

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.

עיתוי החיוב: לכל נישום אפשרות לדווח ב3 שיטות דיווח מס: עקרון המימוש(עקרון הקובע כי הדיווח יהיה בעת מימוש הרווח בפועל ורק אז ניתן יהיה לדווח (פס"ד דפוס מרכז)). עקרון זה עמום לכן תינתן עדיפות לפנות לאחת מ2 השיטות החשבונאיות: 1. שיטת המזומנים - העיתוי יהיה במועד בו התקבול ניתן בפועל. השיטה המצטברת - הדיווח על המס יהיה בעת שקמה החובה או הזכות המשפטית. מכיוון לפי פס"ד קבוצת השו"רים נישום יכול לבחור את שיטת הדיווח שלו כרצונו אלא אם כן מתקיימים אחד הקריטריונים(מלאי, מורכבות עסק, פעילות אשראי) ואז הוא חייב לדווח לפי השיטה המצטברת. לאור הנתון בקייס כי אבי מעדיף לדווח לפי השיטה המצטברת אין צורך בבחינת התנאים.

אירוע מס 1

לאבי הוצאות על 2 כלי רכב המיועדים לעבודה אותם נותן לעובדיו. נבחן האם מדובר בהוצאה הניתנת לניכוי? לפי סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה(להלן: הפקודה) וסעיף 132(1) לפקודה נבחן לפי מבחן האיצינטליות - הוצאה זו של אבי הנה כרוכה ושלובה בתהליכו ומבנהו הטבעי של מקור הכנסתו. מקור הכנסתו של אבי הוא מעבודה ולכן עובדיו צריכים להגיע ברכב למקום העבודה. ככל הנראה מדובר בהוצאה שמוציאים בעסק שכזה(מרכז ארכיאולוגי). נראה כי רכבים אלו משמים לעבודה בלבד ולשם כך בלבד לפי סעיף 17 רישא. הוצאה זו הנה הוצאה הונית שתייצר הכנסה על פני יותר משנה אחת שכן הרכבים משמשים למעבר בין מקומות העבודה לצורך העובדים של אבי. הוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא ע"י פחת (סעיף 21 לפקודה). אך לעניינו תקנות מס הכנסה להוצאות מיוחדות רכב המסדירות הסדר ניכוי מס שכזה על הוצאות מסוג הרכב שבבעלותו של אבי לצרכי עבודה. עיתוי החיוב יהיה לפי השיטה המצטברת שכן אבי יצטרך לדווח על הוצאות הרכב בעת קיום החובה לשלם בשנת המס 2021 לפי הוצאות הדלק והשימוש ברכב.

אירוע מס 2

אבי רכש מסור בשווי של 100,000 ש"ח לצורך עבודה על פרוייקט נבחן האם מדובר בהוצאה הניתנת לניכוי? לפי סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה(להלן: הפקודה) וסעיף 132(1) לפקודה נבחן לפי מבחן האיצינטליות - הוצאה זו של אבי הנה כרוכה ושלובה בתהליכו ומבנהו הטבעי של מקור הכנסתו. מקור הכנסתו של אבי הוא מעבודה ולכן נדרש לקנות את המסור שכן הוא הכרחי לצורך סיום מהיר של העבודה. ככל הנראה מדובר בהוצאה שמוציאים בעסק שכזה(מרכז ארכיאולוגי). נראה כי מסור זה הינו משמש לעבודה בלבד ולשם כך בלבד לפי סעיף 17 רישא. הוצאה זו הנה הוצאה הונית שתייצר הכנסה על פני יותר משנה אחת שכן אבי יכול להשתמש בו לצורך עבודה נוספת ואין מדובר בהוצאה חז"פ. הוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא ע"י פחת(ס' 21 לפקודה) בקו ישר. המסור אכן משמש בפועל ליצור הכנסתו של אבי, המסור בבעלותו של אבי, שיעור הפחת ירד באופן קבוע לפי התקנות מהמחיר המקורי. במידה ובתקנות הפחת לא יופיע מסור, אבי יוכל לטעון כי מדובר בהוצאה של ציוד המוכרת לפי סעיפי הסל בניכוי של 7%. במידה ולא יצליח יוכל לפנות לפ"ש ולנהל עימו פשרה, או למכור את המסור וליצור רווח הון וכך יוכר כהוצאה הונית. עיתוי החיוב: יהיה בהתאם לפחת בקו ישר לפי ס' 21 שנקבע באחוז מסוים באופן יחסי.

אירוע מס 3

אבי מקבל כרטיס טיסה במחלקה ראשונה+לינה בסוויטה יוקרתית+כיסוי הוצאות למשך שבוע ע"י דוד בחינם. מכיוון שלא מתקיימים בין הצדדים יחסי עבודה נראה כי אין כאן אירוע מס של אבי שכן אין לו הוצאה והוא מקבל את הכל מדוד. האם מדובר בתקבול שאין לו מקור? למתנה אין מקור(פס"ד רופא), המבחן לזיהוי מתנה הוא תקבול שאין בו תמורה וכל כולו נעשה מנדיבות הלב של הנותן. מחד, ניתן יהיה להגיד כי אכן יש תמורה והיא אישורו של דוד לקיום הפרוייקט והכנסה עתידית של 100,000 יורו. מאידך, דוד שילם לאבי על ההוצאות, על הלינה ועל הטיסה ולכן נראה כי אין מתקיים אירוע מס ומדובר במתנה שניתנה באמת מנדיבות ליבו של דוד והיא תקבול שאין לו מקור ולכן לא מחייבת במס. במידה והיו בין הצדדים יחסי עבודה היה נעשה דיון בטובת הנאה, מבחן נוחיות המעביד וכו', ואכן במידה והיו יחסי עבודה דוד היה נושא ברוב התשלום שכן לפי תקנות המס לניכוי הוצאות מיוחדות אכן מופיעים שם ניכויים של טיסה במחלקה ראשונה, לינה והוצאות אש"ל עד 14ל ימים.

אירוע מס 4

הוצאה של 5,000 ש"ח דמי שכירות חודשיים על יחידת דיור בקיסריה. נבחן האם מדובר בהוצאה הניתנת לניכוי? לפי סעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה(להלן: הפקודה) וסעיף 132(1) לפקודה נבחן לפי מבחן האיצינטליות - הוצאה זו של אבי הנה כרוכה ושלובה בתהליכו ומבנהו הטבעי של מקור הכנסתו. מחד, ניתן להגיד כי לגור בקרוב למקום העבודה חוסך זמן ולכן זוהי הוצאה עסקית. מאידך, זוהי הוצאה של אבי באופן פרטי שכן הוא מעוניין לסיים את העבודה מהר. נראה כי זוהי לא הוצאה שמוציאים באופן תדיר כדי להפיק הכנסה בעסק השרברבות. לפנינו מקרה של הוצאה מעורבת. נראה כי אין אפשרות לפצל שכן מקרה שכזה הינו נוטה יותר לכיוון הפרטי שכן אין לדעת מתי שרברב כמו אבי צריך להתחיל לעבוד או לא וכמה מהזמן בדירה הוא לצורך העבודה אם בכלל(הד"ס) לכן לא ניתן לפצל הוצאה זו והיא הוצאה פרטית שאינה מוכרת בניכוי(בן עזר). עיתוי החיוב: עיתוי החיוב: אבי מדווח לפי השיטה המצטברת ולכן ידווח במועד בו קמה הזכות לשלם את דמי השכירות.

אירוע מס 5

לאבי הכנסה בשווי של 100,000 יורו בגין הפרוייקט עם דוד. ישנה תוספת לעושר של אבי ונדרש לסווג למקור. מחד, ניתן לסווג הכנסה זו ממקור 12(1) כהכנסה ממשלח יד. לפי מבחני פס"ד קרצ'מר:

- 1. לאבי יש ניסיון רב בשרברבות של הרבה שנים ויש לו מומחיות בתחום.
- 2. אבי עושה שימוש בכישורים אלו לייצור הכנסה.

לכן לפי פס"ד גבריאלה שלו הוא מקבל את התשלום הנ"ל ממשלח ידו שהוא שרברבות.

מאידך, נראה כי התקבול הוא בגין הכנסה ממקור 12(1) לפקודה אך של מסק. לפי סעיף 1 לפקודה עסק הוא לרבות מסחר, מלאכה... נראה כי אכן מתקיים כאן עסק של מלאכה בדמות שרברבות. יש לראות בהכנסה מסוימת כעסקית שהיא

נובעת מפעילות ממשית, נמשכת, מחזורית, ושיטתית אשר מטרתה מוגדרת ולפקתה נדרשת יגיעה אישית ואקטיבית מצד בעל העסק, שלוחיו או מי מטעמו (פס"ד לשם וברן). לאבי יגיעה אישית שכן הוא עובד בעצמו, מפקח, מבקר, מדריך ומסייע לעובדיו בפעילות. נבחן כעת האם מדובר בהכנסה פאסיבית או אקטיבית לפי מבחני מגיד וחזן:

א. תדירות העסקאות - לאבי לקוחות רבים והכנסה זו מדוד הינה עוד אחת מהעסקאות הרבות שהוא עושה. אבי למחיתו עושה הרבה פרויקטים.

ב. ידענות ובקיאיות בתחום - אבי הינו שרברב בעל ניסיון ומוניטין של שנים רבות.

ג. קיומו של מנגנון או פעילות נמשכת וקבועה - לאבי לקוחות רבים, יש לו 4 עובדים, כלי רכב ועבודה והמנגנון הפעיל שלו בדמות צוות מלמד על אקטיביות.

ד. מבחן העל - "הנסיבות האופפות את המקרה" - לאור התמונה הרחבה, נראה כי עסקה זו הינה עוד אחת מהעסקאות בעסק השרברבות של אבי. הוא בעל עסק עם עובדים, לקוחות רבים, ציוד רב ונראה כי זוהי הכנסה פירותית אקטיבית.

לאור המבחנים נסווג הכנסה זו כהכנסה מעסק לפי סעיף 121(א) ו-121(ב) מדרגות המס. עיתוי החיוב: לאבי הכנסה של 100,000 יורו במצטבר. דוד העביר לאבי בשנת 2021 80,000 יורו ולכן מכיוון שאבי מדווח לפי השיטה המצטברת הוא יצטרך לדווח על הכנסה זו במועד שבו קמה לו הזכות לקבל אותה. דוד אמר שיעביר לאבי עוד 20,000 יורו בשנת 2023. מכיוון שאבי מדווח לפי השיטה המצטברת הוא יצטרך לדווח גם עליהם בשנת 2021 בו קמה לו הזכות המשפטית לקבל את התקבול. מכיוון שמדובר בהצמדה למט"ח היורו ואין בידינו את המידע מה יהיה שער היורו ב-2023. לסיכום:

אבי יצטרך לדווח בסוף שנת 2021 על 100,000 יורו הכנסה מעבודה וישלם מס הכנסה לפי סעיף 121(א) ו-121(ב) מדרגות המס.

בשנת 2022 - במידה וירוויח מהפרשי השער הוא יצטרך לדווח על רווחים אותם יקבל מ-20,000 יורו שנצברו במהלך השנת מס הזו (מגדניית הדר) וגם בסוף בשנת המס 2023 כאשר יקבל את ההפרש לפי סעיף 88 עיתוי החיוב יהיה גם הוא לפי השיטה המצטברת. במידה ובאחת השנים אבי יפסיד בגין ירידת ערך שער היורו מכיוון שמדובר בהכנסה פירותית הוא יוכל לקזז הפסדים אלו לפי סעיף 28א כנגד סך הכנסתו החייבת ממקורות אחרים באותה שנת המס.

אירוע מס 6

הכנסה של 30,000 ש"ח תמורת מסירת מידע לעיתונאי על דוד. לאבי תוספת לעושר שנדרש לסווגה למקור. האם הוצאה זו פירותית או הונית? הכנסה זו הינה תוספת לעושר ונבחן לפי מבחן הפוטנציאל והתמורה האם היא פירותית:

1. פוטנציאל מחזוריות - אכן תקבול זה יכול לחזור ולהישנות אם עוד כתבים יבקשו מאבי למסור מידע או אותו כתב ירצה לשלם לו שוב תמורת מידע נוסף.

2. מבחן התמורה - אבי מקבל תמורה בגובה 30,000 ש"ח תמורת מסירת המידע כנגד דוד.

האם מדובר בהכנסה מעסקת אקראי או אופוסחרי? נראה כי אכן מדובר בעסקה שהזדמנה לאבי והוא מקבל תמורתה דמי שכר. האם מדובר בפעילות שבנוהגיה גיל שלה ניתן לתפוס כעסק (פס"ד ברנשטיין). נבחן את מבחני חיים קרן כדי להגיד האם מתבצעת פה עסקה חד"פ שתוכל להתפס כעסקת אקראי:

א. תפקיד מעין יזמי - אבי אינו יזם את הפנייה לעיתונאי אלא העיתונאי פנה אליו.

ב. מבחן הסיכון - אין אי ודאות בנוגע לתמורה שכן אבי יודע שיקבל 30,000 ש"ח תמורת המידע.

ג. פעולה לשם השגת התגמול - אבי מצפה לקבל רווח אכן מדובר בפעולה שמטרתה להרוויח שכן לא השתכנע ללא התשלום לספר על דוד.

נראה כי אנו איננו עומדים במבחני חיים קרן וברנשטיין וננסה לטעון להכנסה ממקור 10 סעיף הסל.

אכן בדקנו ומתקבל תקבול שיש לו פוטנציאל לחזור ולהישנות (חיים קרן). נראה כי אבי קיבל את ההכנסה בתפקידו כעושה כדוראין לכתבה (פס"ד ברזל) שמקור הכנסתה יהיה 10(2) לפקודה.





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. הדין בישראל לגבי בנושא "ניכויים לחקריות מדעיות" אילולא קיומו של סעיף 20א לפקודה היה שרמות המיסוי היו גבוהות יותר שכן נכנס יותר כסף למדינה. הייתה נוצרת השפעה הפוכה שכן במקום לעודד את היזמות והתפתחות המחקר המדעי הייתה נוצרת מגבלה אמיתית על יכולתו של המשק להתחרות בכלכלה הגלובלית. בעת אי קיומו של הסדר זה ההוצאות על המחקר ועידוד היזמות והתגליות המדעיות היה נוצר נטל כלכלי גבוה על החברות  ולא בטוח שהיינו מצליחים לגרום לצמיחה איכותית של המשק. התחבורה, התעשייה והחקלאות הן מקור הכנסה צומח שמניב כסף רב למדינה והחוקרים הם אלו שצריכים לזהות זאת דרך מחקרם. אי קיום סעיף זה יכול להוביל לפגיעה ביעילות שכן נראה שינוי באפקט התחלופה. יוטל מס על ציוד המחקר, חוקרים פחות יחקרו ויהיה שינוי התנהגות במשק. מבחינת יעילות אנו כחברה תמיד נעדיף מס שדורש כמה שפחות שינוי התנהגות באפקט התחלופה ולכן לא נרצה לבטל את הניכוי. 

ב. לדעתי מטרתו של הסדר משפטי זה מבטא את הרציונל של מערכת המס. מערכת מס טובה שואפת לעודד  או לכל הפחות לפגוע במידה מינימאלית בצמיחת המשק ולכן נדרש לאזן בין שיעורי המס השונים תוך בחינה מתמדת של השפעתם על הדינמיקה הכללית. כדי שמדיניות המס תשפיע על צמיחת המשק נדרשת הפחתה של המיסוי שתשפיע לטובה על הצמיחה. מטרתו של הסדר משפטי זה זהה לחוק עידוד השקעות הון בעיניי שכן היא מעודד חוקרים,  חקלאים ואנשים בעלי מחשבה וידע לפנות למחקר בעזרת ניכוי המס שטיב עם הוצאות כדי להטיב עם החברה. ניכוי המס מטיב עם החברה שכן אותם חוקרים מגלגלים זאת בעזרת צמיחה של המשק במדינה כל אחד בתחומו. 

שאלה מס' 3 (1 נק' - שאלת בונוס)

מקום פנוי לטיוטה לנוחותכן.ם.

חלק זה אינו מהווה חלק מהציון בבחינה.

