

א

בבית המשפט העליון בשבתו כבית-משפט לערעורים אזרחיים

ב

[13.11.90]

לפני השופטים ש' לוי, ד' לוי, א' גולדברג

חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, ס"ח 52, סעיפים 1 (המונחים "מלכ"ר", "עוסק"), 58- הצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, ה"ח 239, סעיפים 1 (המונח "מלכ"ר"), 59.

ג

המערערת מחויקה ומנהלת רשת של 12 תנויות מזון בכל רחבי הארץ. הרשת הוקמה כדי למכור מוצרי מכולת במחירים מוזלים לאוכלוסייה החרדית. אולם, למעשה, פתוחות תנויות המזון לכול, והכנסות העמותה מכך משמשות לסבסוד המוצרים, כך שיימכרו במחירים מוזלים למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנוקקים אחרים, ואף יינתנו לאלה חינם. בתחילה הוכרה המערערת על-ידי המשיב כמלכ"ר, שאינו חייב בתשלום מס ערך מוסף. אולם לאחר מכן החליט המשיב לפצל את מעמד המערערת, כך שרשת הצרכניות לממכר מזון תירשם כ"עוסק" (ולפיכך תחויב בתשלום מע"מ), ואילו יתר פעילויותיה של העמותה, כגון ארגון מועדוני נוער וגני ילדים, יירשמו כמלכ"ר. ערעור שהגישה המערערת על החלטה זו לבית המשפט המחוזי נדחה. מכאן הערעור לבית המשפט העליון, שנסב על שאלת סמכותו של המשיב לשנות את סיווג המערערת.

ד

בית המשפט העליון פסק:

ה

א. (1) סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, מעיד, שאין קונקלואסיבות בהגדרת מלכ"ר, וכי גוף יכול שייתפס ברשתה של הגדרה זו ולמרות זאת יהיה מסווג, לעניין תלק מפעילויותיו, כ"עוסק". שהרי מוסמך המנהל בסעיף זה לשנות את הסיווג לגבי מקצת הפעולות, ומכאן שצפה המחוקק מצב של סיווג כפול לגוף מסוים - "עוסק" לצורך פעילות אחת ומלכ"ר לצורך פעילות אחרת (803 ז-804 א).

ו

(2) הקריטריון, המציב את המטרה הסופית להקמת הגוף, אינו הקריטריון היחיד לסיווג הגוף כמלכ"ר (805 ה-1).

(3) השוני בשיטת חיובו במע"מ של מלכ"ר לעומת חיובו במע"מ של "העוסק" נובע ממהות עסקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלה של "העוסק" הטיפוסי (805 ו-ז).

(4) בקובעו את שיטת המיסוי של מלכ"רים ביקש המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם ולהטיל עליו מס. מתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תיפעוליים, אלא הפסדים תיפעוליים, הממומנים על-ידי תרומות וכיוצא באלה, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף (806 ג-ד).

ז

(5) במקרה דגן המצב שונה: השכר שהמערערת משלמת לעובדי רשת החנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מפעילותה, שכן גם רווחים לה מפעילות זו, והם חלק מן הערך המוסף, שמן הדין להטיל עליו מס (805 ד-ה).

השופט א' גולדברג

- ב. (1) השיקולים אותם יש לשקול בהפעלת סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף בשאלת הסיווג הם: מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים; ב"חוקת" החייב במס 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 התכרים; עיון במאון המוסד מעלה שקיים גירעון תיפעולי, שמקורות המימון של הגירעון התיפעולי בחלקו הניכר בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים, ושיתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות אלא מיועדות להמשך הפעילות; מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל ואינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל-כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים; השיקול אם יש לכאורה הצדקה עניינית לשינוי ברישום, שכן ניתן להפריד מינהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי; פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש (807 ו-808 ג).
- (2) בהפעלת 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 כאלה - נדרש מיסויו של ערך מוסף זה (808 ד-ה).
- (3) חוק מס ערך מוסף התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה. גם צרכני מזון אמורים לשלם את המס על צריכתם זו, ולא הייתה כוונה לתת פטור לצרכנים הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המערערות. סיווג המערערת כמלכ"ר יגרום לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר (809 ב-ג).
- (4) השיקול למניעת הפליה בתחרות בענף עסקי מסוים על-ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של הגוף, שכן אחת מאושיותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס. מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטרלי, וכונתו היא שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מס (807 ד-ה).

פסקי-דין של בתי המשפט המחוזיים שאוזכרו:

[1] ע"ש (חי') 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל, מנהל המכס והבלו, פ"מ תשל"ח (2) 520.

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים (השופט י' בזק) מיום 10.11.87 בע"ש 12/87. הערעור נדחה.

י' שפט, ד' גילת - בשם המערערת:

א' קורן, עוזר ראשי לפרקליט המדינה - בשם המשיב.

## פסק-דין

השופט א' גולדברג: 1. המערערת, עמותת "בשערייך ירושלים", מחזיקה ומנהלת רשת של 12 חנויות מזון בכל רחבי הארץ. הרשת הוקמה כדי למכור מוצרי מכולת במחירים

השופט א' גולדברג

א מוזלים לאוכלוסיה החרדית. אולם, למעשה, פתוחות חנויות המזון לכול, והכנסות העמותה מכך משמשות לסבסוד המוצרים, כך שיימכרו במחירים מוזלים למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנוקדים אחרים, ואף יינתנו לאלה חינם אין כסף. בתחילה הוכרה המערערת על-ידי המשיב כמוסד ללא כוונת רווח (להלן – מלכ"ר), שאינו חייב בתשלום מס ערך מוסף. ואולם לאחר מכן החליט המשיב לפצל את מעמד האגודה, כך שרשת הצרכניות לממכר מזון תירשם כ"עוסק" (ולפיכך תחויב בתשלום מע"מ), ואילו יתר פעילויותיה של העמותה, כגון ארגון מועדוני נוער וגני ילדים, יירשמו כמלכ"ר. סמכותו של המשיב לשנות את סיווגה של המערערת קבועה בסעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – החוק), הקובע:

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

ג המערערת ערערה על החלטה זו בבית המשפט המחוזי, ערעורה נדחה, ועל כך מערערת היא לפנינו.

ד 2. אין חולק על כך, שמטרתה הסופית של המערערת אינה צבירת רווחים ככאלה, ורווחיה מן החנויות מוקדשים כולם לשם תמיכה בנוקדים, כמפורט לעיל. ממילא אין טענה, כי המדובר במבנה מלאכותי של העמותה. מכאן, שעל פני הדברים זכאית היא להיכנס להגדרת "מלכ"ר" הקבועה בסעיף ההגדרות (סעיף 1) שבחוק. סעיף זה קובע ארבע חלופות למלכ"ר, מהן, הרלוואנטית למערערת, היא חלופה (2), שעניינה ב-

ה "חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי".

ו בית המשפט קמא, לאחר שניתח בפרוטרוט את טיעוני הצדדים, קיבל את עמדת המשיב וקבע, כי:

ז "סעיף 58 צפה את האפשרות של חייב מס שפעילותו מתאימה לכמה סוגים של חייבי מס והסמיך את המנהל לשנות סיווגו של חייב מס מסוג אחד לסוג אחר, אם ראה כי 'עיסוקיו ופעילויותיו' בכללותם או בתחום מסויים, מהותם קרובה יותר לסוג האחר.

ח פעילותה של רשת חנויות המזון של המערערת מתאימה לשני סוגים, מצד אחד הן מתאימות לסוג של 'עוסק' לפי שהן עוסקות במכירת מזון לצבור לקוחות בלתי מוגדר תוך עשיית רווחים. מצד שני הן מתאימות לסוג של מלכ"ר לפי שכוונתם להסתפק ברווחים בשיעור נמוך מהמקובל ... ולפי שכוונתם במספר מקרים להשתמש ברווחים שנותרים להם לאחר ניכוי הוצאות תפעול החנות ... לשם אספקת מזון בחינם לנצרכים. ההחלטה לאיזה משני הסוגים לשייך את המערערת היא בידי המנהל ועליו לעשות זאת לפי 'מהות עיסוקיו ופעילויותיו' של הגוף שבו

השופט א' גולדברג

מדובר, הגוף כולו או חלקו. בעניננו מדובר באותו חלק של הגוף (המערערת) העוסק במכירת מזון, דהיינו ברשת החנויות של המערערת לממכר מזון. העיסוק והפעילות של רשת זו היא כשל כל בתי עסק לממכר מזון ... אין מדובר בעסוק צדדי או נלווה אלא בעיסוק עיקרי ורב ממדים – 12 חנויות הפזורות בכל הארץ אשר מוכרות מזון ותוצרת מכולת לגווייה המרובים לציבור לקוחות בלתי מוגדר. אין לפנינו מפעל המחלק מזון בחינם או מוכר מזון במחיר העלות שלו, מדובר ברשת חנויות שכוונתה בפרוש לעשות רווחים, אלא שאין כוונתו להשתמש ברווחים לשם רווחתם של מנהליו ...

א

ב

במסיבות אלה רשאי היה המנהל לשנות את סיווג פעולותיה של המערערת בתחום רשת החנויות לממכר מזון ולקבוע כי רשת זו אינה מלכ"ר אלא 'עוסק' ...".

3. החוק חילק את החייבים במס לשלושה מיגזרים: עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי. הגדרת מלכ"ר צוטטה לעיל, ואילו 'עוסק' מוגדר בסעיף 1 לחוק כ-

ג

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

מניסוח ההגדרה על דרך השלילה, כי 'עוסק' הוא מי 'שאינו מלכ"ר', עולה, לגירסת המערערת, הכלל, ש'גוף שעל פי טיבו יכול היה להיחשב על פי החוק הן למלכ"ר והן לעוסק – יראו אותו כמלכ"ר'. היינו, כי יש עדיפות למי שנכנס להגדרת מלכ"ר, כל אימת שעשוי הוא להיתפס בשתי ה'רשתות', והרשת ה'מלכ"רית' היא הרשת שעל פיה יש להטיל עליו מס. וממשיכה המערערת בטיעונה, כי מאחר שאין חולק שהמערערת נכנסת לגדר מלכ"ר, שכן אין מטרתה לרווחים ואין היא מוסד כספי, הרי שסיווגה כמלכ"ר היא האופציה היחידה. לדבריה:

ד

"ראינו שהגדרת מלכ"ר מוציאה מתחולתה גוף שאמנם אין עיסוקו לשם קבלת רווחים אך הוא מוסד כספי. לעומת זאת אינה מוציאה גוף שאינו פועל לשם קבלת רווחים, אך הוא מבצע עסקאות במהלך עסקיו היינו – עוסק.

ה

נוסף לזאת, הגדרת 'עוסק' כן מוציאה מתחולתה גוף המבצע עסקאות אך הוא מלכ"ר.

ו

המסקנה: החוק לוקח בחשבון כי מלכ"ר, יתכן ותהיה לו פעילות עסקית, ועדיין הוא מלכ"ר ולא עוסק".

ואמנם, מהלכים לטענה זו של המערערת מצויים בספרם של י' שפט ו-א' שניידר, מס ערך מוסף – דברי הסבר (אדמית, 1989).

ז

4. קיומו של סעיף 58 לחוק אינו תומך בתיוה האמורה ומעיד, שאין קונקלוסיביות בהגדרת מלכ"ר, וכי גוף יכול שייתפס ברשתה של הגדרה זו ולמרות זאת יהיה מסווג, לעניין חלק מפעילויותיו, כ'עוסק'. שהרי מוסמך המנהל בסעיף זה לשנות את הסיווג לגבי מקצת

השופט א' גולדברג

הפעולות, ומכאן שצפה המחוקק מצב של סיווג כפול לגוף מסוים – "עוסק" לצורך פעילות אחת, ומלכ"ר לצורך פעילות אחרת.

א

המערערת מנסה ליישב את טענתה הנ"ל עם האמור בסעיף 58 בכך שאת שינוי הסיווג ופיצולו יש להבין כבא לאפשר למנהל "לקבוע את הסיווג בין עוסק מורשה לזעיר, פטור לשאינו פטור". אך דברי ההסבר להצעת חוק מס ערך מוסף, תשל"ה-1975, לסעיף זה (שהיה בהצעת החוק סעיף 59) מעידים על כך כי בסעיף זה ראה המחוקק לנגד עיניו את המעבר הסיווגי ממלכ"ר ל"עוסק", ולהיפך:

ב

"הכוונה היא בעיקר לרישום מוסדות ללא כוונת ריווח כעוסקים, כגון מפעלים עסקיים שהם חלק ממשדד ממשלתי מסוים ושלפי הגדרת מלכ"ר אינם בגדר עוסקים. כך יהא המנהל רשאי לרשום כמלכ"ר מוסד שהוא לכאורה עוסק, אבל מבחינת מהותו האמיתית הוא מוסד ציבורי הנוון מתרומות, סובסידיות וכד" (שם, בעמ' 256).

ג

ובדברי ההסבר להגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 הודגש, בעמ' 240, כי:

"...יש לציין כאן, שעל פי הצעת החוק יש למנהל סמכות לרשום מוסד ללא כוונת ריווח כעוסק, אם לדעתו עוסק המוסד גם בפעילות עסקית".

ד

משהובהר, כי גם מי שנכנס בהגדרה הראשונית של מלכ"ר עשוי להיות מסווג כ"עוסק", בין לכל פעילויותיו ובין כחלק מהם, עולה השאלה, מה צריכים להיות הקריטריונים לסיווג זה.

רשויות מע"מ קבעו לעצמן "נוהל רישום מלכ"ר או שינוי סיווגו לצרכי מע"מ", בו נקבעו ארבעת הקריטריונים הבאים לעניין סיווג נישום כמלכ"ר:

ה

"(1) מהמסמכים משתקפת העובדה כי עיסוקה של החברה הוא אך ורק למטרת החברה, הן הנכסים והן ההתחייבויות של החברה משמשים להשגת מטרת החברה ואין חלוקת דיידנדו או טובת הנאה לבעלי המניות באופן פרטי.

ו

(2) במאזן החברה או בהצעת התקציב השנתי, יש לבחון מה הם מקורות ההכנסה לפי מהות העסוק שלה, כמו כן יש לבחון מה הם המקורות המממנים את הגרעון התפעולי, לאיזה מטרה מייעדים את יתרת הרווח השנתי באם יש.

(3) מהות פעילותה של החברה אינה עסקית ואינה מהווה גורם מתחרה לעסקים אחרים.

ז

(4) האם רישום החברה כמלכ"ר לא יגרום להפלייתה לטובה לעומת עוסקים אחרים בענף המתחרים בה" (נוהלי מע"מ 29.206).

המערערת לא עמדה בקריטריונים השלישי והרביעי, שכן מהות פעילותה, במסגרת רשת החנויות, היא עסקית ומהווה גורם מתחרה לעסקים אחרים. זו הייתה הסיבה העיקרית לכך

השופט א' גולדברג

שביקש המשיב לסווג את המערערת כ"עוסק", וזוהי גם טענתו העיקרית של המשיב, שהושמעה בבית המשפט קמא ולפנינו.

5. 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 בנ"ש (ח"י) 49 / 76 [1]. באותו עניין ביקשה המערערת להפוך ממלכ"ר ל"עוסק", כדי שיהא בידה לנכות את מס התשומות ששילמה ולקבל החזרים משלטונות מע"מ, שכן עלה מס תשומות זה על מס העיסקאות שחבה בו. בית המשפט אישר את החלטת מנהל מע"מ להשאיר על כנו את סיווגה של המערערת כמלכ"ר. הנשיא התורן ב' כספי, בעמ' 526–526, שם את הדגש בפסק-דינו על מטרת הנישום וייעודו, מטרת הקמתו של הגוף ומה כוונת ניהולו:

"...בא-כוח המערערת מתעלם מכך שהדגש הוא לא על המלה 'ריווח', כי אם על התיבה 'לשמו', כי גם אם יש למערערת הכנסה המוגדרת בסעיף 1 לחוק כ'ריווח', הרי אין תפקידה או יעודה להפיק רווחים, כי אם לתת הכשרה ימית למועמדים לקצונה, ואם דרך אגב מופק גם ריווח, הרי זה ענין משני בלבד, ולא מטרתה העיקרית של המערערת. לא למותר לציין כי המלה 'לשמו' מוסכרת במלון החדש של אבן שושן ככה: 'מתוך כוונה מיוחדת לדבר זה בלבד ולא לדבר אחר ...'

גם בפסקה השנייה של הגדרת מלכ"ר נזכרת המלה 'לשם', כלומר המדובר בחבר-בני-אדם שאין עיסוקו 'לשם' קבלת רווחים, חבר-בני-אדם שאין עיסוקו קבלת רווחים' לא נאמר שם. מלכ"ר הוא, איפוא, מוסד שאין עיסוקו מתנהל מתוך כוונה מיוחדת לקבלת רווחים בלבד. גם בשם המושג מלכ"ר עצמו, הוא ראשי תבות של 'מוסד ללא כוונת ריווח', מזדקרת אותה כוונה של המחוקק."

אולם הקריטריון, המציב את המטרה הסופית להקמת הגוף, אינו הקריטריון היחיד. וכבר הזכרנו, כי דבר המחוקק בסעיף 58 לחוק הוא, שתינתן הדעת למהות עיסוקו ופעילויותיו של הגוף, ולא רק למטרתם הסופית.

זאת ועוד: 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 מחהות עיסוקו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של "העוסק" הטיפוסי. עמד על כך י' בן יהונתן במאמרו "עוסקים ומלכ"רים במע"מ" הרבטון הישראלי לחסים 12 (תש"מ-תשמ"ב) 298–299:

השופט א' גולדברג

- א "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.
- ב 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."
- ג במאמר מוסגר יש לציין, כי עידוד מסוים ניתן בכל זאת למלכ"רים, והוא – ששיעור המס על השכר נמוך מזה המוטל על הערך המוסף של עוסקים.
- ד 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.
- ה לא זה המצב לגבי המערערת שלפנינו. השכר שהיא משלמת לעובדי רשת התנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מפעילותה, שכן גם רווחים לה מפעילות זו. ובלי להתייחס לשאלה במה משקיעה היא רווחים אלו, הרי הם חלק מן הערך המוסף, שמן הדין להטיל עליו מס. מבחינה זו של צמיחת ערך מוסף נוסף על השכר קרובה מהותה של המערערת ל"עוסק" מאשר למלכ"ר.
- ו 6. המשיב שם דגש רב בטעונו וכן בנהליו, כאמור, על השיקול של היות הגוף מתחרה עם עוסקים אחרים באותו סוג עיסוק. כך שסיווגו כמלכ"ר גורם להפלייתו לטובה על פניהם, כשעקב כך שאינו חייב במע"מ בידו להציע לצרכן את המוצרים במחירים נמוכים משאר העוסקים. המערערת טוענת, כאמור, כי:
- ז "זהו שיקול זר. המנהל וסגנו אינם מופקדים על שמירת האיזון הכלכלי במובן זה, על ידי כך שיחליטו למי להעניק ולמי לא להעניק מעמד של מלכ"ר. אין זכר לסמכות כזו בסעיף 58 ...
- ח כאשר ניתנה, אפילו לשר בממשלה, הסמכות להוציא צווים מטעמים של איזון כלכלי, מניעת תחרות וכדומה, זה הוגדר במפורש במסגרת הגדרת הסמכות בחוק המסמך".

השופט א' גולדברג

גם שפט ושניידר, בספרם הנ"ל, (בעמ' 24-1.14) מעירים, כי:

"ספק אם השיקול של מניעת הפלייה... הוא שיקול לגיטימי של מנהל המכס ומע"מ. יתכן ששיקול זה הוא 'שיקול זר'".

א

האמנם שיקול זה הינו שיקול זר?

במבוא להצעת החוק, בעמ' 237, נאמר:

"יתרונותיו העיקריים של המס המוצע הם אלה:

ב

.....

ג. חוסר הפליה בין ענפי כלכלה. יתרון נוסף להטלת המס על בסיס רחב ובשיעור אחיד הוא, שאין המס מפלה בין ענפי המשק השונים. מס קניה, למשל, מוטל בעיקר על הייצור התעשייתי לצריכה פרטית ומוטל על שירותים מועטים בלבד ושיעוריו משתנים מענף לענף וממוצר למוצר. השוני הזה משמש מניע להעדפת הצריכה של מוצר פלוני לא מטעמים של עלות ויעילות בענף אלא בגלל שיעור המס. עיוותים אלה אינם קיימים במס ערך מוסף שהוא בעל שיעור אחיד".

ג

ובדברי ההסבר להגדרת מלכ"ר שבסעיף 1, בעמ' 240, הודגש עניין התחרות, כשדובר בסיווגו של מלכ"ר כ"עוסק":

ד

"יש אשר יחידה ממשלתית, או גוף שהוקם כמוסד שלא למטרת ריווח, עוסקים בפעילות המתחזרה בעסקים הרגילים של המשק" (ההדגשה שלי - א' ג').

ה

הנה כי כן, השיקול למניעת הפליה בתחרות בענף עסקי מסוים על-ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של הגוף. שכן אחת מאושרותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס. מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטרלי, וכוונתו היא שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מס.

ו

7. במאמרו האמור, בעמ' 300, מציין בן יהונתן שישה שיקולים, אותם יש לשקול בהפעלתו של סעיף 58 בשאלת הסיווג. ביניהם כולל הוא את שיקול התחרות. ואלו השיקולים:

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

ז



השופט א' גולדברג

- א 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. ... אם 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".
- ב אם נפעיל שיקולים אלו אחד לאחד על המערערת, ניווכח, שעל-פי רובם יש לסווגה, לדעת המחבר, כמלכ"ר, ורק על-פי אחד מהם יש לסווגה כ"עוסק".
- ג 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.
- ד על-פי השיקול השני יש לסווג את המערערת כמלכ"ר. אמנם לא הוגשו לנו מסמכי ההתאגדות של המערערת, אך איש לא חלק, שאין הם מתירים חלוקת רווחים.
- ה לגבי השיקול השלישי – פעילותה העסקית של המערערת היא, כאמור, מקור מימון עיקרי להמשך הפעילות שלה במסגרת מתן עזרה לנצרכים.
- ו השיקול הרביעי מצביע בעוצמה רבה על הצורך לסווגה כ"עוסק", וזאת כדי למנוע הפלייתם של בעלי חנויות מוזן אחרים, שנגרמת כל עוד סיווגה הוא כמלכ"ר.
- ז לגבי השיקול החמישי – לא העלתה המערערת טענה, שיש קושי מינהלי ואירגוני להפריד בין עיסוקיה ברשת החנויות לבין שאר עיסוקיה, ונראה שאין קושי כזה.
- ח השיקול השישי מעלה נימוק נוסף להכרה במערערת כ"עוסק", שכן סיווגה כמלכ"ר יגרום לפגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר. מס ערך מוסף משולם אמנם על-ידי העוסקים, אך הוא מוטל על הצריכה, והנושאים בנטל המס מבחינה כלכלית הם לרוב הצרכנים, עליהם מגלגלים העוסקים את המס:

השופט א' גולדברג

"מס ערך מוסף מוטל על צריכה, בין אם מדובר בצריכה פרטית ובין אם מדובר בצריכה ציבורית" (א' שניידר, "מס ערך מוסף על מלכ"רים" מסים א(2) (1987) א-36).

א

החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה. גם צרכני מזון אמורים לשלם את המס על צריכתם זו, ולא הייתה כוונה לתת פטור לצרכנים הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המערערת. מאחר שמדובר בצריכה גרידא, של מוצרים יום-יומיים, הרי שסיווג המערערת כמלכ"ר מותר צריכה זו פטורה ממס, ובכך נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.

ב

8. לסיכום, השיקולים העיקריים המביאים אותנו למסקנתנו שיש לדחות את הערעור הם שלושה: הראשון, שיקול התחרות בעוסקים אחרים; השני, שיקול הערך המוסף הנוסף לשכר שנצמח כרגיל למערערת מפעילותה, דבר הנובע ממטרתה הזמנית, אם כי לא הסופית, לצבור רווחים; השלישי, לקוחותיה של המערערת הם צרכנים, וסיווגה כמלכ"ר יגרום לפטור בלתי מוצדק על חלק מהצריכה. על-פי שלושה שיקולים אלו ניתן לקבוע, בלשון סעיף 58 לחוק, כי פעילותה ועיסקה של המערערת במסגרת רשת החנויות קרובים במהותם לפעילות ולעיסוק של "עוסק", ולפיכך צדק המשיב בסווגו כך את המערערת.

ג

סבורני, על-כן, כי דין הערעור להידחות, תוך חיוב המערערת בשכר טרחת עורך-דין בסך 3,000 ש"ח, להיום.

ד

השופט ש' לוי: אני מסכים.

השופט ד' לוי: אני מסכים.

ה

הוחלט כאמור בפסק-דינו של השופט גולדברג.

ניתן היום, כ"ה בחשוון תשנ"א (13.11.90).

ו

ז