

**כנס ארצי עמותות ומלכ"רים - כנס זום  
לשכת רואי חשבון 30.5.2020**

**התייחסות רשות המסים להתאגדויות השונות  
אישור סעיף 46 לעמותות, חל"צים והקדשות**

**ארז אורעד, רו"ח(משפטן LL.M)**

מנהל תחום בכיר מוסדות ציבור ומלכ"רים

רשות המיסים

# אלכ"ר - הגדרות שונות בחוקים שונים

- ▶ "עמותה" - חוק העמותות
- ▶ "חברה לתועלת הציבור" - חוק החברות
- ▶ "הקדש ציבורי" - חוק הנאמנות
- ▶ "הקדש דתי" - סמכות השיפוט של בית הדין הדתי, מוחרג מחוק הנאמנות
- ▶ "אגודה עותומאנית" - חוק האגודות העותומאניות
- ▶ "מוסד ציבורי" - פקודת מס הכנסה
- ▶ מלכ"ר - חוק מע"מ
- ▶ מוסדות ציבור - חוק מיסוי מקרקעין
- ▶ חבר בני אדם - חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)

## מתוך אתר "גיידסטאר" משרד המשפטים

בגיידסטאר תמצאו את המידע המקיף והמהימן ביותר על כל העמותות והארגונים ללא כוונת רווח בישראל. הנתונים מבוססים על מקורות ממשלתיים ודיווחים רשמיים.

3,336

אגודות עותומניות

3,300

הקדשות

35,551

עמותות

43,659

אלכ"רים באתר

# התייחסות להטבות המס: "מוסד ציבורי" מול "מלכ"ר"

קיים חוסר סימטריה בין "מוסד ציבורי" בפקודת מס הכנסה – לבין "מלכ"ר" בחוק מע"מ וזה יוצר השלכות שונות של בהיבטי מיסוי

"מוסד ציבורי" = פקודת מס הכנסה - מבחן המטרה הציבורית

"מלכ"ר" = חוק מע"מ - מבחן כוונת הרווח

# הטבות מס למוסד ציבורי – מס הכנסה

5

## הקלות במס הכנסה

■ **פטור על הכנסות** - פטור ממס למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה על פי תנאי הסעיף.

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.

■ **פטור על רווח הון** - פטור ממס מכוח סעיף 9(2) לפקודה ניתן גם בגין רווח הון בידי המוסד הציבורי, אם מקורו אינו בעסק.

■ **פטור מדמי שכירות** - תחולת [חוק מס הכנסה \(פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים\)](#) ([הוראת שעה](#)), [התש"ן-1990](#), חלה גם על השכרת דירת מגורים למוסדות מסוימים כפי שנקבעו ע"י הנציב ופורסמו ברשומות, שפעילותם אינה למטרת רווח.

# הטבות מס למוסד ציבורי – מיסוי מקרקעין

## הקלות במס שבח ובמס רכישה -

- ▶ **סעיף 61(ב) לחוק** - הסעיף מעניק פטור מלא או חלקי ממס שבח למוסד ציבורי בכפוף לתנאים המנויים בסעיף.
- ▶ **סעיף 49ב(6) לחוק** - הסעיף קובע פטור ממס במכירת דירת מגורים שקיבל מוסד ציבורי בירושה בכפוף לתנאי הסעיף.
- ▶ **תקנה 9 לתקנות מס רכישה** - תקנה 9 [לתקנות מס שבח מקרקעין \(מס רכישה\)](#), [תשל"ה-1974](#), קובעת הקלה בשיעור מס רכישה (מדרגת מס אחת בשיעור של 0.5%) בעת רכישת זכות במקרקעין כפוף לתנאי הסעיף.
- ▶ תקנות מיסוי מקרקעין (שבח מכירה ורכישה)(פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), התשס"ה - 2005 - פטור ממס רכישה ברכישת זכות במקרקעין ממוסד ציבורי אחר או מרשות מקומית על פי תנאי התקנה.

## הטבות מס למלכ"ר – מע"מ

► המשמעות העיקרית של הסיווג כמלכ"ר לעניין [חוק מע"מ](#) היא כדלקמן:

► מלכ"ר אינו חייב במס עסקאות למעט מקרים ייחודיים כגון עסקאות אקראי לעניין [חוק מע"מ](#) (השכרה או מכירת מקרקעין, מתן הלוואות), עסקאות קבלת שרות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת (תקנה 6א [לתקנות מע"מ](#)) ועסקאות קבלת שרות או רכישת נכס מתושב חוץ (תקנה 6ד [לתקנות מע"מ](#)).

## הטבות המס לתורם - סעיף 46

- **זיכוי ממס על תרומות** - זיכוי ממס על תרומה למוסד ציבורי שאושר לעניין סעיף **46** לפקודה, במגבלות הסכומים והתקרות המנויים בסעיף.
- **פטור על רווח הון** - פטור ממס רווח הון במתן מתנה למוסד ציבורי עפ"י סעיף 97(א)(4) לפקודה.
- **פטור ממס שבח** - פטור ממס **במכירת** זכות במקרקעין **ללא תמורה למוסד ציבורי** לפי סעיף **61(א)** לחוק מיסוי מקרקעין.



# היבטי מיסוי נוספים מוסד ציבורי /מלכ"ר

## אי התרת קיזוז מס תשומות

► מלכ"ר אינו רשאי לקזז מס תשומות למעט מקרה ייחודי הנוגע למכירת מקרקעין בהתקיים הוראות סעיף 43א [לחוק מע"מ](#).

## חיוב במס שכר

► מלכ"ר מחויב במס שכר בשיעור **7.5%** מהשכר ששילם, בהתאם לאמור בסעיף 4(א) [לחוק מע"מ](#).

## חיוב במס הוצאות עודפות

► מכוח סעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה מוסד ציבורי מחויב בתשלום מס בגין הוצאות עודפות בשיעור של 90% ללא זכות לניכוי או לקיזוז (לעומת חבר בני אדם אחר שחייב רק ב -45%).

# אגודה עותומנית

## חוק האגודות העותומניות – בוטל –

חוק העמותות שנכנס לתוקף ב 1980 יצר גוף משפטי חדש שהחליף את האגודה העות'מאנית. דינה של אגודה עות'מאנית "להיות מוחלפת ע"י עמותה לפי סעיף 68 לחוק העמותות" (ע.א. 10419/03 תומר דור נ. רמת הדר כפר שיתופי להתיישבות)

### ולמרות זאת.....

על פי ההערכה, יש בישראל כיום בין 3,000 ל 4,000- אגודות עותומניות פעילות, בהן גופים ציבוריים גדולים ובעלי השפעה יומיומית על הציבור: הסתדרויות (הכללית, הלאומית והרפואית) (ארגוני עובדים ומעסיקים והתאחדויות מקצועיות) כגון לשכת עורכי הדין, הסתדרות המורים, מד"א) שהתאגדו לפי החוק העותמני. (גלובס 10/2/21)

**החלטה מספר 3662 של הממשלה מיום 11.03.2018: ריכוז הסמכויות לפי החוק העותומני על האגודות במשרד המשפטים: א.** בהתאם לסעיף 31(ב) לחוק-יסוד: הממשלה, להעביר את הסמכויות המוקנות לשר הפנים לפי החוק העותומני על האגודות אל שרת המשפטים. **ההחלטה תובא לאישור הכנסת.**

**ב.** בהתאם לסעיפים 33(א) ו-33(ג) לחוק-יסוד: הממשלה, לאצול את סמכויות הממשלה לפי החוק העותומני על האגודות לשרת המשפטים ולהסמיך את שרת המשפטים לאצול את הסמכויות האמורות – כולן, מקצתן או בסייגים – **לרשם העמותות.**

## התייחסות להטבות המס : אגודה עותומנית

**לעניין סעיף 9(2)** – רשות המיסים מכירה כ"מוסד ציבורי" בהתקיים כל התנאים שבסעיף 9(2)

למרות שחוק האגודות העותומניות – בוטל עדיין מקיים את ההגדרה של "חבר בני אדם" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה : "חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, **בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות**;

**לעניין סעיף 46** – בעייתי מכיוון וכל עוד אגודה עותומנית אינה מאוגדת כעמותה אין לה אישור ניהול תקין ובאין אישור ניהול תקין מרשם העמותות ולכאורה לא ניתן להביאה לאישור ועדת הכספים

# השלכת החלטת הממשלה לעניין סעיף 46 - מדיניות הטיפול בתקופת המעבר -



בתקופת המעבר - עד להוצאת התקנות רשות המיסים  
**תחדש** אישורים לאגודות העותומניות שאין להן אישור ניהול  
תקין **לשנה בלבד** (במקביל הן **לא** תיכללנה במהלך המרוכז  
להפקת אישורים המקנה חידוש אישור ל 3 שנים)



בתקופת המעבר - עד להוצאת התקנות רשות המיסים **לא**  
**תטפל בבקשות חדשות** לאישור 46/61 של אגודות  
עותומניות שלא עמדו בחובת הדיווח לרשם העמותות (הן  
החובה הטכנית והן החובה המהותית)



במהלך תקופת המעבר ולקראת הערכות סופית - ייבחנו גם  
מקרים מסוימים לגופו של עניין (כגון הקלות שונות וחידוש  
אישורים לתקופות ארוכות יותר)

# הקדש

## הקדש = נאמנות לתועלת הציבור

פרק ב' לחוק הנאמנות : עוסק ב"נאמנות על פי כתב הקדש"

### ההקדש מהווה נאמנות לתועלת הציבור

סעיף 17 לחוק הנאמנות : מתייחס ליצירתו ותחילתו של ההקדש

(א) הקדשת נכסים לטובת נהנה או למטרה אחרת (להלן – הקדש) **טעונה מסמך בכתב** (בחוק זה – כתב הקדש) שבו מביע יוצר ההקדש את כוונתו ליצור הקדש וקובע מטרותיו, נכסיו ותנאיו, והמסמך הוא אחד מאלה:

(1) כתב חתום בידי יוצר ההקדש בפני נוטריון;

(2) צוואה של יוצר ההקדש, למעט צוואה בעל-פה;

(3) הוראת תשלום לענין סעיף 147 לחוק הירושה, תשכ"ה-1965.

(ב) תחילתו של הקדש היא עם העברת השליטה בנכסי ההקדש לידי הנאמן.

(ג) נמצאו נכסים המשמשים הקדש, אלא שאין על כך כתב הקדש, רשאי בית המשפט להצהיר על קיום הקדש ולהגדיר מטרותיו, נכסיו, תנאיו ותחילתו.

# "הקדש ציבורי"

## סעיף 26 לחוק הנאמנות

מגדיר "הקדש ציבורי" כ"נאמנות שמטרתה או אחת ממטרותיה היא קידומו של עניין ציבורי". לפי לשון החוק, כל זיקת נאמנות שאחת ממטרותיה היא קידומו של עניין ציבורי – היא הקדש ציבורי.

גם נאמנות על פי חוזה, שאחת ממטרותיה היא קידומו של עניין ציבורי, נכללת בהגדרת "הקדש ציבורי".

לא ניתן לרשום בפנקס המקרקעין נכס על שם הקדש ציבורי וכי ההקדש הציבורי אינו אישיות משפטית עצמאית.

חובת התאגדות ברשם התאגידיים – רשם ההקדשות

# "הקדש דתי"

סעיף 41 לחוק הנאמנות: מחריג מתחולתו "הקדש דתי"

**(א) לגבי הקדש דתי שנוסד בפני בית דין דתי על פי הדין הדתי רשאי בית הדין הדתי להורות שהוראות חוק זה בענין יצירת הקדש ובענין ניהולו הפנימי לא יחולו עליו.**

ייסוד ההקדש בפני בית הדין הוא תנאי לסמכות השיפוט של בית הדין, אך אינו בהכרח תנאי לתוקף יצירת הנאמנות. - סמכות בית הדין הוא ייסוד ההקדש על ידי היוצר בפני בית הדין הדתי.

## התייחסות להטבות המס: "הקדש דתי" מול "הקדש ציבורי"

**לעניין סעיף 9(2)** – "הקדש דתי" ו"הקדש ציבורי" יכולים להיכלל במסגרתו, רשות המיסים מכירה כ"מוסד ציבורי" ב"הקדש דתי" וב"הקדש ציבורי" בהתקיים כל התנאים שבסעיף 9(2)

למרות ש"הקדש דתי" הוחרג מתחולתו של חוק הנאמנות: הוא עדיין מקיים את ההגדרה של "חבר בני אדם" שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה: "חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, **בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות**;

**לעניין סעיף 46** – רק "הקדש ציבורי" לגבי "הקדש דתי" זה בעייתי מכיוון וכל עוד הוא לא מאוגד כהקדש ציבורי אין לו אישור ניהול תקין ובאין אישור ניהול תקין מרשם העמותות ולכאורה לא ניתן להביאה לאישור ועדת הכספים



# מכירה על ידי "הקדש"

סוגיית החבות במס במכירת מקרקעין על-ידי הקדש נידונה בפסק הדין של ועדת הערר בירושלים : **הקדש בת-שבע חנוך לטובת יתומים מעדת העדנים נגד מנהל מס שבח ירושלים (עמ"ש 132/99 ) בה נפסק להלן :**

1. יצירת ההקדש משמעה העברת הנכס לנאמן **עבור הנהנים**, אותם קבע יוצר ההקדש
2. יצירת הקדש בנסיבות כאמור היא במהותה עיסקה במקרקעין, מאחר והעניקה לציבור הנהנים זכות במקרקעין.
3. במועד יצירת ההקדש, יוצר ההקדש הינו "מוכר" וה"קונה" הוא ציבור הנהנים שלשמו ולמענו נוצר ההקדש.
4. אם ההקדש מוכר את נכס המקרקעין לצד ג', המוכרים הם למעשה ציבור הנהנים.



## מכירה על ידי "הקדש" – מוקש מס ?

הקדש - ספק אם זכאי לפטור ממס "כמוסד ציבורי" מהסיבות שלהלן:

1. "הקדש" הינו הקדשת נכסים **לטובת נהנים** או לטובת מטרה.
2. כתב ההקדש הינו מסמך, שבו מביע יוצר ההקדש את כוונתו ליצור הקדש וקובע את מטרותיו, נכסיו ותנאיו,
3. תחילתו של הקדש היא עם העברת נכסי ההקדש לידי הנאמן.

לאור כך שמהותו של הקדש כסוג של נאמנות, שבה הבעלים של נכסי ההקדש הם הנהנים, ספק אם ההקדש יכול היה לקבל אישור כמוסד ציבורי כאמור, ויותר מכך - אם קבלת אישור כאמור הייתה עשויה להקנות לו את הזכאות לפטור לפי סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. (גלובס 13/11/05 עו"ד ירדנה אייזקוב (סרוסי) ועו"ד מאיר מזרחי)

## מהו הקדש ש"מרבית נאמניו" אינם קרובים זה לזה

"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);

"חבר בני אדם" סעיף 1 לפמ"ה - "חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;

"מרבית נאמניו" = 3 חברים לפחות בהקדש לעומת 7 חברים ביתר "חבר בני אדם"

# חברה לתועלת הציבור – הוראות כלליות

סימן א': חברה לתועלת הציבור (תיקון מס' 6) תשס"ז-2007

345א. (א) חברה לתועלת הציבור היא חברה שבתקנונה נקבעו מטרות ציבוריות בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים או חלוקה אחרת לבעלי מניותיה (בפרק זה – חלוקת רווחים).

(ב) בפרק זה, "מטרות ציבוריות" – מטרה כמפורט בתוספת השנייה; השר, באישור ועדת החוקה חוק ומשפט של הכנסת, רשאי לשנות את התוספת השנייה.



לתשומת לב

המטרות הציבוריות להכרה במוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה שונות, או אינן חופפות למטרות הציבוריות להכרה בחל"צ שבתוספת השנייה של חוק החברות

# תוספת שנייה (סעיף 345א) פירוט המטרות הציבוריות

מטרה שענינה הוא אחד מאלה:

- (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.

# קרן לתועלת הציבור (תיקון מס' 23) תשע"ד-2013

- (1) קרן משפחתית לתועלת הציבור בסעיף 345לז(א); - מספר התורמים הכולל לקרן משפחתית לא יעלה על עשרים
- (2) לעניין קרן בניהול פרטי לתועלת הציבור בסעיף 345לז(ב);
- (3) לעניין קרן בניהול ציבורי לתועלת הציבור – אין אדם שמחזיק בשליטה בה, לרבות מכוח הסכם עם החברה.

# התייחסות להטבות המס : " חברה לתועלת הציבור " מול " קרן לתועלת הציבור "

## לעניין סעיף 9(2) -

1. חברה לתועלת הציבור יכולה להיכלל במסגרתו, בהתקיים כל התנאים שבסעיף 9(2)
2. "קרן משפחתית לתועלת הציבור לא יכולה להיכלל במסגרתו, לא תעמוד בהגדרת "מוסד ציבורי" שבסעיף 9(2)

**"מוסד ציבורי" - חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה,....**

## לעניין סעיף 46 -

1. חברה לתועלת הציבור יכולה להיכלל במסגרתו.
2. קרן משפחתית לתועלת הציבור לא יכולה להיכלל במסגרתו כי לא עמדה בהגדרת "מוסד ציבורי" שבסעיף 9(2)

# אגודה שיתופית

## המקור החוקי : פקודת האגודות השיתופיות

מתוך סעיף 1 לפקודת מס הכנסה : "רשות מקומית" - עיריה, מועצה מקומית או רשות אחרת כיוצא באלה, שנתכוננה לפי כל חוק בר-תוקף אותה שעה המורה על הקמתן של רשויות שלטון מקומיות, ולרבות **אגודה שיתופית וכל גוף אחר הממלאים אותה שעה תפקידה של רשות מקומית**;

מכאן , זכאית להטבות



## התייחסות להטבות המס : אגודה שיתופית

### לעניין הכרה כרשות מקומית שבסעיף 9(2) – פטור ממס כ"רשות מקומית"

אגודה שיתופית הממלאת אותה שעה תפקידה של רשות מקומית יכולה להיכלל בפטור ממס מסגרתו, כרשות מקומית (להבדיל ממוסד ציבורי שמטרתו - מתן שירותים מוניציפליים ליישובים ביו"ש ובאזור הגולן) (א) 9(2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו.....

### לעניין סעיף 9(3) – פטור ממס ב"עסקיה עם חברה בלבד "

9(3) הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חברה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עסקיה של האגודה הם בהספקת טובין, ציוד או שירותים לשימוש ביתי או פרטי בלבד, ולא לצורך עסקו או משלח-ידו של אותו חבר או אדם;

לעניין הכרה כמוסד ציבורי שבסעיף 9(2) – לכאורה כן, אם פועלת למטרה ציבורית של מתן שירותים מוניציפליים ליישובים ביו"ש ובאזור הגולן שבתקנות מכוח סעיף 9(2) ועומדת בכל תנאי סעיף 9(2)

# תודה על ההקשבה