

פרק 19

מוסדות ציבוריים / מלכ"רים; ארגונים מקצועיים

נכתב ונערך על ידי עינת מליאר, יועצת מס

תוכן עניינים

עמוד

386	19.1 קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי	386
386	19.1.1 מבוא	386
386	19.1.2 קווים מנחים וקריטריונים לקביעת מוסד ציבורי	387
387	19.1.3 מבחנים לפעילות עסקית שעלולה לפסול מוסד מהיותו ציבורי כפי שפורסמו על ידי מס הכנסה	387
387	19.1.4 המסגרת המשפטית (מתוך הוראת ביצוע מ"ה 19/2002 - מקצועית)	387
387	19.2 חיוב במס על דיבידנד בידי מוסד ציבורי (מלכ"ר)	387
387	19.3 מיסוי מוסד ציבורי במס רווחי הון	388
388	19.4 סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין - פטור ממס שבח בידי מוסדות ציבור ופטור בגין מכירות למוסדות ציבור	389
389	19.5 שיעור מס השכר (מלכ"רים) - 7.5% מהשכר	390
390	19.6 ביטול חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975	390
390	19.7 חיוב במס בשל הוצאות עודפות במוסד ציבורי	392
392	19.8 נוהל קבלת אישור כמוסד ציבורי לעניין תרומות	392
392	19.9 נוהל וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה	394
394	19.10 מלכ"ר לעניין חוק מע"מ	395
395	19.11 שינוי סיווג ענף פעילות מ"מלכ"ר" ל"עוסק" לצורך מע"מ - פס"ד מכבי שרותי בריאות (ע"ש 1/96 מכבי שירותי בריאות נ' מנהל המכס ומע"מ)	396
396	19.12 הגבלת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות של מוסדות ציבור	396
396	19.13 פטור ממס הכנסה לארגונים מקצועיים	401
401	19.14 מתן פטור מלא לזכויות בנייה של מוסד ציבורי - ו"ע 6054/06 רשת תורה ומלאכה נ' מנהל מיסוי מקרקעין	16.7
בהקשר זה ראה גם:		
278	16.7 ניכוי מס במקור מתשלומים בעד שירותים או נכסים	

19. מוסדות ציבוריים / מלכ"רים; ארגונים מקצועיים

19.1 קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי

(חוזר מס הכנסה מספר 2/2001 - משפטית מקצועית מיום 7 בפברואר 2001)

19.1.1 מבוא

סעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס, בין היתר, הכנסת מוסד ציבורי שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד או מריבית והפרשי הצמדה, ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק.

"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."

"מטרה ציבורית" – מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית."

רשימת המטרות הנ"ל הינה רשימה בלתי סגורה שכן המחוקק הותיר בידי השר סמכות שיורית להכריז על מטרה ציבורית אחרת. בעבר הכריזו שרי האוצר על שורה של מטרות ציבוריות על פי צרכים ונסיבות שהתעוררו.

לא די בכך שתהיה רשומה המטרה הציבורית בתקנון המוסד הציבורי אלה צריך שבפועל הנכסים וההכנסות ישמשו לפעילות הציבורית, אחרת לא ניתן לראות בגוף כמוסד ציבורי.

מטרת חוזר זה היא להביא לידיעת הציבור את הקווים המנחים את שיקול דעתו של השר בקביעת מטרה ציבורית אחרת מתוקף סמכותו על פי סעיף 29(2) לפקודה וכן את הקווים המנחים את שיקולי הנציבות לסיווג מוסד ציבורי על פי הסעיף האמור.

19.1.2 קווים מנחים וקריטריונים לקביעת מוסד ציבורי

פעילויות של מוסד בתחום המטרות הציבוריות כמפורט בסעיף 29(ג) לפקודה, אינן מעניקות למוסד מעמד של מוסד ציבורי.

ישנם גופים רבים אשר פעילותם נכללת בתחום המטרות הציבוריות אך היא נושאת אופי עסקי ואינה פטורה ממס. בפסיקה התגבשו מבחנים רבים לעניין מקורות ההכנסות ואופיין מהן ניתן להסיק לגבי פעילות הגופים השונים.

על פי ההנחיות להכרה כמוסד ציבורי אשר פורסמו על ידי מס הכנסה, תנאי בל יעבור להכרה בגוף מסוים כמוסד ציבורי הוא היותו מקיים את המטרות הציבוריות שלו שביטוין הוא **בין היתר**:

- פעילותו מכוונת ומשרתת את טובת הציבור ואילו לא קיומו לא היתה מתבצעת על ידי גופים פרטיים אלא היה הכרח לבצעה ע"י גוף ממלכתי ציבורי.
- הגוף לא פועל למטרת רווח ולא מחלק רווחים לבעלי מניותיו.
- העלאת רווחת הציבור הכללית ולא של קבוצות חברתיות מצומצמות וסגורות, ללא יצירת אפליה.
- הכרח הוא שהמטרה הציבורית תושג ללא יצירת קשר או התניה בין שיעור ההשתתפות במימון הוצאות המוסד לבין ציבור הנהנה משרותיו. תרומות והשתתפויות לא יהיו תנאי או מסווה לקבלת שירותים.
- התמורה שהמוסד גובה בגין מכירת נכסים או מתן שירותים הקשורים לפעילות הציבורית השוטפת, נמוכה באופן מהותי ממחירי השוק.
- מפעילי המוסד, עובדיו ובעלי עניין בו לא יפיקו במישרין כל הנאה כלכלית אישית לבד משכר סביר שהוא פונקציה של פעילותם במוסד.
- כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידית שלא תסכן את כספי המוסד (אג"ח ממשלתיים, קרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח ממשלתי או אג"ח קונצרני ובפיקדונות בבנקים).

19.1.3 מבחנים לפעילות עסקית שעלולה לפסול מוסד מהיותו ציבורי כפי שפורסמו על ידי מס הכנסה:

- היקף הפעילות העסקית הינה מהותית ביחס לכלל פעילות המוסד.
- רישום במע"מ כעוסק מורשה.
- מוסד מתחרה בסקטור העסקי מבחינת אופי השירותים והמוצרים שהוא מספק.
- ככל שמחירי המוסד קרובים למחירי השוק תחשב פעילותו כעסקית.
- תרומות והשתתפויות הינן תנאי או מסווה לקבלת שירותים מהמוסד.
- ככל שהמוסד מספק סחורות ושירותים לגופים עסקיים, הנטייה לראות בו גוף עסקי, תגבר.

19.1.4 המסגרת המשפטית (מתוך הוראת ביצוע מ"ה 19/2002 - מקצועית)

המוסד הציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, רשאי להתאגד כיישות משפטית. בין דרכי ההתאגדות המקובלות של מוסדות ציבוריים נכללים:

1. עמותה - עפ"י חוק העמותות, התש"ס-1980.
2. חברה - עפ"י חוק החברות, התשנ"ט-1999. עד 2/2000 חברה עפ"י פקודת החברות (נוסח חדש), התשמ"ג-1983.
3. הקדש - עפ"י חוק הנאמנות, התשל"ט-1979.
4. אגודה שיתופית - עפ"י פקודת האגודות השיתופיות.
5. אגודה עותומנית - עפ"י חוק האגודות העותומניות.

19.2 חיוב במס על דיבידנד בידי מוסד ציבורי (מלכ"ר)

כעיקרון, הכנסותיו של מוסד ציבורי **שלא מעסק** פטורות ממס הכנסה מכוח סעיף 9(2) לפקודה, למעט הכנסותיו של מוסד ציבורי מדיבידנד, מריבית ומהפרשי הצמדה המתקבלים מחבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק, שאינן פטורות ממס כאמור.

על פי סעיף 125ב(4) נקבע כי דיבידנד, שאינו פטור ממס, המתקבל בידי מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, חייב במס בשיעור 20%.

19.3 מיסוי מוסד ציבורי במס רווחי הון

כעיקרון, יש לבחון מהו **מקור** רווח ההון שנוצר במוסד הציבורי. אם מקור רווח ההון הוא בעסק, הרי שאין הוא נכנס בגדר הפטור שניתן בסעיף 9(2) לפקודה, לעומת זאת אם מקור רווח ההון אינו בעסק, אלא במסגרת הפעילות השוטפת של המוסד לשמה הוא הוקם, נראה שהוא יהיה פטור ממס בהתאם לקבוע בסעיף האמור.

חיזוק לפרשנות זו התקבל בפסק דין **המועצה המקומית יהוד (עמ"ה 185/90)**, המועצה המקומית יהוד נ' פקיד שומה פתח-תקווה, בו נקבע כי:

"הפעלת סעיף 96 במקרה שלפנינו, באופן שיוקטן סכום הפחת, תביא להקטנת המקדמות שמשלמת המערערת. אבל בשל העובדה שבעת מכירתו של הנכס החדש היא פטורה ממילא ממס לפי הוראת סעיף 9(2) לא תהיה כל משמעות לכך שרווח ההון אצל המערערת יהא (פ.ק. - בעת המכירה הבאה) גדול יותר" (ההדגשות אינן במקור).

19.4 סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין - פטור ממס שבח בידי מוסדות ציבור ופטור בגין מכירות למוסדות ציבור

1. מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס.
2. סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי תהא פטורה ממס בכפוף לתקופת החזקה מינימלית במקרקעין ותקופת השימוש בה במישרין על ידי המוסד הציבורי כדלקמן:
 - א. תקופת החזקה של שנה לפחות ו- 80% שימוש - המכירה תהא פטורה ממס.
 - ב. תקופת החזקה של שנה עד ארבע שנים ופחות מ-80% שימוש - ינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין תקופת השימוש לבין תקופת החזקה הזכות במקרקעין.
 - ג. תקופת החזקה של מעל לארבע שנים ופחות מ-80% שימוש - ינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - ינתן בנוסף לפטור האמור גם פטור יחסי על המחצית השניה של המס שהוא כיחס שבין תקופת השימוש לבין תקופת החזקה המקרקעין.

מוסד שביצע מכירה בתוך חמש שנים מיום רכישת הזכות במקרקעין ולאדם שמכר לו היה פטור ממס לפי סעיף 61(א), יהא המוסד חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו. מוסד ציבורי שנקבע לעניין סעיף 46 לפקודה, יראוהו כאילו נקבע גם לעניין סעיף 61(ד), אך לא להיפך.

לעניין השאלה האם השכרת מקרקעין מהווה "שימוש במישרין" על ידי המוסד הציבורי, נציין כי ביום 11.10.05 ניתן פסק דין קרן מכבי (ו"ע 1206/02 מכבי קרן נ' מס שבח תל אביב), נקבע כי על אף שמקרקעין שנרכשו על ידי המוסד הציבורי הועברו מיד לשימוש מכבי שירותי בריאות בתמורה לשכר דירה מלא, אין ההשכרה בתמורה פוגמת בעובדה שההשכרה נעשית במסגרת יעדיה של קרן מכבי והשימוש שנעשה הוא במישרין לשם המטרה הציבורית של הקרן.

יש להבדיל מקרה זה מתקדימים אחרים שבהם השימוש חרג ממטרותיו של המוסד הציבורי כדוגמת פסק דין שוחרי "מורשת יעקב" (ו"ע 1339/02 שוחרי "מורשת יעקב" נ' מס שבח רחובות) אשר ניתן ביום 26.3.2006, לפיו, המוסד החינוכי רכש שלוש דירות למגורי רבנים-מחנכים ובני משפחותיהם בשטח הקמפוס. נקבע כי המקרקעין אינם משמשים במישרין את המוסד אלא רק באופן עקיף. שימוש כאמור יכול היה להיות אם הדירות היו משמשות לכיתות לימוד לתלמידי המוסד.

3. הענקת פטור למוסד ציבורי בגין זכויות במקרקעין - ע"א 9946/06, קופת חולים כללית נ' מנהל מס שבח מקרקעין אזור תל אביב.

המערערת, קופת חולים כללית, מוגדרת כמוסד ציבורי לעניין מס שבח. המערערת רכשה נכס מקרקעין בשנת 1955, אשר שימש כמרפאה במסגרת פעילותה כמוסד ציבורי. נוסף למבנה המרפאה, המערערת החזיקה בזכויות בנייה בנכס המקרקעין, אשר לא נוצלו בפועל. בשנת 2003 ערכה המערערת הסכם למכירת מלוא זכויותיה בנכס המקרקעין. במסגרת השומה העצמית שנערכה בגין המכירה, ביקשה המערערת פטור מלא מחובת תשלום מס שבח, וזאת מכח סעיף 61(ב)(1) לחוק מיסוי מקרקעין. פקיד השומה קבע כי יש להעניק פטור מלא, מכח סעיף 61(ב)(1) כאמור, לשבח שנצמח בגין מבנה המרפאה, אולם בגין השבח שנצמח בגין מכירת יתרת הזכויות קבע פקיד השומה כי יש להעניק פטור חלקי בלבד.

המערערת השיגה על החלטת פקיד השומה לוועדת הערר, אולם לפי דעת הרוב, נדחה הערר. הדיון בבית המשפט העליון עסק בסוגיית הענקת פטור מלא, מכח סעיף 61(ב)(1) כאמור, גם לזכויות הבנייה, המהוות לפי הלכת ר.א.ר.ד (ע"א 7394/03 נכסי ר.א.ר.ד חברה לבניין בע"מ נ' מנהל מס שבח רחובות) "זכות במקרקעין".

לדיו של בית המשפט, יש לעמוד בשני מבחנים לצורך קבלת פטור כאמור - משך החזקה של שנה לפחות במקרקעין, ושימוש "במישרין" במקרקעין במשך תקופה של 80% לפחות מתקופת החזקה בזכות במקרקעין.

כאמור, נדרש שימוש ישיר במקרקעין על ידי המוסד הציבורי, במסגרת פעולותיו לקידום מטרותיו כ"מוסד ציבורי". בית המשפט קבע כי אין עוררין על העובדה שהתקיימה דרישת השימוש במישרין במקרקעין לגבי מבנה המרפאה. המחלוקת שבנדון נסבה סביב השאלה האם על פי הוראת החוק נדרש שימוש במישרין גם ביחס לזכויות הבניה.

בית המשפט קבע כי הדרישה בדבר שימוש במישרין שבסעיף 61(ב) (1) מתייחסת לשימוש ב"מקרקעין" ולא לשימוש בזכות במקרקעין. לדעת בית המשפט, אין בסיס לפרשנות שהציע המשיב לפיה יש לקרוא לעניין הפטור את המושג "מקרקעין" כ"זכות במקרקעין", שכן פרשנות זו אינה עולה בקנה אחד עם לשונו של החוק, אשר מבחין בין המושגים השונים ומגדירם באופן שונה. בנוסף, לדעת בית המשפט, תכליתו של הפטור אינה מצביעה על כך שזו הפרשנות אשר יש להעניק ללשון החוק וכי לא מתקיים בעניין שבנדון עיוות כלכלי המחייב תוצאה פרשנית אחרת במסגרת החקיקתית הקיימת (ראה לעניין זה ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1974)).

נקבע כי העובדה שהמערערת לא עשתה שימוש בזכויות הבנייה אינה משנה לעניין הפטור הקבוע בסעיף 61(ב) (1), שכן, נדרש כי השימוש במישרין ייעשה ב"מקרקעין" שהזכות בהם נמכרת ולא נדרש שימוש בזכות הנמכרת.

הערעור נתקבל.

19.5 שיעור מס השכר (מלכ"רים) - 7.5% מהשכר

ראה התייחסות להגדרת "מלכ"רים" לעניין חוק מע"מ בסעיף 19.10 להלן.

(1) החיוב במס שכר

חברה (או יחיד) שהינה "עוסק" לצורכי מס ערך מוסף מחויבת במע"מ בשיעור של 16% (מיום 1 בינואר 2010) על הערך המוסף (הרווח) שלה. כעיקרון, הערך המוסף העסקי שווה לסכום הוצאות השכר וליתרת הרווח (שהם ההפרש בין מחיר המכירה של המוצר או השירות לבין עלות היצור, הכוללת את חומרי הגלם, העבודה וכד'). לפיכך, במקרים בהם אין אפשרות מעשית להטיל מע"מ בצורה הרגילה, נקבע כי יוטל בעקיפין מס על השכר והרווח כמקובל אצל מוסדות כספיים (בנקים, חברות ביטוח וכו'). לגבי מלכ"רים (מוסדות ללא כוונת רווח), מאחר ואין מטרת פעילותם ציירת רווח, מס הערך המוסף מוטל על הוצאות השכר בשיעור של 7.5%.

(2) ה"שכר" נשוא החיוב

סעיף 4(א) לחוק מע"מ קובע כי על פעילות בישראל של מלכ"ר יוטל מס שכר באחוזים מהשכר ששילם המלכ"ר.

"שכר" הוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כ"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קיצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו". הגדרת שכר לעניין זה, למעט מלגה שניתנה לסטודנט או לחוקר בתקופת לימודיו במוסד לימוד ומחקר כאמור בסעיף 9(29) לפקודה.

נציין כי קיימת הגדרה שונה לגבי "שכר" המחוייב במס שכר בידי מוסד כספי, בסעיף 4(ב) לחוק מע"מ. בשנת 2008 בוצע תיקון להגדרה זו. תיקון זה לא יחול כאמור על "שכר" המתייחס למלכ"רים. בהקשר זה ראה פרק 20 למדריך המס.

"הכנסת עבודה" לפי סעיף 2(2) לפקודה כוללת:

- (א) השתכרות או רווח מעבודה;
- (ב) טובת הנאה או קצובה;
- (ג) תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאות;
- (ד) שווי שימוש ברכב או טלפון נייד המועמד לרשות העובד.

כמו כן, יש לשלם מס שכר על אותו חלק מהפרשות המעביד לקופות גמל לתגמולים ולקרן השתלמות שנחשב כהכנסה בידי העובד בעת הפרשתו לקופה. בהתאם לעמדת רשויות המס, יש לשלם מס שכר גם על תשלומים הפטורים ממס מעסיקים (אשר בוטל החל מיום 1.1.2008). לעניין זה ראה סעיף 19.6 להלן, כגון תשלומים להחזקת רכב, שווי רכב צמוד, תשלומים להחזקת טלפון, הנחות מריבית וקצבות.

בהקשר זה יצויין כי :

- (1) **תגמולי מילואים** המשולמים ע"י המעביד בשם המוסד לביטוח לאומי אינם בבחינת הכנסת עבודה, ואין הם חייבים במס שכר (פס"ד מועצת הלול, פס"ד סולל בונה).
 - (2) **מענק פרישה אינו** נחשב להכנסת עבודה. מקור ההכנסה במקרה זה לעניין מס הכנסה הוא סעיף 9(א7) לפקודה (פס"ד חפץ), לפיכך הכנסה המהווה חלק ממענק הפרישה, אינה חייבת במס שכר. יצויין כי תיתכן פרשנות אחרת.
 - (3) **דמי פדיון חופשה** דינם כדין הכנסת עבודה, ולא כדין מענק פרישה (פס"ד קופ"ח הכללית), ולכן הם יהיו חייבים במס שכר.
 - (4) **דמי לידה** אינם נחשבים להכנסת עבודה, ובנוסף **תשלומי אש"ל** פטורים ממס.
 - (5) **קיצבת ילדים** החייבת במס הכנסה לא תחויב במס שכר.
 - (6) **קיצבת שארים** המשתלמת לשאירו של עובד לשעבר לא תחויב במס שכר.
 - (7) **קיצבאות (פנסיות)** ששולמו לא על ידי מי שהיה המעביד לא יחויבו במס שכר.
 - (8) **דמי פגיעה לעובד שנפגע בתאונת עבודה** בגין יום הפגיעה - משולמים דמי הפגיעה על ידי המעביד, ויחשבו כשכר עבודה החייב במס שכר.
- בנוסף, יצויין כי כל סכום המשולם לעובד על ידי המעביד, **מעבר לסכומים** הקבועים בחוק הביטוח הלאומי כדמי פגיעה, נראה שיהווה שכר, וככזה יתחייב במס שכר.

(3) פטור ממס שכר

סעיף 35 לחוק מע"מ פוטר **מלכ"ר** מתשלום מס שכר במקרים הבאים :

- (א) אם סך כל השכר השנתי שהוא משלם לעובדיו אינו עולה על סכום מסויים שקבע שר האוצר (169,897 ש"ח נכון לשנת 2011) ;
- (ב) פטור לקרנות מסויימות, כגון :
 - (1) קרן המדע הדו-לאומית ;
 - (2) הקרן הדו-לאומית למחקר ולפיתוח תעשייתיים ;
 - (3) הקרן למחקר ולפיתוח חקלאיים של ארה"ב וישראל ;
 - (4) קרן גרמניה - ישראל למחקר ולפיתוח מדעי.

19.6 ביטול חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975

חוק מס מעסיקים, אשר הטיל שיעור מס בגובה 4% על סך כל הכנסת עבודה אשר שילם מלכ"ר או מוסד ציבורי, שהיה בבחינת מעסיק, בוטל במסגרת חוק ההסדרים לשנת 2008. תחולת הביטול הינה מיום 1 בינואר 2008 ואילך. החוק בוטל, בין היתר, לאור העובדה כי מס מעסיקים מהווה תמריץ שלילי להעסקת עובדים, וכי יש בו משום פגיעה ביעילות הכלכלית. המחוקק גרס כי מאחר ומס מעסיקים הוטל, ערב ביטולו, על גופים אשר נמנו עם המגזר השלישי ואשר סיפקו שירותים חיוניים לאזרח תשלום מס מעסיקים על ידי גופים אלה יצר עיוות ובזבוז כספי ציבור.

19.7 חיוב במס בשל הוצאות עודפות במוסד ציבורי

סעיף 3(ז) לפקודה - מס על הוצאות עודפות של מוסד ציבורי

סעיף 3(ז) לפקודה קובע כי מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה, או שעיסוקו לא היה לשם קבלת רווחים או שכל הכנסתו היתה פטורה ממס, **יהיה חייב בגין הסכומים שלהלן במס בשיעור של 90%**, ללא זכות לפטור, לניכוי או לקיזוז כלשהם (מס על הוצאות עודפות) :

- (1) "סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על פי סעיף 31 אשר לפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי."

[פ.ק. - תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995, תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות של מתנדב במוסד ציבורי), התשס"ז-2007].

"(2) סכומים שהוציא ושאנם מותרים בניכוי לפי סעיף 32(11)."

[פ.ק. - משמע, סכום שהוציא מעביד למתן טובת הנאה לעובדיו, אך היא איננה ניתנת לייחוס לעובד מסויים].

"(3) סכומים ששילם לקופת גמל לפיצויים והעולים על הסכומים שהיו מותרים לו בניכוי, אילולא היה פטור ממס." (ההדגשות אינן במקור).

[פ.ק. - בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים לאישור וניהול קופות גמל), התשכ"ד-1964].

סכום המס הינו סופי, ובשל הוצאה עודפת לא יותר כל ניכוי, קיזוז או פטור. דין מס זה כדין המס על ההכנסה לפי הפקודה, וככזה חלות עליו ההוראות שבדין החלות על ההכנסה, בשינויים המחייבים, לרבות אמצעי אכיפה וגבייה.

על-פי סעיף 181ב' לפקודה, מוסד ציבורי שהוציא הוצאה עודפת צריך לשלם **מקדמה** בשיעור של 90% (כלומר, כל סכום המס ישולם כמקדמה). מועד התשלום (כפי שנקבע בתקנות מס הכנסה (תשלום מקדמה בשל הוצאות עודפות), התשל"ב-1972) הוא עד ה-15 לכל חודש, בגין החודש שקדם. כמו כן מוסד ציבורי כאמור יגיש לפקיד השומה דו"ח שנתי המפרט ומסכם את כלל ההוצאות העודפות שהוציא באותה שנה.

בהקשר זה יצויין, כי יש הגורסים שיתכן מצב בו ההוצאות המפורטות לעיל, לא יחשבו כ"הוצאה עודפת", במקרה בו תחשב ההוצאה **להוצאה הונית** או לרכישת נכס הון (שכן במקרה כזה הוצאה זו אינה מותרת בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה, וככזו כלל לא יחולו עליה התקנות המגבילות את גובה ההוצאה המותרת). יתכן כי בתביעת ניכוי הוצאות פחת יהיה על המוסד לרשום הוצאות עודפות, לפי העניין.

תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות של מתנדב במוסד ציבורי), תשס"ז-2007

ביום 2 בינואר 2007 פורסמו תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות של מתנדב במוסד ציבורי), התשס"ז-2007 (להלן: "**התקנות**"), אשר עוסקות בדינם של החזרי הוצאות שהוציא מתנדב לצורך מימוש מטרותיו של מוסד ציבורי על ידי המוסד הציבורי.

פעילויות רבות לצורך קידום המטרות הציבוריות של מוסדות ציבוריים מתבצעות על ידי מתנדבים כהגדרתם בתקנות, ולעיתים מתנדבים אלו משלמים מכספים הוצאות שונות במקום המוסד הציבורי, לצורך מימוש מטרותיו.

התקנות עוסקות בנושא הן מהיבט החזר ההוצאה למתנדב והן מהיבט התרת ההוצאה אצל המוסד הציבורי.

מטרת תקנות אלו הינה ליצור מצב שהחזר הוצאה למתנדב על ידי המוסד הציבורי לא תחשב אצל המתנדב כהכנסה, ומנגד קובעת התקנה כי יראו תשלום זה כהוצאה אצל המוסד הציבורי והיא תותר למוסד הציבורי בניכוי לעניין חישוב הוצאות עודפות ותשלום מקדמותיו, בהתאם לקבוע בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972 (להלן: "**התקנות הכלליות**").

מבלי לפגוע באמור לעיל, ובנוסף, קובעות התקנות שהוצאות מסוימות אשר מפורטות בתקנות הכלליות תותר הוצאתן למוסד הציבורי רק עד גובה הסכום המופיע בתקנות ולא כפי שמצויין בתקנות הכלליות. להלן ההוצאות כאמור:

- (1) הוצאות כיבוד קל שהוצאו במקום מגוריו של המתנדב או במקום פעילותו ההתנדבותית, בסכום שאינו עולה על 30* שקלים חדשים לאדם באירוע;
- (2) הוצאות נסיעה בתחבורה ציבורית ששימשה את המתנדב לשם נסיעה למקום פעילותו ההתנדבותית, בסכום שלא יעלה על 210* שקלים חדשים לחודש;
- (3) הוצאות לרכישת דלק המשמש למתנדב לשם נסיעה למקום פעילותו ההתנדבותית, בסכום שלא יעלה על 640* שקלים חדשים לחודש בניכוי הסכום שהותר לפי פסקה 2 לאותו חודש;
- (4) הוצאות בשל שיחות טלפון מביתו, בסכום שלא יעלה על 110* שקלים חדשים לחודש.

* הסכומים נכונים לשנת 2011.

התרת ההוצאות לפי התקנות, יותרו בתנאי שיתקיימו שני תנאים:

- (1) המוסד הציבורי והמתנדב הגישו מסמכים או קבלות לאימות ההוצאות, להנחת דעתו של המנהל, וכן כל הוכחה נדרשת אחרת לפי בקשת המנהל;
 - (2) המוסד הציבורי הגיש, לא יאוחר מיום 31 במרס של כל שנת מס, הודעה לפקיד השומה, בטופס שקבע המנהל, הכוללת את פרטיהם האישיים של כל המתנדבים במוסד הציבורי בשנת המס הקודמת, ולגבי כל מתנדב שהמוסד הציבורי החזיר לו הוצאות - את פירוט ההוצאות וסכומן לגבי כל רבעון בשנת המס הקודמת.
- מוסד ציבורי ייתן לכל מתנדב אישור כמפורט בתקנות על הוצאות שהחזיר לו בשנת המס הקודמת.

19.8 נוהל קבלת אישור כמוסד ציבורי לעניין תרומות

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מאפשר לנישום לקבל זיכוי ממס בגין תרומתו למוסד ציבורי בהתקיים התנאים המצטברים המפורטים להלן:

1. המוסד הינו מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה;
2. שר האוצר קבע אותו כגוף ציבורי לעניין זה;
3. קביעת שר האוצר אושרה על ידי ועדת הכספים של הכנסת.

לצורך קבלת אישור להכרה כמוסד ציבורי לעניין תרומות על פי סעיף 46 לפקודה, יש לנהוג כדלהלן:

1. הגשת בקשה - יש להגיש טפסים אשר פורסמו על ידי רשות המסים הכוללים בין היתר, חתימה על כתב התחייבות מצד המוסד בצרוף מסמכים שונים כגון העתק דוחות כספיים לשנתיים האחרונים, אישור ניהול תקין, הסבר מפורט על פעילות המוסד ועוד. רשימת המסמכים הנדרשים מפורטת בטפסי הבקשה.
2. מסמכי הבקשה יוגשו למחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים בנציבות מס הכנסה.
3. בדיקת המסמכים - בשלב ראשון נבדקת על ידי רשות המסים שלמות המסמכים. במידה וחסרים פרטים או שישנן שאלות בנושא, רשות המסים פונה אל המוסד לצורך השלמת החסר. במידה וכל המסמכים הוגשו כנדרש, הבקשה עוברת לשלב הביקורת.
4. ביקורת - מוסד אשר ביקש אישור להכרה כמוסד ציבורי עובר תהליך של ביקורת רחבה במהלכה נבדקת בקשתו להכרה כמוסד ציבורי וכן נבדקת עמידתו בקריטריונים לאישור כאמור.
5. ועדת הכספים - מוסד אשר עבר את שלבי הביקורת של מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים בנציבות מס הכנסה בהצלחה ונמצא כשיר לקבלת אישור הכרה כמוסד ציבורי לעניין תרומות, מועברת בקשתו לשר האוצר לצורך קבלת אישור סופי מועדת הכספים של הכנסת.

19.9 נוהל וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי על פי

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

(הוראת ביצוע מספר 3/2001 - שומה, מקצועית, משפטית מיום 7 בפברואר 2001)

מבוא

בהוראת ביצוע מס' 30/94 מתאריך 4.8.94 נקבעו לראשונה נוהלי בדיקה וכללים לקביעת התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (להלן: "מוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות").

בעקבות בדיקה מקיפה של תפעול הנושא, הופקו לקחים, הוסקו מסקנות וגובשו המלצות לשיפור מערך התפעול והבקרה.

בעקבות זאת, עודכנה ההוראה הנ"ל, הורחבה ונערכה מחדש. הוראה זו באה איפוא במקום הוראת הביצוע 30/94.

זיכוי בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות

תקרת הזיכוי

על פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ובהתאם לתיקון מספר 124 לפקודה שתחולתו נקבעה לגבי תרומות שתרם אדם בשנת המס 2000 ואילך, זכאי אדם לקבל זיכוי ממס בגין תרומתו לקרן לאומית או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה, אם שר האוצר קבע אותו לעניין זה, באישור ועדת הכספים של הכנסת. שיעור הזיכוי עומד על 35% מסכום התרומה (במסגרת תיקון 147 לפקודה נקבע כי החל משנת המס 2006 שיעור הזיכוי יהא כדלקמן: 35% - אם התורם הוא יחיד ושיעור מס חברות - אם התורם הוא חבר בני אדם - פ.ק) ובלבד שסכום התרומה בשנת המס עולה על 420 שקלים ולא יותר מתקרת סכום של 4,351,000 שקלים (נכון לשנת 2011) אך בשום מקרה לא יותר מ-30% מההכנסה החייבת, על פי הסכום הנמוך.

סכום תרומה העולה על התקרה המותרת לזיכוי בשנת מס בה נתרם, יועבר לשנות מס העוקבות ויזוכה מהמס בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס, כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי, המותרת באותה שנת מס.

במקרה שתיווצר חריגה מתקרת סכום תרומה המותרת, הנובעת מהעברת סכום תרומה משנת המס הקודמת, יובא תחילה בחשבון לצורך חישוב הזיכוי סכום התרומה המועבר, משנה קודמת.

מסלולי התרת הזיכוי

זיכוי ממס בגין תרומות למוסדות ציבור מוכרים לעניין תרומות ניתן לתבוע באחד משלושת המסלולים הבאים בהתאם לעניין:

- (1) במסגרת הגשת דוח שנתי על הכנסות, לגבי שנות המס הקודמות. מסלול זה מתאים לעצמאים חברות ושכירים.
- (2) במסגרת תיאום מס בתוך שנת המס השוטפת ובמגבלות שיפורטו בחוזר זה. במסגרת מסלול זה יינתן זיכוי לשכירים בלבד.
- (3) זיכוי ממס לשכירים במסגרת תשלום השכר, כאשר הזיכוי מתבצע על ידי המעביד. אישור ספציפי לכך ניתן על ידי מחלקת הניכויים בנציבות למעבידים מסויימים במשק, העונים על קריטריונים שנקבעו ובכפוף להוראות חוזר זה.

רשימת מוסדות מאושרים והפצת קבלות על ידי מוסדות בלתי מאושרים

את רשימת המוסדות המוכרים לעניין תרומות ניתן לראות הן בפרסום האינטרנט של אגף מס הכנסה והן בבדיקה פרטנית לפי מספר התאגיד - למייצגים המחוברים למחשב ש.ע.מ.

בנוסף, על מנת למגר את התופעה שהייתה קיימת בה מוסדות שאינם מוכרים לעניין אישור לפי סעיף 46 לעניין תרומות, השתמשו בנוסחים שונים על הקבלות שברשותם וזאת על מנת שישתמע לכאורה כי הם מוכרים לעניין תרומות, הוסדר בהוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי המוסד), התשנ"ב-1992 כי בנוסח המחייב לגבי מוסד מאושר לעניין תרומות יש להדפיס על הקבלות את המילה "תרומה" ואת המלל הבא: "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה", (ראה חוזר מס הכנסה מספר 38/92 מיום 1.11.92).

כללים להתרת או אי התרת זיכוי ממס בגין תרומה למוסד ציבורי מוכר לעניין תרומות

להלן נפרט בקצרה את הדרכים לגיוס תרומות ואת הכללים להתרת או אי התרת הזיכוי ממס לפי סעיף 46 לפקודה, והכל כפי שנקבע בחוזר. נציין כי מדובר בתמצית הכללים בלבד, וכי בכל מקרה יש לפנות לחוזר בו ישנם הסברים וכן פירוט החריגים והנסיבות הרלוונטיות, לפי העניין.

דרכים לגיוס תרומות

1. הפקדה ישירה בחשבון/ הוראת קבע/ כרטיס אשראי;
2. מתרימים מדלת לדלת;
3. אירועים/ עריכת הגרלות.

כללים להתרת או אי התרת זיכוי ממס

במקרים הבאים לא יותר זיכוי בגין תרומות:

- א. לא הוגשה לפקיד השומה קבלה מקורית. אולם, אם התרומה ניתנה על ידי שותפות או חברת מעטים יש להתיר הזיכוי בכפוף להוראות המפורטות להלן.
- ב. המוסד אינו מופיע כמוסד מוכר במרשמי המחשב.
- ג. תרומה בעילום שם - אלא אם מדובר בסכום כולל שאינו עולה על 400 שקלים חדשים ובתנאי שסכום התרומה הודפס מראש.
- ד. קבלה הנושאת שם אחר משמו של הנישום שתובע את הזיכוי.
- ה. העדר פרטי המוסד הציבורי על הקבלה - לא יותר זיכוי בגין קבלה שאינה נושאת את פרטי המוסד, מספר התאגיד וצורת התשלום (שיק, מזומן וכו').
- ו. תרומה בשיקים דחויים, בהוראת קבע או בכרטיס אשראי - יותר רק הסכום שנפרע באותה שנה.
- ז. לא הודפסה על הקבלה המילה "תרומה" וכן לא מופיע הנוסח כי "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה".
- ח. תשלום שכנגדו קיבל התורם תמורה מלאה.
- ט. "תרומה" במסגרת השתתפות בהגרלה - אלא אם הפרס הצפוי הינו בעל ערך מועט וסימלי.
- י. התנדבות כתרומה - מתן שירותים התנדבותיים למוסד המתבטאים בהשקעת שעות עבודה עבור המוסד לא יוכרו כתרומה לעניין זיכוי ממס.
- יא. דיבידנד כתרומה.
- יב. לא יותר זיכוי על סמך חוות דעת רואה חשבון שלא צורפו אליה הקבלות המקוריות.

במקרים הבאים יותר זיכוי בכפוף לתנאים המפורטים בחוזר:

- א. תרומה בשווה כסף - נכס הון.
- ב. תרומה בשווה כסף - מלאי עסקי.
- ג. תרומת ימי עבודה/חופשה באמצעות המעביד (שאיננו המוסד הציבורי).
- ד. תרומה שכנגדה נתקבלה תמורה חלקית - יש לבצע פיצול כך שקבלה בגין תרומה תינתן רק עבור הסכום העולה על התמורה שנתקבלה בידי התורם.
- ה. תרומה על ידי שותפות, חברת מעטים או חברה משפחתית - יותר זיכוי לשותפים בשותפות ולחברים בחברת מעטים גם על פי העתק/צילום של קבלה, והכל לפי חלקם בשותפות/ בחברת המעטים; לחברה המשפחתית יותר הזיכוי לנישום המייצג.
- ו. "תקרה" ו"רצפה" של סכום תרומות המותר לזיכוי על ידי קיבוץ.

19.10 מלכ"ר לעניין חוק מע"מ

בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, לא קיימת התייחסות למוסד ציבורי, אולם קיימת התייחסות למוסד ללא כוונת רווח - מלכ"ר. ההגדרות אמנם דומות אך אינן זהות ומהוות מקור לבלבול רב לעניין תחולת חוק מע"מ והפקודה.

הגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת מספר חלופות:

- (1) המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים;
- (2) חבר בני אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;
- (3) תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות;
- (4) קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה. (ההדגשות אינן במקור, פ.ק.).

ההבחנה בין הגדרת מע"מ לבין הגדרת מס הכנסה מקורה בכך, שהפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם הדגש על המבחן - האם עיסוקו של המוסד הוא לשם קבלת רווחים אם לאו. עם זאת, אין חוק מע"מ מתעלם ממטרותיו של החייב במס לעניין סיווגו.

מכאן המסקנה: לא כל מלכ"ר לעניין חוק מע"מ הוא בהכרח מוסד ציבורי לעניין הפקודה ולהיפך.

המשמעות העיקרית של הסיווג כמלכ"ר לעניין חוק מע"מ במישור מס ערך מוסף היא כדלקמן:

1. מלכ"ר אינו חייב במס עסקאות, למעט מקרים ייחודיים כגון עסקאות אקראי לעניין חוק מע"מ (בעיקר מקרקעין), עסקאות קבלת שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת (תקנה 6א לתקנות מע"מ), עסקאות קבלת שירות או רכישת נכס מתושב חוץ (תקנה 6ד לתקנות מע"מ) וכן יבוא טובין מסויימים. יש לציין כי בשנת 2005 החמירו רשויות מע"מ את התייחסותם לעניין תשלום מע"מ בידי מוסדות ציבוריים בעת יבוא טובין (יבוא של תוכנות, שירותים וכו'). לפיכך יש לשים לב לנושא תשלום מע"מ בגין הנ"ל.
2. ככלל מלכ"ר אינו רשאי לנכות מס תשומות, למעט לדוגמא בעת מכירת מקרקעין בהתקיים הוראות סעיף 43א לחוק מע"מ.
3. מלכ"ר מחויב במס שכר בשיעור 7.5% מהשכר ששילם, בהתאם לאמור בסעיף 4(א) לחוק מע"מ (ראה התייחסות לעיל בסעיף 19.5).

19.11 שינוי סיווג ענף פעילות מ"מלכ"ר ל"עוסק" לצורך מע"מ - פס"ד מכבי שרותי בריאות (ע"ש 1/96 מכבי שרותי בריאות נ' מנהל המכס ומע"מ)

ביום 22.5.2003 ניתן בבית המשפט המחוזי בת"א פסק דין אשר דחה את ערעורה של מכבי שירותי בריאות על החלטת מנהל מע"מ לשנות את סיווגה לעניין ענף רפואת השיניים **ממלכ"ר לעוסק מורשה**. בפסק הדין לא נקבעו הלכות חדשות בתחום, אך ניתנה סקירה מקיפה וברורה בדבר דרך הניתוח והיישום של בית המשפט בבואו לדון בסוגיה זו.

נציין כי פסק הדין מתייחס לסוגיות הסיווג כמלכ"ר לצורכי מע"מ בלבד, ואינו מתייחס לסוגיית הסיווג כ"מוסד ציבורי" לצורך קבלת הפטור המקביל ממס הכנסה.

בכדי להכריע בסוגיית סיווג ענף רפואת השיניים של המערערת, בית המשפט בחן ששה קריטריונים אשר אומצו בפסקי דין רבים בעבר לצורך קביעת סיווגם של גופים כמלכ"ר או כעוסק מורשה.

סקירה של הקריטריונים ובחינת יישומם על עניינה של המערערת, הובילו את בית המשפט למסקנה ברורה, כי בצדק, ומטעמים ענייניים, החליט מנהל מע"מ לשנות סיווגה בתחום רפואת השיניים, ממלכ"ר לעוסק.

להלן נציין את העקרונות המרכזיים אשר הובאו בפסק הדין ואשר עשויה להיות להם השפעה על **הדרך בה יבחנו רשויות מע"מ בעתיד** את סיווגם של מלכ"רים קיימים או של המבקשים להיות מסווגים כמלכ"ר:

לצורך קביעת סיווגם של גופים כמלכ"ר או כעוסק מורשה יבחנו ששת הקריטריונים (קריטריונים אלה אומצו בפסקי דין רבים בעבר), כמפורט:

1. מטרת העיסוק;
2. קיומו של איסור על חלוקת רווחים;
3. קיומו של גירעון תפעולי או במקרה של צבירת רווחים - הפנייתם להמשך פעילות המוסד;
4. מהות הפעילות של המוסד - האם היא עסקית ו/או תחרותית;
5. קיומה של אפשרות הפרדה מנהלית וארגונית בין עיסוקיו השונים של המוסד;
6. העדר פגיעה בלתי מוצדקת בהכנסות האוצר שעשויה להיגרם בעקבות שינוי הסיווג.

קריטריונים אלה אינם נוקשים ובסופו של דבר בכדי להגיע להחלטה אין מנוס מלהיזקק לניסיון החיים ולהגיון הכלכלי העומד מאחורי הגוף המשפטי העומד לבחינה ולסיווג.

יודגש כי נטל השכנוע להוכחת העמידה בקריטריונים מונח מלכתחילה על הגוף שסיווגו נבחן, זאת משום שאותו גוף דורש סיווג מקל לצורכי מס בשונה מגורמים אחרים בשוק. נטל שכנוע זה המוטל על כתפי המבקשים להיחשב כמלכ"ר, ללא ספק פועל לרעתם ומחייב את אותם גופים להעמיד ראיות מוצקות התומכות בטענותיהם.

לעניין השיקולים לסיווג "מלכ"ר" כ"עוסק" ראה גם פס"ד בשערייך ירושלים (ע"א 767/87 – עמותת "בשערייך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ).

19.12 הגבלת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות של מוסדות ציבור

קבלת תמיכה מתקציב המדינה

בהתאם לחוק יסודות התקציב, תשמ"ה-1985, יש באפשרות מוסד ציבורי ליהנות מתמיכה מתקציב המדינה. לעניין זה, מגדיר ס' 3א בחוק יסודות התקציב, תשמ"ה-1985, מוסד ציבורי כ:

"גוף שאינו מוסד ממוסדות המדינה, הפועל למטרה של חינוך, תרבות, דת, מדע, אמנות, רווחה, בריאות, ספורט או מטרה דומה."

בהמשך אותו סעיף, נקבע כי:

(ו) שר האוצר יקבע בהתייעצות עם היועץ המשפטי לממשלה, נוהל שלפיו יוגשו ויידונו בקשות של מוסדות ציבור לקבלת תמיכה מתקציב המדינה (להלן: "נוהל").

(ח) לא יוצא סכום שנקבע בחוק תקציב שנתי לצורך תמיכה במוסד ציבור אלא אם כן הוא מואגד ומקיים את הוראות הנוהל ובמידה המתיישבת עם המבחנים."

מהאמור לעיל עולה כי חוק יסודות התקציב מקנה לשר האוצר סמכות פיקוח על גופים המקבלים תמיכה מתקציב המדינה. בהתאם לכך, פורסם "נוהל להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה במוסדות ציבור", הקובע, בין השאר, כללים לגבי הפיקוח על השימוש בתמיכה. בהמשך, פורסמה על ידי החשב הכללי במשרד האוצר הוראה הקובעת, כי החל משנת 2004 לא תאושר תמיכה למוסד ציבורי ששיעור הוצאות הנהלה וכלליות שלו מתוך מחזור הכנסותיו השנתי עולה על השיעור המירבי הרלוונטי המפורט בהוראה. יש לציין, כי בהתאם להוראה קיימת אפשרות לחרוג מהשיעור המירבי הקבוע, באישור ועדה מיוחדת אשר תוקם באגף החשב הכללי.

חשוב לציין כי נכון למועד זה גם מחלקת מוסדות ציבור ברשות המיסים אימצה את שיעור הוצאות הנהלה וכלליות אשר נקבע על ידי החשב הכללי, כחלק מפיקוח על גופים אשר מבקשים לקבל אישור כמוסד ציבורי לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה או למוסדות ציבור אשר מבקשים לחדש אישור כאמור.

19.13 פטור ממס הכנסה לארגונים מקצועיים

בספר החוקים מספר 1696 מיום 30 בדצמבר 1998 פורסם חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מספר 119), התשנ"ט-1998 (להלן: "התיקון").

במסגרת התיקון הוסף סעיף 9(א2) לפקודה בו נקבע כי הכנסתו של ארגון מקצועי, תהא, בתנאים מסויימים, פטורה ממס הכנסה.

סעיף 9(2) לפקודה אומנם מעניק, בתנאים מסויימים, פטור ממס הכנסה ל"מוסד ציבורי" שהכנסתו שמשה להשגת "מטרה ציבורית" כהגדרתה בסעיף זה (מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית), אך מטרות אלה לא תמיד עמדו בקנה אחד עם מטרותיו של הארגון המקצועי, שנועדו בעיקרן לקדם את העניינים המקצועיים המשותפים של חברי הארגון המקצועי, דבר שיצר בעייתיות באופן המיסוי של ארגונים אלה.

הוספת סעיף 9(א2) לפקודה, כאמור, באה להסדיר את אופן המיסוי של הארגונים המקצועיים בצורה מפורשת.

1. הוספת סעיף 9(א2) לפקודה - פטור ממס על הכנסות של ארגון מקצועי
חוזר מס הכנסה מס' 12/2002 - מקצועית: ארגון מקצועי עפ"י סעיף 9(א2) לפקודה

במסגרת התיקון כאמור הוסף סעיף 9(א2), הדרן בפטור על הכנסותיו של ארגון מקצועי, בזו הלשון:

1.1 ארגון מקצועי מהו - סעיף 9(א2)(ג) לפקודה

"בפסקה זו, "ארגון מקצועי" - חבר בני אדם שאישר המנהל ושהתקיימו בו כל אלה:

- (1) **חברים בו שבעים חברים לפחות או שחברה בו המדינה ועשרה חברים לפחות;** במניין מספר החברים בחבר בני אדם שבין חבריו כלול חבר שהוא ארגון מקצועי, יובאו בחשבון מספר החברים בארגון המקצועי;
- (2) **כל מטרתו קידום עניינים מקצועיים משותפים,** השתלמות מקצועית או ייצוג ציבורי של ציבור בעלי משלח יד מסויים או של עוסקים בענף או במגזר כלכלי מסויים וכל נכסיו והכנסותיו משמשים לקידום מטרות אלה;
- (3) **פעילותו אינה לשם הגדלת רווחיהם של חברים מסויימים בו;**
- (4) **הוא מגיש דוח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו,** להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שהתקין שר האוצר.

(ההדגשות אינן במקור).

יודגש כי על מנת להיחשב כארגון מקצועי כהגדרתו לעיל, **על הארגון לקבל את אישור נציב מס הכנסה** וכן עליו לעמוד **בכל התנאים המצטברים** כפי שהוזכרו לעיל, וכמוסבר להלן:

לעניין תנאי העמידה במניין החברים (פסקה 1) - יילקח בחשבון מספר החברים במרבית חודשי שנת המס (מקרים חריגים כגון הקמת ארגון מקצועי במהלך השנה, יבחנו ע"י מחלקת המלכ"רים בנציבות).

לעניין שימוש בכל הנכסים וההכנסות לקידום מטרות הארגון (פסקה 2) - הכוונה היא הן להכנסות הפטורות והן להכנסות החייבות (אם ישנן).

לעניין פעילות שאינה לשם הגדלת רווחי החברים (פסקה 3) - יובהר כי חברי הארגון אינם רשאים למכור את זכותם בארגון.

לעניין הגשת הדוחות השנתיים (פסקה 4) - ביום 3 בנובמבר 2002, התקין שר האוצר את תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש ארגון מקצועי), התשס"ג-2002, בהן נקבע כי ארגון מקצועי יגיש דוח לפי טופס 1214, בצירוף טופס 1226 (נספח לחישוב הכנסה חייבת של ארגון מקצועי), ובצירוף מאזן ודוח הכנסות והוצאות מבוקרים, חשבון התאמה של עודף ההכנסות או ההוצאות לפי דוח ההכנסות וההוצאות כאמור ביחד עם אישור של רואה חשבון או פקיד ברית פיקוח לחשבון ההתאמה (בתקנות נקבע נוסח אחיד לאישור הנ"ל), וכן דוח שיפורט בו חישוב ההכנסה לפי סעיף 9(ח) לפקודה.

1.2 פטור על הכנסת ארגון מקצועי - סעיף 9(א2)(א) לפקודה

נקבע כי **פטור ממס** "הכנסתו של ארגון מקצועי לרבות הכנסה מדמי חבר, **ובלבד שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו,** או מכל הכנסה מחבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק, לרבות מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה." (ההדגשות אינן במקור).

יצוין בהקשר זה, כי **לא** הוגדר מהי "שליטה" לעניין סעיף 9(א2) לפקודה, ובחוזר מס הכנסה 12/2002 שנושאו "ארגון מקצועי עפ"י סעיף 9(א2) לפקודה" נקבע כי לצורך הגדרת "שליטה" ניתן להעזר בהגדרה בחוק החברות, התשנ"ט-1999 או לחילופין בהגדרת "שליטה" בסעיף 9(2) לפקודה.

עיסוק בעסק אינו שולל את היותו ארגון מקצועי ובלבד שיתקיימו שני אלה:

- (א) כל הכנסותיו מהפעילות העסקית יופנו למימוש מטרות הארגון כארגון מקצועי;
- (ב) עיקר פעילותו של הארגון הינה פעילות כארגון מקצועי ולא פעילות עסקית או אחרת.

יחד עם זאת, יודגש כי ההכנסות מהעסק יחויבו במס ולא ייהנו מהפטור.

1.3 מגבלות לפטור על הכנסת ארגון מקצועי - סעיף 9(א2)(ב) לפקודה

"(1) על אף האמור בפסקת משנה (א), יתרת ההכנסה של הארגון המקצועי העולה על שיעור של 50% מהוצאותיו, לא תהיה פטורה ממס;

(2) סכום הוצאות העולה על סכום הכנסות בשנת מס מסויימת יראו כאילו היה סכום הוצאות שהוצא בשנת המס הבאה אחריה, כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הבאה כאמור;

(3) לעניין זה -

"יתרת ההכנסה" - ההכנסות הפטורות לפי פסקת משנה (א) לאחר שהופחתו מהן ההוצאות שהוצאו בייצור אותן הכנסות;

"הוצאות" - הוצאות המותרות לניכוי, למעט פחת, וכן הוצאות לרכישת נכס בר פחת המשמש למטרות הארגון או ליצירת נכס כאמור;

"נכס בר פחת" - כהגדרתו בסעיף 88 לרבות זכות במקרקעין, כמשמעותה בחוק מס שבח מקרקעין. (ההדגשות אינן במקור).

מובהר בזה כי ההכנסות הפטורות מכוח הוראות אחרות בפקודה או מכל דין אחר, לא יילקחו בחשבון במסגרת תקרת ההכנסה הפטורה.

בהקשר זה נציין גם כי, בעמ"ה 166/67 איגוד המוסכים בישראל נגד פקיד שומה ת"א נקבע שאין לפרש את המילה "משמש" באופן מצומצם ללשון הווה, אלא בצורה רחבה, לפיה הוצאה במסגרת הליך בניית נכס שישמש למטרות הארגון בעתיד, נכללת בפרשנות של המילה "משמש".

סעיף 9(א2) לפקודה, קובע מנגנון מיוחד לחיוב ארגון מקצועי במס, כלהלן:

(1) מקרה א' - הכנסות הארגון המקצועי עולות על הוצאותיו

במקרה בו "יתרת ההכנסות", כהגדרתה לעיל, עולה על 50% מההוצאות הרי שסכום "יתרת ההכנסות", העולה על 50% מההוצאות - מכוח הסייג בסעיף 9(א2)(ב) כאמור - לא יהיה פטור ממס. מטרת מגבלה זו, היא להביא לכך שהארגון המקצועי ישתמש בעודפי הכנסותיו למטרות הארגון.

יצוין כי "יתרת ההכנסות" שאינה עולה על 50% מההוצאות כאמור תהיה פטורה ממס, על פי סעיף 9(א2)(א) לפקודה.

דוגמא:

אלפי ש"ח	נתונים
150	הכנסות הארגון המקצועי
80	הוצאות הארגון המקצועי

- הכנסות הארגון עומדות בתנאי הפטור לפי סעיף 9(א2)(א) לפקודה (ראה סעיף 1.2 לעיל).
- הוצאות הארגון הן הוצאות כהגדרתן בסעיף 9(א2)(ב) לפקודה (ראה סעיף 1.3(3) לעיל).

חישובים

150 - 80 = 70 "יתרת ההכנסה"
80 x 50% = 40 50% משיעור ההוצאות

תוצאות הארגון, לעניין מס

הכנסה לפי סעיף 9(א2)(א) לפקודה 150
בניכוי - הכנסה שאינה פטורה ממס לפי סעיף 9(א2)(ב) לפקודה (30)
סה"כ הכנסה פטורה ממס 120

סה"כ הכנסה שאינה פטורה ממס 30

(2) מקרה ב' - הכנסות הארגון המקצועי נמוכות מהוצאותיו

במקרה בו הוצאות הארגון המקצועי במהלך שנת המס, עולות על הכנסותיו (הפטורות) של הארגון המקצועי - תועבר יתרת ההוצאות שלא נוצלה לשנת המס הבאה, כשהיא מתואמת לפי שיעור עליית המדד בשנת המס הבאה. יתרה מתואמת זו תחשב כאילו נוצרה בשנת המס הבאה.

דוגמא:

שנה II	שנה I	נתונים
אלפי ש"ח	אלפי ש"ח	
150	70	הכנסות הארגון המקצועי
60	90	הוצאות הארגון המקצועי
10%		שיעור עליית המדד

- הכנסות הארגון עומדות בתנאי הפטור לפי סעיף 9(א2)(א) לפקודה (ראה סעיף 1.2 לעיל).
- הוצאות הארגון הן הוצאות שהגדרתן בסעיף 9(א2)(ב) לפקודה (ראה סעיף 1.3(3) לעיל).

שנה I

70	הכנסה פטורה ממס
[90 - 70 =] 20	יתרת הוצאות מועברת לשנה הבאה (II)

שנה II

60	הוצאות שוטפות
[20 x 1.1 =] 22	בתוספת יתרה משנה קודמת
82	סה"כ הוצאות שנה II
[150 - 82 =] 68	"יתרת הכנסות"
[82 x 50% =] 41	50% משיעור ההוצאות
150	תוצאות הארגון, לעניין מס
[68 - 41 =] 27	הכנסה לפי סעיף 9(א2)(א) לפקודה
123	בניכוי - הכנסה שאינה פטורה ממס לפי סעיף 9(א2)(ב) לפקודה
[(22+60)x150%=] 123	סה"כ הכנסה פטורה ממס
27	סה"כ הכנסה שאינה פטורה ממס

יושם דגש על כך ש"הוצאות" לעניין זה הן הוצאות המותרות בניכוי (למעט פחת) וכן הוצאות לרכישת נכס בר פחת (לרבות זכויות מקרקעין) המשמש למטרות הארגון.

כך לדוגמא רכישת מניות בידי הארגון לא תיחשב כהוצאה לעניין חישוב ההכנסה הפטורה. מובהר בזה, כי זכות במקרקעין שלא ניתן לתבוע פחת בגינה (כמו קרקע) נכללת בהגדרת נכס בר פחת (מאחר והסעיף חל על כל הזכויות במקרקעין) וההוצאות לרכישתה ייחשבו כהוצאה לעניין חישוב ההכנסה הפטורה.

ראה גם הערות בסעיף 4 להלן.

2. סמכות לחייב בניהול ספרים - תיקון סעיף 130 לפקודה

סעיף 130 לפקודה קובע סמכות לנציב לחייב נישומים שונים בניהול פנקסים. במסגרת התיקון, תוקן סעיף 130 לפקודה, ובסעיף קטן (א)(4) אחרי המילים "בסעיף 9(2)" נוסף: "ארגון מקצועי שהגדרתו בסעיף 9(א2)".

להלן לשון סעיף 130(א)4, לאחר תיקונו כאמור:

"לצורך ביצוע פקודה זו רשאי הנציב להורות על ניהול פנקסים לגבי הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), **ארגון מקצועי כהגדרתו בסעיף 9(א2)** או מוסד ללא כוונת ריווח כהגדרתו בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "**מוסד**"), וכן רשאי הוא לקבוע באותן הוראות כללים לשיטת ניהול הפנקסים, לרבות חיוב המוסד לדרוש ממי שאיתו הוא מקיים קשר כלשהו למסור למוסד את פרטיו האישיים ולהזדהות...". (הקטע המודגש הוסף בתיקון).

התיקון מוסיף לסמכות הנציב הקבועה בסעיף 130 לפקודה את הסמכות להורות על ניהול פנקסים של הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של ארגון מקצועי כהגדרתו בסעיף 9(א2) לפקודה.

מכח הוראות סעיף 130(א)4 חלות על הארגון המקצועי הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992.

ארגון מקצועי שינהל פעילות עסקית, יהא חייב לנהל שתי מערכות ספרי חשבונות במקביל, האחת לפעילות הארגון והאחרת לפעילות העסקית.

בנוסף, ארגון שמנהל פעילות עסקית ומחזורו אינו עולה על הסכום הנקוב בתקנה 2(א) להוראות כאמור (500,000 ש"ח), רשאי לדווח על תוצאות פעילותו (על ההכנסה מעסק) על בסיס מזומן.

3. תחולה ותחילה

הוראות סעיף 9(א2) לפקודה, יחולו לגבי הכנסותיו והוצאותיו של ארגון מקצועי, **החל בשנות המס שטרם נקבעה לגביהן שומה סופית למעט פסקה (ב)2 בסעיף**; לעניין זה, "שומה סופית" - שומה שאין לנישום זכות להגיש עליה השגה או ערעור, ואם הוגש ערעור - ניתן לגביו פסק דין סופי.

דהיינו, ארגון שיקבל אישור הנציב, הוראות הסעיף יחולו עליו רטרואקטיבית לגבי שנות המס הפתוחות. אולם, אם היה עודף הוצאות על הכנסות, באחת או יותר משנות המס, בשנות המס הפתוחות שלא ניתן לגביהן אישור הנציב, לא יהא ניתן להעבירו לשנות המס הבאות.

עודף הוצאות על הכנסות שיווצר החל מהשנה שנתקבל לגביה אישור הנציב, יהיה ניתן להעברה כאמור בפסקה (ב)2 בסעיף.

4. הערות

- א. התיקון האמור **אינו מתייחס מפורשות**, בין השאר, לעניינים הבאים:
 - מיסוי **דיבידנד** בידי ארגון מקצועי שחל עליו סעיף 9(א2) לפקודה (ראה סעיף 125ב לפקודה);
 - נראה כי החישובים לקביעת ההכנסה הם לפי **בסיס מזומן** לכן יש לשים לב למועד מימוש נכסי הון **באותה שנה** בה נרכשים נכסים אחרים.
 - ג. החוזר מתייחס מפורשות לשני נושאים אליהם אין התייחסות מפורשת במסגרת הסעיף:

(1) במסגרת הסדר המס שבסעיף 9(א2), לא יינתן פטור ממס שבח מקרקעין ולא יאושר ארגון כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודה ו/או לעניין סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם התמורה ממכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ששימש למטרות הארגון, תהיה פטורה ממס רווח הון בכפוף לתקרת הפטור הכוללת בסך 150% מההוצאות.

(2) הוראות סעיף 3(ז) ו-181ב לפקודה חלות על ארגון מקצועי. כמו כן ארגון יחוייב במס מעסיקים לפי חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975, וכן על ארגון שישווג לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 כמוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר.

בחוזר מס הכנסה ניתן למצוא גם את אופן הגשת הבקשה להכרה כארגון מקצועי, לרבות המסמכים שנדרש לצרף.

19.14 מתן פטור מלא לזכויות בנייה של מוסד ציבורי - ו"ע 6054/06 רשת תורה ומלאכה נ' מנהל מיסוי מקרקעין

העוררת, שהינה עמותה המהווה מוסד ציבורי, כמשמעותו בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, רכשה בשנת 2005 זכויות בעלות בקרקע חקלאית במושב בלפוריה, וזאת על פי החלטת ועדת העוררת "לפעול להתאמת הקרקע והכשרתה לבניית מוסדות חינוך ובתי ספר על פי מטרות העמותה". לאחר הרכישה הגישו הצדדים לחוזה המכר בקשה לקבלת פטור מתשלום מס רכישה לפי תקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין שם את הרכישה לפי מיטב השפיטה, אולם לא אישר קבלת פטור כאמור. המערערת השיגה על החלטה זו, אולם השגתה נדחתה, בין היתר בשל העובדה כי לא הוכיחה שימוש בנכס במישרין למטרותיה. על החלטה זו נסב הערר שבנדון.

ועדת הערר דנה בתקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין, הקובעת כי מוסד ציבורי יהיה פטור ממס רכישה לגבי מכירת זכות במקרקעין, במידה ושוכנע מנהל מיסוי מקרקעין כי המקרקעין משמשים או ישמשו בעתיד את המוסד במישרין. בנוסף, הדגישה הוועדה כי לפי תקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה) (תיקון), תשמ"ב-1982, החיוב במס רכישה על פי תקנה 9 הנ"ל הינו בשיעור של 0.5%.

השאלה שבמחלוקת הייתה האם עלה בידי העוררת להוכיח כי נתמלאו התנאים המזכים אותה בהקלה במס רכישה, וכפועל יוצא, האם היה על המשיב להשתכנע כי נכס המקרקעין שנרכש על ידי העמותה ישמשה בעתיד למטרותיה הציבוריות במישרין. לטענת המשיב, טרם הוגשה מטעם העוררת, למרות הזמן שחלף מאז רכישת הקרקע החקלאית, תוכנית מפורטת לשינוי ייעודה. לדעתו, אין הוא אמור להסתפק בבדיקת מטרות העוררת לפיהן אינה רשאית לרכוש קרקע אלא למטרותיה בלבד, ולהתעלם מהיעדר פעילותה למימוש מטרותיה בנכס שנרכש. ועדת הערר בחנה מהו משך הזמן שבו על המערערת לממש כוונתה להשתמש בנכס המקרקעין לצרכיה במישרין בלבד. לדידה של הוועדה, התנאי בדבר שימוש בעתיד אינו מתמלא במידה והעוררת לא עשתה שימוש כאמור **תוך זמן סביר הנראה לעין מיום רכישת החלקה**.

במקרה שבנדון חלפו שנתיים מיום רכישת החלקה. בתקופה זו העוררת לא פעלה פעולה של ממש למימוש מטרותיה בחלקה כאמור, אולם, מתוך העדויות עולה כי עובר לרכישה ערכה העוררת בירורים לעניין סיכוי שינוי הייעוד ואף פנתה לגופים שונים לצורך קבלת הצעת מחיר וערכה מדידות בחלקה. העוררת טרם פנתה לרשויות התכנון לצורך שינוי הייעוד, אולם הניחה, על סמך בדיקותיה, כי גם לה תאושר הקמת מסגרת חינוכית בחלקה לכשתפנה לרשויות כאמור.

נקבע כי בנסיבות העניין, טרם חלף הזמן הסביר הנראה לעין למימוש תנאי ההקלה במס. הוועדה השתכנעה כי כוונת העוררת ברכישת החלקה לצורך מימוש מטרותיה הינה כנה, ולפיכך זכאית היא לקבל הקלה במס. הוועדה קבעה כי אם בעתיד הנראה לעין לא תמומש כוונת העוררת כאמור, יהיה עליה להשיב את סכום ההקלה בו זכתה.

הערר נתקבל.