

הנושא: ערעור על שומות מס הכנסה שהוצאו בצו לפי מיטב השפיטה - המערערת התאגדה כעמותה אך אינה עונה להגדרה שבסעיף 9(2) לפקודה, אינה משמשת למטרת חינוך

בבית המשפט המחוזי בירושלים
מס' תיק: ע"מ 48870-02-21
בפני: כב' השופט א. דורות
המערערת: מרכז ארצי לבחינות ולהערכה (ע"ר)
המשיב: פקיד שומה ירושלים 3
יתן ביום: 21.01.2025

[התמצית תשולב בקרוב]

בבית המשפט המחוזי בירושלים

ע"מ 48870-02-21

בפני: כב' השופט אביגדור דורות
המערערת: מרכז ארצי לבחינות ולהערכה (ע"ר)
ע"י ב"כ עוה"ד אופיר לוי, ניר רוזנר ורוזה פלד
המשיב: פקיד שומה ירושלים 3
ע"י ב"כ עו"ד בינה צמח-מאונר מפרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

נגד

פסק דין

לפני ערעור על שומות מס הכנסה (להלן: "השומות") לשנים 2014-2016 (להלן: "שנות המס"); במסגרת השומות המערערת חויבה בתשלום מס הכנסה בסך כולל (קרן) של: 4,227,966 ש"ח (להלן: "הסכום שבמחלוקת"); השומות הוצאו בצו לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה").

לדעת המערערת, העמותה מוגדרת כ'מוסד ציבורי' - כמשמעותו בסעיף 9(2)(א) ו-9(ב) לפקודה, לפיו היא פטורה ממש על ההכנסה, שכן מהווה היא מוסד ללא כוונת רווח, בעל 'מטרה ציבורית' - חינוך (כמשמעות הגדרתה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה) או 'מדע' או 'סיוע למוסד ציבורי'.

לדעת המשיב, המערערת אמנם התאגדה כעמותה אך אינה חוסה תחת ההגדרה של 'מטרה ציבורית' - ולא זכאית לפטור ממש, וממילא חייבת במס על ההכנסה לפי סעיף 9(2) לפקודה - הכנסה מעסק.

ברקע הדברים

1. המערערת התאגדה כעמותה רשומה בשנת 1983, על ידי נציגים (המייסדים; לימים, חברי האסיפה הכללית של העמותה) מ-7 מוסדות אקדמיים - האוניברסיטאות: העברית, ת"א, חיפה, בר אילן, בן גוריון, הטכניון ומכון ויצמן.
2. עד להתאגדותה של המערערת כעמותה, כל מוסד אקדמי ערך בחינות כניסה ומיון למועמדים ללימודי התארים השונים באופן עצמאי.
3. בשל הקשיים של הקמת מערך בחינות ומיון עצמאי, והמשאבים הכספיים והעלויות הגבוהות בפיתוח והחזקה של מערך מיון, החליטו שבעת המוסדות האקדמיים הנ"ל להקים את העמותה.
4. מטרת העמותה, בהתאם לתעודת ההתאגדות מרשם העמותות, הן: "בניה והפעלה של מערכת מיון וברירת מועמדים ללימודים אקדמיים במוסדות להשכלה גבוהה".
5. מטרה נוספת, שהעלתה העמותה - בהשגתה בשלב א', מיום 29.1.2020, במסגרתה בס' 3.2.3 ציטטה מסעיף 4.4 של חוזר 9/2015 - היא: "סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות"; על כן, פעילות העמותה כמזה כסיוע למוסדות להשכלה גבוהה.
6. בתקנון העמותה, מיואר 2017, מופעים מטרת נוספות, כגון: מתן שירות ויעוץ בענייני מדידה ומיון, עריכת מחקרים בנושאי מיון ובנושאים אחרים ומתן שירותים לחברי העמותה.

סיווג העמותה עד לשנת 2013 (כולל)

7. כזכור, העמותה הוקמה בשנת 1983; העמותה עד לשנת 2013 (כולל), הייתה מסווגת אצל המשיב כמוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר) ולאחר מכן, בעקבות תיקונים ורפורמות בחוקי המס, שונה סיווגה של העמותה ל'מוסד ציבורי' - המכנה המשותף באותם סיווגים, כי חל על העמותה סעיף הפטור ממש על ההכנסה, על פי סעיף 9(2)(א) ו-9(ב) לפקודה.
8. הוי אומר: עד לשנת 2013 (וכולל) משך 30 שנה סווגה העמותה כפטורה ממש, ולא נגבה ממנה מס הכנסה; דוחותיה הכספיים הגושו לפקיד השומה, והלה אישרם והסכים לעובדה כי העמותה נהנית מפטור ממש על ההכנסה, בהתאם לסעיף 9 לפקודה.
9. ברם, המשיב ערך בחינה מחודשת, החל משנת המס 2014, אשר בסופה קבע כי העמותה לא תסווג עוד כמוסד ציבורי הפטור ממש על ההכנסה, ועל כן מחויבת היא במס על ההכנסה.

תמצית השומות ונימוקי השומה

10. ביום 30 בדצמבר 2019, המשיב הוציא לעמותה שומה לפי מיטב השפיטה, בהתאם לסעיף 145(א)2(ב) לפקודה - בה קבע המשיב כי פעילות המערערת איננה ל'מטרה ציבורית' וכי מטרה מסוג 'חינוך' היא, 'לימוד, הדרכה, הכשרה', וכי פעילות של מיון איננה עונה להגדרת 'חינוך'. כמו כן, המשיב קבע כי גם אם נצא מנקודת הנחה כי המטרה הסופית היא 'חינוך' הרי שבהתאם לפסיקה, המטרה הזמנית - שהיא פעילות רווחית רגילה - שומטת את הקרקע מתחת למטרה ציבורית של 'חינוך'; המשיב הסתמך על פסק הדין בע"א 767/87 בשערייך ירושלים.

11. ביום 26 בינואר 2021, המשיב קבע בצו לפי סעיף 152(ב) לפקודה, כי הכנסותיה של המערערת חייבות במס.

12. ביום 22 ביוני 2021, הגיש המשיב את נימוקי השומה, במסגרתם שב וטען כי הכנסות המערערת אינן פטורות ממס וציון פסיקה המצמצמת את הגדרת 'מטרה ציבורית' - הלכת ויפאסנה (כפי שיורחב להלן).
13. במסגרת השומות טען המשיב גם לשתי טענות פרוצדוראליות, אשר אך בניגון אפשר היה לטווג את העמותה כחברה רגילה לצורכי מס - האחת: כי חובת ההוכחה מוטלת על העמותה וזו לא הרימה את הנטל; השנייה: כי אין המשיב נדרש להסתייע במומחים באשר לקביעותיו.

טענה מקדמית

14. תחילה עלינו לברר ולבאר מה יום מיומייים?! - אף שלא הועלתה הטענה במפורש (הועלתה בשלב ההשגה - מיום 20.1.2020) - אדרש אליה; היינו - השאלה היא, מדוע ממועד התאגדות העמותה ועד לשנות המס, העמותה סווגה אצל המשיב כמלכ"ר או 'מוסד ציבורי' הנהנים מהפטורים שבסעיף 9 לפקודה, ואילו עתה, ביצע המשיב בחינה מחודשת ביחס לסינווגה של העמותה.
15. לצורך כך נעסוק עתה, ככל שהדברים רלוונטיים לענייננו, בהתנהלות המשיב בישיני קביעתו משנים קודמות.
16. נקודת המוצא בכל דיון כלפי ביקורת על החלטת רשות מנהלית היא, כי הפעולה נעשתה בצורה תקינה. ברם, חזקה זו איננה חזקה חלוטה, אלא היא ניתנת לסתירה. בהלכה הפסוקה נדונה רמת ההוכחה ורף הראיה לסתירת תקינותה של פעולה מנהלית (ראו והשוו: עע"מ 4072/11 עיריית בת ים נ' ירדנה לוי (2012) ע"א 2079/20 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3 פסקאות 26-27 (27.10.2021)).
17. במקרה דנא, לטענת המשיב, בא הוא לבחינה מחדש של סיווג העמותה. מדוע?! היות ויש לעיתים צורך בריענון נהלים שינויים או תיקון טעות מנהלית יזומה - טענה לה אני מסכים.
- לשון אחרת, בחינה מחדש של החלטות היא דבר מבורך ואף רצוי, אך ההשלכות של השינויים מצריכים בחינה מעמיקה - מדוע יש צורך לשנות?! האם מי מהמושפעים מההחלטה נפגעים?!
18. לאור האמור לעיל, נברר בתחילה האם לרשות המנהלית הייתה סמכות להפוך החלטה, האם נכון היה בניסבות העניין להפוך את ההחלטה והאם חזקת התקינות המנהלית התערעה במקרה דנא. יפים לעניין זה דברים שנאמרו בבג"ץ 2020/19 קיבוץ נחל עוז נ' מדינת ישראל משרד החקלאות פסקה 15 (5.1.2020) לאמור -

"15. ההלכה מקדמת דנא היא כי מתוקף תפקידה כנאמן הציבור, חייבת הרשות המנהלית להתחשב באינטרס ההסתמכות של הפרט (עע"מ 8329/14 עיריית קרית אתא נ' קנן, פסקה 20 (31.5.2016); בג"ץ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241, 285 (2005); בג"ץ 6951/17 אפיקי מים אגודה שיתופית חקלאית נ' הרשות הממשלתית למים ולביוב, פסקה 29 (3.4.2019)). כדי שיעקרון ההסתמכות יחול במקרה קונקרטי, על הטוען לו להוכיח כי הוא היה סביר בניסבות העניין. אך גם אז, הסתמכות הפרט אינה מגבילה את סמכותה של הרשות, אלא מהווה אך שיקול אחד מתוך השיקולים האחרים שעליה לבחון בתוך מכלול שיקוליה (בג"ץ 8371/09 זרנון נ' שר הפנים, פסקה 16 (7.7.2010)). היינו, כמו רוב הזכויות, אין הזכות הנבנית על עיקרון ההסתמכות, זכות אבסולוטית אלא יחסית. היא נדחית לעתים לפני שיקולים אחרים ולעתים היא עצמה אינה חזקה דיה כדי שתימשך לאורך זמן."

19. האם במקרה דנא, היה נכון להפוך החלטה; כפי שיורחב בהמשך - לדעת המשיב ההלכה הפסוקה צמצמה את המונח 'מטרה ציבורית' ועל כן, נכון היה לשנות בהתאם ההלכה הפסוקה את סיווגה של המערערת. אולם, בכך לא סגי, על בית המשפט לבחון האם אכן היו הצדקות לשינוי ההחלטה. על ההצדקות לשינוי החלטה, ארחיב בהמשך.
20. האם חזקת התקינות המנהלית התערעה; במקרה דנא, מסכים אני כי עומדת למשיב חזקת התקינות המנהלית. יפים לעניין זה אמירתה של כב' השופטת ד' ברק-ארז בפסק הדין בע"א 8158/16 אפרים בן מנחם נ' פקיד שומה - מס הכנסה חיפה (16.10.2018) לאמור -
- "חזקת תקינות המינהל נועדה בדיוק למקרים מסוג זה, שבהם הרשות עשויה להידרש להציג ראיות לפעולות שבהן נקטה לאחר שנים רבות (ראו: ע"א 6066/97 עיריית תל-אביב-יפו נ' אבן אור פסגת רוממה בע"מ, פ"ד נד(3) 749, 756 (2000); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ד - משפט מינהלי דיוני 35-33 (2017)). אכן, טוב תעשה הרשות אם תפיק את הלקחים המתבקשים ותדאג לשימור טוב יותר של הרישומים בנושא, אולם אין לומר שהמערער יכול להיבנות מכך במקרה זה."**

21. המסקנה עד כה: השתכנעתי כי המשיב עקבי בטענותיו וכי מדיניות השומה כלפי נישומים אחרים המסווגים כמוסד ציבורי אינה שונה ונסמכת על פרשנות הוראות הפקודה, חוזרים של רשות המיסים וההלכה הפסוקה (השוו: ע"א 2079/20 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.10.2021)).

מעת שקבענו כי עומדת לרשות המסים, בעניין דנא, חזקת התקינות המנהלית, עתה נעבור לדון לגופו של ערעור. תחילה אציג את עיקרי השומה, טענות הצדדים וסיכומי טענותיהם.

השומה

22. ביום 26 בינואר 2021, הופקה שומה סופית למערערת (להלן: "השומה"); לפי השומה המערערת אינה עונה להגדרת 'מוסד ציבורי' ואף אינה עונה על הגדרת 'מטרה ציבורית', כמשמעות המונחים הנ"ל, בסעיף 9 לפקודה.
23. הנימוק המרכזי של המשיב הוא (סעיף 1.19 ו-1 לשומה), בעקבות פסק הדין ויפאסנה (הנזכר להלן), כי הגדרות סעיף 9 לפקודה תתפרשנה באופן מצמצם - על כן, לדעת המשיב אין העמותה עונה על ההגדרות ואין היא מניחה דעתנו באשר למטרותיה הציבוריים ואיך היא מסייעת למטרת 'חינוך' כמשמעותה לחינוך סטודנטים, בפרט עת המועמדים משלמים מחיר שוק (הגלום בו רווח כלכלי) וכי הנהלים, הבלעדיים, מתוצאות מבחני הפסיכומטרי שהעמותה עורכת הם חברי העמותה (המוסדות האקדמיים שהקימו אותה).
24. לאור נימוקי השומה, לא קיבל המשיב את דיווחי המערערת לפיהם אין היא חבה במס על ההכנסה. לדעת המשיב, המערערת אינה 'מוסד ציבורי' וממילא העודפים שהציגה מהווים, הלכה ולמעשה, רווחים חייבים במס. לפיכך, קבע המשיב כי העודפים להלן יהיו חייבים במס בהתאם לשיעור מס חברות, שהיה בתוקף באותן שנות מס, כדלקמן:

א. שנת המס 2014 -

i. הכנסה נטו, לפני מס: 1,469,620 ש"ח;

ii. שיעור מס חברות - 26.5% (ס' 126 לפקודה);

iii. סה"כ מס (קרן): 389,449 ש"ח;

ב. שנת המס 2015 -

i. הכנסה נטו, לפני מס: 6,423,003 ש"ח;

ii. שיעור מס חברות 26.5% (ס' 126 לפקודה);

iii. סה"כ מס (קרן): 1,702,096 ש"ח;

ג. שנת המס 2016 -

i. הכנסה נטו, לפני מס: 8,545,682 ש"ח

ii. שיעור מס חברות 25% (ס' 126 לפקודה);

iii. סה"כ מס (קרן): 2,136,421 ש"ח;

- ד. סה"כ המס המגיע (קרן): 4,227,966 ש"ח;
- ה. הסכמים הנ"ל שוערכו (נספח הפרשי הצמדה, ריבית וקנסות) עד ליום 27 בינואר 2021, כדלהלן:
- שערוך לשנת המס 2014: 91,136 ש"ח;
 - שערוך לשנת המס 2015: 361,925 ש"ח;
 - שערוך לשנת המס 2016: 375,502 ש"ח;
 - סה"כ ריביות וקנסות: 828,562 ש"ח;
 - סה"כ מס (קרן + ריביות): 5,056,529 ש"ח.

25. **מחלוקת הצדדים**; הצדדים חלוקים באשר לסיווג העמותה ובאשר לרווחי העמותה - היוצא מזה כי המחלוקת ביחס לסכום השומה קיצונית וכי לדעת המערער, וכאמור לעיל, סכום החיוב הוא אפס (0) שכן אין היא מחויבת במס כל עיקר. מנגד, לדעת המשיב, מעט שהעמותה אינה מוסד ציבורי, ורווחיה הם כפי תוצאות בדיקת המשיב, היא חבה במס בסכום כנזכר לעיל.

26. המשיב עתר אף להטלת 'קנס גרעון' בהתאם לסעיף 191 לפקודה.

טענות הצדדים

טענות המערער

27. לטענת המערער, פעילותה היא בגדר 'מטרה ציבורית', וכי כל הכנסותיה נובעות מפעילות למען מטרה ציבורית. על כן, הכנסותיה מהוות הכנסות פטורות ממס, וממילא זכאית למתן הפטור שבסעיף 9(2) לפקודה.

המערער טבורה כי פעילותה הינה למטרת 'חינוך', שכן בכך היא, 'מהווה כלי חיזוי סיכויי הצלחה בלימודים במוסדות להשכלה גבוהה, ולצד הבחינות הבגרות משמשת את המוסדות במימון מועמדיהם לחוגי הלימוד השונים'.

28. כמו כן, המערער הדגישה את היותה גוף בלתי תלוי, במלוא מובנו, שכן אין היא - כעיקר - מקבלת תרומות או תקציבים מהמדינה, על מנת לשמר את היותה גוף עצמאי ולא מוטה במטרה לקיים בחינות אובייקטיביות והוגנות תוך שקיפות מלאה של פעילותה.

29. זאת ועוד, המערער הדגישה עוד, כי העודפים שנותרים בקופתה אינם מחולקים כדיבדנד או כל חלוקה אחרת, אלא מושקעים בניירות ערך במטרה לשמור על ערך הכסף וכן במטרה לשימור כספי רזרבה, בעתות משבר (כגון: בתקופת הקורונה), או בהתרחש אירועים כלכליים, זאת על מנת להמשיך את פעילותה. כמו כן, חלק מכספי העודפים מנותבים לקרנות, אשר תפקידם להמשיך לתחזק, לפתח ולערוך מחקרים בקשר לפעילות העמותה.

30. לטענת המערער, באשר לנטלי ההוכחה, 'חובת ההוכחה' אינה תחליף לגביית 'מס אמת' וכי המשיב צריך לבכר את דרך החקירה והדרישה להגיע אל גביית 'מס אמת' מאשר הטלת ההוכחה על כתפי הנישום. עוד טענה המערער, כי אכן אין המשיב מחויב להסתייע במומחים אחרים, בשל עיקרון גביית 'מס אמת', מחויב הוא להכיר היטב את התחום והטיעונים על מנת לדרוש מס אמת. ככל והמשיב אינו בעל הבנה וידע הנדרשים, עליו להסתייע גם במומחים על מנת להגיע לגבות 'מס אמת'.

31. המערער דחתה את טענת המשיב לפיה, לאור בג"ץ ויפאסנה, הפרשנות של הגדרת 'מטרה ציבורית' תהא מצומצמת כך שהעמותה אינה עומדת בהגדרה זו. לדעת המערער - בית המשפט העליון יצר הבחנה בין הפרשנות של מוסד ציבורי ומטרה ציבורית שבסעיף 46 לפקודה (שעניינה מתן זיכוי ממס לתורם) לבין הגדרות שבסעיף 9(2) לפקודה. לדעת המערער, צמצום הפרשנות נכון לגבי הגדרות ביחס לסעיף 46 לפקודה, שכן אלו גורמים להפחתת הכנסות המדינה או להגדלת הוצאות המדינה. לא כך הדבר ביחס לסעיף 9(2) לפקודה העוסק בהגדרת פטור ממס.

32. נוסף על האמור לעיל, לטענת המערער, הדיון על פרשנות הגדרת מטרה ציבורית - חינוך - הינו ביחס למטרות שלשמן פועלים מוסדות חינוך, על כן, בהתאם לבג"ץ ויפאסנה, הפרשנות באה לצמצם את תכני הלימוד - קרי, לא כל התכנים שווים יש כאלה שמוגדרים כתוכנית לימודים של מוסד חינוכי ויש אשר לא.

33. עוד טענה המערער, כי פעילותה מסייעת למוסדות להשכלה גבוהה - א. בכך שהסיכוי שהסטודנטים יסיימו את לימודיהם גדל; ב. המוסדות יכולים להקצות את משאביהם באופן יעיל יותר, על ידי חיסכון כוח אדם ולוגיסטיקה הכרוכים במימון התלמידים למוסדות להשכלה גבוהה. נטען אפוא, שפעילות המערער מהווה 'סיוע למוסד ציבורי', שהיא אחת המטרות המזכות מוסד ציבורי בפטור ממס, בהתאם לצו שר האוצר שהותקן על פי סעיף 9(2) לפקודה.

34. טענה נוספת טענה המערער, לפיה היא עוסקת גם במטרת מחקר ועל כן מטרה זו נכנסת בהגדרת מטרה ציבורית מסוג "מדע".

35. לבסוף, טענה המערער, ביחס לעודפים הקיימים בדוחותיה כי אין לקבל את טענת המשיב ביחס לכך, כי עצם קיום עודפים מעיד על רווחיות בניגוד למוסד ציבורי. נטען, כי כמעט כל מוסד ציבורי שהכנסותיו עודפות על הוצאותיו ייאבד את מעמדו כמוסד ציבורי לעניין הפטור של סעיף 9 לפקודה. כמו כן, לטענתה, אין מדובר בתחום עסקי שיש לו 'שוק חופשי' ו'תחרות הוגנת', וכי היא היחידה העוסקת בכך, כאשר לפני הקמתה כל מוסד קיים את מבחני הכניסה בעצמו.

טענות המשיב

36. מנגד, לטענת המשיב אין עסקינן במוסד ציבורי ובמטרה ציבורית כמשמעותם בסעיף 9(2)(ב) לפקודה.

37. המשיב יתח את דוחותיה הכספיים של המערער והעלה כי בדו"חות קיימים רווחים המצביעים על פעילות רווחית של נישום רגיל - קרי, התנהלות המערער, רווחיותה, השקעות בניירות ערך בהיקפים גדולים וכיו"ב - שמחויב במס על הכנסתו בהתאם לפקודה.

38. לטענת המשיב, מעט שהעמותה מתנהלת כחברה פרטית רווחית לכל דבר ועניין, הרי שקשה להלום פעילות עסקית רגילה כעמותה למטרה ציבורית, שכן לדעת המשיב, הגם שעמותה יכולה להיות רווחית ובעלת 'עודפים' כספיים, רווחים בסדר גודל כפי שהציגה המערער אינם מתיישבים עם ההגדרה של 'מוסד ציבורי' בעל 'מטרה ציבורית'.

39. המשיב הציג בשומה את נתוניה הכספיים של המערער, מתוך הדוחות המבוקרים והמדווחים שלה, כדלהלן:

13. המרכז צובר את רווחיו כעודפים מדי שנה המכונים "נכסים נטו" בדוחותיו. להלן פירוט הנכסים נטו שנצברו, בהתאם למאזני המרכז לתום כל שנה:

	2014	2015	2016	
נכסים נטו שלא יועדו	9,858,183	12,509,648	19,776,046	
נכסים נטו שיועדו ע"י ההנהלה	5,928,000	12,162,000	16,227,000	
נכסים נטו ששימשו לרכוש קבוע ואחר	22,880,604	20,032,423	16,888,336	
סה"כ נכסים נטו	38,666,787	44,704,071	52,891,382	

14. המרכז מחזיק ביתרות מזומנים ושווה מזומנים, נירות ערך ופיקדון, להלן היתרות בהתאם למאזני המרכז לתום כל שנה:

	2014	2015	2016	
מזומנים ושווה מזומנים	14,332,940	12,982,453	21,003,252	
נירות ערך סחירים	10,351,099	19,508,950	22,127,389	
פיקדון לזמן ארוך/קצר	800,345	806,348	-	
סה"כ מזומנים, ניי"ע ופיקדון	25,484,384	33,297,751	43,130,641	

40. על הטענה הנ"ל השיבה המערערת כי המשיב התעלם משנים בהן הציגה גרעון כספי, ועל כן הטענה לרווחיותה איננה מדויקת. כמו כן, אין איסור על עמותה להציג רווחיות.
41. עוד טען המשיב, כי המערערת איננה כפופה להחלטות המועצה להשכלה גבוהה, וממילא אינה יכולה להישב כחלק ממוסד להשכלה גבוהה כמשמעותו בדין.
42. כמו כן, טען המשיב כי המערערת המטרה הנוספת לה טענה העמותה - "סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות הארגוניות או הניהוליות" - אינה מהמטרות המתקיימות אצל המערערת, שכן אין הוא רואה איך העמותה מסייעת למוסדות להשכלה גבוהה בקידום יכולותיהן הכלכליות או הארגוניות.
43. זאת ועוד, לטענת המשיב, לאור העובדה כי השירות הניתן על ידי המערערת לציבור הנבחרים, הוא ב'שווי שוק' (ולא במחיר עלות או בתשלום סמלי) - הרי שיש לראות בהכנסות המערערת מפעילותה, כהכנסות מעסק.
44. המשיב חידד את טענתו ביחס לצבירת 'עודפים' כקיימם של 'עודפים', אשר לא הוכח כי הם משמשים למטרות העמותה, ואינם נצברים לתכלית מוגדרת, מעיד על תמחור המכוון ליצירת רווח, ועל כן העמותה לא הוכיחה כי קיים הצדק סביר לצבירת העודפים בסכומים בהיקפים גבוהים מאוד או כי המערערת השתמשה בעודפים הנ"ל למטרות ציבוריות אחרות.
45. לבסוף, טען המשיב כי לאור 'מדיניות הפרשנית המצמצמת' של הפטור בסעיף 2(9) לפקודה, כפי שנקבעה ע"י בית המשפט (בג"ץ 10893/08 בעניין ויפאסנה), בפרט ביחס למטרת 'חינוך' - "בניה והפעלה של מערכת מיון וברירת מועמדים ללימודים אקדמיים במוסדות להשכלה גבוהה" - אינם מהווים הקנייה של ידע הכלולה בהגדרת 'חינוך'.
46. על כן, נוכח המקובץ לעיל, קבע המשיב כי פעילות המערערת אינה מקיימת מטרה ציבורית, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה.

המסגרת הדינית

47. בהליך דנא התקיימו שני דיוני קדם משפט, אשר לאחריהם הגישו הצדדים תצהירי עדות ראשית ונקבע מועד לדיון הוכחות. במסגרת דיון קדם משפט, מיום 7 בנובמבר 2021, העלה המשיב טענה להרחבת חזית אסורה, מצד המערערת, לפיה קיימת בפעילות המערערת מטרה נוספת והיא - 'מדע', שכן עורכת היא מחקרים על בסיס נתוני תוצאות הבחינות השונות, כמות הסטודנטים הניגשים וכיו"ב ומטרה נוספת שנייה 'סיוע למוסד ציבורי'. הטענה להרחבת חזית אסורה לא הוכרעה במסגרת הדיון הנ"ל - אך סבורני שאין כאן שינוי חזית מהותית עד כדי שינוי בגרדי המחלוקת בין הצדדים, ממילא המחלוקת בעיקרה היא פרשנית. על כן אני מתיר למערערת לשטוח טענתה הנ"ל, כפי שיוחב בהמשך.
48. דיון הוכחות התקיים ביום 8 ביוני 2023;
- א. מטעם המערערת העידו העדים להלן:
- מר עמית ניצן - משמש משנת 2009 כמנהל אגף רישום ומנהל תלמידים בעמותה;
 - מר הקטור ויסברגר - שימש כחשב העמותה עד אוגוסט 2021;
 - ד"ר ענת בן סימון - משמשת מנכ"לית העמותה החל משנת 2015;
- ב. מטעם המשיב העידו העדים להלן:
- מר ארז אורעד - מנהל תחום בכיר מוסדות ציבור ומלכ"רים ברשות המיסים;
 - מר אשר כהן - ממונה - רכז בכיר חוליית מלכ"רים ברשות המיסים ומי שהוציא את השומה נשוא ההליך דנא;
49. הצדדים סיכמו טענותיהם בכתב. עתה, בשלה העת להכריע.

דיון והכרעה

50. השאלה הניצבת להכרעה לפניי, היא שאלה בעלת היבט עובדתי והיבט משפטי: האם מכון מיון מועמדים ללימודים אקדמיים נחשב למוסד ציבורי הפועל למטרה ציבורית מסוג 'חינוך' או מטרה מסוג אחר, כמשמעותה בסעיף 2(9)(ב) לפקודה.
- לאור קובץ פרשנות של רשות המיסים ("החבק") יש לחדד את השאלה כך: כאשר עסקינן במובהק - בסיוע למוסד ציבורי, הרי שעצם הסיוע מהווה חלק מהמטרה המרכזית של אותו מוסד ציבורי כאשר קמה, על דרך משל, עמותה של ידידי האוניברסיטה שכל מטרתה גיוס כספים לצורך העשרת התכנים, או מימון שכר הלימוד לסטודנטים מעוטי יכולת - הרי ברי כי אותה עמותה תיחשב כמוסד ציבורי בעל מטרה ציבורית, ועל כן תזכה לפטור ממס לפי חלק הפטורים בפקודה (סעיף 9), וכפי האמור בחבק לעיל.
51. כאשר הסיוע אינו מכוון למטרה העיקרית של המוסד הציבורי - כבמקרה דנא, שכן המערערת דנא אינה באה להקנות תכנים לסטודנטים או מימון שכר לימוד, או הקטנת גובה שכר הלימוד לכלל הסטודנטים וכיו"ב, אלא, כל מגמתה, לייעל את מערך המיון והכניסה ללימודים, קמה השאלה האם גם פעילות זו מהווה סיוע למוסד ציבורי, המחכה את המערערת דנא בפטור ממס, לפי סעיף 9 לפקודה. בתוך כך, ונוסף על האמור לעיל, נדון אף בשאלה, האם פעילות המערערת מהווה מטרה ציבורית מסוג 'מדע'.

פרשנות דבר חיקוק

52. הפרשנות הנאותה של דבר חיקוק - לאחר שקבענו מהי הנורמה המשפטית החלה על העובדות, היא, בראש וראשונה, כמשמעות לשון החוק ולאחריה, בהתאם למטרות החוק ותכליותיו. פרשנות דיני המס אינה שונה מפרשנות דבר חיקוק אחר [ראו: ע"א 7755/14 צלול - עמותה לאיכות הסיביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); אהרן השוו: ע"א 5885/13 מרוידקס מוצרי גלישה (2004) בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והמע"מ (01.11.2016); וראו: ע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ, פסקה 14 לפסק דינה של כב' השופטת מרים נאור (14.12.2017)].
53. ראו את דברי כב' השופט דוד מינץ בעניין א.ס. בי. אן, שם קבע כי כאשר לשון החוק ברורה אין מקום להמשיך אל מטרות החקיקה, אלא יש להכריע לפי ההבנה הפשוטה של לשון החוק;
- "כידוע, מלאכת פרשנותו של חוק נשענת ראש וראשון על לשון החוק, ועליה ליתן לחוק רק משמעות אשר לשונו יכולה לשאת (ע"א 4096/18 חכם את אור-זך עורכי דין נ' פקיד שומה עכו, פסקה 18 (23.5.2019)); בג"ץ 7755/14 צלול - עמותה לאיכות הסיביבה נ' הממונה על ענייני הנפט, פסקה 9 (28.12.2016); אהרן ברק פרשנות במשפט - פרשנות החקיקה 81-82 (1993). לשון החוק קובעת את גבולותיה של הפרשנות, ורק אם גבולות אלו כוללים משמעויות שונות אפשריות, יש לבחון גם את תכליתה של החקיקה (בג"ץ 2257/04 סיעת חד"ש - תע"ל נ' יושבת-ראש ועדת הבחירות המרכזית לכנסת ה-17, נח(6) 685, 704-701 (2004)); ע"א 8096/17 סקנא נ' איסתקוב, פסקה 14 לפסק דינה של השופטת וילנר ופסקה 5 לפסק דינה של השופט שטיין (3.2.2019)."
- הסעיף בו עסקינן, לטעמי, לא מעלה שאלה פרשנית כלל, שכן לשונו ברורה והוא אינו טומן בחובו משמעויות שונות."
- [ע"א 450/17 א.ס. בי. אן הלבשה בע"מ נ' מדינת ישראל רשות המיסים, פסקה 7 לחוות דעתו של כב' השופט ד' מינץ (29.10.2019)].
- גם בע"א 2079/20 עמותות ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.10.2021), סבר כב' השופט מינץ כי אין להיזקק למטרת החקיקה כאשר לשון החוק ברורה ועל כן אין מקום לפרשנות נוספת. החרה החזיק אחריו כב' השופט א' שטיין אשר סבר כי "היזקקות לתכליותיו של דבר חקיקה צריכה לבוא אחרי מיצוי בדיקתו הלשונית." [שם פסקה 2 לחוות דעתו].
54. ראו והשוו את שנאמר בבג"ץ 1202/19 עמותות ש.ע.ל. - שלום עכשיו לישראל מפעלים חינוכיים נ' שר הפנים פסקה 52 לחוות דעת של כב' השופטת י' וילנר (18.7.2021) לאמור:

"לסיום, ראיתי לציין כי כאשר לשון הוראה הנורמטיבית ברורה ומפורשת כדוגמת זו שלפנינו, הרי ש"גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ראו: אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 141(2003)). אין מקום, אפוא, לבקר על פני פרשנותו הלשונית של הנהל, פרשנות תכליתית אובייקטיבית אשר אינה מעוגנת בגדר לשונו כלל - תהא זו פרשנות ראוייה ומוצדקת ככל שתהא (ראו: ע"א 8096/17 סקנן נ' איסחקוב, פסקה 14 (3.2.2019); ע"מ 7825/19 יונין מוטורס בע"מ נ' משרד התחבורה והבטיחות בדרכים, פסקה 13 (18.10.2020))."

פרשנות סעיף 9(2) לפקודה - מצמצמת

55. בהלכה הפסוקה (ע"א 2079/20 עמותת ועידת המדעים הנ"ל, פסקה 26 לחוות דעתו של כב' השופט ד' מינץ נקבע כי פרשנות הדיבר 'מטרה ציבורית' תפורש בצורה מצמצמת - לאמור:

"העמדה העקבית בפסיקה ביחס להיקף הפטור ממש של מוסדות ציבור היא כי יש לפרשו בצמצום, שכן "נוכח האופי הכללי של ההגדרות העומדות לפרשנות, קיים חשש כי ללא מדיניות פרשנית מצמצמת ייפרץ הסכר ומשאבי המדינה יחולקו ללא בקרה מספקת" (עניין עמותה ויפאסנה, פסקה 29)."

וראו עוד (שם, פסקה 30) -

"כאמור לעיל, מכיוון שההצדקה לפטור ממיסוי הכנסות מוסדות ציבוריים היא "גישת הוצאת המס" - על פיה מתן הפטור כמוהו כהפחתת הכנסות המדינה ממיסים - משמעות הדבר היא כי מתחייבת פרשנות מצמצמת של הפטור המוקנה בסעיף למוסדות ציבור (...)."

56. נוסף על האמור, ההלכה הפסוקה (שם, פסקה 27) מבכרת את פרשנות הרשות המנהלית על פני פרשנות אחרת, כאשר עסקין בפרשנות סבירה התואמת את לשון החוק. לאמור:

"לא לומר לציין כי הפרשנות האמורה היא פרשנותה העקבית של רשות המיסים מזה שנים רבות. כידוע, בית המשפט הוא הפרשן המוסמך של החוק, אולם יש מקום ליתן משקל מיוחד לעמדתה הפרשנית של הרשות המנהלית (ראו: ד"א 4960/18 זליגמן נ' הפניקס חברה לביטוח בע"מ, פסקה 2 לחוות דעתי(4.7.2021))."

57. בעניין עמותת ועידת המדעים לעיל, בית המשפט העליון לא יצר הבחנה בין משמעות 'מטרה ציבורית' ביחס לסעיף 46 לפקודה. (כמו בעניין עמותה ויפאסנה הנ"ל) לבין 'מטרה ציבורית' כמשמעותה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה, שכן הוראת החוק בסעיף 46 לפקודה מבוססת על ההגדרה של 'מוסד ציבורי' כמשמעותה בסעיף 9 לפקודה, לאור הקרבה הרעיונית בין שני הסעיפים. על כן, אין בידי לקבל את ההבחנה שנטענה מטעם המערערות, לאמור (שם, פסקה 27) -

"החזר עוסק אמנם בסעיף 46 לפקודה, שעניינו זיכוי מס הכנסה בגין מתן תרומה, אולם הגדרתו של "מוסד ציבורי" לצורך סעיף 46 מבוססת על ההגדרה בסעיף 9(2), וקיימת קרבה רעיונית בין הסעיפים".

58. 'מוסד ציבורי' ו'מטרה ציבורית' מוגדרים בסעיף 9(2)(ב) לפקודה בזו הלשון:

"**מוסד ציבורי** - חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית 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; לענין זה, "קרוב" - כמשמעותו בסעיף 76(ד);

"**מטרה ציבורית**" - מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית ;

59. בחזר מס הכנסה מס' 9/2015 - רשות המיסים קיים מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מיום 10.9.2015 (לעיל ולהלן: "חוזר 9/2015"), קיימת התייחסות לצו שהתקין שר האוצר ובו פורטו המטרות הנוספות - בהתאם לסמכותו לפי סיפת סעיף 9(2)(ב) לפקודה (שהואצלה למנהל רשות המיסים) - בין היתר, הוכרה כמטרה "סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות".

חוזר 9/2015 אמנם הינו בגדר קיים מנחים לסעיף 46 לפקודה - אישור לזיכוי בגין תרומה לפי סעיף 46 - אך רשות המיסים לא יצרה הבחנה בין הגדרת 'מטרה ציבורית' שבסעיף 9 לבין סעיף 46 לפקודה. להיפך, בסעיף 6.1.1 לחוזר 9/2015 נאמר כי: "כל מטרותיו של המוסד הן מטרות ציבוריות כמשמעותן בסעיף 9(2) לפקודה". הרי אומר: הבסיס לקבלת אישור לפי סעיף 46 הוא סעיף 9(2) לפקודה. לשון אחרת: סעיף 46 יונק את כוחו מסעיף 9 לפקודה - ביחס להגדרת 'מוסד ציבורי' ו'מטרה ציבורית'. על כן, גם מטעם זה אין לקבל את ההבחנה שביקשה המערערות ליצור בין הדברים.

60. המערערות ציטטה - ביחס להגדרת 'מטרה ציבורית' - מתוך בג"ץ 10893/08 בעניין ויפאסנה כי, בית המשפט אבחן בין היסוד או הרף הנדרש בסעיף 9 לפקודה לבין זה הנדרש בהתאם לסעיף 46 לפקודה. איני רואה מקום להבחנה זו, וממילא שהמערערות אינה יכולה להיבנות מכך. אסביר;

תחילה נציג את פסקה 26 בבג"ץ 10893/08 ויפאסנה במלואה - כדלהלן:

"26. קיים הבדל בין יישום ההגדרות שבסעיף 9(2) בהקשר של מישור מס הכנסה לבין יישומן בהקשר של מישור התרומות, אשר מתבטא בדרישות הנוספות הכלולות בסעיף 46(א) לפקודה, לפיהן:

(1) ההכרה במטרות כ"מטרות ציבוריות" תבוצע באופן פוזיטיבי על ידי המשיב, להבדיל מיישום ההגדרות במישור מס הכנסה המבוסס על שומה עצמית וכפוף לבקרה מדגמית בלבד.

ראו לעניין זה: סעיף 3.4 לחוזר 2/2001 הנ"ל וכן: עמ"ה (י-ם) 8018/04 ישיבת אוהל יוסף נ' פקיד השומה י-ם 1, בפסקה 14 (9.3.2008).

(2) קביעת המשיב כפופה לאישור ועדת הכספים של הכנסת.

נוכח ההבדל הראשון - אין בעובדה שהעותרת הצהירה על עצמה משך שנים כמוסד ציבורי כדי ללמד בהכרח שיש לראותה ככזו בעניינינו - זאת מבלי שאדרש להיכנס לשאלה העקרונית-עיונית האם אכן קיים פער ביישום ההגדרות בהקשרים השונים. ודוק; מאחר ששאלת זכאות העותרת להכרה כמוסד ציבורי במישור מס הכנסה אינה חלק מהעותרת, אין אני רואה לנכון להביע עמדה בשאלה זו. [ההדגשה אינה במקור - א"ד]

61. הנה כי כן, אין הבדל מבחינת הוראות סעיף 9 לפקודה וסעיף 46 לפקודה בהגדרת 'מטרה ציבורית'. כל שיש לאבחן - לדעת כב' השופט מלצר בבג"ץ ויפאסנה - הוא ביישום ההגדרות. ודוק, נקודת המוצא היא ההגדרה למטרה ציבורית, הן במישור מס הכנסה (סעיף 9(2) לפקודה) והן במישור התרומות (סעיף 46 לפקודה). אלא ניתן יהיה להתרחק יותר מגרעין ההגדרה של 'חינוך' כאשר עסקין במישור מס הכנסה - ברם, זאת תיעשה בצורה מצמצמת. ודוק, אף בבג"ץ ויפאסנה בית המשפט העליון לא קיבל את טענת העותרת שם (העמותה לויפאסנה) ונקט בגישה המצמצמת - כפי טענת המשיב שם (שר האוצר) - לפיה, לא כל פעילות לטובת הכלל מהווה חינוך, כל שכן בעניינינו, שפעילות המערערות אינה לטובת הציבור כל עיקר אלא לטובת חברי הוועד (מוסדות להשכלה גבוהה). מה עוד, כי מטרה לחברי ועד איננה מטרה לציבור.

זאת ועוד, גם בהמשך בג"ץ ויפאסנה, בית המשפט העליון לא יצר הבחנה לפיה מטרות לפי סעיף 9(2)(ב) - קרי, מישור מס הכנסה, שונות מהגדרות לפי סעיף 46 לפקודה. סבורני כי לא זו פרשנות הדברים.

דיון מההיבט העובדתי

62. ראשית, איני יכול לקבל את טענות המערערות מהסיבה כי - 'חינוך' הוא, הלכה ולמעשה, התוויית דרך וערכים לתלמידים, הכוונת התנהגות, הקניית ידע והשכלה, מתן כלים להתנהלות נכונה בחיים ומטרה לא פחות חשובה, רכישת התלמיד כלים ('ארגז כלים' כלכלי או חברתי). בין היתר, על מנת להתפרנס בכבוד - היינו רכישת מקצוע, וממילא עידוד יצרנות (פרודוקטיביות) ויעילות לחברה והעדר נטל על המדינה (ומטרות דומות ואחרות נוספות).

63. שנית, הבה נשאל; האם מתכוון להצלחה באוניברסיטה הוא רק על ידי הצלחה בבחינה הפסיכומטרית?! ידוע ומפורסם לכול כי מוסדות אקדמיים רבים אינם מצריכים עמידה בבחינה הפסיכומטרית. לעניין זה ראו דברי העד ניצן שגם הוא הביע תמימות דעים כי הצלחה בלימודים אינה תלויה בבחינה פסיכומטרית, אלא הבחינה מהווה כלי לחיזוי הצלחת התלמיד בהשלמת לימודיו האקדמיים - לאמור:

"ת: זה קבלה ללא בחינה פסיכומטרית, מכיר את זה היטב.
עו"ד צמח: מצוין, נכון. אז בעצם יש בעמוד הזה שרציתי שתראה, שכנראה אתה לא צריך, יש רשימה של כל מיני פקולטאות וחוגים שבהם לא נדרש ציון של בחינה פסיכומטרית לצורך קבלה, כמוכן בכפוף לתנאי ממוצע בגרות ויחידות לימוד, אני ככה מקצרת. נכון?
ת: נכון.
ש: הסדרים דומים יש גם באוניברסיטאות אחרות. אז אני רוצה להראות לך, אם יהיה אפשרי, גם את האוניברסיטה העברית.
ת: (מעייין) מכיר, מכיר את זה של האוניברסיטה העברית.
[חקירת מר ניצן; עמ' 12 לפרוטוקול, שו' 9-18; וחזר עוד על הדברים, עמ' 13 כולן]

מר ניצן, העד מטעם המערער, בעדותו בחקירה הנגדית, חזר על הדברים לעיל שוב- כי הבחינה הפסיכומטרית איננה 'תנאי בלעדיו אין', להתקיימות המוסדות להשכלה הגבוהה, דהיינו אפשר גם ללא הבחינה הפסיכומטרית אלא שהבחינה מנבאת סיכויי הצלחה של המועמד ללימודים אקדמיים - לאמור:

"כל תוכנית לימודים סוברנית לקבל החלטה איך היא רוצה לקבל את המועמדים שלה. יש תוכניות שמאפשרות קבלה ללא פסיכומטרי, יש תוכניות שמקבלות קבלה על סמך השכלה אקדמית חלקית, מלאה. בסוף הבחינה הפסיכומטרית היא כלי שעוזר לנו לנבא, יותר נכון, הבחינה הפסיכומטרית בשינוי בלי ציון הבגרות, מה שאנחנו קוראים ציוני התאמה, או בטכניון זה נקרא - ציון סכס, עוזר לנו לנבא את סיכויי הצלחה של מועמדים בהשכלה הגבוהה".
[שם; עמ' 14 לפרוטוקול, שו' 14-17]

64. גם העדה מטעם המערער, ד"ר ענת בן סימון, אישרה כי הבחינה הפסיכומטרית אינה 'תנאי בלעדיו אין', לקבלת מועמדים לפקולטות ולחוגי הלימוד השונים - לאמור:

"ת: אפשר להסכים, ויש מעל 800 חוגי לימוד בכל המוסדות להשכלה גבוהה וכל חוג לימודים ומוסד לימודים יש לו מדיניות קבלה משלו.
ש: אבל הדבר הזה נכון גם לגבי האוניברסיטאות העברית, ת"א והטכניון.
ת: גם באוניברסיטאות יש נתיבי קבלה אחרים.
ש: בסדר.
ת: לפי שיקולים של המוסד כמוכן".
[חקירת ד"ר בן סימון; עמ' 68 לפרוטוקול, שו' 10-17. ועוד בעמ' 69-71]

את דבר הבחינה הפסיכומטרית ככלי אחד מיני רבים למיון מועמדים אישרה ד"ר בן סימון ואף הודתה כי אין הוא מהווה 'תנאי בלעדיו אין' - לאמור:

"הפסיכומטרי בשום מקום הוא לא תנאי בלעדי קודם כל. הוא משקולל עם ציוני בגרות ולעיתים קרובות הוא משקולל גם עם ציוני מיון אחרים. זה אחד הדברים. היתרון שלו על פני כל הכלים האחרים, זה שכמו שאמרתי, זה הכלי הכי מקצועי, הכי סטנדרטי, הכי מפקח, שיש עליו הכי מחקר, שיש עליו הכי הרבה נתונים, זה העוגן. זה העוגן".
[שם; עמ' 79 לפרוטוקול, שו' 13-18]

65. המערער הדגישה כי הבחינה מסייעת לצמצום נשירת תלמידים מאוניברסיטאות, בכך שהיא מצליחה לנבא מי יתמיד בלימודים, באופן המצמצם בזבז משאבים. עניין זה אינו דומיננטי בעיניי, הואיל ותכלית הבחינה הפסיכומטרית היא למנוע כפל מכוני או מחלקות מיון לכל מוסד ומוסד אקדמי בנפרד. נוסף על כך: "המטרה שלנו בתהליך קבלת האוניברסיטאות, זה פעם אחת לקבל את המועמדים הטובים ביותר, המתאימים ביותר, ובעלי הסיכויים הגבוהים ביותר להצלחה". (חקירת מר ניצן; עמ' 15 לפרוטוקול, שו' 7-9).

66. המערער אף הדגישה את היעילות הכלכלית הטמונה בפעילותה. היעילות הכלכלית או החיסכון בעלויות יכולים להתבצע באמצעות גורם חיצוני, אין הכרח כי מוסדות להשכלה גבוהה ייעשו זאת בעצמן. אפנה לדברי העד מטעם המערער - מר ניצן - כאשר נשאל: "למה לא להיעזר לצורך הדבר הזה בחברות חיצוניות?" (עמ' 19, שו' 6-5), אשר השיב - בזו הלשון:

"(...) לשאלתך למה לא לעשות את זה בגופים שונים, משום שכל גוף יש לו את הכלים שלו, את הדברים שלו ואת בסוף את לא שומרת על אחידות. איך אני אדע, אם את מתמיינת במשפטים למשל, שהציון שקיבלת במכון X אקוויולנטי לציון שמועמד אחר התקבל במכון Y? אבל כשאני מקבל את הבחינה הפסיכומטרית שהיא בחינה אמין, מקצועית, והמרכז הארצי זוכה לרקורד, יש לו שם עולמי והוא נתמך ע"י גופים כמו A.T.S וגם במוסדות יוקרתיים בארה"ב למשל, משתמשים במנגנון של A.T.S. אז אנחנו הולכים על מקום שאנחנו יודעים לסמוך, כמו שאנחנו לוקחים את הבגרות שעם כל הבעיות שיש בבגרות, בסוף משרד החינוך שהוא גורם אחד עושה אותה בחינה אחידה בכל הארץ, (...)"
[עמ' 20 לפרוטוקול, שו' 12-23]

67. נמצאנו למדים, כי כל מטרת הבחינה היא לנבא את סיכויי ההצלחה של המועמד, וזאת, לשיטת המערער, יכול להיעשות אך על-ידי גוף אובייקטיבי ומקצועי. לדידי, אין די בכך על מנת לעמוד בגדרה של 'מטרה ציבורית' לרבות הרחבות לה בחוזר 9/2015, שכן יכול להימצא פתרון אחר גם לעניין האובייקטיביות והמקצועיות.

ראו לעניין זה את שאלת בית המשפט להלן:

"אני רוצה לשאול אותך רגע שאלה. אני ראיתי מי מהאוניברסיטאות שהקימו את הגוף שלכם, וראיתי שאוניברסיטת רייכמן איננה בין האוניברסיטאות שהקימו את המרכז. והשאלה שלי האם אוניברסיטת רייכמן, משתמשת בבחינה הפסיכומטרית שלכם לצורך הקבלה?"
[שם; עמ' 21, שו' 21-25]

השיב העד מטעם המערער כך:

"אז לשאלתך 1. אני לא מכיר את אפשרויות הקבלה באוניברסיטת רייכמן. 2. אני מזכיר שאוניברסיטת רייכמן, היא אוניברסיטה פרטית ולא אוניברסיטה ציבורית, ולכן אני לא יודע מה מנגנוני ושיקולי הקבלה שלהם. אני יכול לומר רק מידיעה אישית כי גם ביקרתי ושוחחתי עם אנשים, בהארווד למשל יש מנגנון קבלה קטן, מצומצם גם על בסיס תרומה של אבא או אמא לאוניברסיטה. באוניברסיטאות הציבוריות המנגנון הזה לא קיים ולא יכול להתקיים ולכן מה שנקרא ושוב, כמו שגניתי לעו"ד, קבלה לאוניברסיטת רייכמן כנראה שונה, או אחרת מהקבלה לאוניברסיטאות הציבוריות".
[שם; עמ' 22 לפרוטוקול, שו' 11-1]

יוצא אפוא, מבלי להיכנס למעמד המוסד האקדמי - האם הוא ציבורי או פרטי - העד השיב כי אינו יודע מהו הליך הקבלה לאוניברסיטת רייכמן, שעה שהוא בקיא במצב אצל מוסדות אקדמיים אחרים.

מעיון באתר האינטרנט של אוניברסיטת רייכמן עולה כי קיים אפיק כניסה ללימודים ללא צורך בבחינה פסיכומטרית - כדלהלן:

"הבהרות בנוגע לאפיקי הקבלה:

קבלה על בסיס ממוצע בגרות: באפיק זה מגישים המועמדים ציוני בגרות בלבד והקבלה נבחנת על בסיס ההישגים בציוני הבגרות ללא צורך בפסיכומטרי.

קבלה על בסיס פסיכומטרי: באפיק זה מתקבלים מועמדים על בסיס ההישגים בבחינה הפסיכומטרית ללא קשר לצינוי הבגרות. ישנה חובה להצגת זכאות לבגרות.

קבלה על בסיס ציון מתואם: באפיק זה הקבלה נבחנת על בסיס חישוב ציון מתואם המשקלל את ממוצע הבגרויות ואת ציון הפסיכומטרי. נוסחת חישוב המתואם עשויה להשתנות משנה לשנה.

מועמד יכול לבחור את קטגוריית הקבלה בה הוא רוצה להתקבל. עם זאת, במידה והקטגוריה בה מועמד בחר אינה מאפשרת לו להתקבל למסלול אליו נרשם, ויש קטגוריית קבלה אחרת שבמסגרתה ניתן לקבלו, הוא יוכל להתקבל על בסיס הקטגוריה החלופית. בפרט, מועמד שהציג ציון פסיכומטרי, וציון זה אינו מאפשר קבלת בקטגוריה שבחר, תבחן קבלתו על פי קטגוריות שאינן דורשות פסיכומטרי.

אפיק קבלה על בסיס בגרות

קבלה על בסיס ציוני הבגרות כפופה לדרישות הקבלה של מסלולי הלימוד השונים. תוכלו לחשב את הממוצע במחשבוני הבגרויות שלנו ולקבל יעוץ בהתאם ממנהל הרישום והקבלה. כל המועמדים ללימודים באוניברסיטת רייכמן נדרשים להציג זכאות לתעודת בגרות (חוץ מבעלי תואר אקדמי קודם ומועמדים בקטגוריית 30 פלוס, שיציגו את זכאותם רק אם יידרשו לכך). כל המועמדים שירשמו על בסיס ציוני הבגרות שלהם, ייבחנו בהתאם למסלול אליו נרשמו וקבלתם תהיה כפופה לאישור ועדת הקבלה. לאחר ביצוע הרישום וחתימה על תקנון הרישום והקבלה, יועברו ציוני הבגרות של הנרשמים (ממחזור 1990 ואילך) ישירות ממשרד החינוך לאוניברסיטת רייכמן. מועמדים שמסיבה כלשהי לא יתקבלו ציוני הבגרות שלהם ישירות ממשרד החינוך, יידרשו להציג את ציוניהם, במסמך מקורי. (ההדגשים אינם במקור - א"ד)

[מתוך אתר האינטרנט של אוניברסיטת רייכמן (נצפה ביום 13.1.2025). בכתובת <https://www.runi.ac.il/admissions/undergraduate/categories/regular>]

68. חיזוק לטענות המשיב, לפיה פעילותה של המערכת אינה יכולה להיכנס בגדרה של מטרת 'חינוך', מצוי באתר האינטרנט של המערכת עצמה (בכתובת: <https://www.nite.org.il/psychometric-entrance-test/scores/significance>) לאמור (נצפה ביום 15.1.25) -

"תפקידם של ציוני הבחינה"

המוסדות להשכלה גבוהה אינם יכולים לקבל ללימודים את כל מי שפונה אליהם. לכן הם מעדיפים לקבל את המועמדים שסיכוייהם להצליח בלימודי התואר הראשון הם הטובים ביותר. כדי לחזות את סיכויי ההצלחה של המועמדים מרבית המוסדות נעזרים בציוני הבחינה הפסיכומטרית ובציוני בחינות הבגרות. תפקידם היחיד של ציוני הבחינה הפסיכומטרית הוא לנבא את סיכויי ההצלחה בלימודים: ככל שהציונים בבחינה גבוהים יותר, כך אפשר להניח שסיכויי של המועמד להצליח בלימודים האקדמיים גבוהים יותר.

עם זאת, חשוב לזכור שמדובר בסיכויים, כלומר בהסתברות ולא בוודאות. אי אפשר לקבוע שמי שקיבל ציונים גבוהים בבחינה יצליח בלימודיו ומי שקיבל ציונים נמוכים בבחינה ייכשל בהם. יש גורמים רבים המשפיעים על ההצלחה בלימודים, ובהם המוטיבציה של המועמד, היצירתיות שלו וכושר ההתמדה שלו, ולא את כולם אפשר למדוד בעזרת בחינה.

סף הקבלה ללימודים

תעודת בגרות (או תעודת סיום מכינה) היא תנאי הכרחי לקבלה למוסד להשכלה גבוהה בישראל. בחוגים רבים מוצעים שני אפיקי קבלה עיקריים: (א) קבלה על בסיס הרכב ציוני הבגרות והממוצע שלהם בלבד, (ב) קבלה על בסיס ממוצע ציוני הבגרות וציון הבחינה הפסיכומטרית. כל מוסד קובע תנאי קבלה פרטניים לכל אחד מחוגי הלימוד שלו ודואג לפרסמם. להלן הרחבה על אפיק הקבלה המבוסס על שילוב של ממוצע ציוני הבגרות והבחינה הפסיכומטרית.

כל מוסד מחשב לכל מועמד ציון קבלה הנקרא 'ציון סף'. ציון זה מבוסס על ציוני בחינות הבגרות ועל ציון הבחינה הפסיכומטרית, והוא משקף את סיכויי ההצלחה של המועמד בלימודי התואר הראשון. כל חוג ללימודים מדרג את המועמדים שרשמו אליו לפי ציון הסכום שקיבלו. אחר כך החוג קובע סף קבלה: המועמדים שציונם גבוה מסף הקבלה מתקבלים ללימודים, והמועמדים שציונם נמוך ממנו נדחים.

סף הקבלה בכל חוג ללימודים נקבע לרוב לפי מספר מקומות הלימוד בחוג, מספר המועמדים וציוני הקבלה שלהם: הוא עולה ככל שמספר המקומות קטן יותר, מספר המועמדים גדול יותר ורמת המועמדים גבוהה יותר. חוגי לימוד מסוימים קובעים סף קבלה גם כדי להבטיח שהמתקבלים לחוג הם בעלי יכולת אקדמית מתאימה.

מועמד שנדחה משום שציונו נמוך מסף הקבלה אינו בהכרח בלתי מתאים ללימודים בחוג המבוקש, אלא שבשנה שבה נרשם ללימודים היו די מועמדים שציון הקבלה שלהם עולה על שלו. מסיבה זו מועמד שנדחה מחוג ללימודים מסוים יכול להתקבל לאותו החוג בשנה אחרת, להתקבל לחוג אחר באותו מוסד או להתקבל לחוג דומה במוסד אחר.

מה המשמעות לכך שהציון בבחינה הפסיכומטרית הוא יחסי?

במרבית המבחנים במערכת החינוך הציון אמור להראות באיזו מידה הנבחן שולט בתכנים ובמיומנויות שנלמדו בכיתה. אפשר לשער, למשל, שנבחן שקיבל ציון 80 במבחן בגאוגרפיה שולט ב-80% מהתכנים והמיומנויות שהיה אמור ללמוד בשיעורי גאוגרפיה.

לעומת זאת, הציון בבחינה הפסיכומטרית אינו מבטא את מידת השליטה של הנבחן בחומר לימודי כזה או אחר. במקום זאת הוא מבטא את יכולתו בתחומים מסוימים ביחס לנבחנים האחרים. לכן אנו אומרים שציון הבחינה הפסיכומטרית הוא 'ציון יחסי'. כל מה שאפשר לדעת על נבחן שקיבל ציון 120 בפרקי החשיבה המילולית הוא שככל הנראה, יכולתו המילולית גבוהה מזו של נבחנים שקיבלו ציון גבוה יותר.

כדי לוודא שהציון שכל נבחן מקבל תלוי ביכולתו בלבד, ולא בגורמים הקשורים בבחינה המסוימת שניגש אליה, מחשבים את הציון הסופי ביחס לצינוי כל הנבחנים בבחינה הפסיכומטרית מאז מועדה הראשון, דצמבר 1983. במילים אחרות, אפילו אם במועד שבו נבסגת נבחנו גם מועמדים רבים שהם חזקים במיוחד, לא ישפיע הדבר על אופן חישוב הציון שלך (או שלהם) כיוון שכולם מושווים לכל המועמדים שנבחנו עד כה. מסיבה זו אין למועד הבחינה שום השפעה על ציוני הנבחנים. מכאן עולה שהשאלה העיקרית שצריכה לעמוד לנגד עיני הנבחן בבואו לבחור את מועד הבחינה היא מתי נוח לו ביותר להיבחן".

69. הנה כי כן, נמצאנו למדים - לדידי הדברים אף מדברים בעד עצמם - כדלהלן:

- א. תפקידו של ציון הפסיכומטרי אינו עניין לחינוך אלא כלי חיזוי הצלחתו של מועמד ללימודים במוסדות אקדמיים - הא ותו לא, כך ש"אי אפשר לקבוע שמי שקיבל ציונים גבוהים בבחינה יצליח בלימודיו ומי שקיבל ציונים נמוכים בבחינה ייכשל בהם".
- ב. גובה הציון נקבע "לרוב לפי מספר מקומות הלימוד בחוג, מספר המועמדים וציוני הקבלה שלהם: הוא עולה ככל שמספר המקומות קטן יותר, מספר המועמדים גדול יותר ורמת המועמדים גבוהה יותר.", משמע אין עסקינן בחינוך אלא בתנאי סף לכניסת התלמיד לפקולטה אותה בחר, על מנת לקבל את התלמידים הטובים ביותר (לכאורה).
- ג. המשמעות של הציון הוא כי "מועמד שנדחה משום שציונו נמוך מסף הקבלה אינו בהכרח בלתי מתאים ללימודים בחוג המבוקש, אלא שבשנה שבה נרשם ללימודים היו די מועמדים שציון הקבלה שלהם עולה על שלו".
- ד. הבחינה הפסיכומטרית אינה מקנה, בהכרח, כלים ערכיים או רגישות מקצוע - לאמור: כיוון שהציון בבחינה הפסיכומטרית אינו בודק אינטליגנציה אלא משקף רמת יכולת בתחומים הדרושים ללימודים אקדמיים, וכיוון שיכולות אלו הן בחלקן יכולות נלמדות, הכנה מעמיקה לבחינה יכולה לתרום לשיפור הציון בה.

70. סבורני, שדי בדברים לעיל על מנת לקבוע כי פעילות העמותה אינה משמשת למטרת 'חינוך' כמשמעות מונח זה על פי הלשון וכן על פי משמעות סעיף 9(2) לפקודה, שכן מטרת הבחינה הפסיכומטרית אינה ללמד את המבקשים ללמוד באוניברסיטאות חומר לימוד, ידע אקדמי או מקצוע, אלא מטרתה לסייע למוסדות הלימוד האקדמי במיון של מועמדים, על דרך של ניבוי מי מהם יצליח לסיים את לימודיו, בהשוואה למועמדים אחרים. פועלה של המערכת מבורך, אך איני רואה כי מטרת המערכת עולות כדי "מטרה ציבורית" כהגדרתה בפקודה.

דיון מההיבט המשפטי

71. עד עתה דנתי בהיבט העובדתי של פעילות המערכת - אולם, כאמור בפתח דבריי, לפניי ניצבת שאלה בהיבט המשפטי. על כן, אדון עתה בהיבט המשפטי של פעילות המערכת.

האם העמותה פועלת למען מטרה ציבורית מסוג 'חינוך'?

72. המערכת סימנה בדיון וחשבונו על הכנסות והוצאות מוסד ציבורי למס הכנסה (להלן: "טופס 1215") מטרה 03 (חינוך). כשנשאל מר הקטור, העד מטעם המערכת ששימש כחשב העמותה עד לשנת 2021, מה הכוונה 'חינוך' בטופס 1215 השיב בזה הלשון:

"ש: למה אתה מתכוון בחינוך? את מי אתה מחנך?"

ת: קודם כל זה היסטוריה. כלומר מ-1982 שקיבלנו את הטופס במסגרת הפניה להיות מלכ"ר, מטרת העמותה היה חינוך. אז לא שאלנו, היה ברור שזה חינוך שמוקם ע"י האוניברסיטאות ושעוסקים בחינוך. אני יכול לחדד לך במשך 40 שנה יצרנו משאבי חינוך. והצהרה למה חינוך. אכן.

ש: אוקי, אז אתה אומר בגלל שהאוניברסיטאות הקימו את העמותה הזאת,

ת: לא,

ש: האוניברסיטאות עוסקות בחינוך ולכן גם אתם בחינוך?

ת: לא, לא.

ש: אני מנסה להבין מה אמרת.

ת: את שאלת אותי למה אני כתבתי חינוך? ההנחה שאז קיבלנו לכתוב חינוך. היה מאוד ברור, אף אחד לא חשב שזה לא עוסקים בחינוך. עוסקים בעצם במהלך התהליך של השכלה גבוה, זה משהו אינטגרלי, לא השכלה גבוהה, אין לנו חיים אחרים ללא מקומנו בהשכלה הגבוהה. והשכלה גבוהה מן הסתם עוסקת בחינוך".

[חקירת מר הקטור; עמ' 45 לפרוטוקול, שו' 11-25; עמ' 46, שו' 1-3]

הרושם הוא, כי מר הקטור, ששימש כחשב משך כ-30 שנה (פסקה 2 לתצהירו), לא ידע להסביר כיצד המערכת פועלת למטרת חינוך, אלא כי כך קבעו וזו ההוראה. לאחר מכן, דומה כי שינה גרסתו וטען כי פעילות העמותה זהו חלק אינטגרלי מההשכלה הגבוהה, סתם ולא פירש.

73. כאמור, אין בידי לקבל את הטענה לפיה פעילות העמותה היא למטרת "חינוך" מההיבט המשפטי של המונח כמשמעותו בסעיף 2(9) לפקודה - שכן ניתן לקיים השכלה גבוהה ולקבל תלמידים ללימודים אקדמיים אף ללא בחינה פסיכומטרית. נוסף על כך, כאשר נקבעה פרשנות מצמצמת להוראת הפטור בפקודה, לא ניתן להעמיס בגדרי 'מטרה ציבורית' גם סיוע עקיף למוסדות האקדמיים.

74. כפי שהרחבתי לעיל, איני רואה מקום לקבל את פרשנות המערכת. הניתוח של העובדות ומכלול ההגדרות והקביעות המשפטיות מעלה כי הפרשנות של המשיב סבירה והיא עדיפה על פרשנות המערכת:

א. כפי שצינו לעיל, פרשנות תתחיל בהתאם ללשון החוק ולאחריה תכלית החוק ומטרותיו; לדידי, כפי שהרחבתי לעיל, אין לשון ההגדרה 'חינוך' סובלת את הפרשנות כי פעילות המערכת היא למטרת 'חינוך'.

ב. מקובלת עליי טענת המשיב כי הפרשנות של סעיף 9 לפקודה תהא פרשנות מצמצמת. לאור הקביעות בהלכה הפסוקה, גם מטעם זה איני מוצא כי לשון סעיף 9 לפקודה סובלת את פרשנות המערכת;

ג. כפי שצינתי לעיל, לאור ההלכה הפסוקה, פרשנות רשות המיסים, ככל והינה סבירה, תקבל יתרון על פני פרשנות הנישום. במקרה דנא, דעתי נוטה לפרשנות רשות המיסים, כמשמעותה בחזר 9/2015, שכן הרחבת המונח 'חינוך' או 'סיוע' כפי פרשנות המערכת תוביל להחטאת מטרת הפקודה ותקטין את הכנסות המדינה ממיסים.

ד. עסקינן בהליך אזרחי בו הנפכים נטלי ההוכחה - נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות - ומוטלים הם על כתפי הנישום (המערכת). סבורני, כי המערכת התקשתה בהרמתם.

ה. המשיב התייחס למכונת הכנה לבחינה הפסיכומטרית. כידוע, מדובר במכונים (פרטיים) המסייעים למועמדים לשפר את סיכוייהם לעבור בהצלחה את הבחינה. נראה שגם המערכת אינה רואה באותם גופים כמוסד ציבורי, הפועל למען מטרה ציבורית (חינוך). נטען מטעם המערכת כי מכונים אלה הינם גופים פרטיים, הפועלים לשם השגת רווחים, בניגוד למערכת. לדידי, כפי שאותם גופים לא יוכרו כגופים הפועלים למטרה ציבורית של חינוך גם אם היו מופעלים על ידי גופים שאינם פועלים לשם השגת רווחים, כך אין להכיר בפעילות המערכת כפעילות להשגת המטרה הציבורית של חינוך.

ו. עדי המערכת לא יכלו לבסס טיעונם כי לולא הבחינה הפסיכומטרית רמת הלימוד תרד, או כי בהכרח יוצמו התלמידים הנושרים; להיפך, המשיב ערער טענות אלו, שכן ישנם מסלולי קבלה ללא מבחן פסיכומטרי הן במוסד ציבורי (העברית ות"א) והן במוסד פרטי (ריימן). נוסף על כך, נשירה אינה בהכרח נובעת מכישלון בבחינה אלא יש אף נסיבות חיים אחרות הגורמות לכך. כמו כן, המשיב הצליח לערער את הטענה לפיה, הבחינה הפסיכומטרית כמטרה משנית ממטרתה צמצום נשירה, שכן העד מטעם המערכת הודה כי קיימת נשירה, למשל באוניברסיטת ת"א, של כ-20%, נתון גבוה לכל הדעות.

75. לאור המקובץ לעיל, סבורני כי כפות המאזניים נוטות לפרשנות ולעמדת המשיב. על כן, גם מההיבט המשפטי, ובהתאם לפסיקה שהוזכרה לעיל, איני מקבל את טענות המערכת.

האם העמותה פועלת במטרה ציבורית מסוג 'מדע'

76. המערכת לא סימנה בטופס 1215 כי העמותה עוסקה במטרה ציבורית מסוג 'מדע'. אלא סימנה 03 (חינוך) בלבד ללא סימון מטרה 04 (מדע).

ביחס למטרה מסוג 'מדע' נשאל החשב מדוע לא סומנה מטרה זו השיב כך:

"התהליך הוא של ר"ח. כלומר כל שנה אתה חוזר על הדוח שהיה קודם וממלא את מה שהיה, אתה לא כל פעם פתחת מוסד מחדש. אתה מעתיק מה שיש לך מהדוח הקודם ומהדוח הקודם ומהדוח הקודם ואתה מעתיק, וזה נעשה בשיתוף עם ר"ח. ר"ח ממלאים את הטופס ביחד איתנו כמובן."

[חקירת מר הקטור; עמ' 47 לפרוטוקול, שו' 1-6]

77. ראשית, אין התייחסות קונקרטית מדוע פעילות המערכת מהווה מטרה מסוג 'מדע'. שנית, המערכת לא הציגה מחקרים ולא הצביעה על הפרדה של הכנסות ממדע, כך שניתן יהיה לקיים דיון למצער על חלק מפעילותה ביחס למחקר, התואמת את הגדרת המונח 'מדע'. ממילא שהגדרות סעיף 2(9) לפקודה מפורשות בצמצום. לדידי, הטענה נטענה כבדרך אגב ללא הרמת נטל השכנוע כיאות בהליך דנא, שכזכור נטל השכנוע מוטל על המערכת. גם בתצהיר מנכ"לית העמותה - ד"ר בן סימון - המצהירה לא טרחה להרחיב את היריעה אודות המחקר. אין לי אלא לקבל את עמדת המשיב אף בעניין זה, כי הפעילות, כפי שהמערכת הציגה, אינה למטרה מסוג 'מדע'. למותר לציין, כי גם לטענת המערכת, המחקר לכאורה החל משנת 2010, הפעילות הוקפאה ושוב חזרה לפעילות ואילו חוקרי העמותה, שלא הורחב אודותם, פועלים אך משנת 2015, ממילא שעל שנת 2014 אין אפשרות להגדיר את פעילות המערכת כפעילות למטרה מסוג 'מדע'.

האם העמותה פועלת במטרה ציבורית מסוג 'סיוע למוסד ציבורי'

78. כפי שהמערכת לא דיווחה על מטרה מסוג מדע כאמור לעיל, היא אף לא דיווחה במסגרת טופס 1215, ברובריקה הריקה למטרה נוספת כפי שקבע שר האוצר - 'סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות'.

בעניין זה נחקר העד ניצן והשיב כך:

"ש: אוקי. כשאנחנו קוראים את עמדתך שהליך המיון מה שדיברנו קודם, הוא חלק בלתי נפרד, הליך מיון מקצועי, סדיר וכו', הוא חלק בלתי נפרד ממערכת ההשכלה הגבוהה בישראל, אז מה לדעתך דינים של כל המקומות שמכינים ובחנים להליך המיון? יש הרי מקומות שמסייעים לבחנים לדעת איך להתמודד עם הבחינה, אני מדברת עכשיו על הפסיכומטרית, כי היא כמובן המורכבת ביותר. גם הם לשיטתכם עוסקים בחינוך?"

ת: ממש לא. האם מישהו שמכין ילדים לגן חובה, אנחנו יודעים שהיום מכוני הכנה יש לכל דבר. לכל דבר היום קמים אנשים שהם יזמים ועם כל הכבוד להם ושאפו להם שהם יודעים לעשות משהו שאולי אנחנו לא יודעים לעשות, מה הקשר? הם לא חייבים להתכונן לבחינה הפסיכומטרית".

79. בהמשך חקירת ניצן הוא ניסה ליצור הבחנה בין 'תשתית' לבין 'סיוע' - לאמור:

"כב' השופט: אני רוצה לשאול אותך שאלה. עד עכשיו דיברנו על המבחנים לצורך מיון וקבלה. אני רוצה לשאול אותך על המבחנים שהאוניברסיטה עצמה עושה לתלמידים שלומדים בה. האם יש מבחנים שנעשים בצורה ממוחשבת?

ת: מבחנים של קורסים רגילים לסמסטרים?

כב' השופט: כן.

ת: אני לא יודע לומר מדויק, יכול להיות שכן, אבל גם אם כן, זה בשוליים של השוליים.

כב' השופט: עכשיו, אם האוניברסיטה עורכת לתלמידים שלה - מבחנים ממוחשבים במהלך השנה והיא נעזרת לשם כך בחברת מחשוב. חברת המחשוב הזו דומה למרכז במובן הזה שהיא פועלת למען מטרה ציבורית של חינוך?

ת: אני לא מכיר את המנגנון אם קיים כזה של מבחנים באמצעות חברת מחשוב, זה דבר שאני שוב, המחשוב הוא פלטפורמה, הוא לא חינוך. באותה מידה יכול לעשות מבחנים או גם משהו אחר. אני לא רואה את הקשר בין הדברים".
[שם; עמ' 30 לפרוטוקול, שו' 8-23]

80. כמו כן, בחקירת ניצן לעניין סיוע על ידי חברות מיחשוב המקימות ומתחזקות את אתר האינטרנט של האוניברסיטאות - השיב על שאלות בית המשפט כדלקמן:

"כב' השופט: אני אשאל בינתיים עוד שאלה. לכל אוניברסיטה יש אתר אינטרנט.

ת: נכון.

כב' השופט: והאתר הזה משרת בין היתר את הסטודנטים במהלך שנות הלימוד שלהם, נכון?

ת: כן.

כב' השופט: אם האוניברסיטאות נעזרות בחברת מחשבים לצורך ההקמה והאחזקה של האתרים האלה, מה דינן של אותן חברות מחשבים? הן גם פועלות למען מטרה ציבורית של חינוך?

ת: לא נראה לי, הן נותנות פעולה של שירות שהן לצורך הקמת אתר, אנחנו צריכים חברה, זה לא מיומנות שיש לצורך העניין באוניברסיטה ולכן האוניברסיטה צריכה להגדיר את הדרישות שלה, ושוכרים חברה שתעשה ותוציא לפועל בעצם את הצד הטכנולוגי של האתר הזה, אבל אני לא חושב שזה קשור לנושא של חינוך, באותה מידה הם יכולים לעשות אתר שקשור לא יודע מה, לעסקי המזון".
[שם; עמ' 32 לפרוטוקול, שו' 3-18]

81. על מהותה של פעולה למטרה של סיוע למוסד ציבורי עמד מטעם המשיב אורעד, מנהל תחום בכיר מוסדות ציבור ומלכ"רים ברשות המסים. נטען כי מוסדות ציבור, שפעילותם אינה ציבורית, לא יאושרו לעניין הפטור ממס, במידה ופעילותם אינה משתייכת למטרות הציבוריות שנקבעו בפקודה.

במילים אחרות, נטען כי על מוסד ציבורי לקיים את הפעילות הציבורית שלו במישרין. לטעמי, יש לקבל פרשנות זו של המשיב. כאשר מדובר בפעילות שאינה מטיבה עם הציבור במסגרת המטרה הציבורית הרלבנטית, אין בעובדה כי יש בה כדי לסייע למוסד הציבורי כדי להפכה לפעילות הנעשית לתועלת הציבור. כמו כן, נדרש כי תהיה לפעילות המוסד הציבורי ערך מוסף, ציבורי, מעבר לפעילות של המוסד מקבל הסיוע.

מוסדות אקדמיים מתנהלים באמצעות גופים המעניקים למוסדות שירותים שונים, כגון שירותי מחשב ותוכנה, שירותי הסעדה וניקיון, אולם אותם גורמים לא יהיו פטורים ממס, אף אם הם מסייעים לקידום יכולותיו הכלכליות או הניהוליות של המוסד הציבורי.

העובדה כי חלק מן האוניברסיטאות הנהיגו בעבר בחינות מיון פנימיות בטרם הוקמה המערערת, אינה יכולה לבסס את טענת המערערת, בדבר סיוע לאוניברסיטאות בקידום יכולותיהן הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות. הקמת גוף שיחבר בחינה אחידה לכלל האוניברסיטאות הביאה להטבה כלכלית למועמדים, שאינם נדרשים לשלם לכל מוסד בנפרד עבור הבחינה, אולם בכל מקרה, גם אם היה לכל מוסד מבחן מיון פנימי משלו, לא היה נגרם למוסד הפסד, שכן העלות הייתה מגולגלת על שכמי המועמדים.

זאת ועוד, קיימים במשק מכוני מיון והתאמה, אליהם מופנים מתמודדים ומועמדים לסדרת בחינות, המשמשות לסינון ומיון, על ידי מוסדות ציבור הפועלים למטרות ציבוריות (מדע, תרבות, בריאות).

אותם גופים יכולים לטעון כי הם מסייעים למוסדות הציבור בקידום יכולותיהם הארגוניות או הניהוליות. איני רואה שוני מהותי בין אותם גופים לבין המערערת, שאף היא מספקת שירותי אבחון ומיון עבור גופים שונים, כגון משרד החינוך, מועצת רואי החשבון, לשכת עורכי הדין, מערך הרפואה, משרדי המשפטים והביטחון ועוד. בנוסף, המערערת צברה רווחים ניכרים במשך השנים הרלבנטיות לערעור. כפי שאותם מכוני מיון והתאמה לא נהנים מפטור ממס, על הכנסותיהם ממועמדים לאותם גופים ציבוריים, אין מקום לפטור את המערערת ממס, לפי סעיף 9(2) לפקודה.

יתרות עודפים

82. כזכור, המשיב טען כי העודפים בהיקפים גדולים מאוד מצביעים על רווחיות ולא על מוסד ללא כוונת רווח כהגדרת 'מוסד ציבורי' בהתאם לסעיף 9 לפקודה. לטענת המשיב, העודפים הולכים ונצברים עם השנים לסכומים גבוהים מאד שמושקעים. מנגד, טענה המערערת כי הסכומים מושקעים לצורך שמירה על ערך הכסף וכי הם מיועדים לצורך רפורמות ושינויים שתוכננו בעמותה לטובת ציבור הנבחרים - כגון: שינוי מבנה הבחינה, העברת בחינות לבחינה ממוחשבת, בניית קומה נוספת וכיו"ב. אולם, משך עדות שלמה מר הקטור, חשב העמותה מזה כ-30 שנים, והעד מטעמה, לא סיפק הסברים ברורים לאן מיועדים הכספים הציבוריים בסדרי גודל כפי המוצגים במאזני העמותה, הדומים לרווחיות של חברה רווחית.

83. מקובלת עליי ההבחנה של המשיב, לפיה ככל ועסקינן בעמותה רווחית יותר הרי שהכנסותיה מצביעות על רווח ולא על פעילות ללא כוונת רווח. להלן אפרט:

העד הקטור, שהיה חשב העמותה משך כ-30 שנה, התקשה לתת הסבר משכנע לרזרבות הכספיות בהיקפים גבוהים, וטען כי אלו הופרשו לקרנות אך לא סיפק הסבר המניח את הדעת לגבי פעילות ספציפית ואף הביאורים לדוחות הכספיים של המערערת לא סיפקו הסבר ברור וחד משמעי באשר לעודפים, שהוצאתם לפועל וביצועם לוטה בערפל. ודוק, תכנונים כפי שתיאר העד בהיקפים כה גדולים, תוך שינויים לעיתים קרובות בקרנות, ומגמת עלייה של העודפים מבלי שתכנית ההפרשה לאותן קרנות יצאה אל הפועל, מעלה תהיה באשר לגרסת המערערת וממילא שאין להסתמך על הטענה לפיה העודפים משמשים קרנות לפעילות ופיתוח של העמותה (עדות הקטור, עמ' 47-53).

84. כמו כן, גם מעדות ד"ר בן סימון לא ניתן להבין דברים לאשורם ביחס לעודפים וקרנות ייעודיות לפיתוח העמותה (חקירת ד"ר בן סימון; עמ' 80-83).

85. נוסף על האמור לעיל, יש לתהות, לאחר שצברה המערערת רזרבות בסכום של מעל 40 מיליון ש"ח, מדוע לא הפסיקה לצבור (שכן יש גבול כמה צריך לצבור למטרת בניית מבנה או קומה נוספים, או שינוי מערך הבחינה בקצב ההתקדמות הטכנולוגיה והדיגיטל) והזיילה, על דרך משל, את עלות הבחינה. שאלה זו, למרות שלא נשאלה, נותרה בחלל האוויר ולא מצאתי בטענות המערערת תשובה כדבעי לשאלה זו. העדר הסבר או תשובה המניחים את הדעת, עומדים למערערת לרועץ.

86. לגופם של דברים; חוזר 9/2015 קובע (סעיף 6.1.12) כי אחד התנאים (המצטברים) של מוסד ציבורי הוא: "המוסד משתמש בנכסיו והכנסותיו להשגת מטרותיו הציבוריות בלבד ואינו צובר, באופן לא סביר, נכסים או הון לתקופה ממושכת בלי להשקיעם בקידום מטרות קונקרטיות או מבלי שיש לו תכנית עדכנית, מעשית ויעילה לשימוש בנכסים אלה לצורך קידום מטרותיו. צבירת נכסים או הון כאמור תהא בכפוף למדיניות שתיקבע מעת לעת בנושא זה, בנהל שר האוצר להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה (לפי סעיף 3א לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה)".

87. כמו כן, בהמשך חוזר 9/2015 (סעיף 6.1.25) נדרש 'מוסד ציבורי' להגדיר מטרותיו הציבוריות במסמכי היסוד, בתעודת הרישום ובתקנון התאגיד הרשום.

88. כפי האמור ועל בסיס הנתונים בדוחות הכספיים של המערערת, עולה כי היקף העודפים אינו סביר, וכי אין לפנינו קרן ייעודית אחת שהושלמה דיה. נוסף על כך, בתעודת הרישום של העמותה מופיעה מטרה אחת והיא: "בניה והפעלה של מערכת מיון מועמדים ללימודים אקדמיים במוסדות להשכלה גבוהה" - המערערת לא טרחה לשנות או להוסיף על מטרתה בתעודת הרישום שלה, והדבר אומר 'דרשני'. דבר מטרת 'חינוך' לא בא זכרה. גם בתקנון העמותה לא נזכר 'חינוך' אלא מטרת אחרת, שלדעת המערערת כוונתם היא 'חינוך', טענן שאינו יכול לקבל.
89. נוסף על האמור לעיל, לא השתכנעתי כי כספים המנותבים להקמת מבנים מצביעים על מטרת ציבוריות. יש בהם, לכל היותר, משום יעילות כלכלית וסיוע לחברי העמותה ולא לציבור - ניתן לערוך בחינות בקמפוס האוניברסיטאות בחופשות סמסטר כאשר כיתות הלימוד פנויות וכיו"ב.
90. כמו כן, עלות הבחינה דומה כי התייקרה ולאחר כמה שנים הוזלה. העד הקטור התפתל בתשובותיו בעניין תמחור הבחינה (עדות הקטור; עמ' 58-60). לא השתכנעתי כי תמחור הבחינה - בפרט לאור יתרות העודפים בסדר גודל של מעל 40 מיליון ש"ח - אכן נעשה לפי עלות והזפחת כאשר ניתן היה להפחית. אדרבה, יתרות העודפים מצביעים על מחירי שוק, גם אם לא קיימת תחרות בפועל - היינו המערערת תמחרה את התשלום עבור הבחינה לפי סכום שיוביל לעלייה או שמירה על מספר נבחנים ולא על ירידה דרסטית עקב מחיר יקר של הבחינה. סעיף הכנסות מדמי בחינות מדבר בעד עצמו - כדלקמן:
- a. שנת 2014: כ-50 מיליון ש"ח;
 b. שנת 2015: כ-59 מיליון ש"ח;
 c. שנת 2016: כ-60 מיליון ש"ח;
 d. שנת 2017: כ-58 מיליון ש"ח;
 e. שנת 2018: מעל 62 מיליון ש"ח;
91. הנה כי כן, מגמת הכנסות מדמי בחינה עלתה משנת 2014 ועד לשנת 2016 (שנות המס). אולם, בשנת 2017 הייתה ירידה, אך ירידה זו דומה כי תוקנה שנה לאחר מכן בשנת 2018, המגמה הכללית של חמש שנים (אינדיקציה מהותית) כי המערערת במגמת עלייה בהכנסות.
92. יוצא אפוא, כי המערערת לא הצליחה להרים את הנטל לפיו חרף רווחיותה היא אינה פועלת למטרות רווח. ודוק, המערערת טענה כי היו לה הפסדים מהשקעות בניירות ערך. לטעמי, מוסד ללא כוונת רווח אינו יכול לקחת סיכון ולנהל - בשם השמירה על ערך הכסף - תיק השקעות בסכום של מעל ל-20 מיליון ש"ח. הדבר מצביע על פעילות כלכלית ולא על פעילות רווחה למען הציבור. קשה להלום השקעות נושאות סיכון, כאשר לטענת המערערת הוכח כי הן מסוכנות, לאור הצגת הפסדים בסכומים בלתי מבוטלים בשנים 2015 ו-2016 [בשנת 2014 רווח מני"ע בסך של 700,00 ש"ח] (חקירת הקטור; עמ' 63. סעיף 2.20 לנימוקי הערעור).

עוללות

93. **ביחס לטענה לצורך במומחה על מנת לגבות 'מס אמת'**; המשיב אינו מחויב להסתייע בחוות דעת של מומחה, במיוחד במקרה כמו בענייננו, בו המחלוקת המרכזית הינה פרשנות דבר חיקוק, דהיינו, מחלוקת משפטית.
- במהלך הדיון ב"כ המערערת הרבה להיכנס לדיון ביחס למומחה או העדר התייעצות עם מומחה בתחום הפסיכומטריקה וחינוך- לטעמי, הדיון אינו מוסיף ואינו גורע מהדברים שנאמרו לעיל, שכן לפנינו מחלוקת משפטית בעיקרה.
94. **קנס גירעון**; בנסיבות העניין, איני רואה מקום לחיוב המערערת בקנס גירעון. עסקינן במערערת שקיבלה מעמד של מוסד ציבורי פטור משך כ-30 שנה. למרות בחינה מחדש של מעמדה אצל המשיב, איני סבור כי יש בדיווחיה משום רשלנות או הפרה של הוראות פקודת מס הכנסה. משום כך, יש לקבל את הערעור בהיבט זה, באופן שקנס הגירעון יבוטל.
95. **הערה לסיים**; במהלך הדיון התנהל ויכוח האם ניתן לרשום בטופס הרלבנטי מטרה אחת או יותר; אבהיר כי בטופס המוצג בכתבי טענות הצדדים ניתן לראות בבירור כי ניתן לסמן יותר ממטרה אחת ולהוסיף אף מטרת שאינן מצוינות בסעיף 9(2) לפקודה.

סוף דבר

96. **לאור כל האמור לעיל, הערעור נדחה, למעט בנוגע לקנס הגירעון, כאמור לעיל בפסקה 94.** המערערת תחויב במס הכנסה בהתאם לשומה בצו מיום 26 בינואר 2021.

בנסיבות העניין ולאור ההכרה בפטור ממש במשך עשרות שנים, עד לשינוי בעמדת המשיב, איני עושה צו להוצאות.

המזכירות תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.

(-) שופט