



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

לפני כב' השופט ה' קירש

המערערת

פנינת המעונות בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד הלל ברק

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד ניר וילנר  
מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

### פסק דין

#### א. מבוא

1. במהלך תקופת הערעור (2011 עד 2015), הפעילה החברה המערערת מעון ילדים לפעוטות בני שלושה חודשים עד שלוש שנים. התשלום עבור הטיפול בילדים הגיע משני מקורות: מהורי הילדים ומן האגף למעונות יום ולמשפחתונים שהוא זרוע של מדינת ישראל ("האגף"). המערערת רשומה כ"עוסק" לצורך חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 ("החוק"). נושא הערעור הוא חבות המערערת במס ערך מוסף (מס עסקאות) בגין הכספים שנתקבלו על ידיה מן המדינה כחלק משכר הלימוד שנגבה.

יוזכר כי מקרה אחר, בעל קווי דמיון רבים למקרה הנוכחי, נדון בע"מ 16-12-58418 ה.ק.ש השקעות 2013 בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף חיפה, בפסק דין אשר ניתן על ידי כבוד השופטת אורית וינשטיין ביום 13.9.2018. שם הערעור נדחה וכך גם בהליך דנן, וזאת מן הנימוקים אשר יפורטו בהמשך.

#### ב. על שכר הלימוד במעון ילדים, הפיקוח עליו והשתתפות המדינה בו

2. בטרם אפרט את נסיבות המקרה הנדון, יתוארו בתמצית ההסדרים שחלו על שכר לימוד במעונות ילדים בתקופת הערעור וזאת כרקע לסוגיות השנויות במחלוקת בין הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

3. הבסיס לחיוב ההורים בתשלום עבור ההשגחה על ילדיהם נמצא בחוזה שנחתם בין הגוף שמפעיל את המעון ובין ההורים. במקרה דנן דוגמה להסכם כאמור צורף כנספח 6 לתצהיר שניתן על ידי מר צחי דעבול, נציג המשיב (וראו סעיפים 8 ו-9 להסכם האמור).

4. אולם, מפעיל מעון לא היה חופשי לנקוב בכל מחיר בגין הטיפול בילד כי הרי לגבי כל מעון יום הכלול בהסדר עם האגף (כמוסבר בהמשך), חל **פיקוח מחירים**. מדי שנה נחתם צו לפי חוק פיקוח על מחירי מצרכים ושירותים, התשנ"ו-1996, המגביל את גובה שכר הלימוד החודשי שניתן לגבות עבור הטיפול בילד במעון ("**צווי הפיקוח**"). על פי צווי הפיקוח, המחיר המירבי ל"תינוק" (ילד עד גיל 15 חודשים) גבוה מהמחיר המירבי ל"ילד" (למעשה, ילד עד גיל 3 שנים שאיננו תינוק). כמו כן הצווים הבדילו בין מעונות המופעלים על ידי מוסדות ללא כוונת רווח (מלכ"רים) ובין מעונות המופעלים על ידי גופים שאינם מלכ"רים (כגון המערערת דנן).

אם ניטול לדוגמה את צו הפיקוח שהוצא בחודש אוגוסט 2014 (הכלול בנספח 7 לתצהירו של מר חגי פורגס, עובד בכיר באגף אשר העיד מטעם המשיב), נאמר שם כדלקמן:

"[במעון] שמסווג כמלכ"ר (המחיר בשקלים חדשים, כולל מס שכר)...

לתינוק - 2,337; לילד - 1,778;

[במעון] שאיננו מסווג כמלכ"ר (המחיר בשקלים חדשים, כולל מס ערך

מוסף) ... לתינוק - 2,492; לילד - 1,897"

דהיינו, לגבי תינוק או ילד שנמצא במעון המופעל על ידי עוסק, המחיר המירבי שנקב בצווי הפיקוח כולל מס ערך מוסף, ואין לגלגל על ההורה מרכיב מע"מ מעבר לכך.

5. נושא אחר הוא **מידת השתתפות המדינה** בתשלום עבור ילד המטופל במעון או משפחתו (עניין שכלל לא מוזכר בצווי הפיקוח). האגף למעונות יום הוא חלק ממשרד העבודה הרווחה והשירותים החברתיים (קודם לכן האגף היה כפוף למשרד הכלכלה והתעשייה). האגף אחראי למתן תמיכה, מתוך תקציב המדינה, "**לצורך עידוד שילובן של אימהות בשוק העבודה**" – ראו מסמך "מבחנים למתן תמיכות... השתתפות המדינה בעלות שכר לימוד במעון או במשפחתו", נספח 5 לתצהיר מר פורגס – "**מסמך המבחנים**". השתתפות זו נועדה לכסות חלק מעלות החזקת הילד במעון, כאשר סכום ההשתתפות מתקציב המדינה יחד עם הסכום המשולם למעון על ידי ההורים עצמם מוגבלים למחיר המירבי החודשי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

הכולל שנקבע בצווי הפיקוח. כאמור, התכלית המוצהרת של סיוע זה היא להקל על הורים לילדים קטנים, ובפרט על אמהות, להתפרנס מעבודה.

6. מסמך המבחנים הנ"ל הוא מפורט ביותר ובתמצית (ובכלליות) הקריטריונים לקבלת תמיכה מהמדינה היו בתקופת הערעור כדלקמן: תנאי הסף לכל השתתפות הוא היות אם הילד עובדת או לומדת והיות בן זוג האם עובד או לומד. בהתקיים תנאי זה לזכאות, היקף ההשתתפות נקבע על פי דרגות, כאשר דרגתה של כל משפחה נקבעת (א) ביחס הפוך לרמת ההכנסה לנפש במשפחה, ו-(ב) ביחס ישיר להיקף משרת העבודה או הלימודים של האם ("ככלל, דרגת ההשתתפות נקבעת על בסיס חישוב רמת ההכנסה לנפש במשפחה" – עמוד 8 למסמך המבחנים).

7. יישום המבחנים המפורטים במסמך עומד בבסיס פרסום שתי טבלאות מדי שנה – טבלת השתתפות לגבי מעונות המופעלים על ידי מלכ"רים, וטבלה אחרת למעונות המופעלים על ידי גופים שאינם מלכ"רים.

אם נתבונן בטבלאות נכון לספטמבר 2014, נמצא כי לגבי "ילד" (לא תינוק), במשפחה בדרגה 3 (משפחה דלת אמצעים), השתתפות המדינה בתשלום למעון שהוא עוסק עומדת על 1,257 ש"ח לחודש ואילו חלקם של ההורים הוא 640 ש"ח. והנה חיבור שני סכומים אלה מביא לסך 1,897 ש"ח לחודש – הריהו המחיר המירבי לילד על פי צו הפיקוח המתואר בסעיף 4 לעיל.

לעומת זאת, לגבי ילד במשפחה בעלת דרגה 12 (אמידה יותר), השתתפות המדינה עומדת על 0 ש"ח וחלקה של המשפחה לפי הטבלה הוא 1,897 ש"ח.

כך נוצר הממשק בין צווי פיקוח המחירים מחד וטבלאות השתתפות המדינה מאידך.

8. חשוב להבהיר כי בתקופת הערעור השתתפות המדינה הוצעה רק לגבי ילדים המטופלים במעונות המאושרים על ידי האגף. יוסבר כי אישור המדינה נדרש בשתי רמות שונות – לארגון המפעיל מעונות נדרש "סמל ארגון", ולמעון (אתר) מסויים נדרש בנוסף "סמל מעון".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

9. מסמך המבחנים מגדיר את "אוכלוסיית היעד" כ"אם אשר בחזקתה ילד או תינוק המתחנך במעון או משפחתון ואשר עומדת באחד מהתנאים המפורטים..." (שם, בעמוד 2).

עם זאת, בחלק המסמך הדין ב"הוראות שונות הנוגעות לתשלום התמיכה", נאמר כי "סכום ההשתתפות אשר נקבע כי ההורה זכאי לו, בגין ילד השוהה במעון או משפחתון, יועבר על ידי המשרד ישירות אל המעון או המשפחתון." (שם, בעמוד 15).

ואכן כפי שניווכח בהמשך, גם במקרה של המערערת דין לא הועברו כספי ההשתתפות במישרין להורי הילדים.

### ג. עובדות המקרה

10. בשנת 1999 הוקמה עמותת "פנינת המעונות" (ע"ר 580340610) מיסודה של משפחת שטרן מהעיר בני ברק ("העמותה"). העמותה קיבלה סמל ארגון וסמל מעון והפעילה בבני ברק מעון יום בין השנים 1999-2010.

11. מר אהרן שטרן שנמנה עם חברי העמותה, העיד בערעור זה מטעם המערערת. מר שטרן סיפר כי ההתנהלות באמצעות עמותה הייתה מסורבלת ומכבידה ועל כן משפחת שטרן החליטה להקים חברה בערבון מוגבל אשר באמצעותה יופעל המעון (פרוטוקול הדיון, עמוד 20, משורה 21 ואילך).

החברה המערערת (ח"פ 513919118) התאגדה בשנת 2007 כאשר בעלת המניות בה היא רעייתו של מר שטרן, גב' שרה שטרן. ואכן החל משנת 2010 המעון הופעל הלכה למעשה על ידי החברה ולא על ידי העמותה. מר אהרן שטרן, גב' שרה שטרן, בנם מר בן ציון שטרן ורעייתו של בן ציון עסקו בניהול המעון. העובדות במעון עברו להיות עובדות החברה וההורים חוייבו בתשלום על ידי החברה ולא על ידי העמותה. המעון עצמו נותר באותו מקום (בניין בבעלות אביו של מר אהרן שטרן).

12. החברה נרשמה כ"עוסק מורשה" לצורך מס ערך מוסף.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

13. החברה פנתה לאגף לצורך קבלת סמל ארגון וסמל מעון כנדרש, אולם ההליך התארך ונתקל בקשיים (כך על פי עדותו של מר שטרן), עד אשר הוחלט בסוף שנת 2016 או בתחילת שנת 2017 להחזיר את הפעלת המעון לידי העמותה.

14. כפי שמדגיש מר שטרן בתצהיר העדות הראשית שלו, "העמותה, היא ורק היא, עמדה כל השנים מול משרד הכלכלה [דהיינו, האגף – ה"ק], וקיבלה ממנו את הכספים עבור הפעלת המעונות בהתאם לזכאות הקבועה בחוק" (סעיף 6 לתצהירו של מר שטרן).

15. ואכן במהלך כל תקופת הערעור כספי השתתפות המדינה בשכר הלימוד הועברו על ידי האגף לידי העמותה (ולא לידי החברה, אשר כאמור לא החזיקה בסמלי ארגון ומעון). מר פורגס הסביר כי "אנחנו [האגף] מעבירים כספים לארגון, להורה דרך הארגון, בהתאם למה שהארגון אמר שככה הוא מסווג" (עמוד 36 שורות 31-32).

16. מדי שנה נחתם בין מדינת ישראל (באמצעות האגף) ובין העמותה "הסכם להפעלת מעון יום" המפרט את התחייבויות העמותה ומסדיר את אופן ניהול המעון בהתאם להנחיות ודרישות האגף (נספח 6 לתצהירו של מר פורגס). בין היתר הוצהר במבוא להסכם זה כי:

"... המשרד מעוניין לעודד שילובן של אמהות בשוק העבודה בין היתר ע"י עידוד הקמת מסגרות חינוכיות - טיפוליות לגיל הרך, ובכללן מעונות יום לילדים;

...

"... המשרד באמצעות האגף למעונות יום (להלן: 'האגף'), במסגרת מדיניותו לעודד שילובן של אמהות בשוק העבודה משתתף בעלות דמי האחזקה של ילדים השוהים במעון ע"י מתן דרגות השתתפות המקנות רמות שונות של תמיכה ממשלתית בהתאם לטבלת שכר לימוד מדורג ומבחני תמיכה המתפרסמים מעת לעת על ידי המשרד..."

בסעיף 34 להסכם ההפעלה הותנה כי:

"הארגון התחייב לגבות עבור שהות הילדים במעון את הסכום הקבוע בצו התעריפים הרלוונטי לשנת הלימודים ואשר נחקק מכוח חוק הפיקוח על מחירי מצרכים ושירותים, התשמ"ו-1996. הפר הארגון את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

הוראות הצו יהיה המשרד רשאי לראות בכך הפרה יסודית של  
ההסכם..."

17. אין מחלוקת כי השתתפות המדינה חושבה ושולמה לפי התעריף שחל מעת לעת עבור מעון בניהול מלכ"ר (ראו סעיף 15 לעיל), ולא לפי התעריף המתאים למעון בבעלות חברה שאיננה מלכ"ר. כתוצאה מכך, השתתפות המדינה כללה **רכיב מס שכר** ולא רכיב מס ערך מוסף (שהוא כמובן גבוה יותר).

18. כמו כן, מר שטרן העיד כי החברה המערערת נהגה להוציא חשבוניות מס להורים בגין התשלומים שהתקבלו מהם ולשלם את מס העסקאות למשיב, אך לדבריו כעניין של מדיניות, המערערת גבתה מההורים שכר לימוד לפי התעריף הנמוך יותר החל על מלכ"ר (עמוד 27, שורה 17 עד שורה 19; עמוד 30, שורה 1 עד שורה 8). דהיינו, לפי העדות, המערערת החליטה "לספוג" את ההפרש בין שיעור מס השכר ובין שיעור המע"מ על התשלומים שנגבו במישרין מן ההורים.

19. במהלך כל שנות הערעור החברה המערערת ניכתה סכומים של מס תשומות, בסך כולל של כ-522 אלפי ש"ח (נספח 9 לתצהיר מר דעבול).

20. בתקופת הערעור הסכומים שנתקבלו על ידי העמותה מן האגף הועברו לידי החברה המערערת. מר שטרן אישר זאת בעדותו:

**ש" : אני אחזור על [ה]שאלה ברשותך. זה נכון שהכספים שהתקבלו ממשרד הכלכלה אצל עמותת פנינת המעונות, הועברו במלואם**  
**ת: הועברו במלואם לחברה,**  
**ש: לחברה המערערת.**  
**ת: אמת. אמת."**  
(עמוד 20, שורה 4 עד שורה 7)

בדוחות הכספיים של המערערת (נספח 1 לתצהיר מר דעבול) כספים אלה מופיעים כ"השתתפות מאחרים" וכמרכיב במחזור הפעילויות, ובהערה המסומנת בכוכבית הוסף:  
"הקצאה ממשרדי ממשלה - לא חייב במע"מ".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

21. המערערת לא שילמה מס ערך מוסף על סכומי השתתפות המדינה שהגיעו לידיה דרך העמותה, וכ"עוסק" המערערת כמובן לא שילמה מס שכר (יצויין כי על פי הדוחות הכספיים של המערערת, בתקופת הערעור כ-66% מכלל הוצאות ההפעלה וההנהלה הוצאו על "משכורות ונלוות").

22. מצטיירת אפוא התמונה הבאה: היות ומול האגף ניצבה העמותה כמלכ"ר, השתתפות המדינה כללה מרכיב "מס שכר" (ולא מס ערך מוסף). החברה המערערת, שניהלה בפועל את המעון בתקופת הערעור, נהגה כעוסק והוציאה מדי חודש חשבוניות מס להורים בגין התשלומים שהתקבלו מהם ושילמה מס עסקאות למשיב על תשלומי ההורים בלבד (שהמשיכו להיקבע לדברי מר שטרן על פי תעריף מלכ"ר). כמו כן המערערת נהגה לנכות מס תשומות מדי תקופה.

23. כמוסבר, המחלוקת בערעור זה נסובה סביב חבותה של המערערת במס ערך מוסף בגין השתתפות המדינה בשכר הלימוד.

### ד. הוראות חוק מס ערך מוסף

24. כידוע, סעיף 2 לחוק מטיל מס ערך מוסף, בין היתר, "על עסקה בישראל".

עסקה, כהגדרתה בסעיף 1 לחוק, כוללת "מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו". במקרה הנוכחי השירות שניתן היה הטיפול בילדי המעון.

25. הן סעיף 7 והן סעיף 12 לחוק מצויים בחלק ג' שעניינו "המחיר". לפי סעיף 7 רישא, "מחירה של עסקה הוא התמורה שהוסכם עליה...".

נושא סעיף 12 לחוק, הוא "דין תרומה, תמיכה וכדומה":

"(א) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק

ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר.

(ב) שר האוצר רשאי לקבוע דינם של התקבולים לענין חשבוניות,

ניכויים, רישום בספרי החשבונות של העוסק וכיוצא באלה."



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

26. מכוח הסיפא של סעיף 12(א) לחוק הותקנה תקנה 3 לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 ("התקנות"). תקנה 3(א)(1) קובעת לאמור:

"תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים), שניתנו במישרין לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות להלן, לא ייחשב כחלק מן המחיר:

...

(ג) סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים;"

יצויין כי תקנה 3(א)(1) מונה רשימה ארוכה של תשעה עשר סוגי תמיכה, סובסידיה ומענק אשר "לא ייחשב[ו] כחלק מן המחיר", וזאת אם מתקיימים לגביהם תנאי הרישא של התקנה. תקנה 3(א)(2) ממשיכה ומונה עוד שישה סוגי תקבולים אשר "לא ייחשבו חלק ממחיר עסקאותיו של עוסק".

### ה. תמצית טענות הצדדים

27. יש לומר כי לאורך ההליך דגן טענות שני הצדדים לבשו ופשטו תכנים ודגשים שונים ומה שנטען בסיכומי הצדדים איננו זהה למה שנטען תחילה. נביא בקיצור את עמדותיהם הסופיות של הצדדים. נעיר כי במרכז המחלוקת עומדת השאלה למי מוענקת השתתפות המדינה בעלות החזקת הילד במעון: למעון עצמו או להורי הילד? ואם היא ניתנת להורי הילד, האם הדבר שולל את תחולתה של תקנה 3(א)(1)(ג) הנ"ל?

28. המערערת גורסת כי:

"סבסוד מעונות, כמו סבסודים אחרים המופיעים באותו סעיף [הכוונה לתקנה הנדונה – ה"ק] כגון סובסידיה למוצרי מזון ניתנים לעוסק עבור הצרכן."  
(סעיף 8 לסיכומי המערערת)

ובהמשך:





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

"... כל הפטורים ממע"מ המופיעים בסעיף 3 לתקנות מע"מ, אינם משתנים בהתאם לפלפול האם מדובר על סיוע לעוסק או לצרכן במובן אותו מנסה המשיב לדחוק בסעיף 12 לחוק מע"מ. כל סיוע הוא לעוסק או לצרכן ושניהם נכללים בתקנות מע"מ כפי שהראנו."  
(שם, סעיף 11)

בסיכומי התגובה מטעמה, המערערת חידדה את הטענות:

"... לעולם הסבסוד ניתן עבור הצרכן, מטרת הסבסוד אינה בניית גני ילדים ריקים או מלאים באוויר, כל סבסוד (לחם, חשמל, תחבורה ציבורית וכו') הוא סבסוד לצרכן, אך יש בו רכיבים הניתנים במישרין לעוסק וייתכנו בו רכיבים שניתנים לצרכן." (סעיף 11)

29. בנוסף לטענה הכללית לתחולתה של תקנה 3(א)(1)(ג), טוענת המערערת כי אין מקום להבחנה בין גני ילדים ומעונות:

"... המשיב טוען כי סבסוד לגני ילדים מכוח החוק בגילאי 3 ומעלה נחשב למקרה בו אין חיוב במע"מ על התמיכה בשל כך שלסבסוד אין תבחינים (קריטריונים) והוא ניתן לכולם באופן אחיד [מה שאין כן] הסבסוד שניתן למעונות היום, אשר מותאם לתבחינים שונים.

...

... פרשנות זו אינה 'עולה בקנה אחד' עם יתר הפטורים הקבועים בתקנה 3 לתקנות מע"מ. לסעיף דוגמאות כה רבות, בהם קיימים תבחינים שונים ומשונים והם אינם משנים את הגדרת הסבסוד לכה החייב במע"מ.

...

ברי, כי לכל המקרים הנ"ל קיימים תבחינים, ברור כי לא כולם מקבלים את אותו הסיוע..."

(מתוך סעיפים 20, 22 ו-24 לסיכומי התגובה מטעם המערערת)

30. המשיב מצדו סבור כי:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

"הסיוע של המשרד ניתן להורים זכאים, לפי פרמטרים שנקבעו על ידי המשרד, ולא למפעילי מעונות היום.

...

... הזכאות למימון על ידי משרד הכלכלה של חלק משכר הלימוד, בו חבים ההורים, נקבעת על פי הקריטריונים של המשפחה (יכולת כלכלית, תעסוקת האם וכו'), ולא לפי קריטריונים של הגוף המפעיל את המעון. באופן פרקטי, סכומי המימון, המגיעים להורי הילדים החבים בשכר הלימוד, מועברים בשמם באופן ישיר מהמשרד (המדינה) למפעיל המעון וזאת לשם היעילות, אולם הזכות והזכאות לקבלת המימון כאמור היא של ההורים עצמם."  
(מתוך סעיפים 28 ו-34 לסיכומי המשיב)

עוד מדגיש המשיב כי:

"התמורה עבור השירות שמעניקה המערערת, קרי מחיר העסקה אשר נקבע בצו הפיקוח ומפורסם בכל שנה בהודעת הפיקוח, הוא שכר הלימוד המשולם למערערת על ידי ההורים, וזאת ללא קשר לאופן מימון שכר הלימוד על ידי ההורים, ממקורות עצמאיים או באמצעות השתתפות המדינה בהתאם לקריטריונים ומאפיינים אישיים של המשפחה. תקבולים אלה מהווים חלק מהתמורה המוסכמת שמשלמים ההורים למערערת עבור השירות הניתן על ידה, וככזו היא חוסה תחת הוראת סעיף 7 לחוק מע"מ, ומהווה חלק ממחיר העסקה החב במע"מ מכוח סעיף 2 לחוק."  
(סעיף 40 לסיכומי המשיב)

מכיוון שלדעת המשיב התמיכה שמתקבלת מידי האגף הוא ממילא חלק ממחיר העסקה לפי סעיף 7 לחוק, אזי המשיב מגיע למסקנה הנוספת כי "סעיף 12 לחוק ותקנה 3(א)(1)(ג) לתקנות מע"מ, אינם חלים בענייננו" (שם, סעיף 39).

31. מוסיף המשיב וטוען כי הסבסוד לגני ילדים בהם שוהים ילדים מגיל 3 ומעלה והמשולם על ידי משרד החינוך הוא "סובסידיה למצרף" ואילו הסבסוד למעונות בהם שוהים ילדים קטנים יותר והמשולם על ידי האגף לפי קריטריונים הנוגעים להורי הילדים הוא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

"סובסידיה לנצרך". בעוד הסוג הראשון זוכה להקלה לפי תקנה 3(א)(1)(ג), לא כך לגבי הסוג השני, לגישת המשיב.

### 1. דחייה של טענות אחדות עוד לפני עיקר הדיון

32. בשלב מסויים טען המשיב כי תקנה 3(א)(1) לתקנות איננה יכולה לחול במקרה זה כי לא מתקיים התנאי לפיו הסיוע ניתן "במישרין לעוסק", שעה שהתמיכה כאן הועברה על ידי האגף לידי העמותה – ראו למשל סעיפים 36 ו-37 לכתב התשובה מטעם המשיב.

ברי כי טיעון זה – המדגיש את נתיב התשלום ולא את יעדו הסופי – איננו מתיישב עם טענתו העיקרית של המשיב עצמו לפיה מקבלי הסובסידיה הם הורי הילדים ולא החברה המערערת, למרות שנתב התשלום היה דרכה. יתרה מזו, עולה בבירור מן הראיות כי בתקופת הערעור העמותה שימשה צינור בלבד להעברת כספי סיוע המדינה. יש אפוא לדחות טענה זו של המשיב.

33. באותה מידה, אין לשעות לטענת המערערת, המיועדת לחסום את החלתו של סעיף 12 לחוק, לפיה מקבלת הסיוע הייתה העמותה (שאיננה בבחינת עוסק) ולא החברה המערערת, וכי "טענת הצינור של המשיב לאו טענה היא" (ראו סעיפים 2, 3 ו-4 עד 53 לסיכומי המערערת). סעיף 12 עשוי לחול על כל תרומה, תמיכה או סיוע אחר "שקיבל עוסק", ואין בסיס בלשון החוק לשלילת האפשרות כי ה"קבלה" תתרחש באמצעות אדם אחר. יתרה מזאת, אין בטיעון זה כדי להועיל למערערת: אף אם נסכים כי התשלומים מידי האגף "התקבלו" על ידי העמותה, אזי העמותה שילמה אותם סכומים לידי המערערת, כך שלמצער העמותה היא ה"מסייעת" ושוב יחול סעיף 12 על המערערת בגין תקבולים שהגיעו לידיה מידי העמותה (הרי תחולת סעיף 12(א) איננה מוגבלת לסוגי סיוע המשולמים על ידי המדינה).

ניגש אפוא לליבת המחלוקת.

### 2. מי קיבל את השתתפות המדינה בשכר הלימוד?

34. כאמור, המשיב סבור כי אין כאן מקום להחלת סעיף 12 לחוק (ומניח וביה להחלת תקנה 3), היות שרכיב השתתפות המדינה כלול ממילא ב"מחיר העסקה" כמשמעותו בסעיף 7 לחוק. בתוך כך, מדגיש המשיב שסעיף 12 חל על סיוע "שקיבל עוסק", ולגישתו הסיוע הנדון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

כאן כלל לא ניתן למעונות אלא להורי הילדים. לדעתי, צודק המשיב. למסקנה דומה הגיע בית המשפט המחוזי בחיפה בעניין **ה.ק.ש הנ"ל**.

35. עניינו של סעיף 7 לחוק הוא התמורה המוסכמת בין הצדדים עצמם – הערך הכלכלי שמתחייב צד מתקשר אחד לשלם לרעהו. סעיף 10 לחוק דן ב"מקרים מיוחדים", למשל כאשר המחיר החוזי מושפע מיחסים מיוחדים בין הצדדים, או אז המס יוטל לפי שווי השוק ("המחיר שהיה משתלם בעדה [בעד העסקה] בתנאים רגילים").

לעומת זאת, סעיף 12 מורה לנו להביא בחשבון, מעבר לתמורה המוסכמת בין הצדדים, תמיכה או סיוע אחר ("תקבולים") אשר קיבל העוסק מן הצד השני או מגורמים שלישיים אשר כלל אינם צדדים לעסקה עצמה. בעיני החוק, גם סכומי סיוע אלה הם חלק מן הערך המוסף המופק אגב עריכת הפעילות העסקית של העוסק.

36. לדעתי עולה מנוסח ההסכם שנחתם עם ההורים (נספח 6 לתצהיר מר דעבול) כי המחיר החוזי שנקבע בין המעון ובין ההורה הוא המחיר המפוקח המלא, המותאם לדרגת המשפחה. והנה בסעיף 10 להסכם עם ההורים מובהר:

**"ההורים ישלמו מחיר מלא עד לקביעת הזכאות ע"י משרד התמ"ת ו/או הרווחה, במקרה של החזרים יפחת ההחזר מתשלום החודשים הבאים, באם נותרו הפרשים בסוף שנה יקבלו ההורים את [ה]החזר ע"י שיק לטובתם ו/או העברה בנקאית לחשבון ממנו נגבה התשלום."**

בהמשך ההסכם מצויה הוראה שדנה באפשרות שכספי השתתפות המדינה לא יגיעו כסדרם לידי המעון:

**"באם יחולו עיכובים לתשלומי ההנחה הניתנים להורים ע"י משרדי הממשלה עקב ביטול חוזה שלא כדין ו/או שביתות ו/או הוראת ממשלה ו/או כל סיבה ובתנאי שאין הרשת [מפעילת המעון – ה"ק] אשמה, ישאו ההורים בתשלום ההנחה הניתנת להם ע"י משרדי הממשלה השונים וישלמו לרשת את הפרשי התשלומים."**  
(סעיף 13)



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 52449-03-17 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

יושם אל לב כי הסכם זה, אשר ככל הנראה נוסח על ידי העמותה, נוקט לשון של "תשלומי הנחה הניתנים להורים" ו"ישאו ההורים בתשלום ההנחה הניתנת להם".

37. יתרה מזאת, פרסומי האגף – לרבות מסמך המבחנים הנ"ל – מציגים את ההשתתפות כזכות שזכאים לה ההורים (ולא המעונות):

**"מי שנכלל במסגרת אוכלוסיית היעד יהיה זכאי בהתאם לאמור במבחנים אלו, להשתתפות המשרד בעלות דמי החזקת ילדו או ילדיו, לפי העניין, במעונות יום או במשפחתונים..."**  
(בעמוד 7 למסמך המבחנים)

באתר משרד העבודה הרווחה והשירותים החברתיים ([employment.molsa.gov.il](http://employment.molsa.gov.il)) – **"אתר משרד העבודה"** מוסבר להורים כי **"אם נקבעה עבורכם דרגת זכאות להשתתפות בשכר הלימוד... שכר הלימוד החודשי יופחת בהתאם לדרגת הזכאות שלכם."**

38. בדומה למקרה שנדון בעניין ה.ק.ש, אף מכלול הנסיבות כאן מצביע על כך שהסיוע הממשלתי ניתן להורים ולא למעון:

(א) הבקשה לקבלת ההשתתפות מוגשת לאגף על ידי ההורים. אם ההורים מוותרים על הסיוע, אזי הוא לא יינתן (באתר משרד העבודה מוסבר להורים: **"אם ויתרתם על השתתפות המדינה בשכר הלימודים, סמנו זאת במילוי הבקשה..."**).

(ב) גובה השתתפות המדינה נקבע אך ורק ביחס לנתוני ההורים, ולא לנתוני המעון. כאמור, הדרגה לפיה תשולם ההשתתפות נקבעת בעיקר על פי היקף ההכנסה לנפש במשפחה המבקשת והיקף המשרה בה עובדת או לומדת האם.

(ג) ההורים חופשיים לנצל את תמיכת המדינה בכל מעון מאושר שהוא, ולא מובטח לאף מעון כי יגיעו אליו ילדים שהוריהם זכאים לתמיכה. התמיכה היא מעין **"שובר קנייה"** שניתן על ידי המדינה להורים.

(ד) המעון למעשה **אדיש** למתן הסיוע להורים (בהינתן ביקוש מספיק בשוק המעונות). הרי המחיר המירבי שניתן לגבות מן ההורים נקבע בצווי הפיקוח והורה שאיננו זכאי כלל להשתתפות המדינה יידרש לשלם את מלוא המחיר המפוקח. אם במעון מסויים כל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

הורי הילדים נמנים עם הדרגות הגבוהות ובשל כך אינם זכאים לתמיכה, הרי לא יורע מצב המעון (ואולי אף להיפך – לא תידרש כל התעסקות בקליטת כספי השתתפות).

39. אף עולה בבירור כי העברת כספי ההשתתפות לידי המעון (ולא לידי ההורים הזכאים) היא הסדר מנהלי-טכני, מעין קיצור דרך, אשר יש בו גם כדי להבטיח כי השימוש בכספי הציבור ייעשה על ידי המשפחה כנדרש – לשם תשלום עבור החזקת הילד במעון. דומה כי כספים אלה אינם חלק מנכסי המעון עד אשר יסופק השירות להורים, או אז ייעשה מעון זכאי לגבות את מחיר ההשגחה מידי ההורים (לרבות החלק שהועבר במישרין מידי האגף).

40. בעניין ה.ק.ש, כבוד השופטת וינשטיין הטעימה כי:

**"... רק מקום בו ה'עוסק' עצמו מקבל כספי תמיכה למטרות הנוגעות אליו ולמוצר או השירות שהוא מוכר - תחול תקנה 3 לתקנות מע"מ.**

...

**עמדתי היא כי הכספים מושא הדיון הם כספי תמיכה מתקציב המדינה שניתנו להורי הילדים השוהים במעון היום המופעל על ידי המערערת, לצורך סבסוד שהייתם של הילדים במעון.**

...

**על כן, לא חלים בעניינה של המערערת סעיף 12(א) לחוק מע"מ ותקנה 3 לתקנות מע"מ, אלא חל הכלל הרגיל שבסעיף 7 לחוק מע"מ ובסעיף 2 לחוק מע"מ.**

(מתוך סעיפים 35, 37 ו-46 לפסק הדין)

אף אני סבור כי נוסח החוק ומהות הסיוע הנדון מביאים למסקנה זו.

41. יוער כי מסקנה דומה מוצגת בהחלטת מיסוי 7269/15 אשר פורסמה על ידי רשות המסים. עניינה של החלטה זו **"החבות במע"מ בשל תמיכות המתקבלות ממשרד הכלכלה - החלטת מיסוי שאינה בהסכם"**. שם, בנסיבות דומות לאלו הנדונות בערעור זה, הביעה רשות המסים את עמדתה (שכמובן איננה מחייבת את בית המשפט), כי **"הסכומים המועברים לעוסק אינם בגדר תמיכה שמקבל העוסק אלא תמיכה הניתנת להורי הילדים"**. המסקנה מנומקת בכך ש"כאשר המשרד בוחן את הזכאות לסובסידיה לשכר לימוד עבור הילד נשקלים [מספר] שיקולים שאין להם נגיעה כלל וכלל לזהותו של



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

העוסק... נשקלים נתוניה האישיים של המשפחה ללא קשר לזהות העוסק, ורק לשם היעילות מועברים סכומי התמיכה במשפחה ישירות לעוסק... (סעיפים 7 ו-8 להחלטת המיסוי).

נוסיף כי בסעיף 9 להחלטת המיסוי נאמר כי "במקרים בהם הגורם שמפעיל את המעון הוא בגדר 'עוסק' לצרכי החוק, המשרד מעביר גם את סכום [ה]מע"מ לעוסק". כפי שהוסבר לעיל, במקרה הנוכחי, לא הוסף מרכיב מע"מ מלא להשתתפות המדינה אלא מרכיב מס שכר בלבד, אולם כך נעשה בשל ההיערכות של משפחת שטרן עצמה אשר בחרה להתחיל לנהל מעון באמצעות חברה עוד לפני שזו קיבלה סמל ארגון וסמל מעון, כך שמול האגף המשיכה להתייצב העמותה, כאמור. ודוק, לפי הנמקת החלטת המיסוי, הסיבה לאי תחולת סעיף 12 ותקנה 3 איננה העברת מרכיב המע"מ על ידי האגף לעוסק, אלא זהות הזכאים לתמיכה (ההורים, ולא המעונות).

42. לפי עמדת המשיב, קיים הבדל בין סבסוד "מצרך" ובין סבסוד "נצרך" ולדעתו כאן מדובר במקרה של סבסוד הנצרך (הורי הילדים) (וראו סעיף 53 לסיכומי המשיב).

לעומת זאת גורסת המערערת:

**"... שהקביעה כי מדובר בסבסוד לצרכן אינה שנויה במחלוקת גם על ידי המערערת והיא אף הסבירה שלא ניתן לסבסד שכר לימוד למי שאינו חייב בו, קרי, העוסק." (סעיף 9 לסיכומי התגובה)**

כאמור, לשיטתה של המערערת, ההבחנה בין סיוע לעוסק ובין סיוע לצרכן איננה אלא "פלפול" (ראו סעיף 28 לעיל).

43. דעתי איננה כדעת המערערת בעניין זה. בתורת הכלכלה מובחנת סובסידיה ליצרנים בשוק מסויים (producer subsidy) מסובסידיה המיועדת לצרכנים (consumer subsidy).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> בהליך זה לא הובאה חוות דעת של מומחה לכלכלה והדברים שנכתבים כאן הם כלליים ובסיסיים בלבד, אם כי במינוח כלכלי מקובל ורווח. ההיבט הכלכלי הכללי הועלה במסגרת דיון קדם המשפט מיום 10.7.2017 (בעמוד 9, שורה 24 ואילך).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

סובסידיה **ליצרנים** בשוק פלוני תביא (לפי התיאוריה) לתזוזת עקומת ההיצע (S) לכיוון ימין כך שלכל מחיר נתון, ההיצע המצרפי של כלל היצרנים יהיה גדול יותר (increase in supply). לתזוזה כזו צפויות שתי השפעות: **הגדלה** של כמות המוצרים שיימכרו בשוק (התוצר) וכן **הורדה** של מחיר שיווי המשקל בשוק, כאשר היצרנים מפוצים על כך באמצעות הסובסידיה. סובסידיה ליצרנים יכולה להינתן, בין השאר, בדרך של הוזלת התשומות המשמשות את היצרנים או בדרך של תשלום ישיר מקופת המדינה ליצרנים על כל יחידה מיוצרת.

לעומת זאת, סובסידיה **לצרכנים** בשוק פלוני אמורה להביא לתזוזת עקומת הביקוש (D) לכיוון ימין כך שלכל מחיר נתון הביקוש המצרפי של כלל הצרכנים יהיה גדול יותר (increase in demand). לתזוזה כזו צפויות שתי השפעות: **הגדלה** של כמות המוצרים שיימכרו בשוק (כמו במקרה של סבסוד יצרנים) וכן **העלאה** של מחיר שיווי המשקל בשוק, כאשר הצרכנים מפוצים על כך באמצעות הסובסידיה.

והנה סבסוד יצרנים וסבסוד צרכנים הם כלים כלכליים **שוניים** וההבדלים ביניהם אינם סמטניים או טכניים בלבד (אם כי לעתים הם יביאו לתוצאה דומה, כגון גידול בתוצר המופק והנצרך).

44. יש מקום להוסיף ולהעיר כי בעוד החוק דן בסיוע לעוסק היצרן, הוא איננו דן בזהות הנהנה הכלכלי מן התמיכה. אסביר. מידת ההנאה הכלכלית היחסית, הנובעת ליצרנים מחד ולצרכנים מאידך מסובסידיה פלונית (the economic incidence), תלויה בגמישות הביקוש ובגמישות ההיצע בשוק המסויים, והדבר נכון בין אם מדובר בסבסוד יצרנים ובין אם מדובר בסבסוד צרכנים. לפיכך ייתכן שסובסידיה הניתנת ליצרנים בשוק כלשהו תיטיב יותר, באופן יחסי, דווקא עם הצרכנים באותו שוק ולא עם היצרנים עצמם, וכך יכול לקרות גם מצב הפוך: סבסוד צרכנים בשוק פלוני עשוי להיטיב יותר, באופן יחסי, עם היצרנים. אולם עדיין מדובר בכלים **נבדלים** הפועלים באופנים שונים על כוחות השוק.

כאמור, המקרה הנדון כרוך בסבסוד הצרכנים (ההורים). יש לשער כי היצע המעונות בטווח הקצר הוא בלתי גמיש (הרי לא ניתן להקים מעון "מהיום להיום", ותלאות המערערת להשיג סמל ארגון מעידות על כך היטב). במצב כגון זה, היינו מצפים למצוא כי מירב ההנאה הכלכלית מהסובסידיה ינבע דווקא ליצרנים (המעונות): להורים יש יותר שקלים ביד והיצע





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

המעונות מוגבל. מחיר שיווי המשקל צפוי לנסוק ולכרסם בהטבה הניתנת להורים. אלא מאי? קיים בשוק המעונות פיקוח מחירים והנה ההטבה להורים נשמרת.

45. לא הובאה בפני בית המשפט כל ראייה לכך כי ככלל תוכנית התמיכה עליה הופקד האגף הייתה מיועדת להשפיע על עקומת ההיצע (מספר המעונות או מספר המקומות בכל מעון, כפי שבהחלט יכול לקרות כאשר ניתן סבסוד על ידי המדינה לבינוי של מעונות חדשים או להרחבתם של מעונות קיימים).

46. ולסיכום המסקנות עד כה: סכומי ההשתתפות כלולים ממילא במחיר העסקה כהגדרתו בסעיף 7 לחוק וזאת לגבי העסקה הנערכת בין המעון ובין ההורים. לפיכך לכאורה אין צורך להידרש להוראות סעיף 12. יתרה מזו, לפי לשונו של סעיף 12, הוא לא חל במקרה זה כי לא מדובר בסיוע "שקיבל עוסק". ובאין פנייה לסעיף 12, אין גם מקום להיזקק להוראות החריגים שבתקנה 3.

אולם, בכל זאת, נוסחה של תקנה 3(א)(1)(ג) מחייב דיון, שמא גילה מחוקק המשנה שם את דעתו כי אין להטיל מס ערך מוסף על תמיכת המדינה בשכר לימוד מעונות, יהיה הזכאי לתמיכה זו אשר יהיה.

### ח. על התקנת תקנה 3(א), משמעותה והיקף תחולתה

47. אין לכחד כי לשונה של תקנה 3(א)(1)(ג) היא רחבה: לא תיחשב כחלק מן המחיר "סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים". נתמקד כעת במילים "סובסידיה לשכר לימוד".

48. ראשית יובהר כי התקנה דנה אך בסובסידיה שעניינה שכר לימוד ולא, למשל, סובסידיה לבנייתם או להרחבתם של גני ילדים או לרכישת ציוד לשימוש בהם (והשוו סעיף 9 למסמך המבחנים הנ"ל, שדן ב"סבסוד הוצאות חד פעמיות" בשנת הלימודים תשע"ז, שניתן כ"תקציב חירום" למעונות לשם "תיקון ליקויי בטיחות" ו"עמידה בדרישות נוהל... לעניין תפוסת הילדים". ייתכן שסיוע מיוחד זה כן ניתן למעון עצמו, אך לא בקשר לשכר לימוד; אין צורך להכריע בשאלה זו כאן).

49. תקנות מס ערך מוסף הותקנו לראשונה כארבעה חודשים לאחר קבלת החוק עצמו (קובץ התקנות 3524, עמוד 1590, מיום 12.5.1976).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

50. תקנה 3(א) המקורית (שכותרתה הייתה "דינם של תקבולים על פי סעיף 12") קבעה כי: "תמיכה, סובסידיה או סיוע אחר (להלן – תקבולים) שניתנו לעוסק במישרין או בעקיפין מתקציב המדינה לא ייחשבו כחלק מהמחיר". נמצא כי במקור התקנה הייתה גורפת ולא מנתה סוגי סיוע מסויימים.

51. כעבור שלוש שנים, הוחלפה תקנת משנה 3(א) ובמקומה נאמר:

"(1) תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים), שניתנו במישרין

לעוסק מתקציב המדינה למטרות המפורטות להלן, לא ייחשב כחלק

מן המחיר:

(א) סובסידיה על מוצרי מזון בסיסיים;

(ב) מענק לפי חוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959;

(ג) סובסידיה לשכר לימוד בגני הילדים;

(ד) סובסידיה לתחבורה ציבורית (שכר הולכה)."

(קובץ התקנות 4009, עמוד 1645, מיום 26.7.1979)

דא עקא, כאשר טיוטת תקנה 3(א) החדשה הובאה בפני מליאת ועדת הכספים של הכנסת ביום 11.7.1979, לאחר הכנה בידי ועדת המשנה למסים, לא נערך דיון של ממש. הוסבר על ידי מזכיר הוועדה כי "כל הסיכומים נתקבלו בוועדת המשנה פה אחד. בתקנות אלה מדובר על תיקונים טכניים בקשר למרכיבי המחיר לצורך חישוב מס ערך מוסף, ויש כאן הבהרות שונות בקשר לתיקון תקנה 3 על פי סעיף 12 של חוק מס ערך מוסף". בהמשך הוחלט על ידי ועדת הכספים לאשר את התקנות "בהתאם להמלצת ועדת המשנה" (פרוטוקול דיון מס' 335 משיבת ועדת הכספים של הכנסת מיום 11.7.1979).<sup>2</sup>

דהיינו, אין בפנינו דברי הסבר של ממש להחלטה לכלול בתקנה 3(א) דווקא "סובסידיה לשכר לימוד בגני ילדים".

52. עיון ברשימה המקורית של סוגי הסיוע משנת 1979 מגלה כי שלושת הסוגים הנוספים הם לכאורה מקרים של סבסוד ההיצע: כך באופן מובהק לגבי מענק לפי חוק לעידוד השקעות

<sup>2</sup> יוער כי הנוסח המקורי של תקנה 3(א) הקיף סוגי סיוע הניתנים במישרין וכן בעקיפין. לעומת זאת, בנוסח הנוכחי של התקנה, תחלתה היא רק על סיוע שניתן במישרין, דבר שאולי מוסיף תימוכין לעמדת המשיב בערעור זה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

הון וכך כנראה גם לגבי מוצרי מזון בסיסיים ותחבורה ציבורית. הסיוע הממשלתי בשני תחומים אחרונים אלה לא ניתן, כך נראה, על פי מצבו הכלכלי של הצרכן, אלא באופן גורף לנותני השירות ומוכרי המוצרים על מנת לגרום להוזלה בשוק.

53. כיום תקנה 3(א)(1) מקיפה 19 סוגי סיוע ואילו תקנה 3(א)(2) מוסיפה עוד שישה סוגים. עיון ברשימה ארוכה זו מגלה כי סוגי התמיכה המנויים שם, רובם ככולם, מהווים **סבסוד יצרנים** (ונושבו ונדגיש כי סבסוד יצרנים עשוי להיטיב גם עם הצרכנים, או אפילו בעיקר עם הצרכנים, בשוק מסויים).

54. וכאן נקשור את נושא הסבסוד לנושא הטלת מס ערך מוסף. על פני הדברים, תכליתה של תקנה 3(א) היא לשמר את היעילות של סיוע ממשלתי (מסוגים שונים) ולמנוע תוצאה לפיה המדינה נותנת ביד אחת (דרך הסבסוד) ולוקחת חלק בחזרה ביד השנייה (דרך הטלת מע"מ מכוח ההוראה המיוחדת המצויה בסעיף 12).

דהיינו התקנה שומרת על רמת הסבסוד המיוחלת, וזאת כאשר מדובר בסבסוד היצרן. אולם נראה כי לא כך הם פני הדברים כאשר מדובר בסבסוד הצרכן.

ככלל, צרכנים קונים מוצרים ושירותים שמחיריהם בשוק מגלמים מרכיב מע"מ, המגולגל עליהם על ידי העוסקים. על רקע זה, סבסוד קבוצת צרכנים נועד להגביר את כוח הקנייה בידיה (הן באופן מוחלט והן ביחס לאזרחים אחרים שאינם זכאים לאותה סובסידיה). והנה ביטול המע"מ על חלק המוצר או השירות הנרכש באמצעות הסיוע לצרכן יביא להשפעה על מחירי השוק החורגת מתכלית מתן ההטבה לצרכן (וזאת בשונה מאפקט השימור במקרה של סבסוד יצרנים כאמור).

דומה כי תקנה 3 לא נועדה להביא לתוצאה כזו.

55. גם בתחום שכר הלימוד עשויה להינתן סובסידיה ל"יצרן", דהיינו למוסד החינוכי. סיוע כזה עשוי ללבוש צורה של העברת תשלום קבוע מהמדינה למוסד החינוכי עבור כל ילד, או כל ילד נוסף מעבר לרף מסויים, אשר יתחנך בו. מן הסתם הזכאות לסיוע תהיה תלויה בקיום תנאים ודרישות על ידי המוסד המקבל. כמוסבר לעיל, סובסידיה כזו אמורה להגדיל את היצע מקומות הלימוד ולהוזיל את מחיר הלימודים לצרכנים (הורי התלמידים).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

56. והנה המדינה מסכימה כי תחול תקנה 3(א)(1)(ג) על כספים המועברים לגני ילדים כאשר זכאים הילדים ל"חינוך חינוס"<sup>3</sup>. בהחלטת מיסוי 8732/14 של רשות המסים נכתב:

**"בעקבות החלטת ממשלת ישראל מיום 8.1.12 ... לפיה תספק המדינה חינוך חינוס לילדים בגילאי 3-4, מקבל העוסק תקבולים ממשרד החינוך בהתאם למספר הילדים הלומדים בגנים."**

בהמשך נאמר:

**"התקבולים שמקבל העוסק ממשרד החינוך בהתאם להחלטת הממשלה, הינם בגדר סובסידיה לשכר לימוד לגני ילדים אשר צוינה בתקנה 3(א)(ג) לתקנות מע"מ ולכן הם לא יהיו חלק ממחיר עסקאותיו של העוסק, דהיינו הם אינם חייבים במע"מ."**

הדגש הוא כמובן על "תקבולים שמקבל העוסק", ובסוף החלטת המיסוי הוסף: **"כמו כן, תמיכות הניתנות להורים חייבות במע"מ בשיעור מלא גם אם הן מועברות ישירות לעוסק."** (שם, סעיף 6).

57. בעת התקנת תקנה 3(א)(1)(ג) בשנת 1979, חינוך חינוס ניתן בישראל רק מגיל 5 ומעלה, וזאת על פי שילובם של סעיפים 1, 2 ו-6 לחוק לימוד חובה, התשי"ט-1949 כנוסחם אז. אכן מאוחר יותר הונהג בהדרגה לימוד חינוס (ואף לימוד חובה) לגילאים שלוש שנים וארבע שנים בישובים ובשכונות מסויימים: ראו חוק לימוד חובה (תיקון מס' 16), התמ"ד-1984, ס"ח 1119, בעמוד 160; צו לימוד חובה (החלה בגני ילדים), התשנ"ט-1999, ק"ח 5990, בעמוד 1059; צו לימוד חובה (החלה בגני ילדים), התשס"א-2001, ק"ח 6104, בעמוד 790. ואכן בהחלטת ממשלה מספר 4088 מיום 8.1.2012 המוזכרת בהחלטת מיסוי 8732/14 ואף בפסק דין ה.ק.ש, הוחלט להרחיב את ההסדר לכלל המדינה ו-"לספק החל משנת הלימודים התשע"ג (אוגוסט 2012), חינוך חינוס בגני ילדים ציבוריים עבור ילדים בגילאי 3-4 ... באופן שהורי הילדים יהיו פטורים מתשלום שכר לימוד."

58. יוער כי ברקע להחלטת ממשלה 4088 הנ"ל נמצא דו"ח הוועדה לשינוי כלכלי חברתי, אשר בראשה עמד פרופ' מ' טרכטנברג. הדו"ח פורסם בספטמבר 2011. בפרק הדין בחינוך בגני

<sup>3</sup> למרות שניתן לגרוס כי חינוך חינוס איננו אלא מקרה קיצון של סובסידיה להורים הצרכנים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

ילדים בגילאי 3-4 (עמוד 117 לדו"ח), תואר היישום ההדרגתי של חינוך חובה וחינם לגילאים אלה וצויין כי נכון למועד פרסום הדו"ח "115,000 ילדים נוספים (38%), אשר חוק לימוד חובה אינו מיושם לגביהם, נמצאים בגנים המפוקחים על ידי משרד החינוך (גנים עירוניים או מוכרים שאינם רשמיים), ועל כן הם זכאים לסבסוד בהתאם למבחני הכנסה. ... הורים זכאים לסבסוד בגין הכנסה חודשית הנמוכה מ- 2,217 ש"ח לנפש במשק הבית...".

דהיינו ניתנה תמיכה ממשלתית להורים של ילדים בגני ילדים עוד לפני שנת 2012 ותמיכה זו כן הייתה מבוססת על מבחני הכנסה של ההורים. לא הובאו בפניי ראיות כלשהן לגבי אופן מתן הסיוע הנ"ל ואופן מיסויו, אם בכלל, לפי חוק מס ערך מוסף.

59. מכל מקום, לא מצאתי בנוסח תקנה 3(א)(ג)1 או בשינויים שנערכו בה סימן לכך כי התקנה מופנית גם לסבסוד או סיוע שניתן להורים ולא למפעילי המוסדות.

60. נשוב ונזכיר כי במעון הנדון כאן טופלו ילדים עד גיל שלוש שנים. ניצבת לכאורה בפני המערערת משוכה נוספת בנסיונה להחיל על מקרה זה הוראות תקנה 3(א)1(ג), כאשר התקנה חלה כאמור על סובסידיה לשכר לימוד ב"גני ילדים".

61. השפה העברית התברכה בשפע מילים לתאר מסגרות להשגחה על תינוקות וילדים קטנים: פעוטון, משפחתון, תינוקיה, מעון, צהרון, גנון, גן (ובתוך זה, גן טרום-טרום חובה, גן טרום-טרום חובה וגן חובה). בחלק מן המסגרות הדגש הוא על עצם ההשגחה על הילד הרך כדי לשחרר את הוריו להשתתף בשוק העבודה, ואילו באחרות, בייחוד לגילאים הגדולים יותר, הדגש הוא על חינוך ולימוד.

62. לפי מילון אבן-שושן המחודש והמעודכן, "גן ילדים" הוא "בית חנוך לילדים עד גיל בית הספר (לגילאי 3-6 בערך)". לפי מילון ספיר (מהדורה מקוונת) "גן ילדים" הוא "מוסד חינוכי לילדים עד גיל בית הספר (kindergarden)".

63. מבחינה משפטית כללית, אין ספק כי היום לפחות מעון יום לילדים מתחת לגיל 3, איננו נחשב "גן ילדים". חוק לימוד חובה מגדיר "חינוך בגן-ילדים" כ"חינוך הניתן בגן-ילדים, לרבות גן במעון ילדים, לילדים בגיל 3 עד 5 ועד בכלל" (סעיף 1, שם). האחריות הממשלתית לנושא גני ילדים מצויה בידי משרד החינוך (וראו אתר המשרד edu.gov.il). מאידך תחום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

המעונות והמשפחתונים נמצא כאמור באחריות האגף, כזרוע של משרד העבודה הרווחה והשירותים החברתיים. באתר משרד העבודה, תחת הנושא "מעונות יום ומשפחתונים", מוסבר כי "האגף למעונות יום ומשפחתונים מפקח על שלומם, בטיחותם והתפתחותם התקינה של התינוקות והפעוטות בגילאי לידה ועד גיל שלוש, תוך הבטחת מתן תנאים נאותים וסביבה חינוכית-טיפולית מותאמת ופועל לשילובן של אימהות לילדים בגיל הרך בשוק העבודה." כמו כן היום חוק הפיקוח על מעונות יום לפעוטות, התשע"ט-2018 מגדיר "מעון יום לפעוטות" כמקום ש"משמש או נועד לשמש מקום שהייה יומי לחינוך וטיפול בפעוטות" (סעיף 2, שם), ואילו "פעוט" מוגדר ככלל כמי שטרם מלאו לו 36 חודשים.

נוסיף כי חוק הפיקוח על בתי ספר, התשכ"ט-1969, חל גם על גני ילדים (בסעיף 1 לחוק זה המונח "בית ספר" מוגדר "לרבות גן ילדים"), ודומה כי לפי תוכן ותכלית החוק האמור אין הוא נועד לחול על מעונות ילדים. משמע, לפחות בהקשר זה "גן ילדים" איננו כולל מעון.

64. האם הבנתו וכוונתו של מחוקק המשנה בשנת 1979 – עת התקנתה של תקנה 3(א)(1)(ג) – היו שונות? האם השימוש בביטוי "גני ילדים" היה כוללני יותר, ומתקין התקנות כיוון את דבריו לכל מסגרת חינוכית מתחת לבית ספר יסודי? לא הובאה בפני בית המשפט כל ראיה לכאן או לכאן בנושא זה. לא הוכח כי אז משמעות המושג "גן ילדים" הייתה רחבה יותר והקיפה גם מעונות, או בפי הבריות או בפי המשפטנים. נטל השכנוע בעניין זה רובץ כמובן על המערערת והיא לא הראתה כי התיבה "גני ילדים" שבתקנה הנ"ל אף "מעונות" משמעה.

65. לכל אלה מצטרפת העובדה שהאגף – האמון על הנושא בכללותו והאחראי להעברת השתתפות המדינה לידי המעונות – סבר שהשתתפות זו חייבת במס ערך מוסף בידי מפעיל מעון שאיננו מלכ"ר ועל כן הוסיף לסכום השתתפות הבסיסי המשולם לעוסקים מורשים רכיב מע"מ (ולא רכיב מס שכר). והנה בעניין ה.ק.ש הנ"ל, מפעילת המעון שנדונה שם קיבלה מהמדינה את רכיב המע"מ ואז טענה כי הסיוע איננו חייב במע"מ. כאן אמנם המקרה קיצוני פחות: מפני שהסיוע הועבר לידי העמותה (ולא לידי המערערת), נוסף רכיב מס שכר בלבד (כאשר לא העמותה ולא המערערת שילמו מס שכר). אכן, האחריות לפירוש חוק מס ערך מוסף וליישומו הנכון איננה בידי אגף המעונות, אך יש בהתנהלות האגף משום ראיה לאופן בו הובנו הסדרי המיסוי על ידי אלה שעוסקים בתחום – הבנה שאושרה בעניין ה.ק.ש כאמור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

66. לסיכום נושא זה, לא שוכנעתי כי יש מקום להחלטה של תקנה 3(א)(1)(ג) בנסיבות המקרה. הוראה זו צריכה להיקרא כחלק מתקנה 3(א) כולה ואף על רקע הוראות סעיף 12 לחוק, מכוחו היא הותקנה. הן ההקשר והן הלשון מביאים למסקנה כי נושא התקנה הוא סובסידיה הניתנת למפעילי הגנים, ולא להורי הילדים. יתרה מזאת, קיים ספק של ממש אם המושג "גני ילדים" בהקשר זה חובק גם מעונות המיועדים לילדים עד גיל שלוש.

### ט. עוללות

67. אינני יכול לקבל את הטענות השונות בפי משפחת שטרן לפיהן אילו המדינה (באמצעות המשיב או האגף) הייתה מתריעה בפניה מבעוד מועד כי התמיכה שמקורה בתקציב המדינה חייבת במס ערך מוסף היא הייתה פועלת בצורה שונה, דהיינו חוזרת להפעיל את המעון באמצעות העמותה במקום המערערת:

**"... אם המע"מ היה אומר לנו בזמן, אנחנו הגשנו כל הזמן דו"חות, הכל היה כתוב, הם ראו את הכל, אם היינו יודעים מראש שצריכים לשלם, הייתי חוזר מיד לעמותה, הייתי מקפיד את הכל... מהממשלה מעולם לא קיבלנו את אותם סכומים של מע"מ בשביל לשלם מע"מ."**  
(עמוד 21, שורה 26 עד שורה 29; וראו גם בעמוד 24, שורה 23 עד שורה 25)

אולם לא הייתה מוטלת על המדינה אחריות לעשות כן והעברת ניהול המעון לידי המערערת נעשתה ביוזמת המשפחה ולא לפי כל דרישה מצד המדינה. במהלך כשבע שנים המערערת התנהלה כעוסק מורשה – היא שילמה מע"מ על החלק משכר הלימוד המשולם על ידי ההורים והיא ניכתה מס תשומות. לצד זה היא הסכימה לקבל לידיה ללא מחאה את סכומי הסיוע הממשלתי כאשר אלה כוללים מס שכר, כאשר לא שולם מס שכר בפועל, כמוסבר. מטבע הדברים שומות מס עסקאות נערכות בדיעבד, וכל עוד לא נשמעת טענת התיישנות, אין לפסול את השומה אך מפני שהמדינה לא העמידה מראש את העוסק על קיום חשיפת המס.

68. לפני סיום אציין כי אינני מביע דעה אם יש מקום, לנוכח הנפסק כאן, לפנייה על ידי המערערת (או העמותה) לאגף בבקשה להעלאה למפרע של סכומי התמיכה שנתקבלו ממנו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

03 יולי 2020

ע"מ 17-03-52449 פנינת המעונות נ' מנהל מע"מ גוש דן

בתקופת הערעור כך שיכללו מרכיב מע"מ במקום מרכיב מס שכר, ואינני נדרש להיתכנות פנייה כאמור.

### י. סיום

69. הערעור נדחה. המערערת תשלם למשיב הוצאות משפט בסכום כולל של 15,000 ש"ח וזאת תוך 30 ימים.

70. ניתן לפרסם את פסק הדין ברבים. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

ניתן היום, י"א תמוז תש"פ, 3 יולי 2020, בהעדר הצדדים.

---

הרי קירש, שופט