

**דף סיכום בחינה****מזהה בחינה: 001000267055 מזהה סטודנט: 288095****שם קורס: דיני מסים**

מספר שאלה	ניקוד מירבי	ציון
1	80.00	65.00
2	20.00	20.00
3	1.00	0.00

0

**ציון בחינה סופי : 90.00****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.**

נדון באירועי המס כסדרם:

1. קבלת 110,000 פאונד - לפי נוסחת הייק-סימונס, נוכל להבחין בתוספת משמעותית לעושר, משכך - נבדוק את אופי ההכנסה, מכיוון שאין מכירה של נכס/קניין בעניין שלפנינו נוכל לקבוע כי הכנסתו של אפי הינה הכנסה פירותית מבלי להידרש למבחני ההבחנה בפסיקה כפי שנקבעו בפרשות **מגיד וחזן**. עתה, נבקש לקבוע את טיב ההכנסה, אקטיבית או פאסיבית כהוראת הפסיקה (**לשם וברון**). ע"פ הלכה זו, עלינו להשתמש במבחני מגיד וחזן בכדי לקבוע את מידת האקטיביות של הנישום בהפקת הכנסתו, ועל כן אגש ליישום המבחנים.

- תדירות עסקאות: ניתן להסיק מכך שאפי הוא עו"ד מומחה בדיני מיסים, כי הוא מקיים את עסקו עם שורה רבה של לקוחות עמם נחתמים עסקאות ייצוג וקבלת שכר טרחה ומשכך, מתחזקת ההבנה כי מדובר בהכנסה אקטיבית.

- ידענות ובקיאות הנישום: ככל שהנישום בקיא יותר בתחום העסקה כך ניטה לומר שהאופי העסקי הוא פירותי (**שירזקי**), בענייננו ברור כי עו"ד מומחה בדיני מיסים בקיא בייצוג לקוחות בתחום וכי הידענות והבקיאות שלו הם חלק בלתי נפרד מקיום העסקה שלו ועל כן נקבע כי גם מבחן זה מחזק את היות ההכנסה אקטיבית.

- מבחן העל: מבחן הנסיבות: מבחינת נסיבות העניין, נוכל לראות כי מעשיו של אפי בעבודתו כעו"ד כרוכות באופן בלתי ניתן להכחשה בעבודה קשה ומאומצת על ידו ועל כן ע"פ נסיבות העניין אין בידי אלא לקבוע כי הכנסתו של אפי נבעה ככל הנראה מהכנסה אקטיבית שעמל בעבורה.

### הכרעה: הכנסתו של אפי היא הכנסה אקטיבית.

עתה נעבור לבחינת המקור, תנאי סף למיסויה של ההכנסה.

הכנסתו של אפי הינה ככל הנראה הכנסה ממשלח יד לפי ס' 12(1) לפקודה. ע"פ מבחני הפסיקה נוכל לראות כי בכדי לראות בהכנסה ככזו, עלינו לבחון האם קיימת לנישום מומחיות בתחום מסוים והאם מומחיות זו היא ששימשה לצורך הפקת ההכנסה (**מבחני קרנימר**) על כן, נוכל להבחין באופן ברור כי בעוסקו כעו"ד אפי משתמש בכישורים מקצועיים שרכש ורק עקב מומחיותו זו הוא מקבל את הכנסתו כעורך דין ועל כן נוכל לקבוע כי מבחני הפסיקה העיקריים מתקיימים. בנוסף, נוכל לקבל חיזוק למסקנתנו זו עקב היותו של אפי עוסק במקצוע עריכת הדין, במסגרתו הוא מתווך את המצב החוקי ופועל למען לקוחותיו בזירה המשפטית, וכי הכנסתו עקב סיוע לאזרח חוץ בהסדרת יחסיו מול רשות המיסים בישראל (עניין המערב באופן מובהק את ידיעת החוק ויישומו), היא לחלוטין נובעת ממשלח יד. (ע"ע הדיין שנערך בעניין שלו).

מנגד, יתכן וניתן לטעון כי הכנסתו נבעה דווקא מעסק לפי ס' 12(1), לפי מבחני הפסיקה, עלינו לראות האם פעילותו של הנישום היא שיטתית נמשכת מחזורית וממשית (**לשם וברון**) ובענייננו, ברור כי בעבודתו כעורך דין נעשת עבודה ממשית, אך ניתן רק להניח כי יש לעורך הדין לקוחות נוספים אשר מכניסים אותו בגדרי פעילות מחזורית ושיטתית. בנוסף לכך, נוכל לראות כי אכן מתקיימת יגיעה אישית בעניינו (**ברשף**) כפי שהוכחנו בדיון שערכתי לעיל ע"פ מבחני מגיד וחזן, בו קבעתי כי ההכנסה אקטיבית (המסקנה תקפה גם לעניין זה).

**הכרעה:** לאור העיקרון לפיו ככל ומעורבת מומחיות וכן הון אנושי ביצירת ההכנסה, כגורם דומיננטי, ניטה להכריע שמדובר במשלח יד. **ועל כן, אכריע כי הכנסתו של אפי נובעת מהמקור "משלח יד" כמובנו בס' 12(1) לפקודה.**

### בסיס המס הוא הערך השקלי

1. עניין נוסף עלול להתעורר לאורך הדחייה בתשלום שכר הטרחה, אדון בכך בקצרה. לכאורה, הצדדים תמחרו את שווי העבודה כ-100 אלף פאונד, אך בשל בעיות של הלקוח, התשלום נדחה בפרק זמן בגין הדחייה נוסף תשלום של כ-10 אלף פאונד. לכאורה, ניטה להכרעה כי מדובר למעשה בריבית נומינלית אשר תמוסה בפרק זמן של כ-10% לפקודה, שכן למעשה הסכום הנוסף הוא למעשה "דמי שכירות על הכסף" שלא הועבר. ע"פ ס' 125 לפקודה, לריבית שיעור מס מיוחד של 15%, עם זאת, לדעתי יעדיף פקיד השומה להכיר בכל ההכנסה כהכנסה מעסק, לאור העובדה כי הכנסתו הגבוהה של אבי תמסה את הסכום במדרגת מס גבוהה יותר (מס שולי למעשה, מדרגת המס האחרונה) מ-15% ועל כן, ניטה לומר שההכנסה כולה למעשה נבעה ממשלח היד וכי שכר הטרחה הוא למעשה 110,000 פאונד. ככל ופקיד השומה לא יסכים עם רעיון זה, תמוסה הריבית בכ-15% מס לפי הדיון שערכתי.

### בסיס המס הוא הערך השקלי

2. תשלום לעיתון בגין פרסום מאמרים (4000 ש"ח לכל מאמר) - אפי ירצה לרשום את ההוצאה הנ"ל בדיווח המס שלו לצורך הפחתת ההכנסה החייבת. על כן, נבחן את ההוצאה ע"פ כללי מס הכנסה והדין הקיים. ראשית נבדוק, האם ההוצאה הינה פרטית או לייצור הכנסה ע"פ ס' 17 לפקודה. לכאורה, ניתן לטעון כי זוהי הוצאה פרטית לחלוטין שכן היא מממשת את רצונו של אבי להתפרסם ולהביע את דעותיו, מנגד ניתן לטעון כי זוהי הוצאה בייצור הכנסה שכן היא מפרסמת את מומחיותו של הנישום ועלולה לחלוטין להוביל ללקוחות רבים נוספים. ע"פ ס' 17 סיפא עלינו לראות האם מדובר בייצור הכנסה, ובכך בלבד. כאמור, ניתן לראות זאת לשני הכיוונים אך לטעמי, אין אלא לקבוע שקיים אלמנט פרטי מובהק. למען הסר הספק נשתמש במבחן האיצינדנטליות אשר מצוי בפסיקה וכן עוגן למעשה בס' 32(א) לפקודה. נבחן האם ההוצאה כרוכה ושלובה בייצור ההכנסה, עלינו לומר כי פרסום מאמרים בעיתון איננה הוצאה שכיחה שמוציאים בסוג הכנסה שכזה לצורך ייצור ההכנסה (ע"ע דיון שנערך בעניין **המרכז הארכיאולוגי**), יתרה מכך גם במבחן הזיקה הישירה, הוצאה זו אינה עומדת שכן לא ניתן לעמוד על הקריטריון הנוקשה שהוצג בו "ממשית וישירה בין ההוצאה לייצור ההכנסה", שכן לא ניתן לומר בוודאות כי פרסום המאמר הוביל באופן ישיר לייצור הכנסה מעריכת דין (**ורד פרי**). **הוצאה רגילה ומקובלת בקרב עסקים ובקרב בעלי מקצוע ומועילה ליצירת הכנסה ולכן כרוכה ושלובה (גם אם לא הכרחית)**

**הכרעה: מדובר בהוצאה שלא תוכר בניכוי.** לא נצטרך להדרש לעניין סוג ההוצאה (פירותית או הונית) שכן ההוצאה לא **למקרה שההכרעה לא נכונה (כמו במקרה הזה) יש צורך לדון** מותרת כלל בניכוי.

2. קורס כתיבה יוצרת - גם כאן נבדוק, ע"פ המבחנים שהצגתי מעלה, קורס כתיבה יוצרת, עסקו בהכנת הלומד לקראת כתיבת יצירות ספרותיות, ברור לכל, כי כתיבת יצירות ספרותיות איננה משמשת לייצור הכנסה ולשם כך בלבד (17), עם זאת, ניתן לטעון שכעו"ד יכולות הכתיבה וההבעה בכתב הן דרמטיות להצלחתו כעו"ד וסביר להניח כי מדובר בהוצאה שכיחה במשלח יד שכזה (**המרכז הארכיאולוגי**). לכן, אטה להכיר בהוצאה כהוצאה המותרת בניכוי.

ענה גש לבחינת טיב ההוצאה - פירותית או הונית - בפשטות, ניתן לומר כי מדובר בתוספת ידע אשר ביגו הוצאה, אך הידע צפוי להוביל להכנסה לאורך זמן רב ולא רק בשנה הנוכחית (שטדלן). על כן ניטה לומר כי מדובר בהוצאה הונית אשר תוכר רק ע"פ פחת (ס' 21). ולאור כך, נאלץ לקבוע כי מדובר בהוצאה למען הון אנושי (הרי ההוצאה כולה בתוספת ידע לאפי עצמו, שהוא הון אנושי) וכי היא לא תוכר, שכן אין פחת על הון אנושי. מנגד ולמען שלמות הדיון, אמשיך לבחון את הסוגיה, כאשר אנו בוחנים את טיב ההוצאה בנכסים (וגם בהוצאות על הון אנושי) עלינו לקיים דיון במבחן שנקבע - שמירה או השבחה. האם ההוצאה שומרת על הקיים ומתחזקת אותו למעשה, או שמא היא משביחה אותו ומוסיפה לו (בלו צ'ליבי). בעניין הון אנושי ותוספת ידע, נשתמש בקביעה לפיה ההון האנושי הוא למעשה הרמה של הנישום ביחס לשוק, אם הנישום מקרב את עצמו לרמה הרווחת בשוק, הרי שמדובר בהוצאה פירותית ואם לאו הרי שמדובר בהונית (הלכת לילי וולף), ביישום נוכל לשים לב כי קורס כתיבה יוצרת הוא למעשה קורס אשר אינו נוגע באופן ישיר רק לכתיבה משפטית וכי הוא מציג סטדנט חדש וגבוה יותר של כתיבה לאנשים העוברים אותו. חרף העובדה כי מדובר בקורס הדומה יותר בהיקפו להשתלמות (לילי וולף) אין מנוס מלקבוע כי מדובר בהוצאה הונית על הון אנושי שלא תוכר.

**הכרעה: הוצאות הקורס הינן הוצאות הוניות על הון אנושי ועל כן לא יוכרו בניכוי כלל, שכן אין פחת על הון אנושי.**

**ההכרעה כאן בין הונית לפירותית לא מוחלטת וכן בכ"ז נדרש לציין את עיתוי החיוב במס.**

3. הכנסה בגין השירות במלון - לכאורה נראה כי כספים לא עברו בין הצדדים וכי למעשה לא נקבלה הכנסה, אך בבחינה מדוקדקת יותר נבחין כי למעשה הייתה פה תוספת לעושר (הוא חסך את תשלום דמי השהות במשך שלושה חודשים!) וכי למעשה מדובר בעסקאות חליפין, הכנסה פירותית (אין מכירה ולכן אין פה הכנסה הונית) - אקטיבית (יש שימוש במומחיות רבה ביגיעה אישית של אפי לצורך ייצור הכנסה, שהתבטאה בכתיבת הספר יישום מפרשיות מגיד וחזן).

**חסר דיון בעסקה הראשונה - הוצאה של אפי לשכירת החדר במלון**

למעשה נוכל לפצל את העסקה, שבה עבר שווה כסף, 27 עסקאות נפרדות בעלות שיוויון כלכלי (שפר ושמרלינג), בעסקה הראשונה קיבל אפי שירותי שהיה בסכום מסוים ושילם בעבורם. בעסקה השנייה לעומת זאת, כתב אפי על המלון בו שהה ובתמורה לכך קיבל כספים באותו הסכום. מקורה של ההכנסה למלון היא לפי ס' 12(1) הכנסה מעסק (לא ארחיב כי נתבקשתי להתמקד באפי) וכי הכנסתו של אפי נובעת או מס' 12(2) השלח יד, כסופר, שכן יש במעשי כתיבת הספר שילוב של מומחיות אשר תוביל להכנסה (קרצ'מר) או לחילופין מס' 10(2) סעיף העוללות, ע"פ מבחני הפסיקה יש לכאורה פוטנציאל חזרתיות (חיים קרון) וכי ע"פ עמדת רשות המיסים כל התקבלים שאינם פטורים הם בגין מקור כל שהוא. יתרה מכך, אפי עשה את שעשה בתפקידו כסופר ולחילופין ניתן לראות בו אפילו כפרסומאי (שכן שילוב המלון בספר, הוא למעשה אקט שיווקי סמוי, יש שיטענו) ועל כן מדובר בהכנסה ע"פ סעיף העוללות (ברזל). **ישנה אפשרות להכנסה מעסקת אקראי (ברנשטיין וחיים קרון) בסיס המס יביה שווי השוק**

4. קבלת כספים ממיזם הסרט - יש תוספת לעושר, אין מכירה ולכן מדובר בהוצאה פירותית, ע"פ מבחני מגיד וחזן נצטרך לקבוע כי מדובר בהוצאה פסיבית כי אין כאן יגיעה אישית וכן מומחיות שבוצעה, אך עלינו לקבוע האם מדובר בהוצאה אינטגרלית לעסקו של אפי. ע"פ מבחני הפסיקה, נוכל לראות כי ההון שהתווסף אינו במקור מהכנסותיו של אפי כסופר וכי הוא אינו קשור להתחייבויותיו המקוריות כסופר (פלאזה) ולכן לא נוכל לקבוע זוהי הוצאה אינטגרלית אלא כהוצאה פסיבית.

מקור ההכנסה הוא סעיף 2(7) לפקודה, שכן עסקינן למעשה בתשואה פסיבית על נכס מופשט. הספר והעלילה שבתוכו הם קניינו הרוחני של אפי אשר הוא העניק בהם רשות שימוש למפיק הסרט, וכי הוא מתנתק מהידע שצבר (הכנסות הסרט יהפכו למעשה לקניין בלעדי של ההפקה) ועל כן מדובר בהכנסה ממקור זה (רוזנברג).

**בהמשך לאירועים הקודמים, יש אפשרות שמדובר במשלח יד.**

5. קבלת דיבדנד, גם כאן מדובר בתוספת לעושר, תוספת פירותית כי אין מכירה בעניין, של הכנסה פאסיבית בעיקרה עקב היעדר יגיעה אישית וכן מומחיות (מגיד וחזן) ועל כן נבדוק את המקור. בענייננו מדובר בהכנסה לפי סעיף 2(4) לפקודה. הדיבדנד ניתן לו עקב היותו בעל מניות בחברה, זוהי מערכת היחסים היחידה ביניהם. ועל כן נקבע כי זהו אכן המקור להכנסה. מכיוון שאבי בחר לדווח ע"פ שיטת המזומנים, מועד הדיווח יהיה ביום קבלת הדיבדנד. **שיעור מס 125**

6. קבלת פרס כתיבה - מדובר בתוספת לעושר של כ-20 אלף ש"ח, מדובר בתוספת פירותית כי אין מכירה בעניין וברור כי מדובר בתוספת פאסיבית, שכן ההכנסה למעשה לא הופקה ע"י אבי, שכן הוא רק נתבשר על זכיותו בפרס (מדובר בהעדר מובהק של יגיעה אישית ומומחיות לצורך הפקת ההכנסה כפי שנדונו במגיד וחזן). אבי יבקש לראות בהכנסה כמתנה, שכן מדובר בתקבול שניתן מנדיבות הלב של התורמים, בענייננו האגודה ועל כן, הוכר כי אין מקור למתנה (ברזל ורופא) ומשכך לא ניתן למסות. מנגד, יטען פקיד השומה כי זכיותו בכלל מהגרלה, וע"פ ס' 2(א) תמוסה בשיעור קבוע, פקיד השומה יסמוך את דעתו על הנקבע בפסיקה, לדעתו, נוכל לראות בהפלת הפור רכיב חזק ומשמעותי של מזל, מעין מתת שמיים. **יש להתייחס גם לשיעור החס בנתי האפשרויות**

**הדיון העיקרי כאן הוא האם מדובר בהכנסה לפי 2א או לפי 2(1)**

**הכרעה:** לדעתי, לאור העובדה כי הסיבה האמיתית בגינה זכה אפי בפרס היא למעשה הפור, וכי אני אעדיף בהכרעותי את המהות מול הצורה של הדברים (אמישרגז) עלינו להכיר בהכנסה כהכנסה מהגרלה ע"פ סעיף 2(א).

**עיתוי החיוב ושיטת הדיווח - עיתוי החיוב לצרכי מס הכנסה ייקבע לפי שיטת הדיווח החשבונאית של הנישום.**

אפי בחר בשיטת המזומנים, לכאורה, אין בכך מניעה שכן ע"פ הנקבע בעניין קבוצת השומרים זוהי זכותו של הנישום, למעט חריגים - ונוכל לראות כי עניינו של אפי אינם מתבססים על מלאי, אינם בעלי פעילות אשראי מורכבת (מעביר ונותן כספים) וכן אינם מורכבים למדי, נוכל להכיר בשיטת הדיווח שבחר.

על כן ההכנסות ימוסו כך:

1. הכנסת העבודה לפי ההכרעה שערכתי, תמוסה בעת תקבול המזומן - על כן בשנת 2023 **בהכנסה משערי חליפין 8**

2. הכנסה שנתקבלה עקב עסקת החליפין - בעת תקבל המזומן - שנת 2023

3. הכנסה מדיבידנד - ביום קבלת הדיבידנד - שנת 2023

4. הכנסה מהסרט - ביום קבלת ההכנסה מרווחי הסרט - שנת 2023 **אם הכנסה מתמלוגים, יש ס' עיתוי סטטוטורי - 8**

5. פרס הכתיבה - ביום קבלת הפרס, שנת 2023.



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.**

ראשית אדון במעט על כללי ניכוי ההוצאות, תוך הנחת יסוד שכל הוצאה לעניין זה תוכר בניכוי כלשהו לפי מבחני החקיקה והפסיקה.

ע"פ הדין הקיים עלינו להבחין בין שני סוגי הוצאות - פירותיות והוניות. הוצאה פירותית עניינה בהוצאה שהוצאה למען ייצור ההכנסה בשנת המס הנוכחית בעוד הוצאה הונית יכולה להעניק הכנסה לאורך זמן רב יותר משנת מס אחת.

על כן, קיים הבדל בין ההכרה בהוצאות הוניות לפירותיות. בעוד שההוצאה הפירותית תוכר בשנת המס הנוכחית (ס' 17(8)) בעוד שהוצאה הונית תוכר אך ורק ע"י פחת (ס' 21). הפחת הוא למעשה ערכה של ההוצאה וההוצאות שנעשו ע"מ להוציאה באופן פרוס בקו ישר ע"פ אורך החיים של הנכס, כך למעשה בכל שנה מדובר בשבר יחסי לאורך תקופת חיי הנכס. התקופה נקבעת באופן סטטוטורי ע"י הפקודה ודרכה ניתן לכלול למעשה את מרבית הנכסים הקיימים, הכל לפי שק"ד פקיד השומה.

ברצון שלנו להצביע על הנפקות של כללי הניכוי על נטיית ההשקעה של משקיעים או למעשה מדברים על תוצאה התנהגותית שמערכת המס עושה בקובעה קביעות סטטוטוריות שכאלו.

הלל ידוע בדיני המס הוא מס שנדחה הוא מס שנחסך, על משקל זה, כל הוצאה שתוכר באופן מקודם יותר למעשה תקטין את ההכנסה החייבת ולמעשה, הפחתת הוצאה שמייצרת הכנסה על פני זמן אך הוצאה באופן מידי שקולה להטבת מס. על כן, הפחת למעשה מונעת את הטבת המס האמורה וזהו גם הרציונל העומד מאחוריו.

לבן, נוכל להבחין כי כללי ניכוי ההוצאות עלולים להטות את דעתם של משקיעי ההון לתמוך דווקא במיזמי מתן שירותים שכן מרבית ההוצאות הכרוכות בייצור הכנסה הן למעשה פירותיות באופיין ועל כן יוכרו באופן מידי, דבר אשר מעניק למשקיע יתרון ניכר שכן יש הוצאות פירותיות אשר נותנות בדרך עקיפה גם תוצאה לזמן ארוך יותר (למשל השתלמות לעובדים, אשר לפי הלכת לילי וולף למעשה משמרת את המצב הקיים למעשה עלולה להרחיב את התפוקה והיעילות לזמן ארוך יותר כי לא נדרשים להשתלמות כל שנה בשנה לרוב).

בהמשך לכך, ניכוי ההוצאות על ידי פחת מהווה למעשה גורם המונע או מטה דעת לרעה על השקעות בתחום התעשייה שכן מרבית ההוצאות הן הוניות ועל כן נפרסות לאורך שנים רבות ובכך מונעים את הטבת המס שהייתה מתרחשת אלמלא הסדר הפחת היה קיים. יש שיאמרו, כי הסדרים מיוחדים שקבע המחוקק לדוגמא בקביעת פחת מואץ, עלולים להקל על הנטל שהפחת מייצר אך לדעתי אין בכך כדי לתגבר על היתרון שבהסדר הניכוי הפירותי.

לסיכום נוכל לומר, שהסדרי ניכוי ההוצאות מובילים לכך שיתכן ומערכת המס גורמת, ביודעין או לא, ליצירת יתרון עסקי מובהק בקיום עסקי מתן שירותים עקב הסדר ניכוי הוצאות פירותיות בשנת הוצאתן, וליצירת גורם מרתיע על השתלבות בתחום התעשייה עקב מיסוי הוצאות הוניות ע"י פחת, אשר פורס את ההוצאה לאורך שנים ארוכות ובמקרים נדירים, אף אינו מכיר בהוצאות.



**שאלה מס' 3 (1 נק')**

זו טיוטה לנוחות הסטודנטים.ות.

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

