שעומדת מאחורי פעילות מסוימת שננקטה על ידו, וקביעתו של בית המשפט בעניין זה הינה במהותה קביעה עובדתית.

יחד עם זאת, מבחן מטרת העיסוק, לרבות שאלת הכוונה להפיק רווחים מפעילויות המלכ"ר, אינו מבחן בלעדי, ואין להתעלם מכך שלעיתים ישנו פער בין המטרה הזמנית שעומדת בבסיסה של פעילות מסוימת לבין מטרת עיסוקו הכללית של החייב ("המטרה הסופית"). כמו כן, אין להתעלם מכך שלעיתים הצהרות וכוונות לחוד ומציאות לחוד, כאשר פעילות מסוימת אינה נעשית מתוך כוונה להפיק רווח (בין

בטווח המיידני ובין בטווח הארוך), אך הלכה למעשה היא מייצרת רווח שכזה. בסופו של יום קביעת מטרת הפעילות לא תיעשה לפי הצהרות וכוונות אלא לאור מאפייניה של הפעילות כפי שבוצעה בפועל [ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 282 (תשס"ד-2003) (להלן: נמד)].

4. מבלי לגרוע מהאמור לעיל, מסכים אני גם עם חברי השופט עמית, שמציין כי בעניין עמותת בשערייך ירושלים נקבע במפורש שיש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית. כפועל יוצא נקבע שם כי פעילותה של העמותה באותו עניין – מכירת מוצרים ברשת חנויות מזון שהכנסותיה שימשו את העמותה לצורך פעילות הצדקה של העמותה (מכירה מוזלת במחיר מסובסד לנזקקים, ואף מתן מוצרים בחינם) – תסווג כפעילות עסקית, תוך שימת דגש על המטרה הזמנית של הפעילות, שהייתה במהותה מטרה להפיק רווחים, ולא על המטרה הסופית של אותה עמותה, שאין חולק שהייתה במהותה "מלכ"רית".

יחד עם זאת, אבקש להעיר הערה אחת בנוגע למבחן המטרה הזמנית שבו מתמקד חברי השופט עמית. מהיישום הפרקטי של חברי של מבחן המטרה הזמנית על נסיבות המקרה דנן עשוי להשתמע כי יש להעניק למבחן זה משקל בכורה ואולי אף משקל בלעדי. סבורני כי הענקת משקל יתר למבחן המטרה הזמנית מייטרת את מבחן המטרה הסופית ואף מקטינה את משקלם של יתר המבחנים שנקבעו בעניין עמותת בשערייך ירושלים. לפיכך מוצא אני לנכון להבהיר כי לדעתי אין מקום ליתן למבחן המטרה הזמנית משקל גדול יותר מהמבחנים האחרים ויש לבחון אותו אל מול מבחן המטרה הסופית ועל רקע יתר המבחנים. זאת מכיוון שלשיטתי עלינו לשאוף למבחן שישמש מסננת (בין פעילויות עסקיות לבין פעילויות "מלכ"ריות") אך להיזהר שלא לקבוע מבחן שיהווה חומה בצורה שאיש אינו יכול לה, לפיו בכל מקום שבו יש למלכ"ר רווח יש ערך מוסף שיש למסותו [ראו: א' וינרוט מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח – מס הכנסה ומע"מ 229-230 (תשנ"ב-1992)].

5. הנה כי כן, בבואנו לסווג את אופייה של פעילות מסוימת של מלכ"ר, עלינו לבחון גם את המטרה הזמנית שעומדת בבסיס אותה פעילות וגם את המטרה הסופית שהיא מטרת עיסוקו של המלכ"ר. במסגרת זו עלינו להעניק גם משקל לכוונה הקונקרטיה שעומדת בבסיס החלטת המלכ"ר לפעול בקו פעילות מסוים, בהניחנו כי "איתור" הכוונה הקונקרטית יעזור להגדיר את המטרות – הזמנית והסופית – של המלכ"ר. ודוק, המשקל שיש ליתן לכל אחד מהמבחנים ישתנה בהתאם לעובדותיו של כל מקרה ומקרה ויש לנקוט בגישה אינטגרטיבית. למותר לציין כי מעל לכל עסקינן

בדיני מיסים ואחד העקרונות המהותיים המנחים אותנו הינו עיקרון גביית מס אמת, וכפועל יוצא שאיפתנו ל"סיווג אמת". עיקרון זה משתקף בסעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 שמסמיך את המנהל לסווג חלק מפעילותו של חייב מסוג מסוים כפעילות מסוג אחר ושמכיר בכך שפעילותו של חייב עשויה להיות מגוונת מבחינת היבטי המס שלה ו"להיצבע" במספר צבעים. לכן, בסופו של יום, סבורני כי אף אחד מהמבחנים אינו מבחן בלעדי ומספק, וראוי לצעוד בסוגיה זו בצעדים מדודים ממקרה למקרה ולעצב את הכללים תוך כדי תנועה. בעניין זה מסכים אני לדבריו של המלומד נמדר שמציין כי מעל לכל המבחנים הקונקרטיים יש ליישם מבחן אינטגרטיבי, תוך ניתוח אובייקטיבי של הפעילות ממבטו של המסתכל מהצד, וכי הקביעה אם מדובר בפעילות "מלכ"רית" אם לאו "צריכה לקחת את מירב השיקולים והמבחנים, תוך מתן משקל נכון לכל מבחן ומבחן" ותוך "בדיקה תלת מימדית" [ראו נמדר בעמ' 289-290].

6. מן הכלל אל הפרט. לאחר עיון והתלבטות, סבורני כי יש לקבל את ערעורו של מנהל המכס והמע"מ ולשנות את סיווגה של פעילות העירייה במקרה זה, כפי שמציע חברי השופט עמית בפסקאות 4-5 לפסק דינו. זאת, לאור היקף הפעילות, משכה והרווח הנכבד שצמח לעירייה בצידה. העירייה מכרה 53 מגרשים לאנשים פרטיים לאורך פרק זמן ארוך (כ-4-5 שנים), פעילות אשר הניבה לעירייה הכנסה בסך של כ-5 מיליון ש"ח. חברי מדגיש, בצדק רב, את העובדה שהמגרשים נמכרו במחיר שוק הכולל רכיב מע"מ. חברי ציין כי מי שמוכר במחיר שוק (דהיינו מחיר זהה למחיר הסופי לרוכש שכולל גם את רכיב המע"מ) אך לא נדרש להעביר את רכיב המע"מ לרשויות זוכה ליתרון על פני עוסקים שחייבים במע"מ ואף גורם לכאורה לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר. ועל דברים אלו אוסיף כי ספק בעיניי אם מי שפועל בדרך זו יכול לטעון כי כלל לא היה בכוונתו להפיק רווחים (בין אם בטווח הקצר ובין אם בטווח הארוך). סבורני כי מכלול הנסיבות מטה את הכף בענייננו לרעת העירייה ולטובת מנהל המכס והמע"מ.

לא למותר לציין כי אף חברתי המשנה לנשיא ציינה בפסק דינה כי "מדובר בהיקפי קרקע וכסף ניכרים" וכי מדובר בפעילות שהניבה לעירייה באופן עקבי ולאורך זמן רווחים ניכרים. יחד עם זאת, סברה חברתי כי אין מקום לסווג את הפעילות כפעילות עסקית בנסיבות המקרה הספציפיות, תוך מתן משקל רב לקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי בדבר מניעה התכנוניים-ציבוריים של העירייה (דהיינו, היעדר כוונה להפיק רווח), ולאור עמדתה של חברתי בדבר המשקל המכריע שיש להעניק לכוונה זו במסגרת מבחני עמוקות בשעריך ירושלים. חברתי מביאה בפסקה 17 לפסק דינה דוגמא למקרה שבו פעילות העירייה תיחשב כפעילות עסקית מובהקת (או לכל הפחות כפעילות שאיננה שלטונית מובהקת) – עירייה שבתחומיה יש די מגורים

והיא מחליטה על הקמת מחלקה נפרדת שעוסקת, שוב ושוב, ברכישת חלקות ובכניית בתים ומכירתם. מסכים אני עם חברתי כי פעילות מסוג זה תסווג ככל הנראה כפעילות עסקית. יחד עם זאת, סבורני כי מדובר בדוגמא קיצונית יחסית בעוד שהמציאות מורכבת יותר, כפי שניתן לראות לעיתים קרובות בתיקים שבהם מתעוררת מחלוקת בין רשויות המס לבין חייבים, והמקרה שלפנינו יעיד. בניגוד לחברתי, סבורני כי די במכלול נסיבות המקרה דנן כדי להוביל למסקנה כי מדובר בפעילות בעלת אופי עסקי, אף מבלי שתוקם מחלקה נפרדת שעוסקת במכירת הדירות. יודגש, איני מתעלם מקביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי בדבר כוונת העירייה. יחד עם זאת, סבורני כי יש ליתן לכוונה זו משקל נמוך בנסיבות העניין לעומת המשקל הרב שיש ליתן לשיקול המטרה הזמנית וליתר השיקולים דנן.

7. נוכח האמור לעיל, אני מצטרף לתוצאה אליה הגיע חברי השופט עמית, לפיה דין הערעור להתקבל.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור, ברוב דעות של השופטים 'דנציגר ו-י' עמית, נגד דעתה החולקת של המשנה לנשיא מ' נאור לקבל את הערעור. אין צו להוצאות.

ניתן היום, י"א תשרי, תשע"ג (27.9.2012).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא