

י"ד חשון, תשס"ג

20 אוקטובר, 2002
אל תפוצה: א', נצ'(1), ב'(3), ג'(1), ד'(2), ו'.

הוראת ביצוע מס הכנסה מס' 19/2002 – מקצועית

הנדון: תכנית ביקורת בתיק מוסד ציבורי

תוכן עניינים

<u>פרק</u>	<u>נושא</u>	<u>נושא משנה</u>	<u>עמ'</u>
1. מבוא			
	1.1 כללי		3
	1.2 המסגרת המשפטית		3
	1.3 הטבות המס למוסד הציבורי ולתורמים לו		
	1.3.1 הטבות המס למוסד הציבורי		4
	1.3.2 הטבות המס לתורם		5
	1.4 סיווג מוסד ציבורי לעניין הפקודה		5
	1.5 מלכ"ר לעניין חוק מע"מ		5
	1.6 המוסד הציבורי וכללי החשבונאות		
	1.6.1 מבנה הדוחות הכספיים		6
	1.6.2 כללי הדיווח הכספי		7
	1.6.3 מועד החיוב במס		7
2. מטרת הביקורת והשלכותיה			
	2.1 מטרת הביקורת במוסד הציבורי		8
	2.2 תוצאת הביקורת		9
3. תוכנית הביקורת			9
	3.1 פרטים כללים		
	3.1.1 דו"ח מבוקר		10
	3.1.2 הסתייגות		10
	3.1.3 תאור תחומי הפעילות של המוסד		11
	3.1.4 מספר חברים		11
	3.1.5 בדיקת קיום שליטה		12
	3.1.6 פרטים על גופים קשורים		13
	3.2 הכנסות המוסד		

13	3.2.1 תקבולים והכנסות פטורות	
13	3.2.2 הקצבות והשתתפויות	
14	3.2.3 תרומות המועברות למוסד	
14	3.2.4 הגרלות וארוחות ערב	
15	3.2.5 הכנסות מריבית, דיבידנד והפרשי הצמדה	
16	3.2.6 הכנסות מהשכרה	
17	3.2.7 הכנסות מדמי חבר	
17	3.2.8 הכנסות מפרסום	
18	3.2.9 הכנסות ממתן שרותים או נכסים	
18	3.2.10 הכנסות אחרות	
18		3.3 הוצאות המוסד הציבורי
19	3.3.1 תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר	
19	3.3.2 שכר עבודה והוצאות נלוות	
20	3.3.3 הוצאות הנהלה וכלליות	
20	3.3.4 הוצאות ריבית והפרשי הצמדה	
20	3.3.5 הוצאות שכירות	
20	3.3.6 תשלומים אחרים לגופים קשורים	
21		3.4 הכנסות והוצאות מפעולות הוניות
21	3.4.1 קנייה ומכירה של רכוש קבוע	
21	3.4.2 השקעות בשוק ההון	
22		3.5 עסקאות לעניין מס שבח, מס רכישה, מס מכירה
22		3.6 הוצאות עודפות
23		3.7 בדיקת המאזן
23	3.7.1 נכסים	
24	3.7.2 הלוואות שניתנו או נתקבלו	
24	3.7.3 פרוט הזכאים והחייבים	
25	3.7.4 ספקים ונותני שרותים	
25	3.7.5 חשבונות בנק	
25		3.8 בדיקת הפסקת פעילות
26		3.9 ניהול פנקסים
26	3.9.1 כללי	
26	3.9.2 פסילת ספרים	
		4. חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים
27		4.1 מס שכר ומס מעסיקים
27	4.1.1 מס שכר	
27	4.1.2 מס מעסיקים	
28		4.2 עסקאות החייבות במע"מ
28		5. שיקולי מס

1. מבוא

1.1 כללי

מטרת חוזר זה הנה לקבוע נהלים לתוכנית ביקורת לצורכי מס הכנסה במוסד ציבורי תוך שימת דגש למאפייניו המיוחדים של המוסד הציבורי. מאפיינים אלו מקורם במטרותיו ופעילותו של המוסד הציבורי.

מוסד ציבורי מוגדר בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן - "הפקודה"). בין יתר התנאים המנויים בהגדרת מוסד ציבורי בסעיף, קבוע תנאי לפיו המוסד קיים ופועל להגשמה של מטרה ציבורית כאשר נכסיו והכנסותיו משמשים להשגת מטרה ציבורית זו בלבד והוא מגיש דין וחשבון שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו על פי תקנות שהתקין שר האוצר (תקנות מס הכנסה (דוחות שיגיש מוסד ציבורי), התשנ"ז-1997 (להלן - "התקנות")).

1.2 המסגרת המשפטית

המוסד הציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה, רשאי להתאגד כיישות משפטית. בין דרכי ההתאגדות המקובלות של מוסדות ציבוריים נכללים:

- עמותה - עפ"י חוק העמותות התש"ם 1980.
- חברה - עפ"י חוק החברות, התשנ"ט 1999. עד 2/2000 חברה עפ"י פקודת החברות (נוסח חדש) התשמ"ג 1983.
- הקדש - עפ"י חוק הנאמנות התשל"ט 1979.
- אגודה שיתופית - עפ"י פקודת האגודות השיתופיות.
- אגודה עותומנית - עפ"י חוק האגודות העותומניות.

יש לשים לב כי המסגרת המשפטית (עמותה, חברה וכו') אין בה כשלעצמה כדי לקבוע את מעמדו של התאגיד לעניין הפקודה. המעמד יקבע עפ"י התקיימות תנאי הגדרת מוסד ציבורי כאמור לעיל וביניהם, מטרות התאגיד ופעילותו הלכה למעשה, והכל לאור הוראות הפקודה, הפסיקה והוראות הביצוע.

למען הסר ספק, ארגון מקצועי, איננו מוסד ציבורי. ארגון מקצועי העונה על תנאי סעיף 9(א2) לפקודה, זוכה להקלות במס בהתאם להוראות הסעיף האמור. בעניין זה ראו חוזר מס הכנסה

12/2002 בנושא ארגון מקצועי על פי סעיף 9(א2).

1.3 הטבות המס למוסד ציבורי ולתורמים לו

להלן עיקרי ההטבות במס למוסד ציבורי ולתורמים לו עפ"י הפקודה וחוק מיסוי מקרקעין (שבח, רכישה, מכירה), התשכ"ג-1963 (להלן - "החוק"):

1.3.1 הטבות המס למוסד הציבורי-

1. פטור על הכנסות-

פטור ממס למוסד ציבורי על פי סעיף 9(2) לפקודה על הכנסותיו, למעט הכנסות מעסק שהוא עוסק בו, והכנסות מריבית דיבידנד והפרשי הצמדה שנתקבלו מתאגיד בשליטתו העוסק בעסק. יודגש כי בהתאם להוראות סעיף 3(ח) לפקודה, הכנסה מריבית צבורה חייבת במס בידי מוסד ציבורי על אף הפטור האמור (ראה לעניין זה סעיף 3.2.5 בחוזר זה).

2. פטור על רווח הון-

פטור ממס מכח סעיף 9(2) לפקודה ניתן גם בגין רווח הון בידי המוסד הציבורי, אם מקורו אינו בעסק (פסק דין מועצה מקומית יהוד נ' פ"ש פ"ת, עמ"ה 185/90) ושימש את המטרה הציבורית של המוסד במישרין.

3. הקלה בתחולת סעיף 3(י)-

סעיף 3(י)(3)(ו) קובע כי לא יחולו הוראות סעיף 3(י) על מוסד ציבורי כמשמעותו בסעיף 9(2) באם נתן את ההלוואה לשם מטרתו הציבורית.

4. הקלות במס שבח ובמס רכישה-

סעיף 61 לחוק- הסעיף מעניק פטור מלא או חלקי ממס שבח למוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף, בכפוף לתנאים המנויים בסעיף. "מוסד ציבורי" מוגדר בסעיף 61 לחוק, כמוסד לדת, לתרבות, לחינוך, למדע, לבריאות, לסעד או לספורט או למטרה ציבורית אחרת ושאינם מיועדים להפקת רווחים, שנקבעו ע"י שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת. עוד קובע הסעיף כי, מוסד ציבורי שנקבע לעניין סעיף 46(א) לפקודה, יראוהו כאילו נקבע גם לעניין סעיף זה. יתר ההקלות בחוק המתייחסות למוסד ציבורי, שואבות את הגדרתו מסעיף 61 לחוק.

סעיף 49ב(6) לחוק- הסעיף קובע פטור ממס במכירת דירת מגורים שקיבל מוסד ציבורי בירושה בכפוף לתנאי הסעיף. תקנה 9 לתקנות מס רכישה- תקנה 9 לתקנות מס שבח מקרקעין (מס רכישה), תשל"ה-1974, קובעת הקלה בשיעור מס רכישה בעת רכישת זכות במקרקעין כפוף לתנאי הסעיף.

5. ניכוי מס במקור-

במנוכה-תקנות מס הכנסה (ניכוי מריבית והפרשי הצמדה), התשל"ז 1977, קובעות כי ריבית והפרשי הצמדה, שמקבל מוסד ציבורי אינן חייבות בניכוי מס במקור.

כמנכה-תקנות מס הכנסה (קביעת תשלומים בעד שירותים או נכסים כהכנסה), התשל"ז 1977, קובעות פטור מניכוי מס במקור למוסד ציבורי במגבלות מחזור ומספר מועסקים.

1.3.2 הטבות המס ל"תורם"

1. פטור על רווח הון-

פטור ממס רווח הון במתן מתנה למוסד ציבורי עפ"י סעיף 97(א)(4). יש להעיר, כי לפי עמדת נציבות מס הכנסה, במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם כאמור בסעיף 2 להלן.

2. זיכוי ממס על תרומות-

זיכוי ממס על תרומה למוסד ציבורי שאושר לעניין סעיף 46 לפקודה, במגבלות הסכומים והתקרות המנויים בסעיף.

3. פטור מדמי שכירות-

תחולת חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים) (הוראת שעה), התש"ן-1990, חלה גם על השכרה למוסדות ציבוריים מסוימים כפי שנקבעו ע"י הנציב מכח חוק זה.

4. פטור ממס שבח-

פטור ממס במכירת זכות במקרקעין ללא תמורה למוסד ציבורי (הן לעניין סעיף 46 לפקודה והן לעניין סעיף 61 לחוק). יש להעיר, כי לפי עמדת נציבות מס הכנסה, במקרה כזה לא יינתן זיכוי לתורם כאמור בסעיף 2 לעיל.

1.4 סיווג מוסד ציבורי לעניין הפקודה

על מנת להיחשב ל"מוסד ציבורי" הזכאי להקלות המפורטות בסעיפי משנה 1-3 בסעיף 1.3.1 לחוזר זה, אין כל הכרח לפנות לנציבות מס הכנסה ולזכות בהכרה מוקדמת. עצם קיומם של התנאים הקבועים בפקודה מזכה את המוסד להיכלל במסגרת הפטורים. פניה לשר האוצר להכרה כמוסד ציבורי נעשית רק על מנת לאפשר זיכוי ממס לתורמים לו, כאמור בסעיף 46(א) לפקודה.

1.5 מלכ"ר לעניין חוק מע"מ

בחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - "חוק מע"מ"), אין התייחסות למוסד ציבורי כי אם התייחסות למוסד ללא כוונת רווח (להלן - "מלכ"ר"). ההגדרות אמנם דומות אך אין זהות ומהוות מקור לבלבול רב לעניין תחולת חוק מע"מ והפקודה. הגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק מע"מ כוללת מספר חלופות. ענייננו בחלופות השנייה והשלישית:

" 2. חבר בני אדם, מואגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת רווחים ושאינו מוסד כספי;

3. תאגיד שהוקם מכוח דין ואינו רשום כחברה, כאגודה שיתופית או כשותפות";

מנגד, הגדרת "מוסד ציבורי" בפקודה קובעת כאמור כי מוסד ציבורי היא:

" חבר בני אדם... הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים

להשגת המטרה הציבורית בלבד..."

ההבחנה בין שתי ההגדרות מקורה בכך, שהפקודה מדגישה את המטרה הציבורית למענה פועל המוסד, ואילו בחוק מע"מ מושם הדגש על המבחן- האם עיסוקו של המוסד הוא לשם קבלת רווחים אם לאו. עם זאת אין חוק מע"מ מתעלם ממטרותיו של החייב במס לעניין סיווגו. מכאן המסקנה, לא כל מלכ"ר לעניין חוק מע"מ הוא בהכרח מוסד ציבורי לעניין הפקודה ולהפך.

המשמעות העיקרית של הסיווג כמלכ"ר לעניין חוק מע"מ במישור מס ערך מוסף היא כדלקמן:

1. מלכ"ר אינו חייב במס עסקאות למעט מקרים ייחודיים כגון עסקאות אקראי לעניין חוק מע"מ (בעיקר מקרקעין), עסקאות קבלת שרות ממי ששיקר הכנסתו ממשכורת (תקנה 6א לתקנות מע"מ) ועסקאות קבלת שרות או רכישת נכס מתושב חוץ (תקנה 6ד לתקנות מע"מ).
2. מלכ"ר אינו רשאי לקזז מס תשומות למעט מקרה ייחודי הנוגע למכירת מקרקעין בהתקיים הוראות סעיף 43א לחוק מע"מ.
3. מלכ"ר מחויב במס שכר בשיעור 8.5% מהשכר ששילם, בהתאם לאמור בסעיף 4(א) לחוק מע"מ (ראה פירוט בסעיף 4.1.1 לחוזר זה).

1.6 המוסד הציבורי וכללי החשבונאות

1.6.1 מבנה הדוחות הכספיים

לאור השוני במטרות בין מוסד ציבורי לתאגיד אחר, כללי החשבונאות וההצגה של הדוחות הכספיים במוסד ציבורי שונים מאלו של תאגיד אחר. גילוי דעת מספר 69 של לשכת רואי החשבון בישראל (להלן- "גילוי הדעת") וכן תקן 5 של המוסד לתקינה חשבונאית (להלן- "תקן 5") קובעים את כללי חשבונאות ודיווח כספי ע"י מלכ"רים. מלכ"ר מוגדר בגילוי הדעת כתבר בני אדם המתאפיין בין היתר בתכונות אלו:

" (א) פועל להשגת מטרה ציבורית שאינה מכוונת להשגת רווחים;

(ב) נכסיו והכנסותיו משמשים לקידום מטרותיו הציבוריות...".

רב המוסדות הציבוריים, כהגדרתם בפקודה, עונים להגדרה זו ולכן דוחותיהם הכספיים ייערכו בהתאם להנחיות גילוי הדעת ותקן 5.

1.6.1.1 המאזן

הנכסים וההתחייבויות במאזן יסווגו ויקובצו ע"פ אופיים ויוצגו עפ"י סדר הנזילות.

ישנן 2 חלופות מרכזיות להצגת מאזן של מוסד ציבורי- גישת ההקבצה והגישה הכוללנית. הגישה שאומצה ע"י לשכת רו"ח בגילוי הדעת הנה הגישה הכוללנית לפיה, יש להציג את הדוחות הכספיים כאשר כל הנכסים וההתחייבויות של המוסד מוצגים במאזן אחד.

סעיף ההון העצמי יקרא "נכסים נטו" ויפוצל לשלוש קטגוריות:

1. נכסים נטו שקיימת לגביהן הגבלה בעלת אופי זמני.
2. נכסים נטו שקיימת לגביהם הגבלה בעלת אופי קבוע.
3. נכסים נטו שלא קיימת לגביהם הגבלה.

הפרדה זו באה להראות לקורא הדוחות הכספיים מהן ההגבלות שהוטלו על מקורות המוסד. בנסיבות בהן יתרת הנכסים נטו שלא קיימת לגביהן הגבלה הנה שלילית, יקרא הסעיף "גירעון מצטבר מפעילות".

1.6.1.2 דו"ח על הפעילויות

דוח זה הינו למעשה דוח רווח והפסד של המוסד הציבורי. הדוח יכול את כל ההכנסות וההוצאות בתקופת הדיווח. ההכנסות מהפעילויות יסווגו בהתאם למהותן.

1.6.1.3 הדו"ח על השינויים בנכסים נטו

דוח זה יכול את כל השינויים בקבוצת הנכסים נטו (כאמור ההון העצמי נטו), לרבות עודף ההכנסות על ההוצאות במהלך התקופה, אשר יוצג כמספר אחד בדוח על השינויים (כמו חברה רגילה).

סכומים שנתקבלו והשימוש בהם הוגבל ע"י התורמים שנתנו מקורות אלו, יוצגו כגידול בנכסים נטו שהוגבלו. בעת ביצוע המטרות שלשמן נתקבלו המקורות הנ"ל, יוצגו סכומים אלו, כהכנסות בדוח על הפעילות. אם נועדו הסכומים לרכישת נכסים הם ייזקפו ישירות לנכסים נטו שלא קיימת לגביהם מגבלה.

1.6.2 כללי הדיווח הכספי

כללי הדיווח הכספי של מוסדות ציבוריים הינם בהתאם לכללי חשבונאות המקובלים, גילויי דעת שפורסמו ע"י לשכת רו"ח ותקנים שפורסמו ופורסמו ע"י המוסד לתקינה חשבונאית.

1.6.3 מועד החיוב במס

מאחר והפקודה והתקנות מכוחה אינן קובעות מועד חיוב במס למוסד ציבורי באופן ייחודי, יחולו כללי החשבונאות המקובלים (פסק דין חברת קבוצת השומרים, ע"א 494/87) בכפוף להוראות הפקודה (סעיף 8ב, סעיף 8ג לפקודה לדוגמא). גילוי דעת 69 של לשכת רואי החשבון בישראל קובע, שבמלכ"ר (כהגדרתו בגילוי הדעת) ההכנסות, ההוצאות, הנכסים, ההתחייבויות והשינויים בנכסים נטו יירשמו על בסיס צבירה, בהתאם לכללי חשבונאות מקובלים. יחד עם זאת נקבע חריג לכלל זה לפיו, מלכ"ר (כהגדרתו בגילוי הדעת) אשר היקף מחזורו אינו עולה על 750 אלפי ש"ח בשנה (צמוד למדד המחירים לצרכן על בסיס ממוצע לשנת 1995) רשאי לדווח על בסיס מזומנים טהור או בסיס מזומנים מתואם. במידה ובחר בחריג זה, עליו לציין זאת בדוחותיו הכספיים. לעניין זה, בסיס מזומנים מתואם הינו, תוצאות ההתאמה של בסיס מזומנים לגבי פריט מסוים לתוצאה המתקבלת לו היו מדווחים על בסיס צבירה (לדוגמא רישום רכוש קבוע כנכס, רישום קניות כמלאי וכדו'). בכל מקרה על ההתאמה להיות מקובלת, סבירה, עקבית והגיונית.

2. מטרות הביקורת והשלכותיה בתיק המוסד הציבורי

תיקי המוסדות הציבוריים, מנוהלים בחולית המלכ"רים בפקיד שומה ירושלים 3 ומסווגים כסוגי תיקים 8.5, 8.6 ו-6.2. ביקורת בתיק מוסד ציבורי אינה שונה במהותה מביקורת בתיק שומה אחר. אולם, מאחר ומאפייניו של המוסד הציבורי שונים, מטרות הביקורת הנן שונות וכפועל יוצא מכך, אף דרכי הביקורת. על הביקורת להתמקד בעיקר במניעת קבלת הטבות במס שלא כדין תוך איתור ומיסוי הכנסות חייבות במס.

2.1 מטרות הביקורת במוסד הציבורי

מטרות הביקורת במוסד הציבורי כוללות בין היתר:

- א. בדיקה כי התאגיד עונה להגדרת מוסד ציבורי כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה.
- ב. בדיקה האם התאגיד פועל למטרה ציבורית: בחינת המטרה ודפוסי התנהגות בהתאם לאמות מידה ציבוריות והתאמתן למטרות שנקבעו בפקודה ומכוחה (ראה חוזר מ"ה 2/2001).
- ג. בדיקת פנקסי החשבונות המנוהלים ע"י המוסד הציבורי בהתאם להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות ע"י מוסד), התשנ"ב-1992 (להלן - "הוראות ניהול פנקסים במוסד ציבורי").
- ד. בדיקת שלמות ונאותות הדיווח בהתאם לתקנות.

- ה. בדיקת הכנסות התאגיד, האם הן במסגרת המטרה הציבורית או שהן הכנסות עסקיות וכן בדיקת הכנסות אחרות החייבות במס אף אם הן פאסיביות.
- ו. בדיקה שתרומוות המזכות את התורם בזיכוי ממס לעניין סעיף 46 לפקודה ניתנו ללא תמורה (ראה לעניין זה חוזר מ"ה 3/2001) ולצורך קיום מטרותיו של המוסד הציבורי.
- ז. בדיקה כי אין נכסים שאינם משרתים את מטרתו הציבורית של המוסד.
- ח. בדיקת הוצאות עודפות.
- ט. בדיקה כי ניכוי המס במקור ע"י המוסד הציבורי נעשה כדין.
- י. בדיקת בסיס החישוב ואופן חישוב מס המעסיקים ומס שכר.
- יא. בדיקת יחסי חריגות של הוצאות ע"י השוואת הוצאות מול הכנסות במוסד הציבורי.

2.2 תוצאת הביקורת בתיק המוסד הציבורי

תוצאות הביקורת בתיק המוסד הציבורי יכולה להיות אחת מאלה :

- א. המוסד הינו מוסד ציבורי שכל הכנסותיו פטורות ממס.
- ב. המוסד הינו מוסד ציבורי שחלק מהכנסותיו חייבות במס. במקרה זה יש למסות את ההכנסות החייבות.
- ג. המוסד הינו מוסד ציבורי, אך לא הגיש דו"ח שנתי או שהדו"ח השנתי לא נערך כנדרש להנחת דעתו של פ"ש. במקרה זה יש לשקול את ביטול מעמדו של התאגיד כמוסד ציבורי והטבות המס הנלוות לכך ולערוך שומה בהעדר דו"ח.
- ד. המוסד אינו עונה על התנאים המנויים בהגדרת מוסד ציבורי בסעיף 9(2) לפקודה ועל כן הכנסותיו חייבות במס.
- ה. למוסד ישנו אישור לפי סעיף 46 לפקודה אך נתקיימה אחת העילות המפורטות בסעיף המצדיקות את ביטול האישור.

לשילת הטבות המס ממוסד ציבורי שאיננו עומד בתנאים, או מיסוי הכנסות החייבות במס אצל מוסד ציבורי, ישנה השלכה לביקורת ותוצאותיה על מדיניות חלוקת ההקצבות הממשלתיות. יתכן ובעקבות ממצאי הביקורת ישללו מענקים ותמיכות, וכן הטבות אחרות שניתנות ע"י גופים שונים (כגון פטור מארנונה הניתן ע"י רשויות מקומיות, הקצאת קרקע למבני ציבור וכו'). מאחר ומדובר במגזר התנדבותי ופעילות של מוסדות הציבור הינה בעלת רגישות ציבורית מיוחדת, יש לשקול היטב את תוצאות הביקורת, באופן שיערך איזון נאות בין הפגיעה בתאגיד עצמו ובמנהליו לבין פגיעה בציבור הנהנים והנתמכים.

בכל מקרה, שלילת מעמדו של המוסד הציבורי לעניין סעיף 46 לפקודה יתכן ותעשה ע"י שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת, שר האוצר או בידי סגן נציב מס הכנסה- מקצועית בלבד והכל בהתאם לעילת הביטול כמפורט בסעיפים 46 ו-130 לפקודה. טרם שלילת מעמדו של המוסד כמוסד ציבורי יש לערוך שימוע. בכל מקרה של שלילת הטבות אחרות מהמוסד הציבורי, יש להיוועץ תחילה עם מחלקת המלכ"רים בנציבות מס הכנסה.

3. תוכנית הביקורת

על מנת לממש את מטרות הביקורת על המפקח ללמוד את התיק, לעיין במסמכי היסוד (תעודת רישום ותקנון), בדוחות השנתיים לצרכי מ"ה בהתאם לתקנות (טופס 1215 ונספחיו) לרבות דוחות כספיים, לבדוק מידע שהצטבר בתיק ומידת הרלוונטיות שלו למטרות הבדיקה לרבות ממצאי ביקורת ניהול ספרים. יש להסתייע במידע הקיים במאגרי המידע במחשב, בפרוטוקולים של אסיפות המוסד הציבורי, בקשות שהוצאו על ידי המוסד לגופים ממשלתיים ופרסומים שפרסם. במידת הצורך יערוך המפקח ביקורת במקום בו מתנהל המוסד הציבורי.

תוכנית הביקורת שמובאת להלן, מבוססת בין היתר על מידע שמוגש למס הכנסה בדוחות לצרכי מס, המידע שניתן לשאוב מהדוחות הכספיים השנתיים של המוסד, מידע המצוי בתיק הקבע, מידע ממחשבי שע"מ ומידע ממקורות אחרים. סדר תוכנית הביקורת תואם לרוב את סדר הנתונים שעל המוסד למלא בטופס 1215 ונספחיו.

3.1 פרטים כללים

3.1.1 דו"ח מבוקר

יש לבדוק אם הדוחות שהוגשו מבוקרים כנדרש עפ"י התקנות. על הדוחות להיות מבוקרים ע"י רו"ח או ברית פיקוח (במקרה שהמוסד מאוגד כאגודה שיתופית) באם נתקיימו אחד מהתנאים הבאים:

1. המחזור לשנה קודמת עולה על סך 500,000 ש"ח.
 2. למוסד אישור מוסד ציבור עפ"י סעיף 46 לפקודה או 61 לחוק מס שבח מקרקעין.
 3. למוסד הכנסות שאינן פטורות מכח סעיף 9(2) לפקודה.
 4. המוסד הציבורי הינו חברה או אגודה שיתופית.
- במידה ולא מתקיימים אף אחד מהתנאים דלעיל, רשאי המוסד הציבורי להגיש את המאזן ודוח ההכנסות וההוצאות כשהם אינם מבוקרים בידי רו"ח או ברית פיקוח לפי העניין.
- אולם, במקרה כזה על הדוחות להיות חתומים ע"י ועדת ביקורת או הגוף המבקר אם המוסד הציבורי הוא עמותה, ובידי מנהל המוסד הציבורי או נאמניו בכל מקרה אחר. באם ימצא כי הדו"ח שהוגש לא תואם את ההוראות שבתקנות כגון דוחות החתומים ע"י ועדת ביקורת או גוף מבקר או בידי מנהלי המוסד כאשר היו צריכים להיות מבוקרים ע"י רו"ח, או דוחות שאינם מבוקרים כלל, למרות שהיו אמורים להיות מבוקרים, יש לדרוש דו"ח מתאים. אי הגשת דוח מבוקר כאמור תחשב כאי הגשת דו"ח ויש לשקול סנקציות כנגד מגיש הדו"ח. הסנקציות כוללות עיכוב או ביטול אישור פטור מניכוי מס במקור ואישור לפי חוק עסקאות גופים ציבוריים, קנסות מנהליים, קנסות אי הגשת דו"ח ועריכת שומה לפי מיטב שפיטה. לגבי סרבני הגשה שיש בידם אישור לפי סעיף 46 לפקודה או לפי סעיף 61

לחוק מס שבח יועבר המידע למחלקת המלכ"רים על מנת לנקוט בהליכים לביטול האישור.

3.1.2 הסתייגות

במידה והוגשו דוחות הכוללים הסתייגות יש להתייחס לגופו של עניין. יכול והסתייגות תוביל להעמקת הביקורת בנושא מסוים ויכול שתוביל למסקנה כי הדוח אינו מבוקר. דוגמאות:

1. ר"ח המבקר קובע "הדוחות נערכו עפ"י דפי בנק". מקרה זה מחייב ביקורת ספרים מקיפה שיתכן ותוצאתה תהיה פסילת ספרים על כל המשתמע מכך.
2. ר"ח המבקר קובע "לא הומצאו מסמכי הלוואות". במקרה זה יש לדרוש מסמכי הלוואה לרבות פרטים מלאים של המלווה, הלווה ותנאי הלוואה. אי המצאת הנתונים אלו עשויה לגרור פסילת ספרים בהתאם לסעיף 130(ב) לפקודה כפי שמפורט בהמשך או לחילופין יש לראות בדוח כדוח סתמי ולפיכך יחשב המוסד כאילו לא הגיש כלל דוח בהתאם לסעיף 131(ו) לפקודה.

3.1.3 תאור תחומי הפעילות של המוסד – מטרת ציבוריות

במקביל לבדיקת המטרות הציבוריות המפורטות בטופס 1215, יש לעיין במסמכי היסוד (בקשה לרישום, תעודת רישום ותקנון) הנמצאים בתיק הקבע וכן בשינויים מאוחרים יותר שחלו במסמכים אלו ולבחון אם המטרה לשמה קיים ופועל המוסד נופלת לגדר מטרה ציבורית.

לצורך כך יש להיעזר ב:

1. רשימת המטרות הציבוריות המופיעה בסעיף 9(2) לפקודה ומטרות נוספות שאושרו על ידי שר האוצר ומפורטות בחוזר מ"ה מס' 2/2001 סעיף 1.3.
2. הגדרת מוסד ציבורי וקווים מנחים לסיווג מוסד ציבורי - כמפורט בחוזר 2/2001 בסעיף מספר 3.
3. ביקורת במקום המוסד והתרשמות מהפעילות המבוצעת בפועל.
4. השוואה בין מספר המתנדבים והיקף שעות ההתנדבות, המצוינים בחלק א' לטופס 1215, לרישומים הקיימים במוסד.
5. בחינת מספר הנהנים מפעילות המוסד המפורטים בחלק א' בטופס 1215.

בכל מקרה שבו ימצא כי פעילות המוסד לא נכללת במסגרת מטרה ציבורית יש לידע את המוסד ולבדוק אפשרות של ביטול הטבות במס שניתנו והוצאת שומות בהתאם. לעיתים תחומי הפעילות של המוסד נכנסים לכאורה לגדר מטרה ציבורית אך הפעילות עצמה הנה בעלת מאפיינים עסקיים כגון:

1. מרפאת שיניים- המטרה הציבורית בריאות, אך הפעילות נראית על פניה עסקית. לפיכך, בכדי לקבוע אם מדובר בעסק או בפעילות במסגרת מטרה ציבורית יש לבדוק למי ניתן הטיפול, באיזה תנאים, באיזה מחיר וכו'.
2. מכירת תשמישי קדושה- המטרה הנה דת, אולם אם השירותים ניתנים לכל דיכפין ובד"כ לגופים עסקיים תמורת תשלום מלא ולמטרות רווח, יש לבחון לראות בפעילות זו פעילות עסקית.

3.1.4 מספר החברים

הגדרת מוסד ציבורי בסעיף 9(2) לפקודה דורשת בין השאר כי בחבר בני האדם יהיו לפחות שבעה חברים שאינם קרובים זה לזה (הגדרת "קרוב"- כמשמעותו בסעיף 76(ד) לפקודה). לפיכך יש לבדוק כי למוסד אכן לפחות שבעה חברים בפועל ולא למראית עין בלבד. מוסד ציבורי רשאי לקבוע בתקנון, בהתאם לחוק על פיו התאגד, סוגים שונים של חברים מבחינת זכויות ההצבעה המוקנות להם, לרבות חברים ללא זכות הצבעה כלל. יש לבדוק במסמכי התאגיד לרבות השינויים שבוצעו בהם, האם מספר החברים בעלי זכויות ההצבעה הינו לפחות שבעה.

כמו כן, יש לבדוק באמצעות שאילתת MISH, שישנם שבעה חברים לפחות בפועל, שאינם קרובים זה לזה.

3.1.5 בדיקת קיום שליטה כהגדרתה בסעיף 9(2) לפקודה

על המוסד למלא פרטים בדבר גופים, אשר יש לו שליטה בהם, בסעיף ב' בחלק הראשון של טופס 1215. כמובן יש לוודא במאזן, במסמכים הפנימיים של המוסד (כגון אסיפות חברים) ובמחשבי מ"ה (שאילתות ESHT, DF, MRS וכדו') שלא קיימים גופים נוספים שלמוסד שליטה בהם ולא דווחו בטופס.

סעיף 9(2) קובע, שעל מנת שתתקיים שליטה צריכים להתקיים אחד או יותר מהתנאים הבאים:

- הכח למנות, במישרין או בעקיפין מנהל באותו חבר בני אדם.
 - הזכות במישרין או בעקיפין, למרבית רווחיו של אותו חבר בני אדם.
 - הזכות במישרין או בעקיפין, לרבע מכח ההצבעה באותו חבר בני אדם.
- כאשר הכח או הזכות נחלקים בין מספר מוסדות ציבור, קופות גמל ורשויות מקומיות יש לראותם במאוחד לצורך קביעת קיום שליטה.
- במקרה וקיימים גופים כאלו - יש לבדוק בעזרת המחשב:
1. מיהם בעלי המניות האחרים?

2. מה הקשר בין בעלי המניות האחרים למוסד?
3. מה הקשר בין הגופים הנשלטים לבין המוסד?
4. האם יש קשר עסקי כלשהו? תשלום עבור שירות, השכרה וכו'?
5. האם יש השתתפות בהוצאות של גופים אלו?
6. האם יש הלוואות מגופים אלו ולגופים אלו ובאלו תנאים?

מידע זה ישמש את המפקח בהמשך הביקורת בבדיקת סעיפי ההכנסות וזאת לצורך בחינה האם יש הכנסה מדיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה (במישרין או מוסוויים) המועברים למוסד מחבר בני האדם העוסק בעסק שבשליטת המוסד. הכנסות אלו אינן פטורות ממס בהתאם לסעיף 9(2) לפקודה ויש למסותן בהתאם לסעיף 126 וסעיף 125ב לפקודה. המידע בדבר הלוואות מגופים או לגופים בהם למוסד קיימת שליטה ישמש בהמשך הביקורת.

3.1.6 פרטים על גופים קשורים, חברי הנהלה, מנהלי המוסד וקרוביהם

על המוסד הציבורי למלא פרטים בדבר גופים קשורים, חברי הנהלה, מנהלי המוסד וקרוביהם וסכומים שהמוסד שילם או זקף לזכותם בשנת המס בחלק ג' של טופס 1215. גוף קשור- הוא גוף הממלא אחר אחד או יותר מהתנאים הבאים:

1. הגוף נשלט ע"י המוסד הציבורי עפ"י הגדרת שליטה בסעיף 3.1.5 לעיל.
 2. הגוף שולט במוסד הציבורי, שליטה כהגדרתה בסעיף 3.1.5 לעיל.
 3. חבר בני אדם אשר למוסד הציבורי יש במישרין או בעקיפין לפחות 5% מהון מניותיו או מכח ההצבעה או מהזכות להחזיק או לרכוש כל אחד מאלה או מהזכות לקבל רווחים ממנו.
 4. גוף שנתמך ע"י המוסד הציבורי בסכום שעולה על 5% ממחזורו השנתי של המוסד הציבורי בין אם התמיכה ניתנה כהלוואה ובין אם כהקצבה או מענק.
 5. גוף שתומך במוסד הציבורי בסכום העולה על 5% ממחזורו השנתי של המוסד הציבורי בין אם התמיכה ניתנה כהלוואה ובין אם כהקצבה או מענק (למעט אם הגוף התומך הוא מדינה או רשות מקומית).
- תשלומים ששולמו או נתקבלו בידי המוסד הציבורי מגופים כאמור, יש לבדוק היטב, שכן עסקינן בתשלומים בין בעלי עניין.

3.2 הכנסות המוסד

3.2.1 תקבולים והכנסות פטורות

הכנסות המוסד הפטורות כוללות בעיקר הכנסות הפטורות ממס לפי סעיף 9 (2) לפקודה, דהיינו, הכנסות הנובעות באופן ישיר מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד וכן הכנסות

פסיביות המשמשות למטרותיו הציבוריות. אחת מטורות הפטור הנה השתתפות המדינה במימון פעולות אשר המדינה לולא קיומם של אותם מוסדות הייתה צריכה לממן בעצמה. הפטור נשלל כאשר יש פגיעה בתחרות הוגנת בעסקים אחרים באותו תחום או כאשר מטרת המוסד ופעולותיו אינן מטרת ציבוריות כפי שהגדיר המחוקק. יש לשים לב, שעצם העובדה שמטרתו העיקרית של המוסד איננה הפקת רווחים, איננה שוללת את האפשרות להחיל את הכללים הרגילים של הפקודה כאשר הכנסות המוסד הציבורי אינן עומדות במסגרת תנאי הפטור שצוינה בחוזר זה.

3.2.2 הקצבות והשתתפויות

יש לבדוק שלמות הדיווח לגבי סכומי ההקצבות. הבדיקה יכולה להיעשות בשאלתא - DF ובאמצעות אתר האינטרנט של החשב הכללי. כמו כן, יש לבדוק אם התקבול הנו הקצבה או תמיכה או שמדובר בתמורה לאספקת שירותים למוסדות ממשלתיים, ולבדוק אם לנתון זה ישנה השלכה על מעמדו של המוסד או למעמד ההכנסה- באם הנה הכנסה משירותים או הכנסה מתמיכה.

3.2.3 תרומות המועברות למוסד

יש לנתח את התרומות המועברות למוסד ולבחון אם אין עסקינן בהכנסות שאינן תרומות. שלוש תכונות מבדילות בין תרומות להכנסות והעברות כספים אחרות שאינן תרומות:

1. התרומה הנה ללא מתן תמורה-
- באם ניתנה תמורה חלקית (כגון פרסום או מתן שרותים וכדו'), ינוכה שווי התמורה מהסכום ששולם ע"י הרוכש ורק ההפרש יחשב לתרומה. יתרת הסכום תבחן בהתאם לתנאים הנקובים בסעיף 3.2.9 בחוזר זה.
2. תרומה הנה על בסיס התנדבותי.
3. תרומה לרוב הנה מצד לא קשור-

ככל שמדובר בתרומה מצד קשור למוסד הציבורי יש לבחון את מהותה וטיבה. לדוגמא, יש לבדוק באם אכן שולמה התרומה בפועל למוסד הציבורי ולא הוחזרה בדרכים עקיפות (כגון נכס, יתרת חו"ז וכדו') לצד הקשור או הבעלים בו, במישרין או בעקיפין, על מנת להימנע מתשלום מס.

תרומות יתכן ויינתנו בכסף ויתכן ויינתנו בשווה כסף (ראה לעניין זה הוראת ביצוע מס' 3/2001). בכל מקרה, תרומות בשווה כסף על המוסד לרשום בטופס 1217א. היקף התרומות יחסית למחזור ההכנסה יכול לתת אינדיקציה להיות הגוף מוסד ציבורי. כמו כן, יש לבדוק שהמוסד הציבורי אינו משמש כצינור להעברת כספים לא הולמת (ראה לעניין זה סעיף 3.3 לחוזר זה).

3.2.4 הגרלות וארוחות ערב

אחת השיטות לגיוס כספים על ידי מוסדות היא באמצעות עריכת הגרלות, ארוחות ערב או משחקים (כדוגמת בינגו) כאשר דמי ההשתתפות בהגרלה בארוחה או המשחק מוצגים על ידי המוסדות כתרומה והזוכה מקבל פרס (דירה, מכונית, מוצרי חשמל וכיו"ב). כאשר הפרס הצפוי הינו בעל ערך מועט וסמלי ניתן לראות בהכנסה כתרומה. אך במקרים בהם הפרס או ארוחת הערב הינם בעלי ערך יחסית לתמורה ששולמה בעדם, יש לראות בתשלום כרכישת זכות וההכנסה בידי המוסד לא תחשב כתרומה. לפיכך, יש לבדוק את האירועים שערך המוסד הציבורי ע"פ חשבון הוצאות (הוצאות קייטרינג, השכרת אולם וכדו'), רישומים פנימיים בספרי המוסד הציבורי ופרסומים בעיתונים. יש לבחון מדגמית אם ניתנה תמורה במישרין או בעקיפין למשתתפי האירוע ולהשוותה לשווי הזכות שנתקבלה מנגד. במקרה כזה יש להעביר דיווח לפ"ש בו נמצא תיק התורם.

3.2.5 הכנסות מריבית, דיבידנד והפרשי הצמדה

יש להבחין בין הכנסות מריבית דיבידנד והפרשי הצמדה שהנן הכנסות פסיביות, הפטורות ממס עפ"י סעיף 29(2) לפקודה לבין הכנסות ממקורות אלו שבתנאים מסוימים אינן פטורות ממס כפי שמפורט בהמשך. הכנסות ממקורות אלו, הפטורות ממס, נרשמות בחלק השני של טופס 1215 בעוד הכנסות ממקורות אלו החייבות במס נרשמות בחלק השלישי בטופס. לעיתים ההכנסות החייבות במס מובלעות במסגרת ההכנסות הפטורות על כן, יש לאתר הכנסות אלו לאחר ניתוח ואפיון הפעילות ותוך הסתייעות בדוחות הכספיים. במקרה הצורך יש לבקש פירוט לצורך עריכת שומה.

הכנסה מריבית, דיבידנד והפרשי הצמדה - יכולה להיות מחויבת במס במקרים הבאים:

1. הכנסה מריבית על אג"ח (לרבות דמי ניכיון) –

מטרת סעיף 3(ח) לפקודה הנה לסכל הימנעות ממס על הכנסת ריבית שנצברה על אג"ח. הימנעות ממס זו מקורה במכירת אג"ח, הפטורה מרווח הון, לקונה הפטור ממס הכנסה על הכנסה מריבית (במקרה דן, מוסד ציבורי). על מנת שהמוכר ימנע מתשלום המס על הריבית בגין האג"ח, הוא מוכר את האיגרת בסמוך למועד קבלת הריבית. במועד זה שווי אג"ח הינו שווי האיגרת ובתוספת הריבית הצבורה בגינה. בידי המוכר, הרווח מהמכירה הינו רווח הון, שכאמור פטור ממס בשל סעיפים 97(א)(1) או 97(א)(2) לפקודה. הקונה, שהינו מוסד ציבורי, פטור ממס, בעת קבלת הריבית, על הכנסה זו. בדרך זו הוסבה הכנסה מריבית מגוף חייב במס לגוף פטור ממס. תמורת ההסבה התקבלה בידי המוכר כהכנסה בעלת אופי הוני הפטורה ממס כאמור.

על מנת למנוע תכנון זה, קובע סעיף 3(ח) לפקודה בין השאר, חיוב במס בידי המוסד

הציבורי (הקונה) על ריבית והפרשי הצמדה שנצברו על אג"ח בתקופה שבה הייתה האיגרת בבעלות המוכר. תחולת הסעיף גוברת על הפטור מכח סעיף 29(2) לפקודה. לפיכך, יש לבדוק את מקור הכנסות מריבית בידי המוסד הציבורי ובאם השקיע המוסד הציבורי במשך השנה באג"ח כדוגמת אלו. את הממצאים יש להשוות לדיווחי המוסד הציבורי בטופס 1269 א'. בטופס זה על המוסד לדווח על הכנסות החייבות ממס מכח סעיף 3(ח) לרבות פרטים על תאריך רכישת האיגרת, פרטי האיגרת, סכומי ריבית שנתקבלו מהאיגרת בשנת המס. יש לוודא שבמסגרת טופס זה הן הגוף המדווח חתום על הצהרה לפיה החיל את הוראות סעיף 3(ח) לפקודה והן המייצג חתום ומאשר שכל הפרטים שמולאו בטופס הנם מלאים, נכונים ותואמים את הוראות סעיף 3(ח) לפקודה.

2. הכנסות מריבית, דיבידנד והפרשי הצמדה-

הכנסות מריבית, דיבידנד והפרשי הצמדה מחבר בני אדם בשליטת המוסד העוסק בעסק מסויגות מהפטור שניתן על הכנסות מוסד ציבורי בסעיף 29(2) לפקודה. שליטה מוגדרת בסעיף 29(2) לפקודה (ראה סעיף 3.1.5 לחוזר זה) ונמדדת בין היתר ע"פ הזכויות המצטברות של הגופים המנויים בסעיף. לפיכך, אם שני מוסדות ציבוריים מחזיקים כל אחד 15% מכח ההצבעה בתאגיד (לעניין שליטה כהגדרתה בסעיף 29(2) לפקודה נדרשת החזקה של 25% מזכויות אלו) ייחשבו שני המוסדות הציבוריים כשולטים בתאגיד ועל כן יאבדו את זכות הפטור על ההכנסות המנויות לעיל שיתקבלו מתאגיד זה.

יש לציין שלמרות הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, דיבידנד שאינו הכנסה פטורה בידי מוסד ציבורי בהתאם לאמור לעיל, יהיה חייב במס בשיעור של 25% לפי הוראות סעיף 125ב לפקודה.

3. הכנסות מריבית שדווחה (או שיש לחשבה)-

סעיף 3(י) לפקודה קובע כי יש לחייב במס בשיעור של 40% נישומים מסוימים שנתנו הלוואה (כהגדרתה בסעיף), על ההפרש בין הריבית הקבועה בתקנות לבין הריבית שהנישום מקבל בפועל. תחולת הסעיף הנה ללא זכות לפטור ועל כן, גוברת על הפטור האמור בסעיף 29(2) לפקודה. יש לציין שהסעיף לא יחול על הלוואה שנתן מוסד ציבורי לשם מטרתו הציבורית (סעיף 3(י)(3)(ו) לפקודה). לפיכך, על המפקח לבחון יתרות חובה העומדות בהגדרת הלוואה לעניין סעיף 3(י), הריבית שהן נושאות ובאם אכן ניתנו לשם מטרתו הציבורית של המוסד.

4. הכנסות מימון המגיעות לכדי עסק-

הכנסות מריבית במוסד ציבורי כאשר מדובר בהלוואות רבות ותדירות לגופים חיצוניים. במקרה זה יש לבדוק האם ההכנסה נופלת לגדר עסק בהתאם למבחנים המקובלים (ראה פסק דין בית ניסבויים, עמ"ה 566/75).

5. תשואות המושפעת במישרין או בעקיפין מרווחים –

תשואות על נכסים שמקבל מוסד ציבורי, בעלות זיקה לרווחי בעל הנכס, הינן

הכנסות חייבות במס מאחר והמוסד הציבורי נושא בחלק מסיכוני העסק ממנו מקבל את התשואה בהתבסס על פס"ד בית הכנסת הגדול עמ"ה 520/81. לדוגמא, הכנסות ריבית בידי המוסד הציבורי מאג"ח, המושפעות במישרין או בעקיפין מרווחי מנפיק האג"ח. יש לזכור שהזכות לרווחים כאמור לעיל, עשויה גם להשפיע על תחולת הגדרת שליטה (כאמור בסעיף 3.1.5 בחוזר זה) בין המוסד הציבורי לבין התאגיד ממנו מקבל המוסד את התשואה. קיום "שליטה" עשוי להשפיע על דין הכנסות אחרות שמקבל המוסד הציבורי מאותו תאגיד.

3.2.6 הכנסות מהשכרה

ככלל, הכנסות מהשכרה של מקרקעין או נכסים אחרים בידי מוסד ציבורי תחשבה כהכנסות פסיביות שאינן חייבות במס. עם זאת יש לבדוק אם ההכנסה מדמי שכירות מגיעה לכדי עסק (פסק דין מרכז הקרח, עמ"ה 1018/1969, פסק דין קרית יהודית עמ"ה 62/85). לכן, בעת הביקורת יש לבדוק את הנקודות הבאות:

1. חוזה השכירות- מהי תקופת השכירות, סבירות גובה דמי השכירות בהשוואה לשכירות דומה באזור. במקרים בהם קיים פער משמעותי בין מחירי השוק לבין דמי השכירות המתקבלים יש לבחון את הסיבה לכך ואת השלכותיה על תוצאות הביקורת.
2. האם הכנסות אלו מגיעות לכדי עסק של השכרה (היקף פעילות, תדירות, מנגנון כו').
3. השוכר- יש לבדוק האם יש קשר בין המשכיר לשוכר – ומהו הקשר? כן יש לבדוק במקרה כזה את הצורך של השוכר במקרקעין. נמצאו מקרים שהמוסד משכיר נכס או מקרקעין לחברה בבעלות מנהלי המוסד. במוסד ההכנסה נרשמת כפטורה ממס ובחברה ההוצאה המקטינה את ההכנסה החייבת.
4. יש לבדוק אם הנכס/המקרקעין המושכר רשום בספרי המוסד, יש לבדוק זאת גם בטופס 1216, בשאילתא- MALL ובשאילתא 905. לעיתים ישנם נכסים של המוסד שנרשמים על שם אחד המנהלים כגון: דירות וכלי רכב. במקרים כאלו יש לדרוש שינוי הבעלות כך שהנכסים יירשמו על שם המוסד.

3.2.7 הכנסות מדמי חבר

בקטגוריה זו כלולות הכנסות מדמי חבר של חברי המוסד שלא על מנת לקבל תמורה. יש לבדוק אם בתמורה לדמי החבר זכאי החבר להטבות אישיות בצורה של נכסים או שירותים. במקרה כזה יראו את דמי החבר כהכנסה ממתן שירות או ממכירת נכס ויש לבחון את התקיימות הפטור על הכנסה זו בהתאם לכללים האמורים בסעיף 3.2.9.

3.2.8 הכנסות מפרסום

הכנסות כגון: דמי חסות, פרסום, מודעות במסגרת פעילות המוסד וכו' תחשבה כהכנסות מפרסום בין אם ניתנו תמורת כסף ובין אם ניתנו תמורת שווה כסף. בכל מקרה יש לבדוק האם יש לראות בהכנסה מפרסום הכנסה מעסק או שמא ההכנסה נלוות או משמשת למטרות המוסד הציבורי. יש לבדוק את ההסכמים בין המוסד לגוף המפורסם, תדירות הפרסום, אופן רכישת שטחי פרסום, אופן הפרסום והאם מדובר בפרסום שהוא אינטגרלי לפעילות המוסד.

3.2.9 תמורה ממתן שירותים או נכסים

הכנסות המוסד כוללות הכנסות שנובעות מהתקשרות לאספקת שירותים במישרין או בעקיפין לרבות כל תמורה שנובעת מיחס של נותן שרות-מקבל שרות והיא נובעת באופן ישיר וכחלק בלתי נפרד מקיום מטרותיו הציבוריות של המוסד. הכנסה מסוג זה בידי מוסד ציבורי נמצאת בתחום שבין הכנסה שיש לראותה כהכנסה מעסק לבין הכנסה הפטורה מכוח סעיף 9 (2) לפקודה. משום כך הכנסה מסוג זה תבדק במסגרת הביקורת. כדי להחליט לאן לשייך את ההכנסה יש לבדוק:

1. בגין מה מקבל המוסד את ההכנסה.
2. האם מדובר בהכנסה הקשורה אינטגרלית לפעילותו הציבורית של המוסד אשר אינה ניתנת להפרדה ושבלעדיה מכלול המטרה הציבורית אינו יכול לבוא לידי מימוש.
3. הסכמים וחוזי התקשרות.
4. גובה התמורה יחסית למחירי השוק.
5. האם מדובר בהכנסה עקיפה הנובעת בפעילות המוסד או מהכנסה ישירה שהיא חלק בלתי נפרד מקיום המטרה הציבורית.
6. היקף ההכנסה יחסית להכנסות המוסד.

3.2.10 הכנסות אחרות

ישנן הכנסות שלא ניתן לשייכן לאחת ההכנסות שמנויות לעיל אך אינן הכנסות הוניות ומקורן במימוש המטרות הציבוריות של המוסד. בחלק השלישי לטופס 1215א על המוסד הציבורי לפרט הכנסות אלו. יש לבדוק:

1. האם לא ניתן לייחס הכנסות אלו לאחד מסעיפי ההכנסה המנויים לעיל.
2. האם מדובר בהכנסה חייבת במס ולכן לא באה לידי ביטוי באחד מסעיפי ההכנסה המנויים לעיל.
3. במקרה ומדובר בסכום משמעותי יש לבקש הסבר ופירוטים להכנסה.

3.3 הוצאות המוסד הציבורי

מאחר והמוסד הציבורי נעדר מרכיב הרווח, נשמט עקרון ההתאמה האפשרי בין הכנסות להוצאות המהווה יסוד מרכזי בביקורת עסקים. בהעדר מרכיב זה יש לבחון את ההוצאות ביתר זהירות ולהעזר ככל שניתן בתקציב המוסד. הוראות חוק עסקאות גופים ציבוריים (אכיפת ניהול חשבונות ותשלום חובות מס), התשל"ו-1976, קובע שלפני כל עסקת רכישת שרות/ נכס בידי המוסד הציבורי, יש להמציא למייצג המוסד אישור מרו"ח/ מיועץ מס של הספק או מרשויות המס, המעיד שהספק מנהל פנקסי חשבונות שעליו לנהל ע"פ הפקודה וחוק מע"מ ונהג לדווח לפקיד השומה על הכנסותיו ולמנהל מע"מ על עסקאותיו החייבות ע"פ חוק מע"מ. העובר על כך דינו קנס. לפיכך, יש לבדוק מדגמית, במספר עסקאות, אם אכן קיים אישור זה כמו כן ניתן להעזר בשאילתא ATVA.

3.3.1 תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר בכסף ובשווה כסף

תרומות והשתתפויות שניתנו לאדם אחר בכסף ובשווה כסף נרשמות בטופס 1217 ב'. יתכן שמסיבות שונות יוטמעו באחד מסעיפי הוצאות. מדובר בתרומות ותמיכות שניתנו ללא תמורה לאדם אחר כחלק מפעילותו של המוסד הציבורי ולהשגת מטרתו הציבורית. תמיכות אלו, שנתקבלו על ידי המוסד, לעיתים מועברות מהמוסד למוסדות אחרים. במקרים כאלו כל עוד העברה נעשתה למוסדות אחרים, אשר פועלים להשגת אותה מטרה ציבורית של המוסד הנבדק, הן מותרות. העברת תמיכות למוסדות שאינם פועלים להגשמת מטרתו הציבורית של המוסד הנבדק עשויות לגרור חיוב במס בידי המוסד הנבדק ואף לשלול את מעמדו כמוסד ציבורי. אם למוסד הנבדק אישור עפ"י סעיף 46 לפקודה (ראה שאילתא 002, שדה 117), יש לבדוק אם בין מקבלי התמיכות ישנם תאגידים שאינם מאושרים לכך. ממצא כזה מעורר חשד בגין העברת הכספים לא "כשרה" ויש לבדוק מדוע לא קיבלו מוסדות אלו אישור לעניין סעיף 46. כמו כן, יש לבדוק האם מדובר בתרומה שבאה בתמורה לשרות כלשהו. הבדיקה תעשה על סמך אופי פעילותו של המוסד (כמוכר שירותים וכיו"ב).

3.3.2 שכר עבודה והוצאות נלוות

בבדיקת סעיף זה יש לשים דגש לסעיפים הבאים:

1. הלוואות לעובדים-

יש לבדוק אם יש מקום להחיל את הוראות סעיף 3(ט) לפקודה וכן אם הסכומים עומדים בגבולות סבירים או שיש בהם משום שימוש שלא למטרה ציבורית במשאבי המוסד.

2. הטבות אחרות-

יש לבדוק האם ניתנו הטבות אחרות כגון: מגורים במוסד, רכישת שירותים מהמוסד ללא תמורה, במחיר עלות וכו'. כל מקרה ייבדק לגופו.

3. משכורות המשולמות למנהלים-

משכורות הניתנות למנהלים, חברי ההנהלה וקרוביהם ניתן להוציא דרך רשימת מקבלי המשכורות מהמחשב בשאילתא 4321 / 432. כן ניתן לבדוק קרבה משפחתית בשאילתא MISH. כאשר קיימים ניגודי אינטרסים או שהדבר יכול להתפרש כדרך לחלוקת רווחים, יש לבדוק האם המשכורות המשולמות לבעלי תפקידים מרכזיים (מנהל, יו"ר, גזבר, חבר עמותה) סבירות ביחס להיקף הפעילות והתנאים הנדרשים מבעל התפקיד. במקרים קיצוניים ניתן אף לדרוש מהמוסד להקטין המשכורות מאחר ואינו עומד באמות מידה של מוסד ציבורי.

4. מס שכר ומס מעסיקים-

לגבי מס שכר ומס מעסיקים ראה סעיף 4.1 לחוזר זה.

3.3.3 הוצאות הנהלה וכלליות

יש לבדוק אם שיעורן של ההוצאות הינו ביחס סביר לכלל ההכנסות. במקרה כזה יש מקום במקרה ונמצא כי שיעור ההוצאות ביחס ההכנסות הנו ביחס בלתי סביר יש לבדוק את הרכב ההוצאות ובעיקר שכר מנהלים. אם נמצא שיש למוסד הכנסות חייבות במס יש לבדוק אם נעשה יחוס נאות של הוצאות אלה בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודה.

3.3.4 הוצאות ריבית והפרשי הצמדה

יש לבדוק אם שיעור הריבית ששולם הינו תואם את תנאי השוק ולשם מה משמשות ההלוואות. באם ההלוואות הן בגין נכסים שאינם משמשים את מטרות המוסד הציבורי יש לבחון את התרת ההוצאה בהתאם לכללי סעיף 17(1) לפקודה.

3.3.5 הוצאות שכירות

יש לברר האם מדובר בהוצאות שכירות של נכס שאכן משמש את המוסד בפועל למטרתו הציבורית. כמו כן, יש לבקש את חוזה השכירות כדי לבדוק האם קיימת קרבה כלשהי בין המוסד למקבל ההכנסות מהשכירות וההתקשרות לא הושפעה מיחסים מיוחדים. במקרים מסוימים נמצא שהמוסד משלם דמי שכירות לצורך שכירת דירה ליו"ר העמותה, וכו'. במקרים מהסוג הנ"ל יש לבדוק האם חויב מקבל ההטבה במס בגין ההטבה שקיבל.

באם עסקינן בשכירות מקרקעין, יש לבדוק אם ניכה המוסד הציבורי מס במקור כדין מדמי השכירות, בהתאם לתקנות מס הכנסה (ניכוי מתשלום דמי שכירות), התשנ"ח-1998. מידע על משכירי דירות ונכסים יש להעביר לפ"ש הרלוונטי.

3.3.6 תשלומים אחרים לגופים קשורים

יש לבדוק כרטיסי חו"ז עם תאגידים קשורים, בעלי שליטה דומה וכן כרטיסי חו"ז עם בעלי שליטה ולבחון אם בוצעו תשלומים אחרים. במידה ונמצאו תשלומים כאלו:

1. יש לבדוק על איזה תשלום מדובר. קיימים מקרים בהם מתברר שמדובר בתשלומים "חורגים" (כגון: השתתפות בהוצאות חברה קשורה).
 2. יש לבדוק אם קיים קשר עסקי בין גוף קשור לבין המוסד אשר יוצר מצב של ניגוד אינטרסים.
- נתונים אלה ישפיעו על קביעת מעמדו של המוסד.

3.4 הכנסות והוצאות מפעולות הוניות (לא כולל נדל"ן)

3.4.1 קנייה ומכירה של רכוש קבוע שאינו נדל"ן

מכירה של רכוש קבוע, שאינה נדל"ן תהא פטורה ממס ככל שמדובר בנכסים המשמשים את המוסד הציבורי לפעילותו השוטפת. נכס שלא שימש את המוסד למטרתו הציבורית – יש לשקול מיסוי המכירה כרווח הון. במקרה כזה יש לבדוק גם האם נלקחו הלוואות לצורך הרכישה והאם מדובר בסכום מהותי יחסית להיקף הפעילות של המוסד. כמו כן יש לבדוק אם רוכש הנכס הינו צד קשור והתמורה תואמת את מחיר השוק. במקרים מהותיים ניתן לשקול ביטול מעמדו של המוסד כמוסד ציבורי.

3.4.2 השקעות בשוק ההון

בעקרון מוסד ציבורי המשקיע עודפי כספים בשוק ההון, אמור להשקיע בהשקעות סולידיות. השקעות בניירות ערך ובכלים פיננסיים אחרים, בעלי סיכון גבוה טומנות בחובן נטילת סיכון שהיא מסממניה של פעילות עסקית או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי בהתאם לרוח הפסיקה.

על מנת לבחון אם תיק ההשקעות של המוסד הינו סולידי יש להתייחס לנקודות הבאות:

1. השקעה באג"ח ממשלתי וקרן נאמנות נתפסת כהשקעה סולידית.
2. בהשקעה במניות יש להבחין בין מניות שנתקבלו במתנה והמוסד הציבורי מממש אותן בחלקים על מנת לממן פעילותו או מניות שהמוסד מחזיק תקופה ארוכה, לבין מניות שתקופת האחזקה בהן קצרה.

- תיק השקעות הכולל השקעה במניות בשעורים מהותיים מעל 50% מסך ההשקעה ותדירות המכירות והקניות הנה גבוהה יופרד, יחשב כהכנסה מעסק וימוסה.
3. השקעות בכלים פיננסיים אחרים יבדקו הן לגופן והן ביחס למשקלן בסך תיק ההשקעות. כך למשל השקעה בעסקה עתידית או באופציות PUT כדי להבטיח מחירו של נכס שנרכש (נניח רכישת ציוד רפואי בחו"ל) תחשב כעסקת הגנה המקטינה סיכון.
4. השקעה במניות של חברה עסקית המעניקות שליטה כמשמעותה בסעיף 29(2) לפקודה מחייבות בדיקה של החברה בה השקיע המוסד על מנת לבדוק אם ההשקעה הנה בעלת סיכון גבוה, הושפעה מיחסים מיוחדים ואם יש סיכוי לקבל בעתיד דיבידנדים מהחברה הנשלטת. השקעת סרק, שאיננה על בסיס כלכלי, תיבחן במישור השימוש בכספי המוסד ציבורי שלא למטרה ציבורית ובהתאם לגודלה תישקל שלילת מעמדו של המוסד.

3.5 עסקאות לעניין מס שבח, מס רכישה, מס מכירה

המדובר בקניה ומכירה של נדל"ן ע"י המוסד הציבורי. בעסקאות מכירה מסוג זה ישנה פניה של המוסד הציבורי למנהל מיסוי מקרקעין כדי לקבל פטור ממס שבח או רכישה, כמוסד ציבורי עפ"י סעיף 61 לחוק או מכח היותו מוסד ציבורי המוכר לעניין סעיף 46 לפקודה. על מנת לוודא כי למוסד אישור לעניין סעיף 46 לפקודה או סעיף 61 לחוק יש להיעזר בשאילתא 002, שדה 117.

בדיקת עסקאות אלו תעשה במחלקת המלכ"רים ובמחלקת מיסוי מקרקעין לפי העניין במסגרת העבודה השוטפת.

בכל מקרה בשלב הביקורת יש לשים לב למס ששולם (שחויב) מאחר ולא בכל המקרים קיים פטור מלא. ברכישת נדל"ן יש לבדוק אם המוסד משקיע ברכישת הנדל"ן לצורך פעולתו הציבורית. למשל: קרקע לבניית מבנה לשימוש המוסד הציבורי, או רכישת מבנה לשימוש המוסד, יש לבדוק בשאילתא 905 אם הנכסים אכן רשומים ע"ש המוסד.

מוסדות ציבור מקבלים לעיתים קרקע ללא תשלום או בתשלום סמלי בלבד בשל היותם מוסד ציבורי וזאת לצורך בניית מבנה למוסד. נמצאו מקרים שברבות הימים נכס זה לא שימש את המוסד למטרתו הציבורית. לדוגמא הקמת בנייני מגורים פרטיים למשפחות הקשורות לישיבה מסוימת על קרקע של הישיבה.

לעיתים המוסד רוכש קרקע או נכס ועפ"י הדוחות ניתן לראות שהשימוש בו הוא לא למטרתו הציבורית.

יש לבדוק את תדירות קנית ומכירת נדל"ן שלא משמש לצורכי המוסד, ואת שיקולי מתן פטור עפ"י פקודת מס הכנסה ו/או עפ"י סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין.

בכל מקרה בו יש שימוש חריג בנדל"ן שנרכש לצורך המוסד הציבורי ולא שימש למטרה זו יש לבדוק, האם יש מקום לפעול לביטול מעמדו של המוסד כמוסד ציבורי.

3.6 הוצאות עודפות

הוצאות עודפות במוסד ציבורי משמשות לעיתים כדרך לחלוקת טובות הנאה. על מנת לבקר את גובה הוצאות אלו ולמנוע בזבז כספי המוסד ע"י מתן טובות הנאה, קבע המחוקק, כי הוצאות עודפות ימוסו במס בשיעור של 90% עפ"י סעיפים 3(ז) ו-181ב(א)(1) לפקודה.

הוצאות עודפות במוסד ציבורי הן סכום שהוציא המוסד, הנכלל באחת מהקטגוריות הבאות:

1. הסכום אינו מותר בניכוי כהוצאה, ע"פ התקנות שהוצאו מכח סעיף 31 לפקודה (תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 ותקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), התשל"ב-1972), או שהוא סכום גבוה מהמותר כהוצאה, לפי תקנות אלו.
2. הסכום אינו מותר בניכוי לפי סעיף 32(11) לפקודה. משמע, סכום שהוציא מעביד למתן טובת הנאה לעובדיו, אך היא איננה ניתנת לייחוס לעובד מסוים.
3. סכומים ששילם המוסד הציבורי לקופת גמל לפיצויים העולים על הסכומים המותרים בניכוי (בהתאם לתקנות מ"ה (כללים לאישור ולניהול קופות גמל), התשכ"ד-1964).

בכל מקרה שצוין בטופס 1215 שישנן הוצאות עודפות ולא צוין ששולמו מקדמות בגין יש להפנות את תשומת לב מחלקת הניכויים באותו פקיד שומה אליו שייד תיק הניכויים.

3.7 בדיקת המאזן

במסגרת בדיקת המאזן יש לבדוק סוגי הנכסים, רכוש שוטף פיקדונות, השימוש שנעשה בנכסים או ייעודם וכן חייבים וזהותם. כמו כן יש לבדוק סוגי התחייבויות וזמן קצר ולזמן ארוך ולמי ניתנו התחייבויות.

3.7.1 נכסים

במקרה ונכסי המוסד אינם משמשים למטרה ציבורית לא במישרין ולא בעקיפין, אלא למטרה זרה אחרת נכסים אלו לא יופטרו ממס רווח הון או שבח בעת המכירה. יש לדרוש הסבר לשימוש החורג, היקפו וכו' לעניין קביעת מעמד מוסד ציבורי. על כן במהלך הביקורת על המפקח לבצע את הפעולות הבאות:

1. להוציא פרטים מהמחשב בשאלות 905 ו- DF לגבי הנכסים הנמצאים ברשות המוסד ולהצליב מידע מהמחשב עם הנתונים המופיעים בטופס 1216.
2. לבדוק את סבירות עלות הנכס, תנאי התשלום וזהות המוכר על פי חוזה רכישת הנכס והשוואה לנכסים דומים שרכש המוסד הציבורי ממוכר אחר או שרכש צד ג' מאותו מוכר.
3. לבדוק אם הנכסים הרשומים בטופס אכן משמשים למטרה הציבורית. ישנם מקרים בהם הנכסים מושכרים לגופים חיצוניים ולא משמשים למטרה הציבורית אך ההכנסה הנובעת מהם פסיבית ועל כן פטורה. במקרים אלו יש לבדוק את תדירות

- ההכנסות, קיומן של הכנסות נוספות למוסד ומקורן. יתכן וההכנסה שהוצגה כפסיבית הנה הכנסה אקטיבית החייבת במס.
4. לבדוק אם בין נכסי המוסד הציבורי ישנם נכסים המשמשים את מנהלי המוסד כגון: דירות, כלי רכב וכו' ואם אכן מוסד הנהנים בגין שווי שימוש.
5. לבדוק שלא קיים שיעבוד של הנכסים לטובת גוף עסקי חיצוני או גוף קשור כלשהו.
6. לבדוק נכסים שנתקבלו כתרומות בשווה כסף בידי המוסד מאדם אחר- יש לבחון את הפרטים בטופס 1217א, המיועד לדיווח על הכנסות מתרומות בשווה כסף (כגון: חפצי אמנות, ציוד, מחשבים, נדל"ן וכו') שהתקבלו מאדם אחר בידי המוסד ולהשוות למרשמי מס הכנסה (שאלתות 905, DF), פרוטוקולים של אסיפת החברים, רישומים פנימיים אחרים של המוסד הציבורי (כגון רשימת מקבלי תעודות הוקרה) וכדו'.
בתרומות בסכומים מהותיים יש לבדוק:
- א. האם יש קשר כלשהו בין התורם למוסד (קרוב, גוף קשור, ספק וכו') והתרומה הנה לשם הלבנה או "כיבוס" כספים בלבד. ממצא כזה עלול לשלול מהמוסד את מעמדו כמוסד ציבורי מאחר ומטרתו נוגדת את תקנת הציבור.
- ב. האם התורם מקבל תמורה כלשהי מהמוסד (הקשורה לתרומתו). ממצא כזה עלול לשלול מהתורם את הזיכוי לו זכאי ולעיתים לקבוע שהכנסתו של המוסד מפעילות זו מגיעה לכדי עסק.

3.7.2 פירוט ההלוואות שניתנו או נתקבלו

בהלוואות שניתנו או נתקבלו ע"י המוסד העולות על תקופה של שנה יש לבדוק את הפרטים הבאים:

מסמכי ההלוואה, סכום ההלוואה, תנאי ההלוואה, זהות נותן ההלוואה, זהות מקבל ההלוואה וכדו'. יש להבחין בין הלוואות שניתנו לגופים חיצוניים לבין הלוואות שניתנו לתאגידים הקשורים למוסד הציבורי:

1. **הלוואות לגופים חיצוניים -**
במקרה שניתנו הלוואות לגופים חיצוניים שלא במסגרת פעילות המוסד יש לשקול לבטל את האישור כמוסד ציבורי לפי סעיף 46. במקביל יש לבדוק אם ניתן למסות את הכנסות המוסד מאחר והכנסותיו לא משמשות להשגת המטרה הציבורית.
2. **הלוואות לגופים בשליטת המוסד -**
יש לבדוק אם מדובר בצינור להוצאת כספים ציבוריים כגון: מימון גירעונות, העברת כספים לידיים פרטיות או תשלומי שכר גבוהים.
יש לשים לב למקרים בהם מועברת השתתפות בהוצאות לחברה בשליטת המוסד כאשר ההשתתפות מיועדת למימון תשלומי משכורות ובדרך זו להתחמק מתשלום מס מעסיקים

ומס שכר. מידע זה יש להעביר לטיפול מחלקת הניכויים בפקיד שומה הרלוונטי כדי שיוציא שומת ניכויים בהתאם.

בכל מקרה, יש לבדוק אם ההלוואות נושאות ריבית ומהו שיעור הריבית ואם ניתן לחייב את המוסד עפ"י סעיף 3(י) לפקודה כאמור בסעיף 3.2.5 לחוזר זה.

3.7.3 פירוט הזכאים והחייבים

עפ"י התקנות על המוסד לדווח על הזכאים ויתרות הזכות ועל החייבים ויתרות החובה כאשר הם ממוינים לחברי ועד, מנהלים, חברי המוסד עובדיו וכו'.

כמו כן יש לדווח על זכאים וחייבים שקבלו/נתנו הלוואה העולה על 5% מהמחזור של המוסד. בכל אותם מקרים יש לבדוק מדוע עומד אותו זכאי או חייב בזכות או חובה, האם מדובר בסכום מהותי הקשור לשימוש בהכנסות המוסד למטרותו הציבורית או לא.

3.7.4 ספקים ונותני שירותים

עפ"י התקנות חובה על המוסד הציבורי לפרט נתונים כספיים עם ספקים ונותני שירותים בסכומים מהותיים. בהקשר לכך יש לבדוק אם קיימים יחסים מיוחדים או ניגוד עניינים בין המוסד לבין הספק או נותן השרות. כך למשל, יבדק עם המוסד אם תהליך ההתקשרות נעשה עפ"י אמות מידה ציבוריות כגון: בדרך של מכרז, או הצעות מחיר ממספר ספקים או בדרך ניהול מו"מ. אם יש חשש, יש לדרוש תיעוד לצורך ביסוס האמור. במידה שנתגלה שההתקשרות נגועה ביחסים מיוחדים ניגוד עניינים או משוא פנים יש לבדוק את המצוין בסעיפים 3.2.9 ו 3.3.6.

3.7.5 בדיקת חשבונות בנק של המוסד

ניתן לקבל מידע לגבי חשבון בנק של המוסד דרך ה - DF ודרך מספר חשבונות בנק המופיעים בתיק המוסד (בטופסי 1215 בהם יש לציין מס' חשבונות בנק של המוסד וממצאי ביקורות ניהול פנקסים שנערכו למוסד). מומלץ בשלב ביקורת להזמין את התנועה בחשבונות הבנק מהמוסד הציבורי ובמידת הצורך ממחלקת המודיעין בנציבות. דרך התנועה ניתן לראות משיכה כספים של העומדים בראש המוסד, משיכת כספים לגופים קשורים, אופן השימוש בכספים וכו'.

3.8 בדיקת הפסקת פעילות

במועד הגשת הבקשה לקבלת אישור לעניין סעיף 46 לפקודה ולעניין סעיף 61 לחוק, על המוסד להגיש לנציבות מס הכנסה מכתב התחייבות חתום. אחת מההתחייבויות הכלולות במכתב הנה, כי בעת פרוק

המוסד הציבורי על המוסד להעביר את כל נכסיו למוסד ציבורי העונה לתנאים שנדרש המוסד המתפרק לעמוד בהם.

לפיכך, במסגרת הביקורת, במידה והמוסד הציבורי החל בהליכי פירוק, יש לבדוק כי העברה זו נעשתה למוסד ציבורי בעל מעמד זהה. לאמור, מוסד בעל אישור לעניין סעיף 46 לפקודה רשאי להעביר את נכסיו בפרוק רק למוסד ציבורי בעל אישור לעניין סעיף 46 לפקודה. מוסד שהינו מוסד ציבורי לעניין סעיף 9(2) לפקודה בלבד, רשאי להעביר את נכסיו רק לתאגיד שהינו בעל מעמד זהה-מוסד ציבורי לעניין 9(2) לפקודה או מוסד בעל אישור לפי סעיף 46 לפקודה. במידה ואין עסקינן במוסד ציבורי שהחל בהליכי פירוק, יש לבדוק את מעמדו של המוסד הציבורי כתאגיד חי ובאם לא צפויה פעילותו להפסק בעתיד הנראה לעין. לצורך כך ניתן להיעזר בנתוני המוסד הציבורי בדבר פיטורי עובדים, צמצומים צפויים בהיקף הפעילות, נתונים מרשם העמותות על מעמד המוסד ונתונים אשר מצויים בידי מחלקת פירוקים ופשיטות רגל בנציבות מס הכנסה.

יש לציין, שעם פירוק המוסד הציבורי, על המוסד הציבורי להודיע לנציבות מס הכנסה. פירוק כאמור מבטל מיידית את האישורים, שמנפיקה הנציבות, להם זכאי המוסד.

3.9. ניהול פנקסים

3.9.1 כללי

בהתאם לתקנות ניהול פנקסים על מוסד שמחזורו מעל 500,000 ש"ח או מעסיק מעל 10 עובדים יש חובה לנהל פנקסים בשיטה הכפולה. מספר המועסקים במוסד מצוין בחלק הראשון של טופס 1215. על הפנקסים לכלול:

א. ספר קופה- בו ירשמו כל תנועות הכספים של המוסד לרבות פעולות שאינן קשורות להכנסות והוצאות כגון הלוואות, משיכות פרטיות וכדו'.

ב. פנקס שוברי קבלה- על המוסד להמציא מיד שובר קבלה בגין כל תקבול שקיבל במזומן/ בשיק בין אם בתמורת מכירת נכס/ שרות ובין אם לאו. במקרה ונמצא שניתנו קבלות על תרומות כאשר מדובר בנתינת שירות יש לשקול מיסוי ההכנסות מתרומות. יש לציין, שמוסד בעל אישור לעניין סעיף 46 לפקודה, חייב לנהל פנקס חשבונות נפרד לגבי התרומות. על מנת לדעת אם המוסד הציבורי הינו בעל אישור לעניין סעיף 46 לפקודה, יש להעזר בשאילתא 002 שדה 117.

ג. חשבון הכנסות.

ד. חשבון הוצאות.

ה. ספר כרוך לרישום תרומות בשווה כסף.

אם למוסד הכנסות גם מעסק, שיטת ניהול ספרי החשבון תקבע עפ"י מחזורו לפי התקנות לגבי החלק הציבורי של פעילותו ולגבי החלק העסקי ע"פ התוספת הרלבנטית בהוראות ניהול פנקסי חשבונות, התשל"ג- 1973.

3.9.2 פסילת ספרים

ניתן לפסול את ספרי מוסד ציבורי בשתי עילות:

1. בהתאם לסעיף 130ב לפקודה הנציב רשאי לפסול את ספרי המוסד הציבורי במידה וקיימת סטייה מהותית מהוראות ניהול ספרים. במידה ולמוסד הכנסות גם מעסק פסילת ספרי המוסד לא גוררת בהכרח את פסילת ספרי העסק ולהפך.
 2. אי רישום תקבול- בהתאם לסעיף 145ב(ג) לפקודה, ניתן לפסול את ספרי המוסד הציבורי רק במקרה ופעמיים במהלך תקופה של 12 חודשים רצופים, לא נרשם תקבול ללא סיבה מוצדקת. לפיכך, יש להוציא מידע מהמחשב לגבי ביקורות ניהול ספרים שנערכו במוסד בעזרת שאילתא EBR, כן ניתן להשתמש במידע הקיים בתיק הקבע מאותם ביקורות ולבקש ממחלקת ניהול פנקסים לבצע ביקורת במוסד.
- באם נפסלו הספרים, השימוע בגין הפסילה ייערך אצל סגן נציב מס הכנסה- מקצועית.

4. השלכות חוק מע"מ וחוק מס מעסיקים

4.1 מס שכר ומס מעסיקים

4.1.1 מס שכר

סעיף 4(א) לחוק מע"מ קובע כי על פעילות בישראל של מלכ"ר יוטל מס שכר בשיעור של 8.5% מהשכר ששילם המלכ"ר בפועל. גביית מס זה מוטלת על אגף מס הכנסה ועל כן במהלך הביקורת יש לבדוק שאכן שולם המס כחוק. את המס יש לשלם על כל סוגי המשכורת וכל סוגי הוצאות הנלוות למעט: פיצוי פרישה, קצבאות ששולמו לא ע"י מי שהיה מעביד, תשלומי אש"ל פטורים ממס, תגמולי מילואים ודמי לידה. פרטים בדבר מס השכר ששילם המוסד ניתן למצוא בטופס 1215 סעיף ט'. על המפקח במהלך הביקורת, לדגום מספר עובדים ולוודא שאכן המס משולם על ה"שכר" המוגדר לעיל בהתבסס על תלושי משכורת.

במהלך הביקורת יש גם לבדוק שכל עובדי המוסד הציבורי אכן עובדים במוסד ומקבלים את שכרם דרך המוסד הציבורי. לצורך כך, יש להשוות בין מספר המועסקים בשכר למספר המשרות במוסד הציבורי (ראה חלק ראשון של טופס 1215) כמו כן ניתן להיעזר בהשוואה מדגמית בין שמות העובדים בפועל במוסד הציבורי שהכיר המפקח במהלך ביקורו במקום בו פועל המוסד הציבורי, לבין שמות העובדים הרשומים בשאילתא 4321. באחת מהביקורת שנערכו, נמצא שחלק מעובדי המלכ"ר בפועל רשומים כעובדים בחברה קשורה למלכ"ר (שאינה חייבת במס שכר) ובכך נמנע המלכ"ר לשלם מס שכר בגינם.

פטור ממס שכר-

סעיף 35 לחוק מע"מ קובע פטור ממס שכר למלכ"רים שסך השכר שמשלמים לעובדיהם נמוך מתקרת השכר הנקובה בסעיף וכן לרשימת מלכ"רים ספציפית הנקובה בסעיף 35(ב) לחוק.

4.1.2 מס מעסיקים

ע"פ חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975 (להלן- "חוק מס מעסיקים"), על מוסד ציבורי לשלם מס מעסיקים. מס מעסיקים הינו בשיעור של 4% מסך כל הכנסת העבודה ששלם המוסד הציבורי. הגדרת הכנסת עבודה לעניין מס מעסיקים הנה כהגדרת הכנסת עבודה בפקודה למעט: תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו בשל אחזקת רכב וכן בגין שווי רכב שהועמד לרשות העובד, תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו בשל שימוש בטלפון במקום מגוריו, הכנסת עבודה כאמור בסעיף 3(ט) (ריבית רעיונית או טובת הנאה אחרת) ופיצויי פיטורין. פרטים בדבר מס המעסיקים ששילם המוסד ניתן למצוא בטופס 1215 סעיף ט'. יש לבדוק בדו"ח אם קיימות הוצאות שכר ובמקביל משולם המס הנ"ל בשיעורים המתאימים וכן אם משולם מס מעסיקים גם על הטבות שכר שניתנו (אם בכסף ואם בשווה כסף). יש לציין שהבדיקות שעל המפקח לערוך לעניין זה דומות במהותן לבדיקות שצוינו לעיל לגבי מס שכר.

4.2 עסקאות החייבות במע"מ

תשלומים לרשויות מע"מ לא בהכרח מעידים על הכנסות מעסק ועל שלילת מעמד המוסד הציבורי. יש לבדוק אם מדובר בעסקאות אקראי החייבות במע"מ (יש להיעזר בשאלתא ESNA) כי אז אין השפעה על מעמד המוסד, אולם אם מדובר בעסק רגיל יש לוודא שההכנסה דווחה כהכנסה חייבת במס. יתכן ומקור התשלומים הינו בגין שירותים שהמוסד הציבורי רוכש לפי תקנה 6א או 6ד לתקנות מע"מ. במקרים אלו גביית המע"מ הנה חריגה ונעשית באמצעות מקבל השירותים/ רוכש הנכס ולא באמצעות נותן השרות/ המוכר ועל כן אין בהם להעיד על קיומו של עסק. במקרה של ספק, יש לבדוק את תיק המלכ"ר במע"מ בו התיק נמצא, סיווגו וממצאי ביקורת שנאספו במע"מ.

5. שיקולי חיוב מס

גם אם קיימת הכנסה חייבת יש לבדוק מנגד את תשלומי מס השכר ומס מעסיקים שישולמו בשנים הפתוחות לשומה. לעיתים יש לשקול את כדאיות המיסוי בשומה בהשוואה להחזר מס מעסיקים ומס שכר ששולם בניכוי מע"מ לתשלום.

נציבות מס הכנסה
ומיסוי מקרקעין.