



**הכנסת**

**מרכז המחקר והמידע**

**המחלקה לפיקוח תקציבי**

**ארגונים ללא כוונת רווח בישראל:  
תמיכות והטבות כספיות בהשוואה לנטל המס**

הכנסת, מרכז המחקר והמידע

קריית בן-גוריון, ירושלים 91950

טל': 02 - 64 08 240 / 1

פקס: 02 - 64 96 103

[www.knesset.gov.il/mmm](http://www.knesset.gov.il/mmm)

ה' אלול תשע"ג

11 באוגוסט 2013

**כתיבה: איל קופמן, כלכלן**

אישור: עמי צדיק, מנהל המחלקה לפיקוח תקציבי

מסמך זה נכתב לבקשת חבר הכנסת ה-18, זבולון אורלב, בנושא תמיכות והטבות הניתנות לארגונים ללא כוונת רווח (להלן אלכ"ר) בהשוואה לנטל המס המושט עליהם, הנתונים המובאים במסמך מתבססים על סקר הכנסות והוצאות מלכ"רים עדכני של הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה אשר מתייחס לשנת 2009.

## 1. ארגון ללא כוונת רווח<sup>1</sup>

ארגון ללא כוונת רווח (להלן- אלכ"ר) הוא שם כולל למוסדות ציבור, עמותות, חברות לתועלת הציבור. מגזר הארגונים שללא כוונת רווח מכונה בשמות רבים בשיח הציבורי וזאת בשל סוגי הגופים השונים המרכיבים אותו ומספר החוקים והתקנות הרב המתייחס לארגונים אלה. יש המגדירים מגזר זה כ"מגזר שלישי" (אחרי המגזר הראשון- הממשלה והמגזר השני – העסקי), יש המכנים מגזר זה "חברה אזרחית" וכינויים אחרים. המכנה המשותף לגופי האלכ"ר השונים הוא הרצון של פרטים לקדם מטרות ולספק מוצרים לטובת הציבור.

### 1.1. סוגי אלכ"ר על פי צורת ההתאגדות

קיימים מספר סוגים של אלכ"ר, בשל אופי התאגדותו שיכולה להיעשות במסגרת מספר חוקים:

א. מוסד ציבורי – מוסדות השלטון המרכזי (ממשלה), השלטון המקומי (רשויות מקומיות).

ב. עמותה – מוגדרת בחוק העמותות, התש"ס-1980 בסעיף 1: "תאגיד למטרה חוקית שאינה מכוונת לחלוקת רווחים בין חבריו ושמטרתו העיקרית אינה עשיית רווחים; העמותה תיכון עם רישומה בפנקס העמותות."

ג. חברה לתועלת הציבור – מוגדרת בחוק החברות, התשנ"ט-1999 בסעיף 345א(א): "חברה לתועלת הציבור היא חברה שבתקונה נקבעו מטרות ציבוריות<sup>2</sup> בלבד וכן איסור על חלוקת רווחים... לבעלי מניותיה."

ד. הקדש ציבורי – מוגדר בחוק הנאמנות, תשל"ט-1979 בסעיפים 17 ו-26: "הקדשת נכסים לטובת נהנה או למטרה אחרת..." (שאותה ממטרותיה היא קידומו של עניין ציבורי). "נאמנות שמטרתה או אחת ממטרותיה היא קידומו של עניין ציבורי..."

ה. מפלגה – מוגדרת בחוק המפלגות, תשנ"ב-1992 בסעיפים 1 ו-4: "חבר בני-אדם שהתאגדו כדי לקדם בדרך חוקית מטרות מדיניות או חברתיות ולהביא לייצוגם בכנסת על-ידי נבחרים".

ו. מוסד לימודי – מוכר מכוח חוק המועצה להשכלה גבוהה, התשי"ח-1958 בסעיף 9: "המועצה רשאית להכיר במוסד להשכלה גבוהה...."

ז. חברה ממשלתית – מוגדרת בחוק החברות הממשלתיות, התשל"ה-1975 בסעיף 1: "חברה שיותר ממחצית כוח ההצבעה באספותיה הכלליות או הזכות למנות יותר ממחצית מספר הדירקטורים שלה הם בידי המדינה..." "אחת ממטרותיה היא לספק לציבור מצרכים או שירותים שלא על מנת להפיק רווחים".

<sup>1</sup> משרד הרווחה, אודות, תכנון ומדיניות רווחה, קידום הממשק בין משרד הרווחה לארגוני המגזר השלישי, [דו"ח הוועדה הציבורית לבחינה מחדש של סיוע המדינה למוסדות ציבור](#), מאי 2006, כניסה: 23 ביולי 2013.

<sup>2</sup> המטרות הציבוריות המנויות בתוספת השנייה לחוק החברות, מטרות שעניינן הוא אחד מאלה: (1) איכות הסביבה, הגנת הסביבה או הכרת הטבע והסביבה; (2) בריאות או הצלת חיים; (3) דת, מורשת או הנצחה; (4) הגנה על בעלי חיים ודאגה לרווחתם; (5) זכויות אדם; (6) חינוך, הכשרה מקצועית, תרבות או אמנות; (7) מדע, מחקר או השכלה גבוהה; (8) ספורט; (9) עליה, קליטה או התיישבות; (10) צדקה או סעד; (11) רווחת הקהילה או פעילות קהילתית, חברתית או לאומית; (12) שלטון החוק, משטר, או מינהל ציבורי; (13) הקמת קרנות או ארגונים לעידוד או לתמיכה בגוף הפועל לאחת או יותר מהמטרות המנויות בתוספת זו.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

## 2. דיני המס לאלכ"ר

### 2.1. מס הכנסה

פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן-הפקודה) מגדירה אלכ"ר כמוסד ציבורי ללא כוונת רווח (להלן- מלכ"ר) בסעיף 9(2): "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...". הפקודה מתייחסת למלכ"ר במספר סעיפים:

א. **סעיף 9(2)-פטור ממס על הכנסה** – הסעיף מעניק פטור מתשלום מס על הכנסות המוסד הציבורי, כל עוד הכנסות אלה לא הוגדרו כהכנסות מעסק, מדיבידנד, מריבית או הפרשי הצמדה ששולמו על-ידי חברה עסקית שבשליטתו. הפטור יחול על הכנסות מהפעילות הציבורית הישירה (תרומות והכנסות ממכירות שירותים) ועל הכנסות משניות לפעילות הישירה (ריבית בנקאית, דיבידנד ורווחי הון) ובתנאי שלא הגיעו להיקף פעילות עסקית.

ב. **סעיף 3(ז)-מס על הוצאה עודפת** – הסעיף קובע כי מוסדות ציבור ישלמו מס בשיעור של 90% מהוצאה עודפת<sup>3</sup> שהוצאה באותה שנה, בגין תשלום מס זה מלכ"ר אינו זכאי לניכוי, קיזוז או פטור כלשהו, להבדיל מתאגיד עסקי.

ג. **סעיף 46-זיכוי בשל תרומה שניתנה למוסד ציבורי** – באמצעות סעיף זה מדינת ישראל מעודדת אזרחים ועסקים לתרום למוסדות ציבור על-ידי מתן הטבת מס. הסעיף קובע כי יחיד אשר תרם בשנת מס סכום העולה על תקרה מזערית של מאות שקלים בודדות (300 ש"ח בשנת המס 2009) יזוכה מהמס שהוא חייב בו באותה השנה בשיעור של 35% מסכום התרומה שתרום, תאגיד עסקי (חברה) יזוכה בשיעור המס על הכנסתו קרי מס החברות.

### 2.2. מס ערך מוסף

חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן-חוק מע"מ) מטיל מס על הערך המוסף. תאגיד עסקי ממוסה על רווחיו המהווים את הערך המוסף אותו הוא יוצר, לעומת זאת מוסד ציבורי שמטרתו אינה יצירת רווחים, יוצר ערך מוסף באמצעות השירותים אותם הוא נותן באמצעות עובדיו ועל כן שכר עובדי המוסד הציבורי ממוסה. חוק מע"מ מגדיר מוסד ציבורי (מלכ"ר) בסעיף 1: "המדינה, רשות מקומית או איגוד ערים; חבר בני אדם מאוגד או לא מאוגד שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי"; יש לציין כי הגדרה זו שונה במקצת מהגדרת מלכ"ר בפקודת מס הכנסה. חוק מע"מ מתייחס למלכ"ר במספר סעיפים ותקנות:

א. **סעיף 4(א)-מס על השכר** – הסעיף קובע כי מלכ"ר יהיה כפוף לחובת תשלום מס שכר בגין הפעילות המלכ"רית: "על פעילות בישראל של מוסד ללא כוונת רווח יוטל מס שכר ורווח באחוזים מהשכר ששילם, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת".

ב. **סעיף 38-אי קיזוז תשומות על ההכנסות** – הסעיף קובע כי עוסק<sup>4</sup> זכאי לנכות מהמס שהוא חייב בו את מס התשומות הכלול בחשבונית המס שהוצאה לו, זכאות זו עומדת אך ורק לעוסק ולא למלכ"ר.

<sup>3</sup> הוצאה עודפת – היא הוצאה שניכוייה הוגבל באופן מלא או חלקי, מוגדרת בסעיף 181ב(א) לפקודת מס הכנסה: סכום שהוציא נישום ושאינו מותר בניכוי לפי אחד מאלה: (1) הוצאות החורגות מהוראות סעיף 31 לפקודת מס הכנסה, (2) הוצאות שסעיף 32(11) חל עליהן- הוצאות שהוציא מעביד לטובת עובדיו שלא ניתן לייחס אותן לעובד מסוים, (3) היטל לפי פרק ו' לחוק ההסדרים במשק המדינה (תיקוני חקיקה), התשמ"ט-1989.

<sup>4</sup> סעיף 1 בחוק מע"מ מגדיר עוסק: "מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד כספי...".



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

ג. **תקנה 6א לתקנות מס ערך מוסף-חיוב מקבל שירות בתשלום המס** – התקנה מטילה על מלכ"ר תשלום מס עסקאות כאשר הוא רוכש שירותים מאדם אשר אינו עוסק, כלומר המלכ"ר משלם מע"מ במקום נותן השירות.

ד. **תקנה 6ב לתקנות מס ערך מוסף-תשלום מס ברכישת מקרקעין** – התקנה מטילה חובת תשלום מס עסקאות על מלכ"ר אשר רוכש מקרקעין מהגופים הבאים: אדם שאינו עוסק, מלכ"ר, מוסד כספי.<sup>5</sup>

לוח 1 להלן מציג את התפתחות שיעור המע"מ ומע"מ מלכ"רים (שיעור מס השכר) בישראל בעשור האחרון.

**לוח 1- שיעור המע"מ בישראל בשנים 2002-2012 (באחוזים)<sup>6</sup>**

תחולה מ-	מע"מ עוסקים	מע"מ מלכ"רים
15.6.2002	18.0	9.0
1.3.2004	17.0	8.5
1.9.2005	16.5	8.5
1.7.2006	15.5	7.5
1.7.2009	16.5	7.5
1.1.2010	16.0	7.5
1.9.2012	17.0	7.5
2.6.2013	18.0	7.5

מהלוח עולה כי מחודש יוני שנת 2002 עד חודש יולי שנת 2006 שיעור המע"מ ירד מ-18% ל-15.5% במקביל לירידת מע"מ מלכ"ר מ-9% בחודש יוני שנת 2002 ל-7.5% בחודש יולי שנת 2006. מחודש יולי שנת 2006 ועד לחודש יוני שנת 2013 שיעור המע"מ עלה מ-15.5% לכ-18% בעוד שמע"מ מלכ"ר נותר בשיעור קבוע של כ-7.5% באותה התקופה.

### 2.3. מיסוי מקרקעין

חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן-חוק מסמ"ק) שואב את הגדרת המלכ"ר מהפקודה. חוק מסמ"ק מתייחס למלכ"ר במספר סעיפים:

א. **סעיף 60 - מכירה למדינה פטורה ממס** – הסעיף קובע כי מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה, למדינה, לרשות מקומית, לקרן הקיימת לישראל או לקרן היסוד תהיה פטורה ממס.

ב. **סעיף 61(א) - מכירה למלכ"ר פטורה ממס** – הסעיף קובע כי מכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למלכ"ר פטורה ממס.

ג. **סעיף 61(ב) - פטור ממס שבח למלכ"ר** – מלכ"ר פטור ממס במכירת זכות במקרקעין, היקף הפטור (פטור מלא/חלקי) כפוף לתקופה בה החזיק בנכס ועשה בו שימוש למטרותיו המרכזיות באופן ישיר.

ד. **סעיף 49(ב6) - פטור ממס שבח על מכירת דירת מגורים שקיבל מוסד ציבורי בירושה, בהתקיים תנאים מצטברים המנויים בסעיף.**

<sup>5</sup> סעיף 1 בחוק מע"מ מגדיר מוסד כספי: "חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושב על מנת לשלם מהם לפי דרישה....; חברה המשתמשת כדין במילה "בנק" כחלק משמה....; מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954...."

<sup>6</sup> משרד האוצר, רשות המיסים, מע"מ, [היסטוריית שיעורי מע"מ](#), כניסה: 5 ביוני 2013.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

ה. תקנה 9 לתקנות מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)(מס רכישה), התשל"ה-1974- הנחה במס רכישה למלכ"ר- התקנה קובעת כי מלכ"ר חייב במס רכישה בשיעור של 0.5% משווי הזכות במקרקעין הנמכרת לעומת שיעור של 5% החל על זכויות מקרקעין הנמכרות בידי נישום אחר שאינו מלכ"ר.

### 3. השפעת שינויי חקיקה על הכנסות המדינה

שינויי חקיקה שונים הביאו לשינוי בגובה הכנסות המדינה מגביית מיסים. לוח 2 להלן מציג את השפעת שינויי החקיקה על גביית המיסים מחברות ומלכ"רים בשנים 2010-2002 במיליוני ש"ח.

#### לוח 2-השפעת שינויי חקיקה על גביית מיסים בשנים 2010-2002 (במיליוני ש"ח)<sup>7</sup>

2010-2002	סוג המס
-5,300	מס חברות
-3,060	מע"מ
-1,400	מס מעסיקים (ביטול) <sup>8</sup>
-300	מע"מ מלכ"ר
<b>10,060</b>	<b>סך-הכול</b>

מהלוח עולה כי בעקבות שינויי חקיקה בין השנים 2002 ו-2010 הכנסות המדינה ממס חברות, ממע"מ, מביטול מס מעסיקים וממע"מ מלכ"ר ירדו בסכום המוערך בכ-10 מיליארד ש"ח. כמו כן, ניתן לראות כי הפסד ההכנסה המיוחס למלכ"רים באופן ישיר עומד על כ-1.7 מיליארד ש"ח (מע"מ מלכ"ר + מס מעסיקים), והפסד ההכנסה המיוחס לחברות ולעוסקים עומד על כ-8.3 מיליארד ש"ח (מס חברות + מע"מ). יחד עם זאת, יש לציין כי ייתכן שהפחתת שיעורי המס תרמה לגידול בשיעור הצמיחה במשק, להקטנת עלות העבודה, לגידול בפעילות הכלכלית וכתוצאה מכך לגידול בהכנסות המדינה ממיסים.<sup>9</sup>

### 4. נטל המס החל על מלכ"ר

נטל המס המוטל על מלכ"ר מורכב משלושה מרכיבים עיקריים: מס השכר; אי קיזוז מע"מ תשומות; מס על הוצאה עודפת.

#### 4.1. גביית מס השכר

מאחר ומלכ"ר הוא ארגון הפועל ללא כוונת רווח, המחוקק מסמן את הערך המוסף הכלכלי של מלכ"ר ככזה הנצמח מפעילותו של המלכ"ר, ומכאן קובע חוק מע"מ כי מלכ"ר מחויב בתשלום מס על סך השכר של עובדיו המהווה את הערך המוסף. לוח 3 להלן מציג את סך גביית מס השכר ממלכ"רים, המכונה "מע"מ מלכ"ר", בין השנים 2007 ו-2012 במיליוני ש"ח.

<sup>7</sup> מנהל הכנסות המדינה, דוח הכנסות המדינה לשנים 2009-2010, [לוח א-7](#), כניסה בתאריך: 29 באפריל 2013.

<sup>8</sup> מס מעסיקים הוא מס שהוטל על מעסיקים בשנת 1975 בשיעור של 4% מהכנסת העבודה המשולמת, בשנת 1992 הורד מס המעסיקים החל על המגזר העסקי לשיעור של 0% ומאז המס מוטל רק על עמותות ורשויות מקומיות, בשנת 2008 הוחלט לבטל את מס המעסיקים; להרחבה ראו: מרכז המחקר והמידע של הכנסת, [ביטול חוק מס מעסיקים](#), רון תקווה, נובמבר 2007.

<sup>9</sup> להרחבה ראו: מרכז המחקר והמידע של הכנסת, [השפעת מדיניות המסים על שיעור הצמיחה הכלכלית](#), רון תקווה, אוקטובר 2007.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

**לוח 3- סך גביית מס השכר ממלכ"רים בין השנים 2007-2012 (במיליוני ש"ח)**<sup>10</sup>

שנה	סך מס השכר
2007	6,580
2008	7,300
2009	7,750
2010	8,400
2011	8,350
2012	8,500

מהלוח עולה כי סך מס השכר הנגבה ממלכ"רים עולה משנה לשנה, מכ-6,580 מיליוני ש"ח בשנת 2007 לכ-8,500 מיליוני ש"ח בשנת 2012, עליה של כ- 29%. נתוני הגבייה מתייחסים בהתאם לחוק מע"מ למוסדות ללא כוונת רווח כולל מוסדות המדינה, רשויות מקומיות ואיגודי ערים.<sup>11</sup> יש לציין כי העלייה בסך מס השכר עשויה לנבוע מגידול במספר המלכ"רים ועלייה בנפח השכר כיוון שבשנים אלה לא חל גידול בשיעור המס העומד על 7.5%.

**4.1.1. מס השכר במלכ"ר פרטי**

על מנת לאמוד את חלק המלכ"רים הפרטיים מתוך סך תשלומי המס הנגבים מכל מגזר המלכ"רים, נפריד את נתוני המלכ"רים הציבוריים המוגדרים כמלכ"ר שעיקר הכנסתיו ממומן על-ידי הממשלה.<sup>12</sup> לוח 4 להלן מציג את שיעור ההעברות הכספיות של הממשלה<sup>13</sup> מסך הכנסות המלכ"רים לפי תחום פעילות בשנת 2009.

**לוח 4 - שיעור ההעברות הכספיות של הממשלה מסך הכנסות המלכ"רים לפי תחום פעילות בשנת 2009**<sup>14</sup>

תחום פעילות	העברות הממשלה
בריאות	68%
חינוך ומחקר	55%
איכות הסביבה	33%
רווחה	32%
תרבות, בידור וספורט	31%
דת	25%
ארגוני סגור ופוליטיקה	20%
איגודים מקצועיים	17%
פילנתרופיה והתנדבות	12%
שיכון ופיתוח	11%
ארגונים בינלאומיים	0%

<sup>10</sup> אבי לבון, סגן הממונה על הכנסות המדינה, דואר אלקטרוני, 12 בדצמבר 2012.

<sup>11</sup> אבי לבון, סגן הממונה על הכנסות המדינה, שיחת טלפון, 30 בדצמבר 2012.

<sup>12</sup> אסנת חזן, תחום חשבונות השירותים החברתיים, הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, שיחת טלפון, 12 בדצמבר 2012.

<sup>13</sup> משרדי הממשלה, רשויות מקומיות ומוסדות לאומיים.

<sup>14</sup> הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעות לעיתונות, [הכנסות והוצאות מלכ"רים 2009-2011](#), תאריך פרסום: 28 במאי 2012.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

מהנתונים בלוח עולה כי ההעברות הכספיות של הממשלה למלכ"רים, העולות על 50% מסך מקורות מימון, היו בשנת 2009 בתחום הבריאות כ-68% ובתחום החינוך והמחקר כ-55%. עוד עולה מהנתונים כי ביתר התחומים משקל העברות הממשלה מסך מקורות המימון של המלכ"רים לא עלה בשנה זו על 50%. על מנת להפריד בין המלכ"רים הציבוריים (מלכ"רים הנתמכים ב-50% ומעלה מסך מקורות המימון שלהם על-ידי הממשלה) לבין המלכ"רים הפרטיים, נתייחס לנתוני המלכ"רים בכל תחומי הפעילות פרט לתחומי הבריאות, החינוך והמחקר. הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה מציינת כי שיעור ההעברות הממשלתיות לא השתנה משמעותית בשנים 2009-2011.

סך עלות העבודה במלכ"רים עמדה על כ-40,528 מיליוני ש"ח בשנת 2009,<sup>15</sup> יש לציין כי נתון עלות העבודה מוצג ללא עלויות העבודה במשרדי הממשלה והרשויות המקומיות<sup>16</sup> עלות העבודה למלכ"ר כוללת את השכר המשולם לעובד ותשלומים נלווים המשולמים על-ידי המלכ"ר<sup>17</sup> כגון:

א. **ביטוח לאומי - חלק המעסיק** - עד שכר חודשי של 4,757 ש"ח-3.45%, מעל 4,757 ש"ח ועד לשכר חודשי של 76,830 ש"ח-5.43%. השכר החודשי הממוצע לעובד במלכ"ר פרטי בשנת 2009<sup>18</sup> עמד על 5,262 ש"ח מכאן שהתשלום הממוצע של המלכ"ר עבור העובד לביטוח לאומי עומד על 3.64%.

ב. **תשלומים סוציאליים** - פנסיה, פיזויים וביטוח מפני אובדן כושר עבודה עמד על כ-15.83% ברמה המרבית וכ-3.34% (בשנת 2009) ברמה מזערית המחויבת על-פי החוק.

ג. **קרן השתלמות** - הפקדות המעביד עבור העובד מגיעות עד לכ-7.5%, יש לציין כי הפרשה זו אינה מחויבת על פי החוק, אולם היא רווחת במגזר הציבורי ובגופים מקבילים.

ד. **מס השכר** - תשלום של 7.5% על השכר המשולם לעובדי המלכ"ר.

סך התשלומים הנלווים לשכר מסתכמים לכ-34.5% **ברמתם המרבית** (ביטוח לאומי חלק מעסיק-3.64%, תשלומים סוציאליים-15.83%, קרן השתלמות-, 7.5% מס השכר-7.5%) ול-14.5% **ברמתם המזערית**, (ביטוח לאומי חלק מעסיק-3.64%, תשלומים סוציאליים-3.34%, מס השכר-7.5%), מכאן שסך השכר המשולם על-ידי המלכ"רים לעובדים בשנת 2009 עמד על כ-30,139 מיליוני ש"ח כאשר התשלומים הנלווים הינם ברמה המזערית וכ-35,402 מיליוני ש"ח כאשר התשלומים הנלווים הינם ברמה המרבית. לוח 5 להלן מציג את אומדן גביית מס השכר ממלכ"רים בשנת 2009 (7.5% מתשלומי השכר), לפי תחום פעילות בסדר יורד, לפי תשלומים נלווים ברמה מזערית וברמה מרבית.

**לוח 5 - אומדן גביית מס השכר ממלכ"רים פרטיים בשנת 2009 (במיליוני ש"ח)<sup>19</sup>**

מס השכר (תשלומים נלווים ברמה מרבית)	מס השכר (תשלומים נלווים ברמה מזערית)	תחומי פעילות
1,061	903	חינוך ומחקר

<sup>15</sup> ש.ס.

<sup>16</sup> אסנת חזן, תחום חשבונות השירותים החברתיים, הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, דואר אלקטרוני, 30 בדצמבר 2012.

<sup>17</sup> משרד האוצר, אגף השכר והסכמי עבודה, נתוני שכר, נתוני עזר, [מדרגות מס הכנסה ביטוח לאומי ביטוח בריאות מס ארגון ועלויות מעסיק](#), כניסה: 6 ביוני 2013

<sup>18</sup> הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, השנתון סטטיסטי לישראל 2012, [לוח 12.40](#), תאריך פרסום: ספטמבר 2012.

<sup>19</sup> הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעות לעיתונות, [הכנסות והוצאות מלכ"רים 2009-2011](#), תאריך פרסום: 28 במאי 2012.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

מס השכר (תשלומים נלווים ברמה מרבית)	מס השכר (תשלומים נלווים ברמה מזערית)	תחומי פעילות
891	758	בריאות
260	221	רווחה
211	180	תרבות, בידור וספורט
85	73	דת
43	37	איגודים מקצועיים
40	34	פילנתרופיה והתנדבות
32	27	שיכון ופיתוח
23	20	ארגוני סנגור ופוליטיקה
7	6	איכות הסביבה
2	1	ארגונים בינלאומיים
<b>703</b>	<b>599</b>	<b>סה"כ מלכ"רים פרטיים</b>
<b>2,655</b>	<b>2,260</b>	<b>סך-הכול מלכ"רים</b>

מהנתונים בלוח עולה כי סך מס השכר שנגבה בשנת 2009 מכל המלכ"רים (פרט למשרדי הממשלה הרשויות המקומיות ומוסדות לאומיים) עמד על כ-2,260 מיליוני ש"ח כאשר התשלומים הנלווים ברמה מזערית, ועל סך של כ-2,655 מיליוני ש"ח כשהתשלומים הנלווים ברמה מרבית. סך מס השכר שנגבה מהמלכ"רים הפרטיים נאמד בשנת 2009 בכ-599 עד 703 מיליוני ש"ח.

#### 4.2. אומדן מס התשומות ששולם על-ידי מלכ"רים

כאמור בסעיף 2.2 לעיל, מלכ"ר משלם מס תשומות בהתאם לחוק מס ערך מוסף על הקניות אותן הוא עורך. בניגוד לתאגיד למטרות רווח, מלכ"ר אינו יכול לקזז את מס התשומות כנגד מס עסקאות כיוון שבעסקת מכירה מלכ"ר אינו רשאי לגבות מס עסקאות. מכאן שלעניין קיזוז מס התשומות מצבו של מלכ"ר זהה לכל אדם פרטי. על מנת לאמוד את מס התשומות המשולם על-ידי מלכ"ר יש להפריד את חלק המס מסך הוצאת הקניות. בשנת 2009 שיעור המע"מ שונה במחצית השנה (ראה לוח 1 לעיל), לצורך החישוב הנחנו כי סך הקניות מתפלג בצורה שווה בין מחצית השנה הראשונה למחצית השנייה. לוח 6 להלן מציג את סך ההוצאה לקניות שוטפות של מלכ"ר לפי תחום פעילות בסדר יורד בשנת 2009.

#### לוח 6 - הוצאות המלכ"רים לקניות שוטפות לפי תחומי פעילות, בשנת 2009 (במיליוני ש"ח)<sup>20</sup>

מס התשומות על קניות שוטפות	תחום פעילות
4,132	בריאות
837	חינוך ומחקר

<sup>20</sup> הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעות לעיתונות, [הכנסות והוצאות מלכ"רים 2009-2011](#), תאריך פרסום: 28 במאי 2012.





מס התשומות על קניות שוטפות	תחום פעילות
563	תרבות בידור וספורט
392	רווחה
305	פילנתרופיה והתנדבות
268	שיכון ופיתוח
231	איגודים מקצועיים
212	דת
113	ארגוני סגור ופוליטיקה
35	איכות הסביבה
10	ארגונים בינלאומיים
<b>7,098</b>	<b>סה"כ מלכ"רים</b>
<b>2,129</b>	<b>סה"כ מלכ"רים פרטיים</b>

מהנתונים בלוח עולה כי סך מס התשומות על הקניות המשולם על-ידי מלכ"רים עמד בשנת 2009 על כ-7,098 מיליוני ש"ח, מתוכם חלק המלכ"רים הפרטיים עמד על כ-2,129 מיליוני ש"ח. יש לסייג את תוצאת מס התשומות על קניות שוטפות, כיוון שנתון הקניות השוטפות בלמ"ס כלל גם רכישות ללא מע"מ, (כגון תשלומי ארנונה, שכ"ד וכו'), בשל חוסר בנתונים מעודכנים, האומדן חושב על סך הקניות השוטפות.

#### 4.3. אומדן המס על הוצאה עודפת למלכ"ר

מלכ"ר משלם מס בשיעור של 90% על הוצאה עודפת. המחוקק קובע הוראות מיוחדות המתייחסות להוצאות שניכויין הוגבל בסעיף 31 לפקודה וזאת מתוך כוונה להגביל ולפקח על ההוצאות לקבלת טובת הנאה בפרט, ועל כל הוצאות המלכ"ר בכלל, אשר הכנסותיו פטורות ממס ומטרתו הינה לקדם מטרה ציבורית. המס שנגבה בגין הוצאה עודפת בשנת 2009<sup>21</sup> הסתכם בכ-979 מיליון ש"ח כאשר הרוב המוחלט (כ-90%) נגבה מעסקים וחברות, מכאן שסך המס הנגבה ממלכ"רים נאמד בכ-98 מיליוני ש"ח בשנת 2009, בשל חוסר מידע זמין של נתונים לא ניתן להעריך מה חלק המס המשויך למלכ"רים פרטיים.

#### 5. אומדן הטבות המס הניתנות למלכ"ר

ההטבות הניתנות למלכ"ר מהמדינה מורכבות ממספר חוקים, לוח 7 להלן מציג את אומדן הטבות המס הניתנות למלכ"ר. הנתונים המובאים מתייחסים לשנת 2009, השנה האחרונה שלגביה קיימים נתונים מלאים.

<sup>21</sup> אבי לבון סגן הממונה על הכנסות המדינה, שיחת טלפון, 7 בינואר 2013.



**לוח 7 - אומדן הטבות המס למלכ"רים בשנת 2009 (במיליוני ש"ח)**<sup>22</sup>

ההטבה	החוק והסעיף	אומדן שווי לסך המלכ"רים	מתוכם, אומדן למלכ"רים פרטיים
פטור ממס על הכנסות מריבית ודיבידנד	פקודת מס הכנסה, סעיף 9(2)	619	352
זיכוי מס על תרומות	פקודת מס הכנסה, סעיף 46	246	185
פטור ממס שבח והנחה במס רכישה	חוק מיסוי מקרקעין, סעיף 61 מיסוי מקרקעין (מס רכישה)	43	לא ניתן לאמוד
<b>סך-הכול</b>		<b>908</b>	<b>537</b>

מהנתונים עולה כי אומדן הטבות המס הניתנות לכלל המלכ"רים נאמדו בשנת 2009 בכ-908 מיליוני ש"ח, מתוכם אומדן הטבות המס שניתנו למלכ"רים פרטיים נאמד בכ-537 מיליוני ש"ח. בנוסף להטבות אלו, בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה, מלכ"רים פטורים מתשלום מס בגין הכנסות בניכוי הוצאות, אולם אין בידינו נתון זה.

**6. היקף תמיכת המדינה ומוסדותיה במלכ"רים**

מדינת ישראל ומוסדותיה (משרדי ממשלה, רשויות מקומיות ומוסדות לאומיים) תומכים במלכ"רים על-ידי העברות תקציביות ורכישת שירותים. נכון למועד כתיבת המסמך המידע הזמין בידינו הוא על העברות תקציביות (הכוללות בתוכן את התמיכות במוסדות ציבור בכפוף לסעיף 3א לחוק יסודות התקציב), אך אינו כולל את היקף רכישת השירותים על-ידי המדינה.

**6.1. העברות כספיות מהמדינה ומוסדותיה**

העברות הכספיים למלכ"רים מתקצבת בסעיפי תקציב שונים המהווים חלק מתקציב של משרד ממשלתי, רשות מקומית ומוסד לאומי. לוח 8 להלן מציג את סך העברות הכספיות בחלוקה לתחומי פעילות בשנת 2009 במיליוני ש"ח בסדר יורד.

**לוח 8 - העברות הממשלה למלכ"רים לפי תחומי פעילות בשנת 2009 (במיליוני ש"ח)**<sup>23</sup>

תחום פעילות	העברות ממשלה
בריאות	28,241
חינוך ומחקר	13,728
רווחה	2,685
תרבות בידור וספורט	2,211
פילנתרופיה והתנדבות	1,347
דת	996
איגודים מקצועיים	481

<sup>22</sup> אומדן שווי לסך המלכ"רים: עו"ד יהודה מונסוניגו, מנהל תחום בכיר מלכ"רים ומוסדות ציבור, רשות המיסים, שיחת טלפון, 12 בדצמבר 2012. האומדן מבוסס על בסיס פרסומים הלמ"ס, המבוסס על נתונים הנלקחים מהדוחות השנתיים המוגשים לרשות המיסים. אומדן שווי למלכ"רים פרטיים: הלמ"ס, הודעות לעיתונות, [הכנסות והוצאות מלכ"רים 2009-2011](#), תאריך פרסום: 28 במאי 2012, עיבודי מרכז המחקר והמידע של הכנסת.

<sup>23</sup> הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, הודעות לעיתונות, [הכנסות והוצאות מלכ"רים 2009-2011](#), תאריך פרסום: 28 במאי 2012.



הכנסת

מרכז המחקר והמידע

תחום פעילות	העברות ממשלה
שיכון ופיתוח	335
ארגוני סגור ופוליטיקה	231
איכות הסביבה	173
ארגונים בינלאומיים	0
<b>סך-הכול מלכ"רים</b>	<b>50,428</b>
<b>מתוכם: מלכ"רים פרטיים</b>	<b>8,458</b>

מהנתונים בלוח לעיל עולה כי סך ההעברות הכספיות מהמדינה ומוסדותיה למלכ"רים נאמד בשנת 2009 בכ- 50,428 מיליוני ש"ח, מתוך סכום זה החלק שיוחס למלכ"רים פרטיים (ללא תחום הבריאות ותחום חינוך ומחקר) נאמד בכ- 8,458 מיליוני ש"ח.

## 6.2. היקף התמיכות במלכ"רים בתקציב המדינה

מדינת ישראל תומכת ב-3,000 גורמים חוץ ממשלתיים שהם בעיקרם מלכ"רים הפועלים למטרות חינוך, תרבות, דת, אמנות, רווחה, בריאות וספורט, התמיכות ניתנות מכוח סעיף 3א לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985. סך התמיכות כלול בהעברות הכספיות כפי שהוצגו בסעיף 6.1, אולם הייחוד בנתון התמיכות הוא בהקשר לתקנה התקציבית, אשר מיוחסת באופן ישיר למוסדות ציבור ואילו שארית ההעברות הכספיות מיוחסות לסעיפי התקציב השונים. לוח 9 להלן מציג את התמיכות הממשלתיות בארגוני המגזר השלישי בחלוקה למשרדי הממשלה בשנת 2009, בסדר יורד ביחס להיקף התמיכה.

### לוח 9 - היקף תמיכות המדינה במוסדות ציבור בשנת 2009 (במיליוני ש"ח)<sup>24</sup>

משרד	סכום התמיכה	אחוז מסך התמיכות
משרד החינוך-אגף למוסדות תורנים	1,123	52.7%
משרד התרבות והספורט	508	23.9%
משרד החינוך	223	10.5%
משרד האוצר-זכויות ניצולי השואה	159	7.5%
משרד הרווחה	66	3.1%
המשרד לקליטת עליה	21	1.0%
משרד המדע והטכנולוגיה	13	0.6%
משרד הבריאות	11	0.5%
המשרד להגנת הסביבה	3	0.1%
משרד התקשורת	2	0.1%
המשרד לשירותי דת	1	0.05%
<b>סך-הכול</b>	<b>2,130</b>	<b>100.0%</b>

<sup>24</sup> משרד האוצר, אגף החשב הכללי, אתר התמיכות הממשלתי, מפת הדוחות, סך התמיכות בחלוקה למשרדי ממשלה לשנה מבוקשת ולסוג תמיכה מבוקש, [תמיכה במוסדות ציבור \(א3\) בשנת 2009](#), כניסה בתאריך: 29 באפריל 2013.



מהנתונים בלוח עולה כי התמיכות במלכ"רים מכוח סעיף 3א לחוק יסודות התקציב בשנת 2009 עמדו על סך 2,130 מיליוני ש"ח.

## 7. סיכום

במסמך זה אמדנו את נטל המס החל על מלכ"ר פרטי אל מול הטבות המס והתמיכות הכספיות להן הוא זכאי. מקורות המידע הקיימים באשר למלכ"רים בישראל ובמיוחד מלכ"רים פרטיים המשויכים ל"מגזר השלישי" הינם מוגבלים. מקורות המידע העיקריים עליהם מתבסס מסמך זה הינם הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ומנהל הכנסות המדינה שבמשרד האוצר.

לוח 10 להלן מציג את נטל המס החל על מלכ"ר ומשולם על-ידו וכן את ההטבות והעברות הכספיות אותם מקבל מלכ"ר מהמדינה ומוסדותיה בשנת 2009 במיליוני ש"ח.

### לוח 10 – אומדן נטל המס, ההטבות והעברות כספיות של מלכ"רים פרטיים במיליוני ש"ח (2009)<sup>25</sup>

סכום	סעיף	
703 - 599	מס השכר	נטל המס
2,129	מס התשומות	
98	מס על הוצאה עודפת*	
<b>2,930 – 2,826</b>	<b>סך נטל המס</b>	
352	פטור על הכנסות מריבית ודיבידנד	הטבות מס
185	זיכוי מס על תרומות	
43	פטור על שבח ומס רכישה*	
<b>580</b>	<b>סך הטבות מס</b>	
<b>2,350 – 2,246</b>	<b>סך נטל המס בניכוי הטבות מס</b>	

\* הנתון מתייחס לסה"כ המלכ"רים (ציבוריים ופרטיים).

מהאומדן בלוח לעיל עולה כי סך נטל המס החל על מלכ"רים פרטיים בשנת 2009 נאמד בין 2.83 ל-2.93 מיליארד ש"ח. סך עלות הטבות המס נאמדת בכ-580 מיליוני ש"ח. סך נטל המס בניכוי הטבות מס נאמד בכ-2.25 עד 2.35 מיליארדי ש"ח.

יחד עם זאת, כאמור בלוח 8 לעיל העברות הממשלה למלכ"רים הפרטיים בשנת 2009 נאמדות בכ-8.5 מיליארד ש"ח, ועל-כן בהוספת נתון זה המלכ"רים הפרטיים מקבלים מהמדינה נטו (העברות והטבות מס בניכוי נטל המס) 6.1 עד 6.2 מיליארדי ש"ח.

<sup>25</sup> שכר: ראו לוח 5 לעיל; מס תשומות: ראו לוח 6 לעיל; הוצאה עודפת: ראו סעיף 4.3 לעיל; הטבות מס: ראו לוח 7 לעיל.

