

מיסוי ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים

תקציר

במוסדות להשכלה גבוהה העוסקים במחקר גדל בשנים האחרונות משקלו של העיסוק ביישום מסחרי של מחקרים, המניב הכנסות לא מבוטלות, והמוסדות אף הקימו לשם כך מנגנונים וגופים מיוחדים. תופעה זו בולטת במכון ויצמן למדע (להלן - המכון).

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות) לא בחנה את שאלות המיסוי הכרוכות בתופעה האמורה; שכן יכול שתהיה לה השפעה על מעמדם של מוסדות אלה בכל הנוגע לתשלום מס: המוסדות זכאים לפטור ממס בשל פעילותם למען מטרה ציבורית - עיסוק במחקר מדעי בסיסי המעשיר את הידע. עיסוקם הרב ביישום מסחרי של מחקרים מעורר את השאלה אם גם רווחיהם מעיסוק זה פטורים ממס.

את מרבית ההכנסות שהפיק המכון מיישום מסחרי של מחקרים הוא העביר במישרין לקרן פיתוח, בלא להציגן כהכנסה בדוחות ההכנסות וההוצאות שלו. הוא גם לא הציג את מלוא ההכנסות האמורות בדוחות השנתיים שהגיש לרשויות המס. בביקורת שעשתה הנציבות במכון היא לא עמדה על היקף הכנסותיו מיישום מסחרי של מחקרים וגם לא ביררה את חבות המס של המכון בהקשר להכנסותיו מיישום מסחרי של מחקרים.

כל מוסד רשאי לדווח על פי כללי הדיווח החשבונאי שהוא מעדיף, להבדיל ממוסדות דומים כמו מלכ"רים הכפופים לכללי דיווח אחיד. הדבר עלול להביא לדיווחים שלא ישקפו כראוי את מצבם הכספי של המוסדות. הוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה טרם החילה על המוסדות להשכלה גבוהה כללי דיווח חשבונאי מחייבים מטעמה.



מבוא

מיסוי מלכ"רים

מרבית מוסדות המחקר באוניברסיטאות בארץ ובעולם עוסקים ביישום מסחרי של חלק מהמחקרים שנעשו בהם. אחד ממוסדות המחקר המובילים בישראל הוא "מכון ויצמן למדע", שכמוסד להשכלה גבוהה הוא "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן - הפקודה). בסעיף זה נקבע פטור ממס בין היתר על הכנסתו של "מוסד ציבורי" "במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבדנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו ע"י חבר בני אדם שבשליטתם העוסק בעסק". לפי הפקודה, "מוסד ציבורי" הוא חבר בני אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, הקיים ופועל למען מטרה ציבורית, ונכסיו והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, והוא מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו הכנסותיו והוצאותיו להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שהתקין שר האוצר. "מטרה ציבורית" הוגדרה מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאישר שר האוצר כמטרה ציבורית.

תיקי מס ההכנסה של מוסדות ללא כוונת רווח (להלן - מלכ"רים) ושל מלכ"רים שהם בעלי מעמד של מוסד ציבורי לעניין הפקודה והם זכאים לפטור ממס¹, מתנהלים במחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים (להלן - ממצו"מ) שבנציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין (להלן - הנציבות) ובמשדרי פקיד שומה ירושלים³. תפקידיה של ממצו"מ הם לפקח על פעילותם של המלכ"רים באמצעות בדיקת הדוחות שהם מגישים לה וכן באמצעות ביקורות יזומות אצלם. ממצו"מ בודקת, בין השאר, אם הם עומדים בתנאים המקנים להם פטור ממס על הכנסותיהם. אם מתברר שיש להם הכנסות החייבות במס (למשל, הכנסות מעסק), על ממצו"מ לערוך להם שומות מס ולגבות מהם את המס.

מכון ויצמן למדע

מכון ויצמן למדע (להלן - המכון) הוא מוסד מחקר אקדמי. אחת ממטרות המכון על פי מסמכי היסוד שלו היא, לעסוק במחקר מדעי טהור ובמחקר מדעי יישומי. המכון מאוגד כחברה מוגבלת בערכות בלא הון מניות, והוא בגדר חברה לתועלת הציבור הן לפי פקודת החברות [נוסח חדש], התשמ"ג-1983, והן לפי חוק הנאמנות, התשל"ט-1979. כמו כן, הוא "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה. המכון כלול בהגדרה זו בשל פעילותו הציבורית בתחומי המדע והחינוך, הנמנים עם המטרות הציבוריות הנקובות בסעיף האמור. מבקר המדינה החיל את ביקורת המדינה על המכון מכוח סעיף 9(8) לחוק מבקר המדינה, התשי"ח-1958 [נוסח משולב], בהיותו גוף הנתמך ע"י הממשלה.

1 כל מוסד ציבורי הוא מלכ"ר אך לא כל מלכ"ר הוא מוסד ציבורי לעניין הפקודה.

המכון הוא אחד ממוסדות המחקר הגדולים בארץ. בשנת הלימודים התשס"ב (2001-2002) הועסקו בו כ-2,360 עובדים במשרות מלאות, כמחציתם במחקר. המדינה מממנת כ-40% מתקציבו השוטף של המכון. המכון גם מקבל מגופים שונים בארץ ובחו"ל מענקים המיועדים למימון מחקרים הנעשים בו; בשנה שהסתיימה ב-30.9.02 הגיעו הכנסותיו ממענקי מחקר לכ-219 מיליון ש"ח.

מוסדות מחקר אקדמיים עוסקים במחקר מדעי בסיסי. זהו מחקר מדעי טהור שנועד להעשיר את הידע ולהכשיר חוקרים ומטרתו אינה כלכלית-עסקית.² מחקר יישומי, לעומת זאת מיועד בדרך כלל לפיתוח מוצר שיניב רווחים מרביים. בכך שונים מוסדות המחקר האקדמיים מחברות מסחריות, הפועלות בשוק תחרותי ותכליתן אינה אלה השאת רווחיהן ויישומן המסחרי של פירות מחקרן.

בשנים האחרונות ניכרת באוניברסיטאות מגמה של הרחבת העיסוק ביישום מסחרי של מחקרים. אחד מביטוייה של מגמה זו הוא שיתוף פעולה עם גורמים בתחום התעשייה, שתוצאתו רישום פטנטים על המצאות שמקורן במחקרים שנעשו באוניברסיטאות, כדי להפיק מהן רווחים. מגמה זו קיימת גם במכון. המכון עושה בכל שנה כ-1,100 מחקרים מדעיים בתחום המחקר הבסיסי, ומעטים ממחקרים אלה מתפתחים לכדי מחקר יישומי המביא לפיתוח מוצר חדש (כגון תרופה חדשה) ולרווחים גדולים לחברות שעוסקות בייצור המוצר.

הפקת רווחים ממחקר יישומי בידי המכון

המכון הקים חברה ושמה "ידע חברה למחקר ופיתוח בע"מ" (להלן - חברה ידע). החברה נועדה, בין היתר, "לתמוך בפעולות מכון ויצמן למדע, יד חיים ויצמן, מכון זיו או אנשים או מוסדות הקשורים למוסדות - האמורים לגבי ניצול מסחרי או פתוח תעשייתי של המצאות, פטנטים, זכויות לגבי פטנטים או בקשר לפעולות אחרות הנוגעות לענייני ומטרות החברה". חברה ידע התאגדה בשנת 1959, ועד 1967 הייתה חברה ידע חברה בת של המכון.

בשנת 1967 העביר המכון את 1,997 מניות החברה שהחזיק בהן לנאמנות ושמה "ידע טרסט", שהקים באותה השנה. בכתב הנאמנות נקבע כי הנאמנות תנוהל בידי שישה נאמנים, בהם שלושה המועסקים במכון או קשורים אליו ושלושה שאינם מועסקים בו. הנאמנות נרשמה כהקדש ציבורי אצל רשם ההקדשות. בכתב הנאמנות צוין, כי חברה ידע עוסקת בקידום היישומים המסחריים של מחקרים מדעיים שנעשים במכון. הותנה כי בכל

2 בעניין זה ראו ניתוח וגיבוש מדיניות להעברת טכנולוגיות מהאוניברסיטאות לתעשייה (יולי 2001), הוצאת מוסד שמואל נאמן למחקר מתקדם במדע וטכנולוגיה שליד הטכניון - מכון טכנולוגי לישראל, חיפה.

שנה יינתנו לפחות שני שלישים מרווחי הנאמנות כמענק למכון, שתרם לה את המניות. יצוין כי לנאמנות אין פעילות ציבורית ממשית משלה מלבד החזקתה במניות חברת ידע ובזכות למנות את מנהליה.

חברת ידע מספקת שירותים אך ורק למכון; היא שוכנת במבנה שהמכון בנה עבורה בשטחו, ומשלמת למכון דמי שכירות חודשיים בעד השימוש במבנה. בעת הביקורת העסיקה החברה 14 עובדים, ובדירקטוריון שלה היו 13 חברים - שמונה מהם קשורים למכון. ליו"ר הדירקטוריון של החברה נבחר אחד מנציגי המכון. בהסכם שנחתם באוגוסט 1990 בין חברת ידע למכון צוין, כי "בהתאם להסדרים המקובלים במכון מעביר המכון לידע, ללא תמורה, את האמצאות הטכנולוגיות, הבסיס המדעי לרישום פטנטים, התהליכים והתוצאות האחרות של המחקר המדעי (היישומי) המתבצע במכון"; וכן כי "ידע תעביר למדענים הזכאים את חלקם בסך ההכנסה (הנקה) ואת היתרה תעביר ידע למכון כהחזר ההוצאות וההשקעות שנעשו ע"י המכון ואשר באמצעותם או בקשר אליהם או כתוצאה מהם הושג סך ההכנסה". על פי ההסדרים הנהוגים במכון, חוקר שפיתח המצאה זכאי ל-40% מהרווחים שתניב. בהסכם גם נקבע, כי חברת ידע תהיה זכאית לעמלה מהסכומים שתקבל על חשבון הסכמי מחקר, תמלוגים, דמי רישוי, דמי אופציה, מכירת שירותים או מוצרים, מכירת מניות, פטנטים או זכויות קניין רוחני ואחרות וכו'; העמלה תהיה מדורגת, ושיעורה יהיה בין 18% בגין החלק מהכנסה שנתי שסכומה 5 מיליון דולר, ל-1% בגין החלק מהכנסה שנתי שסכומה יותר מ-50 מיליון דולר.

חברת ידע מגינה על ההמצאות באמצעות רישום ושמירה על תוקפם של מאות פטנטים ופועלת לאיתור משקיעים שיהיו מוכנים להשקיע את הסכומים הנדרשים כדי להשלים את פיתוח המוצר ולעשותו למוצר מסחרי. לאחר איתור המשקיעים נחתם עמם הסכם המסדיר את זכויות השימוש בפטנט כנגד תשלום תמלוגים לחברה.

את מרבית הכנסות שהחברה מפיקה מיישום מסחרי של מחקרים היא מעבירה במישרין למכון; בשנת 2002 העבירה החברה למכון כ-164 מיליון ש"ח ובשנת 2001 היא העבירה לו כ-140 מיליון ש"ח. המכון, שהוא כאמור "מוסד ציבורי", כהגדרתו בפקודה, לא שילם מס על הכנסות אלה. סכומים אלה רשומים בדוחותיה הכספיים של החברה כתמלוגים למכון. בידי החברה לא נותרים רווחים לחלק כדיבידנד לנאמנות המחזיקה במניותיה (המס הכולל המוטל על רווחים מחולקים של חברה הוא בשיעור 52%, ומורכב ממס חברות בשיעור 36% על הכנסות החברה ומניכוי מס במקור בשיעור 25% על רווחים לאחר ניכוי מס החברות כאשר הם מחולקים כדיבידנד). על הסכומים שחברת ידע מעבירה למכון היא אינה משלמת כל מס, היות שהם נרשמים כהוצאה ולא כדיבידנד שחולק. החברה גם אינה מנכה מס במקור מהכספים שהיא מעבירה למכון, שכן בידי המכון אישור מהנציבות ולפיו אין לנכות מס במקור מתשלומים הניתנים לו בעד שירותים שהוא מספק.

מדוחותיה הכספיים של חברת ידע עולה, כי הכנסותיה בשנת 2002, לפני ניכוי הוצאות והעברת הסכומים המגיעים לחוקרים ולמכון, היו כ-374 מיליון ש"ח. הכנסתה המדווחת

החייבת במס באותה השנה הייתה כ-579,000 ש"ח (בשנה שקדמה לה - כ-178,000 ש"ח), והמס החל עליה היה כ-208,000 ש"ח (בשנה שקדמה לה כ-64,000 ש"ח).

בחודשים ספטמבר 2002 - דצמבר 2003, לסירוגין, בדק משרד מבקר המדינה עניינים הקשורים למיסוי ההכנסות שהמכון מקבל מחברת ידע עבור יישום מסחרי של מחקרים מדעיים שנעשו בו. הבדיקה נעשתה במכון, במחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים (ממצו"מ) שבנציבות ובמשרדי פקיד שומה ירושלים 3. בדיקות השלמה נעשו בוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה.

טיפול של רשות המס ברווחים שמקורם במחקר יישומי

דיווחי המכון לרשות המס על הכנסותיו מיישום מסחרי של מחקרים

המוסדות להשכלה גבוהה מקבלים תמיכות והטבות גדולות מהקופה הציבורית ולכן עליהם למסור לציבור דיווח מלא ומפורט על פעולותיהם. לפיכך דורשים מהם כללי הדיווח הכספי החלים על מלכ"רים ומוסדות ציבור לפי חוק העמותות ולפי הפקודה, שקיפות בדוחות שהם מגישים לציבור ולרשויות על פעילותם.

כמקובל אצל מוסדות להשכלה גבוהה, המכון עורך את דוחותיו הכספיים הרגילים לשנה החופפת את שנת הלימודים במוסדות להשכלה גבוהה ומתחילה ב-1 באוקטובר ומסתיימת ב-30 בספטמבר. דוחות אלה אינם מוגשים לרשויות המס; שכן על פי הוראות הפקודה, על הנישומים לערוך את דוחותיהם השנתיים המוגשים לרשויות המס לתקופה של 12 חודשים רצופים המתחילה ב-1 בינואר ומסתיימת ב-31 בדצמבר. לפיכך עורך המכון גם דוחות כספיים ל-31 בדצמבר, והוא מגיש אותם לרשויות המס.

דוחות כספיים רגילים ל-30 בספטמבר

בדוחות הכספיים הרגילים של המכון עד הדוח לשנה שהסתיימה ב-30.9.97 נכללה כל ההכנסה מיישום מסחרי של מחקרים בסעיף "הכנסות אחרות" וכונתה "החזר הוצאות מחקר ופיתוח פרויקטים מחברת ידע" (לגבי משמעות מונח זה ראו בהמשך בפרק על ביקורת רשות המס במכון).

בדוח הכספי של המכון לשנה שהסתיימה ב-30.9.98 נכללה בסעיף האמור הכנסה בסך כ-18.7 מיליון ש"ח שהתקבלה מחברת ידע, ולראשונה נכללה בדוח גם הערה כלהלן: "בהתאם להחלטת הוועד המנהל של המכון, כל סכום המתקבל מידע מעבר לסכום של

5 מיליון דולר, החל משנת הדוח, יועבר לקרנות פיתוח³ של המכון". בשנת הדוח הועבר סך של כ-6 מיליוני ש"ח, במישרין לקרן פיתוח של המכון ולא הוצג כהכנסה בדוח ההכנסות וההוצאות של המכון, כאשר ההכנסה הכוללת באותה שנה מיישום מסחרי של מחקרים הסתכמה בכ-24.7 מיליון ש"ח.

החל בדוח הכספי הרגיל של המכון לשנה שהסתיימה ב-30.9.99 ועד לדוח הכספי שלו לשנה שהסתיימה ב-30.9.02, נכלל בסעיף "הכנסות אחרות" מונח חדש לתיאור תקבוליו של המכון מחברת ידע: "חלק המכון מתמלוגים מחברת ידע". כן נכללה בדוחות ההערה בדבר העברת סכומים שהתקבלו מהחברה החורגים מ-5 מיליון דולר (החל ב-30.9.01 - 10 מיליון דולר) לקרן פיתוח של המכון. בדוחות על תזרימי מזומנים שנכללו בדוחות הכספיים האמורים הובאו הערות בדבר הסכומים שהתקבלו כתמלוגים מהחברה והועברו לקרן פיתוח. מההערות עולה, כי ההכנסות שקיבל המכון מהחברה והעביר במישרין לקרן פיתוח שלו בחמש השנים שהסתיימו ב-30.9.02 הסתכמו ב-305.4 מיליון ש"ח (סכומים לא מתואמים). העברה זו מנעה היווצרות עודפים גדולים בדוחות ההכנסות וההוצאות השוטפות של המכון. מנתונים שמסר המכון למשרד מבקר המדינה עולה כי עד 30.9.02 הוא הוציא כ-118.6 מיליון ש"ח (כ-31 מיליון דולר) מהסכום האמור על רכישת מקרקעין ונכסים ועל עבודות בנייה, פיתוח ותחזוקה במכון. ב-30.9.02 הייתה יתרת ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים כ-186.8 מיליון ש"ח (כ-38.4 מיליון דולר), שהם כ-60% מהסכומים שהועברו לקרן פיתוח בין השנים 1997-2002, וביתרה זו לא נעשה שימוש עד אותו מועד. בדיקת הדוחות הכספיים של המכון לשנה שהסתיימה ב-30.9.02 העלתה שקרן הפיתוח העבירה עודפים בסך כ-208 מיליון ש"ח שנצברו בה וטרם נעשה בהם שימוש (בכלל זה היתרה האמורה) כהלוואה פנימית לקרן הכללית, דהיינו לתקציב השוטף של המכון. הקרן הכללית השקיעה את הסכום האמור בהשקעות פיננסיות נזילות.

דוחות שנתיים על ההכנסות ל-31 בדצמבר שהוגשו לרשויות המס

על פי הוראות סעיף 131 לפקודה, הדוח השנתי שמגיש חבר בני אדם לרשויות המס חייב להיות מאושר בידי רואה חשבון ומתואם בידיו לצורכי מס. זהו דוח שנועד לגשר בין ההכנסה החשבונאית המדווחת על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים לבין ההכנסה הרלוונטית לצורכי מס, המחושבת לפי הוראות הפקודה. רשות המס בבואה לערוך שומה למכון מסתמכת על דוחות כספיים אלה - ל-31 בדצמבר ועל דוחות התאמה המצורפים להם (כאמור, הדוחות הכספיים הרגילים של המכון ל-30 בספטמבר אינם מוגשים לרשויות המס).

מוסדות ציבוריים חייבים על פי התקנות להגיש לרשויות המס את הדוח השנתי שלהם על גבי טופס מיוחד ומפורט הערוך ל-31 בדצמבר של כל שנה. רשות המס מסתמכת במידה רבה על טופס זה בבואה לחשב את המס המתחייב, והיא מייחסת לו חשיבות ניכרת:

3 מדובר בקרן חשבונאית שבה מתנהלת הפעילות בתחום הרכוש הקבוע והפיתוח הפיזי של המכון.

מנהלי המוסד ורואה החשבון שלו נדרשים לאשר בחתימת ידם את פרטי הדוח ולהצהיר כי הם מודעים לאחריותם בהקשר זה.

בדיקת הדוחות הכספיים לשנים 1998-2001 שהגיש המכון לרשויות המס העלתה, כי בסעיף "הכנסות אחרות" המשיך המכון להגדיר את הסכומים שקיבל מחברת ידע "החזר הוצאות מחקר ופיתוח פרויקטים מחברת ידע". שלא כמו בדוח הכספי הרגיל ל-30.9.98, לא נכללה בדוח הכספי ל-31.12.98 הערה בדבר העברת סכומים שהתקבלו מהחברה החורגים מ-5 מיליון דולר לקרנות פיתוח של המכון, ופירוט של הסכום שהועבר. המכון החל לכלול את ההערה בדוח הכספי ל-31.12.99. עם זאת, בדוחות לשנים 1998-2001 שהוגשו לרשויות המס לא נכללו דוחות על תזרימי מזומנים בדומה לאלה שנכללו בדוחות הרגילים של המכון, ולא פורטו בהם הסכומים שהועברו לקרן פיתוח בכל שנה.

מהאמור לעיל עולה שהמכון הגדיר במונחים שונים את ההכנסות שקיבל מחברת ידע: בדוחותיו הכספיים הרגילים שנערכו לשנה שהסתיימה ב-30.9.99 ולשנים שאחריה הוגדרו ההכנסות הללו "חלק המכון מתמלוגים מחברת ידע"; ואילו בדוחות לשנים 1999-2001 שהגיש המכון לרשויות המס הוא המשיך להגדיר את ההכנסות הללו "החזר הוצאות מחקר ופיתוח מחברת ידע". יוצא אפוא, שההגדרה שהובאה בדוחות הכספיים שהגיש המכון לרשויות המס, לא שיקפה את מהות הסכומים שקיבל מהחברה, ומהמידע שנכלל בדוחות לא היה ניתן לעמוד על היקפם של הסכומים שהועברו לקרן הפיתוח בכל שנה.

זאת ועוד, המכון לא כלל בדוחותיו לרשות המס הכנסות בסך כולל של כ-224 מיליון ש"ח (סכומים לא מתואמים) - כ-5.7 מיליון ש"ח בשנת המס 1998; כ-28 מיליון ש"ח בשנת המס 1999; כ-90 מיליון ש"ח בשנת המס 2000; כ-100 מיליון ש"ח בשנת המס 2001 - שמקורן בהכנסות מיישום מסחרי של מחקרים שקיבל מחברת ידע, ושהועברו ישירות לקרנות פיתוח שלו בלא שנכללו כהכנסה בדוח ההכנסות וההוצאות שלו. יצוין כי חובה על המכון להגיש לרשויות המס דוחות הכוללים את מלוא הכנסותיו גם אם הוא סבור שכל הכנסותיו, לרבות ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים פטורות ממס.

בתשובת המכון למשרד מבקר המדינה מאפריל 2003 ציין רואה החשבון של המכון: "באשר למלכ"ר כמו המכון, חשבוונאות הקרנות תואמת את כללי החשבוונאות המקובלים, לפיכך פעל המכון כהלכה ברושמו את הכספים שנתקבלו מידע ישירות בקרנות. מכיוון שכאמור מלכתחילה לא היה על המכון לרשום את התמלוגים מידע כהכנסה בדוחות רווח והפסד של המכון הרי שהכנסות אלה לא הופיעו במסגרת ההכנסות הפטורות שבדו"ח ההתאמה. מכיוון שבלאו הכי הכנסות אלה פטורות ממס לא היה כל צורך לתאמן במסגרת דו"ח ההתאמה" (לגבי חשבוונאות הקרנות, ראו בהמשך בפרק על: כללי הדיווח הכספי הנהוגים במוסדות להשכלה גבוהה).

משרד מבקר המדינה העיר למכון, כי לפי סעיף 1 לפקודה, "הכנסה" לצורכי מס היא סך כל הכנסתו של אדם ממקורות מגוונים המפורטים בפקודה. על רשויות המס לבחון אם בנסיבות האמורות הן עמדו על היקף הכנסותיו של המכון מיישום מסחרי של מחקרים ואם הן חייבות במס, כפי שמתחייב מהפקודה.

בינואר 2004 הגיש המכון לרשויות המס את הדוח הכספי שלו לשנת 2002 ותיקן את הגדרת הסכומים שקיבל מחברת ידע, כדי שתהיה זהה להגדרה שבדוחות הכספיים הרגילים שלו. כמו כן כלל המכון בדוח הכספי האמור דוח על תזרימי המזומנים בשנת 2002, ובו הערה על סכום ההכנסות מתמלוגים שהועברו לקרן פיתוח באותה שנה.

ביקורת רשות המס במכון

בסעיף 9(2) לפקודה נקבע באופן גורף כי כל ההכנסות העסקיות של מוסד ציבורי חייבות במס. על פי קובץ הפרשנות של הנציבות לפקודה (החב"ק), קביעת מקור ההכנסות לעניין סעיף 9(2) תיעשה בהתאם למבחנים ולכללים שנקבעו בפקודה. בסעיף 1 לפקודה, נכתב: "עסק" - לרבות מסחר מלאכה חקלאות או תעשייה". הגדרה זו היא כללית, ולכן כדי לקבוע אם למוסד ציבורי יש פעילות עסקית נוהגת הנציבות להשתמש במבחנים שמקורם בפסיקה⁴. על פי הפסיקה, רק אם ההכנסה היא פסיבית ואינה נובעת מעסק היא תהיה פטורה ממס. פירוש המבחנים שנקבעו בפסיקה כפשוטם עלול לגרום לכך שכל מוסד ציבורי, כגון בית חולים, הגובה תשלום בעד שירותיו, ייחשב כמי שמנהל עסק ויחויב בתשלום מס. לכן הוסיפה הנציבות הבהרות בעניין זה. בדברי ההסבר שנכללו במדריך למילוי דין וחשבון על הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי על פי תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997 (להלן - התקנות), קבעה הנציבות כי פירוש המונח "עסק" כשמדובר בפעילות של מוסד ציבורי יהיה שונה מהפירוש שניתן לו בהקשרי מיסוי אחרים, וכי הכנסות עסקיות לכאורה של מוסד ציבורי ממכירות וממתן שירותים ייחשבו להכנסות פטורות ממס אם הן חלק בלתי נפרד מפעולותיו למען הגשמת מטרותיו הציבוריות.

באפריל 1999 עשתה ממצו"מ ביקורת במכון, אולם היא לא נתנה את הדעת למשמעות הקשרים המיוחדים שבין המכון לחברת ידע, כמפורט להלן:

4 פסקי הדין המרכזיים בעניין זה הם ע"א 576/66 פקיד השומה פתח תקוה נ' למען מכבי אבשלום בע"מ, פ"ד כ(4) 809; ע"א 335/79 פקיד השומה כ"ס נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א י"א 44; עמ"ה 520/81 בית הכנסת הגדול בתל אביב נ' פקיד שומה תל אביב 4, פד"א י"ב 367.

1. במאי אותה שנה המציא המכון לממצו"מ לפי בקשתה מסמכים שונים ובהם גם העתק ההסכם שנחתם בינו לבין חברת ידע בשנת 1990 ודוחות כספיים שלו ערוכים ל-31.12.97. בסעיף "הכנסות אחרות" שנכלל בדוח ההכנסות וההוצאות של המכון לשנה האמורה נכללה הכנסה בסך כ-23.5 מיליון ש"ח שכונתה "החזר הוצאות מחקר ופיתוח פרויקטים מחברת ידע". מונח זה מקורו בהסכם משנת 1990. אולם "החזר ההוצאות" שקיבל המכון מחברת ידע אינו החזר הוצאות ממשי, המבוסס על חישוב מדויק, אלא יתרת ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים המגיעות למכון על פי ההסכם בינו לבין החברה משנת 1990, לאחר שנוכו הסכום המגיע לחוקרים ועמלת החברה. יצוין, כי בדוחות הכספיים נהוג להציג "החזר הוצאות" כהפחתה מסעיפי ההוצאות הרלוונטיים, אולם המכון בחר להציג את הסכומים האמורים בצד ההכנסות ולא כהקטנה של ההוצאות. זאת ועוד, מרבית הוצאותיו של המכון על ביצוע המחקרים כבר כוסו למעשה מתקציבו השוטף במסגרת פעילותו הפטורה ממס, או בידי גורמים עסקיים תעשייתיים שמימנו חלק מההוצאות.

2. ממצו"מ לא בדקה את מהות ההכנסות של המכון מחברת ידע, ולא בחנה אם היה מקום להשתמש במבחנים המקובלים לאיתור פעילות עסקית. המפקחים של ממצו"מ לא בדקו את תיק מס ההכנסה של חברת ידע או את נתוני ההכנסות שלה הרשומים במחשבי מס הכנסה ואת המס המשולם על הכנסות אלה. משום כך הם לא יכלו לעמוד על היקף ההכנסות מיישום מסחרי של מחקרים שהחברה מעבירה למכון, הרשומות אצלו כ"החזר הוצאות", ולברר אם הן בעלות אופי עסקי. אף לא נבדקה מהות הקשרים המיוחדים שבין המכון לחברה, המתבטאים בשליטה של המכון בחברה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה.

3. יש שהמכון נדרש לפתח על ידי מחקרי המשך את הפירות של מחקר ראשוני שנעשה בו, כדי שיהיה אפשר לרשום עליו פטנט או כדי לרשום פטנטים מוספים הקשורים לפטנט העיקרי שנרשם, ובכך לתת לו הגנה טובה יותר. בשנה שהסתיימה ב-30.9.02 העבירה חברת ידע למכון כ-32 מיליון ש"ח בגין מחקרי המשך. סכום זה היה כ-15% מכלל הכנסותיו של המכון באותה שנה ממענקי מחקר, שהסתכמו ב-219 מיליון ש"ח. הסכום נועד למימון מחקרי המשך לכ-46 מחקרים שעשו חוקרי המכון, והוא מומן בידי חברות עסקיות מישוראל וממדינות חוץ שהיה להן עניין בפטנטים שנרשמו בעקבות המחקרים.

מפקחי המס לא נתנו את דעתם על אופן המימון של מחקרי המשך במכון שעשוי להיות לו מאפיין עסקי.

כללי הדיווח הכספי הנהוגים במוסדות להשכלה גבוהה

עד 1997 נהגו מלכ"רים רבים לערוך את הדוחות הכספיים שלהם בהתאם לכללי "חשבונאות הקרנות". לפי כללי חשבונאות הקרנות, המכונה גם "גישת ההקבצה", יש

להציג את המאזן של מלכ"ר במבנה של שכבות - דהיינו בקבוצות נפרדות ומאוזנות של נכסים, התחייבויות וקרנות. בהתאם לכך, גם בדוחות על תוצאות הפעילות של מלכ"ר הוצגו הכנסות השייכות לקרנות מסוימות בדוחות ההכנסות וההוצאות של אותה הקרן בלבד ולא בדוח ההכנסות וההוצאות הרגיל של המלכ"ר.

בשנת 1997 פורסם גילוי דעת 69 של לשכת רואי החשבון בישראל, שעניינו דיווח כספי של מלכ"רים, ובו נקבעו כללי דיווח אחידים למלכ"רים (להלן - גילוי דעת 69). גילוי דעת 69 אימץ את "הגישה הכוללנית", ולפיה בדוח הכספי של מלכ"ר יש לכלול במאזן אחד את כל הנכסים, ההתחייבויות והקרנות של המלכ"ר, בדומה למקובל בדוחות הכספיים של גופים עסקיים. כמו כן, אין להעביר הכנסות שוטפות לקרנות הון במישרין, אלא יש להציג כהכנסה בדוח ההכנסות וההוצאות הרגיל. סכומים שקיבל המלכ"ר מתורמים שהגבילו את השימוש בהם למטרות מיסוימות יוצגו כגידול בנכסים נטו שהוגבלו.

כלל המלכ"רים נדרשים לדווח על פי עקרונות גילוי הדעת האמור. אולם, גילוי דעת 69 לא הוחל על המוסדות להשכלה גבוהה בישראל. עקב כך יכול כל מוסד לדווח על פי כללי הדיווח החשבונאיים שהוא מעדיף, והדבר עלול להביא לדיווחים שלא י שקפו כראוי את מצבם הכספי של המוסדות ואת תוצאות פעילותם.

משרד מבקר המדינה נדרש לעניין זה עוד בדוח משנת 1999.⁵ בדוח צוין כי "משנת 1978 מנסה ות"ת [הוועדה לתכנון ולתקצוב של המועצה להשכלה גבוהה] לגבש כללי דיווח חשבונאיים מוסכמים שיביאו את כל המוסדות להשכלה גבוהה להכין את דוחותיהם הכספיים בשיטה אחידה", וכי ות"ת התנגדה להחלת הכללים שנקבעו בגילוי דעת 69 על המוסדות.

בתשובת ות"ת למשרד מבקר המדינה ממאי 2003 נאמר: "באשר לאופן הדיווח החשבונאי של המכון (כמו גם של המוסדות להשכלה גבוהה בישראל) יצוין כי ממש בימים אלה שוקדת ות"ת על גיבוש סופי של קווים מנחים לדיווח אחיד של מוסדות להשכלה גבוהה אשר מתוכננים להיות בתחולה החל משנת הדיווח לשנת תשס"ג או לכל המאוחר - תשס"ד. בטיוטת הקווים המנחים מוגדר דו"ח הכנסות והוצאות באופן שאינו מאפשר רישום הכנסות ישירות לקרנות".

עד מועד סיום הביקורת (דצמבר 2003), לא החילה ות"ת על המוסדות להשכלה גבוהה כללי דיווח חשבונאים מחייבים מטעמה.



5 דוחות מבקר המדינה על הביקורת במוסדות להשכלה גבוהה, 1/99, עמ' 23.

לדעת משרד מבקר המדינה, נוכח התמונה הכוללת העולה מהמתואר לעיל, נראה, כי רשות המס לא עמדה על הקשרים הייחודיים בין המכון לחברה ולמשמעותם מבחינת דיני המס. מן הראוי שהנציבות תבחן לגבי מוסדות מחקר אקדמיים דוגמת מכון ויצמן, מהי הדרך הראויה לסיווג ולמיסוי של הכנסות מיישום מסחרי של מחקרים.

הנציבות מסרה למשרד מבקר המדינה בתשובתה מאפריל ומדצמבר 2003, כי "פקיד השומה מפעלים גדולים ופקיד שומה ירושלים 3 הנחו את עובדיהם לערוך ביקורת מקיפה ומעמיקה בתיק חברת ידע ובתיק מכון ויצמן תוך שימת לב ודגש להערות מבקר המדינה".

אי-הבהירות בהוראות הפקודה בעניין מיסוי מוסדות ציבוריים

הוראות הפקודה הדנות בהטבות המס למלכ"רים שהם מוסדות ציבוריים הן כלליות, הרפורמות שנעשו בהוראות הפקודה בעניינים אחרים פסחו עליהן. על כן נזקקה הנציבות לפרסם מדי פעם הבהרות שונות להסביר את מדיניותה בנוגע למיסוי מוסדות אלה. המצב דומה גם בכל הנוגע להוראות הפקודה בעניין מיסוי הכנסות עסקיות של מוסד ציבורי; כך לדוגמה, פרסמה הנציבות ב-2001 בחוזר בלבד כי מוסד ציבורי המקיים פעילות עסקית חייבת במס, צריך לעמוד בכמה תנאים מצטברים, ובהם שהיקף פעילות זו לא יהיה מהותי יחסית לכלל פעילותו, וכי רווחי עסקיו יופנו למימוש מטרותיו ולמימון פעילותו הציבורית.

העדר הסדר נורמטיבי ממצה בסעיפי הפקודה הנוגעים למוסדות ציבור הועלה כבר בכמה דוחות של מבקר המדינה שפורסמו בשנים האחרונות⁶. בחלק מדוחות אלה המליץ מבקר המדינה כי על הנציבות ליזום תיקוני חקיקה.

בתשובת הנציבות למשרד מבקר המדינה מדצמבר 2003 נאמר: נציבות מס הכנסה מסכימה עם המבקר כי יש מקום בעתיד לערוך רפורמה בתחום המוסדות הציבוריים, אולם מבחינת סדר קדימויות ועדיפויות, היא אינה על הפרק בשלב זה".

לדעת משרד מבקר המדינה, כהמשך להמלצות האמורות של מבקר המדינה ולנוכח הגידול בהיקף פעילותו של מגזר המלכ"רים ובמשקלו במשק⁷, על הנציבות להבהיר את

6 ראו דוח שנתי 251 של מבקר המדינה (2001), בפרק "הטיפול של רשויות המס בהעברת כספים להסתדרות העובדים הכללית החדשה באמצעות מוסדות ציבוריים הקשורים אליה", עמ' 317; וכן בפרק "פטורים ממסי מקרקעין למוסדות ציבוריים", עמ' 333; דוח שנתי 252 (2002), בפרק "פיקוח על הקדשות ציבוריים ועל חברות לתועלת הציבור, ומיסוי גופים אלה", עמ' 433; וכן בפרק מיסוי ענף הכדורגל, עמ' 452.

7 בעניין זה ראו המגזר השלישי בישראל - נתונים כלכליים, חוברת 2, אוניברסיטת בן-גוריון בנגב (פברואר 1999).

הסוגיות שהובאו לעיל ולפי הצורך גם ליזום תיקוני חקיקה. בעיקר צריך להבהיר מהי פעילות עסקית של מוסד ציבורי, ומהו היחס המותר בין הפעילות הציבורית לפעילות העסקית החייבת במס, כך שלא יפגע מעמדו כמוסד ציבורי. כמו כן ראוי לקבוע לוח זמנים סביר לבחינת הצורך ברפורמה בתחום המוסדות הציבוריים.



מרבית מוסדות המחקר שבמסגרת מוסדות להשכלה גבוהה במדינות המערב ובישראל עוסקים כיום ביישום מסחרי של חלק מהמחקרים שנעשו בהם והם הקימו מנגנונים וגופים מיוחדים לכך. אחד מבין מוסדות המחקר המובילים בישראל הוא מכון ויצמן. מכון ויצמן כמוסד להשכלה גבוהה, הוא "מוסד ציבורי" כהגדרתו בפקודת מס הכנסה, ולכן אין הוא משלם מס על הכנסות שאינן נובעות מפעילות עסקית, בין אלה נכללו הכנסותיו מיישום מסחרי של מחקרים שנעשו בו.

בשנים האחרונות חלה עלייה ניכרת בהכנסותיו של המכון מיישום מסחרי של מחקרים. אולם רק חלק קטן מהכנסות אלה נכללו כהכנסות שוטפות בדוחות ההכנסות וההוצאות שהגיש המכון לרשות המס; מרבית ההכנסות הועברו במישרין לקרן פיתוח של המכון, ובחלקן הגדול טרם נעשה שימוש למימוש מטרותיו הציבוריות.

רשות מס הכנסה לא בדקה סוגייה זו של ההכנסות הרבות מיישום מסחרי של מחקרים שהפיקו המוסדות להשכלה גבוהה, ובתוך כך את הנעשה במכון ויצמן בתחום זה. היות וכך היא לא ביררה מה מעמדן של הכנסותיו של המכון מיישום מסחרי של מחקרים מבחינת החבות במס.

ההוראות הקיימות בעניין מיסוי מוסדות ציבוריים אינן נותנות מענה לשאלות של מיסוי הכנסה של מוסד ציבורי מפעילות עסקית על פי מידת הזיקה שלה לפעילות הציבורית של המוסד, שבגינה הוא פטור ממס.

ניתן לראות את פעילות המכון, כמו הפעילות של אוניברסיטאות אחרות, ליישום המסחרי של מחקרים שנעשים בהם כקשורה לפעילותם הציבורית שבגינה הם פטורים ממס, וכהמשך של הפעילות של מוסדות אלה בתחום המחקר המדעי הבסיסי, אף אם אין זו תכלית עיסוקם ועיקרה. כמו כן, פעילות זו עשויה להיות כדאית מהבחינה הכלכלית לא רק להם אלא גם למדינה: שיתוף פעולה בין מכוני מחקר אקדמיים לבין גורמים בתחום התעשייה עשוי לתרום לצמיחת תעשיות מתחכמות בישראל. עם זאת, יש לזכור שתקציבי המחקר של המוסדות להשכלה גבוהה, ובכללם המכון, ממומנים בעיקר ממקורות ממשלתיים וציבוריים; ומאחר שחלק מהמחקרים שעושים המוסדות מניב הכנסות גדולות, יש להביא עובדה זו במניין השיקולים.

לדעת משרד מבקר המדינה, על נציבות מס הכנסה לבחון את כללי המיסוי החלים על הכנסות הנובעות מיישום מסחרי של מחקרים שנעשים במוסדות האקדמיים ולהבהיר אותם, ובמידת הצורך יש לנקוט הליך של תיקוני חקיקה כך, שבכללים אלה יינתן ביטוי נאות לאינטרס הציבורי והלאומי של פיתוח וחיזוק המוסדות האקדמיים ופעילותם המחקרית.