**מחברת מיסים מקוצרת:**

תפקידי מערכת המס: 1) **מימון פעולות המדינה** 2) חלוקה מחדש של העושר בחברה (**צדק חלוקתי**) 3) **רגולציה**= הכוונת התנהגות.

יש הסדר בין הסדר ימס רגולטורים לכאלה שהם אל רגולטורים- הסדרים לא רגולטורים הם הסדרים שבאים לענות על שתי המטרות הראשונות. הבחנה זו חשובה מאחר שצורת החשיבה והניתוח וכן הכלים המשמשים לחשוב על הסדרי מיסוי שונים הם שונים, **גישות אתיות שונות למערכת המס** (דוגמת נקודות זיכוי לילדים).

**ניתוח מערכות המס:** ניתוח נורמטיבי בשני שלבים שונים: 1) שלב עיצוב מערכת המס 2) בחינת מערכת המס אחרי תקופת זמן מסוימת.

**מושגי יסוד**: שיעור מס שולי- שיעור המס על השקל האחרון של ההכנסה. 2) שיעור מס ממוצע- שיעור המס הממוצע על ההכנסה. מדרגות מס- שיעור מס שולי משתנה ככל שההכנסה גדלה.

**קריטריונים נורמטיביים לעיצוב מערכת מס**:

1. יעילות- במובנה הכלכלי על ידי הקצאת משאבים ראליים בחברה, כלומר הגדלת הרווחה החברתית או הקטנתה. לרוב מיסים פוגעים ביעילות קרי פוגעים ברווחה החברתית, מידת הפגיעה שלהם ביעילות היא כמידת ההשפעה שלהם על ההתנהגות שלנו: מס הכנסה- הטלת מס על בסיס הכנסה= עובדים פחות, לכן הרווחה החברתית יורדת. מס צריכה- מס על מוצרים (מע"מ) הצריכה יורדת, הייצור יורד וכך צריך פחות עובדים וכו, פוגע ברווחה החברתית. מס חסכון/ השקעה- הרווח יורד ופחות אנשים רוצים להשקיע.

מוביל לשני אפקטים חשובים של שינוי התנהגות מצטברים: 1) אפקט ההכנסה- "יש לי פחות כסף" גורם לפחות צריכה ופחות עבודה (יהיה קיים בכל סוג מס ולא ניתן לנטרל אותו בשל כך ולכן אין לתת לו חשיבות יתרה). 2) אפקט התחלופה- שינוי יחסי המחירים בשוק כך שאני אבחר להחליף את הדבר שהוטל עליו מס בדבר אחר שמחירו פחות (ניתן לשלוט בו כי הוא לא על בסיס התנהגות מסוימת דוגמת מס גולגולת= יעיל)

לפסות עם שני האפקטים אנו רואים השפעה על ההתנהגות שמשמעותה על הרווחה החברתית- **מבחינת יעילות נעדיף תמיד מס שדורש כמה שפחות שינוי באפקט התחלופה.**

1. צדק חלוקתי- יש כל מני דרכים למדוד שוויון ולכמה המס מחלק מחדש. רוב המדינות מחלקות מחדש בין חזקים לחלשים:
* מיסוי פרוגרסיבי- שיעור מס ממוצע באחוזים ש**עולה** לפי רמת הכנסה.
* מיסוי פרופורציונאלי- שיעור מס ממוצע **קבוע** לאורך רמת הכנסה.
* מיסוי רגרסיבי- שיעור מס ממוצע **יורד** עם רמת הכנסה.

**הנורמה המקובלת והצודקת ביותר היא פרוגרסיבית**: 1) צמצום פערים (ביקורת: יש צמצום פערים במידה מסוימת בכל המערכות וזה לא ייחודי) 2) תועלת שולית פוחתת אצל העשיר לעומת העני (ביקורת: הנימוק קיים בשלושת המערכות) 3) צדק נטו מה שראוי (נכון לכל שלושת המערכות). לכן הטיעון שתומך במערכת מס פרוגרסיבית הוא מי שמרוויח יותר צריך לשלם מספיק יותר מאחרים, הרבה יותר מאחרים.

שילוב של צדק חלוקתי במדיניות מס- **זיכוי מס**: זיכוי בגודל הטבה אחיד Vs **ניכוי מס**: הטבת מס אשר גלומה בניכוי= גודל הניכויX שיעור המס השולי של הנישום.

בהטבה למשפחות עם ילדים המתקשות **נעדיף** **לתת זיכוי** כדי למקסם צדק חלקתי- שקל זיכוי= שקל, כלומר יטיב עם מי שיש לו פחות. לעומת זאת במקרה זה **ניכוי יהיה רגרסיבי**- ינקה יותר לי שמרוויח יותר והפוך כי הוא תלוי באחוזים וברמת הכנסה. יש מקרים שבהם נבחר בניכוי. **מערכת מס שנותנת ביטוי לצדק חלוקתי תהיה יותר פרוגרסיבית.** צדק חלוקתי Vs יעילות: יש מתח מובנה וצריך למצוא את עמק השווה.

1. פשטות- השאיפה לשמור על מערכת המס לא מורכבת מדי. עלויות יישום- כמה עולה לי ליישם. ככל שמערכת מורכבת יותר כך עולות העלויות המנהלתיות ועלויות הציות.עלויות יישום לא יוצרות דבר חדש אלא רק מבזבזים כסף על העברתו מצד לצד, משאבים ראליים שמוצאים רק ליישום מערכת המס- עלויות ציות.

מערכת המס היא מורכבת בעיקר כי אנחנו רוצים לפעול לפי צדק חלוקתי. אם נפשט מדי לא נשיג צדק חלוקתי, כל **הבחנה בין פרטים בגביית המס יוצרת מורכבות**.

**ההבדל ביו משפט למציאות:** יש הדל בין נטל המס הנומינלי לנטל המס הריאלי. מס וכך גם סובסידיה מתגלגלים בין היצרן לצרכן לפי גמישות/ קשיחות השוק. אך פתרון נתינת כסף כהטבה הוא לא תמיד הרעיון הנכון כדי לעשות חלוקה מחדש. יש אופציה אחרת על ידי רגולציה- שליטה על מחירים יש כמה בעיות: 1) מדינות לא טובות בזה בדרך כלל, קשה לפקח. 2) המחיר יגולגל דרך תנאים חוזיים אחרים 3) איכות המוצר.

**אירוע מס:** 1) זיהוי התנהגות שיש לה משמעות, נפקות לצרכי מס (הכנסה). 2)עיתוי החיוב. 3) גודל המס- בסיס המס. 4) יחידת המס- על מי מוטל המס.

**הגדרת המושג "הכנסה":** הטלת מס על הכנסה היא צדק חלוקתי והכנסה היא תוספת לעושר- נקודות בסיס. איך מזהים תוספת לעושר הגדרת הייג- סימונס**: צריכה (הפקת הנאה)+ שינוי בחיסכון = הכנסה** מבחינה כלכלית גם שווה כסף= תוספת לעושר.

הגדרה המשפטית למהי "הכנסה": 1) מדינות שחושבות של רווח הוא תוספת לעושר- בסיס מס רחב (ארה"ב) 2) מדינות שירשו את גישת המקור- שיטה בריטית ישראל אימצה. **רווח מוגדר כתוספת לעושר שנובעת מרשימה מוגדרת מראש של מקורות.** בפועל השיטות דומות כי בארה"ב יש פטורים לסוגי הכנסות ובשיטת המקור יש את ס'2(10) ששומר על הרשימה פתוחה.

**מהות מול צורה:** פס"ד אמישרגז- מקדמות ש דרשה כמעיין בטוחה, תקבול שיש כנגדו חובת השבה לא מהווה תוספת לעושר ולכן אין אירוע מס. ביהמ"ש פוסק שזו הכנסה. מבחינה מהותית לא מדובר בתקבול שיש כלפיו חובת השבה (אחוז קטן מושב). **דוקטרינה משפטית שקובעת כי מהות כללית גוברת על צורה פורמלית.**

**משטרי מיסוי הכנסה- הוני ופירותי:**

פירותי- **תשואה על הון**. רווח פירותי כמשל הפירות שצומחים על העץ.

רווח הון- **תמורה על ההון**. רווח שנובע ממכירת העץ עצמו. משטר מיסוי הוני יחול רק על מכירה ש נכסים. מכירה היא אינדיקציה למיסוי שיכול להיות הוני.

**משמעות הסיווג בין המשטרים**:

שיעור המס- הכנסה הונית 25% מס ובהכנסה הונית לפי מדרגות המס השולי, יש ההבדל משמעותי במס.

עיתוי החיוב במס- הכנסה פירותית נצברת ומחויבת במס שנתי, הכנסה הונית נצברת לתקופות ארוכות יותר לרוב לתקופה שאחרי מכירת הנכס.

מיסוי נומינלי מול מיסוי ראלי- ערך נומינלי הוא מה שכתוב (שטר 100) ערך ריאלי מייצג את ערך הצריכה (כמה 100 שקלים שווים באמת). אינפלציה מעלה את הערך הנומינלי ומקטינה את הערך הריאלי. לכן **אנו נעדיף בסיס מס על הרווח הריאלי** של נישום ולא על הנומינלי, יותר מדויק לתוספת העושר הריאלית. **משטר המיסוי הפירותי מתבסס על מיסוי נומינלי וההוני על ריאלי.** המשטר הפירותי הוא נומינלי מטעמי פשטות.

הבדל בקיזוז הפסדים, ניכוי הוצאות, הטבות מס, הסדרי מיסוי בין לאומיי וכו..

הרציונל להבחנה: כדי להבין את הרציונ נבין את צורת החישוב של כל שיטה:

**משטר מיסוי פירותי**: צוברים את כל ההכנסות על פני תקופה מסוימת. מההכנסות מפחיתים: הוצאות, ניכויים, פטורים והפסדים על פני אותה תקופה ומפחיתים זיכויים. התוצאה היא הכנסה חייבת= הרווח (התוספת לעושר).

**משטר מס הוני**: רווח הון = מחיר המכירה פחות מחיר הרכישה. ההפרש בין המחיר שמכרתי את הנכס למחיר שקניתי אותו. פשוט וקל. לא מחושב על בסיס תקופתי. 1) מורכבות- קשה לחשב את הרווח בכל שנה. 2) נזילות- לא בטוח שיהיה כסף לתת כל עוד הנכס לא נמכר.

מבחן משפטי לסיווג פיצוי (הוני או פירותי): תוספת לעושר החייבת במס. **מבחן הפירצה**- עבור מה ניתן הפיצוי, מה הפיצוי מחליף והאם יש לו אופי פירותי או הוני (פיצוי עבור פגיעה במשכורת פירותי, נזק לנכס הוני). הערה: פיצויים עבור **נזקי גוף** הם בעלי אופי הוני אך לא חייבים במס שכן הם לא מהווים תוספת לעושר לצורכי מס הכנסה (בקיזוז עם "ההפסדים" של הכאב וסבל).

**הגדרה משפטית של הכנסה:**

**משטר מיסוי הוני:** חלק ה' לפקודה מטיל מס על רווח הון. רווח הון הוא מחיר מכירה פחות מחיר רכישה. המיסוי יעשה בשעת מכירת הנכס. נכס יכול להיות כל דבר שיש לו ערך. יש פטורים דבר שמקטין את בסיס המס:

* מכירה של נכס לשימוש אישי- אוטו שמכרתי ונוצר לי עליו רווח (או הפסד) לא ישולם על הרווח הזה מס, כי זה לשימוש אישי. **הרציונל**: הסבר ראשון יכול להיות מורכבות; הסבר שני הוא שאין פוטנציאל מס גבוה.
* מקרקעין - פטור ממכירת מקרקעין- מטילים מס שבח אבל נותנים פטור מסוים, על נכסים שהם לשימוש אישי. דירת מגורים למשל- הרווח מהמכירה שלו יהיה פטור ממס.

**משטר מיסוי פירותי**: ההגדרה המשפטית כוללת כמה רכיבים: 1) תוספת לעושר בעלת אופי פירותי- לא כל תוספת לעושר שיש לה אופי פירותי חייבת במס, סעיף 9 הוא הסעיף המרכזי לפטורים של המשטר הפירותי. מקור- ישראל הולכת לפי רשימת המקור (**ס' 2 לפקודה**). לא כל תוספת לעושר חייבת במס, אלא רק תוספת שמוכרת במקור מזוהה. יש לנו את סעיף העוללות ס' 2(10) שאומר במילים אחרות שהרשימה לא סגורה וביהמ"ש יכול לייבא מקורות. (מקור גישה אנגלית).

**המקור:**

**מבחן לזיהוי מקור לפי הפסיקה**: רק על רווח פירותי, תקבול שיכול לחזור ולהישנות צריך לשלם מס. האם לתקבול יש פוטנציאל לחזור ולהישנות.

**עמדת רשות המיסים**: שהתקבולים שיש להם מקור הם תקבולים שהנישום נתן כנגדם תמורה. בפס"ד קרמניצר אומר ביהמ"ש לראשונה שהמבחן לזיהוי מקור הוא מבחן המחזוריות ושישנו מבחן עזר חדש- מבחן התמורה. **זיהוי מקור- 1) פוטנציאלת המחזוריות 2) מבחן התמורה.**

מקור יכול להיות עסקי או לא. ס' 2(10) לפקודה הוא סעיף סל, רשימה שאינה סגורה, שאומר שהכנסה תהווה תקבול גם מכל מקור אחר, מקור שלא הוזכר.

**תקבולים ללא מקור בישראל**:

1. **מתנה**- ההלכה הנוהגת היא שלמתנה אין מקור (פס"ד רופא, פס"ד ברזל). הכוונה למתנה באמת. המבחן המשפטי לזיהוי מתנה (פס"ד ברזל): **תקבול שאין בו תמורה ושכל כולו ניתן מנדיבות הלב של הנותן**. הבעיה בדין הישראלי: המבחן לזיהוי מקור (מחזוריות ותמורה) מול המבחן לזיהוי מתנה (כמו טיפ למלצר) במקרה של מתנה עם פוטנציאל למחזוריות לא צריך להכריע, צריך לתת את שתי האופציות.
* פס"ד אבו חצרא- רבנים מקבלים תקבולים שיש להם מחזוריות ברורה והם נצברים לסכומים גדולים. יש מחזוריות ולכל הפחות פוטנציאל המחזוריות. המחזוריות הזו נובעת מתמורה. יש מקרים שנתנו תקבולים ללא תמורה ונשאל האם יש להם מקור. אלו הם תקבולים שיש להם אופי עסקי\מסחרי ולכן ביהמ"ש הכריע שמדובר בהכנסה לצורכי מס הכנסה.
* פס"ד סלפוטי- משפחה בדואית הבן עובד אצל האב מקבל משכורת (הכנסה חייבת במס). האבא משכן את הילד במשפחתו בביתו מספק לה את כל צרכיהם. האם הדבר מהווה הכנסה בשווה כסף החייבת במס. ביהמ"ש- לא מהווה הכנסה אלא מתנה, מקובל במשפחות בדואיות ללא קשר לעסקים בניהם.
1. **ירושה**- לא נחשב מקור, אין תמורה. במקרים של ירושה עבור תמורה יש לבדוק האם הדבר יחשב כמקור (עובדים סיעודיים).
2. **מלגות**- ס' 9(29) מפרט את רשימת המלגות הפטורות ממס המאופיינות בכך שאין תמורה כנגד התקבול. כך, מלגות חייבות במס, אלא אם כן, הן עומדות בתנאים של הפטור. יש תמורה= יש מס.
3. **הימורים\הגרלות\פרסים**- תקבולים שאין להם מקור אך מוסדרים בחקיקה אחרת. הייתה הלכה שנים רבות שתקבולים מהסוג הזה אין להם מקור. בשנת 2003 חוקקו את **ס' 2א** - שקובע שזכיות פרסים בהגרלות חייבות במס בישראל. מיסוי שונה:**ס'2(א)** תקבולים בגין מזל. **ס'2**- תוצאה מתמורה כלשהי עיסוק השקעה כישרון יכולת (פס"ד עמית).
4. **מציאה**- אם אדם מצא את תוספת העושר אין מקור. אם מישהו עובד בחיפוש מציאות כנראה שנמצא לזה מקור.

**עיתוי החיוב:**

תקופות מס קצובות-יש צורך לקצר את התקופות גם בשביל הוכחה וגם בשביל שיהיה קל יותר לגבות מס. כמה לקצר? התכיפות גובה גם היא עלויות. לא יותר מדי דיווחים (מורכבות) וארוכות די קושי ראייתי. לתקופות המס לצרכי מס הכנסה היא שנה פיסקלית = ינואר עד דצמבר. יש גם חריגים (ס'7+ס'8 לפקודה) שהם יוצאי דופן ביחס לאורך התקופה וגם ביחס לחודשי התקופה. הרציונל: הפחתת המורכבות.

למה משנה: 1) מדרגות מס יכולות להשתנות משנה לשנה. 2) הסדרי מס משתים משנה לשנה. 3) נטל המס- שיעור המס השולי יכול להשתנות אם מושכים את החיוב ודוחים בגלל הסטטוס הכלכלי של הנישום. 4) ערך הזמן של הכסף.

**ערך הכסף של הזמן**: שקל היום שווה יורת משקל מחר-

* אינפלציה- הערך של הכסף באופן טבעי יורד כל הזמן (ערך ריאלי כוח הצריכה)
* ריבית- מתארת את ערך השימוש בכסף על פני זמן. הריבית בשוק בעצם מתארת את התפיסה החברתית של הכסף, מתארת כמה אנחנו מוכנים לשלם ריבית בשביל סכום כסף. אפשר לחשוב על ריבית בצורה בסיסית כדמי שכירות על כסף. ריבית היא כמעט תמיד חיובית לכן נהיה מוכנים לשלם גם ריבית, לכן ריבית מתארת את הערך של שימוש בכסף על פני זמן.

משמעות ערך הכסף לצרכי מס- הנישום יעדיף לשלם כמה שיותר מאוחר ובכך להרוויח את ערך הזמן של הכסף. מנגד רשות המיסים מפסידה את ערך הזמן של הכסף לכן ההכרעה לעיתוי החיוב חשובה.

ככל שמשך הדחיה ארוך יותר/ ריבית בשוק גבוהה יותר/ שיעור המס על ריבית יהיה נמוך יותר/ אינפלציה גובהה- **הנישום מרוויח יותר מדחיית המס**. איך? תכנון מס לשלם בעתיד מס נדחה הוא מס נחסך בגין ערך הזמן של הכסף.

פס"ד דפוס מרכז- חברת דפוס שהחזיקה חשבון דולרים בבנק. כיצד ראוי לקבוע עיתוי במס? בסוף השנה הראשונה או כאשר הם יפדו את הכסף? ביהמ"ש העליון קבע כי שיעור מס על הפרשי שער ייגבה באופן שנתי לפי השיטה המסחרית. המסקנה היא שיש לקבוע, **עד כמה שניתן כללי עיתוי שניתן לאכוף אותם בצורה קלה.**

**איך קובעים את עיתוי החיוב הראוי**: שלושה טיעונים מרכזיים שיש לקחת בחשבון בקביעית מועד העיתוי- 1)נזילות- שלנישום יהיה מאיפה לשלם. שיקול לא מאוד משמעותי שכן הנישום הוא מיש שמחלי יוצר את הבעיה התזרימית. 2) הערכת שווי- בעיית חישוב הרווח. יש מצבים שבהם קשה לחשב את רווח אלא אם כן נחכה למועד בו יהיו המזומנים בצורה סופית. 3) אי וודאות מסוימת, עד שהכסף לא ממש ביד, הוא לא לגמרי בטוח מה הוא יקבל (עלה בדפוס מרכז). השלב שהכי פשוט לחשב בו את הרווח הוא בדרך כלל בתשלום.

**עיתוי החיוב בדין הישראלי**:

**1**. "עיקרון המימוש"- הרעיון אומר שאין להטיל מס על הכנסה אלא אם כן היא מומשה. לא ניתן לדבר על מימוש לא בהקשר של עיתוי. אין הגדרה או זיהוי ברור למה הוא מימוש. ביהמ"ש בישראל עושים שימוש במונח של "מימוש בפועל". **רציונליים מאחורי עקרון המימוש**: 1) נזילות 2) קשיי הערכה 3) אי וודאות להצטברות ההכנסות בעתיד. (לפי פרופ' נוסים טענת אי הוודאות היא טענה לא רלוונטית כי אי וודאות תמיד קיימת, גם בדפוס המרכז היה אי וודאות.

דפוס המרכז- הייתה לביהמ"ש וודאות שהדולר יעלה ולכן ביהמ"ש אומר שרכיב האי-וודאות מנוטרל כאן למרות שאין כסף ביד. היה ניתן להעריך את הכסף ואת גודלו באופן יחסית וודאי. ביהמ"ש לקח בחשבון את רציונל הנזילות אבל לא הכריע לפיו בסוף. **מימוש זה לא בהכרח כסף ב"יד". הרציונל של חוסר היכולת להעריך את גובה המס הוא הרציונל המרכזי לקביעת מועד המימוש שהוא בהתאמה יהיה מועד החיוב במס.**

**2.** השיטה החשבונאית- דרך דיווח המס של גוף פיננסי. רשות ניירות הערך מחייבת פרסום הדוחות כך שהם צריכים להיות אחידים ואמינים ללקוחות החברה, הם קובעים כללי עיתוי. יש שתי שיטות דיווח מרכזיות שההבדל הוא אופן קביעת עיתוי ההכנסות וההוצאות:

**דיווח על בסיס מזומנים**- השיטה הפשוטה יותר אך פחות מדוייקת, שיטה שעוקבת אחר תזרימים, שיטה תזרימית שעוקבת אחרי תזרים כספים (גם שווה כסף). כאשר הכסף פיזית הוצאה רק אז נרשום הוצאה ורק שהכסף ביד נרשום הכנסה.

**דיווח על בסיס מצטבר/מסחרי**- דווח על הכנסות **שעה שקמה הזכות המשפטית לקבל את ההכנסות**, והפוך להוצאות, הדיווח יהיה לפי השנה בה קמה החובה המשפטית ולא לפי השנה שבה שולם בפועל. העיתוי יהיה לפי הזכות המשפטית לקבל את התשלום, למרות שלא קיבלתי הכנסה. כל עוד הנישום לא השלים את התחייבויותיו, אין הוא זכאי באופן מוחלט להכנסה. כלומר, יש חזקה **שהזכות המשפטית** של הנישום **קמה** **כאשר הוא משלים את התחייבויותיו**- למשל, ברגע שהוא מספק את הסחורה.

**האם נישום יכול לבחור איך הוא מדווח**- מזומנים/מצטברת? פס"ד קבוצת השומרים חברה שמספקת שירותי שמירה וניקיון למוסדות, שירותים שהולכים יד ביד. יש להם בעיקר כ"א, ועל זה רוב ההוצאות. חברת השומרים רצתה לדווח בשיטת המזומנים ורשות המיסים התעקשה של השיטה המצטברת. בית המשפט העליון פוסק שהכלל הוא שהנישום יכול לבחור את שיטת הדיווח כרצונו, אלא אם כן, מתקיימים בנישום מספר קריטריונים, ובאפיונו, ואז הוא חייב לדווח בשיטה המצטברת לצרכי מס, לכן הם רשאים לדווח לפי שיטת המזומנים. הקריטריונים:

* פעילות העסק מבוססת על **מלאי**- הון חוזר זה כל מה שנכנס ויוצא באופן תדיר ומחזורי (חנות עצמה לעומת הבגדים שנמכרים בה). מלאי על פני שנים- יכול להיות בלגאן לפי שיטת המזומנים במלאי כי זמן המכירה אינו באותה שנה או שנים של הקניה, תחמיץ חיובי מס.
* פעילות **אשראי** משמעותית- נתינת ולקיחת אשראי פעילות שנפרסת על פני שנים ויכול להיווצר פער ופספוס לפי שיטת המזומנים.
* **מורכבות** משמעותית של העסק- האם יש בפעילות משהו שיוצר פער משמעותי בתקופות הזמן או בגודל ההכנסה שמועברת על פני זמן ביחס לבסיס מצטבר מול בסיס מזומנים. עד כמה הפעילות שלו מורכבת שיאמר רואה חשבון ששיטת המזומנים תיצור פער עקבי ומשמעותי בין סוגי הדיווחים. **לא מצטברים מספיק אחד.**

**עיתוי חיוב- שיטת הנישום- האם הוא מחויב בשיטה מצטברת לפי פס"ד השומרים- בעיית נזילות/ אי ודאות עתידית ="עקרון המימוש. ס'8(ב)+ 8(ג) דמי שכירות והפרשי שער חייבים דיווח כל שנה לא משנה מה השיטה.**

**הכנסה אקטיבית מיול הכנסה פסיבית:**

תחת משטר המיסוי הפירותי יש הבחנה בין הכנסות אקטיביות לפסיביות: הכנסות אקטיביות **ס'2(1)+ 2(2)** לפקודה. הכנסות פסיביות **ס'2(4)- 2(7)** לפקודה. ההבחנה היא כי להכנסות אקטיביות זוכות להקלות מסוימות/ הטבות. **מבחנים להבחנה בין הכנסה פסיבית לאקטיבית**: פס"ד מגיד +פס"ד חזן-

**1)טיב הנכס 2) משך תקופת ההחזקה 3) תדירות העסקאות 4) היקף כספי של העסקאות**

**) אופי המימון 6) בקיאות מומחיות 7) פעילות קבועה נמשכת ושיטתית 8) פיתוח טיפוח והשבחה, יזמות ושיווק 9) אופן הטיפול החשבונאי (לבד או לא) 10) מטרת התאגיד לפי הכתוב במסמכי היסוד 11) ייעוד כספי התמורה 12) מרחף מעל הכל- מבחן הנסיבות המיוחדות האופפות את העסקה.**

פס"ד קריית יהודית- הקימה על שטח תעשייתי שלה מבנה והשכירה את חלקיו**.** האם המס על דמי השכירות אקטיבי או פסיבי (ס'2(6)\ ס'2(1)). המבנה מחולק באופן מודולרי, ניתן להחליף שוכרים, תקופות השכרה קצרות יחסית, חברה מגדרת ושומרת על המקום- הוכרע שההכנסה אקטיבית מעסק.

בוחנים עד כמה לנישום יש **יגיעה אישית בתהליך הפקת ההכנסות**- גם אם ההכנסה פסיבית באופייה והיא צומחת על הון אנושי אם יש יגיעה אישית גבוהה ניטה לסווג כהכנסה אקטיבית.

פס"ד לשן ובירן- נישומים שהשכירו ועסקו בהשכרה של דירות בעיקר דירות מגורים, והשכירו 25 דירות בערך. בסופו של דבר אומר בית המשפט שאת כל המבחנים (מגיד וחזן) צריך לפרש להבין וליישם על רקע הרציונליים למבחנים: **הרציונל להבחנה, היא מידת היגיעה האישית בהפקת ההכנסה** - הון אנושי למעשה. **כמה הון אנושי מושקע בהכנסה**. (ס' 32 לפסק הדין שם מצוטט פס" ברשף).

פס"ד ברשף- מהו עסק לצרכי מס הכנסה, בית המשפט מנסה לראשונה להגדיר מהו עסק: **הפקת הכנסה שנכנסת מיגיעה אישית ואקטיביות של בעל העסק.** החלק החשוב בהגדרה נובע מיגיעה אישית, על רקע זה קל יותר להבין את פס"ד לשם בירן.

**בחינת הכנסה פסיבית אקטיבית- תשואה מנכים/ מכירת נכסים—מבחני מגיד וחזן—מבחן המנגנון: פעילות מאורגנת להפקת הכנסה (חלק ממגיד וחזן)—מלאי, האם יש כמות נכסים—מידת המעורבות של יגיעה אישית (פס"ד לשם ובירן).**

**הכנסה אקטיבית ס'2(1)**:

שלושה רכיבים: 1) **עסק** 2) **משלח יד** 3) **הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בל אופי מסחרי:**

**עסק-** פס"ד ברשף: האמירה הכללית לגבי הכנסה אקטיבית שהיא הכנסה מעסק, הנובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית. הרעיון של הכנסה מעסק הוא שימת הדגש על יגיעה אישית מצדו של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו. דמי שכירות כהכנסה מעסק: 1) **עסק של שכירויות**- (לשם ובירן+ יהודית) 2)**השכרת עסק חי**- נכס קיים שעד כה הפיק הכנסה אקטיבית והוא עכשיו נותן שימוש לגוף אחר הכנסה שהיא לכאורה פסיבית מדמי שכירות, שנצבעת בצבעים אקטיביים לכאורה בגין יגיעה אישית של מי מטעמו של הנישום. הכנסה אקטיבית מפעילות אקטיבית של אחרים:

* פס"ד מרכז הקרח- מרכז לייצור קרח והשכרת חדרי קירור. החליטו בשל קשיים כלכליים להעביר את העסק בלי למכור לגורם אחר שאופי פעילותו זהה ולהשכיר לו. קרח= מלאי משמע פעילות עסקית. האם הכנסה אקטיבית מעסק/ פסיבית מהשכירות- **הכנסה מעסק**.
* פס"ד האחים מרק- עסק להובלת מחצבים, פעילות עסקית, בשל קשיים העבירו את העסק למישהו אחר לנהל ולהפעיל ומשלם להם רק תשלום שתלוי ברווחים מפעילות. לאחר תקופה חוזר העסק לאחים, אותה שאלה משפטית נפסק- **הכנה פסיבית**.
* פס"ד אגודת ידידי האוניברסיטה- עמותה שתומכת באוניברסיטת ירושלים ומגייסת לכך כספית, קיבלה פרדס ומחליטה למכור אותו לוקח להם שנתיים שבמהלכם הם מאפשרים למושב הסמוך שבעבר עיבד את הפרדס להמשיך לעבד אותו, לנקות את עלויות העבודה למכור פרי ואת השאריות להביא לעמותה. השאלה המשפטית זהה- **נפסק הכנסה אקטיבית**.

**איך מחליטים?** פס"ד ברשף- 1) **מבחני מגיד וחזן**. 2) במקרים של העברת "עסק חי" בוחנים את **מבחן הניתוק מהעסק:**

* **זמן** (תקופת ההשכרה)- לכמה זמן הוא מעביר את העסק, ככל שקצר יותר הוא לא התנתק מהעסק משמע אקטיבית והפוך, ארוכה ניטה להכנסה פסיבית.
* **מבחן הסיכון**- עד כמה הרווחים שלו תלויים בפעילות העסק. עד כמה הוא לוקח סיכון על עצמו בפעילות העסק. האם כל הכנסתו בניכוי שכר המשכיר היא מהעסק – אקטיבית גם אם לא משתתף בפועל בעסק.
* **יגיעה אישית**- עד כמה מעורב בעסק, כמה משותף המשכיר בעסק.

במקרה שלא מועבר עסק חי אלא אדם שמשכיר ועליו המשכיר בונה עסק- בחונים עדיין לפי המבחנים הללו. כל המבחנים הם אמצעים שיוכלו להביע ולאמוד את יגיעתו האישית של הנישום.

**יגיעה אישית**- פס"ד אידר: בעלים נכה של מכולת ומסעדה, שאחיו מנהלים את העסק. האם הוא זכאי לפטור ממס על הכנסה שהוא מקבל מהמכולת והמסעדה **ס'9(5)(א)** פוטר אדם נכה ממס הכנסה. ביהמ"ש פוסק **שנישום צריך להראות יגיעה אישית משלו לצורך ס' הפטור, דהיינו פעילות אינדיבידואלית של ממש שהביאה לצמיחת הכנסה**- לא הראה פעילות אינדיבידואלית לכן אינו זכאי לפטור.

לפי מבחני פס"ד ברשף הכנסתו של אידר היא מעסק לפי **ס'2(1)** הכנסה אקטיבית לא נובעת מיגיעה אישית שלו עלינו להבדיל בין הכנסות אקטיביות מיגיעה אישית של הנישום עצמו, ובין הכנסות אקטיביות הנובעות מיגיעה אישית של אחרים. **ס'121** **קובע כי הכנסה מיגיעה אישית זוכה למדרגות מס מוטבות**. לכן יש להבחין בין יגיעה אישית לצרכי **ס'9(5)** לבין לצרכי **ס'121**- הכנסה אקטיבית מיגיעה אישית או רק הכנסה אקטיבית מיגיעה אישית של הנישום עצמו.

**אינטגרליות וניתוק ההכנסה**- פס"ד קי. בי. עי. + פס"ד פלאזה: הכנה פסיבית שלא הופקה על בסיס יגיעה אישית אך בתנאים מסוימים ההכנסה תסווג **כהכנסה פסיבית מסוג עסק ותהיה כפופה להסדרי המס החלים על הכנסה אקטיבית= הכנסה מעסק.** המבחן המשפטי לבחינה הוא מבחן הניתוק/ אינטגרליות- האם הפעילות הפסיבית היא חלק אינטגרלי מהעסק של הנישום (פס"ד פלאזה):

* ההון שהניב את הפרשי הצמדה וריבית מקורו בהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית
* ההון שמושקע צריך להיות קשור ישירות להתחייבויותיו של הנישום
* משך ההשקעה הוא קצר, ומימוש ההשקעה נועד לשימוש בפעילות השוטפת של העסק.

**עסק או עסקת אקראי בעל אופי מסחרי**- פס"ד ברנשטייו: פקיד בבנק שהיה לו שתי לקוחות מוכר נדל"ן ורוכש והוא חיבר בניהם וקיבל סכום כסף על התיווך. הוא טוען שאין מקור להכנסה שכן אין לו עסק לתיווך. פסק כי התנהגותו היא **מסוג הדברים שעושים במסגרת של עסק אלא שהפעם זה נעשה באופן חד פעמי= עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, לכן נראה אותה כהכנסה מעסק.**

פס"ד חיים קרן: תביעה ייצוגית התובע מקבל שכר טרחה, טוען שזה הכנסה שאין לה מקור. ביהמ"ש מסווג כעסק או עסקת אקראי בעל אופי מסחרי ולא הולך לפי **ס'2(10)** פוסק לפי שלוש מבחנים שונים מברנשטיין: 1) **תפקיד מעיין יזמי**. 2) **מבחן הסיכון**- אי וודאות לגבי התמורה העתידית. 3) **פעולה לשם השגת תגמול**. **יש לבחון לפי שני המבחנים גם פס"ד ברנשטיין+ מבחנים בפס"ד חיים קרן.**

**הכנסה ממשלח יד- ס'1** מגדיר משלח יד. פס"ד קרצ'מר: אנשי אקדמיה שטוענים שהכנסה לא נבעה ממשלח- יד מבחנים התקיימות משלח יד:

* כישורים, יכול ומומחיות של נישום בתחום מסויים.
* שימוש בכישורים הללו לצורך הפקת ההכנסה.

פס"ד גבריאלה שלו: בוררות של פרופ' לדיני חוזים, העיסוק המרכזי לימוד משפטים כמרצה. בימה"ש העליון קובע כי משלח ידה הוא פרופ' למשפטים ולא מרצה ואז רואה שיש מכנה משותף בין עיסוקה לבוררות שביצעה. **משלח יד לא מגביל את עצמו לפעילות קונקרטית אחת ויכול שיחסו תחתיו מסר עיסוקים, תחת השכלה מסויימת.**

**עסקאות חליפין**- פס"ד שפר ושמרלינג: בעלי פרדס שההכנסה שלהם מעסק, אדם חיצוני מציע להם לגדל עגבניות בין העצים של השדה והוא יעבד להם את השדה. עיבוד הפרדס תמורת גידול עגבניות. האם נוצרה הכנסה נוספת על מכירת הפירות: עסקת חליפין בשווה כסף. ניתן להפריד לשתי עסקאות נפרדות: 1) מתן רשות שימוש בפרדס "**דמי שכירות**" 2) החקלאי מספק שירות= "**שכר עבודה**". ההנחה היא ששתי העסקאות שקולות מבחינה כלכלית או לפחות מאוד קרובות, אם לא אף צדד לא היה מוכן לעשות אותה, הנחה שאינה חלוטה אם מישהו טוען אחרת עליו להוכיח. **כאשר יש שתי עסקאות שבאופן רגיל הן בלתי תלויות, אבל במקרה הן נעשות בין אותם צדדים- זה מה שהופך אותן לעסקת חליפין. תוצאות המס של עסקת החליפין צריכות להיות שוות ל-2 העסקאות ה"רגילות'' השקולות לה.** מכריעים בין אירועי המס הפוטנציאלים לעסקת החליפין הנ"ל לפי שווי השוק. ההוצאות וההכנסות מצטמצמות אז למה לחשב אותן: 1) חלק מההוצאות אין מוכרות לניכוי. 2) חייב להיות ניכוי מהכנסה ספציפית. 3) לא תמיד מותר לניכוי באותו מועד.

**הכנסות פסיביות**:

הכנסות פירותיות שהן תשואה על נכסים שבעיקרה אינה על הון אנושי. (דומג- פטנט, זכויות יוצרים, סימני מסחר..)

**הכנסות פיננסיות ס'2(4)** - מקור פסיבי פיננסי דוגמא הלוואה שהריבית היא התשואה. מקורות הנכנסים תחת **ס'2(4)**:

1. **דיבידנדים**- דיבידנד הוא סכום כסף (או שווה כסף) שמועבר מהחברה לבעל המניות מכוח היותו בעל מניות, בגין ההשקעה שלו בחברה. הכנסה זו יכולה גם לעלות לכדי עסק, לפי הקריטריונים הרלוונטיים (בעיקר- יגיעה אישית), זאת כאשר בעל החברה לא רק משקיע אלא גם עובד בה/ ספק/ יועץ/ מלווה. אז צריך להתאים את מערכת המס הרלוונטית לכל סוג יחסים. **ס'125** שיעור מס דיבידנדים בין 25-30% בזמן שהכנסה מעסק לפי **ס'2(1)** קרי מדרגות המס. מיסוי תאגידים בשני שלבים: 1) מס חברות **ס'126** 23% על הכנסות החברה. 2) מס על דיבידנדים **ס'2(4)** לפי **ס'125** 25-30 %. לכן לפעמים יעדיפו נישומים להירשם כחברה בשל הסדר המס השונה (משתלם רק בהכנסה גבוהה). כמו כן בחברה לא משלמים ביטוח לאומי ודמי בריאות. כמו כן עיתוי החיוב על דיבידנדים לא כל שנה אלא מתי שהחברה מחלקת אותם- ערך זמן הכסף. **דיבידנד בעין= דיבידנד בכסף**. **כל דבר שחברה נותנת לבעל מניות= דיבידנד** (ניתן לראות גם כעסקאות חליפין). ימוסה לפי **ס'2(4)**.
2. **הפרדי הצמדה והפרשי שער**-הפרשים להצמדה **לכל מדד שלא יהיה, סוג של תשואה.** רווח מחיר מדד לצרכן מודד אינפלציה בישראל. הפרשי שער- **שינויים כתוצאה משינוי בשער חליפין של מטבע זר.** הפרש מט"ח. **ס'8(ג)** קובע שלא משנה לפי איזו שיטה מדווח הנישום הידווח על הפרשי שער הוא **בסוף כל שנה** (דפוס המרכז).פס"ד מגדניית הדר:ביהמ"ש קובע **שס'8(ג) חל גם על הפרשי הצמדה.** הלכה זאת אולי רלוונטית לעוד סעיפים שנוקטים בלשון אחת כלפי הפרשי הצמדה/ שער. סוגיה נוספת בפס"ד היא שער חליפין ירד ומי שהלווה מפסיד מכך. למי שלווה יש הכנסה מכך ביהמ"ש קבע שהמקור להכנסה הוא **ס'2(4)** כפי שהיה למלווה.
3. **ריבית**- תשלום עבור חלוף הזמן. שיעור מס מיוחד בריבית **בס'125(ג)** שיעורי מס מוטבים לריבית- לא מסתדר עם צדק חלוקתי שכן העשירים לרוב הם המלווים והלווים הם המוחלשים. יש הטבה כדי לא לפגוע ביעילות ולעודד הלוואות. שני שיעורי מס על ריביות: 1) ריבית ראלית- הלוואה הצמודה למדד החמירים לצרכן וכוללת ריבית – 25%. 2) ריבית נומינלית- הלוואה שאינה צמודה למד הצרכן וכוללת ריבית- 15%. **ס'9(13)** מעניק פטור למקרים כמו ההלוואה הראשונה, לכן יצרו שיעור מס שיגרום לכך שלא יעדיפו הלוואה אחת על פני השנייה וכך נפגע ביעילות.

**תשואה פסיבית על נכסיםס'2(6), 2(7)**-

* **ס'2(6)** תשואה פסיבית על נדל"ן- זיקת הנאה, שכירות, שימוש וכו'. חוק מיסוי מקרקעין- השכרה מעל 25 שנה= מכירה= אירוע מס הוני.
* **ס'2(7)** תשואה פסיבית על כל שאר הנכסים- לא נדל"ן אלא לכל סוגי המיטלטלין, שכירות מיטלטלין ונכסים מופשטים כמו קניין רוחני ידע טהור (פס"ד רוזנברג- צריך לדון האם הידע לא מעורב עם הון אנושי) גם פה שכירות ארוכה = כמו מכירה בחלקים= משטר מיסוי הוני.
* **ס'8(ב)** סעיף עיתוי סטטוטורי- הכנסות לפי **ס'2(6)/2(7)** שהתקבלו מראש יש לדווח מראש בשנה שהתקבלה ההכנסה.

**הכנסת עבודה**:

הכנסה אקטיבית לפי ס'2(2) עבודה ממשלח יד במסגרת עבודה. מערכת יחסים עובד מעסיק. מצד אחד הדינים שעושקים ביחסים אלו הם דיני עבודה אך המטרות שלדיני העבודה והמיסים שונות ולכן לא כל בהכרח יהיה מבחנים זהים. פס"ד הפועל טבריה: האם קיים לצורכי מס יחסי עבודה בין הכדורגלנים שחברים באגודה לבין השחקנים. ביהמ"ש לא מכריע משאיר צריך בעיון. *בבחינה אין צורך לזהות יחסי עבודה כי זה הושאר בעיון! אם לא קיבלנו נתון יחסי עבודה יש לדון בשתי האפשרויות (יש/אין) ולהכריע לכל כיוון.*

פס"ד מחג'נה: נישום קיבל שכר מוועדי הבתים המשותפים על עבודות ניקיון. האם יש יחסי עבודה או האם משלח יד. הוא טען ליחסי עבודה. נקבע כי אין יחסי עבודה וקיומם של דיני העבודה במקרה זה היא גזרה שהציבור לא יכול לעמוד בה שכן זאת מטלה מנהלית קשה מדי -הוועד היה מחויב הסדר ניכוי במקור לפי **ס'164** שבהם המעביד מנקה את תשלום המס ומשלם לרשות המיסים לפני שנותן את המשכורת במקום הנישום, וזאת כדי לפשט את המערכת המס.

**ההלכה לפי פס"ד הפועל טבריה והיא שאין מבחן ברור ולא נצטרך ליישם**. בשאלות מחשבה על עיצוב מערכת המס אפשר להישאל על זה- צריך לשקול את השיקולים הרלוונטיים כמו הסדרי הניכוי ביחס למעסיקים שונים (מורכבות והנהלת חשבונות), מטרות שונות לדינים השונים, מנגד הרמוניה משפטית.

**סוגים של הכנסה מעבודה**:

1. **רווח או השתכרות**- שכר, משכורת גם בשווה כסף שעובר בין מעסיק לעובד במסגרת עבודתו. באופן ישיר- משכורת על השירותים אשר העובד מספק. באופן עקיף- כמו תשלום על לימודי הבן= שווה כסף= שכר (מעיין עסקת חליפין).
2. **טובת הנאה או קצובה**- שווה כסף אשר מהווה הכנסה מעבודה אך לא כל שווה כסף מהווה הכנסה מעבודה (דוגמא- עובד מקבל מקבלן נעליים לעבודה לא שווה כסף חופשה מש]חתית שווה כסף). המבחן המשפטי לזיהויי: פס"ד דן: **האם ההטבה ניתנה להנאת העובד או לנוחות המעביד**. תועלת אישית שלא קשורה לעבודה= טובת הנאה, או שווה כסף שניתן לנוחות המעסיק- תפקיד העובד מחייב אותו כחלק מדרישות התפקיד. פס"ד עיריית בת ים: הנחה בתשלום גני הילדים עבוד ילדי עובדי העירייה, **לפי מבחן פס"ד דן**, זוהי טובת הנאה שכן הדבר אינו מחויב מתוקף תפקידם. הייתה דעת מיעוט שחשבה שבגלל שזה נורמה זה לא טובת הנאה.

מה גודל ההכנסה הזו- עלות מעביד/ עלות שוק: למעביד יכול להיות זול יורת לפעמים אם הדבר קשור עליו (גנים) נמדוד לפי **שווי שוק**. היום תקנה 8 לתקנות המעסיקים- טעמי יעילות לא רוצים לשנות התנהגות של פרטים שמעבידים לא יתנו טובות הנאה לפי שווי שוק כשהם יכולים לתת משהו זול יותר מעצמם.

תקבול מהווה נוחיות גם למעסיק וגם הנאה לעובד: פס"ד דן מקרה של גם וגם (נתינת בגדים/ חניה במקום העבודה/ טיסות לחו"ל) יתכנו שלושה מצבים שונים:

* תחליף שכר מלא: העובד היה צורך את התחליף בכל מקרה. עד שנות ה70 לא הכירו בהרבה שווה כסף כטובת הנאה, המעסיקים בהתאם מורידים את השכר והמועסקים לא משלמים על ההטבה שהיו גם ככה צורכים מס- חוברים כדי לא לשלם מיסים.
* לא מהווה תחליף לשכר כלל: לא מוותר על שכר בשביל שווה הכסף אלא מקבל בנוסף (סרבל, משקפי מגן..) לנוחות המעיק בלבד.
* תחליף שכר חלקי: מקרה ביניים, לא היה צורך אילולא המעסיק אך מספק הנאה מסוימת (אך פותרים את מקרה הביניים- **עקרון העיקר והטפל**: מה שווה הכסף יותר טובת הנאה או נוחיות המעביד לפי נסיבות המקרה. בתי המשפט פוסקים הכל או כלום וזאת ההלכה היום ולא עושים אומדנים. המחוקק חלק מטובות ההנאה הכניס סטטוטורי בחוק (טלפון, חו"ל, שימוש ברכב..) **אם יש טיפול סטטוטורי בחוק מבחן דן לא רלוונטי.**

**ס'32** הוצאות האסורות בניכוי **ס'32(11)** אם לא ניתן לשייך את טובת ההנאה לעובד מסוים לא יחשב טובת הנאה לעובדים אך גם לא ניתן לנקות אותה בהוצאות מעסיק -המס נגבה מהמעסיק במקום מהעובד, מפשט את התהליך ומטילים את המס על המעסיק.

1. **תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו**- עובד רוכש ומבקש החזר מהמעסיק המבחן המשפטי: **מבחין בין "הוצאותיו של העובד" ל- "הוצאותיו של המעביד", השאלה היא הוצאותיו של מי? אם זה תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו של העובד – הם יהווה מס הכנסה של העובד.** אין הלכה מחייב תעל מקרים שהם גבוליים, ניתן להשתמש במבחן דן.

**הוצאות**:

הכנסה חייבת= הכנסות בניכוי הוצאות (כולל ניכוי פטורים והפסדים). מבחינת צדק חלוקתי אם לא ננכה הוצאות נטיל מס גבוהה מדי ואז אנו פוגעים בצדק החלוקתי, חריגים **ס'2(א)** הימורים ופרסים, **ס'122** הכנסות מדירת מגורים- לא מנקים הוצאות. הסדרי הניכוי הם **מס'17-ס'32** לפקודה. **ס'17**- הוצאות מותרות בניכוי, **ס'32** הוצאות אסורות בניכוי. עוסקים בהוצאות על מקורות מיסוי פירותיים. במשטר ההוני הוצאות של מכירה/ רכישה מהוות הוצאות לכן צריך להשוות להסדר ההוני את ההסדר הפירותי.

**הבחנה בין הוצאות עסקיות להוצאות פרטיות**: אם נכיר בכל ההוצאות זה יביא לביטול בסיס מס הכנסה כי נישומים פשוט יוציאו הכל. עושים הבחנה בין הוצאות פרטיות להוצאות שהן **חלק מתהליך הפקת הרווח**. ס'17 הוצאות מותרות בניכוי- הוצאות שהוצאו בייצור הכנסה. **מבחן האינצידנטליות**: אלו הוצאות שהן חלק אינטגרלי, חלק מתהליך הפקת הכנסה ושלובות בו. **ס'32 מבחן האינצידנטליות** אומץ גם עליו על דרך השלילה: הוצאות שלא חלק מהליך ייצור הרווח אסורות בניכוי. חושבים בנושא זה כעל מעסיק/ עצמאי. המקרים הקלים: שכר עבודה לעבודים, הוצאות חשמל, ארנונה, דמי שכירות. פס"ד המרכז הארכיאולוגי- הוצאות כרוכות ושלובות אלו **הוצאות שבאופן רגיל רווח מוצאים בעסקים או בתהליך הנפקת הכנסה מסוג זה.**

המקרים המסובכים יותר "**הוצאות מעורבות**": הוצאות נסיעה- מצד אחד משמש לייצור הכנסה מצד שני משמש גם לנסיעה הביתה פרטית שממוקם לפי רצון הנישום. ביטוח רפואי, טיסות לחו"ל לפעילות העסק, ארוחת צהרים במסעדה. כל אופציה של הכרה בניכוי או חוסר הכרה בניכוי מלאים פוגעת בצדק חלוקתי- הרכה= הנחה לנישום תשלום פחות של מס, חוסר הכרה= נטל מס גדול מדי. **ס'17** קובע שהוצאות מעורבות **אינן מותרות בניכוי- אם ניתן לפצל אז יש לפצל**: לא להביא מקרים מעורבים לרשות המס אם אפשר לפצל מראש יש לעשות כך.

פס"ד בן עזר- חברה לשיווק פרות הדר שלחה את המנהלים לארה"ב הוצאה מעסק אך הם טסו גם עם בנות זוגם והגישו את ההוצאות לרשות המיסים בערבוב עם הוצאות בנות הזוג. הוצאות מעורבות אינן מותרות בניכוי לפי **ס' 17** אם הנישום לא יצליח להוכיח פיצול, לא יהיה אפשר לנכות את ההוצאה. ניתן היה לפצל אך ביהמ"ש לא עשה כי הנישומים לא פיצלו.

פס"ד ורד מחזור- בל עסק לפינוי אשפה לצורך זכיה במכרזים השתמש באמצעים אלימים של סחיטה ואיומים, היה הליך פלילי והוא השתמש בעו"ד שייצג אותו. נקבע כי זאת הוצאה של העסק שכן בלעדיו העסק יתמוטט. אך זאת הוצאה מעורבת לשמירה על שמו הטוב לכן **לא ניתן לפצל את ההוצאה והיא כולה לא מוכרת בניכוי**.

פס"ד ורד פרי- השגחה של מטפלת על הילדים בזמן העבודה, הוצאות מעורבות ש**על פניו לא ניתן להפרידם אך ביהמ"ש קבע כי הם מותרות בניכוי שכן הן ניתנות לפיצול**: טיפול בילדים (פרטי) השגחה על הילדים (ייצור הכנסה). החלטה שגויה: הוצאה נובעת מהחלטות הורים לעבוד ולהביא ילדים אשר הן פרטיות והפיצול הוא פיצול לא אמיתי. רשות המיסים תיקנו את ס'32(1) הוצאות טיפול בילדים אסורות לניכוי. ביהמ"ש משנה את המבחן (האינצידנטליות) וקובע מבחן חדש, רחב יותר- "הוצאה שיש לה זיקה ממשית וישירה לתהליך הפקת ההכנסה". גם מרחיב את המבחן וגם מייצר מבחן לא ברור. היום לא רלוונטי אודות **לס'32(א1)** שעיגן את מבחן האינצידנטליות.

**ס'17 הוצאות מותרות—בדיקה לפי מבחן האינצידנטליות ס'32(א1)—ס'17 סיפא (הוצאות בייצור/פרטיות/ מעורבות)—אם יש הוצאות מעורבות: ניתן לפצל/ לא ניתן לפצל.—האם יש קביעה סטטוטורית מנצח.**

**סיווג הוצאות לפי מקורות:** הוצאות בייצור הכנסה מסוימת יפחתו מהכנסה מאותו מקור. פס"ד נכסי כהנים: חברת השקעה לשם החזקה התקשרה עם חברה אחר להקמת מפעל חדש שיש להם בחברה שנוסדה חצי מהמניות וכוח ההצבעה.

לקחה הלוואה מאחת מחברות הבת שלה כדין לממן את החברה החדשה ושילמה לחברת הבת ריבית. כעת חברת האם רוצה לדווח על תשלום הריבית כהוצאה בהפקת הכנסה ופקידה השומה סרב לכך. ביהמ"ש: קבע כי יש לשאול **מהו מקור ההכנסה של החברה** (השכרת נכסי נדל"ן ס'2(6)) ולא פיתוח מפעלים ומימונם ולכן ההכנסות לא באות מעסק. לחברה עצמה אין עסק שקבלת הלוואות ונתינתן שייכות לפעילותו הרגילה.

**הוצאות פירותיות מול הוצאות הוניות: עיתוי ההכרה בהוצאה**- סיווג ההוצאות רלוונטית לשאלת העיתוי- מתי נכון להכיר בהוצאה: לדוגמא קניית מכונת קפה שמשמשת ל4 שנים ועולה 4000 שקלים, מתי נכיר בהוצאה:

1. הפתרון הפשוט: להכיר בהוצאה בתקופה הראשונה ובאחרות 0.
2. הוצאה תוכר באופן פרוס- תוצאה מדויקת וראויה יותר: ברגע הקניה אין הפסד שכן יש לו מכונה ששווה 4000 שקלים. מאחר ותקופת המס הינה שנה לחישוב בסיס המס יש לראות מהו ערך המכונה כל שנה ולראות את ירידת הערך שלה. ככל שהנכס מתבלה יותר כך נכיר בחלק גדול יותר של ההוצאה. בעיה: הסדר משפטי מסובך מאוד וקשה להעריך את הערך של כל הנכסים.
3. שערוך של קצת ירידת הערך של נכסים לאורך זמן- עושים מדגם ולוקחים את הממוצע. הבעיה: שונה מאוד בין נכס לנכס. לכן נפריד בין הוני לפירותי:

ס' 21 -לפקודה מהו **פחת**? פחת פורס הוצאה המייצרת הכנסה על פני זמן- הוצאה הונית - לזרם של הוצאות פירותיות.

**הוצאה הונית**: מייצרת הכנסה על פני זמן קרי יותר משנה אחת. פחת שפורס את ההוצאה ההונית לתזרים הוצאות שנתיות שוטפות ומחלק אותם לאורך תקופת ההכנסה. **בישראל ההכרה בפחת בקו ישר**- ערכים שווים על פני אורך חיי הנכס מטעמי פשוטת, וכדי לא לפחות לנישומים דרכי תכנון מס, אך היא לא הכי מדויקת, שכן לא בור שקצת הבליה הוא אחיד ואורך חיי הכנס לא ידועים מראש.

**הוצאה פירותית- שוטפת**: ייצור הנכסה שפרוס על שנה אחת בלבד. (משכורות/ חשמל/ שכירות- ייצור הכנסה לשנה הנכוחית בלבד.

**הדין בישראל מורכב מ-ס' 17(8) שמתיר פחת בניכוי כהוצאה פירותית שוטפת. ס' 21 מגדיר מהו פחת. הכלל בישראל הוא שהוצאה הונית אינה מותרת בניכוי, אלא על ידי פחת. כך, אם זיהינו הוצאה הונית, הדרך המרכזית להכיר בה היא באמצעות פחת**.

**ס'21 קובע תנאים להכרה בפחת מותר בניכוי**:

1. **הפחתה בקו ישר**- נקבע מסעיף זה תקנות אשר קובעות את אורך חיי הנכס ואת שיעור ההפחתה בכל שנה.
2. **הנכס צריך לשמש בייצור הכנסה**- פס"ד צמר פלדה- כל עוד הנישום לא התחיל להשתמש בנכס לא נוכל להכיר לו בפחת. ברגע שיתחיל להשתמש בנכס עיתוי ההכרה בהוצאות יתחיל גם. הפחת יושהה אם השימוש במכונה יושהה (דוג': יש פחת על נכס 30% השנה והוא התחיל להשתמש באמצע שניה רק 15% ויכרו לו.
3. **נכס חייב להיות בבעלות הנישום**.
4. גם מחיר הרכישה **והוצאות כרוכות** כמו שמאי או עו"ד יוכרו גם בצורה של פחת.
5. **שיעור פחת נקבע לפי אורך חיי הנכס**- בתקנות אורך חיים מופיע בצורה של אחוזים: 10 שנים= 10% 5 שנים =20%. חריג: **פחת מואץ** הסדר משפטי להכרה מוקדמת יותר של פחת במצבים של התבלות מוקדמת יותר ושימוש גבוהה כך שאורך החיים מתקצר בחצי. נישומים רוצים פחת מואץ מעיקרון "ערך הזמן של הכסף", לכן משתמשים בו כדי לעודד התנהגויות מסוימות: א. חוק עידוד השקעות הון ב. תקנות הפחתת פחת ס'4- נותן לפקיד השומה שק"ד בשל עבודה במשמרות נוספות ובשל התבלות מהירה יותר בגלל קצב עבודה מהיר. פס"ד אמישרגז- ביקשה הכרה בפחת מואץ בשעוני הגז וביהמ"ש סבר כי אי אפשר לומר שהמכונה עובדת שעות נוספות.
6. **אם לא נקבע לנכס פחת בתקנות לא ניתן להכיר בפחת עבורו מכוח ס'17 (8):** פס"ד נצבא. אם זאת מאז הפס"ד יש כמה פסקי דין של מחוזי שמנסים להורות לרשות המיסים להכיר בפחת שלא נקבע בתקנות וגם רשות המיסים מאשרת פחתים כאלה אבל לא באופן מפורש.
* **הוצאה שצמודה להוצאה שיש לה פחת-** דוגמא: פס"ד נצבא טענו שהרצפות (לא מכירים בפחת) מוצמדות לקירות המבנה. ביהמ"ש לא קיבל אך זאת זה פס"ד ישן.
* ציוד כללי- נכסי ל בתקנות ל7% פחת שניתן להכניס אליהם נכסים שלא מופיעים מפורש בתקנות.
* לבקש מפקיד השומה
* מכירה של נכס- מכירת נכס מייצרת רווח הון, ובחישוב הרווח מפחיתים את מכיר הרכישה שהוריד את הרווח מהמכירה, כמו הוצאה הונית.
* להרוס את הנכס- ערך הנכס ירד ל0, ולא ניתן למכירה.

**נכסים שאינם מתכלים**: לכן אין להם פחת (קרקע/ מניות/ הכנסה מדיבידנדים). ניתן להכיר בפחת באמצעות **מכירה** על ידי הפחתת מכר הרכישה ממחיר והמכירה.

חישוב בסיס הרווח של המס ההוני: **רווח הון= מכיר מכירה - ( פחת- מכיר רכישה)** מתקנים מעט את חוסר הדיוק של הקו הישר במכרה של מכירה. והפחת הוא מצטבר כדי שלא נכיר בו בעמים או לא נכיר בו בכלל. נכס שנהרס לפי קופת הבליה= מכירה כפויה במחיר של 0, לכן בהכנה לנוסח של **חישוב רווח ההון יצא שלילי, כלומר הפסד הון**.

הוצאה הונית במשטר מיסוי פירותי Vs הוני:

* **עיתוי**- 1) פירותי- מכירים לפי שיעור הפחת השנתי. 2) הוני- עיתוי השיעור הוא בזמן המכירה/ השמדה.
* **שווי ההוצאה**- 1) פירותי- הטבת מס כגודל שיעור המס השולי של הנישום. 2) הוני- הטבת מס של 25%.

**סיכום להוצאה הונית: בכלל אסורה בניכוי אל אלא לפי פחת והתקנות. הפחת יהיה בקו ישר לפי אורך הנכס הקבוע בתקנות. אם ביצעתי מכירה באמצע אורך חיי הכנס אז הפחת יפסיק להיות מחושב לפי הקו הישר ושאירית הפחת ויצטרך לחישוב רווח ההון בצירוף למכיר הרכישה**.

**הוצאות לנכסים קיימים**: הוצאות שמוציאים על נכס הון קיים שמייצר הכפה על פני זמן האם ההוצאות הללו הוניות או פירותיות:

* פס"ד בלו צ'לבי- נישום הפיק הכנסה מחלוקת עיתונים עם רכבו- הרכב שימש אותי להפקת הכנסה. רכישת הרכב הייתה בצרה הונית שכורה בפחת. משהו קרה למנוע והרכב מת, לקח למוסך תיקנו את הראש מנוע והרכב נסע. האם ההוצאה מותר בניכוי הונית או פירותית: **הדין בישראל- מבחן שמירת ההון הקיים מול השבחת ההון הקיים**. ההון הקים הוא הרכב והשאלה האם השבחנו אותו או ששימרנו אותו- נקבע כי שמירנו. יש להסתכל אם מחיר הנכס עלה לאחר התיקון או לא. אפשר להסתכל על המקרה הזה גם למעשה כהחייאה של המכונית וברור כי האריכו את חיי הנכס וחידשו אותו ועל פניו נראה שזו השבחה. **הבחינה בפסיקה היא יותר פיזית** מאשר הארכת זמן חיים או כושר ייצור הכנסה.
* מבחנים להשבחה או שמירה: **1**. הוצאה שמגדילה את ההכנסות לארוך זמן (פס"ד שטדלן) **2**. אם הנכס נהיה יותר X או נשאר אותו דבר? **3**. גודל ההוצאה ביחס לשווי הנכס **4**. החולף חלק משמעותי בנכס= הוני **5**. תדירות- עד כמה ההוצאה תדירה, אם היא תדרה היא פירותית, פחות תדירה היא הונית.
* לפי נוסים, למרות שביהמ"ש לא מכריע כך- **נכס שסיים את חייו** (בלו צ'ליבי ונאות מרגלית), הדרך הנכונה להסתכל על **הוצאה שמחייה אותו היא כהשבחה**.
* פס"ד נאות מרגלית- בניית בית חולים לבעלי מוגבלויות, עסק שמתכוונים להפיק ממנו הכנסה. עלויות הבניה לצורך הפקת הכנסה לאורך תקופה לכן הוניות. בנו מערכת ביוב ו3 בורות ביוב התמוטטו ונחסמו והכל קרה לפני שהעסק התחיל לפעול. האם הוצאת התיקון היא הונית או פירותית- מבחן ההשבחה מול שמירה: התיקון הוא שמירה על הקיים לכן היא פירותית.
* פס"ד ארטן- מבנה תעשייתי במהלך חיו לצרכי מס אורך החיים של המבנה הוא 50 שנה והמבנה בן 37. מצבו של הנכס יותר גרוע מגילו והוא הוגדר מסוכן לשימוש ולכניסה. הוצאות רבות חלק חיזוק מבנה וחלק עיצוב ושיפור ולאחר כל התיקונים דמי השכירות עלו פי 10. האם ההוצאה הונית ו פירותית: 1. יש השבחה של הנכס- יש גדר חדשה יש יותר (הוני).2. גלריה- הבחרה (הוני). 3. חיזוק יסודות- איך נסתכל לפי המצב שלו או לפי נכס בן 37 מסוגו? במצב של תקלה שקרתה פתאום בשל אי תחזוקה של הרבה זמן שגרמה לתקלה **זה כמו שההוצאות על ההחזקה כל הזמן הזה נאגרו לפעם אחת ואז נתייחס למצבו ומעתה והאלה כבניין בן 37 מסוגו.** במקרה הזה הייתה הדרדרות על פני זמן ולא תקלה פתאומית. ביהמ"ש עדיין קובע כי **ההוצאה פירותית** לפי הסבר זה (לא ברור איך זה שמירה על המצב הקיים).
* פס"ד שטדלן- בית ספר דתי שמפיק הכנסה מתלמידות. בית ספר ממוקם בקומה השניה. המנהל מקבל הודעה שעליו לפות את המבנה, משתמש בשירותי עו"ד שמצליח לשנות את החלטת העירייה. לאחר מכן קיבל הודעה על הקמת בית ספר לפני בקומה הראשונה (בנות דתיות לכן זה יפגע לו בהכנסה) שוב משתמש בשירותי עו"ד והוא משנה את ההחלטה. מה סוג ההוצאה של שירותי העו"ד הונית או פירותית: קשה לזהות הון קיים. ההון הוא המוניטין של העסק (לא כך פסק ביהמ"ש), נניח שמוניטין זה הון, האם ההוצאות באו להשביח או לשמור עליו? 1) מניעת העברה- לכאורה השבחה, מוניטין בית הספר גדל (הוני) 2) מניעת בית ספר לבנים- שמירה על המצב הקיים ועל המוניטין (פירותי). ביהמ"ש פסק בדיוק הפוך בנימוק כי העברת בית הספר לבנים יוצרת יתרון קבע לעסק על פני זמן.

**הוצאות על הון אנושי**: ההבדל בין הוצאה פירותית או הונית יותר משמעותית בהון אנושי כי היא גם משפיעה על זמן העיתוי וגם אם בכלל הוצאה תוכר- **הוצאות הוניות על הון אנושי אינן מותרות בניכוי**, כי אין פחת על הון אנושי.

* פס"ד לילי וולף- רופאת שיניים שהחליטה ללמוד אורתודנטיה, טסה לקורס בארה"ב. מבקשת שיכירו לה בהוצאות טיסה שהייה וקורס וכו. יש הוצאות לייצור הכנסה, השאלה האם פירותי או הוני- המבחן הוא מבחן ההשבחה או השמירה. דעת מיעוט: צברה ידע חדש לכן השבחה. דעת רוב: ההון האנושי שלה הוא השמירה של הרמה ביחס לשוק ותהליך הלמידה שלה מתאים אותה ביחס לשוק ולתחרות בו לכן היא שומרת על המצב הקיים- פירותי.

יצר הבחנה בין השתלמות- הוצאה **פירותית** של שמירת הידע המקצועי, לבין רכישת מקצוע/ תואר- הוצאה **הונית אסורה בניכוי**. פס"ד בנק יהב- היו עו"ד שהטילו ספק בהכרה של תואר שני כהוני, ביהמ"ש מכריע אחרי התבלטויות שזה הוני והדבר חוקק בס'32(15).

**הוצאות אינצידנטליות**- הוצאות שקשה להגדיר אותן הן כן בייצור הכנסה א הן לא לרכישת נכס/ יצירת נכס חדש/ולא על נכס קיים.

* פס"ד אלמוגי השקעות בע"מ- עסק למכירת רהיטים שהחליט לפבנות גלרייה לחנות, עשו במסגרת הליך הבניה גיצים שגרמו לשריפה ולנזקים לשכנים אשר תבעו פיצוי. בכל העסק שילם את הפיצוי= הוצאה בייצור הכנסה אשר כורכה בפעילות העסק. האם היא הונית או פירותית- הוצאה שהיא מחוץ לעסק ואינה רגילה, **לכן משתמשים במבחן האינטגרליות ובודקים במה היא כרוכה או שלובה**: במקרה הנ"ל מבניית הגלריה קרי הוצאה הונית שמשביחה את העסק ולכן ההוצאות הללו יחשבו כהוצאות הוניות, וכך גם כל הוצאה אחרת שתוצא בעקבות הגלריה.
* פס"ד צ' בן שחר זרעים בע"מ נ' פ"ש- מחסן לייצור תבואה (אחסון מלאי) אשר פרצה בו שריפה בעקבות קצר חשמלי. הוצאה בייצור הכנסה שהוצאה על אחסון התבואה. האם פירותית או הונית: המסחן הוא לאחסון שהוצאות אלו הן הוצאות פירותיות לכן **ההוצאה שנוצרה מהשריפה הינה פירותית וכרוכה ושלובה בפעילות הרגילה של ייצור ההכנסה**. ביהמ"ש- מחליט שזו הוצאה לא רגילה שנובעת מהסיכונים שהעסק יוצר, והסיכון הוא חלק מהפעילות השוטפת של ייצור ההכנסה וצפוי בעסק זה.

עיתוי ההכרה בהוצאות:

**פירותי**- הכלל הוא שהיא מוכרת בשנה בה היא נוצרה. מה השנה שבה היא נוצרה? תלוי:

1. תחת השיטה המצטברת ההוצאה תהיה מותרת בניכוי בשנה שבה קמה החובה המשפטית להוציא אותה.
2. שיטת מזומנים- תוכר בשנה שהוצאה בפועל.

**הוני**- ע"י פחת שנקבע בתקנות, זהו העיתוי הרלוונטי תחת שתי שיטות הדיווח.