**ההתנהגות שיש לה תוצאת מס**

**שלבי פתרון :**

1. נציין מי הנישום – יחיד, שותפות, חברה.

אל חברה נתייחס כאל נישום רגיל, אך הכנסות מעסק של חברה תמוסה בשיעור מס של 23% לפי ס'125.

1. לציין שישנה התעשרות!
2. נבחן מהי שיטת הדיווח שבאמצעותה הנישום ידווח על הכנסותיו: מצטברת/מזומנים/עקרון המימוש?
3. נציין שהנישום ידווח בכל אירועי המס לפי שיטה X, אלא אם יש קביעה סטטוטורית ספציפית.
4. נבחן כל אירוע מס בנפרד ונסווג מהי הפעילות המביאה לחיוב במס – הכנסה/הוצאה/עסקת חליפין.

**הבחנה בין הכנסה הונית להכנסה פירותית**

**שני סוגי המשטרים:**

* משטר מיסוי פירותי- בסיס המס הוא הכנסה חייבת.
* משטר מיסוי הוני- בסיס המס הוא שבח (במקרה של מכירת מקרקעין) או הון (רווח הון).

**נפקות ההבחנה**

1. שיעורי המס- מס על הכנסה חייבת (פירותי) בהתאם למדרגות המס (ס'121). מס על רווחי הון ושבח- מס אחיד- 25% (ס'91).

🡨 פגיעה בצדק חלוקתי **v.** תחרות על הון בין מדינות

1. מיסוי ריאלי מול נומינלי- מיסוי **הוני**- **ריאלי**, הרווח ממודד לפי האינפלציה. מיסוי **פירותי**- **נומינלי**.

לא מתחשב באינפלציה וככל שהאינפלציה גבוהה, בעייתי כי הרווח הריאלי יהיה קטן מהנומינלי, והמיסוי הוא על הנומינלי.

1. נפקויות נוספות: (1) עיתוי החיוב במס- פירותי באופן שנתי והוני עיתוי לפי מכירה, ניכוי הוצאות ועוד.

**כיצד נבחין?**

1. ההבחנה נובעת **ממכירת נכסים**- אם אין מכירה זה פירותי, ואם יש- צריך לבחון.
2. **מטאפורת "העץ והפירות"-** העץ מניב פירות וכשמוכרים את הפירות הרווח הוא פירותי וכשמוכרים את העץ זה התעשרות הונית.

בשימוש בישראל, ירשנו מהמשפט האנגלי. עוזר להבחין רק כשההבחנה די ברורה ללא קושי. במקרים קשים יצרו מבחנים משפטיים.

1. **מבחני מגיד וחזן**
2. טיב ואופי הנכס- השקעתי לטווח הארוך **(הוני)** או למסחר שוטף (**פירותי**). ההקשר ישפיע על הגדרת הנכס שיכולה להיות אחרת בנסיבות.
3. תדירות העסקאות או הפעולות-תדירות עסקאות רבה **(פירותי),** תדירות מעטה **(הוני).** כמות עסקאות רבה באותו סוג של נכס. אולם, יש להתחשב בסוג הנכס שמשפיע על בחינת התדירות שמעידה על פירותיות.
4. היקף העסקאות/ כספי- כמות עסקאות והיקף כספי רב, וגדול ביחס למקורות הכנסה אחרים (**פירותי**).
5. אופן המימון- מימון פרטי (**הוני**), ניצול מימון לטווח קצר שמטרתו קניית נכס ומכירתו **(פירותי).**
6. תקופת ההחזקה- תקופה בין רכישת הנכס למכירה קצרה (**פירותי**). תקופה ארוכה (**הוני**). יש לקחת בחשבון את סוג הנכס.
7. ייעוד התמורה- בדיקת אופן הייעוד/ שימוש כספיה תמורה. החלפת השקעה בהשקעה האחרת, עשוי להעיד על תדירות עסקאות גבוהה (**פירותי**). אבל המבחן לא מספיק בפני עצמו.
8. ידענות ובקיאות הנישום- **מומחיות הנישום בתחום בו נעשתה העסקה (**פירותי**), אין דרישה לבקיאות עילאית וגם אין חובה של בקיאות הנישום עצמו, אלא מספיק מייעץ.**
9. קיום מנגנון או פעילות קבועה ונמשכת-פעילות קבועה ונמשכת, מנגנון שמאפשר ייצור הכנסה שוטפת (משרד, צוות, הנהלת חשבונות) (**פירותי**). במניות אין חשיבות למנגנון אלא לאקטיביות נישום.
10. פיתוח, טיפוח, השבחה, יזמות ושיווק- מבחן רלוונטי בעיקר לנדל"ן. שינוי והשבחת הנכס לקראת מכירה, נראה שלמען פעילות עסקית (**פירותי**), בדומה, מניפולציות במניות מצביעות על פעילות עסקית.
11. מבחן הנסיבות (מבחן "על", "גג")- על פי הנסיבות המיוחדות של העניין ומכלול מרכיבי הפעולה. כל אחד מהמבחנים לבדו לא מספיק ולא הכרחי להבחנה. מבחן זה יכול לשנות את התוצאה. (כוונות הצדדים, נסיבות רכישה, מכירה וכו).
12. **לשם ובירן-**  בימ"ש מיישם את מבחני מגיד וחזן ואומר שביישום המבחנים יש לחשוב על המדינה: אם יש מספיק הון אנושי מעורב ביצירת הרווח, זה יהיה רווח **פירותי**.

**חישוב בסיס המס ואופן הטלתו**

1. **מיסוי פירותי:** הכנסות – ניכויים – פטורים – הפסדים = הכנסה חייבת. (ס'1- "הכנסה חייבת")

מחושב פר שנה- לפי צבירה שנתית.

1. **מיסוי הוני:** תמורה (מכירה) – יתרת מחיר מקורי (רכישה)= רווח הון (או שבח).(ס'88- "תמורה, יתרת מחיר מקורי)
	* "יתרת מחיר מקורי"= המחיר המקורי של הנכס לאחר שנוכו ממנו סכומי פחת (=ניכויים)
	* מכירת נכס- תנאי הכרחי אבל לא מספיק, ייתכן שרווח ההון יהיה שלילי, לא חייב במס.
	* מוטל על רווח הון ריאלי, כלומר לאחר התחשבות באינפלציה. ס'88.
	* בעיות במיסוי חד פעמי לעומת תקופתי? **(1)** זהו רוח לא ממשי (לא ביד ולא ניתן לשימוש מיידי) **(2)** בגלל שאינו ממשי, אני נתון לאי ודואות.
	* אז מדוע מטילים מיסוי חד פעמי בכל זאת?
		+ מורכבות- מיסוי שנתי יוצר מורכבות. נדרשת הערכת שווי כי ערך נכסים מכל תחום משתנה לאורך זמן. הערכת שווי גוררת עלויות יישום בשל ניגודי אינטרסים.
		+ נזילות- לאדם אין כסף ביד, הבעיה: האדם חייב למכור את הנכס כדי לשלם מס. אולם, טיעון שולי כי תמיד יש בעיית נזילות וצריך לקחת אותה בחשבון לפני שקונים נכס.

**מיסוי על פיצויים**

פס"ד קציר ופס"ד הוצאת ספרים גורדון: **מבחן הפירצה-**  איזו פירצה בא הפיצוי לסתום?

 האם הנזק נגרם למקור ההכנסה (**הוני**) **או** לרווחים-מחזור העסקים הרגיל של מקבל הפיצוי (**פירותי**).

* פיצוי הגין הפרת חוזה שפוגעת בבסיס העסק יהווה תקבול הוני.
* פיצוי בגין הפרת חוזה שנעשה במסגרת עסקים רגילים של מקבל הפיצויים יהווה תקבול פירותי (קציר).
* פיצוי עבור פגיעה במוניטין הוא הוני.
* פיצוי בגין עוגמת נפש נעדר מקור, ולכן אין חיוב במס (הוצאת ספרים) + עיתוי.

**הגדרת בסיס מס הכנסה- על מה לא יוטל מס?**

**משטר מיסוי הוני-** בסיס המס הוא נכס, ס'88 לפקודה:

**"נכס"** כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, **למעט** **(הפטורים):**

1. מיטלטלין לשימוש אישי בהחזקתו .

🡨 הפטורים הללו פוגעים בצדק חלוקתי.

אולם **ההצדקה**: **(1)** אלו נכסים שיורדים בערכם ולכן אין עליהם רווח (מלבד מקרקעין, עתיקות, דברים לשימור, אומנות). זו הטבת מס על הפסדים **(2)** ויתור על צדק חלוקתי למען פשטות המערכת. **(3)** הגבלת התערבות המדינה בחיי הפרט.

1. מלאי עסקי.
2. זכויות במקרקעין.

🡨 לא כל מקרקעין חייב במיסוי הוני: על מכירת דירת מגורים יש פטור על הרווח שנוצר. (יש הסדר דומה בחוק המקרקעין) היום הפטור מצומצם: לא לכל מחיר הדירה ולא על כל דירת מגורים.
**הצדקה:** **(1)** פשטות **(2)** כניסה לחיים הפרטיים **(3)** אין הסבר ולכן יש צמצום הפטור.

**משטר מיסוי פירותי-** הפטורים ממפורטים בעיקר ס'9 לפקודה. בנוסף, כל התעשרות שאין לה מקור לפי גישת המקור לא תהיה חייבת במס.

**אופציה א'** – ההכנסה היא הונית (ס'89), מדובר על תמורה ממכירה של הון (ס'88). הרווח ממכירת נכס יחושב ע"ב מחיר רכישה פחות מחיר מכירה. שיעור המס הוא 25% (ס'91) + עיתוי החיוב (לציין שנה) בעת מכירת הנכס/המימוש. ( אלא אם זה רווח ממכירה של נכס לשימוש אישי/ממכירת דירה פרטית (ס'88)).

**אופציה ב'** – ההכנסה היה פירותית, אקטיבית ויש לבחון מקור.

**תורת המקור**

דוקטרינה משפטית ללא רציונל (פס"ד זילברשטין ומינץ).

**איך מזהים מקור?**

כדי לקבוע שההכנסה חייבת במס: (1) הכנסה (לפי ס'1 לפקודה) + מקור להכנסה (ס'2 לפקודה). **ואם לא זיהינו:**

1. מבחן העץ והפירות- העץ הוא המקור שמייצר את הפירות.
2. מבחן המחזוריות- אם הרווח הוא חוזר או שיש לו פוטנציאל למחזוריות. (פס"ד חיים קרן)
3. ס'2(10)- סעיף סל: "השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות 2(1)-2(9), שלא ניתן עליו פטור בפקודה או בדין אחר". (ברזל + ניסים)

אולם עדיין צריך להצביע על מקור מסוים "מכל מקור אחר", לפי **מבחן המחזוריות או מבחן התמורה**.

1. מבחן התמורה- מבחן של רשות המיסים: תקבול (כסף) כנגדו נתן הנישום תמורה (מסוג שירות או נכס). (קרצ'מר), **נדחה** בפס"ד אבוחצירא.
2. מבחן העסקיות או מסחריות- זילברשטיין ומינץ- יש להכנסה מקור אם יש לה אופי עסקי מסחרי. אבוחצירא, קרצ'מר- המבחן **נדחה**.

**תקבול ללא מקור בישראל:**

1. מתנה- לא חייבת במס למרות שמדובר בהכנסה שיש לה מקור (פס"ד רופא).

מהי מתנה?

* 1. לפי חוק המתנה- תקבול שאין כנגדו תמורה
	2. לפי פס"ד רופא + ברזל- תקבול שאין לו מקור ומצוי כולו בתחום הרגש (קשר אישי).
	3. יש לבחון את **מסגרת מערכת היחסים** בה ניתנה התמורה (סלפותי)
1. ירושה – אין לה מקור, למרות שיש פוטנציאל למחזוריות.
2. מלגות שאין כנגדם תמורה (קרצ'מר), ס'9(29).
3. תקבולים שכפופים לחובת השבה – הלוואות.
4. "מתת שמיים" – אין מקור ואין תמורה. כאשר אדם עוסק בחיפוש אחר מציאות 🡨 ישנה תמורה, ניתן למצוא לכך מקור.

הימורים, הגרלות ופרסים

ס'2 א: רווח שמקורם בהימורים, הגרלות או בפעילות נושאת פרסים הם הכנסה בעלת מקור, שתילקח בחשבון בחישוב הרווח. **אבל לא נפעיל** עליהם קיזוז הפסדים. אלא אם ניתן לשייך את ההכנסה למקור אחר (2א (ב)(1)).

* אמית- ככל שמידת האקראיות והרנדומליות של הזכייה גדולה, נכיר בה כמקור לפי ס'2א ולא לפי מקור אחר (כמו משלח יד).

**עיתוי החיוב במס**

בשיטת הדיווח מכשירים פעם אחת בקייס ואז מיישמים לאורך כל אירוע המס, עדיך לפתוח את הקייס עם זה.

**אם לא צוין באירועון כי הנישום בחר בשיטת דיווח 🡨 יש לנתח בהתאם לשתי שיטות הדיווח.**

קשיים בחיוב על פני כל החיים: קושי באכיפה, קושי באומדן. יתרונות: צדק חלוקתי, עלויות יישום נמוכות יותר.

* ס'6: תקופת החיוב במס: 1.1-31.12.
* יש לסווג רווחים לשנה הרלוונטית לפי **המועד בו נוצר** הרווח.
* גם מי שמשלם כל חודש (שכירים, עוסק מורשה) חיובו נוצר רק אחרי שנה. ולכן לפעמים יש החזרים, כי בסיס המס מחושב לפי השנה.

חשיבות שאלת העיתוי: "משחק סכום אפס"

1. **ערך הזמן של הכסף**. החזקת כסף על פני זמן היא בעלת ערך. בין היתר כי הערך הריאלי של הכסף יורד בגלל **(1)** **אינפלציה**-עליית מחירים **(2)** אפשרות **השקעה-ריבית** וצבירת כסף נוסף. מס נדחה הוא מס נחסך. – כל שאלו עולות, ערך הזמן של הכסף עולה.
2. **רשות המיסים**- ככל שהנישום דוחה את החיוב, רשות המיסים מפסידה את ערך הזמן של הכסף.

"ריבית ריאלית"- המונח המקובל לערך הזמן של הכסף שכולל בתוכו גם אינפלציה וגם ריבית. כלומר ריבית והצמדה למדד (בשונה מריבית נומינלית- שאינה צמודת מדד).

**תכנוני מס:** תכנון הפעילות העסקית כך שתהיה דלת מיסים. מושפעת מ**ערך הזמן של הכסף.**

1. דחיית הכנסות- בסיס המס שהוא רווח יידחה ולכן המס יידחה. לא לדחות את ההכנסות עצמן אלא את הדיווח עליהן.

למשל החיוב **ברווחי הון** נוצר רק במכירה ולא כל שנה, זה אומר שהאדם שמחזיק את הנכס צובר את ערך הזמן של הכסף, זה אומר שהוא משלם פחות מס מ25%.

1. טיפול בהוצאות- בסיס המס הוא רווח (הכנסות פחות הוצאות), ככל שנקדים הוצאות, נדחה את תשלום המס ויישמר ערך הזמן של הכסף.

**איך נזהה מתי הרווח נוצר?**

כלל אצבע גס- מתי הוא נוצר כלכלית, מתי הנישום קיבל ("הרוויח", ולא רק קיבל לידו) את הכסף. מתי הנישום "מאושר".

בדין הישראלי:

1. **עיקרון המימוש-** דוקטרינה שיפוטית. תנאי הכרחי לקביעת עיתוי הטלת המס על הכנסה (מעבר להתעשרות ומקור) הוא שהיא מומשה (הורוביץ, ברק).

דפוס המרכז- ייתכן שהכנסה תיחשב ממומשת גם אם הכסף לא "ביד".

שלושה קריטריונים לעקרון המימוש: (רלוונטיים למשטר מיסוי **פירותי**)

1. **יכולת הערכה-** עד כמה ניתן למדוד בצורה טובה את גודל הרווח שנוצר באותה שנה.
2. **נזילות-**  עד כמה הרווח נזיל (קל יותר לשלם מיסים), נדיר שבימ"ש יקבע שאין נזילות מספיקה לתשלום המס.
3. **וודאות עתידית בדבר הצטברות רווחים-**  האם אני בטוח שהרווחים ימשיכו להצטבר בעתיד, אם לא, ייתכן שעדיין אין רווח שחייב במס, כלומר אין מימוש.

🡨 על פניו, **תנאים מצטברים**, אבל לא ברור מה יחליט בימ"ש.

לפי עקרון המימוש, נבחן האם הנישום צריך לדווח על ההכנסה בשנה זו: (1) האם נוצר רווח (הייק סיימונס) (2) האם הרווח מומש (לפי שלושת הקריטריונים)

* **משטר מיסוי הוני:** כלל סטטוטורי הקובע כי מס רווחי ההון מוטל על הרווח שנוצר כאשר הנכס נמכר (מכירה=מימוש).
* **עסקאות חליפין-** מועד הרווח (המימוש) הוא מועד עשיית החליפין.
1. **חשבונאות מס (שיטות דיווח)-**
2. **שיטת מזומנים-** ההכנסה/ ההוצאה נוצרת בשנה בה התקבלה/ הוצאה בפועל, ליד, במזומן או בשווה כסף. פשוטה אך לא מדויקת- רווח לא בהכרח נמדד במזומן.
3. **שיטה מצטברת/ מסחרית**- הכנסה תדווח בשנה בה נוצרה הזכות המשפטית לקבלה, ההוצאה תדווח בה השנה בה קמה החובה המשפטית להוציאה. מורכב אך מדויק.

בדר"כ קובעים זכות משפטית לפי מועד הספקה.

**האם קיימת חובה לשיטת חיוב מסוימת?**

פס"ד קבוצת השומרים:הנישום יכול לבחור את שיטת הדיווח כרצונו אלא אם מתקיימים מספר קריטריונים ואז הוא חייב לדווח בשיטה מצטברת:

1. פעילות עסקית מבוססת על **מלאי.**

מלאי- הון שיוצא וחוזר באופן תדיר במסגרת הפעילות העסקית (ההגדרה החשבונאית).

1. **פעילות אשראי משמעותית** וארוכת טווח- ניטה למצטברת.
2. **פעילות עסקית מורכבת.**

🡨 לא מצטברים, מספיק אחד שיתקיים באופן משמעותי.

🡨 בעלי מקצועות חופשיים סביר שיוכלו לפעול בשיטת מזומנים כי לא מקיימים את התנאים ולא יהיה הבדל גדול בין השיטות.

הוראות עיתוי מיוחדות:

* סעיף 8ג': הכנסה מהפרשי שער, תיחשב בשנת המס בה נצברה (שיטה מצטברת)
	+ מגדניית הדר: ס'8ג יחול גם על הפרשי שער וגם על הפרשי הצמדה, משום שיש להם אותו אפקט כלכלי (פרשנות תכליתית).
* סעיף 8ב': הכנסה מדמי שכירות תדווח בשיטת מזומנים.

איך נדע מתי לקבוע את העיתוי: עקרון המימוש או שיטות דיווח?

ההתנגשות ביניהם תקרה רק למי שמדווח בשיטה המצטברת, כי בשיטת מזומנים, מתקיימים הקריטריונים של עקרון המימוש.

פס"ד דפוס המרכז- כשהקריטריונים של עקרון המימוש מתקיימים, העקרון יגבר על השיטה המצטברת ויאפשר לדחות את עיתוי החיוב למועד מאוחר יותר, לפי עקרון המימוש.

🡨 במקרה רגיל אין לבחון את עקרון המימוש, אלא אם יש בעיית הערכה/נזילות/אי וודאות ואז יש להפעילו. במידה ומפעילים את עקרון המימוש יש לעשות זאת כך – נבחן את שיטת הדיווח ולאחריה את עקרון המימוש, אם יש סתירה בין השניים, עקרון המימוש גובר. (ייתכן שגם אחר מהבעיות לא תהיה משמעותית ונחליט לדווח בכל מקרה בשיטת הדיווח).

**עסקאות חליפין**

עסקת חליפין= בה עובר בין שני הצדדים מוצר או שירות שווי כסף (במקום תשלום).

לעסקת חליפין ולשתי עסקאות נפרדות צריכות להיות תוצאות משפטיות שוות. לכן **נבחן את המס לפי שתי עסקאות נפרדות**, אשר יש לבדוק את המרכיבים של כל אחת (הכנסה, הוצאה, עיתוי, גודל המס וכו').

* אלו עסקאות בלתי תלויות.
* העסקאות בעלות ערך כלכלי שווה.
* לעיתים לא קל לקבוע את **גודל ההכנסה/ הוצאה** בעסקה כזו: ניתן להיעזר במחיר שוק, ואם לא אז במחיר של התמורה (שהסקנו שהיא שווה).

שפר ושמרלינג- משכירים לחקלאי את השטחים בפרדס בין העצים, והוא בתמורה מעבד גם להם את המטעים. במצב זה מתקיימות שתי עסקאות:

* + עסקה ראשונה - שפר ושמרלינג נותנים רשות שימוש בפרדס בתמורה לדמי שכירות. נוצרת להם הכנסה מדמי שכירות לפי ס '2(6) ולשוכר ישנה הוצאה על דמי שכירות.
	+ עסקה שניה - החקלאי מספק שירותי עיבוד לשדה ובתמורה השניים משלמים לו שכר. לחקלאי נוצרה הכנסה מעסק/משלח יד ס'2(1) ולשפר ושמרלינג הוצאה בגין שירותי העיבוד.

**🡨 דיבידנד בעין-** קבלת דיבידנד בעין על ידי בעל מניות מהווה עסקת חליפין.

**🡨 הנחה**- שאינה ניתנת לכולם היא חלק מהרווח שנכנס לבסיס המס בעסקת חליפין.

כשיש עסקת חליפין, בפיצול העסקאות יש לפרט בכל עסקה כמו אירוע מס 🡨 פירותי/הוני; אקטיבי/פסיבי; מקור; עיתוי; סעיף מיסוי.

**הכנסה פירותית: אקטיבית מול פאסיבית**

הבחנה: פס"ד ברשף: הכנסה אקטיבית היא הכנסה עסקית שנובעת מפעילות **(1) מתמשכת,** (2) **ממשית** **(3) ושיטתית**, **(4) מטרתה מוגדרת (5)** ולהפקתה נדרשת **יגיעה אישית.** (אלו תנאים מצטברים)

* ככל שהחלק של היגיעה האישית גדול יותר ניטה לומר שהיא אקטיבית, גם אם לא כולה נובעת מיגיעה אישית אלא גם מדברים אחרים.
* איך נזהה יגיעה אישית? לשם ובירן: נזהה יגיעה אישית לפי **מבחני מגיד וחזן**, בשימת דגש על יגיעה אישית.
* אם רכיב היגיעה האישית הוא מאוד ברור, כמו בהכנסה ממשלח יד, לא נבחן את מבחני מגיד וחזן.
* אם הייתה מכירה של נכס והפעלנו את **מגיד וחזן**, שהצביעו על **הכנסה פירותית**: זה בוודאות הכנסה אקטיבית, משום שהייתה מכירה וגם הייתה יגיעה אישית.

קרית יהודית: האם אקטיבי או פאסיבי? הייתה מעורבת יגיעה אישית, המשכירים השקיעו בהפקת ההכנסה מדמי השכירות ולכן ההכנסה אקטיבית.

לשם ובירן: כמות דירות גדולה יכולה להעיד על הכנסה אקטיבית. (פרסום של רשות המיסים קובע: מעל 10 דירות זה הכנסה אקטיבית).

🡨 גם הכנסה שנראית לכאורה פאסיבית, תוגדר כאקטיבית (עסק) אם מעורבת בה יגיעה אישית.

ההכנסות האקטיביות: ס' 2(1), 2(2).

ההכנסות הפאסיביות: ס' 2(4), 2(6), 2(7).

**נכריע אם פסיבית או אקטיבית; אם פסיבית 🡨 האם מנותקת או אינטגרלית.**

**הכנסה אקטיבית**

**ס(2)(1): עסק, משלח יד, עסקת אקראי**

**עסק**

ס'1: "עסק" - לרבות מסחר, מלאכה, חקלאות או תעשיה;

* אם הייתה מכירה והכרענו לפי מגיד וחזן שזה פירותי, ככה"נ מדובר בהכנסה אקטיבית מסוג עסק.
* **כשברור שזה עסק, לא נבדוק: פירותי/ הוני, אקטיבי/פסיבי אלא רק נראה את התנאים של עסק**.

ברשף: **ישנם מספר קריטריונים לבחינת עסק:**

1. **מלאי**- באופן כזה שעיקר ההכנסה מופקת מהמלאי.
2. **מנגנון פעילות**- המנגנון שמצמיח את ההכנסות. פעילות מאורגנת ושיטתית: פרסום, לקוחות קבועים. (המנגנון הוא העץ).
3. **יגיעה אישית**- של בעל העסק, עובדיו, שלוחיו או אחרים מטעמו.

**שכירות- עסק או לא?**

ברירת מחדל של השכרה היא לפי ס' 2(6) או 2(7), אלא אם:

1. הפקת הכנסות משכירות נרחבת
2. קריית יהודית- ברירת המחדל של שכירות נכס (אין מכירה) היא הכנסה פאסיבית מסוג הענקת רשות שימוש לפי ס'2(6) או 2(7), אבל ייתכן גם שיסווג כעסק בשל יגיעה אישית (תקופת ההשכרה קצרה, דמי שכירות תלויים בהכנסות, כוונה לחזור, קבלת אחוז מהעסק, מוניטין - הכנסה אקטיבית מעסק).
3. לשם ובירן- כמות דירות גדולה יכולה להעיד על הכנסה אקטיבית (מעל 10 לפי חוק). צריך לראות כמה מעורבת יגיעה אישית ע"מ לקבוע שזה עסק של שכירויות.
4. השכרת עסק חי

ברשף: **מבחני זיהוי האם השכרת עסק חי מתגבשת לכדי הכנסה מעסק: (1)** תקופת השכרה (קצרה- עסק); **(2)** עיצוב דמי השכירות (תלויי הכנסה; סיכון- מלמד על יגיעה אישית); **(3)** מידת מעורבות של הבעלים.

* ידידי האוניברסיטה- הבעלים לקחו סיכון ולכן יש להם יגיעה אישית, למרות שהנכס נוהל ע"י אחר. ולכן ההכנסה אקטיבית, מעסק.

**הכנסות נוספות שלכאורה פאסיביות אך ניתן לסווג להכנסה מעסק:**

**מבחן האינטגרליות:** בוני ערים- כביכול נראה מתאים לס'2(4)- הכנסה מריבית, אולם תסווג כהכנסה מעסק (גם אם אין יגיעה אישית), לפי מבחן האינטגרליות:עד כמה ההכנסה אינטגרלית, בעלת זיקה לפעילות העסקית, או מנותקת ממנה.

**קריטריונים למבחן האינטגרליות**: פס"ד פלאזה: אם כולם או חלקם מתקיימים, גם הכנסה בעלת אופי פאסיבי הופכת להכנסה מעסק:

1. מקור ההון שהניב את ההכנסה- מקור ההון צריך להיות מהכנסות הנישום מפעילותו העיקרית.
2. שימוש עתידי בכסף- ההון המושקע קשור להתחייבויות עתידיות של הנישום בפעילות העסקית (נשאר במעגל העסקים שלו). ההשקעה תמומש בפעילות העסקים השוטפת.
3. משך ההשקעה- ככל שמשך ההשקעה ארוך יותר, היא מנותקת ממעגל העסקים. משך השקעה קצר, נראה שנועדה לשימוש בפעילות השוטפת.

**עסק / עסקת אקראי בעלי אופי מסחרי** – לוודא שזו עסקה חד פעמית.

ברנשטיין- עסקת אקראי היא פעולה שנהוג לעשות במסגרת של עסק, רק שבמקרה הספציפי זה נעשה באופן **חד פעמי** ולא במסגרת עסק.

חיים קרן- פעולה חד פעמית שעונה על שלושה קריטריונים:

1. **סיכון**- קיים סיכון בעסקה, ייתכן שלא ירוויח בעבורה.
2. **יזמות-** פעולה אקטיבית, פעולה באופן יוזם.
3. **כוונה להרוויח**- רצון לקבל הכנסה.

🡨 יש לבחון את שתי ההלכות + לנסות לטעון לסעיף 2(10).

🡨 אם הייתה מכירת נכס, בשונה משתי ההלכות מעלה, נפעיל את מגיד וחזן. אם נכריע שזה פירותי, בדר"כ קבענו שזה עסק אולם אם מדובר עניין חד פעמי, זה יהיה עסקת אקראי.

🡨 הכנסה מעסקת אקראי היא בהכרח פירותית ואקטיבית.

**משלח יד**

ס'1: "משלח-יד" - מקצוע וכל משלח-יד שאיננו עסק;

קרצ'מר: הכנסה שמבוססת בעיקרה על הון אנושי (מאמץ, כשרון, זמן), נובעת באופן אישי ממתן שירותים. ייתכן שימוש בכלים אך לא באופן משמעותי שעולה לכדי עסק.

שני מבחנים מצטברים (קרצ'מר):

1. **כישורים, מומחיות ויכולת של הנישום בתחום מסוים-** לנישום יכולת בולטת מעל לממוצע, שצמחה מלימודים, הכשרה או ניסיון.
2. **הנישום מפיק הכנסה שנובעת משימוש ביכולת זו**- נגדיר מה סוגי העיסוק ששייכים למשלח היד לפי גבריאלה שלו.

גבריאלה שלו: מסבירים את התנאי השני של קרצ'מר:

1. **נגדיר מהו משלח היד-** הגדרה שתשפיע על הפעילויות השייכות לו (ככל שההגדרה רחבה יותר, יכנסו יותר פעילויות). נקבע לפי יכולות, כישורים, פעילות יומיומית, מוניטין.
2. **אילו עיסוקים חונים תחת משלח יד זה-**
	1. שלב ראשון- אלו שיש להם מכנה משותף רחב עם העיסוקים הרגילים.
	2. שלב שני- יש מכנה משותף אם נדרשים אותם הכישורים לפעולות.

הבחנה בין משלח יד לעסק: למרות ששניהם מבוססים הון אנושי, ההבדל המרכזי: האם ההכנסה מופקת מהון אנושי (משלח יד) או גם מדברים אחרים (עסק).

מקרה קצה: **מכירת מוצרים** – בדר"כ יהיה עסק (מבוסס מלאי), אך יהיו מקרים שזה יהיה משלח יד למרות שיש מלאי. לדוג' – צורף/צייר, שכן ההכנסה מבוססת על ההון האנושי שלו.

**יגיעה אישית**

פרשנות יגיעה אישית:

* + ס'121(ב)- קובע מדרגות מס מופחתות בתנאי שהייתה יגיעה אישית.
* לא נדרשת יגיעה של ממש, אלא כל הכנסה אקטיבית שבה יגיעה אישית תזכה להסדר ס' 121(ב).

**הכנסה הנובעת מיותר ממקור אחד- אקסקלוסיביות המקור**

קרית יהודית + קרצ'מר: האם ההכנסה יכולה לנבוע משני מקורות? נשאר בצ"ע.

**ס'2(2): הכנסת עבודה**

הכנסת עבודה- הכנסה המופקת במסגרת יחסי עבודה, מערכת יחסים של מתן שירותים, הכנסה אקטיבית מבוססת הון אנושי (כלומר לעובד יש משלח יד, אבל לא צריך לבחון זאת לפי ס'2(1)).

1. **זיהוי יחסי עבודה**

פס"ד הפועל טבריה- **האם ניתן לבחון יחסי עבודה לפי המבחנים בדיני העבודה? צ"ע**. בין היתר מציג שמגר מבחן של המלומד אדרעי- מבחן הסיכון המהותי- אם נושא הנישום בסיכונים של פעילותו, לא מתקיימים יחסי עבודה.

פס"ד מחאג'נה- הפס"ד הקובע הוא הפועל טבריה. מבחני דיני העבודה לא מתקיימים, לכן נקבע שאין יחסי עבודה. אם היינו מכריעים שיש יחסים התוצאה לא הייתה טובה כי היא הייתה מטילה על ועד הבית את הסדר ניכוי במקור- ס'164. לכן יש לקבוע דין שונה מהמבחנים של דיני העבודה.

🡨 במערכת יחסי עבודה חל ס' 164.

סלפותי- כוונתו של המחוקק בס' 2(2) לחייב במס כל הכנסה של עובד, ובלבד שניתנה לו במסגרת יחסים של עובד מעביד. ולא להטיל מס על הטבות שניתנות לעובד ללא כל קשר ליחסי עבודה (למשל קשר משפחתי). **נטל ההוכחה על העובד להראות שההכנסה מנותקת מיחסי עובד מעביד.**

במבחן לא נצטרך להכריע אם מדובר ביחסי עבודה. אם לא נתון בפירוש, צריך לבחון את שתי האפשרויות:

* מתקיימים יחסי העבודה, ההכנסה היא מהשתכרות לפי ס'2(2) וחל ס' 164.
* לא מתקיימים יחסי עבודה, בשל הון אנושי כנראה מדובר במשלח יד לפי ס'2(1).
1. **זיהוי מקור**

ס'2(2) מציג שלושה מקורות הכנסת עבודה: **(1)** רווח/ השתכרות **(2)** טובת הנאה/ קצובה **(3)** החזר הוצאות

🡨 בסיפא כתוב **"במישרין או בעקיפין"-** ההכנסה יכולה להתקבל לעובד בעקיפין (למשל דרך קרוב משפחה).

**רווח/ השתכרות**

כסף שהמעסיק משלם לעובד בעבור עבודתו, משכורת.

**טובת הנאה**

מעסיק נותן לעובד שווה כסף. לא כל טובת הנאה חייבת במס.

פס"ד דן: **מבחן נוחות המעסיק:** האם שווה הכסף ניתן **להנאתו של העובד** (והיה מעוניין לצרוך אותו בעצמו בכל אופן, כלומר מהווה לו תחליף לשכר) או ששניתן **לנוחות המעסיק**? האם טיב התפקיד של העובד מחייב אותו לעשות שימוש בשווה הכסף שקיבל מהמעביד? (ואז זה לטובת המעביד).

+ במקרים קשים יש להבחין בין עיקר לטפל: האם בעיקרו השווה כסף הוא לנוחות המעסיק או אם בעיקרו לטובת המועסק?

**+** תנאים לטובת הנאה חייבת במס: **(1)** ניתן לאמוד אותה בכסף **(2)** אינה קלת ערך.

עיריית בת ים: יישום של מבחן דן.

**ישנם שווי כסף מסוימים שנקבע בחקיקה** עד כמה הם טובת הנאה לעובד (אם בכלל): רכב, טלפון (תקנות מס הכנסה, ניכוי הוצאות מסוימות). **במקרים אלו אין צורך להיזקק למבחן דן**.

**טובת הנאה שלא משויכת לעובד פלוני**: לפי ס'32(11), למעסיק לא יותר לנכות את ההוצאה הזו, ולעובד היא לא תחשב כהכנסה חייבת.

**החזר הוצאות**

המעביד מחזיר לעובד כסף על מוצר שרכש בעצמו. מדובר בתחליף שכר.

פס"ד סנונית: תשלומים שניתנו לכיסוי הוצאותיו של עובד (להנאתו האישית) זו הכנסת עבודה ולכן חייבת במס. אבל מקרים שניתנו לכיסוי הוצאות המעסיק הם לא הכנסת עבודה, והעובד לא חייב במס.

🡨 זו לא הלכה אך נוח להשתמש **במבחן נוחות המעסיק**: האם ההוצאה של העובד הייתה נדרשת לפי טיב תפקידו.

**שיטת דיווח של שכיר**

תמיד ידווח לפי שיטת המזומנים.

* + הבחנה בין הכנסה ממשלח יד להכנסת עבודה: הכנסה ממשלח יד מתקבלת ישירות מהלוח בעוד הכנסת עבודה מתקבלת בעקיפין ע"י המעביד.

**הכנסות פאסיביות**

**שיעור המס**: ס'121(א) ולא ס' 121(ב). כלומר מדרגות המס ללא ההטבות. משום שכדי שתתקבל הטבה נדרשת יגיעה אישית.

אם הכרעתי שהכנסה היא פסיבית 🡨 לבדוק האם היא מנותקת או אינטגרלית מפעילותו העיקרית של העסק.

**ס'2(4): הכנסות פיננסיות**

הכנסה פיננסית- תשואה הצומחת על הון שהוא כסף, כסף שצומח על כסף, הון פיננסי. דיבידנד, ריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון.

**דיבידנד**

לפי חוק החברות: דיבידנד הוא תשואה הצומחת על השקעה. אחת הזכויות העומדות לבעל מניות מכוח היותו בעל מניות.

🡨 יש לבחון האם הכסף ניתן בשל היותו בעל מניות, או מתוקף מערכת יחסים אחרת לחברה (למשל בעל תפקיד).

עסק שהוא לא חברה ההכנסה תמוסה לפי ס'2(1)+121; כאשר עסק הוא חברה בע"מ -

**שיעור מס על דיבידנד**: לפי ס'125ב, בין 25%-30% תלוי נסיבות (מפורט בסעיף). מס אחיד, יחסית נמוך וכביכול סותר צדק חלוקתי.

הפתרון: **מיסוי דו שלבי**

1. מס חברות על הכנסות שצומחות לחברה 23% ס' 126.
2. מס על דיבידנד- לפי ס' 125(ב) + ס'2(4) בין 25%-30%. כאשר יחולקו הדיבידנדים ולאחר שירד מס החברות.

🡨 אם כן לאחר המיסוי הדו שלבי, יוצא מס של כ-46%.

**דיבידנד בעין- חלוקת דיבידנד בשווה כסף**

אפשר להסתכל על זה **כעסקת חליפין:** בעל המניות מעביר השקעה (נסתכל עליה כנכס ולא ככסף) והחברה תעביר לו נכס. נפצל אותה לשתי עסקאות רגילות:

1. השקעה (נכס) תמורת תשואה (דיבידנד- כסף)- הכנסה מדיבידנד עבור המשקיע ס2(4).
2. החברה מעניקה לבעל המניות שווה כסף תמורתו ישלם מחיר. זו עסקת מכר כך שמדובר בהכנסה מעסק ס'2(1) – הוצאה של בעל המניות.

**שיטת הדיווח אינה רלוונטית, תשלום המס במועד קבלת הדיבידנד** (ס'164).

**ריבית**

ריבית היא תשואה הצומחת על הנכס שהוא מתן שימוש בכסף.

צימרמן: ריבית היא תשלום עבור חלוף הזמן בו מחזיקים בכסף (ולאו דווקא הלוואה רשמית).

יכולה להיחשב הכנסה מעסק אם זה עונה על תנאי הכנסה אקטיבית, מעסק.

**שיעור מס על ריבית:** לפי ס' 125ג, שיעור מס על ריבית הוא **25%** (ריבית ריאלית) אלא אם הריבית היא על נכס שאינו צמוד למדד ואז שיעור המס **15%** (על ריבית נומינלית).

* + ההבדל מקורו בכך שריבית ריאלית (צמודה למדד) מכילה בתוכה פטור על מיסוי הפרשי הצמדה (ס'9(13)) למדד, כלומר נשלם פחות מס. לעומת ריבית נומינלית (שאינה צמודה למדד) עליה ישולם מס במלואו. אם לא היה ההבדל, אז היה "משתלם" יותר לקחת הלוואת צמודות, וזה לא יעיל משום שיש בהן הרבה סיכונים, כמו האינפלציה.
	+ מדוע השיעור נמוך? זה סותר צדק חלוקתי אך מעודד חיסכון.

**הפרשי הצמדה**

לפי ס' 1: **"הפרשי הצמדה"** – כאשר יש תשואה על כסף שהוצמד למדד כלשהו, לרבות **הפרשי שער**, הפרשי ההצמדה יהיו חייבים במס.

לרוב מדובר בהפרשי הצמדה של מדד המחירים לצרכן- הלוואה צמודה לאינפלציה.

🡨 ייתכן שלא נכון להטיל מס על הפרשי הצמדה משום שלא הייתה באמת התעשרות ריאלית (רק נומינלית).

**פטור על הפרשי הצמדה:** הפרשי הצמדה חייבים במס אבל לא תמיד. ס'9(13) קובע פטור על הפרשי הצמדה שקיבל יחיד (ולא תאגיד), כלומר כל עוד ההכנסה לא במסגרת עסק.

**הפרשי שער**: סוג של הפרשי הצמדה ס'1: סכום שנוסף עקב שינוי בשער החליפין לקרן מלווה, שהיא פקדון במטבע חוץ או שהיא הלוואה שיש להחזירה במטבע חוץ;

הנפקות המשפטית:

1. **דומה:** ס' 9(13) מעניק פטור על הפרשי הצמדה (שכוללים גם הפרשי שער) ליחיד.
2. **שונה**: דפוס המרכז: ס' 8(ג) קובע שיטת דיווח מצטברת להכנסה מהפרשי שער (ולא מהפרשי הצמדה).
	* מגדניית הדר: מבחינה כלכלית מדובר באותו דבר, לכן ס'8(ג) יחול גם על הפרשי שער וגם על הפרשי הצמדה, משום שיש להם אותו אפקט כלכלי (פרשנות תכליתית).

לכן, ייתכן שניתן לטעון שכל סעיף שחל רק על הפרשי שער מתפרש גם על הפרשי הצדה, בשל התוצאה הזהה.

מגדניית הדר: במקרה בו המדד אליו הוצמדה ההלוואה יורד, נראה כי הלווה צריך לשלם פחות מהקרן, לכן הלווה מרוויח. בימ"ש קבע כי הכנסה זו מסווגת למקור לפי ס'2(4) הכנסה מהפרשי הצמדה.

**לבחון אם ההכנסה מריבית/הפרשי הצמדה/שער חליפין היא הכנסה של בנק. אם כן 🡨 ההכנסה אקטיבית כי זה העסק שלהם.**

* + לגבי אלו לבחון אם הכנסות אלה אינטגרליות לעסק (פס"ד בוני ערים; מלון פלאזה) – אם העסק רוצה להחשיב אותן כהכנסה מעסק ולא הכנסה פסיבית.

**ס'2(6): הכנסה מנדל"ן**

הכנסה כלומר קבלת תשלום עבור מתן זכות חזקה במקרקעין. כל עוד לא מדובר בעסק (קריית יהודית).

**עיתוי החיוב:** סעיף 8ב': הכנסה מדמי שכירות תדווח בשיטת מזומנים.

* הכנסה פירותית פסיבית, שהתשואה צומחת בעיקרה על הנכס הנדל"ני ולא על הון אנושי.

**אם המס הוא על דירה ספציפית**, ישנם שני הסדרי מס חלופיים:

* + פטור על דמי שכירות מדירת מגורים- פטור מדמי שכירות עד תקרה של 4,200. לפי ס'2 בחוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירת מגורים).
	+ ס' 122 לפקודה(נדון בלשם ובירן)- שיעור מס מיוחד ואחיד לדמי שכירות על דירת מגורים **10%** אך ללא אפשרות ניכוי הוצאות. כל עוד ההכנסה אינה מעסק.

**שכירות הנחשבת מכירה**

לפי חוק מיסוי מקרקעין, שכירות העולה על 25 שנים תחשב מכירה ולכן יש לבחון כהכנסה הונית.

**ס'2(7): הכנסות מנכסים אחרים שאינם מנדל"ן**

מדובר **בהכנסות פאסיביות שמהוות תשואה על הון** שאינו נדל"ן 2(6), לא פיננסי 2(4), ולא אנושי 2(1), 2(2).

למשל, השכרה של מיטלטלין, מתן רשות שימוש נכסים מופשטים: קניין רוחני, שם, בפטנט, בזכויות, בידע.

פס"ד רוזנברג- **בנוגע לידע:** ככל שלבעל הידע יש יכולת (חוזית/ הסכמית) להמשיך ולהשתמש בידע, נראה בכך הכנסה פירותית של מתן רשות שימוש ס'2(7) וככל שבעל הידע מתנתק מהידע מבחינה חוזית/ הסכמית נראה בכך הכנסה הונית (מכירת הידע).

**אם תקופת השכירות היא ארוכה ביחס לאורך החיים הצפוי של הנכס, אז זו מכירה בתשלומים.**

**עיתוי החיוב:** סעיף 8ב', הכנסה מדמי שכירות תדווח בשיטת המזומנים.

**ס'2(10): סעיף העוללות**

ס'2(10): השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפסקאות (1) עד (9), אך לא הוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר.

כאשר לא נמצא מקור ברור, ניתן לפנות לסעיף 2(10), ויש להוכיח התעשרות + מקור.

לשם איתור המקור:

1. עמדת ביהמ"ש – מבחן המחזוריות: יש לבדוק האם התקבול בעל פוטנציאל לחזור להישנות (חיים קרן).
2. רשות המיסים – מבחן התמורה: אם יש תמורה מצידו של הנישום, מדובר בהכנסה בעלת מקור.

המבחן המשפטי: הנישום קיבל את התקבול בתפקיד או משרה של X.

פס"ד ברזל: כשלא נמצא מקור מס'2 לפקודה, ניתן לקבוע שמקור ההכנסה הוא ס'2(10) + תפקיד או משרה, שמעורב בהם הון אנושי, הם מקור.

🡨 כשאדם עושה פעולה שמבוססת על הון אנושי (ולא ברור אם זה עסקת אקראי ולא משלח ידו), נטען שזו הכנסה לפי ס'2(10), מאחר ששימש בתפקיד/ משרה.

פס"ד חיים קרן: לא בכל מקרה נקבע מקור לפי 2(10), אם יש מקור ברור אחר (כאן פסקו 2(1)- עסקת אקראי).

**הוצאות**

**רווח=** הכנסות – הפחתות (ניכויים-הוצאות, פטורים, קיזוזי הפסדים).

התנאים לקביעת הוצאת (כספית): (1) הוצאת כסף מהכיס (לרוב רכישה אבל הוצאה ללא תמורה-כמו מתנה). (2) הוצאה שהכרה בה תורמת לצדק חלוקתי.

הבחנות בנוגע להוצאות **(1) האם מכירים-** חלק מההוצאות מותרות בניכוי וחלק לא ס'17 **(2)** **עיתוי ההכרה-** חלק מההוצאות מותרות לניכוי באותה שנה וחלק בשנה אחרת.

**הוצאות משטר מיסוי הוני**

תמורה (מחיר מכירה) – יתרת המחיר המקורי (מחיר רכישה) = רווח הון/שבח.

כמה צורות להוצאות במשטר מיסוי הוני –

1. הפחתת מחיר הרכישה.
2. הוצאות לשדרוג נכס במהלך חיי הנכס – שדרוג ושיפור.
3. הוצאות הכרוכות במידה מסוימת בתהליך הרכישה/מכירה – עו"ד, תיווך וכו'.

הוצאות הכרוכות בתהליך המכירה יופחתו ממחיר המכירה וכנ"ל לרכישה.

**הוצאות במשטר מיסוי פירותי**

**שלבי פתרון**:

1. נבחן האם מדובר בהוצאה פרטית או הוצאה בייצור הכנסה המותרת לניכוי.
2. נבחן אם מדובר בהוצאה הונית או פירותית ע"י הבחנה בין הוצאה רגילה או הוצאה על הון קיים:

הוצאה רגילה – נבחן אם מדובר בהוצאה הונית או פירותית.

הוצאה על הון קיים –

1. נזהה על מה הוצאה ההוצאה.
2. נבחן האם מדובר בהוצאה הונית או פירותית.
3. נקבע את עיתוי הדיווח – הונית ע"י פחת; פירותית לפי שיטות הדיווח.

**הוצאות מותרות בניכוי**

ס'32 : ניכויים שאין להתירם: הוצאות שאינן לייצור הכנסה, הוצאות פרטיות, הוצאות אש"ל, הוצאות שהוצאו לשם הגעה למקום ההשתכרות או חזרה מממנו, והוצאות לשם טיפול בילדים או השגחה עליו או לשם טיפול באדם אחר או השגחה עליו.

ס'17: ינוכו כל הוצאותיו של אדם שהוצאו **למען ייצור הכנסתו** בשנת המס + רשימה של ניכויים מותרים.

* כלומר נבדיל בין הוצאות לייצור רווחים לבין הוצאות שהן שימוש ברווחים, צריכה להנאה אישית או עזרה לזולת.
* הוצאה לייצור הכנסה לא חייבת להיות למען הכנסה מיידית, אלא יכולה להיות למען הכנסה עתידית ואפילו עתידית בהסתברות.
* חובת ההוכחה על הנישום, כמו גם חובת פיצול ההוצאות המעורבות.

**איך נדע שההוצאה היא לייצור הכנסה?**

* + מבחן האינצידנטליות- נדרשים **(1)** הכרחיות ההוצאה לשם ייצור ההכנסה **(2)** ההוצאה צריכה להיות אינצידנטלית להוצאה- כלומר משתלבת במבנה הטבעי של המקור.
	+ מבחן הזיקה הממשית והישירה: פס"ד ורד פרי: המבחן האינצידנטלי צר מדיי. יוצר את מבחן הזיקה הישירה והממשית: הוצאה בעלת זיקה ישירה וממשית עם הליך הפקת ההכנסה – **לא ההלכה.**
	+ **הדין:** ס'32(1): אימוץ מבחן האינצידנטליות: **הוצאות הכרוכות ושלובות בתהליך הפקת ההכנסה**, כלומר הוצאות המשתלבות בתהליך הטבעי של הפקת הכנסה ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה ומהוות חלק בלתי נפרד מהם. (ויש פירוט של הוצאות שלובות מוכרות בסעיף).

איך נוכיח את האינצידנטליות?

* האם ועד כמה ההוצאה הכרחית, כלומר עד כמה אין לה תחליף.

פס"ד המרכז הארכיאולוגי- הוצאה הכרחית היא לא בהכרח הוצאה כרוכה ושלובה (אינצידנטלית), אלא הוצאות שמוציאים בעסקים מסוג זה. ולכן:

* הוצאה רגילה ומקובלת בסוג פעילות להפקת הכנסה המסוימת הזו – להשתמש במילים אלו כדי להוכיח את היות ההוצאה כרוכה ושלובה בתהליך הפקת ההכנסה.

**הוצאות מעורבות**

הוצאה מעורבת-כזו שקשורה בייצור הכנסה אבל גם מספקת הנאה פרטית בצריכתה. בפס"ד זו הוצאה מעורבבת, אבל המקרים הקשים הם הוצאות מעורבת מטבען ולא ניתן להימנע מהערבוב של שני החלקים.

1. **הוצאה הניתנת לפיצול:**
	1. הוצאה מעורבבת: פס"ד בן עזר: הוצאות מעורבות יכולות להיות למען ייצור הכנסה אבל לא "לשם כך בלבד" (ס'17), ולכן אינן מותרות לניכוי. באחריות הנישום להפריד את ההוצאה המעורבת לכאלה שמטרתן ייצור הכנסה וכאלה שלא.
	2. המרכז הארכיאולוגי: כל עוד ניתן לפצל בין ההוצאות, ימוסה החלק המותר בניכוי.
2. **הוצאות שאינן ניתנות לפיצול בקלות**: רשות המיסים מכירה לפי יחס (למשל: רבע מהדירה המשמש לצרכי עבודה, אז רבע מההוצאות יוכרו)
3. **ואם לא ניתנות לפיצול**: ס' 17 "הוצאות לייצור הכנסה **ולשם כך בלבד".** כלומר, רק הוצאות שכולן לייצור הכנסה יותרו בניכוי, והוצאות מעורבות לא יותרו כלל.
	1. ורד מחזור: הוצאה שלא ניתנת לפיצול לא ניתן לנכותה לפי ס'17 (הליך פלילי הוא הוצאה עסקית וגם פרטית).
	2. ורד פרי: הוצאות מעורבות אינן מותרות בניכוי. אולם **אם ישנו קריטריון לפיו ניתן לחשוב על פיצול סביר בין הוצאה פרטית לבין הוצאה למען ייצור הכנסה, החלק האמור יהיה מותר בניכוי**. אולם, הפסיקה לא תחול כלפי כולי עלמא.

🡨 אם יש מידה של הנאה אישית ההוצאה, אך היא לא משמעותית, נפסוק שמדובר בהוצאה המותרת לניכוי. **עיקר וטפל.**

🡨 בנוסף, נחקק ס'32(1) בין ההוצאות האסורות בניכוי: הוצאות השגחה על ילדים.

**הוצאות ספציפיות המותרות בניכוי:**

הוצאות חניה בעבודה, ארוחות, ביגוד עבודה, הוצאות טיסה עד לשווי שוק של מחלקת עסקים, הוצאות טלפון ורכב ועוד. קבוע בתקנות שהן למעשה הוצאות מעורבות ומותרות בניכוי. המחוקק בוחר באופן שרירותי לפצל אותן, הוצאות אלה יותרו בניכוי בהתאם לטיפול בתקנות.

**סיווג הוצאות**

**אנחנו מסווגים את ההוצאה המותרת בניכוי להכנסה שאותה הוצאה הפיקה**. כדי שנדע מאיפה להפחית את ההוצאה הזאת, ואז הרווח מכל מקור יהיה שונה, ותוצאות המס יהיו שונות: שיעור המס המוטל על רווח מכל מקור הוא שונה (למשל שיעור מס על רווח מעבודה שונה משיעור מס על רווח מריבית).

**עיתוי הכרה בהוצאות**

חשיבות: ערך הזמן של הכסף: ככל שהעיתוי מאוחר בזמן הנישום מרוויח את ערך הזמן של הכסף.

**הוצאות של משטר המיסוי הפירותי (הוצאות של הכנסה פירותית):**

**הוצאה פירותית-** הוצאה שצפויה לייצר הכנסה במשך שנת מס אחת.

* לפי הייג סימונס, במהלך השנה הזו יצאה כל ההוצאה. אין כלל התעשרות.

🡨 ההכרה בהוצאה תהיה בשנה שהיא הוצאה ולפי שיטת הדיווח של הנישום (שיטת המזומנים/שיטה מצטברת).
**הוצאה הונית-** הוצאה שצפויה לייצר הכנסה במשך מספר שנות מס.

* לפי הייג סימונס, ההוצאה נפרסת לשנים כי בכל שנה יש התעשרות חלקית.

🡨 ההכרה בהוצאות תהיה בדרך של פחת.

**הוצאות לרכישת נכסים- פחת**

**הוצאה הונית** אסורה בניכוי, אלא באמצעות פחת. לכן נמיר אותה **להוצאה פירותית**: נכיר בה באמצעות פחת (פריסה לתזרים הוצאות שנתיות). ס'17(8)- ניכוי בעד פחת מותר.

איך מנכים פחת? ס'21: יותר ניכוי של נכסים (פורטים בסעיף), לפי אחוזים מהמחיר המקורי ששילם, שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת.

1. **בבעלותו של הנישום**- ניכוי ע"י בעל הנכס
2. **כל עוד הנכס משמש לייצור הכנסה** (צמר פלדה)- מתחילים להכיר בפחת רק מתחילת השימוש בפועל.
3. **אחוז מהמחיר המקורי של הנכס** (ההוצאה לחלק לאורך חיי הנכס= האחוז לכל שנה).
	* האחוזים- נקבעו בס'4 לתקנות מס הכנסה (פחת), בהתחשב באורך חיי הנכס.
	* במחיר המקורי- ניתן להוסיף למחיר הרכישה כל מיני הוצאות מתווספות (התקנה, הובלה וכו'). וגם הם יוכרו בפחת, בפריסה.

**מה לגבי נכסים שלא נמצאים ברשימות הפחת?**

הוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא ע"י פחת שמותר בס'17(8) ומוגדר בס'21, לפיו יש לפנות לתקנות, ואם לא נמצא שיעור הנכס, **אין להכיר בפחת**, ולכן לא ניתן לנכותה.

מה ניתן לעשות במצב כזה?

1. מנסים למצוא נכס שדומה לנכס שכן מופיע ברשימה.
2. מנסים להצמיד לנכס שמופיע ברשימה (נניח שלט שתליתי על המבנה, נאמר שהוא חלק מהמבנה).
3. מנסים להצמיד לציוד כללי (סעיף קיים – ציוד כללי).
4. לבקש מפקיד השומה לתת לך משהו, פריסה כלשהי על מנת שיהיה לך פחת.

**נכסים ללא פחת:** מדובר בנכסים שאין להם בלאי או התיישנות: **קרקע, מניות**. העושר לא פוחת ולכן לא ראוי להכיר לגביהן בפחת.

🡨 צריך לציין בניתוח שזו הוצאה בייצור הכנסה והיא הונית, אך לא ראוי שיהיה לה פחת ולכן לא תנוכה.

**הוצאות לגבי הון קיים- הוצאות טיפול בנכסים**

הוצאות בייצור הכנסה, מותרות בניכוי, הוצאות לגבי נכס קיים, שיש לו הוצאות מעבר לרכישתו.

נבחין בין הוצאה פירותית לבין הונית- שמירה /השבחה (פס"ד בלו)

* + **הוצאה פירותית**- האם ההוצאה שמרה על הנכס כפי שהוא?
		- נפקות: היא מותרת בניכוי אם היא למען ייצור הכנסה ההכרה תהיה בשנת המס בה הוצאה.
	+ **הוצאה הונית**- האם ההוצאה השביחה את הנכס יותר משהיה?
		- **נפקות**: מותרת בניכוי ע"י פחת בלבד. הבעיה: לא מוגדר בתקנות פחת לתיקונים או שדרוגים.
		- **פתרון**: הצמדה של ההוצאה (התיקון) למחיר הנכס – ההשבחה תצטרף למחיר הנכס והעיתוי הוא פחת.

ההבדל בין שמירה להשבחה:

1. **תדירות הוצאת ההוצאה**- אם היא גבוהה, ניטה לשמירה, ולכן הוצאה פירותית. (ארטן)
2. **גודל ההוצאה ביחס לשווי הנכס**- ככל שגודל ההוצאה גדול יותר ניטה לומר שזו השבחה ולכן הוצאה הונית. אם הוא קטן, זו שמירה ולכן הוצאה פירותית. (ארטן)
3. **אופי הרכיב עליו הוצאו ההוצאות**- ככל שהוחלף חלק משמעותי יותר ניטה לקבוע שזו השבחה ולכן הוצאה הונית.
4. **פונקציות הנכס לאחר ההוצאה**- אם ההוצאה הוסיפה לנכס עוד פונקציות, או שהוא ממלא את אותן הפונקציות רק בצורה משמעותית יותר, זו השבחה, הוצאה הונית. אם הנכס מתפקד באותו האופן, זו שמירה ולכן הוצאה פירותית (מרגלית, בלו)
5. **הגדלת ההכנסות לאורך זמן**- אם ההוצאה מגדילה את ההכנסות לאורך זמן מדובר בהשבחה ולכן בהוצאה הונית (פס"ד שתדלן).
6. **ההוצאה מאריכה את חיי הנכס** – השבחה, ולכן הונית.
* פס"ד בלו- שמירה היא שמירה על המצב הקיים, פעולת הנכס תמשיך באותו האופן, ללא הוספה.
* פס"ד נאות מרגלית- מדובר בשמירה על המצב הקיים, ולכן זו הוצאה פירותית שתוכר באותה השנה.
* פס"ד ארטן- מדובר בהוצאות תיקון ולא חידוש או שינוי, ולכן זו הוצאה פירותית.
* פס"ד שתדלן- הוצאה שמייצרת קביעות בהכנסה לאורך זמן, היא משביחה את הנכס. ולכן הוצאה הונית.

**תחשיב הפחת**:

* במשטר פירותי: הפחת בא לידי ביטוי בתחשיב ההוצאות לצורך חישוב ההכנסה החייבת במס:

**הכנסות – (הוצאות + פחת) = הכנסה חייבת.**

* במשטר הוני: חשוב לא לקחת בחשבון פעמיים את הפחת, במשטר הוני הפחת נלקח בחשבון בחישוב רווח ההון: **מחיר מכירה – (מכיר רכישה – פחת נצבר) = רווח הון.**

**דגשים חשובים:**

* כל פעם שיש עסקה למכירת נכס, הוא מקבל את אורך החיים מחדש (הפחת ירד באחוזים מסכום הרכישה החדש).
* נכס שהתבלה לפני הזמן, מדווחים לרשות המיסים דיווח שדומה למכירה כאילו נמכר ב0 (מכירה כפויה).

**שיטות דיווח בהקשר להוצאות פירותיות והוניות**

* אם הוכרע שהוצאה היא הונית, היא מוכרת בניכוי ע"י פחת בלבד, הוא קובע את עיתוי ההכרה בהוצאה, ללא תלות בשיטת הדיווח, **עיתוי הדיווח של הוצאה הונית הוא פחת.**
* אם הוצאה פירותית, זה תלוי בשיטת דיווח –
* שיטת המזומנים – השנה בה שילם/הוציא אותה בפועל.
* שיטה מצטברת – השנה שההוצאה הוצאה זו השנה שקמה החובה המשפטית להוציאה.