



כ"ד טבת, תשע"ח

11 ינואר, 2018

לכבוד

ציבור המייצגים

שלום רב,

**הנדון: שאלת האפליה בהתמודדות במכרזים או פעילות המבוצעת הן על ידי**

**מלכ"רים והן על ידי עוסקים**

**תוכן עניינים:**

1. רקע.....2
2. חובת המכרז.....2
3. מיהו מלכ"ר.....2
4. שינוי סיווג בראי החוק.....3
5. החלטה.....4



## רקע

בשנים האחרונות אנו עדים לתופעה לפיה מוסדות ציבור או מוסדות ללא כוונת רווח (להלן – "מלכ"רים") מנהלים פעילות עסקית אשר מטרתה הינה קידום הפעילות הציבורית של אותו גוף.

חלק לא מבוטל מהפעילות העסקית האמורה לעיל הינו באמצעות שירותים הניתנים למשרדי הממשלה השונים ו/או רשויות או מועצות מקומיות, כאשר ההתקשרות מבוצעת בשיטת המכרז.

בשל השוני בשיעורי המס החלים על עוסק ועל מלכ"ר (17% מס עסקאות ו-7.5% מס שכר בהתאמה) נוצר למלכ"ר יתרון מובנה לפיו המחיר המוצע על ידו נמוך מהמחיר המוצע על ידי העוסק.

## חובת המכרז

סעיף 2(א) לחוק חובת המכרזים התשנ"ב-1992 (להלן – "חוק המכרזים") קובע – **"המדינה, כל תאגיד ממשלתי, מועצה דתית, קופת חולים ומוסד להשכלה גבוהה, לא יתקשרו בחוזה לביצוע עסקה בטובין או במקרקעין, או לביצוע עבודה, או לרכישת שירותים, אלא על-פי מכרז פומבי הנותן לכל אדם הזדמנות שווה להשתתף בו"**. מעיון במסמכי המכרזים ניתן לראות כי זכאים להשתתף בהם הן גופים המסווגים כעוסקים והן גופים המסווגים כמלכ"רים, בכפוף לתנאי סף כגון מחזור כספי, ניסיון תחום וכדומה.

## מיהו מלכ"ר

הגדרת מלכ"ר בחוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן – "החוק") שונה מהגדרת המונח "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) בפקודת מס הכנסה נוסח חדש (להלן – "הפקודה"), ההבחנה בפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם הדגש על שני מבחנים – האחת, האם מטרת עיסוקו של המלכ"ר הוא לשם השגת רווחים אם לא והשנייה האם פעילותו של המלכ"ר אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ורישומו כמלכ"ר יביא להפלייתו לטובה בהשוואה לאותם עסקים. הגדרת "מלכ"ר – מוסד ללא כוונת רווח" בחוק הנה כלהלן:

**"(1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;**

**(2) חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו**

**מוסד כספי;**



**(3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;**

**(4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.**"

שאלת סיווגה של פעילות לעניין השאלה האם המדובר בפעילות מלכ"רית של המלכ"ר או אם בפעילות עסקית אותה מבצע המלכ"ר נדונה בהרחבה ב ע"א 767/87 (ע"א 767/87 עמותת בשערייך ירושלים נגד מנהל המכס ומע"מ (פ"ד מד(4) 800)). שם אימץ בית המשפט שישה מבחנים לעניין השיקולים אותם יש לשקול בהפעלת סעיף 58 לחוק מס ערך מוסף בשאלת הסיווג של אותה פעילות ואלה הם המבחנים שנקבעו:

1. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים (לעניין מבחן זה נקבע כי **בהפעלת מבחן המטרה יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית**, שהרי מטרה זו משליכה כרגיל על השאלה, אם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה, ואם יהיו כאלה – נדרש מיסויו של ערך מוסף זה);
2. ב"חוקת" החייב במס נקבע, כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת רווחים או כל אחרת אסורות בהחלט, וכן משיפורק חבר בני האדם יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין החברים;
3. עיון במאזן המוסד מעלה שקיים גירעון תפעולי, שמקורות המימון של הגירעון התפעולי בחלקו הניכר בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים, ושיתרות הכספים בסוף השנה אינן מחולקות אלא מיועדות להמשך הפעילות;
4. מהות פעילותו של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל ואינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל-כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה בהשוואה לאותם עסקים או אחרים;
5. השיקול אם יש לכאורה הצדקה עניינית לשינוי ברישום, שכן ניתן להפריד מינהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של החייב במס לצורך רישום חלקי;
6. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר, העלולה להיווצר מעצם השינוי ברישום המבוקש.

#### **שינוי סיווג בראי החוק**

סעיף 58 לחוק קובע – "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילויותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".

סעיף 62 לחוק קובע – "ביקש המנהל לפעול לפי סעיפים 52(ג) או (ד), 54, 58, 59, 61, 77(א) או (ב) שלא על פי בקשת הנוגע בדבר, יתן לו הזדמנות להביא לפניו טענותיו".



## החלטה

לאור העובדה, כי אחד המבחנים המהותיים לשאלת הסיווג הינו המבחן לפיו יש לבדוק האם סיווג פעילותו של הגוף כמלכ"ר אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום וכפועל יוצא היא אינה מביאה להפליה לטובה של המלכ"ר בהשוואה לאותם עסקים, בנוסף, החלת שיעורי מס שונים על כל אחד מהמתחרים יש בהם כדי להשפיע על גובה הצעת המחיר אשר יתכן כי תשפיע על זהות הזוכה במכרז, ועל מנת לשמור על ניטרליות מיסויית הרינו להודיע, כי במקרים בהם המדינה ו/או כל זרוע אחרת שלה תפרסם מכרז ובין מגישי הצעה למכרז יהיו גם גופים המסווגים כמלכ"ר וגם גופים המסווגים כעוסק לעניין החוק, ויתברר כי מטרת פעילות המלכ"ר המתמודד במכרז היא לשם השגת רווחים (גם לשם השגת רווח זמני אשר ישמש את המלכ"ר בפעילותו המלכ"רית), תפעל רשות המיסים לשינוי הסיווג של המלכ"ר לעוסק, בשל הפעילות האמורה עם כל המשמעויות הכרוכות בשינוי הסיווג.

**בברכה**

**רשות המסים בישראל**