

משך הבחינה: שעתיים.

חומר עזר: ניתן לעשות שימוש בכל מקור לימוד (אישי!).

הנחיות:

1. הבחינה מורכבת משתי שאלות. עליכם לענות על כל השאלות.
2. תמציתיות, בהירות ומקוריות הדין הינם בסיס להערכה, לצד השליטה בחומר.
3. אין צורך לסכם את הוראות הדין, אלא יש ליישמן לעובדות השאלות.
4. יש להפנות לסעיפי חוק רלוונטיים, פסקי דין ודעות מלומדים.
5. **במפורש. כמו כן, אין להניח את המבוקש או להניח הנחות הסותרות את הכתוב.**
6. מומלץ להקדיש זמן לקריאה יסודית של השאלות לפני תחילת כתיבת הפתרון.

בהצלחה!

אבי הוא שרברב בעל ניסיון רב שנים ובעל מוניטין. אבי מספק שירותים ללקוחות רבים ולצורך כך מעסיק שני צוותים בני שני עובדים כל אחד. צוותים אלה ממוקמים בפרויקטים של אבי, בהם הוא מבקר, מדריך, מסייע ומפקח על הפעילות. ברשותו של אבי שני כלי רכב המיועדים לעבודה וכלי עבודה, אותם הוא מספק לכל אחד מהצוותים. אבי משלם שכר חודשי בסך 15,000 שקלים לכל אחד מעובדיו ובנוסף הנע בין 2,000-6,000 שקלים עבור סיוע מהיר של פרויקטים.

בתחילת שנת 2021, החל אבי בפרויקט אינסטלציה גדול שכלל שיפוץ מקיף של כלל מערכת האינסטלציה באחוזה בקיסריה (הכוללת מספר בריכות, חדרי סאונה ומפלים) השייכת לתושב צרפת - דוד. פרויקט זה חייב את אבי לרכוש מסור חשמלי מקצועי לחיתוך צנרת בסך 100,000 שקלים. טרם החל בפרויקט זה, אבי טס לפריז על-מנת להציג בפני דוד את התוכניות לשיפוץ ולקבל את אישורו. דוד רכש עבור אבי את כרטיס הטיסה לפריז במחלקה ראשונה ונשא במלוא הוצאות שהייתו במהלך שבעת הימים בהם שהה בפריז בסוויטה יוקרתית הצופה על מגדל אייפל.

במהלך עבודת השיפוץ בקיסריה, עבד אבי שעות ארוכות בכל יום ולפעמים אף בסופי שבוע על-מנת לעמוד בלוחות הזמנים שנקבעו. אבי החליט לחסוך את זמן הנסיעה בפקקים מביתו שבאשקלון, ולכן שכר יחידת דיור קטנה בקיסריה לתקופת הפרויקט, עבודה הוא שילם דמי שכירות חודשיים בסך 5,000 שקלים. אבי סיים את שיפוץ האחוזה עד אמצע שנת 2021. בעל האחוזה, דוד, התחייב לשלם לאבי 100,000 יורו עבור השיפוץ. הוא שילם לאבי 80,000 יורו בתום השיפוץ, והתחייב לשלם 20,000 יורו נוספים בסוף שנת 2023, לאחר שיוודא שלא מתגלות תקלות אינסטלציה באחוזה.

בתחילת שנת 2022 פורסמו חדשות בדבר מעורבותו של דוד בעסקאות נשק אסורות עם ארגוני טרור באפריקה. עיתונאי חרוץ הגיע אל אבי כדי לקבל ממנו מידע על דוד ועל נכסיו בישראל. אבי סרב תחילה למסור מידע על לקוחו, אך השתכנע למסור פרטי פרטים בתמורה ל-30,000 שקלים ששילם לו העיתונאי.

אם אין מניעה לכך, אבי מעדיף לדווח על בסיס מצטבר לצרכי מס הכנסה.

דונו באירועי המס של אבי על פי דיני מס הכנסה.

שאלת העיתוי- אבי רוצה לדווח על בסיס שיטת הדיווח החשבונאית מצטברת/מסחרית. שיטה בה יש לדווח על ההוצאות וההכנסות בעת שקמה החובה/הזכות המשפטית. כלל האצבע קובע כי במועד האספקה/במועד מתן השירות נדווח. ברירת המחדל היא כי הנישום יכול לבחור באיזו שיטה לדווח, אך לעיתים קיים מתח בין עקרון המימוש לבין השיטה המצטברת, על כן נבחן האם יש פערים ועלינו לסטות. נראה כי לשיטה המצטברת יש יתרון משמעותי בהחלטת הנישום. בנוסף, נראה כי אבי סוגר עסקאות אינסטלציה מראש כך שלא קיימים קשיי הערכה ואי ודאות לגבי הרווח וגודלו (על אף שבמקרה עם דוד אולי יש סיכוי שהוא לא יביא לו את ה-20K כי הסתבר). מנגד, ניתן לטעון כי לעיתים קיימות הוצאות שלא ניתן לצפות אותם ולכן אין לדעת מה יהיה הרווח, אך טענה זו היא חלשה שכן כל עסקה בעולם היא לא ודאית במאה אחוז. לכן נראה כי אכן מתאפשר שאבי ידווח בשיטה המצטברת.

1. אירוע מס- האם ההכנסה של אבי ע"י הצוותים היא הכנסה מעסק? ראשית, ככל שהפעילות תהיה אקטיבית יותר ניטה לומר שהיא מעסק (מגיד). נראה כי אבי מבקר במקומות, מדרך מסייע ומפקח פעולות אשר נחשבות אקטיביות מאוד. בנוסף, נראה כי קיים מנגנון קבוע ומתמשך שמניב הכנסה כמו מספר עובדים, כל עבודה, רכבי עבודה, מלאי של לקוחות רבים עליהם מבוססת רוב הפעילות העסקית. לכן ניטה לראות כי מדובר בהכנסה פירותית מעסק לפי ס'12(1). מדובר בהכנסה אקטיבית מפעילות ממשית ונמשכת עם מטרה מוגדרת שנעשת ביגיעתו האישית של אבי ושל עובדיו (ברשף).

* טענה כי מדובר על הכנסה פאסיבית מהמוניטין של אבי לפי ס'2(7) מהמוניטין של אבי היא טענה חלשה מאוד שכן נראה שאבי אקטיבי מאוד כפי שצינתי מעלה, והוא אף משלם לעובדיו משכורת. כמו כן, ניתן לומר שההכנסה של אבי היא ממשלח יד ס'12(1) שכן יש לו כישורים יכולת ומומחיות בתחום האינסטלציה, והוא משתמש בכישורים האלה כפי שצינתי מעלה לצורך הפקת ההכנסה (קרצמר). אבל נראה שבעקבות כך שאבי מעסיק עובדים, וקיימת פעילות גבוהה ובקיאיות, ויש מנגנון קבוע ומתמשך, שמדובר בעסק (מגיד וחזן).

אבי משלם לכל אחד מעובדיו כ-15K בחודש. ראשית, נבדוק האם ההוצאה מותרת בניכוי? (ליצור הפקה או להנאה פרטית). נראה כי תשלום המשכורת לעובדים היא הוצאה שיוצאת כולה לצורך ייצור הכנסה (ס'17). מבחן האיצינדטליות - קיימת זיקה ממשית וישירה בין הפקת ההכנסה של אבי מהעסק לבין ההוצאות עבור המשכורת לעובדים, שכן ללא המשכורת לא היו עובדים ומפיקים לאבי הכנסה, מדובר על הוצאות כרוכות ושלובות (ס'132(1)), הוצאות אלו הן פירוט שכן הן מתחדשות כל חודש וכי בהן בסוף כל שנה. מנגד, אבי מביא בונוס לעובדים הנע בין 2K-6K. ניתן להגיד כי הוצאה זו היא מיועדות לייצור הכנסה שכן העובדים מפיקים הכנסה גם ללא הבונוסים, וההוצאות אינן כרוכות ושלובות להפקתה. מנגד, ההוצאות לא בהכרח צריכות להיות הכרחיות/נחוצות אלא הוצאות שבאופן רגיל ורווח מוצאות בעסקים (מרכז ארכיאולוגי), ואכן זה נפוץ להביא בונוסים לעובדים. אבדוק האם ההוצאות הן לנוחות המעסיק או לטובת המעביד (מבחן דן). מצד אחד ניתן להגיד שהדבר ניתן לנוחות המעסיק שכן מתן הבונוס גורם לעובדים לעבוד יותר מהר וכך להפיק עבור אבי יותר הכנסה שכן הם יספיקו לעבוד עבור יותר לקוחות. מנגד, נראה כי מתן הבונוס הוא טובת הנאה לעובד שמרוויח יותר כסף שכן עבור אותו מספר שעות בחודש הם מרוויחים יותר. על כן, נראה לפי העיקר והטפל שהעיקר כאן הוא ציפור העובדים על העבודה הקשה מאשר נוחות המעסיק, ולאבי לא מגיע ניכוי על ההוצאות האלו אשר לא כרוכות ושלובות. זליך הפקת ההכנסה. עיתוי הדיווח על ההוצאות הוא כאשר קמה החובה המשפטית לשלם לעובדים, כאשר הם נותנים שירות (הוצאה פירותית- כל שנה). יש לציין שאת המס מהמשכורת של העובדים על אבי לנכות (הסדר ניכוי במקור ס'164).

לאבי יש כלי רכב וכלי עבודה אשר מיועדים לעבודה. האם ההוצאות בגין מותרות בניכוי או לא? נבדוק האם כלים אלו הם לייצור הכנסה הוא להנאה פרטית. נראה כי אבי אינו משתמש בכלים אלו שלא לצורך עבודה, והרי ידוע שבעבודות אינסטלציה יש צורך בציוד מיוחד על מנת להפיק הכנסה. סביר להניח כי מדובר על הוצאות כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה (מבחן האיצינדטליות) (ס'17, ס'132(1)). מנגד, ניתן לטעון כי מדובר בהוצאה מעורבת שכן כלי הרכב מספקים להנאה פרטית של העובדים. אך לדעתי ניתן ללמוד מתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות לרכב), שרכבים שמשמשים לייצור הכנסה כמו טרקטור למשל או במקרה הזה רכב לאינסטלציה המכיל בתוכו כל מיני מכשירים ששואבים מים וכו', יחשב לא כהוצאה מעורבת אלא כהוצאה השלובה וכרוכה בייצור הכנסה. נראה כי הוצאה זו היא הוגנת שכן היא נועדה להפיק הכנסה על פני זמן (רכב מחזיק יותר משנה). הוצאה שכזו יהיה ניתן להכיר על ידי פחת בקו ישר (באופן שווה כל שנה בהתאם לכללי הפחת שבתקנות).

2. אירוע מס- פרויקט האינסטלציה בקיסריה 100K יורו. מאיזה מקור ההכנסה? ניתן להגיד כי מדובר על הכנסה ממשלח יד ס'12(1) לפקודה, שכן משלח ידו של אבי הוא אינסטלציה (יש לו ניסיון רב בתחום), והוא משתמש בכישורי האינסטלציה שלו לצורך הפקת הכנסה. (קרצמר). העובדה שלאבי יש עסק אינה סותרת את העובדה כי יכול להתחיל גם ממשלח יד, אבי הוא אינסטלטור ומהתמחותו נגזרים עיסוקים נוספים כמו ניהול עסק אינסטלציה, המשלח יד לא מתחיל לפעילות אחת (גבריאלה). נראה כי אכן מדובר על הכנסה ממשלח יד, שכן לא נראה כי אבי קיים את העסקה במסגרת העסק. הכנסה ממשלח יד היא הכנסה פירותית אקטיבית כתוצר של פעילות ממשית ונמשכת של אבי אשר עובד שעות רבות במטרה לסיים את העבודות בזמן (ברשף). העיתוי הוא לפי השיטה המצטברת, מתי שקמה הזכות המשפטית, כאשר כלל האצבע מועד האספקה. ההכנסה היא 100K ותחשב בזמן שבו אבי העביר לדוד את האחוזא לאחר השיפוצים (ס'132(1)).

הוצאות- 100K על מסור חשמלי. האם המסור החשמלי הוא לצורך ייצור ההכנסה ועל כן ניתן לניכוי? נראה כי המסור נועד לצורך הפקת הכנסה שכן פרויקט זה חייב את אבי לקנות את המסור לצורך חיתוך הצינורות. נראה כי אכן ההוצאה היא לצורך ייצור הכנסה (מבחן האיצינדטליות) שכן יש לה קשר ישיר לעבודות בקיסריה, והיא הייתה כרוכה ושלובה בתהליך הפקת הכנסה (ס'132(1), ס'17). ניתן להגיד כי מדובר על הוצאה פירותית שכן היא נועדה להפיק הכנסה באותה שנה בלבד, שכן אבי כבר שנים עובד באינסטלציה ועדין לא היה לו צורך לקנות מסור שכזה, לכן להניח שלא ישתמש בו יותר מעבר לפרויקט. מנגד, כנראה שכאשר אבי כבר רכש מסור שכזה הוא ישתמש בו על פניו ולכן מדובר בהוצאה הוגנת הניתנת לניכוי ע"י פירור. עבודה נמצאים בתקנות הפחת, הפחת יהיה בקו ישר רק בשנות השימוש (צמר פלדה). עיתוי ההוצאה- במועד קבלת המס.

אבי טס לצרפת. האם ההוצאות עבור הטיסה והלינה מהוות הכנסה? נניתן לומר כי מדובר בע"פ חליפין מאחר ובין הצדדים עבר שווה כסף בתמורה לשווה כסף. העבודה של אבי בהצגת התוכניות אל מול הוצאות הטיסה והלינה. נפצל את העסקה ל-2 עסקאות בלתי תלויות כאשר התמורות צריכות להיות שקולות ושוות. עסקה ראשונה- אבי טס להציג את הפרויקט לדוד וצריך לקבל כסף עבור עבודתו על התוכניות והגן שלוקח לו להציג אותם. מדובר על הכנסה ממשית ידו של אבי (אינסטלציה).

ס'2(1), הכוללת גם בתוכה תכנון עבודות אינסטלציה והצגתן. נראה כי הטיסה היא הוצאה אשר איננה ניתנת ליצור ההכנסה שכן היא כרוכה ושלובה בהפקת ההכנסה, ללא אישור דוד הפרויקט לא יצא לפועל. מתן הטיסה במחלקה ראשונה, והדירת אשר הן הוצאות אשר לא כרוכות ושלובה בהפקת ההכנסה, ללא אישור דוד הפרויקט לא יצא לפועל. מתן הטיסה במחלקה (במקום שדוד ישלם לאבי על הזמן שלו, ועל התכנון הוא מביא לו שווה כסף). נראה כי יש פה הוצאות מעורבות (גם ליצור הכנסה וגם להנאה) ויש לבדוק האם ניתן להפטר ביניהן-למשל אולי אבי יכול להוכיח את ההפרש בין מחיר חזר סטנדרטי לחדר בו ישן, ובין מחלקה ראשונה למחלקת עסקים (היקש מתקנות מס הכנסה). במידה ואבי היה מוכיח שההוצאות אכן ניתנות להפרדה ניתן היה לבחור בהן. ההוצאות הן פירוטיות שכן מיועדות להפקת הכנסה באותה השנה (זה שטס לפרוץ לא ישרת אותו לאחר מכן להכנסה). במידה ולא תהיה שקילות בין עסקאות החליפין שכן אבי יוכל לנכות את הוצאותיו אך דוד למשל לא מכיוון שמדובר על הוצאות עבודתיות מגוריו אז התוצאות לא יהיו שווה (שפר ושמרלינג), ועיתוי הדיווח יהיה בעת מתן השירות (הגישתו של אבי לפרוץ).

5K הוצאות עבור הדירה ליד קיסריה- האם ההוצאות מותרות בניכוי? נראה כי הוצאות אלו אינן כרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה, (מבחן ידנטרליות), אלא נועדו לייצר הנאה פרטית לאבי (לחסוך לו את הניסיעות) וכל כן הן אינן מותרות בניכוי (ס'32(1)). אף אם יגיד אבי שהוא עבר לדירה על מנת לעמוד בזמני הפרויקט ולהפיק הכנסה, יהיה מדובר על הוצאות מעורבות ויהיה בלתי אפשרי להפרידן שכן קשה למצוא קריטריונים כיצד לטפל בהן.

3. אירוע מס- מסירת מידע על דוד תמורת 30K. מאיזה מקרה ההכנסה? נראה כי מדובר על הכנסה מעסקת אקראי לפי ס'2(1) שכן מסירת מידע היא כביכול זמנית מטיבה אך יכולה להיחשב בנסיבות מסוימות פירוטית (אוגדה השקעות). פעילות של מסירת מידע לעיתונאים היא פעילות שמנוהג העולם מהווה עסק רגיל (מקורות עיתונאים מרוויחים כסף), וזוהי עסקה חד"פ שסביר להניח שלא תחזור. (ברנשטיין). כמו כן, אפשר להגיד שאבי הסתכן בפגיעה במאזינו שלו מכיוון שנתן מידע על לקוח שלו לעיתונאי, והייתה לו ציפייה לרווח. מנגד נראה שלא הייתה יזמות מצדו, אלא העיתונאי בא אליו, על אף שנראה שהוא השתכנע לאחר שהסכימו להביא לו 30K אז אולי הייתה התמקחות מצדו שמהווה יזמות (קרן). אבדוק האם אולי מדובר על הכנסה מס'2(10) שכן יש ספק בנוגע להיות העסקת אקראי ורשימת המקורות אינה סגורה. קיים סיכוי שפעמים נוספות יפנו לאבי בנוגע למתן מידע על דוד, או על לקוח אחר שלו (מחזוריות). וכן תפקידו של אבי היה להיות מקור מידע. לדעתי, מדובר על הכנסה מעסקת אקראי. עיתוי דיווח על ההכנסה יהיה בעת מתן המידע על דוד.



להלן חלק מנוסחו של סעיף 20א לפקודת מס הכנסה.

ניכויים לחקירות מדעיות

20א.א(1) בקביעת הכנסתו החייבת של אדם, שהוציא הוצאות... למחקר מדעי בתחומי התעשייה, החקלאות, התחבורה או האנרגיה..., יותר לו ניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס שבה שולמו...

(א) מה היה הדין בישראל בנושא זה ("ניכויים לחקירות מדעיות") אילולא קיומו של סעיף 20א לפקודת מס הכנסה?

(ב) מהי לדעתכם מטרתו של ההסדר המשפטי שבסעיף 20א וכיצד מטרה זו ממומשת בסעיף זה?

סביר להניח שלולא סעיף זה לא היה מתאפשר לאדם לקבל החזר על הוצאות למחקר בתחומים האלו, שכן הוצאות להשבחה של הון אינן מותרות בניכוי (מחקר משביח את הידע של אדם). מחקר אינו שומר על הרמה המקצועית בשוק אלא, מוסיף לאדם ידע יותר מהרמה בשוק ולכן לא מותר בניכוי (לילי וולף). חשוב לציין שס' זה לא היה משפיע על הוצאה על מחקר שמשולמת על ידי המעסיק שכן הוצאה שכזו מותרת בניכוי. אלא סעיף זה משפיע בעיקר על האנשים הפרטנים, שחקרים ומשקיעים מזמנם וכספם לטובת חקר מדעי שכזה.

לדעתי מטרתו של ההסדר הזה הוא לעשות רגולציה, לעודד אנשים לעשות חקר בתחומים האלו שכן מדינת ישראל רואה בחקר בתחומים האלו מטרה חברתית. בזכות כך שאדם יכול לנכות הוצאות אלו מהכנסותיו, סביר להניח שיותר אנשים ירצו לחקור דווקא תחומים אלו שכן תחומים אחרים אינם מותרים להם בניכוי. המדינה מעודדת אנשים לחקור תחומים שיש להם תועלת חברתית, ע"י הניכוי מופחתת ההכנסה עליה על אדם לשלם מס והתועלת השולית שלו גוברת. ככל שאנשים מרוויחים יותר אז הניכוי שווה להם יותר שכן ניכוי הוא רגרסיבי. **הניכוי יגרום ליותר אנשים פרטים לעסוק בחקר מדעי בתחום התעשייה החקלאות התחבורה והאנרגיה (משום שהם יכולים לנכות את ההוצאות על חקר זה), ובכך יקדם מטרה חברתית.**

בנוסף, יכול להיות גם שהמדינה תופס את האנשים שעוסקים במחקר בתחומים אלו כפחות מתוגמלים וכיותר חלשים בחברה, ולכן משיקולי צדק חלוקתי המדינה בחרה לצמצם פערים ולאפשר להם לקבל ניכוי על הוצאות אלו.



שאלה מס' 3 (1 נק' - שאלת בונוס)

מקום פנוי לטיוטה לנוחותכן.ם.

חלק זה אינו מהווה חלק מהציון בבחינה.

