

מיסוי ערך מוסף של מלכ"רים – עיוותי הדין הנוהג, מגבלות תכנון המס והצעה לדיון נורמטיבי

מאת

ישי בר*

הדין הנוהג כיום בישראל במיסוי מלכ"רים – הפוטר ממס ערך מוסף את עסקאותיו של מלכ"ר, השולל קיזוז של מס־התשומות ששילם והמחייב מלכ"ר בתשלום מס־שכר ומס־מעסיקים – לוקה בהיעדר שיטתיות ומפלה, בפעילות כלכלית נתונה, בין פעילות ממשלתית פרטית ופעילות של מלכ"רים. לא זו אף זו: הדין הנוהג מפלה לגבי תחומי פעילות שונים בתוך מגזר המלכ"רים עצמו. כיום, השפעת מס ערך מוסף על פעילות מלכ"ר נגזרת מכמה משתנים (היקף עסקאות המלכ"ר, מרכיב התשומות והשכר בעלויותיו וממיהות לקוחותיו), שאינם תלויים בפונקציה החברתית-כלכלית שהוא ממלא.

חלקו הראשון של המאמר ייוחד לסקירה ולתיחום של גבולותיו ומגבלותיו של דין המס הנוהג, לבחינת עיוותי הדין הנגרמים בעטיו והשפעתו על "תעשיית תכנון המס" של מגזר המלכ"רים. דיון זה יעמת את הרציונל המוצהר של דין המס הנוכחי עם הסטיות מרציונל זה בדין הנוהג. חלקו השני של המאמר יוקדש לדיון נורמטיבי. דיון זה יעסוק בהשפעת שיקולי יעילות כלכלית על מיסוי מלכ"רים ויצג חלופות לדין הפוזיטיבי. שתי החלופות שיוצגו מחייבות סיווג מלכ"ר כעוסק תוך השארת הפטור ממס למלכ"ר על קבלת מענקים ותמיכות: הראשונה מחייבת השוואת דינים בין השניים. החלופה השנייה תומכת בהשוואת הדינים (מכות סיווג המלכ"ר כעוסק), אולם היא ממליצה למסות את פעילותו ה"ציבורית" של המלכ"ר – בתחומים שבהם הוא יעיל יותר – כפעילות שיש לחייבה במס כשיעור אפס. סיכום הדיון תומך בחלופה הראשונה, היינו: מיסוי מלכ"ר כעוסק וסיכודו במירת הצורך בסובסידיה ישירה פטורה ממס.

א. מבוא. ב. עיוותי הדין הנוהג. ג. תעשיית תכנון המס של מלכ"רים ומגבלותיה. ד. רציונל הדין הנוהג; 1. מבוא; 2. הסטייה מהרציונל המוצהר בדין הנוהג. ה. דיון נורמטיבי; 1. מבוא; 2. היקף הפטור ממס־הכנסה על הכנסת מלכ"ר – שיקולי יעילות כלכלית; 3. שיקולי יעילות כלכלית והשפעתם על מיסוי הערך המוסף של עסקאות מלכ"ר; 4. חלופות לדין הנוהג; (א) מבוא; (ב) טיעונים נגד קביעת מס כשיעור אפס; (ג) סיווג מלכ"ר כעוסק – בעיות ופתרונות אפשריים.

* המחקר נעשה במסגרת "המרכז לחקר המדיניות החברתית בישראל". תודת המחבר למרכז ולמנהלו, יעקב קופ. כמו כן נתונה תודתי למרים יציב ולאייריס מאירי-שניר על הערותיהן.

א. מבוא

על ביצוע "עסקה" בישראל¹ מוטל בישראל מס ערך מוסף². על-כן, למשל, יש לשלם מס ערך מוסף על "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקיו"³, ואילו עוסק זכאי לקזז מהמס שהוא חייב בו את מס-התשומות ששילם⁴. מוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר)⁵, בניגוד לעוסק, פטור ממס על עסקאותיו הדגילות⁶, אך מנגד הוא חייב בתשלום "מס-שכר" ומס-מעסיקים⁷ ואינו רשאי לקזז את מס-התשומות ששילם⁸.

להדגמת דין המס הנוהג לגבי מלכ"רים ניקח, למשל, מלכ"ר העוסק בהכשרה מקצועית של עיוורים המממן את פעילותו, בין היתר, על-ידי מכירת סלייקש, פרי עבודת העיוורים⁹. נניח כי הפדיון השנתי של המלכ"ר ממכירת סלים הוא 100,000 ש"ח. הוא רוכש תשומות לצורכי ייצור הסלים ב-50,000 ש"ח לשנה ומשלם לעיוורים המועסקים אצלו שכר עבודה שנתי של 40,000 ש"ח. אם המפעל יסווג כ"עוסק", הוא יחויב במע"מ על מכירותיו, וממס זה ינכה את מס-התשומות ששילם. היינו: המפעל ישלם מס ערך מוסף "נטו" (לאחר הקיזוז) על מכירות בשיעור של 50,000 ש"ח. מבחינה כלכלית סכום זה הוא הערך המוסף שלו. אם המפעל יסווג כמלכ"ר, המפעל יהיה פטור ממע"מ על מכירותיו, אך מנגד לא יהיה רשאי לקזז את המס על התשומות שרכש וכמו-כן יחויב במס-שכר ובמס-מעסיקים על השכר ששילם¹⁰.

הפטור למלכ"ר ממס ערך מוסף נראה במבט ראשון כחלק אינטגרלי מהטיפול

- 1 למשמעות המונח "עסקה" בחוק מס ערך מוסף ראו סעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, ס"ח 791 (6/1/1976) התשל"ו עמ' 52, וכפי שתוקן לאחר-מכן (להלן: החוק).
- 2 סעיף 2 לחוק.
- 3 הגדרת "עסקה" – סעיף 1 לחוק.
- 4 סעיף 38 לחוק.
- 5 "מוסד ללא כוונת רווח" מוגדר בחוק, בין היתר, כדלקמן: (1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים; (2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסר כספיו....
- 6 ראו הגדרות "עסקה" ו"עוסק" בסעיף 1 לחוק.
- 7 סעיף 4 לחוק מטיל מס על שכר-עבודה שמשלם מלכ"ר. שיעור מס-השכר הנוהג כיום על פעילות בישראל של מלכ"ר הוא 8.5%. ראו צו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992, ק"ת 5491, עמ' 272. מס נוסף על הוצאות השכר של המלכ"ר הוא מס-המעסיקים. ראו חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975. מכוח סעיף 2 לחוק, מעסיק שהוא "מוסד פטורי" (למשל: חבר בני-אדם שחל עליו סעיף 2(9) לפקודת מס הכנסה) חייב במס בשיעור של 4%. ראו ק"ת 5372 מיום 18/7/91 וק"ת 5457 מיום 12/7/92.
- 8 סעיף 38 לחוק מאפשר ל"עוסק" לנכות "מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות". סעיף 1 לחוק מוציא מלכ"ר מהגדרת "עוסק" ומגדיר "מס-תשומות" כמס הערך המוסף "שהוטל על מכירת נכסים לעוסק, על יבוא נכסים בידי עוסק או על מתן שירותים לעוסק, הכל לצרכי עסקו או לשימוש בעסקו".
- 9 לצורך הדוגמא נניח כי מכירה זו פטורה ממע"מ. לשאלת הדין הנוהג כפרעל ראו דיונו בפרק הבא.
- 10 בדוגמא זו, המפעל בתנאים מסוימים מרוויח ממעמדו כמלכ"ר. אם קוני הסלים הם צרכנים פרטיים, ה"אדישים" לשאלת קיזוז המע"מ (ראו דיונו בפרק הבא), הפטור ממע"מ לא ישפיע על מחירם האפקטיבי לצרכן: המפעל יחסוך תשלום מס על הערך המוסף שלו (17% מ-50,000 ש"ח). מנגד, המפעל ישלם מס-שכר ומס-מעסיקים (12.5% מ-40,000 ש"ח). לשיעורי המס הרלבנטיים ראו לעיל, הערה 7.

המועדף שמגזר המלכ"רים זוכה לו בדרך-כלל בחקיקת המס בישראל. כך, למשל, על-פי פקודת מס הכנסה¹¹, "מוסד ציבורי"¹² הוא נישום מועדף הפטור ממס-הכנסה על רווחיו שאינם מעסק שהוא עוסק בו, ובלבד שאין מקור הכנסתו מעסק של חֶבֶר בני-אדם שבשליטתו, המשלם דיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה למוסד הציבורי¹³. ברם, הכוונה להעדיף את מגזר המלכ"רים בדין המס הנוהג בישראל לא קיבלה את ביטויה הממשי באופן אחיד ושיטתי. דיני המס הנוהגים אינם מטפלים בעקביות בהכנסותיהם של מוסדות שמטרתם היא טובת "צורכי הציבור". היעדר הקוהרנטיות במיסוי מלכ"רים בא לידי ביטוי לא רק בטרמינולוגיה ובמערכת הגדרות בלתי-אחידה בחוקי המס השונים¹⁴, אלא, בעיקר, בתוצאות המס השונות¹⁵. מאמר זה יבחן את דרך הטיפול הנוהגת והראויה במיסוי הערך המוסף של מלכ"רים. הדין הנוהג כיום לוקה בהיעדר שיטתיות, ובפעילות כלכלית נתונה הוא מפלה בין פעילות ממשלתית, פרטית ופעילות של מלכ"רים. לא זו אף זו: לגבי תחומי פעילות שונים הדין הנוהג מפלה בתוך מגזר המלכ"רים עצמו. כיום השפעת מס ערך מוסף על פעילות מלכ"ר נגזרת מכמה משתנים שאינם תלויים בפונקציה החברתית-כלכלית שהוא ממלא¹⁶.

הפרק הבא של המאמר יציג את עיוותי הדין הנוהג כיום בישראל. דין זה, על עיוותיו, השפיע על אופן תכנון המס של מגזר המלכ"רים. הפרק השלישי יציג את השתקפות "חששית תכנון המס" של המגזר בפסיקת בתי-המשפט ויתחום את גבולותיו ומגבלותיו של דין המס הנוהג. הפרק הרביעי יסכם את החלק הראשון של המאמר ויעמת את הרציונל המוצהר של דין המס הנוכחי עם הסטיות מרציונל זה בדין הנוהג. חלקו השני של המאמר ייוחד לדין נורמטיבי. הפרק החמישי יעסוק בהשפעת שיקולי יעילות כלכלית על מיסוי מלכ"רים ויצג חלופות לדין הנוהג. שתי החלופות שיוצגו מחייבות סיווג מלכ"ר כעוסק תוך השארת הפטור ממס למלכ"ר על קבלת מענקים ותמיכות: הראשונה מחייבת השוואת דינים מלאה בין השניים. החלופה השנייה תומכת בהשוואת הדינים (מכוח סיווג המלכ"ר כעוסק), אולם היא

- 11 פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961, עד-תיקון 93 (כולל) (להלן: הפקודה).
 12 הגדרות מלכ"ר (ראו לעיל, הערה 5) ומוסד ציבורי אינן זהות. "מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 9(2) לפקודה כ"חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרכיב נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר...". "מטרה ציבורית" הוגדרה בסעיף כמטרה "שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית". להיסטוריה התקיקתית של סעיף 9(2) ראו א' וינרוט, מיסוי מלכ"רים (חושן למשפט, 1992) 28-34. לדין בהיקף המטרה הציבורית ראו שם, פרקים 2-4.
 13 סעיף 9(2) לפקודה. פן אחר להעדפת המוסד הציבורי בפקודה בא לידי ביטוי ביחס המועדף הניתן לתורמים. תרומות למוסד ציבורי מזכות את התורם, בהתמלא התנאים הנקובים בסעיף 46 לפקודה, בזיכוי ממס בשיעור של 35% משיעור התרומה. באופן דומה מלכ"רים נהנים מטיפול מועדף במסי רכוש ושבח.
 14 ראו לעיל, הערה 12.
 15 ראו "בר, מיסוי מוסדות ציבורי" – היקף הפטור החל, והראוי לחול" משפטים כד (טרם פורסם).
 16 כך, למשל, השפעת המס על מלכ"ר נגזרת כיום מרמת השכר המשולם לעובדיו, מכמות התשומות שהוא רוכש וממיהות לקוחותיו. ראו דיונונו בפרק הבא.

ממליצה למסות את פעילותו ה"ציבורית" של המלכ"ר — בתחומים שבהם הוא יעיל יותר — כפעילות שיש לחייבה במס בשיעור אפס. סיכום הדיון, שלפיו עדיף למסות מלכ"ר באופן רגיל (כעוסק) ולסכסדו במידת הצורך בסובסידיה ישירה, איננו צריך להפתיע; שכן הוא מוכר מדיונים רבים בתחום הטבות (או "הוצאות") מס במיסוי הישיר.

ב. עיוותי הדין הנוהג

חוק מס ערך מוסף בישראל בשנת 1975, לאחר אימוץ מסקנת "הוועדה הציבורית לבדיקת מערכת המיסים בישראל" (הידועה בשם "ועדת אשר"). ברם, המחוקק, כמו גם הממשלה בהצעת החוק, לא קיבלו את המלצת הוועדה בקשר למיסוי מלכ"רים.

ועדת אשר המליצה כי המס המוצע יחול גם על מלכ"רים¹⁷, תוך מגמה להרחיב את בסיס מס ערך מוסף ככל האפשר:

הוועדה ממליצה על הנהגת מס ערך מוסף על בסיס רחב שיכלול את ערך התוצר המקומי והיבוא, ויכלול הן טובין והן שירותים, אך לא יכלול יצוא של טובין או שירותים. המס יחול על כל הסקטורים כולל ממשלה ומלכ"רים¹⁸.

הנמקת הוועדה היתה, כי היא:

מחייבת הטלת מע"מ על בסיס רחב ככל האפשר ורואה בבסיס הרחב את אחד היתרונות העיקריים של המס. הבסיס חייב לכלול, לדעת רוב חברי הוועדה, גם את הערך המוסף של הממשלה ושל המוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"ר)¹⁹.

לעומת זאת, בהצעת חוק מס ערך מוסף²⁰ הציעה הממשלה הסדר מיוחד למלכ"רים — כדוגמת ההסדר שאומץ בפועל בדין הנוהג — ולפיו, "הסקטור הציבורי" ומגזר המלכ"רים ימוסו בהתאם לשכר-עבודה ששילמו ולא בהתאם "לשיטה העיקרית" החלה על כלל העוסקים במשק. ההצעה מנמקת את ההסדר המוצע (והנוהג כיום בפועל) כך:

המונח הכלכלי 'ערך מוסף' מבטא את תוספת הערך שתורמת

17 המלצה ב"ד, דו"ח הוועדה בנושא מס ערך מוסף (חוברת מס' 2, ינואר 1972).

18 שם, עמ' 11. (ההרגשה שלי — י"ב).

19 שם, עמ' 17. המלצת רוב חברי הוועדה עולה לכאורה בקנה אחד עם עמדתם ברוב היתרונות הכלכליים של המס המוצע: "מע"מ בעל שיעור אחיד אינו גורם לעיוות בהקצאת גורמי היצור במשק כיון שאינו משנה את המחירים היחסיים" (שם, עמ' 6). רק בדעת-מיעוט, של נציגי ההסתדרות בוועדה, מובעת ההסתהיגות "מהמלצת הרוב בוועדה להתיל מס ערך מוסף גם על מלכ"רים. בכל הארצות בהן הנהיגו מס ערך מוסף שותרדו ממס זה המוסדות והארגונים הפועלים, ללא מטרת רווח, במתן שירותי בריאות, תינוך, סעד, דת וכו'. לא נראים לנו נימוקים בעלי משקל שיחייבו הטלת מס ערך מוסף על מלכ"רים בארץ. המסוכסדים ברובם על ידי אוצר המדינה" (שם, עמ' 31).

20 הצ"ח 1178, י"ז באייר תשל"ה — 28/4/75, עמ' 235.

היחידה המשקית בפעילותה. מבחינה כלכלית מתבטאת תוספת ערך זו בהפרש שבין מכירותיו של העוסק לבין קניותיו, או בין השירותים שנתן לבין השירותים שקיבל; ואילו במוסד כספי או במוסד ציבורי שלא לרווחים היא מתבטאת בסך כל השכר והרווחים, לפי העניין.²¹

החריגה מהמלצת ועדת אשר איננה מוסכרת במפורש בהצעת החוק. זאת ועוד: במבוא להצעה סוקרת הממשלה את היתרונות העיקריים של המס המוצע, ובהם – כך נטען – הנייטרליות:

המס יוטל גם על המדינה, על הרשויות המקומיות, ועל כל הגורמים הציבוריים האחרים אף אם אין הם גופים עסקיים. על ידי כך לא יועדף הסקטור הציבורי על ידי שיעורי מס נמוכים יותר.²²

דיוננו להלן יוכיח, כי הדין הנוהג – המחיל הסדר מיוחד על מיסוי מלכ"רים – מעדיף במקרים רבים את המגזר הממשלתי והעסקי על-פני מגזר המלכ"רים. אפליה זו מנוגדת לעקרון הנייטרליות העומד ביסוד החוק. ואכן, הדין הנוהג כיום מוציא מלכ"ר מהגדרת "עוסק" בחוק מס ערך מוסף²³. מתן שירות או מכירת נכס בידי מי שאיננו "עוסק" איננה בדרך-כלל "עסקה" לצורך החוק²⁴. בהיעדר "עסקה", החוק איננו מטיל חבות במס ערך מוסף. אמור מעתה: בדרך-כלל פעילות מלכ"ר בישראל איננה חייבת במס ערך מוסף. בצד הפטור ממס על "עסקאות" של מלכ"ר, החוק שולל את יכולתו של מלכ"ר לקזז את מס-התשומות ששילם²⁵.

מול ההטבה הפוטרת ממס את עסקאותיו של מלכ"ר נמצא המלכ"ר לוקה בשתיים: ראשית, הוא איננו יכול לקזז את מס-התשומות ששילם. שנית, מלכ"ר חייב בתשלום מס שכר ומס מעסיקים²⁶. זאת ועוד: לעתים להטבה זו כמעט שאין חשיבות מבחינה כלכלית. לפטור ממס על עסקאות אין כמעט חשיבות, מבחינת המלכ"ר הפטור, ככל שהדבר נוגע ליחסיו עם "עוסקים", לצורכי חוק מע"מ, הרוכשים נכסים או שירותים מהמלכ"ר לצורכי עסקיהם. הללו, מתוקף היותם עוסקים, רשאים לקזז את מלוא מס-התשומות ששילמו²⁷ ועל-כן הם בדרך-כלל אדישים (או כמעט אדישים) לקיומו של הפטור²⁸. מבחינתם, הקיזוז – היינו: החזר מס-התשומות ששילמו – שקול (או כמעט שקול) מבחינה מעשית לקבלת פטור מלכתחילה על תשלום מע"מ בגין התשומות הללו. מכאן, שמלכ"ר המוכר

21 שם, עמ' 235.

22 שם, עמ' 238 (ההדגשה שלי – י"ב).

23 ראו הגדרת "עוסק" בסעיף 1 לחוק.

24 ראו את החלופה הראשונה בהגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק. מנגד, שתי החלופות האחרות (מכירת נכס שנוכה מס-תשומות ברכישתו או עסקת אקראי) אינן חלות רק על "עוסק" כמשמעותו בחוק.

25 ראו לעיל, הערה 8.

26 ראו לעיל, הערה 7.

27 ראו לעיל, הערה 4.

28 פערי זמן אפשריים בין עיתוי התשלום לעיתוי הקיזוז יכולים לגרום, בשל מרכיב הריבית, להפסד או לרווח לעוסק. במקרה זה העוסק לא יהיה אדיש לגמרי לקיומו של הפטור. נוסף על כך, החוק מטיל מגבלות על יכולת הקיזוז, וישנן כמובן גם עלויות מנהליות הכרוכות בביצוע הקיזוז.

מוצרים או שירותים לעוסקים הרוכשים אותם לצורך עסקיהם איננו יכול לגלם, בקביעת המחיר שהוא גובה מהם את העלות (הבלתי-מקוזזת) של התשומות ששילם או את מס-השכר ומס-המעסיקים ששילם. במקרה זה על המלכ"ר (בהנחה שהוא חשוף לתחרות מצד גורמים עסקיים אחרים), שלא כעוסק רגיל, "לספוג" את מלוא העלויות הללו (או את חלקן).

בניגוד לאינטואיציה הראשונית, דיוננו לעיל מוכיח כי ה"פטור" ממע"מ המוענק למלכ"רים אינו יוצר הטבת מס מיידית וברורה למלכ"ר; שיעור ההטבה (ולעתים ההפסד) משתנה בהתאם לנסיבות המיוחדות של כל מלכ"ר. היחס ה"מוערף" שמגזר המלכ"רים זוכה לו בחוק מע"מ גזר, אפוא, תוצאות מס שונות למלכ"רים שונים. למלכ"ר עם היקף עסקאות נתון, האפקט הכולל של הדין הנוהג – הפוטר מלכ"ר ממס ערך מוסף והמחייבו בתשלום מס-שכר ומס-מעסיקים – נגזר ממרכיב התשומות והשכר בעלויותיו וממיהות לקוחותיו. ככל שמלכ"ר הוא "עתיר תשומות ושכר עבודה", נזקן – בשל היעדר יכולת קיזוז תשומות ובשל הצורך לשלם מסים על השכר – גבוה יותר. זאת ועוד: יכולתו של המלכ"ר לגלם את השפעת המס במחיר מוצריו נגזרת משאלת מיהות לקוחותיו: האם הם אדישים לפטור או אינם אדישים. ובמלים אחרות: האם לקוחות המלכ"ר הם "עוסקים" הרוכשים נכסים או שירותים לצורך עסקיהם או שמא הם רוכשים פרטיים. כך, הניזוק ביותר מהדין הנוהג הוא מלכ"ר עתיר תשומות ועבודה שאינו יכול לגלם את מלוא השפעת המס ששילם – היינו: מס-התשומות ומסים על השכר – כיוון ששירותיו ניתנים בין היתר לעוסקים. מנגד, החוק הנוהג מיטיב עם מלכ"ר שמרכיב התשומות ועלויות השכר שלו נמוכות באופן יחסי ואשר עסקאותיו נעשות עם מי שאינם עוסקים. אמור מעתה: בהינתן כמות נתונה של מקורות מימון "חיצוניים" למלכ"ר (תרומות או מענקים), מקורות המימון ה"עצמי" של המלכ"ר הם שיקבעו את היקף פעילותו. כתוצאה מהדין הנוהג כיום ובשל אפקט המס, האמצעים הכספיים ("נטו") שיעמדו לרשות מלכ"ר ייקבעו בהתאם לסל-התשומות שלו, לשכר עובדיו (או לכמות מתנדביו) ולזהות "לקוחותיו"; ולא בהתאם לצורך החברתי-כלכלי של פעולותיו. מבחינה אינטואיטיבית נראה, כי הדין הנוהג – הפוטר מלכ"ר ממס ערך מוסף – מיטיב עם מגזר המלכ"רים, אם כי במידה פחותה ממה שנראה מבחינה ראשונית של מנגנון הפטור. ברם, מחקר אמפירי מגלה, שבממוצע ההסדר הנוהג מפלה את המגזר לעומת מגזר העוסקים וכי נזקה של "הטבת המס" מרוכה מתועלתה. כך, על בסיס נתונים מתחילת שנות השמונים נמצא, כי בממוצע "מלכ"רים שילמו 7-10 אחוז יותר ממה שהיו משלמים כמע"מ אילו היו פירמות עסקיות"²⁹. זאת ועוד: המחקר האמפירי מצביע על הבדלים ניכרים בין עלויות המס של פעילות מלכ"רים בענפי המשק השונים. כך, למשל, בענף הבריאות (העתיר בתשומות ובהוצאות עבודה) "מגיעה הרעה כרי 40 אחוז ומעלה, ולעומת זאת בתחום החינוך קיימת הטבה של 25 אחוז בהשוואה למע"מ של פירמה מסחרית"³⁰. האפליה גורמת

29 ג' ויינבלט ובי' וייסבורד, "מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח" בתוך: "קופ (עורך), הקצאת משאבים לשירותים החברתיים (ירושלים, 1991) 183-184. כמ"כ ראו א' אבני, "המלכ"ר לאן" מיסים ה-5 (1991) א-34. אבני מצביע (שם, א"52-א"55) בין היתר על הכבדת נטל המס על מלכ"רים, בשל הטיפול המחמיר, לצורכי מס-הכנסה, "בהוצאות עורפות" של מלכ"ר.

30 "ההבדל בין הענפים מושפע מהבדלים בהרכב התשומות של כל ענף – ככל שמרכיב השכר גבוה יותר

לעיוות בהקצאת המקורות במשק כיוון שנטל המס משתנה בין תחומים שונים שבהם פועלים מלכ"רים³¹, ויחס התחלופה בין העסקת עובדים (החייבת במס) להעסקת מתנדבים (הפטורה ממס) משתנה אף הוא. כך, "זול" יותר למלכ"ר לעסוק בחינוך מאשר בבריאות³²; ואילו העסקת עובדים בשכר יקרה לעתים יותר מהעסקת מתנדבים, הגם שבמקרים מסוימים, בעולם ללא מס ערך מוסף, דווקא העלות הכוללת של העסקת מתנדבים יקרה יותר (למשל: בשל חוסר-מקצועיות), ועל-כן פחות יעילה. כמרכן, לביצוע עבודה נתונה, כל עוד עלות מס-השכר ומס-המעסיקים³³ נמוכה משיעור מס-העסקאות, זול יותר למלכ"ר להעסיק עובדים מאשר לשכור שירותי קבלן עצמאי, הגם שלעיתים האחרון יעיל יותר.

ג. תעשיית תכנון המס של מלכ"רים ומגבלותיה

הפסיקה הישראלית בעניין מיסוי הכנסות מלכ"רים מפעילות "עסקית" מלמדת על המאבק המתמיד בין רשויות-המס לבין מלכ"רים בדבר אופן יישום הוראות הדין הנוהג ומגבלות תכנון המס על-פיו.

בשל היעדר הסימטריה בנטל המס בין "עוסק" לבין מלכ"ר, וכדי למנוע "רישום נוחות" לצורכי מע"מ, העניק המחוקק למנהל-המכס סמכות לסווג חייב במס בכל אחת מחלופות הסיווג באופן "אובייקטיבי" ובהתאם לפעילותו הממשית³⁴. הפעלת סמכות זו על-ידי המנהל עמדה במוקד ההתדיינות בענין הרשות לחינוך והכשרה ימיים³⁵. באותו עניין, החייב במס, מוסד חינוכי, רצה לקזז את מס-התשומות ששילם ועל-כן העדיף לוותר על הכבוד וה"הטבה" הגלומים בסיווג כמלכ"ר ושינה

מרכיב הקניית של מוצרים וחומרי גלם, כך תגדל ההטבה, וכן להיפך. לאחר סיום המחקר הועלו שיעורי המע"מ ומס-השכר למלכ"רים ל-18% ול-9% בהתאמה. שינוי זה הביא לגידול יחסי בתשלומי המס למלכ"רים ומכאן שההרעה המתוארת לעיל חמורה יותר באופן משמעותי" (ויינבלט-ווייסבורד, שם). גם כיום, לאחר הורדת שיעור המע"מ ומס-השכר כאחוז ובמחצית-האחוז בהתאמה (ראו לעיל, הערה 7), שיעורי המס שמשלמים מלכ"רים גבוהים משיעורי המס שהיו בתוקף בשנות השמונים, שבהן נערך המחקר, ובהתאם לכך גדל גם נטל המס הכולל המוטל על מלכ"רים ביחס לנטל המוטל על פירמות עסקיות.

31 ויינבלט-ווייסבורד מוסיפים וכותבים: "כיון שאין להניח כי המחוקק התכוון להיטיב עם מלכ"ר בתחום החינוך יותר מבתחום הבריאות, נובע מהממצאים לעיל, כי נוצרה אפליה בלתי מכוונת בין מלכ"רים, כתוצאה מגורם טכני של אופן החלת המס על המלכ"ר ... כמיסי רכוש רשבח מקרקעין יש פטור מלא למלכ"רים, וגם מיסי הרכוש המוניציפליים המוטלים עליהם נמוכים מן המקובל. גם כאן יש אפליה לחלק מהמוסדות – אלו כיניהם שהינם עתירי רכוש ומחזיקי נדל"ן – וגם במקרה זה לא נראה שהאפליה נובעת ממדיניות המכוונת להשיג יעדים חברתיים כלשהם" (שם, עמ' 184).

עדות לאפליה הנוהגת, ככל שהדבר נוגע להשלום מס-מעסיקים, ניתנה על-ידי הממונה על הכנסות המדינה, יורם גבאי, הקובע לגבי תשלום מס-מעסיקים: "אין הגיון מיסויי רב בהטלת מס על עבודה בתקופה של אבטלה, אולם יש במס זה אפליה מכוונת לרעה, למגזר המלכ"רים." י. גבאי, "הרקע להמצאותיה של ועדת המיסוי העליונה" הרבעון הישראלי למסים כא (1993) 356, 357.

32 ראו לעיל, הערה 30.

33 ראו לעיל, הערה 7.

34 סעיף 58 לחוק.

35 ע"ש (חיפה) 49/76 הרשות לחינוך והכשרה ימיים נ' מדינת ישראל, מנהל המכס והבלו, פס"מ תשל"ח ב 520.

את מעמדו, בהסכמת מנהל-המכס, לעוסק מורשה. לאחר-מכן השתמש המנהל בסמכותו מכוח סעיף 58 לחוק וסיווג, באופן חד-צדדי, את החייב במס כמלכ"ר. המוסד החינוכי תבע את מנהל-המכס לסווגו כעוסק. בית-המשפט קיבל את עמדת המדינה, שכן הוכח עובדתית כי המוסד איננו פועל "לשם קבלת רווחים", ועל-כן, מכוח הגדרת מלכ"ר הקבועה בחוק³⁶, יש לסווגו כמלכ"ר.

מלכ"רים שבפניהם נחסמה הדרך לקזז את מס-התשומות, בשל סיווגם כמלכ"רים (ובשל הסירוב לרושםם כעוסקים), העדיפו להקים לצורך כך חברות-בכ עסקיות. הללו יועדו להשקיע בקניית נכסים או שירותים ולהשכירם למלכ"ר. חברות-הבת, מכוח מעמדן כעוסק לצורך החוק, היו רשאיות לכאורה לקזז את מס-התשומות ששילמו. מהלך זה מאפשר לכאורה למלכ"רים הנוקטים דרך זו ליהנות משני עולמות: קיזוז תשומות באמצעות חברות-הבת ופטור ממס לגבי עסקאות מכוח מעמדם כמלכ"ר. אמנם, חברות-הבת — משכירות הנכסים או השירותים למלכ"ר השולט בהן — מחויבות בתשלום מע"מ על עסקאות אלו. ברם, מלכ"רים העדיפו מצב זה משיקולי עיתוי, חסכון מס (תשומות) בהווה, לעומת תשלום מס (עסקאות) בעתיד³⁷. זאת ועוד: דמי-השכירות שהמלכ"רים חויבו בהם על-ידי חברות-הבת (רוכשות הנכסים או השירותים) לא שיקפו בדרך-כלל את מחירי השוק³⁸, אלא את מערכת "היחסים המיוחדים" שבין הצדדים³⁹, ובכל מקרה הקלו, כאמור, על תזרים המזומנים של המלכ"רים.

מעמדה של חברת-בת לצורכי מע"מ נדון בעניין פי-נר⁴⁰. אגודה שיתופית הקימה יישוב קהילתי כפרי. מבני הציבור ביישוב (בית-ספר, מרפאה, גן-ילדים, ספרייה ומגרש-ספורט) הוקמו על-ידי חברה עסקית שבשליטת האגודה. לטענת חברת-הבת, מן הראוי להתייחס אליה כאל חברה עסקית לכל דבר ועל-כן יש לאפשר לה לקזז את מס-התשומות ששילמה. רשויות מע"מ סירבו להכיר בחברה כעוסק. לטענתם, "מדובר בחברת בת של מלכ"ר הנותנת שירותים לבעליה. אופי פעילותה הוא מהסוג שרשויות מקומיות נותנות לתושביהם"⁴¹. על-כן, מכוח הסמכות שהוענקה למנהל-המכס בסעיף 58 לחוק שונה סיווגה של חברת-הבת למלכ"ר. בית-המשפט הסתמך בין היתר על הלכה קודמת של בית-המשפט העליון (הלכת אביגדור)⁴²

36 ראו לעיל, הערה 5.

37 פיתוי רומה קיים גם לגופים פיננסיים ("מוסדות כספיים"), אשר הערך המוסף שלהם ממוסה על-פי הוראות החוק [סעיף 4(ב)], בהחאם לשכר ולרווח ששילמו וללא אפשרות לקיזוז מס-תשומות.

38 מחיר השוק לשכירות נכסים מבטא בשוק משוכלל את מחירי הנכסים וההון, ועל-כן דמי-השכירות היו אמורים לשקף גם את מגבלות המלכ"רים בגיוס הון, בכלל, ובהעמדת בטוחות, בפרט. ראו דיוגנו להלן, הערה 77. מנגד, היכולת של חברה עסקית (חברת-הבת), גם אם היא נשלטת על-ידי מלכ"ר, לגייס אשראי ולהעמיד בטוחות לנושיה, גבוהה מזו של מלכ"ר. יתרון זה מהווה הסבר ריאלי לתופעה ומאפשר להצדיקה משיקולים כלכליים, שכן מטרת הקמתה של חברת-בת איננה בהכרח "הפחתת מס בלתי-נאותה".

39 להשפעת קיום "יחסים מיוחדים" על מחירי עסקאות לצורכי מס ראו, למשל, סעיף 10 לחוק מס ערך מוסף; סעיף 85 לפקודת מס הכנסה; והגדרת "שווי" בסעיף 1 לחוק מס שבח מקרקעין. על-פי סעיף 10 לחוק מע"מ, "עסקה שמתירה מושפע מיוחדים בין הצדדים ... היא מחירה המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים...". ראו להלן, הערה 114.

40 ע"ש 185/89 פי-נר הקמה וניהול בע"מ נ' סגן מנהל המכס ומע"מ, מיסים ה-6 (1991) ה-213.

41 שם, עמ' ה-214.

42 ע"א 569/81 מנהל מס ערך מוסף נ' אביגדור מושב עובדים, פ"ד לט (1) 738. באותו עניין נקבע כי

והעדיף "גישה המרימה את 'מסך ההתאגדות' והכוחנת את טיב ההתקשרות מההיבט הכלכלי האמיתי"⁴³. על-פי גישה זו, אין לראות בהשכרת הנכסים למלכ"ר (גם אם דמי-השכירות היו מחושבים על בסיס ריאלי) "פעולה אמיתית שכוונתה עשיית רווח"⁴⁴. בהיעדר "עיסוק לשם קבלת רווחים", יש לשלול, מכוח הגדרת מלכ"ר, את סיווג החייב במס כעוסק⁴⁵.

בעוד שמלכ"רים עתירי-תשומות נלחמים על יכולתם לקזז תשומות על-ידי סיווגם (או סיווג חברות-בת שבשליטתם) כעוסקים, הרי שגופים עתירי-עסקאות הקשורים, קשר ישיר או עקיף למלכ"רים, והמוכרים בדרך-כלל את שירותיהם "למטרות פרטיות"⁴⁶, נלחמים על סיווגם כמלכ"ר לשם קבלת פטור ממס. שיעור ההטבה הגלומה בסיווג עומד ביחס ישיר להיקף העסקאות והתשומות. כך, למשל, בעניין המועצה האזורית עמק יזרעאל⁴⁷ הרצון לזכות בפטור גרר עמו מאבק של מלכ"ר, נותן שירות, ברשויות מע"מ לצורך סיווגו כמלכ"ר. בית-המשפט קבע, כי בית-הספר לנהיגה המופעל על-ידי המועצה הוא "עוסק" ואינו מלכ"ר. הפעלת בית-הספר על-ידי מלכ"ר (המועצה המקומית) איננה מחייבת כשלעצמה את החלת הפטור של הגוף המפעיל על פעילות בית-הספר לנהיגה. כמרכן, בעניין אחר נפסק, כי הפעלת מגרש-חניה על-ידי עמותת ידידי בית-החולים נהריה — כאשר תמורת החניה שולמה כ"תרומה" לבית-החולים — דינה כדין עסק מסחרי ומן הראוי לסווגה (ורק אותה, במובחן מיתר פעולות העמותה), כעסק לצורכי חוק מס ערך מוסף⁴⁸.

דיונו התמקד עד כה ברצונם של נישומים להשתמש בסיווג של עוסק או של מלכ"ר לשם חכנון מס וכמגבלות שנקבעו, בחוק ובפסיקה, ליכולת התמרון בין הסיווגים השונים. פן אחר של הפסיקה מתמקד במקרים שבהם תכנון המס מיועד להיטיב במישרין עם "לקוחות" המלכ"ר.

43 הקמת מגרש-ספורט (וחלק מבית-עם) איננה לצורכי עסקו של המושב, ועל-כן — מכוח הגדרת "מס תשומות", בסעיף 1 לחוק — אי-אפשר לקזז את מס-התשומות ששולם עם בנייתם. ראו לעיל, הערה 40, עמ' 222. יצויין כי הטענה שלחברת-בת עסקית גמישות רבה יותר בניוס אשראי ובהעמדת בטוחות לנושיה (ראו לעיל, הערה 38) לא נטענה ועל-כן לא נבחנה בשלב כתיבת "ההיבט הכלכלי האמיתי של העסקה". עם זאת, נימוק כלכלי חרף-מיסרי כשלעצמו אכן יכול לשלול את טענת "מלאכותיות" העסקה, אך איננו מחייב בהכרח מסקנה שמדובר "בעיסוק לשם קבלת רווחים" כנדרש מעוסק.

44 ש.ם.

45 ראו הגדרת מלכ"ר לעיל, הערה 5.

46 עוסקים הרוכשים ממלכ"רים מוצרים או שירותים למטרות עסקיות אדישים (או כמעט אדישים) בדרך-כלל לשאלת החבות במס. ראו דיונו לעיל, ליד הערה 28.

47 ע"ש 23/85 (נצרת) המועצה האזורית עמק יזרעאל נ' מנהל המכס ומע"מ, פס"מ תשנ"א ג 470.

48 ע"ש 75/90 (חיפה) עמותת ידידי בית החולים האזורי לגליל המערבי-נהריה נ' מנהל מס ערך מוסף, פד"א יט 259. השור ע"ש 987/83 בית הכנסת הגדול בת"א נ' מנהל מע"מ, מיסים א-4 (1987) ה-106, שבו נקבע כי מתן "תרומה" לבית-כנסת לצורך שימוש באולס-הההונגת שלו חייבת במס ערך מוסף כדין כל עסקת-שכירות רגילה. בית-המשפט קבע, כי לצורך מע"מ (כמו גם לצורך מס-הכנסה — ראו עמ"ה 520/81, פד"א יב 367) יש להבחין בין פעילות בית-הכנסת בכשירותו הציבורית לבין פעילותו העסקית. להבחנה דומה, בין פעילות עוסק בכשירותו העסקית לבין פעילותו בכשירותו הפרטית ראו, למשל, ע"א 278/88 צבי פפר נ' מנהל לשכת ביקורת חשבונות בבית המכס ירושלים, מיסים ו-3 (1992) ה-38.

"עמותת בשערייך ירושלים"⁴⁹ הקימה רשת של חנויות-מזון בכל רחבי הארץ. הרשת הוקמה כדי למכור מוצרי מכולת במחירים מוזלים לאוכלוסייה החרדית⁵⁰, אך בפועל היתה פתוחה לכלל האוכלוסייה. הכנסות העמותה שימשו לסבסוד מוצרים הנרכשים על-ידי מוסדות-חינוך דתיים, ואף לחלוקתם ללא תמורה לאלמנות ולנוקקים אחרים. בתחילה הוכרה העמותה על-ידי מנהל המכס כמוסד ללא כוונת רווח, אולם לאחר-מכן החליטו רשויות מע"מ, מכוח סמכותם בסעיף 58 בחוק, לפצל את סיווג העמותה. כך, רשת הצרכניות לממכר מזון נרשמה כ"עוסק", ואילו יתר הפעילויות של העמותה, כגון ארגון מועדוני-נוער וגני-ילדים, סווגו כפעילות של מלכ"ר⁵¹.

רשויות מע"מ קבעו, שהעמותה לא עמדה בקריטריונים חיוניים לסיווג רשת-החנויות כמלכ"ר וכי פעילותה במסגרת רשת-החנויות היא עסקית באופיה. לטענת העמותה, מכוח הוראות החוק (הגדרת מלכ"ר), רק מבחן אחד רלבנטי לצורך סיווג "עוסק" או מלכ"ר, והוא מבחן מטרתו של הגוף: האם מטרתו היא לעשיית רווחים? לגישה, טענות מתחריה העסקיים בדבר אפליה והיעדר תחרות הוגנת⁵², אם רשת-החנויות תסווג כמלכ"ר, הן כגדר שיקולים זרים לצורך הסיווג. בית-המשפט העליון דחה את טענת העמותה⁵³ כי "מבחן המטרה הסופית של המלכ"ר הוא חזות הכל" והעדיף תחתיו את בחינת מכלול "מהות עיסוקיו ופעולותיו של הגוף". לגישתו:

השיקול למניעת הפליה בתחרות בענף עסקי מסוים על ידי שינוי בצורת המיסוי במע"מ הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסווגו של הגוף. שכן אחת מאושיותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס. מבחינה כלכלית מבקש החוק להיות ניטראלי, וכוונתו היא שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מס⁵⁴.

49 ע"א 767/87 "עמותת בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מר (4) 800.
 50 באופן דומה גם בעניין המועצה האזורית עמק זרעאל, (לעיל, הערה 47), בית-הספר לנהיגה, שהופעל על-ידי המועצה, העניק לתלמידיו הנחה של 20% מן המחירון המומלץ על-ידי ארגון מורי הנהיגה והכולל מע"מ.
 51 החלטה זו של רשויות מע"מ התבססה על מדיניותם כפי שנקבעה בינוהל רישום מלכ"ר או שינוי סיווגו לצרכי מע"מ. בנוהל זה נקבעו ארבעת הקריטריונים הבאים לעניין סיווג חייב 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 דיבידנד או טובת הנאה לבעלי המניות באופן פרטי. (2) במאזן החברה או בהצעת התקציב השנתי, יש לבחון מה הם מקורות ההכנסה לפי מהות העיסוק שלה. כמו כן יש לבחון מה הם המקורות המממנים את הגירעון 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 להפליית לטובה לעומת עסקים אחרים בענף המתחרים בה" (נוהלי מע"מ 29.206).
 52 הקריטריונים השלישי והרביעי (לעיל, הערה 51).
 53 טענת העמותה בדבר "מבחן המטרה" נסמכה בין היתר על הלכת הרשות לחינוך והכשרה ימיים (לעיל, הערה 35).
 54 ראו לעיל, הערה 49, עמ' 807.

אמור מעתה: בחינת מהות עסקיה של העמותה והשוואת תנאי פעילותה לאלו של מתחריה מחייבת את סיווגה כעוסק. לדעת בית-המשפט, גם בחינת תכלית החקיקה מחייבת את סיווג העמותה כעוסק; שאם לא כן, תעוות מטרת המחוקק למסות את הערך המוסף הריאלי במשק:

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. לא זה המצב לגבי המערערת [העמותה] שלפנינו. השכר שהיא משלמת לעובדי רשת החנויות 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"ר⁵⁵.

בית-המשפט בחן את מסקנתו לפי הגדרת מלכ"ר בחוק⁵⁶, והוא מיישב את הסתירה לכאורה בין סיווג העמותה כעוסק לבין העובדה שאין מטרתה "עסקיות". בהיעדר מטרה להפקת רווחים, מן הראוי היה לכאורה לסווג את העמותה כמלכ"ר. על כך עונה בית-המשפט:

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 מיסוי של ערך מוסף זה⁵⁷.

בית-המשפט העליון ניטרל אפוא את מוקש "מבחן המטרה" שבהגדרת מלכ"ר ("חבר בני אדם... שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים..."), בהרחיבו את היקף המטרה הנבחנת. די לנו – כך פסק בית-המשפט – "במטרה זמנית" של החייב במס

55 ראו לעיל, הערה 49, עמ' 806.

56 ראו לעיל, הערה 5.

57 ראו לעיל, הערה 49, עמ' 808.

לעשיית רווח כדי לסווגו כעוסק. לכן, גם אם הרווח מיועד למימון מטרות ציבוריות של המלכ"ר, תחום הפעילות הרווחי של המלכ"ר ייחשב כפעילות עסקית⁵⁸.

ד. רציונל הדין הנוהג

1. מבוא

הדין הנוהג כיום במיסוי מלכ"רים נגזר מהשקפה חשבונאית-כלכלית, שלפיה יש למדוד, בקירוב רב ככל האפשר, את הערך המוסף ה"אמיתי" של מגזר המלכ"רים, כדי לשמור על נייטרליות של מערכת-המס. כך, למשל, בעניין בשערייך ירושלים⁵⁹ בחן בית-המשפט את ההיגיון הטמון בשוני בסיווג שבין עוסקים למלכ"רים, לפי מטרת החוק, ואימץ בהסכמה את עמדתו של ישעיהו בן-יהונתן⁶⁰:

אם נבחן את הסיבה לשוני בשיטת חיובו כמע"מ של המלכ"ר לעומת שיטת חיובו כמע"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, להבריל מן המטרה הרווחית של "העוסק", ולא רק לשם עידוד המלכ"רים על כל גוניהם נקבע שיטת המיסוי השונה. השוני נובע ממהות עיסוקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלו של "העוסק" הטיפוסי. עמד על כך

58 הגישה שאומצה על-ידי בית-המשפט העליון, שלפיה די "במטרה זמנית" של החייב במס לעשיית רווח כדי לסווגו כעוסק לצורכי חוק מע"מ (וזאת גם אם הרווח מיועד למימון מטרות ציבוריות של המלכ"ר), לא התקבלה, לצורכי סיווג "מוסד ציבורי" במס-הכנסה, על-ידי בית-המשפט המחוזי בירושלים אשר, במאמר מוסגר, קבע: "... אפילו יתברר שמוסד ציבורי פלוני מצליח לשאת את עצמו ואף להפיק רווח מן הכספים שהוא גובה על שירותיו הפילנטרופיים, עדיין הכנסותיו פטורות כל עוד נכסיו והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד" (עמ"ה 50/90 וזרע יצחק נ' פ"ש ירושלים, מיסים 1-1 (1993) ה-110, ה-113).

גישה אחרת, שלא ננקטה על-ידי המחוקק הישראלי, היתה מתמקדת בהגדרת מלכ"ר, לא במטרה לעשיית רווח, אלא בשאלת חלוקתו. על-פי גישה זו, חלוקת רווח, ולא הפקת רווח, היא המייחדת את הגופים העסקיים לעומת מוסדות-ציבור (השוו וזרע יצחק, לעיל). על-כן, מוסד שנאסר עליו לחלק את רווחיו למנהליו, למיסדיו, לעובדיו או ל"מקורבים" אחרים, מן הראוי שייחשב למלכ"ר לצורך דיני-המס. נראה לי, כי עדיף היה שהמחוקק יגדיר מלכ"ר בהתאם לגישה המוצעת; שכן "המוסד הציבורי, בשונה מפירמה עסקית הפועלת למטרות רווח – אינו יכול לחלק את רווחיו לתבריו במישרין (כדיכידור), או בעקיפין (למשל, כשכר מופרז לעובדיו, או כדמי-ניהול למנהליו). באופן דומה אסורה חלוקת רווחים ל"מקורבים" באמצעות דמי שכירות או רכיבת מופרזים. תשלום ביתר יחייב את סיווג התשלום העורף בהתאם למהותו הכלכלית. שלילת היכולת לחלוקת הרווחים, במישרין או בעקיפין, ולא היעדר הכוונה להפקת רווחים, היא המייחדת את המוסד הציבורי מהפירמה העסקית" (בר [לעיל, הערה 115], ליד הערות 8-10). השוו סעיף 1 לחוק העמותות, תשמ"מ-1980, הקובע כי התאגדות לעמותה היא "למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים". באופן דומה נקבע בעניין וזרע יצחק לעיל, כי "... אם הפעילות המתנהלת היא עסקית ולשם רווחים (שניתן לחלקם בין תבריים ובעלי שליטה), לא תהא הכנסת אותו מוסד פטורה, אלא כמותה ככל מוסד פרטי המתנהל לשם רווח..." (שם, ה-112; הרגשה שלי – י"ב).

59 ראו לעיל, הערה 49.

60 בן-יהונתן, "עוסקים ומלכ"רים במע"מ" רבעון ישראלי למיסים יב (1981) 298.

י. בן-יהונתן במאמרו [לעיל]: '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. לו 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 אלו⁶¹.

הנה כי כן, דין-המס הנוהג – כך נטען – מודד באופן יותר מדויק את הערך המוסף ה"אמיתי" במשק והוא מונע ממלכ"רים את ה"מכשלה" של קיזוז מס-תשומות שלא כדין.

2. הסטייה מהרציונל המוצהר בדין הנוהג

כעולה מדיוננו לעיל⁶², הדין הנוהג לוקה בגישתו העקרונית, ובניגוד למוצהר תוצאתו היא שיבוש הנייטרליות ויצירת עיוות כלכלי במשק. ראשית, קשה, ואולי אף לא ניתן, למדוד את הערך המוסף ה"אמיתי" של מגזר המלכ"רים. כך, למשל, קשה לכמת את הערך המוסף של עבודת מתנדבים⁶³. לא זו אף זו: על-פי הדין הנוהג, ולמרות הרציונל המדעי שלו, הערך המוסף הממוסה במשק שונה במודע מהערך המוסף הכלכלי במשק: חלקו (למשל: עבודת מתנדבים) לא ממוסה כלל, ואילו חלקו האחר ממוסה פעמיים! ככל שהדבר נוגע לתשומות שעוסק רוכש ממלכ"ר, העוסק איננו יכול לקזז את מרכיב התשומות בעלויות המלכ"ר – שהוא חלק ממחיר השירות או המוצר של המלכ"ר – שכן האחרון, כזכור, איננו "עוסק" הזכאי לקיזוז תשומות. בשיטה זו ממסים לעתים ערך מוסף נתון יותר מפעם אחת.

במלים אחרות: העוסק הפטור, המלכ"ר, נחשב מבחינת החוק כצרכן סופי במובן של היעדר יכולת לקזז תשומות והוא פטור למעשה רק על הערך המוסף

61 בית-המשפט הוסיף וקבע "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" (ראו לעיל, הערה 49, עמ' 805-806). והשוו א' שניידר, "מס ערך מוסף על מלכ"רים" מיסים א-2 (1987) א-36; הצ"ח מס ערך מוסף (לעיל, הערה 21).

62 ראו לעיל, פרק ב.

63 כמובן, ניתן למדוד את השווי הכלכלי של עבודה זו.

שלו. כשנמכר נכס או ניתן שירות על-ידי מלכ"ר, תשומות ששילם המלכ"ר ושאינן ניתנות לקיזוז הן חלק ממחיר המוצרים או השירותים שהוא גובה מלקוחותיו. אם הרוכש הוא עוסק, והמוצר הנרכש הוא תשומה ששילם, היעדר היכולת לקזז את מס-התשומות יפגע בו ויגרום למיסוי כפול ביחס לתשומות אלו. טענה זו תודגם באופן הבא: נניח כי מלכ"ר מוכר מוצר לעוסק במחיר של 200 ש"ח. לצורך ייצור המוצר הנמכר רכש המלכ"ר מעוסקים תשומות בשיעור של 100 ש"ח ועליהן שולס מס-תשומות בשיעור של 17 ש"ח. מס-תשומות זה, בהיותו מס-תשומות ששילם מלכ"ר, איננו ניתן לקיזוז על-ידי המלכ"ר. העוסק, רוכש המוצר, מוכר את המוצר במחיר של 300 ש"ח, בתוספת 51 ש"ח מע"מ. מתוך סכום המע"מ (51 ש"ח), שליש (17 ש"ח) נגבה פעמיים בשל היותו תשומה עסקית של מלכ"ר שאיננה ניתנת לקיזוז⁶⁴. כך, שיעור המס האפקטיבי במשק איננו השיעור המוצהר, ולמעשה השיעור האפקטיבי אף איננו ידוע⁶⁵!

פגיעתו של הדין הנוהג היא רעה אפוא בשל כך שהוא מחיל שיעורי מס שונים על המגזר העסקי, הממשלתי ומגזר המלכ"רים. לא זו אף זו: השיעור האפקטיבי של המס משתנה אף בתוך מגזר המלכ"רים עצמו. דיוננו לעיל מלמד, כי כיום תוצאות הטיפול המיוחד (שאינו כהכרח מועדף) במיסוי מלכ"רים נקבע בהתאם להיקף עסקאותיו, לסל התשומות שלו, לשיעור שכר-העבודה שהוא משלם, לכמות מתנדביו ולזהות "לקוחותיו", ולא בהתאם לצורך הסוציו-אקונומי שבפעילותו. היינו: לא רק שאין נייטרליות, מבחינת מערכת-המס, בין מגזר המלכ"רים לבין פעילות המגזר הפרטי או הממשלתי, אלא שלעתים אף אין נייטרליות בתוך מגזר המלכ"רים עצמו⁶⁶. כתוצאה מקשיים אלו, השיטה הנוהגת פוגעת במידה רבה, ובניגוד לכוונתה המוצהרת⁶⁷, בנייטרליות של מערכת-המס.

64 שיבוש אחר הגורם אף הוא למיסוי כפול הוא חיוב מלכ"ר במס על "עסקאות אקראי", ללא אפשרות לקזז בערכים ריאליים את מס-התשומות ששילם. ראו, למשל, א' אבני וא' משה, "מכירת מקרקעין על ידי מלכ"רים ומוסדות כספיים – השבת מס התשומות" מיסים ו-6 (1992) א-19; א' אלטר, "חישוב מס רווחי למוסדות כספיים על פי חוק מע"מ" מיסים ה-2 (1991) א-12. הרצון למנוע מיסוי כפול הוא העומד ביסוד הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 10), התשנ"ג-1993, שלפיה "העוסק כמכירת מקרקעין, אשר רכש מקרקעין ממי שאיננו עוסק בכך, המס עליהם יהיה לא ממחירם המלא אלא מההפרש שבין מחירם בעת המכירה בידי העוסק לבין מחירם בעת שרכש אותם" (הצ"ח 2194 מיום 28/7/93). היינו: באותם מקרים שבהם לא ניתן למעשה לנכות מס-תשומות בעת רכישה נר"ך, יש למסות רק את הערך המוסף שהפיק המוכר האחרון. השוו סעיף 5 לחוק; תקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף; תקנה 2 לתקנות מס ערך מוסף (מכירת רהיטים משומשים), התשל"ט-1979, ק"ת 4009, התשל"ט, 1649; 26/7/79, תקנה 1 לתקנות מס ערך מוסף (מכירת מטבעות ומרליות), התשל"ח-1978, ק"ת 3868, התשל"ח, 9/7/78, 1689.

65 באופן, במבוא של "הדירקטיב השני" של השוק האירופאי המשותף מביעה מועצת-השוק את עמדתה כי הענקת פטור ממס ערך מוסף יוצרת עיוותים במשק, ועל-כן על החברות בקהילה להגביל את היקף הפטורים ולהתמודד עם להצים פוליטיים להרחבת מעגל הפטורים לסקטורים מסוימים. משמעות הפטור הנוהג היא, כי העוסק הפטור נושא כתשלום מס-התשומות, ואם הוא יכול לגלגל – הוא מעביר אותו לצרכן הסופי. כך, למשל, אם מוצרי מזון או חקלאות מסוגים כפטורים, הצרכן ישלם בדרך-כלל את מרכיב התשומות של החקלאי שלא קזז על-ידו בשל היותו "פטור". שחרור מלא ממע"מ מתייב קביעת מס כשיעור אפס. ראו דיוננו להלן.

66 ראו לעיל, הערות 30-31.

67 ראו, למשל, בעניין בשעריך ירושלים (לעיל, הערה 49); ולהלן, הערה 69.

ה. דיון נורמטיבי

1. מבוא

אם נניח כי מן הראוי שמערכת המיסוי, בכלל, ומערכת המיסוי העקיף, בפרט, תשרת יעדים נורמטיביים במשק – יש לבחון את תפקידו של מגזר המלכ"רים במשק קודם לקביעת אופן מיסויו. הדיון המוצע יעסוק בין היתר בשאלת חלוקת המקורות בין המגזר הממשלתי, הפרטי ו"המגזר השלישי" (מלכ"רים). בהינתן חלוקת המקורות במשק (תוך קביעה, למשל, של היקף המשאבים המוקצה "לרווחה ולבריאות"), היעילות הכלכלית היא הצריכה לקבוע את יחסי-הכוחות והקצאת המשאבים בין שלושת המגזרים⁶⁸; ומן הראוי כי מערכת מס ערך מוסף לא תפגע בשאיפה זו⁶⁹. לשם הצגת הבעיה נבחן, למשל, את פעילות מגן-דוד-אדום. שירותי עזרה ראשונה ניתן לספק באמצעות ממשלה, יזמים פרטיים או מלכ"רים. כיוון ששירותי-הצלה אחרים (משטרה, מכבי-אש) מופעלים בישראל על-ידי הממשלה (ובהנחה שזה אכן הפתרון היעיל), יש לבחון האם לא עדיף כי שירותי עזרה ראשונה יינתנו אף הם על-ידי הממשלה? לחלופין יש לבחון אלטרנטיבה של הפעלת שירותי עזרה ראשונה על-ידי גופים עסקיים במקום (או נוסף על) הפעלתם באמצעות מלכ"ר. מבחינה כלכלית הפעלת שירותי עזרה ראשונה צריכה להיעשות על-ידי המגזר היעיל מבין השלושה.

2. היקף הפטור ממס-הכנסה על הכנסת מלכ"ר – שיקולי יעילות כלכלית

במקום אחר נעסוק בדיון נורמטיבי – התוחם את גבולות הפטור ממס הכנסה המוענק למלכ"ר – על-פי שיקולי יעילות כלכלית⁷⁰. על-פי גישה זו, את היקף הפטור ממס הכנסה המוענק למלכ"רים, אם בכלל, יש לקבוע לאחר בדיקת תפקידיהם הכלכליים-חברתיים. בחינה זו תיערך לגבי הפונקציות שממלאים המגזר העסקי ורשויות-השלטון. כך, למשל, הגסמן, המצדד בגישה זו, טוען כי את מרכז-הכובד בדיון הציבורי בדבר מיסוי מלכ"רים על הכנסותיהם העסקיות יש להעביר משאלת ההגינות בתחרות (העסקית) לשאלת היעילות⁷¹. השאיפה לרווח היא המניעה את פעילותם של גופים עסקיים. בשוק תחרותי, אם מלוא האינפורמציה הרלבנטית קיימת אצל הצרכנים, הם יפנו ליצרנים, לספקים

68 לאימון טענת היעילות – כקובעת את גבולות מיסוי המלכ"רים במס-הכנסה – ראו בר (לעיל, הערה 15) וראו דיונונו להלן.

69 לטענת ה"ניטרליות" כיתרון מובהק של מיסוי ערך מוסף ראו דו"ח ועדת אשר (לעיל, הערות 17-19). וראו את הצעת החוק (לעיל, הערה 22). לשימוש בטענה זו בפסיקה ככלי פרשני לקביעת היקף החבות במס ראו בשערייך ירושלים (לעיל, הערות 49, 54).

70 ראו בר (לעיל, הערה 15).

71 H. Hansman, "The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation" 91 *Yale Law Journal* (1981) 54, 66-67.

ולנותני שירות אשר מספקים את דרישותיהם במחיר הנמוך ביותר. בשוק יעיל, אשר בו כל האינפורמציה ידועה לכול, השאיפה לרווח תגרור יעילות כלכלית, ועל-כן פעולת גופים עסקיים בו תגרום להגברת היעילות במשק. לעומת זאת, במקרים של היעדר מלוא האינפורמציה הרלבנטית לכל הקונים בשוק, גופים הפועלים למטרות רווח ינצלו את היעדר האינפורמציה (היינו: את היעדר שכלול השוק) באופן אופורטוניסטי ויפגעו ביעילות הכלכלית.⁷²

בהינתן פְּשֵׁל שוק (היעדר אינפורמציה), לא תיתכן תחרות יעילה בין גופים עסקיים הפועלים למטרות רווח. בנסיבות אלו יש מקום לעודד את פעילותם של גופים חלופיים – למשל: מלכ"רים – שבהם החשש להתנהגות אופורטוניסטית נמוך יותר. התקווה של הצרכנים היא, שמוסדות הפועלים שלא למטרות רווח לא יפעלו באופן אופורטוניסטי, או לפחות לא ינצלו את היעדר האינפורמציה באופן שיש לצפות מגופים הפועלים אך ורק למטרות רווח.

פְּשֵׁל שוק קיים כל-אימת שלצרכני מוצר – או במקרה של תורמים למלכ"ר, כל-אימת שלתורמים לפעילותו לטובת צד ג – אין אינפורמציה וכלים מתאימים לבחינת טיב המוצר או השירות שרכשו.⁷³ כך, למשל, במרכיב המקרים לתורמים לוועד למען החייל או לתורמים לוועד למניעת רעב בסומליה אין כלים מתאימים לבריקת אופן הניצול של תרומתם. אמנם, גם גוף עסקי יכול לטפל ברווחת חיילי צה"ל או לשלוח מזון לאפריקה ולחייב את התורם בעמלה; אך בשל היעדר אינפורמציה אצל התורם בדבר אופן השימוש בכספי תרומתו, החשש מפני ניצול אופורטוניסטי של כספי התרומה ימנע במקרים רבים את נתינת התרומה לגוף עסקי. חשש דומה קיים גם כשההתקשרות עם נותן שירות נעשית, במישרין או בעקיפין, גם לטובת המתקשר ולא רק לטובת צד ג, אך היעדר אינפורמציה מלאה ויכולת פיקוח ברמה הנדרשת אצל רוכש המוצר או השירות יוצר פְּשֵׁל שוק; למשל: אצל הורה המתקשר עם מעון עבור ילדו או אצל בן-משפחה המתקשר עם מוסד סיעודי עבור קרוב מוגבל. המגבלה המוטלת על המלכ"ר שלא לחלק רווחים או טובות-הנאה מכל סוג שהוא מבטיחה במידת-מה את ניצול כספי התרומה (או התשלום) למטרות שלהם יועדו ומאפשרת במקרים רבים את עצם נתינתם. אמור מצתה: בתחומי פְּשֵׁל השוק דווקא מלכ"ר יעיל יותר מאשר גורם עסקי הפועל למטרות רווח ועל-כן יש לעודד את פעילותו.

בהינתן פְּשֵׁל שוק השולל את יעילותן של פירמות עסקיות, יש לבחון את היחס בין פעילות מלכ"רים לבין פעילות ממשלתית. לכאורה במקרים שבהם שיקולי יעילות דוחים את פעילות הגוף העסקי הפועל למטרות רווח יש מקום לפעילות ממשלתית.⁷⁴ אבל פְּשֵׁל השוק משתרע על-פני מגוון נרחב של פעילויות: חלקן רצויות על-ידי רוב התושבים במדינה, חלקן האחר רצוי לחלק מהתושבים וחלקן מעורר עמדות מנוגדות בין תומכים למתנגדים. כאותם תחומי פְּשֵׁל שוק

72 B. Weisbrod, *The Nonprofit Economy* (Cambridge, 1988) 43

73 בשל טיב הכשל, הנסמן מכנה את התופעה "כשל חוזה" (לעיל, הערה 71).

74 הן המלכ"רים והן פעילות ממשלתית חשודים (או נגועים) בדרך-כלל בהיעדר יעילות. יתרונם הספציפי של שני הגופים בתנאי כשל שוק הוא גם חסרונם הכללי: בהיעדר יכולת לחלק רווחים, חסר תמריץ מהותי ליעילות.

שבהם יש דרישה-הסכמה לאומית רבה, יש בדרך-כלל מקום לפעילות ממשלתית. כאשר הדרישה לפעילות מסוימת היא הטרוגנית, יש עדיפות לפעילות המלכ"רים המאפשרים בחירה בין מגוון אפשרויות, אידיאולוגיות וטעמים⁷⁵. בספרות מוצעות כמה סיבות נוספות לעדיפות המלכ"רים על-פני פעילות ממשלתית, המצדיקות האצלת הסמכויות למלכ"רים על-ידי ממשלות⁷⁶. ראשית, במקרים רבים מלכ"ר גמיש יותר ביכולתו לדרוש תשלום מהנהגים משירותיו. שנית, בדרך-כלל עלות העסקת עובדים נמוכה יותר אצל המלכ"ר. עובדה זו מוסברת לא רק ביכולת המלכ"ר לגייס מתנדבים, אלא גם בהיותו חופשי ממגבלות של תנאי העסקה ממשלתיים. ממשלה המאצילה תחומי פעילות למלכ"ר (למשל: בתחום שירותי "העזרה הראשונה" לאוכלוסייה) שוכרת למעשה את שירותיו כ"קבלן-משנה" מטעמה. מבחינת הממשלה, יתרונות המלכ"רים על-פני קבלני-משנה מסחריים הם באותם תחומים שבהם המלכ"ר יעיל יותר. כך, למשל, גם הממשלה סובלת לעתים מהיעדר יכולת פיקוח ומהיעדר אינפורמציה (פְּשֶׁל שוק). זאת ועוד: לפעמים מגוון הטעמים והאידיאולוגיות (בשירותי דת, למשל) מאפשר, ולעתים מחייב, את התפתחות המלכ"רים והעדפתם. ולבסוף, למגזר המלכ"רים יתרון על-פני המגזר העסקי באותם תחומים שבהם יש ביכולתו לגייס תרומות, בכסף או בשווה-כסף (למשל, עבודה בהתנדבות)⁷⁷.

סיכומו של דבר: החשש מפני הפגיעה ביעילות הכלכלית, כמו גם החשש מפני שחיקת בסיס המס, מצדיקים מיסוי ישיר של פעילות עסקית של מלכ"ר שאיננה תורמת ליעילות כלכלית. אין היגיון כלכלי לתת סובסידיות למלכ"רים כדי שיספקו שירותים הניתנים באופן יעיל על-ידי פירמות הפועלות למטרות רווח. אם תתקבל אמת-המידה של שיקולי יעילות כלכלית, יש לעודד פעילות "קשורה" של

75 ראו, למשל, רוסבורד (לעיל, הערה 72), עמ' 34.

76 E. James and S. Rose-Ackeman, *The Non-Profit Enterprise in Market Economics* (London, 1986) 29–31.

77 אמור מעתה, שעל-פי שיקולי יעילות כלכלית, מלכ"רים צריכים לפעול בתחומי פעילות לרווחת צד ג (למשל: הוועד למען החייל) ובתחומי פעילות שבהם הצרכן רוכש השירות או המוצר מבקש הגנה נוספת למניעת שימוש אופורטוניסטי בכספו בשל היעדר אינפורמציה מלאה לשביעות-רצונו על טיב השירות החוזי שיעניק מקבל התשלום (למשל: תשלום לבית-הולים סיעודי). על-פי ניתוח זה, תחומי תחום התפקוד האופטימלי לפעילות המלכ"רים תיעשה על-ידי כוחות-השוק: הצרכנים יעדיפו, בתחומי כשל השוק, לפנות למלכ"רים ולא למתחריהם העסקיים. אם כן, אין מקום לכאורה לסבסוד ממשלתי למלכ"ר הפועל בתחום פעילותו ה"קשורה"; כוחות-השוק יעודדו את המלכ"ר לפעול בתחום זה ויעדיפו אותו, גם ללא הפטור, על-פני מתחריו הפועלים באותו תחום למטרות רווח. ואכן, לדעת ההומכים בפטור ממס, הפטור נדרש כדי לאזן ציוותים אחרים הפועלים לרעת המלכ"רים, ובראשם היעדר יכולת לגייס הון. כך, למשל, הנסמן (לעיל, הערה 71) טוען כי הפטור ממס — המאפשר למלכ"רים לשמור את כל רווחיהם מפעילות עסקית — הוא מקור מימון חלופי לפעולותיהם ומאזן במידת-מה את חוסר-יכולתם לגייס הון באמצעות הנפקת מניות ואת מגבלותיהם בהעמדת בטוחות לגיוס אשראי. מנגד, בבחינת המאזן הכולל של מקורות המימון העומדים לרשות המלכ"רים ביחס למקורות המימון של גופים עסקיים יש לזכור, כי פעילות המלכ"רים ממומנת במקרים רבים גם (ולעתים רק) ממענקים ממשלתיים, מתמיכות ומתרומות. במשטר מס המאפשר ניכוי או זיכוי בגין תרומות — ובישראל, כאשר סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מאפשר זיכוי, בתנאים מסוימים, של חלק מתרומה למוסד ציבורי — הממשלה משתפת, לצד התורם, במימון פעילות המלכ"ר.

מלכ"ר כל-אימת שהיא יעילה, ועל-כן יש לשלול את הפטור ממס-הכנסה מפעילות בלתי-יעילה של מלכ"ר למרות היותה קשורה לפעילותו הוולונטרית.

3. שיקולי יעילות כלכלית ונייטרליות והשפעתם על מיסוי הערך המוסף של עסקאות מלכ"ר

דיוננו לעיל בדבר היקף הפטור ממס-הכנסה הראוי לחול על הכנסת מלכ"ר יסייע בבחינה נורמטיבית של אופן מיסוי הערך המוסף על שירותים הניתנים על-ידי מלכ"ר — למשל: שירותי עזרה ראשונה. שירותים אלו ניתן לספק, כאמור, באמצעות ממשלה, יזמים פרטיים או מלכ"ר כדוגמת מגן-דוד-אדום. על-פי "גישת היעילות", קודם לקביעת דין המס הראוי, יש לנסות לאתר את המגזר היעיל ביותר, מבחינה כלכלית, במתן שירותי עזרה ראשונה. דיוננו יראה, כי דין מס הערך המוסף הנוהג איננו בהכרח מקדם יעילות; לצתים ההיפך הוא הנכון.

בתמיכה ביעילות מלכ"ר במתן שירותי עזרה ראשונה ניתן לטעון, כי במקרים רבים יש "פְּשֵׁל חוּזָה" בהזמנת שירותי עזרה ראשונה: קשה לחולה או למזמיני השירות לדעת מראש, כמו גם בזמן הטיפול ואף לאחריו, את טיב השירות הרפואי שקיבלו. מכאן לכאורה העדפת מלכ"ר על-פני יזמים פרטיים. ההנחה (או התקווה) היא, כי בקבלת שירותי עזרה ראשונה ממלכ"ר אין חשש לניצול אופורטוניסטי של מצוקת החולה. לעומת זאת, מדובר במוצר הנדרש על-ידי ציבור רחב; ואם כן יש לכאורה להעדיף פעילות ממשלתית⁷⁸. תשובה אפשרית לעדיפות המלכ"ר טמונה בשיקולי היעילות שנדונו לעיל. למלכ"ר המעניק שירותי עזרה ראשונה יש יתרון על-פני הממשלה, למשל, בשל יכולתו לגייס תרומות בכסף ובשווה-כסף (מתנדבים). לעומת זאת, למלכ"ר המוכר מוצרי מכולת — למשל: עמותת בשערייך ירושלים⁷⁹ — אין יתרון, במונחי יעילות, על-פני רשת שווק עסקית.

יש מקום לצפות לשתי גישות נורמטיביות בדבר מיסוי הערך המוסף של שירותי עזרה ראשונה המופעלים על-ידי מלכ"ר. הראשונה תשאף כי דיני המס העקיף ישמרו על נייטרליות לגבי הפעלת השירותים הללו על-ידי מלכ"רים, גופים עסקיים או ממשלתיים⁸⁰. אם אכן מלכ"ר הוא היעיל ביותר במתן שירותים בתחום, ההנחה היא כי כותות-השוק יגרמו לנוקקי השירות לפנות למלכ"ר. הגישה השנייה, הקיצונית מחברתה, טוען כי דיני המס צריכים להעדיף מלכ"ר בתחומים שבהם הוא יעיל יותר בין היתר כפיצוי בשל מגבלת גיוס ההון המייקרת את עלויות המימון של המלכ"רים⁸¹. על-פי גישה זו, העדפת המס איננה אלא "מהלך מתקן" המאפשר למלכ"ר להתחרות בתחומים שבהם הוא יעיל⁸². על-פי כל אחת מהגישות,

78 ראו דיוננו לעיל, ליד הערות 74-75. קשה להגית, כי בקבלת שירותים ממד"א מרכיב "המוצר הציבורי" נמוך וכי יש בו מרכיב דומיננטי של בחירת שירות באופן פרטי בין חולה לרופא. הצרכן מוגבל לסניף מד"א באיזור מגוריו ואינו יכול לבחור את נותן השירות הספציפי בחוץ הסניף.

79 ראו לעיל, הערה 49.

80 לדיון בדבר נייטרליות במיסוי הישיר ראו דיוננו לעיל, בפסקה 2.

81 ראו דיוננו לעיל, בהערות 38 ו-77.

82 לביקורת שעיקרה תוסר היחס הישיר שבין הטובסדייה לצורך החברתי-כלכלי בפעילות מלכ"ר בתחום נתון ראו דיוננו להלן.

בפעילויות שבהן מלכ"ר איננו יעיל יותר ממתחריו במשק — למשל: מלכ"ר המוכר מוצרי מכולת — יש לצפות כי דיני המס לא יקנו לו יתרון, שהוא בלתי-מוצדק מבחינה כלכלית. ברם, הציפייה לנייטרליות של דיני המס — או לחלופין הציפייה, על-פי הגישה השנייה — להעדפת מלכ"ר בפעילויות שבהן הוא יעיל יותר, איננה מתממשת על-פי הדין הנוהג.

במקרים רבים מנעה הפסיקה את העדפת המלכ"רים על-פני מתחריהם העסקיים באמצעות סיווג מחדש (או באמצעות הכרה בסיווג מחדש שנעשה על-ידי מנהל-המכס) של פעילותם העסקית⁸³. אבל במקרים שבהם הדין הנוהג מפלה מלכ"רים — כמובן של הכבדת נטל המס האפקטיבי על פעילותם הציבורית (למשל: בתחום הבריאות), בהשוואה למיסוי עוסקים הפועלים בתחום דומה — אין כמובן בכוח הפסיקה לתקן את אפלייתם לרעה של המלכ"רים הקבועה בחוק. זאת ועוד: סעיף 58 לחוק, המאפשר לרשויות מע"מ שיקול-דעת בסיווג פעילות מלכ"ר כפעילות עסקית, פועל במקרים רבים באופן "חד-סטרי": לרעת המלכ"ר, אך לא לטובתו. אמנם, הסעיף מאפשר למלכ"ר לפנות לרשויות מע"מ בבקשה לסווג חלק מפעילותו כעסק, אך הסעיף איננו מאפשר פנייה של מלכ"ר שתכליתה מיסוי חלק מפעילותו של צד ג, מתחרה, כפעילות מלכ"ר. אמנם, פנייה מעין זו או לחלופין פנייה של עוסק נגד ההכרה במתחרהו כמלכ"ר על-ידי רשויות מע"מ יכולה להיעשות לעתים, על-פי כללי המשפט המנהלי, לבית-המשפט הגבוה לצדק, אך לא על-פי הוראות סעיף 58 לחוק מע"מ⁸⁴. אמור מעתה: העיוות המרכזי במיסוי מלכ"רים מקורו בחוק עצמו ולא בפרשנותו. עצם המיסוי המיוחד של מלכ"רים בחוק הוא היוצר את הפגיעה בנייטרליות⁸⁵. תיקון העיוות מסור אפוא בדרך-כלל בידי המחוקק, ולא בידי הפרשן.

בהתאם לדין הנוהג, מלכ"רים מופלים לרעה במקרים רבים בהשוואה לממשלה ולמגזר הפרטי במיסוי פעילותם הציבורית⁸⁶. כך, למשל, לממשלה המעניקה

83 ראו, למשל, את פסקי-הדין בעניין בשעריין ירושלים, עמק זרעאל, נהריה (לעיל, הערות 47-49).

84 רק פרשנות גורפת לסעיף 64 לחוק — המסדיר את אופן הערעור על פעולות המנהל, שלפיה יש להבחין בין "הנוגע בדבר" לבין "הרואה עצמו נפגע" מפעולת המנהל, תאפשר לצד ג, "נפגע", לערער לפני בית המשפט המחוזי על החלטת המנהל בדבר שינוי סיווג של חייב מס על פי סעיף 58 לחוק. ראו, בג"צ 701/93 ארגון חברות הסיגור נ' משרד האוצר ואח', (טרם פורסם). פרשנות זו, בה נקט בית המשפט בהחלטתו לעיל, מעוררת קושי. סעיף 64 איננו מאפשר זכות ערעור על כל החלטות המנהל, אלא רק על פעולות מוגדרות ובהן פעולת המנהל מכח סעיף 58, היינו: רק על שינוי סיווג על ידי המנהל על פי יוזמת המנהל או לבקשת המבקש את שינוי הסיווג (או על סירוב לבקשת המבקש את שינוי סיווגו). נדמה כי הסעיף לא חל על המנעות משינוי סיווג של צד ג בתגובה לבקשת חייב במס. זאת ועוד, נראה כי גם סעיף 61 לחוק איננו מקנה "זכות עמידה" לצד ג בבקשה לשינוי רישום של חייב במס.

85 חומרת הפגיעה בנייטרליות בולטת לאור כוונת הנייטרליות המוצהרת של החוק (ראו לעיל, הערה 69). לא זו אף זו: בתי-המשפט לא שילמו באמצעותה מס-שפתיים בלבד, אלא השתמשו בה ככלי פרשני: "הנה כי כן, השיקול למניעת אפליה בתחרות בענף עסקי מסוים על ידי שנוי בצורת המיסוי במע"מ הינו אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווג של הגוף. שכן, אחת מאושייותיו של החוק היא ההקפדה על אחידות המס. מבחינת כלכלית מבקש החוק להיות ניטרלי, וכוונתו שהפעילות הכלכלית תונע משיקולים כלכליים ללא היסט משיקולי מס" (השופט גולדברג, בפסקי-הדין בשעריין ירושלים [לעיל, הערה 49], 807). דיונו לעיל מוכיח את הפער שבין הכוונה המוצהרת של המחוקק לבין התוצר המוגמר בחוק.

86 "פעילות ציבורית" היא פעילות מלכ"ר שבה מתקיים "מבחן המטרה" שבהגדרת מלכ"ר: "חבר בני

שירותי עזרה ראשונה יש יתרון מס על-פני מלכ"ר. זאת ועוד: גם לשירות אמבולנסים פרטי יוענק במקרים רבים יתרון על-פני מלכ"ר.

בבחינת היתרון (או החסרון) שמקנים דיני מס ערך מוסף להפעלת שירותי עזרה ראשונה על-ידי המגזר העסקי, בהשוואה להפעלתו על-ידי מלכ"ר, יש לשקלל את העובדה כי מלכ"ר אמנם פטור ממס-עסקאות, אך אינו רשאי לקזז תשומות וכי עליו לשלם מס-שכר ומס-מעסיקים⁸⁷. שאלת הכדאיות נגזרת מהשאלה האם שלושת מרכיבי ה"קנס" החלים על המלכ"ר גדולים משיעור מס הערך המוסף הנוהג⁸⁸.

אם שירותי עזרה ראשונה יופעלו על-ידי הממשלה, נדמה כי לממשלה – בכשירותה כמוכרת או כנותנת שירותים – יש, על-פי הדין הנוהג, יתרונות בכל מקרה: הן בהשוואה למלכ"רים והן בהשוואה לעוסקים. על שירותים שהממשלה מספקת לא מוטל מע"מ⁸⁹, אלא-אם-כן מנהל-המכס יסווג פעילות זו, מכוח סמכותו בסעיף 58 לחוק, כפעילות עסקית. יכולת הפעלתו של סעיף 58 היא בידי הממשלה: ברצותה, יש ביכולתה לסווג אורגן שלה כעוסק⁹⁰, וברצותה, אותו אורגן יכול לחסות תחת כנפי הפטור הרחב של המדינה⁹¹. הפעלת סמכות זו בידי הנהגה ממנה היא בשלעצמה פסולה. יש יסוד לחשש כי הסיווג ייעשה משיקולי תועלת של הגוף המסווג, קרי: הממשלה. גם אם נניח כי רשויות-השלטון, בהפעילן את סמכות הסיווג, תינהגנה בתום-לב ובאובייקטיביות, יש טעם לפגם בניגוד האינטרסים שבין פעילות הממשלה בכשירותה כגובה-מס לבין פעילויותיה בכשירותה כעוסק.

אם פעילות ממשלתית בתחום העזרה הראשונה תסווג כפעילות מלכ"ר, יתרון הממשלה לעומת "מלכ"ר רגיל" (מד"א) הוא בעלויות המס. עלויות המס של הממשלה הנובעות מהפעלת השירות נמוכות מאלו של מלכ"ר. ראשית, הממשלה איננה חייבת במס-מעסיקים⁹². שנית, אמנם הממשלה חייבת במס-שכר, כמו כל מלכ"ר אחר, אבל מבחינת עלויותיה, מס זה (כמו כל מס אחר) אינו אלא העברה מכיס אחד (שבו הממשלה משלמת את המס בכשירותה כמעסיק) לכיס אחר (שבו הממשלה גובה את המס בכשירותה כגובה-המס). זאת ועוד: מבחינה אפקטיבית הממשלה גובה בעקיפין גם חלק ממס-התשומות ששילמה. אמנם, מתוקף סיווגה

אדם... שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים...". ראו דיונו לעיל, בדבר עמדת הפסיקה בישראל, ליד הצרות 58-49.

87 ראו דיונו לעיל, פרקי-משנה 1 ו-2.

88 ההנחה היא שבמרכיב המקרים, המשתמש בשירותי עזרה ראשונה איננו עוסק הצורך את שירותי העזרה הראשונה במסגרת עסקו, ועל-כן המשתמש אינו יכול לקזז מע"מ. מקרה חריג שבו ניתן כנראה לקזז מע"מ הוא, למשל, תשלום לעוסק, המגיש שירותי עזרה ראשונה למטייל באמצעות חברת-נסיעות המוכרת "חבילות היירות", הכוללות שירותי עזרה ראשונה.

89 על הגדרת מלכ"ר ראו לעיל, הערה 5.

90 יכולת הפעלתו של סעיף 58 היא בידי רשויות מע"מ או בידי החייב במס הרוצה לשנות את סיווגו, אך לא בידי מלכ"ר הממנה את סיווגו של צד ג. ראו לעיל, ליד הערה 84.

91 ואכן, כמה אורגנים פסקיים של המדינה נרשמו כעוסק: שירותי-הטלפון (קודם העברתם לידי בזק) ומנהל מקרקעי ישראל. ראו וינרוט (לעיל, הערה 12), 250-251. והשוו רברי ההסבר לחוק מע"מ לעיל, הערה 20.

92 שיעור מס המעסיקים הנוהג כיום על שכר שמשלם "מעסיק", כמשמעות המונח בחוק מס מעסיקים התשל"ה-1975, הוא 0%. לעומת זאת, על הכנסת עבודה ששילם מעסיק, שהוא "מוסד פטורי", יהול מס בשיעור של 4% (סעיף 2(א) לחוק).

כמלכ"ר הממשלה איננה יכולה לקזז מס-תשומות באופן ישיר⁹³, אך היא נהנית (במובן של קבלה בחזרה) מחלק מהמס על התשומות שרכשה; אמנם, לא על דרך קיזוז המע"מ, אלא בכשירותה כגובה מס ערך מוסף.

עלויות הממשלה בהפעלת שירותי עזרה ראשונה נמוכות אפוא בשל מרכיב המס מאלו של מלכ"ר "מתחרה". יתרון הממשלה איננו ביעילות, אלא במיסוי. בהנחה שהממשלה תרצה לנצל את "יתרונה היחסי", עומדות לפניה שתי אפשרויות⁹⁴: הראשונה, להעניק שירותי עזרה ראשונה במחיר זול יותר ממלכ"ר המעניק שירות דומה; והשנייה, "למקסם" את רווחי הממשלה ולמכור שירותים במחיר המשקלל את יתרונות המס שלה⁹⁵. כל אחת משתי החלופות מנצלת יתרון מדומה, שהפיתוי להפעילו מתבסס על יתרון "אופטי" בלבד. כאמור, לממשלה אין יתרון ביעילות על-פני מלכ"ר, אלא במיסוי, והסכנה היא בשאיפה אפשרית של הממשלה לנצל את היתרון המלאכותי המוקנה לה בחוק ולדחוק את רגלי המלכ"רים מפעילותם – למשל: בתחום הגשת שירותי עזרה ראשונה.

לסיכום, דין המס הנוהג מעניק לכאורה תמריץ לפעילות ממשלתית בתחומי פעילות שאינן "למטרות רווח". מבחינה כלכלית יש לתמריץ זה השפעה שלילית. בהנחה (שהדיון בה חורג ממסגרת מאמר זה) שמדיניות ראויה היא להקטין, ובכל מקרה לא לעודד, את הגדלת היקף מעורבותה של הממשלה בפעילות המשק, יש ליצור מערכת-מס נייטרלית, ואולי אפילו להעדיף מערכת-מס מפלה לטובת המגזר העסקי (בתחומי הפעילות ה"רווחית") או לטובת מגזר המלכ"רים (בתחומי הפעילות "שלא למטרות רווח", שבהם מלכ"רים יעילים יותר). באופן דומה נדמה, כי יש לשלול כל אפליה (לטובה או לרעה) של מלכ"ר, הקיימת בדין הנוהג, לעומת יום עסקי⁹⁶.

4. חלופות לדין הנוהג

(א) מבוא

ניתן להציע שתי חלופות לדין הנוהג. על-פי שתיהן, יש למסות באופן זהה עוסק ומלכ"ר המוכר נכס או נותן שירות במהלך פעילותו, למעט השארת הפטור

93 ראו לעיל, הערה 8.

94 בבחינת החלופות למחן שירותי עזרה ראשונה על-ידי מלכ"ר או ממשלה אנו מניחים רמת סובסידיה זהה לשני הגופים.

95 יכולת הממשלה להעלות את מחיר השירותים שהיא מעניקה נגזרת, בשל היותה מלכ"ר, בין היתר מיכולתה "לגלגל את המס". יכולת זו מותנית בזהות צרכניה, היינו: האם רוכשי השירותים הם "פרטיים" או עוסקים הרוכשים את השירות למטרות עסקיים. אם עוסקים ידרשו לשלם מחיר הכולל את מרכיב המס (בשלמות או חלק ממנו) ללא יכולת קיזוז, הם ירכשו את השירות מעוסקים, בהנחה שהממשלה איננה מונופול. על-כן, אם הממשלה תעלה את מחיר השירות ותכלול בו את מרכיב המע"מ (או חלקו), היא תפסיד את מגזר העוסקים. ראו דיונונו לעיל, ליד הערות 27-28. זאת ועוד: יש לזכור כי הממשלה לא תמיד פועלת על-פי שיקולי מקסום רווחים. לפעמים שיקולי הממשלה הם חברתיים-פוליטיים.

96 לדיון בשאלה אם יש מקום לפעילות "מתקנת", במובן של סבסוד פעילות המלכ"רים באמצעות מנגנון המס, כפיצוי על היעדר יכולת לגייס הון, ראו דיונונו לעיל, הערה 77 וראו דיונונו להלן. לקריאה דומה, שלפיה יש ליצור "דין אחד זהה לכל החייבים במס בכפוף להקלות מפורשות ומבוקרות למי שהמדינה חפצה ביקרו" ראו א' פוטשבוזקי, "סיווג חייב מס – הצעה למע"מ שוויוני" מיסים 5-1993) א-20.

ממס למלכ"ר על קבלת מענקים ותמיכות. החלופה הראשונה משווה את מעמד המלכ"רים למעמד העוסקים לכל דבר ועניין (למעט הפטור למענקים ולתמיכות). על-פי החלופה השנייה, נוסף על השוואת הדינים, יש לקבוע "מס בשיעור אפס" על פעילות "ציבורית" של מלכ"רים.

על-פי הגישה הראשונה (סיווג מלכ"ר כעוסק), יש לחייב מלכ"רים בתשלום מס-עסקאות ולאפשר להם לקזז מס-תשומות. כתוצאה מהשוואת הדינים תחבטל כמובן גם חובת תשלום מס-השכר ומס-המעסיקים. התוצאה היא לכאורה נייטרליות משולשת: בתוך מגזר המלכ"רים – בין מלכ"רים הפועלים בתחומי פעילות שונים, כלפי עוסקים אחרים וכלפי הממשלה⁹⁷. מבקרי גישה זו יטענו, כי הנייטרליות הנחזית היא מדומה, ובכל מקרה היא חלקית בלבד. לכאורה ניתן להצדיק את הפטור ממס הניתן למלכ"ר על מענקים ותמיכות שקיבל בכך שהוא מאזן בקירוב את החסרון היסודי של מלכ"ר לגייס הון. ברם, חלופה זו (סיווג מלכ"ר כעוסק), באותם מקרים שבהם היא מייקרת מוצרים או שירותים של מלכ"רים, איננה מביאה בחשבון את הפונקציה החברתית-כלכלית של המלכ"רים. תשובה אפשרית לקושי זה היא לא במישור דיני המס, אלא באמצעות סבסוד ישיר⁹⁸.

על-פי החלופה השנייה, יש לקבוע מס בשיעור אפס על פעילות "ציבורית" של מלכ"רים⁹⁹. שיעור זה יאפשר למלכ"ר ליהנות מכל העולמות: פטור אפקטיבי ממס על עסקאותיו (חיוב במס בשיעור אפס) ועל מענקים ותמיכות שקיבל, ביטול מס-השכר הנוהגים כיום וקיצוץ מס תשומות (מכוח מעמדו כעוסק). המשמעות המעשית של גישה זו היא, כי מלכ"ר (כמו, למשל, יצואן, על-פי הדין הנוהג) יהיה "חופשי" מנטל המס; שכן הוא כמעט שאיננו מושפע מקיומו של מע"מ במשק¹⁰⁰. לעומת זאת, מתחריו העסקיים של המלכ"ר (ובמידה פחותה, הממשלה) חייבים בתשלום מס¹⁰¹.

(ב) טיעונים נגד קביעת מס בשיעור אפס

הנימוקים המסורתיים להצדקת מס בשיעור אפס על עסקה בתחום המדינה הממסה (להבדיל מעסקת-יצוא) הם שיפור הפרוגרסיביות של שיטת-המס, תוך שחרור מוצרי-יסוד חיוניים מנטל המס (למשל: מוצרי מזון), ונוחות מנהלית באי-גביית מס ממכירת מוצרים מסוימים¹⁰². נימוקים אלו יפים, אם בכלל, להעדפת סוגי מוצרים מוגדרים, אך לא לשחרור מוסדי וכללי של מגזר המלכ"רים¹⁰³.

97 להיעזר הנייטרליות כדין הנוהג ראו דיונונו לעיל.

98 להנמקה בדבר מתן פטור ממס ערך מוסף לסובסידיות ולתמיכות ראו דיונונו להלן, ליד הערות 123-124.

99 על-פי הדין הנוהג כיום בישראל, סעיף 30 לחוק מס ערך מוסף מונה סדרת עסקאות שהמס המוטל עליהן הוא בשיעור אפס. בין העסקאות הללו יצוא מוצרים ושירותים ומכירת פירות וירקות טריים.

100 ההשפעות המוגבלות של המס על עוסק המשלם מס בשיעור אפס הן מתחום העיזי והעלויות המנהליות הכרוכות בחשבונאות-המס.

101 לטענת התחרות הבלתי-הוגנת ולתשובה אפשרית כי כדי לעודד יעילות ובהתחשב ביתרונות הקיימים לממשלה וליזמים בגיוס הון יש לאפשר למלכ"ר יתרונות מס באותם תחומים שבהם הוא יעיל יותר – ראו דיונונו להלן.

102 לדין בנימוקים אלו ראו A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems* (Washington, 1988) 56.

103 מול טענת שיפור הפרוגרסיביות, הנשמעת בתמיכה לקביעת מס בשיעור אפס על סוגי מוצרים, מעלה Tait

קביעת מס בשיעור אפס על כל פעילות "ציבורית" של מלכ"רים חשופה לביקורת. ניתן לטעון כנגדה הן את מכלול הטענות "הרגילות" כנגד קביעת מס בשיעור אפס לסוגי מוצרים מסוימים והן טענות ספציפיות באשר לאי-החלת שיעור מס זה באופן גורף על כלל הפעילות ה"ציבורית" של מלכ"רים.

הטענות הרגילות הנשמעות כנגד קביעת מס בשיעור אפס הן שחיקת בסיס המס¹⁰⁴ והעלויות המנהליות, שאין בצדן שום רווח ריאלי, הכרוכות בביצוע החזרי המס¹⁰⁵. נגד קביעת מס בשיעור אפס על כלל הפעילות ה"ציבורית" של מלכ"ר ניתן להוסיף את הטענות הבאות: ראשית, במידת הצורך עדיף לסבסד פעילויות "ציבוריות" מסוימות בסבסוד ישיר על-פני הטבת מס גורפת הקובעת מס בשיעור אפס¹⁰⁶. כך, למשל, קביעת מס בשיעור אפס על כלל עסקאות המלכ"רים משמעותה קביעת סובסידיה העומדת ביחס ישיר להיקף מכירת מוצרים ושירותים על-ידי מלכ"רים¹⁰⁷. על-ידי כך נעודד את הצריכה של כל המוצרים והשירותים

(לעיל, הערה 102, עמ' 58-68) את הקושי, שבמקרים רבים אין התאמה בין המוצר הפטור ובין הנזק שיש לסבסדו. אם נפטור, למשל, תחבורה ציבורית ממע"מ, גם עשירים ייהנו מן הפטור (אם כי כמובן ניתן להגות שעשירים נוטעים פחות בתחבורה ציבורית). מנגד, רק עניי העיר (המשתמשים בתחבורה) יזכו בסובסדיה, ולא עניי הכפר. אם ייקבע פטור על מזון – למשל: על פירות וירקות טריים – הפטור הוא חלקי בלבד, כיוון שעל חקלאים מוטל מס-תשומות שאינו ניתן לקיזוז ואותו הם "מגלגלים" על הצרכנים. זאת ועוד: האם נפטור גם את סוגי המזון הנצרכים בדרך-כלל על-ידי העשירונים העליונים? באופן דומה ניתן לבקר הענקת פטור על שירותים חיוניים (חשמל, גז וכ"ו) משיקולי פרוגרסיביות; שכן צריכת המוצרים הללו גדלה ביחס להכנסת המשתמש.

104 שחיקת בסיס המס גורמת לעיוותים כלכליים ולצורך להעלות את שיעור המס כדי לגבות סכום מס נתון. 105 סיבות אלו ואחרות הן שגרמו לקהילה האירופאית, בסעיף 28(2) ל"דירקטיב" הששי להגביל את היקף השימוש במס בשיעור אפס אך ורק "למטרות חברתיות מוגדרות ולטובת הצרכן האחרון של המוצר". סיבה אחרת להגבלת השימוש במכשיר זה היא החשש כי שימוש במס בשיעור אפס במדינה אחת בקהילה ישבש את האיזון בין המדינות השונות וממילא – את בסיס המס של הקהילה. על-כן הקהילה, לפחות על-פי הצהרותיה, רואה בקביעת מס בשיעור אפס מהלך שניתן להצדיקו באופן זמני וכשלב-מעבר בלבד. כך, למשל, בעניין *E.C. Commission v. United Kingdom* [1988] S.T.C. 456, קבע בית-המשפט של הקהילה האירופאית, כי מספר סוגי עסקאות החייבות באנגליה במס בשיעור אפס (למשל: אספקת מים לתעשייה) ואשר בהן הטבת המס איננה ניתנת לצרכן הסופי עומדות בניגוד להוראות הדירקטיב ועל-כן הן בטלות. בשולי הדברים נציין, כי גם הדירקטיב הששי מכיר בקיומם של פעילויות "לטובת הציבור" הצריכות להיות פטורות (דואר, חינוך, בריאות, טלביזיה חינוכית). בתחומים אלו הרציונל לפטור נגזר ממהות השירות ולא ממהות מספקו, ועל-כן יש להחילו בין אם ספק השירות (למשל, חינוך או בריאות) הוא גורם עסקי או ציבורי. ראו *Tait* (לעיל, הערה 102, עמ' 69). כמו-כן ראו שם, הדין בשאלת הפטור על "מוצר-יסוד" וכן דיון בקשיי ההגדרה של המוצרים הפטורים (מהם, למשל, "בגדי ילדים") ובהעדפה הכללית להעניק סובסידיה ישירה לנזק.

106 מול שימוש במנגנון המס כאמצעי לחלוקת הטבות – "הוצאות מס" ("Tax Expenditures") ראו, למשל, S.S. Surrey, "Tax Incentives as a Device for Implementing Government Policy: A Comparison with Direct Government Expenditures" 83 *Harvard Law Rev.* (1970) 705. בישראל, בתקציב הוצאות המס לשנת 1993, עלות קביעת מס ערך מוסף בשיעור אפס על צריכת פירות וירקות טריים, על שירותי תיירות, על הצריכה באיזור אילת ועל הטבות במכס ובמס-קנייה נאמדה בשיעור של 980 מיליון שקל. ראו ד' לוי, "תקציב הוצאות המס לשנת 1993" הרבעון הישראלי למיסים כא (1993) 43-46.

107 בעיה זו איננה קיימת בדרך-כלל בקביעת מס ערך מוסף בשיעור אפס על יצוא מוצרים. שם הרציונל הוא לשחרר את היצואן מנטל המס על כל היצוא ולעודד בכך את כושר התחרות של המשק הישראלי בחו"ל.

שהמלכ"ר מוכר, ללא קשר ישיר לצורך החברתי-כלכלי בפעילות¹⁰⁸. זאת ועוד: קביעת מס בשיעור אפס מפחיתה, ככל שהדבר נוגע ללקוחות "פריטים" (שאינם מקזזים מס-תשומות), את המחיר האפקטיבי של מוצרים ושירותים הנמכרים על-ידי מלכ"ר. הפחתת המחיר האפקטיבי ללקוחות הללו תאפשר למלכ"ר במקרים מסויימים להגדיל את חלקו בשוק¹⁰⁹ על חשבון מתחריו העסקיים¹¹⁰.

ג) סיווג מלכ"ר כעוסק – בעיות ופתרונות אפשריים

מיסוי מלכ"ר כ"עוסק" משמעותו לכאורה החלת דין זהה למרבית המוכרים מוצרים או שירותים במשק¹¹¹. כלל העוסקים במשק יחויבו בתשלום מס-עסקאות ויהיו רשאים לקזז את מס-התשומות. כך תישמר הגייטוליות בתוך מגזר המלכ"רים בתחומי פעילות שונים, כלפי עוסקים אחרים וכלפי הממשלה¹¹².

יתרונה של גישה זו בפשטותה. מבקרי הגישה ידגישו כי זו מתעלמת במקרים רבים – בהם מיסוי מלכ"ר כ"עוסק" ייקר את מחיר המוצרים והשירותים שהמלכ"ר

108 גם במס-הכנסה טענת הפיצוי על היעדר יכולת לגייס הון מתייחסת להשארת הרווחים הצבורים כמלכ"ר כמקור למימון פעילויותיו. הסובסידיה מתייחסת אפוא לרווח. ראו בר (לעיל, הערה 15). וראו ביקורתו של הנסמן (לעיל, הערה 71) שלפיה לא נכון לכמת את הסובסידיה למלכ"ר ביחס לרווח אלא ביחס לדרישות חברתיות-כלכליות.

109 גם במכירת מוצר או שירות "ציבורי" קיימת לעתים תחרות. למשל: בתחום התרבות. אמנם, במקרים רבים המלכ"ר מסבסד את מוצריו, אולם היזם העסקי לעתים יעיל יותר.

110 במס-הכנסה הפטור ממס לא יגרם בדרך-כלל לתחרות על פלח-שוק, אלא להגדלת התשואה של המלכ"ר. ראו בר (לעיל, הערה 15). באופן דומה, מלכ"ר (שעסקאותיו נעשות עם מי שאינם עוסקים) יכול כמובן לנסות לנצל את המס בשיעור אפס, להעלות את מחירו ולמקסם את רווחיו.

111 מיסוי מלכ"ר כ"עוסק" יפחית גם את הצורך להשתמש בסעיף 58 ובמחיר המנהלי שהוא מבזבז ללא כל תועלת כלכלית.

112 הגישה הממליצה לחייב מלכ"ר, המוכר נכס או נותן שירות במהלך פעילותו, בתשלום מס ערך מופך ולמסותו כדין כל עוסק אחר, איננה מחייבת בהכרח מטקנה דומה לגבי מיסוי פעילות ממשלתית (בדין הנוהג בישראל, הממשלה סווגה, כזכור, כמלכ"ר. ראו הגדרת מלכ"ר [לעיל, הערה 15]). את מיסוי הממשלה יש לבחון הן לגבי פעילות הממשלה כרוכשת שירותים או מוצרים והן לגבי פעילותה כמוכרת שירותים או מוצרים. לדין בשאלה זו ראו *Tait* (לעיל, הערה 102), 75-78. הערה זו מבוססת במידה רבה על הדיון שם. לכאורה יש היגיון לפטור רכישות ממשלתיות ממס. תשלום מע"מ במקרה זה שקול להעברה מכיס ממשלתי אחד (שבו הממשלה משלמת מע"מ בכשירותה כרוכשת מוצרים או שירותים) לכיס ממשלתי אחר (בו הממשלה גובה כסף בכשירותה כגובה מס), ועל-כן, משיקולי יעילות, יש מקום לפטור ממס ולחסוך בעלויות מנהליות. לעומת זאת, הרחבת רשת העסקאות הממוסות בשיעור אפס מגדילה את סכנת התרמית. זאת ועוד: יש היגיון לחייב בתשלום מע"מ מכירת מוצר או מתן שירות לממשלה כדי שעלותה של הפעילות הממשלתית תשתקף כהלכה בתשומות הלאומית. ראו דיונו לעיל, ליד הערות 89-95 בדבר יתרונותיה המדומים של הממשלה בכשירותה כמוכרת מוצרים או שירותים. דיונו לעיל הראה, כי אם הממשלה מספקת מוצר או שירות, יש היגיון למסותה, כמו גם למסות כל מלכ"ר, כדי למנוע תחרות בלתי-הוגנת עם הסקטור העסקי. על-פי סעיף 5(4) ל"דירקטיב" השישי, הכלל הוא שאין למסות את הממשלה אלא-אם-כן הפטור יגרם "לעיוות משמעותי של התחרות העסקית". השאיפה לנייטרליות הגיעה לשיא ביטוייה בדין המס של ניו-זילנד, שעל פיו כל המכירות לממשלה ממוסות וכל המכירות של הממשלה חייבות במס. החידוש העיקרי בשיטה זו הוא, כי גם מכירה או מתן שירות בין מחלקות ממשלתיות שונות חייב במס, ואילו המשרדים הממשלתיים רשאים לקזז מס-תשומות. תומכי שיטה זו יצדיקו את העלויות המנהליות ה"מבוזבזות" הכרוכות בה באתרונותיה: נייטרליות, מדידה נכונה של עלות הפעילות הממשלתית וממילא הקצאת מקורות ותלווקה יעילה של המשאבים בין הסקטור הממשלתי לפרטי. ראו *Tait* (לעיל, הערה 102), 78.

מוכר או מספק – מהפונקציה החברתית של המלכ"רים, ומבחינה מעשית קשה ליישמה. זאת ועוד: לטענתם, גם בניטרליות הנחזית אין ממש – מתן פטור ממע"מ לתמיכות ולמענקים שמלכ"ר מקבל איננו בהכרח "מקזז" את החסרון היסודי של מלכ"ר לגייס הון. לעתים הפטור מפצה ביתר, ולעתים בחסר.

התרופה למקרים בהם שינוי הסיווג יגרום לייקור מוצרים או שירותים של מלכ"רים היא באמצעות סבסוד ישיר. הקושי המעשי הוא, כיצד למסות "עסקאות-חינם" של מלכ"ר או עסקאות שמחירן נקבע כזול ממחיר השוק¹¹³. למשל: צרכניית בשערייך ירושלים, המוכרת מוצרים במחיר זול במסגרת מטרתה ה"ציבורית". בצד הכלל הקבוע בסעיף 7 לחוק, שלפיו "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה", סעיף 10 לחוק קובע את העיקרון, שלפיו מחיר עסקה "שמחירה מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים" ייקבע בהתאם למחיר השוק. אמנם, "מחיר שוק" סובל הנחות בהתאם לנתונים המיוחדים של כל עסקה ובהתחשב בתנאי השוק (למשל: מחיר שוק סיטונאי)¹¹⁴. על-כן הבעיה קשה יותר לכאורה במוצר או בשירות הנמכר בהפסד, מתחת למחיר העלות, או אף בחינם. כזכור, קושי זה הוא העומד ביסוד הרציונל של הסיווג המיוחד של מלכ"ר הנוהג כיום¹¹⁵.

אם בעסקה מסובסדת שיעור מס הערך המוסף ייקבע בהתאם למחיר הכלכלי (שווי שוק) ולא בהתאם למחיר המסובסד, תישמר לכאורה הנייטרליות. ברם, גישה זו מעוררת כמה קשיים: ראשית, קושי מנהלי להעריך את מחיר השוק של כל העסקאות של מלכ"רים. זאת ועוד: המיסוי הנוסף, אם יגולגל על צרכנים, יגדיל את המחיר האפקטיבי של שירותים ומוצרים "ציבוריים" שמלכ"ר מוכר, ולחלופין (אם המלכ"ר יאלץ לספוג את המס) הוא יצמצם את המקורות הכספיים העומדים לרשות המלכ"רים ויפגע ביכולת הפעילות שלהם.

אם נמסה בהתאם למחיר בפועל (המחיר המסובסד), היינו: בהתאם לעקרון הקבוע בסעיף 7 לחוק, תהיה בכך לכאורה פגיעה בנייטרליות ביחס לזמים עסקיים. שיעור הפגיעה הוא שיעור המע"מ ה"רעיוני" שהיה חל על המרכיב המסובסד. הפרש זה מגדיל, ככל שהדבר נוגע ללקוחות מלכ"ר אשר אינם יכולים לקזז מס-תשומות, את יתרונו היחסי של המלכ"ר על-פני מתחריו העסקיים – יתרון הקיים ממילא בשל הסבסוד.

פתרון הדילמה, כיצד למסות עסקאות מסובסדות של מלכ"ר, מחייב את בחינת

113 הבעיה של קביעת מחיר העסקה של מלכ"ר תיפתר אם יוטל מס בשיעור אפס על פעילות המלכ"ר (התלופה השנייה לדין הנוהג), שכן על-פי גישה זו, מחיר העסקה אינו רלבנטי.

114 האם ניתן לומר כי ביחסי מלכ"ר-לקוח יש "יחסים מיוחדים". אם כן, מכוח הוראת סעיף 10 לחוק מע"מ, מחיר העסקה יהיה "המחיר שהיה משתלם בעדה בתנאים רגילים", ולא המחיר המושפע "מיחסים מיוחדים בין הצדדים". אולם נדמה, כי אם מלכ"ר פועל לטובת קבוצה בלתי-מסוימת, אין כאן "יחסים מיוחדים": "כשמדובר על יחסים מיוחדים מתכוונים ליחסים הקיימים לפני ומחוץ לעסקה נשוא הדין, ולא ליחסים שהם תוצאה של העסקה" (ע"ש 265/88 (חיפה) א. דרון שירותי מזון בע"מ נ' אגף המכס ומע"מ, מיסים ד-1 (1990) ה-263, עמ' 268).

115 הרציונל להסדר הנוכחי – כפי שהוצג עליידי בן-יהונתן והמצוטט בהסכמה בעניין בשערייך ירושלים (לעיל, הערה 49) – הוא, כי מלכ"ר אינו פועל על-פי מחירי שוק, ועל-כן כמעט תמיד יהיה לו יתרון מס-תשומות מאשר מס-עסקאות. התוצאה: הגם שמבחינת המשק יש למלכ"ר ערך מוסף חיובי, לצורך החוק, אם נתייחס אליו כעוסק, נמצא כי בדרך-כלל יש לו ערך מוסף שלילי. ראו לעיל, ליד הערה 60.

מקורות הסבסוד. מבחינה כלכלית, "אין ארוחות-צהריים חינם". עיקרון זה אומץ במידה רבה גם בשיטת-המס בישראל¹¹⁶. גם בית-תמחוי המחלק ארוחות-חינם או במחיר מסובסד חייב לממן את פעילותו. מימון זה, ככל שהוא איננו מגיע מלקוחות המלכ"ר, מגיע מצד ג: באמצעות תרומות ותמיכות ציבוריות¹¹⁷. אמור מעתה: גם מלכ"ר מוכר את מוצריו ושירותיו ה"ציבוריים" במחיר שוק: בחלק מהמחיר (אם בכלל) נושא הצרכן, והחלק האחר משולם באמצעות תרומות או תמיכות¹¹⁸. על-פי גישה זו, "הנחה" שצרכן מקבל בעסקה מסובסדת אינה שונה מהותית מ"עסקת-חינם". במקרה האחרון, צד ג (תקציב ממשלתי או תרומות) מממנים את כל השירות הניתן "חינם"; במקרה הראשון (עסקה מסובסדת), רק חלק מהשירות — בשיעור המסובסד — ממומן חינם¹¹⁹.

אם אכן גם בעסקה מסובסדת — מכירת "מצרך ציבורי" על-ידי מלכ"ר — משתלם בסופו של דבר מחיר שוק, כיצד יש למסות, הן מבחינה פרויטיבית והן מבחינה נורמטיבית, את המרכיב המסובסד?

שאלת מיסוי המרכיב המסובסד דומה אפוא לשאלת מיסוי התרומות והתמיכות. ההבדל בין הסבסוד לצרכן לבין התרומה למלכ"ר הוא בין היתר בעיותי תורים המזומנים ובזוהות המסבסד. בשלב ראשון, מקבל התמיכה הוא המלכ"ר והתומך הוא צד ג, מעניק התרומה או התמיכה. בשלב שני מקבל התמיכה הוא צרכן הרוכש "מוצר ציבורי" ממלכ"ר המסבסד אותו.

סעיף 12 לחוק מע"מ קובע, כי עוסקים ישלמו מע"מ על תרומות ותמיכות¹²⁰. ברם, הסעיף הממסה "תרומה, תמיכה או סיוע אחר שקיבל עוסק" והפטר ממע"מ תמיכות ותרומות שקיבל מלכ"ר, חל — כך נראה — רק על תמיכה ישירה. על-כן נדמה, כי הסעיף אינו רחב דיו כדי לכלול בתוכו גם פטור מפורש לתמיכה עקיפה (מחיר מסובסד) שמקבל לקוח של מלכ"ר הרוכש ממנו מוצר או שירות. סבסוד "המצרך הציבורי" על-ידי מלכ"ר הוא תמיכה "מיד שנייה"; ואילו הסעיף — כך נראה — עוסק בתמיכה המקורית שמקבל העוסק או המלכ"ר בלבד¹²¹. בהיעדר פטור מפורש בחוק הנוהג, נראה כי הדילמה האם למסות גם את המחיר

116 כן, למשל, סעיף 3(ט) לפקודת מס הכנסה קובע, בהתמלא תנאיו, ריבית רעיונית על הלוואות ללא ריבית. לקביעת מחיר שוק לעסקאות לצורך דיני המס השונים השוו לעיל, הערה 39.

117 לשם כך, גם מתנדבי המלכ"ר ייחשבו כתורמים ושוי תרומתם הוא השווי הכספי של עבודתם. השוו ביקורתנו על הרציונל הנוכחי, כפי שמוצג על-ידי בן-יהונתן (לעיל, הערה 60). במקרה של מלכ"ר הנהנה משירותי מתנדבים חיים, הערך המוסף שלו אינו נמדד על-ידי השכר המשולם בפועל, אלא יש לכלול בו גם את השכר הרעיוני של מתנדבי המלכ"ר.

118 זהו למעשה הפן האחר של טענתו של בן-יהונתן בדבר הערך המוסף ה"אמיתי" של מלכ"ר, שהוא ערך מוסף חיובי, בניגוד לערך המוסף הנחזה, שהוא שלילי בדרך-כלל.

119 לכן, על-פי גישה זו, אין להבחין בין "בית-תמחוי", המעניק ארוחות-חינם, לבין "מסעדה ציבורית", המתייבת את הסוערים בה במחיר מסובסד. השוו עמדת בית-המשפט קמא כפי שהיא מוצגת בעניין בשערי ירושלים (לעיל, הערה 49).

120 סעיף 12 לחוק ותקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976. הסעיף פורש בפסיקה באופן רחב: "לא נדרש כי יוכח קשר ישיר בין התרומה לבין עסקאותיו של העוסק על דרך של הפחתת מחיר העסקאות בגובה התרומה. גם הוכחת קשר עקיף איננה נדרשת" (ע"א 563/86 החברה הכלכלית חיפה בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, פ"ד מב (3) 215, 219). כמ-רכן ראו עניין פפר (לעיל, הערה 48).

121 השוו תקנה 3, הפוטרת רק סיוע ישיר: "תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן: תקבולים) שניתנו במישורין לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות להלן, לא יחשב כחלק מן המחיר..." (ההדגשה שלי — י).

המסובסד של העסקה כרוכה בין היתר בדיוגנו לעיל בדבר קביעת מס בשיעור אפס; שכן בהנחה שדין מלכ"ר כדין עוסק, מתן פטור ממע"מ על מרכיב הסבסוד שקול מבחינה מעשית לקביעת מס בשיעור אפס על מרכיב זה. סיכום דיוגנו הקודם בדבר קביעת מס בשיעור אפס הצביע על עיוותים הנגרמים בעטיו, וקרא בדרך-כלל להחליפו בסובסידיה ישירה. לכאורה מסקנה זו מחייבת גם את מיסוי המרכיב המסובסד במע"מ.

ברם, מתן פטור ממע"מ לתמיכות ולמענקים שקיבל מלכ"ר¹²² מוצרק מבחינה נורמטיבית, שכן אין היגיון כלכלי במיסוי סובסידיה ממשלתית¹²³ או במיסוי תרומות למלכ"רים שהמחוקק רוצה לעודד את פעילותם הציבורית בתחומים שבהם פעילות מלכ"רים יעילה יותר¹²⁴. באופן דומה נראה כי ניתן להצדיק בדרך-כלל את "ש"ר"ר" התמיכה לידי צרכנים, הרוכשים שירות או מוצר "ציבורי" ממלכ"רים, על-ידי הרחבת הפטור גם לנהנים הסופיים מהתמיכה. לכאורה יש להבחין בין סובסידיה ותמיכה ישירה למלכ"ר (הפטורה ממע"מ) לבין מכירת מוצר או שירות במחיר מסובסד; שכן בסובסידיה ובתמיכה רגילה שיעור הסובסידיה מוגדר מראש. לעומת זאת, שיעור התמיכה הגלום בויתור על המע"מ הרעיוני (על המרכיב המסובסד) נגזר לכאורה מהיקף המחזור של המלכ"ר ואיננו כפוף לכאורה לביקורת פרלמנטרית כתמיכה רגילה¹²⁵.

אולם היקף פעילותו ה"ציבורית" של המלכ"ר נקבע במקרים רבים על-ידי שיעור התמיכה הציבורית. תמיכה זו היא הקובעת את יכולת המלכ"ר (גם בעולם ללא מע"מ) לסבסד את מוצריו. ניתן אפוא להצדיק פטור ממע"מ למרכיב המסובסד כל-אימת שצרכן המוצר או השירות ה"ציבורי" הוא אכן ה"נצרך" שהתומך הציבורי התכוון להעניק לו את התמיכה בשיעור מוגדר. לעומת זאת, יהיה קשה יותר להצדיק פטור בשני מקרים: כאשר עוסק, ולא "נצרך", מקבל שירות או רוכש מוצר ממלכ"ר במחיר מסובסד למטרות עסק; וכאשר מקור המימון לסבסוד איננו מקור ציבורי הנתון לביקורת, אלא פעילות עסקית של המלכ"ר¹²⁶. המקרה הראשון (עוסק הנהנה

ב'. באופן דומה נראה, כי אי-אפשר יהיה למסות, מכוח סעיף 12 לחוק, עוסק שרכש שירות או מוצר "ציבורי" ממלכ"ר ושילם מחיר מסובסד כמי שקיבל "תרומה, תמיכה או סיוע" החייבים במס.

122 כדוגמת הפטור המוענק בסעיף 12 לחוק.

123 שיעור הסובסידיה הממשלתית ויעדיה מוגדרים, והיא נתונה לביקורת פרלמנטרית. בהינתן סכום סובסידיה נטו, יש היגיון מנהלתי במתן פטור ממשלתי מלכתחילה, במקום למסות את הסובסידיה ולהעניק לחייב במס פיצוי של סובסידיה נוספת בשל כך. זוהי — כך נראה — תכלית החקיקה של סעיף 12 לחוק מע"מ, הפוטר ממע"מ תמיכות ומענקים שקיבל מלכ"ר.

124 בישראל עידוד למתן תרומות בא לידי ביטוי במתן זיכוי לתורם, במגבלות הקבועות בסעיף 46 לפקודה ובמתן פטור מקסים ישרים ועקיפים על עצם קבלת התרומה על-ידי המוסד הציבורי. להגדרת "מוסד ציבורי" ר"מטרה ציבורית" ראו לעיל, הערה 5.

125 ראו ביקורתו של Surrey (לעיל, הערה 106), בדבר "הוצאות מס".

126 ניתן להצדיק מתן פטור ממע"מ למרכיב הסובסידיה בפעולות מלכ"ר מסובסדות, הממומנות מתרומות, באותו רציונל המצדיק את הטיפול המועדף שהתרומות זוכות לו (ראו לעיל, הערות 123-124). בשני המקרים, הגם ששיעור הסובסידיה איננו ידוע מראש, הרצון לעודד תרומות לצרכים מוגדרים ולגופים יעילים מכתוב את הטיפול המיסויי בתורם ובמקבל התרומה.

משירותים "ציבוריים" של מלכ"ר) כנראה איננו שכיח, וספק אם מספר המקרים מצדיק את העלות המנהלתית לאכיפת תשלום מע"מ.

אמנם, במקרה האחרון (מלכ"ר המממן את עצמו) פעילות עסקית של מלכ"ר המממנת את פעילותו הציבורית חייבת במע"מ, בשל סיווג הפעילות כעסק¹²⁷, אבל "תשלום ההעברה" (התמיכה) מהזרוע העסקית של המלכ"ר לזרוע ה"ציבורית" פטור ממס. על-ידי כך נפתח, תיאורטית לפחות, פתח למימון עצמי בשיעור בלתי-מוגבל לפעילות מסובסדת של המלכ"ר. נראה כי במקרים רבים ניתן יהיה להצדיק את הפטור במקרה זה על-פי אותו רציונל, המצדיק את הפטור לפעילות מלכ"ר שממומנת מתרומות ומתמיכות של צד ג ואשר אף היא מוגבלת רק בגבולות היכולת של התורם¹²⁸. ההבחנה בין הזרוע העסקית של המלכ"ר לבין הזרוע ה"ציבורית" שלו (אשר מכוחה הוטל מע"מ על פעילות עסקית של מלכ"ר) מצדיקה במקרים רבים גם את סיווג ההעברה הכספית ביניהם כתרומה¹²⁹.

אמור מעתה: גם על-פי החלופה המשווה את מעמד המלכ"רים למעמד העוסקים לכל דבר ועניין (למעט הפטור למענקים ולתמיכות) יש בדרך-כלל יסוד לפטור את הרוכש שירות או מוצר "ציבורי" מידי המלכ"ר מתשלום מע"מ על המרכיב המסובסד ולחייבו בתשלום מע"מ רק על המחיר ששילם בפועל. הנחה זו יסודה בכך שהצרכן, בשלמו מחיר מסובסד, נהנה מתמיכה. תמיכה זו מקורה בתמיכה ציבורית או פרטית במלכ"ר (לרבות "תמיכה עצמית" של מלכ"ר, שמקורה ברווחי פעילותו העסקית); שכן כלל התרומות והתמיכות שמקבל מלכ"ר, בניכוי עלויותיו, אמור להגיע לידי המשתמשים בשירותיו. גם בדין הנוהג בישראל המחוקק פטר ממס תמיכות הניתנות למלכ"ר¹³⁰ ועל-ידי כך הביע כנראה את דעתו שהתמיכה "נטו" תועבר לידי הצרכנים הסופיים, הרוכשים שירותים או מוצרים "ציבוריים" מידי המלכ"ר¹³¹.

לסיכום: החלופה המוצעת – לפיה מלכ"ר ימוסה כעוסק רגיל (למעט פטור ממס על מענקים ותמיכות שקיבל) תוך מתן פיצוי, במידת הצורך, של סובסידיה ישירה למלכ"ר – מעוררת שתי בעיות: קביעת מחיר העסקאות של המלכ"ר ואופן קביעת הסובסידיה. מבחינה כלכלית יש לחלק סובסידיה בהתאם לצרכים, ולא בהתאם להיקף הפעילות העסקית של המלכ"ר. דיוננו הוכיח, כי מיסוי עסקאות ל"מטרות ציבוריות" של מלכ"ר בהתאם למחירן בפועל ומתן פטור ממס למרכיב המסובסד עולים בדרך-כלל בקנה אחד עם השאיפה למתן סובסידיה ישירה.

127 ראו, למשל, בשעריך ירושלים (לעיל, הערה 49).

128 ראו לעיל, הערה 126.

129 ההבדל החשוב לענייננו בין מימון שמקורו בצד ג לבין "מימון עצמי" של מלכ"ר, הוא בהיעדר מנגנון ביקורת (המקצה תרומות ותמיכות), החיצוני למלכ"ר, בדבר נחיצות פעולותיו.

130 להצדקת הפטור ראו דיוננו לעיל.

131 דומה שהנחה היא, כי מרבית המשתמשים או הרוכשים את שירותיו המסובסדים של מלכ"ר הם "נצרכים" כמובן שמעניק התמיכה התכוון אליו.