



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 10893/08

לפני: כבוד המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין  
כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופט ח' מלצר

העותרת: עמותה לויפאסנה בישראל

נגד

המשיב: שר האוצר

עתירה למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: א' בשבט התשע"א (06.01.11)

בשם העותרת: עו"ד יחיאל כשר; עו"ד דנה אלמליח-כהן

בשם המשיב: עו"ד חני אופק

### פסק-דין

השופט ח' מלצר:

1. לפנינו עתירה שעניינה בקשת העותרת, עמותה לויפאסנה בישראל, כי שר האוצר (להלן: המשיב) יכיר בה כ"מוסד ציבורי" לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה), לצורך סעיף 46(א) לפקודה, שלפיו התורמים לעמותה יוכלו להזדכות על חלק מחוב המס שלהם בגין תרומתם.

בפתח הדברים אביא את תמצית העובדות הצריכות להכרעה ואציג את התשתית הנורמטיבית השייכת לענין.

## העובדות הרלבנטיות

2. העותרת הינה עמותה רשומה שמטרתה העיקרית היא העמקת השימוש בטכניקת הויפאסנה. אין מחלוקת בין הצדדים על מהותה של טכניקת הויפאסנה כטכניקה, שמטרתה, על פי השקפתם של הדוגלים בה, להביא לשיפור המודעות העצמית וההתנהגות המוסרית של המשתמשים בה. על מנת לקדם את מטרתה – העותרת מארגנת ומפעילה שורה של פעילויות ללימוד ותרגול הטכניקה האמורה. במרכז הפעילות עומדים קורסי לימוד בני עשרה ימים שנערכים במתחם של העותרת בחצבה שבערבה. לצד קורסים אלו מפעילה העותרת גם מפגשי רענון שבועיים לתלמידים ותיקים. העותרת הפעילה גם מספר קורסי לימוד של טכניקת הויפאסנה לאסירים בכלא חרמון, בשיתוף עם שירות בתי הסוהר. כמו כן, אין חולק כי העותרת פועלת כמוסד ללא כוונת רווח.

3. לעתירה קדמו חילופי דברים בין הצדדים משך שנים ארוכות, אך העותרת מבססת את עתירתה על השתלשלות העניינים האחרונה, למן שנת 2000, עת שלחה למשיב (בתאריך 28.12.2000) בקשה כי יכיר בה כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46(א) לפקודה. מגעים בין הצדדים, לרבות שימוע שנערך לעותרת, הביאו לדחיית הבקשה ביום 13.6.2004. פניות נוספות של העותרת הביאו לקיום שימוע נוסף ביום 28.7.2007. לקראת שימוע זה התקבלה אף התייחסות של משרד הבריאות, שציין כי איננו יכול לאשר כי עיסוקה של העותרת איננו מסוכן לבריאות. לאחר השימוע הנ"ל החליט המשיב לדחות את בקשת העותרת והודיע לה על כך במכתב מתאריך 11.9.2007. נוכח טענות העותרת על העדר הנמקה מספיקה בהודעת הדחייה, נערך לה שימוע נוסף, בתאריך 24.12.2007. משלא נענתה עד חודש יולי 2008 העותרת פנתה למשיב בבקשה לקבל את האישור בתוך 21 ימים, שאם לא כן תפנה לערכאות. משהעותרת לא נענתה היא הגישה את העתירה שלפנינו.

## המסגרת הנורמטיבית

4. המסגרת הנורמטיבית הרלבנטית לענייננו הותוותה בשעתו על ידי השופט (כתארו אז) א' ברק בבג"צ 637/89 "חוקה למדינת ישראל" נ' שר האוצר ואח' פ"ד מו(1) (1991) 191 (להלן: עניין חוקה לישראל). אחזור עליה בתמציתיות מיד בסמוך.

5. שתי הוראות החוק הנוגעות לענייננו הן סעיפים 9(2) ו-46(א) לפקודה. עיקרו של סעיף 46(א), החשוב לנושא, קובע כך (בנוסחו המעודכן):

"46. (א) אדם שתרים בשנת מס פלונית סכום העולה על 400 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126 (א) מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא ינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על 9,000,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי)..."

לצורך הגדרת המושג מוסד ציבורי מפנה סעיף 46(א) לפקודה הנ"ל – להגדרה המצויה בסעיף 9(2) לפקודה, לפיה:

"מוסד ציבורי" - חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה... הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד...  
 "מטרה ציבורית" - מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית;

הגדרת "מטרה ציבורית" בסעיף 9(2) מתווה למעשה שני מסלולים על בסיסם יש לראות במטרה של גוף פלוני משום מטרה ציבורית:

(א) רשימת מטרות סטטוטוריות – הפקודה מונה שבע מטרות המוכרות, כשלעצמן, כמטרות ציבוריות (להלן: המסלול שבדישא).

(ב) סעיף עוללות – הפקודה מסמיכה את שר האוצר לקבוע מטרות נוספות שיוכרו כמטרות ציבוריות, אשר אינן נכללות במסגרת המטרות הסטטוטוריות (להלן: המסלול שבטיפא).

כפי שנקבע בפסק הדין בעניין חוקה לישראל, בין שני המסלולים קיים שוני מהותי. המסלול שבדישא קובע נורמה "אובייקטיבית", ולפיכך הביקורת השיפוטית על פעולת הרשות לפי מסלול זה תהיה בקביעת הפרשנות הסופית של הנורמה. המסלול

שבסיפא, מנגד, קובע נורמה משפטית "סובייקטיבית", המקנה סמכות למשיב לאשר מטרה כ"מטרה ציבורית". על פעולה במסלול שבסיפא תחול ביקורת שיפוטית מסוג אחר – בחינה ובדיקה של האופן שבו עשה השר שימוש בסמכות הנתונה לו, בהתאם לכללי המשפט המנהלי.

6. למעט הרכיב של "מטרה ציבורית", הצדדים שבפנינו אינם חלוקים באשר להתקיימות שאר רכיבי המושג "מוסד ציבורי" ביחס לעותרת. לפיכך, הסוגיה העומדת בבסיס עתירה זו הינה אופן היישום של ההגדרה "מטרה ציבורית", על שני מסלוליה, ביחס לעותרת.

#### טענות הצדדים

7. בפתח דבריה טוענת העותרת כי עצם העובדה שהיא נהנתה במשך שנים מפטור ממס הכנסה, המוגדר בסעיף 9(2) לפקודה, מחייבת את המסקנה כי יש להכיר בה כמוסד ציבורי גם לצורך סעיף 46(א) לפקודה, המבוסס על ההגדרות המצויות בסעיף 9(2) לפקודה. לשיטתה, לא ניתן ליישם באופן שונה את ההגדרות המצויות בסעיף 9(2) לפקודה, ביחס לפטור ממס הכנסה המוסדר בסעיף 9(2) גופו (להלן: מישור מס ההכנסה) ולזיכוי בגין תרומות הניתן לתורמים, המוסדר בסעיף 46(א) לפקודה (להלן: מישור התרומות).

טענה נוספת עוסקת בהחלטת המשיב בשאלת סיווג מטרת העותרת כמטרה ציבורית במסגרת המסלול שברישא, כלומר, בשאלה אם יש לפרש את מטרת העותרת ככאלו הנופלות בגדר המטרות הסטטוטוריות המנויות בפקודה. לטענת העותרת, התכלית העומדת בבסיס סעיף 46(א) לפקודה הינה לתמוך בפעילויות בעלות אמצעים תקציביים דלים, שאינן מצויות בזרם המרכזי בחברה, וכל זאת כדי לקדם את הפלורליזם החברתי והתרבותי. לפיכך, לשיטת העותרת, גם אם היא נתפסת כמי שאינה מצויה בזרם החברתי המרכזי, עדיין יש לסווגה כמוסד ציבורי. לגוף העניין, העותרת טוענת כי יש לראות בפעולותיה כמקיימות את המטרות הסטטוטוריות של: חינוך, סעד ותרבות. לצורך הוכחת טענתה כי פעילותה הינה פעילות חינוכית מובהקת נדרשה העותרת בעתירתה לשלל הגדרות למונח "חינוך". לטענת העותרת, המסקנה העולה מהסקירה שערכה היא כי יש לפרש את מטרת החינוך באופן רחב ככוללת כל פעילות שנועדה להקנות ערכים וכלים להשגת מטרות "בעלות ערך". לשיטתה, היא עצמה עומדת בהגדרה זו. העותרת אף מבקשת להבהיר כי פעילותה הינה פעילות סדירה, המתבצעת, דרך כלל, במרכז שלה שבחצבה.

באופן דומה טוענת העותרת, כשהיא נסמכת על ההגדרה המילונית (המילון העברי המרוכז א' אבן־שושן עורך, הוצאת קריית ספר (תשמ"ח)), כי גם את המונח: "תרבות" יש להגדיר באופן רחב כ: "סך ההישגים בהתפתחותו הרוחנית של אדם... התנהגות, אורח חיים, דרך ארץ", וכי טכניקת הויפאסנה מקדמת את כל אלו ולפיכך מטרותיה שלה נופלות גם בגדר "תרבות", כמשמעו בסעיף 9(2) לפקודה.

אשר למטרת הסעד, הכלולה אף היא בהגדרת "המטרה הציבורית" שם, העותרת מתארת את פעילותה בקרב אסירים ונגמלים מסמים, וגורסת כי נוכח פעילות זו יש לראות בין מטרותיה גם מטרת סעד.

8. טענה חלופית שמעלה העותרת הינה כי ראוי שהמשיב יכיר במטרותיה כמטרה ציבורית במסגרת המסלול שבסיפא להגדרת "מטרה ציבורית" שבסעיף 9(2) לפקודה, ככל שהיא חלה על סעיף 46 (א) לפקודה, כלומר במסגרת שיקול הדעת המוקנה בפקודה למשיב. כדי לתמוך בטענה זו הפנתה העותרת בין השאר לקווים המנחים להפעלת שיקול הדעת לעניין הכרה בפעילות מוסד כפעילות למטרה ציבורית, כפי שאלה מתוארים בסעיף 2.2 של חוזר מס הכנסה מספר 2/2001, שצורף כנספח י"ד לעתירה (להלן: חוזר 2/2001, או החוזר). לטענת העותרת, המשיב מחויב לקווים המנחים שפירסם וסטייה מהם מעוררת חשש בדבר שיקולים זרים. העותרת רואה חיזוק לטענתה שבסעיף זה – בתכליות של סעיף 9(2) וסעיף 46 (א) לפקודה, כפי שהוצגו לעיל.

9. העותרת הוסיפה עוד כי הנמקת המשיב לעניין סירובו לאשר את מטרותיה כציבוריות, הינה הנמקה חסרה, דבר אשר מעביר, לשיטת העותרת, את הנטל למשיב, להוכיח כי ההחלטה ניתנה כדין.

10. טענה נוספת התעוררה עקב בקשת העותרת להגשת ראיות נוספות. מהבקשה עלה כי העותרת הוסיפה, למעשה, לעתירתה עילה נוספת – עילת הפליה, שלא הוזכרה בכתב העתירה המקורי שהגישה. במסגרת הבקשה להגשת ראיות נוספות, אשר התקבלה על ידי מותב זה, צירפה העותרת את פרטיהן של שלוש עשרה עמותות (להלן: העמותות הנוספות), שאישורן מוכיח, לשיטתה, את טענת ההפליה. לפי טענה זו, המשיב הפלה את המערערת לרעה ביחס לעמותות האחרות, שזכו להכרה כמוסד ציבורי. לטענתה, בעת ההכרה בעמותות הנוספות לפי המסלול שבסיפא – לא פעל המשיב, בפועל, בהתאם למדיניות המוצהרת בענייננו.

11. נוסף על הטענות המרכזיות הנ"ל – העלתה העותרת עוד מספר השגות. במסגרת זו היא גרסה כדלקמן:

(א) המשיב לא פעל במהירות הראויה בקבלת ההחלטות בעניינה, והדבר מחייב סעד "בלתי שגרתי".

(ב) קיים חשש שהמשיב פעל ממניעים זרים, כפי שעולה מהשיהוי המנהלי לו היא טוענת, ומהשתלשלות האירועים הקונקרטיים. טענה זו מבוססת על עמדת העותרת כי בשלב מסוים של המגעים בין הצדדים הצטמצמה המחלוקת לשאלת הסיכונים הבריאותיים הפוטנציאליים עקב שימוש בטכניקת הויפאסנה, ואף שמחלוקת זו הוסרה, לטענתה, הבקשה נדחתה על סמך נימוק כללי.

(ג) ניתן ללמוד מהאופן שבו מסווגות עמותות הדומות במהותן לעותרת, במשטר של פטור עקב תרומות – במדינות משפט מקובל אחרות (אנגליה ואוסטרליה). לטענת העותרת, אותה ביקשה לתמוך במסמכים במסגרת הבקשה להגשת ראיות נוספות, עמותות דומות לה באנגליה ובאוסטרליה (העוסקות בהנחלת טכניקת הויפאסנה) זכו לפטור מקביל לזה המוסדר בסעיף 46(א) לפקודה, תחת הקטגוריה של עיסוק ב-"חינוך".

(ד) החלטת המשיב שלא להכיר בעותרת כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46(א) לפקודה מהווה פגיעה בקניינה ובחופש העיסוק שלה. הטענה לפגיעה בקניין מבוססת על פסיקה שקבעה כי הטלת מס מהווה פגיעה בקניין ולפיכך צריכה לעמוד בדרישות פיסקת ההגבלה. לטענת העותרת שלילת הטבת מס כמוה כהטלת מס ולפיכך דינן זהה לעניין פגיעה בקניין. הפגיעה לכאורה בחופש העיסוק מבוססת על הטענה כי שלילת ההטבה הגלומה בסעיף 46(א) פוגעת בעצם קיומה של העותרת, עקב מחסור במשאבים – דבר הגורם לפגיעה בחופש שלה לעצב את עיסוקה כרצונה. (הערה: טענות אלו נטענו בצורה כללית ואמורפית בלבד, ולכן אין מקום לדון בהן במסגרת זו).

12. המשיב סבור כי דין העתירה להידחות. להלן אתאר את הטענות שעלו מתגובתו, כמו גם את תשובותיו לעניין עילת ההפליה, כפי שמשתקפות מתגובתו המשלימה.

13. לעניין המסגרת הנורמטיבית ביקש המשיב להעיר שתי הערות:

הערה ראשונה נוגעת לעניין התכלית הראויה שיש לייחס להוראות סעיף 9(2) לפקודה – במישור התרומות. המשיב דוחה את טענת העותרת כי התכלית שבבסיס הסעיף האמור בהקשר לסעיף 46 (א) לפקודה הינה לתמוך בגופים "ממוסדים פחות", שאינם נהנים מתמיכה ממשלתית, לשם קידום הפלורליזם בחברה. לטענתו, התכלית הנכונה היא להעניק סיוע דווקא לגופים הנהנים מהסכמה חברתית רחבה, כך שהפרשנות של הסעיף תהיה פרשנות מצמצמת ומחמירה. הביסוס העיוני לעמדה שמציג המשיב כאן מצוי, לשיטתו, בהבחנה בין ההצדקות השונות שניתן לייחס לפטור. הצדקה אחת מבוססת על הגישה הנורמטיבית לפיה ההכנסות שנמנעות בתחום זה מהמדינה עקב הפטור ממס לא צריכות להיות ממוסות כלל מבחינה נורמטיבית ובסיס המס צריך להיות מצומצם מלכתחילה בהקשר זה. ההצדקה השנייה מבוססת על גישת הוצאות המס לפיה בסיס המס הנורמטיבי דווקא כולל את ההכנסות שנמנעות בתחום זה מהמדינה, אך שיקולים חיצוניים של מדיניות חברתית, כלכלית ופוליטית מכתיבים את ההטבות הניתנות, כלומר, קיים אינטרס חוץ-מיסוי לתמוך בפעילות הגופים מקבלי התרומות, אשר מצדיק את מימון הפעילות על ידי הטבות לתורמים שניתנות באמצעות מערכת המס כתחליף למימון על דרך של חלוקת כספים. המשיב מציין כי הגישה האחרונה, גישת הוצאות המס, אומצה על ידי בית משפט זה בעניין חוקה לישראל. מהבחירה בגישת הוצאות המס כהצדקה התקפה לפטור שבסעיף 46(א) לפקודה, מבקש המשיב לגזור את המסקנה כי פרשנות הסעיף צריכה להיות פרשנות מצמצמת.

ההערה השנייה עוסקת בטענה כי פרשנות ההגדרות שבסעיף 9(2) לפקודה, כמו גם אופן יישומן, אינו זהה בהכרח בהקשרים השונים של מישור מס ההכנסה: (סעיף 9(2) לפקודה גופא) ומישור התרומות (סעיף 46(א) לפקודה). יותר מכך, לטענת המשיב הכרה בגוף כ"מוסד ציבורי" לצורך סעיף 9(2) מהווה תנאי הכרחי לעניין הכרה כזו לצורך סעיף 46(א) לפקודה, אך איננה תנאי מספיק. לשיטתו, סעיף 46(א) לפקודה הולך צעד נוסף לעומת סעיף 9(2), שמטרתו סבסוד פעילות המוסד. צעד נוסף זה משמעו הטיית העדפות הציבור בהקצאת משאבי המדינה, באמצעות מנגנון התרומות. לצורך התערבות זו בהעדפות הציבור נדרשת הצדקה מהותית, שמתבטאת, לשיטת המשיב, בפער בהיקף הגדרות "מוסד ציבורי" לצורך מישור מס ההכנסה, לעומת היקף ההגדרות לצורך מישור התרומות. לשיטת המשיב, פער זה מקבל ביטוי מוסדי בדרישות המחמירות שבסעיף 46(א) לפקודה, לפיהן האישור צריך להינתן באופן פוזיטיבי על ידי המשיב ונדרש אישור של ועדת הכספים של הכנסת להחלטה. הסמכות לקבוע אם

הצדקה כאמור מתקיימת, מסורה למשיב במסגרת פרשנות המטרות לפי מסלול הרישא, או שיקול הדעת המנהלי שלו לפי מסלול הסיפא, והכל בצירוף טעמים נוספים.

נימוק נוסף להבחנה הנטענת בין מישור מס ההכנסה למישור התרומות, מביא המשיב מדבריו של פרופ' ד' גליקסברג בספרו: מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח כרך א' עמוד 252 (1995) (להלן: גליקסברג). לדעת פרופ' גליקסברג, בעוד שבמישור מס ההכנסה ישנו ספק אם התרומה מהווה הכנסה מבחינת בסיס המס הנורמטיבי, הרי שבמישור התרומות אין ספק כי מדובר בהוצאת מס הראויה לפיקוח באמצעות שר האוצר. על מנת להדגים את השוני בין מישור מס ההכנסה למישור התרומות מציג המשיב נתונים לפיהם מתוך כ-17,937 גופים המדווחים על עצמם כמוסדות ציבור לצורך סעיף 9(2) לפקודה, רק כ-4,037 מוסדות מוכרים ככאלה לצורך סעיף 46(א) לפקודה.

על אף כל האמור לעיל, המשיב טוען כי במסגרת בחינת העתירה הוא גיבש ממילא את עמדתו לפיה העותרת לא מהווה מוסד ציבורי אף במישור מס ההכנסה (סעיף 9(2) לפקודה). לטענת המשיב, הסיבה שהעותרת נהנתה עד היום מהפטור המצוי בסעיף 9(2) לפקודה היא העובדה שפטור זה מוסדר באמצעות מנגנון של שומה עצמית, הנבחנת רק באופן מדגמי. הצהרת העותרת על עצמה כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2) לפקודה לא נבחנה בפועל על ידי המשיב ולפיכך הפכה לסופית, ככל הנראה בשל האופי המדגמי של הבחינה וייתכן שגם בשל העובדה שלעותרת לא היו הכנסות חייבות במס בחלק מהשנים.

כן דוחה המשיב את טענת העותרת כי מטרותיה נופלות תחת הקטגוריות של חינוך, סעד ותרבות ולפיכך יש להכיר במטרותיה כציבוריות, לפי המסלול שברישא. המשיב מציע פרשנות מצמצמת למונחים אלה.

14. ביחס למושג "חינוך", גורס המשיב כי יש לפרשו על סמך פרשנות תכליתית ולא לשונית גרידא, וזאת על סמך דברי השופט א' רובינשטיין ב-ע"מ 10673/05 מכללת הדרום נ' משרד הפנים (לא פורסם, 31.12.2007) (להלן: ענין מכללת הדרום). הפרשנות התכליתית הנכונה, לשיטת המשיב, הינה בהכרח פרשנות מצמצמת נוכח עמדתו הכללית לעניין תכלית הסעיף, כפי שפורטה לעיל, ונוכח התפיסה לפיה "בחינוך נחוצים גדרות מדויקים, שכן כמעט כל פעילות המכוונת לחולל שינוי התנהגותי או להרחיב ידיעות – יכולה להיכלל בגדרה". המבחן לפיו מבקש המשיב לבחון אם גוף פועל למטרת חינוך הינו מבחן של שיטתיות ועקביות לאורך זמן. לטענת המשיב,



הקורסים שמעבירה העותרת לא עומדים במבחן זה. לגישתו, קורסים בני עשרה ימים ומפגשים לרענון התרגול לא יכולים להיחשב תהליך שיטתי, מתוכנן וארוך טווח, מבחינת האדם הלוקח בהם חלק. המשיב טוען עוד כי הפרשנות הראויה למונח חינוך, כפי שעולה גם מעניין מכללת הדרום, היא הקניית ידע יחד עם ערכים, במסגרת מוסדות שתכליתם חינוך והוראה בסיסיים ומקובלים. נוסף על כל אלו מוסיף המשיב את הנטל של העותרת, עליו עמד באופן כללי בחלק המקדמי של טענותיו שפורט לעיל, לספק הצדקה להטיית משאבי החברה דווקא לפעילות החינוכית, או במילים אחרות, הנטל להראות מדוע יש להעדיף את פעילותה החינוכית כך שיש לתמרץ תורמים להרים את תרומתם דווקא לה, גם על חשבון פגיעה בהכנסות המדינה.

ביחס למושג "סעד" טוען המשיב כי החלק היחסי מפעילות העותרת שניתן לראות בו משום פעולת סעד, קרי הפעילות המשותפת עם שירות בתי הסוהר, הינו נמוך ולמעשה שולי לפעילות העיקרית של העותרת. באופן כללי מציין המשיב כי לא ניתן להתייחס לכל פעילות של מוסד למען מוטביו כ"סעד", כמובנו בפקודה.

אשר למושג "תרבות" טוען המשיב כי יש לצמצם את הפרשנות הראויה למושג, בהקשר של הפקודה, לפעילות בתחום האמנותי. לטענתו, הפרשנות הלשונית-מילונית של המונח תרבות: "התנהגות, אורח-חיים, נימוס, דרך ארץ" היא כמעט חובקת כל, כך שהחלתה שוללת את הפרשנות המצמצמת המחויבת, כפי שתוארה לעיל. לשיטת המשיב, ברי כי העותרת, שעיסוקה אינו בתחום האמנותי – איננה עונה על הגדרת המושג "תרבות", לפי פרשנותו הרגילה.

15. המשיב לא מקבל גם את הטענה כי היה עליו להכיר במטרת העותרת כמטרה ציבורית במסגרת שיקול הדעת המוקנה לו בסיפא של סעיף 9(2) לפקודה. לטענת המשיב במשך השנים הוא עשה שימוש בשיקול הדעת הנתון לו במקרים מעטים, וגם זאת רק כאשר אותם עניינים נהנו מקונצנזוס ציבורי רחב. עוד מציין המשיב כי הקווים המנחים אותם ציטטה העותרת, הובאו בעתירתה, תוך השמטת סעיף 2.1 לחוזר. המשיב מדגיש כי סעיף 2.1 לחוזר קובע כי מדובר בסמכות שיווית, שראוי שתופעל רק במקרים ומנימוקים חריגים ומיוחדים, וכי במסגרתה יש לשקול מכלול שיקולים, לרבות שיקולים פיסקליים, כלכליים וחברתיים, תוך התחשבות בסדרי עדיפויות בניצול תקציב המדינה. כן נקבע בסעיף 2.1 לחוזר כי הקווים המנחים המובאים בסעיף 2.2, אותו ציטטה העותרת, אינם מהווים רשימה סגורה וכי המשיב רשאי לשקול כל שיקול רלבנטי אחר. המשיב מוסיף כי העותרת לא עומדת ממילא בכל הדרישות שבסעיף 2.2, כך, למשל, מטרתה איננה כזו ש"למדינה עניין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים".

המשיב מדגיש עוד כי לקבלת בקשת העותרת, להכיר בה כמוסד ציבורי במסגרת המסלול שבסיפא, עלולות להיות השלכות תקציביות מרחיקות לכת, שכן החלת הפרשנות הרחבה שמציעה העותרת – משמעותה המעשית היא הכרה במטרותיו של כל מלכ"ר כמטרות ציבוריות.

16. בכל הנוגע לטענת ההפליה, שהתעוררה עקב הבקשה להגשת ראיות נוספות, טוען המשיב טענות דיוניות ומהותיות כאחד. מן ההיבט הדיוני טוען המשיב כי יש לדחות עילה זו על הסף מחמת כך שלא מוצו ההליכים לגביה ועוד הוא מוסיף כי כבישת עילה זו בהליך המנהלי והעלאתה בשלב מאוחר של ההליך, לאחר הגשת התגובה המקדמית מצידו של המשיב – פוגם בתקפותה ובחוסנה. בהקשר זה טוען המשיב כי להשתתות העותרת בהעלאת טענת ההפליה והצגת הראיות בעניין זה, יש גם נפקות ראייתית משמעותית נוכח הקושי להתייחס, בחלוף השנים, לראיות אלו באופן מלא. במיוחד נפגמה, לשיטתו, יכולתו של המשיב להתחקות אחר השיקולים שהביאו להענקת ההכרה כמוסד ציבורי לחלק מן העמותות הנזכרות בבקשה.

מן ההיבט המהותי טוען המשיב כי ביחס לגבי חלק מהעמותות האמורות, לא עמדה העותרת בנטל הראשוני הנדרש לשם ביסוס טענת הפליה – יחס שונה לשווים – בכך שלא הוכיחה שהטעם להכרה בעמותות התבסס על אותן מטרות שבגינן דורשת העותרת הכרה. עוד הוא טוען כי גם אם יוכח כי בפועל התקיים יחס שונה כלפי העותרת ועמותות אחרות על בסיס הניתן להשוואה – הרי שנפקות פגם זה איננה בהכרח הענקת ההטבה לעותרת. ככל שהיחס השונה מקורו בטעות שנעשתה בעבר כלפי העמותות האחרות, אגב הצהרת המשיב כיום כי: "עד כאן ולא יותר", הרי שהנפקות לגבי שני המסלולים, זה שברישא וזה שבסיפא, שונה. לגבי הסמכות לפי המסלול שברישא, שאיננה מבוססת על שיקול דעת, לא ניתן לחייב את המשיב לפעול שלא כדין ולהעניק לעותרת הכרה שאין בסמכותו להעניקה. אשר לסמכות שבסיפא, המבוססת על שיקול דעת מנהלי של המשיב, ההלכה היא כי הוא לא יהיה מחויב להכיר במטרות העותרת כ"מטרות ציבוריות", מקום שהדבר אינו תואם את מדיניותו, כל עוד מדיניותו שוויונית ביחס להווה ולעתיד, בסייג שתיתכן הפליה לטובת גופים שהוכרו בעבר כמוסדות ציבוריים ואין דרך חוקית לשלול טובת הנאה זו מהם. בעניין זה מסתמך המשיב על עניין חוקה לישראל, אשר הניח את המסגרת הנורמטיבית לדיון מסוג זה. המשיב מציין כי אמות המידה לביטול הכרה מחמירות מאמות המידה לאי מתן הכרה. חלק מהגופים אליהם התייחסה העותרת בבקשה להגשת ראיות נוספות, הוכרו כמוסדות ציבוריים לפני למעלה משני עשורים, בתקופה שבה ניתנו אישורים לתקופה שאינה קצובה, ולפיכך לשיטת המשיב התגבשה אצלם ציפייה לגיטימית ואינטרס

הסתמכות להמשך ההכרה בהם, המונעים את ביטול ההכרה גם אם מקורה בטעות, בהיעדר טעם ראוי שמשקלו גובר על משקל אינטרס ההסתמכות. מטעם זה, לטענת המשיב, גם קיומם של גופים הממשיכים ליהנות באופן מפלה מההכרה שנמנעת מהעותרת – אינו מקנה לעותרת זכות להכרה זהה. המשיב מתייחס באופן פרטני לכל הגופים הנזכרים בבקשת העותרת להגשת ראיות נוספות, ומנסה לשחזר על בסיס איזו מטרה הוענק להם הפטור מלכתחילה ואם הם כפופים לטענה בדבר אינטרס ההסתמכות המונע החלת מדיניות חדשה עליהם. המשיב מציין כי חמש עמותות כפופות לטענה בדבר אינטרס ההסתמכות, שש עמותות נוספות זכאיות להכרה מכוח מטרה שונה מאלה שהעותרת מבקשת לחסות בגינן, ארבע עמותות זכאיות להכרה מכוח מטרת הסעד, אשר גם העותרת מבקשת לחסות בה, אך לטענת המשיב במקרים אלו מצטרפת מטרת הסעד למטרות מוכרות נוספות ומגשימה באופן מובהק ועמוק יותר את המטרה הציבורית הנטענת. לגבי שתי עמותות ציין המשיב כי ככוונתו לערוך בירור נוסף לגבי זכותן להכרה כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46(א) לפקודה.

17. לעניין הטענות הקשורות להליך קבלת ההחלטה, המשיב טוען כי לשיטתו היה ההליך יסודי ומקצועי. את התמשכות ההליכים מבקש המשיב להסביר במספר בקשות רב מצד העותרת. את הטענה בדבר חשש לפעולה ממניעים זרים, חשש המבוסס על העובדה שהמחלוקת הצטמצמה בשלב מסוים לשאלת הסיכונים הבריאותיים אך לא נפתרה גם לאחר שהוסרה מחלוקת זו, מבקש המשיב להסביר בטענה חלופית לפיה הדיון בשאלת הסיכונים הבריאותיים נבע מבקשת העותרת לקבל הכרה כמוסד ציבורי מכוח מטרת ה"בריאות".

18. לעניין היכולת ללמוד על מטרות העמותה ואופן סיווגה מהיחס לעמותות דומות במדינות אחרות, מבקש המשיב לנקוט משנה זהירות. כך במיוחד נוכח העובדה שבמרכז הסוגיה עומדת שאלה פרשנית, למשל של המושג "חינוך", המושפעת מניה וביה מהרקעים השונים במדינות השונות, מהמערכת הנורמטיבית הנבדלת ומתפיסות קהילתיות ותרבותיות אחרות, שהן תלויות זמן ומקום. לטענת המשיב העותרת לא הראתה כי היקף הפטור, כמו גם שיקולי המדיניות, עליהם מבוסס הדין האנגלי והאוסטרלי, זהים לאלו החלים בישראל, ובהיעדר הוכחה כזו – לא נכון להסתמך על הדין הזר. בכל זאת מתייחס המשיב גם לגוף הטענה, ומבקש להצביע על הבדלים בין דיני המס הישראליים לאלו החלים במדינות שהציגה העותרת. בין היתר מתייחס המשיב לעובדה שהפטור בדין האוסטרלי, במישור התרומות, ניתן על דרך של ניכוי, להבדיל מזיכוי בשיטת המס הישראלית, ולעובדה שמנגנון הפטור בגין תרומות באוסטרליה מאפשר "רמות" שונות של הטבת מס, בהתאמה לרמות שונות של קירבה

למטרה הסטטוטורית. כן מבקש המשיב לעמוד על מספר פגמים שנפלו לגישתו בנסיון העותרת ללמוד היקשים מהמשפט המשווה, במיוחד ביחס לראיות שביקשה העותרת להציג באשר ליחס הניתן לעמותות הויפאסנה באנגליה. טענתו היא כי העותרת כלל לא הוכיחה באמצעות האישורים המתאימים כי עמותות הויפאסנה באנגליה קיבלו הכרה מרשויות המס במישור התרומות. לשיטתו, על מנת להראות שגוף באנגליה מוכר לצורך הטבות מס במישור התרומות, לא די באישורים המוכיחים את רישומה של עמותה כ- Charity על ידי ה- Charity Commission, אלא נדרש אישור של רשויות המס לעניין הזכות להטבות אלו (ואישורים מתאימים כאלה לא הוגשו).

עתה משהצגתי את הרקע הרלבנטי ואת גדריו המחלוקות – אוכל לעבור לליבון

הסוגיות.

דיון והכרעה

19. לאחר בחינת טענות הצדדים, אציע להכריי כי נדחה את העתירה, אולם זאת כפוף לסייגים שיפורטו בהמשך ובמיוחד בפסקה 29 שלהלן. אפרט עתה את הנימוקים שבבסיס מסקנתי האמורה.

20. קיים הבדל בין יישום ההגדרות שבסעיף 9(2) בהקשר של מישור מס הכנסה לבין יישומן בהקשר של מישור התרומות, אשר מתבטא בדרישות הנוספות הכלולות בסעיף 46(א) לפקודה, לפיהן:

(1) ההכרה במטרות כ"מטרות ציבוריות" תבוצע באופן פוזיטיבי על ידי המשיב, להבדיל מיישום ההגדרות במישור מס הכנסה המבוסס על שומה עצמית וכפוף לבקרה מדגמית בלבד. ראו לעניין זה: סעיף 3.4 לחוזר 2/2001 הנ"ל וכן: עמ"ה (י-ם) 8018/04 ישיבת אוהל יוסף נ' פקיד השומה י-ם 1, בפסקה 14 (לא פורסם, 9.3.2008).

(2) קביעת המשיב כפופה לאישור ועדת הכספים של הכנסת.

נוכח ההבדל הראשון – אין בעובדה שהעותרת הצהירה על עצמה משך שנים כמוסד ציבורי כדי ללמד בהכרח שיש לראותה ככזו בענייננו – זאת מבלי שאדרש להיכנס לשאלה העקרונית-עיונית האם אכן קיים פער ביישום ההגדרות בהקשרים השונים. ודוק: מאחר ששאלת זכאות העותרת להכרה כמוסד ציבורי במישור מס הכנסה אינה חלק מהעתירה, אין אני רואה לנכון להביע עמדה בשאלה זו.

21. בית משפט זה, בעניין חוקה לישראל, לא הכריע בשאלת הפרשנות הראויה של המושגים: חינוך ותרבות, והשאירה בצריך עיון. בית המשפט קבע כי שאלה זו הינה שאלה סבוכה. גם בעניין מכללת הדרום, בהקשר אחר, חזר בית המשפט על קביעה זו באומרו: "גבולות החינוך הם סוגיה סבוכה; בעינינו ראינו, כיצד השימוש במושג חינוך הוא 'כחומר ביד היוצר, ברצותו מרחיב וברצותו מקצר'" (שם, פסקה ז(12) לפסק דינו של חברי, השופט א' דובינשטיין; וראו גם: גליקסברג, בעמ' 237, ה"ש 180).

בענייננו מתעורר הצורך לקבוע קביעות לגוף השאלה הפרשנית. נוכח מורכבותה של השאלה, דומני כי לא ניתן יהיה למצוא לה פתרון באבחה אחת וכי התשובה הסופית תימצא על דרך של התפתחות הדין מעניין לעניין. עם זאת, ניתן להזכיר כאן שני עקרונות, שעלו זה מכבר בפסיקה ושיש בהם כדי להדריך אותנו בהכרעה בענייננו:

(א) עקרון אחד שניתן ליישמו כאן גורס כי אף שהמשמעות הלשונית של המושג "חינוך" מהווה נקודת המוצא והמסגרת להבנתו (ראו: א' ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה, בעמ' 97-100 (תשנ"ג)) – לא ניתן להסתפק בה. הפרשנות המילולית של המושג "חינוך" הינה רחבה מדי. הגדרות מילוניות, כמו אלו שהובאו על ידי העותרת, אין בהן כדי לקדם די את המהלך הפרשני. נדרשת אם כן פרשנות תכליתית של הגדרת המושג "מטרה ציבורית", לאור התכלית של סעיף 46(א) לפקודה. דבר זה מוביל אותנו אל העיקרון השני.

(ב) על פי העיקרון השני תכלית החקיקה מחייבת פרשנות מצמצמת של ההגדרה. פרשנות זו נובעת מההצדקה העיונית לפטור בסעיף 46(א), המבוססת על גישת הוצאות המס. לפי גישה זו, שתוארה לעיל, ואשר אומצה בעניין חוקה לישראל, ההכרה בגוף כמוסד ציבורי במישור התרומות, כמוה כ"הוצאות המדינה בדרך של חלוקת כספים" (עניין חוקה לישראל, בעמ' 200). גישת הוצאות המס משמעה למעשה מימון עקיף של פעילויות על ידי המדינה, חלף מימון ישיר באמצעות תקציב המדינה. ספרות דיני המס עסקה רבות בשאלת העדיפות של כל אחת מהשיטות – מימון ישיר ומימון עקיף (לסקירה מקיפה של היתרונות והחסרונות של השיטות השונות ראו: א' ויינרוט מיטוי מוסדות ללא כוונת רווח – מס הכנסה ומע"מ 132 (1992) (להלן: ויינרוט); וכן: STANLEY .S. SURREY, *TAX INCENTIVES AS A DEVICE FOR IMPLEMENTING GOVERNMENT EXPENDITURE*, 83 Harv. L. Rev.705 (1970) (להלן: טרי, תמריצי מס)). אחד החסרונות של שיטת המימון העקיף, עליו עומד פרופ' טרי במאמרו, הוא העדר

בקרה ומעקב מספיקים על מימון שהמדינה מספקת בדרך של מימון עקיף. המלומד א' יודן ("תמריצי מס או מענקים – מה עדיף?" רואה החשבון כ"ד 6, בעמ' 8) הרחיב טיעון זה והוסיף בביקורת כי:

"כדאי להדגיש תכונה המאפיינת את תמריצי המס והיא של עניין האשליה האופטית. בד"כ ללירה של מס שמוותרים למישהו והוא הדין להחלטה לגבי התמריץ ולפיקוח על הביצוע לא מתייחסים באותה רצינות כמו ללירה שנותנים במענק. לכן, כל התמיכה בצורה של תמריצי מס יש לה האופי לא להצטמצם, אלא לגדול על פני השנים..."

נראה אם כן כי יש טעם טוב לצמצם בהענקת הפטורים במישור התרומות.

נוכח האופי הכללי של ההגדרות העומדות לפרשנות, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת יפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת, שכן:

"מטבע הדברים ינסו מוסדות רבים להגדיר עצמם כ'מוסדות חינוך' ככל שפן זה או אחר בעשייתם ניתן להעטות עליו זיקה חינוכית, וממילא יכבד הנטל על התושבים האחרים"  
(עניין מכללת הדרום, פסקה י"א לפסק דינו של השופט א' רובינשטיין).

דרך אפשרית לצמצם את פרשנות הגדרות סעיף 9(2) היא לצעוד מן המוכר והברור אל עבר הבלתי ברור ולוודא כי לא התרחקנו יתר על המידה. השופט א' רובינשטיין, בעניין מכללת הדרום (בפסקה י"א) ציין זאת במילים הבאות:

"ככל שמתרחקים ממובנם ה"גרעיני" של מוסדות החינוך... כך קטן הבסיס הרעיוני של הסכמת הציבור... לגבי השתתפות במימון"

השופט רובינשטיין מתייחס למונח "גרעין", כפי שעולה מדבריו של פרופ' ברק, כאותו מתחם פרשני של מונח פלוני עליו לא תהא מחלוקת, זאת בניגוד ל"אזור של אפלולית יחסית... אשר בו הלשון מעבירה מסר שאינו ברור ואינו חד משמעי" (א' ברק פרשנות במשפט: תורת הפרשנות הכללית, בעמ' 242 (תשנ"ב)).

לא יכול להיות חולק כי בגרעין המושג: "חינוך" מצויות פעילויות הוראה והנחלת ערכים בסיסיים, שנועדו להכין את האדם (במיוחד אך לא רק) בילדותו (ובנעורו) – להשתתפות בחברה האנושית והאזרחית.

22. יישום העקרונות שלעיל לגבי העותרת מלמד כי אין לראות במטרותיה משום "חינוך" לעניין סעיפים 9(2) ו-46(א) לפקודה. מטרות העותרת, כפי שהוגדרה בתעודת רישום העמותה שלה, הן "לתמוך בלימוד ובביצוע של טכניקת הויפסנה". מטרות טכניקת הויפסנה, כפי שעולות מהמסמך מדיטציית ויפאסאנה: מבוא לטכניקה ותקנון המשמעת לקורסי מדיטציה (שצורף כנספח ג' לכתב העתירה), הן: "המטרות הרוחניות הגבוהות ביותר – שחרור מוחלט. והארה מושלמת". הטכניקה מתוארת שם ככזו שנועדה לשרש סבל, לאפשר לאדם לתרום לחברה באופן חיובי, לאפשר טיהור נפשי שיביא לעמידה בפני מתחים ובעיות באופן שליו ומאוזן. מבלי להביע כל עמדה ערכית כלפי מטרותיה של העותרת, יש בכוחי לקבוע כי מטרותיה מתרחקות יתר על המידה מגרעין המושג: "חינוך", עליו עמדתי לעיל. שחרור מוחלט, הארה מושלמת ושירוש סבל הן שאיפות שאינן יכולות להיחשב ערכי חינוך בסיסיים בחברה.

ודוק, הקביעה שיש לפרש את המושג "חינוך" בענייננו, מבלי להתרחק יתר על המידה מגרעין המושג, אינה נובעת מקבלת העמדה, לה טוען המשיב, כי יש להכיר רק במוסדות, אשר, בלשון המשיב, "לגבי חיוניות וחשיבות תכניהם קיימת הסכמה חברתית רחבה". עמדה זו סותרת תכלית חשובה נוספת העומדת בבסיס המגזר המלכ"רי בכלל והפטור ממס במישור התרומות בפרט, של: "העמקת המשטר הדמוקרטי באמצעות הרחבת הפלורליזם" (גליקסברג, בעמ' 134), לפיה: "אין לפרש מושגים אלה על פי מה שמתבקש מהקונצנזוס החברתי, תרבותי או הפוליטי" (שם, בעמ' 239). ההימנעות מסטייה משמעותית מגרעין המושג נועדה רק לשם יישום עקרון הפרשנות המצמצמת.

אציין כי המבחן הנוסף שמבקש המשיב ליישם, שבמרכזו הדרישה שתהליך יהיה "שיטתי, מתוכנן, מאורגן וארוך טווח" על מנת שיחשב "חינוך", אינו מתאים לענייננו. ישנם גופים הנמצאים בגרעין המונח "חינוך" גם אם אינם מקיימים דרישות אלו. עצם קיומם של חוקים שונים המסדירים ענייני חינוך, העושים שימוש בדרישת השיטתיות והעקביות, כמו פקודת החינוך (נוסח חדש), תשל"ח-1978 או חוק לימוד חובה, תש"ט-1949 – אין בה כדי ללמדנו כי דרישה זו הינה הכרחית למושג "חינוך" בהקשר של הסעיפים 9(2) ו-46(א) לפקודה, וכי אינה נובעת מהתכליות הספציפיות של חוקים אלו.

23. טענת העותרת כי יש לראות את מטרותיה כנופלות במסגרת המונח "תרבות", דינה גם היא להדחות. הפרשנות שהציעה העותרת למושג: "תרבות": "...התנהגות,

אורח חיים, דרך ארץ", הינה רחבה מני-ים וחובקת למעשה כל פעילות אנושית, ובשל כך סותרת מן השורש את עקרון הפרשנות המצמצמת, עליו עמדתי לעיל. העותרת טענה את טענתה האחרונה בעלמא ובשפה רפה, מבלי להניח בפני בית המשפט תשתית עיונית מספיקה ולפיכך ניתן להשאיר את הדיון בשאלה זו בצריך עיון.

24. גם טענת העותרת כי מטרתה הינה "סעד" אינה יכולה להצליח בנסיבות. על מנת לזכות בהכרה כ"מוסד ציבורי", העותרת לא יכולה להסתפק בהוכחת העובדה שאחת ממטרותיה מהווה מטרה ציבורית, אלא עליה להראות כי מטרה זו היא מטרה בלבדית או דומיננטית. דרישה זו נלמדת מלשון סעיף 9(2) לפקודה: "...ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד..." (וראו גם בפסקה 5 בפסק הדין בעניין חוקה לישראל). העותרת מבקשת להוכיח כי מטרתה הינה סעד נוכח פעילותה בקרב אסירים ונגמלים מסמים. מכתב העתירה עולה כי פעילות זו מהווה נפח קטן בלבד מפעילות העותרת ומכל מקום לא מהווה את כל, או את מירב, פעילות העותרת, כך שדרישת הבלבדיות של המטרה הציבורית לא מתקיימת פה ביחס למטרת הסעד. לפיכך אינני נדרש לדון גם בשאלה אם מטרת העותרת הינה: סעד.

25. העותרת טענה בעתירתה כטענה חלופית כי ראוי היה שהמשיב יכיר בפעילותה כפעילות למטרה ציבורית, מכוח שיקול הדעת המסור לו בסיפא של הגדרת "מטרה ציבורית" בסעיף 9(2) לפקודה. גם טענה זו אין בידי לקבל. להבדיל משאלת התקיימות המטרות הסטטוטורית, שהינה שאלה פרשנית אובייקטיבית במהותה, כפי שהוסבר בפסקה 5 לעיל, השאלה אם היה על המשיב לעשות שימוש בסמכותו לפי מסלול הסיפא עניינה נורמה סובייקטיבית, שהביקורת השיפוטית עליה תעשה על פי כללי המשפט המנהלי. עלי לבחון אם כן, אם פעולת המשיב, בסרבו להכיר בעותרת כמוסד ציבורי במסגרת מסלול הסיפא, היתה סבירה. יפים לעניין זה דבריו של השופט (כתוארו אז) א' ברק בפסק דינו בעניין חוקה לישראל:

"קיים 'מתחם של סבירות', המשתרע על מספר אפשרויות... אשר הבחירה ביניהן נתונה לשר האוצר כמי שממונה על המדיניות הפיסקאלית של הממשלה. משעשה שר האוצר בחירה כדין בין אפשרויות אלה, שוב אין מקום להתערבותנו." וכן: "שר האוצר רשאי להכיר (במטרות העותרת – הוספה שלי – ח.מ) כמטרות ציבוריות לעניין סעיף 9(2) לפקודה, אך אין הוא חייב לעשות כן." (שם, בפסקה 9; ההדגשות שלי – ח"מ).

גם בעניינינו לא ניתן לקבל את הטענה כי החלטת המשיב חרגה ממתחם הסבירות. המשיב אף פעל בהתאם לקווים המנחים בעניין זה, כפי שפורסמו בחוזר מס הכנסה



2/2001 הנ"ל. מקובלת עלי טענת המשיב כי לא ניתן להבין את הקווים המנחים המופיעים בסעיף 2.2 לחוזר ללא ההוראה הכללית המצויה בסעיף 2.1 לחוזר, אשר מגבילה את שיקול הדעת למקרים חריגים ומיוחדים. זאת ועוד, דומני כי הקווים המנחים שבסעיף 2.2 לחוזר מועילים יותר לצורך השאלה אימתי לא לאשר מטרה כמטרה ציבורית לפי מסלול הסיפא, אולם כוחם אינו רב להם כדי להתוות תשובה לשאלה הפוזיטיבית – לאילו גופים יש להעניק הכרה מסוג זה. במובן זה כללים אלו לא מהווים רשימה ממצה ולפיכך הרשות היתה רשאית לשיקול שיקולים רלבנטיים נוספים מעבר לאלו שמופיעים בחוזר.

26. אציין בקצרה כי מקובלת עלי גם עמדת המשיב, כפי שתוארה לעיל, לפיה אין ללמוד בענייננו מסיווגן של עמותות במדינות זרות, אשר עוסקות בקידום טכניקת הויפאסנה. עם זאת אדגיש כי ראוי היה בעיני שתשובתו של המשיב לבקשת העותרת תהא מפורטת ומלאה יותר ושתכיל, גם אם בתמצית, את הנימוקים שהועלו בתשובה לעתירה זו.

27. אשר לטענת הפליה שהתעוררה עקב בקשת המשיב להגשת ראיות נוספות – ברצוני להעיר:

(א) שר האוצר ורשויות המס הם חלק מהמינהל הציבורי. מכאן שבפעילותם בתחום זה חלים עליהם כללי המשפט החוקתי והמינהלי. (השוו: ע"א 8958/07 פקיד שומה ת"א-1905 נ' שרל שבטון (לא פורסם, 18.8.11)).

(ב) בפסק הדין בעניין חוקה לישראל, שעסק במאטריה דומה לזו שבפנינו, עמד השופט (כתוארו אז) א' ברק על שלושה מצבים עקרוניים נבדלים שבהם פלוני טוען להפליה ועל נפקויותיהם השונות, הכל כמתואר להלן:

במצב הדברים הראשון, לפלוני ולאחרים שכמותו יש זכות מוגנת בדין ולרשות – אין שיקול דעת לעניין הענקת הזכות. במצב זה, הנפקות של הפליה לרעת פלוני תהא ביטול אוטומטי של החלטת הרשות בענינו.

במצב הדברים השני, לפלוני, או לאחרים כמותו, אין זכות מוגנת בדין וגם אין שיקול דעת מנהלי לרשות להעניק את הזכות. במצב זה, גם אם מתקיימת הפליה לרעת פלוני, לא ניתן להורות לרשות לחרוג מסמכותה ולהעניק את הזכות לפלוני.

במצב הדברים השלישי, לפלוני אין זכות מוגנת בדין, אך קיים שיקול דעת לרשות להעניק לו זכות זו. במצב זה, הנפקות של הפליה לרעת פלוני תהא אחת משתיים: הפסקת ההפליה על דרך של שלילת הזכות מהמופלים לטובה, או הענקת הזכות גם לפלוני. קיים סייג לכלל זה, לפיו, כאשר הרשות מכריזה על שינוי מדיניות בחזקת "עד כאן ולא יותר" (אגב כך שאין בכוחה לשלול זכויות שניתנו לאחרים בעבר מטעמים טובים, כמו טענת הסתמכות תקפה) – לא תהא היא מחויבת להעניק את הזכות לפלוני ותוכל להמשיך להעניק את הזכות לבעלי אינטרס ההסתמכות.

אם נבקש לסווג את פעולות המשיב בענייננו על פי סעיף 46 (א) לפקודה בהתאם לקטגוריות הנ"ל, שהותוו בעניין חוקה לישראל, הרי שאת החלטת המשיב, הנסמכת על המסלול שברישא לסעיף 9(2) לפקודה יש לסווג במסגרת: "מצב הדברים השני". סיווג זה מתקבל בשים לב לכך שמסלול הרישא מבוסס על נורמה אובייקטיבית ונוכח קביעתי כי מטרות העותרת אינן באות לכאורה בגדר "מטרה ציבורית" על פי מסלול זה. לפיכך, בהתאם להלכה בעניין חוקה לישראל, שתוארה לעיל, טענת ההפליה ביחס לפעולות המשיב במסגרת המסלול שברישא דינן להידחות.

החלטת המשיב המתבססת מאידך גיסא על שלילת המסלול שבסיפא לסעיף 9(2) לפקודה ככל שהיא חלה על סעיף 46(א) לפקודה – תסווג, במסגרת: "מצב הדברים השלישי". סיווג זה נלמד מהעובדה שסמכות זו מבוססת על נורמה סובייקטיבית, המותרת למשיב שיקול דעת מנהלי. הנה כי כן, ככל שפעולות המשיב במסגרת המסלול שבסיפא מיושמות באופן מפלה, ניתן מבחינה עקרונית לחייב את המשיב להכיר בעותרת כמוסד ציבורי.

28. עם זאת בענייננו העלתה העותרת את טענת ההפליה בשלב מאוחר של ההליך שבפנינו. העותרת אמנם העלתה טענת הפליה כללית כבר בפנייתה הראשונה לרשות, ואולם טענה זו נזנחה בעת הגשת העתירה ו"קמה לתחייה" רק במסגרת הבקשה להגשת ראיות נוספות. יתרה מכך, ספק בעיני אם הונחה לפני בית המשפט תשתית ראייתית מספיקה לביסוס טענת ההפליה. לא השתכנעתי, בשלב זה, כי פרטי העמותות שהמציאה העותרת במסגרת הראיות הנוספות, יש בהן די כדי לבסס את טענת הפליה ביחס להפעלת הסמכות שבסיפא לסעיף 9(2) לפקודה, ככל שהיא חלה בהקשר לסעיף 46(א) לפקודה. מטעם זה אציע לחבריי לדחות את העתירה אף בראש זה, מה גם שכל העמותות שהובאו כדוגמאות – רק יודעו ע"י העותרת באשר לטענות המתייחסות אליהן (על פי הבנה שהושגה בדיונים שהתקיימו בעתירה), ואולם לצורך הוצאת צו על תנאי, ראוי היה לצרפן כמשיבות בבחינת מי שנוגעות בדבר וכאלו שעלולות להיפגע.

29. אני רואה לנכון להתייחס לבסוף לאופן התנהלות המשיב בעניינינו ולהוסיף בהקשר זה הסתייגות מסויימת ביחס לתוצאה המוצעת.

בית המשפט בעניין חוקה לישראל דן לפני יותר משני עשורים במצב דומה למצב הניצב לפנינו כעת, ואף שלא הביע עמדה באשר להתקיימותה או אי-התקיימותה של עילת הפליה שם, קרא למשיב להסדיר את אופן מדיניותו במכלול זה באופן ממצה. דומה שגם כיום, בחלוף השנים, עדיין רב אי-הסדר במדיניותו של המשיב בנושא. ספק גם אם הקריטריונים שנקבעו בחוזר 2/2001 הנ"ל – די בהם כדי להצביע על מדיניות ברורה דיה, שבכוחה לאיין את החשש מפני הפעלה שרירותית, או אף מפלה של הסמכות המסורה למשיב. לפיכך, אציע לחבריי כי נמליץ למשיב לגבש בתוך שנה קריטריונים ברורים שיהיה בהם כדי לאיין את החשש מפני הפעלה מפלה של הסמכות המסורה למשיב מכוח סעיף 46(א) לפקודה. במסגרת זו ראוי כי המשיב יבצע גם בדיקה פנימית, שתפקידה יהיה לבחון אם הגופים המוכרים כיום לצורך סעיף 46(א) לפקודה תואמים את מדיניותו המוצהרת. ברצוני להבהיר כי אין באמור כאן כדי להביע כל עמדה ביחס למי מהגופים שפרטיהם הובאו במסגרת בקשת המערערת להגשת ראיות נוספות, ואין בה כדי לקבוע דבר לעניין פעולות אופרטיביות שעל המשיב לנקוט בתום הבדיקה. עם זאת, נוכח דברי בפיסקה זו, אציע לקבוע כי לעותרת יישמרו הזכויות לעתור שנית בעתיד, ככל שעתירתה תוכל להתבסס על עילת ההפליה.

30. נוכח כל האמור לעיל, אם תתקבל דעתי, אציע לחבריי שנדחה את העתירה, בכפוף לאמור בפיסקה 29 שלעיל. כן אציע כי בנסיבות – לא נשית צו להוצאות.

ש פ ט

המשנה לנשיא (בדימ') א' ריבלין:

אני מסכים.

המשנה-לנשיא (בדימ')

המשנה לנשיא מ' נאור:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ח' מלצר.

ניתן היום, ה' באלול התשע"ב (23.8.2012).

ש ו פ ט

המשנה לנשיא

המשנה לנשיא (בדימ')

העותק כפוף לשינויי עריכה וניסוח. 08108930\_K06.doc מה  
מרכז מידע, טל' 077-2703333 ; אתר אינטרנט, [www.court.gov.il](http://www.court.gov.il)