

**דף סיכום בחינה****מזהה בחינה: 001000267054 מזהה סטודנט: 261787****שם קורס: דיני מסים**

מספר שאלה	ניקוד מירבי	ציון
1	80.00	69.00
2	20.00	20.00
3	1.00	0.00

0

**ציון בחינה סופי : 93.00****הבחינה הבדוקה בעמודים הבאים**

חומר עזר: ניתן לעשות שימוש בכל מקור לימוד. ניתן לעשות שימוש בדפי טיוטה.

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. במידה ועליך להניח הנחות עובדתיות – יש לבחור בהנחות סבירות בנסיבות העניין ולציין 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.

אפי הוא עורך דין מומחה למיסים. במהלך שנת 2021 טיפל גם באזרח בריטי אשר ביקש לעלות לישראל ולהסדיר את יחסיו מול רשות המיסים. הלקוח הבריטי התחייב לשלם לאפי 100,000 פאונד עבור שירותיו. אך התברר כי בגין קשיי תזרים, לא היה באפשרות הלקוח לשלם לאפי בשנת 2021. לאחר מו"מ קצר, הסכים אפי לדחות את מועד קבלת התשלום לשנת 2023 ובלבד שהלקוח ישלם 110,000 פאונד. וכך היה.

בתחילת שנת 2023 החל אפי לכתוב מאמרים קצרים לעיתון כלכלי המתארים סוגיות מיסוי שונות המשפיעות על חיי היומיום של תושבי ישראל. אפי נדרש לשלם למערכת העיתון 4,000 שקלים עבור כל מאמר שהוא מפרסם. על-מנת לשפר את סגנון הכתיבה שלו, אפי נרשם לקורס "כתיבה יוצרת" של הסופרת דינה בוחר. הקורס כולל שני מפגשים שבועיים בני שעה במהלך חצי שנה ועלותו 20,000 שקלים.

בעקבות פעילות זו ומשבר גיל הארבעים של אפי, הוא החליט שזהו הזמן להגשים חלום ולכתוב רומן משפטי. לשם כך, החליט אפי להתנתק מעבודתו, ממשפחתו ומהסביבה העסקית, ולשכור חדר במלון הצופה אל ים המלח לשם כתיבת ספרו הראשון. הבעלים של המלון, אשר התוודע לאפי במהלך שהותו, ביקש מאפי לכלול בספרו אירועים שונים המתרחשים במלון זה. אפי הסכים בשמחה, וכאות תודה פטר הבעלים של המלון את אפי מכל תשלום עבור שהותו עד שיסיים לכתוב את ספרו. לאחר 3 חודשי כתיבה מאומצים, החזיק אפי בידיו את הרומן המשפטי "עלייתה ונפילתה של פקידת שומה פ"ת".

יזם חברתי, אשר עותק של הספר הגיע לידיו, פנה לאפי בבקשה לאפשר לו ליצור סרט המבוסס על הרומן. הם הסכימו שאפי יקבל 10% מהכנסות המיזם – הסרט. בשנת 2024 קיבל אפי 50,000 שקלים ממיזם זה. את התמורה מהמיזם החליט אפי להשקיע בתקווה לקבלת תשואה מספקת אותה הוא מתעתד להשקיע בכתיבת רומן המשך: "אדמה חרוכה: וידויו של פקיד שומה מקרקעין". אפי רכש מניות בחברת "סוכנות השיווק גראטו בע"מ" בסך 50,000 ש"ח. באוקטובר 2024, בעקבות עסקה גדולה שנחתמה בין חברת גראטו לחברת שמפר הצרפתית, חילקה חברת גראטו דיבידנדים לבעלי מניותיה, מתוכם קיבל אפי דיבידנדים בסך 12,000 ש"ח.

איגוד פקידי השומה הישראלי מעניק בכל שנה פרס ליצירה המשמעותית ביותר בתחום המיסים בישראל. בהצבעה שנערכה בקרב כל פקידי השומה בישראל, נבחרו ספרו של אפי ויצירה של אמן נוסף במספר קולות שווה. הופל פור בין שתי היצירות באמצעות הטלת מטבע ונבחר ספרו של אפי. בטקס חגיגי שנערך במשרדי מ"ה ברחובות בסוף שנת 2023 קיבל אפי צ'ק על סך 20,000 שקלים וזכה בנאום מרגש של פקיד שומה רחובות המתאר את תרומת ספרו לתדמיתם הרגישה והסימפטית של פקידי השומה בישראל.

אם אין מניעה לכך, אפי מעדיף לדווח על בסיס מזומנים לצרכי מס הכנסה.

**דונו באירועי המס של אפי על-פי דיני מס הכנסה.**

ראשית, לעניין שיטת הדיווח - עיתוי התשלום למס הכנסה נקבע לפי עיקרון המימוש הבוחן האם ההכנסה אפשרית למימוש עפ"י 3 קריטריונים: נזילות, וודאות לגבי המשך הרווח בעתיד ויכולת הערכה ברורה. לאור כך כי עיקרון זה מעט עמום, השיטה המקובלת לקביעת עיתוי ושיטת החיוב היא שיטת הדיווח החשבונאית - מצטברת/מזומנים. במקרה דנן, אפי מבקש לדווח בשיטת המזומנים. נישום יכול לבחור באיזו דרך ידווח כל עוד א. העסק שלו לא מבוסס על מלאי כלשהו (תחלופה גבוהה של מוצרים), דבר שברור כי לא קיים אצל אפי כעורך דין שעוסק בעריכת דין ובספרות משפטית. ב. משלח ידו/העסק לא מבוסס על אשראי משמעותי - ניכר כי אפי לא מלווה כספים או מתעסק בכספים באופן משמעותי ומורכב כחלק מהעיסוקיו וממשלח ידו כעורך דין. ג. הפעילות העסקית אינה מורכבת - גם כאן, ניתן להניח כי אין מרכבות מיוחדת בעיסוקיו של אפי (פס"ד **השומרים**). בנוסף לכך, ידוע לנו כי שכירים או בעלי מקצועות כגון עורכי דין, אינם יכולים לדווח בשיטה המצטברת מכיוון שהדבר אינו רלוונטי ותואם לאופי העיסוק. על כן, נראה כי **אין מניעה לדווח בשיטת המזומנים**.

**הכנסה עבור שירותיו כעורך דין** לאזרח בריטי - אפי נתן את שירותיו המקצועיים כעורך דין לאזרח בריטי תמורת תשלום ראשוני של 100,000 פאונד. בעקבות הדחיה בתשלום אפי והלקוח הגיעו לסיכום כי ישולם לאפי 110,000 פאונד כמעין ריבית על הדחייה שאפי איפשר בתשלום. ההכנסה של 100,000 פאונד היא תוספת לעושר ומהווה הכנסה מסוג משלח יד ותשלום עבור עבודה לפי **סעיף 2(1)** לפקודת מס הכנסה. זאת מפני שמדובר בעיסוק הרגיל של עורך דין - המקצוע ומשלח ידו של אפי. אין ספק כי יש כישורים, מומחיות ויכולת בתחום עריכת הדין. אפי השתמש בכישוריו כדי לתת שירות ללקוח. אפי ידווח על ההכנסה בסוף שנת המס לאחר שיתקבל הכסף. על כן, נראה כי אין מניעה מלשלם בשיטת המזומנים ועפ"י מדרגות המס בסעיף 121ב **עיתוי** לפקודה. בנוגע ל-10,000 פאונד הנוספים שהרוויח אפי בצורה של ריבית, הכנסה זו מהווה גם היא תוספת לעושר. מדובר בתקבול שקיבל אפי עבור חלוף הזמן ממועד החיוב המקורי שהיה אמור האזרח הבריטי לשלם על שירותיו של אפי. לכן, מדובר בהכנסה פירותית פסיבית והיא תיחשב כהכנסה **ממקור של ריבית לפי סעיף 2(4)** לפקודה (פס"ד צימרמן). לא נתון לנו אם מדובר בריבית נומינלית או ריאלית ועל כן לא ברור אם מדובר במס בשיעור של 15% או 25%. בכל מקרה, מיסוי הריבית תיעשה בשיטת ניכוי המס במקור לפי **סעיף 164** לפקודה. יש לציין כי הריבית אינה אינטגרלית לעסק של הנישום - הוא אינו מנהל עסק שקשור בהלוואות. בנוסף, לא מדובר בשותפות עסקית. אומנם קיימת יגיעה אישית של הנישום באשר למתן שירותיו אך אין כאן מקום לטעון כי היגיעה האישית נובעת משותפות עסקית כלשהי. הגם במקרה הזה ניכר כי אין מניעה לדווח בשיטת המזומנים על כלל ההכנסה, וזאת בסוף שנת המס.

### דיון בשער חליפין

**הצאה על פרסום המאמרים בעיתון** - אפי החל לכתוב מאמרים בנוגע להשפעת סוגיות מיסוי על חיי היומיום של תושבי ישראל. עבור פרסום של כל מאמר, נאלץ אפי לשלם לעיתון 4,000 ש"ח. לא ברור כמה מאמרים פרסם אפי, אך ניתן להניח כי מדובר בהוצאה פירותית במסגרת פעילות עסקית שוטפת - אין ספק כי כתיבת המאמרים קשורה באופן ישיר למשלח ידו של אפי כעורך דין ובעל ידע משפטי. הנתון כי לא עוסק בעריכת דין באופן מובהק אינו מבטל את העובדה כי העיסוק קשור באופן ישיר בידע ובכישורים שלו, ולכן ניתן להניח כי מדובר בהוצאה פירותית שקשורה לעיסוק, שהוא משלח ידו. ניתן אפוא להניח כי אפי מנסה לפרסם את עצמו וליצור לעצמו מוניטין, ובכך לייצר הכנסה עתידית אפשרית. על כן, ניתן להניח כי מדובר בהוצאה שמותרת בניכוי מכיוון שהיא צפויה לייצר הכנסה עתידית לנישום (**רישא סעיף 17 לפקודה**). ניתן להכריע כי לפי מבחן האינצדנטליות, ההוצאה כרוכה ושלובה בתהליך הפקת הכנסה עתידית ולשם בניית המוניטין שעלול בעצמו לייצר הכנסה עתידית (**סעיף 1א32 לפקודה**). ההוצאה חוזרת על עצמה, צפויה להכניס רווחים עתידיים ואילו מקובלת ורווחת בקרב אנשי עולם המשפט אשר מעוניינים להתקדם ולהתפרסם בקהילת המשפטים (**פס"ד המרכז הארכיאולוגי**). יש לסווג את ההוצאה למקור ההכנסה אליה היא קשורה בעת חיוב המס. גם כאן, ניתן לדווח בשיטת המזומנים בסוף שנת המס.

### חסר דיון בהיות ההוצאה הונית או פירותית

**הוצאה עבור קורס שיפור סגנון הכתיבה** - אפי נרשם לקורס "כתיבה יוצרת" בעלות של 20,000 ש"ח, וזאת כדי לשפר את סגנון הכתיבה שלו. שיפור סגנון הכתיבה הוא דבר הכרחי כאשר מדובר בעורך דין שמפרסם מאמרים ושואף לכתוב ספרות ברמה גבוהה. על כן, ניתן להכריע כי מדובר בהוצאה פירותית שנעשית בכדי לייצר הכנסה. הכנסה זו תסווג כחלק ממשלח ידו של אפי, תפקידו כעורך דין והידע המשפטי שלו אותו הוא בוחר להפיץ באמצעות כתיבת מאמרים. לפי מבחן האינצדנטליות, ניתן להכריע כי מדובר בהוצאה שכרוכה ושלובה בהכנסת רווח עתידית. בנוסף, ניתן להכריע כי מדובר בהוצאה פירותית מסוג הון אנושי. במקרה זה מכיוון שמדובר בקורס שמטרתו להביא את אפי לרמה המקצועית הרצויה בכתיבה, ביחס לשוק של כתיבת מאמרים לעיתונים, מדובר בשמירה על מצב קיים ולא על השבחה של הון אנושי. לפי המבחן הפונקציונלי, לא מדובר בשינוי יכולותיו של אפי באופן מהותי, הרי הוא עורך דין המתורגל בכתיבה ברמה גבוהה יחסית. היקף השעות אינו גדול, מדובר ב-3 שעות שבועיות. בנוסף, הקורס אינו מעניק תעודה או מקצוע חדש ואין ספק כי כתיבה היא חלק מתחום העיסוק של עריכת דין ושל כתיבת ספרות משפטית (**פס"ד לילי וולף**). לאור כל זאת, ההוצאה תותר בניכוי ויתאפשר לדווח עליה לפי שיטת המזומנים.

**עסקת חליפין** - הכללת אירועים במלון בספרו של אפי בתמורה לפטור מתשלום על שהייה במלון - מדובר בשתי עסקאות של שווה כסף תמורת שווה כסף. אסיק כי מדובר בשני דברים שערכם שווה ועל כן מדובר בעסקת חליפין. אפצל את עסקת החליפין ל-2 עסקאות נפרדות (פס"ד שמרלינג ושפר):

1. **הוצאה** - תשלום תמורת שהייה של אפי במלון - מדובר בהוצאה שנעשתה לצורך ייצור הכנסה - כתיבת הספר ופרסומו בדרכים שונות. השהייה במלון, בסביבת ים המלח, המנותקת כליל ממשפחתו ומעבודתו של אפי, היא שגרמה לו לכתוב את הספר באופן בו כתב ובכך לגרום להצלחתו העתידית. גם כאן מדובר בהוצאה הונית מכיוון שספר אמור לייצר הכנסה שנפרסת על יותר משנת מס אחת. הוצאה זו אינה מותרת בניכוי אלא לפי פחת בלבד (סעיף 21). על כן, ההוצאה תותר בניכוי בצורת פחת, והדיווח עליו תיעשה באמצעות שיטת המזומנים בסוף כל שנת מס. **הכלל המשפטי לפי ס' 17+32(1)**

### הוצאה מעורבת שאינה מותרת בניכוי

2. **הכנסה** - קבלת תשלום עבור הכללת המלון בספרו החדש של אפי - במקרה דנן, מדובר בהכנסה פירותית אקטיבית וזאת לפי מבחני מגיד וחזן; לפי מבחן הנסיבות - קיימת יגיעה אישית עבור התוצר הסופי (הכתיבה השקדנית של אפי), לאפי יכולות גבוהות ומומחיות מסוימת בכתיבה בשלב הזה, היקף המכירות העתידיות של הספר צפויה להיות גדולה מאוד. מתוקף סעיף 2(1) מכיוון שכתיבה היא חלק ממשלח ידו של אפי - לאחר שעבד כעורך דין וכתב מאמרים משפטיים, עבורם גם נעזר בקורס כתיבה. אין ספק כי כתיבה היא חלק אינטגרלי במשלח ידו והדבר כלול בהכרח בכישוריו והיכולותיו (פס"ד גבריאלה שלו). על כן, ניתן לקבוע כי ההכנסה תמוסה ע"י מדרגות מס בסעיף 121ב לפקודה ויותר השימוש בשיטת דיווח של מזומנים. **עסקת אקראי וס' 2(10)**

3. **הכנסה מהכנסות הסרט שהופק** בעקבות הספר של אפי - יזם חברתי ביקש ליצור סרט המבוסס על ספרו של אפי והציע לאפי 10% מהכנסות הסרט. אפי קיבל 50,000 שקלים עבור הסרט. אין ספק כי מדובר בתוספת לעושר ומקורו ממשלח יד לפי סעיף 2(1). כפי שצינתי לעיל, כתיבת הספר וכתבה בכלל הן משלח ידו של אפי אשר התעסק בעריכת דין וכתבה משפטית

לאורך כל הקריירה שלו (פס"ד גבריאלה שלו) ואין ספק כי הספר נכתב באמצעות הכישרים והיכולות האישיות של אפי (פס"ד קרצמר). ההכנסה תמוסה לפי מדרגות המס בסעיף 121ב לפקודה ותדווח בשיטת המזומנים.

### ס' 72(א) הכנסה אינטגרלית למשלח היד

**הוצאה - רכישת מניות** - אפי השתמש בכסף שהרוויח מהסרט כדי לרכוש מניות על סך 50,000 ש"ח בחברת "גראטו". כל זאת בתקווה לעשות רווח ולממן כתיבה של ספר המשך לספר שכתב זה עתה. ניתן להניח כי מדובר בהוצאה הונית שמטרתה לייצר רווח על פני יותר משנה אחת, כפי שעושים בדרך כלל מניות. על כן, ניתן להניח כי מדובר בהוצאה עסקית שמטרתה לייצר רווחים עתידיים ולא כדי לממן עניינים אישיים שאינם קשורים למשלח ידו של אפי (רישא סעיף 17 לפקודה). ההוצאה צפויה להגדיל את הרווח של אפי, השקעה במניות כדי להגדיל רווחים היא דבר מקובל וסביר. לפי מבחן האינצדנטליות ניתן להכריע כי הגדלת הרווח כדי לייצר ספר חדש וההשקעה במניות כרוכות ושלובות זו בזו ומטרתן לייצר הכנסה. במקרה דנן, ההוצאה תותר בניכוי באמצעות שיטת הפחת בלבד ותדווח בשיטת המזומנים בסוף שנת המס.

**הכנסה - דיבידנדים** - חברת "גראטו" בה קנה אפי מניות, החליטה לחלק דיבידנדים בעלי המניות, ועל כן, אפי קיבל דיבידנדים על סך 12,000 ש"ח. תקבול זה מהווה תוספת לעושר ומסווגת כהכנסה ממקור של דיבידנד לפי סעיף 2(4) לפקודה. אפי אינו עובד בחברה ואינו חלק אינטגרלי ממנה. המס ינוכה לפי סעיף 124 לפקודה וניתן יהיה לדווח על הכנסה זו לפי שיטת המזומנים בסוף שנת המס. שיעור המס הינו אחיד לפי סעיף 125ב לפקודה.

**הכנסה - קבלת פרס מאיגוד פקידי השומה** - לאחר כתיבת הספר, אפי קיבל פרס של 20,000 ש"ח עבור יצירתו מאיגוד פקידי השומה. מחד, ניתן לטעון כי מדובר בפרס שקיבל עבור עבודתו הקשה, יגיעתו האישית וכי הדבר היה תלוי ביכולותיו ובהשקעתו הרבה ועל כן, יסווג כמקור של משלח יד לפי סעיף 2(1) וכהכנסה פירותית אקטיבית. זאת גם לפי מבחני מגיד וחזן; מבחן העל - מדובר בספר שנכתב בהשקעה רבה ובשימוש רב שכישרים אישיים ובנוסף, ההכנסה היא לאורך זמן מכיוון שהספר צפוי להישאר בחנויות הספרים. מאידך, ניתן לטעון כי עקב הטלת המטבע כדי להכריע על המנצח, ניתן להגדיר את ההכנסה ממקור של פרס לפי סעיף 2(א) (פס"ד אמית). לדעתי יש להכריע כי מדובר בהכנסה ותוספת לעושר שהתקבלה על בסיס פרס שאינו קשור בכישוריו או משלח ידו מכיוון שההכרעה הסופית וההחלטה בגין קבלת פרס כספי, נעשתה באמצעות הטלת מטבע - עניין של מזל בלבד. לכן, ניכוי המס ייעשה בכפוף לסעיף 164 לפקודה ושיעור המס יוכרע לפי סעיף 124 לפקודה בכפוף לפטור לפי סעיף 9(28) לפקודה. אין מניעה לדיווח בשיטת המזומנים.

**יש להגדיר בכל פעם את מועד העיתוי ולא להסתפק באימרה כי ידווח לפי שיטת המזומנים**

69  
(1)

שאלה מס' 2 (20 נק')

הקמת מפעלי ייצור, בשונה מהקמת עסקים אחרים, כגון עסקים למתן שירותים, כרוכה בהשקעה בנכסים בעלי אורך חיים ארוך יחסית (כגון נדל"ן, מכונות).

**כיצד לדעתכם כללי ניכוי הוצאות משפיעים על החלטה של בעלי הון כיצד להשקיע את הונם – בפרט, כיצד כללי מס אלה משפיעים על החלטה אם להשקיע בתעשייה (ייצור מוצרים) או במתן שירותים? הסבירו.**

בהוצאות הוניות שמניבות רווח לאורך שנים רבות, קיימת שיטת ניכוי של פחת - פריסת ההוצאה המייצרת הכנסה על פני זמן לזרם של הוצאות פירותיות. בעצם פריסת החיוב במס על החלק הבלוי של הנכס בלבד בכל שנה. לעניינו, לפי סעיף 21 ישנם תנאים שונים להכרה בפחת על הוצאות הוניות; הנכס צריך לשמש לייצור הכנסה, בבעלות הנישום בלבד, שיעור הפחת יירד מהמחיר המקורי, ייקבע לפי אורך חייו של הנכס, נכס שלא נקבע לו שיעור פחת בתקנות לא יוכר ואילו שיטת הפחת תיעשה ב"קו ישר" - פעימות של סכומים שווים.

כיום, לנכסים בעלי אורך חיים ארוך, קיימת אופציה ל"פחת מואץ" - הסדר משפטי המאפשרת הכרה מהירה ומוקדמת יותר בפחת. כלומר, למרות הקביעה הסטטוטורית בתקנות, יש אופציה להאיץ את ערך הפחת ובכך ההוצאה תוכר להם מהר יותר והם ירוויחו את ערך הזמן של הכסף. ישנם חוקים שונים שמעודדים דברים שונים ובתמורה מקבלים אופציה להשתמש פחת מואץ כהטבה.

עם זאת, אין אפשרות לפחת בנכסים שאינם מתכלים, לדוגמה קרקע (לא מבנה על הקרקע אלא הקרקע עצמה) ומניות. הדרך היחידה להכיר בפחת היא בשלב המכירה של הקרקע או המניה, כלומר ההכרה נדחית בזמן אבל כן נעשית בסופו של דבר.

לדעתי, הכללים שציינתי לעיל משפיעים רבות על ההחלטה אם להשקיע במפעלי ייצור או במתן שירותים באופן שמושך רבים להשקיע יותר בעסקים למתן שירותים. זאת מכיוון שישנן יותר אפשרויות של הכרה וניכוי הוצאות. ואילו ברכישת קרקעות לדוגמה, לצורך הקמת מפעל, הניכוי נדחה רבות ו"קשה לראות אותו". משקיעים מעדיפים להרגיש את הכסף בכל שנה ולהרוויח את ערך הזמן של הכסף באמצעות "פחת מואץ" ובגם באמצעות פחת "רגיל" - יש רצון לראות את הכסף ולהרגיש את הניכוי באותה שנה ולא לחכות שנים רבות עד למכירת קרקע כדי להרגיש את הפחת. בהוצאות פירותיות, יש אופציה לייצר הכנסה שמורגשת באותה שנה ולא בעתיד, אין צורך להמתין לניכוי ההוצאות ולפרוס אותה על אורך שנים רבות - דבר נוסף שמגביר רצון להשקיע בעסקים למתן שירותים. בנוסף, ישנה הכרה בפחת אחד בלבד ועל כן, הדבר מגביל את המשקיעים מקבלת פחת נוסף ברכישה נוספת של השקעות הוניות. הדבר מקשה על קבלת ניכוי הוצאות. עוד וזאת, השיטה של הקו הישר בפחת אינה מדויקת וקצב הבליה וההתיישנות של נכסים שונים אינה בהכרח פי שמתוארת בתקנות.

20  
(2)

**שאלה מס' 3 (1 נק')**

זו טיוטה לנוחות הסטודנטים.ות.

כל דבר הנכתב כאן איננו חלק מן הבחינה ולא יבדק בשום מקרה.



0  
(3)