

הוראת ביצוע 24/92 - מקצועית

הנדון: הכרה במוסד ציבורי לעניין תרומות ולענין הקלות במס שבח ובמס רכישה.

1. מבוא

- 1.1. הנהלת האגף קבעה כללים וקריטריונים חדשים לצורך קבלת הכרה כ"מוסד ציבורי" לענין סעיפים 9(2) ו-46 לפקודת מס הכנסה ולענין סעיף 61 לחוק מס שבח. מטרת הכללים והקריטריונים החדשים היא להביא לאחידות בטיפול ועם זאת להחיל שורה של התחייבויות על המוסד אשר בהן יותנה האישור.
- 1.2. מוסד המבקש הכרה כ"מוסד ציבורי" כאמור לעיל, יגיש הבקשה על טופס מס' 5245 (צרופה 1 לחוזר), יחתום על כתב ההתחייבות על נספחיו וימציא פירוטים ורשימות כנדרש. טפסים ניתן להשיג במחלקה למוסדות ציבור ומלכר"ם.
- 1.3. לענין פטור או הקלה במס שבח או מס רכישה יש לבחון העמידה בתנאים, לפני אישור ההקלה לפני כל עסקה, הן פטור למוכר מקרקעין למוסד ללא תמורה והן למכירת נכס מקרקעין ע"י המוסד.
- 1.4. החל מפרסום הוראה זו יופנו כל הבקשות בנדון, למחלקה למוסדות ציבור ומלכר"ם ויטופלו עפ"י נוהל זה.

2. תנאי ההכרה עפ"י החוק

2.1. לענין תרומות

עפ"י סעיף 46 לפקודה מוסד יוכר לענין תרומות בהתקיים התנאים הבאים:

- 2.1.1. המוסד הוא "מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה.
 - 2.1.2. שר האוצר קבע אותו כגוף ציבורי לענין זה.
 - 2.1.3. קביעת שר האוצר אושרה ע"י ועדת הכספים של הכנסת.
- תנאי מקדמי להכרה הוא כי המוסד הוא מוסד ציבורי הפועל למטרה ציבורית וכל נכסיו והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד.

מטרה ציבורית לענין זה היא מטרה מהמטרות המנויות בסעיף 9(2) לפקודה והן: מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות סעד או ספורט, וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר. עד כה אושרו על ידי שר האוצר המטרות הבאות כמטרות ציבוריות:

"עידוד החסכון לחינוך תיכון וחינוך גבוה".

"מטרות האגודה למען ביטחון ישראל(לב"י) - הקרן להתעצמות צה"ל".

"מתן שירותים מוניציפליים ליישובים באזור יהודה והשומרון ואזור רמת הגולן".

"מתן שרותים מוניציפליים ליישובים בחבל עזה, סיני ודרום סיני".

"עידוד התיישבות מעבר לקו הירוק".

"מניעת תאונות".

"תנופה לצמיחה" - לסיוע למניעת אבטלה במשק.

"קרן ג'נסיס" - לקידום ופיתוח הנגב.

"סיוע ליישובים במצוקה".

"קליטת עליה".

2.2. לענין חוק מס שבח מקרקעין

2.2.1. מוסד שהוכר לענין תרומות עפ"י סעיף 46(א) לפקודה מוכר אוטומטית לענין פטור מלא או חלקי לפי סעיף 61(ה) לחוק מס שבח מקרקעין ואין צורך להביאו לאישור מחדש.

2.2.2. מוסד המבקש הכרה רק לענין חוק מס שבח מקרקעין יוכר בכפוף לכל התנאים הנזכרים בסעיף 2.1 לעיל ואולם האישור ינתן לו מכח סעיף 61(ד) ויהיה תקף רק לענין מס שבח מקרקעין.

3. קווים מנחים לסווג מוסד כמוסד ציבורי

בבואנו לבחון אם מוסד הוא מוסד ציבורי, חשוב לזכור כי פעילות המוסד בתחום המטרות שבסעיף 9(2) לפקודה כשלעצמן, אינן מעניקות אוטומטית למוסד מעמד של מוסד ציבורי.

רבים הגופים שפעילותם נכללת לכאורה בתחום המטרות של סעיף 9(2) אך פעילותם נושאת אופי עסקי וכמובן שאינם פטורים ממס.

תנאי בל-יעבור הוא, היות הגוף פועל למטרות ציבוריות שביטויין הוא בין היתר:

3.1. העלאת רווחת הציבור ככלל ולא רק של קבוצות חברתיות מצומצמות וסגורות ופתיחות לטפל באותו עניין באוכלוסיות נוספות, ללא יצירת אפליה.

3.2. הכרה הוא שהמטרה הציבורית תושג ללא יצירת קשר או התניה בין שיעור ההשתתפות במימון הוצאות המוסד לבין הציבור הנהנה משרותיו.

3.3. מפעילי המוסד ופטרוניו וקרוביהם לא יפיקו כל הנאה כלכלית אישית לבד משכר סביר שהוא פונקציה של תרומתם הישירה.

3.4. יסוד חשוב הוא שהמוסד אינו פועל למטרות רווח. רווח לענין זה, לרבות חלוקת טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, תשלומי שכר בלתי סבירים וכו'.

3.5. פעילות המוסד מכוונת ומשרתת את טובת הציבור ואילולא קיומה לא היתה מתבצעת ע"י גופים פרטיים, אלא היה הכרח לבצעה ע"י גוף ממלכתי ציבורי.

3.6. הגוף מרכז פעילות בתחום מסויים ולא נועד לטפל במקרה הספציפי, פעילותו נמשכת לאורך זמן והקמתו לא נועדה למטרה אד-הוק.

3.7. הקריטריונים/תנאי הזכאות לקבלת שרותים מהמוסד עומדים במבחנים אובייקטיביים המפורסמים לציבור הרחב.

3.8. צורת ההתאגדות של המוסד (עמותה לעומת חברה) יש לעיתים כדי לרמוז על מטרותיו.

תנאים אלו והמפורטים להלן, מהווים קווים מנחים לסיווגו של המוסד כמוסד ציבורי, כאשר ההחלטה
תקבל בד"כ כתוצאה מהצטברות מספר תנאים ולא מקיומו של תנאי זה או אחר.
לענין זה ראה גם חוזר מס הכנסה מס' 3/92 מיום 27.1.92

4. מבחנים לפעילות עסקית שעלולה לפסול מוסד מהיותו מוסד ציבורי

- 4.1. היקף הפעילות העסקית הוא מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.
- 4.2. רישום במע"מ כעוסק.
- 4.3. מוסד מתחרה בסקטור העסקי מבחינת אופי השרותים והמוצרים שהוא מספק.
- 4.4. ככל שמחירי המוסד קרובים למחיר השוק, תחשב פעילותו עסקית.
- 4.5. תרומות והשתפויות הינן תנאי או מסווה לקבלת שרותים מהמוסד.
- 4.6. ככל שהמוסד מספק סחורות ושרותים לגופים עסקיים, הנטייה לראות בו גוף עסקי, תגבר.

5. התחייבויות המוסד

5.1. במישור המהותי

- התחייבויות המוסד מפורטות בכתב ההתחייבות (ראה צרופה מס' 2 להוראה) עליו חתומים
שניים מחברי העמותה שחתימתם מחייבת אותה ושאותמה ע"י עו"ד.
עפ"י כתב התחייבות המוסד מתחייב:
- 5.1.1. לנהל ספרי חשבונות עפ"י הכללים שקבע הנציב (ראה נספח מס' 2 לכתב
ההתחייבות).
 - 5.1.2. להגיש דו"ח מידי שנה.
 - 5.1.3. לפרסם לציבור אחת לשנה דו"ח תקבולים ותשלומים בצורה ובאופן שיקבעו על ידי
נציב מס ההכנסה (ראה נספח מס' 3 לכתב ההתחייבות).
 - 5.1.4. לא לחלק כספים, נכסים ומוצרי בני קיימא, לא לתת טובות הנאה בכסף בדרך כשלהי
אלא עפ"י מטרות המוסד ותקנותיו.
 - 5.1.5. לא להעביר נכסים של המוסד לעובדים, לחברים ולתורמים שיתרמו מעל 5%
מהתרומות או לקרוביהם.
 - 5.1.6. לא להעסיק קרובים של המייסדים או של נושאי משרות בכירות.
 - 5.1.7. לא לשלם לעובדים משכורות שאינן סבירות יחסית למקובל ולתרומתם למוסד.
 - 5.1.8. הוצ' הנהלה כלליות ומימון צריכות להיות בשיעור סביר מכלל ההוצאות.
 - 5.1.9. להעביר את רכוש המוסד ונכסיו במקרה של פירוק-למוסד ציבורי אחר שהוכר ע"י
האגף.
 - 5.1.10. לא להחזיק את כספי המוסד אלא בפקדונות במוסדות בנקאיים ובאגח' נסחרות
בבורסה, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אגח'.
 - 5.1.11. להגיש דו"ח שנתי על ההכנסות ולשלם את המס - אם המוסד נרשם כ"עוסק" במ.ע.מ.
על חלק או כל פעילותו.

5.1.12. להודיע לנציבות מס הכנסה על כל שינוי (תזכיר, תקנון, הרכב חברים, שם, הפסקת פעילות, פירוק).

5.1.13. לא לסייע לפעילות מפלגתית.

5.2. במישור הטכני

5.2.1. להגיש הבקשה על טופס 5245 אשר ימולא על פרטיו. לרבות רישום במ.ע.מ ופתיחת תיק ניכויים.

5.2.2. לצרף לבקשה מסמכי התאגדות מאושרים (תזכיר, תקנון, ותעודת רישום) התזכיר והתקנון החייבים לכלול בין היתר את הגדרת מטרות המוסד עפ"י סעיף 9(2), קביעה כי הנכסים משמשים אך ורק למטרות המוסד וחלוקת רווחים או טובות הנאה בין החברים בכל צורה שהיא - אסורה, קביעה שבמקרה של פירוק יועבר רכוש העמותה לידי מוסד ציבורי אחר שהוכר לצורך הפקודה ולא יחולק בין חבריה.

לפרט את רשימת המייסדים שמספרם חייב להיות לפחות 7 כאשר רובם אינם קרובים זה לזה.

5.2.3. להגיש דוחות כספיים של המוסד לשנת המס האחרונה - לרבות מאזן וחשבון הכנסות והוצאות - המבוססים על הוראות ניהול פנקסים (כמפורט בנספח מס' 2 לכתב ההתחייבות), רשימת הנכסים וההתחייבויות, דו"ח על הכנסות החייבות במס עפ"י פקודת מס הכנסה ודו"ח על הכנסות החייבות במ.ע.מ.

5.2.4. להמציא פרטים על פעילות המוסד כגון:

השירותים הניתנים ע"י המוסד, פירוט האוכלוסיה הנהנית, התנאים הנדרשים לקבלת השירות, התפלגות מס' המתנדבים והעובדים בשכר וכו'.

6. הטיפול במחלקה למוסדות ציבור ומלכ"ם

6.1. עם קבלת הבקשה היא תיבדק טכנית לענין שלמות המסמכים והפרטים הנדרשים, במידה ונתגלו ליקויים תישלח הודעה למוסד ובה פירוט הליקויים וההשלמות הנדרשות.

במידה שאין ליקויים טכניים ישלח אישור קבלת הבקשה וזו תועבר לטיפול מקצועי.

6.2. במישור המקצועי יקבע אם המוסד הינו "מוסד ציבורי" לענין סעיף 9(2). הבדיקה תעשה עפ"י קווים מנחים לסיווג מוסד כמוסד ציבורי. וכן מבחנים לפעילות עסקית שעלולה לפסול מוסד מהיותו מוסד ציבורי.

6.3. בקשות שימצאו תקינות יועברו לאישור צוות בהרכב סגן נציב מקצועי, עוזר לנציב ומנהל מח' מלכ"ם אשר ימליצו לנציב על הכרה במוסד לפני העברתו לאישור שר האוצר.

6.4. שר האוצר יפעיל את שיקול דעתו ויעביר את הבקשות המתאימות לאישור ועדת הכספים של הכנסת.

7. אישורים לענין סעיף 61 לחוק מס שבח מקרקעין

בטיפול בבקשות לענין סעיף 61 לחוק מס שבח מקרקעין יש להבחין בין שני המצבים הבאים:

7.1. מוסד שאין בידו אישור בר תוקף לענין סעיף 46(א) לפקודה או לענין סעיף 61(ד) לחוק מס שבח מקרקעין

מוסד כנ"ל המבקש הכרה לענין סעיף זה יפנה הבקשה עפ"י נוהל זהה, לנוהל בקשה לענין תרומות למחלקת המלכר"ים ויטופל עפ"י אותן אמות מידה בשינוי הנוהלי הבא:

עם סיום בדיקת הבקשה במח' המלכר"ים ולאחר קביעה כי המוסד עונה להגדרת מוסד ציבורי תועבר הבקשה לסגן נציב לעניני מס רכוש אשר יחליט בהתייעצות עם הנציב אם להעביר הבקשה לאישורו של שר האוצר ווועדת הכספים.

7.2. מוסד שיש בידו אישור בר תוקף לענין סעיף 46(א) לפקודה או לענין סעיף 61(ד) לחוק מס שבח מקרקעין

7.2.1. אישור בר תוקף לענין סעיף 46(א) לפקודה מקנה גם הכרה לצורך סעיף 61(ה) לחוק מס שבח מקרקעין.

7.2.2. הפטור לענין מס שבח או מס רכישה יבדק, כמפורט להלן, לגבי כל עסקה ועסקה

7.2.3. בדיקת המוסדות כאמור, תיעשה על פי פנית משרד מס רכוש למח' המלכר"ים.

הפניה תתבצע לגבי כל עסקת מכירה על ידי מוסד ציבורי על טופס מס' 6120. (ראה צרופה מס' 5)

במח' המלכר"ים יבדק אם אישור שניתן בעבר למוסד הוא בר תוקף אם פעילות המוסד עולה בקנה אחד עם מטרות סעיף 9(2) לפקודה. אם המוסד עומד בהתחייבותיו כמוסד ציבורי דהיינו: מגיש דוחות כספיים במועד, מנהל ספרים עפ"י ההוראות ואם למוסד חובות באחד ממערכי המס.

החלטת מח' המלכר"ים לגבי מעמד המוסד תועבר ע"ג ספח הטופס למשרד האזורי.

מודגש כי לא יאושר פטור (מלא או חלקי) ממס שבח בלא שנבדק המוסד כאמור לעיל.

בדיקה כאמור תיעשה גם רטרואקטיבית רק אם המוסד ימציא את כל המסמכים והנתונים הנדרשים לתקופה הרלוונטית.

7.2.4. הפטור לעסקה הספציפית לאחר שהמוסד אושר כאמור, יבדק לענין עמידתו בהוראות סעיף 61(ה) לחוק מס שבח ולענין מס רכישה ע"י אנשי מס רכוש.

8. הנפקת האישור ותוקפו

8.1. הנפקת האישור לענין סעיף 46 תיעשה ע"י המחלקה למוסדות ציבור ומלכרים רק למוסד שאושר ע"י ועדת הכספים של הכנסת.

הנפקת אישור לפי סעיף 61(ד) לחוק מס שבח מקרקעין תיעשה על ידי סגן נציב לעניני מס רכוש (מצ"ל נוסח האישורים לצרופות 3 ו-4).

8.2. תוקף האישור לענין סעיף 46 לפקודה יהיה לשנתיים ויארך אוטומטית בשנתיים נוספות למוסד אשר יעמוד בכל התנאים, מוסד שלא יעמוד בתנאים או שיפר התחייבותיו - ישלל אישורו.

8.3. אישורים חדשים שינתנו ישודרו ע"י מח' המלכר"ים לשע"מ בשאלתא 532.

9. אישור זיכוי לתורם לפי סעיף 46(א) ע"י פקיד השומה

לפני שידור הזיכוי לתורם בשלב הניתוב וכאשר מדובר בסכומים מהותיים על המפקח לודא כלהלן:

9.1. הקבלות שהומצאו נושאות את שם המוסד, מספרו, סכום התרומה ותאריך.

- 9.2. בדיקה במחשב ע"י שאילתא מס' תיק AMLK או מס' תיק ASK אם בידי המוסד אישור בר תוקף לפי סעיף 46(א) לפקודה.
- 9.3. בעתיד תכלול השאילתא גם תאריך מתן האישור ותאריך פג תוקף האישור, כך שניתן לבדוק תקפות הזיכוי לשנת מס מסוימת.
- 9.4. בקרוב יופצו לציבור רשימות מוסדות שאושרו דבר אשר יקל גם על ציבור הנישומים בבואם לתרום.
- 9.5. במקרה של ספק ניתן לפנות למח' המלכר"ים ב.ג.מ.ה.

10. ביקורת במוסדות שאושרו לענין תרומות

במסגרת תכנית הביקורת השנתית של מח' המלכר"ים יבוקרו גם מוסדות להם ניתן אישור תרומות. במקרה שממצאי הביקורת יעידו על הפרת ההתחייבויות יבוטל האישור שניתן למוסד. (ראה תיקוני חוק שאושרו במסגרת חוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה) (מס' 3) התשנ"ב 1992 ואשר מפורטים בחוזר מס הכנסה שיופץ בקרוב).

11. אחריות וביצוע

- המחלקה למוסדות ציבור ומלכרים אחראית לביצוע נוהל זה.
- חטיבת מס רכוש אחראית לענין סעיפים 7 ו-8.
- משרדי השומה אחראים לענין סעיף 9.

ב ב ר כ ה

נציבות מס הכנסה