

מיסים וקהילה: על מיסוי הקיבוץ המסורתי והקיבוץ המתחדש

מאת

צילי דגן* ואביטל מרגלית**

תקציר

השינויים שחלו בקיבוץ – המעבר מהקיבוץ המסורתי, אשר דגל בחלוקה שוויונית בין חבריו, אל הקיבוץ המתחדש, המתאפיין בקיום קשר בין תרומתו הכלכלית של החבר לבין גובה תקבוליו מהקיבוץ – מצריכים חשיבה מחודשת על אופן מיסויו של הקיבוץ. המאמר מתחקה אחר פרטי השינויים בקיבוץ, ומציג ניתוח מקיף על-אודות ההסדר הראוי למיסוי מגוון פעילויותיהם של הקיבוץ ושל חבריו. הקיבוץ המסורתי נהנה מטיפול ייחודי בשיטת המס הישראלית. טיפול זה משקף, לטענתנו, את אופיין הלא-שוקי של מערכות היחסים בין חברי הקיבוץ המסורתי ואת הנטייה הכללית במשפט הישראלי לא למסות מערכות יחסים ופעילויות שאינן שוקיות באופיין. בקיבוץ המתחדש, לעומת זאת, חלה תזווה על-פני הרצף שבין פעילות לא-שוקית אל עבר פעילות שוקית. לנוכח זאת יש לשקול למסות אותם חלקים ביחסי החברים שנהפכו לשוקיים. יש להדגיש, עם זאת, כי לא כל תחומי החיים בקיבוץ מבטאים מעבר אל ספֶרה שוקית. טיפול מיסוי נכון יבחין בין תחומי החיים השונים בקיבוץ, וייתן את המשקל הראוי לאותם הסדרים שמשמרים את רוח הערבות ההדדית (הלא-שוקית) אשר אפיינה את הקיבוץ המסורתי. באופן זה תבוא לירי ביטוי אותה נטייה כללית במשפט הישראלי לא למסות מערכות יחסים ופעילויות שאינן שוקיות באופיין, ותיושם מגמתו של המחוקק הישראלי להעניק חופש יחסי להתארגנויות חברתיות – ולקיבוץ המתחדש בכלל זה – בעיצוב דפוסי חיים העולים בקנה אחד עם מערכת הערכים העומדת בבסיס תפיסת-עולמן.

* פרופסור-חברה, הפקולטה למשפטים, אוניברסיטת בר-אילן.

** מרצה בכירה, בית-הספר למשפטים, המכללה האקדמית ספיר.

תודה למשואה גרין, לאלעד כהן, לאמיר קופר ולידידה רוזנצוויג על עזרתם במחקר. תודה לאילן בן-שלום, למיכה דרווי, לרביב ישי, ליובל כהן, לשגית לוינר, לאסף לחובסקי, ליורם מרגליות, לירון רייכמן ולאילנה שפרלינג-בוטנסקי על הערותיהם לגרסות קודמות של המאמר. תודה גם לחברי מערכת עיוני משפט נבו בן-שטרית, חננאל לוי ונעמה עמרי, ולעורך עמרי רחום-טוויג, על הערותיהם המועילות.

מבוא

- א. הקיבוץ המסורתי והקיבוץ המתחדש
- ב. מדיניות מס ומיסוי הקיבוץ
1. מס כמכשיר לעיצוב מוסדות חברתיים
 2. מסחור (קומודיפיקציה) ומיסוי
 3. התיאוריה של מיסוי הקיבוץ – בין אידיאולוגיה של שיתוף לבין שיתוף של אינטרסים כלכליים
- ג. מיסוי הקיבוץ המסורתי
1. הקיבוץ המסורתי – מוסד מיסויי ייחודי
 2. התעלמות מן השירותים שהחברים מעניקים במסגרת הקיבוץ
 3. ייחוס שוויוני של הכנסות הקיבוץ בין חבריו
 4. ייחוס נקודות זיכוי ופטורים בין חברי הקיבוץ
- ד. מיסוי הקיבוץ המתחדש – ערכי הקיבוץ, השוק והמדינה
1. מאפייני הקיבוץ המתחדש
 - (א) שכר דיפרנציאלי כביטוי למערכת יחסים שוקית
 - (ב) מס הקהילה
 2. מיסוי הקיבוץ המתחדש – עמדת הרשויות והדין הרצוי
 - (א) שכר דיפרנציאלי כמבחין בין קיבוץ מסורתי לבין קיבוץ מתחדש
 - (ב) מיסוי השכר הדיפרנציאלי
 - (ג) הטיפול המיסויי הראוי במס קהילה
 - (ד) עמדתן של רשויות המס בנוגע למס הקהילה
 - (ה) זיכויים אישיים
 - (ו) הקיבוץ המתחדש – מוסד מיסויי חדש
 - (ז) הגדרת הקיבוץ המתחדש לצורכי מס
- סיכום – הקיבוץ, הקהילה ואתגר המיסוי הראוי

מבוא

מערך היחסים שבין הפרט, הקהילה והמדינה מעסיק רבות את עולם המשפט – הן כעניין תיאורי והן כסוגיה נורמטיבית. תחום המיסוי, המבטא פן אחד מני רבים של מערך היחסים שבין המדינה לבין פרטים וקבוצות בחברה, מהווה אתר לבחינתן של שאלות אלה. כאשר פעולות של פרטים נעשות במסגרת של קהילה, האם יש למסותן? ואם התשובה לשאלה זו חיובית, מיהו הנישום הראוי – האם יהיו אלה הפרטים חברי הקהילה או הקהילה כמכלול? מתן מענה לשאלות אלה מצריך בחינה של מערך רחב של שיקולים והיבטים המביאים אל תוך ההכרעה המיסויית את ההקשר החברתי הייחודי שבתוכו פועלת מערכת המס. התמודדותה של מערכת המס עם שאלות אלה משקפת עד כמה המדינה נכונה ליתן מקום לפלורליזם חברתי ולהכיר בקיומם של דפוסי חיים מגוונים שהפרטים מגשימים באמצעותם

את חייהם החברתיים. לפעולתם של דיני המס, לתמיכתם בחיי הקהילה או להתעלמותם ממנה, תהא לעיתים השפעה על פעולתם של הפרטים והקהילה, ועל יכולתם להמשיך באורחות החיים הרצויות להם. מיסוי הקיבוץ – הסדר המס אשר יחול על מערך היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם¹ – הוא מקרה־מבחן מרתק לבחינת אופן הפעולה הקיים ואופן הפעולה הרצוי של דיני המס ביחס לקהילה ולחברים בה.

הקיבוץ היווה מאז ומעולם אתגר מיסויי מיוחד בשל מערך היחסים הייחודי שבין הגוף הקיבוצי לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם. מחד גיסא, הקיבוץ היווה יחידה כלכלית יצרנית אשר מפרנסת את חבריה, צוברת נכסים ומספקת לחבריה מקומות מגורים, מזון ושירותים אחרים, ואשר חבריה מספקים זה לזה שורה ארוכה של שירותים – פעולות שבכל הקשר אחר היו נחשבות עסקות כלכליות לכל דבר ועניין (השכרת דירות, שירותי הסעדה, שירותי חינוך תמורת שירותים שווי־ערך). מאידך גיסא, האידיאולוגיה הקיבוצית, לפחות זו המסורתית, צבעה את הפעולות הללו בצבעים ייחודיים. עקרון־יסוד של אורח החיים בקיבוץ המסורתי היה העדר קשר ישיר בין היקף השירותים וסוג השירותים שאותם קיבל החבר לבין היקף השירותים וסוג השירותים שאותם סיפק. מתוך תפיסה אידיאולוגית התחייב הקיבוץ, במסגרת יכולתו, לדאוג לרווחת כל חבריו, בין שתרומתם לקיבוץ הייתה כלכלית, תרבותית, קהילתית או אחרת.

שיטת המס הישראלית הכירה, באופן מסורתי, בייחודו של הקיבוץ, ולמרות מעמדו של הקיבוץ כחבר בני־אדם, היא לא מיסתה את ה"עסקות" שבין הקיבוץ לבין חבריו. למעשה, חברי הקיבוץ עצמם לא מוסו כלל, והקיבוץ הוא שחב במס, אשר חושב על־פי הכנסות החברים.²

בשנים האחרונות חלו שינויים באורחות החיים של קיבוצים רבים, שכיוונם הוא העברת הדגש בחיים הקיבוציים מן הכלל אל הפרט. בקיבוצים אלה – המכונים "קיבוצים מתחדשים" – החלו מהלכים של העברת חלק מנכסי הקיבוץ, לרבות דירות המגורים ומניות בתאגידים יצרניים, אל החברים. שינוי מהותי נוסף קשור לחיי העבודה בקיבוץ. בצד קביעת חובתו של החבר להתפרנס, הופעל מנגנון תגמול חדש הקושר בין מידת תרומתו הכלכלית של החבר לקופת הקיבוץ לבין התמורה המועברת מהקיבוץ אל החבר. מנגנון זה זכה בכינוי "שכר דיפרנציאלי". שינויים אלה מחייבים גם בחינה מחודשת של הטיפול המיסויי בקיבוץ.³

רשויות המס היו ערות כמובן לשינויים שהתחוללו בקיבוצים, והחלה להישמע הטענה כי אין עוד הצדקה לטיפול הייחודי הנוכחי של דיני המס ביחס לקיבוץ. בשנת 2000 מינה נציב מס הכנסה ועדה בראשותה של סגנית נציב מס הכנסה פרידה ישראלי, שתפקידה היה לבחון ולהמליץ אם יש מקום לשנות את אופן חישוב המס של הקיבוץ ושל חבריו (להלן: ועדת ישראל). כשנה לאחר־מכן הגישה הוועדה דוח הכולל התייחסות נרחבת למיסוי הקיבוץ המסורתי והצגת עמדתו של אגף מס הכנסה בשאלת אופן המיסוי הראוי של קיבוץ

1 מאמר זה עוסק בבחינה של הסדר המס החל – ושל זה אשר ראוי שיחול – על מערך היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם, ומשום כך אין הוא דן בסוגיות מיסוי אחרות הקשורות לפעולותיו הכלכליות של הקיבוץ ולתפקודו כרשות מקומית.

2 ראו דוד גליקסברג "מיסוי, צמיחה ומשבר התנועה הקיבוצית" מיסים כא(3) 30א (2007).

3 שם, בעמ' 33א-34א.

שעבר שינויים.⁴ עיקרי הדוח, בכל הקשור לקיבוץ המסורתי, זכו בעיגון בחוזר מס הכנסה משנת 2003.⁵

דוח ועדת ישראלי עוסק לא רק בהבהרת הסדר המיסוי החל על הקיבוץ המסורתי, אלא גם בבחינת הצעות שונות למיסוי "הקיבוץ החדש".⁶ הדוח מבטא התלבטות בין המודלים הקיימים למיסוי תאגידים, ומנסה להתאים את הקיבוץ לאחד מהם – למודל המיסוי של חבר בני-אדם (הממסה פעמיים – הן את התאגיד והן את בעליו) או לזה של שותפות (אשר רואה בשותפות אישיות משפטית "שקופה" לצורכי מס וממסה רק את הבעלים). חרף הזמן שחלף מאז הגישה ועדת ישראלי את המלצותיה, ואף שמעמדו המשפטי של הקיבוץ המתחדש עוגן במסגרת תקנות שהותקנו על-פי פקודת האגודות השיתופיות כבר בסוף שנת 2005, שאלת מיסוי הקיבוץ המתחדש טרם הוסדרה בחקיקה, ואף חוזר מס ההכנסה העוסק במיסוי הקיבוץ המסורתי אינו עוסק בה.⁷

במאמר זה נבחן את העיקרים העומדים בבסיס הטיפול המיסויי השונה שבו זכה הקיבוץ המסורתי. נטען כי הטיפול המיסויי השונה שניתן לקיבוץ המסורתי משקף נטייה כללית בדיני המס למסות (רק) מערכות יחסים "שוקיות", ולהימנע מלמסות עסקות דומות מבחינת תוצאותיהן הכלכליות הנערכות מחוץ למסגרת השוק.⁸ הקיבוץ המסורתי מהווה בהקשר זה דוגמה ייחודית – אך בפירוש לא יחידה – לטיפול המיסויי השונה במערכות יחסים שאינן שוקיות. נטען כי קיימת הצדקה לתפיסה השונה של היסודות המסורתיים של ההתארגנות הקיבוצית במסגרת דיני המס.

4 נציבות מס הכנסה דוח הוועדה לבחינת שיטת מיסוי הקיבוצים (2001) (להלן: דוח ועדת ישראלי).

5 "מיסוי קיבוצים מסורתיים" חוזר מס הכנסה 6/2003 (התשס"ג) (להלן: חוזר מס הכנסה). אחת ממטרות החוזר היא להעלות על הכתב באופן ברור וממצה את ההסכמות, ההנחיות והאישורים הרבים אשר אפיינו את מערך היחסים שבין הקיבוצים לבין רשויות המס לאורך השנים. חלקם לא הועלה כלל על כתב, אלא עבר כ"תורה שבעל-פה". ראו שם, ס' 1.1.4, וכן דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 17.

6 רשויות המס משתמשות במונח "קיבוץ חדש" לציון קיבוץ שחלו שינויים באורחות חייו. התקנות שהותקנו לפי פקודת האגודות השיתופיות, כפי שיתוארו בהמשך, יצרו את המונח "קיבוץ מתחדש". כפי שיוסבר בהמשך המאמר, אין חפיפה מלאה בין מונחים אלה. אף-על-פי כן בחרנו להשתמש במאמר זה במונח "קיבוץ מתחדש" לתיאור התופעה באופן כללי (ומבלי לאמץ את הגדרתן של רשויות המס או את זו של פקודת האגודות השיתופיות). למרות זאת, כאשר נצטט את עמדתן של רשויות המס, נעשה כמובן שימוש במונח "קיבוץ חדש".

7 ס' 1.3 לחוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, רק מבטיח כי יפורסם חוזר מפורט בעניין, וקובע בינתיים כך: "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 [פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961] (להלן: הפקודה). סעיף זה מאפשר בחירה בין מיסוי כחברה לבין מיסוי כשותפות."

8 לדיון מפורט בטענה זו ראו: Tsilly Dagan, *Itemizing Personhood*, 29 VA. TAX REV. 93 (2009).

לאור תובנה זו נבחן את מערכת היחסים המתגבשת בקיבוץ המתחדש. נסביר כי הקיבוץ המתחדש הוא מסגרת המאפשרת מגוון רחב של מערכות יחסים, הנעות כולן על-פני הטווח שבין עסקות שוק לבין מערכות יחסים שמחוץ לשוק. במובן זה רשויות המס צודקות כאשר הן בוחנות מחדש את מיסויו של הקיבוץ המתחדש, ומציעות למסות את העסקות השוקיות הנערכות במסגרתו. אלא שהדרך הראויה להנהיג מיסוי כזה אינה ברורה מאליה. ראשית, תחת המטרייה של "הקיבוץ המתחדש" קיימים שורה של מקרים שבהם לא עברו היחסים למסגרת שוקית מלאה, וגם באותם קיבוצים שעברו למסגרת השוקית נותרו יסודות ייחודיים הראויים לדעתנו לטיפול בנפרד. שנית, ביחס לאותם קיבוצים שעברו למסגרת השוקית נשאלת השאלה אם מתאים לסווגם כאחד מן המוסדות המיסויים הקיימים – כחברה, כשותפות, כיחסים של עובד-מעביד או של ספק שירותים ולקוח – כפי שגורסות רשויות המס, או שמא הקיבוץ, ובכלל זה גם הקיבוץ המתחדש, הוא עדיין מוסד ייחודי המחייב טיפול ייחודי גם במסגרת דיני המס. לטענתנו, הניסיון להכניס את הקיבוץ לתבניות הקיימות משטח את מערכות היחסים הקיבוציות ומתעלם מן התכונה המרכזית של הקיבוץ – הקהילה. מבנה המאמר יהיה כדלקמן: החלק הראשון יתאר בקצרה את התהליכים החברתיים והכלכליים העוברים על הקיבוץ המתחדש ואת המסגרות החברתיות ההולכות ומתגבשות בו. החלק השני יפרוש את התשתית התיאורטית למיסוי הקיבוץ. לצורך כך נעמוד על הדרך שבה מערכת המס מטפלת בדרך-כלל במערכות יחסים שאינן שוקיות, ועל ההצדקה לטיפול כזה. החלק השלישי יתאר ויבחן את המנגנונים הקיימים בדין לגבי הקיבוץ המסורתי. החלק הרביעי יעמוד על השינויים שחלו בקיבוץ המתחדש, יציב את העקרונות הנורמטיביים שלאורם יש להסדיר את מיסוי הקיבוץ המתחדש, ויתאר את המנגנונים המיסויים הנגזרים מעקרונות אלה. את המנגנונים הללו נשווה להסדרים שהוצעו על-ידי רשויות המס. החלק האחרון יסכם.

א. הקיבוץ המסורתי והקיבוץ המתחדש

מטרתו של חלק זה של המאמר היא לשרטט בקצרה את הרקע ההיסטורי, החברתי והמשפטי לשינויים המתחוללים בקיבוץ.⁹

במהותו, הקיבוץ הוא דפוס התארגנות של אנשים לצורך חיים משותפים על בסיס ערכי. בין הערכים שעליהם הושתת הקיבוץ ניתן למצוא יסודות של בעלות הכלל על הקניין, עבודה עצמית, שוויון ושיתוף בכל שטחי הייצור, הצריכה והחינוך. עקרונות אלה היו קבועים בתקנון ההתאגדות של רוב הקיבוצים.¹⁰ כמו-כן פירט התקנון את חובתו של חבר הקיבוץ למסור לרשות הקיבוץ את מלוא כוח עבודתו, הכנסותיו ונכסיו. כנגד זה נקבעה חובת הקיבוץ לספק את כל צורכי החבר בהתאם ליכולתו של הקיבוץ. חובה זו של הקיבוץ תיושם, כך

9 לניתוח כולל של תולדות התנועה הקיבוצית ראו הנרי ניר רק שביל כבשו רגלי – תולדות התנועה הקיבוצית (עמנואל לוטם מתרגם, 2008). את ההתייחסות כאן יש לראות אך ורק בכחינת תיאור כללי הדרוש לצורכי מאמר זה, המתייחס אל "טיפוסי" קיבוצים באורח כללי, ללא פירוט והבחנות דקות יותר שניתן למצוא בין הקיבוצים השונים.

10 ראו, לדוגמה, את נוסחן של תקנות האגודה של קיבוצי התנועה הקיבוצית המאוחדת, שאומצו ברוב הקיבוצים החל בשנות השבעים (עותק נמצא בידי המחברות).

נקבע, ברוח הכלל "לכל אחד לפי צרכיו", תוך שמירה על עקרון השיתוף והשוויון בצריכה. עקרון הצריכה לפי צורכי החבר בא לידי ביטוי במיוחד בתחומי החינוך, הבריאות והדיוור. הייתה אומנם שונות בין הקיבוצים כאשר לאופן יישומם של עקרונות אלה ולמידת הדווקנות ביישומם,¹¹ אך רוב הקיבוצים שמרו ככלל על עקרונות בסיסיים אלה של שוויון ושיתוף. מהותו זו של הקיבוץ באה לידי ביטוי כאשר קבע מחוקק־המשנה בתקנות את ההגדרה של קיבוץ החלה בכלל הקשור להסדר המשפטי של דיני האגודות השיתופיות.¹² לפי הגדרה זו, הקיבוץ הוא "אגודה להתיישבות שהיא ישוב נפרד, המאורגנת על יסודות של בעלות הכלל בקניין, של עבודה עצמית ושל שוויון ושיתוף בייצור, בצריכה ובחינוך".¹³ מראשית היווסדו היה הקיבוץ נתון, כקהילה חברתית וכיחידה כלכלית, בתהליך של שינוי,¹⁴ אך דומה כי קצב השינויים ואופי השינויים החלים בקיבוץ בשני העשורים האחרונים שונים באורח ניכר בהשוואה לתקופות קודמות.¹⁵ באמצע שנות השמונים פקד את רוב הקיבוצים משבר כלכלי חריף, וחלקם נמצאים גם כיום, לאחר הסדרי החוב השונים,¹⁶ במצב כלכלי קשה.¹⁷ הסיבות למשבר הכלכלי מגוונות.¹⁸ חלקן נעוצות בתהליכים כלכליים שעברו על ישראל בכללותה, וחלקן ייחודיות לתנועה הקיבוצית. מבין האחרונות ניתן למנות

- 11 לדוגמה, לא כל הקיבוצים הקפידו על מסירת כל רכושו של החבר לידי הקיבוץ. בחלק מהקיבוצים נקבע כי סוגי נכסים מסוימים יישארו בידי החבר או שרק ההכנסות מהם יימסרו לידי הקיבוץ.
- 12 תק' 1 לתקנות האגודות השיתופיות (חברות), התשל"ג-1973, ותק' 2(5) לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), התשנ"ו-1995.
- 13 תק' 2(5) לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות).
- 14 ראו דני רוזוליו **השינויים בקיבוץ וחקר הקיבוץ – היבט תיאורי** (1993) וכן: Erik Cohen, *The Structural Transformation of the Kibbutz*, in 2 *THE SOCIOLOGY OF THE KIBBUTZ* 75 (Ernest Krausz ed., 1983).
- 15 לסיכום הטיעונים כי השינויים בקיבוצים אינם מהווים שינוי ערכי, אלא אך שינוי באופן יישומם של הערכים המסורתיים של הקיבוץ, ולטיעון הופכי המצביע על כך שמדובר בשינוי ערכי, ראו שלומי רביד **נורמות וערכים – המשכיות או מהפכה** (1999).
- 16 לניתוח היסטורי-סוציולוגי של הסדרי החובות במגזר הקיבוצי ראו דניאל רוזוליו **השיטה והמשבר – משברים, הסדרים ושינויים בתנועה הקיבוצית** (1999). חובותיהם של הקיבוצים שהוקמו לאחר 1967 הוסדרו במערך הסדרים נפרד מאלה של ההתיישבות הוותיקה, וחלקם נכללים בהסדריו של חוק הסדרים במגזר החקלאי המשפחתי, התשנ"ב-1992.
- 17 על השונות הרבה בנתונייהם הכלכליים של הקיבוצים השונים ראו **שנתון התנועה הקיבוצית** 6, 10-13 (2009). www.kibbutz.org.il/calcala/info/shnaton/090720_shnaton_2009.htm, ו**שנתון התנועה הקיבוצית** 7 (2010). www.kibbutz.org.il/calcala/info/shnaton/shenaton7.pdf.
- 18 לתיאור ולניתוח של משבר שנות השמונים ראו יהודה הראל **הקיבוץ החדש 25-68** (אבי כצמן עורך, 1993); אורי וובר **להתחדש – הקיבוץ מול עתידו** (1992); אליעזר בן-דפאל **המהפכה לא טוטלית 44-57** (מנשה ארבל מתרגם, 1996). נציין כי מצבם של קיבוצי הקיבוץ הדתי שונה לעניין משבר שנות השמונים ממצבם של יתר הקיבוצים, והם אף לא נכללו בהסדרי החובות של התנועות האחרות. עם זאת, השינויים שחלו בקיבוצים האחרים לא פסחו עליהם.

את דפוסי הארגון של הפעילות הכלכלית בתוך הקיבוץ, במפעלים האזוריים ובארגונים הכלכליים של התנועות הקיבוציות.¹⁹

המשבר הכלכלי גרם לשבר חברתי, אך גם חשף שברים ובעיות קודמים והקציץ אותם. חברים רבים, לרבות כאלה שמילאו תפקידי-מפתח בניהולו של הקיבוץ, עזבו את המקום, וחברים חדשים לא נקלטו כמעט.²⁰ השבר הותיר את הקיבוץ כחברה מזדקנת.²¹ רבים מקרב חברי הקיבוצים איבדו את אמונם במערך השיתופי וביכולת הישרדותו. חרדה גדולה החלה מקנת בלב החברים באשר להמשך דרכו של הקיבוץ ובדבר יכולתו להבטיח להם ולבני משפחתם קיום הולם. רבים שוב לא חפצו באורח החיים הקיבוצי. אף שהם נשארו לחיות בקיבוץ, חלק ניכר מחברי הקיבוץ אינם מאמינים בערכים המסורתיים של השיטה הקיבוצית, וההסדרים שנוצרו ליישומם של ערכים אלה בחיי היומיום של הקיבוץ איבדו מהלגיטימיות שלהם.²²

תחושותיהם הקשות של החברים, כמו-גם דרישות שונות במסגרת הסדר החובות,²³ יצרו מערך של לחצים לשינוי דפוסי הפעולה השגורים של הקיבוץ. אכן, בקיבוצים רבים התקיימו דיונים והחלטת על שינויים.²⁴ שינויים אלה התפשטו עד-מהרה ברחבי התנועה הקיבוצית.²⁵ מערכות החיים השונות של הקיבוץ נבחנו ועוצבו מחדש.²⁶ בהליך זה עוצב המתווה של

- 19 לתיאור הגורמים השונים שהובילו להיווצרות המשבר ראו גם מבקר המדינה דוח שנתי 40 לשנת 1989 ולחשובנות שנת הכספים 1988-636-652 (1990).
- 20 ראוי לציין כי החל בשנת 1997 ניכרת בלימה במגמת ההגירה מהקיבוץ, ואף נרשמה מגמה של קליטת חברים. ראו שנתון התנועה הקיבוצית 6, לעיל, ה"ש 17, בעמ' 26 ו-29. להמשכיותה של מגמה זו ראו שנתון התנועה הקיבוצית 9, 7-10 (2012) www.kibbutz.org.il/calcala/ info/shnaton/120403_shnaton9.pdf.
- 21 לאחר המשבר היה הגיל הממוצע בקרב חברי הקיבוץ בני השלושים ומעלה גבוה מהממוצע הארצי. ראו שנתון התנועה הקיבוצית 5, 11 (2008) www.kibbutz.org.il/calcala/info/ shnaton/080427_Shnaton06.pdf.
- 22 לסיכום מחקרים וסקרים בדבר עמדותיהם של חברי קיבוץ בשיא תקופת המשבר ראו שמחה שלסקי תמורות בקיבוץ בראי המחקר – ממצאי מחקרים ומשמעויותיהם 10-11 (1997).
- 23 בהקשר זה ראוי להזכיר לחיוב את הסדר הנושים שקיבל את הקיבוצים לנורמות של דיווח ועריכת דוחות כספיים, אשר תרמו לשיקוף נכון יותר של מצב הקיבוץ ואפשרו קבלת החלטות מושכלת יותר. דרישות שונות שהועלו כתנאי למתן אשראי, כגון בחינות מדווקקות יותר של תוכניות השקעה, תרמו אף הן ליתר רצינות וליציבה של הליך קבלת ההחלטות הכלכליות בקיבוץ.
- 24 לתיאור מפורט של הליך השינוי שהתקיים באחד הקיבוצים ראו משה שוורץ וראובן נאור בלי לשבור את הכלים – סיפורו של שינוי מתוכנן בקיבוץ אחד (2000).
- 25 דה מלאך מסביר את התפשטותם של השינויים מקיבוץ לקיבוץ כהליך של חיקוי בין שחקנים כשדה ארגוני (isomorphism). ראו דניאל דה מלאך השינוי הארגוני הפורמלי בקיבוץ: השפעתן של נורמות "מוכנות מאלהן" (1995).
- 26 לסקירת השינויים ראו אבי לפידות, לביאה אפלבוט ומירה יהודאי מפרח-בר מוגן לצמח ברי-תחרות – השפעת התהליכים בסביבה על הקיבוץ 59-99 (יעקב סתר עורך, 2000). לעמדותיהם של חברי קיבוץ באשר לדפוסי השונים של פעולת הקיבוץ ראו אברהם פוון האם הקיבוץ הוא: בית, דרך או עסק? (1992).

דפוסי הפעולה החדשים המבחינים בין הקיבוץ המסורתי לבין הקיבוץ המתחדש. שינויים בולטים ומשמעותיים שנעשו הם ההפרדה הניהולית בין עסקיו של הקיבוץ לבין ניהולה של הקהילה,²⁷ שינוי דפוסי התגמול של החברים, העברת הסמכות לקבלת החלטות רבות מן האספה הכללית של הקיבוץ אל מועצות של נציגים,²⁸ החלפת שיטת הצריכה משיטה שבה כל חבר קיבל את מרבית צרכיו באמצעות מוצרים ושירותים בשיעורים ובדרכים שנקבעו במשותף לשיטה שבה כל חבר מקבל "תקציב כספי כולל" המאפשר לו לקבוע את אופני הצריכה שלו בהתאם להעדפותיו האישיות.²⁹ בחלק מהקיבוצים הונהגה שיטת צריכה זו אף ביחס לתחומי צריכה רבי עלויות, כגון חינוך ובריאות. במספר מצומצם של קיבוצים החלו אף לפעול לביצוע הפרטה במשמעות המלאה של העברת נכסים מן הכלל אל הפרט. בקיבוצים אלה גובשו הסדרים של הפרטת יחידות הדיוור ונכסים יצרניים של הקיבוץ על-דרך הענקת זכויות ישירות בהם לחברים. מגמתם של מכלול השינויים הללו היא הגברת כוחו ואחריותו של הפרט תוך החלשת המנגנונים הקולקטיביים.³⁰ ראוי לציין כי השינויים שחלו בקיבוץ, בשילוב עם תהליכים שהתרחשו בחברה הישראלית הסובבת, הובילו בשנים האחרונות לחידוש הצמיחה הדמוגרפית בקיבוץ, לרבות הצטרפות חברים חדשים, ביניהם משפחות עם ילדים.

אף שכל קיבוץ אימץ לעצמו תמהיל שונה של שינויים, נהוג בשיח הקיבוצי הרווח כיום לאפיין את הקיבוצים על-פי שני מודלים כלליים הנבדלים זה מזה בהיקף השינויים ובטיב השינויים שחלו בהסדרי החיים שבהם. קיבוץ "המודל השיתופי" נהגים לחלק את תקציבי החברים באורח שוויוני, ונשמרת בהם האחריות הכללית של הקולקטיב הקיבוצי לצרכיו של כל חבר. עם זאת, ברוב הקיבוצים הללו חלו שינויים הן בתחום הניהול והן באופן מימושו של התקציב האישי כ"תקציב כולל". לעומתם, הקיבוצים המשתייכים ל"מודל דשת-הביטחון" – כלומר, הקיבוצים המתחדשים – מתאפיינים בחלוקת תקציבים דיפרנציאלית כמו-גם בשינויים בדפוסי הפרנסה והניהול. בעוד בקיבוץ המסורתי הקיבוץ הוא שדאג לפרנסתו של החבר, בין היתר על-ידי תשלום תקציב ההולם את צרכיו של החבר, בקיבוץ המתחדש חלה חובה על החבר למצוא לעצמו מקור פרנסה. התגמול לחבר העובד בקיבוץ – או "השכר הדיפרנציאלי" בלשון הקיבוצית – נמדד בעיקר לפי הערכת שווייה של עבודתו לפי מחירי השוק הכלכלי. חבר קיבוץ העובד מחוץ לקיבוץ – ומספרם של

27 ההפרדה בין העסקים לבין הקהילה באה לידי ביטוי גם במינוי גופים מקצועיים לניהול העסקי ויצירת מדרג במנגנון קבלת ההחלטות. ראו מנחם רוזנר ושלמה גץ **הקיבוץ בעידן של שינויים** 73-88 (1996). הקמת מועצות מנהלים לעסקי הקיבוץ החריפה את בעיית ההפרדה בין הבעלות לבין הניהול, היא בעיית הנציג, אם כי זו הייתה קיימת גם קודם לכן בחלק מהקיבוצים, כתוצאה מהעובדה שקבוצה מצומצמת יחסית של חברים עסקה בניהולם העסקי של נכסי הקיבוץ.

28 ראו אברהם פווין "מהשולחן העגול אל שולחן המנהל – שינוי ודמוקרטיה בקיבוץ" **מפנה – כמה לענייני חברה** 51, 41 (2006); רוזנר וגץ, לעיל ה"ש 27, בעמ' 89-97.

29 רוזנר וגץ, לעיל ה"ש 27, בעמ' 47-58.

30 לבחינת השלכותיהם של השינויים על הקהילה הקיבוצית ראו אברהם פווין **חוסן הקהילה – הון חברתי בקיבוץ** (2007).

אלה גדל עם השנים באופן משמעותי – מקבל את גובה משכורתו שמחוץ לקיבוץ.³¹ על שני סוגי העובדים מוטלים תשלומים לקופת הקיבוץ, בהתאם למשכורתיהם, לשם מימון המסגרת הקיבוצית הקהילתית.³²

לאורך השנים עברו יותר ויותר קיבוצים לתפקוד על-פי מודל רשת-הביטחון. מספרם של הקיבוצים הפועלים במתכונת השיתופית, נכון למועד כתיבת מאמר זה, הוא כ-50 בלבד.³³ רשויות המדינה עקבו מקרוב אחר השינויים שהתחוללו בקיבוצים. רשם האגודות – שבידיו סמכויות נרחבות בנוגע לסיווגן של אגודות שיתופיות, ואשר מהווה גם כתובת לחברים המרגישים כי נפגעו עקב השינויים שחלו – היה שותף מעורב בהליכי השינוי שהתקיימו ביישובים שונים, ואישר שינויים בתקנות ההתאגדות של קיבוצים לאחר שוודא כי הם משקפים נכון יותר את אורחות חייהם החדשים.³⁴ ניתן לאפיין את התייחסותן של הרשויות אל תהליך השינוי שהתחולל בקיבוץ כתגובה זהירה, איטית ונקודתית, אך אזהרתית. ייתכן שתגובתן זו של הרשויות נבעה מכוחה של התנועה הקיבוצית כקבוצת-אינטרס, אך לגופו של עניין תגובה זו ראויה בעינינו, שכן יש בה כדי לכבד את האוטונומיה של הקיבוץ

31 חברים נוספים עובדים במפעלי תעשייה המאוגדים בנפרד מהקיבוץ או במפעלים אזוריים, וגם שכרם של אלה מבטא שווי שוק. החברים העובדים האחרים מועסקים בעבודות שונות בתוך הקיבוץ, ובפרט בעבודות שירותים לכלל החברים (גינון, טיפול בילדים, מזכירות וכו'). התגמול המשולם לחברים אלה נקבע, בדרך-כלל, על-פי הערכות של גורמי ייעוץ מקצועיים אשר תמחרו את שווי עבודתם. מנתוני סקר שנערך בקיבוצים שבהם הונהגה שיטת השכר הדיפרנציאלי עולה כי הפער בין התגמולים המשולמים לחברים העובדים בקיבוץ בתפקידים שונים הינו משמעותי ביותר. אלי אשכנזי "הקיבוצים מגלים מחדש את פערי המעמדות: 16,000 שקל בחודש למוזכר, 5,000 לרפתן" הארץ Online 17.9.2009 www.haaretz.co.il/news/education/1.1281202.

32 להרחבה על המודלים השונים ראו מנחם רוזנר, מיכל פלגי וחנה גולדמברג שיטות של תקציב דיפרנציאלי בקיבוצים ומאפייניהן (2002); אהוד ס"ט "האם הקיבוץ ישרוד את הכנסת השכר הדיפרנציאלי? תהליכי השינוי בקיבוצים לאור התאוריה הכלכלית" מפנה – במה לענייני חברה 53, 49 (2007). בתווך בין שני המודלים המרכזיים שתוארו לעיל נמצא "המודל המשולב", שבו חלוקת התקציבים הינה דיפרנציאלית למחצה, ונערכת תוך התחשבות בוותק ובשעות העבודה, ותוך הקפדה על הגבלת הפער שבין תקציבי החברים.

33 ראו שלמה גץ "התפלגות הקיבוצים לפי שיטות התגמול 1996-2008" (ינואר 2009) hevra.haifa.ac.il/~soc/lecturers/sgetz/files/8481244090174.doc. נכון לשנת 2008 אופיינו 175 קיבוצים כפועלים על-פי מודל רשת-הביטחון, ו-64 כמקיימים את המודל השיתופי. 17 קיבוצים מצויים בתווך, במה שמכונה "המודל המשולב". בסוף שנת 2009 קטן מספר הקיבוצים השיתופיים ל-53, ומספרם של הקיבוצים המקיימים את מודל רשת-הביטחון עלה ל-187. ראו שנתון התנועה הקיבוצית 7, לעיל ה"ש 17, בעמ' 26. בשנת 2010 נותרו רק 50 קיבוצים במתכונת השיתופית המסורתית. ראו שנתון התנועה הקיבוצית 9, לעיל ה"ש 20, בעמ' 33.

34 לעמדתו של רשם האגודות השיתופיות, כפי שבוטאה במהלכה של תקופת השינויים בקיבוצים, ראו אורי זליגמן "הקיבוץ המשתנה ומעמדו החוקי" מפנה – במה לענייני חברה 52 (1999).

כקבוצה חברתית בקביעת אורחות חייה.³⁵ עם זאת, היה ברור לרשויות המדינה כי בהליך השינוי עלולים להיות גם נפגעים, בעיקר אלה שנסיגת הקיבוץ ממחויבות הכלל לסיפוק צרכיו החיוניים של הפרט תעמיד את קיומם החומרי ההוגן בסכנה.³⁶ בדצמבר 2005, לאחר שהממשלה אימצה³⁷ את מסקנותיה של ועדה ציבורית שהוקמה לשם בחינת עניין הקיבוצים,³⁸ הותקנה סדרה של תקנות מכוח פקודת האגודות השיתופיות, המרכיבות יחדיו הסדר משפטי חדש לקיבוץ.³⁹ התקנות יצרו שני סיווגים בהגדרה של קיבוץ – קיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש.⁴⁰ ההגדרה של "קיבוץ שיתופי" זהה להגדרה המשפטית הקודמת של אגודה שיתופית מסוג קיבוץ. הסיווג החדש של "קיבוץ מתחדש" חל על קיבוץ אשר בתקנון ההתאגדות שלו קיימת הוראה המתירה אחד או יותר מהשינויים הבאים: חלוקת תקציבים לחברים בהתאם למידת תרומתם, לתפקידם או לוותק שלהם בקיבוץ, הפרטת דיור והפרטת אמצעי ייצור. הפרטת הדיור ואמצעי הייצור תהא בהתאם להסדר מפורט שנקבע בתקנות.⁴¹ הגדרה זו של "קיבוץ מתחדש" תואמת את דפוס הפעולה המכונה בקרב הקיבוצים "מודל רשת-הביטחון".⁴²

ההגדרה של "קיבוץ מתחדש" כוללת דרישה לקיום ערכות הדדית בקיבוץ בהתאם לתקנות.⁴³ כדי למתן את הפערים במצבם הכלכלי של החברים, וכדי להבטיח קיום הוגן לכל חברי הקיבוץ, נקבע בתקנות כי כל קיבוץ המוגדר כקיבוץ מתחדש מחויב בהספקת צורכיהם של החברים שהגיעו לגיל פרישה, ובהשלמת הספקת צורכיהם של החברים המצויים בגיל עבודה, וכל זאת באופן הוגן ושוויוני. כמו-כן מחויב הקיבוץ, כקבוע בתקנות, לספק

35 ראו להלן בתת-פרק 2 את דיונונו בתמיכה הראויה של דיני המס באוטונומיה של קבוצות מסוימות.

36 לבחינה ראשונית של השפעת השינויים על מצוקת הפרט בקיבוץ ראו אברהם פווין "חורים ברשת הביטחון" מפנה – במה לענייני חברה 50, 46 (2006).

37 ראו החלטה 1736 של הממשלה "השינויים המבניים בקיבוצים – דו"ח הוועדה הציבורית לענין הקיבוצים" (28.3.2004) זמין בכתובת /PMO/Archive/Decisions/2004/03/147.237.72.239/des1736.htm.

38 ראו הוועדה הציבורית לעניין הקיבוצים דין וחשבון בעניין הקיבוצים (2003).

39 תקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות) (תיקון), התשס"ו-2005, ק"ת 188 (להלן: תיקון לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות)); תקנות האגודות השיתופיות (ייסוד) (תיקון), התשס"ו-2005, ק"ת 189; תקנות האגודות השיתופיות (ערכות הדדית בקיבוץ המתחדש), התשס"ו-2005 (להלן: תקנות הערכות ההדדית); תקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ המתחדש), התשס"ו-2005; תקנות האגודות השיתופיות (שיוך דירות בקיבוץ המתחדש), התשס"ו-2005; ותקנות האגודות השיתופיות (יישוב סכסוכים בקיבוץ), התשס"ו-2005.

40 ראו תיקון לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות).

41 ראו תקנות האגודות השיתופיות (שיוך אמצעי ייצור בקיבוץ המתחדש) ותקנות האגודות השיתופיות (שיוך דירות בקיבוץ המתחדש).

42 הגדרה זו חלה גם על קיבוצים שבהם נהוגה שיטת תקצוב דיפרנציאלית חלקית – דפוס פעולה שזכה בקרב הקיבוצים בכינוי "המודל המשולב".

43 ראו תקנות הערכות ההדדית.

צרכים מיוחדים בתחומי הבריאות, הסיעוד והחינוך של החברים ושל אלה התלויים בהם.⁴⁴ קיבוץ אשר חפץ בכך רשאי להנהיג הסדרים המיטיבים עם חבריו מעבר לקבוע בתקנות. מחוקקי המשנה ראה ככל הנראה צורך להתערב בקביעת מערך היחסים הפנימיים בקיבוץ לנוכח השינוי שחל באורחות החיים, שמשמעותו הפרטה של נכסי הכלל והיחלשות מידת מחויבותם של החברים זה כלפי זה.⁴⁵

הקיבוץ המתחדש – על השינויים שהתחוללו בו – הוא מוסד חברתי ייחודי. מוסד כזה מצריך טיפול מיסויי שיהיה רגיש לאופייה המיוחד של מערכת היחסים החברתית-הכלכלית שבין הקיבוץ לבין חבריו. בסעיפים הבאים נעסוק בשאלת מיסוים של הקיבוצים. נפתח בדיון כללי במס כמכשיר לעיצוב מוסדות חברתיים, ולנוכח זאת נירדש למטרות העומדות בבסיס מיסויו של הקיבוץ. בהמשך נפנה לדיון ספציפי בשאלת מיסוים של שני טיפוסים החיים הקיבוציים – הקיבוץ המסורתי והקיבוץ המתחדש.

ב. מדיניות מס ומיסוי הקיבוץ

1. מס כמכשיר לעיצוב מוסדות חברתיים

המס הוא מכשיר חברתי. מקובל לסבור כי תפקידו העיקרי הוא לגבות כספים למימון השירותים הציבוריים, וכי רצויו שהוא יעשה כן ביעילות ובהגינות (ואם אפשר, כמובן, גם בפשטות ובעלויות אדמיניסטרטיביות נמוכות). אך כמו כל מכשיר חברתי, הוא ממלא, במוצהר או לא במוצהר, שורה של תפקידים, ומקדם, במכוון או לא במכוון, שורה של מטרות חברתיות החורגות ממילוי התפקיד של גביית כספים ביעילות ובהגינות. המס משפיע – לעיתים בדרכים מפתיעות – על החברה שאנו חיים בה ועל המסגרות שבתוכה. דיני המיסים משקפים תמונה מסוימת של החברה, וכמו כל כלי משפטי, הם לא רק משקפים את המצב הקיים, אלא בהיבט גם נוטלים חלק בהבניית ההבנה החברתית לגבי החברה ומוסדותיה, ומספקים תמריצים להבניה כזו לכיוונים מסוימים, ולא אחרים.⁴⁶ דיני המס יוצאים מנקודות-

44 לפרטי ההסדרים ראו שם.

45 תקנות הערבות ההדדית אינן קובעות מהם מקורות המימון של תשלומי הערבות ההדדית, אלא מסתפקות בקביעת עצם החובה להנהיג ערבות הדדית. הקיבוץ חייב לתקן את התקנון שלו באופן שיכלול את פרטיהם של הסדרי הערבות ההדדית הנהוגים בו. אל הבקשה לתיקון התקנון שהקיבוץ מגיש לרשם האגודות השיתופיות עליו לצרף חוות דעת מקצועית המעידה כי הוא יהיה מסוגל לעמוד בתנאי הערבות ההדדית שהוא מתחייב אליהם. ראו תק' 11 לתקנות הערבות ההדדית.

46 על מגוון השפעותיו של המס ראו, למשל: Isaac William Martin et al., *The Thunder of History: The Origins and Development of the New Fiscal Sociology*, in *THE NEW FISCAL SOCIOLOGY 1* (Isaac William Martin et al. eds., 2009). על כוחו של המשפט להשפיע על פעולותיהם ועולמם התרבותי של ארגונים ראו: Lauren B. Edelman & Mark C. Suchman, *The Legal Environments of Organizations*, 23 ANN. REV. SOC. 479 (1997). על כוחו המכוון של המשפט ראו גם מנחם מאוטנר "המשפט כתרבות: לקראת פרדיגמה מחקרית חדשה" רב-תרבותיות במדינה דמוקרטית ויהודית – ספר הזיכרון לאריאל רוזן-צבי ז"ל 545, 562-579 (מנחם מאוטנר, אבי שגיא ורוזן שמיר עורכים, 1998).

הנחה מסוימות (ולמען האמת הם חייבים להניח, גם אם במובלע, הנחות מסוימות) לגבי אופיים של מוסדות חברתיים ומשמעותם. לפיכך תפיסת המס כמכשיר חברתי מחייבת התייחסות גם למקומם של דיני המס בעיצוב המוסדות החברתיים הללו. לדרך שבה המדינה מתייחסת לקיומה של מסגרת קהילתית יכולות להיות השפעות על מערכת היחסים שבין הקהילה לבין המדינה, כמו גם על מערכת היחסים שבין הקהילה לבין חבריה ובין החברים לבין עצמם. כך, למשל, ניתן לחשוב על ההשפעה ההדדית והפנימית של דיני המס על מגוון של מוסדות אשר חיוניים להגשמת האוטונומיה של הפרט. כך, לדוגמה, המס משפיע על מוסד המשפחה,⁴⁷ על קהילות מגורים⁴⁸ ועל מוסדות פילנתרופיים,⁴⁹ ובמקרה שלפנינו – על הקיבוץ. באמצע נקודות ההנחה אלה דיני המס נוטלים חלק, במפורש או במובלע, בהבניית המוסדות הללו ובקביעת מידת האוטונומיה הקהילתית שממנה הם ייבנו.⁵⁰

לא רק תחומי ההשפעה מורכבים, אלא גם הדרכים שבהן המס משפיע על המוסדות החברתיים, ובכלל זה על הקיבוץ. כדרכו, המס מעניק תמריצים כלכליים – חיוביים ושיליים – לפעולות, להתנהגויות ולתפיסות חברתיות מסוימות. אבל המס פועל גם במישור האקספרסיבי. המס משקף ובהיבט מעצב את עמדות הציבור לגבי ההתנהגויות הנחשבות נורמטיביות.⁵¹

2. מסחור (קומודיפיקציה) ומיסוי

מנגנון השוק מאפשר לשחקנים בו לסחור בעבודתם ובנכסיהם ולקבל תמורתם מחיר ראוי. העבודה והנכסים הנסחרים בשוק עוברים בתוך כך תהליך של "מסחור" – הם נהפכים מפעולות וממשאבים ל"סחורות" בשוק. מחד גיסא, המנגנון השוקי זכה בתמיכה נלהבת, בזכות יכולתו להשיא את הרווחה המצרפית של השחקנים החופשיים במסגרתו; מאידך גיסא, הוא עורר ביקורות נוקבות, שיצאו הן נגד ההשטחה שהמנגנון השוקי יוצר כאשר הוא מתרגם סכמות אנושיות מורכבות לשפה הדלה של כסף והן נגד הכפייה שממנה סובלים מי שנאלצים לשחק במסגרת השוק למרות היותם נעדרי יכולת כלכלית.⁵²

השוק הוא רק אחד מן המוסדות החברתיים. אנשים יוצרים קשרים חברתיים בשורה ארוכה של מסגרות שאינן שוקיות: קשרי ידידות, קשרי משפחה, קשרי קהילה, קשרים

47 ראו צילי דגן "מיסוי המשפחה ופירוקה" (טרם פורסם, טיוטה נמצאת אצל המחברות).

48 Tsilly Dagan, *Commuting*, 26 VA. TAX REV. 185 (2006).

49 לסקירה ביקורתית של דיני המס בישראל בנוגע לתרומות ראו דוד גליקסברג "קלות מס בגין תרומות (הערות לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 65), התשמ"ד-1984" **משפטים** יד 558 (1985).

50 להרחבה בנושא האוטונומיה הקהילתית ראו להלן בתת-פרק ד את דיוננו בקיבוץ המתחדש.

51 על פעולתו האקספרסיבית של המשפט ראו: Cass R. Sunstein, *On the Expressive Function of Law*, 144 U. PA. L. REV. 2021 (1996); Elizabeth S. Anderson & Richard H. Pildes, *Expressive Theories of Law: A General Restatement*, 148 U. PA. L. REV. 1503 (2000).

52 לסקירה של יתרונות השוק ושל הביקורות עליו ראו, למשל: Tsilly Dagan & Talia Fisher, *The State and the Market: A Parable*, 3(2) PUBLIC REASON 44 (2011); Tsilly Dagan & Talia Fisher, *Rights for Sale*, 96 MINN. L. REV. 90 (2011).

אידיאולוגיים ועוד. בכל המסגרות הללו יחידים תומכים זה בזה מבחינה חומרית, מבחינה רגשית ומבחינה מוסרית, וכל זאת מחוץ למסגרת השוק. מכשירים משפטיים רבים, וגם דיני המס, מבחינים באופן שיטתי בין פעולות הנעשות במסגרת השוק לבין פעולות חיצוניות לו. דיני המס ממסים עסקות שנעשו במסגרת השוק, בין שהן נערכו תמורת מזומן ובין בתמורה אחרת, אך נמנעים מלטפל, או מטפלים באופן חלקי או שונה, בפעילויות שאינן שוקיות טהורות.⁵³ בחינה רוחבית של דיני המס בישראל מגלה שורה של פעילויות אנושיות שאינן כפופות למס. כך, הדין אינו ממסה הכנסה זקופה משירותים שאדם מעניק לעצמו (כגון סיוד בית מגוריו),⁵⁴ אך ממסה אותו אדם כאשר הוא רוכש אותם שירותים תמורת כסף (בכך שהוא אינו מאפשר לו לנכות את הוצאות הסיוד); הדין אינו ממסה את המשפחה בגין השירותים של עקרות-הבית או הטיפול בילדים על-ידי אחד ההורים, אך ממסה משפחה השוכרת מנהל/ת משק-בית או מטפל/ת;⁵⁵ הדין אינו ממסה מתנות שבנדיבות-לב⁵⁶ או מתנות בהקשר משפחתי,⁵⁷ אך ממסה עסקות חליפין (ברטר) שבהן העבירו הצדדים "מתנות" הדדיות בתמורה למתנות שקיבלו מאחרים, או מעבידים שהעניקו הטבות לעובדיהם;⁵⁸ הדין אינו ממסה מתנות או פרסי הצטיינות, אך ממסה פרסים כאלה אם הוענקו כתוצאה של הימורים או כתמורה בעבור שירות;⁵⁹ הדין אינו ממסה אגודות למסחר עצמי בגין עסקיהן עם חבריה, אך ממסה אותן על עסקיהן עם אחרים; לבסוף, הדין אינו ממסה מוסדות ציבור הפועלים לטובת הכלל, אך ממסה את פעילותם העסקית.⁶⁰

ניתן למנות סיבות רבות המצדיקות את הטיפול המיסויי הזה: החל בחוסר יכולת מנהלית למסות טובות-הנאה כאלה, המשך בקשיי הערכה,⁶¹ וכלה בהענקת תמריצי מס למגזר מסוים או לפעילות מסוימת. אך לצורך מאמר זה אנו מתמקדות דווקא במאפיין אחר העובר כקו

53 לדין מפורט בטענה זו ראו Dagan, לעיל ה"ש 8.

54 ראו יוסף מ' אדרעי "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431 (1982). אדרעי מונה שלוש הצדקות להימנעות ממיסוי הכנסה זקופה משירותים שאדם מעניק לעצמו: "מיסוי מרכיב זה בהכנסתו של הנישום יגרום קשיי הערכה בלתי מתקבלים על הדעת... אך לא רק קשיי הערכה מביאים למסקנה זו, גם עקרונות הצדק תומכים בחריגה זו מעקרונות הבמ"כ [=בסיס מס כולל], שהרי טבע הדברים הוא שככל שהכנסתו של הנישום נמוכה יותר כן אפשרותו לשכור נותני שירותים הולכת וקטנה והוא נאלץ לספקם בעצמו, ולהיפך. מכאן, שכאשר אנו פוטרם את שווי השירותים העצמיים ממס אנו מיטיבים למעשה עם בעלי ההכנסות הנמוכות! עובדה זו תואמת את גישת הצדק וההגינות במס. יתרה מזו, ניתן גם להשוות את השירותים העצמיים עם סוג צריכה אחר – פנאי. כשם שצריכת פנאי אינה נכללת בהכנסה כן גם תחליף לצריכת מוצר זה, היינו שירותים עצמיים, אינו חייב להיכלל בהכנסה". שם, בעמ' 453.

55 ראו חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 170 והוראת שעה), התשס"ט-2009, ס"ח 152 (להלן: תיקון 170 לפקודה).

56 עמ"ה (מחוזי ת"א) 223-224/57 רופא נ' פקיד השומה רחובות, רואה החשבון ח 213 (1957).

57 ע"א 254/87 סלפתי נ' פקיד השומה נצרת, פ"ד מד(1) 714 (1990).

58 ס' 2(2) לפקודה.

59 ס' 2א לפקודה.

60 ס' 2(2) לפקודה.

61 ראו אדרעי, לעיל ה"ש 54.

מקשר נוסף בין המקרים הללו – הפעולות והעסקות שאינן ממוסות דומות זו לזו באופיין הלא-עסקי, הלא-ממוסחר, הנעדר תמורה ישירה בעבור הנתינה; הן מובחנות מן המקרים האחרים, שאופיים ממוסחר, מותנה בתמורה ומונע משאיפה לקידום האינטרס העצמי הצר של הפועל. השירותים שאדם מעניק לעצמו או לבני ביתו, המתנות שהוא מעניק לחבריו או התרומות שהוא תורם לקהילה שונים באופן מהותי מהשירותים שהוא מספק לאחר תמורת תשלום. הם שונים גם מעסקות חליפין, ובוודאי שונים מפעילותו העסקית. אין ספק שהפעולות הלא-שוקיות מניבות יתרון לאדם שכלפיו הן מכוונות וגם לזה המבצע אותן. אולם הדגש בקו ניתוח זה הוא בעובדה שהיתרון הכלכלי אינו מקיף את מלוא משמעותה של הפעולה. הפעולה במסגרת הלא-שוקית שונה במהותה מן הפעולה במסגרת השוקית; היא פועלת (גם) בממדים שהתיאור השוקי צר מלהכילם. כך, למשל, אמירה כי אדם העובד בגינתו מספק לעצמו שירותי גינון אינה מבטאת בשלמותם את הממדים המכווננים את הפעולה, ביניהם הסיפוק שבעשייה עצמית, מימוש היצירתיות של האדם, הדבקות בעקרונותיו הסביבתיים או ערך העבודה העצמית בעיניו. נוסף על כך, הנתינה לאחר מחוץ למסגרת השוק מעשירה את הנותן, את המקבל ואת החברה כולה ברבדים רבים שאינם מתמצים בשורת הרווח וההפסד הכלכליים. כך, למשל, הורה אשר מסייע לילדו בהכנת שיעורי-הבית אינו "מעניק לבנו שירותי הוראה פרטית". מדובר בפעולה השמה את היחסים הבין-אישיים במרכזה – היא מתמקדת ברווחתו של האחר ובצרכיו, בקשר שבין ההורה והילד ובתפקידים החברתיים של כל אחד מהם.⁶²

הקשר בין המסל לבין הפעילות שמחוץ למסגרת השוק נראה על פניו מופרך. אנו נוטים לחשוב על המסל כעל מכשיר שמטרתו לגייס כספים למימון פעולותיה של הממשלה בצורה היעילה והצודקת ביותר. לפיכך המטרות המסורתיות של "המס הטוב" מונות את הצדק החלוקתי (equity) ואת היעילות הכלכלית. בניגוד ליעילות ולצדק החלוקתי, שהקשר שלהם לדיני המס ברור מאליו, קידום ההיבטים הלא-שוקיים של החברה שלנו – היחסים הבין-אישיים, הקהילתיים, המשפחתיים, החבריים – אינו נראה על פניו קשור לשיטת המס. אלא שמבט שני מגלה כי למס, בין אם במכוון ובין אם לאו, יש השפעה על מערכות היחסים הלא-שוקיות. יתר על כן, המס הוא אחד הכלים שביכולתם לסייע (או להפך – להפריע)

62 חשיבות שימורו וטיפוחו של האופי הלא-ממוסחר של מערכות יחסים ושל מאפייני אישיות (personhood) עומדת בבסיס הספרות הביקורתית העוסקת במגמות המסחור (commodification) בחברה המודרנית. כדי לרכוש אוטונומיה מלאה על משאביו הפרטיים והגדרתו העצמית, דרושה לאדם ספרה לא-ממוסחרת, לצד ספרת השוק הממוסחרת, שבמסגרתה נהגל מערכות יחסים ופעולות חברתיות חפות מהקשר מסחרי ומהערכה כלכלית. לעיון בביקורת של מגמת המסחור ושל הרטרופיקה המאפיינת אותה, ראו, למשל: Margaret Jane Radin, *Market Inalienability*, 100 HARV. L. REV. 1849 (1986); Margaret Jane Radin & Madhavi Sunder, *Introduction: The Subject and Object of Commodification*, in *RETHINKING COMMODIFICATION* 8 (Martha M. Ertman & Joan C. Williams eds., 2005); ELIZABETH ANDERSON, *VALUE IN ETHICS AND ECONOMICS* (1993) (המוטיווציות) והמסרים השונים של התייחסויות-הגומלין (האינטראקציות) הלא-שוקיות ראו, למשל, דן אריאלי לא רציונלי ולא במקרה 71 (גילי בריהלל סמו מתרגמת, 2008).

בטיפול הרובד הייחודי הזה. לפיכך על מדיניות מס ראויה להתייחס להשפעה זו ולקבל החלטה מושכלת לגבי כיוון ההשפעה הרצוי.

מערכת המס תופסת את הנישומים מבעד לפריזמה הצרה של הפקת הכנסה. מנקודת-מבטם של דיני המס, הנישומים הינם מכשירים להפקת הכנסה, ופעולותיהם מסווגות על-פי מידת תרומתן לייצור ההכנסה. לכן הרבה מן התכונות המרכיבות את אישיותו של אדם, החורגות מן הפונקציה היצרנית שלו, נעלמות מתמונת המס שלו. בעיני המס, אדם הוא "נישום" המייצר הכנסה בדרך כזו או אחרת. עובדת היותו איש משפחה, מקום מגוריו, השתייכותו לקהילה מסוימת, אמונתו הדתית או קשרי החברות שלו אינם בדרך-כלל חלק מדמות הנישום הנורמטיבית.⁶³

אך אין זאת אומרת שלמס אין השפעה גם על הפנים הלא-יצרניים של נתיניו;⁶⁴ נהפוך הוא – גם להתעלמותם של דיני המס מפנים אלה יש חשיבות כשלעצמה. בעצם בחירתו באילו עסקות להתמקד ומאילו להתעלם המס משקף נורמה חברתית מסוימת לגבי העסקות שמהוות חלק מן הספירה המסחרית ואשר צריכות לפיכך להיות חלק מבסיס המס.⁶⁵ אולם בחירה זו לא רק משקפת את הנורמה החברתית, אלא גם מעצבת אותה. כך, בהכירו בהכנסות מסוימות (כגון הכנסות רעיוניות) ובאיי-הכירו בהכנסות אחרות (דוגמת מתנות או הכנסות זקופות משירותים עצמיים), המס מתווה את הגבול שבין הספירה המסחרית לספירה הפרטית, מעצים את ההבחנה שבין השתיים ונותן לה לגיטימציה. בכך הוא גם מעודד את הפעילות שמחוץ למסגרת השוק, ומנציח סוגים מסוימים של התנהגויות כראויות לעידוד כזה. כך, לדוגמה, בהעניקם פטור לפעילות של מוסד ציבורי שאינה בתחום העסקי, דיני המס תוחמים את גבולות הפעילות הפילנתרופית (ומחזקים אותה).

הדבר נכון גם בצד ההוצאות: בבחירה אילו הוצאות מותרות בניכוי ואילו נחשבות "פרטיות" ועל-כן אסורות בניכוי, המס משקף נורמה חברתית מסוימת לגבי היקפה של הספירה המסחרית ולגבי ההוצאות המהוות חלק לגיטימי מבסיס המס.⁶⁶ שוב, כמו בצד ההכנסות, בחירה זו לא רק משקפת את הנורמה החברתית, אלא בריזמנית גם מעצבת אותה. כך, בהכירו בהוצאות מסוימות (כגון הוצאות על שכר עבודה של מזכיר/ה או על ציוד משרדי) ובאיי-הכירו בהכנסות אחרות (דוגמת הוצאות הטיפול בילדים או עלויות נסיעה לעבודה), המס משרטט את דמותו הפרודוקטיבית (המסחרית) של הנישום ומבחין אותה מזהותו הפרטית.⁶⁷ ושוב, המס גם מעודד סוגים מסוימים של התנהגויות, כגון טיפול עצמי בילדים או מגורים סמוך למקום העבודה.

הואיל והמס מבחין בין פעילות הנעשית למטרות רווח לבין פעילות הנמצאת בספירה ה"פרטית", ה"לא-עסקית", יש בעצם הקביעה כי פעילות מסוימת חייבת במס משום קביעה

63 לשיקולים אלה בהבניית דמות הנישום הנורמטיבית ראו בהרחבה צילי דגן "הוצאה מוכרת" עיוני משפט לא 257 (2009).

64 Edward J. McCaffrey, *Tax's Empire*, 85 GEO. L.J. 71 (1996).

65 להבחנה בין העסקי לבין הפרטי כמשקפת תפיסות תרבותיות מסוימות, ולתפיסה שלפיה הדין משקף את האופן שבו מנסחיו תופסים את העולם, ראו אסף לחובסקי "קטיגוריות של מין ומעמד בדיני מס הכנסה" עיוני משפט כד 205, 238 (2000).

66 ראו שם; דגן, לעיל ה"ש 63.

67 דגן, לעיל ה"ש 63.

כי הפעילות נעשתה למטרות רווח. זאת ועוד, המס מחייב אותנו לכמת בכסף את שווי הפריטים הכפופים לו, גם אם אלה לא נקנו בכסף (שאם לא כן לא נוכל לגבות בגינם את המס הראוי). כך, למשל, אם המיר פלוני שירות בשירות או בטובין אחרים, יהיה עליו לכמת את שווי השירות בכסף על-מנת לשלם עליו מס. כתוצאה מכך, פריטים המהווים חלק מבסיס המס נושאים תג מחיר. בעצם הכימות בכסף יש יסוד ממסחר, אשר נוטה להפחית מערכם של המשאב או השירות הכפופים למס.⁶⁸ אומנם, לעיתים – בפרט כאשר מדובר בסחורות ובשירותים הנסחרים בשוק החופשי – אין להצמדת תג המחיר משמעות מיוחדת. אך כאשר מדובר בשירותים המוענקים מתוך אהבה או ידידות, או כפרי של מערכת יחסים שאינה שוקית, יש בעצם הצמדתו של תג המחיר משום פחות בערכה של העסקה. כך, סעד שילד מעניק להורה שונה במהותו מטיפול מסור של עובד סיעודי, אירוה אצל חברים אינו שקול לאירוח במלון או במסעדה, וכבוד ויקר הניתנים לחבר לעבודה אינם ניתנים כלל להערכה בכסף.⁶⁹

אך לא רק הצורך להעריך את ההכנסה הכלכלית הגלומה במשאב מסוים או במערכת יחסים מסוימת, ולא רק הקביעה כי עסקה מסוימת או מערכת יחסים מסוימת מתקיימת לשם תמורה, גורמים לפחות בערכם. בעצם ההתערבות השלטונית, בתחושה שלמדינה יש חלק במשאב מסוים או בטובין מסוימים, יש כדי לפגוע באופיים. את מעורבותה של המדינה בשוק, ביחסי העבודה ובמסחר אנו תופסים כמחיר הבלתי־נמנע של היותנו חלק מחברה המאפשרת את קיומם של אותם יחסי עבודה, חיי מסחר ושוק חופשי, אולם יש תחומים שלמים של חיינו שעצם מעורבותה של המדינה בהם פוגעת במהותם. חֶשְׁבוֹ, למשל, על מרכיב הזמן הפנוי או על קשרי הידידות או האהבה שלנו. לעצם הפיכתם ל"מוסד" במערכת היחסים שבין האזרח לבין המדינה יש משמעות מפחתת ומשטחת הפוגעת במהותם של המרכיבים הללו ובמשמעותם.⁷⁰

למסחור של מערכות יחסים אנושיות – קרי, להכפפתן לנורמות השוקיות – יש יתרונות חשובים. הוא מהווה טכניקה יעילה מאוד אשר מסייעת בגילוי ההערפות האנושיות ותורמת בכך להשאת התועלת שאנשים מפיקים ממשאבים וממערכות יחסים בין־אישיות. המרתן של מערכות יחסים למונחים מוניטריים גם מייעלת את גביית המס ואת אכיפתו, ועשויה אף לשפר את התוצאות החלוקתיות של שיטת המס. אך התרגום למונחים של כסף, או אפילו למונחים שוקיים גרידא, גם מגביל את סולמות ההערכה האנושיים ומצמצם אותם ל"רק כסף". אנשים, כפי שהסבירה אליזבת אנדרסון, שונים זה מזה לא רק בערך הכמותי שהם מייחסים לדברים, אלא גם בדרך שבה הם מעריכים אותם,⁷¹ ולעושר זה של סולמות ההערכה יש כשלעצמו ערך משמעותי בקיום האנושי.

מכיוון שלמסחור יש צדדים חיוביים וצדדים שליליים כאחד, האתגר של מתכנן המס המודע להשפעה חשובה זו של דיני המיסים הוא להשיא את הטוב שבמס ולצמצם עד למינימום את הרע שבו. לסוגיה זו יש מקום לא־מבוטל בדיני מיסים. העיסוק בדרך הראויה

88 Dagan, לעיל ה"ש 8.

69 ש.ם.

70 ש.ם.

71 ANDERSON, לעיל ה"ש 62, בעמ' 118.

למיסוי הקיבוץ הוא הזדמנות טובה לבחון את תשתיתה הנורמטיבית ואת גבולותיה של ההבחנה בדיני המס בין פעילות השוק לבין הפעילות שמחוץ למסגרת השוק.

3. התיאוריה של מיסוי הקיבוץ – בין אידיאולוגיה של שיתוף לבין שיתוף של אינטרסים כלכליים

הקיבוץ המסורתי ניצב במקום ייחודי על הטווח שבין מנגנונים שוקיים לבין מנגנונים שאינם חלק מהשוק. הקיבוץ הציע בעיני רבים חלופה למשטר השוק – כזו שמחזקת את הפנים הלא־מוסחרים של היחסים הבין־אישיים. שני רכיבים מרכזיים באידיאולוגיה הקיבוצית מהווים אנטיזה לאידיאולוגיית השוק. ראשית, האידיאולוגיה הקיבוצית שללה מהחבר את הזכות לקניין פרטי, תוך קביעת הגוף הקיבוצי המאוגד כבעלים של מכלול הרכוש. חבר הקיבוץ אמור להעביר לקיבוץ את כל רכושו ואת כל הכנסותיו מכל מקור שהוא. שנית, כנובע מתפיסה ערכית של אחריות הדדית ושל שוויון ערך עבודתו של כל אדם, דפוס החלוקה בקיבוץ שלל את הקשר בין מידת התרומה לקופה המשותפת לבין היקף השירותים והטובין שחבר הקיבוץ זכאי להם. אלה חולקו בין חברי הקיבוץ בהתאם לצורכיהם, והכל כפי שמקובל ובמסגרת יכולותיו הכלכליות של הקיבוץ. מכאן שהשירותים שחבר הקיבוץ מעניק לקהילה אינם – כמעט בהגדרה – תמורה בעבור השירותים שהוא מקבל ממנה.

אך הקיבוץ לא היה זר לחיי השוק, ולא היווה מעולם התארגנות אידיאולוגית חברתית גרידא. מראשיתו היווה הקיבוץ גם את המסגרת הכלכלית הבלעדית (או הכמעט־בלעדית) להספקת צורכי החברים בו.⁷² ההתארגנות הקיבוצית לא הייתה מעולם קבוצה מקרית של פרטים אלטרואיסטים המעתירים מטובם זה על זה. מדובר בהתארגנות כלכלית במהותה, שבמסגרתה הקבוצה מחויבת לדאוג לרווחתם של הפרטים המסוימים החברים בה, ואילו הפרטים הללו מחויבים לתרום לכלל כמיטב יכולתם. המחויבויות האמורות הן הדריות, הגם שהן אינן כרוכות בהתחשבות פרטנית בין חברי הקיבוץ, ואינן קשורות זו לזו מבחינת היקפן.⁷³

לנוכח תמונה מורכבת זו לא היה אפשר לתרגם את הרעיון הקיבוצי ולסווגו כמות שהוא אל תוך הקטגוריות המקובלות בדיני המס. אילו היה הקיבוץ המסורתי גוף מסחרי טהור, היה אפשר לתאר את ההתארגנות הקיבוצית כגוף שקונה שירותים מן הפרטים – חבריו – ומשווקם הן לחברים והן ללקוחות פוטנציאליים חיצוניים. תיאור כזה היה מוביל לקיומן של שתי רמות מיסוי: האחת ברמת הקיבוץ (שיש לו הכנסות ממכירת שירותים אך גם

72 יש לזכור, כמובן, כי בחיי היומיום בקיבוץ התגלו לא אחת פערים בין האידיאולוגיה לבין הפרקטיקה. גם בקיבוץ השוויוני היו חברים שתוגמלו יותר מאחרים – לרוב בתגמולים חברתיים, אך גם בחומריים. נוסף על כך, לא כל חברי הקיבוץ האמינו באותה דבקות באידיאולוגיה הקיבוצית. יש אנשים שנהיו חברים בקיבוץ מטעמים משפחתיים (כגון נישואים לבן/בת קיבוץ), מטעמי נוחות או בשל העדר חלופה מבטיחה מחוץ לקיבוץ. בעבורם, מי פחות ומי יותר, התלווה לחברות בקיבוץ סממן מכשירני (אינסטרומנטלי).

73 על תפיסת תקנון הקיבוץ כחווה ראו ע"א 4245/00 חן נ' קיבוץ תל קציר אגודה שיתופית, פ"ד נז(6) 10, 22-23 (2003).

הוצאות על רכישתם) והאחרת ברמת היחיד (שיש לו הכנסות ממכירת שירותים והוצאות (מן הסתם לא-מוכרות) בגין רכישתם).

אך כאמור, הקיבוץ המסורתי אינו "רוכש" שירותים מחבריו, במשמעות האמיתית של המילה, ואף אינו "מוכר" אותם בתמורה. ההנִיעה (המוטיווציה) העיקרית ביחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו אינה השאת הרווח, כי אם איכות החיים הקולקטיבית. איכות חיים זו כוללת לא רק את ההיבטים החומריים של החיים, כי אם גם את עצם חיי השיתוף כטוב בפני עצמו; את האידיאולוגיה הקיבוצית המשמשת, בין היתר, אנטיזוהו למנגנוני השוק הקיימים; ואת האפקט החינוכי והציבורי שיש לעצם קיומם של חיי שיתוף כאלה.

לפיכך גם את היחסים שבין חברי הקיבוץ לבין עצמם – ולא רק את היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו – לא יהיה נכון לתאר כעסקות של "תן וקח" שבהן הקיבוץ משמש מסלקה בלבד. בקיבוץ המסורתי ההתחשבות לא הייתה פרטנית, ובוודאי לא נוהלה על-פי שווי השוק של התרומה. לכן קשה לתפוס את היחסים הללו כ"עסקות חליפין" בין החברים או בינם לבין הקיבוץ, אלא יש לתארם כמערך ייחודי של יחסי שיתוף. תיאור זה סותר את התפיסה העומדת בבסיס מערכת המס שלנו, שכן אין מדובר ב"עסקה", כי אם במערכת יחסים שונה מיסודה.

עם זאת, העובדה שמערכת היחסים בקיבוץ אינה מערכת מורכבת של עסקות חליפין בין החברים לבין עצמם ובינם לבין הקיבוץ אין משמעה שהחברים בקיבוץ אינם מפיקים (גם) הכנסה במונחה המקובל מעצם פעילותם בו. כאמור, הקיבוץ מהווה בעבור החברים לא רק מסגרת חברתית ואידיאולוגית, אלא גם מקור מחיה. הקיבוץ מספק לחברים רמת חיים חומרית מסוימת. רמת חיים זו היא שצריכה להיות קנה-מידה להשוואת יכולת התרומה של חברי הקיבוץ למימון מוסדות המדינה. העובדה שהחברים בחרו להשיג את רמת החיים הזו באופן קולקטיבי, תוך מגורים בקיבוץ, אינה אומרת שהם אינם צריכים לתרום את חלקם – כמו כל האחרים – למימון השירותים הציבוריים, שהרי הם חלק מן החברה הישראלית. לפיכך יש למסות את ההכנסות מהקיבוץ,⁷⁴ גם אם אלה לא עברו דרך המסנת של "מקור הכנסה" שהוליד "תמורה בעבור נכס או שירות". ברי שכימות ההכנסה הזו, בהעדר מנגנוני שוק, עשוי להיות בעייתי, שהרי אין זה פשוט לחשב את שווי הנאתם החומרית של חברי הקיבוץ מן הקיבוץ. אך כרגיל, קשיי הערכה אינם סיבה להימנע ממיסוי ההכנסה.

ובכל-זאת, גם למערכת היחסים הלא-שוקית יש משמעות, ואף היא צריכה לבוא לידי ביטוי במסגרת דיני המס. לעצם העובדה שהקיבוץ מעניק את הטובין והשירותים לחבריו והחברים מעניקים את השירותים לקיבוץ ללא תמורה ספציפית, ובעיקר ללא התחשבות על-פי שווי השוק של הפעולה, יש משמעות וערך מיוחדים בעבור חברי הקיבוץ. פקודת המס הישראלית מכירה כאמור במערכות יחסים כאלה שאינן שוקיות, ותומכת בהן על-ידי כך שהיא אינה מכפיפה אותן כלל לרשת המס, וזאת מתוך הכרה בערכן החברתי. ניתן בהחלט לראות את מערכת היחסים השיתופית הקיבוצית כאחת מן ההתנהגויות או מערכות היחסים הלא-שוקיות שמערכת המס הישראלית תומכת בהן. כמו המשפחה, וכמו מוסדות ציבוריים, למשל, גם המסגרת הקיבוצית והאידיאולוגיה המנחה אותה מקדמות (ויוצרות)

74 הכוונה היא ל"הכנסה" כהגדרתה בנוסחת הייג-סימונס, קרי, צריכה ותוספת לעושר.

טובין מסוימים מאוד – היכולת של יחידים לבחור להתנהל במסגרת משותפת גם ללא תמריצים כלכליים צרים.⁷⁵

העולה מן האמור הוא שעל מערכת המס למצוא את האיזון הנכון בין מיסוי התועלת הכלכלית הנצמחת לקיבוצים ולחבריהם לבין כיבוד המסגרת הלא-שוקית הייחודית שהתארגנות הקיבוצית יוצרת. במילים אחרות, אין הצדקה לא לחייב את חברי הקיבוץ בתרומת חלקם היחסי למימון המגזר הציבורי באמצעות תשלומי מס, אולם בהיבט זה ראוי שהמס יתעלם מהרעיון הקיבוצי ויצייר לצורך כך את חברי הקיבוץ כמי שרק התמורה השוקית מנחה אותם. אכן, הקיבוץ המסורתי זכה בטיפול מיוחד במסגרת חקיקת המס הישראלית. מיסוי הקיבוץ המסורתי – שאותו נתאר להלן בפרק ג – משקף לטעמנו פשרה מעניינת בין המודל השוקי המאפיין את דיני המס באופן כללי לבין האידיאולוגיה הקיבוצית השונה. פשרה זו כבר אינה הולמת במדויק את הקיבוץ המתחדש. עם זאת, וכפי שיידון בהרחבה בפרק ד להלן, הגם שהקיבוץ המתחדש זו על-פני קשת האפשרויות שבין שוק לבין שיתופיות והתקרבות לכיוון השוק, מדובר עדיין רק במינון שונה של אותם מרכיבים. על-כן אין מקום להתעלמות גורפת מקיומם של רכיבים לא-שוקיים (או שוקיים פחות) גם בקיבוץ המתחדש. במקום זאת יש לגבש מנגנון מיסוי חדש שיתאים למיסויו של מינון חדש זה.

ג. מיסוי הקיבוץ המסורתי

כאמור, הרעיונות הקיבוציים של שוויון ועזרה הדדית, והניתוק בין היכולת לספק שירותים לבין הצורך בשירותים כאלה, פועלים על-פי ערכים השונים בעליל מערכי השוק החופשי. מערכת המס הישראלית הכירה בערכים אלה, והתחשבה בהם במיסוי הקיבוץ המסורתי. הסדר מיוחד זה משקף את ההכרה של המדינה באוטונומיה של הקיבוץ בקביעת אורחות חייו ובעיצוב מערכות היחסים שבינו לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם.

מיסוי הקיבוץ המסורתי הוסדר בסעיפים 54-58 לפקודת מס הכנסה בשני שלבים.⁷⁶ בשלב הראשון "מחושבת ההכנסה החייבת של הקיבוץ כישות עצמאית ככל חבר בני-אדם אחר".⁷⁷ כמו כל חבר בני-אדם אחר, "הכנסה זו כוללת את הכנסות המשק מן הענפים השונים הקיימים בקיבוץ, לרבות הכנסות חברים העובדים מחוץ למשק",⁷⁸ אך בניגוד לחבר בני-אדם

75 ראו להלן את דיוננו במבוא לתת-פרק ד2.

76 "הקיבוץ" שהוראות הפקודה מתייחסות אליו הוא זה שזכה מאוחר יותר – לנוכח השינויים שחלו בתנועה הקיבוצית – בכינוי "הקיבוץ המסורתי", ובלשונו של חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 1.1.6 – "קיבוץ השומר על עקרונות היסוד אשר היו נהוגים בקיבוצים לאורך עשרות השנים שמאז היווסדם".

77 שם, ס' 2.

78 שם. הכנסת החוץ שומרת בעיקרון על מקורה ועל אופייה. כך, לדוגמה, הכנסת חוץ של חבר ממשכורת תיחשב כהכנסת הקיבוץ שמקורה מעבודה לפי ס' 2(2) לפקודה. על מעמדן של הכנסות שהחבר מפיץ מחוץ לקיבוץ ומעביר לקיבוץ ראו בהרחבה חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 2.1.

אחר, הכנסת הקיבוץ כוללת גם את "שוויה של אספקת המחיה שסיפק הקיבוץ לחברים, לאחר שזו נדרשה כהוצאה ברוח רווח והפסד.⁷⁹ בשלב השני "ההכנסה החייבת של הקיבוץ מחולקת באופן רעיוני בין חברי הקיבוץ ועל כל חלק כזה 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.⁸⁰ מן ההסדר המיסויי הזה משתמעים כמה מאפיינים ייחודיים, שנדון בהם במפורט להלן.

1. הקיבוץ המסורתי – מוסד מיסויי ייחודי

פקודת מס הכנסה מתייחסת אל הקיבוץ כאל גוף ייחודי שבמסגרתו היחסים בין החברים לבין הקיבוץ אינם ממוסים כעסקות שוק. הקיבוץ הוא תאגיד (אגודה שיתופית), הפועל באופן קולקטיבי, וככזה הוא מפיק הכנסות. עם זאת, הקיבוץ מהווה גם מכשיר המספק את צריכתם הפרטית של החברים, ואת היכולת הכלכלית החומרית הזו שהופקה מן הקיבוץ יש למסות. היחסים בין החברים לבין הקיבוץ אינם כפופים למס. החברים אינם נחשבים עובדים של הקיבוץ, וגם לא כמי שמפיקים ממנו רווח – בניגוד, למשל, לבעלי מניות בחברה או לשותפים בשותפות. שיטת המס של הקיבוץ המסורתי התייחסה לקיבוץ ואל חבריו כאל יחידה כלכלית אחת. "עסקות" שנערכו בין היחיד לבין הקיבוץ לא מוסו ככאלה. כך, למשל, חבר שעבד באחד מענפי המשק – חדר-אוכל, לדוגמה – וקיבל מהמשק את צורכי מחייתו לא נחשב כמי שמפיק הכנסה תמורת עבודתו, אף שבהקשר אחר היה אפשר בהחלט לבחון עסקה כזו כשירות תמורת טובת-הנאה. מנקודת-המבט של האידיאולוגיה הקיבוצית, ההיגיון של אי-מיסוי "עסקה" זו פשוט ומשכנע: חבר הקיבוץ אינו מספק את שירותיו על-מנת לקבל תמורה ישירה בעבורם, ואינו מקבל את צרכיו בתמורה לעבודתו. האידיאולוגיה הקיבוצית מנתקת בין השניים. החבר יקבל את צרכיו גם אם לא יתרום תרומה משמעותית מבחינה כלכלית וגם אם צרכיו מרובים, כל עוד הוא חבר הקיבוץ ותורם לכלל ככל יכולתו. עם זאת, הואיל והקיבוץ אינו מהווה רק התאגדות אידיאולוגית, אלא מספק גם את צורכיהם של החברים, אין מקום לפטור צריכה זו כליל. אכן, הכנסתו של הקיבוץ (לרבות הסכומים שהוקצו לצריכתם של החברים) חויבה במס ברמת הקיבוץ.⁸¹ החברים עצמם,

79 חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 2.

80 שם.

81 הקיבוצים נהגו להפחית ברוח הרווח וההפסד שלהם גם הוצאות שהוצאו בעבור מחיית החברים, כגון עלויות החשמל לצריכה פרטית, האוכל והתקציב החדושי של החברים. ההיגיון מאחורי ניכוי הוצאות אלה היה דווקא שונה מהתפיסה הקיבוצית. כדברי השופט ביין בעניין קיבוץ בית זרע, "הוצאות המחיה (חשבון החזקת אדם) מנוכות מהכנסות הקיבוץ ומתוספות לאחר מכן להכנסה החייבת הכוללת כהכנסות חברים. ההצדקה לניכוי ההוצאות לצריכה מהכנסות הקיבוץ, כמו גם להוספתן להכנסה החייבת כהכנסת החברים, מצויה בתפיסת הוצאות אלה כהוצאות המשמשות לייצור הכנסתו של הקיבוץ, כעין 'שכר עבודה' המשולם על-ידי הקיבוץ לחבריו ומאפשר לנכותו מהכנסת הקיבוץ ולהוסיפו להכנסת החברים." ת"א (מחוזי חי') 10136/96 קיבוץ בית זרע נ' ההסתדרות הכללית של העובדים בארץ ישראל,

לעומת זאת, אינם חייבים במס כלל בגין הכנסות הקיבוץ או בגין שווי מחייתם שהושגה באמצעות הקיבוץ. כך, אף שהקיבוץ מהווה תאגיד, הוא אינו ממוסה באופן דו-שלבי כמו חברה. הקיבוץ וחבריו ממוסים ברמה אחת בלבד. אך בניגוד לתאגידים "שקופים" אחרים, כגון שותפות, המיסוי נעשה כולו דווקא ברמת התאגיד, ולא ברמת היחיד. זאת, ככל הנראה, הן כביטוי למהותו הייחודית של הקיבוץ ולטיבה של מערכת היחסים החברתית-הכלכלית שבין הקיבוץ לחבריו ובין לבין עצמם והן מטעמים של פשטות אדמיניסטרטיבית. עם זאת, במקרה זה מיוחסות לתאגיד תכונות המס של כלל היחידים המרכיבים אותו. כך, בניגוד לחברות, למשל, הקיבוץ זכאי ליהנות מנקודות הזיכוי ומשיעורי המס הפרוגרסיביים של היחידים – החברים.

2. התעלמות מן השירותים שהחברים מעניקים במסגרת הקיבוץ

חברי הקיבוץ המסורתי מספקים (דרך המסלקה הקיבוצית) שירותים רבים לחברי הקיבוץ האחרים מבלי שהם מקבלים תמורה ישירה בעבור השירותים הללו. היה אפשר לפרש את השירותים שחברי הקיבוץ מספקים זה לזה דרך הקיבוץ כמערכת מורכבת של עסקות חליפין שבה נוצרת לחברים (או לקיבוץ בשמם) הכנסה כשווי השירות שהם מספקים לכלל. אולם פקודת מס הכנסה שלנו בחרה אחרת. השירותים המוענקים על-ידי חברי הקיבוץ בתוך המשק אינם ממוסים כלל – לא ברמת החברים המספקים את השירות, לא ברמת החברים הצורכים את השירות ואף לא ברמת הקיבוץ.⁸²

אומנם, הקיבוץ ממוסה בגין "אספקת המחיה" של החברים. הביטוי "אספקת מחיה" – והתוספת בגינו להכנסות הקיבוץ – מתאר את כלל ההוצאות שהקיבוץ מוציא בגין שירותים שהוא מספק לחבריו, דוגמת מזון, ביגוד, תקציב שוטף, חשמל, מים וכיוצא בהם. אלא ששווי "אספקת המחיה" שסיפק הקיבוץ לחברים, אשר כפוף לחיוב מס זה, אינו כולל את שווי הצריכה של חברי הקיבוץ שמקורה בשירותים פנימיים שהעניקו חברי הקיבוץ האחרים.⁸³

פ"מ התשס"ב(2) 385, 433 (2002). אך כאמור, החברים אינם עובדים ואף אינם מעניקים לקיבוץ שירותים. אכן, הוראות המס לא אפשרו לקיבוץ להפחית את הכנסתו החייבת בשווי הצריכה הפרטית של חבריו, כי אם חייבו את הקיבוץ להוסיף את שווי "אספקת המחיה" להכנסה החייבת.

82 לצורך ניתוח זה אין צורך להכריע אם מדובר בעסקות רעיוניות של החבר מול הקיבוץ או במערכת סבוכה של עסקות חליפין בין החברים לבין עצמם שבה הקיבוץ משמש רק מסלקה. הסיבה לכך היא שבין שהשירות מוענק לקיבוץ ובין שהוא מוענק לחברי הקיבוץ, מי שאמור להיחשב (במערכת שוקית) כמי שהפיק הכנסה הוא החבר נותן השירות. אולם הפקודה אינה רואה את החבר כמי שהפיק הכנסה כזו. זאת ועוד, בניגוד להכנסות אחרות שהפיק החבר (כגון הכנסה מעבודה מחוץ למשק, הממוסה ברמת הקיבוץ), הפקודה גם אינה ממסה את הקיבוץ (במקום את החבר) בגין השירותים שהעניק החבר בתוך המשק.

83 רפאל ואפרתי גורסים כי "שלטונות המס מנסים להשוות את דינו של חבר המשק לנישום אחר: כשם שאצל האחרון אין הוצאותיו הפרטיות מותרות בניכוי כן גם אצל חבר המשק. לכן מוסיפים להכנסת הקיבוץ 'הוצאות פרטיות', לאמור אותן הוצאות אשר אינן קשורות בייצור ההכנסה, הגם שאין להן ביטוי עצמאי בחשבונותיו של הקיבוץ". אמנון רפאל ודוד אפרתי דיני מס הכנסה כרך שני 368 (1986). וכך הם מסבירים זאת: "על מנת לחשב את 'שכר העבודה'

השירותים הללו, הגם שהם מהווים חלק מן הצריכה של חברי הקיבוץ, אינם באים לידי ביטוי בחישוב אספקת המחיה, ולפיכך אינם ממוסים. כך, למשל, חברי הקיבוץ עצמם מעניקים שירותי חינוך לגיל הרך, כביסה, בישול, גינון, תחזוקה וכיוצא בהם. הצריכה שהיא פרי השירותים הללו אינה ממוסה.

לטעמנו, העובדה שבקיבוץ המסורתי הספקת השירותים הפנימיים הזו אינה ממוסה כעסקות שוק תואמת את התפיסה הכללית בדיני המס שלפיה אין למסות פעולות ומערכות יחסים שאינן שוקיות.⁸⁴ כידוע, פקודת מס הכנסה אינה ממסה ברגיל את שווי השירותים שסיפק נישום לעצמו או שסופקו לו על-ידי בני משפחתו. לעומת זאת, שווי השירותים שאדם רוכש בעסקות שוק (דוגמת ארוחה במסעדה או שירותים שונים שהוא משלם בעבורם, כגון שירותי כביסה, ניקיון או טיפול בילדים) מהווה חלק מבסיס המס.⁸⁵ השירותים שחברי הקיבוץ מספקים לחבריהם מהווים מקרה-ביניים על הטווח שבין הכנסה זקופה לבין עסקת שוק. מחד גיסא, מדובר בשירותים המהווים חלק מן הצריכה הפרטית; מאידך גיסא, החבר אינו משלם בעבור שירותים אלה – לא במישרין ואף לא בעקיפין – שכן מתן השירות אינו מותנה בתמורה או בשירות כלשהו מצידו של החבר, וזאת בהתאם לעיקרון הקיבוצי של "מכל אחד כפי יכולתו, לכל אחד לפי צרכיו". אילו מיסתה פקודת מס הכנסה את החברים כמי שהעניקו שירות בתמורה, היא הייתה מגדירה מחדש את הפעולות ואת מערכות היחסים כדבר שהן אינן – כנתינה בתמורה. הבחירה לא למסות את השירותים ההדדיים הללו נותנת תוקף ותומכת בתפיסת היחסים בין חברי הקיבוץ כיחסי שאינם יחסי שוק, ובהבנייתם כנתינה הדדית שכולה מחוץ למערכת השוק.

של חבריו, נערך בקיבוץ חשבון 'החזקת אדם', כלומר, חשבון שבו נרשמות כל ההוצאות של הקיבוץ בגין החזקת חבריו. בחשבון זה נרשמות, למשל, הוצאות שהוציא הקיבוץ לקניית מזון וביגוד, ולסיפוק צרכיהם החברתיים של החברים. חשבון זה נערך, איפוא, על בסיס הצריכה ולא על בסיס שווי הייצור של החברים. הואיל והקיבוץ רואה את כל החברים כאילו תרמו במידה שווה לייצור הכנסתו, הוא מנכה, מהכנסותיו לצרכיו הוא, את הסכום שהוצא להחזקת חבריו, כאילו היה שכר עבודה ששולם לחברים. יש קיבוצים השואפים לבטא את חשבון הרווח וההפסד בכל ענף וענף בנפרד ולכן מחלקים באורח יחסי את ימי העבודה בקיבוץ בין הענפים היצרניים ומייחסים לכל ענף יצרני את 'שכר העבודה' המתאים. יוצא איפוא, שבחישוב 'שכר העבודה' נלקחת בחשבון צריכת כלל החברים ללא קשר לתרומתם הישירה לייצור. כך למשל, 'הכנסת העבודה' הזו כוללת גם את צריכת עובדי השירותים כגון עובדי המכבסות, בתי הספר, בתי הילדים וחדר האוכל. אין להתפלא איפוא, שחשבון הרווח וההפסד של קיבוץ רחוק מלשקף את ההכנסה החייבת והוא דורש תיאומים רבים. הגה כי כן, כאשר המשק צורך מעט אך מייצר הרבה מעוות החשבון, משום שגדלה הכנסה לעומת הכנסה שהיתה מתקבלת אילו לא חושבה בצורה המיוחדת הנקוטה בידי הקיבוצים." שם, בעמ' 366.

84 בדיוננו בחרנו לתחום את הדיון באופן שונה מן המקובל בספרות העוסקת בהטבות מס (tax expenditures), הואיל ושאלת מיסויו של הקיבוץ עוסקת בדרך הראויה לעיצוב קו הבסיס שממנו "נספור" את הטבות המס. לגישתנו, החלקים הלא-שוקיים, ומיסוי הקיבוץ בכלל זה, מהווים חלק מעיצוב קו הבסיס, ולא הטבות החורגות ממנו.

85 הדרך המקובלת למסותם היא לסווגם כהוצאות פרטיות האסורות בניכוי מסכומי ההכנסה שהנישום מקבל.

3. ייחוס שוויוני של הכנסות הקיבוץ בין חבריו

כאמור, אף שהקיבוץ המסורתי הוא תאגיד, הוא ממוסה באופן שונה מן התאגידים האחרים – החברה והשותפות. בניגוד למיסי הדו-שלבי המוטל על החברה ובניגוד למודל השקיפות של השותפות, המתעלם (לפחות לגבי המיסי השוטף) מהאישיות המשפטית המאוגדת, הקיבוץ ממוסה כסך כל יחידיו: הקיבוץ ממוסה אם כן ברמת התאגיד, אך מתוך הנחה מובלעת שלפיה אין הוא אלא נציג החברים לצורכי מס. לפיכך שיעור המס שהקיבוץ משלם אינו מס חברות, כי אם שיעור המס הקולקטיבי (לרבות המיסי הפרוגרסיבי ונקודות הזיכוי) של יחידיו.

הנחת העבודה שעל-פיה תכונות המס של היחידים מיוחסות לקיבוץ – לצורכי מס – היא שחלקיהם של היחידים בהכנסות הקיבוץ הינם שווים.⁸⁶ אומנם, הכנסות הקיבוץ אינן מחולקות בפועל לחברים, אך אין מדובר בפיקציה גרידא. הנחת העבודה הזו תואמת את האידיאולוגיה הקיבוצית השוויונית ומכבדת אותה. חברי הקיבוץ המסורתי, על-פי האידיאולוגיה הקיבוצית, הם חברים שווי-זכויות. כך, בניגוד לתאגידים אחרים, הרווחים אינם מיוחסים לפרטים על-פי "חלקיהם" בשותפות או על-פי מידת ההון או המאמץ שהשקיעו או על-פי הרווחים שקיבלו בפועל מן התאגיד, כי אם על-פי חזקת שוויון חלוטה.

4. ייחוס נקודות זיכוי ופטורים בין חברי הקיבוץ

בחישוב הכנסת החברים הקולקטיבית הקיבוץ נהנה גם מנקודות הזיכוי של החברים בהתאם למצבו האישי של כל חבר על-פי הזכאות הקבועה בפקודת מס הכנסה. לאחר שההכנסה החייבת של הקיבוץ מחולקת (לצורכי חישוב בלבד) באופן שווה בין חבריו, מחושבים הזיכויים האישיים של כל יחיד או תא משפחתי כנגד המס המגיע מחלקם בהכנסת הקיבוץ.⁸⁷ הזיכויים האישיים של חברי הקיבוץ, ובכלל זה הזיכויים בגין ילדים (שאותם יש לחשב על-דרך החישוב המאוחד)⁸⁸ והזיכויים המגיעים לחיילים משוחררים, עומדים לרשות הקיבוץ ולרשותו בלבד.⁸⁹ חברים המדרווחים עצמאית על הכנסת חוץ מנועים מלהתחשב בזיכויים אלה כנגד המס החל על הכנסת החוץ.⁹⁰ אם נקודות הזיכוי של חבר קיבוץ לא נוצלו עד תום כנגד המס החל על חלקו בהכנסה המיוחסת לו, אין הקיבוץ רשאי "להעביר" את

86 "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." **חוזר מס הכנסה**, לעיל ה"ש 5, ס' 2.3.1.

87 שם, ס' 2.3. בעניין נקודות הזיכוי האישיות שיוחסו לחברי הקיבוץ ראו אבנר לוחי "מיסוי הכנסות הקיבוץ וחבריו" **הרבעון הישראלי למיסים** כט(113) 40, 64, ה"ש 74 (2001).

88 **חוזר מס הכנסה**, לעיל ה"ש 5, ס' 2.3.6. לדיון בהבחנה בין החישוב המאוחד לבין החישוב הנפרד במקרה של מיסוי בני-זוג ראו רפעת עזאם "מיסוי בני זוג בדין הישראלי: הגיעה השעה לאמץ מודל הפרדה" **עלי משפט** ה 179 (2006).

89 ס' 57-58 לפקודה.

90 **חוזר מס הכנסה**, לעיל ה"ש 5, ס' 2.3.3.

עודפי הזיכויים הלא־מנוצלים לשימוש כנגד מס המחושב מחלקו של חבר אחר.⁹¹ זיכויים שאי־אפשר לייחסם באופן אישי לחבר מסוים, כגון זיכויים בגין הנצחה או אזורי עדיפות לאומית, מיוחסים לקיבוץ, ולמעשה מתחלקים בין כלל חבריו.⁹² כאשר להכנסות פטורות ממס, בחישוב ההכנסה החייבת של הקיבוץ מובאים בחשבון פטורים אשר מגיעים לקיבוץ כתאגיד ואינם ניתנים לייחוס באופן אישי, כגון פטורים בגין הכנסות שונות מפעולות מימון.⁹³ וכן פטורים שחברי הקיבוץ זכאים להם באופן אישי. לדוגמה, פטור ממס לחבר קיבוץ עיוור או לחבר קיבוץ עם 100% נכות יחושב על הכנסה בגובה חלקו היחסי בהכנסת הקיבוץ, ולא יעלה על תקרת הפטור הקבועה בפקודת מס הכנסה.⁹⁴

ד. מיסוי הקיבוץ המתחדש – ערכי הקיבוץ, השוק והמדינה

כאמור, בשנים האחרונות חלו שינויים משמעותיים באורחות החיים של קיבוצים רבים וביחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם. להלן נתייחס במפורט לשניים מן השינויים המשמעותיים הללו, ולטיפול המיסוי בהם:⁹⁵ האחד, הפעלתו של מנגנון התגמול החדש, הקושר בין מידת התרומה הכלכלית של החבר לקופת הקיבוץ לבין התמורה המועברת מהקיבוץ אל החבר ("שכר דיפרנציאלי"); והאחר, גביית "מס הקהילה", שעל־פיו חברי הקיבוץ המשתכרים שכר גבוה יחסית מחויבים להפריש משכרם סכומים המשמשים, בעיקר, למימון שירותי הקהילה ולמימון מחויבותו של הקיבוץ לערבות ההדדית. בסעיפים שלהלן נסקור בהרחבה את מנגנון המיסוי הדיפרנציאלי ואת מס הקהילה, נציג את הדין הרצוי בעניינו, ונפרט את עמדת הרשויות בעניינם ואת המקומות המחייבים שינוי לדעתנו.

1. מאפייני הקיבוץ המתחדש

(א) שכר דיפרנציאלי כביטוי למערכת יחסים שוקית

במקורה, כאמור, היוותה שיטת המיסוי של הקיבוץ המסורתי דוגמה מובהקת להבחנה הנוהגת בדיני המס בין מנגנונים "שוקיים" לבין מערכות יחסים אנושיות שאינן במסגרת השוק. כאמור לעיל, המס מוטל על הראשונים, אך מושך את ידיו – בין אם באופן מודע ובין אם לאו – מהאחרונים.⁹⁶ הואיל ובכל הקשור למערכת היחסים הפנימית שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם נפלה ההתארגנות הקיבוצית המסורתית בעיקר תחת ההנחה ה"לא־שוקית", היה טעם רב בטיפול המיסוי המובחן שבו זכתה.

91 ש"ס' 2.3.5.

92 לעניין נקודות הזיכוי שיוחסו באופן כללי לקיבוץ ראו לושי, לעיל ה"ש 87, בעמ' 65, ה"ש 75.

93 לעניין חישוב הפטורים המגיעים לקיבוץ כתאגיד ראו ש"ס, בעמ' 63, ה"ש 64.

94 ש"ס, וכן חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 2.11.

95 צעדים דרמטיים נוספים, שאליהם לא נתייחס במאמר זה, הם רישום יחידות הדיוור על שם החברים ושיוך נכסים יצרניים של הקיבוץ לחבריו.

96 ראו לעיל תת־פרק ב2.

על פניו, המעבר לשכר דיפרנציאלי משנה באופן מהותי את יחסי החברים בינם לבין עצמם, וכפועל יוצא מכך צריך להשפיע גם על אופן מיסוי. בעוד שבקיבוץ המסורתי היו השירותים שהעניקו החברים זה לזה ולקהילה בכללותה שירותים לא-מוסחרים – כאלה שהוענקו במסגרת מערך היחסים החברי, שנבע מהאידיאולוגיה החוץ-שוקית של קהילה ומיחסי השיתוף – דומה כי המעבר לשכר דיפרנציאלי שינה באופן מהותי את מערכת היחסים בתוך הקיבוץ. בגרסתה הקיצונית – שבה צריכת השירותים הפנימיים בקיבוץ על-ידי החברים ומידת תרומתם של החברים לאותם שירותים מתומחרות על-פי ה"ביקוש" וה"היצע" של השוק החופשי – שיטת התגמול הדיפרנציאלי מהווה שיטה הפועלת על-פי עקרונות השוק החופשי. גרסה קיצונית זו אינה עוד אותה מערכת יחסים הנובעת מהאידיאולוגיה השיתופית, כי אם מערכת יחסים המבוססת על יחסי "תן וקח", שבהם התרומה ההדדית נמדדת על-פי ערכה בשוק. אכן, כאשר מדובר בחברים המקבלים תקציב תמורת השירות שהם מעניקים לקיבוץ או לחברים אחרים, ובגובה שווי השוק של שירות כזה, אין סיבה לא למסותם ככל עורכי עסקה אחרת בשוק.

אולם לא כל דיפרנציאליות בשכר מעידה בהכרח כי מערכת היחסים בין החברים בקיבוץ היא ממוסחרת ומתומחרת על-פי ערכי השוק. דיפרנציאליות בתקציב יכולה לנבוע לא רק מתוך רצון להכפיף את החברה הקיבוצית לנורמות השוקיות, כי אם גם מתוך שאיפה לשמר את האידיאל הקיבוצי של "מכל אחד כפי יכולתו, לכל אחד לפי צרכיו", תוך התאמתו לעולם משתנה. הבחירה בין שוק לבין לא-שוק אינה בחירה בינרית בין אפשרויות חלופיות, כי אם טווח שנקודות הקיצון שלו הם השוק החופשי, מחד גיסא, והשיתופיות המלאה, מאידך גיסא. גם חברה שאינה שוקית אינה מחייבת שוויון מוחלט וטכני בהקצאת המשאבים. ניתן לחשוב על הבדלים בתקציב הנובעים מרצון לתמרץ את החברים לעשות כפי יכולתם למען הקהילה הקיבוצית, גם מבלי שהחברים יהיו זכאים לפירות עמלם באופן מלא. כך, למשל, ניתן לחשוב על תגמול שונה למי שמבצע את תפקידו בצורה "אכפתית" יותר או למי שמשקיע מאמץ גבוה יותר, גם אם השוק לא היה מתגמל מאמצים או תכונות כאלה. הקיבוץ גם יכול לתגמל בצורה גבוהה יותר מי שהשוק החופשי אינו מתגמל. כך גם לגבי מי ששכרו השוקי נמוך – מורה, לשם הדוגמה – המשקיע זמן ומאמץ רב בדומה לזמנו של עובד הייטק ששכרו השוקי גבוה. הבדלים נוספים יכולים לנבוע מוותק שונה או כמובן (וכפי שהיה מקובל גם בקיבוץ המסורתי) מצרכים שונים. לטעמנו, כל עוד אין מדובר ב"תמורה בעבור שירות" – קרי כל עוד אין מדובר בתשלום בעבור השירות שהחבר מעניק למשק, המתומחר על-פי הביקוש וההיצע השוקי – וכל עוד אין מדובר בתגמול שבו לבטא את האטרקטיביות של החבר בעיני המשק מבחינה כלכלית, אלא בתשלום שנועד לבטא את צרכיו הגבוהים יותר או לחלופין לעודד אותו לתרום לכלכלת הקבוצה או לחוסנה (למשל, על-ידי מתן משקל לזמן או למאמץ שהוא משקיע בעבודה או למידת האתגר בעבודה), יש היגיון במתן אפשרות לגמישות מסוימת בדיפרנציאליות מבלי שאופיו הלא-שוקי של הקיבוץ ייפגע.

הבעיה שהמחוקק ניצב בפניה היא כיצד להבחין בין הסוגים השונים של הדיפרנציאליות, ובאילו תנאים דיפרנציאליות מסוימת עשויה עדיין ליפול תחת ה"לא-שוקי" ולפיכך לא לחייב את מיסויו השונה של הקיבוץ וחבריו.

(ב) מס הקהילה

כאמור לעיל, אחד המאפיינים המרכזיים של הקיבוץ המתחדש הוא מס הקהילה – אותו תשלום שחברי קיבוץ המפיקים הכנסות גבוהות יחסית מחוץ לקיבוץ נדרשים להעביר לקופת הקיבוץ.

ההסדרים בקיבוצים השונים מגוונים, והכינויים הניתנים לרכיבי המיסוי הפנימי משתנים גם הם מקיבוץ לקיבוץ. יש קיבוצים שבהם תשלום זה הינו אחיד לכל חברים, בעוד בקיבוצים אחרים תשלומי החברים בגין רכיב הערבות ההדדית במיסוי הפנימי הינו פרוגרסיבי, בהתאם למדרגות של שכר החברים. גם הנושאים הממומנים על-ידי מס הקהילה שונים מקיבוץ לקיבוץ.⁹⁷ עם זאת, ניתן לזהות שני רכיבים מרכזיים במיסוי הפנימי הנהוג בקיבוצים המתחדשים. רכיב אחד הוא תשלום בגין שירותי קהילה, כגון שירותים מוניציפליים שונים, גינון, תאורה, תשתיות וכדומה. בחלק מהקיבוצים הרכיב הקהילתי כולל גם שירותים נוספים שאי-אפשר לשייכם להיבט המוניציפלי שבפעולת הקיבוץ (למשל, מימון פעולות התרבות של הקיבוץ). הרכיב השני במיסוי הפנימי, הנהוג בקיבוצים מתחדשים, הוא השתתפות החבר במימון מחויבותו של הקיבוץ לערבות ההדדית. זהו רכיב חלוקתי שמבצע בפועל תשלומי העברה בין חברי הקיבוץ על-פי רמת השתכרותם. מס הקהילה – או לפחות אותם חלקים ממנו שאינם תמורה בגין שירותים שהינם מוניציפליים בעיקרם – הוא ביטוי חומרי משמעותי לערבות ההדדית, שנותרה עדיין גם בקיבוץ המתחדש. ערבות הדדית זו היא שמשמרת את ייחודיותו של הקיבוץ המתחדש, ומבחינה בינו לבין קהילות התיישבות אחרות. הערבות ההדדית – כמו השיתופיות בקיבוץ המסורתי – מבוססת על עקרונות שאינם שוקיים. הבסיס לערבות ההדדית אינו מנגנון של "תן וקח" (להבריל, למשל, ממנגנון ביטוחי), אלא רעיון של מחויבות הדדית של החברים, מכוח היותם חברים בקהילה, לשימור המסגרת הקהילתית ולאחריות כלפי חברי הקהילה בהיותם כאלה.

לכן, לטעמנו, יש להבחין בין הרכיבים במס הקהילה התורמים לשימור הרוח הייחודית של הקיבוץ (ובראשם מימון הערבות ההדדית וחי הקהילה) לבין הרכיבים המממנים שירותים מוניציפליים או צריכה קולקטיבית: הראשונים מחייבים בעינינו טיפול מיסוי ייחודי; האחרונים אינם שונים בעינינו מתשלומים של נישומים אחרים הרוכשים שירותי פנאי באופן קולקטיבי.

97 מבחינה טכנית, ברוב הקיבוצים המתחדשים שבהם הונהג מס קהילה נהוג להבחין בין עובדי חוץ (המקבלים את משכורתם ממעביד מחוץ לקיבוץ) לבין עובדי הקיבוץ. משכורתם של עובדי החוץ משולמת ישירות לחשבונם הפרטי. הקיבוץ מנהל "דף תקציב לכל חבר", הכולל – נוסף על חיובי החבר בגין מים, חשמל, קניות במכולת וכיוצא בהם – גם חיוב בגין מס קהילה (בין שהוא אחיד ובין שהוא דיפרנציאלי). בסוף החודש החבר מקבל חשבון, וצריך לשלם לקיבוץ. ה"שכר" לחברי הקיבוץ העובדים בקיבוץ נרשם בדף התקציב של החבר, וממנו מנכים את מס הקהילה, או שהקיבוץ מעביר את הסכום לחשבון הבנק הפרטי של החבר בניכוי מס קהילה וכל יתר התשלומים של החבר לקיבוץ.

2. מיסוי הקיבוץ המתחדש – עמדת הרשויות והדין הרצוי

השינויים שחלו במנגנון התגמול בקיבוץ המתחדש (השכר הדיפרנציאלי ומס הקהילה) משמעותיים לצורכי מיסוי משתי בחינות מרכזיות: ראשית, חזקת השוויון בהכנסות שהנחתה את דרך המיסוי של הקיבוץ המסורתי אינה תקפה עוד. מנגנון המיסוי של הקיבוץ המתחדש חייב אם כן למצוא חלופה לחזקה זו ולקבוע כיצד ממסים את הקיבוץ ואת חברי הקיבוץ במציאות של שכר דיפרנציאלי כזה. שנית, וחשוב מכך, המעבר מהקיבוץ המסורתי לקיבוץ המתחדש מתאפיין בשינוי משמעותי באופי, בערכים ובמטרות הלא-שוקיות שאפיינו בעבר את מערכת היחסים בין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם. דין המס שיחול על הקיבוץ המתחדש נדרש להתייחס לשוני זה.

הקו המנחה אותנו – ואשר אמור לטעמנו להנחות גם את הדין שראוי כי יחול על הקיבוץ המתחדש – מתבסס על ההכרה כי הקיבוץ המתחדש הפסיק להיות קיבוץ מסורתי ונעשה שוקי יותר באופיו, אך יש בו עדיין, ברוב המקרים, רכיבים משמעותיים המבחינים בינו לבין ההתאגדויות השוקיות המקובלות.⁹⁸ בקיבוץ – גם בקיבוץ המתחדש – מתקיימת מערכת יחסים דואלית בין הקיבוץ לבין חבריו כמו גם בין החברים לבין עצמם. מערכת היחסים בקיבוץ המתחדש נעשתה שוקית הרבה יותר באופייה – מצב שבא לידי ביטוי בעובדה שהשכר הדיפרנציאלי בקיבוץ משקף במידה רבה את השווי השוקי של תרומת החבר לכלכלת הקיבוץ (להבדיל מן האידיאל המסורתי של "לכל אחד לפי צרכיו"). מאידך גיסא, בחלק גדול מן הקיבוצים המתחדשים נותרה על כנה – במקביל למערכת היחסים השוקית – גם מערכת יחסים לא-שוקית המשקפת את מחויבותה האידיאולוגית של הקהילה הקיבוצית לדאוג לצורכיהם של החברים ולשמר מסגרת משמעותית של חיי קהילה משותפים. יתר על כן, המשך קיומה של מערכת מסוימת של ערכות הדרית הוא תנאי מחייב להכללת הקיבוץ כקיבוץ מתחדש על-ידי רשם האגודות השיתופיות.⁹⁹ דואליות זו מחייבת מחשבה מחודשת על הדרך שבה נמסה את הקיבוץ המתחדש באופן שייתן ביטוי לייחודיותן של מערכות היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם. בכך יעסוק חלק זה של המאמר.

בבסיס הדין הרצוי, לטעמנו, יעמדו כמה עקרונות. העיקרון הראשון הוא הבחנה בין הספירה השוקית לספירה הלא-שוקית. כפי שהסברנו בהרחבה לעיל, דיני המס מבחינים בין הספירה השוקית לבין הספירה הלא-שוקית. בהתאם לכך, גם הדין הראוי בנושא הקיבוץ המתחדש צריך להבחין בין הפעילות השוקית של הקיבוץ לבין המרכיבים הלא-שוקיים שנתרו בו. על הדין למסות את הראשונים ולהותיר את האחרונים מחוץ למסגרת המס. אי-מיסוין של מערכות היחסים הלא-שוקיות לא רק משקף את המצב הקיים בדין הישראלי לגבי מערכות יחסים לא-שוקיות אחרות, אלא גם ניתן להצדקה לנוכח המימד הממסחר (הקומודיפיקטיבי) של המס. במילים אחרות, כפי שהסברנו לעיל, המס כשלעצמו עשוי למסחר מערכות יחסים, ולפיכך, על-מנת לשמר את הספירה הלא-שוקית ככזו, מן הראוי לא למסותה.

עיקרון שני שצריך לעמוד בבסיס ההסדר המיסוי של הקיבוץ המתחדש הוא אוטונומיה קהילתית מוגבלת. על-פי תפיסתנו, קהילות נחוצות למצער לצורך הגשמת יכולת הבחירה

98 ראו את דיוננו להלן בחלק 2(ה).

99 ראו תקנות הערכות ההדרית.

של הפרט.¹⁰⁰ הקיבוץ הוא קהילה שבה הפרט בוחר לחיות ולממש את שאיפותיו ואת תפיסת הטוב שלו, לרבות סוגי מערכות היחסים החברתיות שבהן הוא נוטל חלק (מבלי לפגוע ביכולתו להיות גם חלק ממערכות יחסים אישיות וקהילתיות מקבילות). כפי שנסביר להלן, על־מנת לאפשר את הבחירה החופשית בקהילות כאלה, נדרשים הסדרי מס ייחודיים. לפיכך בהמשך הדברים נאמץ לצורכי הדיון את התפיסה של הקהילה כמגשימה את יכולת הבחירה של הפרט, נתאר את הסדרי המיסוי הייחודיים התומכים בה, ונצביע על אותם מקומות שבהם תוכל המדינה להעניק טיפול מיטיב אם תאמץ את התפיסה הקהילתנית, הרואה בקהילה טוב חברתי בפני עצמו.

עיקרון שלישי, הנובע מתפיסת הקהילתנות המוגבלת שהצגנו לעיל, מדגיש את הגבולות שיש להציב למסגרת הקהילתית אפילו באותם מקרים שבהם הפרט בחר להיות חלק מן הקהילה. כנגד העצמתן של קהילות עומדים, כתמיד, גם היחידים בתוך אותן קהילות וגם החברה בכללותה. המחוקק יש תפקיד משמעותי בפיקוח על גבולותיה של האוטונומיה הקהילתית. מחד גיסא, העצמתן של קהילות עלולה פעמים רבות לפגוע בזכויות ובאינטרסים של היחידים בתוכן. כך גם בקיבוץ, כמוכך. במעבר לקיבוץ המתחדש יש איום משמעותי על זכויותיהם של החברים (במיוחד הוותיקים והחלשים). המחוקק אמור לפקח על שמירת זכויותיהם של חברים אלה. ככל שאינטרס הדאגה לחלשים בקבוצה עומד לנגד עיניו, על הדין הראוי לתמוך במהלכים וולונטריים הדואגים לחברי הקיבוץ החלשים יותר. מאידך גיסא, על המחוקק (ובפרט על דיני המס) להגן על הסכמה החלוקתית הכללית במדינה. הדין בכלל, ודיני המס בפרט, אמונים על שמירת השוויון בין אזרחי המדינה. הדין הראוי בנושא הקיבוץ המתחדש ישאף לא לפגוע בשוויון כללי זה. שתי המטרות הללו נמצאות, כמוכך, במתח. הדין הראוי בנושא הקיבוץ המתחדש ינסה לאזן ביניהן.

מרעיון האוטונומיה הקהילתית המוגבלת נובע גם העיקרון הרביעי, שלפיו לקהילה צריך שיהיה חופש להשתנות על-פי רצון חבריה. על החוק באופן כללי, ועל דיני המס בתוכו, להעניק ליחידים ולקהילות אוטונומיה רחבה ככל האפשר בניהול ענייניהם, ולאפשר לקהילות לערוך שינויים מסוימים באורחות חייהן, מבלי ששינויים אלה יגררו בהכרח שינויים מפליגים בהסדר המשפטי והמיסוי החל על הקהילה. ברור, עם זאת, כי שינויים אלה צריכים לעמוד במגבלותיו של העיקרון השלישי שהצבנו, שלפיו הם לא יפגעו ביחידים חברי הקהילה מזה או בחברה בכללותה מזה.

ואחרון, בעיצוב ההסדר המיסוי של הקיבוץ המתחדש, על רשויות המדינה להיות מודעות לכוח האקספרסיבי של הכללים וההגדרות שייקבעו. בפרט, בשל ייחודיותו של

100 לקהילות ולמערכות היחסים שהן מכנות או מאפשרות את קיומן יכולות להיות הצדקות שונות. אפשר לבסס הצדקות לאוטונומיה הקהילתית על תפיסה קהילתנית, שלפיה הקהילה ככזו מקדמת ערכים ראויים, או על תפיסה שלפיה קיומן של קהילות נחוץ על-מנת להגשים את זכותו של הפרט לעצב את חייו כרצונו. אף שניתן בהחלט להצדיק תמיכה של המדינה בקהילות בכלל או בקהילות מסוימות בפרט על-מנת לקדם את הטוב הקהילתי, לצרכינו, בהקשר של הקיבוץ, די שנאמץ את התפיסה (המינימלית יותר בהקשר זה) שלפיה קהילות נחוצות לצורך הגשמת יכולת הבחירה של הפרט.

הקיבוץ המתחדש, על הדין הראוי לתת ביטוי להיווצרותו של מוסד חדש כזה, ולא לנסות לאלץ אותו להתאים את עצמו לתבניות קיימות.

לאור העקרונות הללו נסקור בסעיפים להלן את השינויים העיקריים בקיבוץ המתחדש המחייבים התייחסות מחודשת של הדין, נפרט את עמדת הרשויות בעניינם¹⁰¹ ונציג את עמדתנו בדבר ההסדר הראוי.

(א) שכר דיפרנציאלי כמבחין בין קיבוץ מסורתי לבין קיבוץ מתחדש

יישום ההבחנה בין דיפרנציאליות שוקית (המהווה שינוי מהותי מעקרונות הקיבוץ המסורתי) לבין כזו שמשמרת עדיין את רוח השוויון והשיתוף מצריך התייחסות חקיקתית לשתי שאלות. השאלה הראשונה היא איזו רמה של פערים הופכת קיבוץ מסורתי למתחדש (ושאלת-משנה מתבקשת היא אם יש לבחון את הדיפרנציאליות ככלל מהותי המצריך בדיקה פרטנית של כל קיבוץ וקיבוץ, ולימוד ההגיוניות) והמשמעות הספציפית שכל קיבוץ מייחס לשונות בתגמול, או שמא ניתן להסתפק בכללים טכניים-מספריים שיתנו אינדיקציה גסה אך בלתי-מופרכת ויעילה מבחינה מנהלית לגבי השאלה האמורה).¹⁰² השאלה השנייה היא אילו רכיבים של התשלומים וההטבות המוענקים לחברי הקיבוץ צריכים להיכלל בחישוב הפערים בין החברים השונים.

רשויות המס הקדישו מאמץ ניכר לחידוד אמת-המידה ההופכת "קיבוץ" ל"קיבוץ חדש" (השאלה הראשונה לעיל). כך, חוזר מס הכנסה שם את הדגש בעצם הסטת מסלול התגמול "מהכיוון השוויוני למסלול של אי שוויון בשיטת תגמול החברים".¹⁰³ ועדת ישראלי הדגישה את הרכיב שנראה בעינינו מדויק יותר, כאשר מיקדה את השוני העיקרי בין הקיבוץ המסורתי לקיבוץ המתחדש כ"הופעת רכיב חדש, אשר מהווה למעשה תרגום שווי התרומה של החבר למשק".¹⁰⁴

101 חוזר מס הכנסה אינו קובע כללים מפורטים לגבי מיסוי הקיבוץ המתחדש, ומשאיר קביעה כזו לעתיד. ראו חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 1.3.2. דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, מלמד על כיווני החשיבה של רשויות מס הכנסה באשר לכללי מיסוי עתידיים אלה. דוח הוועדה מציינ מדוע אי-אפשר להחיל את שיטת המיסוי הקיימת על הקיבוץ המתחדש. בהתאם, הרוח כולל המלצות באשר למיסוי החברים ולמיסוי הקיבוץ – הן בפן המהותי (כללי הטלת המס וחישובו) והן בפן הפרוצדורלי (הגשת דוחות, תיאומי מס וכיוצא בהם). אימוץ המלצות אלה יחייב תיקוני חקיקה.

102 בניגוד לכללים, סטנדרטים הם נורמות פתוחות אשר מקבל ההכרעה נדרש למלאן בתוכן על-פי נסיבותיו של המקרה המובא לפניו, ועל-פי עקרונות ומדיניות כלליים, תוך קבלת הכרעות ערכיות. על ההבחנה בין כללים לבין סטנדרטים ראו מנחם מאוטנר "כללים וסטנדרטים בחקיקה האזרחית החדשה – לשאלת תורת המשפט של החקיקה" משפטים יז (1987); Duncan Kennedy, *Form and Substance in Private Law Adjudication*, 98 HARV. L. REV. 1685, 1687–1688 (1976); Louis Kaplow, *Rules versus Standards: An Economic Analysis*, 42 DUKE L.J. 557 (1992).

103 חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 1.1.3. ראו גם דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 41.

104 דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 71: "גם בקיבוץ המסורתי כיום ניתן למצוא 'מנגנון תגמול דיפרנציאלי' לחברים, הבא לידי ביטוי בתקציב שונה לו זכאים חברים, אשר מבוסס

חוזר מס הכנסה אימץ מבחן כמותי קונקרטי אף יותר,¹⁰⁵ בקובעו כי "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".¹⁰⁶ כלל ובו מבחן טכני-מספרי של 25% מהווה כמובן קביעה שרירותית.¹⁰⁷ אולם קביעת מבחן טכני כזה עשויה בהחלט להיות פתרון אפשרי שיחסוך את הבעייתיות המעשית הכרוכה בבחינת ההנעיות לתגמול השונה. פתרון טכני כזה גם עשוי לתת לקיבוץ גמישות (ואף לתמרץ אותו) לא ללכת לכיוון של פתרונות שוקיים מוחלטים. כלומר, יש בו משום מתן אפשרות לקיבוץ "לתמחר" את תרומת החברים לאו דווקא על-פי הנורמות השוקיות המקובלות מחוץ לקיבוץ, אלא על-פי הנורמות המקובלות בקיבוץ.

הגמישות המסוימת בשכרם של החברים השונים בקיבוץ, המתאפשרת על-ידי הפער של עד 25%, מלמדת על התפיסה – הנכונה, לדעתנו, כאמור – שלפיה היחס בין השוקי לבין הלא-שוקי נמדד על-פני רצף, ואין מדובר בדיכוטומיה חדה. בגמישות הזו בגישתן של רשויות המס ניתן למצוא גם הכרה בזכותה של קהילה לערוך שינויים מסוימים באורחות חייה – במיוחד כאשר היא מתמודדת עם משבר חברתי וכלכלי המאיים על עצם קיומה – מבלי ששינויים אלה יגררו בהכרח שינויים מפליגים בהסדר המשפטי והמיסוי החל על הקהילה. עם זאת, כמובן, לסוג השינוי ולהיקפו יש משמעות. קביעת טווח שינוי שאינו נושא תוצאות מיסויית עולה בקנה אחד עם גישה נורמטיבית זו. היא מאפשרת שינוי,

על מרכיבים אישיים ואחידים. כך למשל מרכיב הותק בתקציב המשולם לחברים הותקים, מרכיב התוספת בעד ילדים המוענק לחברים אשר להם מספר גדול יותר של ילדים ועוד. בדרך כלל מטרת רכיבים תקציביים אלה הינה השגת שוויון אופקי בין החברים. השוני העיקרי כאמור בין הקיבוץ המסורתי לקיבוץ החדש ניכר בהופעת רכיב חדש, אשר מהווה למעשה תרגום שווי התרומה של החבר למשק. קיבוצים חדשים מזמינים את שירותיהם של מומחים חיצוניים, לרוב כלכלנים, אשר יתמחרו את שווי התפקידים השונים שמבצעים החברים במשק.

105 גם ועדת ישראלי סברה כי הגדרת "קיבוץ חדש" צריכה לכלול גם "קריטריון כמותי", אך לא קבעה אמת-מידה חד-משמעית כזו. **דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 74.**

106 **חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 1.2.5.** החוזר מותיר מידה מסוימת של גמישות ביישום הכלל החדש, בקובעו כי "מקרים בהם קיימת חריגה קלה מעבר לפער של 25% יש להפנות לנציבות מס הכנסה לשם הכרעה בשאלת מעמדו של הקיבוץ לצורכי מס". שם. עוד התיר החוזר "חריגים" תקציביים למספר מצומצם של חברים (עד 3%): "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%". שם, ס' 1.2.7.

107 הגם שמדוח הוועדה עולה כי זה הכלל ששימש בפועל את רשויות מס הכנסה בעת חיבור הדוח (**דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 73**), וכי בפועל "טווח השיעורים בהם נדרשה עד כה נציבות מס הכנסה לקבל החלטה נע בין 20% ל-30% (שם, בעמ' 75). הדוח מציין כי זהו גם הגבול המשמש את רשם האגודות השיתופיות. עמדה זו השתנתה משהותקנה הגדרת "הקיבוץ המתחדש" בתיקון לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות).

מחד גיסא, אך עומדת על משמר האינטרסים הציבוריים כאשר השינוי חד ומחייב שינוי בהתייחסות המשפטית, מאידך גיסא.

משהגענו למסקנה כי הדרך המוצעת על-ידי רשויות המס לבחינת הדיפרנציאליות היא דרך ראויה, נותרה השאלה אילו רכיבים של התשלומים וההטבות המוענקים לחברי הקיבוץ צריכים להיכלל בחישוב הפערים בין החברים השונים. מטרתה של מדידת הדיפרנציאליות, כאמור, היא לבדוק אם התגמול השונה לחברים נגזר בעיקרו מפערי הערכה שוקיים לגבי שווי עבודתם או שמא מדובר בתגמול שונה מכוח רכיבים שאינם משקפים את מחיר השוק בהכרח (כגון צורך, הִנְיָעָה, השקעה או עבודה מאתגרת).

לדעתנו, לצורך מדידה של שיעור הדיפרנציאליות יש להתייחס רק להטבות הכלכליות (בכסף ובעיץ) שעמדו לרשות החבר לשיקול-דעתו המוחלט, ולהביא בחשבון את צרכיו המיוחדים של החבר הספציפי. לכן יש לנכות מהכנסתו של החבר – לצורך מדידת הדיפרנציאליות – את התשלומים שהוא משלם לקיבוץ כ"מס קהילה"¹⁰⁸. מאידך גיסא, יש להתחשב בתשלומי העברה מכוח מס הקהילה אצל מקבליהם. כמו-כן יש מקום להתייחסות מיוחדת לחברי קיבוץ עם צרכים מיוחדים (אנשים עם מוגבלות, חברים המטופלים בילדים צעירים או בהורים קשישים וכולי).

ועדת ישראלית דנה בסוגיה זו בהרחבה.¹⁰⁹ על-פי המלצות הוועדה, לצורך בדיקת מידת הדיפרנציאליות שלהם יחושבו תקציבי החברים ("שווי המחיה המתואם" שלהם) באופן הבא:

1. סכום הנטו של משכורת חוץ של החבר שהושארה בידיו XXX +
 2. תקציב כספי שקיבל החבר בפועל XXX +
 3. שווי שירותים וטובות הנאה שניתנים לייחוס לחבר XXX +
 4. הוספת החלק היחסי של החבר ב'הוצאות המחיה המשותפות' של כלל החברים – סכום זה יחושב בדרך של חלוקת כלל הוצאות המחיה המשותפות במספר החברים XXX -
 5. גריעת תשלום בפועל של 'מס פנימי' באגודה, המשולם ע"י החבר למטרת החזקת המבוגרים בקיבוץ או לכיסוי חובות הקיבוץ XXX -
 6. גריעת רכיבי תקציב הניתנים על בסיס אישי ואחיד לכל קבוצת אוכלוסיה במשק (כגון רכיב אחיד שניתן בגין נכות, ילדים, וכיוב') XXX
- 'שווי המחיה המתואם' XXX

108 בשאלת ניכוייה של הוצאה זו לצורך חישוב הכנסתו החייבת במס נדון להלן.

109 בהקשר זה דוח ועדת ישראלי (לעיל ה"ש 4) מפורט הרבה יותר מחזור מס הכנסה (לעיל ה"ש 5).

שווי המחיה המתואם ישמש לשם חישוב 'אחוז הפער' שבין שווי המחיה המתואם הגבוה לשווי המחיה המתואם הנמוך במשק, ולא לשם חישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ החדש.¹¹⁰

המלצות הוועדה תואמות אם כן את עמדתנו שלפיה יש להתייחס רק להטבות הכלכליות העומדות בפועל לשימוש הפרטי של חבר הקיבוץ, מעבר לצרכיו הייחודיים.¹¹¹ תוצאת הדיון במידת הדיפרנציאליות תכריע אם הקיבוץ הנבחן הוא קיבוץ מסורתי (שאפקט המסחור בו אינו משמעותי) או קיבוץ מתחדש (אשר חצה את גבול המסחור, ועל-כן יש למסות את התייחסויות-הגומלין (האינטראקציות) השוקיות שמתקיימות בין חבריו). יודגש: גם בקיבוץ מתחדש יש עדיין מקום, לטעמנו, להתייחס בצורה ייחודית להיבטים הלא-שוקיים שנתרו בו, ככל שאלה מבטאים את המימד הקהילתי שבקיבוץ.

(ב) מיסוי השכר הדיפרנציאלי

עם המעבר שחל בקיבוצים רבים למסחור של חלקים ניכרים ממערכת היחסים שבינם לבין החברים ובין החברים לבין עצמם, אין עוד מקום להתעלם מן העסקות שבין החברים לבין הקיבוץ. עם זאת, כפי שהסברנו לעיל, גם בקיבוץ המתחדש אין לדעתנו מקום להתעלם לחלוטין מאופיו הייחודי של הקיבוץ, ויש לטפל לפיכך באופן ייחודי ביסודות הלא-שוקיים שנתרו (גם) בקיבוץ המתחדש. יש להפריד, אם כן, בין העסקות הממוסחרות המתקיימות בקיבוץ – אותן עסקות בין הקיבוץ לבין חבריו המנוהלות על-פי עקרונות (ותמחור) השוק – לבין החלקים הלא-שוקיים שנתרו בו. את הראשונים יש להכפיף במלואם לרשת המס, ואילו לאחרונים יש להעניק, גם בקיבוץ המתחדש, טיפול ייחודי, כפי שעושה שיטת המס הישראלית במקרים רבים של מערכות יחסים לא-שוקיות, כמפורט לעיל.

● **מיסוי הכנסות החברים:** ההכנסות שחברי הקיבוץ מקבלים תמורת שירותיהם לחברים האחרים ולקיבוץ, וכמובן תמורת עבודתם מחוץ לקיבוץ, ראוי שיהיו חייבות במס. סיווג ההכנסה, לעומת זאת, אינו פשוט. ועדת ישראל עמדה על כך בהרחבה, וקבעה

110 דוח ועדת ישראל, לעיל ה"ש 4, בעמ' 75.

111 מעניין שהוועדה המליצה לגרוע "רכיבי תקציב הניתנים על בסיס אישי ואחיד לכל קבוצת אוכלוסיה במשק (כגון רכיב אחד שניתן בגין נכות, ילדים, וכיוב')". תפיסה זו של הוועדה היא ייחודית ומרתקת. היא מאתגרת את "קו הבסיס" המקובל בדיני מיסים, בכך שהיא מתחשבת בתכונות מסוימות של חבר הקיבוץ (כגון גיל, נכות או מצב משפחתי) ומוציאה את ההתייחסות הדיפרנציאלית אליהן ממסגרת תחולתם של דיני המס. אומנם, דיני המס הנוהגים מתחשבים במשתנים "סוציאליים" כאלה ברמה מסוימת (למשל, פטור ממס לנכים, נקודות זיכוי בגין ילדים ופטור ממס להכנסה מקצבה), אך עושים זאת באמצעות הטבת מס, ואינם רואים בהם חלק מהתפיסה ה"נורמטיבית" של דיני המס. להבחנה בין התפיסה הנורמטיבית של דיני המס לבין הטבות מס, ולביקורת על הבחנה זו, ראו צילי דגן "ההשלכות החלוקתיות הנסתריות בדיני מיסים" **צדק חלוקתי בישראל** 261 (מנחם מאוטנר עורך, 2000) וכן: Douglas A. Kahn & Jeffery Sean Lehman, *Tax Expenditure Budgets: A Critical View*, TAX NOTES 1661 (1992); STANLEY S. SURREY & PAUL R. MCDANIEL, TAX EXPENDITURES (1985).

כי התקציב האישי שחבר העובד בקיבוץ מקבל, וכן כל טובת־הנאה שניתן לייחסה לו באופן אישי, ייחשבו הכנסת עבודה לעניין פקודת מס הכנסה.¹¹² מכאן שעל־פי עמדת הוועדה, לפחות לעניין המיסוי, יש לראות את חברי הקיבוץ כעובדים שכירים, ואת הקיבוץ – כמעביד.¹¹³ חריג לעניין זה הוא חבר קיבוץ שאינו עובד, שאז מקור הכנסתו יהיה גמלאות, בהתאם לסעיף 2(5) לפקודה, והכנסה זו לא תיחשב הכנסה מיגיעה אישית.¹¹⁴

הסיווג כהכנסת עבודה נוח ועשוי להיות שימושי מבחינת יכולת האכיפה וההתנהלות הכוללת של הקיבוץ אל מול רשויות המס.¹¹⁵ אולם סיווגם של חברי הקיבוץ הנותנים שירות במסגרת המשק כעובדים הוא בעייתי מבחינת המסר שסיווג כזה מעביר. המושגים "עובד", "מעביד" ו"שכר עבודה" שאובים מן ההקשר החברתי של מערך יחסים שוקי, שבו השליטה במשאבים כמו־גם חלוקת הסמכויות והזכויות הינן לא־שוויוניות ומדרגיות (הייררכיות) מעיקרן. הקיבוץ – גם המתחדש – מהווה מסגרת חברתית כוללת, שבה נשמר עדיין, גם אם בשיעורים משתנים, השיתוף הקנייני בנכסים רבים, ומתקיים משטר של קבלת החלטות באורח דמוקרטי, שבו משקל קולו של כל חבר שווה לזה של חברו. ההשוואה למערך היחסים בעולם העבודה שמחוץ לקיבוץ חוטאת למשמעות התרבותית שיש לייחס ליחסים הפנים־קיבוציים. ככל שיש למשפט כוח מכונן, יש בהשוואה זו משום התערבות בהליכי כינון המשמעות של מערך היחסים החדש המתרקם בקיבוץ המתחדש, וראוי שחברי הקיבוץ הם שיהיו השחקנים המשמעותיים בו.

גם ההבחנה בין החברים העובדים במשק לבין החברים הזכאים לתקציב מכוח הערכות ההדרית (אף שהם אינם מספקים שירותים במסגרת הקיבוץ) כמקבלי "קצבה ממעביד" היא בעייתית. סיווג זה נוגד את מעמדם של מקבלי התקציב כפי שהיה בתקופה שבה היו חברי הקיבוץ המסורתי, קרי, כחברים שוויו־זכויות שיש להם חלק בקיבוץ, ולא כמי שמספקים שירותים למעביד העושה שימוש בכוחם היצרני לצורך עשיית רווח.

זאת ועוד, לסיווגם של חברי הקיבוץ כעובדים עשויה להיות לא רק השפעה אקספרסיבית, אלא גם השפעה מעשית מבחינת סוגי ההטבות שיהיה כדאי לקיבוץ להעניק לחבריו השונים. כך, למשל, תהיה עדיפות להטבות לעובד הנהנות מטיפול מיסוי מועדף

112 רוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 77-78.

113 אין זה מפתיע, אם כן, שחבר העובד כשכיר מחוץ לקיבוץ יחויב בגין הכנסתו זו כמס באופן אישי. אם חבר זה ממשיך לקבל מהקיבוץ תקציבים נוספים, יצורפו סכומים אלה (מגולמים) להכנסתו לצורך חישוב המס שיושת עליו. שם, בעמ' 79-80.

114 שם, בעמ' 79. סיווג התשלומים לחברים עובדים כתשלומי שכר על עבודה יכללו את כל ההשלכות המשתמעות מכך. לדוגמה, הקיבוץ יהא חייב לנכות מס במקור משכר החברים ולהעבירו לקופת המדינה, והוא יהיה זכאי להפריש בגינם הפרשות סוציאליות ולנכותם כמוכן כהוצאה (ראו על כך להלן בסקירה על מיסוי הכנסות הקיבוץ). שם, בעמ' 78. לאחר גיל הפרישה ייחשבו הקצבה או התקציב שחבר הקיבוץ מקבל כהכנסת קצבה, אשר זכאית – ככל הכנסת קצבה – לפטור לפי ס' 9א או 9ב לפקודה. כך ייעשה גם בנוגע לחבר קיבוץ שפרש מן הקיבוץ ואשר זכאי לקצבה לאחר גיל הפרישה – הכנסה זו תהיה זכאית לפטור לפי ס' 9א לפקודה. שם, בעמ' 79.

115 יעקב נוסים "בין עובד לעצמאי בדיני מס הכנסה" עיוני משפט לג 135 (2010).

אצל מעבידים ועובדים, או לכאלה המקובלות בשוק העבודה, כגון רכב צמוד (וזקיפת הכנסה בצידו), נסיעות בתפקיד לחוץ-לארץ, קרן השתלמות וכיוצא באלה. מאידך גיסא, בהעדר תמריצי מס, לא יהיה כדאי להעניק הטבות כאלה לחברים שאינם עובדים, שכן אם יוענקו ההטבות הללו, ספק אם הן יהיו מותרות בניכוי אצל הקיבוץ-המעביד, ואילו החברים שיקבלו אותן יהיו כפופים למס בגינן. הדבר עלול להטות את התנהגות הקיבוץ לטובת יצירת שני "מעמדות" של חברים – עובדים ושאינם עובדים. אם כך יהיה, תהיה זו התערבות יתרה, ובעייתית, של המשפט במארג היחסים החברתיים בתוך הקיבוץ, אשר תחרוג ממטרותיהן המוצהרות של רשויות המס בנושא.

לנוכח זאת עדיף בעינינו לסווג את ההכנסה כ"הכנסה ממקור אחר", ועדיף עוד יותר להוסיף בחקיקה מפורשת מקור הכנסה נוסף – "הכנסת חבר קיבוץ מתחדש" – שיכלול את ההטבות הכספיות והחומריות שהחבר נהנה מהן ואשר מהוות תמורה בעבור השירותים שהוא מספק לקיבוץ המתחדש.

- **מיסוי הכנסות הקיבוץ: הקיבוץ – גם הקיבוץ המתחדש – אינו גוף המאוגד אך ורק לצורך ייצור רווח,**¹¹⁶ שהרי המטרה (או למצער מטרה חשובה) של התאגדותו היא חברתית, קהילתית ואידאולוגית במהותה. לכן אין לדעתנו מקום להטיל מיסוי כפול הן על רווחי הקיבוץ והן על הכנסות החברים. על-מנת לא למסות את הכנסות הקיבוץ וחבריו פעמיים, יש לבחור באיזו רמה ימוסו הכנסות המשולמות על-ידי הקיבוץ לחבריו – ברמת הקיבוץ (כפי שהיה נהוג גם בקיבוץ המסורתי) או ברמת החברים. בקיבוץ המסורתי חושב המס ברמת הקיבוץ בלבד – מנגנון שהצריך קביעת שיעור מס קיבוצי שישקף את רמות ההכנסה של החברים. שיעור המס שנקבע הסתמך על החזקה שלפיה הכנסות החברים שוות. הואיל ובקיבוץ המתחדש חלוקת ההכנסות בין החברים שוב אינה שוויונית, עולה הצורך להתאים את רמת המיסוי להכנסות החברים בפועל. לפיכך, לדעתנו, יהיה ראוי יותר לערוך את החישוב (והמיסוי) ברמת החברים, ולא ברמת הקיבוץ. לפיכך על מנגנון המיסוי בקיבוץ המתחדש לאפשר לקיבוץ לנכות את הסכומים שחויבו במס כבר אצל החברים, שאם לא כן ישולם מס פעמיים בגין הכנסה זו. הכנסות הקיבוץ (להבדיל מהכנסות החברים) יכללו, אם כן, את כל ההכנסות הנובעות מהפעילות המשותפת ומהנכסים השייכים לקיבוץ עצמו. גישה העולה בקנה אחד עם עקרונות אלה אומצה על-ידי ועדת ישראל.¹¹⁷

116 ההבחנה בין גופים (ממוסים) שמטרתם רווח לבין גופים שמטרתם אינה הפקת רווח – ואשר אינם ממוסים עקב כך – גם היא לטעמנו חלק מן ההבחנה בין השוקי לבין הלא-שוקי ברין הישראלי ובדיני המס בכלל. כך, אין ספק שחברה בע"מ ממוסה גם ברמת החברה, אך מוסדות שאינם למטרות רווח, אגודות מקצועיות וכן קואופרטיבים שונים אינם ממוסים. שותפויות נמצאות במעמד-ביניים. מחד גיסא, מטרתן היא עסקית – הפקת רווח – אך מאידך גיסא, הן ממוסות כאישיות משפטית "שקופה". לדעתנו, אם שותפות אינה חייבת במס, אזי מקל וחומר אין למסות קיבוץ.

117 כפועל יוצא משינוי הגישה למיסוי הכנסות החברים, הכנסות החוץ של חברי הקיבוץ שוב לא ייחשבו כהכנסותיו של הקיבוץ, והכנסות החברים העובדים בקיבוץ יותרו בניכוי מהכנסות הקיבוץ. הכנסות הקיבוץ יכללו לא רק את ההכנסות הנובעות מהפעילות המשותפת ומכסי הקיבוץ, אלא גם את הוצאות הקיבוץ בגין טובות-הנאה שאי-אפשר לייחסן באופן ספציפי

(ג) הטיפול המיסויי הראוי במס קהילה

כאמור, אחד המאפיינים המרכזיים של הקיבוץ המתחדש הוא מס הקהילה – תשלום שחברי הקיבוץ המשתכרים הכנסות גבוהות יחסית מחוץ לקיבוץ נדרשים להעביר לקופת הקיבוץ. כפי שהסברנו לעיל, יש להבחין, לטעמנו, בין מס הקהילה המשמר את אופיו הייחודי של הקיבוץ (באמצעות מנגנון הערבות ההדדית ומימון הפעילות הקהילתית) לבין אותם חלקים של מס הקהילה המממנים שירותים מוניציפליים או שירותי פנאי שאינם ייחודיים לקיבוץ. לפיכך נתייחס להלן רק לערבות ההדדית ולפעילות הקהילתית הממומנת באמצעות מס הקהילה. מהו הטיפול המיסויי הראוי בתשלומי מס הקהילה אצל המשלמים, אצל הקיבוץ ואצל מקבלי הקצבאות?

הרעיון של הערבות ההדדית הוא השריד המשמעותי ביותר לאופי הלא־שוקי שנותר בקיבוץ המתחדש. על פניו, תשלומי העברה וולונטריים לחברי הקהילה מהווים דוגמה פרגימטית לאופיו הלא־שוקי של הקשר בין החברים. אם אנו סבורים כי אופי שיתופי זה משמעותי דיו, אזי על־מנת להישאר נאמנים גם במקרה של הקיבוץ לדרך שבה שיטת המיסוי הישראלית מטפלת במערכות יחסים לא־שוקיות, עלינו להשאיר אותן מחוץ לרשת המס.¹¹⁸ דרך נוספת לחשוב על מס הקהילה היא כעל מנגנון המבזר את הסכמה החלוקתית ומאפשר הכרעות חלוקתיות לא רק ברמה המדינתית. הקהילה הקיבוצית – גם בקיבוץ המתחדש – מחויבת לדאוג לחברים עם הצרכים המיוחדים, גם אם אלה אינם תורמים חלק שווה (או חלק כלשהו) לרווחתה של הקהילה בכללותה או לרווחת חבריה. בכך נשמרת גם בקיבוץ המתחדש סכמה חלוקתית ייחודית, אשר שונה מהסכמה החלוקתית ברמה המדינתית ומהווה הסדר חלוקתי פרטי ומיוחד בתוך הקבוצה של חברי הקיבוץ. הקיבוץ – גם בדמותו המתחדשת – מפעיל מערכת פנימית של חלוקה מחדש של המשאבים הקולקטיביים, הקובעת אמות־מידה פנימיות לזכאות ולחיוב בתשלומי העברה, וכן את סכומי ההעברה ומטרותיה.¹¹⁹

לחבר מסוים. אלה ימוסו על־ידי כך שהם לא יותרו בניכוי על־ידי הקיבוץ, אלא ייחשבו הוצאה עודפת.

118 יודגש כי מערכת יחסים לא־שוקית אינה מאפיינת רק את הקיבוץ בהכרח. קהילות נוספות יכולות לכוון שיתוף לא־שוקי. ניתן לחשוב על קהילות דתיות, למשל, כקהילות אשר פועלות על בסיס לא־שוקי ומכוננות תשלומי העברה ברמה מסוימת. עובדה זו יכולה להצדיק טיפול מיסויי מייטיב גם בקהילות אלה, אך דיון בקהילות אחרות מצריך בחינה מפורטת של אופי התייחסות־הגומלין בקרבן. שאלה נוספת שעשויה להתעורר בהקשר זה היא עד כמה רמת המחויבות של אותן קהילות לצמצום פערים בקרב חבריהן חשובה לצורך הכרה בהן כקהילות הזכאיות לטיפול מיוחד כזה. ניתוח כזה חורג ממסגרת מאמר זה.

119 חברי הקיבוץ כוללים בחלק גדול ממערך מנגנוני ההעברה המדינתיים, המופעלים בעיקרם על־ידי המוסד לביטוח לאומי. לצורכי הביטוח הלאומי רואים את חברי הקיבוץ כעובדים ואת הקיבוץ כמעביד. ראו ס' 3 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995. עם זאת, חברי הקיבוץ אינם זכאים לכל סוגי הקצבאות. הם זכאים אומנם למגוון של קצבאות, לרבות קצבת ילדים, קצבת זקנה וקצבאות בגין פגיעה בעבודה (הגם שאופן חישוב הקצבאות והרכיבים המובאים בחשבון בעת קביעת הזכאות וקביעת גובהם של דמי הביטוח שישולמו על־ידי הקיבוץ בגין חבריו הינם ייחודיים למערכת הקיבוצית). עם זאת, על־פי חוק, אין חבר הקיבוץ זכאי לגמלת הבטחת הכנסה. ראו ס' 3(3) לחוק הבטחת הכנסה, התשמ"א-1980.

חלוקה מחדש של העושר, כידוע, היא אחד התפקידים המרכזיים של שיטת מס ההכנסה, אולם תפקיד זה נשמר ברגיל למדינה – היא הקובעת את אמות המידה לזכויות, והיא הקובעת את גובה המס שישתלם ואת סוגי ההכנסות והנישומים הכפופים לו. דיני המס מכירים לעיתים באפשרותן של קבוצות נישומים להגדיר בעצמן את מטרות החלוקה, ובמקרים מסוימים אף מעודדים אותן לעשות כן. הדוגמה הבולטת ביותר בהקשר זה היא מוסדות ציבור.¹²⁰ התמיכה המיסוית במוסדות הציבור מהווה הגמשה מסוימת של ההחלטה הריכוזית בדבר הזכאים לתשלומי העברה. מוסדות ציבור מעבירים את התשלומים למטרות וליחידים נזקקים על-פי בחירתם, בכפוף לרשימה רחבה למדי של מטרות שהגדירו המחוקק ומחוקק-המשנה,¹²¹ ונהגים מהטבות מס הן ברמת המוסד הציבורי (הפטור ממס על הכנסתו שאינה מעסק¹²²) והן ברמת התורמים (הנהגים מזיכוי בגובה 35% מסכום התרומה,¹²³ בכפוף לתקרת זיכוי¹²⁴).

להבדיל מן המוסד הציבורי, שמטרתו אינה מכוונת כלפי פרטים מסוימים מזוהים, ההתארגנות הקיבוצית מהווה הסדר של רשת-ביטחון חברתית המוגבלת לחברי הקיבוץ בלבד. יתר על כן, מסגרת זו קובעת לא רק מי יקבל את ההטבות (ובזכות אילו אמות-מידה), אלא גם מי יישא בתשלומים ובאיזה שיעור. הכרה באוטונומיה של הקהילה הקיבוצית בעיצוב המסגרת החלוקתית הזו משמעה הכרה לא רק באופייה הלא-שוקי של המסגרת הקיבוצית, אלא גם בכוחה להתחשב בצרכים מיוחדים שהחברה באופן כללי אינה מתחשבת בהם במסגרת מערכת המס.

לעניין ביטוח אבטלה, על-פי ס' 158 לחוק הביטוח הלאומי, חבר קיבוץ העובד בקיבוץ מוארג מהגדרת הזכאים. לניצני שינוי בעניין זה לגבי קיבוץ מתחדש ראו ב"ל (עבודה נצ') 1508/07 פרגר ויניאר נ' המוסד לביטוח לאומי, תק-עב 2008(2) 9023. דיון נרחב בסוגיות אלה חורג מגדרו של מאמר זה.

120 לדיון כללי בנושא הפטור למוסדות ציבור ראו דוד גליקסברג מיסוי מוסדות ללא כוונת רווח כרך א (1995); ישי בר 'מיסוי מוסדות ציבור': הדין הנוהג והדין הראוי" משפטים כד 283 (1994).

121 ס' 2(9) לפקודה מגדיר "מטרה ציבורית" כ"מטרה שענינה דת, תרבות, חינוך, עידוד התיישבות, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על ידי שר האוצר כמטרה ציבורית". לפירוט "המטרות הציבוריות" שהגדיר שר האוצר ראו "אישור מוסד ציבורי לענין פקודת מס הכנסה" חוזר מס הכנסה 3/92 (התשס"ב). מטרה ציבורית, לעניין זה, היא מטרה שנועדה לשרת את הציבור הרחב, שלציבור הרחב יש עניין בה, ושהיא אינה פרטית או עסקית ואינה באה לקדם את עניינם של פרטים מסוימים.

122 ראו ס' 2(9) לפקודה.

123 ראו ס' 46 לפקודה. ככל שמדובר בתורם שהוא חֶבֶר בני-אדם, שיעור הזיכוי יהיה כשיעור מס החברות הקבוע בסעיף 126(א) לפקודה.

124 גובה הזיכוי כפוף לתקרת זיכוי בגובה 30% מן ההכנסה החייבת באותה שנת מס או 7,636,000 ש"ח, לפי הנמוך מביניהם. סכום העולה על תקרת הזיכוי יזוכה בשלוש שנות המס הבאות, בזו אחר זו, ובלבד שסכום הזיכוי לא יחרוג מהתקרה ככל אחת משלוש השנים. ראו ס' 46 לפקודה.

ההחלטה אם ראוי להעניק אוטונומיה כזו ולסבסד אותה במסגרת מערכת המס אינה פשוטה: מחד גיסא, יש בהכרה כאמור משום מתן לגיטימציה לאופייה הייחודי של החברה הקיבוצית; מאידך גיסא, הדין הנוהג כיום אינו מכיר כעניין שבשגרה בעובדה שנישומים מסוימים תומכים כלכלית בקרוביהם או בחבריהם הנזקקים (אם כי סיוע שאינו חומרי – כגון טיפול או סיעוד – אינו ממוסה).¹²⁵ השאלה מה צריך לגבור – הסכמה החלוקתית הכללית או האוטונומיה של הקבוצה בקביעת סכמה חלוקתית ייחודית – היא העומדת בשורש הדילמה. לטעמנו, יש חשיבות בשימור כוחה של החברה הקיבוצית לקבוע סכמה חלוקתית פנימית כזו. יתר על כן, אנו סבורות כי יש מקום להכרה נרחבת יותר של דיני המס באפשרות ליצור סכמות חלוקתיות עצמאיות בין חבריהן של קבוצות שונות, כל עוד מדובר בהעברה בפועל של העושר בין היחידים באותה קבוצה, ומבלי לפגוע בעקרונות של חלוקת עושר צודקת כלל-חברתית. אך הדיון בכך חורג ממסגרת מאמר זה.

גם אם נקבל את העיקרון שלפיו יש להכיר בעצמאותה של הקהילה הקיבוצית לקבוע מנגנוני חלוקה פנימיים ועצמאיים (בין שנאמץ את ההנמקה הלא-שוקית ובין שנאמץ את רעיון המיסוד של פונקציה חלוקתית פנימית), יישומם של עקרונות אלה אינו פשוט: ראשית, כאמור, מבחינת החבר המשלם מס קהילה, יש להבחין בין תשלומי מס הקהילה המיועדים להעברה לחברי הקיבוץ האחרים לבין אותו חלק מן התשלומים שכנגדם חבר הקיבוץ עצמו נהנה משירותים ספציפיים (דוגמת מתקני הספורט של הקיבוץ). בעוד האחרונים אינם ראויים לטיפול מיוחד, הואיל ומדובר בצריכה פרטית, את הראשונים ראוי לנכות כאמור מהכנסתו החייבת של החבר המשלם.¹²⁶ שנית, לגבי חברי הקיבוץ הנהנים מתשלומי העברה בזכות מס הקהילה (דוגמת תושבים ותיקים, אנשים עם מוגבלות וחסרי כושר השתכרות) נשאלת השאלה אם יש לחייבם לשלם מס בגין תשלומים אלה. לכאורה, חברים אלה מקבלים מתנות. מתנות, כידוע, אינן חייבות במס,¹²⁷ ובמקרה זה ניתן לטעון גם כי ככל שמדובר בקבלת כספים שאינה ניתנת כנגד תמורה (בהווה או בעבר), אין למסותה, בהיותה העברה מחוץ למסגרת השוק. אך כידוע, מתנות הפטורות אצל מקבל המתנה אינן מנוכות מהכנסתו של מעניק המתנה, בניגוד למה שהצענו לעיל לגבי הטיפול המיסויי בחבר המשלם מס

125 ההסדרים המטפלים בכך הם נקודתיים ומוגבלים בהיקפם. ראו, למשל, הזיכוי בעד החזקת קרובי-משפחה במוסד סיעודי, המוסדר בס' 44 לפקודה, והזיכוי בעד ילד נכה, המוסדר בס' 45 לפקודה. ראו תיקון 170 לפקודה, אשר אינו מתיר ניכויים בגין "הוצאות שאינן הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות הבית, הוצאות פרטיות, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות ולשם חזרה ממנו, והוצאות שהוצאו לשם טיפול בילד או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו; בפסקה זו, 'הוצאות כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה' – הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת ההכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה, והמהוות חלק בלתי נפרד מהם".

126 נימוק אחד שעשוי לתמוך בעמדה זו הוא ההגדרה הטכנית של הכנסה. הנוסחה המקובלת להגדרת "הכנסה", הידועה כנוסחת הייג-סימונס, היא הסכום המתקבל מצירופם של ההוצאות לצריכה פרטית והשינוי בשווי ה"עושר" של הנישום. מס הקהילה אינו מהווה שימוש בכספים שעמדו לרשותו של הנישום (צריכה), כי אם תשלום-חובה המקטין את הכנסתו הפנויה (והכפופה לשיקול-דעתו) של החבר.

127 ראו עניין רופא, לעיל ה"ש 56, וכן אדרעי, לעיל ה"ש 54, בעמ' 451-452.

קהילה. האם תשלומי העברה מן החברים ה"חזקים" בקיבוץ אל חברים אחרים צריכים ליהנות מיתרון מס כפול, קרי, גם להיות פטורים ממס אצל המקבלים וגם להיות מותרים בניכוי אצל המשלמים? אין ספק שפטור מלא כזה ממס יהווה הטבה המועננת לקיבוצים ולחבריהם בהשוואה לדין הכללי. להטבה גורפת כזו יש מקום רק אם נרצה לעודד בצורה ניכרת את הפרקטיקה הזו.

נדגיש כי גם אם לא נעניק פטור מלא כזה ממס בגין תשלומי ההעברה, אלא רק נעתיק את החבות במס בגינם מן החברים המשלמים אל החברים המקבלים השלמת תקציב מכוח מס הקהילה, יהיה בכך משום הטבה יחסית, שכן נטל המס המוטל על האחרונים (המשתכרים פחות) נמוך יותר. הטבה כזו מבטאת בעינינו הכרה ראויה במערכת היחסים הלא-שווקית בין חברי הקיבוץ. במקרה כזה יותרו בניכוי התשלומים אצל החברים המשלמים, אך מקבלי התקציב ימוסו על-פי אמות-המידה המקובלות בפקודת מס הכנסה (קרי, תוך הכרה מוגבלת במאפיינים המיוחדים של גיל, מוגבלות או קרובים נזקקים, ככל שהפקודה מכירה במאפיינים כאלה לגבי האוכלוסייה הכללית).

אם יבחר המחוקק הישראלי לא רק להכיר בנימוק של אי-שווקיות, אלא גם לתמוך באוטונומיה הקיבוצית בכינון סכמה חלוקתית פנימית ועצמאית, הוא יוכל להעניק את הפטור הגורף יותר ממס שהזכרנו לעיל, קרי, לפטור ממס לא רק את משלמי מס הקהילה, אלא גם את מקבלי התקציבים מכוח מס הקהילה. בכך יכיר המחוקק גם באמות-המידה הייחודיות והעצמאיות שקבעה הקהילה הקיבוצית כהצדקה לחלוקה מחדש של המשאבים. אך יש לזכור כי הכרה ותמיכה בסכמה חלוקתית פרטית שהינה פנימית לקבוצה חברתית מסוימת עלולה להיות בעייתית ברמה הכלל-חברתית. אם דפוס פעולה זה יאומץ על-ידי קהילות רבות, והמדינה תחויב בהכרה שווה בפעולה זו של קהילות שונות, הדבר עלול לגרוע מיכולת הפעולה של המדינה למען חלוקת עושר ברמה הכלל-חברתית, וכתוצאה מכך אף לפגוע באופן משמעותי בסולידריות החברתית.

באשר לאותו נחת מתשלומי מס הקהילה שהקיבוץ גובה ואינו מעביר לחברים אחרים, חלק מסכומים אלה משמשים את הקיבוץ למימון שירותי-צריכה קולקטיביים. הדוגמה המובהקת תהיה, מן הסתם, מתקני הנופש הקיבוציים. כאמור, אין להכיר בהוצאות בגין תשלומים אלה אצל החברים המשלמים.¹²⁸ אך השאלה המעניינת יותר בעינינו היא כיצד יש לטפל בתשלומי מס הקהילה הנותרים בידי הקיבוץ אך אינם מממנים שירותים ספציפיים לחברי הקיבוץ, כגון תשלומים המממנים פעילויות קהילתיות המיועדות להעצמת תחושות ההשתייכות והמחויבות לקהילה (דוגמות בולטות בהקשר זה יהיו חג המשק או הנצחת מייסדי הקיבוץ). לגבי סכומים אלה מתעוררת בצורה החזקה ביותר שאלת המסגרת הקהילתית הלא-שווקית. אם אנו סבורים כי המשפט הישראלי צריך לעודד התארגנויות קהילתיות שאינן למטרות רווח (דוגמת מוסדות ציבור, קהילות-חליפין למיניהן ומסגרות חברתיות, תרבותיות ודתיות הממומנות על-ידי חבריהן), כי-אז לא נמסה תשלומים אלה שהקיבוץ מקבל, שכן הם אינם בגדר "הכנסה" על-פי המשמעות שיש ליתן לה בפקודת מס הכנסה,

128 אנו מניחות כי בידי הקיבוץ לא נותר רווח תפעולי בגין השירותים הללו, ולפיכך אין מקום למסות את הקיבוץ בגין תקבולים אלה. אם נותר רווח כזה, אזי מן הסתם יש למסות את הקיבוץ בגינו, בהיותו מקור הכנסה עצמאי.

המבחינה בין פעולה במסגרת השוק (הכנסה) לבין פעולות שאינן במסגרת השוק. לעומת זאת, אם נחליט כי אין זה ראוי שההתייחסות לקיבוץ תהיה שונה מההתייחסות למועדון ספורט ונופש שכונתי, כִּי־אז יש למסותו בהחלט על עודף רווחיו.

(ד) עמדתן של רשויות המס בנוגע למס הקהילה

ועדת ישראלי בחרה להתיר לחבר קיבוץ המשלם מס פנימי לנכות תשלום זה כהוצאה, וזאת, לדברי הוועדה, במטרה להימנע מהתערבות בתהליכים המתרחשים בתוך הקיבוץ.¹²⁹ לגבי הקיבוץ הוועדה קובעת כי סכומי המס הפנימיים ייחשבו חלק מהכנסתו החייבת (אך הסכומים המיועדים לתשלום קצבאות יותרו בניכוי מהכנסה זו).¹³⁰ באשר למקבלי הקצבאות, אותו חלק מן המס המשולם בפועל כקצבאות לחברי הקיבוץ לא ימוסה אם הוא ייחנה מפטור אצל מקבלי הקצבאות או במקרים שבהם הכנסתם של מקבלי הקצבאות אינה מגעת לסף המס. באופן מעשי הוועדה קובעת, אם כן, הסדר שלפיו הסכומים המועברים כדי לממן את חברי הקיבוץ המקבילים קצבאות אינם ממוסים ברמת החברים המשלמים (אשר רשאים לנכותם מהכנסתם), וגם לא ברמת הקיבוץ (אשר רשאי לנכות את סכומי הקצבאות כהוצאה). באשר לחברים המקבילים את הקצבאות, אלה נהנים (רק) מן הפטורים ונקודות הזיכוי הכלליים. במקרה של החברים המבוגרים נראה כי די באלה לנכותם בפועל מפטור דה־פקטו על הכנסתם מהקיבוץ. יש להדגיש כי על־פי עמדת הוועדה, הפטור דה־פקטו ניתן רק לתמיכה בדור המבוגר,¹³¹ ולא לקבוצות אחרות שאינן זכאיות להטבות ספציפיות על־פי פקודת מס הכנסה.

מחד גיסא, הגישה הסופית העולה מהמלצות הוועדה תואמת את התפיסה, שהצגנו לעיל, המבחינה בין מערכות יחסים שבסיסן "שוקי" לבין מערכות יחסים שאינן מבוססות על תפיסה שוקית, שכן היא מאפשרת לחברי הקיבוץ להסיט את ההכנסות באמצעות מס

129 הוועדה המשיכה וקבעה כי לא תיקבע תקרה לניכוי הוצאה זו, מתוך הנחה שכוחות השוק חזקים דיים להגביל את התשלום שישלם כל חבר קיבוץ עובד חוץ לסכום מינימלי. דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 33.

130 הקביעה כי ההכנסה מתשלומי המיסוי הפנימי ייחשבו חלק מן ההכנסה החייבת של הקיבוץ מאפשרת למעשה למסות רק את הנתח מן המיסוי הפנימי שאינו נדרש לשם מימון הדור המבוגר בקיבוץ. כמתואר לעיל, תשלומי המיסוי הפנימי מנוכים כהוצאה בעבור חבר הקיבוץ המשלם אותם, אך נחשבים הכנסה חייבת בידי הקיבוץ. לאחר־מכן הקיבוץ רשאי לנכות את המס הפנימי כאשר הוא מנצל אותו כקצבה לדור המבוגר בקיבוץ. שם, בעמ' 93-94. "תקציבים ששולמו לחברים ולפורשים ייחשבו כאמור כמשכורות או קצבה בידיהם ויתרו בניכוי מהכנסות הקיבוץ." שם, בעמ' 81.

131 מעבר לכך, הוועדה אף ממליצה לקבוע תקרה לפטור מקצבה בגין ס' 9ב (וזאת בעבור כלל הנישומים). כך, ייתכן מצב שבו חלק מן הקצבה לטיפול בדור המבוגר ימוסה, מאחר שהוא חורג מגובה הפטור בפקודה. כל קצבה אחרת, אשר אינה קצבה בעבור חבר שעבר את גיל הפרישה, אינה צפויה, לפי דוח הוועדה, לזכות בפטור, וכך תמוסה ברמת הקיבוץ, בדיוק כמו תשלומים לכיסוי חובות העבר. שם, בעמ' 79.

הקהילה אל החברים המבוגרים.¹³² עם זאת, הוועדה אינה מכירה באמות-המידה החלוקתיות החדשות, כי אם מעניקה למקבלי הקצבאות פטורים רק ככל שאלה עולים בקנה אחד עם הפטורים הכלליים המוענקים בפקודת מס הכנסה,¹³³ ואינה מאפשרת טיפול מועדף כזה לאחרים הנהנים מרשת-הביטחון של הערבות ההדדית בקיבוץ המתחדש (כגון חברי קיבוץ עם מוגבלות, אם התקציב שהם מקבלים מהקיבוץ אינו תשלום בגין "יגיעה אישית"). מנגנון הערבות ההדדית המופעל בקיבוץ המתחדש רחב מזה שעמד לנגד עיניה של ועדת ישראל. ראשית, המס הפנימי מוטל ברוב הקיבוצים המתחדשים לא רק על חברים העובדים מחוץ לקיבוץ, אלא על כלל החברים, לרבות חברים העובדים בקיבוץ וחברים בגיל פרישה, והכל בהתאם לאמות-המידה שקבע הקיבוץ. שנית, מייסדי הקיבוץ (אשר ברוב הקיבוצים נפטרו רובם זה כבר) ואפילו כלל המבוגרים בקיבוץ אינם הנהנים היחידים מהסדרי הערבות ההדדית, וההצדקה לתמיכה בהם חורגת ממחויבותו של הקיבוץ לדור המייסדים (כעולה מדוח הוועדה). לפי הנהוג כיום בקיבוצים, ולפי דרישתן של תקנות הערבות ההדדית, התשלום לערבות ההדדית אינו מכונן אך ורק למטרת "החזקת הדור המבוגר", אלא גם למימון רשת-ביטחון המבטיחה קיום הוגן לכל החברים הזקוקים לכך, ללא קשר לגילם, ולמימון צרכים מיוחדים בתחומי הבריאות, הסיעוד והחינוך של חברים ושל התלויים בהם, ולעיתים אף לתשלום קצבאות למי שכבר אינם חברי הקיבוץ.¹³⁴

132 כפי שהוועדה מסבירה, לנוכח המשברים והתהליכים הרבים שעברו על התנועה הקיבוצית נוצר שינוי דמוגרפי עמוק בקיבוצים רבים. רוב הפורשים מן הקיבוץ הם בני שכבות-הבניניים והדור הצעיר, וכך נותר הציבור בחיפוש אחר מקורות מימון שיאפשרו את המשך הקיום בכבוד של חברי המשק המבוגרים. במסגרת תהליך זה נדרשים חברי קיבוץ עובדי חוץ להעביר תשלום מסוים – מעין מס פנימי – לידי הקיבוץ, למטרת החזקת הדור המבוגר בקיבוץ. שם, בעמ' 92-93.

133 ועדת ישראל עמדה על כך במפורש: "הטיעונים היו לכאן ולכאן. מול הרצון למנוע מצב של התערבות כלשהי בתהליכים העובדים על הקיבוץ ביחד עם הרצון לתת מענה לסטטוס בו נמצאים הקיבוצים, עלו תהיות באשר לאפליה שתוצר בהשוואה לנישום עירוני אשר תומך בהוריו ובקרוביו ואינו זכאי לניכוי מהכנסתו בשל סכומים המועברים לכיסוי הוצאות מחייתם". שם, בעמ' 93. הוועדה שמה את הדגש באי-התערבות בגובה הסכום המותר בניכוי. ראו שם, בעמ' 94: "סכומים שישולמו על ידי החברים לקיבוץ לצורך החזקת המבוגרים ולכיסוי חובות הקיבוץ יותרו בניכוי מהכנסתם ללא קביעת תקרה. בדרך זו מממשת הוועדה את הגישה של העדר התערבות בתהליכים המתרחשים בקיבוץ או השפעה על החלטת הקיבוץ בנושא...".

134 חוזר מס הכנסה נוקט עמדה שונה מעט. החוזר מציין כי הקשר בין החבר לקיבוץ הינו קשר חוזי, ומכוחו זכאי החבר לקבל מהקיבוץ את צורכי מחייתו, וכן תקציב כספי כמקובל בקיבוץ, כל עוד הוא נמנה עם מצבת החברים. על-פי החוזר, אחת השאלות העולות לנוכח מערכת היחסים הייחודית בין הקיבוץ לחבריו נוגעת בתקציב המשולם לחברים אשר עברו את גיל הפרישה ולא עזבו את הקיבוץ. החוזר קובע כי אין להחיל את ס' 99 לפקודה, המעניק פטור על קצבה, "מאחר וחברים אלו נחשבים עדיין לחברי קיבוץ הזכאים לקבל תקציב מכח החברות, ללא קשר להגעתם לגיל פרישה, ומכיוון שלעניין סעיף 57 [לפקודה] חברים אלה נלקחים בחשבון בחישוב המס החל על הכנסת הקיבוץ". ראו חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 2.13.3. לעומת זאת, קובע החוזר, חבר קיבוץ אשר פרש מן הקיבוץ אך זכאי לקצבה

אנו סבורות כי התפיסה הבסיסית של ועדת ישראלי שלפיה יש מקום לאפשר גם לקיבוצים המתחדשים ליהנות מטיפול ייחודי בחלקים הלא-ממוסחרים של היחסים הבין-אישיים בקהילה, כפי שהם באים לידי ביטוי בגביית מס הקהילה ובהקצאתו לחברים הנוזקים, היא תפיסה נכונה. עם זאת, כפי שציינו לעיל, עמדת הוועדה מצומצמת יחסית – הן מבחינת היקף ההסדר שעמד לנגד עיניה והן מבחינת הכרתה באוטונומיה של הקהילה הקיבוצית בקביעת הזכאים לחלוקה מחדש של העושר בתוך הקיבוץ פנימה. ועדת ישראלי הייתה מוכנה לפטור את מקבלי הקצבאות ממס רק ככל שאלה נהנים מהטבות דומות בדין הכללי. לגישתנו, כאמור, היה מקום לשקול הרחבה של ההטבה גם לנזקקים המוגדרים באופן עצמאי בידי הקיבוץ, וזאת על-מנת לכבד את ההסדר החלוקתי העצמאי שעומד עדיין בבסיס הקיבוץ המתחדש, אך האיזון שמצאה הוועדה בנושא הקצבאות לוותיקים הוא איזון ראוי. זאת ועוד, הוועדה מתעלמת, כאמור, מתשלומי העברה לנזקקים שאינם חברי הדור המבוגר. לטעמנו, יש להרחיב את ההטבות הללו – גם לפי עמדתה הכללית של הוועדה – לקבוצות נזקקות נוספות הנהנות מהטבות מס בדין הכללי (דוגמת אנשים עם מוגבלות). הברדל נוסף בין עמדתן של רשויות המס לבין עמדתנו נוגע ביתרות מס הקהילה המממנות את המסגרת הקהילתית (דוגמת שכרם של מדריכי נוער או פעילות תרבותית, כגון חג המשק). לדעתנו, אין למסות יתרות אלה ברמת הקיבוץ. המסגרת הקהילתית הזו היא אחד המאפיינים המרכזיים של הקיבוץ המתחדש, ושימורה תואם את שיטת המס הישראלית, אשר אינה ממסה כשגרה פעילויות לא-מסחריות לטובת הכלל.

(ה) זיכויים אישיים

עם שינוי שיטת המיסוי החלה על הקיבוץ המתחדש, והקביעה שכל חבר קיבוץ (ולא הקיבוץ עצמו) נישום בפני עצמו, המליצה ועדת ישראלי להפעיל את ההסדר הרגיל הקבוע בפקודת מס הכנסה בהקשר של זיכויים אישיים. הזיכויים לא יועברו עוד לרשות הקיבוץ, לשם הפחתת חבות המס שלו, אלא ישמשו כל חבר קיבוץ באופן אישי.¹³⁵ המלצה זו מתיישבת עם התפיסה הכללית שלפיה יש למסות את חבר הקיבוץ ככל נישום אחר, למעט הפנים הלא-שוקיים של הקיבוץ. אם תקבל הגישה המוצעת כאן, שלפיה יש להכיר גם בסכמה החלוקתית העצמאית של הקיבוץ, אזי ממילא יהיו הכנסותיהם של מקבלי הקצבה מכוח מס הקהילה פטורות ממס, ולפיכך לא יהיה מקום להכיר גם בנקודות זיכוי לאותם מקבלי קצבה.

חודשית מן הקיבוץ "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 בס' 9 לפקודה אם התקיימו תנאי הסעיף, והקיבוץ יוכל לדרוש את הסכום בניכוי מהכנסתו". שם, ס' 2.13.4.

135 קביעה זו נכונה גם למקרה שבו תופעל שיטת ייחוס הרווח, המייחסת לחבר הקיבוץ חלק מרווחי הקיבוץ – גם אז יוכל רק אותו חבר קיבוץ לעשות שימוש בזיכויים האישיים שלו כנגד הכנסתו האישית הזו. דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 94-95.

(ו) הקיבוץ המתחדש – מוסד מיסוי חדש

רשויות המס שהתמודדו עם תופעת הקיבוץ המתחדש הבינו, בצדק, כי הקיבוץ המתחדש אינו עוד המוסד המוכר המושתת כולו על ערכי שיתוף ועקרונות לא־שוקיים. בתגובה הם ניסו לסווגו אל תוך אחת מתבניות ההתאגדות המוכרות במסגרת השוק – החברה ו/או השותפות.¹³⁶ כך, ועדת ישראלי שקלה שלושה נתיבים עיקריים לאופן המיסוי העתידי של הכנסות הקיבוץ המתחדש: מיסוי הקיבוץ המתחדש כשותפות, מיסוי כחברה ומיסוי על־פי שיטת "ייחוס הרווח".¹³⁷ הוועדה דחתה את גישת הקיבוץ כשותפות כבלתי־מתאימה,¹³⁸ והמליצה לראות את הקיבוץ המתחדש כחברה, ואת החברים – כעובדים בה.¹³⁹ כחלק מגישתן של רשויות המס המאפשרת לגופים שונים לבחור בין שיטות מיסוי שונות, ועל־מנת לאפשר גמישות לקיבוץ, המליצה הוועדה לאפשר לקיבוצים מתחדשים שיהיו מעוניינים בכך לבחור להיות ממוסים לפי גישת "ייחוס הרווח".¹⁴⁰ אולם המלצת הוועדה הראשית היא כאמור לראות את הקיבוץ כחברה. על־פי שיטה זו, התשלומים בגין עבודת החבר יוכרו כהוצאה אצל הקיבוץ,¹⁴¹ רווחי הקיבוץ ימוסו בשיעורים הרגילים של מס החברות, ואילו הרווחים שהקיבוץ יחלק לחבריו ימוסו בשיעורים המקובלים לגבי הכנסות מדיוודנד.¹⁴²

136 עם זאת, החוזר אינו מפרט את הכללים שיחולו על קיבוץ כזה, וקובע כי "חוזר מפורט באשר לשיטת המיסוי המלאה הרלוונטית לקיבוץ החדש יפורסם בנפרד". חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, ס' 1.3.2. בינתיים לא יוכל קיבוץ שערך שינוי מהותי בתקנון להיחשב קיבוץ. קיבוץ כזה ימוסה כאגודה שיתופית, וכמוה יוכל לבחור בין מיסוי כחברה לבין מיסוי כשותפות. שם, ס' 1.3.1.

137 ראו דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 82-83.

138 זאת, הן בשל העובדה שמבנה הקיבוץ אינו דומה למבנה של שותפות והן בגלל הבעיות הסבוכות שהיו מתעוררות אילו הופעלו הכללים הלא־ברורים של מיסוי שותפויות על הקיבוצים. שם, בעמ' 83-85.

139 שם, בעמ' 86.

140 שם. הוועדה מציעה כי עד שלושה חודשים לפני תחילת שנת המס יהא קיבוץ רשאי להודיע לרשויות המס כי הוא אינו מעוניין להיות ממוסה כחברה, וכי הוא מעדיף שתוחל עליו גישת ייחוס הרווח. בחירה בשיטת מס זו תחייב את הקיבוץ למשך חמש שנות המס העוקבות. על־פי שיטה זו, תחושב ההכנסה החייבת ברמת הקיבוץ באותו אופן כמו בשיטת הקיבוץ כחברה. אך להבדיל מגישת הקיבוץ כחברה, אם סיכום ההכנסה החייבת של הקיבוץ יהיה ברווח, תיחוס הכנסה זו בחלקים שווים לחברי הקיבוץ, ותמוסה אצל כל אחד מהם כהכנסתו של יחיד. בשתי השיטות – הן במיסוי בשיטת הקיבוץ כחברה והן במיסוי בשיטת ייחוס הרווח – מצב־המוצא הוא שהפסדי הקיבוץ אינם ניתנים לקיזוז כנגד הכנסות החברים. עם זאת, שיטת ייחוס הרווח מאפשרת חריג בעניין קיזוז הפסדים – אם חבר קיבוץ ערב אישית לכיסוי חובות הקיבוץ והפסדיו, יהיה אפשר לקזז הפסד זה מול ההכנסה החייבת של אותו חבר. שם, בעמ' 90-92.

141 ועדת ישראלי ממליצה כי מכלל הכנסות הקיבוץ ינוכו הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה וכן משכורות וקצבאות ששולמו לחברי הקיבוץ ולפורשיו. הוצאות שלא הוצאו בייצור ההכנסה, ואשר אי־אפשר לייחסן כטובת־הנאה לחבר קיבוץ מוסים, יתואמו וייחשבו הוצאה עודפת. שם, בעמ' 81-82.

142 שם, בעמ' 88-90.

עמדתן זו של רשויות המס עולה בקנה אחד עם פרקטיקה מדינתית ידועה. המדינה המודרנית מנסה להפוך את החברה – על המציאות המורכבת של חייה – למוכנת, ברורה ומאורגנת יותר, וזאת על-מנת לפשט את מילוי תפקידיה של המדינה,¹⁴³ ביניהם, כמובן, הפעלת מערך מיסוי. אולם מאחר שמדובר במסגרות קבועות מראש שנועדו לפשט את פעולת המדינה, הן אינן מייצגות באורח מספק את מורכבותה של הפעולה החברתית הממשית. המדינה בוחרת אותן תכונות של הפעולה האנושית אשר מעניינות אותה לצורך מילוי תפקידיה, ומתעלמת מאחרות. כך נוצרת הומוגניות ביורוקרטית, המקילה על המדינה בהחלת מדיניות אחידה.¹⁴⁴

לשאלת הסיווג יש משמעות מיוחדת לא רק בהקשר המעשי, אלא גם בהתייחס למסר שהוא מעביר. למשפט יש, בין היתר, גם כוח מכונן, כמי שנוטל חלק בהבניית המשמעות החברתית-התרבותית של המציאות. בהקשר של ארגונים המשפט מספק סביבה מכוננת, בכך שהוא מגדיר וקובע אילו סוגים של ארגונים ייווצרו, אילו פעילויות של ארגונים יזכו בהכרה פורמלית, ומהי המשמעות של סיווגם השונה של הנוטלים חלק בפעולות הארגון.¹⁴⁵ אכן, דיני התאגידים מספקים תפריט של מבנים פורמליים – כגון שותפות, חברה, אגודה שיתופית ועמותה – שארגונים יכולים לבחור מהם את צורת ההתאגדות שלהם, ואילו דיני המס קובעים מהן התכונות המאפיינות את דפוסי ההתאגדות הללו, וגוזרים מהן את עקרונות המיסוי של ארגונים אלה על-ידי המדינה.¹⁴⁶ אולם אופני התאגדות אלה אינם רק הגדרות משפטיות פורמליות, אלא גם תוצרים תרבותיים. השוני בין דפוסי ההתאגדות השונים הינו, בין היתר, שוני שבין עולמות של משמעות וזהות.¹⁴⁷ כך, לדוגמה, התנהגות דומה של משתתפים בפעולות הארגון יכולה לקבל משמעות שונה בשל ההקשר הכולל שבו הפעולה נבחנת. פעולתו של משתתף בתאגיד המסווג כחברה, הנעשית כחלק מתהליך הפקת הרווחים של החברה, שונה במשמעותה – הן מבחינת המשתתף והן מבחינת החברה – מפעולה דומה הנעשית על-ידי חבר באגודה שיתופית כחלק מפעולתו כחבר או על-ידי מתנדב בארגון שאינו למטרות רווח. קביעה פורמלית המשווה את הקיבוץ המתחדש לחברה (כפי שהציעה ועדת ישראל) יכולה לשלוח מסר שונה לגבי היחסים בין החברים לבין הקיבוץ.¹⁴⁸ להשוואה של הקיבוץ המתחדש לחברה – גוף אשר מטרתו העיקרית, אם לא הבלעדית, היא הפקת

JAMES C. SCOTT, SEEING LIKE A STATE: HOW CERTAIN SCHEMES TO IMPROVE THE HUMAN 143
CONDITION HAVE FAILED 2 (1998).

144 שם, בעמ' 3, 11.

145 Edelman & Suchman, לעיל ה"ש 46, בעמ' 483-484.

146 ראו, לדוגמה, מיסוי שותפויות בס' 63 לפקודה, מיסוי חברות בס' 126 לפקודה (והגדרת "חברה" בס' 1 לפקודה), מיסוי חברות משפחתיות בס' 64 לפקודה ומיסוי חברת מעטים בס' 76 לפקודה.

147 ראו אביטל מרגלית "היערות אשר בהם נרדה את הרבש": חוק, ארגון ומבנה תאגידי בחברת העובדים" עיוני משפט כו 451, 455-456 (2002). בהקשר של דיני קניין ראו חנוך דגן קניין על פרשת דרכים 67-68 (2005).

148 ראוי לציין כי ועדת ישראל מרבה לחזור בדבריה על האמירה כי בהמלצותיה למיסוי הקיבוץ המתחדש היא ניסתה לא להשפיע על תהליכי השינוי העוברים על הקיבוץ או להתערב בהם. דוח ועדת ישראל, לעיל ה"ש 4, בעמ' 42, 73, 93-94.

רווחים – ולהשוואת מערכת היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו למערכת היחסים השוקית שבין מעביד ועובד עשויה להיות משמעות (ככל שיש למשפט כוח מכונן בהקשר זה) גם לגבי תפיסת הקיבוץ בעיני החברים ובעיני המתכנן מן החוץ. מסר כזה משטח את מערכת היחסים הקיבוצית למערכת של "תן וקח" שמשמעויותיה שוקיות גרידא. אומנם, באותם תחומים שבהם עבר הקיבוץ המתחדש למסגרת שוקית אין מנוס מלראות כך את מערכות היחסים שבין הקיבוץ וחבריו. אך ספק אם נכון לתפוס את מערכת היחסים הכוללת של הקיבוץ וחבריו כמערכת שוקית גרידא – כיחסים של עובד-מעביד, של חברה ובעלי מניות או של ספק שירותים ולקוח. לכן, במקרה של הקיבוץ המתחדש, החלה של אחת הקטגוריות הקיימות מתוך התפריט הקיים של ההומוגניות הביורוקרטית הינה שגויה.¹⁴⁹ מתן האפשרות לקיבוץ לבחור בין מיסויו כחברה לבין מיסויו כשותפות, כפי שהציע חוזר מס הכנסה, אינה פותרת את בעיית ההשטחה, שכן גם שותפות וגם חברה הן צורות התאגדות המתמקדות בהתייחסות-הגומלין הכלכלית למטרות רווח. ככל שיש בקיבוץ המתחדש גם פנים קהילתיים – קרי, יצירה של מסגרת קולקטיבית המעניקה זהות ומשמעות אישית וציבורית לפרטים המרכיבים את הקהילה הקיבוצית – וככל שמדובר במשמעות אישית וציבורית החורגת משיתוף-פעולה שוקי בין פרטים, אין בחברה או בשותפות כדי לשקף את הפנים הללו של הקיבוץ. לכן טוב יעשה המחקר אם יפעל לתיקון חקיקה ספציפית שיסדיר את שיטת המיסוי לגבי הקיבוץ המתחדש.

(ז) הגדרת הקיבוץ המתחדש לצורכי מס

עמדתן של רשויות המס היא כי על קיבוץ שערך שינוי מהותי בתקנון צריך לחול הסדר מס חדש, אשר טרם נקבע, כאמור, באופן מפורט.¹⁵⁰ הניסיון האמור של רשויות המס להתמודד עם הגדרת מהותו של הקיבוץ המשתנה קדם לשינוי שחל בסיווגם של הקיבוצים השונים לצורכי פקודת האגודות השיתופיות.¹⁵¹ דיני האגודות השיתופיות יצרו שני סיווגים

149 הצעותיה של ועדת ישראלי מתייחסות לרכיבים שונים של מערכת היחסים שנוצרת בקיבוץ המתחדש – הקיבוץ כתאגיד, חברים כשכירים אצל צדדים שלישיים, חברים כשכירים של הקיבוץ, חברים מבוגרים המקבלים סיוע מהקיבוץ וכדומה. אולם הפירוק לרכיבים השונים של מערכת היחסים בקיבוץ המתחדש גורם להפשטת-יתר ומעוות את משמעותן של הפעולות הנפרדות.

150 חוזר מס הכנסה, לעיל ה"ש 5, מגדיר בס' 1.1.6 כ"קיבוץ חדש" כל קיבוץ – גם כזה המוגדר עדיין כקיבוץ על-ידי רשם האגודות השיתופיות – אשר מפעיל "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". היחס בין שינוי התקנון לבין השינויים בפועל המעידים על סטייה מאופי הקיבוץ המסורתי אינו ברור בחוזר. יצוין כי דוח ועדת ישראלי מאפשר חריג גם לגבי קיבוצים שערכו שינוי בתקנון החורג מהגדרת קיבוץ מסורתי אם הם לא העבירו בפועל נכסים לחברים או אם הפער בין תקציבי החברים אינו גבוה. במקרה כזה ימשיכו לחול, על-פי ועדת ישראלי, כללי המיסוי של קיבוץ מסורתי. ראו דוח ועדת ישראלי, לעיל ה"ש 4, בעמ' 74.

151 לפירוט התקנות החדשות שהותקנו על-פי פקודת האגודות השיתופיות ראו לעיל ה"ש 39.

בהגדרה של קיבוץ – קיבוץ שיתופי וקיבוץ מתחדש.¹⁵² ההגדרה של "קיבוץ שיתופי" זהה להגדרה המשפטית הקודמת של אגודה שיתופית מסוג קיבוץ. הסיווג החדש של "קיבוץ מתחדש" חל כאמור על קיבוץ אשר בתקנון ההתאגדות שלו קיימת הוראה המתירה אחד או יותר מהשינויים הבאים: חלוקת תקציבים לחברים בהתאם למידת תרומתם, לתפקידם או לוותק שלהם בקיבוץ, הפרטת דיור והפרטת אמצעי ייצור.¹⁵³

האם על רשויות המס לשנות את גישתן לנוכח קבלתן של התקנות החדשות שהותקנו על-פי פקודת האגודות השיתופיות?¹⁵⁴ לטעמנו, אין הדבר מתחייב כלל ועיקר. ככל ששיטת המיסוי צריכה להתייחס למציאות החברתית הכלכלית ולתכלית החברתית שברצוננו להשיג באמצעות מנגנון המיסוי, יש מקום להחיל בכל הקשור למיסוי את ההגדרה של רשויות המס, המתייחסת למצב הדברים בקיבוץ בפועל, ולא רק הגדרה פורמלית של שינוי תקנון מבלי לבדוק אם התנהלות הקיבוץ אכן תואמת את השינוי התקנוני.

יתר על כן, יש אומנם חשיבות לקוהרנטיות מושגית ברחבי המשפט הישראלי, אך השאיפה להשגת הרמוניה מסוג זה צריכה להיות תחומה לאותם מקומות שבהם האחידות מובילה לתוצאות ראויות. אכן, עמדתו הברורה של בית-המשפט העליון היא כי "סטייה ממושגי הדין הכללי, מקום שהדבר נדרש לפירושה הנכון של הוראת חוק בתחום דיני המס, ראויה להכרה כחריג לגיטימי לעקרון ההרמוניה התחיקתית".¹⁵⁵ המבחן הקובע לעניין זה הוא מטרותיה ותכליותיה של חקיקת המס. במקרה של סיווג הקיבוץ יש מקום לשונות בהגדרות

152 ראו תיקון לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות).

153 השוואה בין התייחסותן של רשויות המס לבין ההגדרות של מחוקק-המשנה לעניין פקודת האגודות השיתופיות מגלה הבדלים. ראשית, לפי התיקון לתקנות האגודות השיתופיות (סוגי אגודות), די בשינוי שהקיבוץ עורך בתקנון להביאו בגדר ההגדרה של "קיבוץ מתחדש". עמדתן של רשויות מס הכנסה, ככל הנראה, היא שגם אם שינוי התקנון מקים חוקה כי מדובר ב"קיבוץ חדש", רק שינוי בפועל בהתנהגותו של הקיבוץ יכניס אותו לגרמי "קיבוץ חדש" לעניין אופן המיסוי. שנית, מחוקק-המשנה כולל בהגדרת "הקיבוץ המתחדש" כל קיבוץ המתגמל את חבריו באורח דיפרנציאלי, תהא מידת הפער בתגמול אשר תהא, ומחיל הסדר משפטי מיוחד לקיבוצים הבאים בגדרו של סיווג חדש זה. לעומת זאת, מפרסומיהן של רשויות המס עולה כי כל עוד הפער בין התקציבים המחולקים לחברים השונים אינו עולה על 25%, גם קיבוץ אשר שינה את אורחות חייו באופן זה לא ייחשב "קיבוץ חדש", ושיטת המיסוי של הקיבוץ המסורתי תמשיך לחול עליו. כפי שצינו לעיל, עמדתן של רשויות המס אינה ברורה לחלוטין, ואין זה ברור אם שינויים כגון הפרטת הדיור או הפרטת אמצעי ייצור יגררו אחריהם באופן אוטומטי את סיווג הקיבוץ כ"קיבוץ חדש" לעניין המיסוי.

154 שאלה אחרת היא אם לנוכח השונות הרבה הקיימת בין הקיבוצים, שאימצו תמהילים שונים של שינויים באורחות חייהם, היה מקום לא לקבוע הגדרות נוקשות כלל, אלא לרונ בכל קיבוץ לגופו. לעניין דיני האגודות השיתופיות ההכרעה נפלה לטובת אימוץ שני סיווגים בלבד. עמדתן של רשויות המס מותירה מרחב גמישות גדול יותר. דומה כי הן מבחינה עניינית והן משקוליים של יעילות מנהלית, עמדתן של רשויות המס מוצדקת.

155 ראו ע"א 526/87 מנהל מס שבח חיפה נ' מועצת פועלי חיפה, פ"ד מג(3) 519, 524 (1989). ראו גם ע"א 571/84 פקיד שומה חיפה נ' רו, פ"ד מא(4) 85, 96 (1987). לטיעון דומה בשאלת האופן הראוי לפירוש המונח "דיווידנד" בדיני המס, לעומת דיני חברות, ראו אסף חמדני וצילי דגן "מיסוי דיבידנדים והפחתת הון" משפט ועסקים ח 215, 223-224 (2008).

בין דיני האגודות השיתופיות לבין דיני המס. תכליתו המדויקת של סיווג הקיבוץ המתחדש לעניין דיני אגודות שיתופיות טרם פורשה על-ידי בית-המשפט,¹⁵⁶ אך מהוראותיהן של התקנות עצמן ומדברים שנכתבו בדוח הוועדה הציבורית לעניין הקיבוצים,¹⁵⁷ שקדם למעשה התחקית, ניתן ללמוד כי המטרות העיקריות היו הצורך להסדיר את אופן קבלת ההחלטות בדבר השינוי והצורך להבטיח כי זכויותיהם של חברי הקיבוץ לא ייפגעו מעבר לנדרש בעת עריכת השינויים באורחות החיים. הדבר ניכר במיוחד בהסדר שנקבע לגבי קיומה של מערכת ערבות ההדדית, שמטרתה להבטיח רמת חיים הוגנת לכלל החברים גם בקיבוץ המתחדש.¹⁵⁸ מטרה נוספת היא לתחום את גדר השינויים שקיבוץ יכול לערוך ועדיין להיחשב קיבוץ, כך שכל שינוי מעבר לכך יחייב את סיווגה של הקהילה כצורת חיים שאינה קיבוצית.¹⁵⁹ מטרות אלה הן שהובילו, ככל הנראה, לקביעה כי די בעריכת שינוי מהותי בתקנון – הנהגת שכר דיפרנציאלי, הפרטת דיור או הפרטת אמצעי ייצור – להוביל את הקיבוץ להגדרתו כקיבוץ מתחדש, גם אם בפועל הוא טרם ערך שינוי כלשהו. אך מטרות אלה, חשובות ככל שיהיו לעניין דיני אגודות שיתופיות, אינן בהכרח מטרותיה של מערכת המס.

אם וכאשר יחוקק ההסדר בנושא, יהיה צורך להכריע מהו המבחן הקובע לצורכי מס הכנסה – אם יהיה זה מבחן פורמלי (שינוי התקנון) או שינוי המציאות החברתית-הכלכלית בפועל. אנו סבורות כי הגדרת הקיבוץ המתחדש לצורכי המס על-פי המציאות החברתית-הכלכלית עדיפה. ההנמקה לכך נעוצה בעובדה שהתנהלותו של הקיבוץ בפועל היא הקובעת את מערך היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם, והיא התוחמת את הקווים המבחינים בין התחומים השוקיים והלא-שוקיים בקיבוץ. משתנים אלה הם שיקבעו אם בפועל יש ליישם לגבי הקיבוץ הסדר מס שתכליתו היא להעניק תמיכה ברכיב הלא-שוקי, אם וככל שרכיב כזה קיים עדיין בקיבוץ.¹⁶⁰

סיכום – הקיבוץ, הקהילה ואתגר המיסוי הראוי

מאמר זה התחקה אחר השינויים שחלו בקיבוצים השונים, תוך ניסיון להבין אם שינוי זה מצריך התייחסות משפטית שונה במסגרת דיני המס הישראליים. שיטת המס בישראל כוללת הסדר מיוחד של מיסוי החל על הקיבוץ המסורתי, אשר מתייחס לשונות הכלכלית, החברתית והתרבותית שאפיינה את מסגרת החיים הקיבוציים בהשוואה לאורחות חיים ולדפוסי התארגנות חברתיים המאפיינים את יתר אוכלוסיית ישראל.

שיטת המשפט הישראלית השכילה ליצור הסדר מס אשר הכיר בצורה ראויה בשונותם של הקיבוצים, מחד גיסא, ובהיותם חלק בלתי-נפרד מכלל החברה הישראלית, מאידך גיסא. מאמר זה ניתח את הוראות ההסדר הייחודי של מיסוי הקיבוץ המסורתי, והציע מסגרת

156 לדיון בסוגיות משיקות ראו ע"א 1773/06 אלף נ' קיבוץ איילת השחר, תק-על 2010(4) 2662.

157 דין וחשבון בעניין הקיבוצים, לעיל ה"ש 38.

158 ראו תקנות הערבות ההדדית.

159 ראו דוח ועדת ישראל, לעיל ה"ש 4, בעמ' 14, 17-18.

160 הנמקה נוספת לכך היא ששינויי מציאות אלה מתועדים בהחלטותיהן של האספות הכלליות בקיבוץ, גם אם הם טרם באו לידי ביטוי בתקנון הקיבוץ.

מושגית כוללת להבנת הסדר זה. כפי שטענו, מאפייניה של מערכת היחסים בין הקיבוץ המסורתי לבין חבריו ובין החברים לבין עצמם, כמסגרת פעולה חברתית לא־שוקית ברובה, היא המצדיקה, כעניין רעיוני, את שיטת המיסוי הייחודית של הקיבוצים.

הקיבוץ המתחדש מציב אתגר ממשי בפני מחוקק המיסים. המעבר ממערך היחסים הלא־שוקי ברובו, אשר אפיין את הקיבוץ המסורתי, אל עבר יחסים הדומים יותר במהותם ליחסים המתקיימים בשוק, כפי שאלה משתקפים בקיבוץ המתחדש, מצריך התייחסות מיסויית חדשה. על הטווח שבין מנגנוני השוק לבין המנגנונים הלא־שוקיים, הקיבוץ המתחדש הוא אכן יצור־ביניים חדש בשיטת המס הישראלית (והעולמית, יש לומר). אומנם, באותם תחומי חיים שהופרטו בקיבוץ דומה כי יש לנהוג בקיבוץ המתחדש כפי שיש לנהוג בכל התארגנות משותפת אחרת של יחידים, אך ככלל יש להכיר לדעתנו בקיבוץ המתחדש כמוסד ייחודי שמחייב טיפול מיסויי ייחודי, השונה מזה הניתן לתאגידים אחרים.

לנוכח ההיגיון העומד מאחורי עקרונות המיסוי של הקיבוץ המסורתי הנהוגים כיום בשיטת המס הישראלית, ובהתאם למהותו של השינוי שחל באופיו של הקיבוץ המתחדש לעומת זה המסורתי, אנו סבורות כי שני עקרונות מרכזיים צריכים להנחות את תפיסת המיסוי של הקיבוץ המתחדש: האחד מהווה המשך טבעי לנטייה הכללית במשפט הישראלי לא למסות מערכות יחסים ופעילויות שאינן שוקיות באופיין; והאחר מתייחס למידת החופש שהמחוקק מעניק להתארגנויות חברתיות – ולקיבוץ המתחדש בכלל זה – בעיצוב דפוסי חיים העולים בקנה אחד עם מערכת הערכים העומדת בבסיס תפיסת־עולמן.

כלל אורך הניתוח המפורט שערכנו לעיל ניסינו לתרגם את התפיסה שלפיה המס הוא מכשיר חברתי מרכזי לפרקטיקה שתאפשר לחברי הקיבוץ המתחדש לעצב את מסגרות חייהם מבלי שהמס יקבע בעבורם את הדרך העדיפה להסדרת ענייניהם, מחד גיסא, ומבלי שהם ייחננו מיתרונות מס חריגים לעומת נישומים אחרים, מאידך גיסא. לצורך כך עמדנו במהלך הדברים על הנקודות המרכזיות לטעמנו שבהן התערבותו האפשרית של המס עשויה להיות משמעותית במיוחד בעיצוב הבחירות של חברי הקיבוץ המתחדש. בנקודות אלה הצענו כי המס יעצב מנגנונים גמישים דיים לאפשר חופש פעולה כזה, מבלי להטות את החלטתם של חברי הקיבוצים המתחדשים לגבי עיצוב הקהילות והקשרים החברתיים שלהם (לרבות הערבות ההדדית), מחד גיסא, ומבלי להקנות להם יתרונות בלתי־מוצדקים כאשר הם פועלים כשחקני שוק גרידא, מאידך גיסא. סוגיות השכר הדיפרנציאלי, מס הקהילה ותשלומי העזרה ההדדית הדגימו בצורה ברורה ביותר את הדילמות שבבסיס גיבושו של הסדר מיסוי ראוי לקיבוץ המתחדש, כפי שפורט לעיל.

עקרונות אלה, יחד עם התפיסה העקרונית בדבר מהותם של דיני המס ובדבר אופן הפעולה הראוי שלהם ביחס לאורחות חייהם של נמעני המס, מציבים מסגרת מושגית כוללת היכולה לתרום לעיצוב הסדר המיסוי שיחול על הקיבוץ המתחדש ואשר יהיה נכון וצודק הן ביחס למערך היחסים שבין הקיבוץ לבין חבריו והן ביחס למערך היחסים שבין הקיבוץ לבין החברה הישראלית בכללותה.

סוגיית קביעתו של הסדר המיסוי שיחול על הקיבוץ המתחדש טרם באה על פתרונה במשפט הנוהג בישראל. העובדה שרוב הקיבוצים בישראל כבר חיים – חלקם זה יותר מעשור – לפי עקרונות חיים השונים מאלה שעמדו בבסיס קביעתו של הסדר המיסוי על־פי פקודת מס הכנסה מחייבת פעולה מצד המחוקק ורשויות המס. במאמר זה הצענו מסגרת־

חשיבה לקביעת הסדר המס הראוי לקיבוץ המתחדש. עם זאת, ההבנה כי הדינמיות בחיים החברתיים והכלכליים של הקיבוצים היא רבה מחייבת אותנו לסייג, לעת סיומו של המאמר, את העמדה שהצגנו: ככל שהחיים הקיבוציים ייטו עוד יותר אל עבר מערכת יחסים שתהא דומה עוד יותר למערכות יחסים שוקיות גרידא, יהיה על מעצב דיני המס לשקול אם ראוי עדיין ליתן משקל כה רב לשייריו של הרעיון הקיבוצי המסורתי, אשר נכון להיום מצדיקים עדיין, לטעמנו, מתן יחס ייחודי גם לקיבוץ המתחדש. ימים יגידו אם הקיבוצים – או חלק מהם – יחזקו את הממדים הקהילתיים (או אף השיתופיים והשווינוניים) באורחות חייהם או שמא ידגישו דווקא את יחסי השוק התוך-קיבוציים. אפשרות קיומן של תנודות היסטוריות חברתיות כאלה תצריך דריכות רבה יותר מצד מקבלי ההחלטות המעצבים את דיני המס. הקיבוץ הוא חלק מרשימת הדברים שניתן למצוא "רק בישראל". בהתאם לכך, רק המשפט הישראלי נדרש להסדר מיסוי ייחודי לטיפול בקיבוץ המתחדש. עם זאת, המסגרת המושגית שהצענו במאמר זה מאפשרת חשיבה על הסדרי המס החלים – ועל אלה אשר ראוי שיחולו – גם על קהילות אחרות. חקר המקרה של מיסוי הקיבוץ יכול ללמדנו רבות על-אודות עיצוב הסדרי מס אשר באים לעגן – ובד בבד מכוננים – את מערך היחסים שבין הפרט, הקהילה והמדינה.