

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה
הטבת מס לתורמים: נושאים לדיון ולשינוי

ניסן לימור

נייר עמדה

פברואר 2012

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

הטבות מס לתורמים: נושאים לדיון ולשינוי

ניסן לימור*

תקציר

מדינות נוהגות לתת הטבת מס לארגוני החברה האזרחית כדי לעודד את פעילותם כמקדמים את הלכידות והסולידריות החברתית וכספקי שירותים חברתיים. הסדרי המס, הניתנים לארגונים ולתורמיהם, נועדו להעמיד משאבים אזרחיים לפעילויותיהם לתועלת הציבור. ישראל אינה שונה בעניין זה וקיים הסדר בדיון באשר להטבות מס לארגונים ולתורמיהם. עם זאת, ההסדר הקיים בישראל שונה ממדינות אחרות ומידת התמרוץ בו נמוכה. נבקש להלן לבחון את השונות, משמעותה והסדרים חילופיים אפשריים.

ההסדר הנוהג בישראל מתבסס על שני סעיפים בפקודת מס הכנסה: [א] סעיף 9 (2) – המקנה לארגון המוכר כ'מוסד ציבורי' פטור ממס מהכנסות שאינן מעסק; [ב] סעיף 46 – מאפשר לתורם, שתרם למוסד ציבורי שהוכר לפי סעיף 46, ליהנות מזיכוי מס.

החוק וההוראות בישראל אינם מקנים את זכות ההטבה לתורם בשל מעמדו של הארגון כ'מוסד ציבורי', כי אם, מתנים זאת בקבלת אישור נוסף. קרי - הליך דו-שלבי: תחילה על הארגון להיות מוכר כ'מוסד ציבורי' (לפי סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה), ובנוסף, עליו לקבל אישור לעניין סעיף 46, מוועדת הכספים של הכנסת. הליך זה יוצר שני סוגי 'מוסד ציבורי' – זה הנהנה מיכולת להעניק הטבת מס לתורמיו וזה שאינו. ההחלטה לגבי מי ייחנה ומי לאו, נתונה בידי ועדת הכספים – מוסד פוליטי. הליך מסוג זה, התנייה וגושפנקא של גוף פוליטי, אינה מקובלת במדינות העולם.

כיום, רשומים כ-33,000 עמותות, אולם, רק לכ-4,500 מהן יש אישור על פי סעיף 46. כלומר, רק לכ-14% מהן יש מעמד המקנה לתורמיהם הטבת מס. גם אם ננכה את הארגונים הבלתי פעילים, עדיין נקבל תת-אוכלוסייה, חלקית וקטנה ביחס לכלל הארגונים, שתורמיהם ייהנו מהטבת מס.

קיימים היבטים אחרים המטילים מגבלות על הפעילות, מקשים על ארגון ליהנות מתרומות ומתורם לקבל את ההטבה. בנוסף, נוסחת ההטבה, נוסחה אחידה, שאינה מבחינה בין סוגי תורמים, היקף התרומה וכיוצא באלה, אינה ממוקדת יעדים ועל כן אין בה כדי למצות את יכולת הנתנה של תורמיהם למיניהם.

* ראש המכון לאחריות אזרחית, המרכז ללימודים אקדמיים, אור יהודה; עמית מחקר בכיר ויו"ר פורום ון ליר למגזר השלישי, מכון ון ליר בירושלים.
** אני מבקש להודות לעו"ד נוי ברניט על התייחסותו המלומדת והערותיו לטיטת המאמר.

סיוע לארגוני החברה האזרחית ותורמיהם

התפישה המקובלת, במדינות העולם הדמוקרטי, גורסת כי סיוע לארגוני החברה האזרחית והמגזר השלישי, הם חלק מחובתה של מדינה לעודד אזרחים ליטול חלק פעיל בעשייה לקידום נושאים משותפים, לפעול למען הזולת, לסייע לנזקק ולחזק את הסולידאריות החברתית (Cohen & Arato, 1999; Seligman, 1992). פעילויות מסוג זה נדרשות לאמצעים. היותו של כשל שוק המונע מהארגונים גיוס מימון בשוק ההון הרגיל, מצריך את מעורבות המדינה (Hansmann, 1980). דרכה של ממשלה לסייע לארגונים ולתורמיהם כמגזר, שלא באמצעות החלטות נקודתיות העשויות להיות מושפעות מהקשרים פוליטיים, היא באמצעות מנגנון המס (Gronbjerg, 1998).

לממשלות עניין בפעילותם של ארגונים העונים על צרכים אותם אין המדינה יכולה או מעוניינת לספק באופן ישיר, או בכלל. מבחינתה, לארגונים אלה יתרון בהיותם קרובים לשטח, פועלים מתוך מניעים ערכיים ועלות השירותים המסופקים על ידם, נמוכה (Anheier, 2005). העלות הנמוכה היא תוצאה של היעדר כוונת רווח, הפעלת מתנדבים ויכולת לגייס תרומות המסייעות בפיתוח השירותים ובמימוןם (Weisbrod, 1988; 8).

מנגד, יש הגורסים כי במתן הטבות מס לפילנתרופיה, גוברת יכולתם של פרטים להשפיע באמצעות ממונם, באופן ישיר או עקיף, על סדר היום הציבורי ועל מקבלי ההחלטות. קרי – נפגעים סדרי השלטון ונפגמת יכולתם של נבחרים הציבור לקבל החלטותיהם בהתייחס לרצון בוחריהם במשימתם הציבורית (Benshalom, 2009). טענה זאת נדחית על ידי הסבורים כי עניינה של הדמוקרטיה אינו השלטת רצון הרוב, כי אם, לא פחות חשוב מכך, שמירת זכויות המיעוט ומתן מענה הולם לצרכיהם. בעת הנוכחית, בעידן של רב-תרבותיות, בתקופה בה הציבור מבקש להיות שותף להחלטות באשר לחייו ולחיי ילדיו, נדרשת הפעילות האזרחית על מנת לקיים חברה תוססת, העוזרת לפרטיה ומקדמת את רווחת הכלל. בלא שיתוף הציבור, ממשלה לא תוכל לתת את כל המענים ותתקשה להיענות באופן מיטבי לאינטרס הציבורי במשמעותו הרחבה (Henton et al., 1997; Kemmis & McKinney, 2011). הניסין מוכיח כי אותן מדינות בהן קיים אמון ושיתוף פעולה בין מגזרי, הן המדינות המשגשגות, כלכלית וחברתית¹.

הכלכלן האוסטרי יוזף שומפטר (Schumpeter, 1996; Roodman, 1998: 246), כתב בשעתו כי הכרת המימון הציבורי ודרכי הקצאתו, הם נקודת פתיחה ראויה להבנת חברה. רוחה של חברה, רמת תרבותה, המבנה החברתי והמדיניות הננקטת על ידי הממשלה, משתקפים דרך המימון הציבורי באותה מדינה. המימון הציבורי איננו אלא הביטוי לאופן בה מחלקת מדינה את משאביה בין האזרחים, בהווה ולעתיד, כיצד מופנים אמצעיה הכלכליים והחברתיים לחברה, למגזרים או לקבוצות מסוימות בה; כיצד מכוון המימון הציבורי לקדם את רווחת הפרט, החברה או פלחים בה. סוגיית הטבות המס לארגוני המגזר השלישי ולתורמיהם להם, מהווה אספקלריה לבחינת המדיניות השלטונית כלפי החברה והבנת מערכת היחסים בין השלטון לחברה.

כאמור, מדיניות המס משקפת מדיניות ציבורית במובנה הרחב. תורמים מבקשים כיום להיות מעורבים, לתמוך בנושאים בעלי חשיבות ציבורית המוכרים ככאלה (Aitamurto, 2011), לצורך כך הם מבקשים לקבל איתות לגבי המדיניות הציבורית ועמדתה של הממשלה כלפי נושאים אלה

¹ דוגמה לכך ניתן היה לראות בסדרת הפרסומים שהופיעה לאחרונה בעיתונות לגבי מדיניות סקנדינביה ודרכי התמודדותן עם אתגרי המאה ה-21.

או אחרים. מדיניות המס מהווה עבורם אחד ממנגנוני האיתות להם הם מצפים.

לסיום דיון זה נציין את סוגיית היחסים בין כספי ציבור לכספי תרומות. יש הטוענים כי קיים מתאם בין השניים. מחקרים שנעשו לא הצליחו להוכיח באופן חד משמעי את מהות הקשר, את הגורמים המשפיעים או את מידת ההשפעה ההדדית, אם בכלל (לימור, 2009א). במחקר שערכה אסנת חזן (חזן, 2010), נמצא כי בעוד שמדיניות המס בישראל, כפי שהיא משתקפת מהסדרי הטבות המס לתורמים, הייתה אפקטיבית לגבי גידול בהיקף התרומות של תורמים שכבר תרמו בעבר, אותה מדיניות לא הייתה אפקטיבית לתמרץ כניסת תורמים חדשים. קרי – המדיניות הקיימת וההסדרים אין בהם כדי למשוך תורמים נוספים ולהגדיל בכך את הנתינה.

הטבת מס לתרומות במדינות זרות

כאמור, מדינות בעולם נוהגות לתת הטבת מס בגין תרומות לארגוני צדקה מתוך הכרה בחיוניות מפעלי הצדקה שארגונים אזרחיים ודתיים, מקיימים לתועלת החברה, המדינה ותושביה. מתן הטבת המס מעוגן בחוקי המס, כאשר כל מדינה ושיטתה מבחינת הגופים, התורמים, מהות התרומה, המטרות, הפעילויות, ההסדרים המזכים בהטבות המס, כמו גם, נוסחאות שונות לקביעת סוג ההטבה ושיעורה (לימור, 2009א). הטבת מס אינה נתפסת כמענק עקיף לארגון מסוים, כי אם, חלק מסייעה של מדינה לפיתוח ולעידוד החברה האזרחית והמגזר השלישי. לפיכך, אין לראות בהטבת המס כתקציב מיועד להשגת מטרה ספציפית. אדרבא, היכולת לגייס תרומות מאפשרת יזמות וחדשנות בקרב הארגונים החברתיים. ככל יוזמה, עסקית כחברתית, קיים סיכון ואין וודאות לגבי ההצלחה. החשש מאי-הצלחה או אי-השגת היעדים במלואם, אינן עילות שלא לעודד ארגונים צעירים ויזמיים.

הטבות מס לתורמים הוא שדה נרחב, הנחלק בחוקי המס של המדינות השונות לסוגי תורמים, תוך הבחנה בין תורם פרטי לתורם מוסדי. חוקי המס מתבססים על גישה כלכלית המניחה כי אדם פועל באופן רציונאלי ולפיכך, היקף נתינתו יהא תלוי בעלותה. הטבות מס מכוונות לשני מישורי השפעה: ראשון - על ידי מתן הטבת מס, הממשלה 'מוזילה' את מחיר התרומה לפרט (*price effect*); שני – הטבות מס מגדילות את ההכנסה הפנויה ומאפשרות לפרט להגדיל את נתינתו ללא שיפגע ברווחתו (*income effect*). מידת הגמישות של כל אחד משני אלה, אינה זהה. שילוב נכון של שני משפיעים אלה, יכול להניב את התוצאה היעילה.

מדיניות ציבורית המבקשת לעודד פילנתרופיה, ממקדת את כליה באופן שיכוונו למיצוי פוטנציאל הנתינה בכל מגזר ובכל פלח באוכלוסייה, שכירים כעצמאים, בעלי הון ושכבות הביניים. מדיניות שכזו נדרשת לפיתוח מסלולים ותוכניות סיוע המתעדכנות מעת לעת. קביעת מדיניות לעידוד פילנתרופיה מתייחסת, בדרך כלל, לשני היבטים מרכזיים: הראשון, היותו של הגוף פועל ללא חלוקת רווחים לחבריו; השני, הפעילות היא לתועלת הקהילה, ציבור מסוים או הציבור בכללותו. מדיניות מסוימות כוללת גם את היבט ההתאגדות, כאשר קיימות שלוש מתכונות מקובלות: גוף לא מאוגד (unincorporated), גוף מאוגד בעל אישיות משפטית מוגבלת, וגוף מאוגד בעל אישיות

משפטית מלאה².

במדינות שנבדקו על ידינו לצורך מחקר זה, ובתוכן כל מדינות ה-OECD, ההחלטה באשר לזכאות התורם לקבלת הטבת מס בגין תרומתו הינה פועל יוצא של הכרת הארגון כארגון הפועל לתועלת הציבור (charity). פעילות לתועלת הציבור מוגדרת במגוון רחב של תחומי פעילויות³ וכוללת פעילויות בתחומי רווחה, חינוך, תרבות, אומנות, מדע, בריאות, איכות סביבה, ספורט, דת, זכויות אדם, טיפוח הדמוקרטיה וכיוצא באלה. שעה שהארגון הוכר, כל תרומה מזכה את התורם בהטבה, לפי הכללים שנקבעו בכל מדינה (ניכוי או זיכוי⁴, רצפה ותקרה⁵, שיעור מהמס החייב וכיוצא באלה כללים)⁶. התאגדות ארגון (כחברה, עמותה, הקדש וכדומה), אינה מקנה לו באופן אוטומטי מעמד כארגון הפועל לתועלת הציבור. על מנת לקבל מעמד זה נדרש הגוף לאישור מיוחד. במרבית המדינות אישור זה ניתן על ידי רשויות המס. הכלל הנוהג הוא שמשעה שהארגון הוכר כפועל לתועלת הציבור, חלים עליו חובות וזכויות מסוימים, ובכלל זה – תורמיו זכאים להטבת מס עבור תרומותיהם. אישור ארגון כפועל לתועלת הציבור, נעשה על ידי המערכת הממשלתית (כאמור, בדרך כלל רשויות המס), על פי הוראות החוק, בלא כל מעורבות של המערכת הפוליטית. מדינות אינן מקיימות הליך נוסף לארגונים שפעילותם הוכרה כפעילות לתועלת הציבור, שמשמעותו ייחוד של ארגונים מסוימים שרק התורמים יהיו זכאים להטבת מס.

מדינות אוסרות על ארגון שהוכר כפועל לתועלת הציבור (charity), לעסוק בפעילות פוליטית או לתמוך בפעילות פוליטית. פעילות פוליטית ומימונה מוסדרים בחוקים נפרדים. לעניין זה, פעילות פוליטית מוגדרת פעילות של מפלגה פוליטית, השתתפות פעילה במערכת בחירות, תמיכה במפלגה או במתמודד בבחירות. לפיכך, תורם לארגון אשר מקיים פעילות פוליטית, אינו זכאי להטבת מס. הניתוק מפעילות פוליטית יוצר חיץ חשוב בין המערכת הפוליטית לבין ההחלטה אם הגוף פועל או איננו פועל לתועלת הציבור.

רגולציה ופיקוח על ארגונים הפועלים לתועלת הקהילה או הציבור, נסמכת על התפישה כי על המדינה ליטול תפקיד בהגנה על הציבור בפני מעשים לא-ראויים של ארגונים הנהנים ממשאבי הציבור. המושג משאבי הציבור מתייחס לשלושה מובנים: הטבות מס, מענקים ותמיכות לארגונים;

² בישראל קיימת הנחה כי התאגדות היא תנאי הכרחי, אף כי אין הדבר כן. רשויות המס, לדוגמה, אינן מבחינות בהיבט זה. מבחינתן, דין אחד לתאגיד ול'חבר בני אדם'. חבר בני אדם נהנה מאותן זכויות וחובות כמו תאגיד, ואין הכרח להתאגד אלא אם כן קיימת סיבה משפטית או כלכלית לעשות כן. אף על פי כן, נראה כי הרשויות מעדיפות את הגוף הפורמאלי, את התאגיד על פני חבר בני אדם.

³ המושג 'צדקה' (charity) קיבל את הגדרתו המשפטית בעת החדשה במקרה הידוע בשם מקרה פמסל (Pensel's case, 1891). באותו מקרה קבע השופט הלורד מקנאגטן (Lord Macnaghten), כי צדקה פירושה: "Charity in its legal sense comprises four principle divisions: trusts for the relief of poverty; trusts for the advancement of education; trusts for the advancement of religion; and trusts for other purposes beneficial to the community, not falling under any of the previous heads". (AC 531 HL., 1891).

עד המקרה האמור, נהגו על פי החקיקה משנת 1601 (Charitable Uses Act). הרחבה של הגדרת מקרה פמסל, הייתה בתיקון לחוק הבריטי נעשה בעקבות דוח שהוגש לממשלה הבריטית (Nathan's Committee, 1952) והחקיקה משנת 1960 (Charity Act 1960). מדינות רבות אמצו את הפרשנות הבריטית לעניין הגדרת פעילות לתועלת הציבור של ארגון צדקה.

⁴ שתי שיטות עיקריות למתן הטבת מס לתורמים – 'ניכוי מס' (tax deduction) ו-'זיכוי מס' (tax credit). בדרך כלל, נהוגה שיטה אחת, אם כי, במדינות מסוימות נוהגים בשתייהן בהתאם למסלול, סוג או היקף התרומה.

⁵ מדינות בהן אין כלל רצפה או תקרה הן אוסטרליה, אירלנד ובריטניה. לעומתן - באיטליה, ארצות הברית, בלגיה, גרמניה, דנמרק, הולנד, יוון, ישראל, יפן, נורווגיה, ניו-זילנד, ספרד, פורטוגל, צרפת, קנדה ושווייץ, קיימות רצפה ו/או תקרה. קביעת רצפה נעשית בדרך כלל מטעמים מנהליים בעוד קביעת תקרה, נעשית מטעמי תקציב.

⁶ להרחבה ראו: לימור, 2009א.

הטבות מס לתורמים; תרומות מן הציבור. הרגולציה לגבי הקבוצה הראשונה – הטבות מס, מענקים ותמיכות לארגונים, כוללת היבטים מהותיים וטכניים. האחריות לקיומה של רגולציה זאת היא על המשרד המקצועי דרכו ניתנים ההטבה, המענק או התמיכה, מהותה אמורה להיות במסגרת התנאים המפורטים לכל תוכנית ומענק. אופייה של הרגולציה לגבי הקבוצה השנייה, שונה. במקרים אלה עיקרה של הרגולציה היא בקרה טכנית – האם ניתנה תרומה לגוף שזכאי לקבלה ומהי זכאות התורם להטבת המס. בקבוצה השלישית יש להבחין בין תרומות גדולות (מתורם בודד, קרן פילנתרופיה או תאגיד עסקי), לבין אסוף כספים קטנים מן הציבור הרחב. כאשר ארגון מקבל תרומה בסכום משמעותי הדבר נעשה מתוך הסכמה בין הצדדים. הסכמה זאת באה לידי ביטוי באופן ההתקשרות בין הצדדים ובמידת האמון שהם רוכשים האחד לשני. במקרים אלה, מקומה של הרגולציה, אם בכלל, הוא מועט. ההסכם שבין הצדדים הוא ככל הסכם אחר ולפיכך אין המדינה נדרשת למעורבות או לפיקוח, מעבר להוראות הדין הכללי החלים במשפט האזרחי. שונה המצב כאשר ארגון אוסף תרומות קטנות מן הציבור. במקרה זה, אין בידי האזרח התורם כלים לקיים הסדר 'חוזי' עם הארגון; ולפיכך, נוצר צורך במעורבות המדינה. מדינות נהגות לתת לעניין זה פתרון באמצעות חקיקה שעניינה הסדרת גיוס כספים מן הציבור, לרבות שידול לתרומה, קבלת תרומה, שימוש בה ודיווח⁷. במדינות שונות נהוג להסדיר גם את מעמדו של מגייס הכספים המקצועי.

נביא להלן דוגמאות ממספר מדינות.

ארצות הברית⁸ - התאגדות ארגוני החברה האזרחית והמגזר השלישי (nongovernmental - NGO - nonprofit organization), נעשית במסגרת חוק ההתאגדות של כל מדינה (state). היבטי המס ומתן הטבות מס, הם באחריות ובטיפול רשות המס הפדרלית (IRS). חוק המס האמריקאי (Internal Revenue Code -IRC), קובע כי ארגון מוכר כ'פטור ממס' (tax exempt organization), אם הוא עומד בתנאים שנקבעו בחוקי המס. תת סעיף (c)(3) 501⁹, שהוא הסעיף העיקרי תחתיו מקבלים מרב הארגונים את מעמד הפטור, מגדיר את הפעילויות המזכות את הארגון במעמד זה:

"Religious, Educational, Charitable, Scientific, Literary, Testing for Public Safety, to Foster National or International Amateur Sports Competition, or Prevention of Cruelty to Children or Animals Organizations".

שעה שארגון קיבל מעמד של 'פטור ממס' (tax exempt organization), חלות עליו חובות הקבועות בחוקי המסים ותורמיו זכאים להטבת מס בגין תרומותיהם לאותו ארגון.

⁷ בישראל אין כל הסדר בדין בעניינים אלה של שידול לתרומה או גיוס כספים. כל אדם או תאגיד רשאי לשדל לתרומה ולגייס כספים בלא שידוקק להסדרה חוקית כלשהי, לא לגבי העיסוק בגיוס כספים ולא באשר לדרכי פעולתו. מצב זה תמוה לנוכח הצורך בקבלת אישור שר האוצר מראש לקיום הגרלה.

⁸ להרחבה ראו: IRS (2010).

⁹ חוק המס האמריקאי (US IRC), מגדיר סוגי ארגונים ופעילויות המזכות בסוגי פטורים והטבות מס שונים, במסגרת מספר סעיפים: בסעיף (c) 501 כולל 28 תת-סעיף, בסעיפים (d),(e),(f),(k),(n) 501 ובסעיף (a) 521. להרחבה ראו: IRS (2012).

סעיף 170 של ה-US IRC, הוא הסעיף העיקרי המגדיר את הטבת המס להם זכאי תורם לארגון הפטור ממס ואת ההסדרים לקבלתו. החוק האמריקאי מבחין בין תורם עסקי לבין תורם פרטי¹⁰.

בריטניה¹¹ - גוף המבקש לפעול לתועלת הציבור, רשאי להתאגד במסגרת מספר חוקי התאגדות¹². לצורך קבלת מעמד של 'ארגון צדקה', עליו להירשם בנציבות ארגוני הצדקה (Charity Commission - CC)¹³, ולקבל מעמד של "charity". שעה שגוף נרשם בנציבות והוכר על ידי כזה, חלים עליו כללים וחביות שונים. ההגדרה של ארגון צדקה הפועל לתועלת הציבור קיבלה בבריטניה פרשנות והרחבה מאז דוח הוועדה בראשות הלורד נתן (Nathan Committee, 1952). אישור הנציבות מהווה אסמכתא למעמד הגוף כלפי רשויות המס. ארגון צדקה (charity), זכאי לפטור ממס על הכנסותיו, ולתורמיו ניתנת הטבת מס.

החוק הבריטי מבחין בין תורם עסקי לבין תורם פרטי (Business Link ;IR-64 ;HMRC-I). לגבי התורם הפרטי נעשית הבחנה בהתאם למסלול הנתינה – Gift Aid¹⁴, Payroll¹⁵, עיזבונות וצוואות¹⁶ או למהות התרומה (נכסי נדל"ן, ניירות-ערך וכדומה)¹⁷. מטרת ההבחנה בין המסלולים השונים היא למקד ולמקסם את הנתינה.

קנדה¹⁸ - התאגדות ארגון נעשית במסגרת חוק התאגדות¹⁹. קבלת מעמד של 'ארגון צדקה רשום' (registered charity), נעשה אצל רשויות המס (ה-Canadian Revenue Agency)²⁰. הגדרת הפעילות של ארגון צדקה דומה למטרות הכלליות לתועלת הציבור בבריטניה. ארגון הזכאי לקבל תרומה והתורם לו זכאי להטבת מס, הוא 'ארגון מאושר לקבלת תרומה' (Qualified donees), מעמד הניתן על ידי רשויות המס²¹. הגדרת 'ארגון מאושר לקבלת תרומה' מתייחסת למספר סוגי ארגונים, כאשר הראשון בהם הוא 'ארגון צדקה רשום'²².

החוק הקנדי מגביל סוגי ארגונים מלקבל מעמד של 'ארגון צדקה רשום', ביניהם: ארגון המקבל יותר מ-50% ממימונו מגורם מסוים (משום החשש שהוא נשלט על ידי גורם חיצוני והנהלתו הפורמלית עלולה שלא לשקף את העניין הציבורי)²³; גופים ממשלתיים או עירוניים או כאלה

¹⁰ תורם זכאי לקבל ניכוי מס בשיעור של עד 50% מהכנסתו המתואמת ברוטו (adjusted gross income - AGI). לגב חברות חל שיעור שונה של היקף ההטבה, בהתאם לסוג התרומה.

¹¹ להרחבה ראו: USIG England & Wales

¹² בחקיקה שנעשתה לאחרונה ניתנה אפשרות לסוג התאגדות מסוים שיוכל להתאגד בנציבות ארגוני הצדקה ולקבל, תוך כדי כך, מעמד של ארגון צדקה (Charity). הסדר זה נועד להקל על ארגונים המייעדים עצמם מראש לפעול כארגון לתועלת הציבור.

¹³ ה- Charity Commission הוא גוף עצמאי, בדומה לתאגיד סטטוטורי בישראל, שאינני חלק מן הממשלה. ה- CC מנוהלת על ידי הנהלה ציבורית (אישי ציבור המתמנים על ידי הממשלה), ולצידה מנגנון בראשות מנכ"ל. ראו: UK CC.

¹⁴ ראו: HMRC-II

¹⁵ ראו: HMRC-IV

¹⁶ ראו: HMRC-III

¹⁷ ראו: IR-178

¹⁸ להרחבה ראו: USIG Australia

¹⁹ ראו: CNFPC-I

²⁰ ראו: CRA -I

²¹ ראו: CRA (2008)

²² ראו: CRA (2011), ITA (1985)

²³ לאחרונה, בשל המצב הכלכלי נשקלת האפשרות להעלות את השיעור ללמעלה מ-50%.

הנשלטים על ידם (המטרה למנוע מרשויות שלטוניות לפעול במסווה)²⁴; וכן, ארגון המקיים פעילות פוליטית²⁵.

אוסטרליה²⁶ – התאגדות נעשית במסגרת חוקי ההתאגדות של כל טריטוריה. ארגון החפץ לפעול או לגייס כספים ביותר מטריטוריה אחת, חייב להירשם בכל טריטוריה. אוסטרליה אימצה את המודל האנגלו-סקסי באשר להגדרה של ארגון צדקה הפועל לתועלת הציבור. בעקבות ועדה ציבורית שעסקה בנושא, הוסדרו הדברים בחקיקה משנת 2004 (ECPA, 2004).

בעקבות חקיקה זאת הגדירו רשויות המס מטרת צדקה לתועלת הקהילה, כדלקמן (ATO, 2005):

“A charitable purpose must be for the benefit of the community. Charity is altruistic and intends social value or utility. The benefit need not be for the whole community; it must be at least for an appreciable section of the public. It must not be to provide merely private benefits”.

רישום ארגון כארגון צדקה (charity), אצל רשויות המס (Australian Taxation Office), מזכה את הארגון בפטור ממס ואת תורמיו בקבלת הטבת מס על תרומותיהם, נעשה ברשות המיסים הפדרלית (ATO, 2007).

תמונת המצב בישראל

תקופת המנדט

מס הכנסה הונהג בארץ ישראל על ידי ממשלת המנדט בשנת 1941. עד אז, נגבו מכסים ומיסים על פעילויות ולא מס על ההכנסה. על אף שכבר בשנת 1922 אומצה הממשלה הבריטית מודל לחוקי מס בקולוניות הבריטיות, ה- Model Colonial Territories Income Tax Ordinance (Eichelgrun, 1948; Jones, 2004), מודל זה לא אומץ על ידי ממשלת המנדט. מדיניותה של הממשלה מנדטורית הייתה שלא להשקיע בארץ ישראל ולא נזקקה, לגביית מסים רחבה (הורוביץ, 1944; זימן, 1946; בראלי וקרלינסקי, 2003). משום כך, לא אימצה ממשלת המנדט את מודל חוק מס הכנסה לקולוניות. מלחמת העולם השנייה וצרכי המימון הגוברים, הביאו את ממשלת המנדט לחקיקת פקודת המס המנדטורית (1941). הנהגת היישוב היהודי, ובראשם מי שהיה גזבר הסוכנות ולימים שר האוצר הראשון בממשלת ישראל, אליעזר קפלן, נרתמה למלאכה זאת וסיעה בידי הממשלה המנדטורית בהכנת פקודת המס, מתוך שראתה את חשיבות הנהגת מערך גביית מס לקראת הקמת המדינה היהודית העתידית.

בסעיף 8 (ו) לפקודת מס הכנסה המנדטורית נקבע פטור להכנסה: “של כל מוסד דתי, מוסד צדקה או מוסד חינוכי בעל אופי ציבורי במידה שאותה הכנסה אינה נובעת מעסק או ממסחר המתנהל על ידי אותו מוסד וכן הכנסה של הקדשות בעלי אופי ציבורי”.

²⁴ החקיקה קנדית ה- *Good Government Act, 2009 (GGA, 2009)*, מחייבת את הממשלה לפעול בדרך נאותה ושקופה.

²⁵ החוק הקנדי מבחין בין פעילות פוליטית ישירה, תמיכה במפלגה, במועמד פוליטי או פוליטיקאי שנבחר, לבין הבעת דעה עמדה בעניין ציבורי או קידום רעיון חברתי. אלה אינם מוגדרים כעניין פוליטי.

²⁶ להרחבה ראו: USIG Canada

פקודת המס המנדטורית לא זיכתה תורם בהטבת מס כלשהי.

גישה של הממשלה המנדטורית פטרה את מוסדות הצדקה מתשלום מס (מס שממילא לא שלמו לפני כניסת הפקודה לתוקפה), משום שלא רצו להתעמת עם ארגונים דתיים, יהודים, מוסלמיים ונוצרים, מה גם שהסדר זה היה קיים בחקיקה בבריטניה, מקדמא דנא.

אי מתן הטבת מס בגין תרומה של אדם למוסד צדקה - מוסד בעל אופי ציבורי לענייני דת, צדקה או חינוך, נבע משום המדיניות שנקטה הממשלה הבריטית שלא לסייע להנהגת היישוב בגיוס תרומות ובחיזוק תשתית הכלכלית.²⁷ אליעזר קפלן, מי שעתידי היה להיות שר האוצר הראשון של מדינת ישראל היה בין הפעילים הנמרצים אשר ביקשו לשנות את מדיניות המס של ממשלת המנדט לרבות בסוגיית מתן הטבת מס לתורמים (קפלן, 1973; מנדלסון, 1973).²⁸

פקודת מס הכנסה - תקופה ראשונה: 1961-1948

הקמת המדינה והצורך במימון הוצאות הממשלה, ובמיוחד הוצאות המלחמה, הביא את הממשלה הזמנית להביא למועצת המדינה הזמנית חקיקה להסדרת גביית מסים. "שר המשפטים הציע פקודת מס הכנסה (הוראות זמניות), תש"ח-1948, שנתקבלה מתוך הנחה שהעניין טעון ניסוח יותר בהיר ופשוט והניסוח החדש יובא לאישור המועצה, ובינתיים יפעלו לפי הנוסח המוצע" (בן גוריון, 1969: 151). ואכן, הממשלה הזמנית אימצה את הפקודה המנדטורית משנת 1941 (פקודת מס הכנסה המנדטורית 1941), על תיקונה משנת 1947 (פקודת מס הכנסה המנדטורית, 1947), כבסיס לפקודת מס הכנסה הישראלית (ויתקון, 1954; פממז-I).²⁹

ביום 3.6.1948 הניח שר המשפטים על שולחן מועצת המדינה הזמנית את פקודת מס הכנסה (הוראות זמניות) תש"ח-1948. הצעת חוק זה נתקבלה ואפשרה לממשלה להפעיל את מערך גביית מס הכנסה על פי הוראות הפקודה המנדטורית. שלושה חודשים לאחר מכן, ביום 2.9.1948, הביא שר האוצר, אליעזר קפלן, למועצת המדינה הזמנית הצעת חוק – פקודת מס הכנסה (תיקון) (פממז-II). הצעת חוק זאת הובאה בלחץ זמן בשל אירועי התקופה,³⁰ כאשר במקביל לדיוני מועצת המדינה הזמנית דנה הוועדה הכספית של מועצת המדינה הזמנית על תיקונים ושינויים בהצעת החוק.

ביום 16.9.48, אישרה מועצת המדינה הזמנית את פקודת מס הכנסה (תיקון), תש"ח-1948, התיקון הישראלי הראשון לפקודת המס המנדטורית (פממז-IV). הייתה זאת, כאמור, החקיקה הישראלית הראשונה בעניין מס הכנסה.

²⁷ על עמדתה העקרונית של ממשלת המנדט בכל הנוגע למתן הטבת מס לתורמים, ראו דברי סר רוברט סקוט, מי שהיה בשנת 1945 שר האוצר של ממשלת המנדט וממלא מקום המזכיר הראשי, כפי שהובאו בעיתון דבר: "כלל בל יעבור הוא שאין לנכות תרומות מרצון, ולו גם למטרה הנעלה ביותר. אין להעמיס על ההנהלה תפקיד נוסף זה של בחינת המטרות השונות שלמענן תורמים..." (דבר, 11.4.1945).

²⁸ אליעזר קפלן, מי שהיה גזבר הסוכנות היהודית בתקופת המנדט ואחר כך שר האוצר הראשון, כתב: "בשנות מלחמה ולאחריה היה לנו עניין עם הפיקוחים הממשלתיים השונים. הרוח של 'הספר הלבן' השפיעה כל הזמן... פחדו להרשות לנו לעשות יותר מדי, כדי שכבודתנו לא יעלה יתר על המידה, וכדי שלא נתחזק יתר על המידה." (קפלן, 1973: 241). ראו גם פממז-IV, ע' 13.

²⁹ הצעת חוק זאת זכתה לביקורת קשה בשל התרגום הלגיטימי לעברית אשר הקשה על הבנת הכתוב ופרשנותו.

³⁰ תקופת 'ההפוגה השנייה' במלחמת העצמאות.

פטור ממס לארגונים

פקודת מס הכנסה (תיקון), תש"ח-1948, אימצה את סעיף 8(ו) מהפקודה המנדטורית משנת 1947, בדבר פטור ממס להכנסות של מוסד ציבורי:

"(ו) הכנסתו של כל מוסד בעל אופי ציבורי לענייני דת, צדקה או חינוך, במידה שאותה הכנסה לא הושגה ממסחר או ממלאכה או עסק שבהם עוסק אותו מוסד, והכנסתו של נאמנות בעלות אופי ציבורי";

בתיקון שנעשה בפקודה בשנת 1954³¹ הורחבה הגדרת המוסדות הזכאים לפטור וסמכויות הנציב לעניין זה, הועברו לשר האוצר. תיקונים נוספים לסעיף 8 היו גם בשנים 1960³² ובשנת 1961³³. תיקונים אלה והניסיון שנצבר, היו ברקע חקיקת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961³⁴. בחקיקה זאת הוגדרה ההכנסה הפטורה (בסעיף 9 שהחליף את סעיף 8 (1) הקודם):

"הכנסתם של ... ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית ששולמו על ידי חבר בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק..."

מוסד ציבורי הוגדר 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 נמטרה הציבורית בלבד".

ומטרה ציבורית הוגדרה כ:

"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט, וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית".

הנה כי כן, מדינת ישראל אימצה את הגישה הבריטית בדבר מתן פטור מהכנסותיהם של ארגונים הפועלים לתועלת הציבור ושיאין מעסק (לימור, 2009; ממה, 2011)³⁵.

הטבת מס לתורמים

הצעת החוק כפי שהונחה על שולחן מועצת המדינה הזמנית (ביום 2.9.48), לא כללה התייחסות לגבי הטבת מס לתורמים (פממז-II). עניין זה עורר תרעומת מצד המפלגות 'אגודת ישראל'³⁶

³¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ד - 1954. בתיקון זה נוספו גם מוסדות תרבות.

³² חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ך-1960.

³³ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשכ"א-1961.

³⁴ פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961.

³⁵ לאמיתו של דבר פטור זה אין לו משמעות כלכלית מהותית. ארגון הפועל המקדיש את כל נכסיו לקידום מטרותיו, ממילא אין לו יתרות החייבות במס. מינהל הכנסות המדינה מכיר בכך ובדוחות השנתיים שלו מצוין בסעיף המפרט את העלות התקציבית של הטבות המס למיניהן, נכתב במפורש כי העלות היא אפס (ראו: ממה, 2011). כך גם בדוחות משנים קודמות.

³⁶ דברי חבר מועצת המדינה הזמנית מאיר דוד לוינשטיין ממפלגת אגודת ישראל: "יש לפטור ממס-הכנסה את הסכומים הניתנים למוסדות ולמפעלים-רוח מסוימים בתור תרומות קבועות. אם אדם משלם בקביעות את תרומותיו למוסדות שחשיבותם נודעת בישוב והם זוכים באהדתם של חלק מן היישוב, הרי כל תורם כזה אין לחייבו בתשלום מס-הכנסה מהתרומות האלה, שהוא אינו נהנה מהן ושלמעשה הן הופכות נכסי-ציבור. אני מתכוון לתרומות הניתנות לקרנות לאומיות, למוסדות-הישיבות ולמוסדות-החסד. כל זמן שהדאגה לקיום הישיבות ומוסדות החסד בארץ לא הפכה לעניינה של המדינה, הרי את כך התרומה בעדן יש לפטור ממס-הכנסה" (פממז-IV, ע'11).

ו'הציונים הכלליים'³⁷. לחצים אלה נשאו פרי ובאותה ישיבה הודיע יושב-ראש הוועדה הכספית, ד"ר אברהם גרנובסקי (גרנות): "כבר הכינונו הצעות בקשר עם ניכוי סכום מסוים על חשבון התרומות לקרנות לאומיות ומוסדות צדקה וחסד"³⁸. ואכן, החוק שאושר על ידי מועצת המדינה הזמנית כלל תיקון בסעיף 16 בפקודת המנדטורית (1947) שאומצה כחוק ישראלי, כאשר לגבי תורם פרטי הוכרה הטבת מס בדרך של ניכוי, כדלקמן³⁹:

"(1)(ג) תרם, אחרי כ"א אדר ב' תש"ח (1.4.48), תרומה לקרן לאומית, למוסד ציבורי או למוסד של תרבות או סעד שאותם אישר נציב מס הכנסה".

(2) תרומות הנזכרות בסעיף קטן (1) פסקה (ג), רשאי החייב במס לתבוע את ניכויין, לפי בחירתו, לא במסגרת סעיף-קטן (1), אלא באופן נפרד, בתנאי שהניכוי לפי סעיף-קטן זה לא יעלה על מחצית סכום התרומות האלה ולא יעלה על חמשת אחוזים מהכנסתו החייבת במס לפני שיעשו הניכויים הנקובים בסעיף זה ובסעיפים 14 ו-15".

במקרה של חברה נקבע בסעיף 16⁴⁰:

"16ב. חברה, שאינה חברה פרטית, ושהציבור מעוניין בה באופן ממשי, אשר תרמה אחרי כ"א באדר ב' תש"ח (1.4.48), תרומה לקרן לאומית, למוסד ציבורי או למוסד של תרבות או סעד, שאותם אישר נציב מס הכנסה, רשאית לנכות מהכנסתה החייבת במס מחצית מתרומות אלה, בתנאי שניכוי זה לא יעלה על חמישה אחוזים מהכנסתה החייבת".

חקיקה זאת לא עברה בנקל. הלחצים שהופעלו בוועדה הכספית (כפי שנקראה אז), דעת הקהל שלא אהדה בהכרח את פקודת המס החדשה שהטילה מס נוסף והדרישות של המפלגות השונות, קיבלו ביטוי בדיוני מועצת המדינה הזמנית והביאו לנוסח האמור. שני נושאים היו במחלוקת והועלו על ידי נציג מפלגת המזרחי, דוד צבי פנקס ונציג הפועל המזרחי, זרח ורהפטיג: האחד – דרישה לשנות את נוסח החוק באופן שיאמר בו במפורש תרומה למוסדות תורה ודת ולמוסד תורה וחסד. וכן, לאפשר את הניכוי עד גבול 10% מההכנסה החייבת ולא 5%, בבחינת מעשר מההכנסה⁴¹. הדרישה הראשונה נדחתה על ידי מועצת המדינה הזמנית, אולם הדרישה השנייה התקבלה בחלקה, כאשר הוספה בסעיף 16(1)(ג) לפקודה האפשרות לנכות במס תרומות ל"מוסד של תורה". הממשלה הזמנית לחצה להעביר את החוק, כפי שהסביר שר האוצר: "רצוני לומר דבר פשוט מאד: אני רוצה כסף ומהר! ובלי לחכות לאותם תיקונים במס הכנסה שיעשו בוועדת החקיקה"⁴².

החקיקה האמורה, שהייתה הראשונה בישראל שהעניקה הטבת מס לתורם, כוללת מספר מרכיבים:

[א] הגופים שתורמה להם מזכה בהטבת מס הם לקרן לאומית, למוסד ציבורי, למוסד של

³⁷ ראו: דברי חבר מועצת המדינה הזמנית דניאל אוסטר ממפלגת הציונים הכלליים: "אני מציע לפטור את התרומות למוסדות ממס. ... אנחנו יודעים את ערך הדבר מארצות הברית. ואני מציע, להכניס את התיקון הזה כאן, כדי שהתורמים לא יהיו קופצים את ידם לקרנות הלאומיים שלנו" (פממוז-IV, ע' 13).

³⁸ "פממוז-IV, ע' 18).

ד"ר קורט מנדלסון, מי שהיה מנהל מכס ובלו, במשרד האוצר, בתקופת כהונתו של אליעזר קפלן כשר האוצר, תאר את שיטת עבודתו של אליעזר קפלן בהעברת התקציב: "הממשלה צריכה הייתה להתגבר על ביקורת חריפה ... דרישות בלתי ריאליות דחה קפלן באופן מוחלט ... לעומת זאת, השתדל מאוד לבוא לקונצנזוס ... וקיבל בלי היסוסים תיקונים ופשרות". (מנדלסון, 1973: 273).

³⁹ פקודת מס- הכנסה (תיקון), תש"ח-1948. ראו גם פממוז-IV, ע' 31.

⁴⁰ שם.

⁴¹ פממוז-IV, עמ' 22 ו-26.

⁴² דברי שר האוצר אליעזר קפלן. שם.

תרבות או סעד או מוסד של תורה.

[ב] גוף כאמור צריך להיות מאושר על ידי נציב מס הכנסה.

[ג] הטבת המס היא בדרך של ניכוי.

[ד] סך התרומה המוכרת לניכוי לא יעלה על 50% מהתרומה.

[ה] סך הניכוי לא יעלה על 5% מההכנסה החייבת במס.

[ו] מסגרת המגבלות האמורות לגבי תרומות כוללות גם סכומים שאדם שילם עבור ביטוח חיים⁴³.

הלחצים הפוליטיים להגדלת הטבת המס לתורמים נמשכו גם לאחר התיקון הראשון לפקודה (1948). בתיקון לפקודה משנת 1949⁴⁴, הוגדל שיעור הניכוי הקבוע בסעיף 16(2) מ-5% ל-7.5% והוספה לסעיף 16(1)(ג) הכרה במוסד דת כמוסד שניתן לנכות תרומות שנתרמו לו.

בתיקון הבא, משנת 1950⁴⁵, הוסף סעיף 16(ד) כדלקמן:

"(ד) הפקיד חסכון לזמן ארוך בתנאים שנקבעו על ידי שר האוצר בתקנות; "(2) לפי התנאי המגביל הראשון, במקום המלים "הותר יותר ניכוי סכומה השנתי של הפרמיה ששלמו על אותם ביטוח או תרומה כאמור לעיל, במשך השנה שקדמה לשנת השומה" יבואו המלים האלה: "יותר ניכוי סכומי הפרמיות והתרומות ששלמו כאמור בפסקות (א), (ב) ו-(ג) לעיל, וניכוי סכום החסכון שהפקיד כאמור בפסקה (ד) לעיל, במשך השנה שקדמה לשנת השומה".

משמעותו של תיקון זה הוא הכללת התשלומים בפועל לביטוח פנסיוני וחיסכון לטווח ארוך יחד עם תרומות במסגרת תקרת הסכומים המותרים לניכוי.

תיקון פקודת מס הכנסה משנת 1952⁴⁶, כלל שינוי שבמסגרתו נוסח מחדש סעיף 16 כליל, לרבות סעיף קטן ד' (הסעיף אשר כלל את הטבת המס לתורמים), כלהלן:

סעיף 16: "יחיד ששילם בשנה שקדמה לשנת השומה סכומים כל שהם –

...

(ד) כתרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי שאינו מתנהל לשם השגת רווחים ושמתרתיו הן כולן לתועלת הציבור, ובלבד שיש עליו אישור הנציב;

...

יזוכה ממס בסכום השווה ל-40 אחוז מהסכומים ששילם כאמור – אם היה זכאי לזיכוי ממס לפי סעיף 15ג, או ל-25 אחוז מאותם סכומים, אם לא היה זכאי ממס לפי אותו סעיף.

אולם בחישוב הזיכוי ממס לפי סעיף זה לא יבוא בחשבון אותו חלק מהסכומים ששולמו כאמור העודף על 200 לירות או על הסכום השווה לחמישית אחת מהכנסתו

⁴³ ראה סעיף 16 בפקודת מס הכנסה המנדטורית (1947) והתיקון מתש"ח (1948).

⁴⁴ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ט-1949.

⁴⁵ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"י - 1950.

⁴⁶ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ב-1952. לפני תיקון זה אושר חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון), תשי"א-1951, אשר לא התייחס לסעיפי הטבת מס לתרומות.

החייבת במס של יחיד לפני הניכויים לפי הסעיפים 14 ו-15ב, הכל לפי הסכום הקטן יותר".

תיקוני חקיקה זאת כללו:

- [א] שינוי שיטת הטבת המס לתורם מניכוי לזיכוי;
- [ב] קביעת שיעור הזיכוי ל-40% מסכומי התרומה להורה לילדים מתחת לגיל 20 ו-25% לתורמים אחרים;
- [ג] הושט מהסעיף המושג "מוסד מוכר" ותחת זאת נותרה ההכרה בקרן לאומית או מוסד ציבורי שאושר על ידי הנציב;
- [ד] נוספה מגבלה חדשה - מבחן מטרה ציבורית, קרי, תרומה ברת זיכוי תהיה זו אשר ניתנה למוסד אשר אימץ מטרות לתועלת הציבור:
- תיקון פקודת מס הכנסה משנת 1954⁴⁷, כלל מספר שינויים:

בסעיף 8:

בפסקה (1)(1): במקום "לענייני דת, צדקה או חינוך" יבוא "לענייני דת, צדקה, חינוך או תרבות",

בפסקה (2): במקום "שיבוא עליו אישור הנציב" יבוא "שיבוא עליו אישור שר האוצר".

בסעיף 16:

בפסקה (3): "במקום הסיפא תבוא סיפא זו: "זיכוי ממס בסכום השווה ל-30 אחוז מהסכומים ששילם כאמור, אולם הזיכוי ממס לפי סעיף זה לא יעלה על 10 אחוזים מסכום המס לפני כל זיכוי, או על 200 לירות, הכל לפי הסכום הקטן יותר, אך לא יפחת מ-42 לירות או מהסכומים ששולמו כאמור, הכל לפי הסכום הקטן יותר".

בסעיף 16ב:

במקום: "למוסד ציבורי או למוסד של תורה, דת, תרבות או סעד שאותם אישר נציב מס הכנסה" יבוא "או למוסד ציבורי שאינו מתנהל לשם השגת רווחים ושמטרותיו הן כולן לתועלת הציבור ובלבד שיש עליו אישור הנציב".

משמעות תיקוני חקיקה זאת הם כדלקמן:

- [א] הוספת 'תרבות' כמטרה לסעיף 8(1) (הסעיף בו הוסדרה ההגדרה של מוסד ציבורי);
- [ב] בסעיף 8, העברת הסמכות לאישור מוסד ציבורי מנציב מס הכנסה לשר האוצר;
- [ג] הקטנת שיעור הזיכוי ל-30% מסכום התרומה;
- [ד] התאמה של סעיף 16ב הדין בהטבת מס לחברה, בהתאם לעקרונות של סעיף 16(ד).

טרם חקיקת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בשנת 1961⁴⁸, אישרה הכנסת, בפברואר אותה שנה,

⁴⁷ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ד - 1954. חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ג-1953, לא כלל התייחסות לעניין הטבת מס לתורמים.

⁴⁸ תיקוני פקודת מס הכנסה בשנים 1955-1960, לא כללו התייחסות לעניין הטבת מס לתורמים. למעט הוספת זיכוי

תיקון לפקודה בסעיפים 8(ב) ו-16⁴⁹. במסגרת תיקון זה נוסח סעיף 8(ב) חדש בנוסח דומה לנוסח שיופיע בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], חודשיים לאחר מכן, ראה לעיל. ובסעיף 16 שונה מבנה הסעיף, אך לא היה שינוי מהותי בתוכנו.

פקודת מס הכנסה [נוסח חדש] - 1961 ואילך

חקיקת פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], בשנת 1961⁵⁰, כללה עדכון הפקודה, לרבות שינויים בסעיפיה ובתוכנם. חקיקה זאת ביטלה את סעיף 8 הישן ובסעיף 9 החדש (הכנסות פטורות ממס), נכלל בסעיף (2) הגדרת הכנסות פטורות ממס, מוסד הציבורי ומטרה ציבורית (ראה לעיל). בנוסף העבירה את הסדרת הטבת המס לתורמים, מסעיף 16 בנוסח הישן, לשני סעיפים חדשים - 45(א) ו-46:

סעיף 45(א): "יחיד יזוכה ממס ב-25% מן הסכומים ששילם בשנת המס –

(5) כתרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף (2)9) ובלבד שיש עליהם אישור הנציב לעניין פסקה זו;"

ובסעיף 46: "יחיד יזוכה ממס ב-30% מן הסכומים ששילם למגבית מיוחדת של קרן היסוד בע"מ שהוכרה על ידי שר האוצר, במידה שלא זוכה ממס בעד אותה תרומה לפי סעיף 45, ובלבד שלא יינתן זיכוי בעד אותו חלק מהסכומים ששילם כאמור העולה על 10% מהכנסתו החייבת".

השינוי בפקודה מתייחס למספר גורמים –

[א] קביעת הטבת המס כזיכוי.

[ב] שונה שיעור הטבה ל-25% מן הסכומים שנתרמו.

[ג] זכות התורם לקבלת התרומה מותנית באישור נציב מס הכנסה בגוף המקבל כמוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף (2)9 בפקודת מס הכנסה. החוק לא קבע כללים באשר לשיקול דעתו של הנציב בהחלטה למתן אישור לגוף כמוסד ציבורי לעניין זה.

בתיקון מס' 42 לפקודת מס הכנסה (1980)⁵¹, נוספו סעיפים 46א ו-46ב. הראשון, שענינו תרומה למגבית מיוחדת של קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל ושל קרן קיימת לישראל. הטבת המס ליחיד נקבעה כזיכוי בשיעור של 50% מהתרומה; ואילו הטבת המס של חברה היא ניכוי בשיעור של 50% מהתרומה. השני, עניינו בתרומות גדולות. בסעיף 46ב – תרומות גדולות, נקבע:

(א) אדם שתרום 20,000 שקלים או יותר למוסד שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת יזוכה מהמס שהוא חייב בו במחצית סכום התרומה.

(ב) סכום התרומה שבעדו יינתן זיכוי כאמור בסעיף קטן (א) לא יעלה בשנת מס פלונית על 25% מהכנסתו החייבת של התורם באותה שנת מס; על סכום העודף יזוכה ממס בשנים הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יזוכה לפי סעיף זה בשנת מס אחת בעד סכום תרומה העולה על 25% מהכנסתו החייבת באותה שנה.

⁴⁹ בעד תרומות למגבית מיוחדת של קרן היסוד אשר נעשתה בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ט-1955.
⁵⁰ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשכ"א-1961.
⁵¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], תשכ"א-1961.
⁵¹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשמ"א-1980.

בהוראת שעה נקבעה הטבת מס מיוחדת לתורם לאגודה למען בטחון ישראל (לב"י) – ניכוי סכום התרומה מהכנסתו החייבת ובלבד שסכום הניכוי לא יעלה על 25% מהכנסתו החייבת באותה שנת מס ; עלה סכום התרומה על 25% מהכנסתו האמורה ינוכה העודף בשנים הבאות בזו אחר זו.

תיקון זה כולל מספר חידושים :

[א] הבחנה בין תרומה לקרן היסוד או קרן קיימת לישראל, לבין תרומה למוסד ציבורי אחר ;

[ב] הבחנה בין תרומה קטנה (עד 20,000 שקלים), לגביה לא הוסדר כל הסדר לקבלת הטבת מס ; לבין תרומה מעל 20,000 שקלים ;

[ג] הטבת המס תינתן לתרומה שניתנה למוסד ציבורי הנמנה על הארגונים שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת. קרי – ניטלה הסמכות מנציב מס הכנסה והועברה לשר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת.

בתיקון מס' 65 לפקודת מס הכנסה (1984)⁵², בוטלו סעיפים 46 עד 46 ג, ובמקומם נקבע, בסעיף 46(א) החדש, כלהלן :

"אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על ... שקלים חדשים לקרן לאומית⁵³, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לעניין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א) מסכות התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על ... שקלים חדשים, לפי הנמוך ביניהם (להלן – תקרת הזיכוי) ; סכום העולה על התקרה לזיכוי באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי".

בדברי ההסבר להצעת החוק נכתב (הצ"ח 62) :

"בפקודת מס הכנסה מצויים חמישה סעיפים הקובעים הטבות מס שונות לנישום התורם למוסד ציבורי⁵⁴ ... ההוראות השונות חוקקו בתקופות שונות ונועדו לענות על צרכים שהיו קיימים בעת חקיקתן. ... כיום נראה שאין הצדקה לשוני מהותי בהטבות המוענקות בהוראות האמורות ומוצע להחליפן ולקבוע הטבת מס אחידה...".

תיקון חוק זה איחד את ההסדרים, קבע נוסחה אחידה להטבת המס, ביטל את החקיקה הקודמת שאפשרה, במקרים מסוימים, הטבת מס בדרך של ניכוי והמיר את כל ההטבות לזיכוי בלבד⁵⁵. שיטת הניכויים פינתה סופית את מקומה לשיטת הזיכויים, אך מהלך זה מצא עצמו בפני ביקורת, כפי שכתב פרופ' יוסף אדרעי : "הטענה כי שיטת הזיכויים ממס צודקת יותר, אינה מקובלת עלינו" (אדרעי, 1983).

⁵² חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, התשמ"ד – 1984.

⁵³ "קרן לאומית" - הסוכנות היהודית לא"י, ההסתדרות הציונית העולמית, המגבית המאוחדת לישראל והקרן הקיימת לישראל.

⁵⁴ הכוונה לסעיפים 43, 46, 46א, 46ב' ו-48 וכן להוראת השעה לגבי לב"י. סעיפים אלה עוסקים בתרומה למוסד ציבורי, למו"פ, לקרן לאומית וכדומה.

⁵⁵ המחוקק אימץ, בחקיקה זאת את המלצות ועדת כן שחר (1975), בדבר ביטול שיטת הניכויים והמרתה בשיטת הזיכויים. ראו : בן-שחר, 1975.

תיקון 65 הותיר את ההבחנה בין 'מוסד ציבורי' לפי סעיף 9(2) לבין מוסד ציבורי לעניין מתן הטבת מס לתורמיו כשהייתה; וכך גם לגבי אישור הגוף על ידי ועדת הכספים של הכנסת. תיקון החוק גם לא נתן מענה לסוגיית תרומות של נכסים או שירותים. סוגיה חשובה שעד היום טרם קיבלה מענה הולם.

במהלך השנים נוספו תיקונים שונים נוספים⁵⁶, עיקרם טכניים ועסקו בנושאי דיווח, פסילת ספרים וכיוצא באלה, כמו גם, תיקונים שהתבקשו מחקיקה אחרת. בתיקון מס' 147 (2005)⁵⁷, נעשתה הבחנה לצרכי הטבת המס ונקבע כי הסכום בו יזוכה יחיד יהיה 35% מסכום התרומה, ואילו חבר-בני-אדם יזוכה בשיעור הקבוע בחוק למס החברות.

בשני תיקוני חוק נקבעו שינויים מהותיים בסכומים: האחד, בשנת 2000⁵⁸, כאשר תקרת התרומה המזכה בהטבת מס הועלתה מ-480,000 ₪ ל-2.0 מיליון ₪. השני היה בשנת 2007⁵⁹, כאשר תקרת התרומות הועלתה ל-4.0 מיליון ש"ח. במקביל לתיקוני החוק, עודכנו בתקנות סכומי התקרה והרצפה של התרומות המזכות בהטבת מס, בהתאם למדר המחירים. בהוראת שעה, המתייחסת לשנות הכספים 2009-2010⁶⁰, הועלתה תקרת התרומה המזכה בהטבת המס ל-7.5 מיליון ₪; במקביל הורדה רצפת התרומה המזכה לסך של 300 ₪⁶¹.

סעיף 46 והפעלתו - 2011

נוסחו של סעיף 46, בדצמבר 2011, לאור שינויי החקיקה שהיו לאורך השנים הוא⁶²:

46. (א) אדם שתרם בשנת מס פלונית סכום העולה על שקלים חדשים לקרן לאומית, או למוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה שנה בשיעור של 35% מסכום התרומה – אם הוא יחיד, ובשיעור הקבוע בסעיף 126(א)⁶³ מסכום התרומה – אם הוא חבר-בני-אדם, ובלבד שלא יינתן זיכוי בשנת מס פלונית בשל סכום כולל של תרומות העולה על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, או על שקלים חדשים, לפי הנמוך מביניהם (להלן – התקרה לזיכוי); סכום העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס בהתאם להוראות סעיף זה בשלוש שנות המס הבאות בזו אחר זו, ובלבד שלא יינתן זיכוי בכל אחת משלוש שנות המס כאמור, בשל סכום כולל של תרומות העולה על התקרה לזיכוי.

(א1) מוסד ציבורי כאמור בסעיף קטן (א) שלא הגיש שני דוחות שנתיים ברציפות, או שמן הדוחות שהגיש עולה כי אינו מנהל פנקסים כדין או שחלק מהותי מפעילותו אינו להשגת המטרה הציבורית, רשאי שר האוצר לבטל את קביעתו לענין סעיף קטן (א).

⁵⁶ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ן – 1990; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ב-1992; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ג-1993; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ד – 1994; חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ה – 2004.

⁵⁷ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ה – 2005.

⁵⁸ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"א – 2000.

⁵⁹ חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ז – 2007.

⁶⁰ הוראת שעה לשנות המס 2009 ו-2010.

⁶¹ במסמך רשות המסים (2011), נכתב, בע' 3, סעיף 1א: " הוראת השעה הסתיימה ב-31.12.2010, על כן הסכומים המשמשים כבסיס לעדכון סכומים לשנת 2011, על פי הוראות סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, הינם אותם סכומים שפורסמו לשנת 2008 (טרם נכנסה לתוקף הוראת השעה). סכומים אלה תואמו ממדד 8/2010 למדר 8/2011."

⁶² הסכומים בסעיף הושמטו. ראה ההתייחסות לעיל.

⁶³ סעיף 126(א) מתייחס למס החברות: "על הכנסתו החייבת של חבר-בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות", בשיעור של ...".

(2א) חידושה של קביעה שבוטלה לפי סעיף קטן (1א) טעון אישורה של ועדת הכספים של הכנסת.

(ב) הסכומים שבסעיף קטן (א) יתואמו בכל שנת מס, בהתאם לשיעור עליית המדד מן המדד שפורסם בחודש אוגוסט שלפני שנת המס ועד המדד שפורסם בחודש אוגוסט של שנת המס; הסכום המזערי שהוגדל כאמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של עשרה שקלים חדשים, והסכום המרבי שהוגדל כאמור יעוגל לסכום הקרוב שהוא מכפלה של 1000 שקלים חדשים; המנהל יפרסם הודעה ברשומות בדבר הסכומים שהוגדלו ועוגלו כאמור.

(ג) בסעיף זה, "קרן לאומית" - הסוכנות היהודית לא", ההסתדרות הציונית העולמית, המגבית המאוחדת לישראל והקרן הקיימת לישראל.

(ד) (1) נקבעו פנקסיו של מוסד ציבורי כבלתי קבילים קביעה שאינה ניתנת לערר או לערעור, רשאי המנהל לבטל את הקביעה שלפי סעיף קטן (א) מאותו יום ואילך;

(2) המוסד יודיע לציבור על ביטול כאמור, בדרך ובמועד שקבע המנהל.

446. על אף האמור בכל דין, הסכום הכולל שבשלו יותר בשנת מס פלונית זיכוי בשל תרומות על פי סעיף 46 וניכוי בשל השתתפות במימון מחקר ופיתוח שמבצע אדם אחר על פי סעיף 20 א ועל פי חוק מס הכנסה (הטבות להשקעה בניירות ערך שתמורתם נועדה למחקר מדעי), תשמ"ד-1983, לא יעלה על 50% מהכנסתו החייבת של נישום באותה שנה; לענין זה, "הכנסה חייבת" - לפני הניכוי בשל השתתפות במחקר ופיתוח.

446. סכום המס שאדם הופטר מתשלומו בשל הזיכוי בעד תרומות לפי סעיף 46 ולפי כל דין אחר, ייוסף לסכום המס המהווה בסיס לקביעת מקדמות על פי סעיף 175.

היותה של נוסחה אחידה לגבי הטבת מס לתורם, מקשה על מיצוי פוטנציאל הנתינה הקיים בציבור הישראלי. כידוע, כשני שליש מסך התרומות השנתיות המגיעות למלכ"רים הן מחו"ל. בניכוי תרומות מחו"ל, שיעור התרומה בישראל נמוך כשלעצמו ובהשוואה למדינות המערב (לימור, 2009א; הזווית השלישית, 2011). מדינות שביקשו לעודד פילנתרופיה יצרו מסלולי נתינה המכוונים לאוכלוסיות מוגדרות (פרטיים, בעלי הון, עסקים וכדומה). כל מסלול מובחן מהאחר וכולל הטבות מס המבקשות למקסם את שיעור הנתינה של אוכלוסיית היעד. גם ההצמדות להטבת מס בדרך של זיכוי, אינה בהכרח הדרך היעילה והרצויה בכל מקרה ומדינות נוהגות לעשות שימוש בשתי השיטות, 'זיכוי' ו'ניכוי', בהתאם לעניין⁶⁴ (לימור, 2009א).

קיומם של מסלולי נתינה אינו רק בהיבט של הטבת המס. הוא משליך גם לדרכי קבלת ההטבה. בישראל, יחיד המבקש ליהנות מהטבת מס בגין תרומותיו, נדרש להגיש דוח שנתי לרשות המסים על מנת לקבל את ההטבה. כידוע, בישראל אין חובה כללית להגשת דוח שנתי ועל כן, יש הנמנעים מבקשת ההטבה משום ההליך הכרוך בהגשת דוח שנתי⁶⁵. מצב זה מותיר בידי קופת המדינה כספים שאינם מנוצלים. פתרון מסוים לעניין זה מצוי במתן אפשרות לעובד לתרום באמצעות מעבידו⁶⁶. הגם שרשות המסים הרחיבה אפשרות זאת (רשות המסים, 2009)⁶⁷, עדיין, הסדר זה מוגבל ואינו נפוץ בציבור הרחב. פתרון אפשרי אחר הוא מתן אפשרות לתרום לתרום את הטבת

⁶⁴ מרבית מדינות העולם המערבי ואירופה אימצו את שיטת הניכוי ולא הזיכוי. שיטת הניכוי קיימת כיום באוסטרליה, אירלנד, ארצות הברית, בלגיה, בריטניה, גרמניה, דנמרק, הולנד, יוון, יפן, נורווגיה ושווייץ. שיטת הזיכוי נהוגה באיטליה (זיכוי של 19% מהתרומה), ישראל (30%), ניו-זילנד (33%), ספרד (25%), פורטוגל (25%), צרפת (60%) וקנדה (29%). קיימות גם מדינות שאינן מעניקות הטבות של ניכוי או זיכוי, לדוגמה – אוסטרליה, פינלנד ושבדיה

⁶⁵ בארה"ב, לדוגמה, נדרש כל אדם להגיש דוח שנתי לרשויות המס, ומבחינת התורם נדרש הוספת סכומי התרומות לדוח על מנת לקבל את הטבת המס (IRS, 2006).

⁶⁶ בדומה לשיטה הנוהגת בארה"ב, בבריטניה ובמדינות נוספות.

⁶⁷ הוראה זאת הרחיבה לעומת ההוראה הקודמת משנת 1998.

המס לארגון. קרי, הארגון יוכל לקבל, בנוסף לתרומה מן התורם, גם את הטבת המס שהתורם לא תבע מרשויות המס⁶⁸. שיטה זאת תקל על רשויות המס, מחד גיסא; ותאפשר לארגון לקבל משאבים נוספים שהוקצו לעניין הטבות מס.

ההליך אותו נדרש ארגון לעבור על מנת לקבל אישור בהתאם לסעיף 46 לפקודת מס הכנסה, כולל, הגשת בקשה מלווה בכתב התחייבות, בדיקה על ידי רשות המסים, המלצת שר האוצר ואישור ועדת הכספים של הכנסת. הליך זה מופעל לגבי כל ארגון, לרבות לעניין חידוש אישור.

המדריך שהוציאה רשות המסים (רשות המסים, 2006), מפרט את הקווים המנחים לקביעת מוסד ציבורי לעניין תרומות, את ההסדרים הטכניים וכן את הטפסים אותם יש להגיש. הקווים המנחים מבהירים כי "פעולות המוסד בתחום המטרות שבסעיף 9(2) לפקודה, אינן מעניקות אוטומטית מעמד של מוסד ציבורי". סיווג ארגון כמוסד ציבורי לעניין סעיף 46, ייעשה בהסתמך על בחינת פעילויות הארגון האמורות להיות "להעלאת רווחת הציבור הכללית ולא של קבוצות חברתיות מצומצמות וסגורות"⁶⁹, עליהן להיות "פתוחות לטפל באותו עניין באוכלוסיות נוספות ללא יצירת אפליה". על פעילות הארגון להיות מכוונת לשרת את "טובת הציבור ואילולא קיומה, היא לא הייתה מתבצעת על ידי גופים פרטיים, אלא היה הכרח לבצעה על ידי גוף ממלכתי ציבורי". על מימוש המטרה הציבורית להיות מושג בלא יצירת קשר או התניה למימון או תשלום. כל אלה בנוסף לבחינת התנהלות הגוף על פי כללי מנהל נאותים וקיומו של 'אישור ניהול תקין' מרשם העמותות.

כתב ההתחייבות אותו נדרש הארגון לצרף לבקשתו, דורש מן הארגון להצהיר כי לא יסייע לפעילות פוליטית ולא יתקצב או יתרום לגופים להם אין אישור לפי סעיף 46, כמו גם, להתחייב על כללי התנהלות נאותים, דיווח לרשויות וכיוצא באלה עניינים.

הנהלים הקיימים מעוררים קשים בעידן בו פעילות החברה האזרחית דינאמית; מרחב הגבולות בין פעילותם של ארגונים שאינם מחלקים מרווחיהם לבין תחומי פעילות גופים עסקיים, מטשטש; ארגונים אזרחיים פועלים גם בסיוע בינלאומי, מעבר לגבולות המדינה; והמדויניות הממשלתית מבקשת לצמצם את מעורבותה הישירה בביצוע. כך לדוגמה - ההתניה בדבר קיומו של באישור ניהול תקין (הניתן רק לאחר שתי שנות פעולה), מקשה על גיוס כספים; קישור פעילות הארגון עם מדיניות הממשלה מהווה בלם לפיתוח ולחדשנות; העמדת הפעילות האזרחית מול פעילות עסקית, מתעלמת מהיבטי העלות לנוק ומשמעותה של תחרות; ואיסור העברת כספים לגוף שאינו בעל אישור לפי סעיף 46, פוגעת בשיתופי פעולה בין ארגונים, בסיוע לארגונים צעירים, בתמיכה ביזומות חדשות, כמו גם, בפעילות סיוע בינלאומי. דוגמאות אלה ממחישות את מורכבות הדברים ואת הצורך בגישה גמישה המתעדכנת תדירות בעידן דינאמי רווי התפתחויות. אין תמה שמדינות בעולם קובעות בחוק הגדרות רחבות ומותירות לתקנות ולהסדרים מנהליים, המתעדכנים מעת לעת, את מתן המענה לצרכים שוטפים המשתנים תדירות.

לסיכום⁷⁰, הגישה הישראלית מצמצמת בהטבות מס לארגונים ולתורמיהם⁷¹. הפטור לפי סעיף 9(2),

⁶⁸ שיטה זאת, לדוגמה, נוהגת בבריטניה.

⁶⁹ בבריטניה ובמדינות אנגלו-סקסיות אחרות, ההתייחסות למושג 'תועלת הציבור' (public benefit), רחבה ומתייחסת גם לתועלת הקהילה (community).

⁷⁰ להרחבה על המערכת הישראלית ראו: USIG Israel

⁷¹ עלות הטבות המס לתורמים הוערכה בהצעת התקציב לשנת 2012 ב-230 מיליון ש"ח, מתוך כ-39.6 מיליארד ש"ח

לפקודת מס הכנסה, אין בו משמעות כלכלית מהותית⁷². גוף המקיים פעילות בלא כוונת רווח ושאינה מוגדרת כ'עסק' וכל יתרותיו, אם קיימות כאלה, מושקעות חזרה בארגון ובפעילותו, אינו יוצר רווחים המתחייבים במס; וכאשר מתקיימת פעילות המוגדרת כ'עסק' מתחייב בגינה מס⁷³. גם המציאות הישראלית, לפיה עיקר מימון הארגונים בא מתקציב המדינה בדרך של מענקים, תמיכות ורכישת שירותים (מימון מותנה ולא כמימון הבא בזכות היות הארגון ארגון הפועל לתועלת הקהילה או הציבור), אינו מייצר לארגון רווחים המתחייבים במס. מאידך, אישור למתן הטבות מס לתורמים, המתבצע על פי הוראות מנהליות, עובר תהליך מנהלי ופוליטי המנפה ארגונים על פי רצון השלטון בתפישתו הפוליטית ולא באמות מידה שנקבע בהליך פתוח המשתף את הציבור. על כך כתב שופט בית המשפט העליון לשעבר אלפרד ויתקון, הגישה הממשלתית היא ש"מוטב לגבות יותר מסים ולחלק את הכסף בין המוסדות כטוב בעיני המדינה (ולא כטוב בעיני התורמים), מאשר לעודד תרומה למוסדות של צדקה" (ויתקון, 1966 : 175).

נושאים לדיון ולשינוי

מוסד ציבורי

הכינוי 'מוסד ציבורי' יש בו כדי להטעות. שהרי תאגיד שאינו חלק מהשלטון וזרועותיו, הוא התאגדות פרטית במסגרת חוקי ההתאגדות (חברה, חברה לתועלת הציבור, עמותה וכדומה). הגם שתאגיד הוא פרטי אפשר שפעילותו תהיינה לתועלת הקהילה או הציבור. במקרה זה, אם הוא עומד בכללים שקבע החוק, על הגוף להיות מוכר כפועל לתועלת הקהילה או הציבור, בהתאם לעניין.

התנאי המרכזי לגבי ארגון הפועל לתועלת הציבור הקיים בחוקי מדינות, מתייחס לאיסור חלוקת רווחים לחברי הארגון, עובדיו או בעלי עניין בו. איסור זה נועד להבטיח כי נכסי הארגון יועמדו באופן בלבדי לקידום מטרת הארגון. התנאי 'ללא-כוונת-רווח', על אף שרווח בשפת הדיבור היום-יומי, איבד את משמעותו בעידן הנוכחי. גוף אינו יכול לפעול בלא לצבור יתרות אשר יאפשרו לו לפתח עצמו, להתחדש ולקיים איתנות כלכלית ליום סגריר. לפיכך, תנאי זה אין מקומו בחוק. עם זאת, מדינות נוהגות, במסגרת הוראות מנהליות של רשויות המס, לוודא שארגון אינו צובר יתרות בלתי ראויות.

הכרה במוסד ציבורי

ההסבר הניתן על ידי רשות המסים כי ארגון העונה על המבחנים שבסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, אינן מעניקות בהכרח מעמד של מוסד ציבורי, מעלה את השאלה – מהם המבחנים בהם ניתנת

⁷² כלל הטבות המס שמעניקה המדינה (הצעת תקציב, 2011-12).
על פי נתוני הלמ"ס (למ"ס, 2011), הסתכמו הכנסות מלכ"רים מריבית ומרוכש, בשנת 2010, בכ- 1.4 מיליארד ש"ח. יש הגורסים כי נתון זה מבטא הכנסה שלפחות בחלקה הייתה מתחייבת במס, אלמלא הפטור בסעיף 9(2). לא נעסוק במסמך זה בדרך חישוב סכום זה, מהותו והחלק שהיה מתחייב במס, אם בכלל.

⁷³ בפועל, כאשר סעיף 9(2), שאין בו הטבה של ממש, מתורגם בחוק מס ערך מוסף להגדרת מלכ"ר, המשמעות היא שקבלת מעמד של 'מוסד ציבורי' בפקודת מס הכנסה, מהווה עול כספי בשל החיוב במס השכר ואי-יכולת לנכות מס תשומות, על פי הוראות חוק מס-ערך-מוסף (חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975).

ההכרה לארגון כ'מוסד ציבורי' ? שהרי אם סעיף 9(2) אינו מפורט דיו, נדרש תיקונו. אולם עיון בסעיף 9(2) בפקודת מס הכנסה נותן מענה למושגים 'מוסד ציבורי'⁷⁴, 'מטרה ציבורית'⁷⁵, 'מקור ההכנסה'⁷⁶, 'אמצעי שליטה'⁷⁷ ו'שליטה'⁷⁸. מושגים אלה והגדרות להם, מצויים בחוקי מדינות ומהווים את כלי הבחינה לגבי היות הארגון גוף הפועל ללא-חלוקת רווחים לתועלת הקהילה/הציבור או לאו. במדינות מסוימות נספו או נגרעו, עניין זה או אחר. אולם תוספות או גריעות, ניתן לכלול גם בסעיף 9(2) ולפטור את הצורך במבחנים בסעיף נוסף. עיון בסעיף 46 מלמד כי אין הוא כולל מבחנים נוספים בחוק. ההנחיות המנהליות הן המוסיפות מבחנים נוספים, כפי שבא לידי ביטוי בקווים המנחים המפורטים במדריך למילוי בקשה להכרה כמוסד ציבורי לעניין תרומות (רשות המסים, 2006).

קיום הליך של שני שלבים: [א] הכרה על פי סעיף 9(2) – הכרה הפוטרת את הארגון מתשלום על הכנסותיו שאינן מעסק; [ב] הכרה על פי סעיף 46 – הכרה המאפשרת מתן הטבה לתורם, אינו דרוש ואינו מקובל בעולם. מן הראוי להסתפק בהליך הכרה אחד, שמשמעו חובות וזכויות לארגון ולתורמיו.

אישור ועדת הכספים של הכנסת

אישור ארגון שתורמיו זכאים להטבת מס בגין תרומותיהם, הניתן על ידי גוף פוליטי (ועדה של הכנסת), בהתייחסות לכל ארגון בנפרד, אינו קיים במדינות דמוקרטיות. החוק קובע כללים, הרשות המוסמכת מבצעת ובידה הסמכות לאשר או לסרב לבקשת רישום של ארגון הפועל לתועלת הקהילה/הציבור. שעה שאישור זה ניתן על ידי הרשות המוסמכת, מעמדו של הארגון ברשויות המס ומעמד תורמיו באשר לקבלת הטבת מס, מוגדרים ומצויים באותו אישור בו-זמנית.

מטרה ציבורית

פקודת מס הכנסה מגדירה מטרה ציבורית מהי ואף מאפשרת לשר האוצר להוסיף ולגרוע לשבע

⁷⁴ סעיף 9(2) מגדיר: "מוסד ציבורי – חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, והם מגישים דין וחשבון שנתי לגבי נכסיהם, הכנסותיהם והוצאותיהם להנחת דעתו של פקיד השומה על פי תקנות שהתקין שר האוצר; לעניין זה, "קרוב" – כמשמעותו בסעיף 76(ד) ד".

⁷⁵ סעיף 9(2) מגדיר: "מטרה ציבורית – מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית".

⁷⁶ סעיף 9(2) מגדיר הכנסה: "שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו, או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על ידי חבר-בני-אדם שבשליטתם העוסק בעסק".

⁷⁷ סעיף 9(2) מגדיר: "אמצעי שליטה, בחבר בני אדם – כל אחד מאלה: (1) זכות למנות מנהל; (2) זכות להצבעה; (3) זכות לרווחים; (4) זכות ליתרת נכסים בעת פירוקו של החבר לאחר סילוק חובותיו".

⁷⁸ סעיף 9(2) מגדיר: "שליטה – היכולת, בין לבד ובין ביחד עם אחרים, לכוון את פעילותו של חבר בני אדם, במישרין או בעקיפין; בלי לגרוע מכלליות האמור, יראו יכולת למנוע קבלת החלטות עסקיות בחבר בני אדם, כשליטה בו, למעט יכולת למנוע החלטות עסקיות מהותיות; לעניין זה, "החלטות עסקיות מהותיות" – החלטות שעניינן הנפקה של אמצעי שליטה בחבר בני אדם או מכירה או חיסול של רוב עסקי אותו חבר בני אדם או שינוי מהותי בהם; בלי לגרוע מכלליות האמור יראו כאילו מתקיימת יכולת כאמור ברשות מקומית, במפעל הפיס, בקופת גמל או במוסד ציבורי, בהתקיים אחד מאלה: (1) בידי רשות מקומית, מפעל הפיס או מוסד ציבורי – הכוח למנות, במישרין או בעקיפין, מנהל באותו חבר, או הזכות, במישרין או בעקיפין, ל-25% לפחות מכוח ההצבעה בו או מיתרת נכסים בעת פירוקו לאחר סילוק חובותיו או למרבית רווחיו; (2) בידי קופת גמל אחת – החזקה או זכות להחזקה, במישרין או בעקיפין, ב-25% לפחות, באחד או יותר מאמצעי השליטה בחבר בני אדם; (3) בידי כמה גופים מהגופים המנויים בפסקת משנה (1) או (2) – החזקה או זכות להחזקה, יחד או לחוד, במישרין או בעקיפין, בשיעור העולה על 50% מאמצעי השליטה בחבר בני אדם".

המטרות הקבועות בחוק (דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט)⁷⁹. התוספת השנייה לחוק החברות⁸⁰, המתייחסת לחברה לתועלת הציבור, מגדירה שלוש עשרה מטרות ציבוריות⁸¹. היעדר הגדרה אחידה יוצר מציאות בה ארגון יכול להיות מוגדר כפועל לתועלת הציבור על פי חוק אחד ואילו חוק אחר לא יכיר בו ככזה. מן הראוי היה שהחוק יגדיר ברשימה אחת מהי מטרה לתועלת הציבור.

סוגיית מהות המושג 'תועלת הציבור' (public benefit), העסיקה ומעסיקה מדינות רבות. במדינות האנגלו-סקסיות הוא הורחב למושג הקהילה, מתוך הכרה ברב-תרבותיות ובשוונות בין קהילות וצרכיהן. מושג תועלת הציבור/הקהילה מהווה עוגן לזכויות ולחובות של ארגון המוכר כפועל לתועלת ציבור (הציבור בכללותו או ציבור מסוים)⁸². הוא המבחין בין פעילות עסקית שמטרתה השאת רווחים לבעלים, לבין פעילות המשרתת ציבור והוא הנהנה מפירוטה. בישראל מעולם לא נדונה סוגיה זאת בוועדה ציבורית. הקביעה הראשונית בפקודת מס הכנסה⁸³ היא בסיסית ומופיעה כמעט בחקיקה של כל מדינה. ארבע עשר התוספות שנוספו על ידי שר האוצר נקבעו בזירה הפוליטית, בלא דיון ציבורי. קביעת המטרות הציבוריות בחוק החברות (לעניין חברה לתועלת הציבור), נעשתה בדיון עם נציגי ציבור. דיון זה הניב רשימה שונה מזו הקיימת בפקודת מס הכנסה.

כיון שמטרה ציבורית (מטרה לתועלת ציבור), כשמה כן היא – עניין ציבורי מהותי אשר ממנו נגזרים חקיקה, משאבים מן הקופה הציבורית, זכויות וחובות לארגונים, לתורמים ולציבור בכללותו, מן הראוי כי קביעה באשר לרשימת המטרות לתועלת הציבור תעשה על ידי ועדה ציבורית בה ישותפו מגוון גורמים מן החברה.

הטבת מס בגין תרומות שאינן כספיות

פקודת מס הכנסה עוסקת בהטבת מס בגין תרומות כספיים. אין בה מענה אחיד וברור באשר לתרומה של נכסים או שירותים שווי כסף. כיום, מבחין החוק בין נתינה של מקרקעין, מלאי עסקי, ניירות ערך וכיוצא באלה. מבחינה כלכלית, דין שווה כסף ככסף. ערכה של נתינה בשווה כסף מדיד וכך גם ההטבה הנגזרת ממנה. דיון בסוגיית הטבות המס, ראוי שייתן דעתו גם לתרומות שאינן כספיות.

דיווח ושקיפות

⁷⁹ במהלך השנים הוסיף שר האוצר 14 מטרות ל-7 המנויות בחוק, וכיום הרשימה מונה 21 מטרות: דת; תרבות; חינוך; מדע; בריאות; סעד; ספורט; עידוד החיסכון לחינוך תיכון ולחינוך גבוה; מטרות האגודה למען בטחון ישראל (לבי"י) - הקרן להתעצמות צה"ל; מתן שירותים מוניציפליים לישובים באזור יהודה באזור השומרון ובאזור רמת הגולן; מניעת תאונות; עידוד ההתיישבות מעבר לקו הירוק; תנופה לצמיחה לסיוע למניעת אבטלה במשק; קרן גנסי לקידום ופיתוח הנגב; סיוע לישובים במצוקה; קליטת עליה; סיוע לחיילים משוחררים; פעילות למען טוהר מידות בשירות הציבורי ומינהל תקין; הגנה על זכויות האזרח בישראל; הגנה אזרחית על בטחון תושבי ישראל ואזרחיה מפני מלחמה או פעולות איבה; פעילות למען קידום וטיפוח מגזר ההתנדבות בישראל ומינהל תקין במוסדות ציבור.

⁸⁰ חוק החברות, תשנ"ט-1999, סעיף 345א(ב).

⁸¹ התוספת השנייה לחוק החברות, תשנ"ט-1999: איכות הסביבה, הגנת הסביבה או הכרת הטבע והסביבה; בריאות או הצלת חיים; דת, מורשת או הנצחה; הגנה על בעלי חיים ודאגה לרווחתם; זכויות אדם; חינוך, הכשרה מקצועית, תרבות או אמנות; מדע, מחקר או השכלה גבוהה; ספורט; עליה, קליטה או התיישבות; צדקה או סעד; רווחת הקהילה או פעילות קהילתית, חברתית או לאומית; שלטון החוק, משטר, או מינהל ציבורי; הקמת קרנות או ארגונים לעידוד או לתמיכה בגוף הפועל לאחת או יותר מהמטרות המנויות בתוספת זו.

⁸² 'ציבור מסוים' יכול שיהיה קהילה, אוכלוסייה דתית, אוכלוסייה של בעלי נכויות או לקויות וכיוצא באלה. הגדרה של הציבור, בהא הידיעה, במשמעות של כלל הציבור, יש בה כדי להטעות ויכולת להניח מכשול בלתי ראוי במדינה דמוקרטית.

⁸³ מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט.

כיום, נדרשים תאגידים שאינם מחלקים מרווחיהם לחבריהם, לרווח לרשם התאגידים. שלושה סוגי דוחות מובאים לידיעת הציבור באמצעות האינטרנט⁸⁴ – הדוח הכספי השנתי, הדוח המילולי השנתי והדיווח השנתי על חמשת מקבלי השכר הגבוה⁸⁵, בנוסף למידע מילולי על הארגון (מטרות, כתובת וכיוצא באלה) וכן ציון קיומו או אי-קיומו של 'אישור ניהול תקין'. אולם במידע זה אין די⁸⁶. הדוחות הכספיים כפי שמדווחים לרשויות המס אינם שקופים לציבור. פקודת מס הכנסה שומרת על צנעת הארגון ועל כן דיווחים אלה חסויים. הערך העומד מאחורי החיסון, אינו עומד כאשר הדיון הוא בתאגיד הפועל לתועלת ציבור ונהנה בהטבות מן הקופה הציבורית⁸⁷. הגיעה העת כי דוחות ארגונים שאינם מחלקים מרווחיהם, הפועלים לתועלת הציבור/הקהילה ונהנים מהטבה מהקופה הציבורית, יהיו גלויים ושקופים לציבור. יש להסיר מעליהם את החיסון.

על השקיפות להתייחס גם להיבטי התרומה. שקיפות התרומות אינה חייבת לרדת, בכל מקרה ועניין, לרמת התורם הבודד וסכומי תרומתו. בשקיפות נאותה ניתן להביא לידיעת הציבור מידע כפירוט סוגי התרומות, שיעור התרומות הגדולות מכלל התרומות, מקור התרומה (קרן ציבורית, מממן פרטי, תאגיד עסקי וכדומה), תרומות ממשיכות וכיוצא באלה פרטים. ידיעה של פרטים מסוג זה תסייע לציבור להכיר את הארגונים ופועלם, ותהווה אמצעי חשוב ביחסים בין הארגונים לסביבתם.

היבט נוסף של השקיפות הוא מתן מידע ממשלתי לציבור לגבי סוגי הנהנים מהטבות המס בגין תרומות, עלות ההטבות לפי מקורות התרומה וכיוצא באלה נתוני מאקרו היכולים לסייע לציבור ולמעצבי המדיניות.

פעילות מחוץ לגבולות המדינה

מדינת ישראל היא המדינה היחידה מבין המדינות המפותחות והמצויות במצב כלכלי איתן, המייבאת פילנתרופיה וממעיטה, אם בכלל, לייצאה. מדינת ישראל כמדינה, אמנם מושיטה יד במקרים של אסונות לאומיים במדינות זרות ובמסגרת תוכניות הסיוע של משרד החוץ (משרד החוץ, 2011), אולם, סיוע זה מהווה גורם זניח בפילנתרופיה ופעילויות הסיוע הבינלאומי. לצד העשייה הממשלתית, קיימים ארגונים רבים הפועלים במדינות זרות, מביאים את דבר ישראל אליהן ומסייעים לתושביהן להתמודד עם מגוון צרכים ומצוקות. פעילויות אלה, של ארגונים ישראליים במדינות זרות, אינן מזכות את התורמים להן בהטבות מס, על אף שמשרד החוץ רואה בעשייה זאת נכס בעל מוניטין חיוני למדינת ישראל. מבחינתה של הממשלה, קיימת חשיבות מדינית רבה לייצוגה של ישראל באמצעות מתנדבים הבאים להושיט סיוע הומניטרי במדינות זרות⁸⁸.

בשל ערכה של פעילות התנדבותית ישראלית במדינות זרות, לעיתים בתנאים קשים ונושאי סכנות, מן הראוי כי הסוגיה תבחן בהיבטי הטבות המס לפעילות זאת, במטרה לסייע לארגונים. עם זאת, בשל מורכבות סוגית פעילות אזרחים ישראליים במדינות זרות, אחת הדרכים הננקטות על ידי

⁸⁴ השקיפות לציבור של דיווחים נעשית באמצעות אתר גיידסטאר-ישראל (www.guidestar.org.il).

⁸⁵ אגודות עותומניות שעדיין קיימות אינן נכללות באתר גיידסטאר-ישראל.

⁸⁶ פרט שאיננו במסגרת דיונו ומן הנכון לשקפו לציבור הוא תקנון הארגון.

⁸⁷ בארה"ב, לדוגמה, דוחות ארגונים שהוכרו כפטורים מתשלום מס (tax exempt organization), גלויים לציבור ומתפרסמים באתר גיידסטאר-ארה"ב (www.guidestar.org).

⁸⁸ על חשיבות פעילותם של מתנדבים מישראל עמדו דוברי משרד החוץ מר אדם רוך בדיון שהתקיים בתל אביב, ביום 23.1.12, באירוע לציון דוח שהוכן על ידי האו"ם (UN, 2011); וכן מר אילן פלוס, בדיון שהתקיים בכנסת ביום 7.2.12, המסגרת הלוכי החברתי בראשות ח"כ זבולון אורלב.

מדינות המבקשות לעודד עשייה שלא תיתפש כמעורבות של ממשלה זרה, כי אם, כפעילות התנדבותית הומניטארית, היא באמצעות קרנות המסתייעות, בין השאר, גם ממענקים ממשלתיים.

סיכום

מתן הטבת מס לתורמים אומץ בחוקי מדינות בעולם מתוך הכרה בחיוניות מפעלי הצדקה ופעילות לתועלת החברה שארגונים אזרחיים ודתיים, מקיימים. תובנה זאת קיבלה ביטוי פורמאלי בחוקי המס, כאשר כל מדינה לשיטתה; מבחינת הגופים, התורמים, מהות התרומה, המטרות ופעילויות, המזכים בהסדרי הטבת המס, כמו גם, נוסחאות שונות לקביעת סוג ההטבה ושיעורה.

מחקרים חוזרים ומצביעים על מרכזיותה של המדיניות הציבורית במציאת האיזון הראוי שיאפשר, מחד גיסא, את מיצוי פוטנציאל הנתינה של אזרחים פרטיים ותאגידים עסקיים; ומאידך גיסא, יעודד את הארגונים האזרחיים לפעול לתועלת הקהילה והציבור באופן מיטבי.

חשיבות פעילותם של ארגונים אזרחיים היא בהיבט כפול: עידוד הסולידאריות, האכפתיות והעזרה לזולת, כמו גם, פיתוח הערכים המשותפים בחברה; לצד הספקת שירותים חברתיים עבור, בשיתוף ובמקום המדינה. חקיקה בנושאי החברה האזרחית משקפת את יחסי מדינה-חברה, בעבר, כך על פי משה שרת: "העדפנו עניני מדינה על פני עניני חברה"⁸⁹. בגישה זאת עוצבה מדיניות ציבורית שלא שיתפה את הציבור, לא נתנה דעתה על ארגוני החברה האזרחית ולא ראתה צורך מיוחד להעמיד לרשותם משאבים. ממשלות ישראל לא בחנו את מדיניותן בסיוע ועדה ציבורית שתבחן את יחסי מדינה-חברה⁹⁰. גם כל הוועדות שעסקו בהיבטים שונים של נושאי המיסוי, לא עסקו כלל בהסדרים הנוגעים כלפי ארגוני החברה האזרחית ('מוסדות ציבור') או בתורמים להם. החלטות שהתקבלו בעניינים אלה, ככל שהתקבלו, היו במסגרת המערכת הממשלתית, שהונעו על ידי שרים והשקפת עולמם.

מאז הפעלת השולחן העגול התלת-מגזרי (2008), עלה נושא הפילנתרופיה לסדר היום, מתוך הכרה בחשיבותה וממשמעותה החברתית והכלכלית של הנתינה⁹¹. עתה, כאשר קיים השולחן וברקע משבר כלכלי וירידה בתרומות, והממשלה, העסקים וארגוני החברה האזרחית בססו מנגנון לשיח משותף בנושאים שיקדמו את החברה הישראלית, מן הנכון לתת הדעת להיבטי המס הנוגעים לארגונים ולתורמיהם.

⁸⁹ משה שרת, בכנס של הוועדה ה-9 של מפא"י (15.11.1963).

⁹⁰ הוועדה הציבורית היחידה שהוקמה הייתה ועדת ארידור (ארידור, 2006) – 'הוועדה לבחינה מחדש של סיוע המדינה למוסדות ציבור'. הוועדה מונתה עפ"י החלטת ועדת השרים לביקורת המדינה מס' 1506 מיום 26.1.04. כל חבריה, למעט יושב ראשה, היו עובדי מדינה. הוועדה הוקמה בעקבות דוח מבקר המדינה ועיקר דיוניה והמלצותיה נגעו ברגולציה.

⁹¹ הוראת השעה לשנות המס 2009-2010, שהעלתה את תקרת התרומה המזכה במס (ל-7.5 מיליון ₪), היא אחת התוצאות של דיונים אלה

ביבליוגרפיה

- אדרעי, י' (1983). בסיס מס כולל בישראל. **משפטים**. יב, 473, 470, הערת שוליים 194. ארידור (2006) – הוועדה לבחינה מחדש של סיוע המדינה למוסדות ציבור. בן גוריון, ד' (1969). **מדינת ישראל המתחדשת**. תל אביב: עם עובד (כרך ראשון). בן שחר (1975). הוועדה לרפורמה במיסים – המלצות לשינוי המס הישיר. ירושלים, מרץ 1975. בראלי, א' וקרלינסקי, נ' (עורכים) (2003). **כלכלה וחברה בימי המנדט**. ירושלים ובאר שבע: האוניברסיטה העברית בירושלים ואוניברסיטת בן גוריון בנגב.
- גייסטאר-ישראל - באתר: www.guidestar.org.il
- דבר (1945) – "העוול המשווע בחלוקת נטל המסים: שאלות ותשובות במסיבה עם המזכיר הראשי". דבר. 11.4.1945.
- הורוביץ, ד' (1944). **הכלכלה הארצישראלית בהתפתחותה**. תל אביב: מוסד ביאליק.
- הזווית השלישית (2011) - "היקף התרומות בישראל נמוך בהשוואה למדינות מערביות". **הזווית השלישית**. 9.5.11. באתר: <http://www.zavit3.co.il/article.asp?id=16668>
- הצעת תקציב (2011-12) - תקציב המדינה, הצעה לשנות הכספים 2011-2012, עיקרי התקציב ותכנית תקציב רב-שנתית. ירושלים: משרד האוצר. אוק' 2010. באתר: http://www.mof.gov.il/BudgetSite/StateBudget/Budget2011_2012/Lists/20112012/Attachments/1/Budget2011_2012.pdf
- ויתקון, א' (1954). מסים. בתוך: זילביגר, צ' (עורך). **סדרי שלטון ומשפט בישראל: קובץ הרצאות**. ירושלים: המדפיס הממשלתי, עמ' 136-153.
- ויתקון, א' (1966). **דיני מסים**. ירושלים ותל אביב: שוקן. (מהדורה שלישית מורחבת ומתוקנת). זימן, י' (1946). **בנין הארץ: 1882-1945**. ירושלים: המכון להשכלה ציונית.
- חזן, א' (2010). **על תרומות, הטבות מס ומה שבניהן: תרומות יחידים וחברות למלכ"רים, והשפעת מדיניות המס על תרומות אלה**. ירושלים: האוניברסיטה העברית, המרכז הישראלי לפילנתרופיה, סדרת מאמרים, חוברת 13.
- לימור, נ' (2009א). **פילנתרופיה וישראל**. תל אביב: אוניברסיטת תל אביב, הפקולטה לניהול, המכון לטכנולוגיה ולחברה.
- לימור, נ' (2009ב). **חברה אורחית ומגזר שלישי**. ירושלים: המכון הישראלי לדמוקרטיה. באתר: http://www.idi.org.il/BreakingNews/Documents/HEVRA_EZRAKHIT_FOR_WEB.pdf.
- למ"ס (2011). **הכנסות והוצאות מלכ"רים: 2007-2010**. ירושלים: הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעה לעתונות מיום 25 במאי 2011, מס' 120/2011.
- מהה (2011) - **דוח מנהל הכנסות המדינה 2010 ותחזית לשנים 2011-2012**, פרק ד: תחזית הטבות המס לשנים 2011-2012, עמ' 87 באתר: <http://ozar.mof.gov.il/hachnasot/doch09-10/docs/perek4.pdf>.
- מנדלסון, ק' (1973). מורשתו. בתוך: קפלן, א' (עורך שפירא י'). **חזון ומעש**. תל אביב: עם עובד-תרבות וחינוך.
- משרד החוץ (2011) - מש"ב - סוכנות הסיוע הלאומית של ישראל, משרד החוץ. באתר: <http://www.mfa.gov.il/MFAHeb/General+info/departments+and+sections/mashav+Israels+Agency+for+International+Development+Cooperation.htm>
- קפלן, א' (1973). **חזון ומעש**. תל אביב: עם עובד-תרבות וחינוך.
- רשות המסים (2006) - מדריך למילוי בקשה להכרה כמוסד ציבורי לעניין תרומות (סעיף 46 לפקודת מס הכנסה), פטור והקלות במיסוי מקרקעין (סעיף 61(ד) לחוק מיסוי מקרקעין). ירושלים: רשות

המסים, החטיבה המקצועית, המחלקה למוסדות ציבור. באתר:
http://ozar.mof.gov.il/taxes/docs/malkar_2006-09-20.pdf
רשות המסים (2009) - תנאים להרשאת מעביד להתיר לעובדיו זיכוי בשל תרומות לפי סעיף 46 לפקודה.
עדכון מיום 29.9.2009. באתר: <http://ozar.mof.gov.il/itc/maa/5997.htm>
רשות המסים (2011) - לוח עזר לחישוב מס הכנסה שנתי לשנת המס 2011. ירושלים: רשות המסים
(דצמבר 2011), באתר: <http://ozar.mof.gov.il/taxes/docs/maasikim201111.pdf>
שמיר, ה' (2012). **הפילנתרופיה בישראל**. ירושלים: האוניברסיטה העברית, המרכז לחקר הפילנתרופיה.

פרוטוקולים של מועצת המדינה הזמנית:

פממז-I - פרוטוקול מועצת המדינה הזמנית, ישיבה ג', מיום 3.6.48.
פממז-II - פרוטוקול מועצת המדינה הזמנית, ישיבה ט"ז, מיום 2.9.48.
פממז-III - פרוטוקול מועצת המדינה הזמנית, ישיבה ג', מיום 9.9.48.
פממז-IV - פרוטוקול מועצת המדינה הזמנית, ישיבה י"ח, מיום 9.9.48.

הצעות חוק:

הצ"ח 62 - הצעת חוק מטעם הממשלה – חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 62), התשמ"ד-1984. הצעת חוק מס' 1682, מיום 21.5.1984.

הוראת שעה:

הש – 2009-2010 - הוראת שעה לשנות המס 2009 ו-2010. ס"ח 2212, מיום 22.10.09, ע' 233.
הוראת שעה לשנות המס 2009 ו-2010. אושר בכנסת ביום 19.10.09.

חוקים:

חוק החברות (1999) - חוק החברות, תשנ"ט-1999, סעיף 345א(ב).
חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975.
חוק העמותות, תש"ם-1980.
פקודת מס הכנסה המנדטורית (1941) - העיתון הרשמי (1941) - גיליון מיוחד מס' 1126, מיום 22.8.1941, תוספת מס' 1. פקודת מס הכנסה, מס' 23 לשנת 1941.
פקודת מס הכנסה המנדטורית (1947) – העיתון הרשמי (1947), גיליון מס' 1568, מיום 28.3.1947, מס' 13 לשנת 1947.
פקודת מס- הכנסה (תיקון), תש"ח-1948, ע"ר מס' 23 מיום 22.9.48.
פקודת מס הכנסה [נוסח חדש]. דיני מדינת ישראל, 6, 25.4.1961, ע' 120.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ט – 1949. אושר בכנסת ביום 25.8.49.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"י – 1950. ס"ח תש"י, 155. אושר בכנסת ביום 27.6.50.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"א – 1951. ס"ח תשי"א, 94. אושר בכנסת ביום 28.3.51.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"א-1951. ס"ח תשי"א, 93. אושר בכנסת ביום 28.3.51.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ך – 1960. ס"ח תש"ך, 420, אושר בכנסת ביום 6.4.60.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשט"ו – 1955. ס"ח תשט"ו, 58. אושר בכנסת ביום 1.4.55.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשט"ז – 1956. ס"ח תשט"ז, 82. אושר בכנסת ביום 19.7.56.
חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ב – 1952. ס"ח תשי"ב, 298. אושר בכנסת ביום 21.8.52.

- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ג – 1953. ס"ח תשי"ג, 169. אושר בכנסת ביום 27.8.53.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ד – 1954. ס"ח תשי"ד, 166. אושר בכנסת ביום 17.8.54.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ז – 1957. ס"ח תשי"ז, 79. אושר בכנסת ביום 28.3.57.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשי"ח – 1958. ס"ח תשי"ח, 197. אושר בכנסת 6.8.58.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשכ"א – 1961. ס"ח תשכ"א, 36. אושר בכנסת ביום 21.2.61.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשמ"א – 1980. ס"ח תשמ"א, 18. אושר בכנסת ביום 3.11.80.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשמ"ד – 1984. ס"ח תשמ"ד, 1221. אושר בכנסת ביום 27.8.80.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תש"ן – 1990. ס"ח תש"ן מס' 1298, 36. אושר בכנסת ביום 1.1.1990.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ב – 1992. ס"ח תשנ"ב מס' 1394, 174. אושר בכנסת ביום 18.3.1992.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ג – 1993. ס"ח תשנ"ג מס' 1417, 97. אושר בכנסת ביום 16.3.1993.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשנ"ד – 1994. ס"ח תשנ"ד מס' 1445, 42. אושר בכנסת ביום 30.12.1994.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"א – 2000. ס"ח תשס"א מס' 1767, 84. אושר בכנסת ביום 20.12.1999.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ה – 2004. ס"ח תשס"ה מס' 1968, 52. אושר בכנסת ביום 29.12.2004.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ה – 2005. ס"ח תשס"ה מס' 2023, 766. אושר בכנסת ביום 25.7.2005.
- חוק לתיקון פקודת מס הכנסה, תשס"ז – 2007. ס"ח תשס"ז מס' 2077, 64. אושר בכנסת ביום 3.1.2007.

- Aitamurto, T. (2011). The new role of nonprofit organizations: From middleman to a platform organization. *National Civic Review*. 100(1): 40-41.
- Anheier, H.K. (2005). *Nonprofit Organizations: Theory, Management, Policy*. Abingdon, UK & New York: Routledge.
- Benshalom, I. (2009). The Dual Subsidy Theory of Charitable Deductions. *Indiana Law Journal*. 84(4): 1048-1097.
- Business Link - Gifts to charity made by companies. At: <http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?itemId=1082164423&type=RESOURCES>.
- Cohen, J.L. & Arato, A. (1999). *Civil Society and Political Theory*. Cambridge, MA: MIT Press. (5th printing, 1st printing 1992).
- Cohen, J.L. & Arato, A. (1999). *Civil Society and Political Theory*. Cambridge, MA: MIT Press. (5th printing, 1st printing 1992).
- Eichelgrun, G. (1948). Income-Tax in British Colonies. *The Economic Journal*. 58(229): 128-132.
- Gronbjerg, K.A. (1998). Markets, politics and charity: Nonprofits in the political economy. In: Powell, W.W. & Clemens, E.S. (Eds.). *Private Action and the Public Good*. New Haven, CT: Yale University Press, pp. 137-150.
- Hansmann, H.B. (1980). The Role of Nonprofit Enterprise. *Yale Law Review*. 89(5): 835-899.
- Henton, D.; Melville, J. & Walesh, K. (1997). The age of the civic entrepreneur: Restoring civil society and building economic community. *National Civic Review*. 86(2): 149-156.
- Jones, A. J. (2004). Taxing foreign income from Pitt to the Tax Law Rewrite: The decline of the remittance basis. In: Tiley, J. (Ed). *Studies in the history of tax law*.

- Portland, OR: Hart. Vol.1, pp. 15-56.
- Kemmis, D. & McKinney, M. (2011). Collaboration as an emerging form of democracy. *National Civic Review*. 100(2): 2-12 .
- Nathan Committee (1952) - Charitable Trusts Committee (1952). *Report of the Committee on the Law and Practice Relating to Charitable Trusts*. Cmd. 8710. London: HMSO.
- Pensel Case (1891) - Commissioners for Special Purposes of Income Tax v. Pensel, [1891] A.C. 531 (H.L.).
- Roodman, D.M. (1998). *The Natural Wealth of Nations: Harnessing the Market for the Environment*. New York: W.W. Norton.
- Schumpeter, J.A. (1996). *History of Economic Analysis*. New York: Oxford University Press.
- Schuster, M.D. J. (1985). Tax Incentives for Charitable Donations: Deeds of Covenant and Charitable Contribution Deductions. *University of San Francisco Law Review*. 19(3): 329-378.
- Seligman, A.B. (1992). *The Idea of Civil Society*. New York: The Free Press.
- TPA. (2009). *Report on abuse of charities for money-laundering and tax evasion*. OECD, Centre Tax Policy and Administration (TPA). At: <http://www.oecd.org/dataoecd/30/20/42232037.pdf>.
- UN (2011) – *2011 State of World's Volunteerism Report: Universal values for global well-being*. United Nations development Programme (UNDP). United Nations Volunteers (UNV). At: <http://www.unv.org/swvr2011>.
- USIG Australia – Country information: Australia. At: <http://www.usig.org/countryinfo/australia.asp>
- USIG Canada - Country information: Canada. At: <http://www.usig.org/countryinfo/canada.asp>
- USIG England & Wales - Country information: England and Wales. At: <http://www.usig.org/countryinfo/england.asp>
- USIG Israel - Country information: Israel. At: <http://www.usig.org/countryinfo/israel.asp>
- Weisbrod, B.A. (1988). *The Nonprofit Economy*. Cambridge, MA & London: Harvard University Press.
- Young, D. R. (Ed.).(2007). *Financing Nonprofits: Putting Theory into Practice*. Lanham, MD: Rowman Altamira.

חקיקה והסדרים חוקיים בחו"ל

ארה"ב

- IRS. (2006). *Charitable Contributions: Substantiation and Disclosure Requirements*. Washington, DC: Internal Revenue Service, Publications No. 1771. At: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1771.pdf>.
- IRS (2010). *Charitable Contributions*. Washington DC: Department of the Treasury, Internal Service Revenue (IRS). Publication No. 526. At: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p526.pdf>.
- IRS (2012). *Tax Information for Charities & Other Non-Profits*. At:

<http://www.irs.gov/charities/>

US IRC - *USA Income Revenue Code*. At:
<http://www.irs.gov/taxpros/article/0,,id=98137,00.html/>

בריטניה

HMRC-I - HM Revenue & Custom - Gifts to charity made by companies. At:
<http://www.hmrc.gov.uk/businesses/giving/companies.htm>.

HMRC-II - HM Revenue & Custom - Giving to charity through Gift Aid. At:
<http://www.hmrc.gov.uk/individuals/giving/gift-aid.htm>.

HMRC-III - HM Revenue & Custom - Leaving gifts to charity in your will. At:
<http://www.hmrc.gov.uk/individuals/giving/will.htm>

HMRC-IV - HM Revenue & Custom - Payroll Giving: introduction for employers and pension providers. At: <http://www.hmrc.gov.uk/businesses/giving/payroll-giving.htm>.

IR-64 - Inland Revenue - Giving to charity by businesses. IR 64. At:
<http://www.leedscommunityfoundation.org.uk/Downloads/ir64%20-%20giving%20to%20charity%20by%20business.pdf>

IR-178 - Inland Revenue - Giving land, buildings, shares and securities to charity. IR178.
At: <http://www.leedscommunityfoundation.org.uk/Downloads/ir178%20-%20giving%20shares%20and%20security.pdf>.

UK CC - Charity Commission for England and Wales. At: <http://www.charity-commission.gov.uk/>

UK Charitable Uses Act, 1601

UK Charity Act 1960

קנדה

CITA - Canada Income Tax Act. At: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-256.html#h-85>.

CNFPC-I - Canada Not-for-Profit Corporations Act. At:
<http://laws.justice.gc.ca/eng/acts/C-7.75/>

CNFPC-II - Canada Not-for-profit Corporations Regulations. At:
<http://laws.justice.gc.ca/eng/regulations/SOR-2011-223/index.html>.

CRA (2008a) - *Registering a Charity for Income Tax Purposes*. T4063(E) Rev. 08. At:
<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tg/t4063/>

CRA (2008b) - *Applying for registration*. At: <http://www.cra-arc.gc.ca/chrts-gvng/chrts/pplyng/menu-eng.html>.

CRA (2011). *Qualified donees*. Canada Revenue Agency. CG-010, Aug. 15, 2011. At:
<http://www.cra-arc.gc.ca/chrts-gvng/chrts/plcy/cgd/qlfddns-eng.html>.

GGA (2009) - *Good Government Act*, 2009, S.O. 2009, c. 33 - Bill 212. At:
http://www.e-laws.gov.on.ca/html/source/statutes/english/2009/elaws_src_s09033_e.htm.

ITA (1985) - *Income Tax Act*, R.S.C. 1985 (5th supp.) c. 1, para. 110.1(1)(a), ss. 118.1(1) and 149.1(1) and 149.1(6.4), 188.1(5). At: <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/i-3.3/page-256.html>.

אוסטרליה

- ATO (2005). *Taxation Ruling 2005/21*. Canberra: Australian Taxation Office At:
<http://law.ato.gov.au/atolaw/view.htm?rank=find&criteria=AND~charity~basic~exact&target=EA&style=java&sdocid=TXR/TR200521/NAT/ATO/00001&recStart=1&PiT=99991231235958&recnum=16&tot=33&pn=ALL:::EA>.
- ATO (2007). *Income tax guide for non-profits organisations*. Canberra: Australian Taxation Office. At:
http://www.ato.gov.au/content/downloads/nat7967_3_2007.pdf
- ECPA (2004) - *Extension of Charitable Purpose Act 2004*. At:
http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/eocpa2004328/.