

עמ' 5

הנושא: השיקולים לסיווג "מלכ"ר" כ"עוסק"

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים
 מס' תיק: ע"א 767/87
בפני: כב' השופטים ש. לוין, ד. לוין, א. גולדברג
 המערערת: עמותת "בשערייך ירושלים"
 המשיב: מנהל המכס ומע"מ
 ניתן ביום 13.11.1990

העובדות:

1. המערערת הינה עמותה המנהלת רשת של 12 חנויות מזון ברחבי הארץ.
2. החנויות פתוחות לכל, אולם הכנסות העמותה משמשות לסבסוד מוצרים כדי שימכרו במחיר מוזל למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים ואף שינתנו בחינם.
3. המנהל השתמש בסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ופיצל את מעמד האגודה כך שהחנויות ירשמו כ"עוסק", ויתר הפעילויות, כגון ארגון מועדוני נוער, ירשמו כ"מלכ"ר".
4. ביהמ"ש המחוזי קיבל את עמדת מנהל מע"מ ומכאן הערעור לבית המשפט העליון.

נפסק:

1. על פניו, נראה כי העמותה האמורה עונה על הגדרת "מלכ"ר" שבסעיף 1 לחוק.
2. הגדרת "עוסק" ממעטת מתוכה "מלכ"ר" אך אין בכך כדי לחרוץ דין כל עמותה הנכללת ביתר ההגדרות - כמלכ"ר, וזאת נוכח סעיף 58 לחוק המתיר למנהל מע"מ לשנות את הסיווג לגבי חלק מהפעילות.
3. על פי הצעת החוק, ברור שסעיף 58 המסמיך את מנהל מע"מ לשנות סיווג, כוון גם למלכ"רים.
4. מתוך נוהלי מע"מ למלכ"רים, המערערת לא עמדה בתנאי שפעילותה העיסוקית אינה מהווה גורם מתחרה לשוק הפרטי ואף לא עמדה בתנאי שרישומה כמלכ"ר לא יגרום להפלייתה לטובה מול עוסקים בענפים מתחרים.
5. השיקול למניעת תחרות עם עוסקים אחרים אינו שיקול זר, בניגוד לטענת המערערת (הנתמכת בספרם של שפט/שניידר). שיקול זה מופיע במפורש בדברי ההסבר להצעת החוק, והוא אחד השיקולים העיקריים בסיווגו של גוף לענין סעיף 58.
6. מס ערך מוסף מוטל על הצריכה - פרטית או ציבורית - והפליית הגוף לטובה תקטין את הכנסות

האוצר בניגוד ליסודות החוק שאחד מהם הוא הקפדה על אחידות המס. (מאמרה של א. שניידר).

7. הטלת מס שכר על מלכ"רים יסודה בערך המוסף המתבטא בשכר, להבדיל מעוסקים אחרים אצלם הערך המוסף מתבטא ברווח. למלכ"רים ככלל אין רווח.

8. השיקולים לסווג הגוף כמלכ"ר או כעוסק הם ששה (כמפורט במאמרו של בן יהונתן):

1. פעילות שלא למטרות רווח, אלא על בסיס התנדבותי ובמחירים נמוכים.
2. אי חלוקת רווחים ורכוש.
3. מצאזן גרעוני ומימון ציבורי ותרומות.
4. מהות פעילות שאינה עיסקית במובן אי תחרות בעוסקים אחרים.
5. הצדקה ואפשרות להפרדה בין סיווג עיסקי למלכ"ר.
6. פגיעה בהכנסות האוצר.

9. השיקול הראשון יבחן לאו דווקא עפ"י המטרה הסופית ודי בכך שהמטרה הזמנית היא הפקת רווח.

10. השיקול הרביעי מצביע על העמותה הנדונה בכיוון של עוסק.

11. במקרה הנדון אין קושי ליצור הפרדה אירגונית.

12. השיקול הששי מצביע על הפסד הכנסות לאוצר, שכן ימנע מהצרכנים תשלום מע"מ - ומע"מ מוטל כאמור על הצריכה.

13. הערעור נדחה בשל 3 נימוקים:

- א. התחרותיות.
- ב. הערך המוסף הנובע מהמטרה הזמנית.
- ג. פטור בלתי מוצדק ללקוחות מהצריכה.

הערעור נדחה.

עמ' 60

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 767/87

בפני: כב' השופט ש. לזין
כב' השופט ד. לזין
כב' השופט א. גולדברג

המערערת: עמותת "בשערייך ירושלים"
ע"י ב"כ עו"ד י. שפט וד. גילת

נגד

המשיב:
מנהל המכס ומע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אורית קורן
עוזר ראשי לפרקליט המדינה

ערעור על החלטת בית המשפט המחוזי בירושלים בתיק ע"ש 12/87 מיום 10.11.87 שניתן על ידי כבוד השופט בזק.

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 מוזלים לאוכלוסייה החרדית. אולם, למעשה, פתוחות חנויות המזון לכל, והכנסות העמותה מכך משמשות לסבסוד המוצרים, כך שימכרו במחירים מוזלים למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים 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 תחוייב בתשלום מע"מ), ואילו יתר פעילויותיה של העמותה, כגון ארגון מועדוני נוער וגני ילדים - ירשמו כמלכ"ר. סמכותו של המשיב לשנות את סיווגה של המערערת קבועה בסעיף 58 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: החוק), הקובע:

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

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

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

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

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

"סעיף 58 צפה את האפשרות של חייב מס שפעילותו מתאימה לכמה סוגים של חייבי מס והסמיק 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.

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 שנתרים 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 מדובר, הגוף כולו או חלקו. בענינו 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 לגוניה 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...

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 מגזרים: עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי. הגדרת מלכ"ר צוטטה לעיל, ואילו "עוסק", מוגדר כ-

"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 לגרסת 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 להתפס בשתי ה"רשתות", והרשת ה"מלכ"רית" היא הרשת שעל פיה יש למסותו. 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:

"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".

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

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 וא. שניידר "מס ערך מוסף" (דברי הסבר, 1.14-24).

4. קיומו של סעיף 58 לחוק אינו תומך בתיזה האמורה, ומעיד שאין קונקלוסיביות בהגדרת מלכ"ר, וכי גוף יכול שייטפס ברשתה של הגדרה זו, ולמרות זאת להיות מסווג לעניין חלק מפעילויותיו כ"עוסק", שהרי מוסמך המנהל בסעיף זה לשנות את הסיווג לגבי מקצת הפעולות, ומכאן שצפה המחוקק מצב של סיווג כפול לגוף מסויים - "עוסק" לצורך פעילות אחת, ומלכ"ר לצורך פעילות אחרת.

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 החוק 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:

"הכוונה היא בעיקר לרישום מלכ"רים כעוסקים, כגון מפעלים עסקיים שהם חלק ממשרד ממשלתי מסוים ושלפי הגדרת מלכ"ר אינם בגדר עוסקים. כך היא המנהל רשאי לרשום כמלכ"ר מוסד שהוא לכאורה עוסק, אבל מבחינת מהותו האמיתית הוא מוסד ציבורי הנזון מתרומות, סובסידיות וכד'." (הצ"ח תשל"ה, עמ' 233, 237).

ובדברי ההסבר להגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 הודגש כי:

"יש לציין כאן שעל פי הצעת החוק יש למנהל סמכות לרשום מלכ"ר כעוסק, אם לדעתו עוסק המוסד גם בפעילות עסקית".

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 לסווג זה.

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

"(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 דיודנד או טובת הנאה לבעלי המניות באופן פרטי.

(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.

(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 היתה הסיבה העיקרית לכך שביקש המשיב לסווג את המערערת כ"עוסק", וזוהי גם טענתו העיקרית של המשיב שהושמעה בבית המשפט קמא ובפנינו.

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, אם לאו.

הטענה ששיקול המטרה הינו חזות הכל, נסמכת על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בע"ש (חי') 49/76 **הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל** (פס"מ תשל"ח (2), 520). באותו ענין 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 העסקאות שחבה בו. בית המשפט אישר את החלטת מנהל מע"מ להשאיר על כנו את סיווגה של המערערת כמלכ"ר. השופט כספי שם את הדגש בפסק דינו על מטרת הנישום ויעודו, מטרת הקמתו של הגוף ומה כוונת ניהולו:

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

גם בפסקה השניה של הגדרת מלכ"ר נזכרת המילה 'לשם', כלומר המדובר בחבר בני אדם שאין עיסוקו 'לשם קבלת רווחים', חבר בני אדם 'שאינו עיסוק קבלת רווחים' לא נאמר שם. המושג מלכ"ר הוא איפוא, מוסד שאין עיסוקו מתנהל מתוך כוונה מיוחדת לקבלת רווחים בלבד, גם בשם המושג מלכ"ר עצמו, הוא ראשי תיבות של "מוסד ללא כוונת רווח", מזדקרת אותה כוונה של המחוקק". (שם, 525-526).

אולם הקריטריון המציב את המטרה הסופית להקמת הגוף, אינו הקריטריון היחיד. וכבר הזכרנו כי דבר המחוקק בסעיף 58 לחוק, הוא שתנתן הדעת למהות עיסוקיו 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 עסקאותיו בניכוי המס הגלום ברכישותיו, הוא מס התשומות, משלם המלכ"ר מס על השכר המשתלם לעובדיו), נגלה שאין סיבה זו נעוצה דווקא במטרתו הפילנטרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של "העוסק", ולא רק לשם עידוד המלכ"רים על כל גווניהם נקבעה שיטת המיסוי השונה. השוני נובע ממהות עיסוקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של "העוסק" הטיפוסי. עמד על כך ע. בן יהונתן במאמרו "עוסקים ומלכ"רים במע"מ" (רבעון ישראלי למיסים, י"ב, 298):

"מבחינה חשבונאית אין שוני מהותי בין שתי השיטות הללו. אצל העוסק המכירות בניכוי מס התשומות שווה לרווח בתוספת השכר שבעסק (דהיינו - הערך המוסף), ואילו אל 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 חנם. 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 מוסף 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".

(אם כי יש לציין עידוד מסויים שניתן בכל זאת למלכ"רים, והוא ששיעור המס על השכר נמוך מזה המוטל על הערך המוסף של עוסקים).

המחוקק ביקש, איפוא, בקובעו את שיטת המיסוי על מלכ"רים לאתר ולמסות, גם אצלם, את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הנצמח מפעילותם. ומתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על ידי תרומות וכיו"ב - ממסוה רק השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לא זה המצב לגבי המערערת שבפנינו. השכר שהיא משלמת לעובדי רשת החנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מפעילותה, שכן גם רווחים לה מפעילות זו. ומבלי להתייחס לשאלה במה משקיעה היא רווחים אלו, הרי הם חלק מן הערך המוסף שמן הדין למסות. מבחינה

זו של צמיחת ערך מוסף נוסף על השכר, קרובה מהותה של המערערת ל"עוסק" מאשר למלכ"ר.

6. המשיב שם דגש רב בטעונו וכן בנוהליו, כאמור, על השיקול של היות הגוף מתחרה עם עוסקים אחרים באותו סוג עיסוק. כך שסיווגו כמלכ"ר גורמת להפלייתו לטובה על פניהם, כשעקב כך כי אינו חייב במע"מ בידו להציע לצרכן את המוצרים במחירים נמוכים משאר העוסקים. המערערת טוענת, כאמור, כי:

"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...."

כאשר ניתנה, אפילו לשר בממשלה, הסמכות להוציא צווים מטעמים של איזון כלכלי, מניעת תחרות וכדומה, זה הוגדר במפורש במסגרת הגדרת הסמכות בחוק המסמ"ך."

גם שפט ושניידר בספרם הנ"ל (דברי הסבר עמ' 1.14-24) מעירים כי:

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

האומנם שיקול זה הינו שיקול זר?

במבוא להצעת החוק נאמר:

"יתרונותיו העיקריים של המס המוצע הם אלה..."

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 היצור 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. עוותים אלה אינם קיימים במע"מ שהוא בעל שיעור אחיד". (הצ"ח תשל"ה, 233, 237).

ובדברי ההסבר לסעיף 58 (סעיף 59 בהצעה) הודגש ענין התחרות כשדובר בסיווגו של מלכ"ר כ"עוסק":

"יש אשר יחידה ממשלתית או גוף שהוקם כמוסד שלא למטרת רווח עוסקים בפעילות המתחרה בעסקים הרגילים של המשק". (שם, 240) (הדגשה אינה במקור).

הנה כי כן, השיקול למניעת אפליה בתחרות בענף עיסוקי מסויים על ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ, הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של הגוף. שכן אחד מאושיותיו של החוק היא ההקפדה על **אחידות** המס. מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטרלי, וכוונתו שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מיסוי.

7. במאמרו האמור מציין י. 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 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". (שם, 300)

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".

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 היו כאלו - נדרש מיסויו של ערך מוסף זה.

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.

לגבי השיקול השלישי - פעילותה העיסקית של המערערת היא, כאמור, מקור מימון עיקרי להמשך הפעילות שלה במסגרת מתן עזרה לנצרכים.

השיקול הרביעי מצביע בעוצמה רבה על הצורך לסווגה כ"עוסק", למניעת אפליית בעלי חנויות מזון אחרים שנגרמת כל עוד סווגה הוא כמלכ"ר.

לגבי השיקול החמישי - לא העלתה המערערת טענה שיש קושי מנהלי וארגוני להפריד בין עיסוקיה ברשת החנויות לבין שאר עיסוקיה, ונראה שאין קושי כזה.

והשיקול 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:

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

החוק התכוון להטיל מע"מ על כל הצריכה, בלי קשר לשאלה מהו מקור הצריכה. גם צרכני מזון אמורים להיות ממוסים בצריכתם זו, ולא היתה כוונה לתת פטור לצרכנים הרוכשים דווקא בחנויות המזון של המערערות. מאחר שמדובר בצריכה גרידא, של מוצרים יומיים, הרי שסוג המערערות כמלכ"ר מותרת צריכה זו בלתי ממוסה, ובכך נגרמת פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר.

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 תגרום 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 **קרובה במהותה** לפעילות ועיסוק של "עוסק", ולפיכך צדק המשיב בסווגו כך את המערערת.

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

(-) שופט

השופט ש. לזין:
אני מסכים.

(-) שופט

השופט ד. לזין:
אני מסכים.

(-) שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט גולדברג. ניתן היום, כ"ה בחשון תשנ"א (13.11.90).

(-)
שופט

(-)
שופט

(-)
שופט