

AMPELi

TAX LAW OFFICES

ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

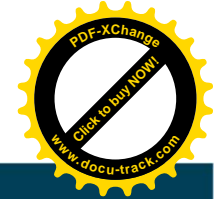
www.ampeli-tax.co.il



מיסוי שותפויות, קיבוצים ואגודות שיתופיות איילת אור – בית ספר למיסים

מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
23 באוקטובר 2019

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



נושאי המצגת

- מבוא – מיסוי חד שלבי לעומת מיסוי דו שלבי;
- מיסוי שותפויות (סעיף 63 לפקודה);
- מיסוי אגודות שיתופיות ואגודות שיתופיות חקלאיות (סעיף 62 לפקודה);
- מיסוי קיבוץ שיתופי (סעיפים 54-58 לפקודה);
- מיסוי קיבוץ מתחדש (סעיפים 60-א-סעיפים 60-ב);



מיסוי חד שלבי לעומת מיסוי דו שלבי





מיסוי חד שלבי

יחיד/שותפות/חברה שקופה (משפחתית/בית)

• הכנסות מעסק/משלח יד

סעיף 2(1) לפקודה: מס שולי – חישוב מס רגיל (בכפוף להתאמות לעומת חישוב המס שחושב במדינת המקור) – החל מ-10%.

• הכנסות פאסיביות

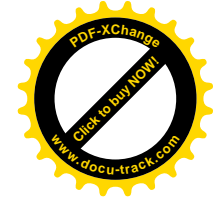
- סעיף 2(4) לפקודה: הכנסות מדיבידנד - סעיף 125ב לפקודה – 25%-30% + מס יסוף.
- סעיף 2(4) לפקודה: ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון – לפקודה 125ג לפקודה – 15%/עד 25%/מס שולי
- סעיף 2(6) לפקודה: מס שולי – חישוב מס רגיל (בכפוף להתאמות לעומת חישוב המס שחושב במדינת המקור). ככלל החל מ-31%. לגבי יחיד שמלאו לו 60% - החל מ-10%.



מיסוי דו שלבי

פעילות באמצעות חברה ישראלית

- חבות המס של חברה הן לגבי הכנסות מעסק והן לגבי הכנסות פאסיביות (ריבית, תמלוגים שכר דירה) תהא בשיעור מס חברות (23%), בכפוף לקבלת זיכוי מס זר (ישיר/עקיף).
- בעת מכירת הנדל"ן/ נכס אחר בחו"ל ייווצר רווח הון בידי החברה אשר חייב בשיעור מס החברות (23%), בכפוף לקבלת זיכוי מס זר (ישיר/עקיף).
- בעת חלוקת דיבידנד לבעת המניות, החלוקה תתחייב בשיעור של 25% או 30% (אם המשקיע הינו בעל מניות מהותי) בתוספת מס ייסף.
- דיבידנד בין חברתי בישראל אינו חייב ככלל במס חברות (סעיף 126(ב) לפקודה).



הגדרות וסעיפי מבוא בפקודת השותפויות





הגדרות וסעיפי מבוא בפקודת השותפויות

סעיף 1(א) לפקודת השותפויות מעגן את הגדרתה של שותפות ומסדיר את מארג היחסים בין השותפים:

- **"שותפות"** - "חבר בני האדם שהתקשרו בקשרי שותפות".
- **"קשרי שותפות"** - "הקשרים שבין בני אדם המנהלים יחד עסק לשם הפקת רווחים, למעט את הקשרים שבין חברי תאגיד שהואגד לפי כל דין אחר".
- **"שותף מוגבל"** - "מי שהכניס לשותפות בשעת ההתקשרות הון, בכסף או בנכס שהוערך בסכום מפורש, על מנת שלא יהא אחראי לחיוביה של השותפות למעלה מן הסכום שהכניס כאמור";
- **"שותף כללי"** - שותף שאינו שותף מוגבל;
- **שותפות מוגבלת** - בשותפות מוגבלת יש אחריות מוגבלת לשותפים המוגבלים (LP) ואחריות בלתי מוגבלת לשותף הכללי (GP).



חלוקת רווחים בשותפות

- באופן טבעי, כל שותף שואף להעצים את חלקו ברווח השותפות. לכן, במרבית המקרים נושא זה מוסדר בהסכם תקף בכתב, שנחתם על ידי השותפים.
- במקרה שלא נחתם הסכם לחלוקת רווחים בין השותפים **סעיף 34(1) לפקודת השותפויות קובע מנגנון חלוקה:**
"שותף זכאי לחלק בהון העסק וברווחיו, וחיב להשתתף בכיסוי הפסדי הון או הפסדים אחרים של השותפות, בשיעור יחסי לסכום ההון שהסכים לחתום עליו; שותף שלא הסכים לחתום על הון, יהא חלקו ברווחים וחיבתו להפסדים של השותפות כשיעור חלקו וחיבתו של השותף שהסכים לחתום על ההון הקטן ביותר".



מיסוי שותפויות





מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

סעיף 63(א) לפקודה, קובע:

הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה, כי בעסק פלוני או במשלח-יד פלוני עוסקים שני בני-אדם או יותר יחד -

(1) יראו את החלק שכל שותף זכאי לו בשנת המס מהכנסת השותפות - והיא תתברר בהתאם להוראות פקודה זו - כהכנסתו של אותו שותף, והיא תיכלל בדו"ח על הכנסתו שעליו להגיש לפי הוראות פקודה זו;

(2) ראש השותפים, היינו אותו שותף מן השותפים תושבי ישראל ששמו נקוב ראשונה בהסכם על השותפות - ואם אותו ראש השותפים אינו פועל, ראש השותפים הפועל - יערוך וימסור, לפי דרישת פקיד השומה, דו"ח על הכנסת השותפות בכל שנה, כפי שתתברר בהתאם להוראות פקודה זו, ויפרש בה שמם ומענם של השותפים האחרים שבפירמה ואת החלק שכל שותף זכאי לו בהכנסת אותה שנה;



מיסוי שותפויות- סעיף 63(א) לפקודה

פרשנות החב"ק לסעיף:

- **שותף פעיל** הוא שותף שבדרך כלל משקיע בשותפות, עובד בעסק או במשלח-יד, אחראי להפסדים של השותפות ושותף בהחלטות השותפים. שותף כזה, הכנסתו תהיה בגדר **הכנסה מיגיעה אישית**.
- **שותף פסיבי** הוא שותף שהשקיע בשותפות, לוקח חלק בהחלטות השותפות אך אינו עובד בפועל באופן פעיל בשותפות. הכנסת שותף זה תהא בגדר **הכנסה מעסק או ממשלח-יד**.
- **שותף פיקטיבי** הינו אדם הנחזה לשותף, אך למעשה אינו אחראי להפסדי השותפות, אינו עובד בעסק ואינו נוטל חלק בהחלטות בנוגע לניהול העסק או למשלח-היד.



מיסוי שותפויות- סעיף 63(א)(לפקודה

פרשנות החב"ק לסעיף:

- הוראות הסעיף יחולו בקביעת הכנסתם של השותפים הפעילים והפסיביים בלבד. הדרישה של הסעיף היא שבשותפות יהיו לפחות שני שותפים פעילים, ורק בהתמלא תנאי זה זכאים יתר השותפים הפסיביים להחלת ההוראות לגבי הכנסתם.
- העיקרון המנחה הוא שהשותפים הם העוסקים בעסק והם אלה שמפיקים את הרווחים. סעיף 63(א) קובע, כי יש לראות את החלק מהכנסת השותפות, שכל שותף זכאי לו בשנת-המס, כהכנסתו של השותף.
- כדי לקבוע את חלקו של כל שותף בהכנסת השותפות ישנו שלב מקדמי וטכני, שבו נעשה חישוב ההכנסה בשותפות (עד לשלב הניכויים האישיים); משלב זה מייחסים את התוצאה לשותפים, ואז יש לחשב את ההכנסה של כל שותף ושותף.



מיסוי שותפויות- סעיף 63(ב) לפקודה

(ב) לא הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שעסק פלוני או משלח-יד פלוני מתנהל על ידי שני בני-אדם או יותר יחד, יראו את ההשתכרות או הרווחים של אותו עסק או משלח-יד כאילו הגיעו לאחד הזכאים לקבל חלק מהם, אשר פקיד השומה יבחר בו, והשומה תיערך בהתאם לכך; נערכה השומה כאמור לא יראו את השותפות כחבר בני-אדם לעניין סעיף 162.

(ג) פרשנות החב"ק לסעיף 63(ב):

- הסעיף קובע כי כאשר שותפים לא הצליחו להוכיח שבעסק פועלים שני אנשים או יותר, יש לייחס את ההכנסה מאותו עסק או משלח-היד לאחד מהם.
- הסעיף נועד להסדיר את אותם מקרים בהם המדובר בשותפות רשומה המנהלת עסק או משלח-יד, שאינה עונה לדרישות סעיף 63, בדבר ניהול פעיל על-ידי שני שותפים.
- **למרות שמבחינת הדין הכללי המדובר בשותפות, הרי לעניין פקודת מס-הכנסה יש לייחס את ההכנסה לאחד השותפים, והוא יהיה הנישום לגבי הכנסה זו.**



מיסוי שותפויות- סעיף 63(ד) לפקודה

(ד) שר האוצר רשאי לקבוע בצו סוגי שותפויות שיראו אותן לענין פקודה זו כחברה; קבע כאמור, יראו את השותפות לענין פקודה זו כאילו היא חברה, וסכום שחילקה השותפות לשותפים יראוהו כדיבידנד; לענין זה, "שותפות" – שותפות שיחידותיה הוצאו לפי תשקיף והן רשומות למסחר בבורסה כהגדרתה בחוק ניירות ערך או בבורסה אחרת שקבע שר האוצר לענין זה.

צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה), התשע"ז-2017

בתוקף סמכותי לפי סעיף 63(ד) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), אני מצווה לאמור:

1. (א) שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה, שהיא תושבת ישראל כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה, ומתקיימים בה כל אלה - יראוה לענין הפקודה כחברה:
 - (1) עיסוקה, חלקו או כולו, הוא חיפוש, פיתוח או הפקה של נפט, הן במישרין והן בעקיפין, הן בארץ או מחוץ לארץ; לענין זה...



מיסוי שותפויות- סעיף 63(ד) לפקודה

טיוטת צו מס הכנסה (סוגי שותפויות שיש לראותן כחברה) (תיקון), התשע"ט 2019

בתוקף סמכותי לפי סעיף 63(ד) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), אני מצווה לאמור:

תיקון סעיף 1: בסעיף 1 לצו מס הכנסה (להלן – הצו העיקרי), בכותרת השוליים, במקום "כחברה" יבוא "כחברה – שותפות לחיפוש, פיתוח או הפקה של נפט".

הוספת סעיף 2: אחרי סעיף 1 לצו העיקרי יבוא:

"סוגי שותפויות שיראו אותן לעניין הפקודה כחברה שותפות- מחקר ופיתוח

2. שותפות כהגדרתה בסעיף 63(ד) לפקודה, שהיא תושבת ישראל כהגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודה, אשר עיסוקה הוא מחקר או פיתוח, כהגדרתם בחוק לעידוד מחקר, פיתוח וחדשנות טכנולוגית בתעשייה, התשמ"ד 1984- במישרין או בעקיפין."



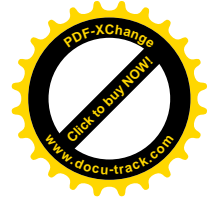
מיסוי שותפויות- סעיף 63(ה) לפקודת מס הכנסה

שותפות מוגבלת

(1) המנהל רשאי להורות לענין שותפויות מוגבלות מסוימות שקבע, שיש להן הכנסה מעסק לפי סעיף 2(1), כי יראו את הכנסתו החייבת של שותף מוגבל, שהתקיימו לגביו התנאים שקבע המנהל, כולה או חלקה, כרווח הון לפי חלק ה', למשך תקופה שאינה עולה על 183 ימים, והכל בתנאים ובתיאומים שהורה; לענין זה, "שותפות מוגבלת" ו"שותף מוגבל" – כמשמעותם בפקודת השותפויות [נוסח חדש], התשל"ה-1975.

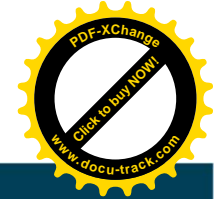
(2) שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת רשאי, בתקנות, להאריך את תקופת תוקפה של הוראה שנתן המנהל לפי פסקה (1) לתקופה, בתנאים ובתיאומים שקבע.

- הסדר לקוי וחסר בכל הקשור לשותפויות מוגבלות – קרנות הון סיכון, קרנות גידור, קרנות מקרקעין פרטיות וכו';
- דרוש הסדר חקיקתי מקיף.



גישות במיסוי שותפויות





גישות במיסוי שותפויות

גישת הישות הנפרדת:

- רואים בשותפות ישות משפטית עצמאית, נפרדת לצורכי מס והיא מוכרת כגוף עסקי עצמאי אשר פועל בנפרד מהשותפים.
- על רווחי השותפות יחול מס כהכנסה של השותפות ויראו את נכסי השותפות כנכסים שמוחזקים על ידה ולא על ידי כל אחד מהשותפים.
- לכן, מכירת חלקו של שותף בשותפות היא למעשה מכירת זכותו בשותפות על נכסיה וחובותיה.
- זכות בשותפות היא זכות נטו המתבטאת כסיכום של נכסי השותפות פחות התחייבויותיה.



גישות במיסוי שותפויות

הגישה המצרפית

- רואים בשותפות כמצרף של פרטים הפועלים באופן מאוגד, במסגרת ארגונית המאפשרת להם לנהל את עסקם – השותפות.
- על כל שותף יחול מס בנפרד על פי חלקו ברווחי השותפות ויראו את נכסי השותפות כנכסים שמוחזקים על ידי כל אחד מן השותפים.
- על מכירת נכסי השותפות יחול מס בהתאם לחלקו של כל שותף ברווחי השותפות.
- לכן, מכירת חלקו של שותף בשותפות לא תיחשב למכירת זכות אלא למכירת חלקו בכל נכס מנכסי השותפות.



גישות במיסוי שותפויות

הגישה המעורבת- גישת ביניים

משלבת בין שתי הגישות הקודמות ומאמצת כל אחת מהן בהתקיים תרחישים מסוימים.

- בנוגע לעסקאות בין השותף לשותפות, השותפות נחשבת לישות נפרדת לצורך מס.
- בנוגע, לחישוב המס וחבות המס השותפות שקופה לצרכי מס וכל שותף חב במס בהתאם לחלקו בהון השותפות. כך למשל, במקרים בהם קיימים רווחים ממכירת נכסים בשותפות, מחילים את המס על השותף עצמו, בהתאם לגישה המצרפית.



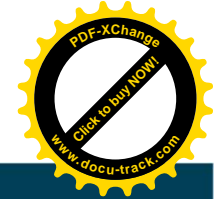
פסק דין "שדות" - ע"א 2026/92

- שני שותפים העבירו לחברה שהם הקימו את זכויותיהם וחובותיהם - נכס, בשותפות "שדות" בה היו חברים.
- כדי להימנע מתשלום מס, השותפים טענו כי הם אינם מעבירים את נכסיהם לחברה שבבעלותם, אלא הם מעבירים את זכויותיהם בשותפות (מיסוי לפי גישת הישות הנפרדת).
- נוצר מצב בו סיכום נכסי השותפות מינוס התחייבויותיה - ערך הזכות בשותפות - היה אפס.
- לעומת השותפים, רשות המסים לא הכירה בקיום "זכות בשותפות" כנכס אחד המייצג את כלל זכויותיהם בשותפות. רשות המסים טענה כי יש לראות את העברת נכסי השותפות לחברה כהעברה של כל נכס בפני עצמו (הגישה המצרפית) ולחייב במס את הרווח שהפיק הנכס.
- בית המשפט היה צריך לקבוע האם יוטל על השותפים מס כמי שמכרו זכות בשותפות (גישת הישות הנפרדת) או כמי שמכרו את חלקם בכל נכס ונכס מנכסי השותפות (הגישה המצרפית).



פסק דין "שדות" - ע"א 2026/92

- בפסק דינו, בית המשפט העליון אימץ את הגישה המעורבת למיסוי רווחי השותפות.
- נקבע כי על פעילותה השוטפת של השותפות תחול הגישה המצרפית, כך שמיסוי הכנסתה השוטפת של השותפות יהיה ברמת הפרט.
- לעומת זאת, לעניין מכירת חלקו של כל שותף יש להחיל מיסוי לפי גישת הישות הנפרדת ולראות את הנכסים המופעלים בשותפות כמוחזקים על ידה - "העברת חלק בשותפות היא במהותה העברת זכות ב'עסק פעיל', על מכלול נכסיו והתחייבויותיו".



יישום השיטה המעורבת במספר סוגיות:

לפי החב"ק -

- **העברת נכסים מהשותף לשותפות- שותף המעביר את הבעלות על נכס שברשותו לשותפות יחויב במס בעת ההעברה בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. התמורה תקבע בהתאם לשווי השוק של הנכס ביום ההעברה.**
- **העברת נכסים מהשותפות לשותף- העברת נכסים מהשותפות לשותף משמעותה מכירת הנכסים על ידי השותפות בדומה להעברת נכסים מחברה לבעלי מניותיה. על מכירה כזו יחולו הוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה. רווח ההון שנבע לשותפות בגין המכירה יחולק בין השותפים בהתאם לחלקם ברווחי השותפות.**
- **עסקאות בין השותפים לשותפות- כפי שהובהר לעיל, הגישה המעורבת רואה בשותפות גוף המבצע פעילות עסקית בנפרד מהשותפים. בהתאם לכך יש לאפשר ביצוע עסקאות בין השותף לשותפות ובלבד שעסקאות אלה נעשו בתנאי שוק הוגנים ושיש להם טעם כלכלי אמיתי.**



שותפות בלתי רשומה

האם ניתן לראות בשותפות בלתי רשומה כחבר בני אדם?

- סעיף 1 לפקודת מס הכנסה מגדיר "חבר בני אדם" - כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;
- סעיף 128(א) לחוק מע"מ; עסקה שעשה שותף בשותפות רשומה, או שעשו מי שרואים אותם כשותפים לפי סעיף 56, במהלך עסקי השותפות - יראה כאילו עשתה אותה השותפות, אם לא הוכח להנחת דעתו של המנהל היפוכו של דבר.
- סעיף 128(ב) לחוק מע"מ; עסקה שנעשתה בידי שותפות שאיננה רשומה, או בידי שותפות שהוקמה לביצוע עסקה פלונית, או נעשתה עסקה בידי כמה עוסקים במשותף, לא יראו אותה כעסקה של שותפות אלא כשל כל שותף או עוסק לחוד, לפי חלקו, זולת אם ביקשו השותפים להירשם כעוסק אחד. ביקשו כאמור, יראו אותם כאחראים, ביחד ולחוד, לכל חובה, חוב, מעשה או מחדל הקשורים באותו ענין.



שותפות בלתי רשומה - חוק מיסוי מקרקעין

סעיף 1 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 מגדיר:

"איגוד" – חברה וחברה נכרית כמשמעותן בפקודת החברות, אגודה רשומה כמשמעותה בפקודת האגודות השיתופיות, שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות, אגודה כמשמעותה בחוק העותומני על האגודות 1327".

- מכאן, ניתן להסיק שבעלות במקרקעין על ידי שותפות לא רשומה תיחשב כהחזקה על ידי כל אחד ואחד מהשותפים ולא כאיגוד מקרקעין למשל.



פסק דין דלאל- עמ"ה 1238-05

- המערער ביצע מספר עסקות הקשורות למיזם נדל"ני לבניית בניין הכולל 15 יחידות דיור, שבגינן הפך לבעלים של 35% מהזכויות במיזם.
- לימים חולקו יחידות הדיור בין בעלי הזכויות באותו המיזם במסגרת הסכם שנערך ביניהם.
- בעקבות ההסכם קבע המשיב, כי מדובר בפירוק שותפות (למרות שהייתה בלתי רשומה) הגורר עמו את תחולת הוראות סעיף 93 לפקודת מס הכנסה וחיובו של המערער במס רווחי הון.
- לחלופין, קבע המשיב למערער שומה חלופית, לפיה יש לחייב את המערער בהתאם להוראות סעיף 85(א) לפקודה, דהיינו מכירת מלאי עסקי השייך לעסק בגין הפסקת פעילות.



פסק דין דלאל- עמ"ה 1238-05

- פסיקת בית המשפט -
- אופיו של ההסכם מעיד על יחסי שותפות בין הצדדים לפי פקודת השותפויות, ולכן יש לראות בו מהותית כשותפות לעניין המיסוי. בעניין זה עמדה בעוכרי הצדדים העובדה שהם בעצמם דיווחו למע"מ על המיזם כשותפות.
- הלכת שדות תחול גם על מקרקעין- פירוק השותפות וחלוקת נכסי המיזם בין היזמים תיחשב כעסקה חייבת במס לפי הוראות סעיף 93 לפקודה (כנוסחו לאחר תיקון 147).
- למרות האמור, בגלל הגדרת נכסים לעניין סעיף 93 באותו מועד, שלא כללה מקרקעין המסווגים כמלאי עסקי, הסעיף לא חל ולכן התקבלה הטענה החלופית של פקיד השומה.



מיסוי מכירת זכות בשותפות





פסק דין שפירא - ע"מ 36608-02-12

- שפירא (להלן - "המערער") הוא רואה חשבון במקצועו, הנמנה עם השותפים המייסדים בפירמת רואי חשבון שהוקמה ב-1979 (להלן - "הפירמה המקורית").
- במהלך השנים, הפירמה המקורית ביצעה שני מיזוגים. בסופו של דבר הפירמה הממוזגת הייתה ברייטמן אלמגור ושות'.
- על רקע חילוקי דעות עסקיים, בשנת 2003, החליט המערער לפרוש מעיסוקו, והיה זכאי לקבל הכנסות למשך עשור שלם.
- עיקרו של הערעור נסוב על אופן המיסוי של הכנסות אלו. לטענת המערער, ההכנסות נתקבלו בגין מכירת "מוניטין" שנצבר בתחום עיסוקו, ולחילופין, מכירת זכות בשותפות-רווח הון. מנגד, המשיב סבר, כי מדובר בהכנסה פירותית, החבה בשיעורי מס גבוהים.



פסק דין שפירא ע"מ 36608-02-12

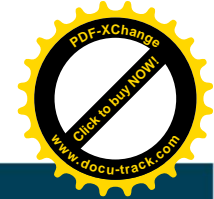
בית המשפט פסק:

- לא הוכח ברמה העובדתית שהמערער קיבל תשלומים שנתיים בגין מכירת מוניטין.
- מקורן של הכנסות המערער הוא במכירת זכות בשותפות, החבה במס רווח הון.
- מועד רכישת הזכות לצורך חישוב רווח ההון יהא מועד ייסוד השותפות המקורית - 1979, וכי רווח ההון יחושב בהתאם לסכומים שנתקבלו בפועל על בסיס מזומן.



פסק דין משה ניסים- ע"א 5118/13

- המערער, משה בנימין נסים, הינו אישיות ציבורית ידועה.
- בשנת 1999 חבר המערער לשני עורכי דין והשלושה הקימו משרד עורכי דין בשותפות שווה.
- ב 2002 הקים המערער חברה המוחזקת על ידו בבעלות מלאה תחת השם "משה נסים חברה עורכי דין".
- כשלושה שבועות לאחר מכן, נחתם הסכם מכר בין המערער לחברה בו **מכר המערער לחברה את המוניטין שצבר תמורת שלושה מיליון שקלים.**
- בעת עריכת ההסכם, הייתה קבועה **בסעיף 88 לפקודה** הטבת מס ייחודית במכירת נכס מוניטין, מכוחה ניתן היה לחשב את רווח ההון מהמכירה כך שחלק מן התמורה יהווה "**סכום אינפלציוני**".
- המערער ייחס כ-**2,989,547** ₪ מתוך שלושה מיליון שקלים ל"סכום אינפלציוני חייב".
- פקיד השומה סירב לראות את הנכס שנמכר על ידי המערער לחברה כמוניטין. לגישתו, מדובר היה בהסבת הזכות לרווחי השותפות לידי החברה, שיש בה משום **מכירת זכותו של המערער בשותפות, ומכירה זו חייבת במס רווחי הון במלואה.**



פסק דין משה ניסים- ע"א 5118/13

בית המשפט העליון פסק:

- **אין מחלוקת כי המערער נהנה ממוניטין רב.** המערער הוא אדם רב פעלים, שניהן בעמדות מפתח ציבוריות ומילא תפקידים בכירים ביותר.
- **עצם הוכחת קיומם שלמוניטין בידי המערער לא די בה.** שומה היה על המערער להראות כי **מדובר במוניטין עסקיים הניתנים להעברה - ובעניין זה הוא כשל.**
- **בדין קבע בית המשפט המחוזי, כי למערער מוניטין אישיים שאינם ניתנים להעברה - ואין מקום להתערב בתוצאתו של פסק הדין.**
- **ניכר מהחומר הראייתי, כי אין להעלות על הדעת שההסכם הביא לכך שהמערער נפרד משמו הטוב, על כוח משיכת הלקוחות הטמון בו, ומסר אותו לידי החברה.**
- **על כן, הסבת זכותו של המערער בשותפות לידי החברה מהווה מכירה על פי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו חייבת היא ברווח הון.**



מיסוי אגודה שיתופית





הגדרות וסעיפי מבוא בתקנות האגודות השיתופיות

- סעיף 4 לפקודת האגודות השיתופיות- 1933 (להלן: "פקודת האג"ש"), קובע כי אגודה שיתופית היכולה להירשם הינה: "אגודה שמטרתה הן טיפוח החסכון, עזרה עצמית ועזרת גומלין בין אנשים בעלי אינטרסים כלכליים משותפים, כדי להביא לידי שיפור תנאי חייהם, עסקיהם ושיטות הייצור שלהם, או אגודה שנתכוננה כדי להקל על פעולותיהן של אגודות כאלה".
- סעיף 6 לפקודת האג"ש קובע כי כל חבר בני-אדם המונה לפחות שבעה אנשים מעל לגיל 18 רשאי להתאגד כאגודה שיתופית.
- סעיף 2 לפקודת האג"ש מגדיר "אגודה מרכזית"- אגודה רשומה אשר נוסדה כדי להקל על פעולותיהן של אגודות רשומות בהתאם לעקרונות הקואופרציה והיא כוללת ברית פיקוח ואגודת מימון מרכזית;
- לפי תקנות האגודות השיתופיות, תשל"ה 1975 (להלן: "התיקון לפקודה"), סעיף 1- "רשויות האגודה" הן אסיפת המורשים, המועצה, הוועד, ההנהלה, המנהלה, המזכירות, ועדת בקורת, ועדת פיקוח, משפט חברים וכל רשות אחרת של האגודה הנבחרת בידי חבריה בדרך שנקבעה בתקנותיה.
- דגש: ערבות הדדית וניהול פעילות עסקית עבור החברים



חלוקת יתרת הרווחים- סעיף 40 לפקודת האגודות השיתופיות

"בכפוף להוראות סעיף 39, מותר לחלק בכל שנה בין החברים את יתרת הרווחים של אגודה, לאחר שתיעשה ההפרשה הקבועה לקרן השמורה, יחד עם כל ריוח שנצטבר משנים חולפות. ואם האגודה היא אגודת יצרנים או אגודת צרכנים, מותר לחלק את היתרה הנ"ל גם בין שאינם חברים עד לשיעור ועפ"י התנאים שנקבעו בתקנות שעפ"י פקודה זו או בתקנות של אותן האגודות".

- כלומר, לפי הפקודה, אגודה שיתופית רשאית לקבוע בתקנון שלה כללים לגבי גובה הרווחים וחלוקתם בין חברה, בכפוף לקיומה של קרן שמורה ולתנאים שנקבעו בתקנות ביחס לאגודה לאשראי או אגודה לאשראי שסווגה כתאגיד.



מיסוי אגודה שיתופית (אג"ש)

הכלל: אגודה שיתופית "כחבר בני אדם" –

סעיף 1 לפקודה – "חבר בני אדם" – כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות;



מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

סעיף 9(3) לפקודה –

(3) הכנסתה של אגודה שיתופית שעסקיה עם חברה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, אם הוכח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עסקיה של האגודה הם בהספקת טובין, ציוד או שירותים לשימוש ביתי או פרטי בלבד, ולא לצורך עסקו או משלח-ידו של אותו חבר או אדם;

• אגודה שיתופית תהא פטורה ממס, אם מתמלאים שני תנאים:

(א) עסקיה עם חברה בלבד;

(ב) היא מספקת מוצרים, ציוד או שירותים, לשימוש ביתי או פרטי בלבד - ולא לצורך עסק או משלח-יד (צרכנייה, בריכה, מכבסה וכו').

• אם סופקו השירותים הללו לצורך עסקו של החבר באגודה (משק חקלאי או עסק אחר), תחויב האגודה במס על כל הכנסתה. אגודה תחויב במס על כל הכנסתה גם כאשר היא מוכרת סחורות או שירותים לאחר נוסף על מכירותיה לחברה. כאשר מכירותיה של האגודה למי שאיננו חבר הן בהיקף בלתי-ניכר או באורח מקרי, אין לשלול מהאגודה את זכותה לפטור, בתנאי שהאגודה מספקת מצרכים או שירותים לשימוש פרטי בלבד.



מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

סעיף 17(9) לפקודה –

סכומים שאגודה שיתופית החזירה לחבריה בתור הטבה שנתית, לפי יחס עסקאותיה עם כל חבר, ובלבד –

(א) שלא יותר ניכוי בסכום העולה על אותו חלק מהכנסתה החייבת לפני החזרת ההטבה, שיחסו לכלל הכנסתה החייבת הוא כיחס סכום עסקאותיה עם חבריה לסך-כל עסקאותיה;

(ב) שההטבה ניתנה לחברים תוך תשעה חדשים מתום שנת החשבון שאליה היא מתייחסת או במועד מאוחר יותר שקבעו המנהל;

(ג) שהטבות ייחשבו כאילו נתקבלו על ידי החברים ביום תום שנת החשבון שאליה הן מתייחסות;

פרשנות החב"ק- חישוב ההטבה המותרת בניכוי

הסכום הכולל לא יעלה על הסכום המתקבל ממכפלת ההכנסה החייבת של האגודה (לפני החזרת ההטבה) במדד הקובע, שהוא היחס שבין עסקות האגודה עם חבריה לבין סך כל עסקות האגודה.



מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

סעיף 129 לפקודה –

(א) אגודה שיתופית שעסקיה עם חברה בלבד, או שעסקיה עם אדם שאינו חבר בה הם בהיקף בלתי ניכר או באורח מקרי בלבד, ושעסקיה כאמור מרביתם הם שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חברה, תהא חייבת במס בשיעור של 20% על אותו חלק מהכנסתה החייבת הנובע מאחד מאלה:

(1) שיווק או עיבוד של התוצרת החקלאית של חברה;

(2) הספקת תשומות וציוד חקלאיים לחברה;

(3) הכנסתה מחקלאות, ובלבד שיותר מ-90% מהכנסות חברה מחקלאות מקורם בשיווק תוצרת חקלאית באמצעותה;

הסכום שעליו יחול שיעור מס מופחת כאמור לא יעלה על 3% ממחזור עסקיה באותה שנה, אך רשאי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, להגדיל בצו את השיעור האמור.



מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

סעיף 129 לפקודה -

(ב) אגודה שיתופית שחילקה או החזירה לחבריה, במישרין או בעקיפין, רווחים שעליהם שילמה מס מופחת עקב הוראות סעיף קטן (א), תהא חייבת לשלם את סכום המס בשיעור מופחת כאמור תוך 30 יום מיום החלוקה או ההחזרה.

(ג) בסעיף זה -

(1) "אגודה שיתופית" - אגודה שיתופית שחבריה הם אגודות שיתופיות או יחידים, ש-51% מחבריה, הכנסתו של כל אחד מהם מרביתה היא מחקלאות, ובלבד שמספר החברים לא יפחת -

(א) מ-40 אם החברים הם יחידים בלבד;

(ב) מ-5 אגודות שיתופיות שהמספר הכולל של חבריהן כאמור הוא 200 לפחות, אם החברים הם אגודות שיתופיות בלבד;

(ג) מ-30 יחידים ו-5 אגודות שיתופיות, אם החברים הם יחידים ואגודות שיתופיות ביחד;

(2) "חבר" - כולל מועמד לחברות שלא תמה שנה לתקופת מועמדותו.



סעיף 3 (ב)(4) לפקודה

הוראות פסקאות (2) ו-(3) לא יחולו על מענק או על הלוואה שנמחלה או שומטה, שנתנו המדינה, קרן קיימת לישראל, קרן היסוד - המגבית המאוחדת לישראל, הסוכנות היהודית לארץ ישראל, ההסתדרות הציונית העולמית או חברה להתיישבות חקלאית ועירונית "רסקו" בע"מ, לאגודה שיתופית שרשם האגודות השיתופיות סיווג אותה כאגודה שיתופית חקלאית או לחבר באגודה כאמור, אולם אם היה לאגודה או לחבר הפסד כאמור בסעיף 28 יוקטן סכום ההפסד בסכום המענק או ההלוואה שנמחלה או שומטה;

- סעיף 3(ב)(3) דלעיל לא יחול על מענק או על מחילת הלוואה שניתנו לאגודה שיתופית חקלאית או לחבר באגודה כזו על-ידי המדינה והמוסדות המיישבים.

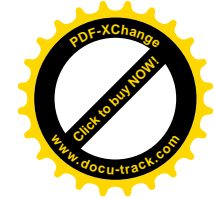


מיסוי אגודה שיתופית חקלאית (אגש"ח)

החריג לכלל: אגש"ח - סעיף 62 לפקודה קובע כי -

"דינה של אגודה שיתופית שסווגה כאגודה שיתופית חקלאית לענין פקודת מס הבולים, יהיה בשנת מס פלונית כדין שותפות לענין פקודה זו, אם האגודה תבעה כך בדו"ח לפי סעיף 131 לאותה שנת מס, המפרט את שמותם ומענם של חבריה ואת החלק המגיע לכל אחד מהם בהכנסתה החייבת באותה שנת מס, ובלבד שהחלטה על תביעה כאמור נתקבלה באסיפה הכללית של האגודה בהתאם לתקנותיה וניתנה לה הסכמתם בכתב של רוב חברי האגודה.

- על פי סעיף 62 לפקודה דינה של אגודה שיתופית חקלאית שבחרה בסעיף זה כדין שותפות.
- ניתן לבחור כל שנה מחדש אם להיחשב כשותפות או כחבר בני אדם לצרכי הפקודה (בניגוד למשל ל"חברת בית" או "חברה משפחתית").



מיסוי קיבוצים לאחר תיקון 236 לפקודה





מיסוי קיבוצים- ההסדר המקורי

- המודל הקיבוצי מבוסס על **תפיסה שיתופית**, לפיה כל פרט תורם כפי יכולתו ומקבל כפי צרכיו.
- בהתאם, כל חבר קיבוץ מעביר את שכרו לקיבוץ ומקבל תקציב המותאם לצרכיו.
- לפי ההסדר ההיסטורי, **הקיבוץ היה הנישום**, כשעל החברים הוטל שיעור מס אחיד.
- לצורך קביעת שיעור המס נעשה חישוב של ההכנסה הממוצעת לחבר בקיבוץ (לרבות תקציב חבר הקיבוץ) חלקי כלל החברים בקיבוץ, כולל גמלאים ובלתי מועסקים.
- התוצאה: שיעור המס הסופי שהוטל על כל חבר וחבר היה כמעט אפסי.



חוק ההתייעלות הכלכלית

- ההסדר מהעבר נותר בתוקף עד היום בקיבוצים השיתופיים (כ-45 בלבד) ומושבים שיתופיים.
- שאר הקיבוצים (כ-230) במספר שייכים כיום לקטגוריה החדשה "של קיבוץ מתחדש".
- חוק ההתייעלות הכלכלית- תיקוני חקיקה להשגת יעדי התקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018 (להלן: "החוק") התשע"ז- 2016 שאושר על ידי הכנסת ב-21 לדצמבר 2016, הכיל שינויים רחבים ביותר במיסוי קיבוצים, שנכנסו לתוקף ביום 1 לינואר 2017, ובתשלומי הביטוח הלאומי, בתוקף מיום 1 ליולי 2017.
- בבסיס הרפורמה עומדת ההבחנה בין מיסוי קיבוצים שיתופיים מסורתיים, לבין מיסוי קיבוצים מתחדשים מופרטים.
- "קיבוץ מתחדש"- לפי החוק, נקבע בהתאם לסיווג של רשם האגודות השיתופיות. אם קיבוץ שינה את תקנונו וסווג על ידי הרשם כקיבוץ מתחדש, הוא ייחשב לקיבוץ מתחדש גם לעניין פקודת מס הכנסה.



מיסוי קיבוץ שיתופי

הנישום הוא הקיבוץ:

- סעיף 5(א) לתקנות האגודות השיתופיות מגדיר קיבוץ שיתופי:
"אגודה להתיישבות שהיא יישוב נפרד, המאורגנת על יסודות של בעלות הכלל בקנין, של עבודה עצמית ושל שוויון ושיתוף בייצור, בצריכה ובחינוך".
- סעיף 56 לפקודה מגדיר את ההכנסה החייבת:
שווייה של אספקת המחיה שנתן קיבוץ שיתופי, מכוח החברות, לחבריו ולבני זוגם ולילדיהם שאינם חברים יראו כחלק מהכנסתו החייבת של הקיבוץ ולא כהכנסת החברים.



מיסוי קיבוץ שיתופי

• סעיף 57(א) לפקודה קובע את המס בקיבוץ שיתופי:

קיבוץ ישלם מס בסכום השווה לסך כל המס שחבריו היו חייבים לשלם, אילו היתה כל הכנסתו החייבת מתחלקת ביניהם בחלקים שווים והיתה הכנסתם היחידה החייבת; ולענין זה יחולו סעיפים 34 עד 46 ו-47 והוראות הפרק השלישי לחלק ד', למעט סעיף 66 שבו, בהתאם להרכב המשפחות של חברי הקיבוץ. ואולם לענין התרת ניכויים על פי סעיף 47 לא תובא בחשבון הכנסה של החבר מחוץ לקיבוץ שבעדה הוא זכאי לתגמולים, למענק או לקצבה.



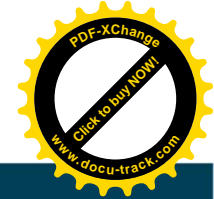
מיסוי קיבוץ שיתופי

• סעיף 58א(א) לפקודה מגדיר את חישוב ההכנסה החייבת:

בחישוב ההכנסה החייבת של קיבוץ יותרו בניכוי סכומים ששילם הקיבוץ לקרנות השתלמות לחברי הקיבוץ המתנהלות על שם חברי הקיבוץ, לאחר שהופחת מהם סכום השווה ל-2.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ; הסכומים כאמור לא יעלו על 4.5% מהכנסתו הקובעת של הקיבוץ.

• סעיף 55(ב) לפקודה מחריג הכנסה חיצונית של חבר שלא הועברה לקיבוץ:

על אף האמור בסעיף קטן (א), שומתו של חבר קיבוץ שיתופי על הכנסה שהוא לא העביר לקיבוץ, לא תיעשה לפי הוראות סימן זה, ובשומה כאמור לא יובאו בחשבון שיעורי המס ונקודות הזיכוי אשר הובאו בחשבון בשומתו של הקיבוץ וכן הפסדיו של הקיבוץ.



מיסוי קיבוץ מתחדש

סעיף 60א (א) לפקודה – הגדרות:

- **טובת הנאה-** לרבות בכסף, בשווה כסף, במוצר או בשירות;
- **תקציב חבר- סכומים שקיבל חבר קיבוץ מתחדש**, או שקיבל קרובו שאינו חבר בשל היותו קרובו, ולרבות כל טובת הנאה החייבת במס על פי דין, שניתנה לו על ידי מעבידו או על ידי הקיבוץ המתחדש, למעט טובת הנאה הניתנת על ידי הקיבוץ לכלל חבריו, וכן למעט סכומים פטורים ממס אצל יחיד אשר התקבלו בגין אותו חבר אצל הקיבוץ; לעניין זה, להכנסה הפטורה ממס שמקורה בנכסי הקיבוץ המתחדש לא ייחוס פטור נוסף אצל חבר בתקציבו;
- **תקציב חבר מגולם:** תקציב חבר בתוספת דמי ביטוח לפי חוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, ודמי ביטוח בריאות כמשמעותם בחוק ביטוח בריאות ממלכתי, התשנ"ד-1994, שהיה מתחייב בהם החבר בגין רכיבי התקציב המגולם, ובתוספת סכום המס שהיה עליו לשלם כדי שיוותר לו תקציב חבר, כאילו היתה זו הכנסתו היחידה; חישוב תוספת סכום המס, דמי הביטוח הלאומי ודמי ביטוח בריאות כאמור ייעשה בהתאם להכנסה שהופקה או נצמחה בידי אותו חבר, ושיעורי המס החלים לגביה.



מיסוי קיבוץ מתחדש

• סעיף 60א (א) לפקודה –

הכנסה חייבת של קיבוץ מתחדש: הכנסתו החייבת של קיבוץ מתחדש, לרבות כלל ההכנסות החייבות במס אצל יחיד שהופקו על ידי חבר הקיבוץ שאינן מעבודתו במסגרת הקיבוץ, ולרבות חלק ההכנסה הפטור ממס אל יחיד אשר לא הועבר לחבר הקיבוץ שהפיק הכנסה זו.

• דגשים:

- (1) הכנסה שהובאה בחשבון הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש וניתנה כתקציב חבר לא תובא בחשבון בשנית בחישוב הכנסתו החייבת של הקיבוץ;
- (2) עבודת חבר הקיבוץ המתחדש בעבור חבר אחר באותו קיבוץ לא תיחשב כעבודה במסגרת הקיבוץ;
- (3) מההכנסה החייבת של הקיבוץ המתחדש יופחתו ניכויים לקופות גמל, קרנות השתלמות וביטוחי חיים על פי דין;



מיסוי קיבוץ מתחדש

סעיף 60א(ג) לפקודה – כימות חבות המס:

קיבוץ מתחדש ישלם מס השווה לסך כל המס שחבריו היו חייבים לשלם, אילו הכנסתו החייבת של הקיבוץ היתה מיוחסת לחברי הקיבוץ בהתאם להוראות אלה:

(1) לכל אחד מחברי הקיבוץ המתחדש ייוחס תקציבו המגולם, בהתאם להכנסה שהופקה או נצמחה בידי אותו חבר, ושיעורי המס החלים לגביה;

(2) יתרת הכנסתו החייבת של הקיבוץ המתחדש, לרבות הפסדים, תיוחס לכל אחד מחברי הקיבוץ בחלקים שווים, ויראו לעניין זה כאילו נצמחה או הופקה ההכנסה האמורה אצל כל אחד מהחברים בהתאם למקורות ההכנסה ושיעורי המס החלים לגבי ההכנסה אצל החבר.



מיסוי קיבוץ מתחדש

דברי הסבר מתוך מדריך למילוי טופס דין וחשבון של יחיד על ההכנסה של שנת 2018
– (https://taxes.gov.il/incometax/documents/daz/da_2018.pdf)

- ככלל, על פי רוב, חבר הקיבוץ מחויב על פי התקנון להעביר לקיבוץ את הכנסותיו מעבודה הן כשכיר והן כעצמאי. הכנסה זו מדווחת במסגרת דוח הקיבוץ. הקיבוץ הינו בר השומה ובר הדיווח בגין הכנסות אלה. יחד עם זאת, יתכן כי לחבר הקיבוץ הכנסות חייבות שהוא אינו מדווח ואינו מעביר לקיבוץ ועליהן הוא נישום בנפרד הן מעבודה והן ממקורות אחרים (משוק ההון, שבח ממכירת זכות במקרקעין לפי חוק מיסוי מקרקעין והכנסות חייבות ממקורות נוספים). לגבי הכנסות אלה חבר הקיבוץ הינו נישום בדומה לכל נישום אחר לרבות חובת הגשת דוח שנתי.
- על פי החוק זכות השימוש בזכויות המיסויות של החברה, קרי נקודות זיכוי שיעורי מס שימוש בזיכוי ספר נתונה קודם כל לקיבוץ הן בקיבוץ שיתופי והן בקיבוץ המתחדש. החבר יוכל להשתמש ביתרת הזכויות המיסויית שלא נוצלו על ידי הקיבוץ בכפוף לתנאים שיפורטו.



מיסוי קיבוץ מתחדש

דברי הסבר מתוך מדריך למילוי טופס דין וחשבון של יחיד על ההכנסה של שנת 2018
– (https://taxes.gov.il/incometax/documents/daz/da_2018.pdf)

- חבר קיבוץ מתחדש אשר אלמלא היה חבר קיבוץ היה חייב בניהול פנקסי חשבונות לפי סעיף 130 ובהגשת דוח לפי סעיף 131, יהיה חייב בניהול פנקסי חשבונות ובהגשת דוח כאמור באותם סעיפים, ובלבד שחישוב המס ותשלומו בגין תקציב החבר והכנסות שדיווח לקיבוץ המתחדש ייעשו במסגרת שומת הקיבוץ; "חבר קיבוץ מתחדש אשר לא מעביר את מלוא ההכנסות לקיבוץ יהיה מחויב בהגשת דוח על מלוא הכנסותיו וזאת בהתאם לסעיף 60א(ב)(4);
- חריג לכלל זה הוא חבר קיבוץ בעל הכנסות שחל עליהן מס בשיעור קבוע ונוכה מלוא המס במקור.
- בחישוב המס בגין הכנסות נוספות לחבר שלא הועברו לקיבוץ שיעור המס יהיה שיעור מס מרבי ולא יינתנו נקודות זיכוי וזיכויי ספר. הכנסות בשיעורי מס מיוחדים יהיו בהתאם לשיעור המיוחד ללא אפשרות להפחתה כלשהי לרבות סעיף 121(ב) לפקודה "יחיד שמלאו לו 60 שנים"



מיסוי קיבוץ מתחדש **הסדר חלופי - סעיף 60 לפקודה – מסלול דיווח על ידי חבר הקיבוץ:**

- (א) בסעיף זה, "הכנסה של חבר קיבוץ מתחדש" – הכנסתו של חבר קיבוץ מתחדש, למעט חלק ההכנסה שמקורו בנכסי הקיבוץ.
- (ב) (1) על אף האמור בסעיף 60א, שומותיהם של קיבוץ מתחדש וחבריו יהיו בהתאם להוראות סעיף זה, ובלבד שהאסיפה הכללית של הקיבוץ המתחדש החליטה כאמור וניתנה הסכמתם בכתב של רוב חברי הקיבוץ;
- (2) הודיע הקיבוץ המתחדש על החלטתו כאמור בפסקה (1) לפקיד השומה, לא יהיה רשאי הקיבוץ לחזור בו מההחלטה.
- (ג) השומה על הכנסתו של חבר קיבוץ מתחדש תהיה שומתו של החבר.
- (ד) תשלומים שקיבוץ מתחדש משלם לחבר הקיבוץ, בשל עבודה או שירות, או בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, ייחשבו כהכנסה לפי סעיף 2(2) או (5), לפי העניין, ולעניין סעיף 164 יראו את הקיבוץ המתחדש כמי שאחראי לתשלומה של הכנסה כאמור.



מיסוי קיבוץ מתחדש

סעיף 60ב לפקודה (המשך) -

(ה) מהכנסתו החייבת של חבר קיבוץ מתחדש יופחתו סכומים אשר ניתן לגביהם אישור מאת הקיבוץ המתחדש כי החבר שילם אותם לקיבוץ כמקור להספקת צרכים בהתאם לתקנות 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית, ובלבד שהחבר דרש זאת בדוח שהגיש לפקיד השומה לפי סעיף 131 או 160, לפי העניין, ושהקיבוץ נהג בכספים בהתאם לכללים שקבע לעניין זה המנהל; חבר קיבוץ מתחדש הפטור מהגשת דוח לפי סעיף 131 רשאי, על פי בקשתו, לדרוש הפחתת סכומים כאמור בסעיף קטן זה באמצעות דוח שהקיבוץ יגיש לפקיד השומה; סכומים שהופחתו מהכנסת החבר בהתאם לסעיף קטן זה, יראו אותם כהכנסת הקיבוץ המתחדש.

- (ו) (1) קיבוץ מתחדש יגיש, באופן מקוון, דוח לפי סעיף 131, על הכנסה שמקורה בנכסיו, ויצרף לו הצהרה, בטופס שקבע המנהל, הכוללת את שמותיהם ומענם של חברי הקיבוץ, את החלק לו זכאי כל אחד מהם בהכנסת הקיבוץ, על פי מקורות ההכנסה כאמור, ואת שיעור המס המיוחס לכל אחד מהם;
- (2) לא כללה הצהרה שהוגשה לפי פסקה (1) את מלוא הפרטים הנדרשים באותה פסקה לגבי חבר פלוני של הקיבוץ המתחדש, יראו את אותו קיבוץ כמי שחייב בתשלום שיעור המס המרבי לפי סעיפים 121 ו-121ב על הכנסתו מנכסי הקיבוץ.



מיסוי קיבוץ מתחדש

סעיף 60ב לפקודה –

(ז) **קביעת שיעור המס על הכנסה שמקורה בנכסי הקיבוץ המתחדש כאמור בסעיף קטן (ו), תיעשה בהתחשב בהוראות הפרק השלישי לחלק ד', ולעניין זה יובאו בחשבון הכנסתו של חבר הקיבוץ המתחדש כאמור בסעיפים קטנים (ג) ו-(ד) וחלק הכנסת הקיבוץ המיוחס לחבר, וכן פטורים וזיכויים אישיים שלהם זכאי חבר הקיבוץ, ובלבד שלא הובאו בחשבון בשומתו של חבר הקיבוץ על הכנסתו; מקורות הפקת הכנסת הקיבוץ כאמור בסעיף קטן זה ייחוסו באופן יחסי לכל אחד מחבריו.**

(ח) **התברר כי המס על חלק מהכנסות הקיבוץ המתחדש מנכסיו שיוחס לחבר פלוני של הקיבוץ לא תאם את נתוני האמת לגבי הכנסתו, תתוקן שומתו של אותו חבר בהתאם.**



מיסוי קיבוץ מתחדש

דברי הסבר מתוך מדריך למילוי טופס דין וחשבון של יחיד על ההכנסה של שנת 2018
– (https://taxes.gov.il/incometax/documents/daz/da_2018.pdf)

- לקיבוצים מתחדשים אשר התקבלה החלטה באסיפה הכללית של הקיבוץ, יחולו הוראות סעיף 60ב לפקודה. בהתאם יהיו חברי הקיבוץ ברי השומה וברי הדיווח לגבי הכנסתם מכל המקורות הקיימים בפקודה בדומה לכל נישום אחר, למעט חלקו של החבר בהכנסות הקיבוץ שמקורן בנכסי הקיבוץ.
- חבר הקיבוץ לא יסמן בדוח השנתי שהוא חבר קיבוץ ויינתנו לו נקודות זיכוי, זיכויי ספר ומדרגות המס לרבות סעיף 121(ב) לפקודה "יחיד שמלאו לו 60 שנים".
- חבר קיבוץ אשר שילם סכומים לרשת ביטחון אשר לגביהם ניתן אישור מאת הקיבוץ כי הם שולמו על ידו לאספקת צרכים לחברי קיבוץ אחרים בהתאם לתקנה 2 ו-3 לתקנות ערבות הדדית יותרו לחבר במסגרת הדוח השנתי. הניכוי כאמור יינתן רק במקום בו ניתן אישור הקיבוץ לגובה הסכום ששולם.
- יובהר, כי חברי קיבוץ אשר אינם מחויבים בהגשת דוח יוכלו על פי בחירתם, שתעשה בכתב, לדרוש את ההוצאה באמצעות דוח המס המוגש על ידי הקיבוץ.



שאלות?

תודה לכולם!

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

