

בס"ד

ערים: 28/13 18/14

ועדת הערר לענייני ארנונה
שליד עיריית רחובות

העורר: מכון וינגייט

ע"י ב"כ עוה"ד מרים זקבך ו/או אורן סרוסי
מרחוב ז'בוטינסקי 2 נהריה
טלפון: 04-9000581 פקס: 04-9000582

- נ ג ד -

המשיב: מנהל הארנונה של עיריית רחובות

ע"י ב"כ עוה"ד מירית דובר ו/או נועה בן אריה
ו/או טל קמר ו/או ורדית מרימי ו/או ד"ר נחמיה אבנרי
אליאס בן – אריה, משרד עורכי דין
מרחוב ראול ולנברג 22א', בית זמיר (קומה 4),
תל אביב -69719
טל. 035600111 פקס 035600707

החלטה

להלן בקצרה העובדות נשוא הערר:

1. העורר הינו מכון וינגייט לחינוך גופני ולספורט (להלן: "העורר").
2. העורר חויב לשלם ארנונה בגין שנות הכספים 2012-2014 בסיווג משרדים שירותים ומסחר.
3. העורר הגיש השגה על חיובו בארנונה כאשר לשיטתו יש ליתן לו פטור מתשלום ארנונה מכח הפטור בהוראת סעיף 5 (ח) לפקודת מסי העיריה ומסי הממשלה (פיטורין) 1938. (להלן: "הפקודה")
4. השגת העורר נדחתה ומכאן ערר זה.

טענות העורר:

5. הנכס נשוא הערר מחויב בארנונה בתעריף "משרדים ושירותי מסחר", העורר מעלה שתי טענות מרכזיות כנגד חיוב הארנונה.
- א. יש להעניק לנכס פטור מארנונה בשיעור של 67% וזאת בהתאם להוראת סעיף 5(ח) לפקודת מסי העירייה ומשרדי הממשלה.
- ב. יש לתקן את סיווג הנכס לסיווג "מבנים שונים".
6. זכאות העורר לפטור מארנונה בשיעור של 67%, המקור הנורמטיבי - א. סעיף 5 (ח) לפקודת הפיטורין קובע כי ינתן פטור מארנונה למוסדות ספורט שאינם למטרות רווח, כדלקמן: הנכסים כדלקמן יהיו פטורים מארנונה כללית: "כל קרקע או בניין המשמשים אך ורק לצרכי ספורט ותרבות הגוף שלא למטרת רווח". ב. סעיף 5 ג.א) לפקודת הפיטורין קובע, כי הפטורים הקבועים בסעיף זה הנם פטורים חלקיים והמוסד המוכר כפטור יחויב בארנונה בהיקף של 33%.
7. בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, בהתאם לכללי הפרשנות שאומצו בפסיקה, על מנת לחסות תחת כנפי הפטור צריך להוכיח שני תנאים מצטברים תנאי ראשון - שימוש בנכס לצרכי ספורט ותרבות הגוף. תנאי שני - פעילות שאינה למטרת רווח.
8. עוד צוין, כי נכס נוסף של העורר, אשר כולל פעילויות רבות נוספות, ובכללן, חדרי כושר, בריכת שחיה, חדר אוכל וכיו"ב אשר נמצא בתחום שיפוטה של העיר נתניה, הוכר בכללותו כפטור מארנונה מכוח סעיף זה.
9. כאמור העורר טוען, שהוא חוסה תחת שני התנאים האמורים לעיל, התנאי הראשון, שימוש בנכס לצרכי ספורט ותרבות הגוף. כמו"כ, בתעודת רישום העמותה נקבע כי מטרת הקמת העורר הנם: "להקים, לקיים ולפתח מתקנים ומוסדות לחינוך גופני ולספורט".
10. באשר לנכס הנדון בו מתבצעת הכשרת מדריכים, הכשרה הטומנת בחובה, שני אלמנטים עיוני ומעשי. כאמור סעיף הפטור אינו דורש כי בנכס תבוצע אך ורק פעילות ספורט אקטיבית, אלא ישמש לצרכי ספורט ותרבות הגוף, טענת המשיבה לפיה נדרשת פעילות ספורטיבית בנכס כל זמן הפעילות, אינה עולה בקנה אחד עם לשון הפטור, ומנוגדת לפרשנות הפסיקה בסוגיה זו לשיטת העורר.
11. העורר מפנה לע"א (ת"א) 274/98 מנהל הארנונה עיריית ת"א - יפו נ' עצמה המרכז לאגודות ספורט עצמאיות, נקבע כי פעילות משרדית מנהלתית המבוצעת בנכס שאין בו

פעילות ספורט כלל אך נועדה לתמיכה בפעילות הספורט, תוכר כפטורה מכוח סעיף 5 (ח).

12. באשר לתנאי השני בו קבעה הפסיקה : **פעילות שאינה למטרת רווח**. העורר טען כי העמותה מוכרת כמלכ"ר ע"י רשויות המס, והוכרה גם כ"מוסד ציבורי", העורר אינו רשאי כלל לפעול למטרת רווח, לחלק רווחים בין עובדיו או בעליו וכיו"ב.

13. באשר לטענת המשיב, כי על מנת להראות פעילות ללא מטרת רווח היה על העורר להמציא את ההכנסות וההוצאות של הסניף בשלב ההשגה כדי לדעת האם הפעילות מטרתה להפיק רווחים אם לאו. טיעון זה תמוה ומנוגד לפסיקה, שכן השאלה האם גוף נועד למטרת רווח אם לאו, לא נגזרת מההוצאות וההכנסות שלו, ולא מאופן התאגדותו.

14. בהקשר זה הפנה העורר לעמ"נ (מרכז) 10-05-48729 **עמותת בית אור אביבה נ' מועצה מקומית קדימה - צורן** "מכל מקום, אף אם הטענה כי העמותה גובה תמורה בגין שירותיה היא נכונה עובדתית, אין בה כדי לפגוע במעמד העמותה כמוסד שמטרת פעילותו העיקרית אינה לשם עשיית רווח. גביית תשלום ממי שנהנה משירותים אינה עומדת בסתירה מעצם טבעה להעדר מטרת רווח".

15. העורר טוען עוד, כי יש להורות על תיקון הסיווג לנכס, מסיווג עסקי לסיווג "מבנים שונים שאינם נכללים בסיווג אחר" שכן לפי אופי פעילותו, שלא למטרת רווח, אין הוא נכנס להגדרת צו הארנונה לנכסים עסקיים.

טענות המשיב:

16. לאור עקרון סופיות השומה, ואי הגשת השגה ביחס לשנת 2012, הרי שדין טענות העורר ביחס לחיוביו בשנת 2012 להידחות על הסף, כאמור העורר לא נקט כל הליך קודם לשנת 2013, ועל כן הפכו חיוביו, לשנת 2012 לסופיים ולחלוטים מכוח עיקרון סופיות השומה והדין החל.

17. באשר לפטור מכוח סעיף 5 (ח) **לפקודת הפיטורין**, יובהר, כי אין בהיותו של העורר מלכ"ר או גוף ציבורי בכדי שיחול עליו הפטור המגיע לגוף הפועל שלא למטרת רווח על פי פקודת הפטור.

18. חשוב לציין כי לא כל עמותה או מלכ"ר מהווים בהכרח גוף הזכאי לפטור, אלא נדרשת הוכחה מצד מבקש הפטור, לעמידה בתנאי הפטור.

19. בבואנו לאמוד האם העורר עומד בקריטריונים לקבלת פטור מכוח סעיף 5 (ח), דהיינו :
א. האם הנכס משמש לצרכי **ספורט** או תרבות הגוף בלבד. ב. האם תכלית השימוש בנכס נועדה להפקת רווח.

20. ממכלול הראיות בתיק, ובכלל זה, ממידע שהופק מאתר העסקי של העורר למדים אנו, כי מלבד פעילות ספורט, ישנם עוד מסלולי לימוד מגוונים לרבות: רפואה משלימה, רפואה הוליסטית, הרפיה מחשבתית, אילוף כלבים וכיו"ב.

21. הפירוש שמייחס העורר למונח "ספורט" בפקודת הפטור, הינה פרשנות מרחיקת לכת, אשר חוטאת לתכלית פקודת הפטור ותחולת היקפה, כפי שעמד עליה ביהמ"ש העליון. כידוע, את הוראות הפטור בפקודה, יש לפרש בצמצום ולא לתת להם פרשנות מרחיבה, שאם לא כן, הענקת פטור לגוף כלשהו שאינו זכאי מכבידה בנטל המיסים ומערערת את נטל השוויון ראה **בבג"צ 26/99 עיריית רחובות נ' שר הפנים**.

כאמור, הנכס לא משמש לפעילות ספורטיבית, אלא כמוסד לימודי המכשיר מדריכים בין היתר גם בתחומי הספורט השונים, אשר על כן לשיטת המשיב פעילות הנכס אינה חוסה תחת סעיף הפטור המבוקש בסעיף 5 (ח) לפקודת הפטור.

22. באשר לקריטריון השני לצורך מתן פטור לנכס מכוח סעיף 5(ח) לפקודת הפטור **שימוש בנכס שלא למטרת רווח**. הרי שבניגוד לטענת העורר כי די בכך כי הוכר כמלכ"ר וכן "כמוסד ציבורי" ע"י רשויות המס, לטענת המשיב אין בכך די, **שכן בבג"צ 4725/027 מרכז משען בע"מ נ' שר הפנים**, אין הלימה מלאה בהיבט מתן הטבות מס בין מוסד שהוא בבחינת מוסד ציבורי או מלכ"ר לפי פקודת מס הכנסה (סעיף 9 (2)) לבין מוסד המבקש פטור מארנונה מכיוון שהוא "מוסד מתנדב" לפי סעיף 5 (י) לפקודת הפטור ההגדרות בדברי החקיקה שונים, למרות הדמיון הקיים.

23. עוד טוען המשיב, כי העורר מקיים "**פעילות עסקית**" בנכס והסממנים המעידים על כך, בין השאר הינם, הוצאות עבור פרסום ויחסי ציבור, הוצאות עבור קבלת יעוץ תקשורתי, הקמת מיזמים שונים, הוצאות עבור כיבוד ואירוח בסכומים לא מבוטלים אודותיהם ניתן ללמוד מסעיף "**הוצאות הנהלה כלליות**" ראה: (דוחות כספיים של העורר מעודכנים ליום 31 לדצמבר 2012), אשר צורפו כנספח ז' לתצהיר העורר.

24. פעילות העורר בנכס עפ"י אמות המידה אשר נקבעו בחוזר המנכ"ל, מעלה כי בנכס נעשית פעילות עסקית מובהקת. כך למשל לטענת המשיב, העורר כמוסד לימודי מהווה מוסד מתחרה בסקטור העסקי בתחום זה כמו למשל למכללת לוינסקי, סמינר הקיבוצים ועוד.

25. בחוזר מנכ"ל הנזכר מעלה המשיב, כי שיעור התמורה המבוקשת ע"י המוסד, כפי שהצהיר נציג העורר במסגרת דיון ההוכחות בהקשר לתמורה אשר גובה העורר מתלמידיו, אינה נמוכה ממחיר השוק אלא ההפך, העורר גובה תמורה עבור שירותיו **במחיר גבוה מן התמורה הממוצעת בשוק**.

26. נוכח מכלול הנסיבות העובדתיות שפורטו לעיל, ולאור לשונו המפורשת של סעיף 5(ח) לפקודת הפטור, וכן הגישה הפרשנית המצמצמת את היקפו של הפטור, סבור המשיב כי העורר אינו חוסה תחת החסות של סעיף 5(ח) לפקודת הפטור.

דיון – והכרעה

טענה מקדמית:

דחייה על הסף - ערר לשנת 2012:

27. לטענת המשיב יש לדחות את טענות העוררת לשנת 2012 על הסף בשל אי הגשת השגה ובניגוד לאמור בסעיף 3(א) לחוק הרשויות המקומיות התשל"ו - 1976.

28. כפי שעולה מהראיות בערר שבפנינו אכן העורר לא הגיש השגה כקבוע בחוק הרשויות המקומיות (ערר על קביעת ארנונה כללית) תשל"ו - 1976.

29. ואולם, פסיקותיו של בית המשפט קבעו לא אחת, כי "הפרוצדורה אינה מיטת סדום שבה מקצצים את רגליו או מתיזים את ראשו של בעל-דין כדי להכניסו לתוכה כנכה או כבר-מינן. הפרוצדורה היא מסגרת רחבה וגמישה למדי המכוונת לתת לבעל-דין את מלוא האפשרות להציג ולפתח את ענינו בצורה מלאה ושלמה. היא חייבת להישאר כך גם כאשר קורית תקלה או כשבעל-דין עושה שגיאה במהלך המשפט הניתנת לתיקון בלי לגרום עוול לבעל-הדין האחר, ועל בית-המשפט להרשות תיקון כזה בנדיבות וברחבות. ב"עוול" מתכוון אני לעוול מהותי וממשי הפוגע בזכות מטריאלית או מקפח לגוף הענין, ולא רק לאי-נוחות נוהלית.

אי-נוחות מסוג זה ניתנת בדרך כלל לתיקון בצורה נאותה בלי לקפח את ענינו של אף אחד מבעלי-הדין. כבר אמרנו הרבה פעמים שכמעט ואין לך דבר שבסדר דין שאינו ניתן לתיקון על-ידי האמצעי של פסיקת הוצאות. זו הדרך המתאימה שעל בית-המשפט לנקוט בה ובלבד, כאמור, שלא יהא בכך משום עשיית עוול לצד השני, כי אין מתקנים עוול בעוול. אילו כך נהגו בתי-המשפט באופן שיטתי היו פוסקות התנגדויות הסרק הבלתי-מוצדקות מצד עורכי-הדין בענייני נוהל, שמטרתן לנצל עד הסוף כל שגיאה או צעד מוטעה של הצד השני, אף כי לא היה בהם כדי לפגוע באופן ממשי במתנגד או להצר את צעדיו בהצגת ענינו הוא במשפט. (עא 189/66 עזיז ששון נ' "קדמה" בע"מ, בית חרושת למכונות וציוד פ"ד כ(3) 477.)

30. אשר על כן, ולפנים משורת הדין סבורה הוועדה, כי יהיה זה צודק לדון בערר גם לשנת הכספים 2012 לגופו של עניין.

הזכאות לפטור מכוח סעיף 5(ח) לפקודת הפיטורין:

31. המסגרת הנורמטיבית -

סעיף 5(ח) הרלבנטי לענייננו קובע:

הנכסים דלקמן יהיו פטורים מהארנונה הכללית דהיינו: -

(ח) כל קרקע או בנין המשמשים אך ורק לצרכי ספורט או תרבות הגוף שלא למטרות רווח;

32. כידוע, פרשנותם של דברי חקיקה צריכה להיעשות על פי תכליתם, ועל פי המטרה שאותה הם מבקשים להגשים. לצורך התהליך הפרשני האמור, משמש לשון החוק נקודת מוצא, אך אין לראות בה חזות הכל, ועמד על כך השופט ברק (כתואר אז) בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט (2) 70:

"כיצד תיקבע המשמעות "הנכונה" של דיבור בחוק? נקודת המוצא היא הלשון שנקט המחוקק. אין לך משמעות "נכונה" של דיבור, אם אין לה עיגון לשוני ולו מינימאלי בתורת הלשון. חייבת להיות נקודת אחיזה ארכימדית לפירוש הנכון בלשון החוק (ראה ב"ש 67/84) אלא אם כן כל משמעות המעוגנת בלשון מביאה לאבסורד...

לעולם יש לפתוח בלשון החוק, אך לעולם אין לסיים בה. מבין האפשרויות השונות שהלשון פותחת יש לבחור באחת ויחידה כאפשרות "נכונה". בחירה זו נעשית על פי מטרת ההוראה ותכליתה". (שם, בעמ' 74).

33. אנו סבורים, כי דברים אלו יפים ונכונים גם בכל הנוגע לפרשנות דיני המסים, ובכלל זה פרשנותם של פטורים שונים ממסים. כאמור, את הפטור יש לפרש על פי תכליתו.

34. עמד על כך השופט ברק בעניין קיבוץ חצור הנ"ל, בקובעו:

"כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מיסים. אין להם לחוקי המיסים כללי פרשנות משלהם... על הפרשן ליתן אותו פירוש המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61, בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו" (שם, בעמ' 75).

35. השאלה המרכזית העומדת לדיון הינה מהו הפירוש שיש לתת למונח "המשמשים אך ורק לצרכי ספורט" שבסעיף הפטור וזאת בהתחשב בתכלית שאותה נועד פטור זה לשרת. כאשר לטענת המשיב הפעילות המתבצעת בנכס איננה משמשת לפעילות ספורטיבית אלא למוסד לימודי המכשיר מדריכים, בין היתר בתחומי הספורט השונים ומנגד טוען העורר, כי הכשרת המדריכים בנכס נועדה למטרות ספורט ותרבות הגוף.

36. אנו סבורים, כי המונחים צרכי גוף או תרבות הגוף הינם מונחים רחבים כאשר הדיבור לצרכי ספורט כולל בחובו פעילויות נוספות ובלבד שמדובר בשימוש שהוא מהותי וחיוני לפעילות הספורטיבית עצמה.

37. כפי שעולה מן הראיות שעמדו בפנינו, העורר הינו מכון וינגייט לחינוך גופני ולספורט כאשר הנכס נשוא הערר היווה שלוחה ברחובות וזאת עד ליום 30.8.2014.

38. ביום 20/5/2015 התקיימה ישיבת הוכחות במסגרתה נחקר מנהל השלוחה מר גיא מור במסגרתה נשאל ביחס לשימוש והפעילות שנעשית בנכס כדלקמן:

ש. לפי נספח ט' וגם למעשה לפי האופן שבו אתה מתאר את הפעילות שלכם בסעיף 6 וסעיף 8 לתצהיר, אנו מדברים בעצם על הקניית מיומנות הדרכה של פעילויות.

ת. נכון.

ש. מבלי לגרוע מהסיווג שצריך להיות לטעמנו, יש לי שאלה עקרונית אליך והיא על סמך מה אתה עושה שימוש במילה ספורט?

ת. מכון וינגייט הוא מלכ"ר על פי הגדרתו הוא המכון הלאומי לספורט שתפקידו לקדם לטפח ולעודד מצוינות בספורט התחרותי והעממי הפעילות שלנו היא אותה פעילות כמו המכון ואין הבדל ביננו והמדובר בקידום וטיפוח ספורט.

ש. מרכז הנופש לדעתך הוא גם פעילות ספורטיבית?

ת. כן. הוא מקדם פעילות ספורטיבית בגלל שהוא נותן חדר כושר, חוגי ספורט ובריכת שחיה ואנשים מגיעים לשם כדי לעשות פעילות גופנית.

39. בסעיף ט' לתצהירו של מר מור הוא הצהיר, כי הקורסים שנלמדו במכון כוללים, בין היתר, הדרכת היפ הופ, מדריכי חדר כושר, מעסים רפואי ושוודי, מדריכי אירובי, תנועה לגיל הרך 2-3 קורסים ברפואה משלימה וכיוצ"ב.

40. מחקירתנו של מר מור עולה, כי במכון היתה חנות ספרים, וכן הסעדה כדלהלן:

ש. ומה לגבי חנות הספרים?

ת. גם היא קשורה לספורט מאחר ומוכרים שם ספרים שעוסקים בפעילות גופנית ומדעי האימון גם לגבי ההסעדה מדובר בהסעדה ופנימייה של ספורטאים מחוננים סטודנטים וכדומה.

41. עוד עולה מחקירתו של מר מור ביחס למחירים אותם גובה העורר ביחס למחירי השוק, כי העורר גובה מחירים יותר גבוהים מאלו של גופים אחרים כדלקמן:

- ש. תסכים איתי שחלק הארי של ההכנסות הוא מבית הספר למאמנים.
ת. נכון.
ש. סך ההכנסות כ- 50 מליון ₪ ומתוך זה כ- 50% לפעילות שהיא אותה פעילות שערכת בנכס נשוא הערר?
ת. נכון.
ש. תעיין בסעיף 9 לתצהירך ברשותך, האם נכון שלא בדקת את המחירים שאתם גובים מול המחירים שבשוק הפרטי?
ת. לא נכון אני בערך יודע מה המחירים של גופים אחרים.
ש. יש לך נתונים שנוכל לעיין בהם ולהשוות?
ת. אני יכול לחסוך לך המחירים שלנו גבוהים יותר.

42. מעיון בדף מתוך אתר האינטרנט של העורר עולה, כי במסגרת פעילותו של העורר ישנם קורסים של רפואה משלימה כגון שיאצו, עיסוי תינוקות, עיסוי שבדי, דיקור סיני וכיוצ"ב.

43. מהראיות שעמדו בפנינו כפי שפירטנו לעיל התרשמנו, כי פעילותה של העוררת הינה פעילות מעורבת המשלבת למעשה בחובה פעילות אשר מצד אחד מיועדת אף ורק לצרכי ספורט ומצד שני פעילות נלווית ואף פעילות אחרת כגון הקורסים ברפואה משלימה וכן חנות ספרים שאיננה מהווה לדעתנו פעילות לצרכי ספורט בלבד כמצוות החוק.

44. הדבר עולה ביתר שאת מעדותו של מר מור ביחס לחלוקת ההכנסות של העורר מהפעילות המיועדת אך ורק לצרכי ספורט, כאשר הנתון הוא כי כמחצית מההכנסות נובעת מהפעילות האחרת שנעשתה בנכס כגון חנות ספרים, הסעדה קורסים ברפואה משלימה, ומרכז נופש.

45. בעניין זה נפנה ל ע"א 247/98 מנהל הארנונה עיריית ת"א – יפו נ "עצמה" המרכז לאגודות ספורט עצמאיות שם נקבע:

"אני סבורה כי הדיבור "לצרכי" אכן מלמד כי הסעיף מכוון לא רק לבניין או קרקע המשמשים לספורט באופן ישיר, אלא גם לבנין או קרקע המשמשים לצרכי ספורט במובן רחב יותר, כל עוד מדובר בשימוש שהוא מהותי וחיוני לפעילות הספורטיבית עצמה. ארגון פעילויות ספורט ותחרויות ספורט היא פעולה הנעשית ל"צרכי ספורט", שכן קשה ואף בלתי אפשרי לקיים את הפעילות הספורטיבית או התחרותית ללא ארגון ותיאום אדמיניסטרטיביים. במילים אחרות, פעולות הארגון והאדמיניסטרציה נילוות לפעילות

ספורטיבית עצמה, כחלק חיוני ובלתי נפרד ממנה ועל כן, יש לראות גם אותן כפעולות הנעשות "לצרכי ספורט".

אשר לדיבור "אך ורק" שבסעיף, מקובלת עלי גישתה של המערערת לפיה מכוון סייג זה להבהיר כי הפטור ניתן למבנה או בנין בהם מתקיימת פעילות לצרכי ספורט באופן בלעדי, וזאת להבדיל מבנין או קרקע בהם מתקיימת פעילות לצרכי ספורט ביחד עם פעילות שאינה לצרכי ספורט.

46. לא התרשמנו, כי כלל הפעילות שנעשתה בנכס מהווה שימוש שהוא מהותי וחיוני לפעילות הספורטיבית עצמה באופן בלעדי וכי בנכס התקיימה פעילות נוספת שאיננה מהותית וחיונית לפעילות הספורטיבית ויכולה לעמוד בפני עצמה.

47. **אשר על כן, ומכל הנימוקים שפורטו לעיל אנו קובעים כי הפעילות שהתבצעה בנכס נשוא הערר היא פעילות מעורבת כך שמחציתה בלבד מזכה את העוררת בפטור על פי סעיף 5 (ח) לפקודת הפיטורין.**

48. כעת נפנה לבחינת התנאי השני הקובע, כי פטור מתשלום ארנונה ניתן לפעילות שאיננה למטרות רווח.

49. העורר טוען, כי הינו מוסד ללא כוונת רווח (להלן: "מלכ"ר") ומוכר ע"י רשויות המס והוכר גם כמוסד ציבורי.

סעיף 5.6 לתקנון העורר מורה כדלקמן:

"העמותה לא תנהל עסקים במטרה להפיק רווחים ולא תחלק הטבות לחברי העמותה".

50. בנוסף על התקנון צורפו מטעם העורר דוחות מרואה החשבון המבקר של המכון (נספח ז' לתצהיר מר מור) לשנים 2012-2014, תעודת מלכ"ר, אישור על ניהול כספי תקין ואישור מוסדות ציבור לעניין תרומות.

51. בעת"מ (חי') 1041-05-13 **מכללת מר אליאס אעבלין נ' המועצה המקומית אעבלין נקבע כדלקמן:**

"למוסדות ללא כוונת רווח אפיונים שונים, הנקבעים בהתאם לתכליות האפיון. כך למשל דיני התאגידים מתמקדים בצורת ההתאגדות כמאפיין בעל חשיבות. סעיף 1 לחוק העמותות, התש"ס – 1980 (שהחליף את פקודת האגודות העותמניות) קובע כי "שני בני אדם או יותר, שהם בגירים,

החפצים להתאגד בתאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו, רשאים לייסד עמותה". חוק החברות, התשנ"ט – 1999 קובע בס' 11(א) כי "תכלית חברה היא לפעול על פי שיקולים עסקיים להשאת רווחיה...", אולם סעיף 11(ב) קובע כי הוראה זו לא תחול על חברה "לתועלת הציבור" המוגדרת בסעיף 345א(א) כ"חברה שבתקנונה נקבעו מטרת ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים או חלוקה אחרת לבעלי מניותיה".

דיני התאגידים שמים אם כך דגש על חלוקת הרווחים לחברים ומאפיינים תאגיד שלא פועל למטרת רווח כתאגיד האוסר על חלוקת רווחים.

מלשון הסעיף, ברי כי המבחן המרכזי הינו מבחן התכלית, המטרה שלמימושה פעל מוסד החינוך בנכס. לצורך כך אין חשיבות האם נצברו לו רווחים בפועל, בתקופה מוגדרת כלשהי, אם לאו, שכן הפטור מוענק למוסד שתכליתו אינה להפקת רווחים.

המבחן העיקרי כאמור הינו מבחן התכלית.

תכלית השימוש נבחנת על פי מכלול מאפיינים ולא על פי מאפיין בודד כלשהו. ניתן להצביע על מספר מאפיינים בולטים להגדרת השימוש שעושה מוסד בנכס ולבחון האם שימוש נעשה שלא למען הפקת רווח. צריך לציין כי אף שהמבחן הינו תכליתו של השימוש הרי מקום בו הפעילות היחידה של המוסד הינה השימוש בנכס נשוא הדיון ניתן למצוא את מאפייני השימוש גם במאפייני המוסד בכללותו. אציין מספר מאפיינים.

-במסמכי היסוד של המוסד צפויה להימצא התייחסות לתכלית המוסד ותכלית השימושים; ניתן להניח כי מוסד שפועל שלא למטרת רווח, יגייס כספים מתרומות, או מתמיכה ציבורית; מוסד העושה שימוש שלא למען הפקת רווח יגבה תשלומים עבור המצרכים והשירותים שהוא נותן במחירים הנופלים ממחירי שוק; הכספים והתקבולים שיקבל המוסד מהשימוש הרלוונטי ישמשו רק לצורך אותה פעילות.

-חלוקת יתרות הכספים שנצברו בקופת המוסד לחברים בתאגיד מהווה אינדיקציה לכך שהמוסד פועל להשאת רווחים ולכן אינו זכאי לפטור. עם זאת, גם בהעדר חלוקה ניתן להגיע לאותה מסקנה, שכן הפקת רווח אינה נלמדת רק מחלוקת רווחים. זאת ועוד, "חלוקה" בדרך כלל מוגדרת לצרכי המס "כהעברת מקורות מהתאגיד לבעלי מניותיו" (גליקסברג עמ' 74). העברה כזו אינה מחייבת חלוקת דיבידנד לבעלי הזכויות והיא יכולה להילמד גם מהעברת נכסים וטובות הנאה בדרכים אחרות. השאלה שיש

לשאול הינה האם המוסד העביר לבעלי מניותיו "טובות הנאה" אשר הקטינו את מקורותיו של המוסד.

לעניין זה ברי כי תשלומי שכר גבוהים לבעלי הזכויות במוסד או למקורביהם, תשלום שכר דירה או דמי ניהול גבוהים לבעלי המניות או לגורמים מקורבים אליהם או לגורמים שבשליטתם, הענקת שירותים בהנחות מפליגות וכדומה, יכולים להיחשב כחלוקת רווחים. **אף כי חלוקת רווחים אינה קריטריון עצמאי לקבוע זכאות לפטור, ברי שיש בה להעיד על תכליתו של התאגיד ועל תכלית השימוש שעושה התאגיד בנכס (ראה גליקסברג עמ' 71).**

ניתן גם לבחון את תכליתו של השימוש שעושה המוסד בנכס גם מתוך התבוננות על שימושים זהים של גופים אחרים. ככל שקיימת זהות גדולה יותר בין השימושים של גופים שונים, כך יש להניח כי תכליתם זהה. כך למשל אם הפעילות שמבצע מוסד הטוען כי הינו פועל ללא כוונת רווח, זהה במהותה לפעילות של מוסד אחר הפועל להשאת רווחיו, ניתן להניח כי לשניהם תכלית זהה. בסוף אציין כי המאפיינים שהוזכרו לעיל **הינם רק מאפיינים בולטים, אך אינם מהווים רשימה סגורה וכל מקרה יבחן לגופו.**

לכל אלו ניתן כמובן להוסיף, כמבחינים מחזקים, הכרה במוסד כמלכ"ר לצרכים אחרים, בין לצורך חוק מס ערך מוסף או לכל צורך דומה. (הדגשות לא במקור)

52. מן הכלל אל הפרט, בשים לב למסקנה אליה הגענו ביחס לפעילות המעורבת שנעשתה בנכס ובהתאם למס' מאפיינים שנבחנו על ידינו ואשר הובילו אותנו לקביעת השימוש שנעשה בנכס לעיל, אנו סבורים כי התנאי השני של סעיף 5 (ח) איננו חל על העורר בנסיבות המקרה הנדון.

53. סיכומם של דברים ומשום כל הטעמים המפורטים לעיל אנו מקבלים את הערר בחלקו האחד ודוחים את חלקו האחר והכל כמפורט לעיל.

זכות ערעור לבית המשפט לעניינים מנהליים בתוך 45 ימים.

ניתן היום בהעדר הצדדים: ט"ו/כסלו/תשע"ז (15/12/2016)

מר אברהם מגן
חבר הוועדה

מירב ליברפרב, עו"ד
יו"ר הוועדה

גד שהרבני, עו"ד
חבר וועדה