

אל:  
תפוצה: א', נצ' (1), ב' (3), ג' (1), ד' (1), ו'

חוזר מס הכנסה מס' 2/2001 - משפטית מקצועית

הנדון: קיום מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי

1. מבוא
- 1.1 סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממש, בין היתר, הכנסת מוסד ציבורי שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד או מריבית והפרשי הצמדה, ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק.
- 1.2 מוסד ציבורי מוגדר באופן פורמלי כ"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".
- 1.3 "מטרה ציבורית" מוגדרת כ"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כ"מטרה ציבורית".
- רשימת המטרות הנ"ל הינה רשימה בלתי סגורה שכן המחוקק הותיר בידי השר סמכות שיורית להכריז על מטרה ציבורית אחרת. בעבר הכריזו שרי האוצר על שורה של מטרות ציבוריות על פי צרכים ונסיבות שהתעוררו (רשימת המטרות הנוספות ראה בנספח מס' 1).
- 1.4 מטרת חוזר זה היא להביא לידיעת הציבור את הקיום המנחים את שיקול דעתו של השר בקביעת מטרה ציבורית אחרת מתוקף סמכותו עפ"י סעיף 9(2) לפקודה וכן את הקיום המנחים את שיקולי הנציבות לסיווג מוסד ציבורי עפ"י הסעיף האמור.

2. קיום מנחים לקביעת מטרה ציבורית אחרת

- 2.1 סמכות שר האוצר עפ"י סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה בקביעת מטרה ציבורית אחרת הינה סמכות שיורית ותופעל רק במקרים ומנימוקים חריגים ומיוחדים. בהפעלת סמכותו זו ישקול השר האם המטרה הנוספת עולה בקנה אחד עם מטרת החוק.
- במסגרת מכלול השיקולים הפיסקליים, הכלכליים, החברתיים ואחרים תוך התחשבות בסדרי עדיפויות בניצול תקציב המדינה, יובאו בחשבון על בסיס מצטבר גם הקווים המנחים המפורטים להלן.
- קיום מנחים אלו אינם מהווים רשימה סגורה ושר האוצר רשאי להביא בחשבון כל שיקול אחר הרלוונטי בנסיבות הענין.

## 2.2 להלן קוים מנחים להפעלת שיקול דעת השר:

- א. מטרה שנועדה לשרת את הציבור הרחב, לציבור הרחב יש עניין בה, המטרה אינה פרטית או עסקית ואיננה באה לקדם את עניינם של פרטים מסויימים.
- ב. מטרה שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית.
- ג. מטרה שמיושה איננו כרוך בהפרת חוקי המדינה.
- ד. מטרה שאינה פוגעת בביטחון הציבור והמדינה.
- ה. מטרה שאינה פוגעת בתקנת הציבור.
- ו. מטרה שאינה שנויה במחלוקת ציבורית או פוליטית עמוקה.
- ז. למטרה אין גוון פוליטי ואינה כרוכה במאבק פוליטי לשם הגשמתה.
- ח. המטרה בעלת אופי מתמשך.
- ט. מטרה שלמדינה עניין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים.
- י. מטרה שאינה מתוקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה.

## 3. מוסד ציבורי

### 3.1 הגדרה פורמלית בפקודה

במישור הפורמלי מוגדר מוסד ציבורי בסעיף 9 (2) לפקודה כחבר בני אדם או הקדש המקיים את דרישות החוק המפורטות להלן:

- א. חברים בחבר שבעה חברים לפחות.
- ב. רוב החברים אינם קרובים זה לזה (בהקדש מרבית הנאמנים).
- ג. המוסד קיים למטרה ציבורית.
- ד. המוסד פועל למטרה ציבורית
- ה. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים למטרה הציבורית בלבד.
- ו. המוסד מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה ועל פי התקנות שהתקין שר האוצר.

### 3.2 קוים מנחים לסיווג מוסד ציבורי

לאור ההגדרה בפקודה, הפסיקה והנסיון המצטבר נקבעו קוים מנחים המפורטים להלן שעיקרם קביעת הנחיות נוספות במישור המנהלי, במגמה לתחום ולאפיין את מסגרת פעולתו של מוסד ציבורי.

רשימת הקוים המנחים איננה רשימה סגורה וממצה. מעמדו של חבר בני אדם כמוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2) יקבע בכפוף להגדרה הפורמלית בחוק ובדרך כלל על בסיס מצטבר של התנאים הכלולים ברשימת הקוים המנחים.

- א. כל מטרתיו של המוסד הן מטרת ציבוריות כמשמעותן בסעיף 9(2) לפקודה.
- ב. המוסד מקיים פעילות ציבורית הלכה למעשה.
- ג. פעילות המוסד מקדמת את רווחת הציבור ככלל ולא את רווחתם של קבוצות חברתיות סגורות, ללא יצירת אפליה.
- ד. הכרח הוא שהמטרה הציבורית תושג ללא יצירת קשר או התניה בין שיעור ההשתתפות במימון הוצאות המוסד לבין הציבור הנהנה משירותיו. תרומות והשתתפויות לא יהיו תנאי או מסווה לקבלת שרותים מהמוסד.
- ה. התמורה שהמוסד גובה בגין מכירת נכסים או מתן שרותים הקשורים לפעילות הציבורית השוטפת, נמוכה באופן מהותי ממחירי השוק.
- ו. מפעילי המוסד, עובדיו ובעלי עניין בו לא יפיקו במישרין כל הנאה כלכלית אישית לבד משכר סביר שהוא פונקציה של פעילותם במוסד.
- ז. יסוד חשוב הוא שהמוסד אינו פועל למטרות רווח. המוסד לא יחלק רווחים לחבריו. רווח לעניין זה, לרבות חלוקת טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, תשלומי שכר בלתי סבירים וכו'.
- ח. המוסד לא יחלק כספים, נכסים או מוצרים בני קיימא ולא ייתן טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, בדרך כלשהיא, לרבות על ידי הסבה מראש של זכות, בין במישרין ובין בעקיפין, אלא אם החלוקה האמורה הינה לשם הגשמת מטרתיו הציבוריות של המוסד.
- ט. הקריטריונים/ תנאי הזכאות לקבלת שירותים מהמוסד עומדים במבחנים אובייקטיביים המפורסמים לציבור הרחב.
- י. תהליכי קבלת החלטות במוסד נעשים עפ"י אמות מידה ציבוריות, תוך מתן זכות שווה לכל חבר הנהלה בתהליך קבלת החלטות, לשם קידום המטרה הציבורית בלבד.
- יא. כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידיט של תסכך באופן בלתי סביר את הקרן ההשקעה (כגון: אג"ח ממשלתי, או קרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח).
- יב. פעילות המוסד ממומנת (בין היתר) מתרומות בכסף או בשווה כסף או שנעשית בחלקה על ידי מתנדבים.
- יג. המוסד אינו מסייע במישרין או בעקיפין לפעילות פוליטית או מפלגתית.
- יד. המוסד אינו מעסיק אדם, העסקה הכרוכה בניגוד אינטרסים ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- טו. ככלל, המוסד לא יתקשר בחוזה למכירה או קניית נכס, לאספקה או מתן שרות עם אדם, התקשרות הכרוכה בניגוד אינטרסים ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- יז. במקרה של פירוק, נכסי המוסד יועברו למוסד ציבורי אחר הפועל למען מטרה ציבורית דומה ובידו אישור מוסד ציבורי לעניין תרומות לפי ס' 46 לפקודת מס הכנסה.
- יח. המוסד משתמש בנכסיו והכנסותיו להשגת מטרתיו הציבורית בלבד ואינו צובר עודפי הכנסה לאורך זמן, אלא אם יוכח כי הדבר נחוץ למימוש מטרתיו בטווח הארוך.

יט. מוסד ציבורי רשאי לקיים פעילות עסקית במסגרתו בתנאים הבאים :

- (1) היקף הפעילות העסקית אינו מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.
- (2) המוסד מנהל שתי מערכות ספרי חשבונות נפרדות, האחת לפעילותו הציבורית והשניה לפעילותו העסקית ומדווח על הכנסתו מעסק כד"ן.
- (3) המוסד איננו מממן פעילות עסקית גרעונית מתמשכת.
- (4) רווחי עסקיו של המוסד מופנים למימוש מטרותיו ולמימון פעילותו הציבורית.

כ. מוסד המאוגד כחברה אינו רשאי לגייס הון מהציבור על ידי הנפקת מניות. מניות החברה לא תקננה כל זכות למעט זכויות הצבעה. המניות לא ניתנות למכירה בתמורה. העברת המניות לאחר טעונה אישור המוסד ומותנית בשמירה על זכות שוה לכל חבר מחברי החברה.

כא. פעילות המוסד הינה בעלת זיקה למדינת ישראל.

### 3.3 מסמכי יסוד

- א. מוסד ציבורי יגדיר את מטרותיו הציבוריות במסמכי היסוד, בתעודת הרישום ובתקנון התאגיד הרשום.
- ב. הדרישות הפורמליות הקבועות בסעיף 9(2) ובקווים המנחים הכלולים בסעיף 3.2 לעיל, יעוגנו במידת האפשר במסמכי היסוד של התאגיד הרשום ויקבלו ביטוי בדפוסי הפעולה, הניהול השוטף וההתנהגות הנדרשים ממוסד ציבורי.

### 3.4 חובת דיווח על שינויים

מוסד ציבורי יודיע לנציבות מס הכנסה על כל שינוי שיחול במטרותיו, בתזכיר, בתקנות, בהרכב חברי ההנהלה, בשם המוסד, בכתובת המוסד, בתחומי הפעילות החורגים ממסגרת מטרותיו הציבוריות וכן על דבר פירוקו והפסקת פעולתו.

### 3.5 אישור מוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודה

כפי שעולה מסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה אינו מותנה באישור פורמלי. על כן מדיניות הנציבות לגבי אי הנפקת אישור מוסד ציבורי פוזיטיבי לפי סעיף 9(2) תימשך גם בעתיד.

עם זאת מובהר כי חבר בני אדם שיגישו דו"ח כמוסד ציבורי (על טופס 1215), יבחן מעמדם מעת לעת על בסיס הוראות חוזר זה.

**4. תחולה**

תחולת הוראות חוזר זה הוא מיום פרסומו.  
הוראות סעיף 3.2 לעיל באות במקום ההוראות המקבילות להן שבסעיפים 3,4,5 להוראת הביצוע 24/92.

**5. אחריות**

המחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים אחראית ליישום הוראות חוזר זה.

**ב ב ר כ ה**

**נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין**