**שלבי הפתרון**

1. **נציין מי הוא הנישום** 🡨 יחיד, שותפות, חברה

**חברה-** נתייחס אליה כאל נישום רגיל- עקרון האישיות המשפטית הנפרדת. **חריג:** הכנסות מעסק של החברה תמוסה בשיעור מס של 23%, לפי סעיף 125 (מס חברות).

1. **נבחן מהי שיטת הדיווח שבאמצעותה הנישום ידווח על הכנסותיו:**
2. **נציין שעיתוי החיוב בישראל נקבע לפי אחת משיטות הדיווח של כללי החשבונאות הפיננסית** **ונפרט:**

* שיטה על בסיס מצטבר/מסחרית- עיתוי החיוב יהיה בשנה בה קמה לנישום הזכות המשפטית לקבל את ההכנסה.
* שיטת המזומנים- עיתוי החיוב יהיה בשנה בה הנישום קיבל את ההכנסה בפועל.

1. **נציין ככלל הנישום יכול לבחור ביניהם. (פס"ד שומרים) אלא אם כן, מתקיימים אחד התנאים המנויים בפס"ד שומרים:**
2. מלאי- נבחן אם יש **הון חוזר:** יש נכסים שנכנסים ויוצאים באופן תדיר ומחזורי (מול הון חוזר יש לנו הון קבוע=ההון לא נכנס לפעילות העסקית כדי שימכרו אותו ויפיקו רווח אלא מהשימוש בו מפיקים רווח).
3. פעילות אשראי- פעילות של לקיחת אשראי ומתן אשראי, בעיקר על תקופות זמן ארוכות משנה.
4. פעילות עסקית מורכבת- נבחן האם היקף הכנסות וההוצאות של הנישום גדול ומקורם מגוון.
5. **אם נראה שיש בעיה באחד הרציונליים של עיקרון המימוש (אם לא, נדלג**): (1) הערכת בסיס המס (החשוב ביותר, האם ניתן להעריך כראוי את הרווח); (2) נזילות **–** לא רציונל מכריע, די בכך שהרווח מגובש וודאי, וקיים מימוש רעיוני; (3) אי-ודאות – אין להטיל מס על אדם בגין רווח כאשר לא יודעים אם אכן העסקה הסתיימה ברווח. יש הטוענים כי שיקול זה אינו רלוונטי, העתיד הכלכלי תמיד לא וודאי, לכן כפי שלא מייחסים משמעות לכך בתחומים אחרים אין סיבה מיוחדת לייחס לכך חשיבות באשר להפרשי שער או מניות (השופט גרוסקופף במיעוט בפס"ד שירצקי**)>> כאשר הבעיה משמעותית נציין שעקרון המימוש גובר ולכן על הנישום לדווח לפי שיטה זו.** (פס"ד דפוס מרכז)
6. **נציין שהנישום ידווח בכל אירועי המס לפי שיטה X, אלא אם כן יש קביעה סטטוטורית ספציפית.**
7. **נבחן כל אירוע מס בנפרד ונסווג מהי הפעילות המביאה לחיוב במס** - הכנסה/הוצאה/עסקת חליפין ונמשיך לפי השלבים.
8. **נבחן אם יש צורך לדון בקיזוז הפסדים**

**עסקת חליפין**

השלבים לפתרון:

1. **נציין שמדובר בעסקת חליפין שכן עבר שווה כסף בין הצדדים- X מעניק לנישום \_\_\_\_ ואילו הנישום מעניק \_\_\_ לX.** \*\*\*כאשר שווה הכסף ניתן במסגרת של יחסי עבודה- לא מדובר בעסקת חליפין!!
2. **נציין שמדובר ב2 עסקאות נפרדות ושקולות- יש ביניהן שוויון כלכלי, אחרת הצדדים לא היו מבצעים אותן.** (פס"ד שפר ושמרלינג)
3. **נתאר אותן ונבחן אם מדובר בהוצאה מותרת/הכנסה חייבת לפי הטבלה-**
4. נבחן עסקה ראשונה-
5. נציין שהנישום מספק מוצר/נכסים/שירותים ב\_\_\_\_\_ לX תמורת כסף ולכן יש לו הכנסה.
6. נבחן האם זו הכנסה החייבת במס- המקור? (טבלת ההכנסות)
7. נציין את גודל ההכנסה- השווי של מה שהנישום קיבל הוא השווי של מה שסיפק.
8. עיתוי החיוב (טבלת ההכנסות)
9. נבחן עסקה שניה-
10. הנישום מקבל שירות/מוצר מX ומשלם סכום כסף, לכן יש לו הוצאה.
11. נבחן האם זו הוצאה מותרת לניכוי? (טבלת הוצאות)
12. נציין את גודל ההכנסה- השווי של מה שהנישום הוציא הוא השווי של מה שקיבל.
13. עיתוי החיוב- (טבלת הוצאות)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **הבחנה בין הכנסה הונית לפירותית** | | | |
| **מגיד וחזן** | 1. טיב הנכס/ אופי הנכס: בחינת טיבו ואופיו של הנכס כנכס השקעתי לטווח ארוך או כנכס למסחר שוטף. כפוף לעסקה הספציפית שכן למשל מכירת רכב שטיבה הכנסה הונית תחשב כפירותית בעסקה של סוכנות רכבים. 2. תדירות העסקאות: מספר רב של פעולות דומות יוכיח את טיבה המסחרי, "הפירותי" של העסקה. 3. ההיקף הכספי, היקף העסקאות: כמה ההכנסה הזו היא הכנסה מרכזית אצל הנישום ביחס להיקפה? 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: מימון באמצעות הון עצמי מלמד על אופי הוני, ואילו מימון בהון זר (הלוואות וכו') מלמד על פירותי. 5. תקופת ההחזקה: ככל שהתקופה החולפת בין רכישת הנכס לבין מכירתו קצרה יותר נראה בה הכנסה פירותית. 6. ייעוד התמורה: מבחן עזר, אולם הדעה הרווחת היא כי אין בייעוד התקבולים לקבוע את אופי ההכנסה. 7. ידענות ובקיאות הנישום: ככל שהנישום בקיא יותר בתחום העסקה, ניטה לחשוב שהאופי העסקי הוא פירותי. ניתן להשתמש בבקיאות שילוחית או יועצים, לאו דווקא של המבצע עצמו. 8. קיומו של מנגנון או פעילות קבועה או נמשכת ילמד על עסקה פירותית. מנגון- משרד, צוות, הנהלת חשבונות, שיווק וכו'. 9. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק: רלוונטי בעיקר למקרקעין, השקעת משאבים לפיתוח הנכס ילמד בדר"כ על פעילות עסקית. 10. מבחן העל- הנסיבות האופפות את העסקה: במסגרת המבחן ייבחנו: כוונת הצדדים, נסיבות הרכישה, נסיבות המכירה וכיו"ב. ראיית התמונה הכוללת חשובה כאן. |
| **פיצויים** | 1. **נכתוב** ש**דין הפיצוי כדין הפירצה** ( פס"ד גורדון)- האופי לצורכי מס של הכנסה מהפיצוי הוא כאופי של הנזק שבגינו ניתן הפיצוי. 2. **נבחן אם זו הכנסה חייבת במס-** צריך לבדוק מה הדבר הניזוק – אם הדבר פרטי? או שיש לו אופי הוני או פירותי וחייב במס (לדוג': פיצויי השתכרות- הכנסה פירותית; פיצוי בגין נזק לנכס- הכנסה הונית; פיצויים בגין נזק גוף- הכנסה הונית. מוניטין- הכנסה הונית, "נכס עומד". פיצויי בגין פגיעה בדירת מגורים- הכנסה פרטית) 3. **סיווג למקור-** אם מדובר בהכנסה פירותית**-** נסווג למקור ונציין את עיתוי החיוב ושיעור המס.אם מדובר בהכנסה הונית- נציין את עיתוי החיוב ושיעור המס.   פס"ד גורדון: חברה להפצת ספרים (מסדה) 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.   * **ס'9(7):** תקבול בצורת פיצוי בגין נזק גוף פטור ממס. |

**הכנסות**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **הכנסה הונית**  **חלק ה' לפקודה + חוק מיסוי מקרקעין.** | | | | | |
| **הכנסות הוניות פטורות ממס** | | | | | |
| 1. **מכירת נכסים לשימוש אישי**- לציין שאין בסיס מס, כי אין רווח. הנכס משומש, יש לו הפסד שלא מקבל הטבת מס בגינו. ס' 88. 2. **תקבולים שיש כנגדם חובת השבה** (הלוואה)- לבדוק מהות כלכלית גוברת על צורה משפטית. פס"ד אמישרגז. | | | | | |
| **הכנסות הוניות חייבות במס** | | | | | |
| 1. לציין שלפי מבחני מגיד וחזן יש פה אירוע מס הוני. 2. **לציין את עיתוי החיוב**- במועד המכירה. (ס' 89+88) 3. **שיעור המס** – הרווח הוא מחיר המכירה פחות מחיר הרכישה (פחות הפחת) ויוטל עליו מס יחסי של 25% לפי ס' 89. **חריג-** רווח הון ממכירת מניות של בעל מניות מהותי: **ס' 91(ב)(2) לפקודה** קובע שיעור קבוע של **30%**. | | | | | |
| **הכנסה פירותית**  **חלק ב' לפקודה** | | | | | |
| **הכנסות פירותיות פטורות ממס** | | | | | |
| **הכנסה מהימורים, הגרלות, או פרסים** | | | 1. **דרך הזיהוי-** מאופיינים ברכיב גדול של **מזל** – מעיין "מתת שמים". (ס'2א לפקודה) 2. ככלל זו **הכנסה חייבת במס** לפי ס' 2א. חריגים: 3. ס' 9(28)קובע שסכומים מסוימים יהיו **פטורים ממס.** 4. ס' 2א(ב)(2) קובע שפרסים שניתנו במסגרת אישית **לא יחול** עליהם הס'. 5. **שיעור המס**- שיעור מס קבוע של 35%. על הכנסה גבוהה מ651 אלף ₪- יחול מס נוסף של 3%. 6. **בסיס מס מחזור-** לא ניתן להפחית הוצאות מהכנסה זו. **חריג**- הוצאות הכרוכות בתשלום המס**.** ס'17 7. **הכנסה פטורה ממס:** 8. **תמה כללית**- סעיף 2א(ב)(1)קובע שאם הכנסה מסוימת יכולה להיות מסווגת כהכנסה הן לפי סעיף 2(1) (הכנסה פירותית) או לפי סעיף מסוים, כגון סעיף 2א, ההכנסה תסווג כהכנסה פירותית לפי סעיף 2(1).  * הבחנה בין פרס לבין הכנסה לפי 2(1)- **לפרס נדרש מזל-** מעיין **"מתת שמיים",** בהכנסה לפי 2(1) יש שימוש בכישרון/מומחיות מיוחדים(אם הצלחנו לסווג לשניהם, תמיד נעדיף את הסיווג למקור הפירותי- 2(1)). פס"ד אמית:הנישום השתתף בהמון תחרויות פוקר, בהם צבר **מומחיות וניסיון** באופן שעולה לכדי משלח יד. | | |
| **מתנה** | | | 1. **נבחן האם מדובר במתנה ע"י המבחנים המצטברים**: (1) מבחן התמורה- תקבול שאין כנגדו תמורה. (2) מבחן מניע הרגש- ניתן מנדיבות הלב של הנותן. (פס"ד רופא; פס"ד ברזל). 2. **נציין כי מתנה אינה חייבת במס.**  * **תקבול עם אופי עסקי-** גם אם ניתן תקבול שכולו מנדיבות הלב באופן סובייקטיבי ולא הייתה תמורה- עדיין יתכן שיש **אופי עסקי** ולכן זה לא מתנה. פס"ד אבוחצירא * **תקבולים מחזוריים**- יכולים להיחשב כמתנותויש לבחון את מערכת היחסים בגינה ניתן התקבול (אב-בן או עובד-מעביד). פס"ד סלפותי * **לא נכיר במתנות**  לרופאים (פס"ד רופא). מתנות לרבנים (אבוחצירא). תקבולים למלומדים (קרצ'מר). | | |
| **ירושה** | | | לירושה אין תמורה ומחזוריות ולכן **אינה חייבת במס.**  חריג- ירושה שקיבל אותה היורש בתמורה ולא ממניע רגשי- ייתכן שלצורכי מס הכנסה נגיד שזו לא ירושה. דוג' : מטפלים סיעודיים בתמורה לעבודתם כל השנים. | | |
| **מלגות** | | | 1. ככלל **מלגה חייבת במס.** ס' 9(29) 2. **מלגות פטורות ממס-** ס' 9(29) לפקודה מציין את רשימת התנאים כדי שמלגה תהיה פטורה ממס**.** | | |
| **מציאות** | | | 1. **דרך הזיהוי**- מקרים בהם אדם מוצא משהו באקראי. 2. **זו הכנסה שאינה חייבת במס**.  * אדם העוסק בחיפוש אחר מציאות- ככל הנראה נקבע שזה משלח יד. | | |
| **הכנסות אקטיביות**  **נציין שזו הכנסה הצומחת בעיקרה על הון אנושי ולכן זו הכנסה אקטיבית. (ברשף)** | | | | | |
| **ס' 2(1)**  **הכנסה מעסק** | 1. **נבחן אם מדובר בהכנסה מעסק -** 2. מבחני מגיד וחזן הרלוונטיים- ככל שהם מורים על הכנסה אקטיבית זוהי הכנסה מעסק. (פס"ד ברשף) 3. נבחן אם יש מלאי- לזהות: הון חוזר, 4. **נציין את שיעור המס-** הכנסה הכפופה למדרגות המס בס'121**.** 5. **נציין את עיתוי המס-** ככל הנראה ידווח, לפי השיטה המצטברת במידה ומתקיימים אחד מהתנאים של פס"ד קבוצת השומרים. | | |
| **הכנסה מדמי שכירות** **כהכנסה מעסק:**   1. נציין שככלל הכנסה מדמי שכירות מסוגת לסעיף 2(6), אך כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיבית (פס"ד קרית יהודית) 2. **נבחן באמצעות מבחני מגיד וחזן** האם מדובר בהכנסה אקטיבית ואז נסווגה כהכנסה שמקורה מעסק של שכירויות (פס"ד יהודית, פס"ד לשם ובירן). **אם כן-** נדלג לשלב 4. **אם לא**- נעבור לשלב הבא. 3. **נבחן באמצעות מבחן הניתוק-** האם מדובר האם מדובר בהשכרת "עסק חי**"** (=הכנסה עסקית הנובעת מפעילות של אחר)**:** (פסד ברשף) 4. זמן (תקופת ההשכרה)*-* תקופה קצרה מעידה על חוסר ניתוק, ולהפך. 5. מבחן הסיכון- ככל שהרווחים\ההכנסה שלו תלויה בפעילות העסקית ניטה להגיד שההכנסה היא הכנסה עסקית. כאשר דמי השכירות נגזרים מהכנסות העסק- הכנסה מעסק (האחים מרק) וכאשר מדובר בסכום קבוע ללא תלות ברווחי העסק- הכנסה פאסיבית לפי סעיף 2(6)/(7) (מרכז הקרח) 6. יגיעה אישית **–** עד כמה הוא מעורב בעסק. מידת שותפתו של המשכיר בעסק.  * כל המבחנים נועדו לאמוד את יגיעתו האישית של הנישום.  1. **נציין את שיעור המס-** ההכנסה כפופה למדרגות המס בס'121(ב). 2. **נציין את עיתוי המס-**  ידווח לרוב לפי השיטה המצטברת בשל תנאי פס"ד השומרים.  * פס"ד האחים מרק- השכרת עסק להובלת מחצבים.>הכנסה מעסק. * פס"ד מרכז הקרח- ההשכרת עסק לייצור קרח.>לא הכנסה מעסק. * פס"ד אגודת ידיד האונ'- השכרת שדה שניתן כתרומה.>הכנסה מעסק. | | |
| **הכנסה מריבית/הפרשי שער/הצמדה המופקת מפעילות עסקית:**   1. נציין שככלל הכנסה מרבית היא הכנסה פאסיבית לפי ס' 2(4). אולם, ישנם מקרים חריגים. 2. **נבחן באמצעות מבחני מגיד וחזן** האם מדובר בהכנסה אקטיבית**. אם כן**- נסווגה כהכנסה מעסק למתן הלוואות. (פס"ד יהודית)ונעבור לשלב 4. **אם לא-** נעבור לשלב הבא. 3. **נבחן באמצעות מבחן הניתוק/אינטגרליות**- האם הריבית לא נותקה מהמעגל העסקי, אם לא, מדובר בהכנסה אקטיבית. נבחן שאלה זו בעזרת 3 מבחני משנה (פס"ד פלאזה): 4. הון שהניב את הפרשי ההצמדה והריבית מקורו בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית. 5. ההון המושקע קשור ישירות להתחייבות הנישום. 6. משך ההשקעה קצר ומימוש ההשקעה נועד לשימוש בפעילותו השוטפת של העסק. הפקדה לתקופה ארוכה יכולה להעיד על ניתוק. 7. **נציין את שיעור המס-** ההכנסה כפופה למדרגות המס בס'121(ב). 8. **נציין את עיתוי המס-** ידווח לרוב לפי השיטה המצטברת בשל תנאי פס"ד השומרים.  * פס"ד קי.בי.ע- השקעה באגרות חוב הצמודות למדד המחירים לצרכן, ביהמ"ש קבע שההכנסה מהפרשי הצמדה זו הכנסה מעסק. * פס"ד פלאזה- הכנסה מהפרשי שער שנצברו על מטבע חוץ, ביהמ"ש קבע שמדובר בהכנסה מעסק. | | |
| **ס'2(1)**  **הכנסה ממשלח יד** | 1. **נבחן באמצעות המבחנים בפסיקה האם מדובר במשלח יד** (סעיף 1): 2. נציין שלנישום יש כישורים/ יכולת/ מומחיות בתחום X על בסיס ניסיון/ לימודים/ כשרון מולד. (קרצ'מר) 3. הנישום עושה שימוש בכישורים/יכולת/מומחיות בכך שהוא \_\_\_\_\_ ובכך מפיק הכנסתו (קרצ'מר). ולכן מדובר בהכנסה ממשלח יד לפי סעיף 2(1). 4. משלח ידו של הנישום הינו X . (שלו). 5. **נציין את שיעור המס-** ההכנסה כפופה למדרגות המס בס'121(ב). 6. **נציין את עיתוי המס-** נבחן לפי השיטה המצטברת ולפי שיטת המזומנים.  * **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. * **אם מדובר בפעילות חריגה**- נציין שמשלח יד של הנישום הוא \_\_\_\_\_. ישנו מכנה מכנה משותף רחב בין פעילות זו להיותו של הנישום (המשלח יד). (שלו) * אם לא ברור שיש מכנה משותף – נציין שהתקבול מחזורי וניתנה תמורה ולכן מקור ההכנסה הוא "תפקיד או משרה של\_\_\_\_\_\_\_לפי סעיף 2(10)." (פס"ד ברזל) * פס"ד קרצמר- פרופסורים למשפטנים שהוזמנו לעשות את המחקר שלהם באונ' בחו"ל וקיבלו כסף עבור שהותם שם, נקבע שזה הכנסה ממשלח יד. * פס"ד גבריאלה שלו- אישה מתחום המשפט שפעמיים שימשה כבוררת, נקבע שהכנסתה ממשלח יד. * פס"ד אבו חצרא- בית המשפט קבע שרב זה משלח יד, וההכנסות הנובעות מתפקיד זה הן הכנסה ממשלח יד. | | |
| **ס'2(1)**  **הכנסה מעסקת אקראי** | 1. **נבחן האם מדובר בהכנסה מעסקת אקראי באמצעות שני מבחנים:** 2. **מבחן ברנשטיין-** נבחן האם הפעילות שהפיקה הכנסה היא מן הפעילויות שבנוהג שבעולם ומהווה עסק רגיל. אם כן, וזו פעילות שנעשה באופן חד"פ נגיד שזו עסקת אקראי. 3. **מבחן חיים קרן-** נבחן באמצעות שלושה מבחני משנה: 4. תפקיד מעין יזמי-פעל כמעין יזם החזיק מעין זכות משפטית בידיו והלך איתה קדימה. 5. מבחן הסיכון**-** בדר"כ מדובר בסיכון לגבי אי וודאות עתידית. אי-הודאות נוגעת בדרך כלל לתמורה הכספית. 6. פעולה לשם השגת תגמול-צפייה לעשיית רווח. זו פעולה שמטרתה להרוויח.  * היחס בין המבחנים: יש לבחון את שני המבחנים, כאשר הדגש בבחינה האם מדובר על התנהגות עסקית או פעילות אישית. אם הם לא עולים בקנה אחד, נשתמש בסעיף 2(10).  1. **נציין את שיעור המס-** ההכנסה כפופה למדרגות המס בס'121(ב). 2. **נציין את עיתוי המס-** נבחן לפי השיטה המצטברת ולפי שיטת המזומנים. | | |
| **ס' 2(2)**  **הכנסת עבודה**  **(במישרין או בעקיפין)** | 1. **לציין שהכנסת עבודה היא הכנסה ממשלח יד במסגרת יחסי עבודה:** 2. **לציין את קיומם של יחסי עובד מעביד-** בדר"כ יהיה נתון, אם לא- צריך לדון ב-2 האפשרויות (יש\אין יחסי עבודה- אפשר לפי מחאג'נה) ולהכריע לכל כיוון. 3. **לציין שיש לנישום משלח יד בתחום X ויש מכנה משותף בין משלח ידו לבין תפקידו ביחסי העבודה**.(שלו) 4. **לציין באיזה רכיב של הכנסת עבודה מדובר, מתוך שלושת הרכיבים (וליישם):** | | |
| רווח או השתכרות | | נציין שהתקבול על סך X מהווה רווח או השתכרות מעבודה. |
| טובת הנאה  (שווה כסף שניתן לעובד כתחליף שכר) | | יש שלוש סיטואציות אפשריות שיכולת להוות טובת הנאה- כל אחת מהן נבחן באופן שונה:   * **שווה כסף שניתן לעובד ספציפי:** יש מספר שלבים במקרה זה:  1. נבחן באמצעות שני מבחנים האם מדובר בטובת הנאה:(פס"ד דן) 2. מבחן נוחות המעסיק- האם טבעו של התפקיד מצריך את השירות או המוצר או שיש הנאה פרטית לנישום. 3. מבחן הדומיננטיות/עיקר וטפל- נבחן אם יש יותר הנאה פרטית או יותר תועלת למעסיק. 4. נגדיר את גודל טובת ההנאה שחייבת במס (ההכנסה מעבודה)- **כל ערך שווה הכסף יהיה חייב במס וערכו יחושב לפי שווי השירות/מוצר בשוק!** (ס'8 לתקנות מס הכנסה) 5. תקנות מס הכנסה- אם שווה הכסף (ביגוד, טיסה, כיבוד) מופיע בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות) כהוצאות המותרות לניכוי, ניתן בדרך של **היקש** לטעון שלפי התקנות זו הוצאה מוכרת ולכן לא מדובר בטובת הנאה או לחילופין רק חלק ממנה מהווה טובת הנאה (לפי ההוראה בתקנות).  * **טלפון או רכב שניתן לעובד** – לכתוב שהמחוקק קבע סטטורית את הדין בנוגע לטלפון או רכב שניתן לעובד וקובע את הגודל המהווה טובת הנאה. (תקנות מס הכנסה לשימוש ברכב ותקנות מס הכנסה לשימוש בטלפון נייד). * **שווה כסף שניתן באופן גורף לכלל העובדים:**  1. נבחן באמצעות מבחן דן האם מדובר בנוחות המעסיק או טובת העובד. 2. אם בטובת העובדים- זו טובת הנאה , אך מאחר שלא ניתן לייחסה לעובד ספציפי, לפי ס'32(11) היא לא תחויב במס, אך תהיה אסורה בניכוי למעסיק . |
| תשלומים שניתנו  לעובד לכיסוי  הוצאותיו: | | 1. נבחן אם מדובר הוצאותיו של העובד" או "הוצאותיו של המעסיק", אם זה תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו של העובד- נעבור לשלב ב'. ואם אלו תשלומים שניתנו לעובד הם לכיסוי הוצאותיו של המעסיק- הם לא יהוו הכנסה.  * יישום המבחן יכול להיעשות ע"י מבחני דן, אך לא נשתמש במושגים של "מבחן נוחות המעסיק" מאחר וזה לא הדין בישראל.  1. נבחן האם ההוצאות המותרות לניכוי : כיבוד, הוצאות בקשר לטיסה, ביגוד. אם כן- **נציין** **שתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות)** **קובעות סטטוטורית את החלק מההוצאה המהווה הכנסת עבודה**. |
| 1. **עיתוי הדיווח-** לאחר שסיווגנו את ההכנסה וקבענו שמדובר בהכנסת עבודה , נציין כי **על הכנסה זו חל הסדר ניכוי מס במקור** לפי סעיף 164, ולכן המעסיק ידווח על הכנסה זו באותה שנה.  * פס"ד דן- עובדי חברת דן שקיבלו בגדים שנתיים, נקבע שמדובר בטובת הנאה. * פס"ד עיריית בית ים- עובדי עירייה שיקבלו הנחה בתשלום גני ילדים, נקבע שמדובר בטובת הנאה. * פס"ד סלפותי- תקבול הניתן ממעסיק לעובד לא בהכרח מהווה הכנסת עבודה. * פס"ד מחאג'נה- מנקה בניינים, נקבע שזה משלח ידו ולא הכנסת עבודה, אוביטר- לא ראוי להחיל הסדר ניכוי מס במקור. | | |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **הכנסות פסיביות**  **הכנסות פירותיות שמהוות תשואה על נכסים שנוסעת בעיקרה מהנכס ולא מהון אנושי.** | | | |
| **ס'2(4)**  **דיבידנד** | 1. **נגדיר שמדובר בדיבידנד-** סכום כסף (או שווה כסף) שמועבר מהחברה לבעל המניות מכוח היותו בעל מניות, בגין ההשקעה שלו בחברה. (פקודת החברות)\*צריך לשים לב שלא מדובר בהכנסת עבודה. 2. **נציין את שיעור המס-** מס דיבידנדים- קבוע ב ס' 125ב- בשיעור שבין 25-30%**.** 3. **עיתוי החיוב-** לפי שיטת מזומנים- הנישום צריך לדווח בשנה שבה קיבל את הדיבידנד. לפי השיטה המצטברת- עיתוי החיוב יהיה כאשר קמה הזכות המשפטית של הנישום על דיבידנדים. מתי שנקבע הסכום שיקבל הנישום לפי מניותיו בחברה. >>> המשמעות לצורכי מס: **לא יהיה הבדל בין השיטות! מאחר שבדר"כ אין פערים גדולים בין ההכרזה של הזכות המשפטית לבין הזמן שבו מחלקים את הדיבידנדים**.  * **דיבידנד בעין** = עסקת חליפין. בעל מניות מעביר נכס פיננסי (השקעה בחברה) ומנגד החברה מעבירה דיבידנד בעין> יש כאן שווה כסף מול שווה כסף. דוגמא: חברה קבלנית שיש לה בעלי מניות מחליטה להעביר רכב בשווי מיליון שקלים לאחד מבעלי המניות שלה. ניתן לפרק עסקה זו ל2 עסקאות נפרדות עם תוצאות מס נפרדות: לבעל המניות- בעסקה הראשונה יש לו הכנסה מדיבידנד לפי סעיף 2(4), יחולו עליו שיעור המס לפי סעיף 125ב' ובעסקה השניה יש לו הוצאה על רכישת כלי רכב, הוצאה לא מוכרת לצורכי קיזוז מס. לחברה- בעסקה הראשונה יש הוצאה על דיבידנד, לא מוכרת לניכוי. בעסקה השנייה הכנסה מעסק (על מכירת רכב) לפי סעיף 2(1), תמוסה לפי סעיף 125.   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **ס' 2(4)  הפרשי הצמדה** | 1. **נגדיר שמדובר בכנסה מהפרשי הצמדה-** הכנסה שמקורה מהפרשים להצמדה לכל מדד שלא יהיה. (ס' 1 לפקודה) 2. **נציין את שיעור המס-** לפי מדרגות המס המנויות בסעיף 121(ב) לפקודה. 3. **עיתוי החיוב**- יש לדווח בשיטה המצטברת לפי פס"ד מגדניית הדר וס'8(ג).   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **ס'2(4)**  **הפרשי שער** | 1. **נגדיר שמדובר בהכנסה מהפרשי שער** - הכנסה שמקורה מהפרשים הנוצרים כתוצאה משינוי בשער חליפין של מטבע זר. (ס' 1 לפקודה) 2. **נציין את שיעור המס-** כפופה למדרגות המס המנויות בסעיף 121(ב) לפקודה. 3. **עיתוי החיוב-** הנישום מחויב לדווח בשיטה המצטברת (גם אם מדובר בהלוואת בלון) לפי ס'8(ג).   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **ס'2(4)**  **ריבית** | 1. **נגדיר שמדובר בריבית לפי סעיף 2(4)- תשלום עבור חלוף זמן (פס"ד צימרמן)** 2. **נציין את שיעור המס על ריבית –** בסעיף 125ג לפקודה מצויים שני שיעורי מס, ושיעורם נמוך יחסית. גודל הריבית תלויה בסוג הלוואה עליה מתקבלת הריבית: 3. ריבית ריאלית: הלוואה צמודה למדד המחירים לצרכן שבנוסף כוללת ריבית- שיעור המס יהיה 25%. 4. ריבית נומינלית: הלוואה שאינה צמודה למדד המחירים, וכוללת רק ריבית- שיעור המס יהיה 15%. 5. **עיתוי המס-** נבחן לפי שיטת המזומנים [=מועד הפדיון] ולפי השיטה המצטברת [=בשנת ההצטברות, בכל שנה קמה לנישום הזכות לקבל את הריבית].  * **היחס בין ריבית להפרשי הצמדה**- ההכנסה בגין הפרשי השער וההכנסה בגין ריבית יחושבו בנפרד ולא ניתנות לקיזוז גם כאשר הפרשי השער גרמו להפסד אצל הלווה. * **מכירה באשראי-** במקרה בו בעל עסק מוכר סחורה ללקוח ומאפשר לו לשלם את התשלו עבור העסקה בעוד שנה (בתוספת ריבית), ננתח את הסיטואציה כשתי עסקאות נפרדות שמשמעותן שני מקורות הכנסה שונים: עסקה אחת- נכס תמורה מזומן. מקור ההכנסה הוא הכנסה מעסק. עסקה שניה- הלוואה של בעל העסק ללקוח בתמורה לתשואה- הכנסה מריבית.   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **\*\*\* יש לבחון אם ההכנסה מריבית/הפרשי הצמדה/שער חליפין היא הכנסה של בנק. אם כן, מדובר בהכנסה אקטיבית כי זה העסק שלהם!!!\*\*\*** | |
| **ס' 2(6) תשואה פסיבית על נדל"ן** | 1. **נגדיר שמדובר בהכנסה פסיבית על נדלן**- הכנסה מנכס על בסיס מקרקעין שאינה מכירה!! לדוג': תשואה על זיקת הנאה, דמי שכירות, דמי שימוש וכו'. 2. **נציין את שיעור המס**- תשואה פסיבית על נדלן כפופה למדרגות המס בסעיף 121(ב). **חריג**- שיעור המס על השכרת דירת מגורים יהיה מס קבוע של 10% לפי ס' 122(א). 3. **עיתוי החיוב-** תמיד תהיה מדווחת בהתבסס על שיטת המזומנים לפי ס' 8ב.\*\*אם מדובר בהכנסה שהתקבלה מראש, למשל תשלום מוקדם על כמה חודשי שכירות, יש למסות את ההכנסה הזו מראש בשנה שבה התקבלה ההכנסה.  * **הבחנה בין תשואה פירותית לתשואה הונית**- מכירה של נכס תיצור אירוע מס הוני והשכרה אירוע מס פירותי. מה עם חריכה? חוק מיסוי מקרקעין קובע באופן סטטוטורי, שחוזה שכירות של נדל"ן העולה על 25 שנים כמוהו כמכירה (אירוע מס הוני). * **הכנסה הכוללת 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 כאקטיבית (קריית יהודית).   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **ס' 2(7)**  **תשואה פסיבית על מיטלטלין וזכויות** | 1. **נגדיר שמדובר בתשואה פסיבית על כל שאר הנכסים** (שאינם נדל"ן/כסף)- תשואה בגין הנאה/השכרה/שימוש (לא מכירה) בנכס פיזי (מכונית, מחשב) ונכס שאינו פיזי (קניין רוחני, ידע, מוניטין, שם טוב) . (פס"ד רוזנברג) 2. **נציין את שיעור המס**- תשואה פסיבית על נכסים כפופה למדרגות המס בסעיף 121(ב). 3. **נציין את עיתוי החיוב-** הכנסות ידווחו בשנה שבה התקבלה ההכנסה, כלומר, לפי שיטת המזומנים לפי ס' 8ב.  * **שכירות לתקופה ארוכה של נכס**- בשלב מסוים ניטה להגיד שזה הופך להיות מכירה בתשלומים. (פס"ד רוזנברג)   כל הכנסה פאסיבית יכולה להיות מופקת במסגרת אקטיביית (פס"ד קרית יהודית) |
| **ס' 2(10)**  **סעיף הסל** | סעיף שיורי שקובע שרשימת המקורות אינה סגורה. עם זאת, עדיין יש צורך בזיהוי מקור כלשהו.   1. נבחן אם ניתן לסווג את ההכנסה למקור ספציפי. אם לא, נמשיך לשלב הבא. 2. נבחן בעזרת מבחני המחזוריות והתמורה אם להכנסה יש מקור: 3. מבחן המחזוריות(מבחן הפסיקה)- תקבול שיש לו פוטנציאל לחזור ולהישנות הוא תקבול ממקור. 4. מבחן התמורה (מבחן רשות המיסים)- תקבול שיש בצידו תמורה הוא תקבול ממקור.  * פס"ד קרצמר בדיון נוסף- מתנערים ממבחן התמורה> זו לא הלכה כיום. ניתן להכניס גישה זו כעמדת נגד.  1. נכתוב שמקור ההכנסה הוא "תפקיד או משרה של\_\_\_\_\_\_\_לפי סעיף 2(10)." (פס"ד ברזל)   -פס"ד ברזל- שימש כמנהל עיזבון וקיבל חלק מהירושה. נקבע שהמקור הוא סעיף 2(10). |

**הוצאות**

הכנסה חייבת = הכנסות פחות ניכויים, פטורים, הפסדים. הוצאה היא סוג של ניכוי*.*

שלבי הפתרון:

1. נבחן האם מדובר **בהוצאה פרטית או הוצאה בייצור הכנסה** המותרת לניכוי.
2. **נבחן אם מדובר בהוצאה הונית או פירותית ע"י הבחנה בין הוצאה רגילה או הוצאה על הון קיים** :

הוצאה רגילה

1. נבחן אם מדובר בהוצאה הונית או פירותית.

הוצאה על הון קיים:

1. נזהה על מה הוצאה ההוצאה- נבחין בין הוצאות על הון אנושי/ הוצאות על נכס אחר/הוצאות על הון לא מזוהה.
2. נבחן האם מדובר בהוצאה הונית או פירותית.
3. **לציין שהקיזוז צריך להיות מהכנסה שמקורה זהה למקור הכנסה שההוצאה הוצאה עליה**. פס"ד נכסי כהנים.
4. **נקבע את עיתוי הדיווח/הקיזוז**- אם הונית- ע"י פחת. אם פירותית- נבחן לפי שיטות הדיווח.

|  |
| --- |
| 1. **הוצאות עסקיות מול הוצאות פרטיות** |
| * 1. **נבחן אם יש קביעה סטטוטורית המונעת את ניכוי ההוצאה:**   לפי סעיף 32- לא נכיר בהוצאות טיפול בילדים, הוצאה נסיעה לעבודה, הוצאת תואר אקדמאי, הוצאות בית ועוד..  לפי סעיף 124בלא נכיר בהוצאות על הגרלות הימורים ופרסים**.**   * 1. **נציין את ס' 17 רישא-** רק הוצאות שהוצאה בייצור הכנסה מותרות לניכוי.   2. **נבחן לפי מבחן האינצידנטליות-** (ס'32 (א)(1)) **–**האם ההוצאה היא הכרחית לצורך יצירת הכנסה ובנוסף אם היא מקובלת וסבירה בתחום בו הנישום עוסק. * אם מדובר על הוצאה על פיצויים– לציין שכל נזק הסתברותי צפוי שיתרחש **כחלק מסיכוני העסק**   (או מהפעילות העסקית) ולכן תמיד ההוצאה תהיה כרוכה ושלובה בייצור הכנסה (ס'32(1)+ס17).  (פס"ד בן שחר זרעים)   * 1. **לציין את ס' 17 סיפא "ולשם כך בלבד"**- לציין כי הוצאה מעורבת אסורה בניכוי, אולם יש 3 דרכים חלופיות להתמודד עם זה:  1. **עיקר וטפל**- אם יש מידה של הנאה אישית בהוצאה, אך היא לא משמעותית נפסוק שמדובר בהוצאה המותרת לניכוי. (נזהה את המניע של הנישום ואת מידת ההנאה מול מידת התפוקה). 2. **ניתן לפצל בצורה סבירה** (ורד פרי)- נפצל לפי קריטריון/ מדד ברור ונכיר לצורכי מס את החלק של ההוצאה לצורכי ייצור הכנסה.   יש מדד ברור: בפס"ד ורד פרי- ביהמ"ש מסביר כיצד הוא מפצל: פן השגחתי מול פן העשרתי. פס"ד שתדלן- פיצול שכר טרחה לעו"ד על שתי פעולות שונות; פס"ד ארטן – פיצוי שיפוץ מבנה;  אין מדד ברור: 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.   1. **קביעה סטטוטורית** (ביגוד, טיסה, כיבוד, טלפון, רכב)- נציין שיש קביעה סטטורית בעניין הוצאה זו בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות)/ תקנות מס הכנסה ניכוי הוצאות רכב והשווי המותר לניכוי יקבע לפי המצוין שם.    1. **הוצאה מופרזת**- במקרה של הוצאה מופרזת לפ"ש יש סמכות לא להכיר בה כלל(ס'30). לציין שבדרכ רשות המיסים   לא עושה בזה שימוש ומכירה בכל ההוצאה אם היא לייצור הכנסה.  אבל- אם עצם ההפרזה: 1)מסווה הוצאה אחרת; 2) מהווה הנאה פרטית מעורבת לא יכירו בה כלל (מכוח ס'32+ס'17). |
| 1. **הוצאה הונית או פירותית** |
| **הוצאה רגילה** |
| נבחן אם מדובר בהוצאה הונית או פירותית:   * **הוצאה הונית** – הוצאה שצפויה לייצר הכנסה על פני **יותר** **משנת מס אחת. [**בדר"כ מדובר על רכישת נכסים או יצירת נכס] * **הוצאה פירותית** – הוצאה שצפויה לייצר הכנסה על פני **שנת מס אחת** (בשנה בה הוצאה). * נשים לב חברה שסוגרת חוזה לקבל שירות למשך זמן ממושך והחברה משלמת מראש למשך הזמן הזה, אינה הופכת את ההכנסה להונית, מדובר בהכנסה פירותית! לדוג- חוזה לקבל שירותי אבטחה למשך חמש שנים. |
| **הוצאה על נכס קיים** |
| נבחן על איזה הון ההוצאה הוצאה: |
| הוצאה לגבי נכס קיים |
| 1. **נזהה מהו ההון הקיים**- רכב (בלו צליבי); מערכת ביוב (נאות מרגלית); מוניטין של ביה"ס (שתדלן). 2. **נסווג האם מדובר בהוצאה הונית או הוצאה פירותית ע"י מבחן השמירה על ההון הקיים; המבחן מחולק למבחני משנה:** 3. הפונקציות של הנכס- אם הנכס עושה בדיוק מה שהיה עושה לפני התיקון או יותר/יותר טוב זו הוצאה פירותית. זה הקריטריון המרכזי! פס"ד שטדלן- שמירה על מבנה במקום מסוים (מוניטין) **יוצרת יתרון של קבע לעסק ולכן זו הוצאה הונית**. פס"ד ארטן- תיקון שממחזיר את הנכס למצב שבו נמצא נכס בן גילו, זה שמירה ולא השבחה. 4. שווי הנכס לאחר התיקון- אם יש עליה בשווי הנכס לאחר התיקון, לעומת שוויו לפני הקלקול מדובר בהוצאה הונית. בלו צ'לבי-נבחן את מצב הנכס ערב הקלקול (ולא התיקון). 5. גודל ההוצאה ביחס לשווי הנכס- הוצאה גדולה ביחס לשווי הנכס מעידה על הוצאה הונית. 6. האם הוחלף חלק משמעותי בנכס – ככל שמדובר בחלק משמעותי יותר מדובר על הכנסה הונית. 7. תדירות- ככל שההוצאה צפויה לחזור על עצמה ניטה לומר שהיא הוצאה פירותית. |
| הוצאה על הון לא מזוהה (פיצויים) |
| 1. **נבחן האם ההוצאה היא הונית או פירותית בעזרת המבחן האינצידנטלי:** (פס"ד אלמולי) 2. **נציין** שכל ההוצאות שכרוכות ושלובות בפעילות שבגינה הוצאה ההוצאה, הן הוצאות בייצור הכנסה. 3. **נקשור קשר** **סיבתי** בין הפעילות שבגינה נגרם הנזק לבין האירוע המזיק עצמו. 4. נציין: כל הוצאה **שנגרמת ונובעת** מאותה פעילות תסווג לאופי הפעילות.   פס"ד אלמולי- בניית גלריה- זו השבחה של הנכס ולכן זו הוצאה הונית, הוצאת הפיצוי בעקבות השריפה (שהבניה יצרה) היא הוצאה הונית.  פס"ד בן שחר- הוצאה על פריצת שריפה בעסק היא חלק מהסיכונים שהעסק יוצר ולכן זו הוצאה בייצור הכנסה. מדובר בהוצאה רגילה ושוטפת- פירותית. |
| 1. **מקור בהוצאה** |
| **ההכרה בהוצאה תהיה לפי המקור של ההכנסה שאותה ייצרה.** פס"ד נכסי כהנים.  פס"ד נכסי כהנים - נקבע שההכנסה של נכסי כהנים היא מהשכרת נדל"ן לפי ס' 2(6) ולכן לא יכולה לנכות הוצאות על ריבית- שהיא הוצאה ממקור 2(4). |
| 1. **עיתוי ההכרה בהוצאה** |
| **הוצאה פירותית**:   1. נבחן מהי שיטת הדיווח של הנישום ולפיה נחליט האם ניתן לדווח על ההוצאה באותה שנה:  * **בשיטה המצטברת** – בשנה **שקמה לו החובה המשפטית להוציאה (**אולי מכוח חוזה). * **בשיטת המזומנים-** השנה שבה היא הוצאה היא **השנה שבה היא הוצאה בפועל**.   **הוצאה הונית**:   1. **נציין שהוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא ע"י פחת** (סעיף 32(3)+21), **הפורס את ההוצאה ההונית לתזרים של הוצאות פירותיות.** (ס' 17(8)) 2. **נבחן אם לא מדובר בנכסים שאינם מתכלים- קרקע ומניות.** אם כן- נציין שלא ניתן להכיר בהם דרך פחת והן יוכרו כהוצאה במכירת הנכס>> ולא נמשיך לשלב הבא. 3. **נציין שיש לקבוע את שיעור הפחת כפי שקבוע בתקנות מס הכנסה פחת**. \*\*אם מדובר על תיקון- נצמיד אותו לפחת של הנכס. ככל שלא מופיע- לא ניתן להכיר בהוצאה לצורכי מס( פס"ד נצבא) אך בפועל יש לפנות לפ"ש שיקבע פחת. 4. **נבדוק שלא מתקיים אחד החריגים המבטלים את ההכרה בפחת** (אם לא, ניתן לדלג לשלב הבא) (סעיף 21) : 5. שימוש בפועל- רק נכסים שמשמשים ***בפועל*** לייצור הכנסה ניתן להכיר בהם בפחת(פס"ד צמר פלדה). אם הנכס שימש למספר חודשים בודדים, לציין שהפחת שיוכר באותה שנה הוא לפי החלק היחסי של מהלך השנה שבה שימש בפועל. 6. בעלות הנישום-רק בעלים יכולים להכיר בפחת. 7. **עיתוי ההכרה בה: נציין ששיטת הפחת היא בקו ישר-** כל שנה בנפרד הנישום ישלם חלק שווה מההוצאה. (סעיף 21)   **דגשים חשובים:**   * נכס שהתבלה לפני הזמן מדווחים לרשות המיסים דיווח שדומה למכירה כאילו נמכר ב-0 (=מכירה כפויה). * שיעור הפחת נקבע לפי אורך החיים של הנכס- יש לנו קביעה סטטוטורית בתקנות המופיעה באחוזים. הערכה אינה מדויקת. חריג:**"פחת מואץ"=** כינוי להסדרים משפטים שונים שמאפשרים הכרה מהירה, מוקדמת יותר בפחת. הנישומים רוצים פחת מואץ ככה ההוצאה תוכר להם מהר יותר והם ירוויחו את *ערך הזמן של הכסף* ולכן 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.  - תקנות מס הכנסה פחת (ס' 4)- מעניק לפ"ש שיקול דעת להעניק פחת מואץ לנישום (עד 200%- פי 2) בשל עבודה במשמרות נוספות. הרציונל- ככל הנראה המכונה מתבלע בקצב מהיר יותר בשל העבודה המרובה. פס"ד אמישרגז- 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. |

|  |
| --- |
| **הוצאה על הון אנושי** |
| 1. **נגדיר שמדובר בהוצאה על הון אנושי**- 2. **נבחן האם ההוצאה מותרת לניכוי-** לפי סעיף 32(15) הוצאה מותרת לניכוי רק כאשר היא מיועדת לשמירה על הרמה המקצועית של הנישום [=השתלמות/קורס/כנס שהיקף השעות לא גדול, ולא משמעותי מדי לא מעניק תעודה משמעותית, מתוך תחום העיסוק וכו'.] ולא לרכישת ידע חדש\*. בחינת הרמה המקצועית אם נשמרה או הושבה תהיה ביחס לשוק. (לילי וולף) ככל שהכרענו שמדובר על שמירה של ההון הקיים, נמשיך לשלב הבא. 3. **עיתוי החיוב**- נציין שזו הוצאה פירותית החוזרת על עצמה וצפויה לייצר הכנסה בשנה בה הוצאה, ולכן הנישום ידווח עליה לפי שיטת הדיווח שלו.   \*רכישת מקצוע, רכישת תואר/השתלמות מאוד משמעותית. |

|  |
| --- |
| **הוצאות – משטר מיסוי הוני (התחשיב ההוני)** |
| **בסיס המס ההוני** 🡨 רווח הון = תמורה (המחיר שהנישום מכר) **פחות** יתרתמחיר מקורי.  יתרת מחיר מקורי: ההוצאות שיופחתו מהתקבול שהנישום קיבל מהמכירה:   * **מחיר הרכישה של הנכס**-כאשר לנישום יש רווח ממכירת הנכס, זה בגלל שהוא רכש אותו. * **הוצאות לשיפור הנכס**-למשל הוצאות לשיפור, שיפוץ, חיזוק הנכס. * **ההוצאות הקשורות לפעילות ההונית**- להליך המכירה או הרכישה של הנכס (עו"ד, הובלה וכו') יוכרו. * **פחת נצבר**- הפחת שכבר הוכר לו (נכסים ללא פחת: **נדל"ן + מניות** כי אין להם בלאי, ערכם רק עולה).   בפשטות: רווח הון הוא הרווח שנישאר לנישום לאחר שהפחית מהכסף שקיבל מהמכירה, את כל הנ"ל. |

|  |
| --- |
| **קיזוז הפסדים** |
| 1. **נבחן אם מדובר בהפסד הוני או פירותי:** 2. הפסד פירותי- הפסד מפעילות שאילו הייתה מופקת הכנסה ממנה, היינו מסווגים אותה כרווח פירותי ולכן אם הפעילות גרמה להפסד, מדובר בהפסד פירותי. 3. הפסד הוני- הפסד מפעילות שאילו הייתה מופקת ממנה הכנסה היינו מסווגים אותה כרווח הוני לפי מבחני מגיד וחזן. 4. **נציין את עיתוי הקיזוז:** (אופן הטיפול בהפסד)  * אם מדובר בהפסד מעסק או משלח יד- ככלל, לפי ס'28(א), חייב לקזז את ההפסד כנגד **כל מקור** הכנסה אחר שיש לנישום באותה שנת מס, כולל רווחי הון.   **חריגים:**   * ס'28(ב)- **אם לא ניתן לקזז את כל ההפסד** **באותה שנת מס זו**, ניתן להעביר אותה לשנים הבאות כנגד הכנסות ממקור של עסק, משלח יד, רווח הון מעסק. **או:** כנגד הכנסת עבודה מס'2(2) רק אם הנישום עומד ב3 הקריטריונים המנויים בס'28(ב) : (1)לנישום לא הייתה הכנסה מאותו עסק או משלח יד. (2)הנישום הפסיק לעבוד בעסק או במשלח יד. (3)העסק של הנישום אינו מחברה, דהיינו עסק לא מאוגד. * ס'28(ג)- **הנישום יכול לא לקזז את ההפסד** מעסק או משלח יד של אותה שנה, כנגד ריווח הון, דיבידנד או ריבית של אותה שנה, אם שיעור המס עליהם אינו עולה על 25%. * אם יש הוצאה לייצור הכנסה מהשכרת נכסים לפי ס'2(6)/(7)- וההכנסה התקבלה מראש, ניתן לקזז רטרואקטיבית (ס'8ב'). * אם מדובר בהפסד הוני- ניתן לקזז באותה שנה כנגד רווח הון (ס'92(א)); אם לא ניתן לקזז באותה שנה, ניתן לקזז כנגד רווחי הון בשנים הבאות (ס'92(ב)). |

**קיזוז הפסדים**