

כ"ו אדר ב, תשס"ג
30 מרץ, 2003
00543803

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

חוזר מס הכנסה מס' 6/2003 - תכנון ומדיניות

הנדון: מיסוי קיבוצים מסורתיים

1. מבוא

1.1. רקע

1.1.1. הנוף ההתיישבותי בישראל כולל סוגים שונים של יישובים, כשבין המיוחדים שבהם הקיבוץ והמושב השיתופי. יישובים אלה, שהקמתם החלה עוד לפני קום המדינה, התבססו על מאפיינים שונים וחריגים מאלו של יישוב עירוני רגיל, ובהם השיתופיות והשוויון בתחומי ההתיישבות והעבודה.

1.1.2. ייחודם של יישובים אלה הצדיק את קיומה של מערכת כללי מיסוי המתאימה להם בלבד, וכך נקבעה ההתייחסות המיוחדת בפקודת מס הכנסה (להלן – "הפקודה") הקבועה בסעיפים 58א – 54, לגבי שומת הקיבוץ. לגבי המושב השיתופי נקבע סעיף 61 לפקודה אשר מעניק לנציב סמכות להחיל את כללי המס השמורים לקיבוצים גם על מושבים שיתופיים, אשר הוכיחו שלאופיים זיקה חזקה לזו של הקיבוץ.

1.1.3. המשברים אשר פקדו את הקיבוצים והמושבים השיתופיים במהלך שני העשורים האחרונים הטביעו את חותמם בצורה משמעותית על אופיים של הקיבוצים והמושבים השיתופיים והסיטו את מסלולם מהכיוון השוויוני למסלול של אי שוויון בשיטת תגמול החברים, ומשם הדרך סלולה לכיוון ישות הדומה לזו של יישוב עירוני. אופי חדש זה עורר את שאלת התאמת הכללים הקיימים למצב החדש.

1.1.4. במהלך השנים נוצרה מערכת גדולה ומורכבת של הנחיות ואישורים אשר הותאמו לצורכי השעה, כאשר חלקן של ההנחיות וההסכמות עבר כ"תורה שבעל-פה" ולעיתים מבלי לעגן את הדברים בחקיקה כנדרש. כתוצאה מכך נוצר צורך לקבוע, לפרסם ולהבהיר את עמדת האגף בסוגיות השונות לגביהן מתעוררות מחלוקות בין הקיבוצים והמושבים השיתופיים לבין פקידי השומה.

1.1.5. בחודש 9/2000 הקים נציב מס הכנסה ומיסוי מקרקעין, מר יהונתן קפלן, ועדה פנימית לאגף בראשות סגנית הנציב, הגב' פרידה ישראלי, עליה הוטל לבחון את שיטת המיסוי הקבועה בפקודה לגבי קיבוצים ומושבים שיתופיים, ולהגיש את המלצותיה בנושא. נציגי תנועות ההתיישבות הוזמנו להציג את עמדתם והשקפתם לגבי נושאים שונים אשר לדעתם חשוב היה שהוועדה תשמע. כן זומנו נציגים של קיבוצים בהם החל להתבצע מהלך מסוים של שינוי שיטת תקצוב החברים.

1.1.6. בחודש 8/2001 הגישה הוועדה לנציב דוח הסוקר את ההיבטים השונים של מיסוי הקיבוץ, לרבות היבטי חוק התיאומים בשל אינפלציה, מיסוי מקרקעין והיבטים נוספים אחרים וכן את המלצותיה בסוגיות השונות המתעוררות סביב שומת הקיבוץ והמושב השיתופי. אחת ההמלצות המרכזיות הייתה הצורך להבחין בין שני סוגי ישובים – הקיבוץ המסורתי והקיבוץ החדש.

בחוזר זה:

- **הקיבוץ המסורתי** - קיבוץ השומר על עקרונות היסוד אשר היו נהוגים בקיבוצים לאורך עשרות השנים שמאז היווסדם;
- **הקיבוץ החדש** - אגודה שיתופית אשר יתכן ועדיין מוגדרת ע"י רשם האגודות השיתופיות כקיבוץ, אולם מפעילה מידה של שינוי מאופי הקיבוץ המסורתי המעידה על סטייה מאותם ערכי יסוד המקובלים בקיבוץ המסורתי, כדוגמת מהלכי תגמול לחברים המבוססים על מידת התרומה למשק, העברת נכסים על שם החברים ומהלכים אחרים נוספים.

1.1.7. מטרת חוזר זה לפרט את עמדת האגף לגבי שיטת המיסוי של הקיבוץ המסורתי ולקיבוץ החדש ולציין את כללי המיסוי המתאימים לקיבוץ החדש.

1.1.8. כדי להגדיר בצורה מפורשת מהו הקיבוץ החדש לצורכי מס ומהם כללי המס שיחולו על אגודה שיתופית זו, יש צורך בחקיקה חדשה. מאחר והוקמה ועדה ציבורית אשר תפקידה לבחון את שאלת סיווג ומעמדו של הקיבוץ החדש, מן הראוי להתאים את עמדת האגף ולהתחשב בסיווגו ובמעמדו של גוף זה בהתאם לקריטריונים שייקבעו ע"י אותה ועדה.

1.1.9. השימוש במונח "קיבוץ" או "קיבוצים" בחוזר זה מכוון גם למושבים שיתופיים, אלא אם הוזכר המושב השיתופי באופן מיוחד או שצוין אחרת. כמו כן, אלמלא נאמר במפורש, תחולת הנחיות אלה הינה על שומות פתוחות של קיבוצים ומושבים שיתופיים.

* חברי הוועדה הנוספים הינם: הגב' מיכל איזנשטדט, הגב' חיה ויטלסון, מר מאיר אסולין, מר אריה בראון, מר מיכאל גל, הגב' נועה לב, מר יוסי קורן ומר יובל כהן.

1.2. הבחנה בין שני סוגי יישובים

1.2.1. סעיף 54 לפקודה מגדיר "קיבוץ" לעניין הפקודה כאגודה שיתופית שהתאגדה על פי התקנות לדוגמה שאושרו ע"י רשם האגודות השיתופיות לאגו"ש מאותו סוג.

1.2.2. הגדרת ה"קיבוץ" הקבועה בסעיף 54 לפקודה נחקקה לפני עשרות שנים, בתקופה בה התקנות לדוגמה שאושרו על ידי רשם האגודות השיתופיות כיוונו ליישוב קהילתי בו כל חברי הקיבוץ תרמו כפי יכולתם למשק וקיבלו בתמורה "שכר" אחיד, הנכסים היו משותפים ולחברים לא היו נכסים אישיים משלהם.

1.2.3. ההכרח שבו מוצאים עצמם קיבוצים לבצע שינויים בתקנות ההתאגדות שלהם וכן הריבוי הגובר של קיבוצים אשר נוטים לאמץ לעצמם כללים חדשים ושיטות תקצוב שונות לחברים אשר אינן בהכרח מבוססות על עקרונות היסוד של הקיבוץ המסורתי, הם אשר הובילו למסקנה כי יש צורך לבצע הבחנה בין שני סוגי יישובים.

1.2.4. כיום, נמצאים הקיבוצים בעיצומם של תהליכי שינוי באופי השיתופי והשווינוני שהיה נהוג בהם. גם רשם האגודות השיתופיות נתקל בשאלת העמידה בהגדרת הקיבוץ, שאלה שהינה כבדת משקל. במקרים מסוימים הסכים הרשם לראות בקיבוצים אשר נוהגים בשיטת תקצוב שאינה יוצרת פער תקציבי העולה על 25% בין החברים כמי שעומדים בהגדרה האמורה.

1.2.5. לפיכך, קיבוצים אשר הפער בין התקציבים אשר שימשו את החברים בפועל לצורכי מחייתם, בין שהם בכסף ובין שהם בשווה כסף, עולה על 25% ייחשבו לקיבוצים חדשים, אשר סעיפי הפקודה הרלוונטיים לגבי קיבוצים מסורתיים אינם חלים עליהם. מקרים בהם קיימת חריגה קלה מעבר לפער של 25% יש להפנות לנציבות מס הכנסה לשם הכרעה בשאלת מעמדו של הקיבוץ לצורכי מס.

1.2.6. לעניין חישוב אחוז הפער בין התקציבים ראוי לנטרל מתוך הפער בין התקציבים השונים רכיבים הניתנים לקבוצות אוכלוסיה שונות בקיבוץ ללא כל קשר למידת תרומתם למשק. על קיבוצים אלה יחול סעיף 62 לפקודה.

1.2.7. כמו כן, ישנם מקרים בהם קיבוץ מסורתי שומר על רמת תקצוב שווה בין החברים, למעט מספר בודד של חברים אשר מתוקצבים ברמה חריגה ביחס לכלל, וזאת מפאת עיסוקו של אותו חבר או מעמדו האישי המיוחד בקיבוץ. במקרים אלה, ייתכן מצב בו אותם חברים חריגים יוציאו את כלל הקיבוץ מסטאטוס שוויוני והפער שיתקבל בין תקציבי החברים יעלה על 25%.

1.2.8. בחישוב הפערים שבתקצוב החברים רשאי יהיה הקיבוץ לנטרל חברים להם מיוחסים תקציבים חריגים (הן באופן גבוה והן באופן נמוך), וזאת עד 3% ממצבת החברים. היה ונטרול חברים אלה מחישוב המס החל על הקיבוץ מותר את הקיבוץ ברמת תקצוב שוויונית, ימשיכו לחול על הקיבוץ כללי המיסוי השמורים לקיבוץ המסורתי.

1.2.9. נוטרלו חברים מחישוב הפערים שבין תקציבי החברים, לא ישתתפו חברים אלה בחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ כלומר, כלומר, הם לא יבואו בחשבון במניין החברים בניהם מתחלקת ההכנסה החייבת של הקיבוץ. במקביל, חברים אלה ימוסו באופן אינדיבידואלי על התקציב הניתן להם ושווי המחיה המסופק להם. הקיבוץ ידווח על הכנסת אותם חברים ותיערך להם שומה אישית.

1.3. מיסוי קיבוצים חדשים בראי החקיקה הקיימת

1.3.1. קיבוץ אשר ביצע שינוי מהותי בתקנון, כבר אינו עונה להגדרה האמורה לעיל, ולכן אינו יכול להחיל על עצמו את כללי המס השמורים לקיבוץ המסורתי. מאחר והקיבוץ מוגדר לצורכי מס כחבר בני אדם יחולו עליו כללי המיסוי המתאימים וכן הכללים המתאימים לאגודה שיתופית חקלאית, קרי סעיף 62 לפקודה. סעיף זה מאפשר בחירה בין מיסוי כחברה לבין מיסוי כשותפות.

1.3.2. חוזר מפורט באשר לשיטת המיסוי המלאה הרלוונטית לקיבוץ החדש יפורסם בנפרד.

2. כללי המיסוי לגבי הקיבוץ המסורתי

שיטת המס לגבי שומת הקיבוץ קבועה בסעיפים 58א – 54 לפקודה. שיטת חישוב המס מבוססת על שני שלבים:

- שלב I - בו מחושבת ההכנסה החייבת של הקיבוץ כישות עצמאית ככל חבר בני-אדם אחר. הכנסה זו כוללת את הכנסות המשק מן הענפים השונים הקיימים בקיבוץ, לרבות הכנסות חברים העובדים מחוץ למשק ובצירוף שוויה של אספקת המחיה שסיפק הקיבוץ לחברים, לאחר שזו נדרשה כהוצאה בדוח רווח והפסד.
- שלב II - ההכנסה החייבת של הקיבוץ מחולקת באופן רעיוני בין חברי הקיבוץ ועל כל חלק של הכנסה מבוצע חישוב מס תיאורטי לפי שיעורי המס החלים על יחידים. הטבות המס המוענקות בדרך של נקודות זיכוי, זיכויים וניכויים אישיים מפחיתות את סכום המס החל על כל חבר. חובת תשלום המס מוטלת על הקיבוץ עצמו, שהינו הנישום המחויב במס בשל הכנסותיו והכנסות חבריו.

באשר לשיטת חישוב המס לבני זוג בקיבוץ, הוראות פקודת מס הכנסה אינן מאפשרות עריכת חישוב מס נפרד על הכנסות שני בני זוג שהם חברי קיבוץ. שיטת החישוב המאוחד נותנת גם במידה מסוימת מענה לבעיה אחרת המתעוררת סביב שאלת חלוקת ההכנסה החייבת של הקיבוץ בין כלל חברי הקיבוץ, ביניהם חברים שאינם עובדים וכן חברים המספקים שירותים עצמיים לקיבוץ בלבד.

2.1. מעמדן של הכנסות החבר המועברות לקיבוץ

2.1.1. מעמדן של החבר מול הקיבוץ והקשר שבין שתי ישויות אלה היוו מחלוקת ארוכת שנים בין הקיבוצים לבין רשויות המס השונות. כך למשל נטען ע"י התנועות הקיבוציות הן לקיומם של יחסי עובד מעביד בין החבר לקיבוץ והן להעדרו של קשר כזה, והכול לפי הנסיבות. כך למשל ביקשו הקיבוצים בפס"ד נען-גבעת השלושה (עמ"ה 19/98 ו- 45/98) ליהנות מהטבות השמורות לחיילים משוחררים העובדים ב"עבודות מועדפות" במסגרת הקיבוץ וטענו לקיומם של יחסי עובד ומעביד בין הצדדים, וכך למשל מבקשים קיבוצים בעתירה לבג"צ (בג"צ 370/01) שלא לראות בקיומם של יחסי עובד ומעביד לעניין גביית דמי ביטוח לאומי עפ"י שכן המינימום שעה שהתקציב האישי של החברים נמוך ממנו.

2.1.2. הקשר שבין החבר לקיבוץ נוצר עם אישור בקשת מועמדות החבר להימנות על חברי הקיבוץ במסגרת האסיפה הכללית של החברים. בדרך זו למעשה מקבל החבר על עצמו את הזכויות והחובות החלים על כלל חברי הקיבוץ, ובמקביל מאמצת האגודה השיתופית את החבר כחבר מן המניין. בפעולה זו נקשרו הצדדים זה עם זה בקשר חוזי. בהתאם לחוזה זה יעביר החבר לקיבוץ את הכנסותיו ואת רכושו הפרטי ובתמורה יספק לו הקיבוץ את מקום עבודתו ואת צרכי מחייתו.

2.1.3. בעבר, נדיר היה לראות חברי קיבוץ היוצאים בבוקר לעבוד כשכירים מחוץ למשק. מקומות העבודה היו מסופקים לחברים ע"י הקיבוץ כשרכז העבודה קובע את סידור העבודה. עם השנים הצטמצמו מספר מקומות העבודה שיכול היה הקיבוץ לספק לחבריו, וכדי לנצל את כושר עבודתם של החברים שלא שובצו בסידור העבודה הפנימי, נשלחו אלה לעבוד כשכירים מחוץ למשק ומשכורתם הוזרמה לחשבון הקיבוץ, אשר דיווח על ההכנסה כחלק מהכנסתו החייבת במס.

2.1.4. ניתן היה עפ"י לשון סעיף 54 לפקודה לטעון כי הכנסת חבר ממקור חיצוני אינה הכנסת הקיבוץ ואין היא צריכה להיכלל בחישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ. ואולם, לנוכח רוח החוק ותכליתו, אין ספק שהכוונה הינה לקבץ את כל ההכנסות מכל המקורות ולחלק אותן באופן שוויוני בין החברים. ועל כן, אפשרנו בעבר ואנו מאפשרים גם כיום להחיל שיטה זו גם על הכנסות החבר מחוץ לקיבוץ.

2.1.5. למען הסדר הטוב, בכוונתנו להציע תיקון חקיקה מבהיר.

2.1.6. יש לציין כי האמור לעיל חל רק על הכנסות חוץ של החברים המועברות לקיבוץ ולא על הכנסות חוץ שאינן מועברות לקיבוץ.

2.1.7. הכנסת החוץ המועברת לקיבוץ שומרת הן על מקורה והן על אופייה, לכל דבר ועניין. בהתאם לכך הכנסת חוץ של חבר ממשכורת תיחשב כהכנסת הקיבוץ שמקורה בסעיף 2(2) לפקודה. מסיבה זו יחול למשל סעיף 9(א7) לפקודה על פיצויי פיטורין שיועברו לקיבוץ עם פיטוריי חבר קיבוץ שכיר, ומסיבה זו גם לא ניתן לקזז הפסד עסקי מועבר משנים קודמות של הקיבוץ כנגד הכנסות ממשכורת בשנה השוטפת המופקת ע"י חברי קיבוץ שכירים.

2.1.8. כך גם יהא הדין לגבי הכנסה פסיבית חיצונית של החבר המועברת לקיבוץ. למשל – הכנסות של יחיד חבר קיבוץ משכר דירה פטור, המועברות לקיבוץ בהתאם לתקנון, תיחשבנה גם בידי הקיבוץ כהכנסות פטורות מדמי שכירות.

2.1.9. למען הסר ספק, תחולת האמור לעיל לגבי קיזוז הפסדים מועברים מעסק תהיה לגבי כל שומה פתוחה של קיבוץ, למעט במקרים בהם ניתנו אישורים מראש ובכתב ע"י נציבות מס הכנסה.

2.2. מצבת החברים ועזיבת חברים במהלך שנת המס

2.2.1. סעיף 54 לפקודה מגדיר "חבר קיבוץ" כיחיד אשר היה חבר באותו קיבוץ בתום שנת המס. לגבי מונח זה נקבעו מספר קריטריונים למניינו של אדם כחבר קיבוץ, המפורטים כיום בחב"ק:

- אדם המצורף בבקשה לרישום האגודה אצל הרשם;
- אדם שנתקבל כחבר לאחר רישום האגודה;
- יחיד חבר קיבוץ אשר מלאו לו 18 שנים;
- יחיד חבר קיבוץ העובד מחוץ למשק אך משכורתו הגולמית נרשמת כולה כהכנסה בקיבוץ ואף מועברת לקיבוץ בפועל;
- חבר הנמצא בשליחות מטעם הקיבוץ;
- אדם המועמד לחברות באגודה.

2.2.2. לא ייכללו בחישוב:

- בני קיבוץ שטרם מלאו להם 18 שנים;
- בני קיבוץ הנמצאים בשירות חובה בצה"ל;
- חברים הנמצאים בהכשרה מחוץ לקיבוץ;
- חבר שיצא מהקיבוץ לשנה או יותר והכנסתו אינה מועברת לקיבוץ ("חבר בחופשה").

2.2.3. לפיכך, חבר אשר עזב את הקיבוץ במהלך שנת המס לא ייכלל במניין מצבת החברים של הקיבוץ באותה שנה. סעיף 56 לפקודה קובע כי יש לראות את שווי אספקת המחיה שסיפק הקיבוץ לחבריו כהכנסת הקיבוץ, כלומר יש להוסיפה להכנסה החייבת של הקיבוץ בעת חישוב המס החל.

מאחר ובחבר עוזב עסקינן, הרי שאין מדובר באדם אשר היה חבר הקיבוץ בתום שנת המס.

2.2.4. בדרך זו יותר חלקו של החבר העוזב בהוצאות המחיה כהוצאה בקיבוץ ויחשב כהכנסה בידי החבר, אשר נדרש לבצע תיאום מס עם הכנסותיו מהמקורות השונים בתקופה שלאחר עזיבתו את הקיבוץ. כמקור להכנסה זו ייחשב סעיף 12(1) לפקודה, והוא יחויב בהגשת דוח על הכנסותיו בשנת העזיבה, וזאת בהתאם לחקיקה שתקבע בנושא.

2.2.5. במקביל, על הקיבוץ לכלול בהכנסתו החייבת את הכנסות החוץ שהפיק החבר העוזב עד למועד עזיבתו וכן את המס שנוכה מהן במקור. מכיוון שהאישור השנתי (טופס 106) על הניכויים במקור מצוי בידי החבר העוזב יינתן הניכוי במקור על סמך תלושי המשכורת החדשים.

דוגמא 1:

בשנת 2002 עבדה חברת קיבוץ כשכירה מחוץ לקיבוץ ומשכורתה החודשית (שהועברה על ידה לקיבוץ) הייתה 7,000 ש"ח. מהכנסה זו ניכה המעביד החיצוני מדי חודש מס בסך 1,000 ש"ח. ביום 31.8.2002 עזבה החברה את הקיבוץ וחברותה הופסקה. בתקופת החברות סיפק הקיבוץ את צורכי מחייתה והעמיד לרשותה תקציב חודשי בסך 2,200 ש"ח, זאת בנוסף על אספקת יתר צורכי המחיה (מזון, ביגוד וכיוב') ששוויים החודשי הינו 2,400 ש"ח.

לגבי החברה העוזבת:

החברה תהיה חייבת להגיש בשנת המס 2002 דוח על הכנסותיה. בדוח זה תכלול את הכנסותיה הבאות:

שוויה של אספקת המחיה שסופקה בחודשי חברותה של החברה (ינואר-אוגוסט):
 $36,800 \text{ ש"ח} = 8 \times (2,400 + 2,200)$

הכנסות ממשכורת חיצונית בחודשים בהם לא הייתה חברת קיבוץ (ספטמבר-דצמבר), בסך:
 $28,000 \text{ ש"ח} = 4 \times 7,000$

סה"כ הכנסה חייבת בשנת המס:

מס שנוכה במקור מהכנסת החוץ:
 $4,000 \text{ ש"ח} = 4 \times 1,000$

לגבי הקיבוץ:

מאחר והחברה אינה עונה להגדרת "חבר" שבסעיף 54 לפקודה, חלקה בהוצאות המחיה יותר לניכוי מהכנסת הקיבוץ, ובמקביל - הכנסות החוץ שהפיקה החברה והעבירה לקיבוץ בתקופת חברותה ייחשבו כחלק מהכנסת הקיבוץ:

	הכנסות ממשכורת חיצונית בחודשים בהם היתה החברה חברת קיבוץ (ינואר-אוגוסט), בסך :
$56,000$ ש"ח = $8 \times 7,000$	
מס שנוכה במקור מהכנסת החוץ :	
$8,000$ ש"ח = $8 \times 1,000$	
	שוויה של אספקת המחיה שסופקה לחברה כהוצאה מוכרת (ינואר-אוגוסט) :
$36,800$ ש"ח = $8 \times (2,400+2,200)$	

2.3. זיכויים בשלב חישוב המס

- 2.3.1. שיטת חישוב המס הקבועה בפקודה יוצרת פיקציה של חלוקת ההכנסה החייבת של הקיבוץ בין החברים לשם חישוב המס החל. סעיף 57 לפקודה קובע כי בחישוב המס כאמור יובאו בחשבון הזיכויים והניכויים המנויים באותו סעיף. לפיכך, לאחר החלוקה הרעיונית של ההכנסה החייבת בין החברים יש להביא בחשבון את הזיכויים של כל יחיד או תא משפחתי כנגד המס המחושב מחלקו של זה בהכנסת הקיבוץ.
- 2.3.2. ישנם מקרים בהם חברי קיבוצים אינם מעבירים את כל הכנסות החוץ שלהם לקיבוץ. במקרים אלה נדרשים החברים לבצע תיאום מס בין הכנסת החוץ שלהם לבין חלקם בשווייה של אספקת המחיה המסופקת לחברים, זאת כדי למנוע הנאה כפולה ממדרגות המס הראשונות.
- 2.3.3. מאחר והזיכויים האישיים מובאים בחשבון בשלב חישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ, אין לאפשר לחברים המדווחים עצמאית על הכנסת חוץ שלהם להתחשב בזיכויים אישיים כנגד המס החל על הכנסת חוץ זו. גם אם כלל לא נעשה שימוש בזיכויים האישיים (למשל במקרה בו הקיבוץ מדווח על הפסד) אין להתיר זיכויים כאמור.
- 2.3.4. הסיבה לכך נעוצה הן בנוסח סעיף 57 לפקודה המעמיד את זיכוי החברים לשימוש כנגד המס החל על הכנסת הקיבוץ והן באפשרות שהכנסת הקיבוץ תגדל עקב עריכת שומה לקיבוץ או הגשת דוח מתקן על ידו. במקרים אלה שמורה לקיבוץ הזכות לעשות שימוש בזיכויים שלא נוצלו עד תום.
- 2.3.5. אם נוצר מצב בו חבר מסוים זכאי לנקודות זיכוי שלא נוצלו כנגד המס החל על חלק ההכנסה המיוחס לו (למשל עקב זכאות לנקודות זיכוי נוספות בגין הורה נטול יכולת), לא יוכל הקיבוץ "להעביר" את הזיכוי הלא מנוצל לשימוש כנגד מס מחושב מחלקו של חבר אחר. היה והכנסת הקיבוץ תגדל עקב שומה או תיקון דוח תיחוס הכנסה נוספת לכל חבר, וכנגד המס החל על תוספת הכנסה זו ניתן יהיה לעשות שימוש בזיכויים שלא נוצלו. מסיבה זו ברור כי לא יוכל חבר קיבוץ לעשות שימוש בזיכויים בלתי מנוצלים כנגד הכנסה אישית אשר אינה מדווחת במסגרת הקיבוץ.

2.3.6. באשר לזיכויים בגין ילדים רשאי הקיבוץ לתבוע את אלו המגיעים בשיטת חישוב מס מאוחד בלבד, היא השיטה שנקבעה לחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ. מקומו של סעיף 58 בפקודה הינו לשם מניעת הטענה שכלכלת ילדי הקיבוץ אינה על הוריהם החברים, קרי - הסעיף אינו קובע זכאות נוספת לנקודות זיכוי בגין ילדים עפ"י שיטת חישוב נפרד. דרישת נקודות זיכוי הן לפי שיטת החישוב המאוחד והן לפי שיטת החישוב הנפרד אף אינה עולה בקנה אחד עם הוראת סעיף 57 לפקודה בדבר אי תחולת סעיף 66 שבה.

2.4. הפקדות לקופות גמל

2.4.1. סעיפים 45א ו-47 לפקודה מעניקים, הטבות במס להפקדות לקופות גמל ע"י יחידים וכן ע"י סוגים אחרים של בני אדם בהתאם לתקנות מס הכנסה (כללים לאישור וניהול קופות גמל), התשכ"ד - 1964 (להלן - תקנות קופות גמל).

2.4.2. תקנות קופות גמל מגדירות "עמית קיבוץ" כקיבוץ במשמעותו בסעיף 54(א) לפקודה, המפקיד כספים לקופת גמל בשל ההכנסה המיוחסת לחברים בהתאם לסעיף 57 לפקודה. לגבי המושב שיתופי מגדירות התקנות "עמית מושב שיתופי", והדין לגבי שני סוגים אלה של קופות גמל זהה.

2.4.3. הפקודה מאפשרת לקיבוץ ליהנות מהטבות מס בגין הפקדות בקופות גמל עבור הכנסות המיוחסות לחברים בהתאם להוראות סעיף 57 לפקודה, וזאת בדומה לעמית עצמאי. ואולם בעוד שהניכוי והזיכוי של עמית עצמאי הינו אישי, הניכוי הנובע מהפקדות לקופה במעמד עמית קיבוץ ינוכה מכלל הכנסת הקיבוץ ולא ייחשב כניכוי אישי של חבר זה או אחר. כך הדין גם לגבי הזיכויים בגין ההפקדות.

2.4.4. שלבי חישוב סכומי ההפקדות כעמית קיבוץ המוכרים לצורכי מס הינם כדלקמן:

2.4.4.1. יש לחשב את ההכנסה החייבת של הקיבוץ ולהביא בחשבון את כל הניכויים, הקיזוזים והפטורים המותרים לקיבוץ עפ"י כל דין, למעט ניכוי בגין הפקדות לקופות הגמל.

2.4.4.2. את סכום ההכנסה החייבת יש לחלק במספר חברי הקיבוץ המשתתפים בחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ (להלן - "הכנסה החייבת המיוחסת לחבר").

2.4.4.3. תקרת ההכנסה המזכה בגינה יכול הקיבוץ להפקיד כספים לתגמולים (בין שמדובר בהפקדה לקופת גמל לתגמולים ובין שמדובר בהפקדה למרכיב התגמולים שבקופת גמל לקצבה) (להלן - "הפקדה לתגמולים") כעמית קיבוץ וליהנות מהטבות מס בגין ההפקדות (להלן - "סכום התקרה") הינה הנמוך שבין:

- ההכנסה החייבת המיוחסת לחבר כשהיא מוכפלת במספר חברי הקיבוץ ;
- סכום ההכנסה המזכה הקבועה בסעיף 47 לפקודה כשהוא מוכפל במספר חברי הקיבוץ.

2.4.4.4. בקיבוץ ישנם חברים העובדים כשכירים מחוץ למשק, בגין הכנסתם מפקידים המעבידים החיצוניים כספים לקופות גמל כ"עמית שכיר". לרוב, נותר רכיב שכר אשר בגינו לא מפקיד המעביד החיצוני לתגמולים.

2.4.4.5. היה וסכום התקרה עולה על סך משכורות החוץ בגינן הופקדו כספים לגמל, ניתן להפקיד בגין רכיבי השכר שלא לגמל 5% נוספים לתגמולים, כך שסך הסכומים אשר בגינם הופקד לגמל לא יעלה על סכום התקרה, וזאת עפ"י סעיף 47(ב)(2) לפקודה. יש לציין כי לא ניתן להפקיד בגין רכיבי שכר שלא לגמל, אשר בגינם קיימת זכאות לקצבה על פי דין או חוזה (כגון "פנסיה תקציבית").

2.4.4.6. עפ"י סעיף 47(ב)(1) לפקודה, היה וסכום התקרה עדיין עולה על סך המשכורות בגינן הופקדו כספים לתגמולים, יכול הקיבוץ להפקיד בגין הסכום המשלים לסכום התקרה 7% נוספים כעמית קיבוץ ולנכות את ההפקדה מהכנסתו, ואם הופקדו מעל 12% - יותר בניכוי השיעור הנוסף העולה על 12% ועד ל- 4% נוספים (עד 11% מרבי). תנאי לקבלת ניכוי מוגדל עפ"י סעיף זה הינו שההפקדה בוצעה לקופ"ג לקצבה בלבד.

2.4.4.7. סעיף 47(ג) לפקודה קובע כי סכום שנוכה לפי סעיפים 47(ב)(1) ו- 47(ב)(2) (ראה סעיפים 2.4.4.4 – 2.4.4.5 לעיל) לא יובא בחשבון לצורך חישוב זיכוי ממס בהתאם להוראות סעיף 45 לפקודה. המשמעות הינה שלא ניתן לדרוש בגין אותה הפקדה גם ניכוי לפי סעיף 47 לפקודה וגם זיכוי לפי סעיף 45 לפקודה.

2.4.4.8. בנוסף, הקיבוץ יכול לשלם כספים לשם קבלת זיכוי בשיעור 25% (בתשלום לביטוח חיים או בהפקדה לקופ"ג לתגמולים) או 35% (בהפקדה לקופ"ג לקצבה). הסכום המרבי בגינו ניתן ליהנות מזיכוי מס כאמור (להלן – "תקרת ההפקדות לזיכוי") קבוע בסעיף 45(ד) לפקודה והינו הגבוה מבין :

- מכפלת מספר חברי הקיבוץ בסכום הנקוב בסעיף 1,536 ש"ח לשנת המס 2000 ;
- 5% מסכום התקרה.

2.4.4.9. מאחר ובגין משכורות החברים הופקדו כספים לתגמולים (למשל - 5% המעביד ו- 5% העובד), יש להביא בחשבון את ההפקדות הללו בחישוב סכום ההפקדה שנייב לקיבוץ זיכוי מס מרבי לפי סעיף 45 לפקודה.

2.4.4.10. לפיכך, יש לקזז מתקרת ההפקדות לזיכוי את סכומי ההפקדות שבוצעו מתוך משכורות החברים העובדים מחוץ לקיבוץ.

דוגמא 2:

בקיבוץ אבג 10 חברים יחידים, מהם 4 שכירים מחוץ למשק. בשנת המס 2000 הסתכמה ההכנסה החייבת של הקיבוץ, לפני ניכויים לפי סעיף 47 לפקודה, בסך 840,000 ש"ח. ההכנסה המזכה הקבועה בסעיף 47 לפקודה הינה 111,600 ש"ח, ולהלן נתונים נוספים:

חלק החבר בהפקדות (מהמשכורת (4))	הכנסה שנתית בגינה הופקדו כספים לתגמולים (3)	הכנסה שנתית (2)	חבר (1)
ש"ח 5,980	ש"ח * 119,600	ש"ח * 120,000	א'
ש"ח 4,800	₪ 96,000	ש"ח 111,600	ב'
ש"ח 4,200	₪ 84,000	ש"ח 84,000	ג'
ש"ח <u>2,700</u>	₪ <u>54,000</u>	ש"ח <u>60,000</u>	ד'
ש"ח 17,680	₪ 353,600	ש"ח 375,600	סה"כ

נחשב את הפקדות הקיבוץ לעניין סעיפים 45 ו-47 לפקודה:

1. סה"כ משכורות חוץ שהפיקו חברים = 375,600 ש"ח.
2. סך משכורות החוץ בגינת הפקידו המעבידים החיצוניים לתגמולים = 353,600 ש"ח.
3. סך משכורות החוץ בגינת לא הופקדו כספים לתגמולים = 22,000 ש"ח, מחושב כהפרש בין סעיפים 1 ו-2 לעיל.
4. "סכום התקרה" (בחישוב שנתל) הינו הנמוך מבין:
 - ההכנסה החייבת של הקיבוץ, שהינה 840,000 ש"ח;
 - מכפלת סכום ההכנסה המזכה הקבוע בסעיף 47 לפקודה במספר חברי הקיבוץ המשתתפים בחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ = 1,116,000 ש"ח (= 111,600 x 10 ש"ח).
5. מאחר וסכום התקרה (840,000 ש"ח) גבוה מסך משכורות החוץ (375,600 ש"ח), ניתן להפקיד לפי סעיף 47(ב) לפקודה 5% בגין סכום זה:

$$1,100 \text{ ש"ח} = 22,000 \times 5\%$$

* מאחר ובגין משכורתו של חבר א' הפקיד המעביד עבור סכום העולה על ההכנסה המזכה הקבועה בסעיף 47 לפקודה, יש לזקוף את ההפקדה בגין הסכום החורג מתקרת הסעיף כהכנסה בידי העובד כבר בעת ההפקדה לקופה, וזאת בהתאם להוראות סעיפים 3(ה) ו-3(ה) לפקודה. משכורת חבר א' לפני זקיפת הכנסה הינה 119,600 ש"ח, החורגת ב- 8,000 ש"ח מההכנסה המזכה, ועל חריגה זו הופקדו 5% (שהינם 400 ש"ח – סכום ההכנסה הזקופה לחבר).

הערה: אם סכום התקרה היה נמוך מסך ההכנסה השנתית וגבוה מההכנסה השנתית בגינה הופקדו כספים לתגמולים (למשל 365,000 ש"ח), היה ניתן להפקיד לפי סעיף 47(ב)(2) לפקודה:

$$570 \text{ ש"ח} = 5\% \times (353,600 \text{ ש"ח} - 365,000 \text{ ש"ח})$$

6. מאחר ולאחר ההפקדה כאמור בסעיף 5 לעיל סכום התקרה (840,000 ש"ח) עדיין גבוה מסך משכורות החוץ בגינה הופקדו כספים לתגמולים (375,600 ש"ח), ניתן להפקיד לפי סעיף 47(ב)(1) לפקודה:

$$* 32,508 \text{ ש"ח} = 7\% \times (375,600 \text{ ש"ח} - 840,000 \text{ ש"ח})$$

7. תקרת ההפקדות שתביא להטבת מס מכסימלית הינה הגבוה מבין:

- הסכום הנקוב בסעיף (1,536 ש"ח לשנת המס 2000) כשהוא מוכפל במספר החברים (15,360 ש"ח בדוגמה שלפנינו);
- 5% מסכום התקרה. בדוגמה שלפנינו:

$$42,000 \text{ ש"ח} = 5\% \times 840,000 \text{ ש"ח}$$

8. כדי לחשב את סכום ההפקדות שיוכל הקיבוץ להפקיד בפועל לשם קבלת זיכוי מס, יש להפחית מתקרת ההפקדות לזיכוי את סך ההפקדות שבוצעו מתוך משכורות החברים (עמודה 4 בטבלה שבעמוד קודם):

$$24,320 \text{ ש"ח} = 17,680 \text{ ש"ח} - 42,000 \text{ ש"ח}$$

9. מאחר וזיכוי המס בגין חלק העובד שבהפקדות ממשכורות החברים הינו בשיעור 25% על סכומי ההפקדות, הזיכוי המרבי שיוכל הקיבוץ לקבל תלוי בסוג הקופה אליה הופקדו הסכומים הנוספים:

בהפקדה לקופ"ג לתגמולים / בתשלום לביטוח חיים –

$$10,500 \text{ ש"ח} = 25\% \times 42,000 \text{ ש"ח}$$

או בהפקדה לקופ"ג לקצבה –

$$12,932 \text{ ש"ח} = (24,320 \text{ ש"ח} \times 35\%) + (17,680 \text{ ש"ח} \times 25\%)$$

כפי שצוין, ניכויים וזיכויים בעלי אופי אישי יובאו בחשבון בשלב חישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ. הניכוי יובא בחשבון כניכוי מהכנסת הקיבוץ לפני החלוקה למספר החברים והזיכוי ממס יחולק באופן שווה בין חברי הקיבוץ.

* הערה: יש לשים לב כי סעיף 47(ב)(1) לפקודה מאפשר הפקדה נוספת מעבר ל-7%, כך שבהפקדה מעל 12% יותר ניכוי נוסף של השיעור העולה על 12%, ועד 4% נוספים. ראה סעיף 2.4.4.6 לעיל.

2.4.5. קיבוצים רבים מחזיקים בנוסף, קופות גמל כ"עמית עצמאי" אשר נפתחו על שם חברי הקיבוץ (היחידים). בגין ההפקדות לקופות גמל אלה דורש הקיבוץ הטבות במס כעמית עצמאי, זאת למרות שחברי הקיבוץ חותמים על כתב ויתור על זכויותיהם בקופות הגמל.

2.4.6. כדי שניתן יהיה ליהנות מהטבות המס בגין ההפקדות לקופות גמל ע"ש יחידים הייתה סבורה הוועדה תחילה כי יש לבחון האם כספי ההפקדות נרשמו כחלק מהוצאות המחייבה של הקיבוץ. ואולם, לאחר בחינת הסוגיה פעם נוספת וקיום מספר דיונים עם נציגים מטעם התנועות הקיבוציות השונות הוחלט כי ראוי ואף ניתן לאמץ בנושא זה קו פרשני המסתמך על הוראה בפקודת האגודות השיתופיות.

2.4.7. סעיף 41 לפקודת האגודות השיתופיות מתיר לאגודה שיתופית ליצור קרן מילואים ולתרום לה סכומים מתוך רווחיה וזאת בתנאי שלא ייעשה בכספי קרן המילואים שימוש למטרות עסקי האגודה. קרן המילואים הינה קרן חוץ מאזנית ואינה חלק ממאזן הקיבוץ כשבמקביל יש ליצור סעיף חוץ מאזני המקטין את הון האגודה. מתוך הכרה בחשיבות הצגת כלל הפריטים הנכסים של האגודה ראוי לציין כי למרות ששני הסעיפים החדשים אינם חלק ממאזן הקיבוץ, אפשר לרשם מתחת לסיכום מאזן האגודה.

2.4.8. לגבי דוחות שיוגשו לשנת המס 2003 ואילך, קיבוץ מסורתי אשר ייצור קרן מילואים כאמור יהיה רשאי להפריש כספים מתוך הכנסה חייבת אשר שולם עליה מס ולהשקיע כספים אלה בכל אפיק כספי שהוא. הושקעו כספי קרן מילואים בקופות גמל, תוכלנה ההפקדות להקנות את הטבות המס השמורות להפקדות כאמור.

2.4.9. לגבי דוחות המתייחסים לשנת המס 2002 ואף קודם לכן, יוכלו כספים המופקדים בקופות גמל להקנות את הטבות המס השמורות להפקדות כאמור, וזאת גם אם הנכסים רשומים על שם הקיבוץ ומוצגים כחלק ממאזן הקיבוץ, והכול בתנאי שיוכח שאין מדובר באפיקים קצרי מועד אשר הכספים המופקדים בהם חוזרים להיות חלק ממעגל הכספים השוטף של הקיבוץ או משמשים לצורכי ייצור הכנסת הקיבוץ.

2.4.10. כספי הפקדות לקופות גמל אשר נרשמו כחלק מהוצאות המחייבה המסופקות לחברים ייחשבו כהפקדות של יחידים לכל דבר ועניין.

2.4.11. עוד יובהר כי תקנות מס הכנסה (ניכוי תשלומים בעד תגמולים או קצבה), התש"ם – 1980 המאפשרות ליהנות מניכוי בשיעור מוגדל ליחיד אשר בתחילת שנת המס מלאו לו 50 שנים יחולו גם על חברי קיבוץ, לפי העניין.

2.5 קרנות השתלמות

2.5.1. סעיף 58א לפקודה המסדיר את הטיפול בהפקדות לקרנות השתלמות לחברי קיבוץ, הינו חלק מתיקון 108 אשר איפשר לעצמאים, לבעלי שליטה ולקיבוצים לזכות בהטבות מס (בדומה לשכירים) עבור הפרשות לקרנות אלה.

2.5.2. סעיף 58א לפקודה מגדיר מיהו חבר קיבוץ שבגינו זכאי הקיבוץ לנכות סכומים ששילם לקרנות השתלמות עבור חבריו. לפי ההגדרה:

חבר קיבוץ – חבר שהגדרתו בסעיף 54, ובלבד שמתקיימים לגביו כל אלה:

1. מלאו לו 21 שנים, וטרם מלאו לו 70 שנים, בשנת המס.
2. לא מופקדים עבורו סכומים בקרן השתלמות בנוסף לסכומים כאמור בסעיף קטן (א).
3. עובד בקיבוץ או מטעמו באופן סדיר וקבוע.

2.5.3. יודגש כי עפ"י הגדרה זו לא יכול הקיבוץ ליהנות מהטבות מס בגין הפקדות עבור חברים שאינם עובדים כלל או חברים עובדים אשר מתנהלות עבורם קרנות השתלמות אחרות. כך למשל, אם חבר קיבוץ מקבל משכורת חוץ ממעביד אשר מפקיד עבורו לקרן השתלמות, לא יהיה זכאי הקיבוץ לשלם עבור אותו עובד לקרן השתלמות וליהנות מהטבות המס, וזאת ללא קשר לסכום ההכנסה ממשכורת בגינה מופקדים עבור אותו חבר עובד סכומים לקרן השתלמות.

2.5.4. סעיף 58א לפקודה קובע כי סכומים ששילם הקיבוץ לקרנות השתלמות יותרו בניכוי בחישוב הכנסתו החייבת, וזאת עפ"י אחוזים מקבילים לאלו הנהוגים לגבי עצמאי או בעל שליטה. הסעיף קובע כי יותרו בניכוי הסכומים ששילם קיבוץ לקרן לאחר שהופחת מהם 2.5% מההכנסה הקובעת של הקיבוץ, אך לא יותר מ- 4.5% מההכנסה הקובעת.

2.5.5. כהכנסה קובעת נקבעה הכנסתו החייבת של הקיבוץ, אך לא יותר ממכפלת הסכום 199,000 ₪ (שנת 2000 ו- 2001) במספר חברי הקיבוץ.

2.5.6. נציין כי הבעיה העיקרית בהסדר זה היא שכאשר הכנסתו החייבת של הקיבוץ כוללת הכנסות חוץ ממשכורת של חברים אשר מעבידם מפקיד עבורם לקרנות השתלמות, מתאפשר מצב של כפל הטבות בגין אותה הכנסה.

2.5.7. לסוגיה זו יש לתת פתרון באמצעות תיקון חקיקה.

2.6. חיוב במס בגין הוצאות עודפות

פקודת מס הכנסה מגדירה את הקיבוץ כחבר בני אדם. עמדת הנציבות הינה שכחבר בני אדם חייב הקיבוץ בתשלום מקדמות בגין הוצאות עודפות בהתאם לסעיף 181ב' לפקודה. עמדה זו קיבלה לאחרונה חיזוק במסגרת פס"ד מגדל-עוז (עמ"ה 1085/00) שם נקבע כי הקיבוץ אינו שותפות של יחידים אלא חבר בני אדם החייב בתשלום מקדמות כאמור.

2.7. חיוב במס על דיבידנדים

- 2.7.1. שיטת חישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ קבועה בסעיף 57 לפקודה. עפ"י שיטה זו הקיבוץ משלם את סך המס שהיה חל אילו חולקה הכנסתו החייבת בין חברי הקיבוץ, קרי – על הכנסת הקיבוץ מוטלים שיעורי המס של יחידים הקבועים בסעיף 121.
- 2.7.2. סעיף 126(ב) לפקודה קובע כי הכנסות של חבר בני אדם שמקורן בדיבידנד שנתקבל מחבר בני אדם אחר החייב במס חברות לא ייכללו בחישוב הכנסתו החייבת.
- 2.7.3. מאחר והכנסת הקיבוץ אינה חייבת במס חברות אלא במס עפ"י שיעורי המס של יחידים, אין תחולה לסעיף 126(ב) לפקודה על הכנסת הקיבוץ. מכך עולה שהכנסת הקיבוץ מדיבידנדים חייבת במס. שיעור המס שיחול על הכנסה זו הינו השיעור המוטל על הכנסת דיבידנד שבידי יחיד (25% לפי סעיף 125 לפקודה או שיעור מס מופחת בהתאם לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959, והכול לפי העניין).
- 2.7.4. הכנסת דיבידנד כאמור, לכשתחולק לחברים בדרך של הוצאות מחיה, לא תחויב פעם נוספת במס.

2.8. ייחוס הוצאות מימון להוצאות מחיה

- 2.8.1. הוצאות המחיה מסופקות לחברי הקיבוץ בדרכים שונות, בין אם במזומן (התקציב האישי) ובין בשווי מזומנים (אספקת מזון, בריאות, בית מגורים, שירותים שונים וכיו"ב), כשהן ממומנות מכלל האמצעים העומדים לרשות הקיבוץ.
- 2.8.2. התעוררה השאלה האם יש מקום שלא להתיר את ניכויין של הוצאות מימון הנגרמות בשל הוצאות אספקת המחיה.
- 2.8.3. כאשר הקיבוץ מממן את צורכי החברים מתוך רווחים שנצברו אין מקום לתאם הוצאות מימון מחישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ. גישה זו עקבית עם הלכת שרה לוריא (עמ"ה 294/85) לפיה בעל עסק יכול למשוך את רווחיו ולממן את פעילותו מניבת ההכנסה באמצעות מימון זר.
- 2.8.4. ואולם, כאשר מימון אספקת המחיה לחברים מתבצע מהון עצמי שלילי, המשמעות הינה שחלק מהוצאות המימון נגרמות מסיבה זו. במקרים אלה אין מקום להתיר את ניכויין של הוצאות מימון בגין הוצאות המחיה שסיפק הקיבוץ לחבריו. עמדה זו עקבית עם העמדה שהוצגה בהוראת ביצוע 36/92.
- 2.8.5. לצורך מבחן סכום הרווחים אשר עמדו לרשות הקיבוץ לצורך אספקת הוצאות המחיה יש לקחת בחשבון את סכום הרווח (או ההפסד) לפני הוצאות אספקת המחיה ולפני הוצאות פחת. במקרים בהם התברר כי הוצאות אספקת המחיה עולות על הסכום שהתקבל, לא יותרו הוצאות מימון בגין החלק העודף.

2.9. פטור ממס על שכר דירה למגורים

2.9.1. ישנם מקרים בהם קיבוצים משכירים דירות מגורים בשטחם למטרות מגורים, והכנסות השכירות אינן מגיעות לכדי עסק. לגבי הכנסות שכירות אלה התעוררה השאלה האם חל חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים)(הוראת שעה), התש"ן – 1990 (להלן – הוראת השעה) המעניק פטור ממס על שכר דירה למגורים עד תקרה מסוימת, ואם לאו – מה שיעור המס שיחול על הכנסות אלה.

2.9.2. הוראת השעה מעניקה פטור ממס להכנסה של יחיד משכר דירה למגורים. מאחר וההכנסה החייבת המתוארת לעיל חושבה אצל הקיבוץ וחלוקתה לפי סעיף 57 לפקודה הינה רעיונית בלבד ונועדה לשם חישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ, לא ניתן להתיר פטור ממס בהתאם להוראת שעה זו על הכנסת הקיבוץ.

2.9.3. סעיף 122 לפקודה הכלול בחלק ז' לפקודה (שיעורי המס) קובע שיעור מס של 10% על יחיד שהייתה לו הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים. מבלי לקבוע עמדה חד משמעית באשר לשאלה מהו שיעור המס החל על הכנסות אלו, ניתן לשם פשרה בלבד, להתיר מיסוי של הכנסות השכירות האמורות (ללא ניכוי הוצאות, קיזוז הפסדים, פטור ממס או זיכוי כלשהו) לפי שיעור המס הקבוע בסעיף 122 לפקודה.

2.10. פטורים להכנסות של יחידים

2.10.1. ישנם סעיפים שונים בפקודת מס הכנסה המעניקים פטורים ממס להכנסות של יחידים. כך למשל הפטור ממס על רווחים מפיקדונות, ניירות ערך ואפיקי חסכון שונים של יחידים. בעניין זה התעוררה השאלה האם זכאי הקיבוץ ליהנות מאותם פטורים ממס, כאשר הנכסים עצמם רשומים על שם החברים.

2.10.2. כפי שפורט בסעיף 2.4 לעיל, בעיה זו דומה להטבות המס שדורשים הקיבוצים לגבי הפקדות לקופות גמל של יחידים. גם בנושא זה הוסכם כי ראוי ואף ניתן לאמץ קו פרשני המסתמך על סעיף 41 לפקודת האגודות השיתופיות.

2.10.3. לגבי דוחות שיוגשו לשנת המס 2003 ואילך, קיבוץ מסורתי אשר ייצור קרן מילואים כאמור יהיה רשאי להפריש כספים מתוך הכנסה חייבת לאחר תשלום המס, לרבות הכנסות פטורות ולהשקיע כספים אלה בכל אפיק כספי שהוא. רווחים שייצברו על אפיקי השקעה אלה יחויבו במס לפי שיעורי המס של יחידים (בהתאם לשיעורים הקבועים בפקודה, בין שהם פטורים ממס ובין שנקבע לגביהם שיעור מס מסוים). ניתן יהיה להשתמש בעודפי נקודות זיכוי של הקיבוץ כנגד המס החל על רווחים אלה.

דוגמא:

קיבוץ א' יצר ביום 1.1.2003 קרן מילואים בהתאם להוראות סעיף 41 לפקודת האגודות השיתופיות והפקיד בפקדון סכום כולל של 1,000,000 ₪. ביום 31.12.2003 נפדה הפיקדון בתמורה כוללת של 1,080,000 ₪. בהתאם לכך, הסכום 80,000 ₪ אשר נצבר כריבית על פיקדון זה יהיה חייב במס לפי שיעורי המס החלים על יחידים. השימוש ברווח יוכל להיעשות רק בדרך של חלוקתו כהוצאות מחייה לחברים.

2.10.4. לגבי דוחות המתייחסים לשנת המס 2002 ואף קודם לכן יוכלו כספים המופקדים בתכניות חסכון להיות פטורים ממס מכח סעיפי הפטור השמורים ליחידים, וזאת גם אם הנכסים מוצגים כחלק ממאזן הקיבוץ, והכול בתנאי שיוכח שהכספים שהופקדו לא חזרו להיות חלק ממעגל הכספים השוטף של הקיבוץ או ששימשו לצורכי ייצור הכנסתו.

2.10.5. לגבי השקעות בני"ע סחירים הנכללים במאזן הקיבוץ יחול סעיף 6 לחוק התיאומים.

2.10.6. על אף האמור לעיל, הפקדות שנרשמו כחלק מהוצאות המחיה (ולכן אינן מופיעות במאזן הקיבוץ) תחשבנה כהפקדות של יחידים. לפיכך רווחים שהניבו אותן השקעות יהיו פטורים ממס או חייבים במס עפ"י שיעורי המס החלים על יחידים, לפי העניין.

2.11. פטור על הכנסת נכה – סעיף 9(5) לפקודה

2.11.1. סעיף 9(5) לפקודה קובע פטור על הכנסתו מיגיעה אישית או הכנסתו מרכוש של עיוור או נכה 100%.

2.11.2. מכיוון שההכנסה החייבת עפ"י סעיף 57 לפקודה היא של הקיבוץ ולא של היחידים, וחלוקתה הרעיונית לחברים נעשית לצורך חישוב המס החל על הקיבוץ, נוצר מצב בו לכאורה אין מדובר בהכנסה אישית הזכאית לפטור.

2.11.3. נוסף ונציין כי בעבר נטען ע"י קיבוצים כי הכנסות החוץ של החברים ממשכורת מהוות "ענף בקיבוץ" ולכן ניתן לקזז כנגדן הפסדים משנים קודמות, עמדה שאינה עקבית עם טענת הזכאות לפטור עפ"י סעיף 9(5) לפקודה על משכורת חוץ של חבר קיבוץ נכה.

2.11.4. בשל חוסר הבהירות המשפטית, הקיים כיום, ובהתאמה לעמדתנו שהוצגה בסעיף 2.1 לחוזר, לפיה הכנסות החוץ של החברים שומרות על אופיין כהכנסות עבודה עפ"י סעיף 2(2) לפקודה, ניתן לתת את הפטור עפ"י סעיף 9(5) לפקודה לחבר קיבוץ עיוור או נכה 100% וזאת על הכנסה בגובה חלקו של הנכה או העיוור בהכנסת הקיבוץ (עפ"י סעיף 57 לפקודה), אך לא יותר מתקרת הפטור עפ"י סעיף 9(5) לפקודה.

2.11.5. השאלה האם מדובר בפטור לפי סעיף 9(5)(א) על הכנסה מיגיעה אישית או בפטור לפי סעיף 9(5)(ב) על הכנסה אחרת תיבחן הן לפי אופי ההכנסה בידי הקיבוץ (פסיבית או אקטיבית), והן עפ"י בדיקה אם חבר הקיבוץ הנכה או העיוור עובד (בקיבוץ או בחוץ) או לא. אם יימצא צורך, יש להפריד בין שני סוגי ההכנסות האמורות ולהפעיל את הוראות סעיף 9(5) בהתאם לאופי ההכנסות וסכומן.

2.11.6. בכוונותינו להסדיר את נושא סוגיית הפטור עפ"י סעיף 9(5) במסגרת החקיקה שתוצע.

2.12. תשלומים לוועד המקומי ומיכסות

2.12.1. כפי שהקיבוץ המסורתי הינו יציר התיישבותי מיוחד המבוסס על טהרת השיתופיות והאספקה העצמית של כלל הצרכים, כך גם ייחוד לקיבוץ באספקת השירותים המוניציפאליים להם נזקקים תושביו.

2.12.2. הסמכות לאספקת השירותים המוניציפאליים נתונה כיום בידי המועצה האזורית. ואולם, שר הפנים מוסמך עפ"י פקודת המועצות המקומיות (נוסח חדש) להורות על כינון ועד מקומי אשר ינהל ויספק בעצמו את השירותים המוניציפאליים המשלימים (אלו שהמועצה אינה מספקת). חשוב לציין כי ייחודו של הוועד המקומי, המורכב בדרך כלל מחברי הקיבוץ בלבד, בכך שהוא מספק רק את צורכי הקיבוץ ולא מעבר לכך.

2.12.3. לשם ביצוע תפקידי הוועד המקומי, מוטלות מכסות ארנונה נוספות על הקיבוץ ומפעליו, כאשר כספים אלה זורמים בסופו של תהליך הגביה לוועד המקומי ומשרתים את צורכי החברים. במקביל, דורשים מפעלי הקיבוץ את תשלומי המכסות כהוצאה עסקית שוטפת, כפי שכל עסק עירוני מנכה מהכנסתו את תשלומיו לרשות המקומית.

2.12.4. בהתאם להסכמה ששררה בין נציבות מס הכנסה והתנועה הקיבוצית עד לפני מספר שנים, 30% מתוך סך ההוצאות אשר סווגו כהוצאות מוניציפאליות לא הותרו בניכוי מהכנסת הקיבוץ. הסכמה זו יצרה תמריץ להרחיב את היקף ההוצאות המסווגות כמוניציפאליות ואת היקף השירותים המסופקים לחברים ע"י הוועד המקומי, שכן 70% מן ההוצאות יותרו בניכוי.

2.12.5. הנחיה אחרונה שהוציאה הנציבות בנושא התבססה על שינוי תפיסתי בהקשר של התרת ניכוי הוצאות מוניציפאליות. בהתאם להנחיה זו נדרשו הקיבוצים לתאם 30% מההוצאות המוניציפאליות כהוצאות אספקת מחיה, ובנוסף הוגבל סכום ההוצאות המוניציפאליות שיותר לניכוי מהכנסת הקיבוץ עד לסך של 5% מההוצאות אספקת המחיה לחברים.

2.12.6. הוועדה שדנה בנושא הגיעה להבנה ולהחלטה כי יש לשנות את הגישה להתייחסות להוצאות המוניציפאליות ולתשלומי המכסות, ולקבוע תקרה לסכום אשר יותר לניכוי מהכנסת הקיבוץ, וזאת בשונה מההסכמה שהייתה קיימת בעבר אשר קבעה מהו הסכום שלא יותר בניכוי.

2.12.7. שיטת חישוב סכום ההוצאות המוניציפאליות אשר יותרו בניכוי תבחן בנפרד, והנחיות בנושא יפורסמו לכשתתקבל החלטה בעניין.

2.12.8. עד לאימוץ נוסחה ברורה בנושא יש לפעול בהתאם להנחיית הנציבות, כלומר יש לייחס 30% מסכומי המכסות להוצאות אספקת מחיה ולהגביל את יתרת ה- 70% הנדרשים בניכוי לסכום שלא יעלה על 5% מהוצאות המחיה, לפני תיאום סכומים עפ"י סעיף זה.

2.12.9. היה וסכום ההוצאות עולה על 5% מהוצאות המחיה – ניתן להתיר במקרים חריגים גם סכומים שמעבר לתקרה האמורה אם הוכיח הנישום כי ראוי שאלה יסווגו כהוצאות מוניציפאליות ולא כחלק מהוצאות המחיה. כדי לשמור על אחידות הטיפול יש להפנות מקרים אלו למנהל תחום חקלאות בנציבות מס הכנסה.

2.13. התקציב כקיצבה

2.13.1. כפי שצוין בסעיף 2.1.2 לעיל, הקשר בין החבר לקיבוץ הינו קשר חוזי ומכוחו זכאי החבר לקבל מהקיבוץ את צורכי מחייתו וכן תקציב כספי כמקובל בקיבוץ, וזאת כל עוד הוא נמנה על מצבת החברים.

2.13.2. באשר לתקציב המשולם לחברי הקיבוץ אשר עברו את גיל הפרישה ולא עזבו את הקיבוץ עולה השאלה האם חל סעיף 9 לפקודה על התקציב המשולם לחברים אלה.

2.13.3. מאחר וחברים אלו נחשבים עדיין לחברי קיבוץ הזכאים לקבל תקציב מכח החברות, ללא קשר להגעתם לגיל פרישה, ומכיוון שלעניין סעיף 57 חברים אלה נלקחים בחשבון בחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ, אין מקום להחיל את סעיף 9.

2.13.4. לעומת זאת, ישנם מצבים בהם חבר קיבוץ אשר פרש מן הקיבוץ יהיה זכאי לקבל מן הקיבוץ קצבה חודשית. חבר עוזב זה אינו מצוי כבר באותו קשר חוזי עם הקיבוץ ואינו נחשב כחבר לעניין סעיף 57 לפקודה. לכן, תשלום זה לחבר הפורש ייחשב כקצבה לכל דבר ועניין. החבר המקבל יהיה זכאי ליהנות מהפטור הקבוע בסעיף 9 לפקודה אם התקיימו תנאי הסעיף, והקיבוץ יוכל לדרוש את הסכום בניכוי מהכנסתו.

2.14. הוצאות צריכה מעורבות והוצאות נורמטיביות

2.14.1. לאורך השנים יושם נוהג לפיו מדי שנה נקבעו סכומי הוצאות מחיה מסוימים כהוצאות נורמטיביות אשר מתווספים להכנסה החייבת של הקיבוץ לפי הוראות סעיף 56 לפקודה. הוצאות אלה הן מחד הוצאות צריכה באופיין (כגון חשמל, מים, גז וכיוב') אך מאידך הן הוצאות מעורבות, שכן סכומן מורכב משימוש פרטי שעושים החברים למחיתם וכן משימוש עסקי.

2.14.2. קיבוצים אשר התקינו מונים למדידת הצריכה ע"י החברים יכללו במסגרת הוצאות המחיה את סכומי הוצאות אלה, כפי שהן נצרכו בפועל ע"י החברים.

2.14.3. ואולם, לגבי קיבוצים בהם לא הותקנו מונים יש להביא בחישוב הוצאות המחיה סכומי הוצאות נורמטיביות מעודכנים, כפי שחושבו ע"י המחלקה הכלכלית עבור שנת המס 1999, ומפורטים להלן:

ליחיד		למשפחה		
ממוצע לשנה (₪)	ממוצע לחודש (₪)	ממוצע לשנה (₪)	ממוצע לחודש (₪)	
631.06	52.59	2,145.60	178.80	צריכה שוטפת חשמל
307.76	25.65	1,046.40	87.20	צריכה שוטפת מים
37.76	3.15	128.40	10.70	צריכה שוטפת גז
63.53	5.29	216.00	18.00	גז מרכזי

2.14.4. לגבי השנים הבאות, יש לעדכן סכומים אלה עפ"י שיעור עליית מדד המחירים לצרכן.

2.15. זיכוי ממס בגין תרומות

2.15.1. לאחרונה פורסמה הוראת ביצוע 3/2001 הכוללת שורה של הנחיות להתרת זיכוי מס בגין תרומות עפ"י סעיף 46 לפקודה. ההוראה כוללת גם הנחיות לגבי חישוב סכומי תקרה ורצפה לעניין הזיכוי ממס בשומת הקיבוץ.

2.15.2. הזיכוי ממס הקבוע בסעיף 46 לפקודה הינו לתורם עצמו. לכן, כדי שתותר תקרה שהיא מכפלת הסכום הנקוב בסעיף במספר חברי הקיבוץ יש לוודא שכספי התרומות נרשמו כחלק מהוצאות המחיה שסופקו לחברים. רישום זה מאפשר ייחוס חלק יחסי של סכום התרומה לכל חבר, כאילו הוא זה שתרם לאחר שקיבל את תקציבו, והקיבוץ רק ביצע את הפעולה בפועל בשם החבר.

2.15.3. נרשמו התרומות כהוצאה של הקיבוץ ולא כחלק מהוצאות המחיה של החברים – תינתן בחישוב הזיכוי תקרה אחת בלבד כקבוע לגבי כל נישום בסעיף 46 לפקודה.

2.16. האגודה השיתופית כ"רשות מקומית"

2.16.1. סעיף 1 לפקודה כולל בהגדרת "רשות מקומית", בין היתר, אגודה שיתופית וכל גוף אחר הממלאים אותה שעה תפקידה של רשות מקומית.

2.16.2. כפי שהוזכר בסעיף 2.11.2 לעיל, ייתכנו מצבים בהם הקיבוץ, שהינו אגודה שיתופית, יבצע פעולות שיוגדרו כמבוצעות בתוקף תפקידו כ"רשות המקומית", וזאת עקב שיקולי מס. יתר על כן, ועד מקומי הינו

גוף מוניציפאלי מוגדר המתכונן עפ"י צו כינון של שר הפנים, וכרשות מקומית הינו כפוף לכללים החלים על גוף שכזה, לרבות כללי ביקורת, בקרה פנימית ודיווח.

2.16.3. כדי ליצור הפרדה ברורה בין נכסי והכנסות האגודה השיתופית לאלו של הוועד המקומי, התקבלה המלצה לתקן את הגדרת "רשות מקומית" שבסעיף 1 לפקודה, כך שתכלול את הוועד המקומי ולא את האגודה השיתופית. הגדרה כזו קיימת בתקנות מיסוי מקרקעין (מס רכישה), התשל"ה - 1974, בסעיף ההגדרות.

2.16.4. עד להשלמת הליך תיקון החקיקה, יש לבחון היטב את הפעולות המתבצעות האם הן מבוצעות כפעולות של רשות מקומית, וכן את השימוש שנעשה בעבר בנכסים לגביהם נטען שהם שייכים לאגודה השיתופית בתפקידה כ"רשות המקומית".

2.17. תקציב נערים עובדים וחיילים בחופשה חקלאית

2.17.1. קיבוצים נוהגים לגייס את ילדי הקיבוץ לביצוע חלק ממטלות המשק, בין שאלו מטלות המשמשות לצורכי המחיה השוטפים של כלל תושבי הקיבוץ ובין שאלו מטלות בתחומי הפעילות העסקית של הקיבוץ. כך למשל עוסקים ילדי הקיבוץ בעבודות שונות בחדר האוכל, בגינון השטחים הפרטיים והציבוריים שבקיבוץ ומבצעים עבודות בחקלאות ובתעשיית הקיבוץ.

2.17.2. הפעלת ילדי הקיבוץ יכולה להיעשות במתכונת של יום בשבוע או במתכונת העסקה בתקופות חופשה, ומניעה הינם הקניית ערכי הקיבוץ לדור הצעיר ושימוש באוכלוסיה זו ככח עזר לביצוע מטלות הקיבוץ.

2.17.3. בנוסף, קיימת אפשרות לפיה חייל בן קיבוץ בשירות חובה יקבל חופשה חקלאית מיוחדת במהלך שירותו, לצורך סיוע בעבודות המשק. חיילים אלה מקבלים לעיתים תמורה מסוימת מהקיבוץ בעד עבודתם זו.

2.17.4. המוסד לביטוח לאומי מחייב את הקיבוצים לבטח את הנערים ואת החיילים בחופשה חקלאית העובדים במשק, בדרך של תשלום דמי ביטוח לאומי. סכום דמי הביטוח נגזר משווי מחיה מסוים שקובע המוסד לביטוח לאומי (להלן – שכר נערים עובדים). עקב כך דורשים הקיבוצים את "שכר" אותם "עובדים" בניכוי מהכנסתם.

2.17.5. לשם התרת סכום כלשהו בניכוי מהכנסת הקיבוץ בגין נערים עובדים וחיילים בחופשה, יש לבחון תנאים מצטברים אלו:

- עבודתם הינה במסגרת אחד מענפי הקיבוץ המניבים הכנסה (כדוגמת עבודה במפעל) זאת להבדיל מעבודה שהיא באופייה חלק מאספקת המחיה לחברי הקיבוץ (כגון עבודה בחדר האוכל); וכן -

- נערך רישום מפורט של הנערים העובדים, מועד ומקום עבודתם בקיבוץ.
 - גיל הנערים העובדים עומד במגבלות הגיל לעבודת נערים, הקבועות בחוק עבודת נוער, התשי"ג – 1953.
 - הקיבוץ משלם בגין שכר עבודת הנערים דמי ביטוח לאומי.
- 2.17.6. בהתקיים התנאים האמורים לעיל, סכום ההוצאה שיותר בניכוי יהיה הנמוך מבין אלה:
- 85% משכר הנערים העובדים.
 - סכום שכר המינימום הקבוע בחוק הרלוונטי לנוער עובד.
- 2.17.7. יתרת שכר הנערים שלא הותר בניכוי ייחשב כשווי אספקת מחיה.

2.18. דמי עזיבה לחבר עוזב

- 2.18.1. כאשר חבר קיבוץ עוזב את הקיבוץ הוא זכאי לקבל דמי עזיבה, וזאת בהתאם לתקנון הקיבוץ ולתקנות האגודות השיתופיות. תקנות האגודות השיתופיות קובעות את דרך חישוב סכום דמי העזיבה להם זכאי חבר עוזב, והם בעיקרם פונקציה של ותק החבר העוזב וגילו.
- 2.18.2. על פי הנוהג הקיים, דמי העזיבה שמקבל החבר העוזב אינם נחשבים כהכנסה בידיו ובמקביל אינם מותרים בניכוי מהכנסת הקיבוץ. גישה זו תמשיך להיות מיושמת גם בעתיד.

3. היבטי חוק התיאומים בשל אינפלציה

3.1. קרן הון משערוך נכסים מוניציפליים

- 3.1.1. האגודה השיתופית משמשת עבור חבר הקיבוץ, מלבד היותה אגודה קהילתית, גם כרשות מקומית שתפקידה לספק את כל הצרכים המוניציפאליים של החברים. מסיבה זו יכול שיהיו במאזן הקיבוץ נכסים מוניציפאליים שונים, אשר רישומם נותר בסכום עלות הקמתם ההיסטורית.
- 3.1.2. היה ונכס מוניציפאלי מסוים שוערך, תופיע במאזן הקיבוץ קרן הונית משערוך אותו נכס. סעיף 1א(א)(2) לתוספת א' לחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) התשמ"ה – 1985 (להלן – חוק התיאומים) קובע כי קרנות הון (למעט קרנות משערוך נכס שאינו נכס קבוע ושהרווח ממכירתו הוא הכנסה לפי סעיף 1)2 לפקודה) הינן בגדר הון עצמי לעניין אותו חוק.

3.1.3. תקנה 3 תקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה)(הון, נכסים קבועים וניכוי נוסף בשל פחת לגבי אגודות שיתופיות מסוימות), התשמ"ט – 1989 (להלן – תקנות התיאומים) מאפשרת למעט נכסים מסוימים אשר במהותם הינם בעלי אופי מוניציפאלי, מרשימת הנכסים הקבועים, כגון: מוסדות חינוך, ספריה, בית העם, מרפאה ועוד (להלן – נכסים מוניציפאליים).

3.1.4. נטען לעיתים ע"י קיבוצים כי קרן משערוך של נכסים מוניציפאליים הינה פריט הון עצמי. אין ספק כי פעולה חשבונאית זו מביאה למצב בלתי מתקבל על הדעת של הפחתת מס עקב רישום חשבונאי. במצב זה קרן ההון משערוך הנכס הקבוע נכללת בסיכום ההון של הקיבוץ בעוד שהנכסים המוניציפאליים אינם נכללים במסגרת הנכסים הקבועים.

3.1.5. קרנות הון משערוך נכסים מוניציפאליים לא תילקחנה בחשבון כפריט הוני לפי סעיף 1א(א)(2) לתוספת א' לחוק התיאומים, שכן המשמעות היא מתן הגנה אינפלציונית בגין רישום חשבונאי, דבר שאינו עומד בתכלית חקיקת חוק התיאומים ומטרותיו.

3.2. שינוי שלילי בהפקדת רנטות

3.2.1. תקנה 2(1) לתקנות התיאומים הרחיבה את רשימת פריטי ההון שיש להביא בחשבון בקביעת סיכום ההון של קיבוץ. כהון נוסף יובאו בחשבון גם פיקדונות לזכות חבר או הורי חבר בקיבוץ. מסיבה זו, פיקדונות של כספי הרנטות נחשבים כהון נוסף של הקיבוץ, במידה והינם רשומים במאזן הקיבוץ, כשבמקביל – פיקדון שהינו במט"ח ושהפרשי השער עליו פטורים ממס נחשב כנכס קבוע.

3.2.2. משיכת כספי הפיקדון לחשבון הקיבוץ דורשת רישום שינוי חיובי על "סכום שנתקבל" ממימוש נכס קבוע, ואולם לרוב המימוש מתבצע בהתאם להנחיה של החבר הזכאי לכספים ואף אלה מועברים אליו, דבר המחייב רישום נוסף של שינוי שלילי בעת העברת הכספים בחזרה לחבר, עקב הקטנת פריט הון.

3.3. ציוד צרכני כנכסים קבועים

3.3.1. תוספת ב' לחוק התיאומים כוללת כבסיס להגדרת "נכסים קבועים" נכסים כהגדרתם בסעיף 88 לפקודה. הגדרת "נכס קבוע" בסעיף 88 לפקודה הינה הגדרה רחבה מאד, וממועטים ממנה בין השאר מיטלטלין לשימוש אישי של יחיד.

3.3.2. עולה השאלה – מה דינם של מיטלטלין כאמור (כגון – רהיטים, או מכשירי חשמל) שנמצאים בדירותיהם של חברי הקיבוץ.

3.3.3. כאשר הקיבוץ כולל את הנכסים במאזנו, הרי שיש להביא את הציוד הצרכני כנכס קבוע לעניין חישוב סיכום ההון ולא לראות בו מיטלטלין של יחיד. ואולם, במידה ורכישת הציוד נרשמה כחלק מהוצאות המחיה הרי שאין מקום לכלול את הציוד הצרכני כנכס קבוע לעניין חוק התיאומים, שהרי ממילא במקרה זה הציוד איננו נכלל במאזן הקיבוץ.

3.4. שינוי שלילי בהפקדה לקופ"ג

כאשר מאזן הקיבוץ כולל כספי פיקדונות בקופות גמל, הרי שיש להביא בחשבון את הפיקדונות וסכומי ההפקדות כנכס קבוע לעניין יישום הוראות חוק התיאומים, הן בהקשר לדרישת ביצוע שינוי שלילי בעת ההפקדה והן בהקשר להכללת הפיקדונות ברשימת הנכסים הקבועים.

3.5. הוצאות מחיה ודרישת תיאום הון חיובי

3.5.1. לעיתים עולה הטענה ע"י קיבוצים כי לפי סעיף 1(ב) לתוספת א' לחוק התיאומים ניתן להביא בחשבון סיכום ההון של הקיבוץ את הוצאות אספקת המחיה שסיפק הקיבוץ לחבריו כתיאום הון חיובי, וזאת מאחר ומדובר בהכנסה שנכללה בקביעת ההכנסה החייבת של הקיבוץ ולא נרשמה כהכנסה בספרים.

3.5.2. מאחר שהקיבוץ עומד למעשה בהוצאה בפועל ויישום הוראת סעיף 56 לפקודה נועד לשם מיסוי שוויה של אספקת המחיה שניתנה לחברים במסגרת ההכנסה החייבת של הקיבוץ, הרי שביצוע תיאום הון חיובי על הוצאות המחיה המתווספות להכנסה החייבת של הקיבוץ נוגד את תכלית החקיקה והרעיון שביסוד חוק התיאומים. מדובר למעשה בתיאום הוצאה שהוצאה בפועל ואין מקום לתיאום הון חיובי.

4. הפעלת סמכות הנציב לגבי שומת המושב השיתופי

4.1. סעיף 61 לפקודה מסמיך את נציב מס הכנסה להחיל את כללי המיסוי השמורים לקיבוצים גם על מושבים שיתופיים ועל אגודות שיתופיות חקלאיות אחרות, אם הוכח להנחת דעתו שאופיין דומה לאלה הנהוגים בקיבוצים.

4.2. תקנות האגודות השיתופיות (חברות), התשל"ו - 1973 (בסעיף זה - התקנות) מגדירות את המושב השיתופי:

"מושב שיתופי" - אגודה חקלאית להתיישבות שהיא יישוב נפרד, שמטרותיה כוללות את בעלות האגודה על אמצעי הייצור, השיווק והקניין הציבורי, והמקיימת שיתוף בכל שטחי הייצור והשיווק ושוויון בצריכה, ושהרשם סיווג אותה כמושב שיתופי. יכול מושב שיתופי לכלול בין המטרות בתקנותיו הוראות המאפשרות לחבר האגודה להחזיק ברכוש פרטי ולקבל אמצעי צריכה בהתאם לתקנות, וכן לחייב אותו לקיים את עקרון העבודה העצמית.

4.3. עוד מגדירות התקנות "כפר שיתופי", שהוא אגודה חקלאית ביישוב כפרי - שחבריה איכרים, המחזיקים ברכוש פרטי ומקיימים שיתוף באספקה, בשיווק ובשירותים חקלאיים אחרים, וכן מגדירות התקנות "מושב עובדים". ואולם, שני גופים משפטיים אלה אינם מחוייבים לשוויון ברמת הצריכה בין החברים, כפי שמחוייב המושב השיתופי בהגדרתו וכפי שמוגדר הקיבוץ. לכן, רק המושב השיתופי יכול להכנס לתחולת סעיף 61 לפקודה.

4.4. עד כה, הסמכות הנתונה לנציב הופעלה כך שכל מושב שיתופי אשר הגיש את דוח המס השנתי, בציינו כי הוא מבקש להחיל על עצמו את כללי המס השמורים לקיבוץ, קיבל התייחסות כאל קיבוץ, מבלי לעמוד דיה על דרישת היסוד שהינה התאמה לאופי הקיבוץ המסורתי.

4.5. מושב שיתופי אשר מתקיימים בו המאפיינים המתאימים לזה של קיבוץ מסורתי (ולעניין זה ראה את המבחנים שהוזכרו בסעיפים 1.2 ו-1.3 לעיל) יוכל לדווח על הכנסותיו בהתאם לשיטה המתאימה לקיבוץ מסורתי.

4.6. אם יתברר כי אופי התנהלות המושב השיתופי ועסקיו אינו תואם את האמור בסעיף 61 לפקודה ואת האמור בחוזר זה, יופעלו לגביו הוראות סעיף 62 לפקודה.

5. תיקון 132 לפקודה - הרפורמה במס

עמדת אגף מס הכנסה באשר להשפעת תיקון 132 לפקודה על שיטת המיסוי הנהוגה לגבי קיבוצים ומושבים שיתופיים תפורסם בחוזר נפרד.

בברכה,
נציבות מס הכנסה ומיסוי מקרקעין