

אירוע מס

1. הגדרת הפעולות שיש להן תוצאות מס ישירות- הכנסות, הוצאות ומקור.
2. עיתוי החיוב- מה המועד בו יש לשלם את המס על צורת ההתנהגות במדוברת?
3. גודל המס- תלוי בבסיס המס (הכנסה/ צריכה/ גודל דירה וכו'), ובשיעור המס המוטל עליו.
4. יחידת המס- מי הוא זה שנטל המס מוטל עליו? יחיד/ חברה/ עצמאי/ שכיר ועוד.

שלב מקדמי לתשובה

* **מהות מול צורה:** דוקטרינה משפטית שאומרת שמהות הכלכלית גוברת על צורה פורמלית (פס"ד אמישרגז); הלואה ל-50 שנה שאין כנגדה חובת השבה יכולה להיחשב כבר מענק עדיין יש למצוא לה מקור – לקחת בחשבון גם את ס' 10(2).

1. לבחון האם יש כאן עסקאות חליפין

- עסקת חליפין היא עסקה שבין שני הצדדים עובר **שווה כסף**. את עסקת החליפין ניתן להפריד **לשתי עסקאות נפרדות** בלתי תלויות כאשר בכל אחת מהן ישנן הוצאות/הכנסות לשני הצדדים וגודלן זהה.
- יש להניח **שוויון כלכלי** בין שתי העסקאות הנפרדות האלו, אחרת הצדדים לא היו נכנסים לעסקה.
- שמדברים על הכנסות בשווה כסף- **יש ללכת לפי שווי השוק**. אם נמצא את שווי השוק בעסקה אחת נוכל להקיש לעסקה השנייה בגלל השקילות.
- תוצאות המס של עסקת החליפין צריכות להיות שוות ל-2 העסקאות ה"רגילות" השקולות לה. *****טענת נגד-** הנישום יבקש לטעון שבהיבט המיסוי, ההכנסה מנוכה עם ההוצאה ולכן התוצאה לצרכי מס היא אפס.
- **פס"ד שפר ושמרלינג**- הם משכירים לחקלאי את השטחים בפרדס בין העצים, והוא בתמורה מעבד גם להם את המטעים. במצב זה מתקיימות שתי עסקאות:
- 1. עסקה ראשונה – שפר ושמרלינג נותנים רשות שימוש בנכס בתמורה לדמי שכירות. נוצרת להם הכנסה מדמי שכירות לפי ס' 2(6) ולשוכר ישנה הוצאה על דמי שכירות
- 2. עסקה שניה – החקלאי מספק שירותי עיבוד לשדה ובתמורה השניים משלמים לו שכר. לחקלאי נוצרה הכנסה מעסק/משלח יד ס' 2(1) ולשפר ושמרלינג הוצאה בגין שירותי העיבוד.
- **בעסקאות חליפין לזכור לעשות את ההבחנה בעיתוי החיוב!**
- **אדם שהוא בעל מניות בחברה- לבחון האם הוא מקבל 'דיבידנד בעין' שאז מדובר בעסקת חליפין!!!**

2. אם יש מכירה – צריך לעשות דיון האם מדובר באירוע מס הוני או פירותי

- **מבחני מגיד וחזן:**
- 1. **טיב הנכס\אופי הנכס:** יש לבחון את הנכס בהקשר שבו נעשתה העסקה ולבדוק האם ה"חזקה" הקיימת לעניין אפיונו של אותו נכס ניתנת לסתירה.
- 2. **תדירות העסקאות:** מספר רב של עסקאות יוכיח את טיבה "הפירותי" של העסקה.
- 3. **היקף העסקאות:** ככל שהיקף העסקאות רב יותר, ובייחוד ביחס להיקף המקורות האחרים של הכנסת הנישום, עשוי הדבר ללמד על אופי פירותי (או עסקי) של הפעילות.
- 4. **אופן המימון:** כאשר הנישום מממן את העסקה מתוך חסכונויותיו ואינו נזקק לסיוע פיננסי, מעיד הדבר על עסקה "הונית". ואילו כאשר הנישום מנצל מימון לטווח קצר לשם קביית נכס ומכירתו, זה מעיד על העסקה כפירותית. **חריג-** מימון בדמות אשראי לטווח ארוך מאפיין דווקא השקעה הונית (משכנתא לדירת מגורים).
- 5. **תקופת ההחזקה:** ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר, כך זה מלמד על הכנסה פירותית.
- 6. **ייעוד התמורה:** במקרה של ספק, יש מקום לבדוק את אופן השימוש או הייעוד של כספי התמורה כמבחן עזר.
- 7. **ידענות ובקיאיות הנישום:** **מבחן עזר רב חשיבות.** ככל שהנישום בקיא יותר בתחום העסקה, ניטה לחשוב שהאופי העסקי הוא פירותי. (פס"ד שירזקי).
- 8. **קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת:** ילמד על עסקה פירותית. כגון משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכו'.
- 9. **פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק:** רלוונטי בעיקר למקרקעין ולמשקיעים גדולים. נכסים שעוברים שינוי והשבחה לקראת מכירתם, או שמכירתם דורשת פעולות שיווק, הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות עסקית (פירותיים).
- 10. **מבחן העל- הנסיבות האופפות את העסקה:** הקביעה האם פעולה כלכלית כלשהי מהווה פעולה עסקית או הונית נבחנת בכל מקרה ומקרה על פי נסיבות העניין ועל פי מכלול המרכיבים של הפעולה. ראיית התמונה הכוללת חשובה במיוחד במצב בו חלק מהמבחנים מכוונים לקיומו של "עסק" וחלק מעידים ההפך.
- * **בפיצויים- מבחן הפירצה** = עבור מה ניתן הפיצוי, מה מחליף הפיצוי? צריך לבדוק אם יש לו אופי הוני או פירותי **לפי מבחני מגיד וחזן**. לדוג': פיצויי השתכרות- הכנסה פירותית; פיצוי בגין נזק לנכס- הכנסה הונית; פיצויים בגין נזק גוף- הכנסה הונית. מוניטין- הכנסה הונית, "נכס עומד" (ס' 88+89). **הכנסה הונית** = עץ שמצמיח פירות; **הכנסה פירותית**= אותם הפירות שצומחים על העץ; **** במבחנים עולה הדילמה האם מדובר באובדן השתכרות (פירותי) או באובדן לקוחות (פירותי או הוני).**
- < **פס"ד גורדון:** חברה להפצת ספרים הפיצה יותר ספרי תנ"ך בפורמט גורדון ממה שהותר להם בהסכם. בהסכם פשרה, נפסק לגורדון פיצויים בגובה 30,000 בעבור הפצה חורגת ו-60,000 לירות בעבור הנזק לזכות היוצרים של גורדון. **ביהמ"ש קבע כי ההבחנה נעוצה במטרה שלשמה ניתן הפיצוי.**

נפקות ההבחנה:

- **שיעור המס** – במשטר הונו יש שיעור מס יחסי של עד 25%, בעוד שהכנסה פירותית כפופה למדרגות המס (ס' 121) של עד 47% – **חריגים**: ריבית ודיבידנדים אינם כפופים למדרגות המס.
- **עיתוי החיוב** – הכנסה פירותית ממוסה באופן שנתי, בעוד שהכנסה הונית ממוסה בשעת המכירה.
- **בסיס מס ריאלי מול בסיס מס נומינלי** – משטר מיסוי פירותי מתבסס על **מיסוי נומינלי** (ערך הכסף שיש לי עכשיו ביד) בעוד שמשטר הכנסה הונו מתבסס על **מיסוי ריאלי** (ערך הכסף האמיתי ביחס לאינפלציה בשוק). בסיס מס ריאלי מייצג יותר נאמנה את התוספת לעושר כי הוא לוקח בחשבון את השינוי בגין כוח הקנייה (האינפלציה). למה מערכת מס הכנסה מתבססת על מיסוי נומינלי? **משיקולים של פשטות**.
- ✓ **מהו רציונל ההבחנה? עיתוי החיוב:**
 - **רווח הון** – ממסים את מחיר מכירה פחות מחיר הרכישה ולכן עיתוי החיוב יהיה בשעת המכירה.
 - **הכנסה פירותית** – ממסים הכנסות פחות הוצאות ומחשבים לפי שיעור המס הרלוונטי בניכוי הטבות מס (זיכויים/ניכויים וכו').
- למה לא ממסים במשטר הונו כמו במשטר פירותי? **(1) הסיבה החשובה – מורכבות**: קשה מאוד לחשב את הרווח בכל סוף השנה. **(2) נזילות** – אם נבוא כל שנה ונרצה לגבות מס ייתכן שבפועל לא יהיה כסף לתת כל עוד הנס לא נמכר.

בהכנסה הונית

- ✓ **משטר מיסוי הונו: חלק ה' לפקודה + חוק מיסוי מקרקעין.**
- ✓ **רווח הון** הוא מחיר מכירה פחות מחיר רכישה.
- ✓ **עיתוי החיוב – בשעת המכירה.**
- ✓ **שיעור מס יחסי של 25% לפי ס' 89.**
- ✓ **ס' 88 מגדיר "נכס" – יש רווחי הון שלא חייבים במס מסיבה כזו או אחרת (שחיקה של בסיס המס):**
 1. **מכירה של נכס לשימוש אישי** – הרציונל: מורכבות; אין פוטנציאל מס גבוה; כשמוכרים משהו 'יד שניה' בדרך לא מוכרים אותם גבוה יותר מהרווח.
 2. **פטור במכירת מקרקעין**: מטילים מס שבח אבל נותנים פטור מסוים, על נכסים שהם לשימוש אישי. דירת מגורים למשל – הרווח מהמכירה שלו יהיה פטור ממס.

בהכנסה פירותית

- ✓ **חלק ב' לפקודה.**
- ✓ **הכנסה היא תוספת לעושר בעלת אופי פירותי (בכפוף לסעיף הפטורים – ס' 9).**
- ✓ **שיש לה מקור בפקודה (ס' 2).**
- ✓ **ישנם שני מבחנים לזיהוי מקור:**
 1. **פוטנציאל מחזוריות** – תקבול שיש לו פוטנציאל לחזור ולהישנות הוא תקבול ממקור.
 2. **מבחן התמורה** – תקבול שיש ביצידו תמורה הוא תקבול ממקור (המבחן של רשות המיסים).
- כל הכנסה מחזורית ושיש לצידה תמורה היא הכנסה מאחד המקורות בפקודה. אם אין לה מקור ספציפי, נכניס אותה בסעיף הסל-2 (10).
- ✓ **יש להבחין בין הכנסה אקטיבית להכנסה פסיבית**: המבחנים המשפטיים המשמשים אותנו לצורך ההבחנה בין הכנסה פירותית להכנסה הונית (**מבחני מגיד וחזון**), משמשים אותנו גם להבחנה בין הכנסה אקטיבית ופסיבית. (נקבע לראשונה בפס"ד לשם ובירן).
- * **גם אם הוכרע שההכנסה היא פסיבית – לבחון האם היא אינטגרלית לעסק (ס' 2(1)2)!!!!**

3. תקבולים שאין להם מקור ולכן הם **פטורים ממס**.

1. **מתנה**: למתנה אין מקור (פס"ד רופא; פס"ד ברזל). המבחן המשפטי לזיהוי מתנה – **תקבול שאין בו תמורה ושכל כולו ניתן מנדיבות הלב של הנותן**. **הבעיה** מתעוררת במתנות שיש להן פוטנציאל מחזוריות:
 - **פס"ד אבוחצרא**: תקבולים לרבנים. אלו תקבולים שיש בהם מחזוריות ובחלקם אף תמורה. ביהמ"ש קבע שאלו תקבולים החייבים במס הכנסה. ביהמ"ש מחדש ואומר במפורש שגם אם ניתן תקבול שכולו בנדיבות הלב (באופן סובייקטיבי), ולא ניתנה שום תמורה, עדיין יכול להיות שזו לא תהיה מתנה לצורכי מס הכנסה. אלו הם תקבולים שיש להם **אופי עסקי\מסחרי** ולכן ביהמ"ש הכריע שמדובר בהכנסה לצורכי מס הכנסה.
 - **פס"ד סלפוטני**: ביהמ"ש קובע כי במערכת היחסים בין אב לבנו (ממשפחה בדואית), התקבול לא מהווה הכנסה אלא מדובר בסוג של מתנה שניתנת במערכת יחסים משפחתית.
2. **ירושה**: לירושה אין מקור. זה תקבול ללא תמורה. יש לשים לב – אם מזהים ירושה שקיבל אותה הירוש בתמורה – ייתכן שלצורכי מס הכנסה נגיד שזו ירושה. דוג': מטפלים סיעודיים.
3. **מלגות: ס' 29(9) לפקודה** מציין את רשימת המלגות הפטורות ממס. מלגות חייבות במס, אלא אם כן, הן עומדות בתנאים של הפטור. מלגות שיש כנגדן תמורה חייבות במס והן לא פטורות.
4. **הימורים\הגרלות\פרסים**: יש להם הסדר מיוחד **בסעיף 2(א)**. שיעור המס המוטל על תקבולים אלו הוא יחסית נמוך כיוון שהוא מוטל על **בסיס מס מחזור** = דהיינו על ההכנסות גרידא בלי הפחתה של הוצאות (בניגוד למס הכנסה). איך נזהה תקבולים מסוג זה?
 - ☑ מאופיינים ברכיב גדול של **מזל** – מעין "מתת שמים".
 - ☑ תקבולים שהגיעו כתוצאה **מתמורה** – עיסוק, השקעה, כישרון, יכולת (פס"ד עמית).
5. **מציאות**: מקרים בהם אדם מוצא משהו באקראי. אין מקור ואין תמורה. מה קורה עם מקרים שאדם עוסק בחיפוש אחר מציאות? נראה שלא נגיד שזה תקבול שאין לו מקור כיוון שיש תמורה.

הכנסות – סיווג למקורות

הכנסות אקטיביות	
הכנסה שלצורך הפקתה נדרשת גיעה אישית, פעילות אנושית המעורבת בהפקת ההכנסה.	
ס' 2 (1) הכנסה מעסק	1. עסק - עסק מוגדר בס' 1 כ: "עסק לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה". - פס"ד לשם ובירן: יש לראות הכנסה מסוימת כעסקית כאשר היא נובעת מפעילות ממשית, נמשכת, מחזורית ושיטתית אשר מטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת גיעה אישית ואקטיבית מצד בעל העסק, שלוחיו או מי מטעמו. - המקרה הקל- כאשר הפעילות העסקית היא של הנישום הבחינה תהיה ע"פ מבחני מגיד וחזן (בדיוק כמו ההבחנה בין הכנסה פסיבית לאקטיבית). - פס"ד ברשף- הכנסה מדמי שכירות תעלה לכדי עסק ב-2 מקרים: - עסק של שכירות – כמו בפס"ד יהודית, לשם ובירן. - השכרת "עסק חיי" – הרעיון של "השכרת עסק חיי" היא שיש כאן הכנסה שהיא לכאורה פסיבית מדמי שכירות, שנצבעת בצבעים אקטיביים לכאורה בגין גיעה אישית של הנישום או של מי מטעמו. - המקרה הקשה- מתי הכנסה עולה כדי עסק חיי כאשר היא נובעת מיגיעה אישית של אחרים? (פס"ד האחים מרק; פס"ד מרכז הקרח; פס"ד ידידי האוניברסיטה). נבחן לפי מבחן הניתוק (פס"ד ברשף): - זמן (תקופת ההשכרה)- נבחן לכמה זמן הוא העביר את העסק לאחר, ככל שהתקופה קצרה יותר נגיד שהוא לא התנתק מהעסק, ככל שהתקופה ארוכה יותר נגיד שזו הכנסה פסיבית משכירות. - מבחן הסיכון- עד כמה הרווחים\ההכנסה שלו תלויה בפעילות העסקית? עד כמה מפיק ההכנסה לוקח על עצמו סיכון. ככל שהוא לוקח על עצמו יותר סיכון ניטה להגיד שההכנסה היא הכנסה עסקית. - גיעה אישית – עד כמה הוא מעורב בעסק. מידת שותפותו של המשכיר בעסק. - הערה- לא ברור שנדרשת העברה של עסק חיי. אפשר ליישם את מבחן הניתוק גם לגבי מבנה שהושכר ורק אחר"כ הוקם העסק. כל המבחינים נועדו לאמוד את גיעתו האישית של הנישום. - יש להבדיל בין גיעה אישית שקשורה להכנסה אקטיבית לבין גיעה אישית כמשמעותה בסעיפים בפקודה: - ס' 9(5)- פוטר ממס הכנסה מיגיעה אישית של עיוור או נכה. בפס"ד אידר נקבע שיש צורך ביגיעה אישית עצמית של הנישום- "פעילות אינדוידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה". - ס' 121(ב)- קובע שהכנסה מיגיעה אישית זוכה למדרגות מס מוטבות. – הסעיף רלוונטי גם ליגיעה אישית של מי מטעמו של הנישום. - מבחן הניתוק – הכנסות אינטגרליות לעסק: פס"ד קי.בי.עי + פס"ד מלון פלאזה- מקורו בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית; באופייה, אבל נגדיר אותה כהכנסה אקטיבית מעסק בעקבות מבחן האינטגרליות- האם נותק הקשר בין הפעילות העסקית של הנישום והפעילות הפסיבית, או האם הפעילות הפסיבית הינה חלק אינטגרלי מהעסק של הנישום? 3 מבחני עזר בפס"ד פלאזה: - ההון, שהניב את הפרשי ההצמדה והריבית, מקורו בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית; - ההון המושקע צריך להיות קשור ישירות להתחייבויותיו של הנישום במקור הכנסתו המקורית; - משך ההשקעה הוא קצר, ומימוש ההשקעה נועד לשימוש בפעילותו השוטפת של העסק; ***במבחן – קודם לבדוק האם הכנסה היא פאסיבית או אקטיבית, ורק אם החלטנו שהיא פאסיבית לבדוק האם היא מנותקת או אינטגרלית מפעילותו העיקרית של העסק***
ס' 2 (2) הכנסת עבודה	2. הכנסה ממשלח יד - פס"ד קרצ'מר- פס"ד על אנשי אקדמיה שמנסים לא לשלם מיסים. ביהמ"ש קובע ישנם שני תנאים בסיסיים להיותה של הכנסה כזו הנובעת ממשלח יד: - כישורים, יכולת, ומומחיות של הנישום בתחום מסוים; - הנישום עושה שימוש באותם כישורים, יכולת, ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה; - פס"ד גברילה שלו- (קיבלה תקבול על היותה בוררת בשוויץ) (1) יש להגדיר מהו משלח היד- לתת 'נותרת' למשלח היד (2) ואז לסווג את ההכנסה- לבדוק האם היא נובעת ממשלח היד. - ההבדל בין משלח יד לעסק: מה שקובע זה מידת המעורבות של הון אנושי ביצירת ההכנסה. אם ההכנסה בנויה על הון אנושי = משלח יד, ואם מעורב בזה הון לא אנושי, מדובר בעסק 3. הכנסה מעסק או עסקת אקראי בעלי אופי מסחרי- (1) סיפא (חייבים לוודא שזו עסקה חד פעמית!!) - פס"ד ברנשטיין- בנקאי מגבש עסקה מזדמנת בין שני לקוחות שלו ומקבל בתמורה דמי תיווך. המבחן לפי ברנשטיין: האם מדובר בפעילות שבנוהג הרגיל ניתן לתפוס אותה כעסק? אם כן, וזו פעילות שנעשה באופן חד"פ נגיד שזו עסקת אקראי. - פס"ד חיים קרן- תקבול של שכר טרחה על תפקיד תובע ייצוגי. המבחנים של חיים קרן: - תפקיד מעין יזמי- פעל כמעין יזם החזיק מעין זכות משפטית בידיו והלך איתה קדימה. - מבחן הסיכון- בד"כ מדובר בסיכון לגבי אי וודאות עתידית. אי-וודאות נוגעת בדרך כלל לתמורה הכספית. - פעולה לשם השגת תגמול- צפייה לעשיית רווח. זו פעולה שמטרתה להרוויח. ***במבחן – יש ליישם את שתי ההלכות + תמיד לנסות לטעון גם את ס' 10(2)***
ס' 2 (2) הכנסת עבודה	שלב א'- להבין האם יש כאן יחסי עובד מעביד. בד"כ יהיה נתון, אם לא- נטען לשני הצדדים (בפס"ד הפועל טבריה) השאלה האם מאמצים את המבחנים של דיני העבודה נשארה בצ"ע). שלב ב'- להבין באיזה רכיב של הכנסת עבודה מדובר, מתוך שלושת הרכיבים (וליישם): - רווח או השתכרות- כסף שמשלם מעסיק לעובד, בין אם באופן ישיר ובין אם באופן עקיף. - טובת הנאה או קצובה- טובת הנאה היא הכרעה משפטית = שווה כסף שהמעסיק נותן לעובד. המבחן המשפטי- פס"ד דן מבחן נוחיות המעביד: האם שווה הכסף ניתן לעובד לטובתו או להנאת המעביד? לפי נוסים- צריך להבין כמה שווה הכסף הזה מהווה תחליף שכר (משהו שהייתי צורך בכל מקרה). - פס"ד עיריית בת ים: הנחה בתשלום גני ילדים לעובדי עירייה. ביהמ"ש אומר שלא ניתן לתרץ שווה כסף בכך שזה מתמרץ אנשים נוספים להגיע לעבוד בעירייה. זה דוג' למקרה קל יחסית שמבחן דן עובד בו בבירור.

מה קורה כאשר התקבול הוא גם לנוחיות המעביד וגם להנאת העובד? "מבחן הדומיננטיות" – בבחינת עיקר וטפל, כלומר מבחן האם טובת ההנאה הייתה בעיקר לנוחיות המעביד או לחלופין בעיקר להנאת העובד. קיימות תקנות שנותנות לנו תשובה סטטוטורית במקרים מסוימים: למשל תקנות שווי שימוש ברכב, רדיו וטלפון נייד. התקנות קובעות שחלק מסוים מהשווי של השימוש יהווה טובת הנאה עבור העובד. מבחן דן יביא תמיד למצב של הכל או כלום, בניגוד לחקיקה שיכולה לחתוך את שווה הכסף באמצע. שווי טובת ההנאה – לפי ס' 8 לתקנות מס הכנסה ומש מעסיקים יש לחשב את ההכנסה לפי שווי שוק. הרציונל- יעילות. כמה שפחות שינוי התנהגות של מעסיקים (שלא יעדיפו לתת טובות הנאה כי זה זול להם יותר). טובת הנאה שרק חלק מהעובדים נהנים ממנה: ס' 32(11) לפקודה – "הוצאות למתן טובת הנאה שנתן מעביד לעובדיו ואשר לא ניתן ליחסה לעובד פלוני... לא יהווה טובת הנאה (זה לא הכנסה עובדים), אבל מנגד לא מתירים את ההוצאות הללו הוצאה למעסיק (זה לא הוצאות למעסיק)". בא-התרת הוצאות למעסיק, רשות המיסים גובה את המס מהמעסיק במקום לגבות את המס מהעובד. הרעיון הוא לפשט את התהליך, אם זו סיטואציה מורכבת נרצה להעביר את הנטל למעסיק. 3. תשלומים שנתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו – מקרים בהם העובד קונה ואז מבקש החזר מהמעסיק. המבחן המשפטי: מבחן בין "הוצאותיו של העובד" ל- "הוצאותיו של המעביד", השאלה היא הוצאותיו של מי? אם זה תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו של העובד – הם יהווה מס הכנסה של העובד. מקרי גבול- למשל מנוי לחניון שהעובד עושה והמעסיק מחזיר לו. זו לא הלכה אבל אפשר לטעון שהמבחן יהיה מבחן דן. – יישום דן לא מחייב למבחן. שלב ג' – שיטת הדיווח של שכיר – תמיד מדווח לפי שיטת המזומנים!!! ההבחנה בין הכנסה ממשלח יד להכנסת עבודה: הכנסה ממשלח יד מתקבלת ישירות מהלקוח בעוד הכנסת עבודה מתקבלת באופן עקיף ע"י המעביד. הסדר ניכוי במקור (פס"ד מחל'נה) – ס' 164 לפקודה: הסדר גבייה המטיל חובה על משלם ההכנסה, לנכות את ההכנסה במקומו של הנישום ולהעביר את שיעור המס לרשות המס במקום הנישום. בהסדר 2 רכיבים עיקריים: (1) דיווח ע"י המעסיק; (2) תשלום ע"י המעסיק; פס"ד מחל'נה – מנקה חדרי מדרגות בבתי משותפים. ביהמ"ש שוקל האם ראוי להטיל על בעלי הבתים את הסדר הניכוי במקור וכך מכריע האם מדובר בהכנסה ממשלח יד (1) או הכנסת עבודה (2).	
הכנסות פסיביות אין דרישה ליגיעה אישית. אין שום פעולה של הנישום עצמו. ההכנסה צומחת מהון שאינו אנושי: מכונה, מבנה, זכויות יוצרים וכו'. ***מבחן – אם החלטנו שהכנסה היא פסיבית לבדוק האם היא מנותקת או אינטגרלית מפעילותו העיקרית של העסק***	
1. דיבידנדים – דיבידנד מוגדר כחלוקת רווחים מהחברה לבעלי מניותיה. דיבידנד ניתן לבעל המניות רק מתוקף היותו בעל מניות. דיבידנד יכול להינתן גם לקרוב של בעל מניות, וזה לא משנה שהדיבידנד לא חולק לבעל המניות עצמו. מתי יש ספק? כאשר בעל המניות גם עובד בחברה בצורה כלשהי. צריכים לזהות את מערכת היחסית מכוחה בעל המניות מקבל את התקבול: במצב בו אדם הופך את העסק שלו לתאגיד- הוא הופך להיות בעל מניות בחברה ולכן הכנסתו תמוסה כדיבידנד לפי ס' 2(4)+125(ב); במקרה בו בעל מניות הוא גם נושא משרה בחברה, הכנסתו כנושא משרה תמוסה לפי ס' 2(1)+121. הסדר המיסוי של חברות הוא דו-שלבי: מס חברות לפי ס' 126 – בשיעור של 23% על הכנסות החברה. מס דיבידנדים לפי ס' 125 + 2(4) – בשיעור שבין 25-30%. עיתוי החיוב יהיה בשעה שהחברה מחלקת דיבידנדים. ככה בעצם אפשר לדחות את עיתוי החיוב. דיבידנד בעין – יש לנתח בעסקת חליפין, קרי לחלק את זה לשתי עסקאות (שפר ושמרלינג): - בעל המניות משקיע בסך בחברה ובתמורה זכאי לדיבידנד – הכנסה מדיבידנד ס' 2(4). - החברה מעניקה לבעל המניות שווה בסך תמורתו ישלם מחיר- בעסקה השנייה מבוצעת עסקת מכר כך שמדובר בהכנסה עסקית של החברה ס' 2(1). לא לשכוח שמדובר ב-2 הכנסות שנוצרות!!!! הן לחברה והן לבעל המניות! 2. ריבית – תשלום עבור חלוף הזמן. ריבית היא מעין "דמי שכירות על כסף". ס' 125: שיעור מס מיוחד על ריבית שהוא שיעור מס נמוך יחסית. הסעיף מציג שני שיעורי מס: 15% ו-25%. ההבדל ביניהם הוא בסוג ההלוואה עליה מתקבלת ריבית: ריבית ריאלית: הלוואה צמודה למדד המחירים (הפרשי שער) וכוללת ריבית- שיעור המס יהיה 25%. ריבית נומינלית: הלוואה שאינה צמודה למדד המחירים, וכוללת רק ריבית- שיעור המס יהיה 15%. 3. הפרשי הצמדה ושער – הפרשי הצמדה = כאשר יש תשואה על כסף שהוצמד למדד (כלשהו) – הפרשי הצמדה יהיו חייבים במס. הנפוך ביותר- הצמדה למדד המחירים שמושפע מאינפלציה. הפרשי שער = הם שינויים בתוצאה משינוי בשער חליפין של מטבע זר. נקראים גם הפרשי הצמדה למט"ח. הסדר מיסוי: במקרה בו אדם לקח הלוואה ושיווי המטבע ירד, כעת, הוא צריך להחזיר פחות כסף, האם ההפרש בערך המטבע יחויב במס? לפי פס"ד מגדניית הדר – ירידה בשער החליפין מהווה הכנסה שחייבת במס לפי ס' 2(4) עבור הלוואה. *** יש לבחון אם ההכנסה מריבית/הפרשי הצמדה/שער חליפין היא הכנסה של בנק. אם כן, מדובר בהכנסה אקטיבית כי זה העסק שלהם!!!*** * עיתוי החיוב בהכנסות פיננסיות:	ס' 2(4) דיבידנדים, הפרשי הצמדה, הפרשי שער וריבית.

עיתוי החיוב של הכנסות פיננסיות:		
שיטת מזומנים	שיטה מצטברת (המועד בו קמה הזכות המשפטית לקבל את ההכנסה)	
מועד קבלת הדיבידנד	מועד ההכרזה על חלוקה	דיבידנד
מועד הפדיון – מועד תשלום הריבית	בשנת ההצטברות (בכל שנה קמה לנישום הזכות לקבל את הריבית של אותה שנה)	ריבית
במועד הפדיון	בשנת ההצטברות	הפרשי הצמדה
סעיף 38 – גם כשהדיווח הינו על בסיס מזומנים, עיתוי המס על הפרשי שער יהיה בשנת הצטברות הרווח. [אילו סעיף 38 היינו כותבים כאן פדיון].	המחוקק קבע את סעיף 38 – הסעיף דן בהפרשי שער (וע"פ פס"ד מגדניית הדר – גם הפרשי הצמדה למט"ח). עיתוי החיוב על הפרשי שער יהיה בשנה בה הם הצטברו. גם מי שמדווח בשיטת המזומנים, יחויב לפי השיטה המצטברת.	הפרשי שער + הפרשי הצמדה למט"ח
תשובה פסיבית מנדל"ן שאינה מכירה!! לדוג': תשובה על זיקת הנאה, דמי שכירות, דמי שימוש וכו'. גם מי שאינו הבעלים יכול להפיק תשובה פאסיבית מנדל"ן. למשל שוכר שמשכיר בשכירות משנה. לגבי שכירות לתקופה שהיא ארוכה – חוק מיסוי מקרקעין קובע באופן סטטוטורי, שחוזת שכירות של נדל"ן העולה על 25 שנים כמותו כמכירה (אירוע מס הוני). הכנסה לפי ס' 2(6) תמיד תהיה מדווחת בהתבסס על שיטת המזומנים וזאת לאור ס' 38. אם מדובר בהכנסה שהתקבלה מראש, למשל תשלום מוקדם על כמה חודשי שכירות, יש למסות את ההכנסה הזו מראש בשנה שבה התקבלה ההכנסה. לשים – אם ההכנסה כוללת גם דמי שכירות וגם הון אנושי (זמן / מאמץ / יגיעה אישית) יש לבחון כמה ההון האנושי משמעותי להכנסה. ככל שהוא יותר משמעותי, ניתן לסווג את ההכנסה באקטיבית (קריית יהודית). כולל את כל סוגי המיטלטלין (דמי שכירות על מיטלטלין), ונכסים מופשטים – קניין רוחני, ידע טהור (פס"ד רוזנברג). למשך תקופת השכירות יש משמעות – שכירות לתקופה ארוכה של נכס, בשלב מסוים ניטה להגיד שזה הופך להיות מכירה בתשלומים. פס"ד רוזנברג: אדם שפיתח טכנולוגיה לייצור פלסים, מכר אותה לקיבוץ תוך התחייבות שלא לעסוק בתחום 7 שנים. השאלה המשפטית שנשאלה היא האם רוזנברג מכר את הידע שלו ומדובר בעסקה הונית או שמא נתן אישור שימוש בידע שלו שמהווה עסקה פירוטית (עסקה בזכויות)? ביהמ"ש מכריע שמדובר במכירה (הונית) היות שלידע של רוזנברג אין ערך לאחר 7 שנים (נשחק עם הזמן עם התפתחות הטכנולוגיה). <u>ככל שלבעל הידע יש יכולת (חוזית/הסכמית) להמשיך ולהשתמש בידע נראה בכך הכנסה פירוטית של מתן רשות שימוש (ס' 2(7)), וככל שבעל הידע מתנתק מהידע מבחינה חוזית/הסכמית נראה בכך הכנסה הונית – מכירה.</u> עיתוי החיוב – לפי ס' 38 הכנסות ידווחו בשנה שבה התקבלה ההכנסה, כלומר, לפי שיטת המזומנים.		
סעיף שיורי שקובע שרשימת המקורות אינה סגורה. עם זאת, עדיין יש צורך בדיהוי מקור כלשהו. בשביל לאתר מקור: עמדת ביהמ"ש: יש לבדוק האם התקבל בעל פוטנציאל לחזור ולהישנות (פס"ד חיים קרן). רשות המיסים: אם יש תמורה מצידו של הנישום, מדובר בהכנסה בעלת מקור. יש לנסות תמיד לטעון את ס' 2(10) – הנישום קיבל את ההכנסה בכובעו כ/בתפקידו כ/בשמשו כ. פס"ד ברזל – קרוב משפחה שמונה להיות מנהל עיזבון (הכנסתו של מנהל העיזבון מהווה הכנסה לפי ס' 2(10) והמקור שלה הוא היותו בתפקיד של מנהל עזבון. המבחן המשפטי – הנישום קיבל את התקבול בתפקיד או משרה של _____. פס"ד ברנשטיין – פקיד בנק שמתווך בעסקה בנוסף לכך שמדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי ניתן גם לחייב את התקבול של פקיד הבנק שתיווך את עסקת המקרקעין מכוח ס' 2(10). הרבה פעמים עסקת אקראי גובלת גם בס' העוללות.		
ס' 2(10) סעיף הסל		

עיתוי החיוב במס (הכנסות)

בשיטת הדיווח מכריעים פעם אחת בקיים ואז מיישמים לאורך כל אירועי המס!! עדיף לפתוח עם זה את הקיים.

- מהו המועד בו קם החיוב במס?

- ס' 6 קובע כי מועד החיוב במס הוא בסוף שנה קלנדארית.
- ס' 7 מאפשר תקופת מס של שנה, אך לא קלנדארית לדוג' – שנה אקדמית.
- ס' 8 קובע תקופות מס ארוכות משנה.

- חשיבות שאלת העיתוי:

- ערך הזמן של הכסף – **שקל היום שווה יותר משקל מחר**. מושפע משני דברים: אינפלציה וריבית. ככל שהריבית בשוק גבוהה יותר וככל שהאינפלציה גבוהה, כך הנישום ירוויח יותר מהדחייה, ולהפך. הנישום יעדיף לשלם כמה שיותר מאוחר ובכך להרוויח את ערך הזמן של הכסף. **מס נדחה = מס נחסך!!!**
- אופן דחיית המס**: דחיית ההכרה בהכנסות או הקדמת ההכרה בהוצאות.

- אופן קביעת מועד החיוב:

- עיקרון המימוש** (לפתוח עם זה את התשובה) **פס"ד דפוס מרכז** קובע כי רק במימוש הרווח בפועל יש להטיל מס. בפועל בפסק הדין, חייבו במס כבר בשנה הראשונה ולכן העקרון לא ברור. כדי להבין את עקרון המימוש צריך להבין את הרציונליים שעומדים מאחוריו:

- i. **בזילות** – שיקול לא מהותי כיוון שראינו שמימוש זה לא בהכרח 'כסף ביד' – למשל בפס"ד דפוס מרכז.
- ii. **קשיי הערכה** – **הרציונל המרכזי לקביעת מועד המימוש** (מתקשר לרצון לפשט את מערכת המס).
- iii. **אי וודאות ביחס להתגבשות ההכנסות בעתיד** – רציונל פחות רלוונטי כיוון שאי וודאות לעולם קיימת.
- (2) **חשבונאות מס** – ישנן 2 שיטות דיווח:
- ✓ **שיטת דיווח על בסיס מזומנים** – מסתכלת על המועד שבו הכסף נמצא ביד, **השנה בה התקבול ניתן בפועל** (פשוטה אבל פחות מדויקת).
 - ✓ **שיטת דיווח על בסיס מצטבר** – ע"פ השיטה המצטברת, **יש לדווח על הכנסות שעה שקמה הזכות המשפטית לקבל את ההכנסות**. שיטה מדויקת יותר. יש חזקה שהזכות המשפטית של הנישום קמה כאשר הוא משלים את התחייבויותיו – כאשר הוא מספק את הסחורה.
- **האם נישומים יכולים לבחור את שיטת הדיווח שלהם? פס"ד קבוצת השומרים** – הכלל הוא שהנישום יכול לבחור את שיטת הדיווח כרצונו, אלא אם כן, מתקיימים בנישום אחד מהקריטריונים, ואז הוא חייב לדווח בשיטה המצטברת לצרכי מס:
 - א. **מלאי** – בשפה החשבונאית נקרא **הון חוזר**: כל מה שנכנס ויוצא באופן תדיר ומחזורי (מול הון חוזר יש לנו הון קבוע).
 - ב. **פעילות אשראי** – ככל שהעסק מתעסק יותר עם אשראי (מקבל/נותן), כך ניטה לדרוש דיווח בשיטה המצטברת.
 - ג. **מורכבות העסק** – ככל שאופי הפעילות מורכב יותר, ניטה לדרוש דיווח בשיטה המצטברת. כולל גם את היקף העסק – ככל שהמחזור העסקי גדול יותר כך ניטה לשיטה המצטברת.
- לא לשכוח!!!! אם לא צוין באירועון כי הנישום בחר שיטת דיווח, יש לנתח בהתאם לשיטת דיווח!**
- **עיתוי חיוב סטטוטוריים**:
 - ✓ **ס' (8ב)** קובע כי כל הכנסה של הנישום הנופלת תחת ס' (6)2 או (7)2 הדיווח בגינה יהיה בהתאם לשיטת המזומנים.
 - ✓ **ס' (8ג)** – הכנסתו של אדם הנובעת מהפרשי שער ומהפרשי הצמדה – ס' (4)2 למטבע חוץ (פס"ד מגדניית הדר) יחויבו לפי השיטה המצטברת.

הוצאות

הכנסה חייבת = הכנסות פחות הוצאות (כולל ניכוי, פטורים והפסדים).
סדר הבדיקה:

1. **נבחן האם מדובר בהוצאה פרטית או הוצאה בייצור הכנסה**. ס' 17 = הוצאות המותרות בניכוי; ס' 32 = הוצאות אסורות בניכוי;
2. **נבחן האם מדובר בהוצאה פירותרית או בהוצאה הונית** ← אם זה הוצאה על נכס קיים המבחן הוא שמירה מול השבחה.
3. **חריגים – ס' (א)2: מיסוי על הגרלות הימורים ופרסים; ס' 122 לפקודה – מיסוי על הכנסות מדירת מגורים**;

1. הוצאות עסקיות מול הוצאות פרטיות	
(1) נציין את ס' 17 רישא "הוצאות שהוצאה בייצור הכנסה" – לציין איזה הכנסה, לפי איזה מקור?	
(2) הבדיקה תעשה לפי מבחן האינצידנטליות – ס' 32(א)1 – פירושו: על הוצאה להיות כרוכה ושלובה בתהליכו ובמבנה הטבעי של מקור ההכנסה. לפי פס"ד המרכז הארכיאולוגי – ככל הנראה מדובר באותן הוצאות שמוציאים בעסקים או בהליך הפקת הכנסה מסוג זה. פס"ד ורד פרי (הוצאות בטיפול ילדים בזמן שההורים עובדים) – ביהמ"ש קובע כי מבחן האינצידנטליות צר מידי ומשנה את המבחן ל"מבחן הזיקה הישירה", קרי "זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה". עם זאת, לא מדובר בהלכה היות שההלכה היא ס' 32(1) והנישום יכול רק לנסות ולטעון למבחן זה.	
(3) ס' 17 סיפא "ולשם כך בלבד" ;	
(4) מקרים של הוצאות מעורבות ;	
i. נבחן האם יש קביעה סטטוטורית:	
1. הוצאות טיפול בילדים אסורות בניכוי ס' 32(1)1 ;	
2. הוצאות נסיעה לעבודה אסורות בניכוי ס' 32(1)1 ;	
3. הוצאות תואר אקדמי אסורות בניכוי ס' 32(15)1 ;	
4. הוצאות בית אסורות בניכוי ס' 32(1)1 ;	
5. הוצאות מעורבות המפוצלות עפ"י התקנות	
א. רכב – ס' 2/3 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב).	
ב. כיבוד – ס' 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות).	
ג. טיסות – ס' 2 לתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות).	
ii. אם אין הסדר סטטוטורי –	
– ניתן לפצל – נפצל ואין בעיה. (בפס"ד ורד פרי – ביהמ"ש מסביר כיצד הוא מפצל: פן השגחתי מול פן העשרתי).	
– לא ניתן לפצל – הוצאה אסורה בניכוי. (פס"ד בן עזר – טיסת עבודה לחו"ל עם הנשים; פס"ד ורד מחזור – נאסרה ההכרה בהוצאות עו"ד המייצג במשפט פלילי, עקב העובדה שאי אפשר להפריד בין השמירה על השם הטוב העסקי לשם הטוב הפרטי).	
(5) הוצאות שהוצאה בייצור הכנסה מסוג מסוים (מקור), תופחת מהכנסה מאותו מקור. פס"ד נכסי כהנים : ביהמ"ש – קבע שההכנסה של נכסי כהנים היא מהשבחת נדל"ן לפי ס' (6)2 ולכן לא יכולה לנכות הוצאות על ריבית – שהיא הוצאה ממקור (4)2 (היא אינה עסק שקבלת הלוואות ונתינתן שייכות לפעילות הרגילה שלה).	
2. כאשר מדובר בנכס קיים – אם לא, אפשר לדלג על השלב הזה!!	
(1) הדבר הראשון שיש לבדוק טרם ההבחנה בין הוצאה פירותרית להונית הוא האם מדובר בהוצאה לגבי הון קיים (שמירה / השבחה) או לא.	
(2) מצב בו לנישום נכס מתפקד המייצר הכנסה, כאשר תוך כדי ח"י הנכס מוציא הנישום הוצאות המייצרות הכנסה.	
(3) תחילה, נזהה מהו ההון הקיים – רכב (בלו צלילי); מערכת ביוב (באות מרגלית); מוניטין של ביה"ס (שתדלן).	

- 4) נפעיל את המבחן המשפטי (פס"ד בלו צליבי) - שמירה מול השבחה. האם ההוצאה היא שמירה על ההון הקיים (פירותי) או השבחה של ההון הקיים (הוני). מבחני עזר מהפסיקה:
- האם ההוצאה המגדילה את ההכנסות לאורך זמן? (מופיע בפס"ד שטדלן: "הוצאה שמייצרת יתרון של קבע לעסק"). הפסיקה לא כל כך מסתכלת על הארכת החיים של הנכס או כושר ייצור הכנסה לאורך זמן. הבחינה בפסיקה היא יותר פיתית. אם הנכס נשאר אותו דבר ומתפקד אותו דבר, זה יהיה שמירה על הקיים.
 - האם לנכס יש יותר? יותר חזק, יותר גדול וכו', או שהוא נשאר אותו דבר? - המבחן שהכי מאומץ בפסיקה (פס"ד נאות מרגלית, בלו צליבי).
 - גודל ההוצאה ביחס לשווי הנכס.
 - האם הוחלף חלק משמעותי בנכס - שאז ההוצאה היא הונית, או רק חלק מינורי?
 - תדירות - עד כמה ההוצאה תדירה? ככל שההוצאה צפויה לחזור על עצמה ניטה לומר שהיא הוצאה פירותית. ככל שהיא צפויה פחות לחזור על עצמה באופן שנתי ניטה לראות את ההוצאה כהונית.
- 5) הכרענו שמדובר בהוצאה הונית - ההכרה תהיה לפי פחת. אם הכרענו שמדובר בהוצאה פירותית - ההכרה תהיה בשנת המס בה הוצאה.

**** המקרים הקשים לזיהוי: פס"ד ארטן - מבנה שהגיע למצב מסוכן לשימוש מבחינה הנדסית ולכן עבר טיפול (חיזוק יסודות, צביעה, ריצוף מחדש, בניית גלריה, גידור). ביהמ"ש - לגבי חיזוק יסודות קובע שזה שמירה על הקיים; כל השאר - השבחה; פס"ד שטדלן - עו"ד שעזר פעמים לעירייה לשנות החלטה לגבי אולפנה - בפעם הראשונה הוא ביטל החלטה להעברה של האולפנה, ובפעם השנייה הוא ביטל החלטה לשלב שם בני. ביהמ"ש - קבע שההוצאה על החלטה הראשונה היא הונית היות והיא מייצרת הכנסה של קבע, והשנייה היא פירותית (היות והיא שומרת על המצב הקיים בהשוואה למצב לפני ההחלטה להעביר את הבנים למבנה).**

3. עיתוי ההכרה בהוצאה - ההבחנה בין הוצאה פירותית להונית

1. הוצאה פירותית = ס' 17(8) הוצאה שאינה מייצרת הכנסה על פני זמן אלא בתקופת המס שבה הוצאנו אותה.
- ✓ **דוג': שכר לעובדים** - הוצאה תוכר באופן פירותי. זאת להבדיל מעובדים במחלקת מחקר ופיתוח, המשכורות הן בייצור הכנסה עתידית ובהן נכיר בצורה של פחת; הוצאות על חשמל, ארנונה ושכירות; חומרי גלם (מלאי עסקי); מה שייצרת בעזרתו השנה ישמש כהוצאה פירותית, ומה שנשאר לי יונו בעתיד (מכיר - לפי פס"ד קבוצת השומרים - נישום שיש לו מלאי חייב לדווח בשיטה המצטברת);
- ✓ **חשוב** - ברירת המחדל היא כי הוצאה על שכירות הינה הוצאה פירותית. עם זאת, יש לשים לב למהות הכלכלית למול הצורה המשפטית, כך שיש לבחון מהו אורך חיי הנכס ומהי תקופת השכירות.
- ✓ **עיתוי ההכרה בהוצאה פירותית**: הכלל הוא שהוצאה פירותית תוכר בשנה שבה היא הוצאה. מה השנה שבה היא הוצאה?
- ☑ **בשיטה המצטברת** - בשנה **שקמה לו החובה המשפטית להוציאה** (אולי מכוח חוזה). - **לשים לב כאן אם מדובר בעסקת חליפין!!!**
- ☑ **בשיטת המזומנים** - השנה שבה היא הוצאה היא **השנה שבה היא שולמה בפועל**. - **כלל**.
2. הוצאה הונית = הוצאה שמייצרת הכנסה על פני יותר משנת מס אחת (בד"כ - מדובר על רכישת נכס או יצירת נכס).
- ✓ **הוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא ע"י פחת (ס' 21)**. פחת ממיר הוצאה הונית לתזרים של הוצאות פירותיות - על מנת לקחת בחשבון הוצאה הונית משתמשים בפחת כדי לפרוס אותה על פני שנים. בכל שנה, ההוצאה שמכירים בה תיכלל בשורת ההוצאות של התחשיב הפירותי של אותה שנה.
- ✓ **הרציונל** - כאשר מפחיתים את כל ההוצאות שמייצרות הכנסה על פני זמן כבר בשנה שהוצאנו אותן (באופן מיידי) הדבר שקול להטבת מס על הרווח ולכן יש לפרוס את ההוצאות בצורה של פחת (הקדמת הוצאות מהווה הטבת מס).
- ✓ **שיטת הפריסה בישראל: פחת בקו ישר** כלומר ההוצאה ההונית חלקי אורך חיי הנכס (ס' 21 והתקנות) הסיבה היא פשטות, אנו רוצים מערכת מס פשוטה ומוכנים לוותר על דיוק.
- ✓ ס' 21 לפקודה קובע תנאים להכרה בפחת כהוצאה מותרת בניכוי:
1. **שיטת הפחת בקו ישר** - מכוח הסעיף נקבעו תקנות הקובעות את אורך החיים של נכסים ושיעור הפחת שלהם בקו ישר.
 2. **הנכס צריך לשמש בפועל בייצור ההכנסה** - רק נכסים שמשמשים **בפועל** לייצור הכנסה ניתן להכיר בהם בפחת (**פס"ד צמר פלדה**). עיתוי ההכרה בפחת יהיה מהרגע שהנישום החל להשתמש בנכס לייצור ההכנסה (כל הפחת יוכר לו בסוף).
 3. **הנכס צריך להיות בבעלות הנישום**
 4. **שיעור הפחת הקבוע בתקנות ירד כל פעם מהמחיר המקורי** - המחיר המקורי כולל את מכיר רכישת הנכס + אותן הוצאות שהיו כרוכות ברכישתו (עו"ד, שמאי וכדומה).
 5. **שיעור הפחת נקבע לפי אורך החיים של הנכס** - יש לנו קביעה סטטוטורית בתקנות המופיעה באחוזים. הערכה אינה מדויקת. **חריג: "פחת מואץ"** - כינוי להסדרים משפטיים שונים שמאפשרים הכרה מהירה, מוקדמת יותר בפחת. הנישומים רוצים פחת מואץ ככה ההוצאה תוכר להם מהר יותר והם ירוויחו את **ערך הזמן של הכסף**. מוצאים את ההסדרים הללו בחוקי עידוד למיניהם. למשל:
 - **חוק עידוד השקעות הון** - מטרתו לעודד השקעות הון, ולכן מעניק הטבות לנישומים בתנאים מסוימים בשביל לעודד השקעות.
 - **תקנה 4 לתקנות מס ההכנסה (פחת)** - מעניק לפ"ש שיקול דעת להעניק פחת מואץ לנישום (עד 200% - פי 2) בשל עבודה במשמרות נוספות. ככל הנראה המכונה מתבלה בקצב מהיר יותר בשל העבודה המרובה. **פס"ד אמיר-גז** - החברה ביקשה להכיר בפחת מואץ בשעוני הגז וביהמ"ש סירב כיוון שאי אפשר להגיד כאן שזו מכונה שעובדת 'שעות נוספות' שהרי זו מכונה שאמורה מלכתחילה לעבוד 24 שעות.
 6. **נכסים שלא ניתן להכיר עבורם בפחת:**
 - א. **נכס שלא נקבע לו שיעור פחת בתקנות** - זו תוצאה קשה מאוד כי זה אומר שלא ממסים מס אמת ופוגעים בצדק החלוקתי. איך בכל זאת אפשר להכיר בפחת שלא מופיע בתקנות?
 - 1) **להצמיד את ההוצאה להוצאה שיש לה פחת בתקנות**: לדוג': **פס"ד נצבא** טענו שהרצפות צמודות למבנים וביהמ"ש לא קיבל את הטענה הזו. המרצה מדגיש שזה פס"ד ישן והגישה שם הייתה יותר עתיקה.
 - 2) **ציוד כללי** - יש סעיפי סל בתקנות שהפחת עליהם 7%. ניתן להכניס לשם נכסים שלא מופיעים במפורש בתקנות.
 - 3) **פשרה** - ניתן להגיע להסכמה מול פ"ש. דברים כאלה קורים למרות שזה לא חלק מהדין.
 - 4) **מכירה** - המכירה של הנכס תיצור רווח הון. בחישוב רווח הון מפחיתים את מחיר הרכישה. כך תוכר ההוצאה ההונית.
 - 5) **הריסת הנכס** - הריסת הנכס מאפשרת קבלת מחיר רכישה במשטר ההוני. מעין מכירה כפויה של הנכס במחיר 0.
 - ב. **נכסים שאינם מתכלים** - אין להם פחת. שתי הדוגמאות המקובלות: **קרקע ומניות**. קרקע אינה נגמרת וערך הקרקע לא יורד אלא רק עולה.

כך גם ביחס למניות. איך בכל זאת ניתן להכיר בהם? דרך משטר המיסוי ההוני-דרך מכירה.

✓ **עיתוי ההכרה בהוצאה הונית הוא ע"י פחת שנקבע בתקנות.**

• תחשיב הפחת:

במשטר הפירותי – הפחת בא לידי ביטוי בתחשיב ההוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס. **הכנסות פחות הוצאות + פחת = הכנסה חייבת.**

במשטר ההוני – חשוב לא לקחת בחשבון פעמיים את הפחת (למנוע 'כפל מבצעים'). במשטר ההוני הפחת נלקח בחשבון בחישוב רווח ההון.

מחיר מכירה – (מכיר רכישה – פחת) = רווח הון.

כשקונים נכס לצורך הפקת הכנסה הוא נכנס במקביל גם למשטר המיסוי ההוני (מחיר רכישה), וגם במשטר המיסוי הפירותי (הוצאה הונית). ההוצאה ההונית תוכר בשני המשטרים או רק באחד מהם. לכאורה, זה לא משנה באיזה מהמשטרים נכיר בהוצאה ההונית. למה בכל זאת זה משנה?

(1) **עיתוי החיוב** – במשטר הפירותי מכירים בהוצאה לפי שיעור פחת שנתי לעומת המשטר ההוני שעיתוי ההכרה הוא בשעת המכירה **הנישום** יעדיף שיכיר לו בהוצאה במשטר הפירותי בגלל ערך הזמן של הכסף.

(2) **שווי מיסוי של הוצאה** – בתחשיב ההוני, כאשר מפחיתים את ההוצאה ההונית כמחיר מקורי, הנישום זוכה להטבת מס של 25%. במשטר הפירותי יש מדרגות מס של עד 47%. אם הנישום בפן הפירותי הוא בשיעור מס של מעל 25% אז הטבת המס תהיה גדולה יותר מאשר אם היא תופחת בתחשיב ההוני.

• דגשים חשובים:

כל פעם שיש עסקה למכירת נכס הוא מקבל את אורך החיים מחדש (הפחת ירד באחוזים מסכום הרכישה החדש).

נכס שהתבלה לפני הזמן מדווחים לרשות המיסים דיווח שדומה למכירה כאילו נמכר ב-0 (=מכירה כפוייה).

4. הוצאות על הון אנושי

• בעיקר הוצאות לימודים.

בהון אנושי ההבחנה בין הוצאה הונית לפירותית היא יותר משמעותית- הוצאה הונית או פירותית בהון האנושי הופכת להיות לא רק הבדל בעיתוי ההוצאה, אלא גם **האם להכיר בהוצאה- הוצאות הוניות על הון אנושי אינן מותרות בניכוי**. למה? אין פחת על הון אנושי. ההוצאה גם לא תוכר במועד המכירה כי אין מכירה של הון אנושי.

• **פס"ד לילי וולף** – רופאת שיניים שמחליטה ללמוד אורתודנטיה. היא טסה להשתתף בקורס בארה"ב. היא מבקשת שיכיר לה בכל ההוצאות: טיסה, שהייה, קורס וכו'. **דעת המיעוט** אומרת שהיא **צברה ידע חדש ולכן זו השבחה**. לו הייתה מרעננת את הידע שלמדה בתואר, זו שמירה על ההון הקיים. **שופטי הרוב** קובעים **שההון האנושי שלה הוא הרמה המקצועית ביחס לשוק**. אם היא מתאימה את עצמה ביחס לשוק ולתחרות, הרי שזו שמירה על המצב הקיים. כך בית המשפט מגיע למסקנה שמדובר בהוצאה פירותית שמותרת בניכוי.

• מכאן, הלכת פס"ד לילי וולף:

השתלמות היא הוצאה פירותית, שמירה של הרמה המקצועית ביחס לשוק (היקף שעות לא גדול, ולא משמעותי מדי לא מעניק תעודה משמעותית, מתוך תחום העיסוק וכו'.

רכישת מקצוע, רכישת תואר/תעודה – זו השתלמות מאוד משמעותית, הרי שזו הוצאה הונית והיא אסורה בניכוי.

🔴 **בפסק דין בנק יהב**: היו עו"ד שרצו להטיל ספק בהכרה בתואר שני כהוצאה הונית. בית המשפט קובע שהלכת לילי וולף עומדת ולכן הוצאות לרכישת מקצוע חדש הן הוניות (השבחה) ולא מותרות בניכוי ללא פחת.

בתגובה לניסיון לערער את הלכת לילי וולף המחוקק קיבע סטוטורית את הלכת לילי וולף **בפק' מס הכנסה ס' 32(15)** שקובע שהוצאות לימודים הכוללות רכישת השכלה גבוהה אסורות בניכוי למעט הוצאות השתלמות.

• **חשוב לזכור – אם הכרענו כי מדובר בהוצאה הונית, לא יוכר פחת (אין פחת על הון אנושי).**

5. שיוך הוצאות – הוצאות אינצידנטליות

• הוצאות "רחוקות" מהפעילות העסקית (אינצידנטליות) – הוצאות על תשלום פיצויים על נזקים שנגרמו במסגרת הפעילות העסקית. יש לבחון האם הוצאות הפיצויים מותרות בניכוי, והאם הן פירותיות או הוניות.

• נבחן באמצעות:

(1) **האם הסיכון הוא מהסיכונים הצפויים בעסק?** א. כל סיכון מהסיכונים הצפויים בעסק הוא **אינצידנטלי** (כרוך בתהליכו ובמבנהו הטבעי של העסק) ולכן הוצאות הפיצוי מותרות בניכוי. הסיכון לא צריך להיות גבוה ע"מ להכיר בהוצאה. עם זאת, אם הסיכון הוא קטן מאוד, יתכן שיקבעו שזה לא סיכון מסיכונים העסק (ביטוח מהווה אינדיקציה טובה לחומרת הסיכון).

🔴 **פס"ד בן שחר זרעים**: עסק לשיווק זרעים שפרצה בו שריפה במחסן שגרמה לנזק במקרקעין השכנים. התלקחות של מלאי היא נזק שעלול להיגרם עקב אחזקתו וכן סיכון שיש לצפות

(2) **מבחן האינצידנטליות- האם ההוצאה (שכנוצאה ממנה נגרם הנזק) שומרת על ההון הקיים או משביחה אותו?**

🔴 **פס"ד אלמולי השקעות** הוצאה על בניית גלריה (בעקבותיה הייתה שריפה) היא הוצאה הונית ולכן גם הפיצוי יהיה הוצאה הונית. מאחר שאין פחת על פיצויים נדמים את הוצאות הפיצויים על הוצאות בניית הגלריה.

🔴 **פס"ד בן שחר זרעים** אחזקת מלאי היא הוצאה פירותית, ומכיוון שההוצאה שנגרמה מהפיצוי על השריפה קשורה לאחזקת המלאי (שקבענו שהוא פירותי), נכיר בהוצאה זאת כהוצאה פירותית.

☒ אם יש אי וודאות ביחס למקור הכנסה של הנישום- תמיד לטעון גם לפי ס' 2(10) וליישם לפי פס"ד ברזל.

[illegible]