

**דו"ח הוועדה הציבורית
לקביעת מוסד ציבורי לעניין
סעיף 46 לפקודת מס הכנסה**

תוכן עניינים

1	תוכן עניינים
3	נספחים
4	פרק א' - הרקע להקמת הוועדה ועיקרי המלצותיה
12	פרק ב' - המצב בישראל
12	סימן א' - המסגרת הנורמטיבית הקיימת
12	(1) הדין המהותי
15	(2) ההליך הקיים להכרה לפי סעיף 46 לפקודה
18	סימן ב' - הסדרי מיסוי מיוחדים נוספים שנקבעו למסדות ציבור
18	סעיף 9(2) - פטור על הכנסה שאינה מעסק של מוסד ציבורי
18	סעיף 3(ז) לפקודה - מקדמות בשל הוצאות עודפות
19	סעיף 3(י) - ריבית שנתן מוסד ציבורי
19	חוק מס ערך מוסף
21	מס שכר
22	מיסוי מקרקעין:
22	מס רכישה
23	סימן ג' - נתונים בדבר היקף הטבות המס הגלומות בסעיף 46 לפקודת מס הכנסה
26	פרק ג' - מעמדם ותפקידם של ארגוני המגזר השלישי
26	סימן א' - כללי
26	סימן ב' - מהי חברה אזרחית?
28	סימן ג' - חברה אזרחית ביחס למסורות החשיבה הפוליטיות השונות
29	סימן ד' - חשיבותה של החברה האזרחית לדמוקרטיה ולחוסן החברתי
30	סימן ה' - החברה האזרחית בישראל
33	פרק ד' - דין משווה
36	הטבת מס לתורם במדינות השונות
37	מדינות האיחוד האירופי
41	בריטניה
43	ארה"ב
45	קנדה
46	אוסטרליה
48	ניו זילנד
49	ריכוז סוגי ההטבות והמגבלות הקיימות במדינות השונות
52	סיכום הדין המשווה
53	פרק ו' - המלצות הוועדה
53	סימן א' - כללי
54	סימן ב' - רשימת המטרות הציבוריות

57	סימן ג' – קביעת סיווג תאגידי כתנאי להכרה כמוסד ציבורי לפי סעיפים 9(2) ו-46
58	הגדרת "חבר בני אדם" בסעיף 9(2)
60	סימן ד' – דרישה למספר מינימאלי של חברי ועד, דירקטורים או נאמנים, לפי העניין
61	סימן ה' – תבחינים מהותיים להכרה לפי סעיף 46
62	סימן ו' – תבחינים פרוצדוראליים לעניין אישור סעיף 46
64	מחזור פעילות
64	תקופת פעילות מינימאלית
64	הגבלת הוצאות הנהלה וכלליות
65	צבירת עודפי נכסים בעמותה
65	אפיקי השקעה מאושרים לארגון
66	הגבלת שכר בארגון המוכר לעניין סעיף 46
66	ארגונים התומכים בפעילותם של ארגונים אחרים
66	מתן אישור לעניין סעיף 46 ל"עמותות צינור"
67	תבחינים למניעת פעילות עסקית במסווה של עמותה לעניין סעיף 46
67	זכאות "עסקים חברתיים" לעניין סעיף 46
67	הדרישה למדד אפקטיביות של הארגונים לטובת הכרה לעניין סעיף 46
68	ביצוע פעילות בחו"ל
69	תרומות בשווה כסף
69	מוסדות להשכלה גבוהה
71	סימן ז' – סמכויות הגופים המעורבים באישור לפי סעיף 46
75	סימן ח' – נהלי רשות המיסים
75	קביעת לוח זמנים מחייב לטיפול בבקשות חדשות
76	מיכון תהליך אישור הבקשות לעניין סעיף 46
77	החלת הכללים לאישור סעיף 46 על אישור לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין
77	הקצאת משאבים ליישום המלצות הוועדה
78	חתימת חברי הוועדה

נספחים

נספח א'	כתב מינוי הוועדה מיום 9.12.13 -
נספח ב'	"קול קורא" שפורסם ע"י הוועדה
נספח ג'	רשימת המטרות הנוספות אשר אושרו על ידי שר האוצר -
נספח ד'	חוזר 2/2001 "קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי" -
נספח ה'	המדריך למילוי בקשה להכרה כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 -
נספח ו'	חברה אזרחית במסורות פוליטיות שונות -

פרק א' - הרקע להקמת הוועדה ועיקרי המלצותיה

1. במהלך שני העשורים האחרונים גדל באופן משמעותי מספר ארגוני המגזר השלישי¹ הפועלים בישראל. במקביל, התגברה ההכרה במעמדם וביכולתם לקחת חלק בעשייה הציבורית.
2. המגזר השלישי מהווה מרכיב מרכזי בפסיפס החברתי-כלכלי במדינת ישראל. היקף פעילותו של המגזר השלישי מגיע לכדי 13 אחוז מהתוצר הלאומי הגולמי והוא מעסיק כ-10 אחוז מכוח העבודה. מדדים כלכליים כמו משקלו של המגזר ביחס לתוצר המקומי הגולמי והיקף המועסקים הופכים אותו לא רק לגורם חברתי מרכזי, אלא גם גורם כלכלי חשוב המהווה כעשירית מכלל הפעילות הכלכלית במשק הישראלי.²
3. ברשות התאגידיים רשומות כ-36,000 עמותות וחברות לתועלת הציבור. על פי ההערכה כמחצית מהן פעילות. לפי רישומי רשות המסים בישראל כ-22,000 ארגונים המסווגים כמלכ"ר לפי חוק מס ערך מוסף. כ-21,000 גופים מסווגים כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה יחד עם זאת, רק כ-5,200 ארגונים הוכרו לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה") באופן אשר התורמים לארגונים אלו זכאים לזיכוי מס כפי שיפורט להלן.
4. על רקע נתונים אלה ועל רקע טענות בדבר אי סדרים במדיניות רשות המסים בנושא מתן הכרה לפי סעיף 46, שבאו לידי ביטוי בפסק הדין שניתן בבג"צ 10893/08 עמותה לויפאסנה **בישראל נ' שר האוצר**,³ (להלן – "בג"צ ויפאסנה") מינה שר האוצר, ביום 3.12.13, ועדה ציבורית שתבחן את הסוגיה ותעביר המלצותיה לטיפול בעניין.
5. לבקשת שר האוצר, התבקשה הוועדה לבחון, בין היתר, את הסוגיות הבאות:
 - (א) רשימת המטרות הציבוריות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה, שהינן תנאי סף להחלת סעיף 46 לפקודה, לרבות התייחסות לשאלה "מיהו ציבור" לצורך הפקודה;
 - (ב) אמות המידה להכרה במוסד ציבורי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, הנתונים הנדרשים ממבקשי ההכרה, והתנאים הנדרשים מהם לשם ההכרה ובשלה;
 - (ג) דרכי הפיקוח והבקרה על ארגונים שהוכרו כמוסדות ציבוריים לפי סעיף 46;

¹ נהוג לחלק את הגופים הפועלים בחברה לשלושה: המגזר הציבורי – הממשלה, הרשויות המקומיות, תאגידיים וגופים נוספים שהוקמו על פי חוק ונועדו לסייע בקיומה של המדינה ומתן שירותים לאזרח; המגזר העסקי הפועל למטרות רווח לחבריו; והמגזר השלישי – הוא מגזר ההתנדבות והארגונים הפועלים לקידום מטרות ציבוריות.

² למ"ס (2013) – הכנסות והוצאות מלכ"רים 2010-2012. הודעה לעיתונות מיום 15.8.13; לימור ניסן (2010), חברה אזרחית ומגזר שלישי בישראל. ירושלים: המכון לדמוקרטיה, כנס קיסריה 2010.

³ פורסם בנבו.

6. השופטת (בדימוס) הגב' שרה פריש, מונתה לעמוד בראש הוועדה, בה היו חברים :

- א. ד"ר יגאל בן שלום
- ב. רו"ח חוסאם בשארה
- ג. גב' אהובה ינאי
- ד. מר אבינועם ערמוני
- ה. יועץ מס, יעקב וירז'בינסקי
- ו. ד"ר רויטל עמירן
- ז. עו"ד ירון קידר
- ח. עו"ד לימור תוסייה כהן- מחלקת ייעוץ וחקיקה (כלכלי-פיסקאלי), משרד המשפטים.
- ט. רו"ח פרידה ישראלי- המשנה לראש אגף כלכלה והכנסות המדינה, משרד האוצר.
- י. רו"ח יאיר טל- סגן בכיר לחשבת הכללית, משרד האוצר.
- יא. רו"ח אהרון אליהו- סמנכ"ל בכיר לעניינים מקצועיים, רשות המסים.
- יב. רו"ח ארז אורעד – מרכז הוועדה, מנהל תחום בכיר מוסדות ציבור ומלכ"רים, רשות המיסים.

כתב מינוי הוועדה מיום 9.12.13 מצ"ב, ומסומן כנספח א'

7. בישיבות הוועדה השתתפו, בנוסף לחבריה, מוזמנים קבועים שתרמו רבות לדיוני הוועדה, הן מניסיונם והן מידיעותיהם: מר שמואל ליטוב, מר אלדד עוזרי, ד"ר ניסן לימור, ועו"ד יעל קינן מרקוביץ' אשר כתבה וערכה את ההשוואה הבינלאומית אשר מפורטת בפרק ד'. פרק ג' נכתב ונערך על ידי חברת הוועדה ד"ר רויטל עמירן.

8. את עבודת הוועדה ריכזו וליווה רו"ח ארז אורעד, מנהל תחום בכיר מוסדות ציבור ומלכ"רים ברשות המסים בישראל. רו"ח אורעד תרם רבות מניסיונו הרב ברשות המיסים והיה גורם משמעותי בעבודת הוועדה, בכל היבטיה.

9. את מלאכת כתיבת דו"ח הוועדה ריכזו וערך מר אריאל ליבר, אשר ליווה את עבודת הוועדה בכל שלביה.

10. הוועדה החלה עבודתה ביום ה- 26.12.13. הוועדה קיימה 15 ישיבות עבודה כדלקמן :

ישיבה מס' 1 - 26.12.13	ישיבה מס' 9 - 20.2.14
ישיבה מס' 2 - 2.1.14	ישיבה מס' 10 - 27.2.14
ישיבה מס' 3 - 9.1.14	ישיבה מס' 11 - 13.3.14
ישיבה מס' 4 - 16.1.14	ישיבה מס' 12 - 19.3.14
ישיבה מס' 5 - 23.1.14	ישיבה מס' 13 - 20.3.14
ישיבה מס' 6 - 30.1.14	ישיבה מס' 14 - 23.3.14
ישיבה מס' 7 - 6.2.14	ישיבה מס' 15 - 31.3.14
ישיבה מס' 8 - 13.2.14	

בנוסף קיימה הוועדה ישיבה מסכמת ביום 23.4.14.

11. הוועדה פרסמה "קול קורא" והזמינה את המעוניינים מקרב הציבור להביע בפניה את עמדתם בנושא. ההודעות פורסמו בעיתונות ובאתר האינטרנט של משרד האוצר. הוועדה קיבלה 63 פניות משורה של גורמים שלהם נגיעה לעניין, ביניהם פעילים מהמגזר השלישי, מומחים מהאקדמיה ופילנתרופים. 23 מהפונים הוזמנו להופיע בפני הוועדה.

"קול קורא" שפורסם ע"י הוועדה מצ"ב, ומסומנת כנספח ב'

12. כמו כן, הן חברי הוועדה והן המוזמנים שהשתתפו בישיבות הוועדה הציגו בפני הוועדה ניירות עמדה שונים, כל אחד בתחומו ועל בסיס ניסיונו בתחום הרלוונטי.

13. בבסיס המלצות הוועדה עמדה תפיסה לפיה על החברה האזרחית לפעול למען הציבור באופן מיטבי ואתי, להתנהל באחריות ובשקיפות מלאה, בניקיון כפיים ובהתאם לדין. כמו כן מכירה הוועדה בחשיבותם של ארגוני המגזר השלישי לחיזוק החברה ולטיובה. חשיבות זו ראוי לה שתקבל ביטוי הלכה למעשה בהשתתפותה של המדינה בחלוקת כספי ציבור לארגוני המגזר השלישי בדרך של הכרה במוסד ציבורי לפי סעיף 46. חשיבות והכרה אלו מטילים בהתאמה אחריות רבה על הארגונים הזוכים להטבה זו.

14. על מנת לבסס את המלצותיה נעזרה הוועדה בניתוח השוואתי של מדיניות הרווחה והיקף הפילנתרופיה במדינות שונות. מניתוח זה עולה, כי מבחינת הטבות המס, ישראל אינה שונה מיתר המדינות וכי גם מדינות אלו מכירות בחשיבות של תרומה למוסדות ציבור תוך שימוש במערכת המס.

15. המלצות הוועדה באות להסדיר את אופן יישום סעיף 46 הן מבחינה מהותית והן מבחינה פרוצדוראלית. זאת תוך גיבוש אמות מידה מוגדרות שתפעלנה הן לפיקוח משמעותי על הגופים המבקשים הכרה והן לשקיפות מרבית, פישוט והקלת התהליך המוביל להענקת הכרה זו תוך חתירה למניעת קשיים בירוקרטים.

16. הוועדה רואה חשיבות רבה ביישום המלצותיה ככל שניתן בהקדם, אך ערה לכך שבסופו של יום יהיה מקום לפעול לחקיקה והסדרה מקפת של הסוגיה בחקיקה. לעת הזאת גובשו המלצות הוועדה במתווה שניתן יהיה להפעלה באופן מיידי תחת המסגרת הנורמטיבית הקיימת, אך יחד עם זאת, ממליצה הוועדה להיערך למען הסדרת הנושא בחקיקה.

17. כפי שיפורט, ממליצה הוועדה על קריטריונים ברורים לצורך הכרה בארגונים המעוניינים לקבל אישור לעניין סעיף 46 ואלה נועדו לוודא כי משאבי המדינה יחולקו למטרות שלציבור עניין בהן באופן סביר וענייני תוך הקפדה על שוויון.

18. הוועדה רואה לנכון לחייב מתן פומביות לקריטריונים אשר ינחו את רשות המיסים המופקדת על מתן אישורים כאמור, באופן שתובטח תקינות פעילותה של רשות המיסים שהינה רשות מנהלית ויובטח אמון הציבור בה.

19. כפי שיפורטו, אותם קריטריונים עליהם ממליצה הוועדה ייושמו **בטוח הקצר** – באמצעות פרסום חוזרי רשות המיסים הקובעים את התנאים להכרה ובמידת הצורך בתקנות שיותקנו על ידי שר האוצר **ובטוח הארוך** – באמצעות תיקוני חקיקה. לעניין זה הועלתה הצעה במסגרת דיוני הוועדה לקיים חשיבה מערכתית למען "ייעול הליכי הבירוקרטיה" בכל הנוגע לדרישות הביקורת והפיקוח על הארגונים לשם יצירת אחידות חקיקתית.

20. בדיוני הוועדה ובהמלצותיה, עמדה לנגד עיניה החשיבות הערכית והחברתית במתן הכרה לארגונים הראויים לכך, אך לצד זה לא התעלמה הוועדה מההשלכות הכספיות של מתן אישורים כאמור⁴, כי הרי בכספי ציבור עסקינן. זאת ועוד, לא יכול להיות ספק כי למען יישום המלצות הוועדה נדרשת הקצאת משאבים לטובת רשות המיסים המופקדת על הנושא והמטרה מצדיקה זאת.

21. יצוין כי מרבית המלצות הוועדה התקבלו פה אחד, וכלל שהוצגו דעות מיעוט הן פורטו בגוף הדו"ח.

עיקרי המלצות הוועדה:

22. הוועדה ממליצה לאמץ את רשימת המטרות הציבוריות שבתוספת השנייה לחוק החברות. מטרות אלו תואמות את המטרות הציבוריות שאותן רואה הוועדה כרלוונטיות למתן אישור לפי סעיף 46. אין ספק כי יש באימוץ הרשימה כאמור גם כדי ליצור הרמוניה חקיקתית (כמפורט בפסקאות 189 - 198 לדו"ח).

23. הוועדה ממליצה לשנות את הנוסח של "חבר בני אדם" שבסעיף 9(2) הזכאים להכרה כמוסד ציבורי, כדי שיכלול רק גופים המאוגדים כעמותה, כחברה לתועלת הציבור, כהקדש וגופים נוספים. כל זאת בכדי לצמצם את הענקת האישור לגופים הפועלים שלא למטרות רווח וליצור הלימה בין הדינים התאגידיים הקיימים המסדירים את פעילותם של גופים שלא למטרות רווח (כמפורט בפסקאות 199 - 208 לדו"ח).

24. הוועדה ממליצה כי תהא דרישה לקיום 5 חברי ועד מנהל או דירקטוריון, לכל הפחות, שייבחרו מתוך כלל חברי העמותה וזאת כתנאי לקבלת אישור לעניין סעיף 46 (כמפורט בפסקאות 209 - 214 לדו"ח).

⁴ ע"פ הערכת משרד האוצר, הרחבת המטרות הציבוריות וההקלות השונות בתנאי הסף יגדילו את היקף הטבת המס בכ- 30 עד 50 מיליארדי ש"ח.

25. הוועדה ממליצה כי תהא דרישה לקיום 2 נאמנים, לכל הפחות, להקדש. על מנת להחיל הוראה זו יש לקבוע הוראת מעבר מתאימה (כמפורט בפסקה 215 לדו"ח).
26. הוועדה ממליצה על תבחינים מהותיים לאישור מוסד ציבורי הזכאי לאישור לפי סעיף 46 במקום אלו המופיעים בחוזר 2/2001 של רשות המיסים. ביסוד התבחינים המהותיים הנותנים ביטוי לאופי הציבורי של המוסד, עומדת מדיניות ברורה ומופשטת אשר תוביל להגברת השקיפות (כמפורט בפסקאות 216 - 219 לדו"ח).
27. הוועדה ממליצה על קביעת תבחינים פרוצדוראליים לאישור מוסד ציבורי, כגון רישום, הוצאות שכר, הנהלה וכלליות. הוועדה ממליצה ליישם את התבחינים המפורטים בפרק ההמלצות. ביסוד התבחינים הפרוצדוראליים עומדת ההבנה כי אין מדובר בעסק פרטי אלא במוסד פרטי שמהות פעילותו היא לתועלת הציבור ומשום כך התורמים לו זכאים להינות מהטבה בגין כספי תרומתם המופנים למתן מענה לצרכי ציבור (כמפורט בפסקאות 220 – 224 לדו"ח).
28. הוועדה ממליצה להתאים את יישום החקיקה של מסקנותיה להצעת חוק העמותות החדש ככל שיידרש (כמפורט בפסקאות 207 – 208 לדו"ח).
29. הוועדה ממליצה כי תינתן הכרה לפי סעיף 46 לארגונים העוסקים בפעילות לטובת תושבי ישראל בחו"ל וכן, בכפוף לאישור משרד האוצר ומשרד החוץ, גם לארגונים העוסקים בפעולות בעלות אינטרס לאומי מובהק (כגון הסברה) או בפעילות הומניטארית דחופה (כמפורט בפסקאות 243 – 247 לדו"ח).
30. הוועדה ממליצה להותיר את מחזור הפעילות המינימאלי של ארגון הזכאי לסעיף 46 על סך 30,000 ₪. ביסוד המלצה זו עומדת ההכרה בקיומם של גופים הראויים לקבלת אישור לעניין סעיף 46 מכל היבט שהוא, אך מעצם טיבם וטבען מחזור הפעילות שלהם נמוך (כמפורט בפסקה 225 לדו"ח).
31. הוועדה ממליצה כי תקופת הפעילות המינימאלית המתחייבת על מנת לאשר בקשה לעניין סעיף 46 יופחת לשנת פעילות אחת בלבד (כמפורט בפסקה 227 לדו"ח).
32. לעניין צבירת עודפי נכסים בעמותה, הוועדה ממליצה לאמץ את ההוראות שנקבעו בהתאם לכללי ניהול תקין של רשות התאגידיים בנושא זה (כמפורט בפסקאות 231 - 232 לדו"ח).
33. לעניין אפיקי השקעה מאושרים לעמותות, הוועדה ממליצה לאמץ את התיקון לחוק החברות (תיקון מס' 23 משנת 2013) (ראה פסקה 233 לדו"ח).

34. לעניין "מדדי האפקטיביות", הוועדה בחרה שלא לקבוע המלצות לעניין זה לאור העדר יכולת להתמודד עם מושג מורכב זה ובשל העובדה שיש בהמלצות האחרות של הוועדה כדי לעגן פיקוח מהותי בדרכים חלופיות (כמפורט בפסקאות 240 - 241 לדו"ח).

35. הוועדה ממליצה להבחין בין שלושת שנות המס הראשונות לפעילות המוסד הציבורי לבין השנים שלאחריהן, בכל הנוגע להגבלת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות. בשלוש השנים הראשונות ימותנו ההגבלות החלות על הוצאות הנהלה וכלליות (כמפורט בפסקאות 228-229 לדו"ח).

36. הוועדה ממליצה כי שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימאלית של מנכ"ל במשרד ממשלתי, למעט מקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים, כמו כן ממליצה הוועדה כי יש לבחון את נושא השכר של נאמן בהקדש לאור מאפייני התפקיד ומאפייני ההקדש (כמפורט בפסקה 234 לדו"ח).

37. הוועדה ממליצה ליישם תבחינים לשם מניעת פעילות עסקית במסווה של עמותה (כמפורט בפסקה 238 לדו"ח).

38. הוועדה ממליצה שלא לשלול אישור לפי סעיף 46 רק בשל העובדה שהמוסד הציבורי משקיע בעסק חברתי או שולט בו. הוועדה ממליצה להמשיך את הדיון בהגדרת עסק חברתי לצרכי מס, וזאת בהמשך להגדרת "עסקים חברתיים" כפי שהוגדרה בשולחן העגול בשיתוף משרד המשפטים ומשרד האוצר (כמפורט בפסקה 239 לדו"ח).

39. הוועדה ממליצה כי המדיניות הקיימת של רשות המיסים לגבי "עמותות צינור" תישאר על כנה, דהיינו שלא יועברו כספים מגופים המחזיקים באישור לפי סעיף 46 לכאלה שאינם עומדים בקריטריונים השונים וכדי שלא תתבצע עקיפה של התבחינים וההנחיות (כמפורט בפסקאות 236 – 237 לדו"ח).

40. הוועדה ממליצה כי על כלל המוסדות להשכלה גבוהה יחולו אותם הכללים והתבחינים שיחולו על כלל מוסדות הציבור בהתאם להמלצות הוועדה, למעט בנושאים המחייבים התאמות לצורך תפקידם, כפי שיקבע בהמשך לאחר דיון עם המועצה להשכלה גבוהה (כמפורט בפסקאות 252 - 256 לדו"ח).

41. הוועדה ממליצה כי ייקבע רף מחזור פעילות שנתי בגובה של 20% לפעילות של מוסדות להשכלה גבוהה בחו"ל, (מהמחזור הכספי של אותה שנה) וזאת כתנאי להכרה בזכאות לסעיף 46 (כמפורט בפסקאות 252 – 256 לדו"ח).
42. הוועדה ממליצה על לוח זמנים כולל של שנה לטיפול בבקשה חדשה למתן אישור לעניין סעיף 46, החל משלב השלמת כל המסמכים הנדרשים עד לאישור הבקשה (כמפורט בפסקאות 277 - 281 לדו"ח).
43. הוועדה ממליצה כי בדיקת בקשות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה תהא בידי הפקידים המוסמכים ברשות המיסים בלבד (כמפורט בפסקאות 257 - 266 לדו"ח).
44. הוועדה ממליצה כי האישור לפי סעיף 46 יינתן על ידי מנהל רשות המיסים, לאחר אישור ועדה פנימית ברשות המיסים. בוועדה זו יכהנו 2 נציגי ציבור, נציג משרד המשפטים ולפחות 3 נציגי רשות המיסים (כמפורט בפסקה 267 לדו"ח).
45. הוועדה ממליצה כי תועבר הודעה מראש ישירות מרשות המיסים לוועדת הכספים לגבי העמותות שרשות המיסים מבקשת לאשר. אישור זה יקבל תוקף אוטומטי בחלוף זמן נקוב, אלא אם תבקש ועדת הכספים מסיבות חריגות לקיים עליהם דיון (כמפורט בפסקה 268 לדו"ח).
46. הוועדה ממליצה כי אחת לשנה יגיש מנהל מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים ברשות המיסים דו"ח לוועדת הכספים המפרט את כלל הגופים אשר אושרו ונדחו לעניין סעיף 46 (כמפורט בפסקה 269 לדו"ח).
47. הוועדה ממליצה למכך את כל תהליך הגשת הבקשות לעניין סעיף 46 לשם התייעלות, שקיפות והגברת אמון הציבור בו ולכך רואה הוועדה לנכון להמליץ על הקצאת תקציב ראוי (כמפורט בפסקאות 282 - 283 לדו"ח).
48. הוועדה ממליצה כי ארגונים להם אישור לעניין סעיף 46 ומטרתם סיוע ותרומה לארגונים אחרים יוכלו לסייע ולתמוך כספית בארגונים חדשים (במגבלות המפורטות בפסקה 235 לדו"ח).
49. הוועדה קוראת להסדיר מבחינה רגולטורית מתן אישור ניהול תקין להקדש דתי (כמפורט בפסקה 204 לדו"ח).

50. הוועדה ממליצה כי על אישור בקשה להטבת מס לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, יחולו אותם הכללים והתבחינים לאישור בקשה להטבת מס לפי סעיף 46, לפקודת מס הכנסה. זאת תוך הותרת שיקול הדעת בידי רשות המיסים לאשר לפי העניין ובאופן רטרואקטיבי בקשות מסוימות (כמפורט בפסקאות 284 - 285 לדו"ח).

51. הוועדה ממליצה כי מדיניות רשות המסים לעניין התרת תרומות בשווי כסף תישאר על כנה (כמפורט בפסקאות 248 – 251 לדוח).

52. הוועדה ממליצה לשמר את סכום התרומה המינימאלי והמקסימאלי הקבועים בסעיף 46 כפי שהם קבועים כיום (כמפורט בפסקה 114 לדו"ח).

53. הוועדה ממליצה להקצות תקציב מיוחד לתוספת של משאבי אנוש ומשאבים טכנולוגיים כנגזרת המתחייבת מהמלצות הוועדה ולשם יישומן (כמפורט בפסקאות 286 - 289 לדו"ח).

פרק ב' – המצב בישראל

סימן א' – המסגרת הנורמטיבית הקיימת

(1) הדין המהותי

54. הוראות החוק הנוגעות לענייננו הינן סעיפים 9(2) ו-46(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961.

55. סעיף 9(2) לפקודה קובע כי הכנסותיו של מוסד ציבורי תהיינה פטורות ממס, לאמור:

"9.2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק וכן הכנסתה של קופת גמל אם לא הושגה מעסק שקופת הגמל עוסקת בו או מכל הכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת קופת הגמל או שלקופת הגמל יש בו החזקה מהותית; אך שר האוצר רשאי, בצו, לפטור הכנסה שהושגה על ידי רשות מקומית, על ידי מפעל הפיס או על ידי מוסד ציבורי שהוא קופה לגמילות חסדים מהמקורות האמורים, למשך תקופה ובתנאים שיקבע, אם נוכח כי ראוי לעשות כן לטובת הציבור."

"(ב) בפסקה זו -

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;"

56. כך, סעיף 9(2) לפקודה מגדיר "מטרה ציבורית" על פי שני חלקים חלופיים; בחלקו הראשון מנויות שבע מטרות הנכללות כמטרות ציבוריות – דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או

ספורט, ואילו בחלקו השני נקבע כי תיכלל גם "מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית".

רשימת המטרות הנוספות אשר אושרו על ידי שר האוצר מצ"ב, ומסומנת כנספח ג'

57. למעשה סעיף 9(2) לפקודה מעניק פטור על הכנסות המוסד כל עוד המדובר בהכנסה שאינה מעסק או מהכנסות פסיביות, שמקורם בפעילות עסקית שביצע חבר בני אדם שבשליטת המוסד. הנהנה מן ההטבה הוא המוסד הציבורי ואילו מי שנושא בעול ההטבה הוא הציבור בכללותו. משמעות מתן הפטור הינה הצרת בסיס המס וכתוצאה מכך, הקטנת היקף המשאבים העומדים לסיפוק צורכי הציבור והגדלת נטל עול המיסים על שאר הציבור. ניתן איפוא לומר כי הפטור ממס הינו בגדר הטבה הממומנת על ידי קופת הציבור, כשההצדקה למימון זה נעוצה במטרותיו הציבוריות של המוסד.

58. סעיף 46 לפקודה צועד צעד נוסף מעבר להטבה הניתנת לפעילות המוסד וזאת הן במישור הכלכלי והן במישור החברתי-ערכי. וכך קובע סעיף 46 לפקודה:

" 46. (א) אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על 180 שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על 9,000,000 שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי); ..."

59. נושא מדיניות שר האוצר למתן אישור על פי סעיף 46 נבחן לראשונה ע"י בית המשפט הגבוה לצדק בבג"צ 637/89, חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר⁵, אולם בית המשפט לא מצא טעם משפטי לבטלה או להתערב בה.

60. בפסיקה נעשתה הבחנה בין מטרה הקבועה בחוק, שלגביה די בהוכחה של עמידה במשמעות ה"גרעינית של המטרה". לבין הרחבה של הפרשנות הגרעינית או הוספת מטרות נוספות שבסמכותו השיורית של שר האוצר לפי סעיף 9(2), להם רשאי השר לקבוע אמות מידה

⁵ בג"צ 637/89 חוקה למדינת ישראל נ' שר האוצר, פ"ד מו(1) 191. שם, דובר בעמותה אשר הציבה כאחת ממטרותיה את כינונה של חוקה כתובה בישראל. העמותה פנתה אל שר האוצר ורשות המסים בבקשה להכיר בה כ"מוסד ציבורי" לפי פקודת מס הכנסה. שר האוצר ורשות המסים סירבו ליתן לעמותה הכרה כאמור, מן הטעם שמטרותיה אינן נכנסות בגדר סעיף 9(2) לפקודה ולפעולותיה גוון פוליטי. בית המשפט קבע כי מדיניות שר האוצר ורשות המסים כאמור, אינה בלתי סבירה.

במסגרת "מתחם הסבירות המשפטית" ובלבד שאמות המידה יהיו ברורות וידועות לציבור. לאור פסיקה זו התקיימו דיונים ברשות המיסים לקביעת קוים מנחים להוספת מטרה ציבורית ע"י השר. בנוסף אומצו הגדרות כוללות למושג "מוסד ציבור".

61. בחוזר מס הכנסה 2/2001 "קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי" (להלן: "החוזר") נקבע כי בהפעלת סמכותו לקביעת מטרות כ"מטרה ציבורית" כאמור, על השר לשקול מכלול שיקולים פיסקאליים, כלכליים, חברתיים ואחרים. כמו כן, נקבעו בחוזר קווים מנחים, שעיקרם קביעת הנחיות נוספות במישור המנהלי, במגמה לתחום ולאפיין את מסגרת פעולתו של מוסד ציבורי.

חוזר 2/2001 "קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי" מצ"ב, ומסומן כנספח ד'

62. מדיניות שר האוצר למתן הכרה במוסדות ציבור לפי סעיף 46 נדרשה לבחינה חוזרת בבג"צ ויפאסנה. ביום 23.8.12, ניתן פסק הדין בנושא בו נקבע לאמור:

" בית המשפט בעניין חוקה לישראל דן לפני יותר משני עשורים במצב דומה למצב הניצב לפנינו כעת, ואף שלא הביע עמדה באשר להתקיימותה או אי-התקיימותה של עילת הפליה שם, קרא למשיב להסדיר את אופן מדיניותו במכלול זה באופן ממצה. דומה שגם כיום, בחלוף השנים, עדיין רב אי-הסדר במדיניותו של המשיב בנושא. ספק גם אם הקריטריונים שנקבעו בחוזר 2/2001 הנ"ל – די בהם כדי להצביע על מדיניות ברורה דיה, שבכוחה לאיין את החשש מפני הפעלה שרירותית, או אף מפלה של הסמכות המסורה למשיב. לפיכך, אציע לחבריי כי נמליץ למשיב לגבש בתוך שנה קריטריונים ברורים שיהיה בהם כדי לאיין את החשש מפני הפעלה מפלה של הסמכות המסורה למשיב מכוח סעיף 46(א) לפקודה. במסגרת זו ראוי כי המשיב יבצע גם בדיקה פנימית, שתפקידה יהיה לבחון אם הגופים המוכרים כיום לצורך סעיף 46(א) לפקודה תואמים את מדיניותו המוצהרת. ברצוני להבהיר כי אין באמור כאן כדי להביע כל עמדה ביחס למי מהגופים שפרטיהם הובאו במסגרת בקשת המערערת להגשת ראיות נוספות, ואין בה כדי לקבוע דבר לעניין פעולות אופרטיביות שעל המשיב לנקוט בתום הבדיקה. עם זאת, נוכח דברי בפסיקה זו, אציע לקבוע כי לעותרת יישמרו הזכויות לעתור שנית בעתיד, ככל שעתירתה תוכל להתבסס על עילת הפליה."

63. כאמור, פסק דינו זה של בג"צ היה אחד הגורמים למינויה של הוועדה.

2) ההליך הקיים להכרה לפי סעיף 46 לפקודה

64. בהתאם לנהליי רשות המסים, גוף המבקש לקבל הכרה לעניין סעיף 46 נדרש להגיש בקשה לרשות המיסים אחת לתקופה (בין שנה לשלוש שנים). הבקשה תוגש על טופס 5245 אליה יצורפו המסמכים הבאים:
1. פרטים על פעילות המוסד.
 2. מסמכי התאגדות.
 3. רשימת המייסדים ונושאי התפקידים.
 4. דו"חות כספיים.
 5. כתב התחייבות ונספחיו ובו שורה של ההתחייבויות שעל המוסד המבקש לעמוד בהם.
 6. רישום במס הכנסה.
 7. רישום במע"מ.
 8. אישור ניהול תקין מרשם העמותות או רשם ההקדשות.

המדריך למילוי בקשה להכרה כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 מצ"ב, ומסומן כנספח ה'

65. סעיף 46 לפקודת מס הכנסה קובע כי אדם שתרם בשנת המס סכום תרומה שנתית העולה על סכום מינימאלי שנקבע ("רצפה") ושאינו עולה על סכום תרומה שנתית ("תקרה") לקרן לאומית או ל"מוסד ציבורי", יזוכה בהתאם לסעיף 46 לפקודה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה ליחיד ובשיעור מס חברות עת מדובר בחבר בני אדם, בהתקיים התנאים שלהלן:

1. המוסד "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
2. שר האוצר קבעו כ"גוף ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודה.
3. קביעת שר האוצר אושרה ע"י ועדת הכספים של הכנסת.

66. כמו כן, הסכום בגינו יינתן הזיכוי לא יעלה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה או על סכום התקרה שנקבעה בסעיף, לפי הנמוך שבהם. ועודף התרומות העולה על 30% מהכנסת התורם בשנה מסוימת יוכר לתורם כתרומה בשנים הבאות (עד 3 שנים בזו אחר זו).

67. להלן סכומי הרצפה והתקרה המותרים בניכוי, בשנים 2005-2013 :

2013	2011	2009	2007	2005	
180	420	300	380	370	סכום מינימום בש"ח
9.1	4.4	7.5	4	2.2	סכום מקסימום מיליוני ₪

68. סכומי התרומה המוכרים מתעדכנים בתחילת כל שנה לפי שיעור עליית המדד.

69. יובהר כי עד שנת 1984 ניתנו הטבות מס לתורמים מכוח סעיפים 43 ו-46 עד 46(ג) לפקודה. לצורך סעיפים אלו אושרו או נקבעו מוסדות ציבור על ידי שר האוצר. בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), התשמ"ד-1984, בוטלו הסעיפים האמורים ונקבע במקומם סעיף 46 לפקודה כנוסחו היום.

70. עד שנת 1984 בוצעה הבחנה בין גובה התרומות: יחיד או חברה שתרמו בשנת המס תרומה בסכום של 10,000 לירות או יותר, למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שאישר שר האוצר ופורסם ברשומות, היו זכאים באותה שנה: יחיד- לזיכוי של 25% מסכום התרומה וחברה- לניכוי- 50% מסכום התרומה, מהכנסתה החייבת וזאת בכפוף למגבלות הסעיף.

71. יחיד או חברה שתרמו סכומים למגבית מיוחדת של קרן קיימת לישראל, שהכיר בה שר האוצר, היו זכאים לשנה בה תרמו: יחיד- לזיכוי של 50% מסכום התרומה חברה- לניכוי מהכנסתה החייבת של 50% מסכום התרומה.

72. דין אחר היה לתרומות גדולות, כאמור בסעיף 46 (ב) לפקודת מס הכנסה (תחילתו לגבי שנת המס 1980 ואילך): אדם שתרום 20,000 ₪ או יותר למוסד שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזכה מהמס שהוא חייב בו במחצית סכום התרומה.

73. כיום, התנאים להגדרת "מוסד ציבורי" כאמור בסעיף 46 לפקודה בנוסף לאמור במפורש בסעיף 9(2) (כפי שפורט לעיל) הינם ע"פ שיקול דעתו של שר האוצר, אשר קווים להפעלתו נמצאים בחוזר מס הכנסה 2/2001 ובמטרות הנוספות שקבע שר האוצר שם פורטו מספר רב של מטרות ציבוריות.

74. בנוסף רשימת הקווים המנחים והמטרות אינה רשימה סגורה וממצה. מעמדו של חבר בני אדם כמוסד ציבורי לעניין זה יקבע בכפוף להגדרה הפורמאלית בחוק ובדרך כלל על בסיס מצטבר של התנאים הכלולים ברשימת הקווים המנחים.

75. לאחר הגשת הבקשה על כלל המסמכים וההתחייבויות כפי שפורטו לעיל, בוחנים הגורמים המקצועיים ברשות המסים האם המבקש עונה על התנאים שנקבעו לעניין זה, בפקודה ובחוזר מס הכנסה .

76. מי שנמצא כי בקשתו עומדת בדרישות המהותיות והטכניות (הכוללות אישורים ומסמכים שונים), עובר לאישור שר האוצר. רשימת המבקשים שאושרה על ידי שר האוצר מועברת לאישור ועדת הכספים של הכנסת. לאחר קבלת אישור ועדת הכספים מוענק האישור לתקופה שבין שנה לשלוש שנים.

77. יצוין כי עד שנת 1991 ניתנה לגופים הכרה לפי סעיף 46 שאינה מוגבלת בזמן (להלן – **אישורי הכרה צמיתים**). כ-2,000 ארגונים עדיין מחזיקים באישורי הכרה צמיתים. במסגרת תיקון 194 לפקודת מס הכנסה, שנערך בשנת 2012 נקבע כי עד לשנת 2018 יפקע תוקפם של כלל אישורי ההכרה הצמיתים, זאת באופן מדורג לפי שנת קבלת האישור.⁶

⁶ על פי ההסדר שנקבע, אישורי הכרה צמיתים יפקעו באופן מדורג לפי מועד קבלת האישור, כדלקמן:

1. ניתנה הקביעה עד יום ט"ו בטבת התשמ"ג (31 בדצמבר 1982) – עד יום ט' בטבת התשע"ה (31 בדצמבר 2014);
2. ניתנה הקביעה בתקופה שמיום ט"ז בטבת התשמ"ג (1 בינואר 1983) עד יום ז' בטבת התשמ"ה (31 בדצמבר 1984) – עד יום י"ט בטבת התשע"ב (31 בדצמבר 2015);
3. ניתנה הקביעה בתקופה שמיום ח' בטבת התשמ"ה (1 בינואר 1985) עד יום י"ט בטבת התשמ"ו (31 בדצמבר 1985) – עד יום ב' בטבת התשע"ז (31 בדצמבר 2016);
4. ניתנה הקביעה בתקופה שמיום כ' בטבת התשמ"ו (1 בינואר 1986) עד יום כ"ט בכסלו התשמ"ז (31 בדצמבר 1986) – עד יום י"ג בטבת התשע"ח (31 בדצמבר 2017);
5. ניתנה הקביעה בתקופה שמיום ל' בכסלו התשמ"ז (1 בינואר 1987) עד יום כ"ד בטבת התשנ"ב (31 בדצמבר 1991) – עד יום כ"ג בטבת התשע"ט (31 בדצמבר 2018).

סימן ב' - הסדרי מיסוי מיוחדים נוספים שנקבעו למוסדות ציבור

סעיף 9(2) – פטור על הכנסה שאינה מעסק של מוסד ציבורי

78. סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס הכנסות של מוסד ציבורי פרט להכנסות משני המקורות הבאים:

1. הכנסות מעסק של מוסד ציבורי.
2. הכנסות מדיבידנד או מהפרשי הצמדה-שנתקבלו ע"י המוסד מחבר בני אדם, העוסק בעסק שהוא בשליטת המוסד הציבורי.

79. מעמדו של נישום כ"מוסד ציבורי" לצורך סעיף 9(2) אינו מותנה בקבלת אישור פורמלי מאת רשויות המס. נישום רשאי לסווג עצמו כמוסד ציבורי לצורך הסעיף אם הוא עומד בתנאים שנקבעו בו. בפסיקה נקבע כי העובדה שבקשת נישום להיות מוכר כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודה נדחתה, אין בה כדי לשלול –מיניה וביה- את מעמדו כמוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודה.⁷

80. בפסקי דין נוספים בחן ביהמ"ש את השאלה מתי הכנסתו של מוסד ציבורי היא "הכנסה מעסק" החייבת במס הכנסה.⁸

סעיף 3(ז) לפקודה – מקדמות בשל הוצאות עודפות

81. סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה קובע כי גופים מסוימים וביניהם מוסדות ציבור, ישלמו מס בשיעור של 90% מההוצאות העודפות שהוצאו באותה שנה. בגין מס זה אין זכות לפטור, ניכוי או קיזוז כלשהו.

⁷ ר': עמ"ה 808/04, ישיבת אוהל יוסף נגד פקיד שומה ירושלים, (פורסם בנבו)

⁸ פסק הדין הבולט בנושא הינו ע"א 335/79, פקיד שומה כפר סבא נגד אגודת ידידי האוניברסיטה העברית בע"מ, פד"א יא 44. פסק הדין מתייחס לאוניברסיטה העברית שקיבלה פרדס ובית המשפט העליון קבע כי זו הכנסה מעסק של האגודה ואין האגודה זכאית לפטור הקבוע בסעיף 9(2) לפקודה. פסק דין נוסף הוא עמ"ה 520/81, בית הכנסת הגדול בתל אביב נגד פקיד שומה תל אביב 4, פד"א יב' 367. בפסק הדין בית המשפט פסק כי הכנסות שנבעו מהפעלת אולם לאירועי שמחות הן "עסק" וחייבות במלוא המס. כן ר': ע"א 767/87 עמותת בשעריך ירושלים נ' מנהל המכס והמע"מ,

82. סעיף 181ב לפקודה קובע כי מס זה ישולם בצורה של מקדמות בשל הוצאות עודפות. ההוצאות המתחייבות במס כאמור הינם אלה:

1. הוצאות שניכויין אינו מותר לפי סעיף 32(11) לפקודה, קרי הוצאה למתן טובת הנאה לעובדים ואשר לא ניתן לייחסה לעובד ספציפי;
2. הוצאות כיבוד, נסיעה לחו"ל, אש"ל, לינה וארוחת בוקר בארץ, אירוח, מתנות, ביגוד, שיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), תשל"ב-1972;
3. הוצאות רכב שאינן מותרות בניכוי בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995; נציין, כי לפי נוסחן המתוקן של התקנות הנ"ל (בתוקף מיום 1.1.2008), כל ההוצאות בגין רכב שהועמד לרשותו של עובד ונוקף בגינו שווי יותרו בניכוי ללא צורך בתשלום מקדמות בשל הוצאות עודפות. גם בגין "רכב תפעולי" כהגדרתו בתקנות, אין לשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות.
4. הוצאות שהוציאו מתנדבים לכיבוד קל, נסיעה בתחבורה ציבורית, דלק ושיחות טלפון בסכומים החורגים מהמגבלות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות של מתנדב במוסד ציבורי), התשס"ז-2007.
5. סכומים ששולמו לקופת גמל לפיצויים העולים על הסכומים שהיו מותרים אילולא המוסד היה פטור ממס.

סעיף 3(י) – ריבית שנתן מוסד ציבורי

83. חריג למיסוי הכנסה בידי מוסד הציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2), מריבית על הלוואה שנתן, היא הלוואה שנתן המוסד הציבורי לשם מטרתו הציבורית.

חוק מס ערך מוסף

84. חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ") מגדיר מהו מוסד ללא כוונת רווח או מלכ"ר, כדלקמן:

"מוסד ללא כוונת רווח או מלכ"ר-

המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים.

חבר-בני-אדם, מואגד או לא מואגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי.

תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום בחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות.

קופת גמל הפטורה ממס הכנסה על פי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה."

85. לאור הגדרת הסעיף, ברור כי לא כל "מוסד ללא כוונת רווח" כאמור בחוק מע"מ, הינו "מוסד ציבורי" כאמור בסעיף 9(2) לפקודה.

86. ישנם מספר הבדלים מהותיים בהגדרות השונות:

הנושא	פקודת מס הכנסה- מוסד ציבורי	חוק מע"מ- מלכ"ר
1. מספר חברים מינימאלי	7	אין כל דרישה.
2. הגבלת המטרה	למטרות המנויות בסעיף 9(2) לפקודה ולשיקול דעתו של שר האוצר.	אין מגבלות כלשהן למטרות.
3. משמעות ההגדרה	פטור ממס על ההכנסות וזיכוי ממס לתורמים לפי סעיף 46 לפקודה.	מס שכר, אי קיזוז תשומות ופטור ממע"מ על ההכנסות (למעט עסקאות אקראי).
4. רשות מקומית	לא כלולה בהגדרת מוסד ציבורי אלא מצוינת בנפרד בסעיף 9(2) לפקודה.	כלולה בהגדרת מלכ"ר.
5. המדינה	אין התייחסות בסעיף 9(2) לפקודה.	כלולה בהגדרת מלכ"ר.

87. על מנת להקל את הבנת הממשק שבין מלכ"ר כהגדרתו בחוק המע"מ ועד להגדרת מוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, מצ"ב התרשים הנ"ל:



מס שכר

88. סעיף 4 (א) לחוק מע"מ קובע כי על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר בשיעור של 7.5% מהשכר ששילם. יובהר כי בהתאם להגדרת מלכ"ר בחוק מע"מ מס שכר מוטל גם על המדינה וגם על רשות מקומית.

89. מאחר שלמלכ"ר אין רווח – הערך המוסף הוא שכר העבודה שהוא משלם לעובדיו ועל כן הוטל המס. בקובעו את שיטת המיסוי של מלכ"רים ביקש המחוקק לאתר גם אצלם את הערך המוסף הכלכלי האמיתי הצומח מפעילותם ולהטיל עליו מס. מתוך הנחה שלמלכ"רים אין בדרך כלל רווחים תפעוליים, אלא הפסדים תפעוליים, הממומנים על-ידי תרומות וכדומה, מוטל המס רק על השכר, שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

90. "שכר" לעניין זה הינו הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו. מכאן שכל מה שנחשב לעניין מס הכנסה כהכנסת עבודה מתחייב במס שכר.

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

1. אם סך כל השכר השנתי שהוא משלם לעובדיו אינו עולה על סכום מסוים שקבע שר האוצר (נכון לשנת 2013 הסכום עומד על 176,742 ₪).
2. פטור לקרנות מסוימות המפורטות בסעיף.

92. יובהר כי בהתאם לסעיף 38 לחוק מס ערך מוסף, מלכ"ר איננו זכאי לנכות מהמס בו הוא חייב את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו.

93. יש לציין בעניין זה את חוזר מע"מ מספר 1/07 העוסק בתקנות מע"מ בדבר חובת הדיווח על תכנוני מס למע"מ. התקנות מחילות את חובת הדיווח על שני סוגי תכנוני מס:

1. פיצול עסקאות במקרקעין.
 2. החזקת עסקים על ידי מלכ"רים או מוסדות כספיים.
- ההוראה חלה על מלכ"ר או מוסד כספי המחזיק ב-75% לפחות מאמצעי השליטה בעוסק.

94. **תקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף**- המלכ"ר חייב בתשלום מס ערך מוסף כאשר הוא רוכש שירותים מאדם אשר אינו עוסק, דהיינו המלכ"ר משלם את מס הערך מוסף במקום נותן השירות.

95. **תקנה 6ב לתקנות מס ערך מוסף**- התקנה מחייבת במס ערך מוסף אשר רוכש מקרקעין מהגופים הבאים: אדם אשר אינו עוסק, מלכ"ר ומוסד כספי.

מיסוי מקרקעין:

96. מוסד ציבורי, לעניין חוק מיסוי מקרקעין מוגדר בסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"), כדלקמן:

"(ד) לענין סעיף זה, "מוסדות ציבור" - מוסדות לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו לענין זה על-ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת."

"(ה) מוסד ציבורי שנקבע לענין סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה, יראוהו כאילו נקבע גם לענין סעיף קטן (ד)."

97. משמע לא כל מוסד ציבורי לענין סעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה ייחשב ככזה גם לענין חוק מיסוי מקרקעין. "מוסד ציבורי" לענין הפטורים בחוק מיסוי מקרקעין הינו מוסד שאושר לענין הזיכוי מהתרומות לפי סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה או מוסד שאושר על ידי שר האוצר לענין חוק מיסוי מקרקעין באופן ספציפי.

98. חוק מיסוי מקרקעין קובע מספר הוראות בנוגע למוסדות ציבור, אשר שתי ההוראות העיקריות הינן:

1. "מוסד ציבורי" המוכר דירת מגורים שקיבל בירושה יהיה פטור ממס שבח במכירת אותה דירה בתנאים מסוימים. מטרתו של החוק הינה עידוד הורשת דירות למוסדות ציבור.

2. כללי הפטור במכירת מקרקעין אחרים בידי מוסד ציבורי קבועים בסעיף 61 לחוק מס מקרקעין.

99. יש לציין כי היקף הפטור כפוף לתקופה בה החזיק המוסד את הנכס ולתקופה שבה עשה המוסד שימוש (במישרין) בנכס למטרותיו. על כן, ניתן לראות בסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין כהמשכו הישיר של סעיף 46 לפקודה וזאת בכל האמור לענין מקרקעין.

מס רכישה

100. בהתאם לתקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה) (מס רכישה), התשל"ה-1974, מוסד ציבורי חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% משווי הזכות במקרקעין הנמכרת לעומת שיעור מרבי של 5% החל על זכויות מקרקעין שנמכרו על ידי נישומים אחרים, אם שוכנע המנהל כי המקרקעין משמשים את המוסד במישרין בלבד או ישמשו אותו כאמור בעתיד.

סימן ג' – נתונים בדבר היקף הטבות המס הגלומות בסעיף 46 לפקודת מס הכנסה

101. היקף התרומות המזכות בהטבת מס של סעיף 46 מוערך כיום בכ 1.4 מיליארד ₪. כפועל יוצא מכך, אומדן עלות הטבת המס הגלומה בזיכוי עומד על כ- 300 מיליוני ₪⁹.

102. על כן כבר בשלב זה עולה תמונה ברורה כי קיים פער משמעותי בין התרומות הידועות מנתוני הלמ"ס, שאומדן כ 8 מיליארד ₪, לעומת התרומות המקנות זיכוי לפי סעיף 46 הנאמדות בכ 1.4 מיליארד ₪. ההסבר המופשט הינו ריבוי תרומות קטנות, שלא מתבקש בגינן זיכוי ממס ובנוסף לכך תרומות שמקורן בארצות זרות ועל כן לא מוגשות בקשות לזיכוי בגינן.

103. להלן פילוח התרומות כפי שהוצגו בפני הוועדה על פי נתוני רשות המיסים ועיבודי מנהל הכנסות המדינה:

104. פילוח מספר התורמים בחתך של יחידים וחברות משנת 2004 עד שנת 2011:

סה"כ תרומות (מיליוני ₪)	יחידים		חברות		
	סכום תרומות (מיליוני ₪)	מספר תורמים	סכום תרומות (מיליוני ₪)	מספר תורמים	
526	258	51,617	268	7,755	2004
651	303	50,462	348	8,612	2005
892	436	62,324	456	9,429	2006
1,094	506	63,256	588	10,474	2007
1,271	606	74,569	665	11,614	2008
1,213	540	77,593	673	12,445	2009
1,327	544	78,825	783	13,627	2010
1,492	643	77,059	849	14,425	2011

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

105. פילוח תרומות היחידים לפי סכום התרומה בשנים 2007, 2010-2011:

2011	2010	2007	
77,059	78,825	63,256	סך מספר יחידים שתרמו
32,943	35,076	29,490	מזה: תרמו עד אלף ש"ח
35,238	35,528	27,847	תרמו 1-10 אלף ש"ח
8,379	7,799	5,526	תרמו 10-100 אלף ש"ח
499	422	393	תרמו מעל 100 אלף ש"ח

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

⁹ כפי שעלה מנתוני רשות המיסים ומינהל הכנסות המדינה אשר הוצגו לוועדה.

106. פילוח תרומות חברות לפי סכום בשנים 2007, 2010-2011:

2011	2010	2007	
14,425	13,627	10,474	סך מספר יחידים שתרמו
3,270	3,239	2,468	מזה: תרמו עד אלף ש"ח
6,832	6,419	4,912	תרמו 1-10 אלף ש"ח
3,360	3,073	2,373	תרמו 10-100 אלף ש"ח
963	896	721	תרמו מעל 100 אלף ש"ח

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

107. התקרה המזכה לפי סעיף 46 לפקודה:

מספר תורמים 5% ומעלה מעל תקרה		מספר התורמים סביב התקרה (+ 5%)		התקרה המזכה (מיליוני ₪)	
יחידים	חברות	יחידים	חברות		
8	15	3	6	2.1	2004
7	18	8	9	2.2	2005
21	26	4	10	2.2	2006
9	14	4	6	4.0	2007
8	15	6	4	4.2	2008
3	9	2	4	7.5	2009
4	9	0	6	7.6	2010
10	21	6	14	4.4	2011

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

108. מספר תורמים בגבולות תקרת הכנסה – יחידים:

2011		2010		תרומה כאחוז מהכנסה חייבת
סה"כ תרומה (מלש"ח)	מספר תורמים	סה"כ תרומה (מלש"ח)	מספר תורמים	
201.3	61,915	169.0	63,241	עד 5%
138.8	7,031	119.5	6,944	5%-15%
66.9	1,387	48.2	1,300	15%-25%
-	-	-	-	25%-100%
236.4	6,726	207.1	7,340	מעל 100%

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

109. מספר תורמים בגבולות תקרת הכנסה – חברות:

2011		2010		תרומה כאחוז מהכנסה חייבת
סה"כ תרומה (מלש"ח)	מספר תורמים	סה"כ תרומה (מלש"ח)	מספר תורמים	
247.4	9,874	230.8	9,296	עד 5%
101.3	1,010	105.5	992	5%-15%
61.9	299	53.0	277	15%-25%
41.0	223	54.2	207	25%-35%
22.4	114	23.1	91	35%-50%
24.1	80	15.4	79	50%-75%
26.4	38	2.7	32	75%-100%
324.7	2,787	298.4	2,653	מעל 100%*

*כולל גם חברות עם הפסד לצרכי מס

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

110. פילוח עלות הטבת המס בגין סעיף 46:

סה"כ	יחידים	חברות	
135	70	65	2004
157	76	81	2005
196	197	89	2006
230	131	99	2007
233	143	90	2008
257	146	111	2009
268	149	119	2010
290	175	115	2011

מקור: שעמ, רשות המיסים, עיבודי מינהל הכנסות המדינה.

111. בחינת פילוח התרומות בחתכים השונים משנים קודמות, הביא את הוועדה למסקנה כי סכום התרומה המצטבר המינימאלי הקובע היום בגינו רשאי תורם לבקש לקבל זיכוי מס מרשות המסים בגובה של 180 ₪ ותקרת תרומה מוכרת בסך של 9 מיליוני ₪ הינם גבולות ראויים. ניתן לראות כי אכן עיקר התרומות המדווחות לרשות המיסים הינן תרומות בסכומים קטנים יחסית מחד גיסא ומאידך ישנו מספר קטן של תורמים סביב גבול תקרת סכום התרומות המוכר או מעליו.

112. יצויין כי בפני הוועדה הובעו עמדות שונות לפיהן יש לבטל את רצפת התרומה המותרת לזיכוי וכן את התקרה לתרומה כאמור. הוועדה סברה כי לא נכון ואף אין צורך לעשות כן.

113. תרומה מינימאלית מצטברת של 180 ₪, אינה סכום גדול, סך הזיכוי המקסימאלי בגינה הינו 63 ₪. יש לציין כי זיכוי מול רשות המסים יוצר עלויות ניהול והתנהלות, על כן מטעמי יעילות לא נכון לבטל את רצפת הזיכוי לתרומה כאמור.

114. לעניין ביטול תקרת התרומה, הוועדה קיבלה את עמדת משרד האוצר בעניין זה לפיה ביטול התקרה כאמור יוצר חוסר ודאות וחשיפה של הכנסות המדינה להפחתה משמעותית ובלתי צפויה. כן סברה הוועדה כי מן הראוי להגביל בתיקרה את הטבת המס המגיעה לאדם אחד עבור תרומתו. יודגש כי החוק מאפשר להעביר תרומה שניתנה בסכום העולה על התקרה, לשלוש השנים הבאות, ובכך ניתן מענה המעודד הענקת תרומות בצורה משמעותית, ראויה ומבוקרת.

פרק ג' - מעמדם ותפקידם של ארגוני המגזר השלישי

סימן א' - כללי

115. הקמת הוועדה מהווה חלק מתהליך כולל של שינוי שהחל כבר בשלהי המאה העשרים, אשר במסגרתו מעוצבים מחדש יחסיה של החברה האזרחית בישראל עם הממשלה וכוחות השוק. תהליך זה הוא תוצאה של התחזקות החברה האזרחית בישראל והפיכתה בעשורים האחרונים לגורם משמעותי בעיצוב חייהם של האזרחים. חשוב לציין כי התהליך המתרחש במחוזותינו מהווה חלק ממגמה כלל עולמית של גיבוש מדיניות מוסדרת מול ארגוני החברה האזרחית המתעצמת. מדיניות זו הובילה במדינות רבות בעולם לשינויי חקיקה, לשינויים בהסדרי מיסוי, לעידוד פילנתרופיה ולהסדרה מחודשת של מנגנוני רגולציה.

116. במסגרת עבודתה הוועדה עסקה בסוגיית סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, סעיף המקנה הטבת מס לכל מי שתורם לארגון המקדם מטרה ציבורית. הטבת מס משמעותה עלות לקופה הציבורית ומכאן נגזרת חשיבותו הרבה של הדיון שעמד במוקד עבודתה של הוועדה ואשר עיקרו הגדרותיהם של "מטרות ציבוריות" ו"מוסד ציבורי". הגדרות אלו אינן טכניות כי אם מהותיות והן נושאות עמן הקשרים פילוסופיים. בתור שכאלו גדולי המחשבה המדינית הקלאסיים והמודרניים נדרשו להן וקשרו אותן לא אחת לחשיבותה של חברה אזרחית במשטר דמוקרטי.

117. בשורות הבאות נבקש להניח את המצע הרעיוני שהנחה את הוועדה בדיוניה ושימש לה מצפן בדיוניה ובהחלטותיה. אין במבוא זה בכדי לסכם ולמצות את הספרות הענפה שנכתבה אודות החברה האזרחית הן במישור התיאורטי והן במישור המקומי הישראלי. במקום זאת, נבקש באופן תמציתי להתמקד בארבע סוגיות מרכזיות שיש בהן לכדי לספק רקע כללי לעיסוק בנושא אותו התבקשה הוועדה לבחון : 1. מהי חברה אזרחית ומהן גבולותיה. 2. כיצד נקשרת החברה האזרחית למסורות חשיבה פוליטיות שונות. 3. מהי חשיבותה של החברה האזרחית לדמוקרטיה ולחוסן החברתי. 4. חברה אזרחית בישראל תהליכים ומגמות.

סימן ב' - מהי חברה אזרחית?

118. בצמוד למנגנוני המדינה ולמגזר העסקי פועלת החברה האזרחית על ארגוניה השונים ומהווה חלק מהמכלול הכללי העוטף ומכוון את חיי האזרחים במדינה. החברה האזרחית מבטאת את רצונם של האזרחים להשמיע את קולם בנושאים העומדים על סדר היום הציבורי, ליטול חלק בעיצוב עתידם, לבסס ולחזק את החברה בה הם חיים ולחולל שינויים.

במילים אחרות, החברה האזרחית היא ביטוי לקיומה של אזרחות פעילה המהווה נשמת אפה של כל מדינה דמוקרטית. בהמשך לכך החברה האזרחית היא מושג רחב הכולל בצד הארגונים הפורמאליים גם ארגונים בלתי פורמאליים, רשתות חברתיות, פעילויות לא מאורגנות או מאורגנות אד הוק. זאת בשונה מהמושג מגזר שלישי, שהוא שם כולל לכל הארגונים הפורמאליים המאוגדים על פי חוק כעמותות, כחברות לתועלת הציבור וכהקדש ציבורי ואסורים בחלוקת רווחים לחבריהם.

119. מעבר לפעילות האזרחית, הקשורה בביטוי השקפת עולם ובעיצוב נורמות וערכים, פועלים ארגוני החברה האזרחית, בארץ כבעולם, גם במתן שירותים ציבוריים בתחומי רווחה, חינוך, בריאות, תרבות וכיוצא באלה תחומים. אספקת מוצרים ציבוריים על ידם נועדה להושיט יד לנזקק, לקהילה ולחברה בכלל ולמלא מחסור בשירותים אלו שאין המדינה מעוניינת או מסוגלת לספקם באופן מלא. בעידן הנוכחי, ממשלות מכירות בכך שאינן יכולות לתת מענה לכל אזרחיהן, בכל נושא, זמן ומקום, ובמגבלות המשאבים העומדים לרשותן. לעומתן, ארגוני החברה האזרחית התברכו בגמישות רעיונית ותפעולית וזו מאפשרת להם להציע פתרונות לכל אדם או קבוצה, ולהתאימם לצרכי הפרט והקהילה במסגרת הערבות החברתית ההדדית.

120. חמשת המאפיינים העיקריים של חברה אזרחית הם:

1. ארגוני המגזר האזרחי הם ארגונים אוטונומיים (עצמאיים), נבדלים מהשלטון ואינם תלויים בו.
2. בארגונים חברים אזרחים שמתאגדים מרצונם החופשי לפעולה משותפת.
3. חברי הארגונים חולקים ביניהם ערכים משותפים ותחושה של ערבות הדדית.
4. חברי הארגונים פועלים שלא על מנת להפיק רווחים כספיים. עודפים כספיים, ככל שהם קיימים, מושקעים בארגון ובפעילותו.
5. ארגוני החברה האזרחית מאוגדים על פי החוק ועל כן נוטלים על עצמם לפעול במסגרת הסדר הציבורי והחוק.

121. מי אינו נכלל בחברה האזרחית? ההנחות לעיל מוציאות מתחומיה של החברה האזרחית את הפרט/המשפחה (שאינה בגדר ארגון), את המדינה (המושגת על סמכות ואכיפת מרות ואינה וולונטארית), את המגזר העסקי (שמבוסס על השאת רווחים וחלוקתם לחברים/ בעלי מניות), ואת הארגונים האלימים והמחתרתיים הפועלים בניגוד לחוק והמבקשים לקעקע את יסודות המשטר. החברה האזרחית מצויה אפוא במרחב שיש בו מוסדות, ארגונים, רשתות חברתיות וגם יחידים הפועלים מחוץ למשפחה, למדינה ולמגזר העסקי. על מרחב זה חל החוק ונשמר הסדר הציבורי¹⁰.

¹⁰ ישי, 2003, בין גיוס לפיוס, 22-28.

122. ההגדרות הללו הינן בגדר טיפוס אידיאלי. בפועל, ביטוייה של החברה האזרחית עשויות לכלול מידה מסוימת של בחינת גבולות הציות האזרחי לחוק אך עדיין להיחשב לגיטימיות (כך היה למשל במחאה החברתית של קיץ 2011 עת הוקמו אוהלים בשטחים ציבוריים). כמו כן, המציאות מלמדת כי קווי ההשקה בין ארגוני המגזר האזרחי לבין המגזר הציבורי (רשויות השלטון המרכזי והמקומי) והמגזר העסקי הינם מורכבים ואינם נעדרי תלות. הסיבות לכך נעוצות בעובדה שהסדרי התאגדות והפעילות בשוק הכלכלי והחברתי מוסדרים בחוק המדינה שהוא עצמו תוצר של המערכת הפוליטית. כמו כן, הזדקקותם של ארגוני המגזר האזרחי להסדרי התאגדות ולמשאבים חומריים על מנת להתאגד ולהתקיים מביאה אותם למגע יום-יומי מתחייב עם רשויות המדינה, המגזר העסקי והסביבה החברתית בה הם פועלים. מאלה הם מקבלים תמיכה וסיוע. בלא קשרים הדדיים אלה לא יוכלו הארגונים להתקיים ולקדם את מטרותיהם החברתיות. עוד יצוין כי החוק הישראלי מקיים הפרדה בין התאגדות פוליטית (מפלגות) לבין התאגדות אזרחית (עמותה, חל"צ וכדומה), אולם אין הוא אוסר קיומה של פעילות הנושאת צביון פוליטי במטרה לעודד פעילות אזרחית, לקדם את השיח הציבורי או להשפיע על מקבלי ההחלטות בנושאים העומדים על סדר היום הציבורי.

123. מעבר להגדרות הטכניות במהותן של המונח "חברה אזרחית" יש לראות בו גם כמי שטומן בחובו פן ערכי הקשור לאחריות החברתית של הארגונים הנכללים בה. אחריות הנוגעת לאופן התנהלותם ולהשפעה של ארגונים אלה על סביבתם והציבור בכלל. הטיפוס האידיאלי של ארגוני המגזר האזרחי כולל אפוא את אותם ארגונים הפועלים למימוש המטרה שלשמה הם הוקמו באופן שאינו פוגע במרקם היחסים בין חלקי החברה השונים ובערכיה היסודיים של המדינה ואף תורמים לערבות ההדדית ולטוב המשותף החברתי. טוב משותף זה יכול להתנסח כחזון אחיד, אך באותה מידה לבוא לידי ביטוי בהתארגנויות אזרחיות מרובות, השונות אידיאולוגית זו מזו ומעשירות את החברה בשפע רעיוני. שפע המוצב בפני האזרחים מאפשר להם להכיר את האחר והשונה, לכבדו, לגבש את עמדותיהם ביחס לנושאים שונים ואף להצטרף ליוזמות השונות ולהשמיע קולם.

סימן ג' - חברה אזרחית ביחס למסורות החשיבה הפוליטיות השונות

124. כאמור, הוגים שונים לאורכה של ההיסטוריה קשרו כתרים לחברה האזרחית והדגישו את חשיבותה לדמוקרטיה. כך למשל אריסטו הגדיר את האדם כחיה פוליטית, ובתור שכזה כמי שזקוק להשתתפות אזרחית פעילה במרחב הציבורי, המאפשרת לו לגבש את עמדותיו, ליחד את ייחודו ולממש את מהותו על ידי השפעה על סדר היום הציבורי; מונטסקייה עמד על חשיבותה של החברה האזרחית כגורם מאזן בין הכוח הפוליטי של השלטון לבין זכויות האזרחים; אלכסיס דה-טוקוויל הדגיש כי משמעותם הדמוקרטית של הארגונים נובעת

מהיותם שונים ובעלי מטרות מגוונות; רוברט פאטנס, כפי שיידון בהמשך הדברים, טען כי החברה האזרחית יוצרת 'הון חברתי' (Social Capital) המתעצם ככל שמשתמשים בו יותר; אנטוניו גרמשי ראה את החברה האזרחית כמרכיב חברתי-תרבותי חיוני בכל מדינה וסבר כי קיומה הוא תהליך מתמיד המעצים את המשותף בחברה, מעניק יציבות ומחזק את השלטון; יורגן הברמאס הגדיר את החברה האזרחית כספירה ציבורית (Public Sphere), אשר הדבר המהותי בה הינו שהיא מאפשרת מרחב לאינטראקציה פורה וחופשית בין הפרטים בחברה.

125. ההכרה בחשיבותה של החברה האזרחית אינה, אם כן, פועל יוצא, של השקפה פוליטית מסוימת. בהמשך לכך לא ניתן לשייכה לתפיסת עולם השמה למשל דגש על קולקטיביזם ורואה בעצם קיומה של הקהילה ערך עבור הפרט. כפי שהראה ההוגה הצרפתי אלכסיס דה טוקוויל מסורת החשיבה הליברלית, השמה במוקד את האינדיבידואל, מכירה אף היא בערכה ובחשיבותה של פעילות החברה האזרחית. לדיון מורחב בסוגיה זו ראו נספח ו'.

חברה אזרחית במסורות פוליטיות שונות מצ"ב, ומסומן כנספח ו'

126. הנה כי כן אנו סבורים כי אין לראות בשאיפה להעצים את כוחה של החברה האזרחית כמי שמבטאת אינטרס לקדם סדר יום מצד כלשהו של המפה הפוליטית. חסידיה ותומכיה עשויים לצמוח מתוך השקפות עולם שונות (במנעד שבין ימין ושמאל) הן באשר לתפקיד המדינה ומידת מעורבותה בחיי הפרט והן באשר לתפקיד האזרחים בה. המציאות (בישראל כבעולם) מראה כי ארגונים אזרחיים קמים מכל קצוות הקשת הפוליטית ומייצגים מגוון רחב של תפישות עולם.

סימן ד' - חשיבותה של החברה האזרחית לדמוקרטיה ולחוסן החברתי

127. קיומה של חברה האזרחית היא אבן יסוד בכל מדינה. חשיבות כפולה לה - לחיזוקה של הדמוקרטיה ולחוסנה של החברה. חשיבותה של החברה האזרחית לדמוקרטיה ניכרת במספר ממדים. ראשית, בפעילותם משמשים ארגוני החברה האזרחית ביטוי לאזרחות פעילה ולמעורבות. באופן זה הם משמשים כ"כלב שמירה" לדמוקרטיה וכגורם חיוני באיזון הבין-מגזרי - שלטון-כלכלה-חברה. רבים מהם עוסקים בהגנה על זכויות האזרחים, בהתרעה על עוולות חברתיות, בהעלאת נושאים לסדר היום הציבורי ובהצגת ביקורת כלפי המדיניות הציבורית ודרכי יישומה. שנית, ארגונים חברתיים רבים מסייעים לאינטראקציה בין הציבור למוסדות שלטון (המרכזי והמקומי) ומסייעים בהעברה דו כיוונית של מידע, הלכי רוח ומגמות בין האזרחים למנהיגים. ולבסוף, החברה האזרחית מביאה לידי מימוש את חירותם של האזרחים ובמיוחד את זכותם להתאגד, להשמיע קולם ולקדם נושאים על פי תפישת עולמם. זכויות דמוקרטיות אלה חיוניות להתפתחותם של הפרט והקהילה ומקנות

להם את האפשרות לפעול באופן עצמאי לקדם ערכים ולפעול לקידום של נושאים בעלי משמעות ציבורית.

128. בצמוד לתרומה הדמוקרטית מחקרים רבים מצביעים על תרומתה של חברה אזרחית משגשגת לקיומו של הון חברתי שהוא נדבך חיוני לקיומה ולחזוקה של הדמוקרטיה. הון חברתי הינו מושג המתייחס למידת האמון ושיתוף הפעולה המתקיימים בין האזרחים ובין הרשות החברתיות שהם יוצרים ביניהם (Putnam 2000). מרכיב האמון, הנוצר בתהליך בניית ההון החברתי, אינו שמור רק למערכות החברתיות. הוא בבסיס קיומם של היחסים התוך מגזריים והבין-מגזריים בכל מדינה. בטווח הארוך יתרונותיו של ההון החברתי יבואו לידי ביטוי בהשקעה בטובין ציבוריים, בסיפוק מנגנוני תמיכה בעתות משבר, בהגברת תחושת הביטחון של הפרטים ובשיפור הנגישות של האזרחים בכללותם לשירותים ולמוצרים. במדינה שאין בה את האמון הנדרש יתקשה השלטון לזכות בלגיטימציה מהאזרחים, השוק הכלכלי יפגע והקשרים החברתיים יפרמו.

סימן ה' - החברה האזרחית בישראל

129. השאיפה להקמתה של מדינה לעם היהודי הצמיחה מתוכה את התנועה הציונית. זו ייסדה את הקונגרס הציוני שהיה מעין בית מחוקקים יהודי כלל עולמי, ואשר אפשר שיח פורה בין תפישות העולם השונות שעמדו בבסיס התנועה. במסגרת בית מחוקקים זה שצירי מהקהילות השונות נבחרו באופן דמוקרטי נוסדו למעשה המפלגות הראשונות והונחה התשתית הפוליטית הארגונית למדינה שבדרך. המפלגות, שקדמו אם כן להקמת המדינה, הצליחו לגייס בנתיביהן השונים את הציבור הרחב למאמץ הלאומי וליישומו הלכה למעשה של החזון הציוני. הצלחתן הייתה קשורה במידה רבה במעורבותן האינטנסיבית בחיי האזרחים ובחברה הן במישור האידיאולוגי והן במישור החומרי. כפועל יוצא מכך, רוב ההתאגדויות האזרחיות למיניהן היו מסונפות למפלגות, וטשטשו את הגבולות בין ה'ציבורי' – מוסדות השלטון – ל'אזרחי' – גופים אזרחיים עצמאיים (המוקמים על ידי אנשים פרטיים, גם אם הפעילות היא לתועלת הקהילה או לתועלת הציבור בכללו). המעורבות החברתית העמוקה באה לידי ביטוי גם באספקת שירותים שונים לאוכלוסייה. בשנות החמישים היו אלו המפלגות שעסקו בחינוך בבתי ספר ובתנועות נוער (תנועת "הנוער העובד והלומד" ותנועת "השומר הצעיר" השתייכו לתנועת העבודה, תנועת הנוער בית"ר הייתה משויכת למחנה הרביזיוניסטי ולתנועת חירות), בדת ובתרבות, בחקלאות ובתעשייה, בעלייה ובקליטה, בבריאות ובסעד. ההשתייכות המפלגתית הייתה משמעותית ביותר בתחום התעסוקה ובחלוקת הכספים, הקרקעות ועמדות הכוח. הייתה זו בעיקר מפלגת מפא"י ששלטה בהנהגת "הסתדרות העובדים הכללית" ובאמצעותה שלטה בפונקציות מדיניות רבות.

130. עם חלוף השנים, וכתוצאה מתהליכים חברתיים ופוליטיים שהחלו כבר בשלהי שנות ה-50 אך התגברו בעיקר בשנות ה-60 וה-70 (במיוחד אחרי מלחמת ששת הימים ומלחמת יום הכיפורים), החלה התעוררות ואף תסיסה אזרחית. בד בבד חלה היחלשות הדרגתית בכוחה של ההסתדרות. מגמות אלו הביאו לשחיקת האתוס המפלגתי ועליית קרנה של הממלכתיות, להגברת מגמת הליברליזציה ולמהפך פוליטי משמעותי בבחירות בשנת 1977, כאשר הדומיננטיות של מפלגות הפועלים על צורותיהן השונות באה לקיצה ומפלגת הליכוד תפסה את השלטון. שינויי השלטון הביאו עמם תפיסת עולם חדשה מבחינה חברתית וכלכלית. במקביל חל בישראל תהליך אותו ניתן היה לראות גם במדינות דמוקרטיות אחרות – שחיקת מעמדן של מפלגות ההמון האידיאולוגיות והפיכתן לבעלות השפעה הולכת ונחלשת על חיי האזרחים. מגמות אלו הביאו להתרופפות הקשרים בין ארגוני החברה האזרחית לבין המערכת הפוליטית על זרועותיה, כמו גם להתפתחותם של ארגונים אזרחיים הפועלים באופן עצמאי לקידום מגוון מטרות לפי תפיסת עולמם. חקיקתו של חוק העמותות בשנת 1980 היה חלק מאותה הגדרה מחודשת של יחסי מדינה-חברה והכרה בזכות ההתאגדות והפעולה העצמאית של הארגונים האזרחיים.

131. לצד תהליכים אלו חלו בישראל גם תהליכים שצמצמו את מידת מעורבותה של המדינה במשק והפריטו חלק לא מבוטל של מתן שירותים חברתיים. העיסוק במתן שירותים חברתיים החל לתפוס נתח גדול מפעילותה של החברה האזרחית והוביל לשתי מגמות. האחת, להפיכתה למעסיק מרכזי במשק ולגורם בעל חלק משמעותי בתוצר הלאומי המקומי. השנייה, לטשטוש ההבחנות בינה לבין המדינה והמשק ולעמעום מסוים של חשיבותה כסדנה לתרגול וחיזוק החיים בדמוקרטיה הישראלית.

132. במהלך השנים (וכעשור לאחר שתהליכים דומים התרחשו בעולם) הלכה והתגבשה בקרב ההנהגה הישראלית ההבנה כי יש צורך בחיזוק מעמדה של החברה האזרחית. בשנת 2008 אישרה ממשלת ישראל מדיניות סדורה בכל הקשור ליחסי הממשלה, ארגוני החברה האזרחית והחברות העסקיות הפועלות לקידום מטרות ציבוריות. מטרת המדיניות הייתה לחזק את שיתוף הפעולה בין שלושת הסקטורים הללו, ובתוך כך לחזק ולמקצע את ארגוני החברה האזרחית. משרד ראש הממשלה גיבש מסמך מדיניות ובפברואר של אותה שנה התקבלה החלטת ממשלה¹¹ המתחייבת לפעול ברוח הצהרת הכוונות של מסמך המדיניות. הצהרת כוונות זו כוללת, בין השאר, את הסעיפים הבאים:

“ממשלת ישראל רואה בארגוני החברה האזרחית ובחברות העסקיות הפועלות למען מטרות ציבוריות שאינן כלכליות גרידא, שותפים במאמץ לבניית חברה ישראלית טובה יותר. הממשלה סבורה כי מאז ומעולם היה לארגונים אלו תפקיד חשוב בעיצוב פניה ודמותה של החברה, ובחיזוק היסודות הדמוקרטיים שעליהם מושתתת המדינה. הממשלה מוקירה את פועלם של רבים וטובים בחברה הישראלית, התורמים מאונם ומהונם, מזמנם וממרחם, במסגרות אלו ובכלל, לקידום מטרות ציבוריות ולעזרה הדדית.

¹¹ החלטת ממשלה 3190, 2008.

ממשלת ישראל מעריכה ומוקירה את נכונותה של הקהילה העסקית לתרום ממשאביה. למטרות שאינן כלכליות גרידא. הממשלה קוראת לאנשי עסקים ולחברות פרטיות להמשיך ולפעול מתוך תפיסה של אחריות חברתית והכרה בחשיבות הקהילה והחברה, ותפעל מצדה לעודד פעילויות כאלה."

133. חברי הוועדה שותפים לרוח זו המכירה בחשיבותה של החברה האזרחית וארגוני המגזר האזרחי בישראל לצורך קידום רווחתם של האזרחים במכלול חייהם. הקו המנחה שליווה את דיוני הוועדה היה שזור בהבנת הצורך להעצים את ארגוני המגזר האזרחי הן כספקים של שירותים חברתיים, אותם אין ביכולתה של המדינה להעניק, והן כיוצרי זירה שבה ניתן לאזרחים להתאגד, להשמיע את קולם ולהשפיע על סדר היום הציבורי. צורך זה, יש להדגיש, ניכר במיוחד לאור המבנה של החברה הישראלית כחברה מרובת שסעים ומתחים חברתיים (בין חרדים לחילוניים, בין תפיסות עולם במנעד שבין 'שמאל' ו'ימין', בין מזרחים לאשכנזים ומתחים הנגרמים בשל הפערים הכלכליים). כל אלה זקוקים לזירה פלורליסטית והוגנת, המכירה בשונות וברב תרבותיות שתאפשר למתן מתחים ולקרוב בין השסעים. זירה שבה יתאפשר לקבוצות השונות לבטא עצמן, לקדם את סדר היום שלהן, להכיר את השונה מהן ולקיים דיאלוג פורה.

134. הוועדה סברה כי על מנת שחברה אזרחית אכן תשמש מנוף לחיזוקה של הדמוקרטיה הישראלית וליצירתו של הון חברתי עליה להיות מוגנת בכללי משחק שוויוניים ומכבדים, לאפשר למגוון של דעות וזרמים לבוא לידי ביטוי, לפעול באופן שאינו מעודד שנאה והתלהמות (כלפי ארגונים אחרים, כלפי קבוצות אוכלוסייה שונות וכלפי מוסדות המדינה), לפעול למען הציבור באופן מיטבי ואתי, להתנהל באחריות ובשקיפות מלאה, בניקיון כפיים ובהתאם לדין החל עליהם. השתתפות המדינה בחלוקת כספי ציבור לארגוני המגזר השלישי בדרך של הכרה במוסד ציבורי לפי סעיף 46 הינה ביטוי מעשי, בין השאר, להכרה ולחשיבות שרואה המדינה בחלקו של האזרח ובתפקידם של ארגוני המגזר האזרחי לחיזוק הדמוקרטיה. יחד עם זאת, חשיבות והכרה אלו מחייבות במשנה תוקף את הארגונים הזוכים להטבה זו ואת המדינה לאמץ היבטים אלו שהוזכרו לעיל.

פרק ד' - דין משווה

135. מדינת ישראל, בדומה למדינות אחרות בעולם, מעניקה הטבות מס למוסדות ציבור כדי לעודד את פעילותם הברוכה, שכן בהעדרם של מוסדות אלה, המדינה היתה מחויבת ליטול על כתפיה פעילות זו ביתר שאת. בנוסף, הטבות מס אלה מבטיחות את עידוד הפילנתרופיה כדי שזו תסייע לקיום החברה האזרחית.

136. זוהי הסיבה לכך שבמרבית המדינות, הכלל הנוהג לגבי מתן הטבות מס לארגון, הוא שהארגון חייב לפעול לתועלת הציבור או לצדקה (charity). עידוד הנתניה הפילנתרופית נעשה בעיקר באמצעות מערכת המס, כאשר כל מדינה מעגנת בחקיקתה את המטרות אותן היא מבקשת לקדם, סוג הטבת המס והמגבלה, אם בכלל, הקיימת על הטבה זו. במרבית המדינות, ההכרה בפועל, במוסד הציבורי כתורם לציבור וכגוף שיש לתמרץ את פעילותו, נעשית על פי רוב בידי רשות המיסים או גורם ממשלתי מקביל אחר וזאת ללא מעורבות של הדרג הפוליטי, על מנת שאכן תוגשם מטרת העל של הטבה לציבור.

137. בפרק ב' נסקרו בהרחבה הטבות המס הניתנות למוסדות ציבור בישראל, ובפרק זה נסקור את הטבות המס הניתנות לתורמים במדינות שונות בעולם.¹²

138. כאמור, מטרתו של סעיף 46 לפקודת מס הכנסה הינה עידוד תרומות למטרות אשר המדינה מבקשת לקדם, בהתאם למדיניותה.

139. להלן טבלה הסוקרת את ההוצאה החברתית ביחס לתוצר (באחוזים) במדינות שונות החברות ב-OECD:¹³

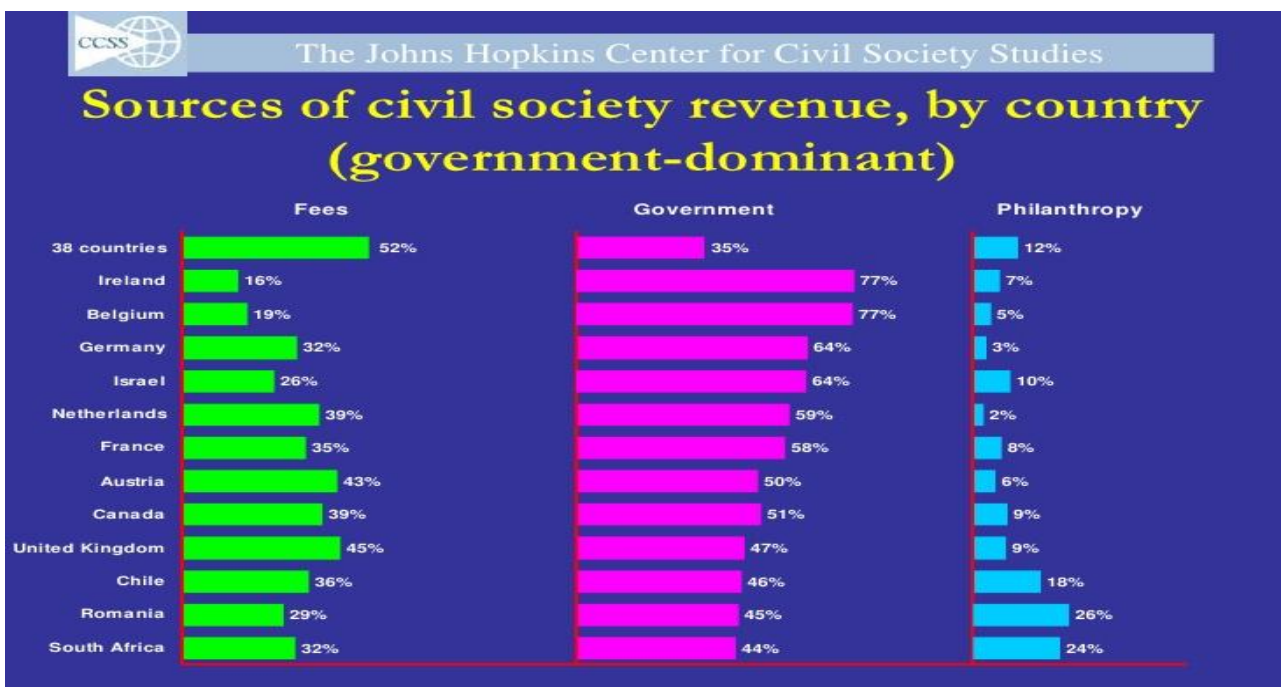
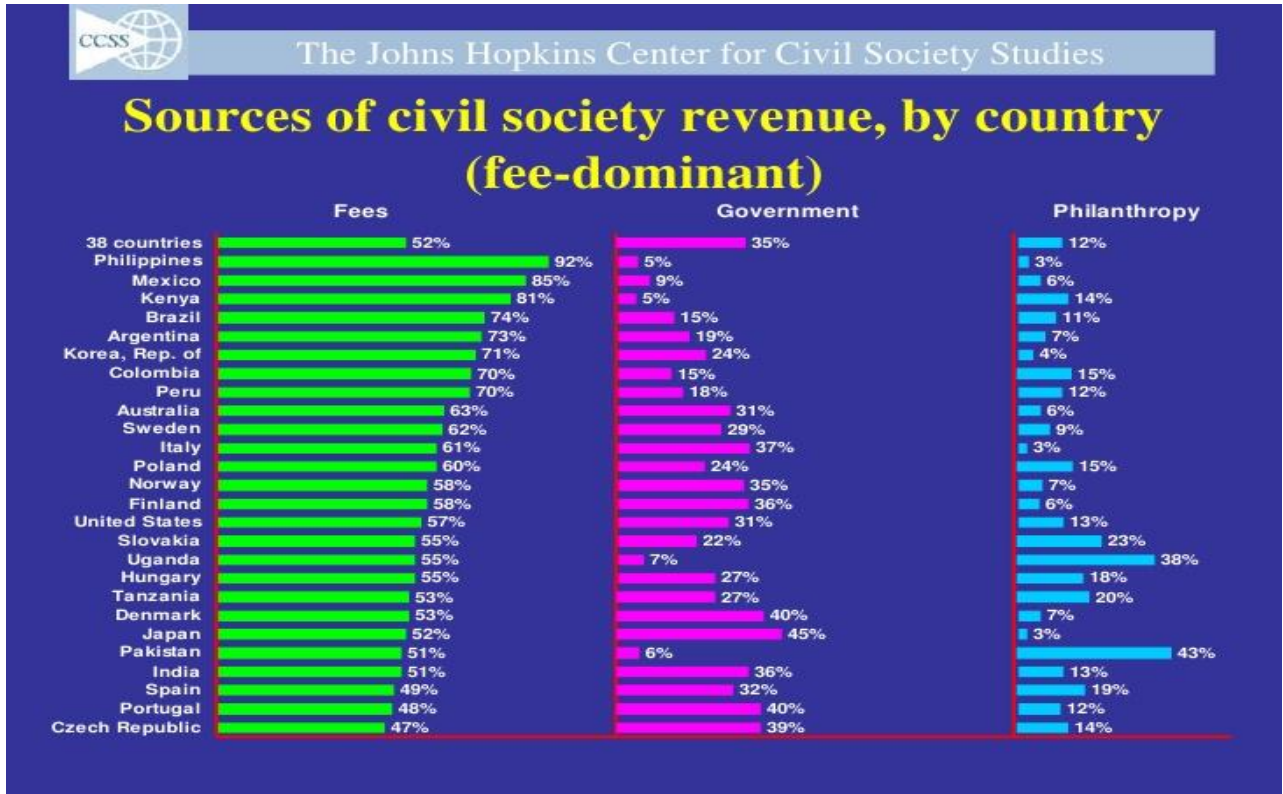
2013	2012	2011	2010	2009	2005	2000	1995	1990	1985	1980	
19.5	18.8	18.2	17.9	17.8	16.5	17.3	16.2	13.2	12.2	10.3	<u>Australia</u>
28.3	27.9	27.9	28.9	29.1	27.1	26.6	26.5	23.8	23.7	22.4	<u>Austria</u>
30.7	30.5	29.7	29.5	29.7	26.5	25.3	26.2	24.9	26.0	23.5	<u>Belgium</u>
18.2	18.1	18.1	18.7	19.2	16.9	16.5	18.9	18.1	17.0	13.7	<u>Canada</u>
..	10.2	10.4	10.8	11.3	10.1	12.8	11.1	9.9	..	..	<u>Chile</u>
21.8	21.0	20.8	20.8	20.7	18.7	19.1	17.4	15.3	..	..	<u>Czech Republic</u>
30.8	30.8	30.6	30.6	30.2	27.7	26.4	28.9	25.1	23.2	24.8	<u>Denmark</u>

¹² בסקירה המשווה נתייחס למוסדות הציבור מן ההיבט של הטבות הניתנות במסגרת מס הכנסה בלבד
¹³ מקור הנתונים: ארגון ה-OECD, ראה http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=SOCX_AGG

17.7	17.6	18.2	20.1	20.0	13.1	13.9	..	..	..	..	<u>Estonia</u>
30.5	30.0	29.2	29.6	29.4	26.2	24.2	30.7	24.1	22.4	18.1	<u>Finland</u>
33.0	32.5	32.0	32.4	32.1	30.1	28.6	29.3	25.1	26.0	20.8	<u>France</u>
26.2	25.9	25.9	27.1	27.8	27.3	26.6	26.6	21.7	22.5	22.1	<u>Germany</u>
22.0	24.1	24.4	23.3	23.9	21.1	19.3	17.5	16.6	16.1	10.3	<u>Greece</u>
21.6	21.6	21.9	22.9	23.9	22.5	20.7	..	..	..	..	<u>Hungary</u>
17.2	17.6	18.1	18.0	18.5	16.3	15.2	15.2	13.7	..	..	<u>Iceland</u>
21.6	22.4	23.3	23.7	23.6	16.0	13.4	18.1	17.3	21.1	16.5	<u>Ireland</u>
15.8	15.8	15.8	16.0	16.0	16.3	17.2	17.4	..	..	..	<u>Israel</u>
28.4	28.0	27.5	27.7	27.8	24.9	23.1	19.8	19.9	20.8	18.0	<u>Italy</u>
..	..	..	22.3	22.2	18.6	16.3	14.1	11.1	11.1	10.3	<u>Japan</u>
..	9.3	9.1	9.2	9.6	6.5	4.8	3.2	2.8	..	..	<u>Korea</u>
23.4	23.2	22.6	23.0	23.6	22.8	20.9	20.8	19.1	20.2	20.6	<u>Luxembourg</u>
..	7.4	7.7	8.1	8.2	6.9	5.3	4.3	3.3	1.7	..	<u>Mexico</u>
24.3	24.0	23.4	23.4	23.2	20.7	19.8	23.8	25.6	25.3	24.8	<u>Netherlands</u>
22.4	22.0	21.4	21.3	21.2	18.1	19.0	18.6	21.5	17.6	17.0	<u>New Zealand</u>
22.9	22.3	22.4	23.0	23.3	21.6	21.3	23.4	22.3	17.8	16.9	<u>Norway</u>
20.9	20.6	20.5	21.8	21.5	21.0	20.5	22.6	14.9	..	..	<u>Poland</u>
26.4	25.0	25.0	25.4	25.6	23.0	18.9	16.5	12.5	10.1	9.9	<u>Portugal</u>
17.9	18.3	18.1	19.1	18.7	16.3	17.9	18.8	..	..	..	<u>Slovak Republic</u>
23.8	23.7	23.7	23.6	22.6	21.1	21.8	0.0	0.0	..	..	<u>Slovenia</u>
27.4	26.8	26.4	26.7	26.0	21.1	20.2	21.4	19.9	17.8	15.5	<u>Spain</u>
28.6	28.1	27.6	28.3	29.8	29.1	28.4	32.0	30.2	29.5	27.1	<u>Sweden</u>
19.1	18.8	19.5	20.6	..	20.3	17.8	17.5	13.5	14.7	13.8	<u>Switzerland</u>
..	..	..	..	12.8	9.9	..	5.6	5.7	3.1	3.2	<u>Turkey</u>
23.8	23.9	23.6	23.8	24.1	20.5	18.6	19.9	16.7	19.4	16.5	<u>United Kingdom</u>
20.0	19.7	19.6	19.8	19.2	16.0	14.5	15.5	13.6	13.2	13.2	<u>United States</u>
21.9	21.8	21.7	22.1	22.1	19.7	18.9	19.5	17.6	17.2	15.5	<u>OECD - Total</u>

140. הטבלה שלעיל מלמדת שבישראל בשנת 2013, ההוצאה החברתית ביחס לתוצר הינה 15.8 - היחס הנמוך בין כל מדינות ה-OECD. פרט ל-7 מדינות החברות בארגון, בכל יתר המדינות בארגון, היחס הינו מעל 20 והוא נמצא במגמת עלייה(בין אם זו קטנה ובין אם גדולה), ואילו בישראל היתה ירידה מיחס של 17.4 בשנת 1995 (שנה ראשונה למדידה) ל-15.8 בשנת 2013.

141. מאידך ולהשלמת התמונה, נציין מחקר אשר נערך ב-2013 באוניברסיטת ג'ונס הופקינס, בדבר מקורות ההכנסה של החברה האזרחית-



142. כפי שניתן לראות, במדינת ישראל תמיכת הממשלה במוסדות ציבור העומדת על 64%, הינה מעל הממוצע של המדינות שנסקרו במחקר, העומד על 35%. בישראל קיימת תמיכה ממשלתית גדולה יחסית, ורק 10% מסך המקורות של המוסד הציבורי הן מפילנתרופיה. אם כי ישראל נמצאת במקום טוב יחסית לממוצע של המדינות השונות העומד על 12%.

143. לכאורה, כפי שניתן לראות מהמחקר שנערך באוניברסיטת גוינס הופקינס, במדינת ישראל תמיכת הממשלה במוסדות הציבור עומדת על 64% והינה מעל הממוצע של המדינות שנסקרו במחקר, העומד על 35%.

אולם, הוועדה סבורה שאין להסיק מנתונים אלו, שאכן תמיכת ממשלת ישראל במוסדות הציבור גבוהה משמעותית מתמיכת ממשלות במדינות אחרות שנסקרו, כפי שיובהר להלן: הנתונים של הלמ"ס מתייחסים לכלל המלכ"רים (לרבות, תאגידים סטטוטוריים, עמותות וחל"צ ממשלתיים ועירוניים, תאגידי בריאות וארגונים אחרים שאינם בהכרח חלק מהמגזר האזרחי). בנוסף, נתוני הלמ"ס כוללים את סך המימון הממשלתי הכולל תמיכות על פי סעיף 3א לחוק יסודות התקציב ותשלומי הממשלה לארגונים המספקים שירותים במסגרת מכרזים. בעוד הסכום הראשון מסתכם בכ-2 מיליארד ₪, הרי תשלום בגין רכישות מגיע לעשרות מיליארדים ואת אלה יש לכלול במסגרת 'הכנסות מכירת שירותים' ולא כ'תמיכה ממשלתית'. כמו כן, נתוני הלמ"ס כוללים את העברות הממשלה לקופות החולים, למערכת ההשכלה הגבוהה ומערכות אחרות שאינן בגדר תמיכה או רכישת שירותים. למעשה, הנתון לכאורה המעיד על תמיכה גבוהה מאוד של הממשלה במוסדות ציבור נובע מכך שיש בנתוני הלמ"ס פרמטרים שאין לקחתם בחשבון בבואנו לבחון את התמיכה הממשלתית הטהורה.

הטבת מס לתורם במדינות השונות

144. כיום, נושא התמיכה בגופים הוולונטריים נחשב לנושא מתפתח מאוד בעולם, והוא חולש על תחומים רבים ובכלל זה גם תחום מתן הטבת מס לתורם. לפיכך, מדינות שבעבר לא נתנו הטבת מס לתורם, מעניקות כיום הטבת מס (גם אם מוגבלת). הדוגמא הבולטת ביותר היא שבדיה, שעד לשנת 2012 לא העניקה הטבת מס כלל.

145. נתון חשוב לציון הוא שמרבית המדינות המפותחות בעולם מעניקות הטבות מס שונות לתורמים למוסדות ציבור וכל המדינות מטילות מגבלות על הטבת המס הניתנת לתורם, לדוגמא: הגבלת המוסדות להם ניתן לתרום או צמצום המטרות הציבוריות אשר מזכות בהטבת המס, הגבלת סכום התרומה המזכה בהטבת מס וכו'.

146. להלן נבחן את המצב המשפטי במדינות שונות.

מדינות האיחוד האירופי

147. כל המדינות החברות באיחוד האירופי מעניקות הטבות לתורם, אולם אין אחידות דעים לגבי מוסדות הציבור הזכאים להנות מהטבות מס.¹⁴

148. ככלל, קיימים שני סוגים להטבות מס: ניכוי התרומה כהוצאה וזיכוי מהמס לתורם. ההטבה הראשונה היא השכיחה ביותר. יובהר כי, ברוב המדינות, תורם יקבל הטבת מס רק אם תרם לגופים שאושרו והוכרו כגופים התורמים לרווחת הציבור.

1. מטרות מאושרות של גופים אשר התרומה להם מזכה בהטבות מס

149. להלן נציין דוגמאות למטרות הציבוריות, כפי שהן נקבעו במדינות שונות באיחוד האירופי, אשר אותן מבקשות המדינות לקדם באמצעות מערכת המס:

אוסטריה

אוניברסיטאות, מוסדות העוסקים במחקר וספרות ומוזיאונים.¹⁵ מטרות אשר מקדמות את הציבור הכללי מבחינה רוחנית, תרבותית, מוסרית וחומרית. מטרות צדקה כוללות את כל הפעילויות אשר מוקדשות לתמיכה בנזקקים. מטרות דתיות כוללות פעילויות אשר מוקדשות לקידום של כנסיות חוקיות ומוכרות וקהילות דתיות.

דנמרק

מטרות הומניטריות, מחקר, הגנה על הסביבה, דת, חינוך ותרבות.

פינלנד

מטרות מחקר, אומנות, אוניברסיטה. הטבת המס ניתנת לתאגידים בלבד.

נורבגיה

מטרות המטיבות עם קבוצות מקופחות באוכלוסייה, קידום הספורט, תאטרון, עבודה עם ילדים. את הטבת המס לא יקבלו ארגונים הפועלים למען איכות הסביבה, ארגוני דת, ארגונים המקדמים תרבות או בריאות בקרב האוכלוסייה הבוגרת הרגילה.¹⁶

¹⁴ כמו כן, לא שוררת הסכמה על המונח בו ראוי להשתמש עת עסקינן בסקטור השלישי. כך למשל, בארצות סקנדינביה ההגדרה לסקטור השלישי היא המגזר הלא עצמאי; במערב אירופה החברה האזרחית; באנגליה- מגזר הצדקה; בצרפת ובלגיה- המגזר הלא כלכלי.

15

[http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20\(section%203\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20(section%203).pdf)

16

[http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20\(section%203\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20(section%203).pdf)

שוודיה

מטרות למען הדת, פעילות צדקה למען נזקקים, וקידום של מחקרים מדעיים.

צרפת

ניתן ליהנות מהטבת מס כשתורמים לאיגוד עם אינטרס ציבורי כללי ואיגוד לתועלת הציבור.

גרמניה

מטרות מחקר, דת, בריאות ציבורית, סיוע לילדים וזקנים, קידום אומנות ותרבות, הגנה על מונומנטים היסטוריים, חינוך ילדים ומבוגרים, הגנה על איכות הסביבה, רווחה ציבורית, הקלה על אנשים נרדפים בשל רקע גזעני או דתי, הצלת חיים, מניעת אש ותאונות, שיתוף פעולה בינלאומי בתחום התרבות וההבנה הבינלאומית, הגנה על חיות, פיתוח שיתוף פעולה, רווחה לאסירים, שוויון זכויות לנשים וגברים, הגנה על משפחה, מניעת פשעים, ספורט, מסורת מקומית, קידום הדמוקרטיה הממשלתית, פעילות אזרחית לתמיכה במטרות צדקה או דת.

2. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

150. בהחלטה שניתנה על ידי ה-ECJ¹⁷ בפרשת Persche בשנת 2009 (להלן - החלטת ה-ECJ), נקבע כי תרומה הניתנת למוסד צדקה שנוסד והוכר על ידי מדינה אחרת החברה באיחוד האירופי הינה תרומה המוכרת לנישום לצרכי מס במדינתו. ה-ECJ קבע בהחלטתו כי מדינה החברה באיחוד יכולה לסרב להכיר בניכוי מס, לגבי תרומה שניתנה עבור מוסד צדקה, שהוכר במדינה שאיננה חברה באיחוד האירופי.

151. חריג לאמור: אין חובה להכיר בתרומות של טובין או של נכסים שאינם מזומן למוסד צדקה זר, אם מדינת התושבות של הנישום התורם אינה מאפשרת ניכוי ממס באותן הנסיבות. נקבע עוד, כי ההחלטה אינה נוגעת לתרומות של שירותים, כיוון ששירותים אינם נכללים בגדר תנועה חופשית של הון המותרת בין המדינות החברות, לפי סעיף 56 לאמנת האיחוד האירופי.¹⁸

152. כפי שיודגם להלן, רוב המדינות באיחוד האירופי אמצו את ההחלטה הזו לתוך החקיקה הפנימית באופנים שונים. עם זאת, ישנן עדיין מדינות מעטות שטרם מצאו לנכון לנהוג בהתאם להחלטה זו.¹⁹

¹⁷ ECJ הינו בית הדין האירופי לצדק. פסיקתו של בית הדין מחייבת את מוסדות האיחוד האירופי, מדינות החברות באיחוד, או אנשים פרטיים הפונים אליו להכרעתו, דרך בתי הדין של המדינות החברות באיחוד. בית הדין אמון על פרשנות החקיקה וכן על אכיפת אמנות היסוד של האיחוד האירופי, לרבות פיקוח על חוקיות ההסכמים הבינלאומיים של האיחוד האירופי.

¹⁸ Case C-318/07, Persche, 2009 E.C.R. I-359.

¹⁹ Charles R. Ostertag, We're Starting to Share Well with Others: Cross-Border Giving Lessons from the Court of Justice of the European Union, 20 TUL. J. INT'L & COMP. L. 255, 269 (2011)

בלגיה

הזכאות לניכוי ממס, תינתן לתורם למוסד צדקה מקומי או למוסד דומה במדינה אחרת החברה באיחוד האירופי, ובלבד שהמוסד הוכר על ידי אותה מדינה כמוסד צדקה.

גרמניה

הזכאות להטבת המס, תינתן כאשר התרומה היא למוסד צדקה זר שיש לו פעילות ציבורית מחוץ לגרמניה והפעילות שלו תומכת בתושבי הקבע הגרמניים או תורמת למוניטין של גרמניה.²⁰ כלומר ההחלטה של ה-ECJ נקלטה בחקיקה הפנימית אך רק באופן שתורם לאינטרס הציבורי הגרמני.

איטליה

התורם זכאי לניכוי ממס של תרומותיו, גם אם המוסד אינו משתמש בכספיו באיטליה.²¹

ספרד

אינה מכירה בזכאות לניכוי תרומות שניתנו לארגונים לרווחת הציבור (PBO) אשר מחוץ לספרד. תרומות לארגונים זרים אינן מקנות לנישום התורם זכות לניכוי ממס, אלא אם הנציגות של אותו ארגון נרשמה ברשם הספרדי (The Spanish Register of Foundations) כדי לבצע את פעילותו בספרד. כמו כן, קיימת גם הדרישה שהארגון יעמוד בכל התנאים שנקבעו בחוק הספרדי.²²

צרפת,²³ הולנד²⁴ ושבדיה²⁵

מדינות אלה אינן מכירות במוסדות צדקה שהוקמו מחוץ למדינה, למרות החלטת ה-ECJ.

דנמרק

לאחר החלטת ה-ECJ, תוקנה החקיקה, כך שכל ישות, ללא תלות במדינת התושבות שלה, יכולה להיכלל תחת הגדרת המושג "רווחת הציבור" ולהגיש בקשה להיכלל ברשימת הישויות הציבוריות²⁶ אשר תרומה להן מזכה בהטבת מס.

²⁰ The Fiscal Code of Germany, Section 51, article 2

²¹ http://www.hastingslawjournal.org/wp-content/uploads/2012/01/Zolt_63-HLJ-361.pdf, עמ' 378

²² http://www.transnationalgiving.eu/uploadedFiles/TGE/Cross_border/TGE_EFC_Spain.pdf (רשת

TGE מהווה רשת המחברת בין ארגונים פילנתרופיה ברחבי אירופה)

²³ Taxation: Commission refers The Netherlands to Court over tax discrimination against foreign charities, EUROPA (Apr 6, 2011), <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/429> (האתר הרשמי של האיחוד האירופי)

²⁴ Taxation: Commission refers The Netherlands to Court over tax discrimination against foreign charities, EUROPA (Apr 6, 2011), <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/429> (האתר הרשמי של האיחוד האירופי)

²⁵ Charles R. Ostertag, We're Starting to Share Well with Others: Cross-Border Giving Lessons from the Court of Justice of the European Union, 20 TUL. J. INT'L & COMP. L. 255, 269 (2011)

²⁶ Danish Tax Administrative Act, Section 8A

פינלנד

הזכאות להטבת מס תינתן לתורמים למוסדות זרים התומכים במחקר מדעי, אומנות או במורשת התרבות של פינלנד.

בריטניה

1. מדיניות רווחה

153. בריטניה מקיימת מדיניות רווחה סלקטיבית המתנה את השירות הציבורי ביכולותיו הכלכליות של הפרט. יש לציין שרשויות המדינה מבטיחות לאזרח רמת חיים מינימלית כגון: הבטחת הכנסה. סקטור המגזר השלישי בבריטניה מונה קרוב ל-870,000 גופים הכוללים מוסדות צדקה, אוניברסיטאות, קואופרטיבים, האגודה לתרבות הדיור, בתי ספר עצמאיים, קבוצות דת, ספורט וכו'.

154. המטרות המאושרות לתרומה המזכה בהטבות מס הן: מניעה והקלה על מצוקת עוני, קידום החינוך, קידום הדת, קידום הבריאות או הצלת חיים, קידום פיתוח הקהילה, קידום אומנות, תרבות ומדע, קידום ספורט חובבני, קידום זכויות אדם, קידום איכות הסביבה, הקלה על חסרי ישע בגלל גילם, חולי, נכות, סבל כלכלי וחסרונות אחרים, קידום רווחת בעלי החיים, קידום יעילות, חימוש כוחות הממלכה, המשטרה ומכבי האש.²⁷

2. גופים שהתרומה להם מזכה בהטבות מס

155. באנגליה וולס נעשתה רפורמה בחוק Charities Act 2011, אשר קבעה מעמד עצמאי לארגון צדקה - charity ויכולת להתאגד במעמד זה אצל נציבות הצדקה, אשר איננה גוף ממשלתי אלא גוף סטטוטורי.

156. כדי להיות מוסד צדקה יש למלא אחר הדרישות הבאות: קבלת אישור מנציבות הצדקה שהמוסד נועד למטרת צדקה, הארגון פועל למען הטבה לציבור והוא בלתי תלוי ואין בו חלוקת רווחים. כאשר הנציבות האמורה מאשרת את המוסד כארגון צדקה, אוטומטית גוף זה זכאי להטבות מס. בהערת אגב נציין כי קיימות הוראות אנטי תכנוניות כדי למנוע ניצול לרעה של הקלות המס.

3. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

157. לאחר החלטת ה-ECJ, בריטניה חוקקה בשנת 2010 את Financial Act 2010, בו נקבע כי נישום זכאי לניכוי ממס עבור תרומה שניתנה לכל מוסד צדקה המוכר ככזה, על ידי מדינה אחרת החברה באיחוד האירופי, בנורבגיה ובאיסלנד (החברות ב- EEA - European Economic Area): אומנם החקיקה החדשה אימצה את החלטת ה-ECJ, אך קבעה גם דרישות סף אשר על מוסד הצדקה לעמוד בהן:²⁸

²⁷ התקבלה החלטה בסקוטלנד, אירלנד, סינגפור לפעול בהתאם לנהוג באנגליה ולקבוע מנגנון דומה ולהעניק מעמד של צדקה לגופים שקודם לכן לא נכללו בפטור ממס.

²⁸ Applications for recognition as a charity for tax purposes, HM REVENUE & CUSTOMS, http://www.hmrc.gov.uk/charities/guidance-notes/chapter2/chapter_2.htm

1. יכולת הוכחה שאם מוסד הצדקה היה מוקם בבריטניה, הוא היה נחשב למוסד צדקה.
2. הקמת המוסד במדינה החברה באיחוד האירופי, איסלנד או בנורבגיה.
3. רישום על ידי רגולטור במעמד שווה לרגולטור הבריטי, אם הרישום נדרש על ידי המדינה בה הוא הוקם.
4. מוסד הצדקה מנוהל ע"י אנשים ראויים.

ארה"ב

1. מדיניות רווחה

158. ארה"ב מהווה דוגמה מובהקת למדיניות ליברלית המתאפיינת בהתערבות ציבורית מזערית, מתוך הנחה כי מרבית שירותי הרווחה יסופקו על ידי השוק החופשי.

2. גופים שהתרומה להם מזכה בהטבות מס

159. ב-2012 היו רשומים במס הכנסה כ-1.8 מיליון גופים ללא כוונת רווח, ב-30 קטגוריות שונות. הקטגוריה הגדולה ביותר היא צדקה לציבור (ולא ליחיד) והיא מונה כ-950,000 ארגונים. כל ארגון ללא מטרות רווח מתאגד בהתאם לחוקי המדינה. יחד עם זאת הטבות המס מוענקות על ידי רשות המס הפדרלית.

160. בהתאם לחקיקת המס האמריקאית, ארגון צדקה הזכאי לפטור ממס הכנסה, צריך למלא אחר מספר תנאים על מנת שיחשב כזכאי להטבות המס, בהתאם לסעיף 501(c)(3) ל-Internal Revenue Code, לדוגמא:

1. מוסד ללא כוונת רווח שהתאגד ופועל במיוחד למען אחת מהמטרות הבאות²⁹:

צדקה, דת, חינוך, מדע, מטרות ספרותיות, מניעת התאכזרות לילדים, הספקת טיפול רפואי, טיפול בבית חולים, מחקרים רפואיים וגופים ספציפיים שאושרו (בעיקר בתחום הצדקה), סיוע לחיילי מלחמה ותיקים, כיבוי האש שלא למטרות רווח, הגנת אזרחים.

2. מוסד ללא כוונת רווח הינו מוסד שאיננו פועל לשם השאת רווחים.

3. אי חלוקת רווחים לחברי המלכ"ר.

4. המוסד ללא כוונת רווח איננו מפעיל השפעה פוליטית באופן ישיר ו/או עקיף.

5. המוסד ללא כוונת רווח איננו מבזבז זמן יקר, אנרגיה ומשאבים במטרה להשפיע על החקיקה.

161. אולם על מנת שתורם יהיה זכאי לקבל הטבת מס בשל התרומה שנתן לארגון, על הארגון להיות ארגון מאושר ("qualified organization"), בהתאם לסעיף 170 לחקיקת המס האמריקאית.

²⁹ אין מדובר ברשימה המלאה.

3. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

162. בארה"ב קיים עקרון הטריטוריאליות.³⁰

תרומות הניתנות לניכוי ממס הינן תרומות שניתנו לשימוש מוסדות צדקה שנוסדו או התארגנו בארה"ב או בכל שטח תחת החזקתה. לכן, תרומות המבוצעות על ידי נישומים עבור מוסדות צדקה שנוסדו או התארגנו בכפוף לחוקיה של מדינה זרה, אינן ניתנות לניכוי ממס למטרות מס הכנסה.

163. אולם, קיים חריג חשוב החל על מוסדות צדקה שהוכרו במסגרת אמנות בילטרליות שכרתה ארה"ב עם מקסיקו, קנדה וישראל.³¹ כך למשל נישום זכאי לניכוי ממס עבור תרומות שניתנו למוסדות צדקה במדינות מקסיקו וקנדה, בתנאי שהכנסתו של הנישום תהיה ממקורות הכנסה באותן מדינות.³² ביחס למוסדות צדקה בישראל, נקבע בסעיף 15א לאמנה למניעת כפל מס בין ארה"ב לישראל, כי הרשויות יכירו בתרומות צדקה המזכות בהטבת מס, בתרומות לכל ארגון שהוקם לפי חוקי ישראל והמהווה ארגון צדקה לעניין חוקי מס ההכנסה של ישראל, ובשיעור שהיו מוכרות התרומות, אילו נוצר אותו ארגון לפי חוק ארה"ב.

164. מוסדות צדקה זרים זכאים תמיד להגיש בקשה לקבלת סטטוס של מוסד צדקה מוכר על ידי ה-IRS.³³ לא קיים חסם עבור מוסדות צדקה זרים לקבל תרומות הניתנות לניכוי ממס דרך או באמצעות מוסד צדקה מקומי כגורם מתווך. זאת כל עוד למוסד הצדקה המקומי יש שליטה על הכספים המועברים למוסד הצדקה הזר. תרומות הניתנות למוסדות צדקה מקומיים בעלי כתובת נוספת מחוץ לארה"ב, ניתנות לניכוי אם מטה הניהול של המוסד ממוקם בשטחה של ארה"ב.

165. ניתן לנכות ממס תרומה שניתנה למוסד צדקה מקומי, הנכלל בהגדרה הקבועה בסעיף הסל, Article 170(c), גם אם אותו מוסד עושה שימוש בחלק או בכל כספיו במדינות זרות, למטרות צדקה או חינוך.

³⁰ The Charitable Deduction Games: Are the laws in Your favour, Khrista Johnson, p. 72
(2013) <http://www.columbiataxjournal.org/wp-content/uploads/2014/01/Johnson5-1.pdf>
³¹ David E. Pozen, Remapping the Charitable Deduction, 39 CONN. L. REV. 531, 540 (2006).
³² US-Mexico Treaty for Tax Income, Section 2(b), Article 22
³³ (2013) <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>

קנדה

1. מדיניות רווחה

166. קנדה היא מדינה שוויונית יותר באופייה ונוטה יותר משכנתה הדרומית (ארה"ב) להקדיש משאבים ציבוריים לרווחה. בקנדה המגזר השלישי הינו השני בגודלו בעולם (הולנד ראשונה וארצות הברית חמישית).

2. גופים שהתרומה להם מזכה בהטבות מס

167. כיום יש כ- 165,000 גופים של מגזר שלישי וכ-85,000 מתוכם רשומים ברשויות המס, CRA, לצרכי הטבת המס.

168. ניתן לתרום למוסד הציבורי אשר נרשם כ-Registered charity, אצל רשויות המס וקיבל מעמד של qualified donee. המוסד צריך לקום ולפעול במיוחד למטרות צדקה. אם הוגשה בקשה לרשויות המס והיא לא נענתה תוך 180 יום הרי שרואים כאילו הבקשה לרישום סורבה.

169. תורם יקבל הטבת מס כאשר תרם למוסד העוסק באחת מארבע הקטגוריות הבאות, הנחשבות כצדקה: 1. הקלה על מצוקת עוני. 2. קידום חינוך. 3. קידום הדת. 4. מטרות מסוימות אחרות לרווחת הקהילה, בהתאם למטרות שבית המשפט קבע כצדקה, כגון: הקלה על נכויות הקשורות בזקנה, מניעה והקלה על מחלות ונכות פיזיים ונפשיים, מתן שירותי ייעוץ לאנשים במצוקה; הפעלת מקלט לבעלי חיים והפעלת שירותי כיבוי אש בהתנדבות.

3. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

170. הטבת המס ניתנת רק בגין תרומות לגוף שהתאגד ונרשם בקנדה. עם זאת, לכלל זה קיים חריג: רשות ה-CRA (Canada Revenue Agency) קבעה בהנחיותיה כי נישום תורם זכאי לניכוי ממס בגין תרומות לאו"ם ולסוכנויותיו ולמוסדות צדקה אחרים מחוץ לקנדה, בכפוף לתנאים הקבועים בחוק.

אוסטרליה

1. מדיניות רווחה

171. באוסטרליה קיים משטר רווחה ליברלי. מערכת הביטחון הסוציאלי האוסטרלית שונה במידה ניכרת מאלו שבמדינות ה-OECD, באירופה ובארצות הברית. במדינות אלו תשלומי הביטוח לאומי ממומנים על ידי תשלומים ממעסיקים ועובדים, ולכן עובדים בעלי הכנסה גבוהה יותר, יהיו זכאים לקבל הטבות נדיבות יותר אם הם הופכים מובטלים או נכים או כשהם פורשים מעבודתם. לעומת זאת, באוסטרליה התשלומים הם בשיעור קבוע וממומנים מהכנסות מיסוי כלליות³⁴. באוסטרליה קרוב ל-600,000 גופים הנחשבים למוסדות ציבור.

2. מי הגוף הזכאי להטבת המס?

172. החל מדצמבר 2012, כל גופי הצדקה וארגונים ללא מטרת רווח יכולים להירשם אצל נציבות הצדקה והארגונים ללא כוונת רווח. יחד עם זאת, הרישום בנציבות הינו תנאי הכרחי לקבלת הטבת המס.

173. על מנת שתורם יהנה מהטבת המס יש לוודא שהארגון לו תורמים מאושר על ידי רשויות המס או ששמו של הארגון צויין בחקיקת המיסים האוסטרלית כגון: אמנסטי.

174. רשויות המס יאשרו גופים התורמים לאחת המטרות, כאשר קיימות כ-40 קטגוריות. נציין אחדות מהן: מוסדות דת, בתי חולים ממשלתיים, מחקר, בריאות, אוניברסיטה ציבורית, קרנות לבניית בתי ספר, קרנות ציבוריות המסייעות לאנשים המצויים בתנאי עוני, מוסדות תרבות רשומים וארגוני איכות סביבה, ספריות ציבוריות, מוזיאונים וגלריות של אומנות וקרנות סיוע, ספורט, מדע ומועדונים לשמירת מסורת.

175. בכל קטגוריה כללית, חוק המס מפרט ארגונים ספציפיים או סוגים מסוימים של ארגונים, הזכאים לקבל תרומות מוכרות לצרכי מס.

176. מעניין לציין שרשות המיסים באוסטרליה, באתר שלה, ציינה שהם מקלים בהענקת אישורים לארגונים כזכאים להטבת המס האמורה.

³⁴ אם כי קיים מבחן הכנסה או מבחן שווי הנכסים העשויים להפחית את התשלומים, במקרים מסוימים.

3. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

177. הטבת הניכוי ממס ניתנת גם למוסדות צדקה מקומיים מוכרים ומאושרים, המבצעים פעילויות אקסטרטוריאליות במדינות מתפתחות,³⁵ בהתאם לרשימה שנקבעת על ידי משרד החוץ והסחר האוסטרלי.³⁶

³⁵ <http://aid.dfat.gov.au/ngos/Documents/oagds-guidelines.pdf> (מסמך הנחיות שהופץ ע"י משרד החוץ והסחר

האוסטרלי)

³⁶ http://aid.dfat.gov.au/Publications/Pages/3845_1029_3475_999_2902.aspx

ניו זילנד

1. מדיניות רווחה

178. למדינה הקטנה יצאו מוניטין של מדינה מעודדת פילנתרופיה. במדינה פועלים כ-97,000 גופים ללא מטרת רווח ורובם בתחום התרבות, ספורט והבילוי. המדיניות החברתית היא של מתן הטבות ושירותים על ידי המדינה, יחד עם רווחה פיסקלית ורווחה תעסוקתית.

2. גופים שהתרומה להם מזכה בהטבות מס

179. מוסדות המאושרים על ידי רשויות המס, ה-IR (Inland Revenue), אשר פועלים למטרה אחת לפחות מאלו שלהלן: הקלה על מצוקת עוני, קידום החינוך, קידום הדת, תרבות ופעולות לרווחת הקהילה.

3. הטבת מס לפעילות מחוץ למדינה

180. הזכאות להטבה תינתן למוסד, ארגון, או קרן שהתאגדו בניו זילנד (society, institution, association, organization, trust or fund), העוסקים באחת מן המטרות המנויות לעיל ובלבד שהמטרות ייושמו בניו זילנד.³⁷ בנוסף לנאמר לעיל, ניתן לנכות מס בגין תרומות למוסדות זרים, שעיקר תקציבם נועד לסיוע בהקלה על מצוקות עוני, רעב, חולי, פגעי מלחמה או אסון טבע; או לכלכלה של מדינות מתפתחות (המוכרות ע"י האו"ם); או להעלאת רמת החינוך במדינת מתפתחת (המוכרת ע"י האו"ם).³⁸

³⁷ <http://www.ird.govt.nz/resources/8/2/820319004ba3d849841dbd9ef8e4b077/ir255.pdf>, עמוד 27 (מסמך ממשלתי ובו הנחיות של ה-IR)

³⁸ <http://www.ird.govt.nz/resources/8/2/820319004ba3d849841dbd9ef8e4b077/ir255.pdf>, עמוד 27 (מסמך ממשלתי ובו הנחיות של ה-IR)

ריכוז סוגי ההטבות והמגבלות הקיימות במדינות השונות

שם המדינה		סוג ההטבה	המגבלה על ההטבה
ארה"ב		ניכוי ממס	<p><u>תאגיד</u> – שיעור משתנה בהתאם לסוג התרומה</p> <p><u>יחיד</u> – (1) מקסימום 50% מההכנסה החייבת (ברוטו) (2) מקסימום 30% מההכנסה המתואמת ברוטו³⁹</p>
בריטניה		ניכוי ממס	25%
		<p><u>תאגיד</u> – מסך הרווח הכולל (שיטת Gift Aid אינה חלה)</p> <p><u>יחיד</u> – מנגנון מסובך יותר ותלוי במקור התרומה – פנסיה, משכורת, עזבון, צוואה ו-Gift Aid.</p>	£ 0-100
			£ 101-1,000
			£ 25
	£ +1,001	<p>לפני 06.04.11 5% מהתרומה (עד £500)</p> <p>אחרי 06.04.11 5% מהתרומה (עד £2,500)</p>	
אוסטרליה		ניכוי ממס	<p>אין מגבלת מקסימום, אך לא ניתן ליצור הפסד. קיימת מגבלת מינימום של כ-2 דולר אוסטרלי</p> <p>ניתן לנצל את ההטבה עד 5 שנים מיום התרומה.</p> <p>ניתן לנכות מתנות בשווי כסף בשווי של יותר מ-5,000 דולר. כיום ניתן לנכות מתנות כמניות בבורסה אשר שווין מתחת ל-5,000 דולר⁴⁰</p> <p><u>תאגיד</u> – לא ניתן באירועי התרמה בהם התרומה סמלית וחומרית. סייגים: (1) התרומה עונה על כל התנאים של מתנה / תרומה כאילו הייתה מתנה ללא תרומה. (2) התרומה מעל \$150 (3) שווי התרומה אינו עולה על \$150 או 20% משווי התרומה לפי הנמוך</p>
ניו-זילנד		זיכוי במס	<p>אין מגבלת מקסימום</p> <p>מינימום 5 דולר ניו זילנד לתרומה</p> <p>33.3% משווי התרומה</p>

³⁹ בתרומות לקרנות פרטיות וארגונים העוסקים בחיילים ותיקים, אגודות חברתיות ארגונים של בתי קברות.

⁴⁰ <http://nexusyouthsummit.org/wp-content/uploads/2013/globalcharitylawindex2.pdf> עמ' 3

<p><u>זיכוי</u></p> <p><u>פדראלי</u> – שתי מדרגות: תרומה עד 200 דולר⁴¹ תזכה ב-15%, ומעל ל-200 דולר תזכה ב-29%</p> <p><u>פרובינציאלי</u> – בהתאם לשיעור המוענק ע"י הפרובינציה, גם בשתי מדרגות. בססקצ'ואן עד 200 דולר 11% ומעל ל-200 דולר 15%. בקוויבק 20%-ו-24% בהתאמה.</p> <p>מקסימום 75% מהכנסה (נטו), 100% בשנת המוות. בשנים 2013-2018 (הוראת שעה) נקבעה תוספת של 25% לתרומה הראשונה עד 1,000 דולר</p>	<p>זיכוי ממס (יחיד) וניכוי ממס (תאגיד)</p>	<p>קנדה</p>
<p><u>ניכוי</u></p> <p><u>תאגיד</u> – מקסימום 75% מההכנסה החייבת בשנת מס, למעט מקרים מיוחדים בהן ניתן להגדיל את המגבלה. ניתן להעביר תרומות שלא נוצלו 5 שנים קדימה.</p>		
<p>"רצפה" של 1% או 2% מההכנסה החייבת או 60 אירו לפי הנמוך. "תקרה" של 12,000 NKO (1,600 אירו). אין מגבלה כאשר התרומה למחקר מדעי</p>	<p>ניכוי ממס</p>	<p>נורבגיה</p>
<p>מקסימום 25% מערך התרומה ועד ל-1,500 SEK. מקסימום 2,000 SEK בשנה או 200 SEK לכל אירוע של תרומה</p>	<p>ניכוי ממס</p>	<p>שבדיה</p>
<p>הרצפה עומדת על 850 אירו והתקרה לניכוי עומדת על 50,000 אירו⁴³, אך במקרים מסויימים המקסימום הוא 250,000 אירו.⁴⁴</p>	<p>ניכוי ממס לתאגיד בלבד⁴²</p>	<p>פינלנד</p>

⁴¹ דולר קנדי

⁴² <http://nexusyouthsummit.org/wp-content/uploads/2013/globalcharitylawindex2.pdf> . נציין כי קיימת

הוראה בחקיקה לשנות המס 2009-2012 בלבד, בה נקבע כי יחיד גם זכאי להנות מהטבת מס זו. ראו <http://bdo.ee/static/DBI-Finland-2013.pdf>

⁴³ ארגונים אשר מאושרים על ידי הארגון הפיני למיסים (The Finnish National Board of Taxes)

⁴⁴ לדוגמא: אוניברסיטה ממומנת מכספי ציבור ב-EAA, או קרן קשורה למדינה או אוניברסיטה

דנמרק		⁴⁵ DKK 500-14,500
צרפת	ניכוי ממס וזיכוי ממס	<p><u>תאגיד</u>: ניכוי - מקסימום 60% מערך התרומה. זיכוי – מקסימום 0.5% ממחזור ההכנסות השנתי.</p> <p><u>יחיד</u>: זיכוי – (1) מקסימום 66% מערך התרומה ו-20% מההכנסה החייבת השנתית.⁴⁶ (2) מקסימום 75% מערך התרומה ועד 521 אירו. מעל לסכום זה מקסימום 66% מערך התרומה ועד 20% מההכנסה השנתית של היחיד.⁴⁷</p>
בלגיה	ניכוי ממס ⁴⁸	<p>מינימום 40 אירו בשנה</p> <p><u>יחיד</u> – מקסימום 10% מההכנסה החייבת במס ועד 250,000 אירו, נכון לשנת 2012.</p> <p><u>תאגיד</u> – מקסימום 5% מההכנסה החייבת ועד 500,000 אירו נכון לשנת 2012.</p>
הולנד	ניכוי ממס	מקסימום 10% מההכנסה השנתית (ברוטו)
אוסטריה	ניכוי ממס	מקסימום 10% מההכנסה השנתית (ברוטו) ⁴⁹
גרמניה	ניכוי ממס	מקסימום 20% מההכנסה השנתית
איטליה	ניכוי ממס	<u>יחיד</u> – עד 1 מיליון אירו ב-10 שנים
ספרד	ניכוי ממס	מקסימום 10% מההכנסה השנתית (ברוטו)
פורטוגל	ניכוי ממס (תאגיד) / זיכוי במס (יחיד)	<p><u>תאגיד</u> – מקסימום 0.8% ממחזור ההכנסות</p> <p><u>יחיד</u> – מקסימום 25% מערך התרומה ו-15% משומת המס</p>
שוויץ	ניכוי ממס	מקסימום 20% מההכנסה השנתית

⁴⁵ <http://nexusyouthsummit.org/wp-content/uploads/2013/globalcharitylawindex2.pdf> עמ' 15

⁴⁶ בתרומות לארגוני שירותי ציבורי, עמותות למען האינטרס הציבורי הכללי, ארגונים דתיים המוסמכים לקבל תרומות חוזיות.

⁴⁷ בתרומות לארגוני צדקה מסוימים המשרתים את הנוזקים.

⁴⁸ <http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/National%20Report%20Belgium.pdf> ,

עמ' 6
⁴⁹

[http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20\(section%203\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Thematic%20report%20Jochum%20(section%203).pdf)

		"רצפה" של 100 CHF לשנה
סלובקיה	ניכוי ממס	מקסימום 1% או 2% מההכנסה החייבת במס

181. מהטבלה עולה בבירור שכל המדינות אינן מכירות בתרומות באופן מלא וכי ישנן הגבלות שונות על מידת ההכרה בתרומות ועל הסכום הזכאי להטבת מס בגינן, תוך הבחנה בין תרומת יחיד לתרומת תאגיד.

סיכום הדין המשווה

182. ניתן לראות שכל המדינות מייחסות חשיבות רבה למוסדות התורמים לציבור ומעודדות את קיומם על ידי מתן הטבות מס המוצאות את ביטויין בפטור ממס על כל הכנסותיהם שאינן הכנסות מעסק ומעניקות הטבות מס (בדרך כלל ניתן ניכוי מהמס) לתורם למוסדות ציבור ללא כוונת רווח. מבחינה זו ישראל אינה שונה מיתר המדינות, בהכרת החשיבות של התרומה למוסדות ציבור תוך שימוש במערכת המס.

183. מניתוח השוואתי של מדיניות הרווחה במדינות השונות והיקף הפילנתרופיה באותן מדינות, נמצא שאין הכרח כי מדיניות הרווחה במדינה כלשהי תהווה אינדיקציה להתפתחות והיקף הפילנתרופיה באותה מדינה. בנוסף, נוכחנו מסקירת הנהוג במדינות השונות כי הטבות המס הניתנות לתורם למוסד ציבורי, על מגבלותיהן, אינן אחידות, אך אף מדינות שקודם לכן לא נתנו הטבות מס מעניקות כיום הטבת מס לתורמים למוסדות ציבור מתוך הכרה שיש לעודד פילנתרופיה באמצעים שונים לרבות מתן הטבות מס.

פרק ו' - המלצות הוועדה

סימן א' - כללי

184. הוועדה התבקשה לבחון ולהמליץ ביחס לסעיף 46 לפקודה. יחד עם זאת, היות שסעיף 46 נשען על תשתית שנקבעה בסעיף 29(2) לפקודה, הרי שחלק מהמלצות הוועדה מתייחסות גם לסעיף 29(2) לפקודה.

185. הוועדה ערכה אבחנה בין המלצות שניתן ליישמן כבר בטווח הזמן המיידית בתוך המסגרת הנורמטיבית הקיימת לבין כאלה שיישומן דורש תיקוני חקיקה. כמו כן, ישנם היבטים שונים הדורשים ליבון מעמיק יותר שלא היה סיפק בידי הוועדה לערוך נוכח הזמן שהוקצב לה. היבטים אלה צוינו בגוף ההמלצות.

186. הוועדה סברה כי יש לפעול להרחבת המטרות הציבוריות שבסעיף 29(2) לפקודה, דבר שיביא להרחבת מספר העמותות הזכאיות לקבל הטבה לפי סעיף 46, בצד כך סברה הוועדה כי יש לעדכן את רשימת המטרות הציבוריות כדי שהן תשקפנה באופן ראוי יותר את רוח התקופה. מנגד אימצה הוועדה תבחינים מצמצמים כדי להגביר את הפיקוח ואת האחריות מצד הארגונים השונים. בדרך זו המבוססת על יצירת איזונים ובלמים, נבנו המלצות הוועדה, תוך התבססות על חשיבות המגזר השלישי ותרומתו לחברה הישראלית, תוך הבנה כי במקביל להרחבת הזכאות נדרש ליצור הליך שיוביל לבקרה ראויה ושקיפות לכל אורך תהליך מתן האישור.

187. הוועדה ביקשה להדגיש כי ההכרה ב"מוסד ציבורי" לפי הפקודה צריכה להיעשות באופן סביר וענייני תוך הקפדה על שוויון. על מנת שעקרונות מהותיים אלה יקוימו ועל מנת שהדברים יהיו ברורים ידועים וגלויים בפני הציבור, שומה על רשות המסים להתוות אמות מידה ברורות לצורך הכרה כאמור וליתן להם פומבי. ניתן וצריך לעשות כן הן **בטווח הקצר** – באמצעות פרסום חוזרי רשות המסים הקובעים את התנאים להכרה, **ובטווח הארוך** – באמצעות תיקוני חקיקה. כך יובטחו תקינות הליך ההכרה ואמון הציבור ברשות המבצעת.

188. יישום המלצות הוועדה ידרוש הקצאת תוספות משאבים על מנת ליישם את כל המלצות הוועדה בצורה מייטבית, אך יש להדגיש כי היבט המשאבים עמד לנגד עיני הוועדה ועל כן ההמלצות אשר מופיעות להלן מגלמות בחובן נושא זה לאחר בחינתו המעמיקה והכנסת שיקול זה והשלכותיו למסקנות המומלצות.

סימן ב' – רשימת המטרות הציבוריות

189. רשימת המטרות הציבוריות הקבועה בסעיף 9(2) לפקודה, היא החולשת גם על סעיף 46 לפקודה. בהתאם לאבחנה המקובלת, המימון הממשלתי עשוי להיות בשני אופנים:

(א) מימון ישיר – באמצעות תמיכות ומענקים שמחלקת המדינה, ישירות מתקציב המדינה במסגרת ההוצאה השנתית המאושרת. יתרונות השיטה: שקיפות, מאפשר לכמת את התמיכה הממשלתית; חסרונות השיטה: מושפע מסדרי העדיפויות שמגדירה הממשלה.

(ב) מימון עקיף – שתי דרכים: (1) באמצעות משטר מס מיוחד לאלכ"רים; (2) משטר מס החל על תורמים – ניכוי או זיכוי מס לתורמים. חסרונות השיטה: העדר שקיפות – הן לגבי עלות ההטבות והשפעתן על הכנסות המדינה והן לגבי חלוקתן בין הנהנים השונים

190. אחד הרבדים של "מטרה ציבורית" הוא בכך שלציבור כזוה, כולו או חלקו, יש עניין בה. "מטרה ציבורית" אינה באה לקדם את ענייניהם של פרטים מסוימים בציבור.⁵⁰

191. ההכרה ב"מוסד ציבורי" מקטינה את הכנסות המדינה ממסים. שקול הדבר להגדלת הוצאות המדינה בדרך של חלוקת כספים.⁵¹

192. כך, הכרה לפי סעיף 46, המאפשרת לתורם להזדכות מול רשויות המס בגין תרומתו, היא, למעשה, השתתפות המדינה בהקצאת מקורות למקבל ההכרה.

193. המדינה רשאית להחליט על מתן הטבה לפי סעיף 46 לצורך קידום מטרות מסוימות שתמצא לנכון על פי סדר עדיפויות ממשלתי. בבג"צ "ויפאסנה" אף נקבע כי המדינה רשאית להבחין בין מטרות ציבוריות לצורך סעיף 9(2) לפקודה לבין מטרות ציבוריות לצורך סעיף 46 לפקודה ואין הכרח להלימה מלאה בין רשימת המטרות והפרשנות הניתנת להן לצורך שני הסעיפים.

194. הוועדה סבורה שגוף שהוכר כמוסד ציבורי לפי סעיף 9(2), אינו זכאי בהכרח להכרה לעניין סעיף 46, ועליו להוכיח עמידה במטרות המוכרות ובאמות המידה של מוסד ציבורי, זאת בהתאם לקביעת בית המשפט בבג"צ ויפאסנה. כמו כן, בסמכותה של המדינה להחליט על קביעת המטרות הציבוריות שיוכרו לשם כך וכן לקביעת אמות המידה בהם יידרשו מקבלי הכרה לעמוד ותנאים שיצטרכו לקבל על עצמם כתנאי להכרה לצורך סעיף 46.⁵²

⁵⁰ פס"ד חוקה לישראל.

⁵¹ פסק חוקה לישראל פס' 8.

⁵² לעניין זה יפורט בהמשך.

195. יחד עם זאת, הוועדה סברה כי ככלל ראוי להרחיב את רשימת המטרות הציבוריות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה ובצווים של שר האוצר. הוועדה סברה כי נכון לאמץ בהקשר זה רשימת מטרות ציבוריות רחבה הדומה לזו שנקבעה בתוספת השנייה לחוק החברות, התשנ"ט-1999, (בהתייחס לחברות לתועלת הציבור). לאחר דיון מקיף בנושא הוחלט כי רשימה זו אשר נחקקה בעת האחרונה הינה רשימה מקיפה, מעודכנת וראויה לעניין זה.

196. להלן פירוט המטרות הציבוריות כפי שנקבעו בתוספת השנייה לחוק החברות:

1. איכות הסביבה, הגנת הסביבה או הכרת הטבע והסביבה;
2. בריאות או הצלת חיים;
3. דת, מורשת או הנצחה;
4. הגנה על בעלי חיים ודאגה לרווחתם;
5. זכויות אדם;
6. חינוך, הכשרה מקצועית, תרבות או אמנות;
7. מדע, מחקר או השכלה גבוהה;
8. ספורט;
9. עליה, קליטה או התיישבות;
10. צדקה או סעד;
11. רווחת הקהילה או פעילות קהילתית, חברתית או לאומית;
12. שלטון החוק, משטר, או מינהל ציבורי;
13. הקמת קרנות או ארגונים לעידוד או לתמיכה בגוף הפועל לאחת או יותר מהמטרות המנויות בתוספת זו.

197. יחד עם זאת, הוועדה סבורה כי יש מקום להותיר למדינה אפשרות לנתב משאבי ציבור לפי סדר עדיפות ממשלתי, שלא על דרך של תיקון הפקודה, כפי שיפורט להלן.

198. המלצות הוועדה לעניין זה נחלקות לשניים:

בטוח המייד – הוועדה ממליצה לשר האוצר לקבוע בצו את רשימת המטרות הציבוריות הקבועה בתוספת השנייה לחוק החברות.

בטוח הארוך – הוועדה ממליצה לתקן את פקודת מס הכנסה באופן שברשימת המטרות הציבוריות ייערכו התיקונים הבאים:

- (א) רשימת המטרות הציבוריות הרחבה תיקבע בגופו של הסעיף 9(2);
- (ב) סעיף 46 יסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לגרוע או להוסיף מטרות שאינם ברשימת המטרות המפורטות שנקבעה בסעיף 9(2). גריעת המטרות

והוספתן כאמור תיעשה באופן של הוראת שעה. כך, אחת לתקופה יידרש לבחון, באישור ועדת הכספים, האם להאריך את הוראת השעה או לאפשר הכרה לגורמים הפועלים לכלל המטרות הציבוריות שייקבעו בסעיף על ידי שר האוצר.

סימן ג' – קביעת סיווג תאגידי כתנאי להכרה כמוסד ציבורי לפי סעיפים 9(2) ו-46

199. סעיף 9(2) אינו מחייב התאגדות על פי דיני התאגידים כדי לקבל הטבה לפי סעיף 9(2) או הכרה לפי סעיף 46. ומאפשר הכרה של "מוסד ציבורי" גם לחבר בני אדם שאינו מאוגד. על אף זאת, רשויות המס דורשות כי רק תאגיד יוכר כמוסד ציבורי. דרישה זו נובעת מכך שההתאגדות יוצרת הפרדה בין התאגיד לבין חבריו, וזו מאפשרת אכיפה יעילה יותר של האיסור על חלוקת רווחים.

200. בפועל, מירב הפעילות שאינה לכוונת רווח המתבצעת בישראל, נעשית באמצעות עמותות. דפוס התאגדות זה אינו הדפוס ההתאגדות היחידי האפשרי לצורך הפעילות שאינה לכוונת רווח.

201. הוועדה סברה כי יש לפעול ליצירת הלימה בין הדינים התאגידיים הקיימים, המסדירים את פעילותם של תאגידים ללא כוונת רווח, להטבות הניתנות לפי סעיף 9(2) ו-46 לפקודה, באופן שרק גופים מתואגדים כגופים ללא כוונת רווח יזכו להטבות לפי סעיפים 9(2) ו-46.

202. הוועדה ממליצה כי רק גופים המתואגדים באופן הבא יוכלו לקבל הטבות לפי 9(2) וכן הכרה לפי סעיף 46 לפקודה: עמותה, חברה לתועלת הציבור או הקדש ציבורי⁵³ שנרשמו אצל רשם ההקדשות, ותאגיד שהוקם בחוק (תאגיד סטטוטורי)⁵⁴. הוראה זו תחול מכאן ולהבא.

203. יחד עם זאת, הוועדה נתנה דעתה לשני תחומים מרכזיים בהם קיימים גופים הפועלים למטרות ציבוריות שאינן מתואגדים באחד מהאופנים שלעיל. כך, לגבי קופות חולים שחלקן מתואגדות כאגודות עותמאניות וכן מוסדות להשכלה גבוהה שחלק מהם מתואגדים על פי חוק המועצה להשכלה גבוהה, תשי"ח – 1958, נוכח מעמדם ותפקידיהם של גופים כאמור, הוועדה ממליצה ולמנות אותם באופן מפורש, כחריגים לעניין דרישת ההתאגדות, במסגרת החוזר וכן במסגרת הפקודה, לפי העניין.⁵⁵

204. יש לציין כי עניין מתן אישור ניהול תקין לעניין ההקדשות הדתיים נידון בפני הוועדה ואף הוצג בפניה סיכום אשר הושג בעבר בין משרד המשפטים (רשות התאגידים) ובתי הדין

⁵³ לרבות הקדש דתי, כפי שיפורט להלן.

⁵⁴ תאגיד שהוקם בחוק יוכל לקבל הכרה כ"מוסד ציבורי" רק אם הדין התיר לו לקבל תרומות.

⁵⁵ חלק מקופות החולים מתואגדות כאגודות עותמאניות ומוחל עליהם פיקוח של משרד הבריאות. חלק מהמוסדות להשכלה גבוהה מתואגדים לפי חוק המועצה להשכלה גבוהה ומוחל עליהם פיקוח של המועצה להשכלה גבוהה.

הרבניים בדבר הקמת גוף משותף אשר יפקח על ההקדשות הדתיים, אך בפועל הליך זה לא הגיע לידי ביצוע דבר אשר מונע מהקדשות אלו לזכות באישור ניהול תקין ועל כן קושי לקבל אישור לעניין סעיף 46. הוועדה קוראת לזרז יישום המתווה כדי להסדיר את ההכרה בניהולם התקין ולמנוע פגיעה בתפקודם. לפיכך יש להחיל את ההסדר שגובש באופן מיידי, ובדרך זו יזכו ההקדשים הדתיים לאישור ניהול תקין.

205. כמו כן, הוועדה סברה שיש מקום לעגן במסגרת סעיף 29(2) לפקודה, סמכות לשר האוצר, באישור וועדת הכספים, לקבוע התייחסות מיוחדת לגופים שאינם לכוונת רווח הפועלים לקידום מטרות ציבוריות בתנאים שיקבע.⁵⁶

206. הוועדה ממליצה כי גופים אשר אינם עונים לאחת ההגדרות התאגדיות כפי שפורט לעיל (כגון אגודות עותמניות) ידרשו להתאגד כפי שפורט לעיל, ולצורך זה ממליצה הוועדה להעניק להם שנתיים לביצוע ההתאגדות כנדרש. הוועדה ממליצה כי דרישה לסיווג תאגידי כאמור יכול להיקבע כתנאי להכרה במסגרת חוזר רשות המסים בטווח המיידי וזאת לגבי הכרה כמוסד ציבורי לצורך סעיף 46 לפקודה. לטווח הארוך – הוועדה ממליצה לעגן את דרישת הסיווג התאגידי כאמור במסגרת סעיף 29(2) לפקודה.

הגדרת "חבר בני אדם" בסעיף 29(2)

207. בפני הוועדה הועלה הקושי הקיים בהגדרת "חבר בני אדם" כפי שהיא מופיעה כיום בסעיף 29(2). ההגדרה רחבה וכוללת גם חבר בני אדם שאינו מאוגד. על כן יש לצמצם אותה לתאגידיים מוכרים ומוסדרים בחקיקה.

208. להלן הצעת הוועדה לעקרונות חקיקה לעניין:

"מוסד ציבורי" – כל אחד מאלה, ובלבד שהוא קיים ופועל למטרות ציבוריות בלבד, מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר:

1. חברה לתועלת הציבור שנרשמה אצל רשם ההקדשות ושבה חמישה דירקטורים לפחות שרובם אינם קרובים זה לזה;

2. חברה לתועלת הציבור שרשם ההקדשות הכיר בה כקרן לתועלת הציבור לפי סעיף 345 לחוק החברות;

3. עמותה שבה חמישה חברי ועד מנהל לפחות שרובם אינם קרובים זה לזה, ו-7 חברי עמותה;

4. תאגידי שהוקם בחוק הרשאי לקבל תרומות לפי כל דין ("תאגידי סטטוטורי");

⁵⁶ סמכות זו נועדה לשמור פתח להכרה עתידית בגופים כמו עסקים חברתיים וקרנות הון חברתיות. הוראות דומות נקבעו במסגרת תיקון 23 לחוק החברות. במסגרת תיקון זה נקבעה רשימת הגופים שאותם רשאית לממן קרן לתועלת הציבור.

5. הקדש ציבורי או דתי הרשומים כנדרש שבו לפחות שני נאמנים שמרביתם אינם קרובים זה לזה;

6. מוסד להשכלה גבוהה והוא אחד מאלה:

(א) מוסד שהוכר לפי סעיף 9 לחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 (בסעיף זה – חוק המועצה להשכלה גבוהה);

(ב) מוסד שקיבל היתר או אישור לפי סעיף 21א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

(ג) מוסד שהתואר שהוא מעניק הוכר לפי סעיף 28א לחוק המועצה להשכלה גבוהה;

7. קופת חולים, בית חולים ממשלתי (כולל ממשלתי-עירוני), בית חולים שבבעלות קופת חולים; בפסקה זו –

”בית חולים ממשלתי” – לרבות תאגיד בריאות;

”קופת חולים” – כמשמעותה בחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ”ד-1994;

”תאגיד בריאות” – כהגדרתו בסעיף 21 לחוק יסודות התקציב, התשמ”ה-1985;

8. גוף אחר שפעילותו מכוונת לקידום או למימון מטרות ציבוריות ומתקיימים לגביו תנאים שקבע השר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

סימן ד' - דרישה למספר מינימאלי של חברי ועד, דירקטורים או נאמנים, לפי העניין

209. סעיף 9(2) לפקודה דורש כי גוף המבקש את ההטבה ימנה 7 חברים לפחות. דרישה זו נובעת מהתפיסה לפיה הגדלת מספר החברים מקטינה את הסיכון שלא בפעילות למטרה ציבורית עסקינן.⁵⁷

210. הקושי בדרישה זו נוצר היות שהדין התאגידי אינו קובע אחריות מיוחדת לחברים בעמותה או לבעלי מניות בחברה לתועלת הציבור, נמצא כי הדרישה ל-7 חברים לפחות אינה משיגה את מטרתה.

211. הוועדה סברה כי יש להחליף את הדרישה ל-7 חברים, בדרישה למספר מינימאלי של חברי ועד או דירקטורים, לפי העניין.

212. בהתאם לחוק החברות, דירקטורים חבים חובות אמונים וחובות זהירות כלפי החברה. דרישה דומה נקבעה בפסיקה לגבי חברי ועד בעמותה.

213. הוועדה ממליצה לקבוע דרישה ל-5 חברי ועד או דירקטוריון, לפי העניין, לכל הפחות, בעמותה או בחברה לתועלת הציבור מתוך חברי העמותה. המלצה זו נובעת באופן ישיר מהמלצות הוועדה לשנות תבחינים מהותיים ופרוצדוראליים ובדרך זאת להוריד את רף ההכרה בארגונים כזכאים להטבות לפי סעיף 46 אל מול הקלה זו מן הראוי לאזן ולקבוע דרישה למספר מינימאלי של חברי ועד מנהל או דירקטוריון אשר יהוו מעין גורם מאזן ובולם מתוך הארגון.

214. על מנת ליישם החלטה זו בטווח המיידי - הוועדה סברה כי ניתן לקבוע דרישה זו לגבי הכרה כמוסד ציבורי לצורך סעיף 46 לפקודה. לטווח הארוך – מוצע לעגן דרישה זו במסגרת סעיף 9(2) לפקודה.

215. יצויין כי הפקודה אינה קובעת דרישה דומה למספר מינימאלי של נאמנים בהקדש ציבורי. מהטעמים שנמנו לעיל, הוועדה סברה כי כשהמדובר בהקדש ציבורי יש לדרוש כי יהיו בו שני נאמנים לפחות.

⁵⁷ יצויין כי לפי חוק העמותות די בקיומם של שני חברים לייסד עמותה. לפי חוק החברות, ניתן לייסד חברה לתועלת הציבור על ידי מייסד אחד. דין המס נוקט, איפוא בגישה מחמירה בהשוואה לדין התאגידי.

סימן ה' – תבחינים מהותיים להכרה לפי סעיף 46

216. הוועדה בחנה את רשימת הקווים המנחים שנקבעו בחוזר מס הכנסה 2/2001 לצורך הכרה במוסד ציבורי, וזאת בהתאם להנחיית בית המשפט בבג"צ ויפאסנה, על מנת לקבוע מדיניות ברורה ומופשטת אשר תוביל להגברת השקיפות והסרת החשש להפלייה.

217. לאחר בחינת הקווים המנחים אשר היו בשימוש עד כה, בחרה הוועדה לערוך מספר שינויים ולנסח את הקווים המנחים אשר ישמשו את רשות המסים בבואה לבחון בקשה כדלקמן :

- פעילות שנועדה לקדם את רווחת הציבור, איננה מטרה פרטית או עסקית ואיננה באה לקדם את עניינם של פרטים מסוימים.
- פעילות שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית.
- פעילות שמימושה אינו כרוך בהפרת חוקי המדינה .
- פעילות שאינה פוגעת בביטחון הציבור והמדינה.
- פעילות שאינה פוגעת בתקנת הציבור.
- הפעילות אינה מסייעת, במישרין או בעקיפין, למטרה פוליטית - מפלגתית.
- פעילות הארגון אינה נוגעת במישרין או בעקיפין בקריטריונים הקיימים לעניין סעיף 7(א) לחוק יסוד הכנסת.

1. שלילת קיומה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית ;

2. הסתה לגזענות ;

3. תמיכה במאבק מזוין, של מדינת אויב או של ארגון טרור, נגד מדינת ישראל.

- פעילות המוסד מקדמת, ללא אפליה, את רווחת הציבור ככלל או רווחתם של ציבורים מובחנים בעלי זהות, עניין או צרכים משותפים הכלולים במטרה הציבורית, אך לא את רווחתם של קבוצות חברתיות סגורות.

218. הוועדה ממליצה כי בטווח הקצר יתוקן חוזר מס הכנסה באופן שיעגן את אמות המידה שלעיל.

219. בטווח הארוך, הוועדה ממליצה לתקן את סעיף 46 לפקודה באופן שיסמיך את שר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, תנאים להכרה במוסד ציבורי. הוועדה ממליצה כי התנאים שלעיל יעוגנו בחקיקה או בתקנות על ידי שר האוצר וועדת הכספים.

סימן ו' - תבחינים פרוצדוראליים לעניין אישור סעיף 46

220. בפני הוועדה הוצגו הדרישות הפרוצדוראליות הנדרשות כיום מארגונים המבקשים הכרה לעניין סעיף 46. הוועדה הקדישה מספר דיונים לבחינת הדרישות הנ"ל היקפם ומטרתם.

221. כלל הדרישות הפרוצדוראליות מהוות מעין כללים בסיסים אשר נדרשים מארגון המעוניין לקבל אישור לעניין סעיף 46. כלל חברי הוועדה הסכימו כי לתבחינים אלו ישנה חשיבות גדולה בדגש על ארגונים בתחילת דרכם ובפרט לצורך איגום משאבי ציבור התורמים וכן להגברת הוודאות שכספי התורמים יועברו לגופים רציניים בעלי וותק וניסיון מסוימים בביצוע הפעילות המוצהרת לשמה הם מגייסים כספים.

222. לאור חשיבות הנושא והיותו נקודת הממשק העיקרית של הארגונים השונים עם רשות המיסים קיימה הוועדה מספר דיונים בנושאים אלו ובחנה לעומק את פניות הציבור בנושא, אשר היוו בסיס משמעותי לגיבוש המלצותיה בנושא זה.

223. הוועדה סברה כי מחד גיסא ישנו צורך לסייע לארגונים אשר מטרתם ראויה ומבורכת אך מאידך גיסא להקפיד על בדיקות ואישורים מהותיים. הוועדה ממליצה לעגן את התבחינים הפרוצדוראליים אשר יערכו על ידי רשות המיסים בבואה לבחון מתן אישור וחידוש אישור לעניין סעיף 46 כפי שנקבעו ע"י הוועדה, כדלקמן:

בדיקת רישום כישות משפטית

בדיקת קיומו של אישור רישום הגוף, כישות משפטית אצל הרשם הרלוונטי לעניין, והמצאת מסמכי הרישום.

פתיחת תיק במע"מ

בדיקת קיומה של תעודת רישום כמלכ"ר במע"מ.

פתיחת תיק וסיווגו במס הכנסה

בדיקת קיומו של אישור על פתיחת תיק כמוסד ציבורי במס הכנסה.

פתיחת תיק ניכויים בפקיד שומה

בדיקת קיומו של אישור פתיחת תיק ניכויים.

אישור ניהול ספרים כדין

בדיקת קיומו של אישור רואה חשבון על ניהול פנקסים כדין לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים .

אישור ניהול תקין

בדיקת קיומו של אישור ניהול תקין לשנה נוכחית מטעם הרשם הרלוונטי. במקרה של עמותה בשנתה הראשונה, תידרש העמותה להציג "אישור הגשת מסמכים" מרשם העמותות (המכונה "אישור ניהול תקין זמני").

הגשת דוחות שנתיים למס הכנסה

בדיקת קיום אישור הגשת דוחות למס הכנסה בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה.

בדיקת פעילות העמותה אל מול המטרות הציבוריות כפי שנקבעה בתקנונו

בחינה האם המוסד הציבורי פועל במסגרת המטרה הציבורית שנקבעה בתקנונו.

בדיקת קירבה משפחתית בין חברי המוסד

לאור איסור קיומה של קירבה משפחתית בין רוב חברי המוסד הציבורי⁵⁸.

בדיקה לאור ביקורות של החשב הכללי ורשם העמותות

האם קיימים ממצאי ביקורות אשר בוצעו ע"י החשב הכללי (לפי נתונים במערכת "מגנוס") ורשם העמותות.

בחינת ניגוד עניינים

האם המוסד הציבורי מעסיק קרובי משפחה כנותני שירות או שהינו מחלק תמיכות לקרובי משפחה וכיוצ"ב לפי כללי הניהול התקין של רשות התאגידים. יש לאפשר החרגות לגבי גופים גדולים דוגמת אוניברסיטאות ובי"ח שמעסיקים אלפי עובדים, במקרים אלו יידרש אישור של היועץ המשפטי של המוסד כי העסקת הקרובים היא כדין אישור זה ידרש בנוסף להפעלת שיקול דעת רשות המיסים ולא יהווה תחליף לו.

בדיקת קבלת תמורה בעד התרומות

בדיקה האם ניתנים שירותים תמורת התרומות כגון השתתפות בהגרלות או כל שירות אחר שניתן תמורת התרומה.

רישיון עפ"י חוק

בדיקת רישיון הפעלה, ככל שנדרש בדיון, מטעם משרדים ממשלתיים כגון, הבריאות, החינוך, תמ"ת, ביטחון, גורם מוסמך אחר.

224. בנוסף לתבחינים פרוצדוראליים אלו, נדרשה הוועדה בישיבותיה לבחינת מספר דרישות פרוצדוראליות נוספות, זאת לאור הנהלים הקיימים כיום ברשות המיסים ופניות הציבור שהוגשו לוועדה.

⁵⁸ לאחר תיקון הפקודה כמולץ בדוח, הבדיקה צריכה להתייחס להיעדר קרבה משפחתית בין רוב הדירקטורים, חברי הוועד או הנאמנים, לפי העניין.

מחזור פעילות

225. הוחלט על דעת רוב חברי הוועדה כי מחזור הפעילות השנתי המינימאלי יוותר בסך של 30,000 ש"ח. זאת על אף היקפי העבודה המשמעותיים הנדרשים מרשות המיסים לבחינת כל בקשה. זאת לאור ההבנה כי העלאת רף מחזור הפעילות תפגע פגיעה משמעותית בארגונים השונים הראויים להכרה על פי כל הפרמטרים ללא מתן מענה הולם. על כן ממליצה הוועדה להשאיר את היקף מחזור הפעילות השנתי המינימאלי להכרה לעניין סעיף 46 על סך של 30,000 ש"ח.

226. דעת מיעוט (יאיר טל) – יש מקום להעלות את מחזור הפעילות המינימאלי של מוסד ציבור לצורך הכרה לעניין סעיף 46 כך שיעמוד לכל הפחות על סך של 100,000 ₪ (קרי היקף פעילות חודשי של כ- 8,333 ₪). זאת, הן בכדי להבטיח מסת פעילות מינימאלית של גוף המקבל הטבה מהמדינה וכן בכדי לעודד קונסולידציה של גופים באופן אשר יצמצם משאבי ניהול ותקורות ויבטיח שימוש במרב משאבי הגוף לטובת הפעילות שלמענה הוא פועל.

תקופת פעילות מינימאלית

227. תקופת הפעילות המינימאלית הוצגה בפני הוועדה כמכשול מרכזי בתחילת דרכן של עמותות רבות, זאת לאור הקושי המובנה בגיוס תרומות ללא אישור לעניין סעיף 46 ומנגד הקושי במתן אישור ללא ביסוס פעילות מינימאלי. על כן ממליצה הוועדה על כך שתבחין משך הפעילות המינימאלית יופחת לשנת פעילות אחת בלבד (12 חודשי פעילות רצופים) שבמסגרתה הוגש דוח מבוקר אחד ודוח סקור אחד לפחות המשלים את הדיווח לשנת פעילות. בנוסף, לארגון אשר יוכר כמוסד ציבורי יינתן אישור התחלתי לתקופה של שנתיים בלבד הניתן לאחר הגשת כלל המסמכים ולאחר הגשת אישור הגשת כלל המסמכים לעניין אישור ניהול תקין. במהלך השנתיים הנ"ל, יוגשו דוחות מבוקרים נוספים ובמהלכן, יוארך האישור לשלוש שנים נוספות.

הגבלת הוצאות הנהלה וכלליות

228. הוצאות הנהלה וכלליות הינו נושא שעלה רבות מפניות הגופים השונים לוועדה בדגש על גופים בתחילת דרכם המתקשים לתפקד במגבלות הנחיות החשכ"ל הנוגעות להוצאות אלו. מנגד ישנה דרישה לפיקוח על הוצאות אלו כבר מראשית דרכה של עמותה ולא להעניק לה חופש בתחום זה ולאחר מספר שנים להכפיף אותה בפתאומיות למגבלות אלו.

229. על מנת ליצור איזון בעניין זה, ממליצה הוועדה כי בשלוש שנות המס הראשונות לפעילות המוסד הציבורי יוגבל שיעור התקורה של הוצאות הנהלה וכלליות כדלקמן: בשנה הראשונה מגבלה של כפליים מהשיעור הרלוונטי בטבלאות חשכ"ל, בשנתיים הבאות

לאחר מכן תהא מגבלה של 150% מהקבוע בטבלאות החשב"ל. החל מהשנה הרביעית ומעלה לפעילות העמותה יוגבלו הוצאות הנהלה וכלליות לפי טבלאות חשב"ל.

230. דעת מיעוט (יאיר טל) – החל משנת הפעילות השלישית על מוסד הציבור לעמוד במגבלת הוצאות הנהלה וכלליות שנקבעה על ידי החשב הכללי, כמו כל גוף הנתמך ישירות מתקציב המדינה. יצוין שבהוראות החשב הכללי ישנה הקלה לגופים קטנים שמחזור הפעילות השנתי שלהם לא עולה על 400 אלש"ח, כך ששכר המנכ"ל ימדד כחלק מעלות הפעילות, מתוך הבנה שבגופים קטנים ובגופים בראשית דרכם המנגנון הניהולי מצומצם.

צבירת עודפי נכסים בעמותה

231. הוועדה ממליצה לאמץ את ההוראות שנקבעו בהתאם לכללי ניהול תקין של רשות התאגידים בנושא זה. ההוראות קובעות איסור על צבירת עודפים באופן לא סביר וזאת מהעיקרון כי תכלית המוסד היא לפעול לקידום מטרותיו ומהנחת היסוד כי כספי תורמים מיועדים לצורך קידום ישיר של מטרות המוסד תוך זמן סביר. במקרים בהם צבירת העודפים הינה חלק ממטרות המוסד, לדוגמא: כספים מיועדים שנתרמו הכוללים התניה בגין שימור הקרן ושימוש בפירות הקרן לצורך מימון הפעילויות השונות, או מוסדות אשר ממטרותיהן נובע באופן ברור כי פעילותן העיקרית תכלול צבירת כספים. במקרים כאלה אין לאסור צבירת עודפים לטווח הרחוק.

232. כמו כן, יש לאמץ את ההנחיה שנקבעה כי המוסד רשאי לצבור סכום סביר ביחס לפעילותו לרבות בשל התמודדות עם משברים / קשיים. צבירת עודפים בהיקף של מעל ל- 100% ממחזור פעילותו של המוסד תתאפשר כאשר קיים הסבר שיצדיק זאת בליווי נתונים ואסמכתאות (כגון הסכמת התורם). בכל מקרה על המוסד להציג תוכנית מבוססת ואמינה לניצול הכספים שנצברו בטווח הזמן הנראה לעין תוך פירוט הפעילות שבכוונת המוסד לבצע ב-3 השנים הבאות.

אפיקי השקעה מאושרים לארגון

233. הוועדה ממליצה לאמץ את התיקון לחוק החברות (תיקון מס' 23 משנת 2013), הדין בנושא אפיקי השקעה סולידיים לכספים עודפים של קרנות לתועלת הציבור. המהות הינה דומה כאשר הכוונה היא לקבוע אפיקי השקעה שיאפשרו להשקיע את הכספים הלא מיועדים לשם הגשמת מטרות המוסד וזאת תוך לקיחת סיכון מזערי שיאפשר תשואה ראויה לכספי הארגון. כמו כן הוועדה ממליצה לאפשר הכרה באפיקי השקעה סולידיים נוספים אשר אושרו ע"י בעל סמכות פיקוח ייעודי לתחום (דוג' מוסדות להשכלה גבוהה אשר משקיעים באישור ות"ת).

הגבלת שכר בארגון המוכר לעניין סעיף 46

234. הוועדה ממליצה כי עלות שכר עובדי ומנהלי ארגון המוכר לעניין סעיף 46, לא תעלה על עלות שכר מקסימאלי של מנכ"ל משרד ממשלתי, בהתאם לטבלאות השכר במגזר הציבורי ולמעט מקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים או שכר שאושר לפי דין. בנוסף שכר המנהל ייקבע על ידי חברי הוועד המנהל וינתן לו פרסום ראוי (לדוגמה באתר ה"גיידסטאר"). הוועדה מציינת כי בנושא זה נדרש לקבוע הוראות ביצוע מפורטות המתייחסות בין היתר לעלות השכר המקסימאלית, רכיבי השכר המוכרים ותשלומים חריגים וחד פעמיים. כמו כן ממליצה הוועדה כי יש לבחון את נושא השכר של נאמן בהקדש לאור מאפייני התפקיד ומאפייני ההקדש.

ארגונים התומכים בפעילותם של ארגונים אחרים

235. הוועדה ממליצה כי מוסדות ציבור להם אישור לעניין סעיף 46 ומטרתם סיוע ותרומה לארגונים אחרים (שהינם גופים ללא כוונת רווח הפועלים לקידום מטרה ציבורית, אך ללא הכרה לפי סעיף 46), כפי שמוגדרת בתקנונם, יוכלו לתמוך ולתרום לפעילותם של אותם הארגונים בשנתיים הראשונות לפעילותם ובלבד שסך היקף התמיכה לא יעלה על 15% מכלל היקף התרומות והסיוע שמעניק אותו מוסד ציבורי לארגונים אחרים. מדיניות זו חיונית להבטיח מחד מקורות לארגונים בתחילת פעילותם, ומאידך למנוע ניצול לרעה ועקיפה של התבחינים המהותיים והטכניים הנדרשים ממוסד מאושר.

מתן אישור לעניין סעיף 46 ל"עמותות צינור"

236. "עמותות צינור" הוא כינוי לעמותות שאינן מבצעות את הפעילות בעצמן אלא משמשות צינור להעברת כספים בין תורם לעמותות אשר אין להן אישור לפי סעיף 46. בדרך זו התורמים מקבלים זיכוי על תרומתם לעמותה שאין לה אישור 46 (חריג לעניין זה הם "ארגונים התומכים בפעילותם של ארגונים אחרים כאמור לעיל).

237. לאור האמור לעיל הוועדה רואה חשיבות רבה בקיום שקיפות ופיקוח על כלל הגופים הזכאים לקבלת אישור לעניין סעיף 46, ועל כן הוועדה ממליצה כי המדיניות הקיימת של רשות המיסים לגבי "עמותות צינור" תישאר על כנה ובדרך זו לא תתבצע עקיפה של התבחינים וההנחיות.

תבחינים למניעת פעילות עסקית במסווה של עמותה לעניין סעיף 46

238. הוועדה ממליצה על יצירת תבחינים אשר ימנעו פעילות עסקית במסווה של עמותה. השלבים ליישום התבחין הינם כדלקמן :

1. בדיקה האם המוסד הציבורי פועל לשם מטרה ציבורית כהגדרתה
2. האם המוסד הציבורי עומד בתבחינים המהותיים שהומלצו ע"י הוועדה
3. האם המוסד הציבורי עומד בתבחינים הפרוצדוראליים שהומלצו ע"י הוועדה
4. האם המוסד הציבורי עומד במבחני "ללא כוונת רווח" שנבדקים ע"י מע"מ ונקבעו בפס"ד "בשערייך ירושלים" (להוציא את המבחנים הבאים: ממאזן הגוף עולה כי קיים גרעון תפעולי, מקורות המימון של הגרעון התפעולי, בחלקו הניכר, באים מתקציב ממשלתי או ממתנות ציבור או תרומותיהם של יחידים, ומבחן פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר)
5. האם הפעילות העסקית היא חלק מליבת העשייה של העמותה (כגון העסקת בעלי מוגבלויות)
6. אם הפעילות אינה חלק מליבת העשייה היא לא תעלה על שיעור של 25% מפעילות המוסד הציבורי
7. בדיקה האם רווחי הפעילות העסקית מגיעים לידי המוסד הציבורי ומשרתים את מטרתו הציבורית.

במקרה בו לא יעמוד הארגון במבחנים אלו יילקח ממנו במידי האישור לעניין סעיף 46.

זכאות "עסקים חברתיים" לעניין סעיף 46

239. הוועדה ממליצה כי לא תהיה מניעה לאשר לעניין סעיף 46, מוסד ציבורי הפועל לקידום עסקים חברתיים, משקיע או שולט בהם. יוכרו "עסקים חברתיים" כפי שהוכרו והוגדרו ב"שולחן העגול" (נכון להיום עסקים אשר מעסיקים "אוכלוסיות מוחלשות") בשיתוף משרד האוצר ומשרד המשפטים. וזאת בהתאם להגדרות עתידיות אשר ייקבעו לעניין זה. הוועדה ממליצה על המשך הדיון להגדרת עסק חברתי לצרכי מס. יש לציין בעניין זה את הקושי הקיים לאור העדר הגדרה תאגידי ספציפית עבור עסקים אלו הנובעת מהיותם פועלים כיום במתכונת של תאגידים עסקיים.

הדרישה למדד אפקטיביות של הארגונים לטובת הכרה לעניין סעיף 46

240. נושא האפקטיביות נבחן על ידי הוועדה ונשמעו עמדות הציבור בנושא וזאת מתוך כוונה כי ארגון אשר יציג מדד אפקטיביות יוכל לזכות ב"הקלות" בהליך הגשת הבקשה וחידושה.

241. הוועדה בחרה שלא לקבוע המלצות לעניין זה לאור העדר יכולת להתמודד עם מושג מורכב זה. דרכה של הוועדה לעודד אפקטיביות, הינה בדרך של קביעת קריטריון של דרישה לקיום ועד מנהל המונה לכל הפחות 5 חברים יוצרת היא כלי להגברת האפקטיביות ובדרך זאת מגדילה הוועדה את נושא האפקטיביות בפועל בכלל הארגונים אשר ידרשו הכרה לעניין סעיף 46.

242. דעת מיעוט (אבינעם ערמוני): התנהלות תקינה ואפקטיבית של ארגוני החברה האזרחית תעודד את התורמים לתמוך בהם. ראוי שעידוד וקידום תרומות לארגונים אפקטיביים יעשו בדרך של תמרוץ ולא על ידי הוספת רגולציה או חסמים לתהליך. ראוי לבחון כיצד רשות המיסים, במסגרת ההליכים למתן אישור על פי סעיף 46, תיקח בחשבון תעריך ותתמרץ ארגונים אשר יבצעו תהליכים וולונטריים לקידום האפקטיביות של פעילותם.

ביצוע פעילות בחו"ל

243. הוועדה נדרשה לבחון האם ארגונים המקיימים פעילות בחו"ל למטרות שונות, יהיו זכאים לקבל אישור לעניין סעיף 46, או שמא אין עניין ציבורי וחברתי בעידוד פעילות המתרחשת מחוץ לגבולות המדינה.

244. יש לציין כי פעילות זו מתחלקת למספר קטגוריות אשר הבולטות ביניהן הן פעילות למען תושבי מדינת ישראל בחו"ל, סיוע הומניטארי אד-הוק בשל אסונות ומשברים שונים בעולם ומתן סיוע כולל מחוץ לגבולות המדינה.

245. כמו כן הוועדה נדרשה לגישת "עניי עירך קודמים" ולעומתה העמדה כי בעולם גלובאלי ובמציאות הקיימת לא ניתן להתעלם מפעילות חוצה גבולות. כך למשל כאשר המוטבים העיקריים של פעילות מעין זו הם תושבי המדינה, כאשר מדובר בסוגיית ההסברה בחו"ל, או בסיוע הומניטארי בעקבות אסונות (אד-הוק) אשר הפך לנורמה בחברה האנושית בכלל. הוועדה סבורה כי אלה מטרות ראויות אשר עמותות הפועלות לקידומן יהיו זכאיות לקבלת אישור לעניין סעיף 46.

246. מנגד יש להדגיש כי עיקר הקושי במתן הטבה כה משמעותית לארגונים אשר פועלים מחוץ לגבולות המדינה הינה דרך המעקב והבקרה על הפעילות אשר מתבצעת הרחק מגבולותיה של המדינה ולעיתים אף במחוזות אשר כניסת נציגים רשמיים של המדינה אסורה.

247. הוועדה ממליצה כי תינתן הכרה לפי סעיף 46 לארגונים העוסקים בפעילות לטובת תושבי ישראל בחו"ל. לגבי ארגונים העוסקים בפעולות בעלות אינטרס לאומי מובהק (כגון

הסברה) או בפעילות הומניטארית ספציפית (אד- הוק), תינתן ההכרה כאמור רק לאחר אישור משרד החוץ ומשרד האוצר וזאת בהתאם לאופי הפעילות ולפרק זמן מוגדר.

תרומות בשווה כסף

248. כיום מדיניות רשות המיסים היא להכיר לשם זיכוי ממס בגין תרומות בשווה כסף תוך הפעלת שיקול דעת לפי העניין וזאת לאור הרב גוניות הרבה הקיימת בתחום זה והקושי לקבוע כללים ברורים אשר לא יובילו ליצירת השלכות רוחביות בעלות משמעות רבה.

249. מדובר במדיניות בעלת השלכות רחבות מאוד, אשר מקבלת מענה ראוי על ידי רשות המיסים כאשר נדרשת הרשות לכך וזאת תוך בחינת מקרים ספציפיים.

250. על כן, הוועדה ממליצה כי מדיניות רשות המיסים לעניין התרת תרומות בשווי כסף תישאר על כנה.

251. הוועדה ממליצה כי ככלל ההמלצות לעניין התבחינים הפרוצדוראליים ייושמו בטווח הקצר על ידי תיקון חוזר מס הכנסה באופן שיעגן את אמות המידה שלעיל. ובטווח הארוך ממליצה הוועדה כי התבחינים שלעיל יעוגנו בחקיקה או בתקנות.

מוסדות להשכלה גבוהה

252. בישראל שורה ארוכה של מוסדות מוכרים להשכלה גבוהה⁵⁹ ככאלה, הם נתונים לפיקוח של המועצה להשכלה גבוהה (להלן – מל"ג) ושל הוועדה לתכנון ולתקצוב (להלן – ות"ת).⁶⁰

253. בהתאם להחלטות המל"ג, כלל המוסדות להשכלה גבוהה בישראל הם תאגידיים ללא כוונת רווח. חלק מהמוסדות להשכלה גבוהה אינם תאגידיים רגילים מתחום המשפט הפרטי, אלא מוסדות מוכרים לפי סעיף 9 לחוק המל"ג שסעיף 14 לחוק הקנה להם כשירות תאגידי.

254. כ-70% מתקציבם של המוסדות המתוקצבים להשכלה גבוהה הוא תקציב מדינה, כאשר היתרה מבוססת בעיקרה על שכר לימוד ותרומות. קבלת תרומות מהארץ ומחו"ל עבור פעילותם של מוסדות אלה, היא חלק מובנה בתפקודם.

⁵⁹ רענן הר זהב וברק מדינה, דיני השכלה גבוהה, תש"ס-1999, עמ' 26. על פי נתונים שנמסרו לוועדה ע"י המל"ג, כיום פועלים 66 מוסדות להשכלה גבוהה. מהם: 20 מכללות ו-9 אוניברסיטאות המתוקצבות ע"י ות"ת, 22 מכללות אקדמיות לחינוך ו-15 מכללות לא מתוקצבות (ר' מכתבו של מ"מ מנכ"ל מלג/ות"ת, מיום 18.02.14, ליו"ר הוועדה).

⁶⁰ פעילותה של המל"ג מוסדרת בחוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958. ה-ות"ת פועלת לצד המל"ג, ותפקידיה נקבעו על ידי הממשלה בהחלטתה מיום 06.06.1977.

255. המוסדות המתוקצבים נתונים לפיקוח של ות"ת. הפיקוח נעשה באמצעות אישור תקציבם מראש וקבלת דוחות ביצוע בדיעבד, מתן הנחיות שונות לאופן השימוש בתקציב, פיקוח על השכר ותנאי ההעסקה של הסגל האקדמי והמינהלי ופיקוח על הבינוי והפיתוח הפיזי. לגבי המוסדות שאינם מתוקצבים, מפקחת ות"ת על יציבותם הפיננסית בעיקר באמצעות בדיקות שונות בסיוע רו"ח חיצוניים שמעסיקה ות"ת. לגבי שני סוגי המוסדות (המתוקצבים ושאינם מתוקצבים) קיימות הנחיות תאגידיות של מל"ג ו-ות"ת הקובעות את המבנה הניהולי של המוסדות להשכלה גבוהה, תפקוד וחלוקת הסמכויות בין ההנהלה והמוסדות המנהלים וכד'. כמו כן, בהתאם להחלטת הממשלה משנת 2007 קבעה ות"ת כללים לדיווח כספי אחיד לכלל המוסדות להשכלה גבוהה.

256. הוועדה ממליצה כי אמות המידה והתנאים אותם המליצה הוועדה לקבוע כתנאי להכרה במוסד ציבורי, יחולו גם על מוסדות להשכלה גבוהה המבקשים לקבל הכרה כאמור. יחד עם זאת, נוכח מאפייניהם הייחודיים של המוסדות להשכלה גבוהה, ונוכח סמכויות מל"ג וות"ת כרגולטור המופקד על הסדרת פעילותם ואופן המימון הציבורי של פעילותם, יש לשקול, לאחר דיון עם המל"ג, את ההתאמות הנדרשות להם לצורך תפקידם לפי כל דין.

סימן ז' - סמכויות הגופים המעורבים באישור לפי סעיף 46

257. בקשה לאישור זכאות לארגון על פי סעיף 46, נבחנת כיום על ידי שלושה גורמים: רשות המסים, שר האוצר וועדת הכספים של הכנסת. אישור ההחלטה לגבי מי יהנה מהכרה לפי סעיף 46 ומי לאו, נתונה בידי שר האוצר ובידי ועדת הכספים של הכנסת. הליך מסוג זה - התנייה וגושפנקא של גופים פוליטיים - אינה מקובלת ברוב מדינות העולם.⁶¹

258. סעיף 46 במתכונתו הנוכחית תוקן בשנת 1961, והחל מתיקון זה נקבע שיעור הטבה קבוע, ונקבע כי הסמכות למתן האישור הינה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת (להלן: "ועדת הכספים"). לאור קביעה ברורה זו הפכה ועדת הכספים לחלק מהליך מתן אישור על פי סעיף 46. משנת 1961 ועד לשנת 1991 פורמט הדיון היה קבלת הרשימה המאושרת משר האוצר ואישורן ע"י ועדת הכספים. ועדת הכספים משמשת גורם מפקח על עבודתה של הרשות המבצעת בכלל ועל אופן עבודתם של משרד האוצר ושל רשות המסים בפרט. האחרונים מופיעים בפני ועדת הכספים באופן שוטף ונדרשים להציג בפניה את תוצרי עבודתם. דיוניה של הוועדה גלויים, ואף הציבור מעלה את ענייניו בפניה. בדומה לעבודתו של מחוקק המשנה המאשר תקנות וצווים שנעשים על ידי הרשות המבצעת, כך פועלת ועדת הכספים בעניין אישור הרשימות לפי סעיף 46 שמביא בפניה שר האוצר באמצעות נציג רשות המסים.

259. בשנת 1998 העלתה ועדת הכספים דרישה למתן אישור על פי סעיף 46, רק לאחר הצגת אישור "ניהול תקין", אישור אשר מוענק ע"י רשם העמותות. לצורך בחינת תוספת זו ובחינת הארגונים אשר הגישו בקשות לעניין סעיף 46 הוקמה "ועדת משנה לעמותות".

260. בשנת 2003 בוצע שינוי אשר הוביל לקיום הדיון בפני ועדת הכספים כפי שהוא מבוצע עד היום, קרי מועברת רשימה לאחר אישור שר האוצר וועדת הכספים בוחנת את הרשימה, כאשר בנוסף לנציג מחלקת המלכ"רים ברשות המיסים התווסף לדיון גם נציג משרד המשפטים. בדרך זאת התייתר הצורך בוועדת המשנה.

261. כפועל יוצא מהגדרת החוק עולה כי וועדת הכספים יכולה לאשר או לדחות ארגונים אשר הגיעו לשולחנה לאחר אישור שר האוצר ואין היא נחשפת לכלל ההליך, אלא לרשימה אשר מוגשת לשולחנה.

⁶¹ Hopkins, Bruce R. (2011). The Law of Tax Exempt Organizations. New York: John Wiley & Sons. (10th ed.); HM Revenue & Customs (HMRC) (2014). Charities and Community Amateur Sports Clubs. At: <http://www.hmrc.gov.uk/CHARITIES/>

262. כמו כן, במרוצת השנים הובילה וועדת הכספים מספר דיונים עקרוניים בנושאים הנוגעים בסוגיות אשר הגיעו כעת לשולחן הוועדה, לדוגמא :

מתן אישורים חריגים לעמותות צינור (כאשר עמותה בעלת אישור 46 מעבירה לעמותה אחרת בעלת אישור 46), אישור ניהול תקין לעמותות חדשות (בהסתמך על אישור הגשת מסמכים) ואישור עניין הקדשות דתיים לעניין אישור 46, גם במסגרת דיונים אלה שימשה ועדת הכספים כגורם שמאיץ יישומם של פתרונות לבעיות שהתעוררו.

263. על מנת לקבל תמונת מצב מלאה לכלל ההליך זומנו נציגי ועדת הכספים להציג בפני הוועדה את ההליך לקבלת אישור על פי תפיסתם, בדגש על הנקודות המהותיות שיש לשנות או להקפיד ליישם וזאת על מנת לפשט את ההליך ולהגדיל את השקיפות תוך שימוש בכלים אשר עומדים לראשותה של ועדה פרלמנטארית דוגמת ועדת הכספים .

264. הוועדה שמעה מספר דעות לעניין זה. נטען כי שילוב ועדת הכספים בהליך, מהווה חריג אשר אין לו מקבילה (בארץ ובעולם) בכל הקשור לאישור החלטות הרשות המבצעת (בעניינו של גוף ספציפי) על ידי הרשות המחוקקת. אך הוועדה מבקשת להדגיש כי חשיפת ההליך בפני וועדת הכספים יוצרת שקיפות ופיקוח, אשר כיום לא מתקיימים באופן מלא, וזאת מכיוון שוועדת הכספים של הכנסת נחשפת רק לעמותות אשר אושרו על ידי רשות המיסים ושר האוצר, ולא מקבלת עדכונים בדבר עמותות שבקשתן נדחתה. למותר לציין כי ועדת הכספים מורכבת מכלל סיעות הכנסת ומהווה מדגם מייצג של כלל הדעות בציבור וככזו ראוי להשאירה במידה מסוימת כגורם פיקוח ציבורי. עם זאת ריבוי הגורמים המאשרים את הבקשה יוצר עיכובים נוספים מעבר לזמן הנדרש לבחינת הבקשה לגופה.

265. לאחר בחינת הנושא לעומק גיבשה הוועדה פתרון אשר מדגיש את היתרונות הגלומים בכל הגורמים המשולבים בהליך.

266. לאור כל האמור לעיל, ממליצה הוועדה כי בדיקת בקשות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה תהא בידי הפקידים המוסמכים ברשות המיסים בלבד.

267. האישור לפי סעיף 46 יינתן על ידי מנהל רשות המיסים, לאחר אישור ועדה פנימית ברשות המיסים אשר תכלול שני נציגי ציבור, נציג משרד המשפטים ונציגי רשות המיסים (ככלל מספר חברי הוועדה בסה"כ לא יעלה על 9) אשר יהוו את רוב חברי הוועדה. עבודת הוועדה הנ"ל תתרכז בבחינת נושאים מהותיים ולא בתבחינים פרוצדוראליים וטכניים, יש להדגיש כי ועדה זו לא תשמש כ"ערכאת ערעור" על החלטות רשות המיסים, אלא כלי בקרה פנימי של הרשות לבחינת בקשות.

268. חברי ועדת הכספים יקבלו הודעה מראש, ישירות מאת רשות המיסים, לגבי העמותות שרשות המיסים מבקשת לאשר. ההודעה תהא בדומה למתכונת הנוהגת של הודעות

עודפים מחויבים הנכנסות לתוקף אוטומטי תוך 14 ימים אלא אם ועדת הכספים תבקש לקיים דיון מסיבות חריגות. בקשה כאמור לא תעכב את האישור לגבי המוסדות שלגביהן לא התבקש דיון מסיבות חריגות.

269. אחת לשנה יגיש מנהל מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים דוח לוועדת הכספים, אשר יכלול דיווח סטטיסטי על העמותות שאושרו ושסורבו לרבות התייחסות למטרותיהן, פעילותן, היקפן הכספי ושנות קיומן. באותו המעמד ועדת הכספים תקיים דיון עקרוני לבחינת יישום המדיניות בתחום, לרבות בחינת ההנחיות לעניין פרשנות המטרות הציבוריות. בדיון שתקיים הוועדה תיבחן גם עמידת רשות המיסים בלוח הזמנים שנקבע לטיפול בבקשות.

270. נציגי הציבור בוועדה קוראים כי על מנת ליישם המלצות אלו באופן מיידי, פונים הם לשר האוצר להאציל מסמכותו למנהל רשות המיסים כדי שיוכל להעביר את הרשימות ישירות לידי ועדת הכספים וכן קוראים נציגי הציבור לוועדת הכספים של הכנסת לאמץ את ההמלצות באופן מיידי ולא להביא לדיון נוסף המלצות שאושרו ע"י הדרג המקצועי אא"כ יש סיבה חריגה לדיון בעמותה פרטנית, בהמשך קוראת הוועדה להסדיר את המלצותיה בתיקוני חקיקה.

271. דעת מיעוט (פרידה ישראלי, יאיר טל ולימור תוסייה-כהן) – לגישתנו, אין מקום למעורבות של גורמים פוליטיים בהליך ההכרה הפרטני כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה. זאת בפרט נוכח העובדה שמבקשי ההכרה הם גופי המגזר השלישי, הפועלים, לעיתים בניגוד לעמדתם הפוליטית של הגורמים שיידרשו לאישור הבקשות.

272. להבדיל מאמות המידה להכרה כאמור, אותן מוצע לעגן בחקיקה הדורשת את אישור ועדת הכספים, בחינת עמידת המבקשים באמות המידה ומתן ההכרה גופה צריכים להיעשות ע"י הגורמים המקצועיים ברשות המסים, ובהתבסס על עבודת ועדה שתפעל ברשות המסים ובה נציגי הציבור כפי שהומלץ לעיל.

273. ההליך המומלץ ע"י הוועדה איננו מקובל במדינות העולם שנסקרו בפרק ד' בדוח זה. במרבית המדינות המפותחות נקבעו מבחנים להכרה בארגון הזכאי להטבת מס לתורמיו בחוק. הרשות המוסמכת, כמי שמבצעת את הוראות החוק, היא בעלת הסמכות לאשר או לסרב לבקשת הארגון בהתאם לעמידתו בהוראות החוק.

274. הליך הכרה פרטני בידי גוף פרלמנטרי-פוליטי הינו חריג בדיון הישראלי, ובמקרים בהם דורש החוק אישור פרטני להטבות מס, הזכאות נבחנת על ידי הגוף המינהלי. מעבר לכך, על פי המלצת הוועדה, שר האוצר לא יהיה עוד מעורב בתהליך זה, והשליטה על מתן ההכרה בגוף כמוסד ציבורי תיוחד לוועדת הכספים של הכנסת.

275. השאלות הבאות נותרו עדיין פתוחות: מה אופי הדיונים שתקיים ועדת הכספים ב"נסיבות החריגות", מה יהיו סמכויותיה, מהו הכלי החוקי המתאים העומד לרשותו של מבקש הכרה שוועדת הכספים סירבה להכיר בו כמוסד ציבור בניגוד לעמדת הוועדה ברשות המסים.

276. הגברת השקיפות, הפיקוח והבקרה על עבודתה של הרשות המנהלית תושג, ככל שיתקבלו המלצות הוועדה, באמצעות קביעת אמות המידה להכרה בחקיקה, שילובם של נציגי הציבור בוועדה שברשות המיסים, חיוב רשות המסים להעמיד את רשימת הגופים שהוכרו לעיון הציבור ובאמצעות דיווח שנתי שיוגש לוועדת הכספים, כמוצע בהמלצה שבדוח זה.

סימן ח' - נהלי רשות המיסים

קביעת לוח זמנים מחייב לטיפול בבקשות חדשות

277. ישנו צורך בלוח זמנים מחייב לטיפול בבקשות חדשות לאישור לפי סעיף 46, וזאת לאור חשיבות האישור לעניין סעיף 46 לגופים השונים אשר מסתמכים על קבלת האישור לגיוס תרומות, ולתורמים אשר מסתמכים על קבלת זיכוי מס.

278. נושא זה הינו מהותי להתנהלות בתחום זה, ומהווה נדבך מרכזי בתחושת חוסר השקיפות של הארגונים השונים אשר פונים לקבל אישור לעניין סעיף 46. כיום טווח הזמן לטיפול בבקשה יכול להגיע עד כ- 3 שנים ברשות המיסים, זמן אשר אינו סביר לכל הדעות.

279. לאור האמור לעיל תוך מתן דגש על הגדלת אמון הציבור בהליך ובהגברת השקיפות ממליצה הוועדה כי ייקבע סד זמנים מוגדר מראש אשר יוביל להגברת איוון הציבור בתהליך בכללותו.

280. לוח הזמנים הראוי הינו שנה לטיפול בבקשה משלב השלמת כל המסמכים הנדרשים עד להעברתה לאישור שר האוצר. סד זמנים זה יהווה שיפור משמעותי למצב הקיים כיום, בהיבט השקיפות ואף בהיבט ההתנהלות והתכנון של ארגון בדגש על תחילת דרכו שם נזקק הוא לאישור בהקדם על מנת לגייס תרומות ולהעניק לתורמים זיכוי בגין תרומתם.

281. להלן פירוט סד הזמנים להליך הטיפול בבקשה:

מספר	שלב הטיפול	משך הטיפול עד:
1.	קבלת הבקשה במזכירות המחלקה ובדיקת מסמכים הטכניים, לרבות יצירת הקשר עם ב"כ העמותה לצרכי השלמת מסמכים במידת הצורך. מודגש כי רק לאחר השלמת כל המסמכים תיקלט הבקשה ויחל מניין הזמן לטיפול בה. במקרים בהם העמותה לא נענתה להשלמת מסמכים לוחות הזמנים יהיו כדלקמן: (א) לאחר כחודש מהגשת הבקשה יישלח מכתב	3 חודשים

	<p>התראה כי בקשתם תיראה כבטלה אם לא ימציאו את כל המסמכים הנדרשים לטיפול בבקשה תוך חודש ימים ממשלוח המכתב.</p> <p>(ב) אם לא תתקבל תגובה מאת העמותה על מכתב ההתראה שלעיל, יותר מחודש ממועד משלוחו, תוחזר לעמותה הבקשה על צרופותיה בליווי מכתב הבהרה כי רואים בבקשתם כבטלה מעיקרה וכי עליהם להגיש בקשתם מחדש, זאת לא פחות משנה ממועד משלוח מכתב ביטול הבקשה.</p>	
חודשיים	הקצאת הבקשה לטיפול המפקח ע"י מנהל היחידה לאחר השלמת המסמכים טכניים.	.2
6 – 7 חודשים	בדיקת הבקשה ע"י המפקח והצגה בפני ועדה הפנימית של רשות המסים או הוצאת תשובת דחייה,	.3
שבועיים	העברת הבקשה לחתימת מנהל רשות המסים	.4
בלתי תלוי במחלקה	בדיקת הבקשה והצגת הבקשה בפני ועדת הכספים של הכנסת לאישור הסופי ע"י מנהל המחלקה	.5
שבוע מקבלת אישור ועדת הכספים	משלוח האישור לעמותה ושידורו למערכות הממוכנות	.6

מיכון תהליך אישור הבקשות לעניין סעיף 46

282. הועדה רואה חשיבות מרכזית בהנגשת ההליך והפיכתו לשקוף וברור ככל שניתן, דבר שייקל על הארגונים המעוניינים לקבל אישור ובנוסף יקל על רשות המיסים וייעל את התהליך. על מנת לעשות זאת בצורה מיטבית נדרש כי עיקר תהליך הגשת המסמכים וההתנהלות מול רשות המיסים תבוצע ככל שניתן ברשת האינטרנט תוך יצירת הליך ייעודי לעניין.

283. הוועדה ממליצה כי לשם התייעלות והגברת אמון הציבור בתהליך אישור הבקשות לעניין סעיף 46 הוא ימוכן, כאשר ההתנהלות תהא באופן שקוף באמצעות האינטרנט, לצורך כך יוקצה תקציב מיוחד.

החלת הכללים לאישור סעיף 46 על אישור לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין

284. הוועדה בחנה נושא זה והגיעה למסקנה כי כלל התבחינים והפרוצדורה אשר נקבעו לעניין סעיף 46 רלוונטיים הם לסעיף 61 ועל כן יש להחיל את אותם תבחינים ומבחינים לגבי שני האישורים, למעט לעניין תוקף האישור, שמייחד את סעיף 61 ולפיו הותרה הגשת בקשה רטרואקטיבית שנבחנת ככל ומנהל מחלקת מלכרי"ם סובר כי הוכחה פעילות רציפה רטרואקטיבית במטרה הציבורית המוכרת.

285. הוועדה ממליצה כי על אישור בקשה להטבת מס לפי סעיף 61 יחולו אותם הכללים והתבחינים לאישור בקשה להטבת מס לפי סעיף 46, זאת תוך הותרת שיקול הדעת בידי רשות המיסים לאשר לפי העניין, באופן רטרואקטיבי בקשות מסוימות.

הקצאת משאבים ליישום המלצות הוועדה

286. כיום מונה מחלקת במלכ"רים ברשות המסים 5 מפקחים, אשר מטפלים בכ- 500 בקשות חדשות לעניין אישור סעיף 46 מידי שנה, משך הזמן הממוצע לטיפול בבקשה הינו 3 שנים.

287. לנוכח המלצות הוועדה עולה צפי סביר לגידול במספר הבקשות שיתקבלו ברשות. בנוסף לכך המלצת הוועדה מקצרת באופן משמעותי את משך הזמן לטיפול בכל בקשה חדשה ומעמידה אותו על שנה (קיצור של 2/3 מהזמן הקיים). לפיכך יודגש כי יש לעשות תחשיב חדש שבו ייקבע מפתח על פיו תותאם מצבת העובדים ככל שכמות הבקשות החדשות יעלו וככל שהזמן הנדרש לטיפול בהן יקוצר.

288. בנוסף נדרשת הקצאת משאבים ליישום הנגשת מרבית ההליך דרך רשת האינטרנט דבר שיכול לסייע אף הוא בנטל המצוי על כ"א המצומצם הנמצא במחלקת המלכ"רים ברשות המיסים. לפי תחשיב משוער הסכום הנדרש לצורך מיכון התהליך הוא כ- 2 מליון ₪ הנדרשים להעסקת 3 מתכנתים ומנתח מערכות לרבות יישום טכנולוגיית CRM (Customer relationship management - ניהול קשרי לקוחות).

289. הוועדה ממליצה על ביצוע הערכה מדויקת לצורך הקצאת תוספת של משאבי אנוש ומשאבים טכנולוגיים כנגזרת המתחייבת מהמלצות הוועדה ולשם יישומן.

חתימת חברי הוועדה

_____	_____	_____
רו"ח חוסאם בשארה	ד"ר יגאל בן שלום	שרה פריש- יו"ר הוועדה
_____	_____	_____
יועץ מס יעקב וירז'בינסקי	מר אבינועם ערמוני	גב' אהובה ינאי
_____	_____	_____
עו"ד לימור תוסייה כהן	עו"ד ירון קידר	ד"ר רויטל עמירן
_____	_____	_____
רו"ח אהרון אליהו	רו"ח יאיר טל	רו"ח פרידה ישראלי