

המדריך המקוצר לאלכ"ר 5

מהדורה חמישית 2025

BDO

המדריך המקוצר לאלכ"ר 5 מהדורה חמישית 2025



סקטור מלכ"רים ב-BDO



חשבונאות וביקורת

- ביקורת דוחות כספיים
- ייעוץ חשבונאי שוטף
- שירותי חשבונות ושכר במיקור חוץ
- אישורים למוסדות
- אישורים ממס הכנסה לעניין סעיף 46
- ליווי פעילות פיננסית, כולל מעקב תקציבי
- טיפולים מול רשם העמותות/ ההקדשות
- רוג'לטורים אחרים
- נוכחות באסיפות ובוועדות שונות של האלכ"ר



מיסים

- ייעוץ בנושאי מיסים
- תכנון מס מוקדם
- מע"מ (כולל בעסקאות מקרקעין ובעסקאות אקראי)
- ניכויים והוצאות עודפות
- מס מקרקעין החל על מלכ"ר
- מיסוי פנסוני ומענקי פרישה
- סיוע בקבלת מעמד מוכר לעניין תרומות
- דיוני שומות בתחום הניכויים לאלכ"רים



סקרי סיכונים

- סקרי סיכונים תפעוליים
- סקרי מעילות והונאות
- סקרי אבטחת מידע וסייבר

ידע מקצועי

- קורסים, הדרכות, ימי עיון,
- ספרות מקצועית והנגשת ידע



ייעוץ עסקי וניהולי

- סייבר ואבטחת מידע
- מיתוג ופרסום
- אסטרטגיה
- ייעוץ כלכלי וכתובת תוכניות הבראה
- ליווי ובקרה תקציביים
- איתור ומיצוי מקורות הכנסה פיתוח עסקי



ביקורת פנימית

- מינוי כמבקרים פנימיים
- ביקורת חקירתית
- ביקורת ממוחשבת



שיפור תהליכים ורגולציה

- כתיבת נהלים/מיסוד תהליכים
- הכנה/ליווי בביקורת עומק
- סקר ציית
- אכיפת דיני עבודה
- ליווי ביישום רגולציה חדשה



לשירותכם ב-10 סניפים ברחבי הארץ:

תל אביב | חיפה | בני-ברק | ירושלים | מודיעין עילית | קרית שמונה | עפולה | רחובות | באר שבע | אילת

רו"ח פרח גרינברג
דירקטורית,
מנהלת סניף מודיעין עילית
PerachG@bdo.co.il

רו"ח בתיה ויזל
שותפה,
מנהלת ביקורת עמותות
BatyaV@bdo.co.il

רו"ח חני עמר
שותפה, מנהלת קבוצת
ביקורת פנימית ב BDO
hanita@bdo.co.il

רו"ח יואל טולדנו
שותף, ראש אשכול וי"ר
פורום המלכ"רים של BDO
yoelt@bdo.co.il



ליצירת קשר
סרוקו את הקוד:

הפעם האחרונה שבה הוצאנו את "המדריך המקוצר לאלכ"ר" הייתה ב-2016. מאז, חווינו לא מעט, והשנים האחרונות הדגישו עד כמה חשובה הנכחות של המגזר השלישי בישראל. למוסדות והארגונים השונים חשיבות רבה לחוסן החברה הישראלית גם בשגרה, וביתר שאת בתקופות משבר.

בשל בקשות רבות מטעם לקוחותינו ובעלי תפקידים בארגוני המגזר השלישי, ולאור עדכונים רגולטוריים שהתרחשו בשנים האחרונות, החלטנו להוציא לאור מהדורה מעודכנת של המדריך למלכ"רים. המדריך שאתם מחזיקים בידיכם כולל את העדכונים האחרונים בתחום הרגולציה והדרישות למגזר השלישי, וכלי עזר לעומדים בראש האלכ"רים והמלכ"רים.

רשויות החוק והרגולציה מפרסמות באופן תדיר הוראות חוק ודרישות שונות למגזר השלישי, ועורכות ביקורות עומק בארגונים השונים. איגדנו במדריך מעודכן זה את הנושאים הרלוונטיים לניהול תקין של ארגונים במגזר השלישי, וכן צירפנו בנספחים תקנות וחוקים שיוכלו לשמש אתכם בעבודה היומיומית.

פירמת BDO היא מהפירמות המובילות, ומתמחה בתחום המלכ"רים. אנו מלווים אתכם, ארגוני המגזר השלישי ומנהליו, ומעמידים לרשותכם שותפים ומומחים בתחום המלכ"רים. בנוסף למדריך זה, נשמח להמשיך לעדכן אתכם באמצעות אתר הפירמה בכתובת www.bdo.co.il, ולשלוח אליכם מאמרים, עדכונים, ניזלטרס, הזמנות להרצאות וכנסים שונים ועוד.

כמו כן, נשמח לעמוד לרשותכם במגוון תחומים: ביקורת וביקורת כנים, מיסוי, ייעוץ עסקי ואסטרטגיה, ניהול סיכונים, דיגיטל, הטמעת מערכות מידע, הגנת סייבר, היערכות לעמידה בדרישות הרגולציה ועוד.

אנו מקווים כי מדריך זה יסייע בעבודתכם השוטפת ובהתמודדות עם דרישות החוק והרגולציה.

תודה מיוחדת לצוות העורכים המקצועיים:

רו"ח חני עמר
רו"ח בתיה ויזל
רו"ח פרח גרינברג
רו"ח (עו"ד) טארק דיביני
רו"ח עדי שלום

בברכה,

יואל טולדנו, רו"ח
ראש אשכול ויו"ר פורום המלכ"רים
BDO זיו האפט

המדריך המקוצר לאלכ"ר נועד למסירת מידע כללי בלבד ואין לראות בו משום ייעוץ או חוות דעת כלשהי. במקרה של סתירה בין האמור במדריך זה לבין האמור בהוראות החוק ו/או חקיקת משנה, נוסח האחרון גובר.

זכויות היוצרים במדריך שייכים ל-BDO זיו האפט. אין לשכפל, להעתיק, לתרגם, לאחסן במאגרי מידע, לשדר או לקלוט בכל דרך ובכל אמצעי אלקטרוני, אופטי או אחר, כל חלק שהוא מהספר "המדריך המקוצר לאלכ"ר" אלא אם יצוין שם הכותב, שם הבעלים של זכויות היוצרים, וכי מקורו של הקטע בספר "המדריך המקוצר לאלכ"ר" שפורסם ע"י BDO זיו האפט ובכפוף לאישור מראש ובכתב של בעל זכויות היוצרים באשר לאופן האזכור.

This publication has been carefully prepared, but it has been written in general terms and should be seen as broad guidance only. The publication cannot be relied upon to cover specific situations and you should not act, or refrain from acting, upon the information contained therein without obtaining specific professional advice. Please contact Ziv Haft to discuss these matters in the context of your particular circumstances. BDO Israel, its partners, employees and agents do not accept or assume any liability or duty of care for any loss arising from any action taken or not taken by anyone in reliance on the information in this publication or for any decision based on it.

BDO Israel, an Israeli partnership, is a member of BDO International Limited, a UK company limited by guarantee, and forms part of the international BDO network of independent member firms.

BDO is the brand name for the BDO network and for each of the BDO Member Firms

צוות המומחים שלנו

רו"ח בתיה ויזל

שותפה, מנהלת
ביקורת עמותות
BatyaV@bdo.coil



רו"ח בתיה ויזל בעלת ניסיון רב בביקורת דוחות כספיים של עמותות, חברות לתועלת הציבור והקדשים. בתיה מתמחה במיוחד בליווי ויעוץ למלכ"רים ובבדיקת המערכת הפיננסית על כל רבדיה. תפקידה כמנהלת ביקורת עמותות כולל עריכת ביקורת דוחות כספיים, ייעוץ מקצועי, טיפול שוטף וליווי מלכ"רים בביקורת עומק, בהגשת בקשות תמיכה, בעמידה בהוראות ניהול תקין ועוד. לבתיה ניסיון רב בהתנהלות מול מס הכנסה, ביטוח לאומי ומע"מ במסדות להשכלה גבוהה ומלכ"רים.

רו"ח חני עמר

שותפה, מנהלת
מחלקת ביקורת
פנימית
HanitA@bdo.coil



כשותפה במגזר ביקורת הפנימית וניהול הסיכונים (RAS) רו"ח חני עמר מנהלת קבוצה המעניקה שירותי ביקורת פנימית, ניהול סיכונים, הערכת איכות הביקורת הפנימית ויעוץ בארגונים שונים מכלל מגזרי המשק ושותפה לפיתוח המתודות והליכי הביצוע של הליכי ביקורת פנימית וניהול סיכונים. חני ניסיון רב במתן שירותים בתחומי הביקורת פנימית וניהול הסיכונים למגזרי משק שונים, לרבות מוסדות להשכלה גבוהה ואלכ"רים רבים, רשויות מקומיות ותאגידים עירוניים, גופים סטטוטוריים ועוד.

רו"ח יואל טולדנו

שותף, ראש אשכול,
יו"ר פורום מלכ"רים
YoelT@bdo.coil



ניסיון מעל 40 שנים בביקורת ובייעוץ עסקי. מאז הצטרפותו ל-BDO זיו האפט, עוסק יואל בביקורת, בעריכת דוחות כספיים, במיסוי ובייעוץ עסקי. יואל מתמחה במיוחד בליווי חברות תעשייה פרטיות וציבוריות, ובמוסדות ציבור ועמותות. במסגרת תפקידו, עסק יואל בעריכה וניתוח של הדוחות הכספיים, ובהכרת המערכות הפיננסיות על כל רבדיה. בנוסף על תפקידו כראש אשכול ויו"ר פורום המלכ"רים, יואל גם חבר בוועדה למלכ"רים של לשכת רואי החשבון בישראל.

רו"ח עדי שלום

שותף,
מיסוי פרט
AdiS@bdo.coil



רו"ח, שותף, מנהל מחלקת מיסוי פרט ואופציות באשכול המיסים. בעל ניסיון עשיר במתן שירותי ייעוץ מס, בעיקר בתחום מיסוי ישראל לרבות הכנת דוחות אישיים, דיוני שומות בתחום הניכויים חברות ומלכ"רים, דיוני שומות בתיקי יחידים וחברות, מיסוי מענקי פרישה, מיסוי תמריצים לעובדים, ביטוח לאומי, מתן חוות דעת בסוגיות מס שונות. מתמחה ביעוץ בנושאי מיסוי יחידים, מיסוי שוק ההון, ניכויים, אופציות לעובדים, ביטוח לאומי ומלכ"רים.

רו"ח (עו"ד) טארק דיביני

שותף, מיסוי מלכ"רים,
תאגידים ונדל"ן
TareqD@bdo.coil



מתמחה בטיפול בסוגיות מס תוך בחינה מקיפה הן של ההיבט החשבונאי והן של ההיבט המשפטי. מלווה ומייעץ למלכ"רים מובילים, מוסדות פיננסיים, תאגידי נדל"ן וחברות מסחריות. שימש ומשמש כמראה למיסים בפורומים מקצועיים ובמוסדות אקדמיים מובילים, לרבות אוניברסיטת בר-אילן, אוניברסיטת רייכמן, מדרשת רופין והמרכז האקדמי שערי משפט. כמו כן, פעיל במסגרת ועדות המיסים הן בלשכת עורכי הדין והן בלשכת רואי החשבון.

רו"ח פרח גרינברג

דירקטורית,
מנהלת סניף מודיעין
עילית
PerachG@bdo.coil



רו"ח פרח גרינברג מתמחה בליווי חברות בתחום המסחר והשירותים, וכן ליווי עמותות וגופים ללא כוונת רווח לרבות טיפול בסוגיות מיסוי מלכ"רים וליווי פיננסי שוטף. בתפקידה כמנהלת סניף מודיעין עילית מובילה את תחום הנהלת החשבונות והחשבות לצד ביקורת דוחות כספיים לחברות ועמותות, יעוץ מקצועי, טיפול שוטף וליווי מלכ"רים בביקורת עומק, בהגשת בקשות תמיכה, תוך התמחות בתחום משכורות עובדי הוראה ומיקסום תקציבי חינוך.



המדריך המקוצר לאלכ"ר

מהדורה חמישית, 2025

פרק 1 - מוסדות העמותה/החל"צ - תפקידים, סמכויות וסדרי עבודה.....	3
פרק 2 - עקרונות בסיסיים בניהול התקין של האלכ"ר.....	21
פרק 3 - ניהול ספרי חשבונות ועריכת דוחות כספיים במלכ"ר.....	37
פרק 4 - חבילת הדיווח לרשם.....	45
פרק 5 - מיסוי עמותה וחל"צ.....	49
פרק 6 - מתן תמיכות או הקצבות והעברות כספים אחרות על ידי האלכ"ר.....	71
פרק 7 - תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר ועד ולחברי ועדת ביקורת.....	75
פרק 8 - פעילות עסקית באלכ"ר.....	79
פרק 9 - השקעות בנכסים פיננסיים מוסדות ציבור.....	87
פרק 10 - תרומות בשווה כסף.....	91

פרק 1 - מוסדות העמותה לחל"צ - תפקידים, סמכויות וסדרי עבודה

תוכן העניינים:

1. כללי
2. מוסדות החובה בעמותה ובחל"צ
3. אסיפה כללית
4. ועד מנהלדירקטוריון
5. ועדת ביקורת (או גוף מבקר בעמותה)
6. מבקר פנימי
7. רואה חשבון מבקר
8. מוסדות רשות
9. תשלום גמול והחזר הוצאות לחברי ועד מנהלדירקטוריון ולחברי ועדת הביקורת

1. כללי

כבכל תאגיד רשום, הן בעמותה והן בחברה לתועלת הציבור (חל"צ), חייבים לקיים אורגנים/מוסדות מסוימים מכוח החוק ואלה הם **"מוסדות החובה"**. לצד אלה יכולים לפעול אורגנים/מוסדות נוספים, המתחייבים מכוח המציאות, במטרה לייעל את עבודתם של מוסדות החובה, ואלה הם **"מוסדות הרשות"**.

המעטפת המשותפת לתפקודם של כל מוסדות המלכ"ר/אלכ"ר/חל"צ נוגעת **לחובות הבסיסיות החלות על חברי הוועד/הדירקטוריון** מכוח החוק ומכוח הפסיקה הרחבה, שהן **חובת האמון, חובת הזהירות וחובת המיומנות** - שמחייבות לפעול לטובת העמותה/החל"צ בצורה אחראית ותוך הפגנת הכישורים המתאימים.

2. מוסדות החובה

2.1 מוסדות חובה בעמותה

על פי חוק העמותות, בכל עמותה יכהנו המוסדות והאורגנים הבאים:

- אסיפה כללית
- ועד מנהל
- ועדת ביקורת או גוף מבקר
- רואה חשבון מבקר - בעמותות בעלות מחזור כספי העולה על 1.17 מיליון ש"ח
- מבקר פנימי - בעמותות שמחזורן עולה על 10 מיליון ש"ח

2.2 מוסדות חובה בחברה לתועלת הציבור

בחוק החברות נקבע כי המוסדות והאורגנים של החל"צ הם:

- אסיפה כללית
- דירקטוריון
- מנהל כללי. במידה שלא מונה מנהל כללי, תנוהל החברה בידי הדירקטוריון
- ועדת ביקורת

יודגש כי בחל"צ, בניגוד לעמותה, לא ניתן למנות גוף מבקר כחלופה לוועדת הביקורת, אולם ניתן למנות חבר ועדת ביקורת יחיד, לרבות רואה חשבון יחיד, כפי שיפורט בהמשך.

- רואה חשבון מבקר (סעיף 154 לחוק).
- עמותה שמחזרה השנתי עולה על 1,172,933.01 ש"ח חייבת למנות רואה חשבון.
- מבקר פנימי - בחל"צ שמחזרה עולה על 10 מיליון ש"ח

2.3 ריכוז מוסדות החובה בעמותה ובחברה לתועלת הציבור

חברה לתועלת הציבור	עמותה	
חובה	חובה	אסיפה כללית
חובה	חובה	ועד מנהל/דירקטוריון
חובה	חובה בעמותה ניתן למנות "גוף מבקר" כחלופה לוועדת הביקורת	ועדת ביקורת
חובה	לא חובה	מנהל כללי
חובה ללא קשר לגובה המחזור הכספי	חובה בעמותה שמחזרה עולה על 1,173,000 ש"ח	רואה חשבון מבקר
חובה בחל"צ שמחזרה עולה על 10 מיליון ש"ח	חובה בעמותה שמחזרה עולה על 10 מיליון ש"ח	מבקר פנימי

3. אסיפה כללית

האסיפה הכללית בעמותה ובחל"צ היא המוסד העליון של התאגיד. משכך, החלטותיה מחייבות את התאגיד על כל מוסדותיו.

3.1 חברי האסיפה הכללית בעמותה**מספר החברים:**

באסיפה הכללית יכהנו כל חברי העמותה (לפחות 2 חברים מתוקף הגדרת "עמותה" בסעיף 1 לחוק העמותות).

מי רשאי לכהן כחבר עמותה ולפיכך גם כחבר באסיפה הכללית:

- כל אדם שמלאו לו 17 שנים (בין שהוא אזרח ישראל ובין אם לאו).
- כל תאגיד רשאי להיות חבר בעמותה.

על פי חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", הנציג של התאגיד שהוא חבר בעמותה, חייב להיות מוסמך לייצג מטעם התאגיד שאותו הוא מייצג ולהיות בעל תפקיד רלוונטי באותו תאגיד או נושא משרה בו.

בנושאים הנוגעים לקבלת חברים לעמותה, זכויות וחובות של חברי העמותה, סיום חברות בעמותה וכו', ראו את הפירוט בנדון בחוברת "רישום עמותות, שם, מטרות ותקנון" המפורסמת באתר האינטרנט של רשם העמותות.

להלן תמצית ההוראות:

- החפץ להיות חבר בעמותה נדרש להגיש לוועד המנהל בקשה כתובה בנדון.
- התנאים לחברות וההחלטה בדבר קבלת המועמד כחבר בעמותה ייעשו בהתאם לקבוע בתקנון העמותה. ההחלטה נתונה בידי האורגן שהוסמך לכך על פי תקנון העמותה (כגון: האסיפה הכללית, ועדת קבלה המוקמת לצורך כך, הוועד המנהל וכו').
- התנאים לסיום חברות וההחלטה בדבר הוצאת חבר מן העמותה ייעשו גם הם בהתאם לקבוע בתקנון העמותה.
- החברות בעמותה יכולה להסתיים בהתקיים אחד מאלה:
 - א. פרישת חבר מהעמותה באופן רצוני
 - ב. פקיעת חברות
 - ג. הוצאת חבר מן העמותה

ביחס לכל אחד ממקרים אלה נקבעו בחוברת הוראות שונות. כך לדוגמה, פקיעת החברות תוגבל לרוב למקרים של מות החבר בלבד, והרשם לא יאשר לקבוע מראש חברות לתקופה קצובה; דוגמה נוספת: הנימוקים להוצאת חבר מן העמותה חייבים להיות ספציפיים ולהופיע בתקנון בצורה ברורה.

3.2 חברי האסיפה הכללית בחברה לתועלת הציבור

האסיפה הכללית כוללת את בעלי המניות של החברה.

3.3 סמכויות ותפקידי האסיפה הכללית

חוק העמותות וחוק החברות מייחדים כמה תפקידים לאסיפה הכללית, כפי שיובא גם בטבלה מטה, שלגביהם נקבע כי אין לקבוע בתקנון כי תפקידים אלה יבוצעו על ידי מוסד אחר של העמותה/החל"צ.

בתקנון העמותה ניתן להקנות לאסיפה הכללית תפקידים נוספים על אלה, כל עוד מדובר בתפקידים שלא יוחדו למוסד אחר בעמותה מכוח החוק.

אלה הסמכויות שיוחדו לאסיפה הכללית:

בממותה	בחברה לתועלת הציבור	
מינוי ועד מנהל/דירקטוריון	האסיפה הכללית תבחר את הוועד, אלא אם נקבע אחרת בתקנון.	האסיפה הכללית תמנה את הדירקטורים, אלא אם נקבע אחרת בתקנון.
העברת הוועד או חבר ועד מכהונתו	האסיפה רשאית להעביר בכל עת את הוועד או חבר ועד מכהונתו.	האסיפה הכללית רשאית בכל עת לפטר דירקטור, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.
מינוי ועדת ביקורת	האסיפה הכללית תבחר את ועדת הביקורת או את הגוף המבקר.	האסיפה הכללית תמנה ועדת ביקורת.
מינוי רואה חשבון מבקר וקביעת שכרו	האסיפה הכללית תבחר את רואה החשבון המבקר, ותקבע את שכרו עפ"י המלצת ועדת הביקורת.	החלטה בדבר מינוי רואה חשבון מבקר, תנאי העסקתו והפסקת העסקתו תתקבל באסיפה הכללית, עפ"י המלצת ועדת הביקורת.
אישור דוחות כספיים ודוחות מילוליים	הוועד יגיש את הדוחות הכספיים והמילוליים השנתיים של העמותה לאסיפה הכללית, על בסיס המלצת ועדת הביקורת.	הדוחות הכספיים והדוחות המילוליים השנתיים של החברה יאושרו בידי האסיפה הכללית, על בסיס המלצת ועדת הביקורת.
שינוי תקנון, שם ומטרות	עמותה רשאית לשנות את תקנונה, מטרותיה או שמה בהחלטת האסיפה הכללית.	חברה רשאית לשנות את תקנונה (לרבות את שמה ומטרותיה שבתקנון) בהחלטה שהתקבלה באסיפה הכללית.
אישור גמול חברי ועד/דירקטוריון או ועדת ביקורת	תקנות העמותות (גמול ליו"ר הוועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה) - האסיפה נדרשת לדון ולקבל החלטה בעניין הגמול ובעניין גובהו.	תקנות החברות (גמול ליו"ר דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחל"צ) - האסיפה נדרשת לדון ולקבל החלטה בעניין עצם מתן הגמול ובעניין גובהו.
מינוי מבקר פנימי בהיעדר הסכמה	המבקר הפנימי ימונה על ידי הוועד המנהל בהסכמת ועדת הביקורת. במקרה של אי-הסכמה בין הוועד לבין ועדת הביקורת - האסיפה הכללית תכריע בנידון.	המבקר הפנימי ימונה על ידי הדירקטוריון בהסכמת ועדת הביקורת. במקרה של אי הסכמה בין הדירקטוריון לבין ועדת הביקורת - האסיפה הכללית תכריע בנידון.
סמכויות אחרות (סמכות שיורית)	האסיפה הכללית רשאית לקבוע בתקנון העמותה כי סמכויות מסוימות מתוך אלה של הוועד המנהל יבוצעו על ידה או באישורה.	חברה רשאית לקבוע בתקנונה הוראות לפיהן רשאית האסיפה הכללית ליטול סמכויות הנתונות לאורגן אחר, וכן כי סמכויות הנתונות למנכ"ל יועברו לסמכות הדירקטוריון, הכל לעניין מסוים או לפרק זמן מסוים שלא יעלה על פרק הזמן הנדרש בנסיבות העניין.

תפקידים נוספים של האסיפה הכללית על פי חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות":

- במקרה שהעמותה/החל"צ מעוניינת להעביר סכום או נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה/החל"צ, יובא הדבר לאישור מראש של האסיפה הכללית (בכל מקרה אחר ההעברה טעונה אישור ועד העמותה/דירקטוריון החל"צ).
- במקרה שהעמותה/החל"צ מעוניינת לחלק מלגות לחברי ועד מנהל/דירקטוריון או לקרוביהם, הקריטריונים לחלוקה יאושרו על ידי האסיפה הכללית (אחרי שאושרו על ידי ועדת הביקורת).

3.4. התכנסות האסיפה הכללית

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
על האסיפה הכללית להתכנס בכל שנה, ולא יאוחר מתום 15 חודשים לאחר האסיפה השנתית האחרונה.	על האסיפה הכללית להתכנס לפחות אחת לשנה.	תדירות התכנסות אסיפה כללית רגילה
<p>הזימון יהיה בהתאם לקבוע בתקנון העמותה/החל"צ, לרבות ביחס להודעת הזימון המוקדמת שיש למסור, סדר היום, אופן שליחת החומר לחברים ועוד.</p> <p>במידה שבתקנון העמותה לא נקבעו כללים בעניין זימון האסיפה, יחולו הוראות התקנון המצוי, שלפיו האסיפה הכללית תכונס על ידי הודעה שתיתן לכל חבר לפחות עשרה ימים מראש, שבה יצוין יום, שעה, מקום וסדר יום לאסיפה.</p> <p>במסגרת הודעת זימון לאסיפה כללית יפורטו הנושאים שאמורים לעלות על סדר היום של האסיפה, וכן יצורפו להודעה כל מסמך או דוח הרלוונטיים לדיון באסיפה. הפנייה למסמך המצוי באתר האינטרנט או משלוח המסמך בדוא"ל יכול להיחשב כצירוף המסמך לעניין זה.</p> <p>לדוגמה: באסיפה שעל סדר יומה בחירת חבר ועד, ובידי העמותה פרטים באשר למועמדים, על העמותה לצרף את פרטי המועמדים. באסיפה שעל סדר יומה אישור הדוחות הכספיים, יש לצרף את הדוחות הכספיים המובאים לאישור.</p>		זימון האסיפה
חברה תערוך פרוטוקולים של הליכים באסיפה הכללית. פרוטוקול שנחתם על ידי יו"ר האסיפה מהווה ראיה לכאורה לאמור בו.	לכל אסיפה כללית יש לנהל פרוטוקול, שייחתם בידי יו"ר האסיפה. חשוב לזכור כי לצד הפרוטוקול, על העמותה למלא ולשלוח לרשם טפסים מסוימים מכוח תקנות העמותות (טפסים), כגון טופס דיווח על החלטה לשינוי שם, מטרות, תקנון, בחירת בעלי תפקידים ועוד. חלק מטפסים אלה טעונים חתימה של 2 חברי ועד (ולא של יו"ר האסיפה הכללית).	קיום פרוטוקול לישיבה
בעל מניה רשאי להצביע בעצמו או באמצעות שלוח, אלא אם נקבע אחרת בתקנון.	<p>לכל חבר באסיפה קול אחד; ההצבעה הינה אישית.</p> <p>אסיפת נציגים - עמותה שמספר חבריה עולה על 200 - ניתן לקבוע בתקנון שהאסיפות הכלליות יהיו בדרך של כינוס נציגים ולפרט בתקנון את סדרי העבודה בנדון.</p> <p>ככל שלא נקבע אחרת בתקנון, יחול התקנון המצוי לפיו אסיפה כללית לא תיפתח אם לא נכחו בה לפחות רבע ממספר חברי העמותה.</p>	אופן ההצבעה בישיבה
נציין כי בהתאם לחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", הצבעה באמצעות נציג שבידו ייפוי כוח אינה פסולה, בהתקיים תנאים מסוימים, לרבות שיפוי הכוח יהיה		

בחברה לתועלת הציבור	בעמותה	
ספציפי לשיבה המסוימת ויכלול את עמדת מיופה הכוח בנושאים שעל סדר היום. כמו כן, בהתאם לתקנות העמותות (טכסים), על גבי הטופס בדבר החלטות האסיפה בעניינים מסוימים יש לרשום את כמות המצביעים בעד ונגד לגבי כל אחת מההחלטות.		
החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	החלטות האסיפה יתקבלו ברוב רגיל, אלא אם נקבע אחרת בחוק או בתקנון.	הרוב הנדרש לקבלת החלטות
בהתאם לחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", תיתכן ישיבה באמצעות שיחת וידיאו (Video Confrance), שבה רואים ושומעים את החברים. אין לקיים ישיבת אסיפה כללית או הצבעה בשיחת ועידה קולית בלבד.		אופן קיום הישיבה

4. ועד מנהל/דירקטוריון

הוועד המנהל/הדירקטוריון הוא הגוף המייצג והמבצע העליון של התאגיד, האחראי על חזון הארגון ועל מדיניותו. בידי הוועד/הדירקטוריון תהיה כל סמכות שלא יוחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה.

4.1 חברי הוועד/הדירקטוריון

חברי הוועד המנהל בעמותה והדירקטורים בחל"צ **נבחרים על ידי** האסיפה הכללית, אלא אם נקבעה הוראה אחרת בעניין זה בתקנון.

מי רשאי לכהן כחבר ועד בעמותה?

- חבר בעמותה (ולפיכך גם חבר באסיפה הכללית)
 - שאינו קטין (קרי שגילו עולה על 18)
 - שלא הוכרז כ"פסול דין" או פושט רגל
 - שלא הורשע בעבירות המנויות מחוק העונשין או בעבירה אחרת שלדעת הרשם מפאת מהותה, חומרתה או נסיבותיה אין הוא ראוי לשמש כחבר ועד או כחבר ועדת הביקורת
 - שאינו חבר ועדת ביקורת בעמותה
 - שאינו תאגיד, אולם יכול לכהן כחבר ועד נציג של התאגיד החבר בעמותה, גם אם הנציג עצמו אינו חבר בעמותה (ויודגש כי תאגיד רשאי להיות חבר באסיפה הכללית, אך לא בוועד המנהל)
 - אדם הנותן שירותים בשכר לעמותה אינו רשאי לכהן כחבר ועד.
- יודגש כי על פי עמדת הרשם המתוארת בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", אין הכוונה רק לשכיר, אלא גם להתקשרות עסקית בין חבר הוועד לבין העמותה, שבמסגרתה הוא מקבל תמורה (התקשרות אסורה), לרבות אם חבר הוועד מספק שירותים בשכר לחברת בת בשליטת העמותה.
- לעניין קרבה משפחתית:
 - חבר הוועד לא יהיה קרוב משפחה של חבר ועדת ביקורת (כהגדרתה הרחבה של "קרוב" בתוספת השלישית לחוק העמותות).
 - בעמותה שבה מכהנים רק שני חברי ועד - הם אינם יכולים להיות קרובי משפחה מדרגה ראשונה.
 - בעמותה שבה יותר משני חברי ועד - רוב חברי הוועד לא יהיו קרובי משפחה מדרגה ראשונה.

4.2. מספר חברי הוועד/הדירקטוריון

בעמותה - לא פחות משני חברים (מתוקף הגדרת "העמותה" בסעיף 1 לחוק העמותות, וכן על פי התקנון המצוי של עמותות).

בחברה לתועלת הציבור - לכל הפחות שניים.

4.3. תקופת כהונת חברי ועד/דירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות אינו קובע הוראות לעניין תקופת כהונתו של ועד העמותה.

בחברת "הנחיות להנהלות עמותות" נקבע כי תקופת כהונת חברי ועד תוגבל ל-4 שנים, למעט במקרים חריגים שבהם אופי העמותה מצדיק כהונה לפרק זמן ממושך יותר. עוד נקבע כי אין מניעה כי העמותה תאפשר בחירת אותם חברים לקדנציות נוספות, כל עוד הוראות התקנון אינן מגבילות זאת. מכאן שיש לערוך בחירות לוועד העמותה לפחות אחת ל-4 שנים.

בחברה לתועלת הציבור - חוק החברות קובע כי האסיפה הכללית השנתית תמנה את הדירקטורים. המשמעות היא שחברי הדירקטוריון נבחרים מדי שנה.

4.4. סמכויות ותפקידי הוועד המנהל/הדירקטוריון

בעמותה - חוק העמותות קובע כי הוועד ינהל את ענייני העמותה, ובידו תהיה כל סמכות שלא נתייחדה בחוק או בתקנון למוסד אחר ממוסדות העמותה. בחוק העמותות לא מופיעה רשימת תפקידים של הוועד, אלא בחברת "הנחיות להנהלות עמותות" קיימת הגדרה מפורטת של סמכויות ותפקידי הוועד המנהל.

בחברה לתועלת הציבור - חוק החברות קובע כי הדירקטוריון יתווה את מדיניות החברה, ויפקח על ביצוע תפקידי המנהל הכללי ופעולותיו, וכן מפרט את סמכויות הדירקטוריון ותפקידיו.

להלן רשימת התפקידים והסמכויות העיקריים של הוועד המנהל/הדירקטוריון:

קביעת המדיניות, הכנת תוכניות פעולה ספציפיות למימוש מטרות הארגון, וקביעת העקרונות למימון הפעילות וסדרי העדיפויות בין אפשרויות הפעולה השונות.	קביעת מדיניות התאגיד
קביעת המבנה הארגוני של הארגון, מדיניות השכר והתשלומים, וכן אישור העסקת קרובי משפחה.	קביעת מבנה ארגוני ומדיניות שכר
מורשי החתימה ממונים בהתאם לקבוע בתקנון הארגון. יש לזכור שאם עמותה אימצה את התקנון המצוי של עמותות, אזי נקבע בו כי הוועד יסמך שניים או יותר מבין חבריו לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה.	מינוי מורשי חתימה
לקבוע נהלים בכתב, המסדירים פעילויות שגרתיות משמעותיות בעמותה/בחל"צ.	קביעת נהלים
יישום החלטות האסיפה הכללית.	יישום החלטות
לדאוג לכך שלא תבוצע חלוקת רווחים אסורה, במישרין או בעקיפין.	אי חלוקת רווחים
פיקוח אחר עבודת המנכ"ל ומינוי ופיטורי המנכ"ל.	פיקוח אחר המנכ"ל
אישור התקציב השנתי.	אישור תקציב
על הוועד/הדירקטוריון מוטלת האחריות לקביעת מדיניות ההשקעות של העמותה/החל"צ.	קביעת מדיניות השקעות
מעקב אחר מצבו הכספי של הארגון וקביעת מסגרת האשראי שהארגון רשאי ליטול.	מעקב אחר מצבו הכספי של התאגיד
הכנת הדוחות הכספיים והמילוליים והבאתם בפני מוסדות הארגון הרלוונטיים.	הכנת הדוחות הכספיים והמילוליים
ניהול פנקסים של חברי האסיפה הכללית וחברי הוועד.	ניהול פנקסים

מינוי מבקר פנימי והפסקת כהונתו יעשו על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון בהסכמת ועדת הביקורת.	מינוי מבקר פנימי והפסקת כהונתו
אישור תוכנית עבודת המבקר הפנימי לאחר שוועדת הביקורת בחנה אותה.	אישור תוכנית עבודת המבקר הפנימי
דיווח לאסיפה הכללית על מצב ענייני הארגון.	דיווח לאסיפה הכללית
הוועד/הדירקטוריון יחליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר ועד/הדירקטוריון שבעדן יהיה זכאי להחזר ויאשר את תשלומן בפועל. הוועד/הדירקטוריון ידווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.	אישור החזר הוצאות נסיעה ושהייה

תפקידים נוספים של הוועד המנהל/הדירקטוריון על פי חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות":

- במקרה שהעמותה/החל"צ מעוניינת **בהעברת סכום או נכס למלכ"ר אחר**, עליה לקבל את אישור ועד העמותה/הדירקטוריון החל"צ, אלא אם מדובר בסכום/נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה/החל"צ, שאז יובא הדבר לאישור מראש של האסיפה הכללית.
- עמותה/חל"צ המעוניינת **בהענקת הלוואה למלכ"ר אחר**, צריכה לקבל את אישור הוועד המנהל/הדירקטוריון למתן הלוואה, לאחר שהשתכנע שלעמותה הלוואה יש את היכולת לעמוד בתנאי הלוואה ובהחזרים.
- על הוועד/הדירקטוריון לדון ולהחליט בעניין **העסקת קרובי משפחה** של חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון וחברי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה).
- על הוועד/הדירקטוריון לדון ולהחליט בעניין **העסקת קרובי משפחה** של המנכ"ל, ולאחר מכן יש להביא זאת לאישור ועדת הביקורת.

4.5. האצלת סמכויות/תפקידים על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון ומינוי ועדות משנה

בעמותה:

- הוועד אינו רשאי להעביר את האחריות הכוללת לניהול העמותה למוסד אחר (גם לא למנכ"ל, לנשיא או ליו"ר).
- חוק העמותות אינו קובע הוראות מכורשות בעניין ועדות משנה של הוועד המנהל, אולם בחוברת של רשם העמותות בנושא "רישום עמותות, שם, מטרות ותקנון", נקבעו כמה כללים בנידון:
 - הוועדה/הדירקטוריון רשאי להאציל מסמכויותיו רק לוועדות משנה המורכבות מחברי ועד/הדירקטוריון בלבד.
 - ניתן למנות בעמותה/בחל"צ ועדות שמורכבות גם ממי שאינם חברי ועד/הדירקטוריון. ואולם, ועדות אלה יכולות להיות בגדר ועדה מייצגת/ממליצה ולא ועדה מחליטה, מכיוון שההחלטה צריכה להתקבל על ידי הוועד בלבד.

בחברה לתועלת הציבור:

חוק החברות קובע כי:

- הדירקטוריון רשאי להקים ועדות דירקטוריון, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.
- בוועדת דירקטוריון שהדירקטוריון אצל לה מסמכויותיו (כלומר, ועדה בעלת סמכות החלטה) לא יכהן מי שאינו חבר דירקטוריון.
- ניתן למנות ועדות שמורכבות גם ממי שאינם חברי דירקטוריון, אולם ועדות אלה יכולות להיות בגדר ועדה מייצגת/ממליצה - ולא ועדה מחליטה.
- החלטה שהתקבלה או פעולה שנעשתה בוועדת דירקטוריון על פי סמכות שהואצלה לה מסמכויות הדירקטוריון, כמוה כהחלטה שהתקבלה או פעולה שנעשתה בדירקטוריון, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.

- ועדת דירקטוריון תדווח לדירקטוריון באורח שוטף על החלטותיה או המלצותיה.
- דירקטוריון אינו רשאי להאציל מסמכיוותיו לוועדת דירקטוריון בנושאים כגון: קביעת מדיניות כללית לחברה, מינוי דירקטורים (אם הדירקטוריון רשאי למנותם על פי התקנון) ואישור דוחות כספיים.
- הדירקטוריון רשאי לבטל החלטה של ועדה שמונתה על ידיו, ואולם אין בביטול כדי לפגוע בתוקפה של החלטה של ועדה שהחברה פעלה על פיה כלפי אדם אחר, שלא ידע על ביטולה.

4.6. סדרי עבודת הוועד המנהל/הדירקטוריון

בעמותה:

- חוק העמותות אינו מתייחס לאופן הפעולה של הוועד, והדבר נתון לקביעה בתקנון.
- נציין כי התקנון המצוי של עמותות קובע כי הוועד רשאי להסדיר בעצמו את מועד ישיבותיו, ההזמנה להן, המניין הדרוש לקיום ישיבה, דרך קיום הישיבה וכו'.
- לעניין פרוטוקול ישיבה: בתקנון המצוי נקבע כי הוועד ינהל פרוטוקול של ישיבותיו.

בחל"צ:

חוק החברות מעגן הוראות הנוגעות לסדר עבודת הדירקטוריון וקבלת ההחלטות. להלן העיקריות שבהן:

- הדירקטוריון יתכנס לישיבות לפי צורכי החברה, ולפחות אחת לשנה.
- סדר היום של ישיבות הדירקטוריון ייקבע בידי היו"ר, והוא יכלול נושאים שקבע היו"ר, נושאים שנקבעו על פי דרישת דירקטורים שביקשו לזמן את הדירקטוריון, כל נושא שדירקטור או שהמנכ"ל ביקש מיו"ר הדירקטוריון לכלול בסדר היום, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.
- הדירקטוריון רשאי לקיים ישיבות באמצעות שימוש בכל אמצעי תקשורת, ובלבד שכל הדירקטורים המשתתפים יכולים לשמוע זה את זה בו בזמן, אלא אם כן נשללה רשות זו בתקנון.
- הדירקטוריון רשאי לקבל החלטות אף ללא התכנסות בפועל, ובלבד שכל הדירקטורים הזכאים להשתתף בדיון ולהצביע בעניין שהובא להחלטה הסכימו שלא להתכנס לדיון באותו ענין, אלא אם כן נשללה רשות זו בתקנון.
- המניין החוקי לפתיחת ישיבת דירקטוריון יהיה רוב חברי הדירקטוריון, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.
- בהצבעה בדירקטוריון יהיה קול אחד לכל דירקטור, אלא אם כן נקבע אחרת בתקנון.
- החלטות בדירקטוריון יתקבלו ברוב רגיל. היו הקולות שקולים, יהיה ליו"ר הדירקטוריון קול נוסף, אלא אם לא נקבע אחרת בתקנון.
- חברה תערוך פרוטוקולים של ההליכים בישיבות הדירקטוריון.

4.7. תשלום שכר והתקשרות אסורה עם חבר ועד/דירקטוריון

מי שנותן שירותים לעמותה/לחל"צ בשכר, שלא כחבר ועד/דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת, אינו יכול לכהן כחבר זה.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכללים, בין היתר:

- האיסור שחבר הוועד/הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה/החל"צ.
- האיסור שחבר כאמור יהיה קבלן/ספק/נותן שירותים של העמותה/החל"צ.
- איסור על כל התקשרות אחרת של העמותה/החל"צ עם חבר זה שכתוצאה ממנה תתקבל בידו תמורה (לרבות איסור על השכרת נכס, מתן הלואה בריבית, העברת כספים בעקיפין באמצעות גוף אחר עימו מתקשרת העמותה/החל"צ).

הגמול היחידי שניתן לשלם לחבר ועד מנהל/דירקטוריון ולחבר ועדת ביקורת הינו גמול בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בתפקיד, וזאת בכפוף להוראות התקנות בנדון.

5. ועדת ביקורת (או גוף מבקר בעמותה)

ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה) הוא המוסד האחראי על קיום ביקורת על פעילותם של יתר מוסדות התאגיד. האסיפה הכללית הינה המוסד הממנה את ועדת הביקורת (או "גוף מבקר" בעמותה).

5.1. חברי ועדת הביקורת

רשאי לכהן כחבר ועדת ביקורת בעמותה:

- חבר בעמותה (ולפיכך גם חבר באסיפה הכללית)
- שאינו קטין (קרי שגילו עולה על 18)
- שלא הוכרז כ"פסול דין" או פושט רגל
- שלא הורשע בעבירות המנויות מחוק העונשין או בעבירה אחרת שלדעת היועמ"ש לממשלה יש עימה קלון
- שאינו תאגיד
- שאינו חבר בוועד המנהל של העמותה
- אדם הנותן שירותים בשכר לעמותה אינו רשאי לכהן כחבר ועדת ביקורת או גוף מבקר. אין הכוונה רק לשכיר, אלא גם להתקשרות עסקית בין חבר הוועדה לבין העמותה שבמסגרתה הוא מקבל תמורה (התקשרות אסורה), לרבות אם חבר הוועדה מספק שירותים בשכר לחברת בת בשליטת העמותה.
- לעניין קרבה משפחתית:
 - חבר ועדת ביקורת לא יהיה קרוב משפחה של חבר הוועד (כהגדרתה הרחבה של "קרוב" בתוספת השלישית לחוק העמותות).
 - בעמותה שבה מכהנים רק שני חברי ועדת ביקורת - הם אינם יכולים להיות קרובי משפחה בדרגה ראשונה.
 - בעמותה שבה יותר משני חברי ועדת ביקורת - רוב חברי הוועדה לא יהיו קרובי משפחה בדרגה ראשונה.

רשאי לכהן כגוף מבקר בעמותה:

- רואה חשבון שאינו מבקר את הדוחות הכספיים של העמותה ושאינו מבצע את הנהלת החשבונות של העמותה. מינוי רואה חשבון כגוף מבקר אינו מצריך את אישור רשם העמותות.
 - גוף אחר שאושר לעניין זה על ידי רשם העמותות.
- בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות נקבע כי "נושאי משרה" של החברה לא יהיו חברים בוועדת הביקורת. מכאן שדירקטור, מנכ"ל, משנה/סגן למנכ"ל וכל ממלא תפקיד אחר בחברה, אף אם תוארו שונה, וכן מנהל אחר הכפוף במישרין למנכ"ל, אינם יכולים לכהן בוועדת הביקורת של החברה.
- נציין כי בעל מניות רשאי להיות חבר ועדת ביקורת.

5.2. מספר חברי ועדת הביקורת

בעמותה - בחוק העמותות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימלי של חברי ועדת ביקורת, כך שעל פניו יתכן חבר יחיד, אלא אם מדובר בעמותה שאימצה את התקנון המצוי, שאז היא מחויבת בשני חברי ועדת ביקורת לפחות. גוף מבקר יכול להיות אדם אחד.

בעמותה המעוניינת באישור ניהול תקין - נדרש שיכהנו לפחות שני חברים בוועדת הביקורת.

בחברה לתועלת הציבור - בחוק החברות לא נקבעו הוראות המתייחסות למספר המינימלי של חברי ועדת ביקורת, כך שיייתכן חבר ועדה יחיד.

5.3. תפקידי ועדת הביקורת

<ul style="list-style-type: none"> • לבדוק את תקינות הפעולות והתאמתן למטרות העמותה/החל"צ. • לבדוק את הניהול התקין של הארגון, חיסכון, יעילות, אפקטיביות וטוהר המידות. 	בדיקת תקינות ההתנהלות
לבדוק את השגת יעדי העמותה/החל"צ ביעילות ובחיסכון.	בדיקת יעילות וחיסכון
לבדוק את ענייניה הכספיים של העמותה/החל"צ, את פנקסי החשבונות שלה ואת תשלומי השכר בה, לרבות ייעוד כספי העמותה/החברה לקידום מטרותיה.	בדיקת עניינים כספיים
לעקוב אחר ביצוע החלטות האסיפה הכללית והוועד/הדירקטוריון.	בדיקת יישום החלטות
לעמוד על ליקויים בניהול העמותה/החל"צ ולהציע לוועד/לדירקטוריון דרכים לתיקונם. להביא לפני הוועד/הדירקטוריון והאסיפה הכללית את מסקנותיה לאור בדיקה כאמור בסעיף זה.	בדיקה ודיווח על ליקויים
לקבוע הסדרים לגבי אופן הטיפול בתלונות של עובדי העמותה/החל"צ בקשר לליקויים בניהול ענייניה.	תלונות עובדים
להביא לפני האסיפה הכללית את המלצתם באם לאשר את הדוחות הכספיים והמילוליים.	המלצה בעניין אישור הדוחות הכספיים והמילוליים
<ul style="list-style-type: none"> • לדון בנושא מינוי המבקר הפנימי בטרם קבלת החלטה בנדון בוועד המנהל/בדירקטוריון. • לדון בתוכנית עבודתו של המבקר הפנימי בטרם קבלת החלטה בנדון בוועד המנהל/בדירקטוריון. • לדון בדוחות הביקורת הפנימית ובליקויים מהותיים שנמצאו. • לבחון את תפקוד מערך הביקורת הפנימית. 	עבודת המבקר הפנימי
לבחון את היקף עבודתו של רואה החשבון המבקר ואת שכרו ולהביא המלצותיה בפני האסיפה הכללית.	משאבי רואה החשבון המבקר ושכרו
ועדת הביקורת תדון ותחליט על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר ועד/הדירקטוריון שבעדן יהא זכאי להחזר ויאשר את תשלומן בפועל (ולאחר מכן הנושא יובא לאישור הוועד/הדירקטוריון).	אישור החזר הוצאות נסיעה ושהייה
לבדוק כל נושא אחר הקשור לפעילותה של העמותה/החל"צ.	'סעיף סל'

תפקידים נוספים של ועדת הביקורת (או של גוף מבקר בעמותה) על פי חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות":

- במקרה שהעמותה/החל"צ מעוניינת לחלק **מלגות** לחברי ועד מנהל/דירקטוריון או לקרוביהם, הקריטריונים לחלוקה יאושרו על ידי ועדת הביקורת ולאחר מכן יובאו לאישור האסיפה הכללית.
 - על ועדת הביקורת לדון ולהחליט בעניין **העסקת קרובי משכחה** של המנכ"ל לאחר שההעסקה אושרה על ידי הוועד מנהל/הדירקטוריון.
 - במידה והעמותה/החל"צ מעוניינת להתקשר **בעסקה עם קרוב משכחה** של נושא משרה, בין באופן ישיר ובין באמצעות תאגיד, יש לקבל מראש את אישור ועדת הביקורת, ובתנאי שהעסקה נעשית בתנאים סבירים.
- חשוב לזכור שלא ניתן להקנות לוועדת הביקורת סמכויות ביצועיות, כדי למנוע מצב שבו הוועדה תיאלץ לבקר פעולות שבוצעו על ידה.**

5.4. הפעולות המינימליות שעל ועדת הביקורת לבצע

לצורך יישום תפקידי הוועדה שהובאו לעיל, בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות" נקבע כי **על ועדת הביקורת/הגוף המבקר בעמותה לבצע את הפעולות הבאות:**

1. לבצע **בדיקה כללית** מדי שנה בנושאים שלעיל.
2. בשים לב להיקף פעילות העמותה, מומלץ שהוועדה תתמקד מדי שנה בנושא מסוים או במספר נושאים מתוך הנושאים לעיל, ובהתייחס אליהם תבצע **בדיקה מעמיקה** יותר מהרגיל.
3. לבצע **מעקב אחר יישום המלצות** שנתנה הוועדה בעבר.
4. **לדון בדוח המילולי ובדוח הכספי** ולהגיש המלצה לוועד המנהל ולאסיפה הכללית בעניין אישור הדוחות.
5. לקיים ישיבה אחת לפחות **לדיון בליקוי מהותי** שנמצא, וזאת ללא נוכחות נושא משרה בארגון וככל הניתן בנוכחות המבקר הפנימי או רואה החשבון המבקר, לפי העניין.

5.5. המשתתפים בדיוני ועדת הביקורת

חוק העמותות וחוק החברות קובעים כי מי שאינו רשאי להיות חבר בוועדת הביקורת (או בגוף המבקר) לא יהיה נוכח בדיוני הוועדה, למעט:

- המבקר הפנימי.
- מי שיו"ר הוועדה קבע שהוא נדרש להצגת נושא מסוים.
- היועץ המשפטי, אם ביקשה זאת הוועדה.
- מזכיר הארגון, אם ביקשה זאת הוועדה.
- עובד הארגון, אם הוועדה ביקשה זאת, ובלבד שהעובד לא יהיה נוכח בעת קבלת ההחלטות.
- רואה החשבון המבקר רשאי להשתתף בישיבה שעניינה ביקורת הדוחות הכספיים.

5.6. תשלום שכר והתקשרות אסורה עם חבר ועדת ביקורת

מי שנותן לעמותה/לחל"צ שירותים בשכר, שלא כחבר ועד/דירקטוריון או חבר ועדת הביקורת, אינו יכול לכהן כחבר זה.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכללים, בין היתר:

- האיסור שחבר הוועד/הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה/החל"צ;
- האיסור שחבר כאמור יהיה קבלן/ספק/נותן שירותים של העמותה/החל"צ;
- איסור על כל התקשרות אחרת של העמותה/החל"צ עם חבר זה שכתוצאה ממנה תתקבל בידו תמורה (לרבות איסור על השכרת נכס, מתן הלוואה בריבית, העברת כספים בעקיפין באמצעות גוף אחר עימו מתקשרת העמותה/החל"צ).

הגמול היחידי שניתן לשלם לחבר ועד מנהל/דירקטוריון ולחבר ועדת ביקורת הוא בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בתפקיד, וזאת בכפוף להוראות התקנות בנדון.

6. מבקר פנימי

6.1. חובת מינוי מבקר פנימי

חלה חובה למנות מבקר פנימי בעמותות ובחברות לתועלת הציבור שמחזורן עולה על 10 מיליון ₪.

גובה המחזור שיש להביא בחשבון הוא גובה המחזור הכספי של העמותה/החל"צ לבדה, קרי בהתאם לדוח הכספי הסולו שלה (ולא המחזור בדוחות המאוחדים). ככל שהמחזור הכספי גבוה יותר - כך עולה גובה הגמול שניתן לשלם לבעל התפקיד.

"מחזור" מוגדר בחוק העמותות לעניין גובה הגמול כ"סכום התקבולים השנתי של עמותה מכל מקור ומכל סוג, שהתקבלו בממוצע בשלוש שנות הכספים שחלפו, ואם טרם חלפו שלוש שנות כספים מהקמת העמותה - סכום התקבולים כאמור שהתקבלו בממוצע בשנות הכספים שחלפו מאז הקמתה".

6.2. מי רשאי לכהן כמבקר פנימי?

על פי חוק הביקורת הפנימית, תשנ"ב-1992 וחוק החברות, כמבקר פנימי רשאי לכהן מי שעומד בתנאים הבאים (במצטבר):

1. יחיד (המינוי הוא אישי)
2. תושב ישראל
3. שלא הורשע בעבירה שיש עמה קלון
4. בעל תואר אקדמי/עורך דין/רואה חשבון
5. רכש ניסיון במשך שנתיים בעבודת ביקורת או השתתף בהשתלמות מקצועית מאושרת לעניין זה
6. אינו בעל עניין בחל"צ/בעמותה, נושא משרה בה, או קרוב של כל אחד מאלה
7. אינו רואה החשבון המבקר או מי מטעמו
8. אינו ממלא תפקיד נוסף על הביקורת הפנימית, זולת תפקיד הממונה על תלונות הציבור או הממונה על תלונות העובדים

יודגש כי אין מניעה למנות חבר עמותה שמתקיימים לגביו כל התנאים הנדרשים.

המבקר רשאי להיות עובד שכיר בעמותה/בחל"צ או מבקר במיקור חוץ.

6.3. מינוי וכפיפות המבקר הפנימי

הוועד המנהל/הדירקטוריון ימנה את המבקר הפנימי על פי הסכמת ועדת הביקורת.

מכאן שנדרש לקיים דיון מקדים בוועדת הביקורת, ורק לאחר הסכמתה אודות המבקר שימונה, יש להביא עניין זה לאישור הוועד/הדירקטוריון.

אם הוועד המנהל וועדת הביקורת לא הגיעו להסכמה - תכריע בעניין האסיפה הכללית.

הממונה הארגוני על המבקר הפנימי יהיה יו"ר הדירקטוריון/הוועד המנהל או המנכ"ל, כפי שייקבע בתקנון, ובהעדר הוראה בתקנון, כפי שיקבע הדירקטוריון/הוועד.

לצד זאת, חשוב לציין כי בפרקטיקה נהוגה הבחנה בין הכפיפות המקצועית של המבקר הפנימי, שהיא כלפי ועדת הביקורת, לבין הכפיפות הארגונית-אדמיניסטרטיבית, שהיא ליו"ר/למנכ"ל.

6.4. תפקידי המבקר הפנימי

על פי חוק הביקורת הפנימית, המבקר הפנימי יבדוק, בין היתר, את תקינותן של פעולות העמותה/החל"צ מבחינת השמירה על החוק ועל כללי התנהלות תקינה.

בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות" נרשם מפורשות כי תפקיד המבקר הפנימי אינו זהה לתפקיד ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה), ועל כן לא ניתן למנותו במקומם, ואותו גורם אינו יכול לשמש הן כמבקר פנימי והן כגוף מבקר/ועדת ביקורת.

כללים מקצועיים מקובלים לעבודת הביקורת הפנימית הם כללי לשכת המבקרים הפנימיים העולמית (IIA). על פי כללים אלה, נדרש המבקר הפנימי לקיים פעילות בלתי תלויה ואובייקטיבית של ביקורת וייעוץ, שמיועדת להוסיף ערך ולשפר את פעילות החל"צ/העמותה, תוך הבאת גישה שיטתית וממוסדת לשם הערכת ושיפור האפקטיביות של תהליכי ניהול סיכונים, בקרה, פיקוח וממשל תאגידי.

6.5. סמכויות ומעמד המבקר הפנימי

מכוח חוק הביקורת הפנימית:

- בסמכות המבקר לדרוש כל מסמך וכל מידע.
- בסמכות המבקר להיכנס לכל נכס ולגשת לכל מאגר מידע.
- המבקר מחויב לשמור בסוד כל מידע וכל מסמך שהגיעו אליו במסגרת מילוי תפקידו.
- ממצאי/דוחות הביקורת לא יהיו קבילים כראיה בהליך משפטי.

6.6. הפסקת כהונת המבקר הפנימי

ההליך הנדרש יכול, בין היתר, מתן הזדמנות למבקר הפנימי להשמיע את עמדתו ולהציג בפני ועדת הביקורת. קבלת החלטה בנדון תיעשה על ידי הדירקטוריון/הוועד בלבד.

6.7. תוכנית עבודתו ודוחות המבקר הפנימי

- תוכנית הביקורת הפנימית השנתית תדון בפני ועדת הביקורת, שתבחן אותה ותציע שינויים, ככל שנדרש, ולאחר מכן התוכנית תאושר על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון.
- יו"ר הוועד המנהל/הדירקטוריון או יו"ר ועדת הביקורת רשאים להטיל על המבקר הפנימי לערוך ביקורת פנימית, נוסף על תוכנית העבודה, בעניינים שבהם יתעורר צורך לבדיקה דחופה.
- המבקר הפנימי יגיש דוח ביקורת כתוב ליו"ר הוועד המנהל/הדירקטוריון, למנכ"ל וליו"ר ועדת הביקורת. דין וחשבון בנוגע לבדיקה דחופה יימסר למי שהטיל על המבקר הפנימי את עריכת הביקורת.

7. רואה חשבון מבקר**7.1. חובת המינוי ואופן מינוי**

עמותה שהמחזור הכספי שלה עולה על סך של כ-1,173,000 ₪ (הסכום מתעדכן מדי שנה) וכן חברה לתועלת הציבור (בעלת כל מחזור כספי) מחויבות במינוי רואה חשבון מבקר, אשר יהיה אחראי על עריכת הביקורת על הדוחות הכספיים ומתן חוות דעת בנדון. האסיפה הכללית היא הגוף הממנה את רואה החשבון והקובע את שכרו מדי שנה, וזאת אחרי שוועדת הביקורת בחנה נושא זה והביעה עמדתה בנדון.

7.2. אי התלות הנדרשת מרואה החשבון

בהתאם לתקנות רואי חשבון (ניגוד עניינים ופגיעה באי תלות כתוצאה מעיסוק אחר), התשס"ח-2008, רואי החשבון המבקר אינו רשאי לבצע עבור הארגון, במישרין או בעקיפין, גם את הנהלת החשבונות, שכן אז רואים אותו כמצוי בניגוד עניינים או שנפגעה אי-תלותו במבוקר, לרבות אם שותף אחר במשרדו מבצע את הנהלת החשבונות. בעמותה/חל"צ שהיקף מחזור השנתי או סכום התרומות שהיא קיבלה באותה שנה אינו עולה על 5 מיליון ש"ח, ניתן שהנהלת חשבונות תבוצע בידי רואה חשבון/שותף אחר ממשרדו של רואה החשבון המבקר.

8. מוסדות רשות

- עמותה/חל"צ רשאיות לקבוע בתקנון מוסדות נוספים על אלה שהחוק מחייב לקבוע, ובלבד שתגדיר את תפקידיהן.
- מוסדות אלה אינם יכולים להוות תחליף למוסדות החובה.
- דוגמאות בולטות למוסדות רשות: נשיא, יו"ר, ובעמותה - מנכ"ל (שהרי חוק העמותות אינו מחייב מינוי מנכ"ל בעמותה).
- לצד החובה כי הוועד המנהל/הדירקטוריון ינהל את ענייני העמותה/החל"צ, אין מניעה למנות הנהלה, שתהיה כפופה לוועד המנהל/לדירקטוריון ותהיה מופקדת על הניהול השוטף והיומיומי, ובלבד שהאחריות הכוללת נותרת בידי הוועד/הדירקטוריון.
- ניתן למנות ועדות משנה של הוועד/הדירקטוריון ולהאציל להן מסמכויותיו, למעט בנושאים שיוחדו לוועד/לדירקטוריון.

- ניתן למנות בעמותה/בחל"צ ועדות שמורכבות גם ממי שאינם חברי ועד/דירקטוריון, אולם ועדות אלה יכולות להיות בגדר ועדה מייעצת/ממליצה ולא ועדה מחליטה, מכיוון שההחלטה צריכה להתקבל על ידי הוועד בלבד.

9. תשלום גמול והחזר הוצאות לחברי ועד מנהל/דירקטוריון ולחברי ועדת הביקורת

9.1. כללי

על פי חוק העמותות וחוק החברות, חבר ועד/דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת לא ייתנו שירותים בשכר לעמותה/לחל"צ, במישרין או בעקיפין, שלא במסגרת היותו חבר ועד/דירקטוריון או חבר ועדת ביקורת.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכללים, בין היתר, האיסור שחבר הוועד/הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה/החל"צ, קבלן/נותן שירותים וכיוצ"ב, וכן איסור על כל התקשרות אחרת של העמותה/החל"צ עם חבר זה שכתוצאה ממנה תתקבל בידו תמורה (לרבות איסור על השכרת נכס, מתן הלוואה בריבית, העברת כספים בעקיפין באמצעות גוף אחר עימו מתקשרת העמותה/החל"צ).

למעשה, הגמול שרשאי חבר ועד/דירקטוריון וחבר ועדת ביקורת לקבל מהעמותה/מהחל"צ הוא אך ורק גמול בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בהתאם לתקנות בנדון:

- תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), תשס"ט-2009
- תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד בעמותה שמחזרה עולה על 500 מיליון ש"ח), תש"ע-2010
- תקנות החברות (גמול ליושב ראש דירקטוריון, לדירקטור ולחבר ועדת ביקורת בחברה לתועלת הציבור), תשס"ט-2009
- תקנות החברות (גמול ליושב ראש דירקטוריון בחברה לתועלת הציבור שמחזרה עולה על 500 מיליון ש"ח), תש"ע-2010

9.2. גמול בעד השתתפות בישיבות

בהתאם לתקנות, יו"ר הוועד המנהל/הדירקטוריון, חבר הוועד המנהל/הדירקטוריון וכן חבר ועדת ביקורת רשאים לקבל גמול בעבור השתתפות בישיבות וזאת תחת שני תנאים:

1. עצם התשלום ושיעורו אושרו מראש על ידי האסיפה הכללית
2. הגמול לא יעלה על המפורט בתקנות

התקנות קובעות תקרה למספר ישיבות של הוועד/הדירקטוריון, של ועדה קבועה של הוועד/הדירקטוריון או של ועדת ביקורת, שבעדן ניתן יהיה לקבל גמול בעד השתתפות בישיבות וכן קובעות את גובה הגמול.

מספר הישיבות המרבי בשנה בגינן ניתן לשלם גמול:

סוג הישיבה	מספר הישיבות המירבי בשנה בעדן ניתן לשלם את הגמול
ועד/דירקטוריון	12 ישיבות
ועדות קבועות של הוועד/הדירקטוריון	8 ישיבות
ועדת ביקורת	12 ישיבות

גמול בעד כמות ישיבות החורגת מהכמות המרבית:

אם בשל נסיבות הנוגעות לפעילות מיוחדת של העמותה/החל"צ לקידום מטרותיה מספר הישיבות בפועל עלה על המספר המירבי, ניתן לשלם גמול בעד השתתפות בישיבות החורגות בכמותן, וזאת בהתקיים שני תנאים:

1. האסיפה אישרה מראש את תשלום הגמול, אלא אם לא ניתן היה לצפות מראש את כמות הישיבות, שאז נדרש אישורה הפרטני והספציפי של האסיפה לאחר קיום הישיבות בפועל.
2. סך הכל מספר הישיבות בעדן שולם הגמול לא יעלה על 150% ממספר הישיבות המירבי המופיע בטבלה לעיל.

בעניין "ועדה קבועה" של הוועד/הדירקטוריון נציין מספר הערות:

1. כוועדה קבועה של הוועד/הדירקטוריון נחשבת ועדה שמונתה על ידי הוועד/הדירקטוריון לטפל לאורך זמן בנושא שבסמכותו, כשאופי העמותה/החל"צ מצדיק מינוי ועדה כזו.
2. הגמול לחבר ועד/דירקטוריון המשתתף בישיבות של ועדה קבועה הוא בנוסף לגמול עבור השתתפותו בישיבות "רגילות" של הוועד/הדירקטוריון.

גובה הגמול תלוי במחזור העמותה/החל"צ.

הגמול המקסימלי שניתן לשלם בעד השתתפות בישיבה(*):

גמול לישיבה ליו"ר הוועד/יו"ר הדירקטוריון (בשקלים)	בחל"צ בלבד - גמול לישיבה לחבר ועדת ביקורת מומחה (בשקלים)	גמול לישיבה לחבר ועד/דירקטור ולחבר ועדת ביקורת (בחל"צ - חבר ועדת ביקורת שאינו מומחה) (בשקלים)	דרגת העמותה/החל"צ (לפי מחזור הכספי)
650	890	595	1 עד 11 מיליון ש"ח
795	1,065	710	2 11-29 מיליון ש"ח
1,210	1,415	945	3 29-58 מיליון ש"ח
1,445	1,630	1,165	4 58-117 מיליון ש"ח
1,685	2,115	1,410	5 מעל 117 מיליון ש"ח

* הסכומים המפורטים בתקנות מתעדכנים מדי שנה. הסכומים המפורטים לעיל נכונים לשנת 2023, וכאמור, יש למדוד אותם בהתייחס לדוח הכספי של העמותה/החל"צ לבדה ("דוח סולו").

9.3. גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד/דירקטוריון

תשלום גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד/דירקטוריון יתאפשר בהתקיים כל התנאים/המקרים הבאים:

1. בעמותה/בחל"צ לא מכהן מנכ"ל
2. ניתן אישור מראש של האסיפה הכללית לאחר שהשתכנעה שיש הצדקה לכך - אישור לעצם התשלום ושיעורו
3. הגמול השנתי בא במקום כל גמול אחר, כלומר לא ישולם גמול נוסף בעד השתתפות בישיבות

הגמול המקסימלי שניתן לשלם כגמול שנתי קבוע(*):

גמול שנתי ליו"ר ועד/דירקטוריון (בש"ח)	דרגת העמותה/החברה
17,635	1 עד 11 מיליוני ש"ח
24,820	2 11-29 מיליון שקלים
48,475	3 29-58 מיליון שקלים
86,410	4 58-117 מיליון שקלים
106,525	5 מעל 117 מיליוני שקלים

(*) הסכומים המפורטים בתקנות מתעדכנים מדי שנה. הסכומים המפורטים לעיל נכונים לשנת 2023, ויש למדוד אותם בהתייחס לדוח הכספי של העמותה/החל"צ לבדה ("דוח סולו").

9.4. גמול שנתי ליו"ר ועד מנהל/דירקטוריון בעמותה/חל"צ שמחזורה עולה על 500 מיליון ש"ח

עמותה/חל"צ שמחזורה עולה על 580 מיליון ש"ח (הסכום נכון לשנת 2023) רשאית לשלם ליו"ר הוועד המנהל/ליו"ר הדירקטוריון בעד כהונתו כיו"ר, ואף אם מכהן מנכ"ל, גמול שנתי שלא יעלה על 348,010 ש"ח, בכפוף לתנאים הבאים:

1. הגמול השנתי אינו עולה על שכרו השנתי של המנכ"ל
2. היו"ר מקדיש לתפקידו זה לפחות 25 שעות שבועיות

3. היו"ר אינו מועסק בעבודה נוספת, למעט כהונה כדירקטור או תפקיד מקביל בתאגיד אחר או עוסק בהוראה במוסד להשכלה גבוהה

4. האסיפה הכללית אישרה את מתן הגמול לאחר שהשתכנעה כי מתקיימים התנאים 1 עד 3 לעיל.

הגמול השנתי יחליף כל גמול אחר, כלומר לא ישולם גמול נוסף בעד השתתפות בישיבות.

9.5. החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות

ככלל, הגמול המשולם לחברי ועד/דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בישיבה.

עם זאת, התקנות קובעות כמה מקרים שבהם רשאית העמותה/החל"צ לשלם ליו"ר הוועד/הדירקטוריון, לחבר הוועד/הדירקטוריון או לחבר ועדת הביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבה, וזאת בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות או לגמול השנתי ליו"ר הוועד/הדירקטוריון.

להלן המקרים שבהתקיימותם רשאית העמותה/החל"צ לשקול את תשלום החזר ההוצאות:

1. החזר הוצאות נסיעה בפועל כשחבר הוועד/הדירקטוריון, יו"ר הוועד/הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת גרים בישראל במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה.

אם הוחלט על תשלום הוצאות במקרה זה, על האסיפה הכללית לקבוע אחת לשנה את טבלת הסכומים שלפיה ישולם החזר הנסיעות בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.

2. החזר הוצאות נסיעה בפועל כשיו"ר הוועד/הדירקטוריון, חבר הוועד/הדירקטוריון או חבר ועדת הביקורת הוא אדם עם מוגבלות, שהציג אישור רופא שהוא נדרש להוצאות נסיעה מיוחדות עקב מוגבלותו. "אדם עם מוגבלות" לעניין זה - אדם עם לקות פיזית, נפשית או שכלית, לרבות קוגניטיבית, קבועה או זמנית, שבעקבותיה מוגבל תפקודו באופן מהותי בתחום אחד או יותר מתחומי החיים העיקריים.

3. אם מדובר בעמותה/חל"צ בדרגה 4 (מחזור הכספי השנתי עולה על 58 מיליון ש"ח) ויותר משליש מחברי הוועד/הדירקטוריון אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה/החל"צ, באישור מראש של האסיפה הכללית, לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל ליו"ר הוועד/הדירקטוריון ולחברי הוועד/הדירקטוריון עבור ישיבות ועד/דירקטוריון אחת בשנה שהתקיימה מחוץ לישראל.

אם יותר ממחצית מהם אינם תושבי ישראל, רשאית העמותה/החל"צ לשלם החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל עבור שתי ישיבות ועד/דירקטוריון בשנה שהתקיימו מחוץ לישראל.

התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה, בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנידון.

4. אם מדובר בעמותה/חל"צ בדרגה 4 (מחזור הכספי השנתי עולה על 58 מיליון ש"ח), רשאית העמותה לשלם לחבר ועד/דירקטוריון שאינו תושב ישראל החזר הוצאות נסיעה ושהייה בפועל לצורך השתתפות בישיבות ועד/דירקטוריון בישראל.

התשלום יתבצע לפי טבלת סכומים שתקבע האסיפה הכללית אחת לשנה בשים לב לכללים הנהוגים בשירות המדינה בנדון.

5. אם העמותה/החל"צ אינה משלמת כלל גמול עבור השתתפות בישיבות או משלמת גמול חלקי עבור השתתפות בישיבות, שנמוך מהסכום המרבי שקובעות התקנות, כפי שפורט בטבלה לעיל, רשאית העמותה/החל"צ לשלם החזר הוצאות ליו"ר הוועד/הדירקטוריון, לחבר ועד/דירקטוריון או לחבר ועדת ביקורת, גם אם לא מתקיימים התנאים המפורטים באחד מ-4 המקרים לעיל, וזאת לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית תוך התחשבות במספר הישיבות ובהוצאות שהוצאו בפועל.

הגמול המופחת המשולם בעד השתתפות בישיבות (אם משולם), בשילוב החזר ההוצאות לא יעלה על הסכום המרבי עבור גמול מקסימלי לישיבה והחזר ההוצאות לפי המקרים שצוינו לעיל שניתן היה לשלם לאותו אדם לפי התקנות.

9.6. החזר הוצאות נסיעה ושהייה

בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות, גמול שנתי ליו"ר הוועד/הדירקטוריון והחזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות, עמותה/חל"צ רשאית לשלם לחברי ועד/דירקטוריון או ליו"ר הוועד/הדירקטוריון את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל, לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה/החל"צ, וזאת במידה שמתקיימים כל התנאים הבאים:

1. הוועד/הדירקטוריון החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר הוועד/הדירקטוריון.
2. תשלום ההוצאות בפועל אושר על ידי הוועד/הדירקטוריון.
3. ההוצאות הן סבירות בנסיבות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, והן ההוצאות הנדרשות לצורך ביצוע הפעילות, והכל לפי כללים שקבעה בנדון האסיפה הכללית אחת לשנה.
4. חבר הוועד/הדירקטוריון או יו"ר הוועד/הדירקטוריון דיווח לוועדת הביקורת ולועד/לדירקטוריון על תוצאות הפעילות האמורה וכן הוועד/הדירקטוריון דיווח לאסיפה השנתית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות. בעמותה/בחל"צ בדרגה 5 (שמחזרה עולה על 117 מיליוני ש"ח) או בעמותה/בחל"צ שאינן משלמות גמול ליו"ר הוועד/הדירקטוריון או לחבר הוועד/הדירקטוריון לפי התקנות שבנדון, ניתן לשלם, לצורך קידום מטרות העמותה ועל פי המנגנון האמור לעיל, גם הוצאות מסוג אחר שהיו כרוכות בקיום הפעילות.

9.7. תשלום גמול לחבר ועד/דירקטור המכהן כדירקטור בחברת בת

- העמותה/החל"צ רשאית לשלם גמול לחבר ועד/דירקטוריון המכהן גם כדירקטור (לא בשכר) בחברה הקשורה עבור ישיבות דירקטוריון שהשתתף בהן בחברה, וזאת בהתאם לגמול שנקבע בתקנות הגמול.
- סך כל התשלום בגין מספר הישיבות של הוועד/הדירקטוריון בעמותה/בחל"צ (או של ועדה קבועה) עם מספר הישיבות של דירקטוריון חברת הבת עבורן התקבל הגמול לא יעלה על התקרה הקבועה בתקנות.
- לא ניתן לשלם לאותו חבר ועד/דירקטוריון כל תשלום או גמול כלשהו מחברת הבת בכלל, ובגין השתתפות בישיבות האמורות בפרט.



פרק 2 - עקרונות בסיסיים בניהול התקין של האלכ"ר

תוכן העניינים:

1. כללי - ההוראות בנושא הניהול התקין של האלכ"ר
2. חשבונות בנק
3. מורשים לחתימה
4. ביצוע תשלומים
5. כוח אדם והוצאות שכר
6. שכר בכירים ומגבלות שכר במלכ"ר
7. הוצאות הנהלה וכלליות
8. היעדר פעילות וצבירת נכסים
9. העברת כספים ונכסים ללא תמורה
10. נטילת הלוואות
11. מתן הלוואות
12. חלוקת מלגות
13. נכסי העמותה/החל"צ
14. קרבה משפחתית וניגוד עניינים
15. מתן תמיכות או הקצבות והעברות כספים אחרות על ידי האלכ"ר
16. ביקורת עומק באלכ"ר

1. כללי

ההוראות הנוגעות לניהול התקין של האלכ"ר (הן עמותות והן חברות לתועלת הציבור) מעוגנות במספר מקורות עיקריים:

1. **בחוק הראשי ובתקנות מכוחו** - עמותות: חוק העמותות, תש"ם-1980 והתקנות מכוחו, חברות לתועלת הציבור: חוק החברות, תשנ"ט-1999, ובעיקר סעיף 345 לחוק, על תתי-סעיפיו הרבים, העוסק בחברה לתועלת הציבור, והתקנות מכוחו.

2. חוברת **"הנחיות להתנהלות עמותות"** המפורסמת על ידי רשות התאגידים במשרד המשפטים. המהדורה האחרונה, שפורסמה בדצמבר 2015, עומדת לרשות הציבור באתר האינטרנט של משרד המשפטים. הנחיות אלה **חלות על כל עמותה ועל כל חברה לתועלת הציבור באשר היא** (ללא קשר להחזקתן ב"אישור ניהול תקין") ומטרתן להנחות בצורה מפורטת וברורה את המלכ"רים, תוך מתן הסברים ודוגמאות, באשר ליישום הנאות של הוראות החוק בנושאים מרכזיים בהתנהלות עמותות וחל"צים.

3. הנחיות **החלות על עמותות ועל חל"צ המבקשות לקבל "אישור ניהול תקין"**, ויש בהן משום תוספת על ההנחיות הבסיסיות הנגזרות מהוראות החוק ומה"הנחיות להתנהלות עמותות". הוראות אלה מופיעות במודגש ב**חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות"**.

4. בנוסף לכל אלה, על העמותה/החל"צ, בהתאם למאפייניה וסיווגיה המיוחדים ברשויות השונות, יחולו **הנחיות וכללים של רגולטורים נוספים**, בהן:

- על עמותה/חל"צ המקבלת תמיכות מתקציב המדינה יחולו כללי החשב הכללי, ובעיקרם נוהל להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה שמפרסם החשב הכללי.
- על עמותה/חל"צ המסווגת כ"מוסד ציבורי" במס הכנסה ובעלת המעמד מכוח סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (זיכוי במס בגין תרומה), יחולו הוראות רשויות המס, ובעיקרן חוזר מס הכנסה 9/2015 בנושא "קווים מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה".
- עמותה/חל"צ המאוגדות בצורות מסוימות או נשלטות על ידי גופים מסוימים, כפופות להנחיות הרגולטור הרלוונטי, כגון עמותות/חל"צ עירוניות הכפופות גם להנחיות הממונה על תאגידים עירוניים במשרד הפנים, עמותה/חל"צ ממשלתית הכפופה לחוק ולהנחיות רשות החברות הממשלתיות ועוד.

בנוסף לכל אלה, על העמותה/החל"צ **לעגן בנהלים כתובים** ומפורטים את ההסדרים הנוגעים לפעילות המשמעותית בעמותה/בחל"צ. היקף הנהלים ורמת הפירוט שלהם יותאמו להיקף הפעילות של העמותה/החל"צ. יודגש כי עמדת הרשם היא שמבין תפקידי **הוועד המנהל** נמנית גם אחריותם לקבוע נהלים בכתב, המסדירים פעילויות שגרתיות משמעותיות בעמותה.

בפרק זה נתייחס בעיקר להנחיות הנגזרות מכוח החקיקה הראשית ומכוח חוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", שתקפה גם לחברות לתועלת הציבור, בשינויים המתחייבים.

2. חשבונות בנק

1. על העמותה/החל"צ **לפתוח חשבון בנק על שמה בלבד**, ובו בלבד להפקיד את כספיה.

2. כאשר העמותה/החל"צ מפעילה פרויקטים שונים בהיקפים משמעותיים, מומלץ על ידי הרשם **לפתוח חשבון בנק נפרד לכל פרויקט**. לצד זאת, אנו מדגישים כי מטעמי בקרה ושליטה, מומלץ לצמצם למינימום הנדרש את מספר חשבונות הבנק של העמותה/החל"צ ולבצע את ההבחנה והמיון הנדרש בין המקורות הכספיים במסגרת מערכת הנהלת החשבונות של העמותה/החל"צ.

3. עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין ועושה שימוש בכרטיסי אשראי תידרש **לפתוח חשבון בנק ייעודי עבור כרטיס אשראי מסוים, כפי שיפורט בהמשך**.

3. מורשים לחתימה

1. **הקביעה בפועל של מורשי החתימה** תהיה בהתאם להוראות התקנון.
2. **ניתן למנות** כמורשה חתימה מי שהינו חבר עמותה/בעל מניות בחל"צ, נושא משרה בה או עובדיה.
3. **לא ניתן למנות** כמורשה החתימה חברי ועדת ביקורת (או גוף מבקר בעמותה), רואה החשבון המבקר או המבקר הפנימי.
4. אין חובה שמורשי החתימה יהיו חברי ועד, למעט **בעמותה שאימצה את התקנון המצוי של עמותות** בהתאם לסעיף 18 לתקנון המצוי, על הוועד להסמיך שניים או יותר מבין חבריו לחתום בשם העמותה על מסמכים שיחייבו אותה, קרי מורשי החתימה יהיו חברי ועד בלבד.
5. **עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין מחויבת גם בכללים הבאים:**
 - חובה למנות לפחות שני מורשים לחתימה.
 - במידה ונקבעו שני מורשי חתימה בלבד, הם לא יהיו בעלי קרבה משפחתית בדרגה ראשונה ביניהם.
 - במידה שנקבעו יותר משני מורשי חתימה, וביניהם יש קרובי משפחה, אז בין החותמים בפועל על מסמך מסוים לא יהיו יחסי קרבה.

4. ביצוע תשלומים

1. יש להסדיר בעמותה/בחל"צ **מנגנון בקרה ופיקוח הולמים** שיבטיחו את נאותות השימוש בכספי העמותה/החל"צ ואת תקינות ההתקשרויות שבעדן משולמים הכספים. כך, למשל, מומלץ לעגן נוהל המגדיר את סוגי העסקות או את היקפי הסכומים שיש להביא לאישור הוועד המנהל והדירקטוריון בטרם ההתקשרות.
2. **העברות כספיות** מחשבון אחד של העמותה/החל"צ לחשבון אחר יתבצעו באמצעות החתום על ידי מורשי החתימה, ולא באמצעות הוראה טלפונית.
3. **עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין מחויבת גם בכללים הבאים:**
 - **ההמחאות** על שם העמותה/החל"צ יכללו את המיון "למוטב בלבד", למעט המחאה המיועדת לחידוש דמי המחזור בקופה הקטנה.
 - יש להימנע מתשלום הוצאות בכסף **מזומן**, למעט הוצאות המבוצעות מכספי הקופה הקטנה, באופן ובסכום סביר.
 - במקרים חריגים יינתן **אישור חריג לתשלום במזומן**, וזאת כשאין ברירת תשלום אחרת (לא מתאפשר תשלום בהמחאה), קיימת בקרה נאותה על הוצאת הכספים, על שימושם ועל סכומם. לדוגמה: תשלום דמי מחייה או נסיעות על ידי מוסד חינוך לתלמידי פנימייה קטינים שאין דרך אחרת לשלמם, אלא במזומן.
 - **תשלומים בכרטיסי אשראי:**
 - השימוש בכרטיס אשראי יתאפשר במקרים שבהם אין דרך אחרת לביצוע הרכישה המבוקשת, או במקום שימוש במזומן במסגרת קופה קטנה ו**בתנאי שמתקיים אחד מהתנאים הבאים:**
 - א. **כרטיס אשראי מוגבל** - כרטיס אשראי נועד לביצוע הוצאות המותרות במסגרת הקופה הקטנה בלבד, והוא מוגבל לסכום המותר לשימוש כקופה קטנה. הכוונה לכרטיס אשראי מסוג מיוחד, הכולל בתוכו מגבלה על סך ההוצאה החד-פעמית או החודשית (כגון כרטיס אשראי נטען או כרטיס עם תקרת אשראי נמוכה). ההחלטה בדבר הוצאת כרטיס מסוג זה תיחתם על ידי שני מורשי חתימה.
 - ב. **כרטיס אשראי עם חשבון בנק ייעודי** - כרטיס אשראי שהתשלום בו כפוף לקיומה של יתרה כספית בחשבון ייעודי שיפתח לצורך כך. השימוש בכרטיס כפוף להעברת כספים לחשבון הייעודי בהוראה חתומה על ידי שני מורשי חתימה וזאת לצורך הוצאה מסוימת ובציון מטרת ההעברה.

• **תשלום באמצעות מערכת מס"ב:**

א. ביצוע תשלומים באמצעות מערכת סליקה בנקאית ממוחשבת ומאובטחת (לצורכי משכורות, תשלומים לספקים/נותני שירותים ועוד) מחייב את העמותה/החל"צ להגדיר בעת פתיחת החשבון שני מורשי חתימה, שלכל אחד מהם יהיה משתמש וסיסמה משלו, כך שלא תהיה אפשרות לשרד קובץ עם הוראות תשלום במערכת המס"ב ללא חתימה של שני מורשי חתימה לפחות. כל שינוי שנעשה בקובץ על ידי אחד מהם יהיה חייב אישור של השני.

ב. על מורשה החתימה לבצע בדיקה אקטיבית של הוראות התשלום תוך בחינת מסמכים מבססים והתאמת סכומי החיוב.

ג. יש לקבוע את נהלי השמירה על כרטיסי החתימה וכן כללים בדבר אופן שינוי פרטי חשבון בנק של מוטב.

ד. רצוי כי העמותה תקבע נוהל בכתב בנוגע לביצוע תשלומים באמצעות מס"ב. בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות" מפורטים ההיבטים שמומלץ להתייחס אליהם בנוהל מסוג זה (עמוד 43).

• **תשלום מלגות** - לא יינתן אישור ניהול תקין לעמותה/חל"צ המשלמת מלגות במזומן. תשלומי המלגות יבוצעו באמצעות המחאות עליהן מצוין "למוטב בלבד". כמו כן, חלוקת המלגות צריכה להתבצע בהתאם לקריטריונים קבועים, שווים ופומביים.

5. **כוח אדם והוצאות שכר**

1. מבין **תפקידי הוועד המנהל/הדירקטוריון** נמנים גם קביעת המבנה הארגוני של הארגון, מדיניות השכר והתשלומים, וכן אישור העסקת קרובי משפחה.

2. טרם העסקת עובד, ובהתחשב בתנאי ההתקשרות, סכומה ומהותה, על העמותה/חל"צ לתת **הזדמנות למציעים להציע עצמם** בתנאי שוק חופשיים. אין הכוונה לקיום הליך מכרזי, אלא אם הדבר מתחייב מנסיבות העניין, מאופי העמותה/החל"צ ומאופי ההתקשרות.

3. העמותה/החל"צ **אינה רשאית לשלם לעובדיה שכר העולה על הסביר**, בהתחשב בכישורי העובד ובמקובל בשוק העבודה לתפקידים דומים. הוצאות שכר בלתי סבירות עשויות להיתפס על ידי הרשם כשימוש בכספי העמותה/חל"צ שלא למטרותיה.

4. בחוברת הנחיות להתנהלות עמותות הובאה עמדת הרשם לפיה **סבירות השכר תיבחן תוך התחשבות בגורמים הבאים:**

• המחזור השנתי של העמותה/החל"צ.

• שיעור התמיכות וההקצבות מהמדינה מסך המחזור הכספי.

• שיעור הוצאות הנהלה וכלליות מסך המחזור הכספי.

• איכות הניהול - היעדר גירעון, גידול בפעילות ועוד.

• איכות נושאי המשרה - כישורים, השכלה, ניסיון מקצועי וכו'.

5. במידה שמדובר **בעובד שכיר שהינו חבר עמותה** - מתן שכר מעבר לסביר עלול להיחשב חלוקת רווחים אסורה.

6. **תשלום שכר בלתי סביר לספק/נותן שירות** שאינו עובד העמותה/חל"צ עלול להיתפס כפעולה הנוגדת את האינטרסים של העמותה/חל"צ.

7. **לגבי מגבלות שכר בכירים במלכ"ר עפ"י הנחיות רשות המסים והנחיות החשכ"ל - ראו הפרק הבא.**

8. **שיוך עלויות השכר** - חשוב לזכור כי ייתכן שרוב ההוצאה בגין שכר הבכירים בעמותה/חל"צ תיזקף להוצאות הנהלה וכלליות (ולא לעלות הפעילות), ולפיכך בבחינת סבירות הוצאות שכר אלה יש לבחון כי אינן מביאות את העמותה/חל"צ לחריגה מהתקרה/מההוצאות הנהלה וכלליות סבירות (פירוט בהמשך).

9. **שיוך שכר מנכ"ל בעמותה/בחל"צ נתמכת** - על פי הוראות החשב הכללי, לא ניתן לשייך את שכר המנכ"ל לעלות הפעילות, אף לא חלק ממנו, אלא יש לרשום את הוצאת שכר המנכ"ל תחת הוצאות הנהלה וכלליות. חשוב לזכור שמבחינה חשבונאית ניתן לפצל את עלות שכרו של המנכ"ל, ועל כן תידרש התאמה בין הדוח הכספי לבין הדוחות שיוגשו לחשב הכללי.

10. **העסקה קרובה ותשלום שכר לקרובים:**

10.1 העסקת קרובי משפחה בעמותה/בחל"צ:

- גם אם לא מדובר בקרבה של העובדים לחברי ועד מנהל/דירקטוריון/ועדת ביקורת/גוף מבקר בעמותה, ייתכן שיהיה בה כדי להצביע על התנהלות לא תקינה, ועל כן עליה להתבצע על פי אמות מידה אובייקטיביות, ותוך התחשבות בטובת העמותה/חל"צ - ולא על פי שיקולים של קרבה משפחתית.
- על העמותה/חל"צ להימנע מהעסקת קרובי משפחה בתפקידים בכירים, או אם קיימים בין הקרובים יחסי כפיפות.

10.2 קרבה משפחתית בין עובדי העמותה/חל"צ לבין חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון וחברי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה):

- לא יועסקו בשכר בעמותה/חל"צ עובדים שהם קרובי משפחה של ועדת הביקורת.
- לא יועסקו בשכר בעמותה/חל"צ עובדים שהם קרובי משפחה של חברי הוועד המנהל, אלא אם שיעור קרובי המשפחה כאמור מסך עובדי העמותה/חל"צ אינו עולה על 10%, או אם השכר המשולם לקרובי המשפחה הנ"ל אינו עולה על 10% מסך השכר המשולם על ידי העמותה/חל"צ (גם אם שיעור קרובי המשפחה נמוך מ-10% מסך עובדי העמותה/חל"צ).
- יש להביא בחשבון שבנסיבות מסוימות, בשים לב למספר העובדים בעמותה/חל"צ או למחזור, גם העסקה בשיעורים הללו תיחשב כאסורה.
- החלטה באשר להעסקת קרובי משפחה כאמור תתקבל על ידי הגורם המוסמך בעמותה/חל"צ, וכן הוועד המנהל/הדירקטוריון נדרש לאשר זאת.
- יש לשים לב להגדרה הרחבה של המונח "קרוב" שכוללת לא רק קרבה מדרגה ראשונה (ראו את הפרק בדבר "קרבה משפחתית וניגוד עניינים" בעמודים הבאים).

10.3 העסקת קרובי משפחה של המנכ"ל:

- יש להבטיח שההחלטה תהיה סבירה בנסיבות העניין ולטובת העמותה/חל"צ.
- החלטה באשר להעסקת עובדים קרובי משפחה כאמור תתקבל על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון, ולאחר מכן יש להביא זאת לאישור ועדת הביקורת.

11. **דיווח על חמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר** - חשוב לזכור כי במסגרת הדיווחים השנתיים לרשם העמותות, יש לדווח גם על חמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה/חל"צ. בדיווח זה יש לכלול את נתוני הברוטו ואת ההטבות האחרות לעובד, לעומת הדיווח במסגרת בקשה לתמיכה שצריך לכלול את נתוני עלות השכר.

6. שכר בכירים ומגבלות שכר במלכ"ר

1. בגוף נתמך החלים עליו כללי החשכ"ל - נוהל להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה קובע כי בגוף ציבורי נתמך שהיקף התמיכה בו עולה על 25% מהמחזור או על 5 מיליון ש"ח, הנמוך מבניהם, ושכר העובדים בו אינו מפוקח/מוגבל בדרך אחרת, **עלות שכרו השנתית של בעל תפקיד ניהולי לא תעלה על 630 אלף ש"ח, לרבות של עובד עצמאי הנותן שירותים למוסד ושל קבלן משנה¹.**

ב-9 באפריל 2024 יצא עדכון מטעם חשב הכללי כי לאור עליות המדד האחרונות במשק, החליט החשב הכללי לעדכן את מגבלת עלות השכר בנוהל שר האוצר. מגבלת השכר עודכנה בהודעת תכ"ם 6.1.5.1 לסכום שנתי של 697,032 ש"ח. התיקון נכנס לתוקפו החל מיום 1 בינואר 2024 עבור שנת 2024 ואילך.

2. במוסד ציבורי שאושר לצורכי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה - בחוזר מס הכנסה 9/2015 בנושא "קווים מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה", נקבע כי שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימלית של מנכ"ל במשרד ממשלתי, למעט במקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים.

בהקשר זה נאמר כי "עלות שכר של מנכ"ל משרד ממשלתי" אינה עלות ברורה או סגורה, בעיקר מכיוון שהשכר שנקבע ע"י הממונה על השכר במשרד האוצר הוא שכר יסוד, ועליו נוספים רכיבים רבים שעלותם אינה אחידה לכל מנכ"ל משרד ממשלתי, כגון החזר הוצאות, שימוש ברכב ותשלומים בגין פרישה.

בהמשך להמלצות ועדת פריש בשנת 2019, מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים הכירה בדיפרנציאציה בנושא שכר בהתאם למחזור ההכנסות של המוסד הציבורי (שאושר לצורכי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה).

נציין כי מכיוון שלא התפרסם חוזר של מס הכנסה בעניין, כל חריגה ממגבלת שכר (המגבלה שמופיעה בחוזר 9/2015) מותנית בפנייה בכתב למחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים לשם קבלת אישור לחריגת השכר בהתאם למקרה הספציפי.

להלן המדרגות שנקבעו:

תקרת עלות מעסיק	תקרת שכר עובד	תקרת שכר סמנכ"ל	תקרת שכר מנכ"ל	מספר הבכירים	מחזור המוסד הציבורי (במלש"ח)
					יחסי לשכר מנכ"ל משרד ממשלתי עפ"י נוהל התמיכות של החשכ"ל
עד 620,000 ש"ח (לא כולל מס שכר)	100%	100%	100%		עד 50
מוכפל באחוז הרלוונטי	מוכפל באחוז הרלוונטי	110%	125%	2	50 - 100
מוכפל באחוז הרלוונטי	מוכפל באחוז הרלוונטי	125%	150%	5	100 - 150
מוכפל באחוז הרלוונטי	מוכפל באחוז הרלוונטי	150%	175%	8	מעל 150

¹ הוראה 6.1.5 של החשב הכללי בנושא "עלות השכר השנתית של בעל תפקיד ניהולי במוסד ציבורי" מגדירה את רכיבי השכר שיילקחו בחשבון במסגרת תקרת שכר זו:

- שכר ברוטו לעובד.
- שווי טובות הנאה, שווי קצובות וכל החזר הוצאות החייב במס מכל סוג שהוא (החזר הוצאות טלפון, החזר הוצאות רכב, שווי רכב, קצובת ביגוד, קצובת הבראה וכיוצ"ב).
- הפרשות המעביד לסוגיהן השונים בגין השכר כאמור, לרבות ביטוח לאומי, הפרשות לפנסיה ולקרן השתלמות, ולרבות תשלומי המעביד בגין שווי פנסיה וקרן השתלמות שנכללו בשכר העובד.
- תשלומי מס שכר.
- אין לקחת בחשבון תשלומים עבור רכיבים סוציאליים המשולמים באופן חד פעמי ולא כתשלום או הטבה דחויים.
- חישוב עלות השכר בשנת סיום יחסי עובד-מעביד יכיל רכיבים נוספים, אשר לא יכללו בתקרת עלות השכר המוגדרת בהוראה זו: פדיון ימי חופשה, פיצויים מוגדלים תגמולי פרישה נוספים הנלווים לסיום יחסי עובד-מעביד וכיוצ"ב.

7. הוצאות הנהלה וכלליות

1. **כללי - בחוק ו/או בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות"** לא נקבעו כללים חד משמעיים לעניין סבירות השיעור ממחזור ההכנסות או הגובה של הוצאות הנהלה וכלליות או לעניין הרכיבים שיש לכלול תחת הוצאות הנהלה וכלליות, אלא נרשם כי "על העמותה להקפיד כי הוצאות אלה לא יעלו על אחוז סביר מסך המחזור השנתי של העמותה", וכי הרשם יתערב בעניין זה במקרים קיצוניים.

כאמת המידה לסבירות אחוז ורכיבי הוצאות הנהלה וכלליות בעמותה/חל"צ מציין הרשם את הכללים שנקבעו בנדון על ידי החשב הכללי כתנאי למתן תמיכה.

להלן יובאו כללי החשב הכללי בעניין הוצאות הנהלה וכלליות החלים על עמותות/חל"צ המקבלות תמיכות מתקציב המדינה כפי שנקבעו במסגרת נוהל התמיכות:

2. **השיעור המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות** מתוך סך מחזור ההכנסות של העמותה/חל"צ:

#	הכנסות העמותה/חל"צ הנתמכת (במיליוני ש"ח)	השיעור השולי המרבי של הוצאות הנהלה וכלליות כאחוז מסך מחזור ההכנסות
1.	10 - 0	22%
2.	25 - 10	15.5%
3.	50 - 25	10%
4.	75 - 50	8.5%
5.	100 - 75	7.5%
6.	מעל 100	5%

3. **רכיבי הוצאות הנהלה וכלליות - להלן יובאו עיקרי כללי המיון והדיווח שנקבעו על ידי החשב הכללי באשר לרכיבים שיש לכלול במסגרת הוצאות הנהלה וכלליות.**

נציין כי כללים אלה אינם מתחייבים גם במסגרת הדוחות הכספיים, אולם במקרה של מיון שונה בין הדוחות הכספיים לבין כללי החשכ"ל, יש לערוך התאמה במסגרת בקשת התמיכה.

#	תת סעיף הוצאות הנהלה וכלליות	מהות הסעיף והוצאות שיש לסווג אליו
1.	משכורות ושכר עבודה, סוציאליות ונלוות לשכר ו/או קניית שירות ניהול	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות שכר נושאי משרה בגוף (מנכ"ל, סמנכ"ל, חשב, עובדי מינהלה ושאר העובדים המשמשים בתפקידי ניהול ומינהלה). אין לפצל שכר של עובד וליחסו באופן חלקי לסעיפי השכר במסגרת עלות הפעילויות כמבצע פעילות שאיננה ניהולית ו/או מינהלתית.
2.	הוצאות גיוס תרומות	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות שיווק, פרסום והפקת אירועים (לגיוס תורמים). הוצאות העסקת עובדים בגיוס תרומות. עמלות למגייסים חיצוניים (*). דמי ניהול וייעוץ (*). בכפוף להמצאת הסכם גיוס עם גורמים אלה. (*)
3.	שירותים מקצועיים	<ul style="list-style-type: none"> שכר טרחת יועצים משפטיים. שכר טרחת רואי חשבון. שכר טרחת מבקר פנימי. הוצאות בגין ניהול חשבונות וחשבות שכר (אם מבוצע על ידי גוף חיצוני).
4.	צורכי משרד והדפסות, דואר, טלפון ותקשורת	למעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות (כדוגמת מוקדים, סניפים שבהם עוסקים במישרין בביצוע מטרות הגוף ומטלותיו).

#	תת סעיף הוצאות הנהלה וכלליות	מהות הסעיף והוצאות שיש לסווג אליו
5.	שכר דירה והחזקה	הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי ההנהלה של הגוף ולמבנים, שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.
6.	אש"ל, כיבוד ונסיעות	של מנהלים, גייסי תרומות ועובדי מינהלה בארץ ובחו"ל.
7.	החזקת כלי רכב ושכירות	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות בגין החזקת כלי רכב ושכירות כלי רכב, למעט הוצאות כאמור בגין כלי רכב המשמשים את הגוף במישרין לביצוע מטרות הגוף ומטלותיו. לרבות כלי רכב המיועדים לנושאי משרה ועובדי מינהלה.
8.	מסים ואגרות	<ul style="list-style-type: none"> הוצאות כאמור המיוחסות בלעדית למשרדי ההנהלה של הגוף ולמבנים שאין מתבצעת בהם פעילות לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין. אגרות רישוי ודמי חבר (שהינם בגדר חובה).
9.	פחת	הוצאות פחת בגין ריהוט וציוד משרדי, מכונות וציוד, שיפורים והתאמות במבנה/במושכר, כלי רכב (סעיף 7 לעיל), ולמעט הוצאות כאמור הניתנות לייחוס ישיר לעלות הפעילויות ולרבות הוצאות כאמור שלא נועדו לקידום מטרות הגוף ומטלותיו במישרין.

8. היעדר פעילות וצבירת נכסים

1. **עמותה/חל"צ שאינה מקיימת פעילות ומתנהלת בניגוד לחוק** - חשופה להגשת בקשת פירוקה על ידי רשם העמותות. **עמותה/חל"צ כזו לא תוכל לקבל אישור ניהול תקין**, אלא אם תחתום על כתב התחייבות שמקובל על הרשם ויפרט את הצעדים לנקיטה שיאפשרו את תפקוד העמותה/החל"צ.

2. **בעמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין יש לבחון את היקף הנכסים הנצברים:**

- העמותה/החל"צ לא תורשה לצבור נכסים או הון לתקופה ממושכת ובאופן לא סביר, מבלי להשקיעם במטרות קונקרטיות, או מבלי שיש לה תוכנית עדכנית, מעשית ויעילה לשימוש בכספים הללו לצורך קידום מטרותיה.
- צבירת עודפים בהיקפים כספיים משמעותיים, כגון צבירת סכומים העולים על 200% ממחזור ההכנסות במשך שלוש שנים רצופות, תיחשב כסבירה רק כשקיים צידוק לכך המלווה באסמכתאות רלוונטיות (כגון הסכמת תורם).
- רכישת נכס, לרבות נדל"ן, שלא מיועד לפעילות העמותה במסגרת ייעוד העודפים לא יענה על הכלל של קיום תוכנית מבוססת לניצול הכספים, וייחשב צבירת נכסים אסורה.

9. העברת כספים ונכסים ללא תמורה

1. **עמותה/חל"צ רשאית להעביר כספים או נכסים לאלכ"ר אחר וזאת תחת עמידה בכללים הבאים:**

- העברת כספים לגוף אחר מתיישבת בפירוש עם מטרותיה הרשומות של העמותה/החל"צ המעבירה.
- הכספים/הנכסים מועברים לאלכ"ר אחר עם מטרות דומות, ובלבד שמדובר בתאגיד שאינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.
- ידוע למי שתורם/מעביר כספים לעמותה/חל"צ המעבירה כי ייתכן שהכספים יועברו לתאגיד אחר.
- גורם מאשר - במקרה שמועבר סכום או נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה/החל"צ, יובא הדבר לאישור מראש של האסיפה הכללית ובכל מקרה אחר ההעברה טעונה אישור ועד העמותה/החל"צ.

2. עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין, מחויבת לעמוד גם בכללים הבאים:

- האלכ"ר המקבל את הכספים/הנכסים הינו בעל אישור ניהול תקין בתוקף (או אישור מקביל מאת הגורם המפקח עליו).
 - אם מדובר בהעברת כספים/נכסים לעמותה/חל"צ חדשה, שעדיין אינה זכאית לאישור ניהול תקין (שהרי האישור לא יינתן לעמותה/חל"צ בשנתיים הראשונות לפעילותה), ההעברה יכולה להתבצע בדרך של מתן הלוואה בלבד, בכפוף לעמידה בכללים למתן הלוואה (שיפורטו בהמשך).
 - 3. על העמותה/חל"צ לדווח במסגרת **הדוח המילולי** השנתי על העברות שביצעה של כספים/נכסים אחרים ללא תמורה.
 - 4. **העברת כספים על ידי גוף נתמך** - בהתאם לנוהל להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה, חל איסור על גוף נתמך להעביר כספים לתאגיד אחר, אלא אם:
 - הגוף הנתמך שהעביר את הכסף הוא "גוף מנהל" של התאגיד שקיבל את הכסף ("גוף מנהל" הוא ארגון גג, מוסד ציבור המאגד או מעניק שירותי ניהול לפי הסכם לשני גופים או יותר שמטרותיהם הרשומות לפי כל דין דומות או זהות לשלו).
 - כספים הועברו מכוח הסכם עם התורם.
 - * הוראה זו לא תחול על מוסד ציבור שסך כל כספי התמיכה השנתית של כלל משרדי הממשלה בו לא עולה על 25% ממחזור הכנסותיו באותה שנה.
 - לתאגיד שקיבל את הכסף ישנו "אישור ניהול תקין" או אישור מקביל.
 - התאגיד שאליו מעבירים את הכסף אינו תאגיד עסקי.
5. **אם מדובר בעמותה/חל"צ שהיא "מוסד ציבורי"** - רשות המסים מאפשרת למוסדות ציבור להעביר כספים כתרומות וכתמיכות למוסדות אחרים, בתנאי שמדובר בהשגת אותה מטרת ציבורית, דהיינו, המוסד מקבל התמיכה פועל להשגת אותה מטרה של המוסד המשלם.
- במידה שלמוסד המעביר קיים גם אישור לעניין סעיף 46 לפקודה (התרומות שמקבל מקנות זיכוי ממס לתורם), הוא יכול לתמוך רק בגופים שיש להם אישור לעניין סעיף 46 לפקודה, ובמקרים חריגים ובאישור מראש, גם לגופים שלהם לא קיים אישור לעניין סעיף 46, אך הם זכאים לקבלו ונמצאים בהליך לקבלתו.

10. נטילת הלוואות

בהתאם לחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות", **עמותה/חל"צ רשאית ללוות כספים ובתנאי שהתקיימו אלה:**

1. ההחלטה על נטילת הלוואה אושרה בוועד המנהל/בדירקטוריון.
2. הוועד המנהל/הדירקטוריון בחן, בין היתר, את יכולת פירעון הלוואה בהתאם לתנאיה ואת תנאי הלוואה ביחס לתנאי השוק.
3. על העמותה/החל"צ לחתום על הסכם הלוואה מסודר, הכולל רישום אודות תנאי הלוואה, זהות נתן הלוואה, סכום הלוואה, מועדי פירעונה וכו'.
4. במקרים שבהם המלווה הוא בעל זיקה לעמותה/לחל"צ (כגון: חבר במוסדות העמותה/החל"צ, בעל תפקיד, גייס תרומות וכו'), על העמותה/החל"צ להבטיח כי הגורם הרשום כמלווה הוא זה שנתן את הכספים במישרין, וכי אינו משמש צינור להעברת כספים מגורם שזהותו אינו ידועה. במסגרת זו על העמותה/חל"צ לקבל הצהרה של המלווה כי כספי הלוואה הינם ממקורותיו האישיים ולא נתקבלו מצד שלישי כלשהו.
5. במידה שמדובר בהלוואה שנטולת העמותה/החל"צ מחבר בעמותה/מבעל מניות בחל"צ, עליה להקפיד ביתר שאת על הכללים האמורים ביחס לקבלת הלוואה מ"בעל זיקה", ולוודא כי הלוואה ניתנת בתנאי שוק סבירים. אם החבר/בעל המניות המלווה הוא חבר ועד/דירקטוריון או קרובו, יש להימנע מנטילת הלוואה בריבית.

11. מתן הלוואות

1. **עמותה/חל"צ רשאית להלוות כספים לאלכ"ר אחר, וזאת תחת עמידה בכללים** הנוגעים להעברת כספים ללא תמורה, שהינם:
 - מתן ההלוואה לגוף אחר מתיישבת בפירוש עם מטרותיה הרשומות של העמותה/החל"צ המעבירה.
 - הכספים ניתנים לאלכ"ר אחר עם מטרות דומות, ובלבד שמדובר בתאגיד שאינו רשאי לחלק רווחים לגורמים פרטיים, גם בעת פירוק.
 - ידוע למי שתורם/מעביר כספים לעמותה/חל"צ המעבירה כי ייתכן שהכספים יועברו לתאגיד אחר.
 - גורם מאשר - במקרה שניתנת הלוואה בסכום שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה/החל"צ, יובא הדבר לאישור מראש של האסיפה הכללית, ובכל מקרה אחר מתן ההלוואה טעון את אישור ועד העמותה/הדירקטוריון החל"צ.
2. **עמותה/חל"צ רשאית להלוות כספים לתאגיד אחר, אף אם לא מתקיימים כל הכללים שלעיל, ובלבד שמתקיימים הכללים הבאים:**
 - התאגיד הלווה הוא תאגיד ללא מטרות רווח.
 - מטרות התאגיד הלווה דומות למטרות של העמותה/החל"צ המלווה.
 - גורם מאשר - ההלוואה אושרה כדין על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון של העמותה/החל"צ המלווה.
 - בין המלווה ללווה נחתם הסכם הלוואה הכולל תנאי הלוואה סבירים, לרבות שיעור הריבית, תנאי ההחזר ומועד הפירעון.
 - הוסדרו ביטחונות סבירים לפירעון ההלוואה.
 - אין במתן ההלוואה כדי לפגוע בפעילות העמותה/החל"צ המלווה (ובתוך כך, שסכום ההלוואה יהיה סביר ביחס למחזור השנתי ושכסום ההלוואה ותקופת ההלוואה אינם מונעים מימוש תוכניתה של העמותה/החל"צ המלווה).
 - הוועד המנהל/הדירקטוריון שוכנע כי לעמותה/החל"צ הלווה יש את היכולת לעמוד בתנאי החזר ההלוואה שנקבעו.
3. **עמותה/חל"צ רשאית להלוות כספים לעובדיה, בתנאי שתנאי ההלוואה סבירים ובהתאם למקובל בשוק לעניין הלוואה של מעביד לעובד.** כמוכן שיש להביא בחשבון את היבטי המיסוי שיחולו על העובד בתנאי הלוואה מסוימים (ככל שההלוואה גבוהה יותר ובריבית נמוכה מתקנות מס הכנסה בנדון, הסכום שייזקף כהכנסה לצורך מס בידי העובד יהיה גבוה יותר).
4. **מתן הלוואות כחלק ממטרות העמותה/החל"צ** - במידה שמטרות העמותה/החל"צ כוללות מתן הלוואות, כגון גמ"ח, העמותה/חל"צ תהיה רשאית להעניק הלוואות, ובלבד שמקיימת את התנאים הבאים:
 - נקבעו קריטריונים סבירים, מפורטים וברורים למתן ההלוואה.
 - נשמר השוויון בין מקבלי ההלוואות בהתאם לקריטריונים שקבעה העמותה/החל"צ.
5. **מתן הלוואות לחברי העמותה** - עמותה אינה רשאית להעניק הלוואות לחברי עמותה שאינם עובדי העמותה, אלא אם במטרותיה נכללת מטרה של מתן הלוואות כגמ"ח, וחברי העמותה הלזים עומדים בתנאים שנקבעו לקבלת ההלוואה.
6. **בקרות אחר מתן הלוואות** - על ההלוואות להיות מתועדות באסמכתאות מתאימות וברישומים חשבונאיים נאותים, וכן יש להבטיח נתיבי ביקורת הולמים לרישומים בספרי החשבונות של העמותה/החל"צ.
7. **עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין** צריכה להימנע ממתן הלוואות במזומן או בהמחאות שלא מצוין על גביהן 'למוטב בלבד'.

12. חלוקת מלגות

1. **עמותה/חל"צ רשאית לחלק מלגות** כל עוד ונקבעו קריטריונים סבירים, שוויוניים ופומביים למתן המלגות.
2. **בעניין חלוקת מלגות לחברי ועדות בעמותה/בחל"צ יחולו הכללים הבאים:**
 - לא ניתן לחלק מלגות לחברי ועדת ביקורת או לקרוביהם.
 - באשר לחלוקת מלגות לחברי ועד מנהל/דירקטוריון או לקרוביהם - אלה יהיו זכאים לקבל מלגות תחת התנאים הבאים:
 - חלוקת המלגות אינהרנטית לפעילות העמותה/החל"צ.
 - המלגות יחולקו בהתאם לקריטריונים שוויוניים, מפורטים, ענייניים ושקופים.
 - הקריטריונים אושרו על ידי ועדת הביקורת ולאחר מכן על ידי האסיפה הכללית.
 - במידה שהמלגות מחולקות לפחות ממחצית חברי הוועד/הדירקטוריון - בדיונים בנידון לא ישתתפו חברי הוועד המבקשים לקבל את המלגות.
3. **עמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין** צריכה להימנע מתשלום המלגות במזומן, אלא בהמחאות שמצוין על גביהן "למוטב בלבד".

13. נכסי העמותה/החל"צ

1. **רישום הזכויות בנכסים** - על חברי הוועד/הדירקטוריון להקפיד על כך שכל הזכויות הקנייניות שיש לעמותה/לחל"צ ירשמו על שם העמותה/החל"צ, לרבות זכויות בנכסים לגביהם מתקיים רישום כדיון.
2. עמותה/חל"צ רשאית **לרכוש רכב לשימושה** לצורך קידום מטרותיה. השיקולים והקריטריונים לבחירת הרכב יהיו סבירים, תוך התייחסות לעלות רכישתו ואחזקתו, והוא יירשם על שם העמותה/החל"צ בלבד.
3. **במידה ולעמותה/חל"צ שייכים רכבים שנרשמו בעבר על שם גורם אחר**, אין חובה להעביר את הרכב על שם העמותה/החל"צ, אם הדבר עלול לגרום להוביל לירידת ערך משמעותית, אך יש חובה לשעבד את הרכב לטובת העמותה/החל"צ.
4. עמותה/חל"צ **שבבעלותה רכוש**, בין אם ניתן כתרומה ובין אם נרכש על ידה, חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו.
5. במידה שלעמותה/חל"צ **יתרות כספים שאינם נדרשים באופן מיידי** לפעילותה השוטפת, עליה להשקיעם באופן סולידי בכדי לשמור על ערכם, בכפוף למדיניות שתקבע בנידון על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון, ובלבד שלא יהיה בכך משום "צבירת נכסים בלתי סבירה" (כפי שפורט לעיל).

14. קרבה משפחתית וניגוד עניינים

1. חוק העמותות וחוק החברות אינם קובעים באופן מפורש מגבלות בנוגע לקרבה משפחתית בין מוסד ממוסדות העמותה/חל"צ, הן באשר לקרבה בין חברי המוסד לבין עצמם, והן באשר לקרבה בין חברי המוסד לחברים ממוסדות נוספים או לעובדים. הוראות בנושא זה מעוגנות בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות" (עמודים 55-57).
2. עמדת הרשם היא כי **קרבה משפחתית נבחנת על פי ההגדרה הרחבה של המונח "קרוב"** בתוספת השלישית לחוק העמותות:
 - בן/בת הזוג;
 - אח/אחות;
 - אב/אם;
 - סבא/סבתא;
 - צאצא (לרבות צאצא חורג, ולרבות צאצא של הצאצא, קרי נכד/ה, ניין/נינה וכן הלאה);
 - בן זוגו של כל אחד מאלה.

3. קרבה משפחתית בין עובדי העמותה/החל"צ לבין חברי הוועד המנהל/דירקטוריון וחברי ועדת הביקורת (או גוף מבקר בעמותה):

- לא יועסקו בשכר בעמותה/בחל"צ עובדים שהם קרובי משפחה של ועדת הביקורת.
- לא יועסקו בשכר בעמותה/בחל"צ עובדים שהם קרובי משפחה של חברי הוועד המנהל, אלא אם שיעור קרובי המשפחה כאמור מסך עובדי העמותה/החל"צ אינו עולה על 10%, או אם השכר המשולם לקרובי המשפחה הללו אינו עולה על 10% מסך השכר המשולם על ידי העמותה/החל"צ (גם אם שיעור קרובי המשפחה נמוך מ-10% מסך עובדי העמותה/החל"צ).
- יש להביא בחשבון שבנסיבות מסוימות, בשים לב למספר העובדים בעמותה/בחל"צ או למחזור, גם העסקה בשיעורים הללו תיחשב כאסורה.
- גורם מאשר - החלטה באשר להעסקה קרובי משפחה כאמור תתקבל על ידי הגורם המוסמך בעמותה/בחל"צ, וכן הוועד המנהל/הדירקטוריון נדרש לאשר זאת.

4. העסקת קרובי משפחה של המנכ"ל:

- יש להבטיח שההחלטה תהיה סבירה בנסיבות העניין ולטובת העמותה/החל"צ.
- גורם מאשר - החלטה באשר להעסקת עובדים קרובי משפחה כאמור תתקבל על ידי הוועד המנהל/הדירקטוריון, ולאחר מכן יש להביא זאת לאישור ועדת הביקורת.

5. העסקת קרובי משפחה בעמותה/בחל"צ בכלל:

- גם אם לא מדובר בקרבה של העובדים לחברי ועד מנהל/דירקטוריון/ועדת ביקורת/גוף מבקר בעמותה, ייתכן שיהיה בה כדי להצביע על התנהלות לא תקינה, ועל כן עליה להתבצע על פי אמות מידה אובייקטיביות, ותוך התחשבות בטובת העמותה/החל"צ ולא על פי שיקולים של קרבה משפחתית.
- על העמותה/החל"צ להימנע מהעסקת קרובי משפחה בתפקידים בכירים, או אם קיימת בין הקרובים יחסי כפיפות.

6. קרבה משפחתית בין חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון לבין חברי ועדת ביקורת - לא יכהן בוועדת הביקורת קרוב משפחה של חבר ועד מנהל/דירקטוריון.

7. קרבה משפחתית בתוך הוועד המנהל/הדירקטוריון ובתוך ועדת הביקורת:

- בעמותה/חל"צ שבה מכהנים רק שני חברים בוועד/בדירקטוריון או בוועדת הביקורת - הם אינם יכולים להיות קרובי משפחה בדרגה ראשונה.
- כאשר יש יותר משני חברים בוועד המנהל/בדירקטוריון או בוועדת הביקורת - רוב חברי הוועד המנהל/הדירקטוריון או חברי ועדת הביקורת לא יהיו קרובי משפחה בדרגה ראשונה ביניהם.

8. מצבים נוספים של ניגוד עניינים

- אם עיסוקו של בעל תפקיד בעמותה/בחל"צ יוצר או עלול ליצור ניגוד עניינים בעניין פרטני מסוים, שאינו מונע את המשך כהונתו בעמותה, וכן אינו אסור על פי חוק העמותות/החברות- על בעל התפקיד כאמור להימנע מהשתתפות בדיונים ומהבעת עמדה באותו עניין.
- על העמותה/החל"צ להיזהר בביצוע עסקות עם גופים קשורים. במקרה שהעמותה/החל"צ מחליטה לבצע עסקה עם תאגיד קשור, עליה להחיל על עצמה תנאים מחמירים יותר. יודגש כי במקרה של התקשרות בעסקה עם צד קשור, יש לדווח על כך במסגרת הדוח המילולי.
- בעניין עסקה של העמותה/החל"צ עם קרוב משפחה של נושא משרה (בין באופן ישיר ובין באמצעות תאגיד) - נקבע כי יש לנקוט במשנה זהירות כדי להבטיח את טובת העמותה/החל"צ ויש לקבל מראש את אישור ועדת הביקורת, ובתנאי שהעסקה נעשית בתנאים סבירים.

- **חבר ועד העמותה רשאי לקבל מלגות** שמחלקת העמותה, כל עוד הוא עומד בקריטריונים שנקבעו לחלוקתם ולא היה נוכח בדיונים שנגעו לקביעת קריטריונים אלה.

15. מתן תמיכות או הקצבות והעברות כספים אחרות על ידי האלכ"ר

1. כללי

לעתים עמותות מוצאות עצמן מעבירות כספים לעמותות אחרות. **ההעברות ייתכנו בשני מצבים עיקריים:**

1. בשל רכישת טובין ושירותים מעמותה אחרת.
2. במסגרת מתן הקצבה, תמיכה או תרומה לעמותה אחרת או לפעילות ספציפית בעמותה האחרת, שאין כנגדה קבלת תמורה.

כמובן ששני סוגי ההעברות חייבים להיות במסגרת מטרות העמותה, כפי שאושרו בתקנונה.

הסוג הראשון - כלומר רכישת שירותים וטובין מעמותה אחרת - באופן עקרוני אינו מוגבל על ידי שום גורם ומאמר זה אינו מתייחס אליו.

לגבי הסוג השני - כלומר הקצבות, תמיכות ותרומות - קיימות מספר מגבלות התלויות בסוג העמותה המשלמת.

בחוק העמותות אין כל התייחסות להעברות כספים בין עמותות, למעט בתקנון המצוי הנספח לחוק העמותות, שבו נכתב בסעיף 21 שכותרתו "נכסים לאחר פירוק": "פורקה העמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשאר נכסים, יועברו נכסים אלה לעמותה אחרת בעלת מטרות דומות".

על כן, לכאורה, בחוק העמותות אין מגבלה על העברת כספים בין העמותות, למעט כמובן המגבלה הטבעית שהעברה היא במסגרת מטרות העמותה.

2. העברות על ידי גופים הנתמכים על ידי המדינה

ממשלת ישראל החליטה ביולי 2001 כי חל איסור על עמותה המקבלת תמיכה מכספי המדינה להעביר כספים לעמותה אחרת. עם זאת, בנוהל התמיכות המעודכן, המפורסם על ידי החשב הכללי באוצר, נכללת הוראה המתייחסת להעברת כספים ולנוחות הקוראים מובאת כאן כלשונה (ההדגשות אינן במקור):

"מוסד ציבורי המקבל תמיכה לא יעביר כספים לתאגיד אחר, אלא באחד מהמקרים האלה:

1. המוסד שהעביר את הכספים הוא גוף מנהל של התאגיד מקבל הכספים;
2. הכספים הועברו מכוח הסכם עם תורם;

הוראה זו לא תחול על מוסד ציבור ששך כל כספי התמיכה השנתית של כלל משרדי הממשלה בו לא עולה על 25% ממחזור הכנסותיו באותה שנה;

בסעיף קטן זה, "גוף מנהל" - מוסד ציבור המאגד או מעניק שירותי ניהול לפי הסכם לשני גופים או יותר שמטרותיהם הרשומות לפי כל דין דומות או זהות לשלו.

בכל מקרה, לא יועברו כספים אלא בהתקיים האמור להלן:

1. לתאגיד שאליו מועברים הכספים אישור על ניהול תקין מאת רשם העמותות או אישור מקביל, ככל שקיים, מאת הרשם הנוגע לעניין;
2. מוסד הציבור המעביר את הכספים ימסור הודעה לרשות המסים בדבר ההעברה הכספית; העתק מהודעה זו יעביר מוסד הציבור למשרדים התומכים בו;
3. התאגיד שאליו מועברים הכספים אינו תאגיד עסקי.

אושרה תמיכה למוסד ציבור והתברר כי מוסד הציבור העביר כספים לתאגיד או גורם אחר שלא במקרים המותרים לפי סעיף קטן (יז) או (יח), או שהעביר כספים לתאגיד שאין לו אישור ניהול תקין כאמור בסעיף זה או שהוא תאגיד עסקי, יופחתו מהתמיכה המגיעה לו כספים בהיקף הכספים שהועברו; ההפחתה תבוצע בידי המשרד שתמך במוסד בהיקף הגבוה ביותר, לפי אחת מהדרכים הנזכרות בסעיף 19.

אושרה תמיכה למוסד ציבור והתברר כי מוסד הציבור העביר כספים לתאגיד עסקי בשליטתו, שהוא בעל גירעון מצטבר מעל 15% או שהוא בעל גירעון שוטף מעל 25%, יגרע מהתמיכה שאושרה למוסד הציבור כפל הסכום שהועבר כאמור ולא יותר מסכום התמיכה שאושרה; ההפחתה תבוצע בידי המשרד שתמך במוסד בהיקף הגבוה ביותר, לפי אחת מן הדרכים הנזכרות בסעיף 19.

על אף האמור בסעיפים קטנים (יז) עד (כ) **יוכל מוסד ציבור ליתן הלוואת בעלים** לתאגיד שבשליטתו ובלבד שההלוואה תהיה לתקופה הקצרה מחמש שנים, תעוגן בהסכם והחזרה תהיה בדרך של תשלומים כספיים;

לעניין סעיף קטן זה -

"שליטה" - כהגדרתה בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.

"תשלומים כספיים" - תשלומים שאינם בשווה כסף.

המשמעות העולה מנוהל התמיכות היא כי עמותה שתמיכת המדינה בה נמוכה מ-25% ממחזוריה יכולה להעביר כספים לגופים אחרים בכפוף לתנאי הרשם ורשות המסים.

עמותה שתמיכת המדינה בה גבוהה מ-25% ממחזוריה תוכל להעביר כספים לגופים אחרים, ככל שהכספים מועברים מכוח הסכם עם תורם או שמדובר במוסד שהוא גוף מנהל (ארגון גג) של הגוף המקבל.

3. העברות על ידי גופים שאינם נתמכים על ידי המדינה

רשם העמותות פירסם בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות" את עמדתו לגבי העברת כספים והוא מונה **5 תנאים שבהם על העמותה/החל"צ לעמוד אם היא מעבירה כספים לאלכ"ר אחר:**

1. העברת כספים לגוף אחר כלולה במטרות העמותה/החל"צ המעבירה.
 2. הכספים מועברים לתאגיד אחר ללא כוונת רווח עם מטרת דומות, ובלבד שמדובר בתאגיד שהחוק אוסר על חלוקת רווחים לגורמים פרטיים גם בעת פירוק.
 3. ידוע למי שמעביר כספים לעמותה/החל"צ כי ייתכן שהכספים יועברו לתאגיד אחר.
 4. במקרה שמועבר סכום שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה/החל"צ, יובא הדבר לאישור האסיפה, ובכל מקרה אחר ההעברה טעונה אישור ועד/דירקטוריון.
 5. העמותה/החל"צ המעבירה מקיימת פיקוח על השימוש בכספים/בנכסים בהתאם למטרת ההעברה.
- בהתייחס לעמותה/החל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין, קיים תנאי נוסף:** העמותה/החל"צ העבירה כספים לעמותה/החל"צ אחרת שיש בידה אישור ניהול תקין תקף למועד ההעברה או למועד ההתייבשות להעברתם.

4. מגבלות רשות המסים

רשות המסים מאפשרת למוסדות ציבור להעביר כספים כתרומות ותמיכות למוסדות אחרים, בתנאי שמדובר בהשגת אותה מטרה ציבורית, דהיינו, **המוסד מקבל התמיכה פועל להשגת אותה מטרה של המוסד המעניק.**

במידה שלמוסד המעניק אישור לעניין סעיף 46 לפקודה (התרומות שמקבל מקנות זיכוי ממס לתורם), הוא יכול לתמוך רק בגופים שיש להם אישור לעניין סעיף 46 לפקודה, ובמקרים חריגים ובאישור מראש, גם לגופים שאין להם אישור לעניין סעיף 46, אך הינם זכאים לקבלתו ונמצאים בהליך לקבלתו.

נציין בהקשר זה, כי במסגרת הדוח השנתי שעל המוסד הציבורי להגיש לרשות המס, נדרש המוסד לכרז בטופס 1217 ב' את פרטי הגופים שקבלו את התמיכות ואת סכום התמיכה.

ועדת פריש (הוועדה שמונתה לבחון את התנהלות רשויות המס בכל הקשור לסעיף 46 לפקודת מס הכנסה) כללה בהמלצותיה (סעיף 235) המלצה המתייחסת לארגונים התומכים בפעילותם של ארגונים אחרים וזו לשונה:

"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 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".

יודגש כי הוראה זו לא אומצה באופן פורמלי על ידי נציבות מס הכנסה, ואינה כלולה בחוזר מס הכנסה 9/2015.

16. ביקורת עומק באלכ"ר

1. כללי

"אישור ניהול תקין" מהווה תנאי סף עבור עמותות וחברות לתועלת הציבור המבקשות ליהנות מתמיכת המדינה או לבצע עבורה שירותים. **האישור יינתן לאחר עיון הרשם במסמכים שהגישה העמותה/החל"צ, ויכול שיינתן רק לאחר ביצוע ביקורת עומק, שממצאיה הינם משביעי רצון.** ככלל, ביקורות העומק נערכות במלכ"רים בעלי מחזור כספי העולה על מיליון ש"ח, אך ייתכנו מקרים בהם תיערך ביקורת עומק בעמותות/חל"צים עם מחזור כספי נמוך יותר. הביקורות נערכות הן כחלק מהטיפול השוטף, והן בעקבות מידע המעלה חשש להתנהלות בלתי תקינה.

חשוב לזכור כי דוח ביקורת העומק הופך להיות גלוי לציבור מעת שהוא נחשב כדוח סופי, וזאת במסגרת העמדת תיק העמותה/החל"צ לעיון הציבור הרחב (בכפוף לתשלום האגרה).

2. סדרי ביקורת עומק

- ביקורות עומק מבוצעות על ידי משרדי רואי חשבון חיצוניים שזכו במכרז לעריכת ביקורות עומק מטעם הרשם, וזאת בליווי הגורם המטפל בחטיבה ביחידת רשם העמותות.
- בסמוך לאחר מינוי משרד רואה חשבון לביצוע ביקורת עומק בעמותה/חל"צ תתבקש העמותה/החל"צ להמציא למשרד רואה החשבון מסמכים רבים בהתאם לרשימה שתקבל מראש מרואה החשבון הבודק.
- על העמותה/החל"צ המבוקרת לשתף פעולה באופן מלא עם רואה חשבון שעורך את הביקורת, לרבות בהקשר של המצאת מסמכים, מתן מענה וסיוע בשטח. **אי-שיתוף פעולה עלול להוביל לשלילת אישור הניהול התקין או שלילת האפשרות לקבלו.**
- טיוטת דוח הביקורת תועבר לתגובת העמותה/החל"צ לצורך קבלת תגובתה.
- לאחר קבלת תגובת העמותה/חל"צ יגובש דוח ביקורת סופי, שעותק ממנו יישלח לעמותה/לחל"צ ויהיה גלוי בתיק העמותה/חל"צ.
- ממצאי הביקורת נבחנים על ידי הרשם, שבסמכותו לפעול בכמה דרכים, ובהן שלילת אישור הניהול התקין של העמותה, מתן אורכה לתיקון ממצאים ואף פירוק.
- הליך ביקורת עומק המבוצע בעמותה/בחל"צ, לרבות המסמכים והתכתובות, חסויים ונשמרים ככאלה בתיק העמותה/החל"צ, למעט דוח הביקורת הסופי ונספחיו, הפתוח לעיון הציבור (כאמור לעיל).

3. עיקרי הנושאים הנבדקים בביקורת עומק

להלן יובאו עיקרי הנושאים הנבדקים במסגרת ביקורות עומק הנערכות מטעם רשם העמותות ורשם ההקדשות בעמותות ובחל"צים. רשימה זו מפורסמת באתר האינטרנט של רשם העמותות.

עובדי הרשם המלווים את הביקורות מחליטים בהתאם לנסיבות אילו מבין הנושאים המפורטים ייבדקו בביקורות הספציפיות.

1. התנהלות העמותה/החל"צ בהתאם לחוק העמותות/חוק החברות, בין היתר לאור ההנחיות שפורסמו על ידי הרשם.

2. התנהלות העמותה/החל"צ בהתאם למטרותיה ולתקנונה.
3. בדיקת קיומם של מסמכים על פי חוק.
4. בדיקה של תלונות/נושאים מהותיים בטיפול של הרשם בנוגע לעמותה לרבות אינדיקציות להתנהלות בלתי תקינה, ככל שקיימים.
5. סקירת ביקורות עומק קודמות שנערכו בעמותה/בחל"צ, תוצאותיהן וככל שנמצאו ליקויים, בחינת תיקונם על ידי העמותה.
6. ניתוח דוחות כספיים ובחינת מידת החוסן הפיננסי של העמותה/החל"צ.
7. קיום מטרות העמותה/החל"צ.
8. תפקוד מוסדות העמותה/החל"צ ומידת מעורבותם בפעילותה, בחינת מבנה ארגוני, הפרדת תפקידים נאותה וקיום מנגנוני פיקוח ובקרה נאותים.
9. אופן ניהול משק הכספים של העמותה/החל"צ ובחינת מנגנונים סבירים להתנהלות הכספית, ושימוש בכספי העמותה לצורך קידום מטרותיה.
10. בחינת הוצאות העמותה לרבות הוצאות הנהלה וכלליות ותשלומים לספקים ולנתני שירותים.
11. כוח אדם ושכר.
12. בדיקת ניגודי עניינים וחשש לחלוקת רווחים אסורה, בחינת תשלומים/טובות הנאה לנושאי משרה, לחברי העמותה/לבעלי מניות בחל"צ ולקרובי משפחה.
13. צדדים קשורים ועסקות עם צדדים/תאגידי קשורים.
14. בחינת הדוחות הכספיים ועמידתם בכללי החשבונאות המקובלים.
15. בחינת הכנסות מתרומות ומיון בנכסים נטו, לרבות קרנות צמיתות, וכן בחינת תמיכות והקצבות.
16. בחינת רכוש קבוע ומלאי.
17. בחינת הלוואות שניטלו והשקעות.
18. בחינת העברת פעילות, העברת כספים והעברת נכסים אחרים, לרבות חלוקת מלגות ומתן הלוואות והעמדת ערבויות.
19. בחינת קיומה של פעילות עסקית והיקפה.
20. עמידת העמותה בחוקים והוראות רגולטוריות הרלוונטיים לפעילות העמותה.
21. התייחסותם של רגולטורים רלוונטיים נוספים להתנהלות העמותה, לרבות הצורך בתיאום רגולציה, ולהעברת מידע רלוונטי.

פרק 3 - ניהול ספרי חשבונות ועריכת דוחות כספיים במלכ"ר

תוכן העניינים:

1. כללי
2. האחריות על עריכת והכנת הדוחות הכספיים
3. עריכת דוחות כספיים - מרכיבי הדיווח הכספי
4. תקן 40 - דגשים עיקריים
5. ניהול פנקסי חשבונות

1. כללי

סעיף 36 (א) לחוק העמותות קובע כי: "הוועד יכין אחת לשנה מאזן ודין וחשבון על הכנסות העמותה והוצאותיה בכל שנת מס...."

כלומר, כל עמותה נדרשת להגיש דוחות כספיים, ללא קשר לגודל המחזור הכספי שלה, כשהדוח הכספי ייערך על פי כללי חשבונאות ודיווח מקובלים המתאימים למצבה ולנסיבותיה של העמותה, וייתן ביטוי נאות לנתונים הכלולים בפנקסי החשבונות המנהלים על ידה.

הוראה דומה חלה גם על דירקטוריון החל"צ - סעיף 171 לחוק החברות קובע כי הדירקטוריון יאשר את הדוחות הכספיים טרם הבאתם בפני האספה הכללית.

בנוסף לחובת הדיווח הקבועה בחוק, רשם העמותות קבע כי הדוח הכספי יערך לפי כללי חשבונאות מקובלים החלים על כלל הגופים המדווחים, הן עסקיים והן מלכ"רים.

בהתאם לתקן 40 - כללי חשבונאות ודיווח כספי חדשים למלכ"רים, נובמבר 2021 (המחליף את הנוסח המשולב של גל"ד 69 וחל על הדוחות הכספיים השנתיים של מלכ"רים לתקופות המתחילות ב-1 בינואר 2021):

מלכ"ר יכין את דוחותיו הכספיים, למעט מידע על תזרים מזומנים, תוך שימוש בחשבונאות לפי בסיס צבירה, אולם מלכ"ר שהיקף הכנסותיו לשנה, למעט הכנסות חד-פעמיות מהותיות (על בסיס מבחן רב שנתי), אינו עולה על 1,200 אלפי ש"ח - רשאי לדווח על בסיס מזומנים או על בסיס מזומנים מעורב.

נציין כי בהתאם להנחיות של רשם העמותות, עמותות שמחזורן הכספי נמוך מ-500,000 ש"ח אינן נדרשות להגיש דוח כספי. נתונים כספיים מסוימים יפורטו על ידן במסגרת הדוח המילולי, כגון דיווח מפורט על הכנסות, הוצאות, יתרה בבנק והלוואות שנלקחו. ככל שעמותה שהמחזור הכספי שלה נמוך מ-500,000 ש"ח מעוניינת בהגשת דוח כספי, היא יכולה להגישו, בנוסף לפירוט הנתונים הכספיים בדוח המילולי.

2. האחריות על עריכת והכנת הדוחות הכספיים

בהתאם לסעיף 19(ג1) לחוק העמותות, עמותה שמחזור השנתי גבוה מ-1,173 אלפי ש"ח (הסכום מתעדכן מדי פעם) חייבת למנות רואה חשבון מבקר.

בהתאם לחוק החברות, כל חברה לתועלת הציבור מחויבת במינוי רואה חשבון מבקר, ללא קשר למחזור הכספי.

תפקידו של רואה החשבון המבקר הוא לחוות את דעתו אודות המידה שבה הדוחות הכספיים משקפים באופן נאות את מצבה הכספי של העמותה/חל"צ לתאריך הדוח, ואת תוצאות הפעילות ותזרימי המזומנים לתקופה המבוקרת.

בפועל, במקרים רבים, רואה החשבון המבקר מתבקש גם לסייע בעריכת הדוחות - אך חשוב לזכור כי הדוחות הם של העמותה, ובאחריות ההנהלה והוועד המנהל/הדירקטוריון, ואילו רואה החשבון מצרף את חוות דעתו לאחר שביצע את הביקורת על הדוחות הכספיים.

נדגיש כי קיומה של ביקורת חיצונית אינה משחררת את ועד העמותה/הדירקטוריון של החל"צ ונושאי המשרה בה מאחריותם לדוחות הכספיים ולנאותות שלהם, ובפרט בעמותה, לאור זאת שחוק העמותות קובע מפורשות כי חובת הכנת הדוחות הכספיים מוטלת על הוועד המנהל (ולא על רואה החשבון המבקר).

לפיכך, גם אם הוועד מטיל את הכנת הדוח על גורם אחר - האחריות לתקינת הדוח ולעמידתו בדרישות החוק - לרבות מתן גילוי נאות בדוחות הכספיים ובחירת מדיניות חשבונאית נאותה על מנת שהדוחות הכספיים ישקפו באופן נאות בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים - היא של ועד העמותה.

לצורך העריכות נאותה להכנה ולעריכה של הדוחות הכספיים השנתיים, ריכזנו כאן את הנדרש משלב הכנת הדוחות הכספיים, ניהול פנקסי חשבונות ועריכת דוחות כספיים.

3. עריכת דוחות כספיים - מרכיבי הדיווח הכספי

בהתאם לתקן, מלכ"ר יציג מערכת שלמה של דוחות כספיים (כולל מידע השוואתי) לפחות אחת לשנה. הדוחות הכספיים של עמותה יכללו:

- (א) דוח על המצב הכספי
- (ב) דוח על הפעילויות
- (ג) דוח על השינויים בנכסים נטו
- (ד) דוח על תזרימי המזומנים
- (ה) ביאורים לדוחות הכספיים

פירוט:

(א) דוח על המצב הכספי:

הדוח על המצב הכספי יערך באופן שבו כל הנכסים וכל ההתחייבויות יסווגו ויקובצו על פי אופיים. מלכ"ר יציג נכסים שוטפים ולא-שוטפים והתחייבויות שוטפות ולא-שוטפות, כסיווגים נפרדים בדוח על המצב הכספי שלו, למעט כאשר הצגה המבוססת על נזילות מספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי. כאשר חריג זה חל, מלכ"ר יציג את כל הנכסים וההתחייבויות לפי סדר הנזילות שלהם.

בנוסף, הנכסים נטו יוצגו תחת כותרת אחת תוך הבחנה, בגוף הדוח על המצב הכספי, בין:

1. נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.
2. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה.

במסגרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה, ניתן להבחין בין:

1. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שיועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
2. נכסים נטו לשימוש לפעילויות - שלא יועדו על ידי מוסדות המלכ"ר.
3. נכסים נטו שהושקעו בנכסים קבועים.

(ב) דוח על הפעילויות:

דוח על הפעילויות יכלול את כל ההכנסות ואת כל ההוצאות בתקופת הדיווח, לרבות סכומים ששוחררו מקבוצות של נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעקבות קיום, או ביטול, של ההגבלות שהוטלו על השימוש באותם נכסים נטו. הדוח לא יכלול תרומות שקיימת לגביהם הגבלה, כל עוד לא שוחררו מההגבלות.

יש להציג ניתוח של הוצאות שהוכרו בדוח על הפעילויות, תוך שימוש באחת מהשיטות הבאות, לפי השיטה שמספקת מידע מהימן שהוא יותר רלוונטי: סיווג שמבוסס על מהות ההוצאות, או סיווג שמבוסס על מאפיין הפעילות של ההוצאות במלכ"ר. יש לכלול בביאורים לדוחות הכספיים גילוי לסיווג של ההוצאות לפי השיטה השנייה וכן מידע השוואתי. ניתן להציג, בביאורים לדוחות הכספיים, סיווג של ההכנסות ושל ההוצאות על בסיס הבחנה בין תוכניות ו/או בין פעילות תומכת.

(ג) דוח על השינויים בנכסים נטו:

הדוח על השינויים בנכסים נטו יערך באופן המשקף את כל השינויים בתקופת הדיווח בכל קבוצות הנכסים נטו.

(ד) דוח על תזרימי המזומנים:

דוח על תזרימי המזומנים ישקף את כל תזרימי המזומנים כאמור בגילוי דעת 51 דין וחשבון על תזרימי מזומנים, ובהתחשב באמור להלן. דוח על תזרימי המזומנים בפעילויות המימון יכלול תקבולים מתרומות שהתורם הגביל את השימוש בהם לזמן ארוך.

(ה) ביאורים לדוחות הכספיים:

במסגרת הדוחות הכספיים יש לתת גילויים בהתאם לתקן חשבונאות מספר 40, לרבות פרטים ביחס לנכסים נטו בעלי הגבלה, סיווג הכנסות והוצאות, נכסים ושירותים שהתקבלו ללא תמורה, אוספים, פטורים ממס החלים על מלכ"ר, צדדים קשורים ועוד.

(ו) מידע נוסף:

בהתאם לסעיף 36(ב) לחוק העמותות, יש לצרף לדוח הכספי פירוט מלא ומדויק (מילולי וכמותי) של כל התשלומים ששילמה העמותה או שהתחייבה לשלם בשנה שלגביה מוגש הדוח הכספי, לכל אחד מחמשת מקבלי השכר הגבוה ביותר בעמותה (בין שניתנו למקבלי השכר כאמור, ובין שניתנו לאחרים עבורם או בשל העסקתם), לרבות פרטים בעניין תנאי פרישה. תשלומים אלה כוללים, בין היתר, גם הלוואות, ניירות ערך, סכומי כסף או שווי כסף (לרבות ניירות ערך), תנאי פרישה וכל הטבה אחרת.

במסגרת הדיווח על חמשת מקבלי השכר הגבוה, על העמותה לדווח גם על אנשים שמועסקים על ידה בפועל כעובדים, גם אם אינם מועסקים כשכירים.

כמו כן, עמותה שמחזורה הכספי גבוה מ-300,000 ש"ח, שמקבלת תרומות מיישיות מדינית זרה בסכום מצטבר העולה על 20,000 ש"ח, נדרשת לציין בדוח הכספי את זהות נותן התרומה, הסכום שהתקבל, מטרת התרומה או ייעודה והתנאים לתרומה, אם יש כאלה.

בנוסף, בהתאם לסעיף 37א' לחוק העמותות, על עמותה לצרף לדוח הכספי **דוח מילולי**. מטרת הדוח המילולי היא לתאר באופן תמציתי ובהיר את פעילות העמותה ואת המבנה הארגוני בשנה לגביהם מתייחס הדוח. דוח זה כולל, בין היתר, את:

- תיאור הפעילות העיקרית של העמותה
- תחומי הפעילות וקהל היעד
- פירוט על זכויות במקרקעין מגוף ציבורי
- עסקאות ורכישות, כולל: עסקאות ללא תמורה ושלא במהלך העסקים הרגיל, עסקאות במקרקעין, עסקאות עם צדדים קשורים וכו'
- מידע על אירועים חריגים
- פרטים שונים לגבי מועסקים, כגון: עובדים בעלי קרבת משפחה לנושא משרה
- מלגות לגורמים קשורים
- פרטים על תאגידים קשורים
- פרטים שונים לגבי תרומות
- המבנה הארגוני של העמותה (חברי ועד, ועדת ביקורת, רואה חשבון מבקר, מנכ"ל וכו')
- שכר חמשת מקבלי השכר הגבוה
- נתונים כספיים של העמותה

4. תקן 40 - דגשים עיקריים:**דרישות לגבי הכרה בהכנסות לרבות תרומות****הבחנה בין תרומות והבטחות מותנות לבלתי מותנות והכרה בתרומות והבטחות מותנות ולא מותנות**

תרומה מותנית/ הבטחה מותנית:

התניה - חסם הקובע דרישות ספציפיות למלכ"ר לגבי השימוש בנכסים על מנת שיהיה זכאי להם. יש להתגבר על החסם לפני שהמלכ"ר זכאי לנכסים שהועברו או שהובטחו, וכן אי התגברות על החסם נותנת לתורם/המבטיח זכות לקבל חזרה/להשתחרר ממחויבות להעברת נכסים שהועברו/ שהובטחו.

תרומה מותנית/הבטחה מותנית אינה מוכרת עד שהתרומה/ההבטחה תהיה בלתי מותנית.

אם התקבל מזומן שיוכר כמקדמה, משמעותו התחייבות עד שהתנאים יתקיימו או עד שהתורם ויתר מפורשות.

תרומה בלתי מותנית/ הבטחה בלתי מותנית:

תרומה בלתי מותנית - מוכרת כשכמתקבלת.

הבטחה בלתי מותנית מוכרת כשמתקבלת בתנאי שקיים הסכם מתועד, קיימות ראיות מספיקות ויכולת אכיפה משפטית.

תרומה בלתי מותנית/הבטחה בלתי מותנית - יכולה להיות עם הגבלה, אך ללא התניה.

הגבלה - תנאי באשר לשימוש בנכסים שהתקבלו כתרומה, שהוא יותר ספציפי מאשר ההגבלות הכלליות הנובעות מאופי פעילותו של המלכ"ר, הסביבה שבה הוא פועל והמטרות שנקבעו בתקנונו. ההגבלות מגבילות את השימוש בתרומה, אך לא משפיעות על הזכאות לתרומה, לרבות הגבלות לגבי עיתוי השימוש.

במידה שהתרומה או ההבטחה אינה מוגבלת - היא מוכרת בהכנסות בדוח על הפעילות בהתאם לתנאים שצוינו לעיל. במידה ומוגבלת - תוכר בנכסים נטו בעלי הגבלה.

התקן מפרט גילויים הנדרשים בביאורים לגבי הבטחות מותנות ובלתי מותנות לתאריך הדיווח.

הכנסות מעסקאות סוכנות

עסקת סוכנות - עסקה שבה המלכ"ר פועל כסוכן, כמתווך או כנאמן עבור צד אחר שיכול להיות תורם או נתרם.

מאפיינים של עסקת סוכנות:

- אין למלכ"ר שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהתקבלו. לדוג': התרומה מותנית בהעברתה לצד שלישי ולא לשימוש המלכ"ר. המעביר קובע מי יהיה הצד השלישי (על ידי זיהוי שמו, קביעה שכל מי שמקיים קריטריונים שנקבעו ע"י המעביר, פעולות אחרות המבהירות את זהותו). לתשומת לב - אם המעביר קובע מי יהיה הצד השלישי אך משאיר למלכ"ר שיקול דעת לגבי הפעילויות או ההוצאות של הצד השלישי אשר ימומנו מנכסים אלה, ניתן לראות כי יש שיקול דעת לגבי אופן השימוש בנכסים שהועברו ולא מטופל כעסקת סוכנות.

או

- יש למלכ"ר שיקול דעת מועט לגבי אופן השימוש בנכסים שהתקבלו.

במידה שמדובר בעסקת סוכנות, בדוח על הפעילות ההעסקה תוצג בסכום נטו, בסעיף: "הכנסות מעסקאות סוכנות, נטו".

נכסים שהתקבלו ללא תמורה

נכסים שהתקבלו ללא תמורה או שהמלכ"ר שילם עבורם תמורה חלקית בלבד יכללו בדוחות הכספיים על פי השווי ההוגן שלהם למועד קבלתם, אם:

1. הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
2. ניתן להעריך באופן מהימן את שוויים ההוגן.

מאותו מועד ואילך יחשב השווי ההוגן כעלות הנכס.

שירותים שהתקבלו ללא תמורה

מלכ"ר **רשאי** לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו על ידו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות, או כנכסים ע"פי שווי הוגן בהתקיים שלושת התנאים הבאים:

1. השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
2. ניתן להעריך את השווי ההוגן של השירותים באופן מהימן.
3. השירותים הינם חיוניים לפעילויות הרגילות של המלכ"ר, ואילולא השירותים היו מתקבלים - היה המלכ"ר נאלץ לרוכשם בתמורה, או שהשירותים היו יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי.

יש ליישם את המדיניות החשבונאית שנבחרה לכל השירותים שהתקבלו ללא תמורה. עם זאת, במידה שהמלכ"ר בחר להכיר על פי שווי הוגן, יש לבחון את כל אחד מהתנאים לעיל לגבי כל סוג של שירותים על בסיס נפרד.

נכסים בעלי הגבלה

בביאורים לדוחות הכספיים נדרש לתת גילוי לגבי יתרת הנכסים נטו בעלי הגבלה תוך פיצול היתרה בין נכסים נטו:

- בהגבלה קבועה
- מוגבלים למטרה מוגדרת
- מוגבלים לזמן עתידי מוגדר

תרומות של נכסים קבועים ומזומנים להשקעה במזומנים קבועים

תרומות של נכסים קבועים ומזומנים להשקעה במזומנים קבועים יוכרו כהכנסות בדוח על הפעילות, כאשר הנכס מוכן לשימוש המיועד, או לאורך תקופת הגבלה שנקבעה על ידי התורם.

- אם תמורת הנכס הגבלה, כלומר יש מגבלה על השימוש בתמורה ממכירת הנכס שנקבע ע"י התורם - הנכס יוצג כתוספת לרכוש הקבוע וכתוספת ישירה לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, ולא יועבר לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה גם לאחר עשיית השימוש המותר בנכס שהוגבל.
- אם תמורת הנכס לא הגבלה - אם הנכס ניתן לשימוש מיידי והתורם לא קבע את משך הזמן שהנכס שנתרם חייב לשמש את המלכ"ר - הנכס יוכר כתוספת לרכוש הקבוע וכן כהכנסות בדוח על הפעילות, לפי השווי ההוגן של הנכס.
- אם התורם דרש מהמלכ"ר שימוש בו למשך תקופה מוגדרת, במקביל להכרה בנכס כתוספת לרכוש הקבוע - הנכס יוכר גם כתוספת לנכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה, לפי השווי ההוגן של הנכס. לאורך התקופה המוגדרת, תבוצע הקטנת התרומה בנכסים נטו בעלי הגבלה כנגד הכרה בהכנסה בדוח על הפעילות.

הצגת השוואה בין נתוני התקציב לבין נתוני הביצוע

הצגת השוואה בין נתוני התקציב לבין נתוני הביצוע – ניתן להציג במסגרת נספח לדוחות הכספיים ולא במסגרת הביאורים לדוחות הכספיים, וזאת מאחר שנתוני התקציב אינם נתונים מבוקרים.

5. ניהול פנקסי חשבונות

סעיף 35 לחוק העמותות והוראות ניהול ספרים מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), מפרטים את ספרי החשבונות שעל מוסד ציבורי לנהל. בהתאם לחוק, פנקסי העמותה צריכים לכלול, לפחות, את הפרטים המנויים בתוספת השנייה לחוק העמותות:

1.1. תכולת פנקסי החשבונות בעמותה שמחזורה גבוהה מ-500 אלפי ש"ח:

בהתאם לתוספת השנייה בחוק העמותות, עמותה שמחזורה עולה על 750,000 ש"ח חייבת לנהל מערכת חשבונות על פי שיטת החשבונאות הכפולה. בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), חובה זו תחול על "מוסד ציבורי" בעל המחזור העולה על 500 אלפי ש"ח, או המעסיק יותר מ-10 עובדים. (נציין כי עמותה המוכרת כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46, נדרשת להגיש דוחות כספיים מבוקרים ללא תלות בגובה המחזור).

המשמעות היא שעמותה שמחזורה גבוהה מ-500 אלפי ש"ח/מעסיקה מעל 10 עובדים - מחויבת בניהול פנקסי החשבונות הבאים:

פנקסי העמותה יכללו:

א. ספר קופה.

ב. שוברי קבלה.

יש לנהל שוברי קבלות בסדרות נפרדות עבור מכירת נכסים ומתן שירותים ועבור תרומות.

בנוסף, על גבי שוברי הקבלות בגין תרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה". במידה שניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים: "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה".

ג. חשבון הכנסות שבו יירשמו בנפרד הכנסות בגין:

- הקצבות והשתתפויות שנתקבלו מאחרים (כולל גופים ממשלתיים או עירוניים)
- תרומות שמקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל, למעט תרומות מיישיות מדינית זרה
- תרומות מיישיות מדינית זרה
- הכנסות מריבית והפרשי הצמדה
- הכנסות מהשכרת נכסים
- תקבולים מדמי חבר

- הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה
- תמורה ממכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים
- הכנסות מריבית והפרשי הצמדה שחל עליהם סעיף 3(ח') לפקודה
- הכנסות אחרות

ד. **חשבון הוצאות** אשר בו יירשמו בנפרד הוצאות בשל:

- תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר
- שכר עבודה והוצאות נלוות
- הוצאות הנהלה והוצאות כלליות
- הוצאות ריבית והפרשי הצמדה
- סכומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה
- רכישות הוניות
- עסקאות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד
- הוצאות אחרות

ה. ספר כרוך ובו יירשמו **נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות** הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

1.2. תכולת פנקסי החשבונות בעמותה שמחזרה אינו עולה על 500 אלפי ש"ח

עמותה שמחזרה אינו עולה על 500 אלפי ש"ח, חייבת לנהל, לכל שנת מס, מערכת חשבונות שתכלול לפחות:

ספר תקבולים ותשלומים:

בספר זה יירשמו בטורים נפרדים:

א. **בצד התקבולים:**

- הקצבות והשתתפויות מאחרים, כולל גופים ממשלתיים או עירוניים
- תרומות שמקורן בארץ ותרומות שהתקבלו מחו"ל, למעט תרומות מיישות מדינית זרה
- תרומות מישות מדינית זרה
- הכנסות מריבית והפרשי הצמדה
- הכנסות מהשכרת נכסים
- תקבולים מדמי חבר
- הכנסות ממכירת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה
- תמורה בעד מכירת רכוש קבוע ונכסים הוניים
- הכנסות מריבית והפרשי הצמדה שחל עליהם סעיף 3(ח') לפקודה
- הכנסות אחרות

ב. **בצד התשלומים:**

- תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר
- שכר עבודה והוצאות נלוות
- הוצאות הנהלה והוצאות כלליות
- הוצאות ריבית והפרשי הצמדה
- תשלומים לרכישת שירותים ונכסים שאינם משמשים במישרין למטרות העמותה
- רכישות הוניות
- עסקאות והלוואות שבוצעו בין העמותה לבין חבר ועד או קרוב של חבר ועד
- הוצאות אחרות

ג. ספר כרוך שבו יירשמו **נכסים שנתקבלו כתרומות או כמתנות**. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שנתקבל ומועד קבלתו.

ד. **שוברי קבלה**.

יש לנהל שוברי קבלות בסדרות נפרדות עבור מכירת נכסים ומתן שירותים ועבור תרומות.

בנוסף, על גבי שוברי הקבלות בגין תרומות תודפס בצורה בולטת לעין המילה "תרומה". במידה וניתן לעמותה אישור לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, יודפסו על הקבלה גם המלים "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה".

ה. **תיק תיעוד חוץ** (תיק שבו ישמרו חשבוניות, קבלות וכו' שהתקבלו מגורמים שמחוץ לעסק. חובה לארגן את התיק באופן שיהיה ניתן לאתר בו את התיעוד).

The background of the page features a conceptual image of four hands in different colors (yellow, blue, red, and white) holding and interlocking four gears of corresponding colors. The gears are arranged in a circular pattern, with the yellow gear at the top, the blue gear on the right, the red gear at the bottom, and the white gear on the left. The hands are positioned as if they are carefully placing each gear into place. The overall image is set against a light gray background with a white diagonal line running from the top left to the bottom right.

פרק 4 - חבילת הדיווח לרשם

תוכן העניינים:

1. מבוא להליך קבלת אישור ניהול תקין
2. המסמכים שחובה להגישם
3. אופן הדיווח

1. מבוא להליך קבלת אישור ניהול תקין

מכוח חוק העמותות, מחויבת עמותה וחל"צ לדווח לרשם העמותות או רשם ההקדשות, בהתאם לעניין, אודות החלטות ודוחות שונים. נציין כי בחוק העמותות נקבע שעל חל"צ יחולו הוראות הדיווח שחלות על עמותות המופיעות בחוק העמותות.

בנוסף, כל עמותה וחל"צ המוסרת דיווחים כנדרש ומתנהלת בהתאם לחוק ולכללי ניהול תקין של אלכ"ר, רשאית לקבל מדי שנה אישור ניהול תקין מרשם העמותות. אישור זה מהווה תנאי סף לקבלת כספי תמיכות מהמדינה, מרשויות מקומיות ומגורמים נוספים, וכן תנאי סף להתקשרויות של משרדי הממשלה עם העמותה/החל"צ.

- כאשר לעמותה טרם מלאו שנתיים של פעילות, על העמותה להגיש בקשה לאישור הגשת מסמכים המהווה תחליף לאישור ניהול תקין (גם לצורך זיכוי מס מתרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה).
 - כאשר העמותה מקיימת פעילות רציפה של שנתיים וברצונה לקבל אישור ניהול תקין, יש להגיש בקשה לרשם העמותות.
 - רשם העמותות יעניק אישור ניהול תקין לשנתיים לעמותות ולחל"צ המגישות דיווחים במועד, ואשר עומדות בקריטריונים שלהלן (במצטבר):
 - לעמותה/לחל"צ היה אישור ניהול תקין ללא הערות במשך 5 שנים שקדמו למועד הגשת הבקשה.
 - אישורי ניהול תקין שהוענקו לעמותה/לחל"צ בכל אותן שנים שקדמו למועד הגשת הבקשה, נחתמו לפני תחילת השנה לגביה ניתן האישור.
 - העמותה/החל"צ לא הייתה בהליך של תיקון ליקויים מטעם הרשם ב-5 שנים האחרונות.
- יובהר כי קבלת אישור ניהול תקין לשנתיים אינה פוטרת את העמותה או החל"צ מחובתה להגיש את מלוא הדיווחים השנתיים במועד. דבר זה מהווה תנאי להמשך תוקפו של האישור בשנה השנייה.

2. המסמכים שחובה להגישם**2.1 מסמכים שיש להגישם עם קרות האירוע/קבלת ההחלטה**

בהתאם לסעיף 38 לחוק העמותות בעניין "הגשת מסמכים", עמותה וחל"צ חייבת להגיש לרשם הרלוונטי את המסמכים הבאים (מסמכים מקוריים או העתקים מאושרים כדיון) כשהם חתומים בידי שניים מחברי הוועד/הדירקטוריון:

1. הודעה על שינוי מענה של העמותה/החל"צ, על בחירת חבר או מינוי חבר של הוועד/הדירקטוריון, של ועדת הביקורת (או של הגוף המבקר בעמותה), או על פקיעת כהונתם ועל מינוי רואה חשבון.
 2. פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לשנות את תקנונה, שמה ומטרותיה לפי סעיף 11, או החלטת האסיפה הכללית או הוועד בדבר הרשאים לחתום בשם העמותה/החל"צ.
 3. הודעה על הגשת תובענה כנגד העמותה/החל"צ או כנגד חבר הוועד/הדירקטוריון בתוקף תפקידו כחבר הוועד/הדירקטוריון. בהודעה יצוינו שמות הצדדים, בית המשפט שאליו הוגשה התובענה, העילה ומספר ההליך.
 4. פרוטוקול בדבר החלטת האסיפה הכללית על פירוק מרצון ועל מינוי מפרק לפי סעיף 43(א).
- את המסמכים הללו יש להגיש לרשם תוך שבועיים מיום קבלת ההחלטה או מיום האירוע.

2.2 מסמכים שיש להגיש לרשם מדי תקופה

עוד נקבע בסעיפים 37 א' ו-38 לחוק העמותות, במסגרת חובת הגשת מסמכים לרשם, כי על העמותה/החל"צ למסור לרשם גם את המסמכים הבאים, שמטבעם נערכים אחת לשנה:

1. יודגש כי את המסמכים הללו יש להגיש בין אם העמותה/החל"צ נדרשת לאישור ניהול תקין ובין אם לאו.
1. פרוטוקול החלטת האסיפה הכללית לאשר את הדוח הכספי ואת הדוח המילולי אשר הובא בפניה.
2. הדוח הכספי.
3. הדוח המילולי.
4. המלצת ועדת הביקורת (או הגוף המבקר בעמותה) לעניין הדוח הכספי והדוח המילולי.

5. אם נתמנה רואה חשבון, יש לשלוח את חוות דעתו על הדוח הכספי. בחל"צ - חלה חובה למנותו, ועל כן יש לשלוח את חוות דעת רואה החשבון המבקר.

את המסמכים הללו יש לשלוח לרשם עד ליום 30 ביוני של כל שנה.

בנוסף לאלה, העמותה/החל"צ מחויבת בשליחת מסמכים ודיווחים נוספים לרשם העמותות מכוח חוקים ותקנות משנה, לרבות:

6. כחלק מהפיקוח הכללי של רשם העמותות שבמשרד המשפטים על התנהלות העמותות, על עמותה להגיש דיווח רבעוני עד שבוע מתום הרבעון אודות תמיכות מיישנות מדינית זרה" (כהגדרתה בסעיף 36 א' (א') לחוק העמותות), וזאת מכוח חוק חובת גילוי לגבי מי שנתמך על ידי יישות מדינית זרה, תשע"א-2011, והתקנות בנדון.

מעבר לכך, לרשם נתונה הסמכות לדרוש כל מסמך או כל מידע נוסף לצורך הבהרת פרטים שדווחו לו או כאלה שחסרים בדיווח.

2.3. מסמכים שיש להגיש מדי שנה במסגרת בקשה לקבלת אישור ניהול תקין

לצורך קבלת אישור ניהול תקין עבור שנת הפעילות הבאה, חובה על העמותה/החל"צ להגיש חבילת דיווח אחת לשנה הכוללת את המסמכים החתומים בגין שנת הפעילות הקודמת.

מדי שנה מפרסמת רשות התאגידים מסמך הנחיות להמצאת מסמכים לצורך קבלת אישור ניהול תקין עבור עמותות ועבור חברות לתועלת הציבור, שבו מפורטים המסמכים שיש להגיש (מסמכים שנתיים קבועים) וכן דגשים למילויים והגשתם.

המסמכים שיש להגיש הינם כמפורט להלן:

1. בקשה לאישור ניהול תקין.

2. דוחות כספיים.

3. דוח מילולי הכולל, בין היתר:

- רשימת חמשת מקבלי השכר הגבוה.

- דוח תרומות מ"יישות מדינית זרה" בעמותה/חל"צ שמחזרה עולה על 300,000 ש"ח - על העמותה לציין את סך התרומות העולות במצטבר על סך של 20,000 ש"ח, אם סך הכנסות העמותה מתרומות מ"יישות מדינית זרה" עולה על 50% מהמחזור הכספי - על העמותה להגיש דיווח בדבר עיקר מימון, לציין זאת באתר האינטרנט של העמותה ובפרסומיה, בכל דין וחשבון המופץ לציבור, ולציין זאת בכל כנייה לעובד ציבור או לנבחר ציבור בעניינים הקשורים למילוי תפקידם.

- רשימת התרומות מתורם יחיד/תאגיד בסכום מצטבר העולה על 100,000 ש"ח, או תרומה שנתית מיחיד/תאגיד בסכום מצטבר העולה על 50,000 ש"ח, המהווה לפחות 20% מהמחזור הכספי של העמותה.

4. פרוטוקול אסיפה כללית לאישור הדוחות הכספיים והדוח המילולי.

5. המלצות ועדת ביקורת (או גוף מבקר בעמותה) לעניין אישור הדוחות הכספיים.

את המסמכים יש לשלוח במקור וחתומים כנדרש עד ליום 30 ביוני של כל שנה, אלא אם העמותה/החל"צ כלולה **בהסדר האורכות** של הרשם מול לשכת רואי החשבון בישראל.

ככל שהמסמכים הוגשו לרשם באופן מלא ובצורה תקינה, זמן הטיפול במשרדי הרשם יארך 45 ימי עסקים לכל היותר, במידה שיש מכתב דרישה להשלמות זמן הטיפול עד ל-30 ימי עסקים נוספים.

3. אופן הדיווחעמותות:

בעקבות התקנת תקנות העמותות (טפסים), התשנ"ט-2009 (המצורפות כנספח 7), החל ביום 25/9/2009 חלה חובה להגיש לרשם העמותות דיווחים על גבי טפסים כפי שנקבע בתקנות. תקנות אלה חלות על כל עמותה באשר היא, גם אם אינה נדרשת לאישור ניהול תקין.

יש חובה למלא טפסים אלה באמצעות הטפסים המקוונים, כפי שמופיעים באתר רשם העמותות, להדפיסם ולהגיש לרשם פלט חתום, למעט דוח כספי ודוח מילולי שניתן להגיש גם בפורמט אחר.

החל משנת 2022 הדיווחים יבצעו רק באמצעות הזדהות של רואה חשבון או של אחד מחברי הוועד.

חשוב לשים לב כי הרשם פיתח טפסים מקוונים גם עבור נושאים/החלטות שאינם מחויבים בדיווח מקוון על פי תקנות העמותות (טפסים).

חל"צ:

ההוראה לעניין חובת הגשת טפסים מקוונים אינה חלה על חברות לתועלת הציבור. לפיכך, חל"צים מדווחות תוך שימוש בטפסים העומדים לרשותן באתר רשם העמותות.

חתימות ושפת המסמכים:

- המסמכים המוגשים לרשם צריכים להיות בשפה העברית או הערבית בלבד. לא ניתן להגיש מסמכים בשפה האנגלית או בכל שפה אחרת.
- את המסמכים יש להגיש כשהם חתומים על ידי שני חברי ועד/דירקטוריון (אלא אם נקבע מפורשות אחרת), בציון שמותיהם.

פרק 5 - מיסוי עמותה וחל"צ

תוכן העניינים:

1. מיסוי "מוסד ציבורי" על פי פקודת מס הכנסה
2. מיסוי "מלכ"ר" על פי חוק מס ערך מוסף
3. מיסוי "מוסד ציבורי" על פי חוק מיסוי מקרקעין

1. מיסוי "מוסד ציבורי" על פי פקודת מס הכנסה

1.1. המסגרת הכללית

סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה קובע את המסגרת הכללית של הפטור ממס שניתן למוסדות ציבור. בסעיף 9(2)(א) נקבע כי הפטור ממס הכנסה יחול על:

"הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבדנד 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;"

1.2. הגדרת "מוסד ציבורי"

סעיף 9(2) לפקודה מגדיר את המונח מוסד ציבורי. בהתאם להגדרה בסעיף 9(2)(ב) לפקודה,

"מוסד ציבורי" הוא "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..."

כדי להיחשב כ"מוסד ציבורי" לענין פקודת מס הכנסה יש לעמוד בתנאים הבאים:

- א. הגוף מהווה "חבר בני אדם" או "הקדש". הגדרת "חבר בני אדם" בפקודה היא רחבה, ולפיכך אין הכרח שהמוסד הציבורי יהיה מאוגד.
- ב. מספר החברים לא יפחת משבעה. יש להדגיש כי גם תאגיד יכול להיחשב כחבר לענין זה. התנאי הזה אינו נדרש בכל הנוגע להקדש.
- ג. מרבית חבריו אינם קרובים זה לזה. "קרוב" הוא בן-זוג, אח, אחות, הורה, הורי-הורה, צאצא וצאצאי בן-הזוג, ובן-זוג של כל אחד מאלה.
- ד. מוסד ציבורי חייב להגיש דוח שנתי על נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו.
- ה. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים להשגת המטרה הציבורית.

1.3. הגדרת "מטרה ציבורית"

בהתאם להוראות הפקודה, מטרה ציבורית הינה מטרה שענייניה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד, ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית. שר האוצר השתמש בסמכות שניתנה לו וקבע מטרות נוספות אשר ייחשבו כ"מטרה ציבורית" לענין הפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה: עידוד החיסכון לחינוך תיכון ולחינוך גבוה; מטרות האגודה למען ביטחון ישראל - הקרן להתעצמות צה"ל; מתן שירותים מוניציפליים ליושבים באזורי יהודה, השומרון ורמת הגולן; מניעת תאונות; תנופה לצמיחה לסיוע למניעת אבטלה במשק; קרן ג'נסיס לקידום ופיתוח הנגב; סיוע ליושבים 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 ביטחון תושבי ישראל ואזרחיה מפני מלחמה או פעולות איבה; פעילות למען קידום וטיפוח מגזר ההתנדבות בישראל ומינהל תקין במוסדות ציבור; עידוד תעסוקה והכשרה מקצועית של אוכלוסיות חלשות וכן סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות.

בבתי המשפט נדונו כמה מקרים שבהם נדרש בית המשפט להכריע אם מטרתו של גוף מסוים מהווה "מטרה ציבורית" לצורכי סעיף 9(2) לפקודה, אם לאו. כך, למשל, בבג"צ 637/89 ביקשה עמותת חוקה למדינת ישראל שמטרתה כינון חוקה כתובה למדינת ישראל להכיר בה כמוסד ציבורי. בית המשפט העליון פסק כי שינוי המבנה החוקתי במדינה אינו בבחינת מטרות חינוך ותרבות ולפיכך אינו מהווה מטרה ציבורית.

כמו כן, בבג"צ **ויפאסנה** (10839/08) פסק בית המשפט כי מטרת העמותה - העמקת השימוש בטכניקת הויפאסנה, שתכליתה להביא לשיפור המודעות העצמית וההתנהגות המוסרית של המשתמשים בה - אינה בגדר "מטרה ציבורית" לעניין סעיף 9(2) לפקודה. בית המשפט קבע כי במושג "חינוך" מצויות פעולות הוראה והנחלת ערכים בסיסיים שנועדו להכין את האדם להשתתפות בחברה האנושית והאזרחית, ואולם מטרת העמותה מתרחקות יתר על המידה מהגדרה זו, ומשכך אין לראות בה כמקיימת מטרה ציבורית של חינוך. בית המשפט אף קבע כי לא ניתן לראות בפעילות העמותה כמקיימות מטרת ציבוריות של תרבות או סעד.

בפרשת **התאחדות מלונות אילת** (ע"מ 9321-02-12) פסק בית המשפט המחוזי בבאר שבע כי ההחלטה בדבר היותו של גוף מסוים "מוסד ציבורי" תתקבל בהתאם למטרותיו המרכזיות של הגוף, ולא בהתאם לתוצרי לוואי של מטרות אלה. לפיכך, אין פעילות התאחדות המלונות אילת חוסה בגדר פעילות לעידוד התעסוקה והיא אינה מהווה פעילות ציבורית לצורכי סעיף 9(2) לפקודה.

בפרשת **עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלאמית** (ע"א 2079/20) קבע בית המשפט העליון כי סעיף 9(2) לפקודה מעניק פטור ממס הכנסה למוסד ציבורי שמקדם "מטרה ציבורית" הפועלת לטובת הציבור בישראל. על כן, לצורך הכרה במוסד כ"מוסד ציבורי" לצורך הפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה, נדרשת זיקה של הפעילות למדינת ישראל.

עוד יצוין, כי בהתאם למבחנים והקריטריונים שהותוו במהלך השנים, מוסד ציבורי צריך לפעול למען ציבור בלתי מסוים, ומכאן שגוף שמטרתו להגשים ולקדם את ענייני חבריו בלבד, כגון איגודים מקצועיים ולשכות מסחר, אינו פועל למטרה ציבורית ואינו זכאי לפטור ממס לפי סעיף 9(2) לפקודה. גופים כאלה עשויים ליהנות מההטבות מכוח סעיף 9(א2) לפקודה.

1.4. הכנסות פטורות

סעיף 9(2) לפקודה מעניק פטור ל"מוסד ציבורי" בגין הכנסותיו, ובלבד שלא מדובר בהכנסה מעסק שהמוסד הציבורי עוסק בו או מדיווידנד, ריבית או הפרשי הצמדה ששולמו על ידי חברה עסקית שבשליטתו.

הפטור חל גם על הכנסות מהפעילות הציבורית הישירה (תרומות ותקבולים למיניהם) וגם על הכנסות פסיביות אחרות, כגון ריבית בנקאית, דמי שכירות וכן רווחי הון, לרבות רווחים בשוק ההון. ואולם, מאחר שהסעיף חל על ההכנסות הכפופות לפקודת מס הכנסה, הרי שאין לו תחולה על שבח בעסקות במקרקעין. **בעסקות מקרקעין** נקבעו פטורים בחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 שמציב קריטריונים ומגבלות שונים במהותם מאלה הקבועים בפקודת מס הכנסה.

מתי מגיעה הפעילות של המוסד הציבורי לכדי עסק, כך שההכנסה לא תהיה פטורה ממס?

לעתים בבעלות המוסד הציבורי נכסי מקרקעין שמושכרים לגורמים מצד שלישי. במידה שתתקבל הגישה לפיה השכרה זו, בשל מאפייניה, אינה בבחינת הכנסה פסיבית מדמי שכירות, אלא היא מגיעה לכדי עסק - הרי שהכנסה זו לא תזכה לפטור מכוח סעיף 9(2) לפקודה. בתי המשפט נדרשו לסוגיה זו לא פעם, ונראה כי ככל שלמשכיר מעורבות בניהול ובסיכונים העסקיים, כך גדלה הנטייה לסיווגה כפעילות עסקית. כמו כן, ככל שהמשכיר אקטיבי יותר בפעילות ההשכרה, נדרש ליגיעה אישית לשם הפקת ההכנסה והיקף נכסיו גדול יותר, כך תגדל הנטייה לסווג את הפעילות כעסק.

בפס"ד **אגודת ידידי האוניברסיטה העברית** (ע"א 335/79), דובר על מוסד ציבורי שמטרתו גיוס תרומות כדי שישמשו למימון פעולות מחקר וחינוך באוניברסיטה העברית. העמותה קיבלה תרומה בדמות פרדס. בינתיים ועד למכירת הפרדס ביקשה העמותה מהגוף החקלאי שעיבד את הקרקע שימשיך בפעילותו ויעביר לידיה את הרווח בניכוי חלקו. בית המשפט העליון פסק כי ההכנסות שהופקו מהפרדס הן הכנסות מעסק, ואינן זכאיות לפטור ממס.

עוד נקבע כי האגודה אינה צריכה לנהל את העסק בעצמה כדי להיות בעלים של עסק, וכי אין בעובדה שהאגודה לא עיבדה בעצמה את הפרדס ולא מכרה בעצמה את הפירות כדי להכריע שהיא לא מנהלת עסק. עסק ניתן לנהל גם באמצעות זרוע ארוכה, ויש לבחון מי נושא בסיכון ובסיכוי, ובמקרה זה האגודה היא זאת שנשאה בסיכונים ובסיכויים, כלומר ברווחים ובהוצאות מהפרדס. אילו הייתה האגודה משכירה את הפרדס לגוף אחר ומקבלת דמי שכירות בסכום קבוע - ההכנסה מהפרדס הייתה מסווגת כהכנסה פסיבית.

לעומת זאת, בפרשת **למען מכבי אבשלום** (576/66) הושכר בית קולנוע שהיה בבעלות מוסד ציבורי. בית הקולנוע הושכר בתמורה ל-30% מההכנסות ברוטו. בנוסף, נשא המוסד הציבורי בחלק מההוצאות - קופאית, סדרנים, עובדי הניקיון, חשמל וסרטים חדשים. דמי השכירות שולמו בסוף כל יום. המוסד הציבורי סייע בקבלת הרישיונות לניהול בית קולנוע והתחייב שלא לעסוק בתחום הקולנוע בפתח תקווה. ביהמ"ש העליון פסק שמדובר בשכירות פסיבית שאינה מגיעה לכדי עסק ולפיכך זכאי המוסד הציבורי לפטור ממס. דמי שכירות שמבוססים על אחוז ממחזור (ולא על אחוז מהרווחים) אינם הופכים להכנסות מעסק. המוסד הציבורי השתתף בהכנסות ברוטו ולא נשא בסיכון גבוה. ההשתתפות בהוצאות הסדרנים והקופאית הינה חלק מהפיקוח על גובה ההכנסות ואילו אי התחרות הינה אינטרס משותף להגדלת המחזור. המוסד הציבורי לא היה שותף בניהול עסק אלא קיבל תשואה על הנכס שבבעלותו.

בפס"ד **בית הכנסת הגדול** (עמ"ה 520/81) נקבע כי מתן זכות חניה לבעלי רכבים במגרש הסמוך לבית הכנסת תמורת תשלום חודשי והעמדת שומר בכניסה שתפקידו לפקח שרק בעלי רכב ששילמו עבור החניה יוכלו לחנות באותו מגרש אינה מגיעה לכדי ניהול עסק של השכרת מקומות חניה. בהתאם לפסק הדין, יש לראות הכנסה זו כהכנסה לפי סעיף 2(6) לפקודה הפטורה ממס בידי המוסד הציבורי. באשר להכנסות מעריכת חתונות ושמחות באולמי בית הכנסת, נקבע כי מדובר בניהול של עסק החייב במס. בית הכנסת קיבל את ההזמנות, גבה את הכספים ושילם 80% מתוכם לספק שהוציא לפועל את האירוע ונשא בכל ההוצאות. בית המשפט למד מההסכמים כי הרווח בשיעור 20% שנתר בידי בית הכנסת אינו בבחינת דמי שכירות גרידא עבור האולם, אלא הוא טומן בחובו מידה רבה של שותפות בניהול עסק.

נדגיש כי היעדר מניע או כוונה לעשיית רווחים אין בהם לכשעצמם כדי לקבוע שאין "פעילות עסקית". היעדר כוונה סובייקטיבית לרווח אין בכוחו לשלול את אופייה של הפעילות כעסק. כלומר, יש להתייחס לשאלה: האם הפעילות והשיטות של המסחר שבו מדובר מהווים "עיסוק מסחרי"?

ניתן לראות בנקל כי ברוב המקרים בהם נקבע לגבי פעילות מסוימת של מוסד ציבורי שהיא פעילות עסקית חייבת במס, היה מדובר בפעילות שאינה אינטגרלית וקשורה קשר הדוק במימוש מטרותיו הציבוריות של המוסד הציבורי. מעבר לפסיקה הנ"ל, ניתן ללמוד על סיווגה של פעילות כפעילות עסקית **מהמבחנים שפרסמה רשות המסים בדברי**

ההסבר להכרה במוסד ציבורי לעניין תרומות:

- א. היקף הפעילות העסקית הוא מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד.
- ב. המוסד רשום כעוסק מורשה לצורכי מע"מ.
- ג. המוסד מתחרה בסקטור העסקי, מבחינת אופי השירותים והמוצרים שהוא מספק.
- ד. ככל שמחירי המוסד קרובים למחירי השוק, תיחשב פעילותו עסקית.
- ה. תרומות והשתתפויות הן תנאי או מסווה לקבלת שירותים מהמוסד.
- ו. ככל שהמוסד מספק סחורות ושירותים לגופים עסקיים, הנטייה לראות בו גוף עסקי תגבר.

מובן כי יש לראות את התמונה בכללותה. אין מדובר במבחן מתמטי שתשובותיו ברורות, אלא יש לבחון גם את הנסיבות הספציפיות של העסקה הנדונה. יישום דווקני של הקריטריונים האמורים בדבר קיומו של עסק, עשוי להביא למסקנה כי פעילויות של מכירת עבודות יד של חוסים במוסד, הכנסות מנשפי צדקה, ערבי גאלה, שווקים, תצוגות אופנה וכו', המבוצעות על ידי מוסדות ציבוריים, הן בבחינת פעילות בעלת אופי מסחרי, אלא אם הן נעשות לעיתים רחוקות. לפיכך, במדריך למילוי דין וחשבון על הכנסות והוצאות של מוסד ציבורי על פי תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997, אומץ הכלל לפיו **פירוש המונח "עסק" בהקשר לפעילות מוסד ציבורי**, ייעשה באופן שונה מאשר בהקשרי מיסוי אחרים.

נקבע כי כשמוסד ציבורי פועל במישרין במסגרת מטרותיו, יש לפרש את החוק באופן כזה שלא יראו פעילות זו כעסקית. כלומר, קיימת נטייה לסווג הכנסות עסקיות ממכירות וממתן שירותים כהכנסות פטורות ממס, אם הן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

בדברי ההסבר במדריך נקבע כי בסעיף תמורה ממכירות וממתן שירותים שמתחת לכותרת "תקבולים והכנסות פטורות" יירשמו כל ההכנסות שנתקבלו בתמורה ישירה למכירות או שירותים, ובלבד שאינן בבחינת הכנסות הוניות והן נובעות באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד.

הסייג השני לפטור הניתן למוסד ציבורי נוגע להכנסה ששולמה על ידי חבר בני אדם העוסק בעסק שהוא בשליטת המוסד הציבורי, או שלמוסד הציבורי יש בו החזקה מהותית. כלומר, הפטור יישלל בין אם למוסד הציבורי שליטה בחבר בני האדם, ובין אם למוסד הציבורי החזקה מהותית, כהגדרת מונחים אלו בפקודת מס הכנסה.

לעניין זה, "שליטה" בחבר בני אדם היא היכולת, לבד או עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם. בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה, מוסד ציבורי ייחשב כבעל שליטה בחבר בני אדם, בהתקיים אחד מאלה:

1. מוסד ציבורי מחזיק בכוח למנות במישרין או בעקיפין מנהל בחבר בני אדם.
2. מוסד ציבורי מחזיק בזכות, במישרין או בעקיפין, ל-25% מכוח ההצבעה בחבר בני אדם או ליתרת נכסיו בעת פירוקו לאחר סילוק חובותיו או למרבית רווחיו.
3. מספר מוסדות ציבור המחזיקים, יחד או לחוד, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם.

"החזקה מהותית" בחבר בני אדם היא החזקה או זכות להחזקה במישרין או בעקיפין, יותר מ-20% מאמצעי השליטה בחבר בני האדם, או החזקה בידי כמה מוסדות ציבור, המנוהלות או המוחזקות, במישרין או בעקיפין, בידי אדם אחד.

בפרשת **קרן עזריאלי (ישראל) ע"ר** (ע"מ 59050-01-20), קבע בית המשפט כי המערערת תהיה פטורה מתשלום מס בגין דיווידנדים המתקבלים בידה מאחזקותיה במניות חברה ציבורית, שהתקבלו כתרומה, מכוח סעיף 9(2) לפקודה. פקיד השומה טען כי בנסיבות העניין יש לראות במערערת כשולטת בחברה הציבורית, ובהתאם לכך ניתן להחיל עליה את החריג לפטור ממס ולחייבה בתשלום מס. בית המשפט קבע כי הסכם התרומה לפיו הועברו המניות למערערת מבטיח לה זכות לקבלת דיווידנד מבלי שמועברת לה זכות הצבעה הנובעת מהמניות. בנוסף, העובדה שקיימת חפיפה בין הנפשות הפועלות במערערת ובין החברה הציבורית, אינה מלמדת על "שליטה" בחברה הציבורית. לפיכך, נפסק כי המערערת תהיה זכאית לפטור ממס.

בעניין **קרן בוקסנבאום נטע בע"מ** (ע"מ 50189-02-17) נדון עניינה של חברה לתועלת הציבור שהחזיקה ב-49% ממניות חברה עסקית, שם קבע בית המשפט המחוזי כי כאשר מוסד ציבורי מחזיק ב-25% מהזכות לקבל נכסי חברה בעת פירוק, מוטל על המוסד הציבורי הנטל להוכיח כי בפועל הוא אינו שולט בתאגיד הנשלט. לעומת זאת, כשמוסד ציבורי אינו מחזיק ב-25% מהזכות לקבל נכסי חברה בעת פירוק, נטל ההוכחה מוטל על הטוען. בעניין קרן בוקסנבאום נטע בע"מ, על אף העובדה כי אין לקרן זכות למנות מנהל, הוכח שלקרן יש יכולת לכוון את פעילות החברה הבת עקב כהונתו של בעל המניות הנוסף בחברה הבת כיו"ר הקרן, ועל כן חויבה הקרן בתשלום מס על ההכנסות מדיווידנד שהתקבלו מהחברה הבת.

1.5. מקדמות בשל עודפות

בסעיף 3(ז) לפקודת מס הכנסה נקבע כי גופים מסוימים, ובהם מוסדות ציבור, ישלמו מס של **90% מההוצאות העודפות** שהוצאו באותה שנה. בגין מס זה אין זכות לפטור, ניכוי או קיזוז כלשהו. בסעיף 181 (ב) לפקודה נקבע כי מס זה ישולם בצורה של מקדמות בשל הוצאות עודפות.

ההוצאות המתחייבות במס כאמור הינן אלה:

1. סכומים שהוציא למטרות המפורטות בתקנות על פי סעיף 31, שלפי אותן תקנות אינם מותרים בניכוי או עולים על הסכומים המותרים בניכוי.
2. סכומים שהוציא ושאיים מותרים בניכוי לפי סעיף 32(11).
3. סכומים ששילם לקופת גמל לפיצויים והעולים על הסכומים שהיו מותרים לו בניכוי אילולא היה פטור ממס.

בפסק דין **עיריית נהריה** (ע"מ 06-872) נפסק כי הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995, אינן חלות מקום שמדובר בהוצאה שאינה מעורבת. נראה כי אם תתקבל גישה זו גם בבית המשפט העליון, הרי שיש בכך כדי לצמצם את החבות בתשלום מקדמות בשל עודפות. כל אימת שהמוסד הציבורי יכול להוכיח כי הוצאה מסוימת הינה עסקית גרידא ואינה טומנת בחובה מרכיב כלשהו של הנאה פרטית או הטבה לעובד, הרי שלפי ההיגיון של פסק הדין הנ"ל, אין המדובר בהוצאה עודפת ואין לשלם בגינה מקדמות כאמור.

בעניין **עיריית מעלה אדומים** (עמ"ה 131-08) נדון עניינה של העירייה שקבעה נהלי שימוש בכלי רכב תפעוליים שבהם השתמשו עובדיה, אולם העירייה לא הוכיחה בביהמ"ש כי נהלים אלה נאכפים באופן מיטבי, כגון - אי אכיפת איסור נסיעות פרטיות, ניהול יומן רכב או ביצוע בדיקות אקראיות על מיקומו של כלי הרכב. משכך קבע בית המשפט כי העירייה לא עמדה בנטל ההוכחה המוטל עליה, ועל כן יחולו הוראות תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 ולשלם מקדמות בשל הוצאות עודפות בגין כלי הרכב התפעוליים.

בעניין **הפועל ניר רמת השרון** (ע"א 4603/22) נדון עניינה של עמותה העוסקת בהפעלת קבוצת כדורגל שלא שילמה מקדמות בגין הוצאות עודפות עבור שני סוגי הוצאות שהתהוו לה. ביהמ"ש העליון קבע, בין היתר, כי כדי להכיר בהוצאות כהוצאות שאינן עודפות, על המוסד הציבורי לתמוך את טענותיו במסמכים המצביעים על טיב ההוצאות, כך שיוכיחו כי אכן לא מדובר בהוצאות עודפות.

1.6. מוסד ציבורי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מעניק זיכוי ממס, בתנאים מסוימים, למי שתורם לסוכנות היהודית לארץ ישראל, להסתדרות הציונית העולמית, למגבית המאוחדת לישראל, לקרן הקיימת לישראל או **"מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 9(2) לפקודה** שאושר לעניין זה על ידי שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

מיותר לציין, כי לא כל מוסד ציבורי לעניין 9(2) לפקודה (פטור ממס) נחשב כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46 (זיכוי בשל תרומות). מוסד ציבורי שמקבל תרומות ומעוניין להיכנס לגדרי סעיף 46 לפקודה, נדרש לקבל אישור ספציפי לעניין זה.

במאי 2014 פורסמו המלצות דוח הוועדה הציבורית לקביעת מוסד ציבורי לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה (דוח ועדת פריש).

להלן עיקרי המלצות ועדת פריש:

- אימוץ רשימת המטרות הציבוריות שבתוספת השנייה לחוק החברות. מטרת אלה 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.
- שינוי 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.
- דרישה לקיום חמישה חברי ועד מנהל או דירקטוריון, לכל הפחות, שייבחרו מתוך כלל חברי העמותה וזאת כתנאי לקבלת אישור לעניין סעיף 46.
- דרישה לקיום ארבעה נאמנים, לכל הפחות, להקדש. כדי להחיל הוראה זו יש לקבוע הוראת מעבר מתאימה.
- קיום תבחינים מהותיים לאישור מוסד ציבורי הזכאי לאישור לפי סעיף 46 במקום אלה המופיעים בחוזר 2/2001 של רשות המסים. ביסוד התבחינים המהותיים הנותנים ביטוי לאופי הציבורי של המוסד, עומדת מדיניות ברורה ומופשטת שתוביל להגברת השקיפות.
- קביעת תבחינים פרוצדורליים לאישור מוסד ציבורי, כגון רישום, הוצאות שכר, הנהלה וכלליות.
- התאמת יישום החקיקה של מסקנותיה להצעת חוק העמותות החדש ככל שיידרש.
- המלצה 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 הומניטרית דחופה.
- הותרת מחזור הפעילות המינימלי של ארגון הזכאי לסעיף 46 על סך 30 אלף ש"ח. 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.

- הפחתת תקופת הפעילות המינימלית המתחייבת כדי לאשר בקשה לעניין סעיף 46 לשנת פעילות אחת בלבד.
- לעניין צבירת עודפי נכסים בעמותה, הוועדה ממליצה לאמץ את ההוראות שנקבעו בהתאם לכללי ניהול תקין של רשות התאגידיים בנושא זה.
- לעניין אפיקי השקעה מאושרים לעמותות, הוועדה ממליצה לאמץ את תיקון 23 לחוק החברות.
- לעניין "מדדי האפקטיביות", הוועדה בחרה שלא לקבוע המלצות לעניין זה לאור היעדר יכולת להתמודד עם מושג מורכב זה ובשל העובדה שיש בהמלצות האחרות של הוועדה כדי לעגן פיקוח מהותי בדרכים חלופיות.
- הבחנה בין שלוש שנות המס הראשונות לפעילות המוסד הציבורי לבין השנים שאחריהן, בכל הנוגע להגבלת שיעור הוצאות הנהלה וכלליות. בשלוש השנים הראשונות ימותנו ההגבלות החלות על הוצאות הנהלה וכלליות.
- שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימלית של מנכ"ל במשרד ממשלתי, למעט מקומות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים.
- בחינת נושא השכר של נאמן בהקדש לאור מאפייני התפקיד ומאפייני ההקדש.
- יישום תבחינים לשם מניעת פעילות עסקית במסווה של עמותה.
- המלצה 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 לצורכי מס, וזאת בהמשך להגדרת "עסקים חברתיים" כפי שהוגדרה בשולחן העגול בשיתוף משרד המשפטים ומשרד האוצר.
- המלצה כי המדיניות הקיימת של רשות המסים לגבי "עמותות צינור" תישאר על כנה כלומר שלא יועברו כספים מגופים המחזיקים באישור לפי סעיף 46 לכאלה שאינם עומדים בקריטריונים השונים, וכדי שלא תתבצע עקיפה של התבחינים וההנחיות.
- המלצה כי על כלל המוסדות להשכלה גבוהה יחולו הכללים והתבחינים הזהים לכלל מוסדות הציבור בהתאם להמלצות הוועדה, למעט בנושאים המחייבים התאמות לצורך תפקידם, כפי שיקבע בהמשך לאחר דיון עם המועצה להשכלה גבוהה.
- קביעת רף מחזור פעילות שנתי בגובה של 20% לפעילות של מוסדות להשכלה גבוהה בחו"ל, (מהמחזור הכספי של אותה שנה), כתנאי להכרה בזכאות לסעיף 46.
- המלצה על לוח זמנים כולל של שנה לטיפול בבקשה חדשה למתן אישור לעניין סעיף 46, החל בשלב השלמת כל המסמכים הנדרשים עד לאישור הבקשה.
- בדיקת בקשות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה תהיה בידי הפקידים המוסמכים ברשות המסים בלבד.
- האישור לפי סעיף 46 יינתן על ידי מנהל רשות המסים לאחר אישור ועדה פנימית ברשות המסים. בוועדה זו יכהנו שני נציגי ציבור, נציג משרד המשפטים ולפחות שלושה נציגי רשות המסים.
- העברת הודעה מראש ישירות מרשות המסים לוועדת הכספים לגבי העמותות שרשות המסים מבקשת לאשר. אישור זה יקבל תוקף אוטומטי בחלוף זמן נקוב, אלא אם ועדת הכספים תבקש לקיים עליהם דיון מסיבות חריגות.
- אחת לשנה יגיש מנהל מחלקת מוסדות ציבור ומלכ"רים ברשות המסים דוח לוועדת הכספים המפרט את כלל הגופים שאושרו ונדחו לעניין סעיף 46.
- מיכון תהליך הגשת הבקשות לעניין סעיף 46 לשם התייעלות, שקיפות והגברת אמון הציבור בו, ולכך רואה הוועדה לנכון להמליץ על הקצאת תקציב ראוי.
- ארגונים שיש להם אישור לעניין סעיף 46 ומטרתם סיוע ותרומה לארגונים אחרים, יוכלו לסייע ולתמוך כספית בארגונים חדשים.
- הסדרה מבחינה רגולטורית תאפשר מתן אישור ניהול תקין להקדש דתי.

- המלצה 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 המסים לאשר לפי העניין ובאופן רטרואקטיבי בקשות מסוימות.
- מדיניות רשות המסים לעניין התרת תרומות בשווי כסף תישאר על כנה.
- שימור סכום התרומה המינימלי והמקסימלי הקבועים בסעיף 46 כפי שהם קבועים כיום.
- הקצאת תקציב מיוחד לתוספת של משאבי אנוש ומשאבים טכנולוגיים כנגזרת המתחייבת מהמלצות הוועדה ולשם יישומן.

בפרשת **יחד עמותת השרון** (בג"ץ 2334/17) קבע בית המשפט העליון כי ועדת הכספים של הכנסת אינה יכולה להפעיל שיקול דעת מהותי כשהיא נדרשת לאשר הטבות מס לעמותה לפי סעיף 46 לפקודה. לוועדת הכספים תפקיד פיקוחי, ושלילת הזכאות להטבת המס על ידי ועדת הכספים עומדת בסתירה לכללי המינהל הציבורי.

חוזר מס הכנסה 9/2015 - קווים מנחים להחלת סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

בהמשך לפרסום המלצות ועדת פריש, החליט שר האוצר לאמץ את עיקרון, והורה לגורמים המקצועיים לפעול בכל הדרוש ליישום. בהמשך להמלצות, פירסם מנהל רשות המסים את חוזר מס הכנסה 9/2015 שתכליתו ליצור בהירות בתנאים לקבלת אישור לפי סעיף 46 ולהביא לידיעת הציבור את הקווים המנחים לכך. החוזר מפרט את הקריטריונים כפי שהם משתקפים מהמלצות ועדת פריש.

להלן הקווים המנחים העיקריים בחוזר 9/2015:

• הגדרת "מוסד ציבורי" ו"מטרה ציבורית"

- במסגרת סעיף 9(2) לפקודה, הוגדר המונח **"מוסד ציבורי"** וכן נקבעה רשימת המטרות הציבוריות. קיומו של מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה הוא תנאי סף לקבלת אישור לפי סעיף 46 לפקודה. סעיף 9(2) לפקודה פוטר ממס, בין היתר, הכנסת מוסד ציבורי שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיווידנד או מריבית והפרשי הצמדה, ששולמו על ידי חבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק.

המונח "מוסד ציבורי" מוגדר במסגרת סעיף 9(2) לפקודה 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".

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

מכוח הסמכות הקנויה לו בסעיף 9(2) קבע שר האוצר את המטרות הנוספות כמטרות ציבוריות, בנוסף להגדרת "מטרה ציבורית", כפי שמופיעה בסעיף 9(2) לפקודה:

עידוד החיסכון לחינוך תיכון ולחינוך גבוה; מטרות האגודה למען ביטחון ישראל (לב"י) - הקרן להתעצמות צה"ל; מתן שירותים מוניציפליים ליישובים באזור יהודה, באזור השומרון ובאזור רמת הגולן; מניעת תאונות; תנופה לצמיחה לסיוע למניעת אבטלה במשק; קרן ג'נסיס לקידום ופיתוח הנגב; סיוע ליישובים במצוקה; קליטת עליה; סיוע לחיילים משוחררים; פעילות למען טוהר המידות בשירות הציבורי ומינהל תקין; שמירה על איכות הסביבה למען הכלל; הגנה על זכויות האזרח בישראל; הגנה אזרחית על ביטחון תושבי ישראל ואזרחיה מפני מלחמה או פעילות איבה; פעילות למען קידום וטיפוח מגזר ההתנדבות בישראל ומינהל תקין במוסדות ציבור; עידוד תעסוקה והכשרה מקצועית של אוכלוסיות חלשות; סיוע למוסד ציבורי בקידום יכולותיו הכלכליות, הארגוניות או הניהוליות.

• תבחינים מהותיים לבחינת פעילות ל"מטרה ציבורית"

בכפוף להגדרת "מטרה ציבורית", אישור לפי סעיף 46 ייבחן גם לאור פעילות המוסד הציבורי למטרה ציבורית, הלכה למעשה, כמפורט להלן:

- פעילות שנועדה לקדם את רווחת הציבור, איננה פעילות פרטית או עסקית ואיננה באה לקדם את עניינם של פרטים מסוימים.
- הפעילות מקדמת, ללא הפליה, 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.
- פעילות שאינה נוגדת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית.
- פעילות שמימושה איננו 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 שמימושה אינו כרוך במישרין או בעקיפין בפעולות הכלולות בסעיף 7א לחוק יסוד: הכנסת, לרבות שלילת קיומה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית; הסתה לגזענות; תמיכה במאבק מזוין, של מדינת אויב או של ארגון טרור, נגד מדינת ישראל.
- לפעילות אופי מתמשך.

• **תבחינים מהותיים לבחינת "מוסד ציבורי"**

- בעת קבלת בקשה לאישור לפי סעיף 46, מחלקת מלכ"רים ומוסדות ציבור תבדוק ותוודא התקיימותם של תנאים אלה במוסד הציבורי:
 - כל מטרותיו של המוסד הן ציבוריות כמשמעותן בסעיף 9(2) לפקודה.
 - המוסד הוא בעל אישור ניהול תקין מאת הרשם הרלוונטי (בשנת הפעילות השנייה - אישור הגשת מסמכים) והוא מקיים פעילות ציבורית כאמור בסעיף 5 לחוזר, הלכה למעשה. יובהר כי אישור ניהול תקין מהווה רק חזקה להתקיימות נהלי רשם העמותות ואם במהלך בדיקה יתברר כי התנאים לא התקיימו - לא יינתן האישור ומידע על כך יועבר לרשם העמותות.
 - 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.
 - המוסד הציבורי יפעל לקידום המטרה הציבורית ללא יצירת קשר או התניה בין שיעור השתתפות במימון הוצאות המוסד לבין הציבור הנהנה משירותיו, לרבות קידום אינטרסים של התורם. תרומות והשתתפויות לא יהיו תנאי או מסווה לקבלת כל תמורה מהמוסד.
 - התמורה שהמוסד גובה בגין מכירת נכסים או מתן שירותים הקשורים לפעילות הציבורית השוטפת נמוכה באופן מהותי ממחירי השוק.
 - מפעילי המוסד, עובדיו ובעלי עניין בו לא יפיקו במישרין כל הנאה כלכלית אישית, מלבד שכר סביר שהוא פונקציה של פעילותם במוסד.
 - שכר עובדי המוסד הציבורי ומנהליו לא יעלה על עלות שכר מקסימלית של מנכ"ל במשרד משלתי, למעט מוסדות שבהם חלים הסכמי שכר ענפיים או קיבוציים.
 - המוסד אינו פועל למטרות רווח. המוסד לא יחלק רווחים/עודפים לחבריו. רווח/חלוקה אסורה לעניין זה, לרבות חלוקת טובות הנאה בכסף או בשווה כסף, תשלומי שכר בלתי סבירים וכו'.
 - 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 היא לשם הגשמת מטרותיו הציבוריות של המוסד.

- הקריטריונים/תנאי הזכאות לקבלת שירותים מהמוסד עומדים במבחנים אובייקטיביים המפורסמים לציבור הרחב או הרלוונטי.
- 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.
- המוסד משתמש בנכסיו ובהכנסותיו להשגת מטרותיו הציבוריות בלבד ואינו צובר, באופן לא סביר, נכסים או הון לתקופה ממושכת בלי להשקיעם בקידום מטרות קונקרטיות או מבלי שיש לו תוכנית עדכנית, מעשית ויעילה לשימוש בכספים אלה לצורך קידום מטרותיו. צבירת נכסים או הון כאמור תהיה בכפוף למדיניות שתקבע מעת לעת בנושא זה בנוהל שר האוצר להגשת בקשות לתמיכה מתקציב המדינה (לפי סעיף 3(א) לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985).
- 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 ר"ח, המצהיר כי נבדקו אפיקי ההשקעה כאמור. בנוסף לכך יוכרו אפיקי השקעה סולידיים נוספים שאושרו ע"י בעל סמכות פיקוח ייעודי לתחום בו פועל המוסד הציבורי (לדוגמה, מוסדות להשכלה גבוהה שמשקיעים באישור ות"ת).
- פעילות המוסד ממומנת, בין היתר, מתרומות בכסף או בשווה כסף או שנעשית בחלקה על ידי מתנדבים.
- המוסד אינו מסייע במישרין או בעקיפין לפעילות פוליטית-מפלגתית.
- המוסד אינו מעסיק אדם שהעסקתו כרוכה בניגוד אינטרסים ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- המוסד לא יתקשר בחוזה למכירה או קניית נכס, לאספקה או מתן שירות עם אדם שההתקשרות עמו כרוכה בניגוד אינטרסים, ויש בה משום דרך עקיפה לחלוקת רווחים.
- במקרה של פירוק, נכסי המוסד יועברו למוסד ציבורי אחר הפועל למען מטרה ציבורית דומה שבידו אישור מוסד ציבורי לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודה.
- המוסד הציבורי יהיה רשאי לקיים במסגרתו פעילות עסקית שאינה משתלבת וכרוכה עם פעילותו הציבורית, בתנאים המצטברים הבאים:
 - היקף הפעילות העסקית אינו מהותי ביחס לכלל פעילות המוסד, אינו חלק מליבת העשייה (כגון העסקת בעלי מוגבלויות) ולא יעלה על שיעור של 25% מפעילות המוסד הציבורי.
 - המוסד מנהל שתי מערכות ספרי חשבונות נפרדות, האחת לפעילותו הציבורית והשנייה לפעילותו העסקית ומדווח על הכנסתו מעסק כדין.
- המוסד אינו מממן פעילות עסקית גירעונית מתמשכת.
- רווחי עסקיו של המוסד מופנים למימוש מטרותיו ולמימון פעילותו הציבורית.
- מוסד המאוגד כחברה (חל"צ - כהגדרתה בחוק החברות) אינו רשאי לגייס הון מהציבור על ידי הנפקת מניות. מניות החברה לא תקננה כל זכות למעט זכויות הצבעה. המניות אינן ניתנות למכירה בתמורה. העברת המניות לגורם כלשהו אחר טעונה אישור המוסד ומותנית בשמירה על זכות שווה לכל חבר מחברי החברה.
- פעילות המוסד הינה בעלת זיקה למדינת ישראל, לרבות פעילות למען אזרחי מדינת ישראל בחו"ל.
- תאושר פעילות מוסד בעלת אינטרס לאומי מובהק (כגון הסברה) או פעילות הומניטרית דחופה ונקודתית (אד-הוק). פעילות כאמור תאושר בכפוף להתייעצות עם משרד החוץ. אישור מוסד כאמור עשוי שיהיה לפרק זמן מוגדר בהתאם לאופי הפעילות.
- מוסד ציבורי יגדיר את מטרותיו הציבוריות במסמכי היסוד, בתעודת הרישום ובתקנון התאגיד הרשום. הדרישות הקבועות בסעיף 9(2) לפקודה ואלה שבחוזר יעוגנו במידת האפשר במסמכי היסוד של המוסד ויקבלו ביטוי בדפוס הפעולה והניהול השוטף הנדרשים ממוסד ציבורי.

- **פרשנות מצמצמת**

לעניין סעיף 46, יש לפרש באופן תכליתי ומצמצם את המטרות הציבוריות המנויות בסעיף 9(2), זאת כפועל יוצא מעקרון הוצאת המס, כשמישור התרומות משקף חלוקת כספי מדינה חלף מימון ישיר.

- **חובת דיווח על שינויים**

מוסד ציבורי יודיע לרשות המסים על כל שינוי שיחול במטרותיו, בתזכיר, בתקנון, בהרכב חברי ההנהלה, בשם המוסד, בכתובת המוסד, בתחומי הפעילות וכן על דבר פירוקו והפסקת פעולתו.

- **אישור מוסד ציבורי לפי סעיף 9(2) לפקודה**

כפי שעולה מסעיף 9(2) לפקודה, פטור ממס לפי הוראות סעיף זה אינו מותנה באישור פורמלי. על כן, מדיניות רשות המסים לגבי אי הנפקת אישור פוזיטיבי למוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) תימשך גם בעתיד. עם זאת, מובהר כי חבר בני אדם שייגישו דוח כמוסד ציבורי (על גבי טופס 1215), ייבחן מעמדם מעת לעת בהתאם להוראות חוזר 9/2015.

2. מיסוי "מלכ"ר" על פי חוק מס ערך מוסף

2.1 הגדרת מלכ"ר

בהגדרת מלכ"ר שבסעיף 1 לחוק מע"מ נכלל, בין השאר, כי "חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספיי". רואים, אם כן, כי הגדרת "מלכ"ר" בחוק מע"מ שונה מהגדרת "מוסד ציבורי" בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה. ההבחנה בפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם דגש על מבחן מטרת העיסוק - האם עיסוק המוסד הוא לשם קבלת רווחים או לאו.

בסעיף 58 לחוק מע"מ נקבע כי "המנהל רשאי, לפי בקשת מי שנמנה עם סוג פלוני של חייבי מס או ביוזמת עצמו, לרשום אותו כנמנה עם סוג אחר, הן לכל עיסוקיו או פעילותיו והן למקצתם, אם ראה שמהותם קרובה יותר לסוג האחר".

בהתאם לסמכות זו, יכול מנהל מע"מ לסווג כ"עוסק" מלכ"ר שחלק מפעילותו היא עסקית, וזאת על אף שאופיו ומטרותיו הם מלכ"ריים, ולהפך. מכאן, שאם יש למלכ"ר פעילות עסקית מובהקת כלשהי, קיימת אפשרות שיירשם כעוסק לגבי חלק מסוים של פעילותו. בהתאם, החלק העסקי בפעילות המלכ"ר יופרד תפעולית מכלל פעילותו, לרבות הפרדה מבחינת ניהול פנקסים.

2.2 מתי תיחשב פעילות כפעילות מלכ"רית ומתי כפעילות עסקית?

בפס"ד בעניין **בשערייך ירושלים** (ע"א 767/87) נדון ערעורה של עמותה המנהלת רשת של 12 חנויות מזון ברחבי הארץ שהיו פתוחות לכל. הכנסות העמותה שימשו לסבסוד מוצרים כדי שיימכרו במחיר מוזל למוסדות חינוך דתיים, לאלמנות ולנזקקים, ואף שיינתנו בחינם. המנהל השתמש בסמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ ופיצל את מעמד האגודה, כך שפעילות החנויות תסווג כעוסק, ויתר הפעילות, כגון ארגון מועדוני נוער, תסווג כמלכ"ר. העמותה עירערה על החלטת מנהל מע"מ. בית המשפט העליון קבע כי על המנהל להשתמש בסמכותו מכוח סעיף 58 לחוק מע"מ תוך מתן הדעת למהות עיסוקיו ופעילותיו של הגוף, ולא רק למטרתם הסופית. במקרה שמהות העיסוק והפעילות של הגוף היא עסקית, יש לסווג את הגוף כעוסק.

אבחנה זו, בין פעילות מלכ"רית לבין פעילות עסקית של מלכ"ר, נגזרת מהעובדה שהשוני בשיטת חיובו במע"מ של המלכ"ר, לעומת שיטת חיובו במע"מ של העוסק, אינה נעוצה דווקא במטרתו הפילנתרופית של המלכ"ר, להבדיל מן המטרה הרווחית של העוסק - ולא בכוונה לעודד את המלכ"רים על כל גווניהם. השוני, כאמור, נובע ממהות עסקיו של המלכ"ר הטיפוסי, השונים מאלה של העוסק הטיפוסי. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהם הערך המוסף שהוא יוצר, לעומת זאת, מלכ"ר ממוסה רק בגין השכר משום שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לאור האמור ולאור העובדה שהשכר שמשלמת עמותת בשערייך ירושלים לעובדי רשת החנויות אינו ממצה את כל הערך המוסף הנצמח לה מפעילות החנויות, שכן נצמחים גם רווחים מפעילות זו, קבע בית המשפט כי מן הדין למסות גם את הערך המוסף שבדמות רווחים, וזאת מבלי להתייחס לשאלה במה מושקעים רווחים אלה.

כמו כן, נקבעו בפסק הדין כמה **שיקולים שיש להביא בחשבון בקביעת מהות עיסוקיו ופעילותיו של גוף לשם סיווגו כמלכ"ר או כעוסק**. השיקולים שנקבעו הם, בין היתר:

- א. מטרת עיסוק החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים ובין אם לאו. מבחן לכך עשוי להיות עצם מתן השירות על בסיס התנדבותי ובמחירים הנמוכים דרך קבע ממחיר שירותים דומים בשוק. לצורך השיקול הזה הוסיף בית המשפט וקבע כי יש לבחון גם את המטרה הזמנית ולא רק את המטרה הסופית, שהרי מטרה זו משליכה על השאלה האם כדבר שבשגרה יהיו לגוף רווחים, היינו, ערך מוסף בנוסף על שכר העבודה.
- ב. בחוקת החייב במס (בין אם מדובר בתקנות האגודה או מסמך דומה אחר) נקבע כי נכסי החייב במס וכן הכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו, ואילו חלוקת הרווחים, או כל טובת הנאה אחרת, אסורה בהחלט. כמו כן, משיפורק חבר בני האדם - יועבר הרכוש לידי מלכ"ר דומה, ועל כל פנים לא יחולק בין חברי המוסד.
- ג. עיון במאזן המוסד מעלה שקיים גירעון תפעולי ושחלק ניכר ממקורות המימון של הגרעון התפעולי בא מתקציב ממשלתי או ממוסדות ציבור או מתרומותיהם של יחידים.
- ד. מהות הפעילות של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית כמקובל. פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה ביחס לעסקים אחרים.
- ה. האם יש הצדקה עניינית לשינוי ברישום, כלומר האם ניתן להפריד, מינהלית וארגונית, בין עסקיו השונים של המוסד לצורך רישום חלקי.
- ו. פגיעה לא מוצדקת בהכנסות האוצר.

עוד נקבע, כי אין צורך בקיומם של כל ששת המאפיינים לעיל כדי לקבוע את סיווגו של המוסד כמלכ"ר.

יישום המבחנים והשיקולים שנפסקו בפרשת **בשערייך ירושלים** קיבל ביטוי בפס"ד **עיריית אשקלון** (ע"א 1919/10). באותו מקרה מכרה עיריית אשקלון 53 מגרשים לאנשים פרטיים בסכום כולל של כ-5 מיליון דולר במסגרת פרויקט בעיר שארך כחמש שנים. מנהל מע"מ הפעיל את סמכותו לפי סעיף 58 לחוק מע"מ, וקבע כי על אף שהעירייה מוגדרת כמלכ"ר, יש לסווג את מכירת המגרשים כפעולה עסקית החייבת במע"מ.

בית המשפט קבע כי לצורך סיווג אופיה של פעילות מסוימת של מלכ"ר, יש לבחון גם את המטרה הזמנית שעומדת בבסיס אותה פעילות, דהיינו, אם פעילות המלכ"ר בתחום מסוים היא כזו שמטרתה להפיק רווח, גם אם המטרה הסופית של הרווח היא לשמש את המלכ"ר בפעילותו. תשובה חיובית לשאלה זו, על רקע ובצירוף המבחנים והשיקולים הנוספים שפורטו בהלכת בשערייך ירושלים, יכולים להצדיק את שינוי סיווג אותה פעילות ל"עוסק". לגופו של עניין, פסק בית המשפט העליון כי לאור האמור ובהתחשב בהיקף הפעילות, משכה והרווח שנצמח לעירייה ממנה, כמו גם לאור העובדה שהמכירה נעשתה במחירי השוק כולל מע"מ (מבלי שהעירייה נדרשת להעביר את המע"מ), אכן מדובר בפעילות עסקית החייבת במע"מ.

בעניין **עמותת יעל אסף** (ע"מ 1068-08), נדון עניינה של עמותה הנחשבת כמלכ"ר שנרשמה כעוסק לצורכי חוק מע"מ, שהחליטה להפנות חלק מפעילותה לטובת סיוע ברכישת מכשירים רפואיים לבית חולים ומוצרי פנאי לשימוש החולים. לצורך כך, הקצה לה בית החולים מתחמים בשטחו, תמורת דמי שימוש, והיא הפעילה בהם חנות כל-בו, קפיטריה ומזנונים, במקביל לפעילותה. הרווח שנוצר כתוצאה מהפעילות האמורה שימש לרכישת ציוד ומכשור רפואי עבור בית החולים.

בית המשפט קבע כי אין חובה להתקיימות כל ששת הקריטריונים לצורך הצבת תמונה חד משמעית לצורך סיווגו של הגורם הנבחן, ונקבע כי בהתחשב ברווח שהפיקה המערערת מהפעלת עמדות המכירה ובכך שהמכירה נעשתה במחירי השוק הכוללים מע"מ ולעיתים אף למעלה מכך, מבלי שהיא נדרשת להעביר את המע"מ לרשויות המס כמו כל עוסק, ובהתחשב בכך שהמערערת הניבה רווח תפעולי ולא ניתן להצביע על קושי מינהלי-ארגוני להפריד בין עיסוק זה לבין עיסוקיה האחרים, יש לסווג את פעילות המערערת מחנות הכל-בו כ"עסק" לצורך חוק המע"מ.

בעניין **המועצה האזורית בני שמעון** (ע"א 2648/12) נדון עניינה של רשות מקומית המסווגת כמלכ"ר ומפעילה אתר לסילוק ולהטמנת פסולת. בית המשפט העליון קבע כי בבחינת הסיווג יש לתור אחר מהותה של הפעילות כשהחלת מבחני הלכת בשערייך ירושלים מובילה לסיווג את האתר כעסק, לאור הרווחיות של האתר, היתרון המסחרי שהוא

מקנה למועצה המקומית והעובדה שהוא מנוהל באופן נפרד משאר הפעילות של המועצה. בנוסף, נקבע כי שינוי סיווגה של המשיבה ייכנס לתוקף מהיום שבו שינה מנהל מע"מ לראשונה את סיווגה של המערערת.

2.3. הסיווג וחביונות המס של קבוצות הכדורגל בליגת העל בישראל

קבוצות כדורגל מסווגות כמלכ"ר על פי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975, וזאת בעיקר מהטעמים הבאים:

1. המטרה של קבוצות הכדורגל היא ציבורית למען קידום הספורט בישראל ככלל, קידום ענף הכדורגל בפרט, וחינוכית – למען קידום נוער. מדובר במטרות המאפיינות את המגזר המלכ"רי.
2. מהות הפעילות של קבוצות הכדורגל היא ספורטיבית, וככלל אינה למטרה כלכלית/עסקית המכוונת להשאת רווחים.
3. ברוב המקרים, פעילות הקבוצות היא גירעונית.
4. קבוצות הכדורגל מחויבות להשקיע לפחות 10% מתקציביהן במועדון הנוער של הקבוצה, להפעיל את המועדון ולקדמו.

בעניין **מכבי תל אביב כדורגל בע"מ** (ע"מ 1126/06) נדון עניינה של קבוצת כדורגל שנרשמה כ"עוסק" לצורכי מע"מ. בית המשפט ניתח את אופי פעילות הקבוצה וקבע כי מטרותיה הן בעיקר ציבוריות וחינוכיות למען קידום הספורט בישראל, במיוחד בענף הכדורגל, ועל כן יש לסווגה כ"מלכ"ר" לעניין מע"מ. פסק דין זה אושר בבית המשפט העליון. בעקבות פסק הדין בעניין מכבי תל אביב כדורגל בע"מ, פירסמה רשות המסים את הוראות פרשנות 1/2017: הסיווג וחביונות המס של קבוצות הכדורגל בליגת העל בישראל, קבוצות כדורגל יסווגו כמלכ"ר על פי חוק מע"מ ופקודת מס הכנסה. כפועל יוצא, יחולו על הקבוצות הכללים בכל מערכי המס החלים על מלכ"ר, לרבות תשלום מס שכר עפ"י סעיף 4(א) לחוק בגין מלוא הוצאות השכר. הקריטריונים המנחים לעניין הסיווג כ"עוסק" או כ"מלכ"ר" על פי החוק נקבעו בפס"ד עמותת "בשערי" ירושלים" (ע"א 767/87) ובין היתר יובאו בחשבון ההיבטים הבאים:

- הקבוצה נמנית על ליגת העל.
 - לקבוצה תוכנית עסקית, המיועדת להפקת רווחים.
 - נדרשת השקעה חריגה בהיקפה ביחס לתקציב המינימום שנקבע ע"י ההתאחדות לכדורגל.
 - מקורן של הכנסות הקבוצה אינו מתמיכות מגופים ציבוריים (למעט תמיכה שולית).
 - מסמכי ההתאגדות, המבנה הארגוני והניהול של הקבוצה מצביעים על מאפיינים עסקיים ולא מלכ"ריים.
 - כחלק מהמבנה הארגוני קיימים בקבוצה **מערך ניהולי** שמתווה את המדיניות המסחרית של הקבוצה להפקת רווחים, **מערך מקצועי** שתפקידו ייצום וביצוע אסטרטגיות עסקיות, גיבוש צוות מקצועי, ניהול מו"מ לרכישה ומכירה של שחקנים וכו', וכן **מערך איתור** שחקנים בארץ ובעולם.
 - בקבוצה אין מתנדבים המשמשים בתפקידים מרכזיים, ועובדיה ובעלי התפקידים בה מקבלים שכר כמקובל במשק.
 - הקבוצה פועלת לשם השאת רווחים.
 - בקבוצה נעשית השקעה בהיקף ניכר בציוד מקצועי מתקדם, שנועד לשפר את יכולת השחקנים והישיגיהם.
 - לקבוצה רישיון תקף לאורך זמן מטעם אופ"א להשתתפות במשחקים באירופה.
- סיווג קבוצה כ"עוסק" יעמוד בתוקפו לתקופה של ארבע שנים לפחות, אלא אם כן יחול שינוי מהותי בפעילות קבוצת הכדורגל שיצדיק את שינוי הסיווג קודם לכן.

2.4. מעמדו של מלכ"ר לאחר הגשת מועמדות לזכייה במכרז ממשלתי

אחד המבחנים המהותיים לשאלת סיווג פעילותו של גוף כמלכ"ר היא כי פעילות זו אינה מהווה גורם תחרותי לעסקים אחרים באותו תחום, ועל כן הרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה ביחס לעסקים אחרים. ב-11 בינואר 2018 פירסמה רשות המסים הודעה שכותרתה "שאלת ההפליה בהתמודדות במכרזים או פעילות המבוצעת הן על ידי מלכ"רים והן על ידי עוסקים". בהודעה פורסם כי כדי לשמור על ניטרליות מיסויית, מודיעה רשות המסים כי במקרים שבהם המדינה ו/או כל זרוע אחרת שלה תפרסם מכרז ובין מגישי הצעה למכרז יהיו

גופים המסווגים כמלכ"ר וגופים המסווגים כעוסק, ובמקביל יתברר כי מטרת פעילות המלכ"ר המתמודד במכרז היא לשם השגת רווחים (גם השגת רווח זמני המיועד לשמש את המלכ"ר בפעילותו המלכ"רית) - תפעל רשות המסים לשינוי הסיווג של המלכ"ר לעוסק, עם כל המשמעויות הכרוכות בשינוי הסיווג.

בהמשך להודעה זו, ב-16 באוגוסט 2022 פירסמה רשות המסים הנחיות מפורטות בנוגע להשתתפות מלכ"רים במכרזים שפורסמו על ידי המדינה וגופים נוספים המנויים בסעיף 2(א) לחוק חובת מכרזים התשנ"ב-1992 (כגון: תאגיד ממשלתי, מועצה דתית, קופת חולים ומוסד להשכלה גבוהה). ההנחיות פורסמו בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון בעניין עמותת חברות הסיעוד (ע"מ 6466/19) שבו נקבע, ככלל, כי מלכ"ר המגיש מועמדותו למתן שירותים במסגרת מכרז נדרש להצטייד באישור מרשות המסים בדבר סיווג פעילותו במסגרת המכרז כמלכ"ר לצורכי חוק מע"מ.

ההנחיות קובעות כי מוסד המסווג כמלכ"ר לצורכי חוק מע"מ, המגיש הצעה למתן שירות במסגרת מכרז שפורסם על ידי המדינה ושאר הגופים כמפורט לעיל, הרואה במתן השירות כחלק מפעילותו המלכ"רית, נדרש לקבל את אישור רשות המסים כי השירות שיינתן על ידו במסגרת המכרז אכן עונה להגדרת פעילות מלכ"ר בהתאם לחוק מע"מ (להלן: "האישור"). את האישור יש להגיש לוועדת המכרזים במסגרת הגשת המועמדות במכרז. מלכ"ר שלא פנה לרשות המסים לקבלת האישור, לא יסווג לצורכי חוק מע"מ כמלכ"ר במסגרת פעילותו במכרז.

האישור יינתן באמצעות בקשה להחלטת מיסוי מקדמית למחלקה מקצועית מע"מ שבחטיבה המקצועית ברשות המסים, וזאת לא יאוחר מ-45 יום מן המועד האחרון להגשת ההצעות במכרז. ככל שלא התקבלה החלטה בבקשה להחלטת מיסוי מקדמית ועל המלכ"ר להגיש מועמדותו במכרז, רשאי המלכ"ר לצרף אישור מייצג כי פנה לרשות המסים בנושא סיווגו בהתאם לחוק מע"מ לצורך המכרז, בצירוף הפנייה והמספר שניתן לו על ידי המערכת בצורה אוטומטית. הובהר כי אישור המייצג אינו מהווה אישור לעניין סיווג המלכ"ר לצורכי מע"מ, אלא אישור על פנייה לרשות המסים בלבד, וכי שאלת הסיווג תתברר ותוכרע באישור שתנפיק רשות המסים.

כמו כן, בהתאם להנחיות, מלכ"ר העומד בכל התנאים, ההצהרות והעובדות הנדרשות במסגרת בקשה להחלטת מיסוי בהסכם ב"מסלול ירוק", יוכל להגיש בקשה במסגרת "מסלול ירוק" ובקשה זו תיחשב כפנייה להחלטת מיסוי לצורך הגשת מועמדות למכרז.

2.5. החבות במס שכר

חוק מע"מ מטיל מס על הערך המוסף. העוסק ממוסה בגין רווחיו בתוספת השכר שבעסק, שהם הערך המוסף שהוא יוצר. לעומת זאת, במלכ"ר ממוסה רק השכר - מכיוון שרק הוא מהווה את הערך המוסף.

לפיכך, בסעיף 4(א) לחוק מע"מ נקבע כי מלכ"רים יהיו כפופים לחובת תשלום מס שכר בגין הפעילות המלכ"רית: "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת".

שיעורו של מס השכר נקבע על ידי שר האוצר בצו מס ערך מוסף (שיעור המס על מלכ"רים ומוסדות כספיים), התשנ"ג-1992, והוא מסתכם כיום ב-7.5%.

טרם נפנה לסוגיות העולות מהגדרת שכר לעניין חוק מע"מ, נציין כי מס שכר מוטל על "פעילות בישראל". סעיף 15(ב) לחוק מע"מ קובע כי יראו פעילות כמנוהלת בישראל אם נתקיים אחד מאלה:

1. היא התנהלה כולה או מרביתה בישראל;

2. ניהל אותה מי שעיקר עסקו בישראל והיא בתחום הפעילות שהוא מנהל;

3. היא החלק שנוהל בישראל מפעילות שמרביתה נוהלה מחוץ לישראל.

לפיכך, המלצתנו היא לבחון בכל מקרה ומקרה מהי מידת תחולתו הטריטוריאלית של מס השכר על פעילות המלכ"ר, אם בכלל.

עתה נפנה לסוגיה המרכזית סביבה מתנהל עיקר הדיון לגבי הטלת מס השכר והיא: **מהו "שכר"?**

"שכר" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ - סעיף ההגדרות - כדלקמן:

"הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לרבות קצבה המשתלמת מאת מעביד למי שהיה עובדו".

להלן נתייחס לסוגים שונים של תשלומים שניתנים בקשר ליחסי עובד מעביד ונבחן את חבותם במס שכר:

מענק עקב פרישה או עקב מוות - הגישה המקובלת היא כי פיצויי פיטורין ומענקי פרישה אינם חייבים במס שכר. זאת, לאור ההלכה לפיה פיצויי פיטורין ומענקי פרישה אינם בבחינת "הכנסת עבודה" המתחייבת מכוח סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה, אלא הכנסה בעלת אופי הוני החייבת במס מכוח הוראות סעיף 9(א7) לפקודה כמקור הכנסה עצמאי.

קצבה לשארים של עובד שנפטר - שכר לעניין החבות במס שכר כולל "קצבה מאת מעביד למי שהיה עובדו". בהתאם ללשון החוק עולה כי קצבה המשתלמת לשארי של עובד שנפטר אינה מתחייבת במס שכר.

תשלומים באמצעות המעביד של תגמולי מילואים - במקרה זה, מן הראוי לקבוע כי המקור לתשלום תגמולי המילואים לעובד הוא המוסד לביטוח לאומי - ולא המעביד עצמו. לפיכך, אין לחייב את המעביד במס שכר בגין תשלומים אלה. תימוכין למסקנה זו ניתן למצוא בע"א 434/83 פקיד שומה תל-אביב 5 נ' סולל בונה בע"מ, שבו נקבע לעניין מס מעסיקים כי תשלום של תגמולים באמצעות המעסיק בשל שירות מילואים, אינו תשלום של המעביד ולא יראו בו "הכנסת עבודה" שמשלם המעביד לענין חוק מס מעסיקים.

תשלומי דמי פגיעה מאת המעביד - על פניו, נראה - בהתבסס על חוק הביטוח הלאומי, תכלית החקיקה והפסיקה הקיימת - כי דמי הפגיעה בעד התקופה שמעבר לתקופת הזכאות הראשונה ואשר המוסד לביטוח לאומי מחזיר למעביד אינם בגדר הכנסת עבודה כמשמעותה בפקודת מס הכנסה ולפיכך אינם חייבים במס שכר.

כדיון ימי חופשה - סעיף 17 לחוק חופשה שנתית יוצר השוואה מוחלטת בין דמי חופשה, כדיון חופשה ותמורת חופשה לבין שכר עבודה. ואולם, לא תמיד הולכים דיני המס והדין הכללי (ובכלל זה דיני העבודה) יד ביד. דמי חופשה המשתלמים לעובד במהלך תקופת עבודתו הם לכל הדעות חלק משכר העבודה. עיקר המחלוקת נסובה סביב כדיון דמי החופשה במועד הפרישה. האם הם ייחשבו כחלק ממענק הפרישה? תשובה חיובית הייתה מזכה את התשלום בפטור ממס שכר בהתאם לדין טרם התיקון האחרון. בית המשפט פסק בעניין קופ"ח כללית (עמ"ה 152/97 קופת חולים הכללית נ' פקיד שומה ת"א 5) כי כדיון ימי החופשה אינם חלק ממענק הפרישה ולפיכך אינם פטורים ממס שכר.

כדיון ימי מחלה - בעניין זה הסכימו רשויות המס כי כדיון ימי מחלה בעת הפרישה הם חלק ממענק הפרישה, ולפיכך לא יחול בגינם מס שכר (חוזר מס הכנסה 8/99).

הסעה פטורה לעובדים - סעיף 2(2) לפקודת מס הכנסה קובע כי ייראו כהכנסת עבודה כל טובת הנאה הניתנת לעובד ממעבידו. בגין שווי ההטבה יחויב העובד במס. עם זאת, הוראות סעיף 9(20) לפקודה קובעות, כי ניתן יהיה לפטור עובדים ממס בגין שוויה של הסעה מרוכזת למקום עבודתם, ככל שהסעה זו הכרחית בשל תנאי העבודה ומיקום מקום העבודה, וכן ככל שהיא עומדת בתנאים שנקבעו לשם כך על ידי רשות המסים בהוראת ביצוע 20/2004.

בפרשת בית חולים **עזרת נשים** (ע"מ 9056-05) נדונה סוגיית זקיפת השווי בגין הסעות שסיפק בית חולים לעובדיו המגיעים למקום העבודה בשעות הלילה, כשלא פועלת תחבורה ציבורית זמינה. באותו עניין עלו ההשלכות של סוגיה זו הן לעניין חיוב שווי ההסעות במס הכנסה בידי העובדים, והן לעניין חיוב בית החולים במס שכר ומס מעסיקים בגין הכנסת עבודה זו. בית המשפט המחוזי קבע לעניין מס הכנסה כי אין לזקוף את שווי ההסעות לעובדים במידה שההסעות עומדות בתנאים שנקבעו בהוראת ביצוע 20/2004. באותו מקרה הפטור ניתן על אף שלא התקיימו כל התנאים הפרוצדורליים שנדרשו באותה עת.

בסוגיית מס השכר קבע בית המשפט כי על בית החולים לשלם מס שכר בגין שווי ההסעה, וזאת מכיוון שהיא מהווה "הכנסת עבודה" לעניין הפקודה. הפטור לפי סעיף 9(20) חל על העובדים ולא על המעסיקים, ולפיכך בהתאם לפסק הדין אין לפטור את שווי ההסעה ממס שכר. לנו נראה כי קיימים טעמים כבדי משקל שעשויים לתמוך, במקרים הרלוונטיים, גם בעמדה שונה מזו שאימץ בית המשפט המחוזי.

אש"ל לעובד - בסעיף 1)32 לפקודה נשללה הזכות לניכוי הוצאות אש"ל (למעט הוצאות בשל ארוחת בוקר הכלולה במחיר לינה המותרת בניכוי). לפיכך, תשלומים לעובד בגין אש"ל מהווים הכנסת עבודה ולפיכך אינם פטורים ממס שכר.

החזר הוצאות לעובד - בפס"ד אליל 2000 (עמ"ה 1184-06) קבע בית המשפט המחוזי כי הוצאה שהוצאה על ידי עובד לצורך עסקו של המעסיק, ובכלל זאת, הוצאות שימוש ברכב פרטי של עובד לצורכי מעבידו, אינה מהווה הוצאה בייצור הכנסתו של העובד, אלא הוצאה בייצור הכנסתו של המעסיק, זאת בכפוף לכך שיוכיח המעסיק כי מדובר בהוצאה שלו. לאור זאת, ובכפוף להוכחת הקשר בין ההוצאה להחזר ההוצאה המתקבל בידי העובד, ולפי פסק הדין החזר ההוצאה על ידי המעביד אינו מהווה הכנסת עבודה בידי העובד. מכאן, וככל שהוראות פסק הדין יחולו, לא תחול חבות במס שכר על מרכיב זה.

דמי חבר/טיפול המשולמים להסתדרות - בפס"ד שירותי בריאות כללית (ע"מ 9207-06-12) פסק בית המשפט המחוזי כי דמי טיפול מקצועי, המנוכים כניכוי חובה על ידי תאגיד ומועברים למוסדות ההסתדרות, אינם מהווים חלק מהכנסת העבודה או השכר של עובד ואינם חייבים במס שכר. על פסק הדין הגיש פקיד השומה ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 3844-15), ובו קבע בית המשפט כי על פי לשונם ותכליתם של חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים, יש להחיל אותם אף על התשלומים שמעביר המעסיק למוסדות ההסתדרות בעבור דמי הארגון של עובדיו, כמו גם תכליתו ופרשנותו של סעיף 2)2 לפקודה; ועל כן דין הערעור להתקבל ויש לראות בתשלום דמי הארגון כחלק מהגדרת השכר והכנסת העבודה.

2.6 מע"מ על עסקות אקראי ויבוא טובין ושירותים

ככלל, מס ערך מוסף חל על "עסקה בישראל" ועל "יבוא טובין".

המונח "עסקה" מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ כך שהוא כולל כל אחד מאלה:

- (1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד
- (2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר או על יבואו בידי המוכר
- (3) עסקת אקראי

"עסקת אקראי" מוגדרת בסעיף 1 לחוק מע"מ כדלקמן:

- (1) מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי
- (2) מכירת מקרקעין לעוסק בידי אדם שאין עיסוקו במכירת מקרקעין, וכן מכירת מקרקעין בידי אדם כאמור, למעט מכירת דירת מגורים, למלכ"ר, או למוסד כספי

יש לזכור, כי לעניין חוק מע"מ המונח "מכר" כולל גם השכרה של נכס, הקניית רשות להשתמש בנכס בתמורה, הקניית זכות בנכס ועוד.

עסקת אקראי

מהגדרת עסקת אקראי בסעיף 1 לחוק מע"מ עולה כי מכירת מקרקעין ואף השכרתם על ידי מלכ"ר, וכן רכישת מקרקעין או שכירתם על ידי מלכ"ר, יכולה להיחשב "עסקת אקראי" החייבת במע"מ.

למען הסדר הטוב, נביא להלן טבלה המרכזת עסקות אקראי להם שותף מלכ"ר, בין אם כרוכש/שוכר או כמוכר/משכיר:

מוכר/משכיר	רוכש/שוכר	סוג העסקה	חייב במס בהתאם לתקנה 6(ב)
מלכ"ר/מוסד כספי	מלכ"ר/מוסד כספי	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המוכר
מלכ"ר	אדם פרטי	אין עסקה	לא רלוונטי
מלכ"ר	עוסק	עסקת אקראי	המלכ"ר

מוכר/משכיר	רוכש/שוכר	סוג העסקה	חייב במס בהתאם לתקנה 6(ב)
אדם פרטי	מלכ"ר	עסקת אקראי (למעט דירת מגורים)	המלכ"ר
עוסק	מלכ"ר	עסקה רגילה	עוסק
עוסק שמוכר דירת מגורים כאדם פרטי	מלכ"ר	אין עסקה	לא רלוונטי

סוגית היקף תחולתה של הגדרת "עסקת אקראי" עלתה בפסק דין בפרשת **יד הרב הרצוג** (ע"מ 11-10-12863). בפרשה זו הוקנו זכויות לתאגיד זר. לגישת מנהל מע"מ אין נפקא מינה היכן מאוגד התאגיד, כל עוד הוא עומד בתנאים לסיווג כמלכ"ר המנויים בסעיף 1 לחוק מע"מ. בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת מנהל מע"מ ופסק כי לעניין החבות במע"מ במכירת מקרקעין למלכ"ר אחר אין נפקא מינה אם למלכ"ר הרוכש פעילות בישראל או לא. גם תאגיד זר שאין לו פעילות כלשהי בישראל ייחשב כמלכ"ר לעניין סעיף 1 לחוק. על פסק הדין הוגש ערעור לבית המשפט העליון (ע"א 5243/13), ונקבע כי אין להחיל את הגדרת "מלכ"ר" שבסעיף 1 לחוק מע"מ רק על גופים הפועלים ומקיימים פעילות בישראל, ולפיכך הערעור נדחה.

בהחלטת מיסוי 3963/15 נקבע, כי כאשר מלכ"ר משכיר נכס מקרקעין למלכ"ר אחר בעל תחומי עיסוק דומים שמשתמש במקרקעין לצורכי פעילותו, מדובר בעסקת אקראי, החייבת במע"מ על ידי המלכ"ר המשכיר. עם זאת, בהחלטת מיסוי 7985/15 נקבע בנוסף כי בעסקת השכרת מקרקעין כמתואר לעיל, שבה דמי השכירות סמליים בלבד, הם יהוו את מחיר עסקת ההשכרה גם לצורכי חוק מע"מ, כך שלא תחול הלכה למעשה חבות אפקטיבית במע"מ בגין השכרה המקיימת תנאים אלו.

יבוא טובין

על פי הגדרת עסקה בסעיף 1 לחוק מע"מ, גם עסקות של יבוא טובין ושירותים עשויות להתחייב במע"מ בידי מלכ"ר.

ביבוא טובין משולם המע"מ על ידי בעל הטובין. במידה שהיבואן הוא מלכ"ר, הרי שישלם את המע"מ בגין הנכסים המיובאים, אלא אם כן קיים פטור ספציפי.

בעניין זה נדונה בפסיקה סוגית **החבות במע"מ ביבוא נכסים בלתי מוחשיים על ידי מלכ"ר**. בפס"ד **בני יהודה ואח'** (ע"א 7883/12 וע"א 8653/12) עלתה השאלה האם רכישת או השאלת זכויות שחקנים מחו"ל מהווה "יבוא טובין". בית המשפט העליון קבע כי מדובר ביבוא טובין. "טובין", לעניין חוק מע"מ, כוללים לא רק נכסים מוחשיים - אלא גם נכס בלתי מוחשי, לרבות זכות וידע.

המונח "זכות" פורש בפסיקה באופן רחב, כך שייכללו בו כל זכות בעלת ערך כלכלי, לרבות: פטנטים, מוניטין, זכויות על פי חוזה וכו'. כך, כרטיס השחקן בענף הכדורגל מהווה ביטוי לאגד של זכויות שיש להן ערך כלכלי, ולכן הוא מהווה נכס בלתי מוחשי. כשטובין בלתי מוחשיים שמקורם לא בישראל נצרכים בישראל, או נעשה בהם שימוש בישראל - חל ייבוא טובין החב במע"מ בידי היבואן.

גם בפרשת **עמותת התבנית** (ע"מ 1053-07) נדונה סוגיית החבות במע"מ בשל ייבוא טובין בלתי מוחשיים. במקרה זה התקשר מלכ"ר תושב ישראל בהסכם עם חברה אמריקאית שבו רכש המלכ"ר את הזכות לשימוש בקניין הרוחני של החברה האמריקאית בתמורה לתשלום חודשי. בית המשפט המחוזי בתל אביב פסק כי מדובר בייבוא טובין החב במע"מ. המונח "טובין" כולל כל נכס בלתי מוחשי והמונח "יבוא" הקבוע בחוק כולל בתוכו הבאה לארץ של טובין בלתי מוחשיים, ובתנאי שנעשה בהם שימוש בארץ.

בעניין קבלת שירותים מתושב, חוץ עלתה טענה מצד רשויות מע"מ לפיה מאחר ששירות שניתן לתושב ישראל (לרבות למלכ"ר תושב ישראל) נחשב שירות שניתן בישראל, הרי שחלה על שירות זה חבות במע"מ. בהתאם לתקנה 6(ד) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976, מועברת החבות בתשלום המע"מ במקרים אלה מנותן השירות

לקונה - מקבל השירות. כלומר, המלכ"ר הישראלי שקיבל שירות מתושב חוץ חייב לשלם מע"מ בגין השירותים שקיבל, וזאת באמצעות טופס עסקת אקראי.

תקנה 6(א)

מעבר לכל האמור, קיימים מקרים שבהם אף בעסקות מתן שירותים בישראל על ידי תושב ישראל תועבר החבות בתשלום מס העסקות מנותן השירות לידי המלכ"ר. בתקנה 6(א) לתקנות מע"מ, נקבע כי מלכ"ר שקיבל שירות ממי שעיקר הכנסתו ממשכורת, גמלה או קצבה, והשירות נמנה על רשימת השירותים שפורטה בגוף התקנה (כגון מופעים, הנחיות, הרצאות, הדרכות ושירותים של בעלי מקצועות חופשיים מסוימים), יהיה חייב במס בשל השירות, זולת אם קיבל חשבונית מס מנותן השירות.

3. מיסוי "מוסד ציבורי" על פי חוק מיסוי מקרקעין

3.1. המסגרת הכללית

הסעיף העיקרי הדין בפטורים ממס שבח למוסדות ציבור הוא סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. נדגיש כי הגדרות המונחים "מכירה" ו"זכות במקרקעין" בחוק מיסוי מקרקעין רחבות למדי. כך, למשל, "מכירה" כוללת מתן זכות לקבלת זכות במקרקעין וכן הענקת זכות להורות על הענקה של זכות במקרקעין (לרבות אופציות במקרקעין). הגדרת "זכות במקרקעין" כוללת מכירה לתקופה העולה על 25 שנה, וכן זכויות בנייה נוספות.

3.2. מוסד ציבורי לעניין חוק מיסוי מקרקעין

"מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין כדלקמן:

"(ד) לעניין סעיף זה, "מוסדות ציבורי" - 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)".

כלומר, לא כל מוסד ציבורי לענין סעיף 9(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 (מקרים נדירים).

3.3. פטור על הענקת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי

סעיף 61(א) לחוק מיסוי מקרקעין קובע כי "מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסדות ציבור פטורה ממס". לפי הסעיף, על מנת שהעברת המקרקעין למוסד הציבורי תהיה פטורה ממס שבח, למעביר אסור לקבל תמורה כלשהי כנגד העברה זו. בהקשר זה יש לפרש את המונח "תמורה" באופן רחב כך שכל תמורה, הן ישירה והן עקיפה, עלולה לשלול את מתן הפטור לפי הסעיף.

כאן המקום לציין, כי הסעיף אינו דן בשאלת זכותו של נותן התרומה לזיכוי ממס לפי הוראות סעיף 46(א) לפקודת מס הכנסה. מכאן שקיים החשש כי תעלה טענה לפיה מתן זיכוי ממס לנותן המתנה בשל העברת המקרקעין למוסד הציבורי תיחשב "תמורה" שבגינה יישלל הפטור ממס שבח לפי הסעיף. רשות המסים לא הביעה את דעתה מפורשות בסוגיה זו.

ואולם, הפטור הנ"ל אינו מוחלט. כדי ליהנות מהפטור באופן סופי ומוחלט, יש לעמוד בהוראות סעיף 61(ג) לחוק מיסוי מקרקעין, הקובע כי: "מכר מוסד את הזכות במקרקעין שרכישתם הייתה פטורה ממס לפי סעיף קטן (א) תוך חמש שנים מיום שרכשה, יהא המוכר חייב גם במס אשר האדם שממנו נרכשה הזכות היה פטור ממנו על פי הוראות הסעיף הקטן האמור".

כאשר "מוסד ציבורי" מקבל זכות במקרקעין ללא תמורה (קרי - מתנה), יהיה נותן המתנה פטור ממס שבח בגין אותה זכות. אולם, אם המוסד מוכר אותה זכות תוך חמש שנים מיום קבלתה, הוא יתחייב במס שבח שנותן המתנה היה מתחייב בו, לו היה מוכר את הזכות בתמורה מלאה. זאת, על מנת שהמוסד הציבורי לא יהווה כלי לכיבוס מס, וכן כדי לוודא כי התרומה ניתנה באמת לצורך מטרתיו הציבוריות של המוסד הציבורי.

למרות שזה לא כתוב במפורש בחוק או בתקנות, הנוהג הוא כי מוסד ציבורי המתחייב במס שבח עבור נותן המתנה, יחויב בהפרשי הצמדה וריבית עבור התקופה מיום קבלת המתנה ועד תשלום המס בפועל בניכוי 30 יום מן התקופה האמורה. ואולם מקובל שלא להטיל קנסות.

3.4 פטור ממס רכישה או חבות מס רכישה בשיעור מופחת ברכישת מקרקעין על ידי מוסד ציבורי

תקנה 2 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה) (פטור ממס רכישה למוסד ציבורי), תשס"ו-2005, קובעת כי מוסד ציבורי הרוכש זכות במקרקעין ממוסד ציבורי אחר או מרשות מקומית, והזכות משמשת או תשמש את המוסד הציבורי במישרין, יהא פטור מתשלום מס רכישה:

"מוסד ציבורי יהיה פטור ממס רכישה, ברכישת זכות במקרקעין ממוסד ציבורי אחר או מרשות מקומית, אם שוכנע המנהל כי המקרקעין משמשים את המוסד הציבורי במישרין או ישמשו אותו כאמור בעתיד".

תקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), תשל"ה-1974, קובעת את שיעור מס הרכישה שיחול על מוסד ציבורי ברכישת זכות במקרקעין המשמש או שימש את המוסד הציבורי במישרין:

"מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 61(ד) לחוק יהיה חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% לגבי מכירת זכות במקרקעין אם שוכנע המנהל כי המקרקעין משמשים או ישמשו בעתיד את המוסד במישרין בלבד".

בפסק הדין בעניין **ישיבת קרית שמונה** (ו"ע 50882-12-19) נדון עניינו של מוסד ציבורי אשר רכש דירה לצורך שיכון תלמיד המוסד ומשפחתו. ועדת הערר קבעה כי כדי ליהנות מהקלת המס האמורה, על המוסד הציבורי להוכיח כי השימוש בדירה הוא במישרין על ידו בלבד, ומכיוון שלא הוצגו כל ראיות לפיהן המוסד הציבורי הגביל את התלמיד מעשיית שימוש בדירה בהתאם לרצונו הבלעדי, השימוש בדירה על ידי המוסד הציבורי הוא בעקיפין בלבד, ולכן אין הוא זכאי להקלה הקבועה בתקנה 9 לתקנות.

3.5 פטור ממס במכירת זכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי

סעיף 61(ב) לחוק מיסוי מקרקעין קובע את הפטור שיחול במכירת הזכות במקרקעין על ידי מוסד ציבורי כהגדרתו בחוק מיסוי מקרקעין:

"מכירת זכות במקרקעין בידי מוסד ציבורי -

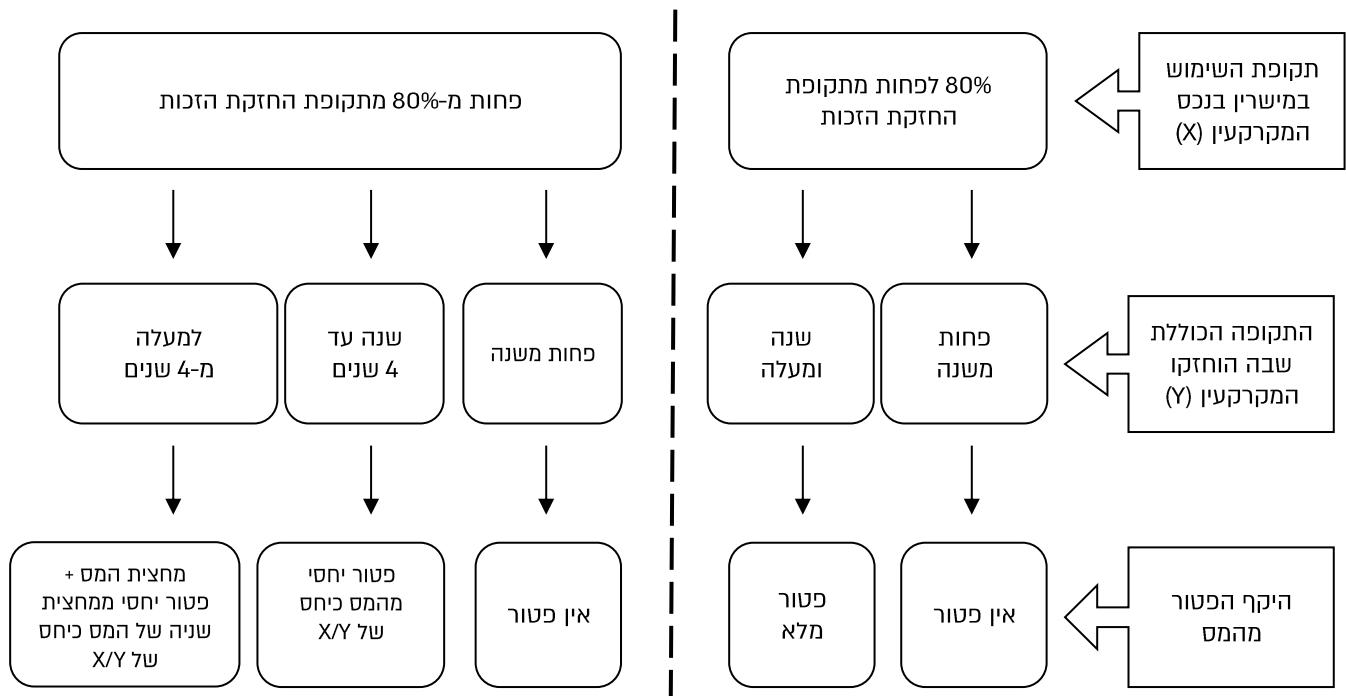
(1) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת היו בידי המוסד במשך תקופה של שנה לפחות, ושימשו במישרין את המוסד במשך תקופה של 80% לפחות מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידיו - תהא פטורה ממס;

(2) אם המקרקעין שהזכות בהם נמכרת שימשו במישרין את המוסד במשך תקופה קצרה מ-80% מהתקופה שהזכות במקרקעין הייתה בידיו המוסד, או שלא שימשו אותו כלל -

(א) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה שאינה פחותה משנה ואינה עולה על ארבע שנים - יינתן פטור יחסי מהמס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידיו;

(ב) כשהזכות במקרקעין הייתה בידי המוסד במשך תקופה העולה על ארבע שנים - יינתן פטור של מחצית המס, ואם המקרקעין שימשו במישרין את המוסד - יינתן, בנוסף לפטור האמור, גם פטור על חלק יחסי מהמחצית השנייה של המס, שהוא כיחס שבין התקופה שבה שימשו המקרקעין במישרין את המוסד לבין כל התקופה שהזכות הייתה בידיו".

להלן תרשים לתיאור החבות במס:



שאלת השימוש במישרין היא השאלה הקריטית שתכריע לרוב את היקף החבות במס של המוסד הציבורי במכירת זכות במקרקעין שהוחזקה על ידו. סביב שאלה זו נתגלעו מחלוקות רבות אשר הגיעו להכרעות שיפוטיות:

בע"א 527/69 **הטכניון מכון טכנולוגי לישראל נ' מנהל מס שבח מקרקעין חיפה** הועמדה דירת מגורים לעובד של המוסד, ונפסק כי הדירה לא שימשה במישרין את המוסד הציבורי, והשימוש היה רק אמצעי להשגת המטרה הציבורית. דהיינו, נכס המשמש במישרין את המוסד הציבורי הוא נכס המשמש במישרין את המטרה הציבורית של המוסד הציבורי.

בעניין **ככר ילדים ונוער אהבה אגודה לטובת הכלל** (עמ"ש 2133/01) נפסק כי העמדת דירת מגורים לשימוש של מדריך במוסד חינוכי מחוץ לתחומי המוסד, אך בקרבת מקום ממנו, משרתת את המוסד רק בעקיפין ולא במישרין. בכפרשת **שערי צדק** (עמ"ש 23/94) נקבע כי שעבוד מקרקעין לטובת המטרות הציבוריות מהווה שימוש כלכלי במישרין. במסגרת פשרה שהושגה במסגרת הערעור לבית המשפט העליון, בוטלה החלטת ועדת הערר. בעקבות זאת, פירסמה רשות המסים את הוראת ביצוע 5/98 שממנה השתקפה הגישה שנדרש שימוש הגישה לפיה נדרש שימוש פיסי בפועל בנכס, ולמען המטרה הציבורית במישרין (דחיית גישת השימוש הכלכלי והפיננסי).

בפסק הדין בכפרשת **קופת חולים כללית** (ע"א 9946/06) קבע בית המשפט העליון כי הפטור ממס שבח למוסד ציבורי בגין מכירת מקרקעין ששימשו במישרין את המוסד, יחול גם בגין זכויות בנייה לא מנוצלות על המקרקעין.

בכפרשה אחרת של **קופת חולים כללית** (ו"ע 1573-08) היה בבעלות המוסד הציבורי נכס מקרקעין שחולק על פי תב"ע לשני מגרשים, שעל אחד בנוי מבנה בניהולו של המוסד הציבורי, ואילו השני שימש כמקום חנייה. המוסד הציבורי מכר את עיקר זכויותיו במגרש השני, וביקש פטור מלא לפי הוראות סעיף 61(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. ועדת הערר קבעה כי אין מקום לאבחנה בין מוסד ציבורי המוכר מקרקעין ששימשו אותו במישרין ובין מוסד ציבורי המוכר רק את זכויות הבנייה במקרקעין. מנהל מיסוי מקרקעין עירער על החלטת ועדת הערר לבית המשפט העליון (ע"א 8612/11), אך לאור המלצת בית המשפט, חזר בו המנהל מהערעור.

בעניין **מוסדות חזון ישעיה (בכירוק)** (ו"ע 14419-08-20) מכר מוסד ציבורי לאחר פירוק, מבנה ששימש אותו לפעילותו הציבורית כמוסד חינוכי. ועדת הערר קבעה כי במקרים שבהם אין חולק כי פעילות המוסד הציבורי עונה להגדרת "מוסדות ציבור" בסעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין, אין נדרש אישור שר האוצר או אישור ועדת הכספים

של הכנסת לשם הכרה כמוסד ציבורי. כמו כן, ועדת הערר קבעה כי על אף הפירוק, ניתן עדיין לומר כי הפעילות הציבורית של המוסד הציבורי נמשכה אף לאחר מינוי מנהל מיוחד לצורך פירוק המוסד הציבורי. מכיוון שפסיקה זו שונה מהגישה שרווחה עד כה, מוצע להמשיך לעקוב אחרי ההתפתחויות בנושא.

בפרשת **קע"ל** (ע"א 5169/15) נדון עניינו של מוסד ציבורי שהחזיק ב-60% מהזכויות בחברת בית (שבהתאם להוראות פקודת מס הכנסה ממוסה ברמת בעלי המניות ולא ברמת החברה). חברת הבית מכרה מספר יחידות, והמוסד הציבורי ביקש פטור ממס שבח על חלקו בהכנסות, בהתאם להוראות סעיף 61(ב)(2)(ב) לחוק מיסוי מקרקעין. בית המשפט העליון קבע כי העברת החיוב במס מאת חברת הבית לבעלי המניות בה (המוסד הציבורי) היא בהתאם להוראות סעיף 64 לפקודת מס הכנסה, ומשכך לא ניתן להחיל על חיוב המס פטור מחוק מיסוי מקרקעין. על כן, חויב המוסד הציבורי בתשלום מס בגין מכירת היחידות על ידי חברת הבית.

3.6 פטור ממס במכירת דירת מגורים שהתקבלה בירושה

במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה, יינתן פטור ממס לפי סעיף 49ב(6) לחוק מיסוי מקרקעין, ובלבד שנתקיימו כל אלה:

- (1) המוסד הציבורי מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, כאמור בסעיף 9(2) לפקודה והגיש דין וחשבון כדין בשנים שקדמו לשנת המכירה;
 - (2) המוסד הציבורי עשה שימוש בכל סכום התמורה שנתקבל ממכירת דירת המגורים למטרותיו הציבוריות ורואה החשבון שלו יאשר את השימוש האמור בדין וחשבון השנתי;
 - (3) לפני פטירתו היה המוריש בעלה של דירת מגורים אחת בלבד;
 - (4) אילו היה המוריש עדיין בחיים ומוכר את דירת המגורים, היה פטור ממס בשל המכירה;
 - (5) המוריש קבע בצוואתו שימוש מוגדר למטרות הציבוריות של המוסד הציבורי בכל סכום התמורה, ורואה החשבון שלו אישר את השימוש כאמור בדין וחשבון השנתי. תנאי זה אינו חל על צוואה שנעשתה לפני 17.3.2000. בהוראת ביצוע 12/2004 קבעה רשות המסים את עמדתה, לפיה אין להעניק את הפטור, אלא אם קבע המוריש בצוואתו באופן מפורש את השימוש שיש לעשות בכל כספי התמורה או כשהקביעה בצוואה מותירה שיקול דעת בידי מנהל עיזבון המוריש, נאמנו או המוסד הציבורי עצמו לגבי השימוש בכספי התמורה. לאחר מכן תוקנה הוראה זו ונקבע בתוספת להוראת הביצוע מיום 27.8.2008, כי הפטור יינתן גם במקרים שבהם המוריש ציווה את רכושו לטובת מוסד ציבורי, אולם לא הגדיר בצוואה את השימוש הספציפי שיעשה המוסד בכספי המכירה. במקרים אלה ניתן להסתפק באישור רואה חשבון באשר לשימוש המוגדר שיעשה בכספי תמורת מכירת הדירה, ובלבד שישמשו במישרין את מטרותיו הציבוריות של המוסד הציבורי.
- בעניין סעיף 4, נציין כי בעקבות הרפורמה בחוק מיסוי מקרקעין [החוק לשינוי סדרי עדיפויות לאומיים (תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנים 2013 ו-2014)], התשע"ג-2013] שנכנסה לתוקף ב-1.1.2014, בוטל הפטור ממס שבח אחת לארבע שנים במכירת דירות מגורים מזכות, ונותר רק הפטור לדירת מגורים יחידה. כמו כן, נקבע כי המס שיוטל על השבח הריאלי בגין מכירת דירת מגורים מזכה יחול רק על חלק השבח הריאלי שנצבר מ-1.1.2014 ואילך, בהתקיים תנאים מסוימים. כלומר, יינתן פטור על כל השבח שנצבר בדירת מגורים מזכה עד 31.12.2013.
- לאור האמור, עולה השאלה האם סעיף 4 יהיה תקף במקרה שבו תימכר דירה בפטור חלקי או רק במכירת הפטורה ממס באופן מלא? מצד אחד, נראה כי לשון הסעיף מאפשרת פרשנות התומכת במתן פטור במכירת דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה, ואשר אילו היה המוריש עדיין בחיים היה זכאי לפטור חלקי. מאידך, פרשנות כאמור משמעותה שכל מכירת דירת מגורים מזכה שקיבל מוסד ציבורי בירושה ממוריש, שלפני פטירתו היה בעליה של דירה יחידה שנרכשה לפני 1.1.2014, תהיה זכאית לפטור. יש להמתין להבהרות של רשות המסים בעניין.

פרק 6 - מתן תמיכות או הקצבות והעברות כספים אחרות על ידי האלכ"ר

תוכן העניינים:

1. כללי
2. הנחיות רשם העמותות
3. מגבלות רשות המסים
4. כללי החשב הכללי בקשר להעברת כספים בגופים
נתמכים מתקציב המדינה

1. כללי

מנהלים ואנשי כספים בעמותות נדרשים לא פעם לשאלה מתי ובאילו מצבים ניתן להעביר כספים בין עמותות, שכן במסגרת הפעילות הציבורית עולה לעתים הצורך להעביר כספים לעמותה אחרת, לדוגמה במקרה של רכישת טובין ו/או שירותים מעמותה אחרת, במסגרת מתן הקצבה, תמיכה או תרומה לעמותה האחרת, שאין כנגדה קבלת תמורה או במסגרת מתן הלוואה וכד'.

בחוק העמותות אין כל התייחסות להעברות כספים בין עמותות, למעט בתקנון המצוי, שבו נכתב בסעיף 21 שכותרתו "נכסים לאחר פירוק": "פורקה העמותה ולאחר שנפרעו חובותיה במלואם נשארו נכסים, יועברו נכסים אלה לעמותה אחרת בעלת מטרות דומות". על כן, לכאורה, בחוק העמותות אין מגבלה על העברת כספים בין העמותות, למעט כמובן המגבלה הטבעית שההעברה היא במסגרת מטרות העמותה.

עם זאת, במסגרת ההנחיות להתנהלות עמותות שהתפרסמה מטעם רשם העמותות נקבעו כמה תנאים שנועדו, בין היתר, להבטיח כי נכסי העמותה אינם משמשים למטרה אחרת ממטרותיה, ושאינן בהעברתם משום חלוקה אסורה.

2. הנחיות רשם העמותות**תנאים שבהם על העמותה לעמוד אם היא מעבירה כספים לגוף אחר בהתאם להנחיות רשם העמותות:**

העברת כספים במסגרת מתן תמיכה לגוף אחר

1. העברת כספים לגוף אחר מתיישבת בפירוש עם נוסח מטרותיה הרשומות של העמותה.
2. הכספים/נכסים יועברו לתאגיד ללא כוונת רווח אחר עם מטרות דומות, שאינו ראוי לחלק רווחים לגורמים פרטיים גם בעת פירוק.
3. ידוע למי שתורם או מעביר כספים לעמותה כי ייתכן שהכספים יועברו לתאגיד אחר.
4. במקרה שמועבר סכום או נכס שיש בו כדי להשפיע באופן מהותי על פעילות העמותה, יובא הדבר לאישור האסיפה הכללית בטרם העברת הכספים. בכל מקרה אחר טעון הדבר את אישור ועד העמותה.
5. העמותה תקיים פיקוח על השימוש בכספים/נכסים בהתאם למטרת ההעברה.

בהתייחס לעמותה/חל"צ הנדרשת לאישור ניהול תקין, קיים תנאי נוסף:

העמותה/חל"צ העבירה כספים לעמותה/חל"צ אחרת שיש בידה אישור ניהול תקין תקף למועד ההעברה או למועד ההתחייבות להעברתם.

ככל שמדובר בהעברת כספים לעמותה חדשה (בשנתיים הראשונות לפעילותה), שעדיין אינה זכאית לקבל אישור ניהול תקין, ההעברה יכולה להתבצע בדרך של מתן הלוואה בלבד, בכפוף לקיומו של אישור על הגשת מסמכים ועמידה בכללים האמורים לעיל ובכללים למתן הלוואה. בהמשך, וככל שלעמותה הלוואה יהיה אישור ניהול תקין, תוכל העמותה המלווה להפוך את הלוואה לתרומה.

באשר לעמותות שיש להן אישור לפי סעיף 46, יש לפעול לפי כללי רשות המסים לעניין זה.

בנוסף, באשר לעמותות נתמכות, יש לפעול גם לפי כללי החשב הכללי בכל הנוגע להעברת כספים לגופים אחרים. כללים אלה יפורטו בסעיפים הבאים.

העברת כספים במסגרת מתן הלוואה

עמותה רשאית לתת הלוואה לתאגיד אחר, אף אם לא מתקיימים כל הכללים בנוגע להעברת כספים לתאגיד אחר ללא תמורה (כפי שפורטו לעיל), אלא בכפוף לתנאים הבאים:

1. התאגיד הלווה הינו תאגיד ללא מטרת רווח.
2. מטרות התאגיד הלווה דומות למטרות העמותה המלווה.
3. ההלוואה אושרה כדין על-ידי הוועד של העמותה המלווה.
4. נחתם הסכם הלוואה בין העמותה לתאגיד, הכולל תנאי הלוואה סבירים, לרבות שיעור הריבית, תנאי ההחזר ומועד הפירעון.

5. הוסדרו ביטחונות סבירים לפירעון ההלוואה.
6. אין במתן ההלוואה כדי לפגוע בפעילות העמותה המלווה, ובין היתר שסכום ההלוואה יהיה סביר ביחס למחזור השנתי וסכום ההלוואה והתקופה שנקבעו להשבת הכספים אינם מונעים או מעכבים מימוש של תוכניות העמותה המלווה.
7. הוועד שוכנע כי יש לעמותה הלווה יכולת לעמוד בהחזר ההלוואה במועדים שנקבעו.
8. למיטב ידיעת הוועד ועל סמך נתונים שהוצגו לו, אין ליקויים משמעותיים בהתנהלות העמותה הלווה.

3. מגבלות רשות המסים

רשות המסים מאפשרת למוסדות ציבור להעביר כספים כתרומות ותמיכות למוסדות אחרים, בתנאי שמדובר בהשגת אותה מטרה ציבורית - כלומר, **המוסד מקבל התמיכה כפועל להשגת אותה מטרה של המוסד המעניק.**

במידה שלמוסד המעניק אישור לעניין סעיף 46 לפקודה (התרומות שמקבל מקנות זיכוי ממס לתורם) - הוא יכול לתמוך רק בגופים שיש להם אישור לעניין סעיף 46 לפקודה, ובמקרים חריגים ובאישור מראש, גם לגופים שאין להם אישור לעניין סעיף 46, אך זכאים לקבלתו ונמצאים בהליך לקבלתו. נציין כי במסגרת הדוח השנתי שעל המוסד הציבורי להגיש לרשות המס, נדרש המוסד לפרט בטופס 1217 ב' את פרטי הגופים שקיבלו את התמיכות ואת סכום התמיכה.

ועדת פריש לבחינת מדיניות רשות המסים בנושא מתן הכרה לפי סעיף 46, כללה בהמלצותיה (סעיף 235) המלצה המתייחסת לארגונים התומכים בפעילותם של ארגונים אחרים:

"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".

יודגש כי הוראה זו לא אומצה באופן פורמלי על ידי נציבות מס הכנסה ואינה כלולה בחוזר מס הכנסה 9/2015.

4. כללי החשב הכללי בקשר להעברת כספים בגופים נתמכים מתקציב המדינה

בהתאם לסעיף 9 בנהול לתמיכות מתקציב המדינה במוסדות ציבור שפורסם באוקטובר 2019:

- א. תמיכה תינתן בעד פעילות שמוסד הציבור מבקש התמיכה מקיים בעצמו.
- ב. כספי התמיכה לא יועברו לתאגיד או לגורם אחר, ואולם יוכל מוסד ציבור לשלם לגורם אחר כספים מתוך כספי התמיכה בעד ביצוע הפעילות הנתמכת, בהתקיים אחד מן המקרים האלה:
 - 1) התשלום מועבר לספק לצורך רכישת שירותים לביצוע הפעולות הנתמכות, ובלבד שמדובר בשירותים הנצרכים עקב אופיים הטכני או המיומנות המקצועית הכרוכה בהם ושאינם מהווים החלפה למעשה של מוסד הציבור מגיש הבקשה בביצוע הפעילות הנתמכת.
 - 2) התשלום מועבר למוסד אחר, שבינו לבין מוסד הציבור מבקש התמיכה קיים הסכם לשיתוף פעולה לצורך ביצוע הפעילות הנתמכת, וזאת אם לא צוין אחרת במבחן התמיכה, ובלבד שלמוסד שאליו מועברים הכספים ניתן אישור ניהול תקין מאת רשם העמותות או אישור מקביל, ככל שקיים, מאת הרשם הנוגע לעניין; בכל מקרה לא יועבר תשלום כאמור אם המוסד האחר הגיש בקשת תמיכה בעבור אותה פעילות.
 - ג. נוסף על האמור בסעיף קטן (ב'), מוסד ציבור המקבל תמיכה לא יעביר כספים ללא תמורה לתאגיד או לגורם אחר במישרין או בעקיפין וכן לא ייתן הלוואה ללא ריבית או עם ריבית, אלא באחד מהמקרים שיפורטו להלן, ובלבד שניתן לו אישור ניהול תקין או אישור על הגשת מסמכים מאת רשם העמותות או אישור מקביל, ככל שקיים מאת הרשם הנוגע לעניין;
 - 1) המוסד שהעביר את הכספים הוא גוף מנהל של התאגיד מקבל הכספים והתאגיד מקבל הכספים הוא תאגיד שאינו עסקי; בסעיף קטן זה, "גוף מנהל" – מוסד ציבור המאגד או המעניק שירותי ניהול לפי הסכם לשני גופים או יותר שמטרותיהם הרשומות לפי כל דין דומות או זהות לשלו.

- (2) כספי תרומה שהועברו לתאגיד שאינו עסקי מכוח הסכם עם תורם.
- (3) העברה לתאגיד עסקי שהוא בשליטת המוסד, באישור ועדת התמיכות, בנסיבות מיוחדות ומנימוקים שיירשמו, ובלבד שאין לתאגיד העסקי, מקבל הכספים, גירעון מצטבר העולה על 15% ממחזור הכנסותיו או גירעון שוטף העולה על 25% ממחזור הכנסותיו. בסעיף קטן זה, "שליטה" – כהגדרתה בחוק ניירות ערך, התשכ"ח-1968.
- (4) הלוואת בעלים לתאגיד שבשליטתו, ובלבד שההלוואה תהיה לתקופה קצרה מחמש שנים, שתעוגן בהסכם, ושהחזרה תהיה בדרך של תשלומים כספיים. בסעיף קטן זה, "תשלומים כספיים" – תשלומים שאינם בשווה כסף.
- (5) הלוואה לתאגיד שמתקיימים לגביה כל התנאים האלה:
- (א) ההלוואה לא תינתן מכספי התמיכה;
- (ב) התאגיד מקבל הכספים אינו תאגיד עסקי;
- (ג) מועד הפירעון של ההלוואה הוא בתוך שנת הכספים הקלנדרית שבה ניתנה ההלוואה;
- (ד) ההלוואה ניתנת לתקופה שלא תעלה על חצי שנה;
- (ה) פירעון ההלוואה יהיה בכסף בלבד, ולא יתאפשר פירעון בשווה כסף;
- (ו) ההלוואה ניתנת לגוף שאינו תאגיד קשור; לעניין פסקה זו, "תאגיד קשור" – כל אחד מאלה:
- (1) תאגיד בשליטת המוסד או שהוא שולט במוסד;
- (2) תאגיד בשליטת בעל השליטה במוסד;
- (3) תאגיד שרוב חברי מוסד הציבור הם חברים, שותפים או בעלי מניות בו;
- (4) תאגיד שרוב נושאי המשרה בו או קרוביהם מכהנים כנושאי משרה במוסד הציבור, למעט תאגיד שחברי ועדת הביקורת של מוסד הציבור הם חברי ועדת ביקורת בו בלבד;
- (5) תאגיד שהמנהל הכללי שלו או קרובו הוא המנהל הכללי של מוסד הציבור;
- (ז) ההלוואה ניתנת בתנאי שוק ובמסגרת הסכם שנחתם בין הצדדים; נוסח ההסכם יועבר לוועדת התמיכות של המשרד.

ד. הוראות סעיף קטן (ג) לא יחולו על מוסד ציבור שסך כל כספי התמיכה הציבורית בו לא עולה על 25% ממחזור הכנסותיו באותה שנה.

ה. התברר לוועדת התמיכות כי בשנה מסוימת מוסד הציבור לא עמד בהוראות סעיף זה, ישיב מוסד הציבור למשרד את סכום הכסף שהועבר; ואולם התברר כי מוסד הציבור העביר כספים בניגוד לאמור בסעיף קטן (ג')(3), ישיב מוסד הציבור למשרד פי 2 מהסכום שהועבר כאמור – אך לא יותר מסכום התמיכה ששולמה למוסד בשנת התמיכה שבה אירעה החריגה.

המשמעות העולה מנוהל התמיכות היא כי עמותה שתמיכת המדינה בה נמוכה מ-25% ממחזוריה יכולה להעביר כספים לגופים אחרים בכפוף לתנאי הרשם ורשות המסים.

עמותה שתמיכת המדינה בה גבוהה מ-25% ממחזוריה תוכל להעביר כספים לגופים אחרים, ככל שהכספים מועברים בשל קבלת שירותים/הסכם שיתוף פעולה או מכוח הסכם עם תורם או שמדובר במוסד שהוא גוף מנהל (ארגון גג) של הגוף המקבל בתנאים שפורטו לעיל.

לסיכום

העברת כספים מעמותה לגופים אחרים צריכה להיבחן בהתאם למגבלות והדרישות הרגולטוריות בשל אופי העמותה המעבירה והעמותה המקבלת את הכספים ונדרשת שימת לב בטרם מעשה כדי לשמור על אישורי ניהול תקין, סעיף 46 וכספי התמיכות שהועברו לעמותה.

פרק 7 - תשלום גמול לחבר ועד, ליו"ר ועד ולחברי ועדת ביקורת

תוכן העניינים:

1. כללי
2. גמול בעד השתתפות בישיבות
3. גמול שנתי קבוע ליו"ר הוועד
4. גמול שנתי ליו"ר ועד בעמותה שמחזור מעל 500 מיליון שקל
5. החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות
6. החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה

היבטי מיסוי בתשלום גמול השתתפות בישיבות שמקבלים חברי ועד וועדת ביקורת במלכ"ר

1. כללי

על פי חוק העמותות, מי שנותן שירותים לעמותה בשכר אינו יכול לכהן בוועד או בוועדת ביקורת. מכאן, שאסור לחברי ועד או לחברי ועדת ביקורת להיות עובדים של העמותה או לתת לה שירותים בשכר.

במסגרת האיסור על מתן שירותים בשכר נכלל, בין היתר, האיסור שחבר הוועד או חבר ועדת הביקורת יהיה עובד של העמותה, קבלן/נותן שירותים, וכן כל התקשרות של חבר הוועד עם העמותה שכתוצאה ממנה תתקבל תמורה (כגון: השכרת נכס, מתן הלוואה בריבית העברת כספים בעקיפין באמצעות גוף אחר עמו מתקשרת העמותה).

למעשה, הגמול שרשאי חבר ועד וחבר ועדת ביקורת לקבל מהעמותה הוא אך ורק בעד השתתפות בישיבות והחזר הוצאות בהתאם לתקנות.

2. גמול בעד השתתפות בישיבות

בהתאם לתקנות², יו"ר הוועד המנהל, חבר הוועד המנהל וכן חבר ועדת ביקורת רשאי לקבל גמול בעבור השתתפות בישיבות, על פי אישור מראש של האסיפה הכללית, ובלבד שהגמול לא יעלה על המפורט בתקנות. גובה הגמול תלוי במחזור של העמותה.

התקנות קובעות תקרה למספר ישיבות של הוועד, ועדה קבועה של הוועד או ועדת ביקורת, שניתן לקבל בגינן גמול בעד השתתפות בישיבות, וכן קובעות את גובה הגמול:

מספר הישיבות המרבי בשנה בגינן ניתן לשלם גמול:

ועדות קבועות של הוועד - 8 ישיבות.

ישיבות ועד - 12 ישיבות.

ישיבות ועדת ביקורת - 12 ישיבות.

הגמול המקסימלי שניתן לשלם בעד השתתפות בישיבה (מעודכן לשנת 2023):

המחזור הכספי של העמותה, במיליוני ש"ח (לפי דרגות)	גמול לישיבה לחבר ועד חבר בש"ח	גמול לישיבה ליו"ר הוועד, בש"ח
עד 11.76	595	650
מעל 11.76 עד 29.39	710	795
מעל 29.39 עד 58.78	945	1,210
מעל 58.78 עד 117.56	1,165	1,445
מעל 117.56	1,410	1,685

3. גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד

במקרים שבהם בעמותה לא מכהן מנהל כללי, התקנות מתירות תשלום גמול שנתי קבוע ליו"ר ועד, על פי אישור האסיפה הכללית לאחר שזו השתכנעה כי יש הצדקה לכך. **גמול שנתי זה יבוא במקום הגמול עבור השתתפות בישיבות.**

הגמול המקסימלי שניתן לשלם כגמול שנתי קבוע (מעודכן לשנת 2023):

מחזור כספי של העמותה במיליוני ש"ח - לפי דרגות	גמול שנתי ליו"ר ועד (בש"ח)
עד 11.76	17,635

² תקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009, הסכומים מעודכנים לשנת 2023 ומתעדכנים מדי שנה.

מחזור כספי של העמותה במיליוני ש"ח - לפי דרגות	גמול שנתי ליו"ר ועד (בש"ח)
2 מעל 11.76 עד 29.39	24,820
3 מעל 29.3 עד 58.78	48,475
4 מעל 58.78 עד 117.56	86,410
5 מעל 117.56	106,525

הסכומים המפורטים לעיל מעודכנים נכון לשנת 2023 וכל הסכומים המפורטים בתקנות שבנדון יתעדכנו מדי שנה.

4. גמול שנתי ליו"ר ועד בעמותה שמחזור מעל 500 מיליון³ שקל

בהתאם לתקנות, עמותה שהמחזור שלה עולה על 580 מיליון ש"ח, אף אם מכהן בה מנכ"ל, רשאית לשלם ליו"ר הוועד בעד כהונתו כיו"ר הוועד גמול שנתי שלא יעלה על 348,010 ש"ח, בכפוף לתנאים הבאים:

1. הגמול השנתי אינו עולה על שכרו השנתי של המנכ"ל.
 2. יו"ר הוועד מקדיש לתפקידו לפחות 25 שעות שבועיות.
 3. יו"ר הוועד אינו מועסק בעבודה נוספת (למעט כהונה כדירקטור או תפקיד מקביל בתאגיד אחר, ולמעט הוראה במוסד להשכלה גבוהה בתאגיד אחר).
 4. אסיפה כללית אישרה מתן גמול כאמור לאחר שהשתכנעה כי מתקיימים תנאים 1 עד 3.
- יצוין כי הגמול השנתי במקרה זה הינו במקום כל גמול אחר עבור השתתפות בישיבות או כיסוי הוצאות בקשר לישיבות או לכהונה כיו"ר ועד.

5. החזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות

ככלל, הגמול המשולם לחברי ועד ולחברי ועדת ביקורת כולל כיסוי של כל ההוצאות בקשר להשתתפות בישיבה. עם זאת, התקנות קובעות כמה מקרים שבהם רשאית עמותה לשלם ליו"ר הוועד, חבר הוועד או חבר ועדת הביקורת החזר הוצאות בקשר להשתתפותו בישיבה, וזאת בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות או לגמול השנתי ליו"ר הוועד. המקרים שהעמותה רשאית לשקול תשלום החזר הוצאות:

1. החזר הוצאות נסיעה בפועל, כשחבר הוועד, יו"ר הוועד או חבר ועדת ביקורת גרים בישראל במרחק העולה על 40 ק"מ ממקום קיום הישיבה.
2. אם העמותה אינה משלמת כלל גמול עבור השתתפות בישיבות או משלמת גמול חלקי הנמוך מהסכום המרבי שקובעות התקנות - רשאית העמותה לשלם לפי כללים ונהלים שתקבע האסיפה הכללית; הגמול המופחת בעד השתתפות בישיבות יחד עם החזר ההוצאות לא יעלה על הסכום המרבי עבור גמול מקסימלי לישיבה.
3. מקרים נוספים:

- אדם עם מוגבלות הנצרך להוצאות נסיעה מיוחדות;

- עמותה בעלת מחזור מעל 58.78 מיליון ש"ח⁴;

- יותר משליש מחברי הוועד אינם תושבי ישראל - עבור ישיבות שהתקיימו מחוץ לישראל או עמותה בעלת מחזור כאמור, וחבר ועד אינו תושב ישראל עבור ישיבות בישראל (בתקנות מפורטים תנאים נוספים נדרשים לצורך החזר הוצאות במקרים אילו).

³ הסכום מעודכן לשנת 2023

⁴ הסכום מעודכן לשנת 2023 (מתעדכן כל שנה בהתאם לדרגה 4 כפי שמפורטת בטבלה לעיל מתקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט 2009)

6. החזר הוצאות בקשר לקידום מטרות העמותה

בנוסף לגמול בעד השתתפות בישיבות, גמול שנתי ליו"ר הוועד והחזר הוצאות בקשר להשתתפות בישיבות, עמותה רשאית לשלם לחברי ועד או ליו"ר הוועד את הוצאות הנסיעה שלו בישראל או את הוצאות הנסיעה והשהייה שלו מחוץ לישראל לצורך פעילותו לקידום מטרותיה של העמותה, וזאת במידה שמתקיימים כל התנאים הבאים:

1. הוועדה החליט מראש, באישור ועדת הביקורת, על סוגי הפעילויות שיבצע חבר הוועד או יו"ר הוועד עבור העמותה.
2. תשלום ההוצאות בפועל אושר על ידי הוועד.
3. ההוצאות סבירות בנסיבות העניין, בהתחשב בהחזר ההוצאות המקובל בשירות המדינה, הן נדרשות לצורך ביצוע הפעילות, והאסיפה הכללית קבעה כללים ונהלים לעניין זה, אחת לשנה. חבר הוועד או יו"ר הוועד דיווח לוועדת הביקורת ולוועד על תוצאות הפעילות האמורה, וכן הוועד דיווח לאסיפה הכללית על ההוצאות ששולמו ועל תוצאות הפעילות.

בעמותה שמחזורה הכספי עולה על 117.56 מיליון⁵ ש"ח, ניתן לאשר, לצורך קידום מטרות העמותה וע"פ המנגנון לעיל גם הוצאות מסוג אחר שאינן הוצאות נסיעה בישראל או נסיעה ושהייה בחו"ל, אם הן בקשר לפעילות לקידום מטרות העמותה, כך גם בעמותות בעלות מחזור כספי נמוך יותר אם אינן משלמות גמול כלל.

ככלל, אסורה העמדת רכב ליו"ר הוועד או לחבר ועד באופן קבוע. בעמותה שבה יש צורך בנסיעות תכופות ומרובות של חברי ועד או עובדים, כך שמוצדק לרכוש רכב - יש להקפיד כי השימוש ברכב יהיה רק לשם נסיעה נקודתית בקשר לקידום מטרות העמותה, ובסופה תחול עליו חובה להחזיר מיד את הרכב לעמותה.

היבטי מיסוי בתשלום גמול השתתפות בישיבות שמקבלים חברי ועד וועדת ביקורת במלכ"ר

מס הכנסה

הגמול המשולם מכוח תקנות הגמול ניתן עבור השירותים המתקבלים מאותם חברי עמותה בגין הניהול, הבקרה והייעוץ לארגון, ועל כן הגמול מהווה בידם הכנסה החייבת במס.

על העמותה תחול חובת ניכוי מס במקור, על פי תקנות מס הכנסה הרלוונטיות. כך למשל, בגין גמול ליו"ר הוועד ולחברי הוועד, שמעצם תפקידם הדומה לתפקיד דירקטורים בחברה ניתן לראות בו תשלום הדומה במהותו לשכר דירקטורים בחברה, יחולו תקנות מס הכנסה (ניכוי מסווגי שכר מסוימים) התשכ"ז-1967. יצוין כי ניכוי מס במקור חל על כל סכום המשתלם, בכסף או בשווה כסף, לרבות החזר הוצאות ומע"מ, ככל שהמקבל מוציא חשבונית מס.

מס ערך מוסף

הגמול הניתן לחבר ועד/ועדת ביקורת עבור השירות המתקבל מהם (ניהול, בקרה ייעוץ לארגון) מהווה עסקה החייבת במע"מ, מכיוון שתפקיד חברי הוועד בעמותה דומה במהותו לתפקידם של דירקטורים בחברה.

אם חבר הוועד/ועדת ביקורת רשום במע"מ כ"עוסק", עליו להוציא לעמותה חשבונית מס בגובה מחיר השירות (המחיר החייב במע"מ הוא על פי סעיף 7 לחוק מע"מ גם החזר הוצאות) וידווח בדוח התקופתי בהתאם.

אם חבר הוועד/ועדת הביקורת אינו רשום כ"עוסק" ועיקר הכנסתו היא ממשכורת, גמלה או קצבה, תחול תקנה 6 א' לתקנות מס ערך מוסף תשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") המטילה בנוגע לסוגי שירותים שנקבעו בתקנה, את חובת תשלום המע"מ על העמותה.

את השירות המתקבל מחבר הוועד/ועדת ביקורת ניתן לראות כשירות ייעוץ לניהול וייעוץ לארגון, שהם חלק מהשירותים המפורטים בתקנה 6א. לעניין מע"מ, יש לדווח על תשלום השירות והמע"מ בגינו למס הכנסה בדיווח החודשי למס הכנסה ניכויים (בטופס 102).

ראוי לציין כי במידה שחבר ועד/ועדת ביקורת אינו רשום כעוסק וגם עיקר הכנסתו אינה ממשכורת, גמלה או קצבה - לא יחולו כללי תקנה 6 א' לתקנות מע"מ שלעיל, ונראה כי אותו חבר ועד/ועדת ביקורת יידרש להירשם כעוסק מורשה במע"מ. קיימת אפשרות לפנות למנהל מע"מ בבקשה שחבות המס תחול על הקונה, קרי העמותה, על פי סעיף 20 לחוק מע"מ.

⁵ הסכום מעודכן לשנת 2023 (מתעדכן כל שנה בהתאם לדרגה 5 כפי שמפורטת בטבלה לעיל מתקנות העמותות (גמול ליושב ראש ועד, לחבר ועד ולחבר ועדת ביקורת בעמותה), התשס"ט-2009).

פרק 8 - פעילות עסקית באלכ"ר

תוכן העניינים:

1. כללי
2. אופן קבלת ההחלטה על ביצוע פעילות עסקית
3. השיקולים בקבלת החלטה על ביצוע פעילות עסקית
4. בקרה אחר הפעילות העסקית לאורך הפעלתה
5. כללים לקיום פעילות עסקית באמצעות תאגיד קשור
6. סייגים לביצוע פעילות עסקית בעמותה
7. עסקים חברתיים
8. היבטי מס הכנסה - פעילות עסקית ב"מוסד ציבורי"
9. היבטי מע"מ - פעילות עסקית ב"מוסד ללא כוונת רווח"
10. דגשים לפעילות עסקית ב"גוף נתמך" - הוראות החשב הכללי
11. השכרת נדל"ן

1. כללי

ככלל, אין איסור על היווצרות רווחים בעמותה/בחל"צ, אולם עיקר פעילותה צריך להיות קידום של מטרות שאינן עסקיות. עמדתה הכללית של רשות התאגידיים לאורך השנים הייתה לאפשר לעמותות לקיים פעילות עסקית באמצעות חברת בת, וזאת על אף היעדר בסיס בחוק העמותות, ועל אף בעיות המיסוי שיעלו בעת חלוקת רווח מהחברה הבת לעמותה.

לאחר שנים של עמימות בנושא מצד הרגולטור, ב-2012 פירסמה רשות התאגידיים את "הנחיות רשם העמותות בעניין פעילות עסקית על ידי עמותה". ההנחיות מובאות גם בחוברת "הנחיות להתנהלות עמותות".

הנחת היסוד היא שקיומה של פעילות עסקית בעמותה/בחל"צ (בין אם בתוך הארגון, ובין אם באמצעות תאגיד עסקי המוחזק על ידו) שיש בה כדי לתרום לקידום המטרות, תוך ניצול משאבים מיטבי, מותרת ואף רצויה - ובלבד שלא עוברים על הוראות החוק.

2. אופן קבלת החלטה על ביצוע פעילות עסקית

- ההחלטה לביצוע פעילות עסקית צריכה להתקבל על ידי הוועד/הדירקטוריון, שימשיך ללוות את הפעילות העסקית ולפקח עליה בהתאם לנסיבות העניין. מומלץ כי בהקשר זה הוועד/הדירקטוריון יתייעץ עם אנשי מקצוע רלוונטיים.
- על הוועד/הדירקטוריון לשקול להביא את הנושא מראש בפני ועדת הביקורת, או להציג את הנושא בפני האסיפה הכללית, יחד עם המלצות ועדת הביקורת, ככל שניתנו.
- החלטת הוועד/הדירקטוריון ומכלול השיקולים בנדון יתועדו על גבי פרוטוקול מסודר.

3. השיקולים בקבלת החלטה על ביצוע פעילות עסקית

להלן דוגמאות לשיקולים שעל העמותה/החל"צ לשקול בטרם קבלת החלטה בדבר קיום פעילות עסקית:

- **רמת הסיכון של העסק** - על העמותה/החל"צ לבחון אם הכניסה לפעילות העסקית מהווה שימוש סביר וראוי בנכסיה. במסגרת זו יש להבטיח כי רמת הסיכון העסקי נמוכה, לרבות בדרך של קבלת חוות דעת גורם מקצועי.
- **זיקה לפעילות השוטפת** - ככל שמדובר בפעילות עסקית בתחומים שבהם העמותה/החל"צ צברה ניסיון במהלך פעילותה השוטפת, הרי שקיימת הצדקה רבה יותר לקיומה, וזאת נוכח הפחתת הסיכונים הכרוכים בפעילות זו.
- **זיקה לנכסים** - פעילות עסקית המנצלת באופן מיטבי נכס של העמותה/החל"צ, שאינו דרוש לה באופן שוטף לקידום מטרותיה, היא פעילות עסקית רצויה. למשל, השכרת משרדים שאינם בשימוש שוטף על ידי העמותה/החל"צ לצדדים שלישיים, שימוש במבנה של העמותה/החל"צ על ידי צדדים שלישיים בשעות שהעמותה/החל"צ אינה מקיימת בו פעילות (כגון: בית כנסת המשמש גם כאולם שמחות, גן ילדים שמופעלים בו גם חוגים לילדים בשעות אחר הצהריים וכו'), ביצוע פעילות המיועדת לסייע לפעילות הציבורית (כדוגמת תיאטרון המפעיל מזנון או חניון לטובת מבקרים).
- **פעילות כרוכה** - קיימת הצדקה רבה יותר לפעילות עסקית הכרוכה בפעילות העמותה/החל"צ, כגון הקמת חניון על-ידי עמותה/חל"צ המפעילה בית חולים לצורך שימוש המבקרים בבית החולים, או הקמת חנות מזכרות בתוך מוזיאון.

4. בקרה אחר הפעילות העסקית לאורך הפעלתה

- **כלים מקצועיים נאותים** - על העמותה/החל"צ לדאוג לקיומם של כלים מקצועיים שיאפשרו פיקוח על הפעילות העסקית וניהולה, כגון העסקת מנהל בעל הכשרה וניסיון מתאימים, בחינת הרווחיות וביצוע סקר שוק נאות.
- **כדאיות הפעילות העסקית** - על העמותה/החל"צ לבחון במהלך הפעילות העסקית, ולפחות אחת לשנה, את המשך כדאיותה, בשים לב למטרות העמותה/החל"צ, בייחוד במקרים שבהם נדרשה העמותה/החל"צ להזרים משאבים לאותה פעילות גם לאחר שנות הפעילות הראשונות.
- **במידה שהפעילות היא גרעונית**, גם לאחר שנות הפעילות הראשונות, על העמותה/החל"צ להימנע מהעברת משאבים לפעילות האמורה ולשקול את הפסקתה.
- **מכירת הפעילות העסקית** - אם העמותה/החל"צ שוקלת את מכירת הפעילות העסקית, עליה להבטיח קבלת תמורה הולמת תוך קבלת הערכת שווי מגורם מקצועי.

5. כללים לקיום פעילות עסקית באמצעות תאגיד קשור

- עמותה/חל"צ רשאית גם **להקים חברה** לצורך ביצוע פעילות עסקית, שרווחיה יועברו לעמותה/לחל"צ.
 - **הפעילות העסקית אינה יכולה להוות את עיקר פעילות העמותה/החל"צ**
- דוגמאות לסממנים אפשריים לכך שהפעילות העסקית של העמותה מהווה פעילות מותרת, שאינה עולה כדי עיקר פעילות ועולה בקנה אחד עם הנחיות רשם העמותות:
- קיומה של זיקה בין הפעילות העסקית לפעילות העמותה/החל"צ לפי מטרותיה או בין הפעילות העסקית לבין נכסי העמותה/החל"צ. ככל שהזיקה הדוקה יותר, תגבר הנטייה לראות אותה כפעילות מותרת העולה בקנה אחד עם הנחיות הרשם. למשל, הקמת חניון בית חולים, גמ"ח בגדים שמפעיל גם חנות בגדים עסקית וכו'.
 - אין צבירת עודפים גבוהים ע"י העמותה/החל"צ כתוצאה מהפעילות העסקית.
 - שיעור נמוך מההכנסות או מהמשאבים של העמותה/החל"צ מופנה לפעילות העסקית.
 - עיקר זמנם של העובדים בעמותה/בחל"צ אינו מושקע בפעילות העסקית.
- על העמותה/החל"צ לשקול מהי המסגרת הרלוונטית לביצוע הפעילות העסקית בהתאם לנסיבותיה הקונקרטיות. דוגמאות לשיקולים רלוונטיים:
 - ההיקף הצפוי של הפעילות העסקית.
 - השלכות המס, לרבות לעניין העברת דיווידנד מחברה נפרדת לעמותה/לחל"צ.
 - הרצון ליצור הפרדה מלאה בין נכסי העמותה/החל"צ והפעילות העסקית שתבוצע בחברה נפרדת, ולהקטין את הסיכון לנכסי העמותה/החל"צ כתוצאה מהפעילות העסקית.
 - הסרבול האפשרי והקושי בפיקוח ובשליטה של העמותה/החל"צ כשהפעילות מתנהלת בחברה נפרדת.
 - האפשרות מינוי דירקטוריון מקצועי לפיקוח על הפעילות העסקית בחברה נפרדת, וכן האפשרות לקבל אשראי או לשתף גורמים נוספים בפעילות העסקית.
 - רצוי **השליטה** של העמותה/החל"צ בתאגיד תהיה 100%, בין אם בעצמה ובין אם באמצעות אלכ"רים אחרים, ולא פחות מ-51% מאמצעי השליטה בחברת הבת.
 - ניתן יהיה לפעול אחרת **במקרים חריגים** ובאישור הוועד המנהל/הדירקטוריון. מוצע שבמקרים חריגים כאלו תפנה העמותה/החל"צ לקבלה מראש של עמדת רשם העמותות. בהקשר זה יש לקחת בחשבון את הצורך לפעול ולהתחשב בנושאים הבאים:
 - לשקול מינוי של נושא משרה מטעם העמותה/החל"צ בחברה בהחזקה משותפת. לצד זאת, חשוב לזכור את עמדת הרשם לפיה כהונה של מנכ"ל העמותה/החל"צ כמנכ"ל התאגיד הקשור מעוררת חשש משמעותי להימצאותו במצב של ניגוד עניינים.
 - לשקול את הצורך בקבלת ביטחונות מתאימים מהתאגיד הקשור.
 - לבחון היטב מבחינה משפטית את ההחזקה המשותפת.
 - חל איסור על מי מבעלי התפקידים בעמותה להחזיק במניות של חברה בת כאמור.
 - לקחת בחשבון את הצורך בעריכת דוחות כספיים מאוחדים.
 - יש להקפיד כי **רווחי התאגיד הקשור שחולקו לעמותה/לחל"צ**, בהתאם לחלקה, ישמשו למטרות העמותה/החל"צ בלבד ולא יחולקו לגורם אחר.
 - אותם כללים הנוגעים לאיסור **העסקת חברי ועד/דירקטוריון או חברי ועדת ביקורת בעמותה/בחל"צ או קרוביהם, ולקבלת שירותים בשכר** מבעלי תפקידים אלה, יחולו גם על העסקתם או על קבלת שירותים מהם ע"י החברה הקשורה. במסגרת זו תיאסר העסקתם של חברי ועד/דירקטוריון וחברי ועדת ביקורת בעמותה/בחל"צ (וקרוביהם)

כנושאי משרה בשכר בחברה הקשורה. **לפירוט ההוראות בנדון, ראו פרק 2 בנושא "עקרונות בסיסיים בניהול התקין של האלכ"ר".**

- ניתן לשלם **גמול לחבר ועד/דירקטוריון המכהן גם כדירקטור (לא בשכר) בחברה הקשורה** עבור ישיבות דירקטוריון שהשתתף בהן בחברה, וזאת בהתאם לגמול שנקבע בתקנות הגמול. **לפירוט הכללים בנדון, ראו פרק 7 בנושא "תשלום גמול והחזר הוצאות לחברי ועד מנהל/דירקטוריון ולחברי ועדת ביקורת"**. סך התשלום בגין מספר הישיבות של הוועד/הדירקטוריון בעמותה/בחל"צ (או של ועדה קבועה), עם מספר הישיבות של דירקטוריון חברת הבת עבורן התקבל הגמול - לא יעלה על התקרה הקבועה בתקנות.
- **החברה הבת לא רשאית לשלם** כל גמול לאותו חבר ועד/דירקטוריון, גם לא בגין השתתפות בישיבות החברה הבת.

6. סייגים לביצוע פעילות עסקית בעמותה

- כשמוגשת בקשה לרישום **עמותה שמטרותיה ופעילותה נחשבות בשוק כעסקיות**, הנחת היסוד היא כי מטרתה העיקרית היא עשיית רווחים, דבר המנוגד לסעיף 1 לחוק העמותות, אלא אם ניתן יהיה לשכנע את רשם העמותות כי האופן שבו תפעל העמותה לקידום מטרותיה שונה באופן מובהק מהאופן שבו גוף עסקי יפעל לקידום אותן מטרות.
- מטרות העמותה כוללות לעתים **פעילות שמבוצעת על ידי גורמים עסקיים**, אך מדובר בפעילות שמקובל לעשותה גם במסגרת גופים שאינם למטרת רווח (למשל, ניהול בית אבות). במקרה זה, פעילות העמותה תיבחן בהתאם לאמות המידה הרלוונטיות לתאגידיים שאינם למטרת רווח. כך, למשל, במקרים שבהם המחיר שנגבה על ידי העמותה אינו נמוך משמעותית ממחיר השוק, תוך היווצרות עודפים גבוהים או תשלום משכורות גבוהות מאותה פעילות, לצד היעדר סממנים בדבר התרומה החברתית או הציבורית של פעילות העמותה, ייחשב הדבר כפעילות שתכליתה העיקרית הינה עשיית רווחים, המנוגדת להוראת סעיף 1 לחוק העמותות. העמותה תידרש, כבר בשלב הגשת הבקשה לרישום, לשקף במפורש במטרותיה את אופן הפעולה העתידי באופן שיבחין את דרך פעולתה מפעילות דומה שתבוצע על ידי גורמים עסקיים.
- ככלל, עמותה שעיקר פעילותה לקידום מטרותיה היא באמצעות **החזקה במניות חברה עסקית** המקדמת את אותן מטרות, מפירה את הוראת סעיף 1 לחוק העמותות, לפיה המטרה העיקרית של העמותה לא תהיה עשיית רווחים, וזאת גם אם היא מקדמת בכך את מטרותיה. למשל, עמותה שמטרתה הפעלת בית אבות איננה רשאית להקים חברה בת בבעלותה שתבצע את הפעילות ולהסתפק באחזקת המניות בלבד.

7. עסקים חברתיים

"עסק חברתי" הינו כל אחד מאלה:

- א. **פעילות עסקית בעמותה/בחל"צ** הקשורה במישורין למטרות העמותה/החל"צ, שיש בה (בפעילות) כשלעצמה כדי להביא למימוש מטרות חברתיות. בפעילות עסקית זו שואף התאגיד לרווח, אך לא למקסום רווחיו בשל מטרותיו החברתיות.
- ב. **חברה** שפעילותה מכוונת למימוש מטרות חברתיות ושיש בפעילות כשלעצמה כדי להביא למימוש מטרות חברתיות שנקבעו בתקנונה, השואפת לרווח, אך לא למקסום רווחיה בשל מטרותיה החברתיות; ושבתקנונה נקבעה מגבלה על משיכת רווחים על ידי המשקיעים הפרטיים, ככל שיש כאלה בחברה, שלא תעלה על 50% מהרווחים הניתנים לחלוקה. מגבלה זו תחול רק לאחר משיכת רווחים בגובה ההשקעות ההוניות של בעלי המניות בחברה.

בנוסף, צריכים להתקיים בחברה כל אלה:

1. כשהחברה מוחזקת ע"י עמותה או חל"צ בשיעור כלשהו, תהיה הפעילות קשורה במישורין למטרות העמותה/החל"צ.
2. כשהחברה מוחזקת ע"י משקיע פרטי וע"י עמותה/חל"צ במשותף (**עסק חברתי משותף**), יחזיק המלכ"ר לפחות 50% מכל אחד מסוגי אמצעי השליטה בחברה, כהגדרתם בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה.
3. בעסק חברתי משותף, זכויותיה של העמותה בחלוקת רווחים לא יהיו נחותות וכחותות ביחס למשקיע הפרטי.

ככל שרשם העמותות ישתכנע שפעילות עסקית מסוימת מהווה עסק חברתי והפעילות משרתת במישרין את מטרות העמותה/החל"צ, אזי בין אם הפעילות היא בתוך העמותה/החל"צ או בחברה נפרדת, ואף אם הפעילות העסקית האמורה תהווה פעילות משמעותית מבחינת העמותה/החל"צ - הוא ייטה לראות בפעילות האמורה פעילות עסקית מותרת שעולה בקנה אחד עם הנחיותיו.

8. היבטי מס הכנסה - פעילות עסקית ב"מוסד ציבורי"

ככלל, לאחר ש"מוסד ציבורי" אושר כמלכ"ר על ידי מחלקת המלכ"רים ברשות המסים הוא פטור ממס הכנסה, כל עוד הכנסתו אינה כוללת הכנסות מפעילות עסקית, או הכנסות מדיווידנד, ריבית או הפרשי הצמדה מחבר בני אדם שבשליטתו העוסק בעסק.

סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס הכנסה הכנסות שאינן הכנסות מעסק בידי מוסד ציבורי.

הכנסה עסקית תיחשב להכנסה מפעילות ממשית, נמשכת, מחזורית ושיטתית ובכדי להפיקה נצרכת יגיעה אישית. לשם כך, בפסיקה נקבעו כמה מבחנים אותם יש לבחון, וככל שמגיעים לידי מסקנה כי בהתאם למבחנים הפעילות עונה להגדרת פעילות מעסק, יש לבחון אם הפעילות היא חלק אינטגרלי מפעילותה הציבורית הישירה של העמותה.

בפסיקה נקבעו כמה מבחנים שלפיהם ניתן לסווג אם ההכנסה תיחשב להכנסה מעסק או שמקור ההכנסה הוא אחר כגון: קיום מנגנון, תדירות, היקף, מימון ועוד.

מיהו ומהו "מוסד ציבורי"?

נזכיר בקצרה את אשר פירטנו בפרק 5 בנושא "מיסוי עמותה וחל"צ":

נושא זה נדון, בין היתר, בפסיקה (פס"ד ויפסאנה), וכן הועבר על ידי שר האוצר לבחינה של ועדה ציבורית (ועדת פריש) שתבחן את אמות המידה והקריטריונים שלפיהם יקבל מוסד ציבורי אישור זיכוי מס בגין תרומות לפי סעיף 46. **המלצות ועדת פריש**, שבעיקרן התקבלו, אך לא אומצו רשמית, בין היתר דנו בהגדרת המטרה הציבורית והתבחינים העיקריים למוסד ציבורי.

בחזר מס הכנסה 9/2015 נקבעו בעניין פעילות עסקית הכללים הבאים:

- על רווחי הפעילות העסקית להגיע למוסד הציבורי ולשרת את המטרה הציבורית.
- על פעילות עסקית שאינה חלק מליבת הפעילות להוות עד 25% ממחזור המוסד הציבורי.
- על המוסד לנהל שתי מערכות ספרי חשבונות נפרדות, האחת לפעילות הציבורית והשנייה לפעילותו העסקית ולדווח על הכנסתו מעסק כדין.
- חל איסור לממן פעילות גירעונית מתמשכת.
- אין הגבלת הכנסות על פעילות עסקית שהיא חלק מליבת הפעילות, כגון העסקת בעלי מוגבלויות.
- מוסד ציבורי הפועל לקידום עסקים חברתיים, משקיע או שולט בהם, יקבל אישור לפי סעיף 46.

בנוסף לתבחינים המרכזיים, קיימות הוראות והנחיות המתייחסות לרישום הטכני בספרי המלכ"ר ולסדרי הדיווח הכספי:

א. פעילות עסקית המהווה חלק מפעילות המלכ"ר

- על המלכ"ר לעשות הפרדה ברורה בין הנהלת החשבונות של הפעילות שלו לבין זו של המלכ"ר. נדרש גם שיהיה חשבון בנק נפרד לפעילות העסקית, שכן אחרת הוצאות בעלות אופי מעורב - עסקי ולא עסקי יחדיו - ייחשבו כ"הוצאות עודפות", דוגמת הוצאות מימון או עמלות חשבונות הבנק, ולפיכך ימוסו בשיעור גבוה (90%).
- בהתאם לסעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, הוצאות כנגד הכנסה הפטורה ממש יותרו בניכוי. מכאן שהוצאות המיוחסות לפעילות העסקית שאינה פטורה ממש אינן מותרות בניכוי. הנ"ל חל גם על הוצאות הנהלה וכלליות שיוחסו לסוגי הפעילויות לפי יחס המחזור העסקי למול מחזור הפעילות הציבורית.
- בהתאם להוראות המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות (תקן 5), יש לכלול בדוח הכספי ביאור מפורט לגבי הפעילות העסקית.

ב. פעילות עסקית המבוצעת במסגרת חברה בת

- ראשית יש לזכור כי בעת משיכת דיווידנד מהחברה הבת לעמותה/חל"צ יחול שיעור מס של 25%.
- דרישות הדיווח כוללות עריכת דוח כספי מאוחד (של העמותה והחברה הבת), נוסף על זה הפרטני של העמותה.
- יש לערוך הסכמים שיפרטו את השירותים הניתנים בין הצדדים ועלויותיהם (העמותה/החל"צ והחברה הבת).

9. היבטי מע"מ - פעילות עסקית ב"מוסד ללא כוונת רווח"

בניגוד לפקודת מס הכנסה, הדגש בחוק מע"מ להגדרת **"מוסד ללא כוונת רווח"** הוא אם עיסוקו לקבלת רווחים או לא, וכהגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק המע"מ: **"חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי"**. נדגיש כי למנהל מע"מ קיימת האפשרות להפריך בין סוגי הפעילויות ולהתיר את הגדרת מלכ"ר רק על חלק מפעילות המלכ"ר.

העקרונות המנחים בנושא ההכרה במלכ"ר לעניין מע"מ נקבעו במסגרת **פסק דין "בשעריך ירושלים"**. לאחר ערעור העמותה על החלטת מנהל מע"מ לפיצול הפעילות לעניין מע"מ נידון הנושא ונקבעו העקרונות המנחים. כמו כן, נקבעה בפסק הדין שורה של שיקולים שיש לקחתם בחשבון בקביעת מהות עיסוקיו ופעילותיו של המוסד וכך בסיווגו בין כמלכ"ר ובין כעוסק מורשה.

השיקולים שנקבעו הינם, בין היתר:

- א. מטרת עיסוקו של החייב במס אינה השגת רווחים, בין אם בפועל היו לו רווחים בין אם לאו.
- ב. על תקנון המלכ"ר לקבוע כי נכסי החייב והכנסותיו ישמשו אך ורק למטרותיו וחלוקת רווחים אסורה בהחלט.
- ג. אם עיון בדוחות הכספיים מעלה שקיים גירעון תפעולי הממומן על ידי תקציב ציבורי או תרומות, תיטה הכף לטובת הכרתו כעוסק ולא מלכ"ר.
- ד. אם מהות הפעילות של המוסד מצביעה על כך שהיא אינה עסקית, תיטה הכף לטובת הכרת המוסד כמלכ"ר, מכיוון שהרישום כמלכ"ר לא יביא להפלייתו של המוסד לטובה מול עסקים אחרים.
- ה. יש לבחון אם ניתן להפריך בין עסקיו השונים של המוסד לצורך רישום חלקי, מבלי לפגוע בהכנסות האוצר.

10. דגשים לפעילות עסקית ב"גוף נתמך" - הוראות החשב הכללי

במסגרת נוהל התמיכות של החשב הכללי נקבעו **כללים להעברת כספים מהגוף הנתמך לחברה עסקית**. חשיבותו של הנושא היא ברצון למנוע מימון גירעונות של חברות עסקיות על ידי גופים נתמכים ו/או מימון שכר עבודה של עובדי העמותה/החל"צ על ידי החברה העסקית.

נוהל התמיכות קובע כי:

- חל איסור על העברת כספים לחברת בת בגירעון.
- קיימת אפשרות למתן הלוואת בעלים לחברת הבת לתקופה הקצרה מחמש שנים, כל זמן שהנושא מעוגן בהסכם ומשולמת בתשלומים כספיים.

11. השכרת נדל"ן

מקור הכנסה נפוץ של מלכ"רים הוא השכרת נכסים שבחזקתם מכוח היות המלכ"ר הבעלים או מי שהנכס הוקצה לו לשימוש, לרבות כברי שימוש בו.

מבחינת מס הכנסה - ככל שלא מתקיימים מבחנים לפעילות עסקית כמופרט לעיל, השכרת נכסים היא פעילות פסיבית הפטורה ממס לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה.

מבחינת מע"מ - עסקת השכרה או מכירת מקרקעין מוגדרת בחוק מע"מ כ"**עסקת אקראי**". התקנה אינה מבחינה בין מכירה המהווה חלק מהפעילות המלכ"רית לבין מכירה אחרת. לכן, מדובר בעסקה שהמשכיר חייב במס בגינה והוא רשאי לנכות את סכומי המע"מ ששילם בגין רכישת והשבחת המקרקעין.

להלן טבלה לתיאור כללי של העסקאות וחבותן במע"מ:

אדם פרטי	עוסק מורשה	מלכ"ר	סיווג השוכר/הרוכש
			סיווג המשכיר/המוכר
לא חייב במע"מ	חייב מע"מ - אין עלות כלכלית (כולל דירה)	חייב מע"מ - עלות כלכלית נוספת	מלכ"ר
לא חייב במע"מ	חייב מע"מ - אין עלות כלכלית	חייב מע"מ - עלות כלכלית נוספת	אדם פרטי

החלטות מיסוי של רשות המסים קובעות כי **כשמדובר על שני מלכ"רים שמבוצעת ביניהם עסקה**, החיוב במע"מ יחול רק על מחיר העסקה שנקבע בין הצדדים, אף אם הוא מופחת או אפסי:

- בעסקות של מכירת מקרקעין בין שני מלכ"רים, בעלי מטרות מלכ"ריות זהות, ניתן בתנאים מסוימים להשכיר גם במחירים הנמוכים משווי שוק;
- השכרה ממלכ"ר למלכ"ר יכולה להיות ללא תמורה;
- והכל בתנאי שהשוכרת עושה שימוש לצורך פעילותה המלכ"רית, וההשכרה היא לפעילות דומה ומשתלבת בתמורה.

The background of the page features a conceptual illustration of four hands in different colors (yellow, blue, red, and white) holding and interlocking four gears of corresponding colors. The gears are arranged in a vertical chain, with the yellow gear at the top, followed by the blue, red, and white gears. The hands are positioned around the gears, with fingers gripping them. The overall image is set against a light gray background with a white diagonal line running from the top left to the bottom right.

פרק 9 - השקעות בנכסים פיננסיים מוסדות ציבור

תוכן העניינים:

1. כללי
2. חוקי התאגידים
3. רגולטורים
4. מוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה
5. סיכום

1. כללי

השקעת כספים היא סוגייה מורכבת העולה לא אחת על שולחנם של מנהלים ואנשי הכספים בעמותות וחל"צים, שכן מדובר בכספים שאינם נדרשים לשימוש מיידי של הארגון, והשאיפה היא לתשואה מקסימלית ללא סיכון כספי ציבור. הגורמים המשפיעים בדרך כלל בהחלטות השקעה הם רמת סיכון, לצד רמת תשואה, נזילות, טווח זמן ועוד. בפרק זה נעסוק במגבלות על אפיקי ההשקעה המוטלות על ידי גורמים חיצוניים לארגון, חוקים, רגולטורים, ורשויות המס.

2. חוקי התאגידים**חוקי התאגידים**

בחוק העמותות וחוק החברות (לעניין חל"צים) אין התייחסות לנושא ההשקעות, למעט ההגבלה הכללית הנובעת מכך שחובתם של חברי הוועד והדירקטוריון לפעול לטובת הארגון במסגרת מטרותיו. בהתאם לחוק העמותות, ניהול ענייני העמותה והאחריות מוטלת על הוועד המנהל של העמותה, לרבות שיקול הדעת לגבי דרכי השקעת כספי העמותה.

על פי סעיף 27 לחוק העמותות, חובתו של הוועד המנהל היא לפעול לטובת העמותה. קיימת גם חובת הזהירות בהתאם לסעיף 253 לפקודת החברות.

בחוק הנאמנות, המסדיר פעילות הקדשים, יש התייחסות ברורה לסוגייה. בסעיף 6 לחוק נכתב כי "כספי הנאמנות שאינם דרושים לצרכיה השוטפים, חייב הנאמן להחזיק או להשקיע כיעיל לשמירת הקרן ולעשיית פירות. שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות דרכים שבהם ניתן להשקיע כספי נאמנות". ואכן, בשנת 2004 הותקנו תקנות הנאמנות (דרכי השקעות כספי הקדש ציבורי), התשס"ד-2004.

בתיקון 23 לחוק החברות מדצמבר 2013 התווסף סעיף העוסק בקרן לתועלת הציבור, ואיתו תוספת שלישית לחוק שעניינה דרכי השקעה של קרן לתועלת הציבור. דרכי ההשקעה של קרן לתועלת הציבור שנקבעו בתוספת השלישית לחוק החברות זהות לאלה שנקבעו בתקנות הנאמנות.

בשנת 2019, בהמשך להמלצות ועדת פריש אשר מונתה על ידי שר האוצר לבחינת מדיניות רשות המסים בנושא מתן הכרה לפי סעיף 46, פורסמו חידושים במוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה, הכוללים את הגמשת הקריטריונים להשקעות עודפי כספים. לפיהם נקבעו קריטריונים להשקעת עודפי כספים בדומה לכללים שנקבעו בתוספת השלישית של חוק החברות (תיקון מס' 23) שאומצו בחוזר מס הכנסה 9/2015.

3. רגולטורים**רשם העמותות**

בחוברת הנחיות להתנהלות עמותות מאת רשם העמותות נכתב תחת הכותרת שמירה על נכסי העמותה: "עמותה שבבעלותה רכוש או נכס [...] חייבת לשמור על הרכוש כראוי ולהפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו. אם לעמותה יש כספים שאינם נדרשים באופן מיידי לפעולתה השוטפת לקידום מטרותיה, עליה להשקיע אותם באופן סולידרי, כדי לשמור על ערכם בכפוף למדיניות שתקבע לעניין זה על ידי הוועד, ובלבד שלא יהיה בכך משום צבירת נכסים באופן בלתי סביר".

נראה כי מצד אחד, "יש להפיק ממנו את מירב היתרונות שניתן להפיק ממנו", אך מצד שני "להשקיע באופן סולידרי, לשמור על ערכם". בכל מקרה, ניתנת לכאורה יד חופשית לוועד לקבוע את מדיניות ההשקעה בכפוף לכך שתהיה סולידרית.

מס הכנסה

בחוזרי מס הכנסה ובהוראות הביצוע ישנה התייחסות מסוימת לסוגיה.

בחוזר מס הכנסה 2/2001 - קווים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי, נכתב בפרק 3.2 בסעיף י"א כי "כספי המוסד יושקעו בהשקעה סולידרית, שלא תסכן באופן בלתי סביר את קרן ההשקעה (כגון אג"ח ממשלתי או קרן נאמנות שרוב נכסיה אג"ח)".

בהוראת ביצוע 19/2002 תוכנית ביקורת בתיק מוסד ציבורי, נכתב בסעיף 3.4.2 השקעות בשוק ההון: "בעקרון מוסד ציבורי המשקיע עודפי כספים בשוק ההון, אמור להשקיעם בהשקעות סולידיות. השקעות בניירות ערך ובכלים פיננסיים אחרים, בעלי סיכון גבוה טומנות בחובן נטילת סיכון שהיא מסממניה של פעילות עסקית או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בהתאם לרוח הפסיקה".

על מנת לבחון אם תיק ההשקעות של המוסד אכן סולידית, יש להתייחס לנקודות הבאות:

1. השקעה באג"ח ממשלתי וקרן נאמנות נתפסת כהשקעה סולידית.
 2. בהשקעה במניות יש להבחין בין מניות שנתקבלו במתנה והמוסד הציבורי מממש אותן בחלקים על מנת לממן פעילותו או מניות שהמוסד מחזיק תקופה ארוכה, לבין מניות שתקופת האחזקה בהן קצרה.
 3. תיק השקעות הכולל השקעה במניות בשעורים מהותיים מעל 50% מסך ההשקעה, ותדירות המכירות והקניות הינה גבוהה - יופרד וייחשב כהכנסה מעסק וימוסה.
 4. השקעות בכלים פיננסיים אחרים ייבדקו הן לגופן והן ביחס למשקלן בסך תיק ההשקעות.
 5. השקעה במניות של חברה עסקית המעניקות שליטה כמשמעותה בסעיף 9(2) לפקודה מחייבות בדיקה של החברה בה השקיע המוסד על מנת לבדוק אם ההשקעה הנה בעלת סיכון גבוה, הושפעה מיחסים מיוחדים ואם יש סיכוי לקבל בעתיד דיווידנדים מהחברה הנשלטת.
 6. השקעת סרק, שאיננה על בסיס כלכלי, תיבחן במישור השימוש בכספי המוסד ציבורי שלא למטרה ציבורית ובהתאם לגודלה תישקל שלילת מעמדו של המוסד.
- המטרה העיקרית בסעיף היא לקבוע מתי ניתן למסות הכנסות מהשקעות במוסד ציבורי ולא דווקא לעצם ההשקעה בהן. המסקנה העולה מהנחיות אלה היא שניתן להשקיע בכל אפיק השקעה. יש סיכון שהתשואה תהיה חייבת במס במקרים חריגים ובכל מקרה ההשקעה צריכה להיות סולידית וללא סיכון שאינו סביר.

4. מוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה

מוסדות בעלות אישור לעניין סעיף 46, נדרשים לחתום על כתב התחייבות הכולל סעיף שבו מתחייב המוסד כלהלן: "לא להחזיק כספי המוסד אלא בפקדונות בנקאיים, באג"ח ממשלתי, או בקרנות נאמנות שרוב נכסיהן אג"ח ממשלתי". על כן, מוסד שאישורו מתחדש כאמור לעיל או מוסד שמגיש לראשונה בקשה לאישור לפי סעיף 46 צריך להביא בחשבון שהוא מתחייב לגבי אפיקי ההשקעות של המוסד.

על אף דרישה זו, בכתב ההתחייבות לעניין סעיף 46 לפקודה הוציאה מחלקת המלכ"רים בנציבות מס הכנסה חידושים במוסדות ציבור לעניין סעיף 46 לפקודה, הכולל הגמשת הקריטריונים להשקעות עודפי כספים.

בהתאם לרפורמה, נקבעו קריטריונים להשקעת עודפי כספים בדומה לכללים שנקבעו בתוספת השלישית של חוק החברות (תיקון מס' 23) ושאומוצו בחוזר מס הכנסה 9/2015. בהתאם, יהיו מוסדות ללא כוונת רווח רשאים להשקיע את עודפי הכספים כמפורט:

השקעות סולידיות וללא גמישות כפי שפורטו בתוספת השלישית של חוק החברות "דרכי השקעה של קרן לתועלת הציבור" בסעיף 2.

2(א) הכספים העודפים של קרן יושקעו באחד או יותר מאלה:

- (1). איגרות חוב שהנפיקה המדינה או שהיא ערבה לפירעון
- (2). פיקדונות בנקאיים בשקלים חדשים צמודי מדד ונושאי ריבית או נושאי ריבית בלבד
- (3). תכניות חיסכון בנקאיות בשקלים חדשים צמודות מדד ונושאות ריבית
- (4). פיקדונות בנקאיים הנקובים במטבע חוץ או הצמודים למטבע חוץ
- (5). תכניות חיסכון בנקאיות צמודות מטבע חוץ
- (6). איגרות חוב סחירות שאינן להמרה, אם ההשקעה מדורגת לפחות בדירוג A – A2
- (7). קרנות נאמנות שכל נכסיהן מושקעים באחת או יותר מן הדרכים המפורטות בסעיפים (1), (2), (4) או (6) לעיל.

- 2(ב) קרן לא תשקיע בניירות ערך של מנפיק אחד בשיעור של יותר מ-20% מהשווי הכספי של הכספים העודפים (להלן – השווי הכספי); עלה השווי הכספי על הסכומים המפורטים להלן – תקבע הקרן כי ההשקעה בתאגיד אחד, בפיקדונות, בתוכנית חיסכון וכן בניירות ערך שהנפיק התאגיד, לא תעלה על השיעורים הנקובים לצידם:
1. מיליון שקלים חדשים – 50% מהשווי הכספי.
 2. עשרה מיליון שקלים חדשים – 25% מהשווי הכספי.

מוסד שמינה ועדת השקעות:

התוספת השלישית מאפשרת מינוי "ועדת השקעות", בכפוף להגבלות של סעיף 27 לחוק הנאמנות, תשל"ט-1979, ולפיו שר המשפטים רשאי לקבוע בתקנות דרכי השקעה שיהיו חובה על נאמן של הקדש ציבורי.

2(ג) מונתה לקרן ועדת השקעות לפי הוראות תוספת זו, יושקעו הכספים העודפים של הקרן באמצעות ועדת ההשקעות ועל פי בחירתה.

במוסד שבו מונתה ועדת השקעות פנימית:

ועדת השקעות פנימית של מוסד ציבורי שמרבית חבריה הם בעלי כשירות (ראו להלן), המנויה בסעיף 3(ג) לתקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי) תשס"ד-2004, תהיה רשאית להשקיע עד 10% מההשקעות הארגון גם במניות.

במוסד שבו מונתה ועדת השקעות חיצונית:

בתקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי), תשס"ד-2004, נקבע כי אם קיימת ועדת השקעות חיצונית (שאינן בין חבריה לבין המלכ"ר כל זיקה), ניתנת לארגון אפשרויות ההשקעה רחבות יותר: השקעה במניות סחירות, באיגרות חוב סחירות בדירוג נמוך מהאמור בפסקת משנה (א') או בכתבי אופציה, ובלבד שההשקעה הכוללת בהם לא תעלה על 20% מן השווי הכספי של תיק ההשקעות, וההשקעה בכתבי אופציה לא תעלה על 10% מן השווי כאמור.

בעלי כשירות לפי סעיף 3(ג) לתקנות הנאמנות (דרכי השקעת כספי הקדש ציבורי) תשס"ד-2004 - חברי ועדת ההשקעות יהיו בעלי מומחיות שעסקו בתחום מומחיותם במשך שנתיים לפחות לפני מינויים לוועדת ההשקעות.

לעניין זה, "בעל מומחיות" יהיה כל אחד מאלה:

1. בעל תואר אקדמי בכלכלה, בחשבונאות או במינהל עסקים ממוסד להשכלה גבוהה, או בעל תואר אקדמי כאמור ממוסד אקדמי מחוץ לישראל שהוא גם בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים.
2. בעל רישיון ראיית חשבון בישראל.
3. בעל רישיון יועץ השקעות או מנהל תיקים.

במינוי ועדה פנימית יש לשים לב לנקודות הבאות:

1. בוועדה פנימית חלה אחריות אישית על חברי הוועד ועל חברי ועדת הכספים (להבדיל מאנשים חיצוניים).
2. מינוי ועדה פנימית מאפשר חיסכון בעלויות הכרוכות בהתקשרות עם ועדת השקעות חיצונית - עלות שאינה נדרשת אם חברי הוועדה הם חברי הוועד המנהל או ועדת הכספים.

5. סיכום

מבחינה מהותית ניתן לראות בתפקידו של חבר ועד בעמותה או דירקטור בחל"צ תפקיד זהה לנאמן בהקדש ציבורי, ואחריותם דומה. יתר על כן, יש גישה הטוענת שכל תרומה מוגבלת היא בעצם סוג של הקדש ציבורי, ולכן מן הראוי שאותם כללים ודרכי השקעות החלים על נאמן בהקדש ציבורי יחולו על עמותות וחל"צים.

עמותות וחל"צים המוגבלים בשל כתב התחייבות עליו חתמו, יכולים לבקש מרשות המסים הקלה בהתאם לנייר עמדה שפורסם על ידי רשות המסים, ובמועד החידוש לבקש לשנות את נוסח כתב ההתחייבות בהסכמת רשות המסים - דבר שיאפשר למוסדות להשיג תשואה גבוהה יותר, ועם זאת בצורה אחראית, תחת סיכון נמוך ותוך השקעה סולידית.

פרק 10 - תרומות בשווה כסף

תוכן העניינים:

1. כללי
2. רישום הנכסים שנתקבלו כתרומה
3. הטיפול חשבונאי - אופן ההצגה בדוחות הכספיים
4. כללי החשב הכללי בנושא תרומות בשווה כסף, לרבות עבודת מתנדבים
5. היבטי מס הכנסה
6. היבטי מס ערך מוסף
7. תרומה שכנגדה התקבלה תמורה חלקית

1. כללי

אלכ"רים רבים מקבלים ציוד או שירותים כתרומה, הן מגורמים פרטיים והן מחברות וארגונים, החל בפריטי יד שנייה לצורך חלוקה לזקקים, ועד לפריטי אמנות שנתרמים על ידי אמנים מפורסמים לצורך אחזקתם או מכירתם במכירה פומבית, או מכשיר רפואי יקר ערך שנתרם לבית חולים. קבלת תרומות בשווה כסף בידי אלכ"ר היא סוגיה הנבחנת בהיבטים שונים – חשבונאית, מיסויית ועוד, על כך נפרט בפרק זה.

2. רישום הנכסים שנתקבלו כתרומה

- עמותה/חל"צ חייבת לנהל ספר כרוך שבו יירשמו נכסים שהתקבלו כתרומות או כמתנות. הרישום יכלול את שם הנותן או התורם, תיאור הנכס שהתקבל ומועד קבלתו. ההגדרה המקובלת ל"נכס" לפי פקודת מס הכנסה היא "כל רכוש, זכות, טובת הנאה, בישראל ומחוצה לה".
- ככל שפרטי פקודת היומן בהנהלת החשבונות יפורטו כאמור, כרטיס ההכנסות מתרומות נכסים יכול להוות רישום בספר כרוך.
- במסגרת הדוח השנתי שמגיש המוסד הציבורי בדבר הכנסותיו והוצאותיו (טופס 1217/א בדבר "תרומות בשווה כסף שהתקבלו מאדם אחר"), עליו לדווח גם על תרומות והשתתפויות בשווה כסף שהתקבלו בידו מאדם אחר.

3. הטיפול החשבונאי - אופן ההצגה בדוחות הכספיים**3.1. כללי**

באוגוסט 2020 פירסם המוסד הישראלי לתקינה בחשבונאות את תקן חשבונאות מספר 40 – כללי חשבונאות ודיווח כספי על-ידי מלכ"רים ועודכן בנובמבר 2021. התקן מחליף את הנוסח המשולב של גילוי דעת 69.

בין היתר, התקן עוסק באופן הרישום של נכסים שהתקבלו ללא תמורה ומתאים את ההוראות בנושא לתקינה האמריקאית. בנוסף, בעדכון התקן הוגדרו מחדש התנאים להכרה בשירותים שהתקבלו ללא תמורה. וכפי שיפורט להלן.

3.2. נכסים שהתקבלו ללא תמורההכרה בנכסים שהתקבלו ללא תמורה

נכסים שהתקבלו ללא תמורה או שהמלכ"ר שילם עבורם תמורה חלקית בלבד **ייכללו** בדוחות הכספיים על פי השווי ההוגן שלהם למועד קבלתם, אם:

1. הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר, וכן
2. ניתן להעריך באופן מהימן את שווי ההוגן.

מאותו מועד ואילך ייחשב השווי ההוגן כעלות הנכס.

אם לא ניתן לאמוד באופן מהימן את השווי ההוגן של נכסים שהתקבלו ללא תמורה, המלכ"ר יציין עובדה זו בביאורים לדוחות הכספיים.

הצגה של נכסים שהתקבלו ללא תמורה בדוחות הכספיים

תקן 40 יצר שינוי באופן ההצגה של נכסים קבועים שהתקבלו ללא תמורה, השווי ההוגן של הנכסים יוכר כנכס ברכוש הקבוע וכהכנסות בסעיף נפרד בדוח על הפעילויות, ולא כבעבר - רישום ישירות לנכסים נטו.

נכסים המיועדים לצריכה שוטפת שהתקבלו ללא תמורה יוכרו הן כהכנסות והן כהוצאות בדוח על הפעילויות.

3.3. שירותים שהתקבלו ללא תמורה

מלכ"ר **רשאי** לכלול בדוחות הכספיים שלו שירותים שהתקבלו על ידו ללא תמורה כהכנסות וכהוצאות או כנכסים על פי השווי ההוגן בהתקיים שלושת התנאים הבאים:

1. השירותים הם בעלי ערך כספי מהותי על בסיס כולל ביחס להיקף הפעילות של המלכ"ר.
2. ניתן להעריך את השווי ההוגן של השירותים באופן מהימן.
3. השירותים חיוניים לפעילויות הרגילות של המלכ"ר, ואילו לא היו מתקבלים, היה המלכ"ר נאלץ לרכוש בתמורה, או שהשירותים היו יוצרים או מגדילים נכס לא פיננסי.

גם כאן, בהתאם לתקן 40 נקבע שינוי, כי אין חובה שהשירותים שהתקבלו הם מסוג הדורש מיומנות, כבעבר, אלא שככל שהשירותים חיוניים לפעילויות הרגילות של המלכ"ר ובהתקיים יתר התנאים לעיל - ניתן להכיר באותם שירותים בדוחות הכספיים.

3.4. ביאורים לדוחות הכספיים

בביאורים לדוחות הכספיים יינתן גילוי לפרטים הבאים בדבר נכסים או שירותים שהתקבלו ללא תמורה:

1. תיאור של מסגרת הפעילות שבה נעשה שימוש בנכסים ובשירותים שהתקבלו.
2. תיאור מילולי ו/או כמותי המתייחס לטבעם והיקפם של הנכסים או השירותים שהתקבלו ללא תמורה.

4. כללי החשב הכללי בנושא תרומות בשווה כסף, לרבות עבודת מתנדבים

4.1. כללי

החשב הכללי מתייחס להכנסות והוצאות בשווה כסף ולשווי עבודת מתנדבים, ומציג הוראות לצורך הכרה באותן הכנסות והוצאות בהקשר לתבחינים שונים וכפי שיפורט בהמשך.

להלן תנאים כלליים להכרה בהכנסות והוצאות בשווה כסף או שווי עבודת מתנדבים:

1. במבחינת התמיכה הנוגעים לעניין, נקבע כי ניתן להכיר בהכנסות ובהוצאות שהן שוות כסף או בשווי עבודת מתנדבים, ובכפוף להוראות המבחינים.
2. ההכנסות וההוצאות בשווה כסף או שווי עבודת המתנדבים מופיע בדוחות הכספיים המבוקרים של המוסד.
3. מוסד הציבור ניהל רישום של המתנדבים ושעות עבודתם ולעניין הכנסות והוצאות בשווה כסף, רישום ואסמכתאות על קבלתן, לפי העניין, באופן המאפשר פיקוח ובקרה.
4. שווי עבודת המתנדבים לא יעלה על שכר המינימום.

4.2. הכרה בהכנסות והוצאות בשווה כסף או שווי עבודת מתנדבים לעניין פעילות נתמכת

הכנסות והוצאות שוות כסף או שווי עבודת מתנדבים יכול שיוכר לעניין חישוב עלות הפעילות הנתמכת ושיעור המקורות העצמיים בהתקיים התנאים כמפורט מעלה – תנאים להכרה בהכנסות והוצאות בשווה כסף או שווי עבודת מתנדבים, סעיף 4.1 כללי.

בכל מקרה, התמיכה תינתן רק בגין הוצאה כספית שהוציא המוסד בפועל.

4.3. שיעור הוצאות הנהלה וכלליות

בהתאם לכללי החשב הכללי קיימת הגבלה על שיעור הוצאות הנהלה וכלליות של מוסד ציבור ביחס למחזור הכנסותיו השנתי. נקבע שיעור שולי מרבי של הוצאות הנהלה וכלליות ממחזור ההכנסות, וכן הוראות לסיווג הוצאות הנהלה והכלליות לעניין זה.

לצורך חישוב מחזור ההכנסות השנתי יובאו בחשבון הכנסות בשווה כסף, וכן שווי עבודת מתנדבים, ובלבד שהתקיימו התנאים להכרה באותם הכנסות, כאמור בסעיף 4.1, תנאים להכרה בהכנסות והוצאות בשווה כסף או שווי עבודת מתנדבים. זאת, אף אם לא נקבע במבחינת התמיכה הנוגעים לעניין כי ניתן להכיר בהכנסות ובהוצאות שהן בשווה כסף או בשווי עבודת מתנדבים.

5. היבטי מס הכנסה**5.1. תרומת נכס מתוך נכסי העסק****בהתאם לפקודת מס הכנסה, העברה/הענקה/מתנה של נכס נכללת בהגדרת המונח "מכירה".**

כ"נכס" לעניין זה נחשב כל רכוש (מקרקעין או מיטלטליו) וכל זכות או טובת הנאה, בין בישראל ובין מחוץ לישראל, למעט:

1. מיטלטליו המוחזקים על ידי יחיד לשימושו האישי
2. מלאי עסקי
3. זכות חזקה במקרקעין המשמשים לצורכי מגורים
4. זכויות במקרקעין כמשמעותם בחוק מס שבח מקרקעין (כהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה).

בסעיף 97(א)4 לפקודת מס הכנסה, נקבע כי **מתנה הניתנת למוסד ציבורי (כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה) פטורה ממס רווח הון.**

לעניין הטבת המס - זיכוי במס בגין התרומה - הרי שההטבה תינתן רק אם "המתנה" ניתנה למוסד ציבורי בעל מעמד מכוח סעיף 46 לפקודת מס הכנסה.

לצורך קבלת הזיכוי במס הכנסה נדרש התורם להציג קבלה מקורית בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם וכן לצרף הערכת שמאי לקבלה לצורך קבלת הזיכוי.

אם ביקש התורם זיכוי ממס במקביל לפטור מרווח הון או שבח יופנה המקרה לרפרנט מקצועי בנציבות. לפי עמדת נציבות מס הכנסה, במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם.

נציין כי במידה שמדובר בתרומה של מקרקעין, יש לפנות לסעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), הקובע כי **מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי פטורה ממס.** במקרה זה, "מוסד ציבורי" ייחשב מוסד שאושר לעניין סעיף 46 לפקודה, או שאושר לעניין סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. לפי עמדת נציבות מס הכנסה, גם במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם.

5.2. תרומת מלאי עסקי

בהתאם לסעיף 85(א) לפקודת מס הכנסה, העוסק בעניין מכירת מלאי - תרומה של מלאי עסקי כמוה **כמכירה** כששווי המכירה יהיה מחיר השוק של המלאי **והתורם יחויב במס** בגין הרווח הנובע מה"מכירה". במידה שהמוסד מקבל התרומה מוכר כ"מוסד ציבורי" לעניין סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, התורם יקבל זיכוי במס. בתרומת מלאי עסקי לא קיים פטור ממס על הרווח מה"מכירה", זאת בשונה מתרומת נכס מנכסי העסק כאמור לעיל.

5.3. עבודת מתנדבים

נקבע כי מתן שירותים בהתנדבות למוסד ציבורי (השקעת שעות עבודה או מתן שירות מקצועי בהתנדבות) **לא יוכר כתרומה בידי המתנדב**, ועל כן לא יותר בזיכוי במס ומנגד, גם לא ייחשב הכנסה חייבת במס בידי המתנדב.

6. היבטי מס ערך מוסף**6.1. תרומת נכס מתוך נכסי העסק****בהתאם לסעיף 1 בחוק מע"מ הגדרת המונח "מכר" לעניין נכס כוללת בין היתר - נתינתו במתנה.**

במקרים שבהם מדובר בעוסק שהעניק **כתרומה למלכ"ר נכס מתוך נכסי העסק, העוסק יחויב במס ערך מוסף.** מחיר העסקה החייבת במע"מ יהיה בגובה השווי ההוגן של הנכס שנתרם.

משכך, **על המלכ"ר להוציא לעוסק קבלה** בגובה השווי ההוגן של הנכס בתוספת מע"מ, כלומר בדיוק בסכום שמופיע בחשבונית המס שהוציא לו העוסק התורם. במידה שלא ניתן לקבוע את השווי ההוגן של הנכס, ייקבע מחיר העסקה לפי עלות הנכס בתוספת הרווח המקובל באותו ענף.

6.2. תרומת נכס שלא ניתן למכירה על ידי העוסק, או המיועד להשמדה

במקרים שנתרם למוסד ציבורי נכס חסר ערך עבור העוסק, **מחירו של הנכס הנתרם ייקבע לפי מחיר אפס**, כלומר העוסק לא יחויב בפועל במע"מ, וכמו כן, יש להתייחס למס התשומות שנוכה בעבר על ידי העוסק בעת רכישת הנכס כמס שנוכה כדין, ואין לדרוש מהעוסק להשיב את מס התשומות שנוכה כאמור. זאת, **רק במידה שמתקיימים כל התנאים** שנקבעו בהוראת פרשנות בנדון של רשות המסים 1/2003 - "תרומות בידי עוסקים - היבטי החבות במע"מ". בין היתר, נקבעו התנאים שהטובין לא יועדו מראש לתרומה, אלא שימשו במקור כמלאי עסקי/ציוד, הטובין הם פגומים, מדובר במוסד ציבורי שמטרתו הציבורית היא סעד, יש לצרף אישור רואה חשבון בנדון וכו'.

6.3. תרומת מלאי עסקי רגיל

העוסק יהיה חייב במע"מ ומחיר העסקה יהיה מחיר העלות של המלאי או מחיר ייצורו, וזאת בהתקיים התנאים שנקבעו בהוראת הפרשנות האמורה לעיל, למעט עניין הפגומים.

6.4. תרומת שירות

מתן שירות שלא בתמורה אינו נכלל בהגדרת המונח "שירות" בחוק מס ערך מוסף. משכך, מתן שירותים על ידי עוסק ללא תמורה למלכ"ר **אינו מהווה עסקה החייבת במס** על פי חוק המע"מ, ועל כן העוסק אינו חייב במס ערך מוסף.

7. תרומה שכנגדה התקבלה תמורה חלקית

7.1. תרומה במסגרת מכירה פומבית או אירוע גיוס כספים

קיימים מקרים שבהם תורם שילם סכום כסף לאלכ"ר במסגרת אירוע התרמה, אולם לא כל הסכום ששולם מייצג את התרומה, אלא התורם מקבל תמורה כלשהי. כך לדוגמה, אדם ששילם סך של 500 דולר במהלך מכירה פומבית מקבל לידו את הפריט שרכש; ואדם ששילם 300 ש"ח בעד אירוע תרבותי שאירגנה העמותה במסגרת ערב גיוס כספים נהנה מהאירוע ומקבל בתמורה הופעת אמן.

במקרים כאמור ישנן למעשה שתי פעולות נפרדות:

1. מכירת שירותים/טובין על ידי האלכ"ר - שווי הפעולה יהיה בגובה השווי הנאות של השירותים/הטובין שהתקבלו בידי התורם (פריט האומנות, מחיר אירוע התרבות ועוד).
2. קבלת תרומה בידי האלכ"ר - סכום התרומה יהיה בגובה ההפרש בין הסכום ששולם על ידי התורם לבין השווי הנאות של הטובין/השירותים שהתקבלו בידו (הערך הכספי של הטובין/השירותים שהיה נקבע אילו היה מדובר בעסקת חליפין רגילה).

האלכ"ר נדרש להפיק בגין כל אחת מהפעולות קבלה נפרדת (קבלה רגילה וקבלה בגין תרומה).

במידה ושווי התמורה נמוך מ-200 ש"ח והוא זניח יחסית לסכום ששולם כתרומה, ייחשב כל הסכום ששולם כתרומה.

באשר לטובין שהתקבלו בידי אלכ"ר כתרומה לצורך מכירתם במכירה פומבית, הרי שהטובין התקבלו כתרומה ולכן נדרש האלכ"ר להוציא קבלה בגין תרומה עבור התורם שתרם את הנכסים וזאת בגובה השווי ההוגן של הטובין שהתקבלו.

7.2. תרומה במסגרת השתתפות בהגרלה

שיטה נפוצה לגיוס כספים על ידי אלכ"ר היא עריכת הגרלה או משחק מזל אחר, שבעד ההשתתפות בהם נדרש לשלם סכום מסוים שמוצג על ידי האלכ"ר כתרומה.

ככלל, במקרים האמורים בהם מוגרל פרס רב ערך (כגון מכוננית, מוצרי חשמל וכו') הסכום ששולם לא ייחשב תרומה מבחינת מס הכנסה, מאחר שמדובר ברכישת זכות להשתתף בהגרלה, ועל כן לא יותר זיכוי בגין תרומה, אלא אם הפרס הצפוי בעל ערך מועט וסמלי.