

ד' חשון תשס"ג  
10 אוקטובר 2002

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

### חוזר מס הכנסה מס' 12 / 2002 - מקצועית

הנדון: ארגון מקצועי עפ"י סעיף 9(א2) לפקודה

#### 1. מבוא:

- 1.1 בתיקון מס' 119 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה") (ס"ח 1696 מיום 30.12.98) הוסף סעיף 9(א2) שענינו מתן פטור ממס בתנאים מסויימים על הכנסתו של ארגון מקצועי (להלן: "הארגון").
- 1.2 במסגרת הסדר חוקי זה, ניתן פטור ממס להכנסתו של ארגון במגבלות מסוימות, וביניהן מגבלה שהכנסת הארגון לא הושגה מעסק שהוא עוסק בו או מכל הכנסה מחבר בני אדם שבשליטתו, העוסק בעסק, לרבות מדיבידנד, מריבית או מהפרשי הצמדה. על הארגון לבצע פעילות שנועדה לקדם עניינים מקצועיים משותפים של ציבור בעל משלח יד מסוים או של עוסקים בענף או מגזר כלכלי מסויים. הפטור ניתן על הכנסות בסכום שלא עולה על 150% מסך ההוצאות של הארגון.
- 1.3 בנוסף, בסעיף 130(א)(4) לפקודה הוספה סמכות לנציב להורות על ניהול פנקסים לגבי הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של הארגון.
- 1.4 בחוזר זה יפורטו הסדרי המיסוי לארגון והנוהלים להגשת בקשות לקבלת מעמד ארגון מקצועי כמשמעותו בסעיף 9(א2) לפקודה.

#### 2. הגדרת ארגון מקצועי

ארגון מקצועי מוגדר בסעיף 9(א2) לפקודה כחבר בני אדם שאושר ע"י הנציב ושהתקיימו בו כל התנאים הבאים :

2.1 חברים בו שבעים חברים לפחות. לחלופין, אם המדינה חברה בארגון, הארגון יחשב כארגון מקצועי לענין סעיף 9(א2) לפקודה אם חברים בו עשרה חברים נוספים. יודגש, כי במנין מספר החברים בארגון המבקש אישור, שבין חבריו כלול חבר שאף הוא ארגון מקצועי מאושר, יובאו בחשבון גם מספר החברים בארגון המקצועי המאושר, החבר בו.

לצורך עמידה במנין החברים כנדרש בפקודה, ילקח בחשבון מספר החברים במרבית חודשי שנת המס. כך לדוגמא, אם מספר החברים בארגון בשמונה חודשים בשנת המס היה 50 וביתר חודשי השנה היה 200, הארגון אינו עומד בתנאי מנין החברים.

יחד עם זאת, מקרים חריגים כגון הקמת ארגון מקצועי במהלך השנה, יבחנו ע"י מחלקת המלכ"רים בנציבות.

2.2 כל מטרותיו של הארגון הן: קידום ענינים מקצועיים משותפים, השתלמות מקצועית, ייצוג ציבורי של אחת מקבוצות האוכלוסיה הבאות :

- (א) ציבור בעל משלח יד מסוים.
- (ב) עוסקים בענף מסוים.
- (ג) עוסקים במגזר כלכלי מסוים.

2.3 כל נכסיו והכנסותיו של הארגון, הן ההכנסות הפטורות והן ההכנסות החייבות (אם ישנן), משמשים לקידום המטרות הנ"ל.

2.4 פעילותו של הארגון אינה לשם הגדלת רווחיהם של חברים מסויימים בו. מובהר בזאת שחברי הארגון אינם רשאים למכור את זכותם בארגון.

2.5 הארגון מגיש דו"ח שנתי לגבי נכסיו, הכנסותיו והוצאותיו להנחת דעתו של פקיד השומה, על פי תקנות שיתקין שר האוצר. (טרם פורסמו תקנות).

### 3. הסדר המס

3.1 סעיף 9 (א2) לפקודה עשוי לפטור ממס הכנסות של ארגון, לרבות הכנסות מדמי חבר, בתנאי שאינה הכנסה מאחד מאלה :

- (א) הכנסה מעסק.  
 (ב) הכנסה שהתקבלה מחבר בני אדם **שבשליטת** הארגון, העוסק בעסק, לרבות הכנסה מדמי שכירות, דיבידנד, ריבית או הפרשי הצמדה.

לצורך הגדרת **"שליטה"** ניתן להעזר בהגדרה בחוק החברות, התשנ"ט 1999 או לחלופין בהגדרת **"שליטה"** בסעיף 9(2) לפקודה. חוק החברות אימץ את ההגדרה של החוק לניירות ערך, התשכ"ח 1968 ולפיה **שליטה** הינה:

"היכולת לכוון את פעילותו של תאגיד, למעט יכולת הנובעת רק ממילוי תפקיד של דירקטור או משרה אחרת בתאגיד, וחזקה על אדם שהוא שולט בתאגיד אם הוא מחזיק מחצית או יותר מסוג מסויים של **אמצעי השליטה בתאגיד**".

**"אמצעי שליטה בתאגיד"** – כל אחד מאלה:

- (1) זכות ההצבעה באסיפה הכללית של חברה או בגוף מקביל של תאגיד אחר.  
 (2) הזכות למנות דירקטורים של התאגיד או את מנהלו הכללי."

3.2 עיסוק בעסק על ידי הארגון לא שולל את היותו ארגון מקצועי ובלבד שיתקיימו שני אלה:  
 (א) כל הכנסותיו מהפעילות העסקית יופנו למימוש מטרות הארגון כארגון מקצועי.  
 (ב) עיקר פעילותו של הארגון הינה פעילות כארגון מקצועי ולא פעילות עסקית או אחרת.  
 יחד עם זאת, יודגש כי ההכנסות מהעסק יחוייבו במס ולא יהנו מהפטור ממס ע"פ סעיף 9(א2).

3.3 התיקון במהותו, מעודד את הארגון להשתמש בהכנסות בהתאם לצרכי הארגון, וזאת ע"י מתן פטור על הכנסתו בגובה של 150% מהוצאותיו כהגדרתם בסעיף 9(א2) לפקודה (להלן: **"ההוצאות"**). **ראה דוגמא בנספח המצ"ב לחוזר זה**. מובהר בזה, כי ההכנסות הפטורות מכוח הוראות אחרות בפקודה או מכל דין אחר, לא ילקחו בחשבון במסגרת תקרת ההכנסה הפטורה לפי סעיף 9(א2), היינו ההכנסות הפטורות מכוח סעיף 9(א2) בשעור 150% מההוצאות, כאמור לעיל, מצטרפות להכנסות הפטורות האחרות של הארגון מכוח הוראות אחרות.

3.4 במקרה בו עלה סכום ההוצאות של הארגון על הכנסותיו באותה שנת מס, יראו את עודף ההוצאות על ההכנסות, כשהוא מותאם לפי שיעור עליית המדד כחלק מההוצאות שהוצאו בשנת המס הבאה (מעין הפסד שניתן לקיזוז). קביעה זו הינה

לצורך חישוב הפטור של הארגון בשנים הבאות.  
מובהר בזה, כי העברת עודף ההוצאות על הכנסות משנה לשנה, אינה מוגבלת בזמן.

3.5 הוצאות הארגון הוגדרו בסעיף 9(א2)(ב)3 לפקודה כהוצאות המותרות לניכוי וכן הוצאות לרכישת נכס בר פחת, המשמש למטרות הארגון או ליצירת נכס כאמור, למעט הוצאות פחת.

"נכס בר פחת" לענין זה – נכס בר פחת כהגדרתו בסעיף 88 לרבות זכות במקרקעין, כמשמעותה בחוק מסוי מקרקעין (שבת, רכישה, מכירה). (להלן: "חוק מסוי מקרקעין"). כך לדוגמא, רכישת מניות בידי הארגון לא תיחשב כהוצאה לענין חשוב ההכנסה הפטורה.

מובהר בזה, שגם זכות במקרקעין שלא ניתן לתבוע פחת בגינה (כמו קרקע) נכללת בהגדרת נכס בר פחת לענין זה.

בעמ"ה 166/97 איגוד המוסכים בישראל (מיסים יד/3, עמ' ה-9) נקבע שאין לפרש את המלה "משמש" לענין זה באופן מצומצם ללשון הווה, אלא בצורה רחבה, לפיה הוצאה במסגרת הליך בנית נכס שישמש למטרות הארגון בעתיד, נכללת בפרשנות של המלה "משמש".

3.6 ארגון שמחזורו לא עולה על הסכום הנקוב בתקנה 2(א) להוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ"ב-1992, רשאי לדווח על תוצאות פעילותו על בסיס מזומן.

הוראה זו על חלה על הכנסה מעסק במידה ויש לארגון עסק.

3.7 מובהר כי במסגרת הסדר המס שבסעיף 9(א2), לא ינתן פטור ממס על שבח מקרקעין ולא יאושר ארגון כמוסד ציבורי לענין סעיף 46 לפקודה ו/או לענין סעיף 61 לחוק מיסוי מקרקעין. אולם התמורה ממכירת "נכס" כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה ששימש למטרות הארגון, תהיה פטורה ממס רווח הון בכפוף לתקרת הפטור הכוללת בסך 150% מההוצאות.

3.8 למען הסר ספק מובהר, שהוראות סעיף 3(ז) ו 181(ב) לפקודה חלות על ארגון מקצועי. כמו כן, ארגון יחויב במס מעסיקים בשעור 4% לפי חוק מס מעסיקים, התשל"ה-1975.

בנוסף, על ארגון שמסווג, לפי חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, כמוסד ללא כוונת רווח, יוטל מס שכר.

במידה ויש לארגון הכנסה חייבת במס, המקרה יועבר לטיפול נציבות מס הכנסה.

תחולת סעיף 9(א2) לפקודה, לגבי הכנסותיו והוצאותיו של ארגון, החל בשנות המס שטרם נקבעה לגביהן שומה סופית למעט פסקה (ב)2 בסעיף. דהיינו, ארגון שיקבל אישור הנציב, הוראות הסעיף יחולו עליו רטרואקטיבית לגבי שנות המס הפתוחות. אולם, אם היה עודף הוצאות על הכנסות, באחת או יותר משנות המס, בשנות המס הפתוחות שלא ניתן לגביהן אשור הנציב, לא יהא ניתן להעבירו לשנות המס הבאות. עודף הוצאות על הכנסות שיווצר החל מהשנה שנתקבל לגביה אישור הנציב, יהיה ניתן להעברה כאמור בפסקה (ב)2 בסעיף.

**”שומה סופית”** היא שומה שאין לנישום זכות להגיש עליה השגה או ערעור, ואם הוגש ערעור – ניתן לגביו פסק דין סופי.

#### 5. הוראות ניהול ספרים - תיקון סעיף 130

במסגרת סעיף 130 (א)4 נקבע, כי הנציב מוסמך להורות על ניהול פנקסים של הכנסות, הוצאות, תקבולים ותשלומים של ארגון מקצועי. מכח הוראות סעיף 130 (א)4 חלות על הארגון הוראות מס הכנסה (ניהול פנקסי חשבונות על ידי מוסד), התשנ”ב – 1992.

ארגון מקצועי שינהל פעילות עסקית, יהא חייב לנהל שתי מערכות ספרי חשבונות במקביל, האחת לפעילות הארגון והאחרת לפעילות העסקית.

#### 6. הגשת דוחות ע”י ארגון מקצועי

עד להתקנת תקנות מיוחדות יש להגיש את הדו”ח השנתי של הארגון, כמו כל חבר בני אדם אחר, לפי סעיף 131 לפקודה על הטפסים שמפרסם הנציב מדי שנה בתוקף סמכותו לפי תקנה 1 לתקנות מס הכנסה (טופס דין וחשבון), התשמ”ב-1982. (לרבות טופס 1214). על הארגון לצרף לדו”ח השנתי את הדו”חות שנקבעו בתקנות מס הכנסה (דו”חות דו”חות נוספים על ידי חבר בני אדם), התשכ”ד-1963 לרבות מאזן לתום שנת המס, דו”ח רווח והפסד בנוסף דו”ח התאמה מאושרים ע”י רואה חשבון. תיקי הארגונים המקצועיים ינוהלו בפקיד שומה ירושלים 3. בעת תקצור הדו”ח, אין לשדר פטור לארגון מקצועי כל עוד אין לו אשור הנציב על הכרה בו כארגון מקצועי כאמור להלן. במידה והארגון טוען לפטור יש להקפיד את גביית המס ל-12 חודש או עד לקבלת האשור לפי המוקדם.

#### 7. הכרה בארגון מקצועי

##### 7.1 הגשת בקשות

בקשות להכרה כארגון מקצועי לעניין סעיף 9(א2) יוגשו למחלקה למוסדות ציבור ומלכ"רים בנציבות, בצירוף המסמכים הבאים:

- 7.1.1 תעודת רישום תאגיד.
- 7.1.2 תקנון התאגיד.
- 7.1.3 רשימת חברים (70 לפחות).
- 7.1.4 דו"חות שנתיים כאמור בסעיף 6 לעיל.
- 7.1.5 דו"חות התאמה לצרכי מס מאושרים על ידי רו"ח או פקיד ברית פקוח.
- 7.1.6 דו"חות כספיים מבוקרים ומאושרים על ידי רו"ח או פקיד ברית פקוח.
- 7.1.7 פרטים על פעילות הארגון בכל אחד מהתחומים הבאים, תוך אפיון אוכלוסיית היעד:
  - השתלמות מקצועית.
  - יצוג ציבורי.

## 7.2 דיון בבקשות

בקשות שימלאו אחר התנאים יובאו לאשור סגן הנציב המקצועי. ארגון מקצועי שלא יענה על התנאים, בקשתו תידחה.

## 7.3 תוקף האישור

אישור כאמור בסעיף 7.2 לעיל לשנות המס הפתוחות, ינתן בכפוף למילוי אחר כל התנאים הקבועים בחוק ובהוראה זו. לגבי אישור לשנות המס הבאות, יוגבל תוקפו ל- שלוש שנות מס, המתחילות בשנה שנתקבל בה האישור. חידוש אישור שפג תוקפו יעשה בדרך של פניה מחדשת למחלקת המלכ"רים בנציבות וינתן בכפוף למילוי הוראות החוק לרבות התנאים הקבועים בהוראה זו.

ב ב ר כ ה,

נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין

### נספח - דוגמא לישום סעיף 9(א2)

להלן הנתונים לארגון מקצועי שהוקם בשנת X1 ואושר כארגון מקצועי החל משנת מס זו.

שנת X3	שנת X2	שנת X1	
1000	600	150	הכנסות מדמי חבר
60	50	40	רווח הון מני"ע פטור

		600	רכישת מבנה לארגון
150	120	50	הוצאות שוטפות בארגון (ללא פחת)
24	24	24	הוצאות פחת
886	506	116	רווח (הפסד) לפני ישום 9(א2)
15%	10%	8%	שעור עליית המדד

שנת X1

150			הכנסות מדמי חבר
<u>(650)</u>			סכום "ההוצאות" לענין סעיף 9(א2)
<u>(500)</u>			<b>עודף הוצאות על הכנסות</b>
<u>40</u>			<b>רווח הון פטור מנ"ע (סעיף 97(ג))</b>

שנת X2

600			הכנסות מדמי חבר
	120		הוצאות שוטפות
	<u>550</u>	1.1 * 500	עודף הוצאות על הכנסות מועבר משנת X1
<u>(670)</u>			סכום "ההוצאות" לענין סעיף 9(א2)
<u>(70)</u>			<b>עודף הוצאות על הכנסות</b>
<u>50</u>			<b>רווח הון פטור מנ"ע (סעיף 97(ג))</b>

שנת X3

1000			הכנסות מדמי חבר
	150		הוצאות שוטפות
	<u>80</u>	1.15 * 70	עודף הוצאות על הכנסות מועבר משנת X2
<u>(230)</u>			סכום "ההוצאות" לענין סעיף 9(א2)
770			יתרת ההכנסה לענין סעיף 9(א2)
<u>(115)</u>		50% * 230	סכום ההוצאות * 50%
<u>655</u>			<b>ההכנסה החייבת במס</b>
<u>60</u>			<b>רווח הון פטור מנ"ע (סעיף 97(ג))</b>