

חוק ההסדרים במשק המדינה - "התכנית הכלכלית לשנים 2017-2018", בנושא מיסוי וביטוח לאומי בקיבוצים - דגשים להתנהלות מומלצת

אפריל 2017
חוזר מקצועי מספר 42/17

לאחרונה אושר חוק ההסדרים לשנים 2017 ו-2018, אשר במסגרתו נכללה רפורמה מקיפה במיסוי ובביטוח הלאומי בקיבוץ המתחדש. במסגרת תיקון החקיקה קיבל הקיבוץ המתחדש הכרה כצורת חיים שיתופית ייחודית למדינת ישראל, המבוססת על התיישבות, קואופרציה, קבלאות וערכים סוציאליסטיים ובראשם שותפות ושיתוף כלכלי ורעיוני.

יודגש, כי לצורך ההכרה נדרש מאבק ארוך ועיקש, אשר לווה במרתון של דיונים בדרגים הפוליטיים ובדרגים המקצועיים מול רשות המסים, המוסד לביטוח לאומי ומשרד האוצר. לבסוף, כאמור, הוסכם לבסס את מיסוי הקיבוץ המתחדש על מיסוי שותפויות.

על פי תיקון החוק ההכנסה החייבת של הקיבוץ תחולק בין החברים, לצורך חישוב המס בהתאם לתקציבי החברים. יתרת ההכנסה החייבת תחולק באופן שוויוני בין החברים. תקציבי החברים - הינם הסכום שעמד בפועל לרשותו של כל חבר לאחר ניכוי חובה מכוח החלטות הקיבוץ ובתוספת טובות הנאה אישיות והוא יגולם לסכום ברוטו על פי חוק.

כבדי שלא תישלל זכות הקיבוץ להגדרתו כ"קיבוץ מתחדש" - לצורך חישוב המס כשותפות - יש לדאוג, כי התנהלות הקיבוץ תהא בהתאם להיבט החברתי והכלכלי - מהותי, המצופה מקיבוץ מתחדש, אשר בלבו עומדת הערבות ההדדית בין חברי הקיבוץ.

להלן מספר דגשים להתנהלות כלכלית נכונה, מההיבט המיסוי, בקיבוץ המתחדש:
יודגש, כי לכל הנאמר בהמשך, מעבר להיבטים העקרוניים של מהות הקיבוץ המתחדש, גם השפעה מהותית לגבי סגירת שומות בצורה מיטבית.

1. שמירה על מנגנונים של ערבות הדדית

הקיבוץ המתחדש מקיים ערבות הדדית. חובה זו מעוגנת בעקרונותיו וגם בדין (תקנות הערבות ההדדית ותקנון הקיבוץ). ערבות הדדית אמיתית יוצרת מהות כלכלית.

בעניין זה אין לנו אלא לצטט את דברי כבוד המשנה לנשיאה השופט רובינשטיין בפסק הדין שנתן בג"ץ רק לפני מספר חודשים בעניין תל יוסף¹:

"האמנה החברתית" העומדת בבסיס הרעיון הקיבוצי נותרה כשהייתה - החבר יעבוד לפי יכולתו והקיבוץ יספק את צרכיו. אכן, אין לחדד כי משוואה זו עברה תמורות וכעת חבר שעבודתו "מתומחרת" גבוה יותר יקבל תקציב גדול יותר, ללא קשר ישיר לצרכיו, אולם הבסיס הרעיוני וגם המעשי נותר כשלעצמו, שכן כאשר מדובר בחבר שאינו יכול עוד לעבוד, או חבר שפרש לגמלאות, או בהקשר אחר חבר המחליט לעזוב את הקיבוץ - יקבל סכום כספי האמור לדאוג לצרכיו.

¹ ראו חזרנו 62/16.

2. על הקיבוץ להמשיך ולנהל את שכר עובדי החוץ באופן שוטף

עצם חלוקת התקציבים לחברים בצורה שונה אינה משנה את המהות - בקיבוץ המתחדש, בדומה גם לקיבוץ השיתופי, הכנסות החברים מעבודה הינן חלק אינטגרלי מהכנסות הקיבוץ (למעט קיבוצים חריגים בהם כל החברים יצאו לעצמאות כלכלית).

הקיבוץ המתחדש מחויב לנהל ולדווח למס הכנסה על כלל הכנסותיו, לרבות הכנסות עובדי החוץ. כמו כן, על הקיבוץ לשלם מקדמות מס שוטפות, מדי חודש, בגין כלל הכנסות הקיבוץ, לרבות הכנסות מעבודת החברים - על כן, נדרש דיווח חודשי על הכנסות מעבודת החברים.

יובהר, כי אף על פי, שהחקיקה החדשה אינה דורשת זאת באופן ישיר - העברת הכנסות עובדי החוץ לקופת הקיבוץ מעידה על מעמדן כחלק מהכנסת הקיבוץ, מקלה על קיום הערבות ההדדית ועשויה לחזק את המאפיינים של התנהלות הקיבוץ המתחדש כשותפות גם מול רשויות המס.

3. רצוי להימנע מהגדרת יחסי עובד - מעביד בין החבר לקיבוץ

להזכירכם, זכויות החברים בקיבוץ נגזרות מתקנון הקיבוץ. הגדרת יחסי עובד - מעביד בין הקיבוץ לחברים, מעבירה את הקיבוץ והחבר מהמגרש של הקואופרציה ודיני האגודות השיתופיות למגרש של דיני העבודה, ובמקביל מציבה בפני הקיבוץ סיכונים גם במגרש של דיני המס (מיסוי הקיבוץ כתאגיד ומיסוי חברי הקיבוץ כשכירים בתאגיד, לעומת המיסוי, כיום, כשותפות).

יודגש, כי הפקדות מתאימות לקרנות פנסיה וגמל על שם החברים וביטוחים הולמים יאפשרו להבטיח את זכויות החברים באופן מלא גם ללא הגדרת יחסי עובד - מעביד.

4. שמירה על נכסים משותפים ועל הפעילות הכלכלית והחקלאית בקיבוץ

קיומה של פעילות כלכלית ועסקית משותפת וקיומה של פעילות חקלאית בקיבוץ יוצרת מהות לעניין סיווגו של הקיבוץ כאגודה שיתופית חקלאית ולעניין מיסויו של הקיבוץ כשותפות בהתאם לפקודת מס הכנסה.

הפעילות החקלאית בקיבוץ מהווה חלק אינטגרלי מהסכם החכירה וחלק בלתי נפרד מזכויותיו של הקיבוץ במכסות המים והייצור ומסיווגו כאגודה שיתופית חקלאית. העברת הזכויות בקרקע ומים כפופה גם להוראות חוק ההתיישבות, והיא אסורה בדרך כלל.

לפיכך, מומלץ גם מבחינת היבטי המס, לשמור את הפעילות החקלאית בבעלותו הבלעדית של הקיבוץ ולהימנע מהשכרה של נכסי החקלאות (קרקע ומים), וכן להימנע משיוך נכסי החקלאות לחברים, קל וחומר לכל גורם אחר.

יצוין, כי אין באמור כדי לפגוע בשיוך הנכסים האחרים או שיוך פירות הנכסים לחברים, אך גם כאן מומלץ להעדיף את הגישה השיתופית, תוך העדפת מודלים לשיוך פירות הנכסים על פני מודלים של העברת נכסים פיזית מהקיבוץ לחבריו.