

דיני מסים – סיכומי פסיקה

פס"ד	עובדות המקרה	החלטה	הלכה
2. מבוא			
2.1 מדיניות מס ומטרות מערכת המס			
דו"ח וועדת טרכטנברג עמ' 87-65	בעזרת המיסים הממשלה יכולה לממן את השירותים שבתחום אחריותה, לחלק הכנסות וכו'. עם זאת, המיסים מקטינים את הכנסות משקי הבית, התמורה לעבודה ולהשקעה וכו"ב. מיסים עקיפים משפיעים על העדפות הפרטים לתצרוכת וחיסכון. מטרות מערכת המס:		
	<p>1. על מערכת מס להיות 'צודקת' בצורה כזו שתקטין את אי השוויון הכלכלי בחברה. מערכת מס פרוגרסיבית מטילה מיסים בהתאם לגובה ההכנסה. מי שישתכר יותר, ישלם יותר, ולהיפך.</p> <p>2. על מערכת המס לעודד צמיחה - היקף המיסוי יוצר מערכת תמריצים כלכליים היכולים לפעול לעידוד פעילות כלכלית או לדיכוייה. מערכת מס טובה שואפת לעודד, או לכל הפחות לפגוע בצורה המינימלית בצמיחת המשק.</p> <p>מיסוי כבד של בעלי ההכנסות הגבוהות, לדוגמה, יקטין את האי שוויון, אך בו בעת יפגע בתמריצים לזיום ולחדש. מהצד השני, מיסוי נמוך יתמוך בתרגום של החדשנות והיזמה לתוצר עסקי, אך לא יקטין את הפערים הכלכליים ואף עשוי לפגוע ביכולותיהם של חלק מהאוכלוסייה לצבור הון אנושי ולקדם שוויון הזדמנויות. מדיניות מס נכונה מאזנת בין שני מימדים אלו.</p> <p>3. הכוונת התנהגות - מדיניות מס שואפת להקטין השפעות חיזוניות שליליות ולתת תמריצים להתנהגויות רצויות מבחינה חברתית. לדוג' מיסוי אלכוהול.</p> <p>← מטרות אלו יוצרת מערכת המורכבת לאזרח הפשוט ויוצרת פרצות שקשה לאכוף, לכן, על מערכת מיסוי טובה להתאפיין בפשטות.</p> <p>מסים ישירים - מוטלים ישירות על ההכנסה ולרוב מנוכים במקור. אלו הם מסי הכנסה הנגבים באמצעות מדרגות עולות של מס שולי ונק' זיכוי, תשלומים לביטוח לאומי, מס חברות, חוק עידוד השקעות הון ומיסוי רווחי הון.</p> <p>מסים עקיפים - מוטלים על הצרכנים ונגבים באמצעות מתווכים (המוכרים) שמעבירים אותם לרשויות המס ומהווים כמחצית מהמיסים הנגבים. אלו הם מע"מ, מס קנייה, מכס, מסי נדל"ן והבלו על הדלק.</p>		
י' נוסים "דיני מסים בישראל: הלכה לפני מעשה", עמ' 370-346	<p>רווחה חברתית = רווחתם של כלל הפרטים בחברה נמדדת ע"י צבירת תועלת והיא המדד הנורמטיבי במסגרת כלכלת רווחה. ככל שתועלתו של הפרט בחברה גדלה, כך גדלה גם הרווחה החברתית.</p> <p>התיאוריה הרווחתית במשפט תשים בראש סדר העדיפויות את הרווחה החברתית.</p> <p>3 קריטריוני משנה למושג רווחה חברתית הם צדק חלוקתי, יעילות ופשטות.</p> <p>1. צדק חלוקתי = בא לידי ביטוי בתועלת האישית של בני האדם, ובשיטת הצבירה של התועלת. התועלת השולית שבני האדם מפיקים מכל מוצר מתקדמת בצעדים הולכים ופוחתים (תועלת שולית פוחתת), ושונה מאדם לאדם בהתאם להעדפותיו, אך כולם רוצים להשיא את תועלתם. חלוקה מחדש של משאבים מקבוצה שצורכת הרבה לקבוצה שצורכת פחות בהכרח תגדיל את הרווחה החברתית.</p> <p>2. יעילות = חיסכון בעלויות היישוב. אי אפשר לשפר את רווחתו של פרט בחברה מבלי לפגוע בתועלת של פרט אחר. התערבות חיצונית של המדינה באמצעות מערכת המס, בהכרח תביא לשינוי התנהגות הפרטים החברה לאור השפעות אפקט ההכנסה ואפקט התחלופה. למרות עיוות ההתנהגות יש צורך בהטלת מיסים לצורך מימון קופת המדינה וקידום צדק חלוקתי.</p> <p>3. פשטות = עלויות יישום הסדר המס. ככל שהפעלת הכללים המשפטיים ויישומם יקרה יותר, מערכת הכללים מורכבת יותר. מערכת מס פשוטה לא תשיג את יעדיה, ובייחוד את הגשמת הצדק החלוקתי. לכן, המורכבות משפיעה על הצדק החלוקתי ובאה לידי ביטוי בעלויות מנהליות (אכיפה ע"י המדינה) ובעלויות הציות (תשלומים של הפרטים).</p>		

<p>יחסי הגומלין בין 3 השיקולים: אם השפעת מורכבותה של מערכת המס על הרווחה החברתית גדולה מאוד, או עשויים להעדיף את הפשטות גם אם מדובר בפגיעה ביעילות. המידה של שלושת המרכיבים האלו – פשטות, יעילות וצדק חלוקתי - נעשית תמיד דרך השפעתם על התועלת של הפרטים בחברה.</p>		
<p>2.2 (ג) מהות מול צורה</p>		
<p>עמ"ה 43/95 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פשמ"ג, סעיפים א-ב, ו, י-יג, יט-כ לפסק הדין.</p>	<p>אמישרגז גבתה מלקוחותיה מקדמה שנועדה להבטיח את מלאי הגז, ואשר קיימת כנגדו חובת השבה ללקוח ביום שיתנתק מהחברה. פ"ש ובימ"ש קמא ראו את זה כתנאי להתקשרות בחוזה וכהכנסה שאין כנגדה חובת השבה.</p>	<p>בתחום הפיסיקלי החתירה היא אחר מהותה הכלכלית של העסקה, ולכן ביהמ"ש בפרשו עסקה העומדת לדין יעדיף פרשנות תכליתית על פרשנות מילולית. לאור העובדה כי בפועל מעט מאוד צרכנים עוזבים את אמישרגז ולכן הצטברו אצל המערערות סכומים משמעותיים שסיכויי השבתן נמוך, אין לחובת ההשבה אחיזה בשטח ודינם של כספים אלו הוא כדין הכנסה, על אף קיומה של דרישת ההשבה.</p>
<p>✓ תקבול שיש כנגדו חובת השבה, אינו מעשיר את מקבל התקבול ועל כן אינו מהווה תוספת לעושר.</p> <p>✓ בדיני מסים יש להעדיף פרשנות תכליתית החותרת אחר המהות האמיתית של העסקה על פני פרשנות מילולית- "מהות גוברת על צורה"</p>		
<p>3. בסיס מס הכנסה בישראל</p>		
<p>3.1 הגדרת המונח "הכנסה"</p>		
<p>י' אדרעי, "בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב (תשמ"ג) 441-449 (סעיפים ה, ו במאמר).</p>	<p>גישות משפטיות להגדרת המונח הכנסה:</p> <p>1. תורת המקור והחלוקה ללוחות בגישה האנגלית- מקורות הכנסה בחוק חולקו לפקדי שומה שונים, כך ששופס קיד לא ידע את הכנסתם הכוללת של הנישומים. תקבול שאינו נובע מאחד המקורות הקבועים בחוק אינו נחשב להכנסה. הכנסה לצורכי מס הוגבלה ב2 עקרונות- (א) סכומים שנוצרו תוך חיפוש אחרי רווחים. (ב) הכנסה נקייה- כלומר, הכנסה עצמה פחות הוצאות מסוימות. (ג) בנוסף לשני כללים אלו ישנו כלל נוסף: הדרישה שהכנסה לצורכי מס היא רק הכנסה ממומשת.</p> <p>2. הגישה בארה"ב- אין בחוק האמריקאי הגדרה למונח הכנסה. שיטת המס מגדירה הכנסה כ"תוספת לעושר". זהו בסיס מס רחב, אך החוק האמריקני מכיל הוראות פטור שונות שמצמצמות את תחולתו.</p> <p>3. הגישה בישראל- המחוקק הישראלי אימץ את הדין האנגלי וחוקק 9 מקורות הכנסה מחזוריים. ביהמ"ש קבע שדי בכך שהמחזוריות תהיה בכוח ושהיא תנבע מזכות כל שהיא של הנישום לתבוע את התקבול מכוח חוק או חוזה. יחד עם זאת, יש צורך בקיום סממן של "מסחריות" או "עסקיות" כדי שהתקבול ייחשב מקור הכנסה.</p> <p>← שבארה"ב בסיס המס הוא רחב ונוטים לצמצם אותו ע"י הטבות מס, בעוד שבשראל ובמשפט המקובל האנגלי בסיס המס הוא צר ועל מנת להרחיבו יש צורך בחקיקה מפורשת.</p> <p style="text-align: center;">מקור הגישות המשפטיות:</p> <p>1. הרציונל- כל הגישות החריגו תשלומי העברה מבסיס המס למרות שהוא מהווה תוספת לעושר. הסיבה לכך היא כי תשלומי העברה הם בצד ההוצאות של המדינה, וכמו שלא מחשיבים תשלומי העברה במדידת התפוקה הלאומית כך שאין לחשב תשלומי העברה בתפוקה אישית.</p> <p>2. נוסחת הייג סיימונס- המדד היחיד הראוי הינו הכוח הכלכלי, יאה מקורו אשר יהיה. לכן, עפ"י נוסחה זו כל תוספת לעושר מהווה הכנסה. הכנסה = צריכה + גידול בעושר.</p>	
<p>ע"א 9715/03 הורוביץ נ' פ"ש ת"א, סעיף 7 לפסק הדין.</p>	<p>למונח הכנסה לפי ס' 2 לפקודה יש 2 יסודות:</p> <p>1. הכנסה = תוספת לעושר או התעשרות, שהרי לא תיתכן הכנסה בלי שתהיה תוספת לעושר. הפסיקה הוסיפה דרישה כי תוספת לעושר זו תמומש כתנאי למיסויה.</p> <p>2. מקור = מעין עץ אשר יש לו פוטנציאל להניב פירות באופן חוזר ונשנה.</p> <p>← עפ"י התפיסה הבסיסית של הפקודה, הכנסה משמעותה התעשרות ממקור.</p>	

3.2 מבנה פקודת מס הכנסה – מיסוי פירוטי והוני	
3.3 ההבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירוטית	
<p>המבחנים לסיווג בין רווח הוני לרווח פירוטי:</p> <ol style="list-style-type: none"> מבחני הפסיקה - מבחן המבוסס על מהות הנכס. רווח הוני יהיה ממכירת נכס הון ורווח פירוטי יהיה מהשימוש הנכס. עם זאת, הנכס עשוי לקבל את אופיו בהתאם לפעילות המוכר ולכן המבחן לא מספיק. תמורה - האם זה תקבול מהשימוש בגורמי הייצור (פירוטי) או ממכירת גורם הייצור עצמו (הוני). רווח הון מדומה: רווחים צבורים - מהם הגורמים שיוצרים את השינוי בצפי ההכנסות. אם השינוי הוא חיצוני ואין לנישום שליטה עליהם זה רווח הון (לדוג' עלייה במחירי הנדל"ן), ואם זה נובע ממהלכים פנימיים (כהשבחת הנכס) מדובר בהכנסה השוטפת וזה פירוטי. הבחנה בין רווח הון לבין הכנסות מעסק אקראי ומעסקה בעלת אופי מסחרי - לאור מקרי הגבול המחוקק כלל בסיפא של ס' 12(1) לפקודה גם הכנסות מ"עסק אקראי או עסקה בעלת אופי מסחרי" אותו ביהמ"ש פירשו בעזרת שלל מבחני עזר - טיב הנס, תדירות עסקאות... עד מבחן כלל הנסיבות ומבחן הכוונה (אם הנישום התכוון לחסוך, זהו רווח הון. ואם התכוון להרבות את רווחיו השוטפים זה פירוטי). 	<p>י' אדרעי מבוא לתורת המסים, עמ' 139-130</p>
<p>נוסף על השתייכותה של הכנסה לאחד מן המקורות בס' 2 לפקודה, עליה לשאת אופי 'פירוטי' האופייים במחזוריות, להבדיל מעסקה הונית הנובעת ממכירת מקור ההכנסה עצמו.</p> <p>המבחנים להבחנה בין הכנסה הונית לפירוטית, טובים גם לבחנה האם מדובר בהכנסה לפי ס' 12(1) או מסעיפים אחרים:</p> <ol style="list-style-type: none"> טיב הנכס/אופי הנכס - האם זהו נכס המוחזק לצורכי השקעה / נכס המוחזק לצורכי מסחר תדירות העסקאות או הפעולות - מספר רב של פעולות דומות באותו סוג של נכס עשוי להוכיח את טיבה המסחרי או ה"פירוטי" של העסקה, המספר ייקבע בהתאם לאופי הנכס. היקף כספי - ככל שהיקף העסקאות רב יותר, עשוי הדבר ללמד על אופי פירוטי (או עסקי) של הפעילות. אופן המימון - ככל שהנישום מממן את העסקה ע"י חסכוניותו, מעיד הדבר על עסקה 'הונית', לצורכי השקעה, משום שעסקה הונית מאופיינת בהשקעת עודפי המזומנים של המשקיע. תקופת החזקה - כל שהתקופה בין רכישת הנכס למכירתו קצרה יותר, גוברת הנטייה לראותה כעסקה פירוטית, ולהיפך. ייעוד התמורה - מהו הייעוד של כספי התמורה ואופן השימוש בהם. ידענותו ובקיאותו של הנישום - ככל שבקיאותו של הנישום בתחום בו נעשית העסקה רב יותר, ניטה לסווג את התקבול כפירוטי, ולהפך. קיומו של מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת - ככל שקיים מנגנון כזה (צוות, משרד וכו') ניטה לסווגה כהכנסה פירוטית. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק - נכסים שעוברים שינוי לקראת מכירתם המעלים את ערכו הם נכסים הנמכרים במסגרת פעילות מסחרית-עסקית, ואילו כאשר לא נעשות פעולות מדובר בעסקה הונית מבחן העל – מבחן הנסיבות האופפות את העסקה – כל אחד מהמבחנים כשלעצמו אינו מספיק ואינו הכרחי לסיווג העסקה. בסופו של דבר הקביעה תיעשה עפ"י נסיבות העניין ומכלול 	<p>למערער ידע רב בשוק ההון מכוח תפקידו כמנהל השקעות. המערער ניצל את תפקידו כדי להפיק לעצמו רווחים אישיים בחשבונו הפרטי.</p> <p>לדעת פ"ש מדובר בהכנסה פירוטית, המערער סבור אחרת.</p> <p>ע"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה, סעיפים 2-3, 16-31</p>

<p>המרכיבים של הפעולה. במסגרת מבחן זה נבחנת כל נסיבה רלוונטית הכרוכה בעסקה ומאפילה בחשיבותה על המבחנים האחרים.</p> <p>← המערער ניצל את מומחיותו וסמכויותיו תוך יצירת מנגנון שאפשר לו להצמיח הכנסה חוזרת ונשנית ולכן מדובר בפעילות עסקית בני"ע המהווה הכנסה פירותית מעסק אן משלח יד לפי ס' 12(1) לפקודה.</p>			
	<p>אומנם נכס מקרקעין מטבעו השקעתי, אך לנוכח תדירות העסקאות, היקף העסקאות, המימון הזר, השבחת הנכס, הידע והבקיאות של חזן עצמו ונסיבות העסקה ניתן לסווג את העסקאות כפירותיות.</p> <p>המקור הוא ס' 12(1) לפקודה שעוסק ב"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.</p>	<p>לחזן מניות בחברה האחראית על פרויקט בניה. בנוסף, היו אחרים למספר רב של עסקאות מקרקעין. פ"ש ובימ"ש קמא ראו בהן הכנסה פירותית, כנגד דעתו החולקת של חזן.</p>	<p>ע"א 9412/03 חזן נ' פקיד שומה, סעיפים 1-6, 40-46</p>
<p>לכאורה הן הכנסות הוניות והן הכנסות פירותיות מהוות תוספת לעושר שיש למסות. ההסברים המקובלים להבחנה עוסקים בקשיי תמחור ונזילות ובשאלת עיתוי המס שלא תפגע ביעילות המסחר.</p> <p>המבחנים שפותחו בפסיקה יכולים להצביע על כיוונים מנוגדים, אף מבחן הגג אינו מספק הכוונה משמעותית. לכן, קיימת חוסר וודאות עבור הנישומים ופקידי השומה כאחד.</p> <p>הכנסה הונית היא הכנסה הצומחת לאדם ממימוש רווח הון כתוצאה מעלייה בשווי השוק של הרכוש, בעוד הכנסה פירותית היא הכנסה שאדם מפיק מניצול המשאבים העומדים לרשותו.</p> <p>במידה והכנסה יכולה להיות גם הונית וגם פירותית יש לתור אחר הרכיב הדומיננטי בהכנסה.</p> <p>כלל ברור ופשוט, גם אם מקורב בלבד, עדיף במקרים רבים בתחום דיני המס, על כלל שהוא מדויק יותר בתוצאתו, אך מורכב מאוד בהפעלתו, יוצר אי וודאות וניתן לתמרון בנקל.</p> <p>ביחס למסחר בניירות ערך, במצב דברים רגיל, רווח שהופק ממסחר בניירות ערך הוא רווח הון המופק בעקבות שינוי במחיר השוק של הנכס. אולם, לכלל זה עשויים להיות 3 חריגים:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. האדם משתמש בבקיאותו עבור השקעות של אחרים 2. מומחה לשוק ההון המנצל את ידיעותיו ומשקיע את כספו האישי 3. אדם שמחזיק בידע ייחודי לא פומבי ועושה בה שימוש כדי להפיק רווח ממסחר בני"ע (שימוש במידע) [נים או הרצת מניות] 		<p>למערערים ידע רב בשוק ההון. המערערים קנו ומכרו מספר רב של מניות וכתוצאה מכך הפיקו רווח כספי ניכר עליו דיווחו כרווחי הון הפטורים ממס, כנגד דעתו החולקת של פ"ש ראה אותה כעסקה לפי ס' 12(1) או למצער 102(1)</p>	<p>ע"א 8942/15 שירצקי נ' פ"ש ת"א, סעיפים 1, 2 לפסק הדין ופסק דינו של הש' גרוסקופף (דעת מיעוט).</p>
<p>לפי הכלל הרגיל, כשמשלם מעביד לעובדו סכום כסף במסגרת יחסי העבודה, וכאשר השניים פועלים בהקשר זה בכובעם כמעביד וכעובד, חזקה כי מבחינת העובד התשלום הוא הכנסת עבודה</p>	<p>כלל, תשלומים ממעביד לעובד במהלך יחסי העבודה נכנסים להגדרה המופיעה בסעיף 2(2) לפקודה.</p> <p>הכנסה מעבודה החייבת במס נוסחה באופן רחב וברשתה נלכדות, בין היתר, טובות הנאה הניתנות לעובד ממעבידו, בכסף או בשווה כסף.</p>	<p>חברה ממשלתית אשר הופרטה ונמכרה לחברת פז. בגין הפיצול וההפרטה נערך הסכם קיבוצי שכלל מענקים שיקבלו העובדים הוותיקים. בהסכם נקבע שהמענקים לא יהוו חלק מן</p>	<p>ע"א 2640/11 פ"ש חיפה נ' ניסים, סעיפים 1-6, 11-27 לפסק הדין (נאור בדעת יחיד).</p>

<p>לפי סעיף 22(2) לפקודה. כך קובעת לשון הסעיף בבירור.</p> <p>מסקנה זו מוצדקות לאור התכליות הכלליות של דיני המסים – יעילות ופשטות.</p>	<p>החריגים בהם ייתכן כי תשלום הניתן במסגרת יחסי עבודה יסווג כרווח הון:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. מקרה בו פעלו הצדדים שלא בכובעם כמעביד ועובד. 2. כאשר קיים הסדר סטטוטורי מיוחד הרואה בתשלום מהמעביד לעובדו תשלום בעל מאפיינים הוניים. 	<p>השכר. פ"ש ראה במענקים הכנסת עבודה לפי ס' 22(2) לפקודה. בימ"ש קמא קיבל את עמדת המשיבים וקבע כי המענקים ששולמו מהווים רווח הון.</p>	
<p>✓ לצורך סיווג הפיצוי כהכנסה פירותית או הונית יש לבחון האם הוא נועד לפצות על נזק שנגרם למקור ההכנסה (העץ) או לרווחים החייבים במס (הפירות).</p> <p>✓ זכות יוצרים משמט כמקור ולא כפירות.</p>	<p>ויתקון- ניתן לסווג פיצוי, הן כהוני והן כפירותי. לכן האבחנה נעוצה במטרה לשמה ניתן הפיצוי:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● במידה והפיצוי בא לתקן נזק פירותי- הוא נכנס במקומם ההכנסה ויהיה חייב במס. ● במידה והפיצוי בא לתקן נזק במקור ההכנסה (הוני), הוא יהווה תקבול הון שאינו חייב במס. ככלל, זכות יוצרים משמט כמקור, בענייננו המשיבה הועידה את זכותה לניצול ע"י מתן רישיונות להפצת התנ"ך תמורת תמלוגים. הזכות היא העץ והתמלוגים הם הפירות. <p>לאור הפשרה שבין הצדדים והפרדת הפיצוי משאר התקבולים ניתן לראותו כפיצוי על הפגיעה בזכות היוצרים בלבד, ולכן אין לחייבו במס.</p> <p>הערעור נדחה.</p>	<p>המשיבה קיבלה פיצויים מהוצאת ספרים אחרים שהדפיסה את התנ"ך בפירוש גורדון יותר משהותר לה בהסכם והביאה לפגיעה בשמו הטוב של הפירוש ולהרוויית השוק – פגיעה בנכס הון. פשמ"ג- הפיצויים מהווים תקבול פירותי כהכנסה החייבת במס. מערער- פיצוי על פגיעה בנכס הון פטור ממס.</p>	<p>ע"א 171/67 פשמ"ג נ' הוצאת ספרים ש.ל. גורדון בע"מ.</p>
<p>✓ בפיצויים על הפרת חוזה יש להבחין בין הפרה שפגעה בבסיס העסק, מקור ההכנסה עצמו, ואז הפיצוי הוא הוני. לבין הפרה שפגעה במחזור העסקים הרגילים של מקבל הפיצויים ואז הפיצוי הוא פירותי.</p> <p>(כיוון שהנפגע יוכל לכרות חוזים אחרים ולהפיק רווחים דומים במקום אלו שנקטעו)</p>	<p>קיסטר- יש לבדוק האם הפיצויים ניתנו עבור אובדן הרווחים העתידיים או עבור אובדן מקור הרווחים העתידיים. כדי להתגבר על הקושי בהבחנה יש להבחין בין פיצוי על הפרת חוזה שפגעה במבנה הבסיסי של העסק (הוני), לבין פיצוי עבור הפרת חוזה במסגרת העסקים הרגילים (פירותי).</p> <p>קיסטר לא מסכים עם טענת המערערת כי מדובר בפיצוי על פגיעה במקור הכנסה מאחר וסכום ההשקעה המלא הוחזר לה, נכס ההון שלה לא נפגע. כספי הפיצויים שולמו עבור הרווחים שנמנעו בהפרת החוזה.</p> <p>הערעור נדחה.</p>	<p>המערערת, חברה לביצוע עבודות חקלאיות, השקיעה בהפקת סרט לצורך הפקת רווחים עתידיים. לאחר זמן מה ההסכם בוטל והוחזרו למערערת כספי ההשקעה יחד עם פיצוי. פ"ש- תקבול פירותי שחייב במס. מערערת- תקבול הוני</p>	<p>ע"א 391/70 קציר תב' לעבודות קציר בע"מ נ' פ"ש ת"א.</p>

3.4 תורת המקור		
<p>ע"א 9488/16 פרופסור דוד קרצמר נ' פקיד שומה ירושלים, סעיפים 13-24 בפסק הדין.</p>	<p>הנדל- בדיני מס ההכנסה בישראל 4 מאפיינים: 1. הכנסה כתוספת לעושר להגדרת הייג סימונס, 2. הכנסה ממקור כלכלי, 3. הכנסה ממקור בחוק לפי תורת המקור האנגלית, 4. הכנסה כוללת לפי דיני המס האמריקאים. בנוסף, ישנה דרישה שהתוספת לעושר תמומש בפועל, עפ"י עיקרון המימוש, כדי שתיחשב להכנסה לצורכי מס. תורת המקור בישראל אינה נוקשה וקפדנית, אחת הסיבות לכך מצויה בס' 2(10) לפקודה והפך את רשימת המקורות לרשימה פתוחה ובלתי ממצה. בד"כ מצמידים את ס' העוללות למקור אחר בסעיף (חריג-פס"ד ברזל). יש לו השפעה על מקרי גבול ומכניס סוג של פרשנות רחבה. ס' 2 מזהה הכנסות פירותיות, ולכן נדרשת פוטנציאל לחזרתיות מאותו מקור, כך שהכנסות פרטיות נעדרות הפוטנציאל נותרות מחוץ לבסיס המס, כמצייאות אקראיות, מתנות ופיצויים שונים. מבחן עזר הוא מבחן התמורה – הוכחת תמורה עבור שימוש בגורמי ייצור, מחזקת את המסקנה שמדובר בהכנסה חייבת ממקור. בסיס המסר הרחב בישראל מתמקד ביכולתו הכלכלית של הנישום לשלם, המקדמת גביית מס צודקת.</p>	<p>✓ עקרון המימוש כדרישה להגדרת הכנסה. ✓ ס' העוללות מרחיב את תורת המקור ומקרבה למגמה בדין האמריקאי. ✓ מבחן התמורה כמבחן עזר לזיהוי מקור.</p>
<p>ע"א 136/67 ברזל נ' פ"ש פ"ת</p>	<p>המערער מונה להיות מנהל עזבון של אדם שנפטר. ביהמ"ש קבע לו שכר, אותו פ"ש ובימ"ש קמא ראו כהכנסה מעסק / משלח יד, ולחלופין לפי ס' העוללות. המערער התנגד.</p>	<p>✓ רואים היום במנהל עזבון תפקיד או משרה, וכבעל מקור הכנסה. ✓ המבחן למתנה- תקבול שאין כנגדו תמורה מהמקבל והוא ניתן מנדיבות הלב של הנותן. מצוי בתחום הרגש.</p>
<p>ע"א 254/87 סלפתי נ' פ"ש נצרת</p>	<p>המערער, מגיע מהמגזר הבדואי, והועסק כשכיר ע"י אביו. אביו גם מימן את מרבית הוצאות המחיה של המערער ומשפחתו. השאלה היא האם יש לראות את התמיכה הכלכלית של אב בבנו, המשמש גם כעובדו, כהכנסה החייבת במס?</p>	<p>✓ יחסי עבודה אין בהם כדי לשלול יחסים משפחתיים או לפגוע במשמעותם של יחסים אלה, כפי שהם משתנים ממשפחה למשפחה ✓ הנטל על העובד להראות שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם</p>
<p>עמ"ה (ת"א) 223-224/57 רופא נ' פ"ש</p>	<p>לונברג - שי לחג שקיבל רופא מפצינט בצורת תוצרת חקלאית אינו מהווה הכנסה במובן החוק, אלא מתנה בלבד. תקבולים על בסיס רגשי אינם הכנסה.</p>	<p>✓ סיווג התקבול ייעשה עפ"י בחינה כלכלית מהותית ולא</p>
<p>ע"א 3159/19 הרב פקיד שומה - היחידה</p>	<p>המערער לא דיווח על הכנסה בסך של 13.8 מיליון ₪ בטענה כי מדובר במתנה שקיבל מציבור מאמיניו</p>	<p>✓ סיווג התקבול ייעשה עפ"י בחינה כלכלית מהותית ולא</p>

<p>עפ"י שמם או צורתם הפורמלית.</p> <p>✓ יש לבחון את מערכת היחסים בין נותן ומקבל התקבול באופן אובייקטיבי</p> <p>✓ במקומות בהם הגבולות מטושטשים נפנה למבחן הדומיננטיות שבדוק מהו הרכיב הדומיננטי שבגיניו ניתן התקבול</p>	<p>הנסיבות האובייקטיביות שהולידו את התקבול (=פרשנות מרחיבה לפקודה). מתנה ומציאה יהיו פטורות ממס כאשר הן ניתנות באופן אקראי או מזדמן.</p> <p>יש לבחון את מסגרת היחסים האובייקטיבית בהם ניתנה המתנה- אישית-חברית או מקצועית.</p> <p>אומנם יש מקומות בהם הגבולות מטושטשים, במקרים כאלו נפנה למבחן הדומיננטיות, היינו - בחינה אובייקטיבית של מהו הרכיב הדומיננטי שבגיניו ניתן התקבול, כמו גם סבירות עצם מתן המתנה ושוויה, על רקע מכלול הנסיבות.</p> <p>בענייננו ניתן לזהות מנגנון שיטתי להפקת התקבול וכן היקפם האדיר של התקבולים ולכן יש לסווגם כהכנסה. הערעור נדחה.</p>	<p>פקיד השומה טען כי התקבולים שימשו לצורך הפקת הכנסות אישיות לו ולמשפחתו ובאופן מחזורי. לכן, ניתן לראותם כהכנסה ממשלח יד (1)2 / הכנסה לפי סעיף העוללת.</p>	<p>הארצית לשומה, סעי' 2-4, 38-45 בפסק הדין.</p>
<p>✓ לצורך סיווג הכנסה כפירותית, ניתן להסתפק בפטנציאל למחזוריות, ולא למחזוריות בפועל.</p> <p>✓ בניגוד לעילת התביעה הייצוגית שנופלת כמתת שמיים, לתובע המייצג יש תפקיד מעין יזמי המתאפיינת באוריינטציה עסקית.</p>	<p>דנציגר - כדי שהכנסה תהיה חייבת במס עליה להיות: 1. פירותית ולא הונית, 2. להיכלל באחד ממקורות הפקודה.</p> <p>לצורך הרכיב הראשון, ניתן להסתפק גם בפטנציאל למחזוריות, ולא מחזוריות הפועל.</p> <p>בענייננו, אומנם התקבול הוא חד"פ, אבל יש לו פוטנציאל למחזוריות. ניתן לסווג לסי' (1)2 שהרי יש לעסקה אופי מסחרי- לתובע המייצג אופי מעין יזמי, המניע את התביעה במטרה לקבל גמול, לא מדובר במתת שמיים (בניגוד לעילת התביעה). הערעור נדחה.</p>	<p>המערער היה תובע מייצג וזכה בפיצוי במסגרת התובענה.</p> <p>פ"ש – הכנסה מעסקת אקראי לפי ס' (1)2 / סעיף העוללות / רווח הון.</p> <p>המערער – תקבול ללא מקור המהווה פרס (מתת שמיים בעל אופי עונשי). בנוסף, למיסוי הפיצויים יהיה אפקט מצנן על הגשת תובענות ייצוגיות</p>	<p>ע"א 1834/07 חיים קרן נגד פקיד שומה גוש דן, סעיפים 1-6, 28-30, 39-40 בפסק הדין</p>
<p>3.5 הימורים, הגרלות ופרסים – ס' 2א</p>			
<p>השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפרסים (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003</p> <p>2א. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.</p> <p>(ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:</p> <p>(1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;</p> <p>(2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;</p> <p>(3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.</p>			
<p>✓ תכלית ס' 2א לפקודה היא להכניס אל בסיס המס בישראל הכנסות מקריות מהימורים, הגרלות ופרסים, אשר לא בהכרח חויבו במס בעבר.</p>	<p>הנדל- לצורך קביעת השומה אין להכריע האם מדובר במשחק של מזל בלבד או שמא נדרשים כישורים ויכולת מעבר לכך משום ש:</p> <p>1. תכליות דיני המס שונות מתכליות הדין הפלילי שאוסר על משחקי</p>	<p>המערער השתתף בחו"ל בתחרויות פוקר רבות וגרף סכומים יפים. באותה השנה שהה בישראל לסירוגים 30 ימים בלבד.</p>	<p>ע"א 476/17 אמית אמשיק שוילי רפי נ' פקיד שומה ת"א, סעי' 1, 2, 4 בפסק הדין</p>

<p>✓ כאשר ההשתתפות והזכייה היא גדולה ותכופה ניתן לסווג כהכנסה ממשלח יד, ולא כהכנסה לפי ס' 2א עם שיעור המס המיוחד שנקבע לה.</p>	<p>הימורים. תכליתו היא להכניס אל בסיס המס גם הכנסות מקריות, אשר לא בהכרח חויבו במס בעבר. 2. המערער השתתף בתחרויות פוקר באופן שעלה לכדי משלח יד ולכן השאלה האם מדובר בהימור או הגרלה אינה רלוונטית, וזאת לפי הוראות ס' 2א(ב) לפקודה. לאור ההשתתפות התכופה במשחקים וטורנירים והרווחים שנוצרו מהן, אין עסקינן במשחק שעיקרון מזל, אלא מדובר במשלח ידו של המערער. הערעור נדחה.</p>	<p>פ"ש- המערער היה תושב ישראל לפי מבחן מרכז החיים ולכן יש לסווג את ההכנסה כהכנסה ממשלח יד לפי ס' 2(1). מערער- היה תושב חוץ ועל כן לא חייב במס. לחלופים ניתן לראותו כתושב חוזר ולהעניק לו פטור ממס לפי ס' 14(א) לפקודה. לחלופין, לא מדובר בהכנסה לפי ס' 2(1) אלא כהכנסה מהימורים והגרלות לפי ס' 2א.</p>	
<p>3.6 הכנסה בשווה כסף ועסקאות חליפין</p>			
<p>✓ גם תקבול בשווה כסף יוכר כהכנסה החיית במס. ✓ כשמדובר בעסקת חליפין, ערך ההכנסה (דמי שימוש) יהיה שווה לערך התמורה (דמי עיבוד הקרקע).</p>	<p>לינדוי- מדובר ברווחים שמקורם בקרקע לפי ס' 5(ו1) לפקודה שיכולה להיות גם בשווה כסף. אין בטענות המשיבים כדי לגרוע מהעובדה שהם הפיקו הכנסה מאדמתם תקבול פירותי- במקום דמי שימוש, הפיקו עיבוד קרקע. לינדוי גם דוחה את טענת החיסכון. לא היה כאן שום חיסכון, אלא ויתור על קבלת דמי שימוש במזומן והחלפתו בטובת הנאה אחרת. הערעור התקבל.</p>	<p>למשיבים פרדס שטרם הניב פרי. עשו הסכם עם חקלאי שישתמש בשטח בין העצים תמורה לעיבוד הפרדס. פ"ש- מדובר בהכנסה רעיונית של המשיבים וגובה ההכנסה הוא ע"פ חישוב ימי העבודה. משיבים- עבודת החקלאי הוא חיסכון בהוצאות הוניות שממילא לא מותרות בניכוי.</p>	<p>ע"א 247/63 פ"ש פתח תקוה נ' רפאל שפר ויוסף שמרלינג</p>
<p>4. עיתוי החיוב במס</p>			
			<p>די אלקינס, "שיטות דיווח במס הכנסה - מהותן, נחיצותן והבחירה הנאותה"</p>
<p>הנפקות המרכזית לשאלת העיתוי טמונה בקביעת מועד תשלום המס על ההכנסה החייבת. מערכת המס בישראל אינה נותנת תשובה אחידה לשאלת העיתוי. להלן מס' קשיים ביישום המודל התיאורטי:</p> <p>1. הערכת שווים של נכסים- נכסים האדם מתחלקים לנכסים נזילים ושאינם נזילים. נוסחת הייג סימונס, המצריכה הערכה שוטפת של הנכסים, תתקשה בהערכת שווים של נכסים לא נזילים מדי שנה, כמקרקעין לדוג'. הטלה מס שנתי על נדל"ן תביא לחוסר וודאות ותטיל על הנישומים ומערכת המס נטל שיתקשו לעמוד בו. הקושי מתעצם בהערכת הון אנושי ונכסים שאינם מוחשיים כזכויות יוצרים.</p> <p>2. נזילות- השומה נגבית רק בכסף. לכן, עלול להיווצר קושי אצל מי שרכשו אינו נזיל. בעיית הנזילות פחות חמורה מבעיית ההערכה, כיוון שהיא ניתנת לפתרון ע"י דחיית תשלום המס. אך הריבית שתצבור הדחייה עלולה להרתיע משקיעים פוטנציאליים ולכן זהו מכשול נוסף במשטר מיסוי עפ"י נוסחת סימונס</p> <p>● מוסכמות המימוש- המוסכמה של פיה נוהגים המהווה פשרה בין המצוי לרצוי היא תשלום מס רק בעת מכירת הנכס, בעת "מימוש", כיוון שניתן לחשב את הרווח ע"י הפחתת העלות.</p> <p>החסרונות שבמוסכמה על דחיית עיתוי החיוב במס על רווחים בלתי ממומשים:</p> <p>1. פגיעה בצדק אופקי- כיוון ש2 נישומים נדרשים לשאת בנטל מס שונה עפ"י המועד בו מימשו את רווחיהם ההוניים. 2. פגיעה בצדק האנכי, כיוון שהשכבות הגבוהות באוכלוסייה הן אלו שצוברות רווחי הון, ולכן הם אלו שנהנים מההטבה. 3. פגיעה ביעילות הכלכלית של המשק ע"י השפעת ה"נעילה"- מונעת את העברת הנכס למי שחפץ לרכושו ואת הזרמת כספו של המחזיק לשימושים חלופיים.</p>			

<p>שיטות הדיווח בישראל - ישנם 3 מועדים שבהם ניתן לראות את מימוש הנכס- מועד כריתת החוזה/מועד הספקת השירות/מועד גביית התמורה. ישנן עסקאות ש3 המועדים מתמזגים וישנן עסקאות בהן יש פערי זמן מהותיים בין המועדים. מערכת המס בישראל לא נותנת תשובה חד משמעית לגבי המועד בו רואים הכנסה כממומשת, והיא מכירה בשלוש שיטות דיווח שונות.</p> <p>1. על בסיס מזומנים - קבלת התשלום בפועל מגדירה את מועד התגבשות ההכנסה. בסיס מזומנים כזה לא מעלה קשיי הערכה והיא פשוטה יחסית. בסיס תזרימי זה עונה בנוסף גם על בעיית הנזילות, אך כאשר התמורה היא בשווה כסף חובתו של הנישום לשלם מס עלולה להכניסו לקשיי נזילות. בסיס מזומנים זה לוקח בחשבון הכנסה "שוות כסף" כדי למנוע פגיעה בצדק האופקי וכדי למנוע את האפשרות להימנע ממס ע"י עסקאות חליפין.</p> <p>2. בסיס התקשרות - חוק מיסוי מקרקעין כולל הוראות מפורשות לגבי מועדי הדיווח ומגדיר את מועד כריתת החוזה מועד מכירת הזכות והדיווח. <u>בשיטה זו החוזה מהווה מכירה</u>, והקונה ישלם מס רכישה.</p> <p>3. על בסיס מצטבר (השיטה המסחרית) - עפ"י בסיס זה רואים הכנסה כממומשת כאשר מתגבשת הזכות לקבל את ההכנסה, בתנאי שניתן לאמוד באופן סביר את סכום ההכנסה ובתנאי שאין ספק בדבר יכולתו של הנישום לגבות את ההכנסה בפועל. הזכות לקבל הכנסה מתגבשת במועד שבו קיים הנישום את התחייבויותיו שבגינן צפוי לקבל את התשלום. תשלום שיתקבל לפני שהנישום יבצע את התחייבותו, יראו בו כהלוואה שתיפרע עם קיום ההתחייבות.</p>			<p>ע"א 510/80 פקיד שומה נ' דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ</p>
<p>✓ עפ"י השיטה המסחרית אין זה משנה אם במסגרת שנת המס, קיבל הנישום בפועל את ההכנסה או לא, ובלבד שקמה לו הזכות לתובע לקבל את המגיע לו.</p>	<p>לוי - הכלל שבבסיס עיקרון המימוש הוא שאין מטילים מס על עסקאות שאיננו יודעים אם ביום מימושן תסתיים העסקה ברווח או הפסד. שוויו של השקל נמצא הפיחות מתמיד מול מט"ח, דבר שבחזקת וודאות. השיטה המסחרית קובעת את תאריך חיוב המס לפי היום בו נוצרה הזכות לקבלת התקבול. למשיבה נתונה הזכות התמידית לפנות אל הבנק ולבקש את המרת הפיקדון - תשלום הקרן בצירוף הפרשי שער. לפיכך, אין זה משנה אם ראה הנישום לנכון לממש את זכותו, ואם לאו. שהרי הזכות מצויה בידו ודי בה כדי להקים את החיוב בתשלום המס בגין הפרשי השער בתום שנת המס עפ"י השיטה המסחרית. הערעור התקבל.</p>	<p>המשיבה, המדווחת בשיטה המסחרית, השקיעה בפיקדון מט"ח למטרות השקעה, אשר היא יכולה לדרוש את המרתו בכל עת ולהנות גם מהפרשי שער (המהווים הכנסות לפי סי' 2(4) לפקודה).</p> <p>בימ"ש קמא - עיתוי החיוב קם ביום המימוש, דהיינו ביום ההמרה. ולכן, כל עוד לא המירה, אין היא חייבת במס על הפרשי השער.</p> <p>המערער - למשיבה זכות בכל עת לדרוש את הפיקדון וע"כ אין צורך למימוש בפועל לצורכי מס.</p>	
<p>✓ אין בפקודה הוראה לגבי שיטת דיווח מחייבת.</p> <p>✓ נישום חייב לדווח בשיטה המצטברת אם מתקיימים בעסקיו לפחות 1 מהבאים - א. פעילות המבוססת על מלאי ב. פעילות אשראי משמעותית של ג. מורכבות משמעותית של העסק.</p>	<p>נתניהו - לאור הפקודה, כל נישום יכול לדווח על הכנסותיו כרצונו. גם אם השיטה המצטברת היא האידיאלית, לא ניתן לחייב את המערער לדווח על פיה אלא אם אופי העסק והיקפו מחייבים זאת. כל שהדין אומר הוא שעליה לקיים מערכת חשבונאית כפולה לפי השיטות הנהוגות, המתאימה לאופי העסק והיקפו. שיטת דיווח אחרת תכבידה על מאזן הנזילות של החברה, ולכן הדיווח</p>	<p>המערערת, חברת ניקיון ושמירה, הייתה מקבלת תשלום עבור שירותיה באיחור של 60-75 ימים. החברה התנהלה בשיטה הכפולה, ודיווחה עפ"י שיטת המזומנים.</p> <p>פ"ש ובימ"ש קמא - עליה לדווח לפי השיטה המצטברת</p>	<p>ע"א 494/87 חברת קבוצת השומרים בע"מ נ' פשמ"ג, סעיפים 1-4, 10-14 לפסק הדין.</p>

<p>✓ שיטת מזומנים מתאימה בעיקרה לעסק הפשוט בהרכבו והיקפו ויהיה לגיטימי כל עוד תישמר העקביות.</p>	<p>בשיטת המזומנים הוא לגיטימי, ובלבד שיישמר כלל עקביות הדיווח. התקבל.</p>		
<p>5. הכנסה פירותית: אקטיבית מול פסיבית</p>			
<p>5.1 הבחנה</p>			
<p>המחבר מציע להשתמש ב- מבחנים לשם חלוקת ההכנסה למקורות השונים (1) יגיעה אישית, (2) תמורה לנכס, (3) תמורה לשימוש בנכס (תשואה). תמורה לנכס יכולה להיות גם הכנסה הונית וגם הכנסה מעסק, אך לא תועל להיות הכנסה פסיבית. כדי להבדיל ביניהם נשתמש במבחן היגיעה האישית (לאו דווקא של המוכר, יכולה להיות של עובדיו וכו'). הכנסה מעסק חייבת להיות מעורבת ביגיעה אישית, בין של הבעלים ובין של עובדיו. לכן, מבחן היגיעה האישית יכול להחליף את המבחנים האחרים. ניתוח כלכלי- לנכס מחיר זהה בין שהוא מוצג כמלאי ובין כשהוא מוצג כנכס הון. אך האבחנה היא בתמורה שגלומה בו- תמורה על יגיעה אישית של המוכר מול התמורה להון שמקבל בעל הנכס. הכנסה פאסיבית תהיה הכנסה המהווה תשואה להון ומקורה בס' (4)2, (6) ו(7) לפקודה. יכולות להיות הכנסות שניתן לסווג כפסיבית וכאקטיבית (לדוג' השכרה), והסיווג יתבסס עפ"י הנסיבות. אם התמורה מרכבת גם מתשואה וגם מיגיעה אישית (כמו השכרת שירותי מלון), מחירה יהיה גבוה יותר מאשר תמורה על הון בלבד (השכרת דירה). ככל שיש יותר יגיעה אישית, ההכנסה היא אקטיבית, ולהפך.</p>		<p>א' אלטר, "מיון מחדש של מבחני הסיווג למקורות"</p>	
<p>✓ מבחן אופי והיקף הפעילות – ככל שהפעילות נמשכת ושיטתית, ההכנסה תסווג כאקטיבית. ✓ ניתן לסווג להכנסה ל2 מקורות שונים כל עוד אין סתירה ביניהם</p>	<p>עפ"י אופי והיקף פעולתה של המעוררת החברה קיימה פעילות נמשכת ושיטתית למטרה מוגדרת. עפ"י מבחני פסיקה ניתן לראות כאן פעולה המגיעה לדרגה של עסק לפי ס' (1)2</p>	<p>האם הכנסה מדמי שכירות מבנה תעשייתי מהווים הכנסה לפי ס' (6)2 או (7) או שמדובר בהכנסה מעסק לפי ס' (1)2?!</p>	<p>עמ"ה (ת"א) 62/85 קרית יהודית פרק תעשיתי בע"מ נ' פשמ"ג, סעיפים 1-2 לפסק הדין.</p>
<p>ארבל: הכנסה אקטיבית נובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית, שמטרתה מוגדרת ולהפקתה נדרשת יגיעה אישית מצידו של בעל העסק/שלוחיו. <u>קריטריונים עיקריים לסיווג הכנסה כאקטיבית</u>: אופי הנכס, סיכון עסקי, אופי המימון, מנגנון כלכלי – פיתוח, טיפוח, יזמות ושינוי; תקופת החזקה בנכס; בקיאות מצד הנישום בתחום הכלכלי בו מתבצעת העסקה; פעילות קבועה ומתמשכת; היקף כספי נרחב; ומבחן הנסיבות. הכנסה פאסיבית היא תשואה על הון מושקע שלא דורשת יגיעה אישית להפקתה. עפ"י ההגדרה הנורמטיבית דמי שכירות היא הכנסה פסיבית. על אף האמור הדין מכיר ב2 מצבים בהם יחשבו דמי שכירות להכנסה לפי ס' (1)2: 1. עסק להשכרות- הנכסים המושכרים הם מלאי עסקי, והנישום משקיע יגיעה אישית בניהול הנכס. 2. השכרת עסק חי כאשר הנישום המחזיק בנכס ממשיך להפיק ממנו הכנסות באמצעות השכרתו לתקופה קצובה. דמי השכירות אינם תשואה, אלא נגזרים מרווחיות העסק כביטוי לשותפות הנישום. המבחן המכריע למצב זה הוא מבחן הניתוק – האם חל ניתוק בין מקור ההכנסה של</p>		<p>המעוררים השכירו תחנת דלק לחברת "דלק" בתחומי העיר אילת. בתקופה הרלוונטית תושבי אילת נהנו מזיכוי עבור הכנסות לפי ס' (1)2/2) שהופקו בעיר. האם מדובר בהכנסה לפי סעיפים אלו או הכנסה משכירות לפי ס' (6)2</p> <p>ע"א 10251/05 ברשף אילת ואח' נ' פקיד שומה אילת, פסקאות 2-4, 8-11 לפסק הדין.</p>	

<p>העסק למקור ההכנסה של המשכיר מהעסק. מספר שיקולים שיכולים להכריע בשאלת הניתוק הם (1) תקופת ההשכרה, (2) אופי קביעת דמי השכירות (מבחן הסיכון) (3) יגיעה אישית מצידו של המשכיר.</p>		
<p>כדי לזהות האם הכנסה היא אקטיבית או פאסיבית עלינו לאתר את מהותה הכלכלית של הפעילות. ניתן להסתייע במבחני מגיד וחזן : (1) טיב הנכס ; (2) משך תקופת החזקה ; (3) תדירות העסקאות ; (4) היקף כספי של העסקאות ; (5) אופי המימון ; (6) בקיאות ומומחיות ; (7) פעילות קבועה נמשכת ושיטתית ; (8) פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק ; (9) אופן הטיפול החשבונאי ; (10) מטרת התאגיד ע"פ האמור במסמכי היסוד ; (11) ייעוד כספי התמורה. (12) כשמעליהן מרחף מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה.</p>	<p>מיסוי הכנסות מדמי שכירות ניתנת לבחירה בין שלושה מסלולים, ככל שאינו נובעות מעסק" 1. מסלול רגיל (121ב)) - שיעורי מס גבוהים, אך ניתן לנכות כנגד דמי השכירות את ההוצאות שכרוכות בהפקתה, בתוספות הטבות מס שונות. 2. מסלול פטור - במידה וההכנסה הכוללת מדמי השכירות לא עוברת את התקרה הסטטוטורית שבחוק המיוחד, היחיד פטור ממס. ניתן גם פטור חלקי לעוברים אותה בצורה הולכת ופוחתת. 3. מסלול מופחת (122) - מס של 10% בכפוף לעמידה במס' תנאים, אך ורק אם השכירות אינה עולה כדי עסק. ← כדי להתחקות אחר מהותה הכלכלית של הפעילות שלפנינו (פאסיבית או אקטיבית), ניתן להסתייע באמות המידה שעוצבו לצורך ההבחנה בין הון לפירות ועל מבחן הנסיבות, מבחן העל (פס"ד מגיד וחזן).</p>	<p>מה דינן של הכנסות מדמי שכירות בגין השכרת מעל 20 נכסי מקרקעין? הנפקות היא לגבי הסדר המס. ככל שיקבעו שהן פאסיביות, המשיבים ימוסו עפ"י הסדר מקל בסי' 122. וככל שיקבעו שהן אקטיביות, המשיבים ימוסו עפ"י הסדר בסי' 121(ב).</p> <p>ע"א 7204/15 פקיד שומה נ' עיזבון המנוחה דפנה לשם, פסקאות 4-7, 14-15, 22-35.</p>
5.2 יגיעה אישית		
<p>יגיעה אישית = פעילות אינדיבידואלית של ממש מצד הנישום, שהביאה לצמיחה בהכנסה.</p>	<p>ברק - המערער צריך להראות יגיעה אישית משלו, דהיינו פעילות אינדיבידואלית של ממש, שהביאה לצמיחה בהכנסה. בעניין שלפנינו מעורבותו של המערער לא הגיעה עד לרמה המינימלית הנדרשת לגיבושה של יגיעה אישית. ייתכן שנכותו של המערער מונעת ממנו פעילות יתר בעסקיו, אך הפטור לא ניתן לנכות כשלעצמה. אלא ליגיעתו האישית של הנכה. ולראיה נכים אשר הכנסתם לא מגיעה מיגיעתם האישית, לא זכאים לפטור האמור. הערעור נדחה.</p>	<p>ע"א 631/79 משה אידר נ' פ"ש י-ם המערער נכה 100%, בעלים של מסעדה ומכולת. מעורבותו בעסקיו אפסית. המערער ביקש פטור מתשלום מס הכנסה לפי ס' 9(5) לפקודה לפיה נכה 100% פטור מתשלום מס הכנסה להכנסה שמגיעה עד סכום מסוים ומקורה ביגיעתו האישית של הנכה. פ"ש ובימ"ש קמא - המערער אינו זכאי לפטור.</p>
5.3 נפקויות		
סעיפים 8ב, 8ג, 9(2), 28, 121 לפקודה		
6. סעיף 2(1)		
<p>"עסק" - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשייה ; עסק ומשלה יד (1) השתכרות או ריווח מכל עסק או משלה-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי ;</p>		

הכנסות פטורות [8]

9. פטורים ממס:

(א) (2) הכנסתם של רשות מקומית, מפעל הפיס ומוסד ציבורי, במידה שלא הושגה מעסק שהם עוסקים בו....

קיצוץ הפסד [13(1)(2)] (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975

28. (א) הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלה-יד בשנת המס ושאינו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיצוץ כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס. (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 154) תשס"ז-2007

(ב) מקום שלא ניתן לקצוץ את כל ההפסד בשנת מס כאמור, יועבר סכום ההפסד שלא קוזז לשנים הבאות בזו אחר זו ויקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם באותן השנים מעסק או משלח יד, לרבות ריווח הון בעסק או משלח יד, או שיקוזז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם, באותן השנים, לפי סעיף 2(2) בהתקיים כל התנאים המפורטים להלן, והכל ובלבד שאם ניתן לקצוץ את ההפסד באחת השנים, לא יותר לקצוץ בשנה שלאחריה:

- (1) לאותו אדם לא היתה הכנסה מעסק או ממשלח יד בשנת הקיצוץ;
- (2) אותו אדם חדל לעסוק בעסק או במשלה היד שאת ההפסד שהיה לו בו הוא מבקש לקצוץ;
- (3) מקורו של ההפסד שהיה לאותו אדם אינו מחברת בית כמשמעותה בסעיף 64, מחברה משפחתית כמשמעותה בסעיף 64א או מחברה שקופה כהגדרתה בסעיף 1א64(א).

6.1 הכנסה מעסק

<p>ראו בפרק 5.1 בהרחבה. הפסיקה נמנעה מלהגדיר מהו עסק, אך קבעה מספר קריטריונים עיקריים (מופיעים לעיל). שכירות, ככלל היא פאסיבית אך היא תהיה אקטיבית במקום בו מדובר בעסק להשכרות ובמקום בו אין ניתוק בין הכנסות העסק להכנסת הנישום מהשכרתו (השכרת עסק חי).</p>	<p>ע"א 10251/05 ברשף אילת ואח' נ' פקיד שומה אילת, סעיפים 9, 11 לפסק הדין.</p>
<p>✓ קביעת דמי השכירות כחלק מסוים מההכנסה אינה עושה את המשכיר כשותף, ואת דמי השכירות להכנסה מעסק.</p>	<p>המשיבה, מוסד ציבורי, השכירה אולם קולנוע, ונקבע כי המשיבה תישא חלק מן ההוצאות, תפעיל פיקוח וביקורת על הקופה ותקבל בתמורה 30% מההכנסות. פ"ש- הכנסה מעסק לפי 2(1) משיבה- משכירה ופטורה מס לפי ס' 9(2).</p>
<p>✓ אם מדובר בהכנסה שכלל היא פאסיבית או אקטיבית, נטל ההוכחה שלא כך הדבר, הוא על הטוען מי שטוען אחרת.</p>	<p>המערערת, בעלת בית חרושת לקרח וחדרי קירור השכירה את בית החרושת ומכונותיו, ורצתה לקצוץ את דמי השכירות מהפסדים שצברה שנים קודמות לפי ס' 28(ב) שקובע שמי שלא הצליח לקצוץ הפסדיו בשנה שבה נתהוו, יוכל לקצוץ</p>

	<p>לה מכוח היותה בעלת הקרקעי לא ייחשבו לה כהכנסה מעסק.</p> <p>2. הכנסת המערערת שעה שניהלה את מפעלה הגיע משני אפיקים תעשייתיים- ייצור ומכירת קרח, ואחסון סחורות בחדר קירור. אך החכרת המפעל כולו אינה בעלת אופי תעשייתי ולכן לא ניתן לומר שזו הרחבה של פעולת האחסון.</p> <p>3. לא ניתן להסיק מתזכיר ההתאגדות של החברה כי מדובר בעסק. נדחה.</p>	<p>אותם בשנים הבאות אך ורק כנגד הכנסתו מעסק או משלח יד.</p>	
	<p>י' כהן- לא מדובר בענייננו בהסכם להעברת נכס, אלא מסירת השימוש עבור תשלומים תקופתיים. סופו של ההסכם, לא מעיד על כוונת הצדדים בעת החתימה של החוזה. מדובר בהכנסה שבפירות וניתן לראות ברווחים הכנסה מעסק לצורכי ס' 28(ב), משום שהניהול נמסר לאחר באופן זמני, הרווחים הגיעו מאותו עיסוק ומבוססים על המוניטין. עצם העובדה שהפקודה בס' 2 מפרידה בין הכנסה מדמי שכירות להכנסה מעסק, איינה אומרת שדמי שכירות אינם יכולים להיות הכנסה מעסק. הערעור נדחה.</p>	<p>האחים מרק העבירו את ניהול עסקם לחברה אחרת תמורת 40% מהרווחים, ולא פחות מסכום שנקבע. האחים קיזזו את ההכנסות כנגד הפסדים. פ"ש- לאור נסיבות העסקה, הרווחים שהפיקו האחים היו רווחי הון שחייבים במס לי חוק מיסוי רווחי הון. לחלופין, לא מדובר בהכנסה מעסק שניתן לקזז כנגדה הפסדים לפי ס' 28(ב).</p>	<p>ע"א 128/75 פ"ש פ"ת נ' האחים מרק בע"מ</p>
<p>✓ הסיפור דומה לסיפור בפרשת למען מכבי, אך התוצאה אליה הגיע ביהמ"ש היא שונה. הסיבה נעוצה בכך שבפרשת ידדי האוניברסיטה, כל הסיכונים והסיכויים רבצו על העמותה, שהרי כל הרווחים עברו אליה בניכוי הוצאות העיבוד ושכר עבודה. לעומת זאת, בפרשת למען מכבי עיקר הסיכונים העסקיים רבצו על מי שהפעיל את בית הקולנוע ולא על העמותה.</p>	<p>אם הכנסה מפרדס היא הכנסה מעסק? י' כהן- כן. שם האגודה הייתה רוצה לקזז את הכנסות הפרדס כנגד הפסדים שנוצרו לה לפי ס' 28(א), היא הייתה יכולה לעשות כן נוכח ההגדרה של עסק שבס' 1 לפקודה. הפרדס אינו מוחזק ע"י האגודה לשם תחביב, אלא לשם הפקת רווחים, אין נפקא מינא האם הרווחים הם למטרות אישיות או למטרות ציבוריות. העובדה שהמשיבה לא עשתה דבר לגבי ניהול הפרדס, לא מוציאה אותו מגדר עסק. מדובר בפרדס הנושא פירות, מעובד ע"י משק שפירותיו משווקים בדרך מסחרית. בנסיבות אלה, הכנסת המשיבה הינה הכנסה מעסק</p>	<p>המשיבה קיבלה בתרומה פרדס. במשך שנתיים חצי, המשק שעובד אותו היה עוד מימי התורם. הוא מכר את הפירות והעביר את להם הרווחים בניכוי הוצאות העיבוד ושכר עבודה. בימ"ש קמא- המשיבה פטורה לפי ס' 9(2) שהרי לא פעלה אקטיבית לניהולן. פ"ש- המשק הוא ידו הארוכה של המשיבה ולכן מדובר בהכנסה מעסק. משיבה- מדובר בהכנסה פאסיבית ורווח כשלעצמו לא מהווה עסק.</p>	<p>ע"א 335/79 פ"ש כ"ס נ' אגודת ידדי האוניברסיטה העברית</p>
<p>✓ מבחן האינטגרליות בודק את מידת הקשר בין ההכנסה לבין עסקו של הנישום- יש</p>	<p>מ' כהן- ביצוע פרויקטים גדולים משתרעים על פני שנים רבות ומחייבים להבטיח כי ההון החוזר הדרוש למימון, לא יאבד את ערכו ולכן נזקקים</p>	<p>המערערת קיבלה זיכיון לרכישת שטחי אדמה באשדוד. המערערת מכרה מגרשים, במחיר הכולל את</p>	<p>ע"א 159/79 קי.בי.עי. קבוצת בוני ערים בע"מ נ' פשמ"ג, סעיפים 6-1 לפסק הדין.</p>

<p>לבדוק האם פעולת ההשקעה היא חלק אינטגרלי מעסקיה של החברה הנישומה, או האם נותקו כספי ההשקעה ממחזור העסקים.</p>	<p>לרכישת אגרות צמודות למדד מכספי הרוכשים. עסקה של המערערת איננו עסק מסחרי או תעשייתי רגיל. לכן יש לראות את השקעה באגרות חוב כחלק אינטגרלי מפעילותה העסקית של המערערת. האגרות נרכשו מכספים שנתקבלו במהלך הרגיל של עסקיה והיו מיועדים לשמש למילוי ההתחייבויות השוטפות של החברה. השקעתם באגרות הייתה זמנית, עד שיידרשו לביצוע עבודות הפיתוח.</p>	<p>ערך הקרקע ותמורת ביצוע העבודות. המערערת השקיעה את הסכומים המיועדים לביצוע עבודות הפיתוח באגרות חוב הצמודות למדד. פ"ש - מס על הפרשי הצמדה לפי ס' 2(4). מערערת - ההשקעה נעשתה בכספים חופשיים שנותקו ממעגל העסקים שלה.</p>	
<p>כדי שהכנסה מריבית והפרשי שער תיחשב כחלק מהכנסתו של הנישום יש להוכיח: א. שמקור ההון שהניב את הפרשי ההצמדה היה בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית. ב. ההון המושקע קשור ישירות להתחייבויותיו של הנישום. ג. משך ההשקעה הוא קצר, ומימוש ההשקעה נועד לשימוש בפעילותו השוטפת של העסק.</p>	<p>מלץ - המשיבה לא הוכיחה שהכנסותיה מהפרשי השער הינן הכנסות מעסק. עליה להראות שהכספים מהווים חלק אינטגרלי ממהלך עסקיה ולפיכך ההכנסה מהפרשי השער תהווה הכנסה שהשיגה מ"מפעלה המאושר", אשר תחויב בשיעור מס של 28% בלבד לפי החוק. את הקשר בין הכנסה לעסק נבחן לפי מבחן האינטגרליות של פס"ד בוני ערים. כדי שהפרשי הצמדה וריבית יתפסו כהכנסה מעסק בידי הנישום, צריכים להתקיים התנאים המצטברים הבאים: א. מקור ההון שהניב את הפרשי ההצמדה והריבית, בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית. ב. ההון המושקע קשור ישירות להתחייבויותיו של הנישום ג. משך ההשקעה קצר, ומימושה נועד לשימוש בפעילותו השוטפת של העסק. הפקדה לתקופה קצרה בלבד לא חייבת להיראות כניתוק מהפעילות השוטפת במהלך העסקי הרגיל, לעומת הפקדה לתקופה ארוכה היכולה להראות שבעל העסק ניתק את הכסף ממעגל העסקים הרגיל, והריבית שהתקבלה לא תהווה עוד הכנסה שהופקה במסגרת העסק. הערעור נדחה.</p>	<p>תוכנית הקמת המלון של המשיבה אושר כ"מפעל מאושר" כמשמעותו בחוק לעידוד השקעות הון. למשיבה פיקדונות מט"ח שהפיקו לה רווחים מהפרשי שער. השאלה היא האם ניתן לראות את ההפרשים כהכנסות שהושגו ממפעל מאושר? המשיבה טענה במחוזי שיש לחייב את ההכנסות מהפרשי השער לפי ס' 2(4), אך זנחה טענה זו לאחר דפוס מרכז. כעת, טוענת כי ההכנסות מהפרשי שער הן הכנסות לפי ס' 1(1), ויש לחייבן בשיעור מס החל על הכנסות "ממפעל מאושר".</p>	<p>ע"א 638/85 פשמ"ג נ' מלון פלאזה בע"מ, 312-317.</p>

6.2 הכנסה מעסקה או עסק אקראי בעלי אופי מסחרי		
<p>ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת</p>	<p>לנישום, פקיד שכיר בבנק. נזדמן לתווך בין 2 לקוחותיו שאחד רצה למכור נדל"ן והשני לקנות, ולהוציא עסקת מכר אל הפועל. בעד התיווך קיבל הנישום מהקונה ומהמוכר 137,500 ל"י.</p> <p>פ"ש - התקבול חייב במס לפי (1)2 סיפאו או (10)2. מערער - התקבול ניתן מרצונם החופשי.</p>	<p>✓ המבחן לזיהוי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי: האם מדובר בפעילות שבנוהג הרגיל ניתן לסווג אותן כעסק? במידה וכן, כאשר זו מבוצעת באופן חד"פ נגדיר אותה לפי הסיפא של ס' (1)2.</p>
<p>ע"א 1834/07, חיים קרן נגד פקיד שומה גוש דן, סעיפים 1-6, 39-45 בפסק הדין</p>	<p>המערער הגיש באמצעות משרד עו"ד תובענה ייצוגית שהסתיימה בפשרה. לצד הפיצוי עבור חלקו היחסי בתביעה, קיבל המערער בגין פועלו כתובע מייצג מעל לחצי מיליון שקלים.</p> <p>פ"ש - הכנסה לפי ס' (1)2 מערער - התקבול הוא פרס</p>	<p>✓ על הפעילות החד פעמית להתאפיין באוריינטציה עסקית:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. תפקיד מעין יזמי 2. לקיחת סיכון 3. פעולה לשם השגת תגמול
<p>ע"א 597/75 ברנשטיין נ' פ"ש פ"ת</p>	<p>לנישום, פקיד שכיר בבנק. נזדמן לתווך בין 2 לקוחותיו שאחד רצה למכור נדל"ן והשני לקנות, ולהוציא עסקת מכר אל הפועל. בעד התיווך קיבל הנישום מהקונה ומהמוכר 137,500 ל"י.</p> <p>פ"ש - התקבול חייב במס לפי (1)2 סיפאו או (10)2. מערער - התקבול ניתן מרצונם החופשי.</p>	<p>✓ המבחן לזיהוי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי: האם מדובר בפעילות שבנוהג הרגיל ניתן לסווג אותן כעסק? במידה וכן, כאשר זו מבוצעת באופן חד"פ נגדיר אותה לפי הסיפא של ס' (1)2.</p>
<p>ע"א 1834/07, חיים קרן נגד פקיד שומה גוש דן, סעיפים 1-6, 39-45 בפסק הדין</p>	<p>המערער הגיש באמצעות משרד עו"ד תובענה ייצוגית שהסתיימה בפשרה. לצד הפיצוי עבור חלקו היחסי בתביעה, קיבל המערער בגין פועלו כתובע מייצג מעל לחצי מיליון שקלים.</p> <p>פ"ש - הכנסה לפי ס' (1)2 מערער - התקבול הוא פרס</p>	<p>✓ המבחן לזיהוי עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי: האם מדובר בפעילות שבנוהג הרגיל ניתן לסווג אותן כעסק? במידה וכן, כאשר זו מבוצעת באופן חד"פ נגדיר אותה לפי הסיפא של ס' (1)2.</p>

<p>המונח של עסקת אקראי נועד לבחון אם פעולה, שהיא הונית לפי טיבה, יכולה להיחשב בנסיבות מסוימות כפירותית. השכרת נכס היא לעולם פעולה פירותית, בין לפי סעיף 2(1), מקום שהנישום מנהל עסק של השכרה, ובין לפי סעיפים 2(6) או 7(7). מכאן, שהמבחנים לזיהוי עסקת אקראי, המשותפים, כאמור, על ההבחנה בין הון לפירות, אינם רלוונטיים כלל מקום שמדובר בפעולה של השכרה.</p>	<p>ע"א 937/90 אוגדה השקעות בע"מ נ' פקיד שומה, עמ' 297 בלבד</p>		
<p>6.3 הכנסה ממשלח יד</p>			
<p>ס' 1 לפקודה: "משלח-יד" - מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק;</p>			
<p>הגדרת המונח 'משלח-יד' בפקודה לוקה במעגליות ואינה מספקת כשלעצמה. ישנם שני תנאים להיותה של הכנסה ככזו הנובעת ממשלח יד:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. כישורים, יכולת ומומחיות של הנישום בתחום מסוים. 2. הנישום עושה שימוש באותם כישורים לצורך הפקת הכנסה. <p>המונח אינו חד מספיק, ולעיתים קרובות מתעוררת השאלה אילו הכנסות חוסות בגדרה של ההגדרה. אשר על כן, בבואנו לבחון מהו משלח ידו של הנישום, אין לצמצם את בחינת הדברים למקצועו הצר של הנישום או לעיסוק ספציפי זה או אחר.</p>	<p>ע"א 9488/16 פרופ' קרצמר ואח' נ' פ"ש י- ס, סעיף 27 לפסק הדין (הש' ניל הנדל).</p>		
<p>✓ מכלול העיסוקים – לצורך קביעה האם עיסוק מסוים מהווה חלק ממשלח ידו של הנישום, יש לתור אחר עיסוקו העיקרי של הנישום מבין מכלול עיסוקיו.</p> <p>✓ מבחן עיקר העיסוק עלול לפטור נישומים רבים מתשלום מס בניגוד לרצון המחוקק, תוצאה שחוטאת לתכלית הפקודה.</p> <p>✓ המילה בד"כ בס' 1(5) דורשת זיקה מקצועית, ולא זהות מוחלטת.</p>	<p>עמית- פרשנות משלח יד: המונח משלח יד רחב מהמונחים מקצוע ועיסוק, אך לא מוגדר בצורה ממצה. המונח לא מגביל עצמו במהותו לפעילות קונקרטית אחת, ויכול שיחסו תחתיו מספר עיסוקים.</p> <p>בימ"ש קמא נקט בגישה פרשנית מצמצמת, אך לדעת עמית ומעיון בפסיקה, על ביהמ"ש בבואו לבחון האם עיסוקו של נישום בחו"ל מהווה חלק ממשלח ידו בישראל, יש לבחון זאת לאור מכלול עיסוקיו של הנישום בנסיבות הרלוונטיות, ולתור אחר עיסוקו העיקרי של הנישום מבין מכלול עיסוקיו.</p> <p>בענייננו, אומנם עיקר עיסוקה של המשיבה בישראל הוא הוראת משפטים, אך משלח ידו של אדם לא נקבע בהכרח עפ"י העיסוק אליו הוא מקדיש את עיקר זמנו. בענייננו, מכלול עיסוקיה של המשיבה חרג באופן משמעותי מהוראת משפטים, ולכן יש לראותה כבעלת משלח יד של 'פרופסור למשפטים'. בהתחשב בכך ששלו עסקה בעברה במגוון רחב של פעילויות, אלו הצטברו לכדי גלקסיה של 'משלח יד' הכולל גם עיסוקים נוספים ככהונה כבוררת.</p> <p>הערעור נדחה.</p>	<p>המשיבה היא פרופ' למשפטים ומגוון עיסוקיה בארץ ובחו"ל רחב. המחלוקת היא עבור שכר שלא נתקבל בישראל על בורות, ועליו דיווחה המשיבה כהכנסה אשר אינה חייבת במס בישראל.</p> <p>ס' 1(5) לפקודה קובע כי הכנסה שהתקבלה בחו"ל ממשלח יד שהנישום בד"כ עוסק בו בישראל יראוהו כהכנסה המופקת בישראל.</p> <p>פ"ש- מדובר בהכנסה שהופקה ממשלח יד שבד"כ היא עוסקת בו בישראל וע"כ היא חייבת במס, המשיבה טוענת ההפך.</p>	<p>ע"א 2308/08 פקיד שומה ירושלים 1 נ' פרופ' גבריאלה שלו, סעיפים 1-2, 16-34 לפסק דינו של השופט עמית.</p>

7. הכנסות פסיביות			
7.1 הכנסות מימון – ס' 2(4)			
<p>דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (4) דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי נכיון; מועד החיוב של הכנסה מהפרשי שער (תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982 8ג. הכנסתו של אדם מהפרשי שער תיחשב כהכנסה בשנת המס שבה נצברה גם כשהדיווח הוא על בסיס מזומנים.</p>			
<p>עמ"ה 230/72 צימרמן נ' פ"ש ת"א</p>	<p>המערער זכה בהגרלה. אך כדי לגבות את סכום הזכייה נאלץ להגיש תביעה, שבה נוספה לסכום הזכייה ריבית בשיעור 11%.</p> <p>פ"ש ובימ"ש קמא- ריבית חייבת במס לפי סעיף 2(4) מערער- הריבית שעליה מדובר בסעיף, פירושה ריבית חוזית, ואין היא כוללת ריבית שנפסקה ע"י ביהמ"ש.</p>	<p>י' כהן- מכיוון שהפקודה לא הגדירה מהי "ריבית", יש לפרשה לפי המשמעות הרגילה בלשון בני-אדם.</p> <p>הביטוי "ריבית" אינו מצטמצם ליחסים בין מלווה ולווה, אלא כולל כל תשלום עתי בעד עיכוב כספים, המחושב לפי אחוזים מהקרן. השימוש בפירוש זה רווח גם בפסיקה ובחקיקה.</p> <p>לחלופין, המערער מצביע על כך שבמילון פורשה "ריבית" כתשלום הקשור בהלוואה. עם זאת, הגדרה במילון לא תמיד משקפת את השימוש במילה בלשון רגילה של בני-אדם.</p> <p>הערעור נדחה.</p>	<p>כספי ריבית שפוסק בימ"ש ייחשבו כריבית החייבת במס לפי ס' 2(4)</p>
<p>ע"א 510/80 פקיד שומה נ' דפוס המרכז, חברה להוצאה לאור בע"מ</p>	<p>הערעור נסב על השאלה, מתי חלה חובת תשלום מס על הפרשי שער שמחזיקה המשיבה בבנק לצורכי השקעה כאשר זו מדווחת על-פי השיטה המסחרית.</p>	<p>לוי- לפי ס' 1 לפקודה, הפרשי הצמדה שחייבים במס לפי ס' 2(4) כוללים הפרשי שער.</p> <p>לעניין עיתוי החיוב- כל עוד אין וודאות לגבי רווחים שבפירות, תיטה המדיניות השיפוטית לטובת הנישומים. אך משישנה חזקת וודאות לאור הפיחות המתמיד בשווי של השקל, תטה המדיניות לטובת שלטונות המס.</p> <p>לכן, אין צורך להמתין לשעת המימוש, ודי שרעיונית מימוש זה מתקיים. כאשר הנישום מדווח לפי השיטה המסחרית, מועד החיוב הוא מצטבר בסוף כל שנת מס (ס' 8ג) שנחקק מאוחר לפסה"ד עיגן זאת גם עבור שיטת המזומנים). הערעור התקבל.</p>	<p>שלושה תנאים להתגבשות עיתוי החיוב בהכנסה פסיבית מהפרשי שער:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. דיווח בשיטה המצטברת. 2. קיימת וודאות מספקת לדבר הצטברות עתידית של רווחים בחשבון. 3. זמינות- הנישום, עקרונית, יכול להמיר לשקלים אבל הוא בוחר שלא. <p>אם שלושת התנאים מתקיימים הנישום מדווח לפי מועד הצבירה (סוף שנת המס).</p>
<p>ע"א 2810/13 מגדניית הדר בע"מ נ' פ"ש י-ם, סעיפים 11-1, 15-17 בפסק הדין.</p>	<p>המערערות נטלו הלוואות במט"ח למימון פעילותן. ההלוואות נשחקו בעקבות שינויים בשער המט"ח, כך שהחזרי ההלוואות קטנו.</p> <p>פ"ש- הכנסה לפי סעיפים 2(1), 2(4), 2(10) או 3(ב) לפקודה.</p>	<p>הנדל- הכנסה שמקורה בסעיף 2(1) נבדלת מהכנסה שמקורה בסעיף 2(4) – הן במישור העיוני-מהותי (אקטיבי/פאסיבי) והן במישור המעשי- תוצאתי (הטבות מס).</p> <p>עפ"י פס"ד קי.בי.עי גם הכנסה שאינה נובעת מהפעילות השגרתית של העסק עשויה להיות מסווגת כהכנסה מעסק</p>	<p>✓ ס' 8ג החל על הפרשי שער- יחול גם על הפרשי הצמדה. ⇐ ניתן להקיש מההלכה גם להסדרים אחרים בפקודה שחלים רק על הפרשים מסוג אחד, ולהחיל אותם גם על הפרשים מהסוג האחר.</p>

<p>✓ בד"כ המלווה, הוא שנהנה מהריבית על ההלוואה. אך גם אם הלווה משיא תשואה לאור ירידת הערך, הרי שהוא ימוסה לפי ס' 2(4) משום שהייתה לו תוספת לעושר.</p>	<p>והדבר תלוי ב2 מבחנים: (א) מבחן האינטגרליות; (ב) מבחן הניתוק. בפס"ד מלון פלאזה ביהמ"ש התווה 3 תנאים מצטברים הנדרשים ע"מ שיראו בהפרשי הצמדה וריבית כהכנסה מ"עסק".</p> <p>תיקון 22 לפקודה קבע שכל הפרשי הצמדה חייבים במס פירותי לפי ס' 2(4) ככל הכנסה שוטפת אחרת. אין מניעה להחיל את הסעיף גם על סכומים שליליים שנוספו לקרן והביאו לשחיקתה. כשם שעליית שער המטבע הזר מביאה להכנסה אצל המלווה ולהוצאה אצל הלווה, כך ירידת שער המטבע מביאה להכנסה אצל הלווה ולהוצאה אצל המלווה. שני המקרים חוסים תחת ס' 2(4). אם לא, תיווצר הפליה בלתי מוצדקת בין נישומים.</p> <p>עיתוי החיוב: לפי ס' 8(ג) מועד הדיווח הוא לפי השיטה המצטברת בעת הצטברותן ולא במועד המימוש. הערעור נדחה.</p>	<p>מעוררות- הכנסה ללא ממקור.</p> <p>השאלה המשפטית- האם שחיקת ערך של הלוואה הצמודה למטבע זר, בעקבות פחות בו, יוצרת אצל הלווה הכנסה שיש לחייבה במס מכוח סעיפים 2(1), 2(4), 2(10) או 3(ב) לפקודה?</p>
---	---	--

7.3 הכנסה מאחוזת בית וקרקע – ס' 6(2)

אחוזת בית וקרקע

6) דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבניין תעשייתי: בנה אדם אחוזת-בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת-בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור;

דינן של הכנסות לפי סעיף 6(2) או (7) (תיקון מס' 54) תשמ"ב-1982

8ב. הכנסה לפי סעיף 6(2) או (7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל גם אם היא הכנסה מראש, וההוצאות שהוצאו בשנות מס שלאחריה בייצורה של הכנסה לפי ההוראות האמורות יותרו בניכוי מכל מקור בשנת המס שבה הוצאו, ובלבד שאם לא ניתן לנכות את ההוצאות בשנת המס שבה הוצאו הן יותרו בניכוי בשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואת השומה לשנה האמורה יראו כמתוקנת בהתאם לכך, ואולם לא תחול בשל כך חובת תשלום ריבית והפרשי הצמדה על פי סעיף 159א.

7.4 הכנסה מנכסים אחרים – ס' 2(7)

נכסים אחרים

7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת-בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי;

<p>לסיכום, ביהמ"ש קבע שיש לפצל את מכירת הידע לשניים:</p> <p>✓ הסכום שנתקבל ממכירת הידע ליצור פלסים הוא הכנסה פירותית.</p> <p>✓ הסכום ממכירת הידע ליצור "עיניים" אין לראותו כפירות, מאחר והידע לא היה קיים ביום המכירה ולא היה דרוש</p>	<p>הידע שהיה בידי מר רוזנברג ערב ההתקשרות לא היה ידע מלא, אלא שימש נקי' מוצא, ממנה ניתן להתקדם להשגת האמצעים הדרושים.</p> <p>יש לקבוע כי החברה רכשה את הידע הדרוש ליצור פלסים ובעת שהמפעל נמכר לקיבוץ לא היה בידי המערער למכור שוב ידע זה. לעומת זאת, הנסיבות להעברת הידע ליצור עיניים שונות לחלוטין, ידע זה לא היה דרוש להמשך הייצור כי נהגו לייבא עיניים.</p>	<p>המערער, בעל מפעל לייצור כלי עבודה, מכר את החברה לקיבוץ הגושרים.</p> <p>הסכום שולם בין היתר על "הציוד, הידע והמוניטין של המוכרים ותמורת כל ההתחייבויות האחרות של המוכרים לפי החוזה".</p> <p>הדיון נסב סביב סכום כסף שנתקבל על ידי המערער</p>
--	---	--

<p>ליצור, ולכן התקבול הוני. על אף שהידע נמכר ל-7 שנים יש לראות את המכירה כחד פעמית (לאור הבלאי שיהיה בידע עוד 7 שנים) והתמורה הינה בעלת אופי הוני.</p>	<p>רק אחרי שהועבר המפעל לקיבוץ נסע רוזנברג לחו"ל והביא למפעל ציוד משוכלל הדרוש לייצור עיניים. המבחן הקובע לקביעת עסקה הונית: האם בעל הידע מכר אותו ונפרד ממנו או אם שמר לעצמו זכות מקבילה לשימוש בידע או להעמידו גם לרשות אחרים. לכאורה נמצא ניגוד מסוים בהסכם. מצד אחד נקבע כי רוזנברג אינו זכאי למכור, ומצד שני נקבע כי ההגבלה תחול משך 7 שנים. בנסיבות המקרה פרישה מהמקצוע למשך תקופה כזו אינה משאירה כל סיכוי סביר לחזור ולהשתמש בידע המיושן. ולכן, הייתה כאן מכירה חד פעמית של הידע והתמורה הנה בעלת אופי הוני.</p>	<p>ממכירת ידע לייצור פלסים ועיניים לפלסים. פ"ש- הכנסה פירותית המערער- רווח הון משום ש: (1) הוא העביר לחברה את המוניטין להבדיל מהידע ששייר בידו, ושהעבירו רק בהסכם עם הקיבוץ. (2) המערער צבר את הידע, שמכר לקיבוץ "משך שנים רבות".</p>
---	--	--

9. הכנסות עבודה

9.1 יחסי עובד-מעביד בפקודת מס הכנסה

<p>המבחן של המלומד אדרעי לקיומם של קשרי עבודה הוא מבחן הסיכון המהותי- האם העובד נושא בסיכונים הכלכליים הנובעים מעבודתו? אם התשובה היא חיובית, אז לא נראה ביחסים יחסי עבודה.</p>	<p>שמגר- לצורך הבדיקה האם מדובר בהכנסת עבודה לפי ס' 2(2) יש לבדוק האם מתקיימים יחסי עובד מעביד. הגדרת היחסים אינה זהה בכל אחד מתחומי המשפט, מדובר בהגדרה דינמית ומשתנה. מספר דעות: 1. יש לפתח מבחן מיוחד ועצמאי לצורך דיני המס הצריך לקחת בחשבון שיקולי הקלה בגבייה, הגשמת מטרת המחוקק ולהעניק הטבות מס (נמדר). המבחן הפונקציונלי שמציע אדרעי מראה כי קיים הבדל טכני (גביית המס) ומהותי (חישוב המס) בין נישום שהכנסתו מעבודה לבין נישום אחר. המבחן הוא מבחן הסיכון הכלכלי- האם מועסק נוטל על עצמו סיכונים כלכליים לצורך ביצוע עבודתו. 2. גישה פרשנית לפיה יש להיעזר בפירוש שבמשפט הכללי, אף לצורך דיני המס ואין להקים מבחן מיוחד לצורך דיני המס. אחידות ויציבות המשפט. בשלב זה ביהמ"ש אינו מכריע בשאלה זו, כיוון שמערכת היחסים בין האגודה לשחקנים מקיימת יחסי עובד-מעביד. הערעור נדחה.</p>	<p>בימ"ש קמא קבע כי אגודת הפועל טבריה חייבת במס מעסיקים ומס שכר לגבי שחקני כדורגל הקשורים עמה בחוזה אישי. ע"א 5378/90 התאגדות לתרבות גופנית הפועל טבריה נ' פ"ש טבריה, סעיפים 1, 6, 7, 8 בפסק הדין.</p>
--	---	---

<p>המבחנים הכלליים לסיווג מערכת היחסים כמערכת המקיימת קשרי עבודה:</p> <p>1. מבחן ההשתלבות- האם העובד הוא חלק אינטגרלי מהמפעל?</p> <p>2. מבחן הקשר האישי- האם העובד חייב לבצע את העבודה או שניתן להביא לו מחליף?</p> <p>3. האם כל העבודה מסופקים ע"י המעסיק.</p> <p>4. האם קיים תשלום מחזורי?</p> <p>5. האם ישנן שעות עבודה קבועות וכו'.</p>	<p>האם הכנסת המערער היא הכנסת עבודה ((2) או הכנסה מעסק/משלח יד ((1)2)? יש בענייננו לאמץ את הדין הכללי שבדיני העבודה, לעניין ההבחנה בין עצמאי לשכיר:</p> <p>1. מבחן ההשתלבות- לא התקיים במערער.</p> <p>2. מבחן הפיקוח על אופן העבודה- לא הובאו ראיות שוועדי הבתים פיקחו על עבודתו, ונראה כי התייחסו לעבודתו כאל עבודת קבלנות.</p> <p>3. מבחן התלות הכלכלית- המערער עבד המספר לא קטן של מקומות, ולכן לא ניתן לומד שהוא היה תלוי כלכלית באחד מוועדי הבתים.</p> <p>באוביטר: יש בענייננו נסיבות מיוחדות המצדיקות סטייה מקביעה כזו לדיני המס- הכרה במערער כעובד תעמיס על הציבור גזירה שלא יוכלו לעמוד בה.</p> <p>היא תהפוך את נושא ההעסקה ללא יעיל כלכלית.</p> <p>מנגד, המערער לכאורה "עוסק במשלח יד" לפי סעיף 12(1). מקור הכנסה המהווה "משלח יד" מותנה בשניים:</p> <p>(1) לנישום יש הכישרים המתאימים המאפיינים בד"כ את העיסוק שבו הוא עוסק. (2) הכנסתו נובעת ממתן שירותים בלתי תלויים שבהם נדרש הוא לכישרו המיוחדים.</p> <p>בהתחשב בכל האמור המערער הוא עצמאי ולא שכיר, הוא לא עמד בנטל המוטל עליו להוכיח שיש הצדקה לשינוי מעמדו כעצמאי. הערעור נדחה.</p>	<p>המערער עבד בניקוי חדרי מדרגות בבתים משותפים ולא דיווח על הכנסותיו.</p> <p>מערער- הוא שכיר וחובת ניהול הספרים לא מוטלת עליו.</p> <p>פ"ש- עצמאי ונותן שירותים.</p>	<p>עמ"ה (חי') 143/92 יוסף מחאג'נה נ' פ"ש חדרה, סעיף ג לפסק הדין.</p>
<p>9.2 הכנסת עבודה</p>			
<p>עבודה (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975 (תיקון מס' 129) תשס"ב-2002</p> <p>(2) (א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שוויו של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל - בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;</p> <p>(תיקון מס' 129) תשס"ב-2002</p> <p>(ב) שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שוויו של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד;</p>			
<p>המבחנים ל"קצובה אחרת" החייבת במס הם:</p> <p>1. מבחן נוחיות המעביד- טובת הנאה שהעובד מקבל ממעבידו</p>	<p>ויתרון- אין איסור ללבוש את הבגדים מחוץ לעבודה ומי שיפרוש מהעבודה תוך שנתיים, יחויב בחלק משווי הבגדים.</p>	<p>המערער, אגודה שיתופית המנהלת שירותי תחבורה ציבוריים, סיפקה לעובדיה בגדים.</p>	<p>ע"א 545/59 "דן" אגודה שיתופית בע"מ נ' פ"ש ת"א</p>

<p>שמספקת לו הנאה פרטית ואינה נועדה ל"נוחיות המעביד".</p> <p>2. ניתן לאמוד אותה בכסף.</p> <p>3. היא אינה קלת ערך עד כדי כך שאין טעם להתעסק בה.</p>	<p>בימ"ש קמא נקט בפרשנות מרחיבה וקבע כי קצובה היא כל תוספת למשכורת (בכסף או בעין). אך לדעת ויתקון, לא כל דבר הניתן לעובד מהווה קצובה.</p> <p>המבחן לבחינתה של קצובה הוא האם המצרך או השירות (או הכסף) ניתן לעובד כדי שישתמש בו להנאתו או שניתן לשם נוחות המעביד.</p> <p>נוחות המעביד = טבעו של התפקיד מצריך את העובד להיזקק למצרך או לשירות.</p> <p>נמדוד את השווי של הקצובה לפי שווי השוק. הערעור נדחה.</p>	<p>פ"ש ובימ"ש קמא - בגדי ונעלי החורף (ללא כל ייחוד לחברה) הם קצובה לנהגים החייבת במס לפי ס' 5(1)(ב) לפק' המס.</p>	
<p>הטבת לעובד שאין עמה עלות למעסיק יכולה להיחשב כהכנסה לעובד.</p>	<p>דעת הרוב (ברנזון) - לא כל טובת הנאה שהעובד מקבל ממעבידו היא בגדר קצובה. גם טובת הנאה שלא ניתן לאמוד שוויה בכסף או שהיא קלת ערך לא תתחייב במס.</p> <p>המבחן לקביעה אם טובת הנאה היא בגדר קצובה החייבת במס האם המצרך, השירות או הכסף, ניתן לנוחות המעביד (פטור ממס) או לשם הנאתו של העובד (חייב במס). ההנחה כולו היא להנאתו של העובד, ואפילו אם המעביד אינו חסר, היא חייבת במס.</p> <p>דעת המיעוט (קיסטר) - במשך שנים לא פורשו הנחות אלה כקצובה החייבת במס, לנוהג זה של הרשות ישנה משמעות לגבי פירוש החיקוק.</p> <p>הערעור נדחה בדעת רוב.</p>	<p>עיריית בת ים נתנה לעובדיה השכירים הנחה של 50% משכר הלימוד של ילדיהם הלומדים בתיכון.</p> <p>פ"ש - הנחה זו היא "קצובה אחרת". יש לכלול את סכום ההנחה בהכנסות העובדים ולנכות ממנה את מס ההכנסה המגיע לו.</p>	<p>ד"נ 5/69 עיריית בת ים נ' פ"ש ת"א</p>
	<p>אלוני - כוונתו של המחוקק בסעיף 2(א) לפקודה היא לתפוש ברשת המס כל הכנסה של עובד, יהיו אופייה או צורתה אשר יהיו, ובלבד שניתנה לו <u>בתוקף יחסים של עובד ומעביד</u>.</p> <p>אין כוונה להטיל מס על הטבות הניתנות ע"י מעביד לעובדו, בלא כל קשר ליחסי העבודה, במיוחד כשמדובר במעביד שהוא אביו של עובדו.</p> <p>הנטל הוא על שכמו של העובד להראות, שכספים שקיבל ממעבידו מנותקים כליל מיחסי העבודה שביניהם.</p> <p>בענייננו התמיכה מנותקת מיחסי העבודה שבין הצדדים. התקבל.</p>	<p>המערער, בדואי, שהועסק כשכיר על-ידי אביו.</p> <p>מרבית הוצאות המחיה של המערער ממומנת ע"י אביו.</p> <p>השאלה המשפטית - עד כמה יש לראות בתמיכת האב משום הטבות הניתנות ע"י מעביד, שהן בבחינת הכנסה החייבת במס ('קצובה אחרת') לפי ס' 2(2)?</p>	<p>ע"א 254/87 ג'אלב אסעד סלפתי נ' פ"ש נצרת</p>

	<p>מחוזי- לפי תצהירי המערערים, אלה השתמשו במכוניותיהם מעט מאוד לצרכיהם הפרטיים, ורובו הגדול של השימוש הוא לצרכי החברה. סעיף 2(2)(א) הנ"ל מטיל מס על תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, ולא לכיסוי הוצאות המעביד. במקרה דנן, המנהלים לא קיבלו כל טובת הנאה אלא החזר ההוצאות שהוציאו מכיסם עבור החברה ביצור הכנסתה. הערעור התקבל.</p>	<p>המערערים השתמשו במכוניותיהם הפרטיות הן לצרכיהם הפרטיים, והן לצרכי החברה. הוצאות המשתנות בגין השימוש במכוניות שולמו ע"י החברה. פ"ש - סכומי אחזקת הרכב מהווים משכורת לפי ס'2(2). מערערת- מדובר בהוצאות חברה המותרות בניכוי.</p>	<p>עמ"ה (י-ס) 2/90 סנונית הנדסה בע"מ נ' פ"ש י-ס</p>
10. הוצאות			
10.1 ההבחנה בין הוצאות עסקיות והוצאות פרטיות			
	<p>מני- לפי סעיף 17 לפקודה, מותרות בניכוי רק אותן הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו של הנישום ולשם כך בלבד. הוצאות הנסיעה שניכויין נתבע ע"י החברה לא נעשו כולן בייצור הכנסתה ולשם כך בלבד, מכיוון שהן <u>כללו גם את הוצאות הנסיעה של בני משפחותיהם של המנהלים שלא הוכח, כי מילאו תפקיד בחברה, וכי נסיעתם הייתה כרוכה בייצור הכנסתה של החברה. בנוסף, המועצה לשיווק פרי הדר היא הגוף היחיד המוסמך מטעם החוק לשווק את פרי ההדר בחוץ-לארץ. הערעור נדחה.</u></p>	<p>המערערת, חברה לשיווק פירות הדר, ביקשה לנכות מהכנסתה סכומים שהוציאה לצורך נסיעת מנהליה ובני משפחותיהם לחו"ל. פ"ש - הואיל ולא הוכח שהן שימשו בייצור הכנסתה של המערערת, לא ניתן לנכות את ההוצאות האמורות.</p>	<p>ע"א 580/65 א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פשמ"ג, ת"א</p>
	<p>הכרה בהוצאות מימון הגנה במשפט פלילי אפשרית עקרונית ב2 מקרים: 1. העבירות נבעו מפעילות החברה או לטובת האינטרסים שלה. 2. כשלחברה אינטרס ברור בתוצאות המשפט. מאחר והמנהל טוען לחפותו, הוא לא טען כי העבירה נעשתה לקידום ענייני החברה או במסגרת עיסוקה. מאידך, משום שהנאשם הוא המנהל יש לחברה אינטרס ברור שלא יואשם. עקרונית, הוצאה שמטרתה לשמור על המוניטין ועל חופש הפעולה של החברה יכולה להיחשב כהוצאה פירותית, שבאה לשמור על ההון הקיים כדי שהעסק ימשיך להניב פירות.</p>	<p>מנהל המערערת, חברה לפינוי אשמה, הואשם בפלילים וביקש לנכות את הוצאות המשפט מהכנסתה, כיוון שאלו הוצאו, בין היתר, כדי לשמור על החברה והמוניטין. פ"ש - זוהי הוצאה אישית פרטית של המנהל שאינן עונות על תנאי בלעדיות ההוצאה וע"כ אינה מותרת בניכוי.</p>	<p>עמ"ה 40/95 (חי') ורד מיחזור ו.מ. בע"מ נ' פ"ש חיפה, עמודים 5-1</p>

	<p>עם זאת, הוצאה מעורבת אשר רק חלקה הוצאה ביצור ההכנסה לא תותר בניכוי. כזו היא גם ההוצאה בענייננו, כיוון שנועדה להגן גם על המנהל, שמו הטוב וחירותו. הערעור נדחה.</p>		
<p>✓ מבחן האינצידנטליות = האם ההוצאה הנדונה משתלבת בתהליכו ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה.</p>	<p>ריבלין - לדעת ריבלין, ניתן להגיע לאותה תוצאה של פ"ש גם דרך כללי החשבונאות הפיננסית- יש לדרוש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ייצור ההכנסה כתנאי להתרתה בניכוי. מבחן האינצידנטליות ראוי שיהיה מבחן עזר שכן הדין הנוהג מעלה כי יש הוצאות המותרות בניכוי למרות שהן אינן אינצידנטליות ממש לייצור ההכנסה. בנוסף, יש להראות שההוצאה נדרשה לייצור ההכנסה בלבד - יש לחלץ מתוך ההוצאה המעורבת את החלק שבייצור ההכנסה בלבד ולהתירו בניכוי (נטל החילוץ הוא על הנישום). הוצאות הורים על השגחת הילדים היא הוצאה מעורבת כיוון שהיא מעניקה ערך מוסף לילדים. עקרונית ניתן לכמת הוצאה מעורבת זו ולהתירה בניכוי בחלקים שווים כנגד הכנסתו של כל אחד מבני הזוג. ריבלין לא מקבל את טענת פ"ש כי אין להתיר ניכוי בנוסף לזיכוי הניתן. יש לפנות למחוקק, הערעור נדחה.</p>	<p>בימ"ש קמא - נקבע כי הוצאות ההשגחה שהוציאה המשביה על ילדיה, לשם שהייתה בעבודה, היא הוצאה בייצור הכנסה המותרת בניכוי מן ההכנסה החייבת. פ"ש - אין די בהכרחיותה של ההוצאה לייצור הכנסה לצורך התרתה בניכוי, נדרש שהיא תהיה גם אינצידנטלית (מחייבת) לייצור ההכנסה</p>	<p>ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי, סעיפים 14-32 בפסק הדין.</p>
<p>מבחן אינצידנטליות - רק הוצאות הכרוכות ושלובות בהליך הרגיל של הפקת הכנסה מאותו סוג יותרו בניכוי.</p>	<p>נק' המוצא היא כי מתירים לנישום לנכות מההכנסה החייבת הוצאות אשר שימשו לייצור הכנסה באותה שנת מס, וזאת כדי להטיל מס על ההכנסה האמיתית. סעיף 17 לפקודה משקף את "עיקרון ההקבלה", לפיו יש להקביל בין הכנסות הנישום לבין ההוצאות שהוצאו לצורך ייצורן. עפ"י ס' 17 לצורך ניכוי הוצאה נדרשים שני תנאים מצטברים: (1) "בייצור הכנסתו" + "לשם כך בלבד" - הוצאה עסקית ולא פרטית. המבחן להבחנת ההוצאה הוגדר בפסיקה כ"מבחן האינצידנטליות". בעקבות פס"ד פרי שהוריד את מבחן האינצידנטליות לכדי מבחן עזר, נחקק תיקון 170 לפקודה במטרה להשיב את על כנו את המבחן הני"ל. על פי נוסח ס' 17(1) כיום הוצאה תהא מוכרת בניכוי רק אם היא עונה על מבחן האינצידנטליות. (2) "בשנת המס" - ההוצאה היא פירותית (האיסור לנכות הוצאות הוניות מעוגן בס' 17(3) לפקודה). הוצאה היא פירותית אם הוצאה עבור פעילות מסחר הכרוכה במהלך השוטף והרגיל של העסק, ולעומת</p>		<p>ע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי בע"מ ד"ר רוברט דויטש נ' פקיד שומה תל אביב, סעיפים 18-22, 28 לפסק הדין.</p>

	<p>זאת, הוצאה הונית היא השקעה "לטווח ארוך", אשר נועדה ליצור את התשתית לפעילות העסקית. המבחנים להבחנה:</p> <p>i. האם הפעילות נועדה ל"נטיעת עץ חדש" בעסק, היינו יצירת מקור הכנסה נוסף (כגון רכישת נכס חדש) או שמא נועדה היא ל"הצמחת פירות", היינו יצירת הכנסה ממקור קיים, ובכך לשרת את ההון הקיים ולתחזק את מנגנון הייצור השוטף.</p> <p>ii. הבחנה בין הוצאות שהוצאו טרם להקמת העסק לבין הוצאות שהוצאו במהלך הפעילות העסקית, כאשר רק זו האחרונה תותר בניכוי. עסק יהיה קיים שעה שיש לו פוטנציאל להפיק הכנסות. בנוסף, יש להראות כי ההוצאות באו תוך כדי ייצור ההכנסה. הפסיקה התירה בניכוי גם הוצאות שייעודן שמירה על (ההון) הקיים. היינו, שמירת זרם ההכנסות הצפוי של הנישום. בפסיקה הוכרה גם הדוקטרינה של "הוצאה מעורבת", על פיה, כאשר מדובר בהוצאה מעורבת יש לאפשר לנישום לחלץ את החלק שבייצור ההכנסה ולהתירו בניכוי. מכך עולה כי אין ליישם פרשנות לשונית-דוקנית של הדרישה "לשם כך בלבד".</p>	
--	---	--

10.2 סיווג הוצאות

<p>סעיף 18(ג) לפקודה</p> <p>סייגים לניכוי הוצאות מסויימות [11(5)(6)(7)] (תיקון מס' 32) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 148) תשס"ה-2005</p> <p>18. (ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות.</p>		
---	--	--

<p>יש למצוא קשר בין מקור ההכנסה באותה שנה לבין ההוצאה על מנת שתהיה מותרת בניכוי- רק הוצאות שהוצאה בייצור הכנסה מסוג מסוים (מקור), תופחת מהכנסה מאותו מקור.</p>	<p>ויתקון- ההלכה היא שאדם שלווה כספים מפלוני על מנת להלוותם לאלמוני במהלך עסקו - זכאי לנכות את הריבית ששילם כהוצאה, אף כי ההלוואה שנתן לא הכניסה לו הכנסה באותה שנה. אדם שהכנסתו אינה מעסק אלא מריביות, ואין לו הכנסה מאותו מקור באותה שנה, אין לו כל זכות לנכות את הריבית ששילם מהכנסותיו ממקור אחר במסגרת סעיף 17, שכן ההוצאה לא הוצאה בייצור אותה הכנסה, ואף לא יכול לבצע קיזוז. המשיבה השתכרה מהשכרת נכסים ולא מעסק של נתינת הלוואות. לכן, לא ניתן להכיר בהוצאה שצמחה לה מהריבית כמותרת בניכוי על הכנסותיה. הערעור התקבל.</p>	<p>המשיבה, התקשרה עם חברה אחרת לשם הקמת מפעל חדש. בחברה שנוסדה היא מחזיקה במחצית המניות וברוב כוח ההצבעה. החברה הייתה זקוקה למימון והמשיבה נתנה לה הלוואה מאחת מחברות-הבת שלה ושילמה לחברת הבת ריבית על ההלוואה. המשיבה לא קיבלה ריבית על ההלוואה שנתנה, ואף לא זכתה לדיבידנדים או לרווחים אחרים מהחברה שלוותה ממנה את הכסף כי מצב עסקיה היה ירוד. פ"ש- אין לנכות כהוצאה את הריבית שהיא שילמה (מהחברה המשיבה לחברת הבת).</p>	<p>ע"א 314/67 פ"ש ת"א נ' נכסי כהנים בע"מ</p>
--	--	---	--

10.3 הוצאות פירותיות והוצאות הוניות			
(א) הוצאת לרכישת נכסים (פחת)			
הניכויים המותרים [11(א)-(ח) (י)(י(כ)) (תיקון מס' 17) תשל"ב-1972]			
<p>17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות –</p> <p>פחת (8) ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב' ;</p>			
<p>ע"א 306/59 נצב"א חברה להתנחלות בע"מ נ' פשמ"ג</p>	<p>החברה, שעוסקת בסחר בנדל"ן, לא הצליחה למכור במשך 11 שנים שום נדל"ן, וביקשה שיכירו בפחת למבנים מסוימים.</p>	<p>ויתקון- השיעור שנקבע בתקנות לפחת על מבנים מסוימים הוא 4%, ואם הוכח בו בלאי רב, פ"ש יכול לקבוע שיעור גבוה יותר שלא יעלה על 8%. המערערת טענה כי הואיל ועובדים במגרש במשך כל שעות היממה, מגיע לה פחת בשיעור של 8%, אך לא הובאו הוכחות שמבנים אלו סובלים מבליה מחמת עבודה. ובהעדר הוכחה, הטענה נדחת. בנוסף, המערערת דרשה ניכוי פחת גם על ריצוף מגרש לתחנת אוטובוסים, הפקודה לא מציינת במפורש מגרשים כנושא של פחת, אך מאפשרת הרחבה של פחת למקומות שנקבעו לפי הפקודה. הבעיה שגם בתקנות אין התייחסות לנכס כזה, או לשיעור הפחת ביחס למגרשים אלו. הערעור נדחה.</p>	<p>נכס הון שלא נקבע לו פחת בתקנות, לא ניתן להכיר בו לצורך ניכוי הפחת.</p>
<p>ע"א 158/57 צמר פלדה נ' פקיד שומה</p>	<p>המערערים, רכשו מכונות ובטרים השתמשו בהן התקשרו עם מפעל מתחרה בהסכם לפיו יימנעו מייצור, אלא אם תוגבר הדרישה בשוק לצמר פלדה, בתמורה לנתח מהרווחים. בשל ההסכם, עמד המפעל המערער ללא כל פעילות. כעת צמר פלדה מבקשים ניכוי פחת על הבלאי (של התיישנות) של המכונות בבית החרושת שלה שעומד דומם.</p>	<p>ויתקון- הפקודה מתירה ניכוי בעד פחת על נכסים שבבעלות הנישום המשמשים לצרכי עסק, מקצועו או משלח ידו. המילים "המשמשים לצרכי עסק..." פירושן הנכון הוא שהשימוש בנכס גורם לבלייתו קריעתו. בהעדר שימוש כלשהו, או בשימוש שאין עמו בליה וקריעה במהלך הטבעי של הדבר, אין להתיר ניכוי פחת. לעניין סעיף זה, צריך שהנכס ישמש את בעליו שימוש פעיל לצרכי עסקו, שיש עמו בליה וקריעה שהפחת מיועד לפצות עליו. חשין- ההסכם נועד למנוע תחרות. הכנסת המערערת מההסכם נוצרו ע"י המכונות, ולכן החברה רשאית לנכות עבור מכונות אלו "כל הוצאה שהוציאה לייצור הכנסה". אך המערערת לא דרשה ניכוי הוצאות, אלא את הפסד הממון שנגרם לה בעד הפחת. אותו לא ניתן להתיר אלא אם השתמשה במכונות לצורכי העסק, דבר שלא נעשה. הערעור נדחה.</p>	<p>נכס הון שלא נקבע לו פחת בתקנות, לא ניתן להכיר בו לצורך ניכוי הפחת.</p>

(ב) הוצאות טיפול בנכסים		
תיקונים		
(3) סכומים שהוצאו לתיקונים של חצרים, מוצבה או מכונות, ששימשו בהשגת ההכנסה, וכן לחידושם, לתיקונם או לשינויים של כלי מלאכה, כלי שרת או חפצים ששימשו כאמור;		
<p>עמ"ה 54/87 בלו צליבי נ' פ"ש ירושלים</p>	<p>המערער עוסק בהובלת עיתון. ברשותו רכב ניידות לנכה המשמש אותו בעבודתו בחייו הפרטיים. בכל חודש המערער מקבל תמורה בהתאם לדיווח, הכוללת את כל הוצאות התפעול, לרבות בלאי מנוע ופחת על רכב. המערער, שיפץ את המנוע וביקש לראותו כהוצאה שבפירות. פ"ש - הוצאה המותרת בניכוי היא הוצאה לשם "שמירה על הקיים" במובן ס' 17(3) ואילו שיפוץ המנוע הוא הוצאה הונית: הוא משפר ומשביח את ערך הנכס, זוהי הוצאה הנעשית בתדירות נמוכה והיא גבוהה ביחס לשווי הנכס.</p>	<p>העקרונות הוא שהוצאה ליצירת נכס חדש או אף הוצאה לשיפור נכס קיים, המביאה להשבתו ויוצרת יתרון נמשך לעסק, היא הוצאה הונית. ואילו הוצאות הבאות לשמר את הקיים הן הוצאות שבפירות, המותרות בניכוי. 1. בכל תיקון בלאי יש השבחה של הנכס. השבחה שלא מותרת בניכוי היא השבחה של מכונה שלא התקלקלה. 2. מבחן התדירות, המצביע בענייננו על ההוצאה כהונית אינו ישים לכל מקרה. 3. אין במבחן היחס בין ההוצאה ובין שווי הנכס כולו כדי להכריע. הערעור התקבל. יש להכיר בהוצאות השיפוץ כהוצאה שבפירות בניכוי יחסי של הקילומטרז' שעשה המערער לשימוש הפרטי.</p>
<p>עמ"ה 809/67 נאות מרגלית בע"מ נ' פ"ש רחובות</p>	<p>החברה פתחה ביי"ח לחולי נפש. היא העסיקה רופא שנשלח ע"י החברה ללמוד אצל רופא בבית החולים ממשלתי, לפני שביה"ח נפתח לקהל. במהלך תקופה זו החברה המשיכה לשלם לו משכורת, שהגדירה כהוצאה בייצור הכנסה. פ"ש - התנגד בטענה כי משכורת זו אינה הוצאה ע"י החברה בייצור הכנסתה, שהרי אז עדיין לא יצרה החברה שום הכנסה. מדובר בהוצאה הונית, אשר נעשתה למטרת הכשרת בית החולים לפעולתו.</p>	<p>תשלום המשכורת לרופא לפני תחילת יצירת הכנסות החברה, הייתה הוצאה הונית בהכשרת המוסד. בנוסף, החברה ביקשה להכיר בהוצאה לכריית בור שופכין כהוצאה שוטפת לניכוי מהכנסתה. לדעת פ"ש הבור לא התבלה, אלא היה גרוע מתחילתו והיה צורך להחליפו בבור שופכים אחר. ולכן מדובר בחידוש ולא באחזקה. לדעת ביהמ"ש, המקרה הנוכחי נופל לצד האחזקה לאחר שהבור העיקרי נמצא בלתי יעיל. כריית הבור לא יצרה לחברה נכס חדש. היא הניחה בידי החברה לקיים מערכת הביוב בצורה יעילה. הערעור מתקבל בחלקו. ההוצאה למשכורת הרופא היא הוצאת הונית ברורה; ואילו ההוצאה לכריית בור שופכין במקום זה שנסתם נראית כהוצאת פירות הניתנת לניכוי.</p>

(ג) הוצאות הכשרה ולימודים (הון אנושי)

ניכויים שאין להתירם [12]

32. בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל

(תיקון מס' 151) תשס"ו-2006

(15) הוצאות לימודים, לרבות הוצאות לרכישת השכלה אקדמית או לרכישת מקצוע, ולמעט הוצאות השתלמות מקצועית, שאינה לרכישת השכלה או מקצוע כאמור, לצורך שמירה על הקיים;

<p>יש לשאול האם ההוצאה נועדה לשפר או ליצור נכס הון חדש או שמא נועדה היא לשמור על נכס ההון במצבו הקיים, אם מדובר על שימור זוהי הוצאה שבפירות שתותר בניכוי. כאשר מדובר בנכס הון לא גשמי יש לבחון כי הטיפול בנכס לא חרג מגדר השמירה על הקיים שאז יהיה מדובר בהוצאה שבהון.</p>	<p>ויתקון (דעת רוב)- יש לנכות מההכנסה הוצאות שבפירות בלבד, דהיינו הוצאות שהנישום עמד בהן תוך ייצור הכנסתו. החוק מבחין בין מקור ההכנסה לבין ההכנסה עצמה, הכלל הוא:</p> <p>1. הוצאות המתחייבות לייצור ההכנסה ושהוצאו באותו תהליך- מותר בניכוי.</p> <p>2. הוצאות המתייחסות למבנה ההון של הפרנסה- אסורות בניכוי.</p> <p>הוצאות מן הסוג השני יכולות להיות הוצאות להשבחת הנכס _ יצירה או שיפור) או הוצאות לשימורו. הוצאות שמיועדות לשמור על הקיים בלבד יוכרו כהוצאות פירותיות.</p> <p>קורס השתלמות נועד לשמור על רמתו המקצועית של הרופא, נכס ההון שלו, שהרי רמה זו תהיה במגמת ירידה אם בקיאותו וכשרונו לא יותאם לשיטות החדשות (הידע יתיישן).</p> <p>השאלה: האם מטרת ההוצאה הייתה להשביח נכס קיים או לשמור מצב הנכס הקיים?</p> <p>המבחן: מהו הנכס? בענייננו, האם אנחנו רואים את ידיעותיו של בעל המקצוע כנכס שלם או שניתן לחלקו לכל שיטה שבידיעת בעל המקצוע? ויתקון מעדיף את הדעה הראשונה- הרמה המקצועית היא נכס מופשט שהשתלמות באה לשמור על הקיים ולכן זו הוצאה פירותית.</p> <p>חשין (דעת מיעוט): המערערת נסעה לחו"ל כדי לעמוד על ההתפתחויות המודרניות, פרנסתה לא הייתה מתמעטת אלמלא הנסיעה. לכן, ההשתלמות היא הוצאה הונית.</p> <p>הערעור התקבל בדעת רוב.</p>	<p>המערערת, רופאת שיניים לפי מקצועה, נסעה לחוץ לארץ להשתלמות. השאלה היא אם מותר לה לנכות את הוצאות נסיעתה מהכנסותיה לצורך חישוב המס.</p>	<p>ע"א 151/54 ד"ר לילי וולף-בלוך נ' פ"ש י-ם</p>
--	---	--	---

(ד) הוצאות אינצידנטליות			
<p>יש לבחון כי ההוצאה מעבר לכך שתהיה כחלק מסיכוני המסחר גם תהיה חלק מהמהלך הרגיל של העסקים (אינצידנטליות) וכי ההוצאה תהפוך ל"חוב וודאי".</p>	<p>בקשת המערערות נדחית מ2 נימוקים : (1) הוצאה אינה כרוכה אינצידנטלית בייצור הכנסה המערערת. הנזק שנגרם נחשב כסיכון מסחרי, כל עוד אירע במהלך הרגיל של העסקים. הנזק בענייננו נגרם במסגרת עבודת ההשבחה של הנכסים הקיימים ולכן הוא יוגדר גם כהוצאה הונית. (2) הפיצויים ניתנו ע"י חברות הביטוח בפשרה, אך קיים סיכוי כי חברת הביטוח תדרוש מהמערערת להשתתף בפיצויים, מה שיהפוך את החוב מ"חוב תלוי" ל"חוב וודאי". מכל מקום, אין לקבוע שבחוב הנידון מתקיימים התנאים המצדיקים התרת הפרשה בסכום כל שהוא כהוצאה בשנת המס הנדונה. הערעור נדחה.</p>	<p>המערערות, שותפות העוסקות בייבוא ושיווק רהיטים. טוענות כי יש להתיר להן הוצאות בניכוי שרשמו כהפרשה לצורך תשלום פיצויים עבור נזקי רכוש שנגרמו לאחרים כתוצאה משקיפה.</p>	<p>מ"ה (ת"א) 157/80 אלמולי השקעות בע"מ נ' פ"ש ת"א, הפסקה הראשונה בסעיף 1 וסעיפים 4-2.</p>
<p>מבחן האינצידנטליות ידרוש כי ההוצאה תופק במהלך הטבעי והרגיל של העסקים, אותו מהליך המניב את ייצור ההכנסה. פעולה שנושאת אופי פירותי, כל הוצאה במסגרתה תהיה הוצאה שבפירות.</p>	<p>מלץ - עפ"י מבחן האינצידנטליות יש לשאול האם הפעילות אשר בעטיה נגרם הנזק, היא פעילות הנעשית במהלך הרגיל של עסקי הנישום, המהווה את המקור להצמחת הכנסתו. הפעילות אשר גרמה לפרוץ הדליקה היא עצם האחסון וההחזקה של מלאי הזרעים. התלקחות המלאי היא אחד הנזקים העלולים להיגרם עקב החזקתו ואיננה סיכון חריג, הנמצא מחות למסגרת הסיכונים הרגילים של אותו עסק. פעולת החזקת המלאי נושאת אופי פירותי ← הוצאה בגין נזקי הדליקה והפיצוי הן הוצאות שבפירות שיצאו במהלך העסקים הרגיל של המערערת שניתנות לניכוי עפ"י ס' 17 לפקודה. הערעור התקבל.</p>	<p>למערערת, מחסן זרעים בו אירעה שריפה, שכילתה את המלאי ופגעה במחסנים סמוכים. המערערת חויבה בתשלום פיצויי נזיקין וביקשה להכירם כהוצאת המותרת בניכוי. בימ"ש קמא ופ"ש - האש שפרצה במחסנים לא הייתה סיכון מסיכוני המסחר של המערערת, הטבוע באופי העסוק שלה, ועל כן אין לה זיקה ממשית למהלך עסקיה. הפיצויים אינם בבחינת הוצאה שנעשתה כולה בייצור הכנסתה, המותרת לניכוי.</p>	<p>ע"א 735/86 צ' בן שחר זרעים בע"מ נ' פ"ש ת"א 3</p>