



שרות חוגריט לפקוחות החברות

1776 (38)
נובמבר 2015

א.ג.ג.,

זיכוי ממס בשל תרומות למוסדות ציבור : הנדון:

1. רקע- זיכוי לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה

על-פי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה, ניתן לקבל זיכוי ממס בשל תרומה לקרן לאומית או למוסד ציבורי, כמשמעותו בסעיף 29(2) לפקודה, כדלקמן:

- אצל נישום שהוא יחיד - זיכוי מס בשיעור 35% ;
- אצל נישום שהוא חבר בני-אדם - זיכוי מס בשיעור מס החברות (26.5% בשנת המס 2015).

החל מיום 1 בינואר 2012 (תיקון 194 לפקודת מס הכנסה) הזיכוי מותנה בכך, שסכום התרומה המינימלי עלה על 180 ש"ח (להלן: "סכום התרומה המינימלי"), ושהסכום המקסימלי שבגינן יינתן זיכוי לא עלה על 9,000,000 ש"ח (להלן: "סכום התקרה") או על 30% מההכנסה החייבת של הנישום באותה שנה, לפי הנמוך מביניהם (להלן ביחד: "תקרת הזיכוי"). סכומים אלו יעודכנו לשיעור עליית המדד בהתאם להוראות הקבועות בסעיף 120ב לפקודה, בתחילת שנת המס שבה ניתנות התרומות.

סכום תרומה העולה על התקרה לזיכוי שנתרם באותה שנת מס, יזוכה מהמס 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. דהיינו, סכום התרומות ששולם בשנה מסוימת, לא אובד בגלל המגבלה של סכום התקרה או בשל הכנסה חייבת נמוכה מידי (או אפילו הפסד) באותה שנה, וניתן להעבירו לשלוש שנות המס הבאות.

על פי מנגנון ההצמדה למדד שנקבע בסעיף 46 לפקודה, סכום התקרה המעודכן לשנת 2015 הינו 9,295,000 ש"ח או 30% מההכנסה החייבת (הנמוך מביניהם). סכום התרומה המינימאלי המעודכן לשנת 2015 - 190 ש"ח.

2. סכומים מוכרים בגין שנים קודמות ועמדת רשות המסים

סכומים מרביים לתרומות בשנים קודמות (בגין שנים שניתן לדרוש בגין זיכוי בדוח המס לשנת 2015 בשל תרומות שלא נוצלו במלואן):

- שנת המס 2012 - 9,000,000 ש"ח ;
- שנת המס 2013 - 9,130,000 ש"ח ;
- שנת המס 2014 - 9,304,000 ש"ח ;

על-פי רשות המסים (הוראת ביצוע מס' 3/2001), יותר זיכוי רק בגין קבלה מקורית בה צוינו במפורש שם התורם (אלא אם היא בסכום שאינו עולה על 400 ש"ח וסכום התרומה הודפס מראש), המילה "תרומה" והטקסט הבא: "למוסד אישור מס הכנסה לעניין תרומות לפי סעיף 46 לפקודת מס הכנסה".

3. דוגמא לחישוב של זיכוי בגין תרומה (באלפי ש"ח)

הדוגמא מובאת לצורך המחשה בלבד, ויש להביא בחשבון שסכום התקרה לשנות המס 2016-2018 יעודכן בתחילת כל שנת מס.

ט=ח-ה	ח	ז	ו=30%* ב	ה=ג+ד	ד	ג	ב	א
עודף זיכוי בשנים הבאות (2)	תקרת הזיכוי בפועל (1)	סכום התקרה הנקוב בסעיף 46	תקרת 30%	סה"כ תרומות	תרומה מועברת משנים קודמות	תרומה שוטפת	הכנסה חייבת	שנת המס
300	900	9,000	900	1,200	0	1,200	3,000	2012
(3) 100	1,200	9,130	1,200	1,300	300	1,000	4,000	2013
(4) 500	9,304	9,304	15,000	9,804	100	9,704	50,000	2014
(5) 110	390	9,295	390	500	500	-	1,300	2015
(6) 120	60	9,295	60	180	110	70	200	2016
(7) 70	-	9,295	-	120	120	-	הפסד	2017
-	110	9,295	240	110	70	40	800	2018

הערות:

- (1) הנמוך מבין טורים: ה, ו, ז.
- (2) בהתאם להוראת ביצוע 3/2001, החישוב נעשה לפי FIFO, קרי - תחילה ניצול הזיכוי בשל עודף התרומות המועברות משנים קודמות והיתרה מיוחסת לתרומות בשנה השוטפת.
- (3) המקור משנת 2013.
- (4) המקור משנת 2014.
- (5) בשנת 2015 לא היו תרומות שוטפות. המקור משנת 2014.
- (6) מקורם של 70 אלפי ש"ח בשנת 2016 ומקורם של ה-50 אלפי ש"ח הנותרים בשנת 2014.
- (7) ה-50 אלפי ש"ח שמקורם בשנת 2014 אינם יכולים לעבור לשנת 2018. המקור של ה-70 אלפי ש"ח שעוברים לשנת 2018 הינו בשנת 2016.

4. תחימה הדרגתית של תוקף אישורים ישנים לגבי תרומות למוסדות ציבור

עד לשנת 1991 ניתנו למוסדות ציבור, לצורך הוראות הפקודה שעניינן זיכוי ממס על תרומות, אישורי תרומות אשר הינם בתוקף כל עוד לא בוטלו. החל משנת 1992 ועד היום, הוגבל, הלכה למעשה, תוקף האישורים לתקופה שאינה עולה על שלוש שנים, וניתנה סמכות למנהל להאריך את האישורים לתקופות נוספות, שלא תעלה על שלוש שנים, כל אחת.

כדי ליצור אחידות בטיפול בכל מוסדות הציבור, הוחלט במסגרת תיקון 194 לתחום את תוקף האישורים והקביעות אשר ניתנו עד לשנת 1992 ואשר תוקפם אינו מוגבל בזמן. התחימה תבוצע באופן מדורג, כפי שיפורט להלן, זאת בכדי לתת הן למוסדות הציבור המחזיקים באישורים או בקביעות והן לרשות המסים, את הזמן הראוי להיערך לכך:

- קביעות שניתנו עד ליום 31 בדצמבר 1982 - הקביעה תעמוד בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2014 ;
- קביעות שניתנו מיום 1 בינואר 1983 ועד ליום 31 בדצמבר 1984 - הקביעה תעמוד בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2015 ;
- קביעות שניתנו מיום 1 בינואר 1985 ועד ליום 31 בדצמבר 1985 - הקביעה תעמוד בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2016 ;
- קביעות שניתנו מיום 1 בינואר 1986 ועד ליום 31 בדצמבר 1986 - הקביעה תעמוד בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2017 ;
- קביעות שניתנו מיום 1 בינואר 1987 ועד ליום 31 בדצמבר 1991 - הקביעה תעמוד בתוקף עד ליום 31 בדצמבר 2018.

יצוין, כי על אף האמור לעיל, המנהל יאריך את תוקף הקביעה של מוסד ציבורי כאמור לעיל, שהגיש בקשה להארכה כאמור, ובלבד שהמוסד הציבורי הגיש בקשה לחידוש הקביעה לפני תום המועדים החלים לגביו כמצוין לעיל, וטרם התקבלה החלטה בבקשה. הקביעה תעמוד בתוקפה עד לקבלת החלטה כאמור.

5. אישור למעביד למתן זיכוי לעובדיו בשל תרומות, באמצעות תלוש שכר - הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 7/2012

ביום 11 ביולי 2012 פרסמה רשות המסים את [הוראת ביצוע 7/2012](#) בנושא אישור למעביד למתן זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה לעובדיו, באמצעות תלוש שכר.

סעיף 46 לפקודת מס הכנסה מתיר לאדם שתרום סכום כסף לקרן לאומית או למוסד ציבורי, לקבל זיכוי ממס בשיעור מסוים מסכום התרומה. פקיד השומה רשאי, על-פי בקשת העובד, להורות למעביד להקטין את ניכוי המס או להימנע מניכוי מס כאשר לעובד מגיע זיכוי בגין תרומה, כאמור. בעבר פורסמו כללים לעניין הרשאת מעבידים אשר מעוניינים לתת לעובדיהם זיכוי מכוח סעיף 46 לפקודה.

עניינה של הוראת הביצוע הינו הרחבת וייעול ההסדר למתן הרשאה למעבידים לצורך זיכוי לעובדיהם לפי סעיף 46 לפקודה. הוראת הביצוע מפרטת את התנאים והדרישות אשר יחולו החל מיום פרסומה (11 ביולי 2012) לצורך מתן הרשאה למעבידים המעוניינים להעביר לעובדיהם זיכוי לפי סעיף 46 לפקודה, בגין תרומות שתורמו, באמצעות תלוש שכר, ללא צורך של העובדים התורמים להגיע למשרד השומה לקבלת החזר המס. יובהר, כי הכללים שפורסמו בעבר בטלים החל מיום פרסום הוראת הביצוע וכלל ההרשאות שניתנו למעבידים מכוח הכללים הנ"ל יחשבו לבטלות ביום 1 בינואר 2013, אלא אם כן בגוף האישור נקבע תאריך תפוגה מוקדם יותר.

עובד שמעבידו בחר להצטרף להסדר שנקבע בהוראת הביצוע, רשאי לבחור אם לקבל את החזר המס באמצעות פניה לפקיד השומה באופן עצמאי באמצעות בקשה להחזר מס, או באמצעות מעבידו.

בכבוד רב,

הוכן בלשכת רואי חשבון בישראל באדיבות ברייטמן, אלמגור ושות', רו"ח

"תוכן זה מוגן בזכויות יוצרים"