



**הכנסת
הלשכה המשפטית**

היועצת המשפטית לוועדת הכספים

סימוכין: 043498-2021

כ"ד באייר התשפ"א

6 במאי 2021

לכבוד
חברי ועדת הכספים

נכבדי,

הנדון: אישור מוסדות ציבור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

לקראת הדיון הקבוע בוועדה לאישור מוסדות ציבור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, להלן סקירה משפטית לגבי סעיף 46 לפקודה, וכן רקע ביחס לאישור מוסדות ציבור לפי הסעיף האמור.

א. סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

1. סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה קובע שאדם שתרם בשנת מס סכום העולה על 190 ש"ח לקרן לאומית¹ או למוסד ציבורי, כמשמעותו בסעיף 29(2), שקבע שר האוצר, באישור ועדת הכספים, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה, ולחברה - בשיעור מס החברות (23% לשנת 2021).
2. לא יינתן זיכוי בשנת מס פלוניית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על 9,294,000 ש"ח, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי); סכום העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, עד לסכום תקרת הזיכוי לשנה.
3. מוסד ציבורי שהוכר לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ייחשב גם כמוסד ציבורי לצורך סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין, ויחול לגביו פטור מלא או יחסי ממס במכירת זכות במקרקעין, בהתאם לתקופה שבה החזיק המוסד בנכס ולתקופה שבה עשה המוסד שימוש בנכס.
4. תכליתו של סעיף 46 לפקודה היא להקל על פעילותם של מוסדות ציבור הפועלים בתחומים הקבועים בחוק. באמצעות סעיף זה המדינה מעניקה זיכוי ממס בעד תרומה שניתנת למוסדות הציבור הללו ובכך מעודדת תרומת כספים להם ולמטרותיהם. במקום הטבת מס או תקצוב ישיר, סעיף 46 לפקודה מקנה למוסדות הציבור הטבה עקיפה מטעם המדינה. לגישת המצדדים בסעיף, ארגוני המגזר השלישי ממלאים חלל בתחומים בהם המדינה הקטינה או הפסיקה את מתן השירותים לגביהם, ולפיכך לכל הפחות על המדינה לסייע להם בדרך כלשהי. מנגד נטען כי התחזקותם של ארגוני המגזר השלישי מביאה להפרטתם של השירותים שהם מעניקים, על פני הענקתם על ידי המדינה.

¹ הסוכנות היהודית לא"י, ההסתדרות הציונית העולמית, המגבית המאוחדת לישראל והקרן הקיימת לישראל.

ב. השיקולים לצורך קביעה של מוסד ציבורי

ב.1. השיקולים הקבועים בפקודה

5. השיקולים לצורך קביעה של מוסד ציבורי לעניין הכרתו לפי סעיף 46 לפקודה לא מופיעים בסעיף 46 לפקודה והם גובשו לאורך השנים בחוזרים של רשות המסים. עוד קודם לפסיקה בבג"צ ויפאסנה (שבה בית המשפט קרא לקבוע קריטריונים לבחינת בקשות על ידי רשות המסים לפי סעיף 46) ביקשה ועדת הכספים לקבוע קריטריונים מהותיים במסגרת סעיף 46 ובחיקקה ראשית. הוועדה סברה כי קביעת הקריטריונים בחיקקה ראשית נכונה יותר מהפעלת שיקול דעת מהותי על ידי רשות המסים וכן סברה כי קביעת הקריטריונים תסייע ביצירת הליך שקוף יותר ונכון יותר ציבורית. רשות המסים ומשרד המשפטים התנגדו לכך ולכן למרות קריאות הוועדה וניסיונות הוועדה לשלב קריטריונים בחיקקה (ראה למשל דיוני הוועדה בהצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 194), התשע"ב-2012²), הדבר לא נעשה.

6. סעיף 9(2) קובע את התנאים הבאים למוסד ציבורי: חבר בני אדם של 7 לפחות (או הקדש), רוב החברים אינם קרובים, המוסד קיים למטרה הציבורית, המוסד פועל למטרה ציבורית. כן נקבע כי הכנסותיו של המוסד ונכסיו משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, וכי הוא מגיש דוח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה לפי תקנות שהתקין שר האוצר³.

7. מטרה ציבורית מוגדרת בסעיף 9(2) כ-"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית";

8. "מטרה אחרת" - לאורך השנים אושרו על ידי שר האוצר מטרות שונות כמטרות ציבוריות⁴. רשות המסים מפרשת את הסמכות השירותית של שר האוצר בקביעת מטרה ציבורית אחרת, כך שתופעל רק במקרים ומנימוקים חריגים ומיוחדים.

9. בחוזר מס הכנסה מס' 52/2001⁵, פורטו קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית אחרת על פיהם יפעיל השר את שיקול דעתו. חלק מהשיקולים מופיעים בחוזר כשיקולים לאישור עמותה וחלקם שיקולים נוספים וביניהם: בחינת מכלול השיקולים הפיסקליים, הכלכליים, החברתיים ואחרים תוך התחשבות בסדרי עדיפויות בניצול תקציב המדינה, בחינה האם המטרה הנוספת עולה בקנה אחד עם מטרת החוק, האם היא נועדה לשרת את הציבור הרחב, האם לציבור הרחב יש עניין בה; אינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כיהודית ודמוקרטית; אינה פוגעת בביטחון הציבור והמדינה, בתקנת הציבור; אינה שנויה במחלוקת ציבורית או פוליטית; אין לה

² תיקון מס' 194 כלל קביעת הוראות ביחס לסכום התרומה המקנה זיכוי ממס לפי סעיף 46, וביחס להגבלת תוקף האישורים שניתנו למוסדות ציבוריים עד שנת 1992 (שלבניהם נקבע כי הם יעמדו בתוקפם כל עוד לא בוטלו) באופן מדורג.

³ בתקנות נקבע כי מוסד ציבורי חייב להגיש דוח לפי סעיף 131 (טופס 1215), ואם יש לו הכנסה שאינה פטורה ממס לפי סעיף 9(2), היא תפורט בטופס 1215א, וכן דוחות נוספים, בהם – מאזן ודוח הכנסות והוצאות מבוקרים, דוח המפרט יתרת הלוואות ארוכות טווח שנתן וקיבל המוסד, פירוט השקעות בשוק ההון וכיו"ב.

⁴ מטרות ציבוריות שאושרו: עידוד החיסכון לחינוך ולימוד גבוה; מטרות האגודה למען בטחון ישראל – הקרן להתעצמות צה"ל; מתן שירותים מוניציפליים ליישובים באזור יהודה, השומרון, ורמת הגולן; מניעת תאונות; תנופה לצמיחה לסיוע למניעת אבטלה במשק; קרן גנסי – לקידום ופיתוח הנגב; סיוע ליישובים במצוקה; קליטת עליה; סיוע לחיילים משוחררים; פעילות למען טוהר מידות בשירות הציבורי ומינהל תקין; שמירה על איכות הסביבה למען הכלל; הגנה על זכויות האזרח בישראל; הגנה אזרחית על בטחון תושבי ישראל ואזרחיה מפני מלחמה או פעולות איבה; פעילות לקידום וטיפוח מגזר ההתנדבות בישראל ומינהל תקין במוסדות ציבור; עידוד תעסוקה והכשרה מקצועית של אוכלוסיות חלשות; סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות.

⁵ חוזר מס הכנסה מס' 2/2001 בעניין קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי מיום 07/02/2001.

גוון פוליטי ואינה כרוכה במאבק פוליטי; בעלת אופי מתמשך; למדינה עניין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים; ואינה מתקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה⁶.

2.2. חוזרי רשות המסים

10. פעילות מוסד ציבורי בתחום המטרות הציבוריות לא מעניקה אוטומטית מעמד של מוסד ציבור. לאורך השנים בחוזרי רשות המסים נקבעו הליך פרוצדורלי וכן שיקולים מהותיים.

11. **הליך פרוצדורלי** - לשם קביעתו של מוסד ציבור לצורך סעיף 46 לפקודה, על המוסד לפתוח תיק ולנהל פנקסים כדון⁷, להגיש טופס בקשה להכרה כמוסד ציבורי לעניין תרומות (טופס 5245) ולחתום על כתב התחייבות⁸, בצירוף מסמכים נדרשים⁹; הגשת הבקשה לאישור לפי סעיף 46 או לחידוש האישור צריכה להיעשות במועד; בנוסף, עליו להגיש דוחות שנתיים (לעניין הכנסות, הוצאות ונכסי המוסד הציבורי) באופן רצוף, מדי שנה כאשר אי הגשת דוחות למעלה שנתיים ברציפות עשויה לבטל את האישור; על המוסד להמציא גם אישור ניהול תקין מרשם העמותות במשרד המשפטים.

12. בקשות שהוגשו כנדרש כאמור מועברות לדיון ביחידה האחראית על מלכ"רים ברשות המסים, ונקבע לגביהן אם המוסד הוא מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 2)9 לפקודה. לאחר שאישרה רשות המסים את הבקשה, עד לדיוני ועדת פריש, הבקשה הייתה מועברת לאישורו של שר האוצר והוא היה מעביר את הבקשה לאישור ועדת הכספים; לאחר המלצות ועדת פריש – מנהל רשות המסים לא מעביר את הבקשות המאושרות לשר האוצר, אלא ישירות לוועדת הכספים. לאחר שאישרה ועדת הכספים את המוסד הציבורי כאמור, הוא זכאי לאישור שמי שיתרום לו בסכומים הקבועים בסעיף 46 יהיה זכאי לזיכוי ממס בעד התרומה.

13. **שיקולים מהותיים** - במסגרת הבדיקה שנעשית במחלקת מלכ"רים ברשות המסים לאורך השנים פותחו מבחנים ושיקולים לפיהם רשות המסים פעלה. בנוסף לבחינת מקור ההכנסות ואופיין¹⁰, רשות המסים קבעה בחוזריה שיקולים נוספים בטרם נתנה אישור למוסדות ציבור לצורך סעיף 46.

14. בחוזר שפורסם בשנת 2001 פורסם חוזר מס הכנסה מס' 2/2001 בנושא "קיום מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי". נסקרו שיקולים שונים מהותיים באופיים שרשות המסים בחנה לצורך קביעת מוסד ציבור לצורך סעיף 46 לפקודה. בין השיקולים שנקבעו בחוזר:

⁶ שיקולים אלה נקבעו בחוזר הקודם טרם עדכנו לגבי מטרה נוספת שהשר קבע. לא ברור מהם השיקולים לאור החוזר החדש ועמדת ועדת פריש שיש להרחיב את המטרות הציבוריות.

⁷ לשם כך, על מגיש הבקשה לפנות לאגף המע"מ על מנת להירשם כמלכ"ר (טופס 24), לפנות לפקיד שומה לפתיחת תיק, וכן למחלקת ניכויים ולפתוח תיק ניכויים. עליו לסלק חובות במס הכנסה או להמציא אישור על הסדר תשלומים מפקיד שומה.

⁸ שבו המוסד מתחייב להגיש מידי שנה דוחות שנתיים; לא לחלק כספים ולתת טובות הנאה אלא אם למטרות ציבוריות; לא להעביר נכסים של המוסד לעובדיו, חבריו לתורמים ולקרוביהם; לא להעסיק במוסד עובד או נותן שירותים שהוא קרוב של חבר הנהלת המוסד, אלא באישור רשות המסים; לא לקיים קשר עסקי בין מיסדי חברי המוסד או קרוביהם למוסד, אלא באישור רשות המסים; לא לשלם משכורות שאינן סבירות; לא לשלם שכר לעובדים באמצעות חברת ניהול; שיעור ההוצאות מתוך מחזור הכנסות המוסד לא יעלה על השיעור המרבי בהתחייבות; במקרה שהמוסד יפורק יועבר רכושו ונכסיו למוסד ציבורי אחר, ולא יחולק בין חבריו; להחזיק כספי המוסד בפקדונות במוסדות בנקאיים, באג"ח ממשלתי או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח ממשלתי; לשלם את המס בגין הכנסה חייבת מריבית דיבידנד או הפרשי הצמדה; להודיע לרשות המסים על שינוי בתזכיר, בתקנון וכו'; לא לסייע לפעילות מפלגתית; ולא לתקצב או לתרום לתאגידים שאינם מוסדות ציבור.

⁹ בין היתר, תקנון המוסד (שחייב לכלול הגדרת מטרות המוסד כמוסד ציבורי; נכסיו והכנסותיו של המוסד משמשים רק למטרות המוסד; חלוקת רווחים או טובות הנאה בין חבריו אסורה; ובמקרה של פירוק, יועבר רכוש המוסד למוסד ציבורי אחר, ולא יחולק בין חבריו), אישור רו"ח על ניהול ספרים, דוגמאות של קבלות וכו'.

¹⁰ פעילות הנושאת אופי עסקי למשל אינה מזכה בהטבה מכח סעיף 46 לפקודה היקף פעילות עסקית מהותית ביחס לכלל פעילות המוסד; קיים מוסד מתחרה בסקטור העסקי; מחירי המוסד קרובים למחיר השוק; המוסד מספק סחורות ושירותים לגופים עסקיים, וכיו"ב.

- א. כל מטרות המוסד הן ציבוריות ;
- ב. המוסד מקיים פעילות ציבורית הלכה למעשה ;
- ג. פעילות המוסד מקדמת את רווחת הציבור ככלל, להבדיל מקבוצות חברתיות מצומצמות וסגורות, ללא יצירת אפליה ;
- ד. המטרה הציבורית הושגה ללא קשר או התניה בין שיעור ההשתתפות במימון הוצאות המוסד לבין הציבור הנהנה משירותיו ;
- ה. התמורה שהמוסד גובה בגין מכירת נכסים או מתן שירותים נמוכה באופן מהותי ממחיר השוק ;
- ו. מפעילי המוסד, עובדיו ובעלי עניין בו לא הפיקו הנאה כלכלית אישית, למעט שכר סביר ;
- ז. המוסד אינו פועל למטרות רווח (לרבות טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, ותשלומי שכר לא סבירים), ולא מחלק רווחים לחבריו ;
- ח. המוסד לא יחלק כספים, נכסים או מוצרים בני קיימא ולא ייתן טובות הנאה בכסף או בשווה כסף בדרך כלשהי, לרבות על ידי הסבה מראש של זכות, במישרין או בעקיפין, אלא אם החלוקה האמורה הינה לשם הגשמת מטרותיו הציבוריות של המוסד ;
- ט. הקריטריונים ותנאי הזכאות לקבלת שירותים מהמוסד עומדים במבחנים אובייקטיביים המפורסמים לציבור הרחב ;
- י. תהליכי קבלת החלטות במוסד נעשים על פי אמות מידה ציבוריות ותוך זכות שווה לכל חבר הנהלה בתהליך קבלת ההחלטות ; כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידית ;
- יא. פעילות המוסד ממומנת מתרומות או שנעשית בחלקה על ידי מתנדבים ;
- יב. המוסד אינו מסייע במישרין או בעקיפין לפעילות פוליטית או מפלגתית ;
- יג. המוסד אינו מעסיק אדם בהעסקה הכרוכה בניגוד אינטרסים שיש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים ;
- יד. 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 ;
- טו. במקרה של פירוק, נכסי המוסד יועברו למוסד ציבורי אחר שבידו אישור לפי 46 ;
- טז. המוסד משתמש בנכסיו ובהכנסותיו להשגת מטרותיו הציבוריות ואינו צובר עודפי הכנסה לאורך זמן ;
- יז. מוסד ציבורי רשאי לקיים פעילות עסקית בתנאים הבאים : היקף הפעילות העסקית אינו מהותי ; המוסד מנהל שתי מערכות ספרי חשבונות נפרדות, ומדווח על הכנסתו מעסק כדיו ; אינו מממן פעילות עסקית גרעונית מתמשכת ; רווחיו מופנים למימוש מטרותיו ולמימון פעילותו הציבורית ;
- יח. מוסד המאוגד כחברה אינו רשאי לגייס הון מהציבור על ידי הנפקת מניות, מניות החברה יקנו זכות הצבעה בלבד, המניות לא ניתנות למכירה בתמורה, העברת המניות לאחר טעונה אישור המוסד ;
- יט. פעילות המוסד היא בעלת זיקה למדינת ישראל.

15. עם זאת, לאחר דיוניה של ועדת פריש כמתואר להלן, שונה חוזר רשות המסים ופורסם חוזר מס הכנסה מס' 9/2015 בנושא "קיום מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה", כך שמהחוזר החדש הושמטו הקריטריונים המהותיים הבאים: מכלול השיקולים הפיסקליים, הכלכליים, החברתיים ואחרים תוך התחשבות בסדרי עדיפויות בניצול תקציב המדינה.

16. בנוסף, הושמט הקריטריון של מטרה שאינה שנויה במחלוקת ציבורית או פוליטית עמוקה, וכן הושמטו הקריטריונים: מטרה שלמדינה עניין רב בה ונועדה לשרת יעדים לאומיים ומטרה שאינה מתקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה.

17. בין השיקולים המהותיים נותרו: מטרה שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, מטרה שמיושנה איננו כרוך בהפרת חוקי המדינה ומטרה שאינה פוגעת בתקנת הציבור.

18. שיקולים פרוצדורליים שנקבעו בחוזר החדש הם: המוסד הוא בעל אישור ניהול תקין מאת הרשם הרלוונטי; שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימלית של מנכ"ל במשרד ממשלתי, למעט מקומות בהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים; כספי המוסד הלא מיועדים יושקעו באפיקי השקעה בהתאם לאמור בחוק החברות (תיקון מס' 23), התשע"ד-2013, הדין בנושא אפיקי השקעה סולידיים לכספים עודפים של קרנות לתועלת הציבור. המוסד הציבורי יגיש חוות דעת רו"ח המצהיר כי נבדקו אפיקי ההשקעה כאמור ויוכרו אפיקי השקעה סולידיים נוספים שאושרו ע"י בעל במכות פיקוח ייעודי לתחום בו פועל המוסד הציבורי; תאושר פעילות מוסד בעלת אינטרס לאומי מובהק (כגון הסברה) או פעילות הומניטארית דחופה ונקודתית, בכפוף להתייעצות עם משרד החוץ.

ג. הוועדה הציבורית לקביעת מוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה ("ועדת פריש")

19. ביום 23/8/2012 ניתן פסק דין בבג"צ 10893/08 עמותה לויפאסנה בישראל נ' שר האוצר.
20. עניינה של העתירה בבקשת עמותה לויפאסנה בישראל כי שר האוצר יכיר בה כמוסד ציבורי לצורך סעיף 46(א) לפקודה.

21. עמותת ויפאסנה מלמדת טכניקה שמטרתה לגישת הדוגלים בה היא להביא לשיפור המודעות העצמית וההתנהגות המוסרית של המשתמשים בה. העמותה מעבירה קורסים בין היתר בשיתוף עם שירות בתי הסוהר.

22. רשות המסים דחתה את בקשתה להכרה לפי סעיף 46 משום שמטרתה הציבורית אינה תואמת את מטרותיו של סעיף 46. עמותת ויפאסנה עתרה וטענה שהיא זכאית לפטור ממס בהיותה מוסד ציבורי ושיש לראות את מטרותיה כחינוך או כסעד.

23. בית המשפט דחה את העתירה. הוא ציין שהקווים המנחים בחוזר מס הכנסה מועילים יותר לצורך השאלה אימתי לא לאשר מטרה ציבורית. אולם כוחם אינו רב להם כדי להתוות תשובה לשאלה הפוזיטיבית לאלו גופים יש להעניק הכרה מסוג זה. במובן זה כללים אלו לא מהווים רשימה ממצה ולפיכך הרשות היתה רשאית לשקול שיקולים רלבנטיים נוספים מעבר לאלו שמופיעים בחוזר.

24. כמו כן, בית המשפט התייחס לצורך בהסדרת המדיניות ביחס לסעיף 46, והמליץ לשר האוצר לגבש בתוך שנה קריטריונים ברורים שיהיה בהם כדי לאיין את החשש מפני הפעלה מפלה של הסמכות המסורה לשר האוצר מכוח סעיף 46(א) לפקודה.

25. ביום 03/12/2013 מינה שר האוצר ועדה ציבורית לקביעת מוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה¹¹ (להלן – ועדת פריש) שתבחן את אמות המידה והקריטריונים לפיהם יקבע מוסד ציבורי.

26. בחודש מאי 2014 הוגשו המלצות ועדת פריש לשר האוצר. הוועדה הבחינה בין המלצות שניתן ליישמן בטווח הקצר לבין המלצות שנדרשים תיקוני חקיקה לצורך יישומן. להלן סקירה קצרה של הדוח של ועדת פריש:

27. לעניין **המטרות הציבוריות** - ועדת פריש המליצה להרחיבן כך שיוגדלו מספר העמותות הזכאיות לקבל הטבה לפי סעיף 46. בנוסף, הוועדה סברה כי יש לעדכן את רשימת המטרות הציבוריות כך שהן ישקפו נכון יותר את רוח התקופה. הוועדה הציעה לתקן את החקיקה¹², להרחיב את הרשימה בדרך של הוראת שעה ולאפשר לשר האוצר, באישור ועדת הכספים, את הארכתה מעת לעת.

28. לעניין **אמות מידה** - הוועדה הדגישה את הצורך שטיפול בבקשות לפי סעיף 46 יהיה אובייקטיבי וענייני תוך הקפדה על שוויון. הומלץ לעדכן את חוזרי רשות המסים בטווח הקצר כך שהקריטריונים יהיו גלויים לציבור. כן הומלץ לבצע תיקוני חקיקה בטווח הארוך. ועדת פריש הבחינה בין תבחינים פרוצדורליים לתבחינים מהותיים. לעניין התבחינים הפרוצדורליים (כגון בדיקת רישום, פתיחת תיק במע"מ, פתיחת תיק במס הכנסה, אישור ניהול תקין, בחינת ניגודי עניינים, מחזור פעילות מינימאלי של 30,000 ש"ח וכיו"ב), הוועדה אימצה קריטריונים שהיו קיימים בחוזרי רשות המסים ובהוראות הביצוע שלה. בנוסף, הוועדה המליצה על הגבלת הוצאות הנהלה והוצאות כלליות, איסור על צבירת עודפים על ידי המוסד הציבורי, הפניית כספים לאפיקי השקעה מאושרים, והגבלת שכר (נושאים אלה טעונים תיקוני חקיקה). הוועדה התייחסה לנושאים נוספים שעלו לגביהם שאלות לאורך השנים, וביניהם ביצוע פעולות בחו"ל הדרישה למדד אפקטיביות של העמותות, תרומות בשווה כסף.

29. לעניין **סמכויותיהם של שר האוצר ושל ועדת הכספים** - ועדת פריש קיימה דיונים רבים בשאלת גדר סמכויותיהם של שר האוצר ושל ועדת הכספים והחשש לפוליטיזציה בנושא סעיף 46. בהמלצותיה נקבע כי סמכות האישור לעניין סעיף 46 תופקד בידי מנהל רשות המסים במקום שר האוצר (דבר הטעון תיקון חקיקה או בדרך של אצילת סמכות). כמו כן, נקבע שמנהל רשות המסים יבדוק על פי קריטריונים סדורים את הבקשות לפי סעיף 46 ויעביר את החלטותיו לוועדה פנימית שתורכב גם מנציגי ציבור. רק לאחר התייעצות עם הוועדה הפנימית תוכן רשימה של עמותות שאושרה על ידי רשות המסים.

¹¹ השופטת בדימוס, הגב' שרה פריש עמדה בראש הוועדה וחבריה היו: ד"ר יגאל בן שלום, רו"ח חוסאם בשארה, גב' אהובה ינאי, מר אבינועם ערמוני, יועץ מס יעקב וירזיבנסקי, ד"ר רויטל עמרן, עו"ד ירון קידר, עו"ד לימור תוסיה כהן (משרד המשפטים), רו"ח פרידה ישראלי (מינהל הכנסות המדינה), רו"ח יאיר טל (אגף חשכ"ל), רו"ח אהרון אליהו (רשות המסים), רו"ח ארוז אורעד (מרכז הוועדה, רשות המסים). בישיבות הוועדה השתתפו גם מר אלדד עוזרי (עוזר פרלמנטרי של ח"כ ניסן סלומינסקי, מר שמואל ליטוב (עוזר פרלמנטרי של ח"כ משה גפני) והגב' יעל קינן מרקוביץ' (מינהל הכנסות המדינה).

¹² הוועדה מציעה את הרשימה הקבועה בתוספת השנייה לחוק החברות, התשנ"ט-1999 ביחס לחברות לתועלת הציבור.

30. **לגבי ועדת הכספים**, בפני הוועדה נטען כי שילוב ועדת הכספים בהליך מהווה חריג אשר אין לו מקבילה. עוד נטען בדיוני הוועדה כי הדיון בוועדת הכספים מאריך את הליך האישור לעמותות ולפיכך מסרב את ההליך. בהופעתי בפני ועדת פריש הדגשתי את חשיבותה של ועדת הכספים כגורם מפקח שיוצר שקיפות להליך, אשר לא מתקיימת בהיעדרו. ועדת פריש המליצה שרשימה שתגובש על ידי מנהל רשות המסים, תועבר לוועדת הכספים ותופץ לחבריה לתקופה של 14 ימים. ככל שוועדת הכספים לא תבקש לקיים דיון ביחס לעמותה ברשימה שאושרה על ידי רשות המסים – הרשימה תיכנס לתוקף כעבור 14 ימים. מדובר במתכונת דומה שנהגה בוועדת הכספים בעבר לגבי הודעות על עודפי תקציב. דעת המיעוט בוועדת פריש¹³, סברו כי יש לבטל את סמכויותיה של ועדת הכספים כגורם מאשר בפרט נוכח העובדה שמבקשי ההכרה הם גופי המגזר השלישי הפועלים לעיתים בניגוד לעמדתם הפוליטית של חברי הוועדה.

31. המלצה נוספת בדוח היא שאחת לשנה מנהל מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים יגיש לוועדת הכספים דוח ובו דיווח סטטיסטי על העמותות שאושרו ושסורבו לרבות התייחסות למטרותיהן, פעילותן, היקפן הכספי ושנות קיומן. ועדת הכספים תקיים דיון על הדוח כאמור לבחינת יישום המדיניות על ידי רשות המסים והוועדה הפנימית.

ד. הפרקטיקה שנהגה לאחר ועדת פריש

32. שר האוצר אימץ את מסקנות ועדת פריש, וביום 01/08/2014 האציל את סמכותו למנהל רשות המסים. כמו כן, רשות המסים החלה בהוספת נציגי ציבור לוועדה הפנימית וכן בהכנת חוזר להליך אישור לסעיף 46 ברשות המסים.

33. ועדת הכספים והכנסת לעומת זאת לא מצאו לנכון לתקן את החקיקה הראשית ולבטל את סמכויותיה של הוועדה לאשר עמותות ולפעול לפי המלצותיה של ועדת פריש. אף הממשלה לא הביאה הצעת חוק ממשלתית כלשהי לתיקון סעיף 46. לפיכך סמכותה של ועדת הכספים לאשר את המוסדות הציבוריים מכח סעיף 46 נותרה על כנה.

על מנת לייצר הליך שקוף הוחלט על ידי חברי ועדת הכספים שהוועדה תפעל לפי נוהל עבודה שאושר בכנסת ה-19. גם בכנסת ה-20 אימצה הוועדה נוהל עבודה לאישור סעיף 46. נהלי העבודה שאומצו בכנסת ה-19 וה-20 עסקו בעיקר בפרוצדורת האישור בוועדה ובפרטים שעל רשות המסים להביא בפני הוועדה. לפי נהלים אלה, ככל שחבר ועדה ביקש דיון או הצבעה ספציפיים ביחס לעמותה מסוימת, יו"ר הוועדה קיים דיון לגבי אותה עמותה בנפרד, מבלי שעוכבה ההצבעה על יתר העמותות ברשימה.

34. בחוזר החדש, השני שהכינה רשות המסים לאחר דיוני ועדת פריש, נשמטו כאמור לעיל מספר קריטריונים ושיקולים מהותיים שהיו קיימים בחוזרים הקודמים. לכאורה הושמט גם המשפט מהחוזר הקודם שהרשימה אינה רשימה סגורה. השמטתם של קריטריונים אלה מהחוזר הביאה לכך שבפרקטיקה מאותו מועד ואילך נטייתה של רשות המסים היתה לאשר גם מוסדות ציבור שבעבר לא אושרו על ידה (או – אף לא הגישו בקשה לפי סעיף 46 לאור הקריטריונים שנקבעו בחוזר) ולהביאן בפני ועדת הכספים על מנת שזו תקבל החלטה לאישורם בין היתר לפי

¹³ רוי"ח פרידה ישראלי- המשנה לראש אדף כלכלה והכנסות המדינה, משרד האוצר; רוי"ח יאיר טל- סגן בכיר לחשבת הכלכלית, משרד האוצר; עו"ד לימור תוסייה כהן- מחלקת ייעוץ וחקיקה (כלכלי – פיסקאלי), משרד המשפטים.

אותם קריטריונים מהותיים שנשמטו מהחוזר. עמדתה של רשות המסים היתה שמשוואצלה לה סמכות השר להחליט בעניין סעיף 46, אין זה נכון עוד שהיא תפעיל את שיקול הדעת שהפעילה עד כה בהתאם לאותם קריטריונים מהותיים וכי המקום הנכון להפעלתם הוא ועדת הכספים של הכנסת.

35. לאור זאת, ולאור העובדה שלפי סעיף 46 לוועדת הכספים אין סמכות לאשר קביעה של ביטול אישור של מוסד ציבורי (אך יש לה סמכות לאשר חידושו של אישור שבוטל), סברה הוועדה שיהיה זה נכון, לכל הפחות עד לתיקון חקיקה שבו ייקבעו קריטריונים מהותיים ויחודדו המטרות הציבוריות (ככל הנדרש), לקבוע נוהל מהותי לדיוניה של הוועדה במוסדות ציבור.

ה. עבודתה של ועדת הכספים מהכנסת ה-20 ואילך

36. משנת 2018 ואילך עסקה הוועדה בשאלה האם יש לאשר מכוח סעיף 46 כל עמותה שמגישה בקשה ובידי מי הסמכות להחליט שבקשת עמותה מסוימת לא מתאימה להטבה מכוח סעיף 46.

37. בהמשך למספר דיונים שקיימה הוועדה בנושא זה, ביום 22/7/20 גובש נוהל שקובע הן את פרוצדורות עבודתה של ועדת הכספים והן את השיקולים שניתן לשקול במסגרת דיוניה. הנוהל מצ"ב לנוחותכם.

38. מוצע כי דיון זה בוועדה הזמנית ייעשה בהתאם לנוהל האמור, ועם הקמת ועדת כספים קבועה לכנסת ה-24 תקיים הוועדה הצבעה לעניין המשך העבודה בהתאם לנוהל זה.

39. במאמר מוסגר יוער כי בימים אלה תלויות ועומדות שתי עתירות של עמותת יחד רמת השרון ועמותת מצפה לישראל שוועדת הכספים החליטה שלא לאשרן בהתאם לנוהל האמור.

בכבוד רב,

שגית אפיק



**הכנסת
הלשכה המשפטית**

סימוכין : 555564-2020
א' באב התש"ף
22 ביולי 2020

נוהל עבודה לכנסת ה-23

I ההליך להגשת הבקשה לאישור עמותות לוועדת הכספים

1. מנהל מחלקת מלכ"רים יסיים את עבודתו לגבי כל עמותה לפני תום 12 חודשים מיום שהוגשה הבקשה.
2. מיד עם סיום ההליך ברשות המסים, מנהל רשות המסים יעביר לוועדת הכספים את העמותות שרשות המסים מבקשת לאשר בוועדת הכספים.
3. רשימת העמותות תהיה מפורטת, והיא תכלול, בין השאר, את כל אלה: תיאור של פעילות העמותה בפועל; נתונים מלאים ביחס למטרות העמותה וכיצד היא מקיימת את המטרה הציבורית; מקום מושבה של העמותה; מקום פעילותה של העמותה; שמות מנהלי העמותה ושכרם החודשי; שמות יושב ראש העמותה, גזבר או מזכיר העמותה; שמות החברים בוועד המנהל; מחזור העמותה לאורך שלוש השנים שקדמו לבקשה ושנת הקמת העמותה; פירוט אודות המקורות הכספיים של העמותה; סך ההוצאות שהוציאה העמותה באותה שנת כספים וסך הוצאות ההנהלה וההוצאות הכלליות באותה שנת כספים; מידע אודות קיום חקירה כנגד העמותה.
4. עם הגעת הבקשות, יושב ראש הוועדה יפיץ, באמצעות מזכירות ועדת הכספים, את הבקשות המאושרות על ידי רשות המסים לכל חברי הוועדה במייל ובאתר הוועדה.
5. יושב ראש הוועדה יביא את רשימת העמותות לדיון לאחר שקבע אותה על סדר היום לפי לוחות זמנים שקבע, ובלבד שחברי הוועדה קיבלו את רשימת העמותות והודעה בדבר קיום הדיון יומיים קודם לכן.

II הדיון בוועדה על רשימת העמותות לאישור וסמכויותיה

6. במהלך ישיבת הוועדה יהיו רשאים חברי הוועדה לקבל מענה מפורט ממנהל מחלקת מלכ"רים לגבי כל עמותה. ביקשו חברי הוועדה נתונים כאמור לגבי עמותה מסוימת שלא היו בידו של מנהל מחלקת המלכ"רים במהלך הדיון, יעביר אותם מנהל מחלקת המלכ"רים בכתב בהקדם האפשרי למזכירות הוועדה, והם יופצו לכל חברי הוועדה. חבר הוועדה שביקש את הנתונים יהיה רשאי לבקש לקיים דיון נוסף בוועדה באותו עניין.
7. בבואם לאשר עמותות רשאים חברי הוועדה לשקול, בין היתר, האם המטרה הציבורית או הפעילות שמממשת אותה עומדים בקנה אחד עם מדיניות המחוקק לתקצוב עקיף דרך סעיף 46 לפקודה וסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. כן רשאים חברי הוועדה לשקול שיקולים פיסקליים, כלכליים וכן להתייחס לסדרי העדיפויות בתקצוב המטרות הציבוריות השונות, האם המטרה אינה מתקצבת במידה מספקת ישירות מתקציב המדינה, האם מדובר במטרה שלמדינה עניין

רב בה ונועדה לשרת יעדים של המדינה, האם זו מטרה שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, האם המוסד מקיים פעילות ציבורית, וכן רשאים להתייחס גם לשאלה האם המטרה הציבורית או הפעילות שמממשת אותה על ידי אותה עמותה שנויות במחלוקת ציבורית עמוקה כזו שמביאה לכך שאין זה ראוי לתקצב אותה באופן האמור.

8. חברי הוועדה רשאים לקבוע כי אישור עמותה יינתן לתקופה מסוימת כפי שיקבעו, לקבוע שהאישור יינתן לתקופה מוגבלת על מנת שיוכלו לבחון מחדש את החלטתם לאחר תקופה מסוימת, לבקש דיווח נוסף או בחינה מחודשת של העמותה ממנהל מחלקת המלכ"רים בתום תקופה, כפי שיקבעו.

III דיון ספציפי בעמותה מסוימת שהובאה לאישור

9. ככל שחבר ועדת הכספים ביקש דיון ספציפי ביחס לעמותה מסוימת, יקיים יושב ראש הוועדה את הדיון בנפרד. זאת לאחר שקבע את הנושא על סדר היום במועד אחר לפי לוחות זמנים שקבע, ובלבד שחברי הוועדה קיבלו את החומר בנוגע לרשימה והודעה בדבר קיום הדיון יומיים קודם לכן. קיומו של דיון ספציפי כאמור לא יעכב את ההצבעה והאישור של יתר העמותות הכלולות באותה רשימה.

10. לדיון ספציפי ביחס לעמותה מסוימת יזומנו נציגי אותה עמותה, והם יהיו זכאים להשמיע את דבריהם בפני חברי הוועדה בטרם תתקיים הצבעה בעניינם; בדיון כאמור יישקלו השיקולים שחברי הוועדה שוקלים בנושא זה כאמור בפסקה 7; תישמע גם עמדתו של מנהל מחלקת המלכ"רים ומשרדי ממשלה אחרים ונציגי ציבור נוספים, ככל שהם קשורים לנושא הדיון ולאישור העמותה. בתום הדיון יחליט יושב ראש הוועדה אם נמסרו כל הנתונים ונשמעו כל הטענות. בתום דיון, יושב ראש הוועדה יהיה רשאי לבקש ממנהל מחלקת המלכ"רים נתונים נוספים לגבי העמותה, קיום ביקורת נוספת או בחינה מחודשת של המטרה הציבורית, של פעילות העמותה או נתונים לעניין אופן עמידתה של העמותה במטרה הציבורית; מצא יושב ראש הוועדה שנמסרו כל הנתונים ונשמעו כל הטענות כאמור, רשאי הוא להביא את אישורה של אותה עמותה להצבעה.

11. מצא רוב מיוחד של 2/3 מבין חברי הוועדה ש-1/3 מתוכם הם מבין חברי האופוזיציה כי מטרתה של עמותה מסוימת או פעילותה שנויות במחלוקת ציבורית עמוקה באופן כזה שמביא לכך שלדעתם אין זה ראוי לאשר תקצוב עקיף דרך סעיף 46 לפקודה, תהיה זו ראייה לכך שמטרתה או פעילותה של אותה עמותה שנויות במחלוקת ציבורית עמוקה. מצאו רוב מיוחד כאמור של חברי הוועדה שקיימת מחלוקת ציבורית עמוקה ישקלו בנוסף לכך האם קיומה של המחלוקת מביאה לכך שלדעתם אין זה נכון לאשר לאותה עמותה תקצוב עקיף דרך סעיף 46 או סעיף 61, בהתאם לשיקולים בסעיף 7.

12. לא אושרה עמותה מסוימת על ידי ועדת הכספים, רשאי מנהל מחלקת המלכ"רים להביא מחדש לאישור בפני הוועדה אם מצא שחל שינוי במטרתה או בפעילותה או בהנמקות שהביאו את הוועדה שלא לאשרה.

13. בבואו לאשר עמותה עם מאפיינים זהים לאלו שוועדת הכספים לא אישרה יביא בחשבון מנהל מחלקת המלכ"רים והוועדה המייעצת את החלטתה של ועדת הכספים לאי אישור של עמותה בעלת מאפיינים זהים בבואם לאשרה.