



חוזר מס' XX/2015 – רשות המסים

בנושא: מיסוי שירותי דת

1. מבוא

חוזר זה עניינו מיסוי תקבולים שונים המתקבלים בידי נותני שירותי דת שונים כגון רבנים, מקובלים, מוהלים, חזנים, בדצי"ם ונותני שירותי דת אחרים (להלן: נותני שירותי דת) בתמורה לשירותי דת הניתנים על ידם, לרבות עריכת חופות, בריתות, תפילות, "הילולות", "תיקונים", מתן ברכות, מתן יעוץ בנושאים מגוונים, חלוקה או מכירה של קמיעות, מים קדושים ותשמישי קדושה שונים ושירותי כשרות (להלן: "שירותי דת"). חוזר זה יעסוק בשאלת החבות במס הכנסה ובמע"מ.

היבטי מס הכנסה:

2. פעילות מתן נותני שירותי דת באמצעות מוסד ציבורי ושלא באמצעות מוסד ציבורי

בהתאם לסעיף 29(2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), הכנסתו של מוסד ציבורי המקיים את התנאים שבסעיף, הפועל למטרה ציבורית, תהא פטורה ממס, ככל שלא הושגה מעסק שהוא עוסק בו, או מדיבידנד, או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו מחבר בני אדם שבשליטתו העוסק בעסק. בין המטרות הציבוריות נמנית גם מטרת דת.

הפטור ממס ניתן אך ורק מקום בו הנכסים וההכנסות משמשים להשגת המטרה הציבורית. בהתאם, מקום בו ניתנים שירותי דת באמצעות מוסד ציבורי, והנכסים וההכנסות של המוסד הציבורי משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד, יהיו ההכנסות פטורות ממס מכח סעיף 29(2) לפקודה, בכפוף לסייגים שיפורטו להלן.

לעומת זאת, מקום בו פעילותם של המקובלים ונותני שירותי דת אחרים נעשית שלא באמצעות מוסד ציבורי, והתקבולים מועברים ישירות לידי נותן שירותי דת, או לידי גוף אחר שאינו בגדר מוסד ציבורי, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 29(2) לפקודה והחבות במס תיבחן כאמור להלן. לעניין סיווג כמלכ"ר ראה להלן בסעיף 6..

3. החבות במס בידי נותן שירותי דת שאינו בגדר מוסד ציבורי

3.1. מקור ההכנסה

3.1.1 מקום בו ניתן שירות דת על ידי נותן שירותי דת, תיחשב התמורה בשל השירות כהכנסה מעסק או ממשלח יד החייבת במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה.

התמורה יכול שתינתן גם בשווה כסף או במימון הוצאות של נותן שירותי הדת והמקורבים אליו.

3.1.2 ההכנסה תסווג כהכנסה מעסק ככל שהיא עומדת באמות המידה שיובאו להלן, המבוססות על המבחנים השונים שנקבעו בפסיקה לסיווגה של הכנסה כהכנסה מעסק,

א. מקור קבוע - יש לבחון האם השירותים נובעים ממקור קבוע (נותן שירותי הדת), אשר יש לו פוטנציאל להמשיך ולהניב הכנסות.

ב. מחזוריות, תדירות - יש לבחון האם נותן שירותי הדת מעניק את שירותיו בתדירות גבוהה, והאם פעילותו היא פעילות נמשכת לאורך זמן.

ג. מומחיות, בקיאות - לחלק מנותני שירותי הדת יש מוניטין של מומחיות ובקיאות בתחום השירותים הניתנים על ידם, ולעיתים יש בסגולות המיוחסות להם כדי למשוך ציבור רב לפנות אליהם ולקבל את שירותיהם.

ד. ההיקף הכספי - מחזור הפעילות של נותני שירותי הדת יכול ויהא בעל היקף כספי נכבד.

ה. הארגון והניהול - לעיתים נותני שירותי הדת נעזרים במנגנון ארגוני רחב, הכולל צוות עובדים ועוזרים, ומתן שירותי הדת נעשה באופן מסודר ושיטתי כעסק של ממש.

ו. שיווק - מקום בו נותן שירותי הדת מפרסם ומשווק את שירותי הדת הניתנים על ידו, יש בכך כדי לתמוך בקיומו של מנגנון עסקי.

התקיימותם של המבחנים האמורים תתמוך בכך שהפעילות נושאת אופי עסקי ועל כן ראוי למסותה כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה. כמובן, שאין הכרח כי כל המבחנים יתקיימו בכל מקרה נתון, ויש לבחון כל מקרה בהתאם לנסיבותיו הספציפיות.

3.1.3 לחילופין, ניתן לראות בהכנסתו האמורה של נותן שירותי הדת כהכנסה ממשלח יד החייבת במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה, שכן לנותן שירותי הדת ישנם כישורים המאפיינים את העיסוק בו הוא עוסק, והכנסתו נובעת מאותם כישורים מיוחדים, ולעיתים מן הסגולות הרוחניות המיוחסות לו.

3.1.4 לחילופין, במקרים המתאימים ניתן לראות בתקבולים שקיבל נותן שירותי הדת כהכנסה לפי סעיף 2(7) לפקודה ו/או לפי סעיף 2(10) לפקודה.

3.2 הקשר שבין התמורה למתן השירות

3.2.1 תקבולים המתקבלים אצל נותני שירותי דת בתמורה לשירות המוענק על ידם הם כאמור בגדר הכנסה חייבת במס. אינדיקציה לקשר שבין מתן השירות למתן התמורה יכולה להיות סמיכות הזמנים שבין מתן השירות לבין מתן התמורה.

3.2.2 ברור, כי מקום בו נדרש תשלום כאמור ע"י נותן השירות, או ע"י אחד מעוזריו, ניתן יהיה להוכיח בנקל, כי המדובר בהכנסה חייבת במס. עם זאת, יובהר, כי די בכך שהתקבול ניתן בתמורה לשירות כדי לחייבו במס, ואין הכרח כי נותן השירות ידרוש את התשלום.

3.2.3 קיומה של נורמה חברתית לשלם סכום כסף כלשהוא לנותן שירותי הדת בתמורה לשירות שניתן על ידו, יכולה לתמוך בסיווגו של תקבול כהכנסה חייבת במס.

3.2.4 יובהר, כי כספים אשר מתקבלים בתורת מתנה אינם חייבים במס¹. עם זאת, יודגש, כי גם מקום בו מתקבל תשלום אצל אדם מבלי שהיתה חובה משפטית לתשלום, ומבלי שהיתה ציפייה לקבלתו אצל המקבל, ואף אם התשלום וולנטרי ומותנה ברצונו הטוב של הנותן, אין בכל אילו כדי לשלול את אפיון התקבול כהכנסה².

¹ עמ"ה 223/57 רופא נ"י פ"ש רחובות, רואה החשבון, ח' 213.

² ע"א 136/67 ברזל נ"י פ"ש רחובות, פ"ד כא (2) עמ' 69, עמ"ה 18/77 פרידמן נ"י פ"ש ירושלים, פד"א ט' 222.

המבחן לסיווג התקבול כמתנה או כהכנסה הוא האם התקבול ניתן בתור מחווה של הבעת תודה במישור הרגשי, כנדיבות לב גרידא או שמא כתמורה וכגמול עבור שירות שניתן.³

3.2.5. לאור האמור לעיל, יש למסות תקבולים שניתן בשלם שירות, גם אם אין חובה משפטית לתשלום וגם מבלי שהיתה ציפייה לקבלת התשלום. שירות יכול שיהיה, כאמור, גם מתן ברכות, עצות, עריכת טקסים דתיים וכדומה. מקום בו ניתן שירות ע"י נותן שירותי הדת תיחשב התמורה בשל השירות כהכנסה החייבת במס בהתאם לסעיף 2(1) לפקודה.

לעומת זאת, הענקת כספים הנעשית מתוך הבעת תודה גרידא במישור הרגשי, אמונה (או חובה) דתית (מטעמי צדקה או מעשר כספים), **כלל שלא ניתן כל שירות**, הינה מתנה שאינה חייבת במס.

3.2.6. שאלת חיוב נותני שירותי הדת במס הינה שאלה אשר אמורה להיבחן בכל תיק ותיק בהתאם לנסיבותיו העובדתיות. בכל תיק תיבחן השאלה העובדתית האם התקבולים שהתקבלו הינם מתנות או האם ניתן בגינם שירות כלשהוא, ובהתאם לכך תיגזר עמדת פקיד השומה. כמו כן, בכל תיק יש לבחון את הקשר בין התקבול לשירות שניתן. ככל ששוכנע פקיד השומה כי התקבול ניתן ללא קשר למתן שירות כלשהוא – אין מקום לחיבו במס.

4 החבות במס בעת מתן שירותי דת באמצעות מוסד ציבורי

4.1. סעיף 2(9) לפקודה פוטר ממס הכנסתו של מוסד ציבורי. מוסד ציבורי הוא חבר בני אדם המקיים את הדרישות הבאות המפורטות בהוראת החוק האמורה:

- א. חברים בחבר שבעה חברים לפחות.
 - ב. רוב החברים אינם קרובים זה לזה.
 - ג. המוסד קיים ופועל למטרה הציבורית.
 - ד. נכסי המוסד והכנסותיו משמשים למטרה הציבורית.
 - ה. המוסד מגיש דו"ח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו, להנחת דעתו של פקיד השומה ועל פי התקנות שהתקין שר האוצר.
- 4.2. "מטרה ציבורית" כוללת גם מטרת דת, על פי האמור בסעיף, ולפיכך מקום בו פעילותו של נותן שירותי דת נעשית באמצעות מוסד ציבורי העומד בדרישות סעיף 2(9) לפקודה, ההכנסות המתקבלות בידי אותו מוסד יהיו פטורות ממס, בכפוף לסייגים שלהלן.

4.3. סעיף 2(9) לפקודה פוטר ממס הכנסות של מוסד ציבורי, זולת אם מקורן מאחד מאלה:

- א. הכנסה מעסק בו עוסק המוסד הציבורי.
- ב. הכנסות מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה שנתקבלו ע"י המוסד הציבורי, מחבר בני אדם העוסק בעסק, ואותו חבר בני אדם הוא בשליטת המוסד הציבורי.

³ ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת, פ"ד ל"א (3) 472, עמ"ה 13/82 פרומקין נ' פ"ש חיפה, פ"ד יד 121.

4.4 יובהר, כי בעמ"ה 50/90 ויזרע יצחק נ' פ"ש ירושלים⁴ נקבע כי מוסד ציבורי העונה על תנאי סעיף 29(2) לפקודה, ואשר פועל כגוף פילנתרופי ולא כעסק מסחרי, יהא פטור ממס על הכספים המתקבלים אצלו בגין השירותים הניתנים על ידו במסגרת המטרות הציבוריות שלו. בית המשפט קבע, כי החבות במס תקבע בהתאם לכוונה ולפי המבנה המשפטי, הכלכלי והתקציבי של אותו גוף. כך למשל נקבע באותו עניין כי אוניברסיטה שהיא גוף ציבורי הממלא אחר תנאי סעיף 29(2) לפקודה, תהא פטורה ממס על כספים שתיגבה מתלמידיה ומתרומות וממענקים שתקבל, ותהא חייבת במס על הכנסות מחנויות השייכות לה והמתנהלות על ידי גוף בשליטתה.

4.5 אשר על כן, כשם שאוניברסיטה אינה חייבת במס על הכנסתה הנובעת מן הכספים אשר היא מקבלת כשכר לימוד ותרומות, כך גם ככל ששירותי הדת יינתנו במסגרת מוסד ציבורי אשר יעמוד בתנאי סעיף 29(2) לפקודה, לא תחויב במס ההכנסה הנובעת מכספים שמתקבלים מתרומות וכן מכספים הניתנים עבור שירותי דת.

4.6 אין חוזר זה בא לגרוע מכל חבות העומדת למוסד ציבורי או המשמשת כתנאי לסווגו כמוסד ציבורי כהגדרתו בפקודה, לרבות מכוחן של הנחיות בחוזרים אחרים.

היבטי מע"מ

5. פעילות כעסק

5.1 החלופה הראשונה להגדרת "עסקה" בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן - החוק או חוק מע"מ) קובעת:

"מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד".

5.1 נכס מוגדר בסעיף 1 לחוק כ"טובין או מקרקעין". הגדרת "שירות" בסעיף 1 לחוק קובעת:

"שירות- כל עשיה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר, לרבות עסקת אשראי והפקדת כסף ובחבר-בני-אדם - גם עשיה כאמור למען חבריו אף ללא תמורה או בתמורת דמי חבר; עבודת עובד איננה בגדר שירות למעבידו".

5.2 גורמים המעניקים שירותי דת לאחרים, כמתואר במסמך זה, כאשר לשירותים הניתנים יש אופי עסקי והם ניתנים במהלך עסק (ידע ובקיאיות, תדירות, קיומו של מנגנון ויתר המבחנים שצוינו לעיל בסעיף 3.1.2 ובפסיקה בנושא), מחויבים להירשם במע"מ כעוסק ועסקאותיהם יהיו חייבות במע"מ ככל נותן שירות אחר.

5.3 כמו כן, מכירה של טובין כגון: מים קדושים, קמיעות, סגולות וכו', בעלת אופי עסקי כאמור בסעיף 5.2 לעיל, היא עסקה לפי חוק מע"מ וחייבת במס עסקאות.

5.4 כל הסכומים המתקבלים בידי העוסקים האמורים כנותני שירותים או תמורת נכס יהיו חייבים במע"מ:

א. סכומים המתקבלים אצל נותן שירותי הדת מלקוחות שקיבלו שירותים או רכשו טובין יהיו חייבים במע"מ היות והם תמורה בגין עסקה.

⁴ מיסים 1/ז, ה-14.

ב. סכומים שלא התקבלו תמורת שירות או נכס, אך התקבלו כתמיכה תרומה או סיוע אחר יהיו חייבים במע"מ לפי סעיף 12(א) לחוק מע"מ הקובע כי:

"תרומה, תמיכה או סיוע אחר (להלן - תקבולים) שקיבל עוסק ייחשבו כחלק ממחיר עסקאותיו; הוראה זו לא תחול על סוגי תקבולים או סוגי עוסקים שקבע שר האוצר."

5.5 פעילות שאיננה עולה כדי עסק לא תחייב ברישום ותמורה שתתקבל בגינה לא תחויב במע"מ.

5.6 שאלת חיוב נותני שירותי הדת במע"מ היא שאלה אשר אמורה להיבחן בכל תיק ותיק בהתאם לנסיבות העובדתיות של כל מקרה ומקרה. ככל ששוכנע ממונה מע"מ כי הסכומים ניתנו ללא קשר למתן שירות כלשהוא ואף שלא בתמורה לנכס, כמו גם סכומים שלא ניתנו כתרומה תמיכה או סיוע לעסק – אין מקום לחיובם במס.

6 פעילות כמלכ"ר

6.1 פסקה 2 להגדרת מלכ"ר בסעיף 1 לחוק מע"מ קובעת כי בהגדרת מלכ"ר יכלול "חבר בני אדם, מאוגד או לא מאוגד, שאין עיסוקו לשם קבלת ריווחים ושאינו מוסד כספי".

6.2 סעיף 4(א) לחוק מע"מ קובע כי "על פעילות בישראל של מלכ"ר יוטל מס שחר באחוזים מן השכר ששילם..."

6.3 מכאן שככל שהפעילות של נותן שירותי הדת נעשית במסגרת מלכ"ר והיא איננה בעלת מאפיינים עסקיים, תהא זו פעילות של מלכ"ר, והמלכ"ר יחויב במס שחר בגין פעילות זו.

6.4 יובהר כי הקביעה האם מדובר בפעילות מלכ"רית או בפעילות עסקית, תבחן בהתאם לאופי הפעילות. מלכ"ר העוסק בפעילות עסקית רגילה בדומה לכל גוף מסחרי אחר, פעילות אשר תעלה לכדי עסק בהתאם למבחני פסק דין בשערייך (ע"א 767/87 עמותת "בשערייך ירושלים" נ. מנהל המכס ומע"מ, פ"ד מד(4) 800). סיווגו ישונה ממלכ"ר לעוסק וכל העסקאות שהוא מבצע תהיינה חייבות במע"מ בשיעור מס מלא.

6.5 למען הסר ספק יובהר, כי נכסים בבעלות חבר בני אדם שהוא מלכ"ר צריכים לשמש למטרותיו. כך לדוגמה, נכסים אשר ישמשו לצרכי נותן שירותי דת ו/או עובד אחר בעמותה שהיא מלכ"ר כאמור ו/או אדם אחר הקשור לעמותה ו/או בני משפחותיהם יחשבו כשכר ששולם על ידי העמותה והיא תחויב במס שחר בגין שווי שימוש בנכסים אלו בהתאם למחיר שוק.

6.6 השאלה האם הפעילות נעשית כחלק מהפעילות המלכ"רית היא שאלה מורכבת ותלויה נסיבות וגם בנושא זה כל מקרה ייבחן לפי נסיבותיו.

6.7 יובהר, כי חבר בני אדם אשר יסווג כמלכ"ר, יסווג כך בכל מערכי המס ברשות המיסים. מוסד כאמור, המקיים את יתר התנאים של סעיף 9(2) לפקודה, יוכר כמוסד ציבורי כאמור. כמו כן, חבר בני אדם אשר יסווג כעוסק, לא יוכר כמוסד ציבורי.

7 חובת ניהול פנקסים, הגשת דוחות, הצהרות הון ומידע על נכסים

7.1 מקום ששוכנע פקיד השומה כי הכנסתו של נותן שירותי דת הינה מעסק או משלח יד וחייבת במס על פי סעיף 12(1) לפקודה, ו/או מקום ששוכנע ממונה מע"מ כי על נותן שירותי הדת להירשם כעוסק במשרדי מע"מ, יחולו על נותן שירותי הדת החובות המוטלות על פי כל דין, לרבות החובות המפורטות להלן:

א. החובה לנהל פנקסים בהתאם לתוספת י"א להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבוניות), התשל"ג-1973.

ב. חובת הגשת דוחות לפקיד השומה ולממונה מע"מ. יובהר כי האמור בפסקה זו לא בא לגרוע מחובת הגשת דו"ח על פי הדין מטעמים אחרים.

ג. במסגרת בחינת הדוח של נותן שירותי הדת והליך השומה, רשאי פקיד השומה, בהתאם לסעיף 135 לפקודה, לדרוש מנותן שירותי הדת ומצדדים שלישיים מידע על חשבוניות הבנק ועל נכסים בארץ ובחו"ל של נותן שירותי הדת, ומידע על נסיעות לחו"ל של נותן שירותי הדת ובני משפחתו. כמו כן רשאי פקיד השומה לדרוש הצהרות הון מנותן שירותי הדת, ככל שהדבר דרוש להגיע לידיעה מלאה בדבר הכנסתו.

7.2 על מוסד ציבורי / מלכ"ר יחולו חובות הדיווח בהתאם להוראות פקודת מס הכנסה וחוק מע"מ.

בברכה,

רשות המסים בישראל