

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 דוור קטנה בקיסריה לתקופת הפרויקט, עבורה 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.**

**עיתוי:** לפי הדין הישראלי, אין מניעה סטטוטורית בבחירה בין שיטות הדיווח השונות. אציין, שישנו גם את עקרון המימוש שנטייל מס רק כאשר ההכנסה ממומשת. הוא יפריע לבחירה כאשר הרווח טרם מומש (לרוב בעיות של הערכת שווי ההכנסה). האם אבי יכול לדווח לפי שיטה מצטברת כפי שהוא רוצה? לפי **פס"ד השומרים** הוא יכול לבחור בשיטת דיווח מצטברת. כמו כן, יש שיטענו שאין הוא יכול להחזיר, שכן הוא מעסיק שני צוותים ולפיכך זה נראה שיש פה טיפה מוגזמת ונראה שיש אולי שכן יש לו לקחות רבים, הרי שיש לו לא מעט עסקאות. אציין- שאין לו מלאי שהוא מוכר.

**אירוע מס 1:** השירותים שאבי מספק- השאלה המשפטית הינה מהו מהיכן צומחת הכנסתו של אבי? האם מדובר בהכנסה מעסק או משלח יד לפי ס' 12(1)? המבחן המשפטי הינו **פס"ד לשם וברין**. במקרה דנן, נראה שיש לאבן עסק, שכן יש יגיעה אישית של אבי בעסק- הוא מבקר ומדווח על הפעילות, יש פה פעילות מאורגנת ושיטתית- יש לו שני צוותים שממוקמים בפרויקטים שלו. הוא מחזיק בהון אנושי (שני צוותים) לצד הון לא אנושי (כלי עבודה ורכבים). אציין, שלא ניתן לראות זאת בהכנסות כמשלח יד, שכן מעורב הון לא אנושי (כלי רכב וכלי עבודה). לו היו לאבי הכנסות היה גודל המס היה לפי ס' 121(ב) ועיתוי היה לפי השנה שקמה הזכות לקבל את ההכנסות.

**אירוע מס 2:** הוצאות על שכר עובדים ובנוסף האם ההוצאות הללו מותרות בניכוי? לפי המבחן האינצידנטליות (ס' 17+ ס' 32(1)), יש לבדוק האם ההוצאות שלובות וכרוכות בייצור הכנסה (פס"ד **המרכז הארכיאולוגי**)? ובכן, כל ההוצאות הללו, עוזרות לעובדים לבצע את עבודתם וגורמות להכנסה עובר העסק. יש לאבן אבי. אין פה הוצאות מעורבות שכוללות צריכה אישית של אבי ולפיכך הן מותרות בניכוי. השאלה המשפטית הבאה הינה: מה מן ההוצאות אלו פירותיות או הוניות? שכר העובדים והבנוס הינם הוצאה פירותית, שכן ההוצאות הללו מוצאות עבור אותה שנה ובמטרה לייצר הכנסה בשנה. עיתוי: לפי השיטה המצטברת יש לדווח בשנה בה קמה החובת המס.

**אירוע מס 3:** קניית המסור החשמלי- השאלה המשפטית האם מדובר בהוצאה המותרת בניכוי? לפי מבחן האינצידנטליות צריך שההוצאה תהיה כרוכה ושלובה בייצור הכנסה (פס"ד **המרכז הארכיאולוגי**). במקרה דנן זה מתקיים, המסור עוזר לאבי לייצר הכנסה ולבצע את עבודת האינצידנט. הוצאה מעורבת, שכן הוא משתמש בזה לעבודתו באחווה. כמו כן, אפילו אם נאמר שיש לו הנאה הרי שהיא טפלה עיקרית- להשתמש במסור לשם ייצור הכנסה (פס"ד דן). האם מדובר בהכנסה פירותית או הונית? מחד, הוא קנה את המסור בשביל העבודה הנוכחית אצל דוד, וכביכול זה רק בשביל העבודה הספציפית הזו. מאידך, הוא יכול לייצר עם המסור הכנסה בעתיד ולהשתמש בו בעבודות הבאות ולפיכך אני סבור שמדובר בהוצאה הונית ויש לבדוק לבדוק בתקנת מסור עיתוי: בהוצאות הוניות, מכירים בעיתוי לפי פחת בקושר (יש לבדוק בתקנות מה הפחת).

**אירוע מס 4:** הטיסה והשהות בפרז- נשים לב שזו עסקה חליפין (פס"ד שפר ושמרלינג). אנתח כל עסקה בנפרד: **עסקה ראשונה**- אבי מקבל משכורת בעבור עבודת שיפוץ מערכת האינסולציה באחווה ואם אדייק בעבור הצגת התוכניות ושיפוץ בפני דוד. לפיכך, צמחה לאבי הוצאה לפי ס' 12(1) כהכנסה מעסק. אציין, שעבודת אבי בעסקה זו שווה לטובה והשהות בפרז אחרת הם לא היו מבצעים את העסקה הזו. גודל המס: לפי המדרגות בס' 121(ב) מאחר שיש יגיעה אישית שלאבי בהצגת התוכניות. עיתוי: לפי השיטה המצטברת יש לדווח בשנה בה קמה לאבי הזכות לקבל את ההכנסה שזוהי שנת 2024. **עסקה שנייה**- אבי עם התשלום שקיבל מדוד, קונה מדוד כרטיס טיסה לפרז ואת השהות בסוויטה בפרזית (כלומר, כל ההוצאות שהיו לאבי במהלך שהותו). השאלה שיש לבדוק האם זו הוצאה בייצור הכנסה לפי מבחן האינצידנטליות ס' 17? הטיסה והשהות היו בשביל שאבי יוכל להציג את התוכניות לדוד. האם מדובר בהוצאה מעורבת? אכן, שכן היא בשביל ייצור הכנסה כפי שנאמר קודם, מאידך יש לאבי הנאה פרטית- הוא נמצא בס' 121, הוא לא היה חייב לקבל זאת וכן דוד נושא בכל ההוצאות של אבי. יחד עם זאת, האם ניתן לפיכך כמו בפס"ד **בן עזר**? יש תקנות מס הכנסה, כלומר יש הסדר סטטוטורי שקובע איך יחלקו את ההוצאות. למשל- לגבי טיסה במחלקה ראשונה ניתן לנכות הכל שכן היא הייתה במחלקה ראשונה. לעומת זאת, לגבי לינה רק הונות. האם החלק שמותר לנכות זה הוצאה הונית או פירותית? זו הוצאה פירותית זה בשביל להציג בפני דוד את התוכניות ואחרי זה אבי חוזר לארץ, אין פה הוצאה ליצירת הכנסה או פינוי פיננסי. עיתוי: לפי השיטה המצטברת ינכו את ההוצאה בשנה שקמה החובה לאבי לדווח על ההוצאה שהינה שנת 2021.

**אירוע מס 5:** שכירת יחידת דיור קטנה האם ההוצאות עבור השכירות מותרות בניכוי? לפי מבחן האינצידנטליות ההוצאות צריכות להיות שלובות וכרוכות בייצור הכנסה. במקרה דנן, יש בעיה. מחד, השכירות מקצרת לאבי את זמני הנסיעה ובצורה הזו הוא יכול לעבוד יותר ובעצם לייצר יותר הכנסה. מאידך, השכירות באה במקום נסיעה מביתו לעבודה, וכפי שאנו יודעים הוצאות נסיעה לעבודה אסורות בניכוי. מרוע? כי זה משהו שנמצא בין החלטה פרטית ל... יש החלטה פרטית היכן לגור (אשקלון) והחלטה עסקית היכן לבצע עבודות (קיסריה). לפיכך, אי אפשר לנכות את דמי השכירות שכן הן באות במקום הוצאות נסיעה לעבודה.

**אירוע מס 6:** התשלום שדוד העביר לאבי- דוד אמור להעביר את 100,000 יורו. אולם, הוא העביר לאבי בפועל 80,000 יורו ודחה את 20,000 יורו לסוף שנת 2023. אין ספק שיש פה הכנסה ממעסק לפי ס' 12(1) שכן אבי ביצע את העבודתו ובעבור כך קיבל כסף. גודל המס: לפי המדרגות בס' 121(ב) שכן יש יגיעה אישית של אבי (עסק). עיתוי: לפי השיטה המצטברת יש לשלם מס בשנה בה קמה הזכות לאבי לקבל את התשלום. לפיכך, עבור 80,000 יורו הזכות קמה בשנת 2021. כמו כן, לגבי ה-20,000 יורו שהתשלום יינתן ב-2023 גם הזכות לקבל כמה שנת 2021. אציין, שאין בעיה של הערכת שווי שכן, הרווח של אבי ידוע ולכן עקרון המימוש הולך יד ביד עם השיטה המצטברת.

**אירוע מס 7:** מסירת המידע לעיתונאי- מדובר ברווח פירותי שכן אין מכירת מס. אולי יש פה פוטנציאל למחזוריות, הוא יכול למקור את המידע לעוד אנשים (פס"ד **חיים קרן**). לפיכך- מהו המקור של ההכנסה? ישנם מספר מקורות:

1) עסקת אקראי ס' 12(1)- לפי **מבחן בניסיון**- יש עסקים שמכרים מידע ללקוחות ולפיכך במקרה דנן יש פה עסקת אקראי שכן זה נעשה באופן חד פעמי. לפי **מבחן חיים קרן**- צריך שלושה תנאים מצטברים- א) תפקיד יזמי- אומנם אבי היה פסיבי והעיתונאי פנה אליו, אך ניתן לראות שהוא בסוף השתכנע למסור את המידע הוא הבין את הפוטנציאל ולקח יוזמה. ב) סיכון- לא בטוח שיש, שכן אם יספר הוא יקבל את הרווח, לא קיים חשש שלא יקבל את התשלום אם אבי יספר את המידע. ג) קבלת תגמול- מתקיים אבי פעל סיפראת המידע על מנת לקבל 30,000 שקל. מכיוון שאין הכרעה בפסיקה בין שני המבחנים, מאחר

שברנשטיין מתקיים יש הכנסה מעסקת אקראי. 2 ס' 10(ג) - כפי שאמרתי יש אפשרות למחזורית ולכן ניתן לסווג גם לסעיף העוללות. גודל מס: לפי המדרגות בס' 121(ב) כי יש יגיעה אישית מצידו של אבי (הסיפור לעיתונאי). עיתוי- לפי השיטה המצטברת יש לדווח בשנה בה קמה לאבי הזכות במקרה דנן זה בשנת 2022.

3 ס' 7(2) - בעצם הסיפור לעיתונאי, אבי מאפש רלו להשתמש במידע, וזו י יש פה תשואה על נכס רחמי. כמו כן, ניתן לומר כי אין פה מספיק יגיעה אישית שכן לספר מידע אודות אדם, לא כרוך במאמץ. גודל מס: לפי המדרגות בס' 121(א) - אין יגיעה אישית. עיתוי- לפי השיטה המצטברת יש לדווח בשנה בה קמה לאבי הזכות. אולם בהכנסות לפי ס' 7(2) יש לדווח לפי שיטת המזומנים בשנה בה הוא קיבל את התשלום שהיא שנת 2022. לפיכך, לא יהיה הבדל בין השיטה המצטברת לשיטת המזומנים.

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?**

א) אילולא דין זה ככל הנראה לא היה מותר לנכות את ההוצאות. מכיוון שלפי ס' 17 וס' 32(1) מאפשר ניכוי של הוצאות שהן שלובות וכרוכות בייצור הכנסה. חקירות מדעיות אין לא בדיוק שלובות בייצור הכנסה, חלקן באות לשם פיתוח ובכך אולי לגרום לעלייה בהכנסה של הנישום. אך לא כולם בשביל ייצור הכנסה והחקירות המדעיות האות לתת מענה לדברים אחרים. במצב דברים זה, לא כל הוצאות המחקר היו מנוכות מההכנסות הנישום. כמו כן, אציין עיף מאפשר לנכות הוצאות בלי שהן ישויכו להכנסה ספציפית ובלי ההסדר גםקשה היה לנכות אותן בלי שיוך.

ב) לדעתי מטרת ההסדר המשפטי זה לגרום לרגולציה, כלומר להכווין התנהגות. ברגע שמותר להפחית הוצאות על מחקרים הרי שזה מעודד אנשים לפנות לדרכן של המחקר. רגולציה היא מטרה משנית של מערכת המס אך עדיין מטרה חשובה. מטרה זו באה לידי ביטוי בכך שמכירים בהוצאות מחקר, זה מאפשר לנישומים להפחית את ההכנסה החייבת שלהם ולשלם פחות מס וזה מעודד אנשים לעסוק במחקר. אציין, שההסדר המשפטי הנ"ל מפשיט את מערכת המס, זה גורם מפחית את העלויות. אין צורך עתה לבדוק איזה מחקר הוא שלוב וכרך בייצור הכנסה, יש דרך יותר פשוטה לבדוק האם זה נכלל בתוך אותם תחומים שמותרים בניכוי. וכן, אין צורך לבדוק האם ההוצאה הייתה בעבור הכנסה מסוימת או לאו.



שאלה מס' 3 (1 נק' - שאלת בונוס)

מקום פנוי לטיוטה לנוחותכן.ם.

חלק זה אינו מהווה חלק מהציון בבחינה.

