

רשות המסים בישראל

מיסוי רבנים, "מקובלים" ובד"צים

תקציר

רקע כללי

שירותי הדת שנותנים רבנים כוללים עריכת חתונות, מתן שירותי כשרות ושחיטה, עריכת בריתות מילה, ייעוץ אישי ועוד. בישראל פועלים עשרות רבנים המכונים בפי העם "מקובלים". למקובלים ניתנים עבור שירותיהם תקבולים כספיים, וב"חצרותיהם" נמכרים תשמישי קדושה לסוגיהם. המקובלים, שחלקם צברו הון רב, טוענים כי הכנסותיהם הן בגדר מתנות או תרומות, ולכן אינן חייבות במס. יש אוכלוסיות שאינן סומכות על ההכשר המוסדי הניתן מטעם הרבנות הראשית, ומעדיפות את המוצרים הנמצאים בהשגחת גופי כשרות פרטיים (להלן - בד"צים). בישראל פועלים יותר מ-20 גופי כשרות פרטיים, העוסקים לא רק במתן הכשר למזון, אלא גם במתן הכשר הלכתי בתחומים אחרים, כמו השקעות פיננסיות. פעילותם הכספית של גופים אלו נאמדת במאות מיליוני שקלים.

פעולות הביקורת

בחודשים אפריל-אוקטובר 2013 בדק משרד מבקר המדינה את טיפול רשות המסים בישראל (להלן - רשות המסים או הרשות) בחצרות הרבנים המקובלים ובבד"צים. הביקורת נעשתה ברשות המסים. בדיקות משלימות נעשו ברשם התאגידים, ברבנות הראשית וברשות לאיסור הלבנת הון ומימון טרור (להלן - הרשות לאיסור הלבנת הון).

.....

טיפול הרשות במיסוי הבד"צים

להלן שלושה מקרים מהם ניתן ללמוד על מאפייני טיפול רשות המסים במיסוי הבד"צים.

1. בד"ץ מסוים, הנחשב לאחד ממפעלי הכשרות הגדולים בארץ, פועל באמצעות חברה. חברה זו דיווחה בשנים 2010 ו-2011 על מחזור של כ-6 מיליון ש"ח בכל שנה משנים אלה, ועל הכנסה חייבת במס של כ-40 אלפי ש"ח ו-27 אלפי ש"ח לכל אחת מהשנים בהתאמה (כ-0.5% מהמחזור בממוצע). חברה זו רשומה במשרד השומה ירושלים. 2. במסגרת בדיקת ספרי החברה לשנים 2001-2008 טענה החברה לפני פקיד השומה כי חלק מתשלומיה למשגיחי הכשרות

ולשוחטים מטעמה, אינם חייבים במס הואיל ועבודתם של שוחטים ומשגיחים אלה מתבצעת בחו"ל על ידי תושבי חוץ. לחברה נקבעו שומות בהסכם לשנים 2001-2008 ולפיהן עמד סכום המחזור השנתי על כ-4.8 מיליון ש"ח בממוצע, וההכנסה החייבת השנתית עמדה על כ-126 אלפי ש"ח בממוצע (כ-2.6% מהמחזור הממוצע).

על פי סעיף 170 לפקודה, המשלם לתושב חוץ חייב לנכות מס בשיעור של 25%, אם מדובר בהכנסה החייבת במס. בהסכמי השומה שנעשו עם החברה נקבע כי החברה תחויב במס בשיעור של 12.5% על התשלומים לעובדיה תושבי החוץ, כלומר חצי משיעור המס על פי הפקודה.

כמו כן, פקיד השומה אישר לראות בתשלומים של החברה לעובדיה תושבי החוץ - הוצאה המוכרת כחלקה למס, על אף היעדר אסמכתאות המוכיחות את תושבות החוץ של חלק מעובדים אלה (אישור על תושבותם בחו"ל מרשויות מס זרות¹, חוזים שנחתמו בין תושבי החוץ ובין החברה וכו').

2. בד"ץ א' פעל בעשור האחרון באמצעות כמה עמותות וחברות. עד שנת 2000 סיפק בד"ץ זה שירותים באמצעות שתי עמותות. לאחר מכן הוקם מבנה מס המבוסס על שלוש חברות, **זכה זיכה אותן בהקלות מס מפליגות**. להלן טבלה המסכמת את המארג התאגידי ואת הסדרי המיסוי שבמסגרתם פעל בד"ץ א':

לוח 1

המארג התאגידי והסדרי המיסוי

התקופה	התאגיד
2001-1998	עמותה א' - שילמה מס מופחת על פי הסכם השומה.
2002-2000	עמותה ב' - שילמה מס מופחת על פי הסכם השומה.
משנת 2003	חברה A - הוקמה בשנת 2001. החברה משלמת מס מופחת על פי הסכם שומה, שבו הותרו לה הוצאות "דמי זיכיון"/"מוניטין" לחברה B.
משנת 2003	חברה B - הוקמה בשנת 2003 כגוף מלכ"רי - "חברה לתועלת הציבור". הכנסותיה פטורות ממש כ"דמי זיכיון" שקיבלה מחברה A.
משנת 2000	חברה C - הוקמה בשנת 2000. החברה עוסקת רק בתחום השחיטה, שאינו נכלל בתחומי העיסוק של חברות A ו-B.

רשות המסים לא יזמה איתור של כלל מפעלי הכשרות הפרטיים, וממילא לא בדקה את פעילות בד"ץ א' עד שנת 1997, לפני תחילת פעילותן של העמותות האמורות.

בשנת 2002 בדקה הרשות לראשונה חלק מפעילות בד"ץ א', במסגרת בדיקת עמותות א' וב'. במרץ 2003 ערך משרד פקיד שומה ירושלים 3 לעמותות אלו שומות, על פי הסכם שומה לשנים 1998 עד 2002 (להלן - הסכם היסוד). הסכם היסוד קבע מסמרות לגבי כל תאגידי הבד"ץ.

1 אישור כזה ניתן בטופס 114a, כפי שנקבע בהוראת ביצוע 34/93 בדבר "ניכוי מס במקור מתשלומים לתושבי חוץ".

א. בדיוני השומה שקדמו להסכם היסוד טענו עמותות א' וב' כי אישורי הכשרות שהן נותנות הן תחליף לפעילות המדינה בתחום הפיקוח על הכשרות, ולפיכך הן רואות עצמן מי שפועלות למימוש "מטרות ציבוריות", כפי שהוגדרו בפקודה "דת" ו"סעד".

כבר באוקטובר 2010 פנה משרד מבקר המדינה בעניין זה, במסגרת בדיקה ראשונית שביצע, אל פקיד שומה ירושלים 3 דאז. פקיד השומה השיב באותו חודש כי הטיפול השומתי העלה כי פעילות בד"ץ א' עולה בחלקה לכדי עסק, ובחלקה היא פעילות מלכ"רית בתחום הדת. בתשובתו ציין פקיד השומה כי "יודגש כי הקביעה לפעילות עסקית לא נקייה מספק הואיל ולא מדובר בעסק שמקיים את כל המבחנים הידועים אלא [פעילותו היא] השכרת שם מותג-בד"ץ... [שהיא] פטורה ממס אצל מוסד ציבורי... הסדר המס הנ"ל היה ביריעת הנהלת המשרד דאז".

משרד מבקר המדינה מעיר כי תשובת הרשות אינה תואמת את ממצאי ביקורת המס שעשה משרד שומה ירושלים 3 בתיקי עמותות א' וב' כפי שיפורט בהמשך. בתיקים אלו לא נמצאה הוכחה להכנסות מפעילות מלכ"רית של העמותות, פרט להכנסותיהן מפעילותן כמפעלי כשרות. כמו כן לא נמצאו חוות דעת של הלשכה המשפטית או של המחלקה המקצועית ברשות לטיטת הסדר המס החריג.

ב. ההסכם עם עמותה א': במרץ 2003 נערכו לעמותה א' שומות בהסכם לשנים 1998 עד 2000. על פי תחשיב משרד השומה, נצברו בעמותה זו הכנסות חייבות במס בסכום של כ-45 מיליון ש"ח. אולם לבסוף חויבה העמותה במס חברות רק על 13.5% מהכנסותיה אלו ולפיכך רק כ-6 מיליון ש"ח הוגדרו באותן שנים כ-"הכנסה חייבת במס" עליהן שולם מס חברות; שהוא המס החל על פעילות עסקית של תאגיד שהוא "מוסד ציבורי".

ההסכם עם עמותה ב': במרץ 2003 נערכו גם לעמותה ב' שומות לשנים 2000-2002. בשומות בהסכם שערך משרד השומה ירושלים 3 עם עמותה זו, הוא הכיר בהוצאות "מוניטין" של העמותה בסך של כ-11 מיליון ש"ח בשנות ההסכם. בכך קטנה ההכנסה החייבת במס באותו סכום.

בנוגע לשנות המס הבאות נקבע במסגרת "הסכם היסוד" במעין "החלטה מקדמית"³, כי הבד"ץ יזכה להסדר מס מיוחד:

כל ההכנסות מפעילות הכשרות תדווחנה בחברה חדשה A. לחברה יותרו הוצאות בשיעור של 13.5% ממחזור העסקים שלה, בגובה התשלום לחברה B כהוצאות תשלום "מוניטין" או "דמי זיכיון". בכך תקטן ההכנסה החייבת של חברה A בסכומי הוצאה כאמור ויקטנו תשלומי המס שלה.

הגוף הרבני⁴ המשמש כמעין "מטריה הלכתית" לפעילות הבד"ץ, יקים את חברה B אשר תוגדר כ-"חברה לתועלת הציבור" וכמי שעומדת בתנאי סעיף 9(2) לפקודה ולכן מהווה "מוסד ציבורי"⁵. חברה B תרשום בספריה הכנסות בשיעור של 13.5% ממחזור חברה A "בגין שימוש בשמם הטוב של הרבנים" ותסווג הכנסה זו כהכנסה לפי סעיף 7(2)

2 בהסכם לא צוינה הסיבה לקביעת שיעור מס זה.

3 ראו בהמשך על מהותה של "החלטה מקדמית".

4 הרבנים המשמשים "בית דין צדק". נציגי בד"ץ א' סירבו למסור לרשות פרטים לגביהם.

5 לעניין הגדרת "מוסד ציבורי" וחבות המס על פעילותו העסקית, ראו מבקר המדינה, דוח שנתי 2011: 61 (2011), בפרק "מיסוי מוסדות ציבור ומוסדות ללא כוונת רווח", עמ' 631-650.

לפקודה⁶. הכנסות אלו היוו את כלל הכנסות חברה B. הוסכם כי ההכנסה בידי חברה B תוגדר כהכנסה פטורה הואיל והיא תיחשב כ- "הכנסה פאסיבית", ו- "מוסד ציבורי" אינו חייב במס על הכנסות פאסיביות. חברה B כ- "חברה לתועלת הציבור", תפעל כחברה המקדמת שירותי דת. כלומר, כל תכליתה של חברה B היא חלוקת שיעור קבוע מהכנסות חברה A למוסדות תורניים מסוימים. המנגנון של העברת כספים אלו לא ישירות על ידי חברה A אלא באמצעות חברה B נעשה אך ורק לשם קבלת הקלות המס כפי שהוסכם בהסכם היסוד.

הסכם מס זה הוא חריג ומטרתו היא להקטין את חבות המס של תאגידי הברד"ץ כמפורט להלן:

(1) פקודת מס הכנסה מגדירה כי הכנסות שישווגו כהכנסות על פי סעיף (7)2, (הכנסות מנכסים אחרים) מותנות בקיומו של נכס המניב את אותן הכנסות כהגדרת "נכס" באותו סעיף. הועלה כי בחברה B אין רישום של נכס "מוניטין" מניב בגין שמם הטוב של הרבנים. זאת ועוד, גם אם היה רישום של נכס מוניטין בספרי חברה B, הוא היה מנוגד לפסיקה בנושא מוניטין: מוניטין הינו נכס בלתי מוחשי. ככל שהדבר אמור במוניטין האישי, ההנחה הרווחת היא, שמוניטין זה צמוד לבעליו. מקור צמיחתו הוא באיש עצמו. המוניטין שלו טבוע באישיותו, ולכן יחיד אינו יכול להיפרד משמו הטוב ו- "למכור" אותו לתאגיד⁷.

פקודת המס אינה מגדירה אפוא מהו מוניטין, אולם בפסיקה נקבע כי מוניטין הוא מושג כלכלי הנובע מתכונות וסגולות של אדם, והאדם אינו יכול להיפרד מתכונותיו⁸. לכן אף אם נצמח לרבנים מוניטין עסקי, הם אינם יכולים למכור אותו לחברה B.

סך ההכנסות של חברה A בגין השנים 2003-2011 היה כ-505 מיליון ש"ח. הסך המצרפי של מרכיב ה"מוניטין" בשנים האמורות היה כ-68 מיליון ש"ח, ובגינו הוקטן סכום קרן המס לשנים אלו, לפי שיעורי מס החברות ששררו אז, בסך של כ-20 מיליון ש"ח. סכום קרן המס שהוקטן לעמותות א' ו-ב' ולחברות A ו-C בשנות ההסכם, היה בסך 49 מיליון ש"ח.

(2) בהסכם היסוד נקבע כי "ההסכם לעתיד יחול גם על כל גוף חדש בעל שירותים דומים, לציבור דומה, שהשליטה בו (במישרין או בעקיפין) בידי הגוף הרבני". על כן הסכם היסוד כלל איפה הסכם לעתיד שהוא מעין החלטה מקדמית, לגבי חברות שיהיו קשורות בעתיד לגופים רבניים.

יודגש כי מרכיב ההחלטה המקדמית בהסכם לא אושר על ידי המחלקה המקצועית של הרשות, בניגוד לנוהלי הרשות.

6 סעיף (7)2 לפקודה מחייב במס "השתכרות או רווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ולא קרקע ולא בניין תעשיתי".
7 ראו עמ"ה 214/88 מכבי חיפה נ' פקיד שומה חיפה, "מיסים" ד/ה-172.
8 בתקינה החשבונאית מוניטין של תאגיד נרשם רק אם הוא נמכר לתאגיד אחר ומחיר המכירה עולה על ערך נכסיו, כפי שהוא מוצג בספריו ביום המכירה. במקרה זה מוגדר "מוניטין" - ההפרש בין מחיר המכירה של התאגיד לערך נכסיו בספרים.