

מחברת בחינה

דיני מיסים

פרופ' דוד אלקינס

תודה לקורל סייג על השלמת החומרים ☺

המכללה האקדמית נתניה, משפטים, מסלול ערב, תשע"ז 2016/17

תוכן עניינים

3	.....	מבוא- הכנסות
11	.....	עליית ערך נכס
12	.....	מימוש של הרווח
16	.....	התעשרות שאינה מופקת ממקור
16	.....	מתנה, תשלומי העברה
19	.....	הכנסה פירותית
25	.....	ייחוס ההכנסה למערכת היחסים המתאימה
30	.....	הוצאות
30	.....	השקעות/הוצאות הוניות
34	.....	הבחנה בין הוצאות הוניות להוצאות שוטפות
38	.....	הוצאות מאולצות
45	.....	הוצאות מעורבות
47	.....	מיסוי בינלאומי
47	.....	יחיד
49	.....	חברות
54	.....	חזרה למבחן

מבוא- הכנסות

סעיף 2 לפקודת מס הכנסה הוא לב ליבה של פקודת מס הכנסה. במידה מסויימת אפשר להגיד שסעיף 2 הוא הפקודה וכל השאר זה פרשנויות, הרחבות צמצומים וכו'. סעיף 2 מטיל את המס, הוא מסביר על מה מוטל מס הכנסה. כמקובל בחקיקת מס מדובר בסעיף קצת מסורבל ולא מובן.

מקורות הכנסה [15(1)] (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

זה הפתיח של הסעיף, סעיפי מס בד"כ מאוד מעורפלים.

כאשר אנו מתחילים לנתח סעיף ובכלל בחקיקה, ובמיוחד בחקיקת מס- חשוב להגיע לגרעין של הסעיף. מה הסעיף רוצה להגיד בבסיסו. מה הבסיס של הסעיף הזה שממנו אפשר להרחיב את הידע? יש להוריד מהסעיף את הפרטים הלא רלוונטיים בשלב הראשוני.

מקורות הכנסה [15(1)] (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

מס הכנסה יהא משתלם על הכנסתו של אדם. ← כפי שאולי צפוי מס הכנסה חל על הכנסה. כדי לדעת על מה חל מה הכנסה, צריך לדעת מהי הכנסה. איך נדע מהי הכנסה?

(תיקון מס' 22) תשל"ה-1975

"הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;

הפקודה משאירה את המילה הזאת, שהיא מילת מפתח משאירה את המילה הכנסה כמילה לא מוגדרת. לא מוסבר מהי הכנסה. מקובל לפנות לספרות הכלכלית, ישנם דיני רבים לגבי מהי הכנסה. הכנסה = התעשרות. לא עושר, אלא התעשרות. מהי התעשרות? הבסיס של התעשרות זה הוא **תוספת לעושר**.

עושר- נכסים מוחשיים, נכסים בלתי מוחשיים – כל מה ששווה משהו. מה זה עושרו של אדם? האם די בכך לראות את עושרו של אדם. יכול להיות שאדם שווה נכסים אבל הוא פושט רגל. צריך להבין מה ההתייבויות של האדם. אנו נאמץ את המוסכמה את הכלכלית שכל מספר (ב) הוא שווה ערך למינוס. **נכסים (התחייבויות) = עושר**. מילה נרדפת לנכסים = עושר/הון. כמה האדם שווה מבחינה כלכלית. עושר נמדד בכל נקי' זמן שהיא, כל רגע ורגע ולכל אדם יש סכום עושר מסויים. בכל רגע נתון יש עושר והון מסויים. יש לקחת 2 נקי' זמן

נכס

נכס

(התחייבויות)

(התחייבויות)

←

עושר/הון

עושר/הון

אם העושר גדל מנק' לנק' האדם התעשר, יכול להיות שהעושר גם קטן. אך תוספת לעושר היא גידול על פני זמן. יש עוד כמה דברים שיש להוסיף אך זוהי נק' הפתיחה.

איך זה בא לידי ביטוי בפרקטיקה?

בפס"ד אמישראל מדובר בחברה שמספקת גז לצרכנים, אדם מתקשר עם החברה ורוכש גז. צריך למדוד כמה גז הוא צורך וזה נעשה באמצעות שעון המותקן בחזית הבית. צריך להתקין את השעון הזה בחזית הבית. השעון הזה שייך לחברה. הבעיה היא שהשעון שייך לחברה אך נמצא בחזקתו של הלקוח, והחברה רוצה לוודא שהלקוח שומר עליו ולכן מבקשת פיקדון.

החברה קיבלה את הכסף הזה והצטבר אצלה הרבה כסף בקופת החברה והחברה לא דיווחה על הכסף הזה כעל הכנסה. פקיד שומה ראה שבחברה יש הרבה כסף שהצטבר שהחברה לא דיווחה עליו כהכנסה. פקיד השומה הוא האחראי על פקודת מס הכנסה. הוציאו צו נגד החברה, וביקשו מס על הכסף. החברה הגישה ערור לביהמ"ש המחוזי. המחוזי בחן האם יש תוספת לעושר. האם כסף שייך לחברה? כן. יש גידול בנכסים. מול הגידול יש התחייבויות להחזיר את הכסף.

זה שמסתבר שאנשים לא מבקשים את הכסף בחזרה בפועל זה לא משנה, יש התחייבויות. החברה מבחינתה בעלת התחייבויות, מי שלא מבקש את הכסף זה עניין שלו ולכן אין גידול בעושר.

פס"ד חשוב מכמה בחינות: מס הכנסה איננו מוטל על תזרים מזומנים, זה שכסף עובר ידיים זה לא הכנסה. לא בודקים האם כסף זו מאדם לאדם. יש מקרים שכסף עובר ידיים מלקוח לספק וזו

לא הכנסה כיוון מאחר שאין התעשרות. בלי הכנסה אין מס הכנסה מאחר ואין התעשרות. אם החברה לא התעשרה אין מס הכנסה. מעבר של כסף זה לא מה שמעניין. אלא במקרים מסוימים

זה כן יכול להוות גידול בעושר. נטילת הלוואה היא התחייבויות כי מצד אחד יש גידול בנכסים מצד שני יש לי גידול בהתחייבויות. למשל, נניח שאדם רוצה לקנות דירה והדירה עולה מיליון ₪

ואדם בודק בבנק ויש לו סה"כ 100,000 ₪ והוא לוקח הלוואה. כשבודקים האם יש גידול בעושר, לפני ההלוואה היה 100,000 ₪. היום יש לאדם דירה ששווה מיליון, והתחייבות של 900,000 ₪.

אין גידול בעושר. זה שאדם קנה נכסים לא שינה לו את העושר, אין התעשרות של מי שעשה את הפעולה. התצורה בה העושר שלו מוחזק שונה לחלוטין. יש לו אמנם דירה אבל יש לו התחייבות,

כך שמבחינה כלכלית אין התעשרות. נניח וההתחייבות לא ירדה, ויש תשואה של 500,000 בערך הדירה, אז יש גידול בעושר.

נניח ואדם חייב מיליון ₪ והוא פורע את ההלוואה, האם יש התעשרות? לא, הוא סיים את ההתחייבות שלו. יש שינוי בערכי הנכסים. ההתחייבות של האדם לשלם לי, והזכות שלי לקבל את

הכסף הייתה שווה מיליון ₪.

כאשר בוחנים התעשרות של אדם, יש לבחון בנוסף לתוספת לעושר.

הכנסה = התעשרות

נניח וכל מה שיש לאדם זה חשבון בנק מסויים ובתחילת השנה שיש לו 1,000 ₪ ובסוף השנה גם יש לו 1,000 ₪. יכול להיות שיש אלמנט של צריכה. צריכה = שימוש באמצעים הכלכליים כדי

לספק צרכים או רצונות אישיים (מזון, ביגוד, שכ"ד, בילויים)

הצריכה היא חלק מההתעשרות של האדם. בשני המקרים מדובר בהכנסה. ההכנסה כוללת גידול בעושר וגם צריכה.

תוספת לעושר + צריכה

הנוסחה הזו מיוחסת לשני כלכלנים: הייג וסיימונס. מאוד מקובל להתייחס לנוסחת הייג סיימונס לדיונים בנוגע למס הכנסה. אילו היינו יכולים להנהיג מערכת מס הכנסה טהורה, היינו מנסים לעשות זאת בצורה של נוסחת הייג סיימונס. מס הכנסה אידאלי הוא מס הכנסה המוטל על בסיס הייג סיימונס.

נניח שאדם הולך לאכול במסעדה ושילם 100 ₪ והולך הביתה. האם האירוע הזה הוא אירוע של הכנסה? העושר שלו קטן ב-100, הוא צרך ב-100 וההכנסה היא 0. ההון שלו קטן ב-100, הוא צרך ב-100 וזה לא משפיע על ההכנסה שלו. אילו בסיס המס היה צריכה ולא הכנסה, היה מדובר באירוע משמעותי אך לא כך. מע"מ הוא המס של הצריכה, מע"מ אמור להיות מס על צריכה באותו רגע. על הארוחה הזאת יש מע"מ. מס הכנסה הוא לא מס על צריכה.

תוספת לעושר (100)

צריכה 100

הכנסה 0

מבחינה מתמטית תמיד ההכנסה = לסך הגידול בנכסים + הצריכה. אם הצריכה היא מתוך ההון יהיה קיטון בעושר ומול זה צריכה. יש לבחון מול נ' זמן פתיחה ונק' זמן סופית ומה הגידול בעושר בין הנק' ומה הצריכה בין שני הנק'. אלו שני מרכיבים שונים. סה"כ נגיע להכנסה. בדוגמת המסעדה יש צריכה אך יש קיטון בעושר. הקיטון בעושר נבע מקיטון בנכסים.

נניח ואדם מסיים יום עבודה והמעביד שולח אותה למסעדה על חשבונו. האם בתקופה הזו יש לעובד הכנסה? כן, יש לו צריכה. אין כאן קיטון בהון וגריעה ויש הכנסה של 100. צריכה היא מרכיב של הכנסה ולכן יש הכנסה.

הנוסחה פותחה ע"י כלכלנים והיא נקלטה בספרות והפסיקה במיסים. האם פקידי השומה מכירים את הנוסחה? לא בהכרח הם מכירים את הייג סיימונס אבל הם יודעים להפעיל את הנוסחה. הדוגמה בה מפעילים את הנוסחה היא דרך מכשיר 'הצהרת הון'. נניח שאדם פותח עסק והולך לפקיד השומה ומדווח על פתיחת עסק. כמה חודשים לאח"כ הוא מקבל מכתב מפקיד השומה על כך שהוא חייב להגיש תצהיר הון. הוא ממלא את תצהיר ההון, שולח ולא קרה כלום. פקיד השומה תייק את התצהיר. לאחר כמה שנים הוא מקבל עוד דרישה לתצהיר הון ושולח גם אותו. לפקיד השומה אין מה לעשות עם תצהיר ההון הראשון, אבל כשיש לו שניים הוא יכול לבחון האם היה גידול בעושר בין 2 נקודות הזמן. הוא בודק את הדיווח על ההכנסות למול הגידול.

נכסים - (התחייבות) + צריכה = הכנסה

בסילבוס:

הכנסה כהתעשרות

עמ"ה (ת"א) 392/82 החברה האמריקאית ישראלית לגז בע"מ נ' פקיד השומה למפעיל גדולים,

פד"א טז 50 (1988)

(1932) North American Oil Consolidated v. Burnet, 286 U.S. 417

18/11/2016

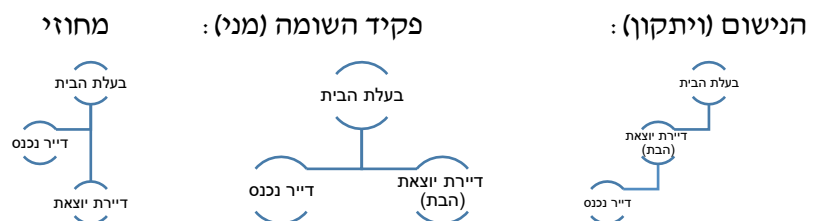
פוסקלינסקי נ' פקיד שומה, תל-אביב

ביהמ"ש המחוזי אמר שע"פ חוק בעל הבית זכאי לקבל את הכסף, לא משנה אם הוא וויתר או לא. זה שמגיע לו כסף ע"פ דין הוא צריך לשלם מס, גם אם בפועל הוא לא שילם את זה. הוא ערער לעליון, העליון אמר שעל אף העובדה שפוסקלינסקי וויתר, עדיין מדובר בהכנסה. פקיד השומה טען כי הוא לא באמת וויתר על הכסף, הוא פשוט העביר אותו לבת שלו. ולכן יש ניצול, שימוש בכסף. פיזית הוא לא נגע בכסף, אבל זה לא משנה כי הוא הנחה את הדייר הנכנס מה לעשות עם הכסף. הוא שלט בכסף ולכן יש הכנסה. הדייר נכנס נתן את הכסף לדיירת היוצאת. הדיירת היוצאת הייתה אמורה לשלם 1/3 לבעל הבית. המערער, הנישום טען שהוא מוותר על הכסף. ברגע שיש וויתור על הכסף, אין הכנסה. היו מס' טיעונים בעניין זה:

1. המחוזי- על אף הוויתר צריך לשלם מס
2. הנישום טען שהוא וויתר, ואם וויתר לא צריך לשלם מס.

בעליון, השופט ויתקון היה לצד המערער. אדם שמוותר על הכנסה, אי אפשר לחייב אותו במס. התעשרות היא התעשרות אמיתית. השופט ויתקון טען כי אין לחייב אדם במס על הכנסה שהייתה לו הזכות והכוח להשיג אותה אך הוא נמנע. השאלה שהתעוררה איך לפרש את ההכנסה של הכסף, האם הגיע מהדייר הנכנס או מהדייר היוצא. החוק אומר שהכסף הגיע מהדייר היוצא, לפי ויתקון אפשר לוותר על ההכנסה. לפי מה שוויתקון אמר התעשרות היא אמיתית. גם פקיד השומה הסכים שרק התעשרות אמיתית היא התעשרות, וטען שפה הייתה התעשרות והמערער פשוט העביר את הכסף הלאה והשתמש בהכנסה.

השופט מני הסכים עם החלטת המחוזי, הוא קיבל את התוצאה של המחוזי. לא מאותם הנימוקים, וקיבל את הנימוק של פקיד השומה. הוויכוח היה ממוקד בחוק הגנת הדייר- שניהם הסכימו לעיקרון כי הכנסה היא הכנסה בפועל וההכנסה היא לא הכנסה רעיונית אלא אם יש הוראה אחרת בחוק. הבסיס לדיון הלכת פוסקלינסקי – **אי אפשר לחייב אדם שהיה לו כוח ואפשרות לקבל ולא קיבל**. כאשר אדם זכאי לקבל כסף זה לא מספיק, צריך לקבל את ההכנסה – להשתלט על ההכנסה. אם יש שליטה בהכנסה- זו התעשרות. בהעדר הוראה סטטורית מפורשת, זה הכלל.



באותה תקופה הייתה מקבלת שאם יש ספק זה פועל לטובת הנישום. אם המדינה רוצה לקחת כסף היא צריכה להיות ברורה בחוק. אם יש ספק בחוק, צריך ללכת לטובת הנישום. אין יושר במיסיים' לא מספיק היגיון. חשוב שבחוק יהיה ברור. ההלכה הזו נהפכה בפרשת קיבוץ חצור-מילוא. פסי"ד המנחה בכל הנוגע לפרשנות של דיני מיסים, ברק אמר כי כן מחפשים היגיון. רוצים

לפרש את החוק כמו כל חוק אחר כדי שיהיה הגיוני, קוהרנטי. לא תופסים את המחוקק במילה. מנסים להבין מה הוא רצה להשיג, ואיך הוא רצה להשיג. מה קורה אם אחרי כל הפרשנות, לא ברור האם מה המחוקק רצה – האם רצה לחייב או לפטור ולא ניתן להכריע בעניין? עיקרון שמירת הקניין ← אם בכל מקרה אי אפשר בדרך פרשנית לפרש את החוק, יכול להיות שמכוח עיקרון שמירת הקניין ייפסק לטובת הקניין.

לעניין הלכת פוסקלינסקי- נניח שעו"ד מייעץ לאדם בחינם, ללא תמורה. האם הייתה הכנסה? לא. הייתה בכוח לקבל הכנסה, והוא לא קיבל. מה אם האדם שואל את העו"ד מה התמורה, והעו"ד מנמק סכום ואומר לו לתרום את הכסף, האם יש הכנסה? כן. ברגע שהעו"ד שולט בכסף, לא ניתן לומר שהייתה שליטה. הייתה הכנסה, והכסף נתנם. זה שהוא לא נגע בכסף, זה לא משנה. במקרים כאלה, צריך לבדוק האם הייתה שליטה בכסף או שהיה וויתור על הכסף.

היה מנכ"ל של חברה גדולה, שהגיע לו בונוס. הוא אמר שהוא מוותר על הבונוס שהציע שאולי יתרמו אותה לאחת האוניברסיטאות. הדירקטוריון החליט לתרום את הכסף לאוניברסיטה והקימו מחלקה לחקלאות על שם אותו מנכ"ל. האם למנכ"ל הייתה הכנסה? ביהמ"ש אמר כי לו הייתה הכנסה. הוא אולי המליץ להם מה לעשות עם הכסף, אך הדירקטוריון קיבל את ההחלטה. ניתן לבקר את הפס"ד- זה שהוא אמר 'אולי תתרמו' ניתנת לפירוש כהנחיה. האם יש סיכוי שהם ייקחו את הכסף בחזרה? למרות שהוא לא אמר חד משמעית 'תתרמו', אפשר להגיד שבפועל הוא הנחה ושולט בכסף. השאלה היא איך ביהמ"ש מפרש את זה.

סייגים סטטוריים להלכת פוקסלינסקי:

1. סעיף 85(א)(2) –

במקרים מסוימים, רואים את המלאי כאילו נמכר בשווי השוק. יש מקרים שמלאי נמכר לא לפי שווי שוק, ועדיין רואים אותו כאילו נמכר לפי שווי השוק.

הערכת מלאי עסקי במקרים מסוימים (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968

85. (א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:
(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, וכן מלאי עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.

אם המלאי נמכר שלא בשווי השוק (יכול להיות 0) ממסים כאילו התקבל שווי השוק, גם אם בפועל לא התקבל.

האם מדובר בהכנסה רעיונית או בהכנסה אמיתית? מדובר בהכנסה רעיונית. לפי הלכת פוסקלינסקי, לא צריך לשלם מס. הדיירת היוצאת ובעל הבית. נניח ויש חנות בגדים, והבת של בעל החנות לוקחת שמלה. האם בעל החנות קיבל הכנסה? לא, אבל ממסים אותו כאילו התקבלה הכנסה. בעל החנות צריך לדווח את שווי השוק של השמלה, כאילו הוא דיווח לאדם זר.

במקרקעין, אם נמכר נכס ב-1,000,000 ₪ כששווי הנכס הוא 1,500,000 ₪ ימסו אותו כאילו הוא היה שווה 1,500,000 ₪.

כשמדובר במלאי עסקי, שבנסיבות מסוימות רואים אותו כאילו נמכר במחיר השוק למרות שהוא לא נמכר במחיר השוק, ממיסים את הפרש ורואים את זה כהכנסה רעיונית.

יכולים להיות הרבה מקרים כאלה; קבלן בונה דירות, ואת אחת הדירות הוא נותן במתנה לקרוב, או לוקח את הדירה לעצמו ומוציא את זה מהמלאי. הוא הופך את הדירה לנכס אישי ← הוצאת המלאי מהעסק. צריך לדווח על הפעולה, ההעברה כאילו נמכר במחיר שוק.

ההגדרה לסכום השווי:

"סכום השווי" - הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המלאי העסקי ממוכר מרצון לקונה מרצון כשהוא נקי מכל שעבוד הבא להבטיח חוב, משכנתה, או זכות אחרת הבאה להבטיח תשלום; **אולם אם פקיד השומה שוכנע, כי המחיר בעד המלאי נקבע בתום לב בלי שהושפע במישרין או בעקיפין מקיום יחסים מיוחדים בין המוכר לקונה** - ובמקרקעין גם בתנאי שהמכירה נעשתה בכתב - יהא סכום השווי המחיר שנקבע.

אם מדובר בהנחה, בסכום שנקבע, בגלל טעמים מסחריים (הנחת מזומן, הנחת כמות, סוף העונה) שווי זה לא המחירון, השאלה היא מה בפועל קורה בשוק. אם ניתנה הנחה כזו, זה עדיין נקרא שווי שוק. אם ההנחה היא הנחה מסחרית לכולם, לקידום המכירות, זה נקרא שווי שוק. אם מוכרים מתחת למה שהיה אפשר למכור באותו רגע בשוק, סעיף 85(א)(2) נכנס לפעולה. הסעיף עוסק בהנחות אישיות ולא בהנחות נורמליות של השוק.

מחיר רכישה – 50 ₪

מחיר שווי שוק- 90 ₪

מכירה בפועל – 80 ₪

המיסוי יהיה כאילו המכירה הייתה 90 ₪ ← 40 ₪

כאשר המחוקק לא תמיד מתבטא בצורה מוצלחת, אין שיקול לפקיד השומה והוא פועל לפי מה שהחוק אומר לו. ולכן הוא ממסה לפי 40 ₪ ולא 30 ₪.

85(א)(1) – אם העסק נמכר על תכולתו. מקרה שנועד לדבר על משהו אחר- כאשר נמכר עסק כעסק כולל, כולל כל מה שיש בו.

סעיף 85 מדבר על מלאי, הוא לא מדבר על שירות. בשלב זה, לעניין העו"ד שנותן שירות חינם בגלל סיבות אישיות, לא חל עליו הסעיף. בפוסקלינסקי, האם הוא מכר מלאי או שירות? הוא נתן שירות. סעיף 85 איננו רלוונטי. הלכת פוסקלינסקי עדיין תקפה לכל הנוגע לשירות. הוא איננו קשור לכל מה שנוגע למלאי.

לפעמים השאלה מתי מדובר במכירת מלאי ולפעמים במכירת שירות היא קשה. במסעדה, האם מסעדה מוכרת מלאי או נותנת שירות? גם וגם. מה קורה אם חבר של בעל מסעדה אוכל בחינם? אם מדובר בשירות בחינם, לא צריך לשלם מס. אם הוא נתן לו מלאי חינם, בעל המסעדה חייב במס? כן. צריך לבחון האם היה יותר מלאי או יותר שירות.

2. סעיף 85א-

מחירי העברה בעסקה בין-לאומית (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

85א. (א) בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או לאשראי, או שנקבעו תנאים אחרים לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות הענין, אילו נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן - תנאי השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.

ההבדל בין 85א(א) 85א, הוא ש85א חל גם על שירותים.

נניח שחברה ישראלית בעלת היתר מסוים רוצה לתת רישיון למדינה אחרת כדי לקבל תמלוגים. נניח שהתמלוג שהיא יכולה לקבל זה 1,000. ההכנסה של החברה תהיה 1,000. החברה, כדי להפחית את נטל המס, יכולה להקים לעצמה חברת בת באי באמצע האוקיינוס, היא תיתן לה את הרישיון, והחברת בת תיתן רישיון למדינה האחרת. האם סעיף 85 הרגיל, פותר את הבעיה? לא, כי זה לא מלאי. זה שירות. למרות שהחברה הישראלית, העבירה את הרישיון לחברה הבת ב300, ממסים אותה כאילו היה מדובר ב1,000. עסקה בינלאומית מחייבת את מה שהיה אפשר לקבל, ולא על מה שהתקבל בפועל.



בדוגמא הזו וודאי שמדובר בעסקה בינלאומית, אך לפעמים יש קושי לבחון את העניין. בחזרה לפוסקלינסקי. נניח והוא היה תושב חוץ, ומחזיק דירה בישראל. האם זה הופך להיות עסקה בינלאומית? לא ברור מתי זו תהיה עסקה בינלאומית ומתי לא.

נניח ויש חברה בישראל אשר מספקת שירות בחינם לחברת בת בחו"ל, האם מדובר בעסקה בינלאומית? כן.

נניח ויש עו"ד ואחיו בחו"ל מבקש ממנו להכין לו חוזה, האם יחול 85א? לא בהכרח. כיוון שהסעיף איננו מדבר על מהי עסקה בינלאומית, לא כל כך ברור מתי ניתן להחיל אותו. לא ניתן להגיד מה כן ומה לא, המחוקק הניח שזה ברור מאליו מה זה עסקה בינלאומית. לכן כשמדובר בחברה ישראלית מול חברה במדינה אחרת, אינטואיטיבית מדובר בעסקה בינלאומית. לגבי מתן שירות בין קרובים יכול להיות שמדובר בעסקה בינלאומית ויכול שלא. זו שאלה קשה, כיוון שיכול להיות דברים מסוימים, קצת מוזרים שיחשבו כעסקה בינלאומית. לא ברור איפה הגבול.

אם אב מלווה לבנו שלומד בחו"ל כסף ללא ריבית האם זו עסקה? כן. שווי השימוש בכסף זו הריבית ולכן מדובר בעסקה בינלאומית.

הסעיף נתון לפרשנות, ועדיין אין פסיקה עליו.

אך אם מדובר בעסקה בינלאומית, סעיף 85א מבטל את הלכת פוסקלינסקי.

בבחינת הדברים בעולם, יש נכסים ויש שירותים. בהנחה ועסקה היא או עסקה בינלאומית או לא עסקה בינלאומית, על מה חל סעיף 85 הרגיל ועל מה חל א85?
 סעיף 85 ← מטילים מס על הכנסה רעיונית
 א85 ← חל על כל עסקה בינלאומית

עסקה לא בינלאומית	עסקה בינלאומית	נכסים
85	85	(מלאי)
	א85	שירותים

על שירותים בעסקה לא בינלאומית, לא מתקיימים חריגים להלכת פוסקלינסקי. אך לעניין זה יש לפנות לסעיף 3(י) לפקודת מס ההכנסה.

סעיף 3(י)

הכנסות אחרות [25(2)] (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965 (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968 (תיקון מס' 138) תשס"ד-2004

3. (י) (1) אדם שנתן הלוואה שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה או חבר בני אדם שנתן הלוואה, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לעניין זה שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יראו את הפרש הריבית כהכנסה לפי סעיף 2(4) בידי נותן ההלוואה, ובלבד שמתקיימים יחסים מיוחדים בין נותן ההלוואה לבין מקבל ההלוואה; לעניין פסקה זו – "ריבית" – לרבות הפרשי הצמדה;

"הלוואה" – לרבות כל חוב שאיננו אחד מאלה:

- (1) חוב של לקוחות או חוב של ספקים בשל שירותים או נכסים;
 - (2) (נמחקה);
 - (3) (נמחקה);
 - (4) הלוואה שסעיף קטן (ט) חל עליה;
 - (5) (נמחקה);
 - (6) (נמחקה);
 - (7) (נמחקה);
 - (8) הלוואה שנתן מוסד ציבורי, כהגדרתו בסעיף 9(2) לפקודה לשם מטרתו הציבורית;
 - (9) הלוואה שהיא עסקה בין-לאומית כמשמעותה בסעיף א85;
 - (10) הלוואה שאינה צמודה למדד כלשהו ואינה נושאת ריבית או תשואה כלשהי, שנתן חבר בני אדם לחבר בני אדם שבשליטתו כנגד שטר הון שהונפק לתקופה של חמש שנים לפחות, ובלבד שההלוואה אינה ניתנת לפירעון לפני תום התקופה האמורה והפירעון נדחה בפני התחייבויות אחרות וקודם רק לחלוקת עודפי הרוכש בפירוק;
 - (11) שטרי הון ואיגרות חוב שהנפיק חבר בני אדם אחר, בתנאים הקבועים בפסקה (5) שבהגדרה "נכסים קבועים" שבתוספת ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה, לפי חוק תיאומים בשל אינפלציה, ביום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007), או שהיו נכס קבוע בידי נותן ההלוואה במועד החל בתקופה שמיום כ"ג בטבת התשס"ח (1 בינואר 2008) עד יום כ"ח באדר א' התשס"ח (5 במרס 2008), אילו הוראות חוק תיאומים בשל אינפלציה היו חלות לגבי אותה תקופה;
 - (12) הלוואה שנתן אדם עד יום כ"ב בטבת התשס"ח (31 בדצמבר 2007) שנרשמה בפנקסי חשבונות שנוהלו לגבי הכנסה שלגביה לא היו חייבים לנהל פנקסים לפי שיטת החשבונאות הכפולה, והוראות פרק ב' לחוק תיאומים בשל אינפלציה לא יחולו בקביעתה;
- "יחסים מיוחדים" – לרבות יחסים שבין אדם לקרובו, וכן שליטה של צד אחד להלוואה במשנהו, או שליטה של אדם אחד בצדדים להלוואה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר;
- "שליטה" – החזקה, במישרין או בעקיפין, ב-5% או יותר, באחד או יותר מאמצעי השליטה, ביום אחד לפחות בשנת המס, ולעניין פסקה (10) להגדרה "הלוואה" – החזקה ב-25% לפחות מכוח ההצבעה או מהזכות לרווחים, במישרין או בעקיפין, ביום אחד לפחות בשנת המס;
- "אמצעי שליטה" ו"יחד עם אחר" – כהגדרתם בסעיף 88;
- "קרוב" – כהגדרתו בסעיף 76(ד);
- (2) שר האוצר רשאי לקבוע את דרך חישוב הפרש הריבית וכן את דרך חישובו של כל נתון הנחוץ לצורך זה.

מדובר בד"כ רק על חברות מאחר ויש להן פנקס חשבונות. סעיף זה מדבר על חברה אשר נותנת הלוואה בריבית נמוכה או ללא ריבית. הסעיף אומר שלמרות שאין ריבית, הריבית שיכלה להתקבל תמוסה (יחול עליה מס). מדובר בסוג של שירות, הלוואה בין אנשים בעלי יחסים מיוחדים. נניח הלוואה מחברה לחברת הבת שלה. יש מקרים בהם יוטל מס על אף העובדה שלא הייתה הכנסה.

עסקה לא בינלאומית	עסקה בינלאומית		
85	85	נכסים	
	א85	(מלאי)	
3(י)		חברה מלווה	שירותים
פוסקלינסקי חל	א85	שירותים	
		אחרים	

כל הסעיפים האלו מהווים חריגות או נגיסות להלכת פוסקלינסקי. ההלכה הזו נקבעה לפני למעלה מ-50 שנה. המחוקק מפעם לפעם נוגס בהלכה. ההלכה בוטלה בחלקה, תלוי בנסיבות. פוסקלינסקי חל רק בשירותים מסוימים שאינם עסקאות בינלאומיות. זה עדיין שטח גדול, אך זה מה שנשאר מפוסקלינסקי. כל השאר המחוקק ביטל באמצעות הסעיפים.

לסיכום

האם הכנסה היא התעשרות בפועל או התעשרות פוטנציאלית? תלוי באיזו סוג של עסקה מדובר. שירות בתוך ישראל, הלוואה פנימית- הלכת פוסקלינסקי ממשיכה לשלוט. בכל מצב אחר, יש הוראה סטטורית הקובעת כי ההכנסה תחשב כמה שהיה אפשר לקבל ולא מה שהתקבל בפועל.

בסילבוס:

הכנסות רעיוניות

ע"א 340/62 פוסקלינסקי נ' פקיד שומה, תל-אביב, פ"ד יז 794 (1963)

Combs Lumber Co. v. Commissioner, 41 B.T.A. 339 (1940)

Helvering v. Independent Life Insurance Co., U.S. 371, 54 S.Ct. 758 (1934)

25/11/16

עליית ערך נכס

עד כה הגדרנו הכנסה כהתעשרות. אדם לא מתעשר ממכירה של נכס אלא אם כן הייתה עלייה של הנכס. מה קורה כאשר ערכו של נכס עולה? אדם קנה נכס ב- 100,000 ₪ לאחר הקנייה עלה שווי השוק וכעת הוא שווה 150,000 ₪. כלומר יש כאן התעשרות בסך 50,000 ₪. התעשרתי כתוצאה מעליית הערך. האם יש לחייב את האדם שקנה את הנכס במס? אמנם אותו אדם התעשר אבל אין לו אמצעים נזילים לשלם את המס. הוא יכול למכור את הנכס ולשלם את המס אבל האם אנחנו באמת רוצים לחייב את האדם למכור את הנכס?

העיקרון שעומד מאחורי עמדה זו הוא לא להעמיס על אדם בהטלת המס כאשר מדובר במצב שלא נלקח מראש בחשבון וזה לא משנה באמת מה גרם לעליית מחיר הנכס. בפועל איך נדע כמה שווה הנכס? צריך לעשות הערכת שווי אבל זו רק הערכה ומערכת המס לא יכולה להיות תלויה בהערכת שווי. ישנם שתי סיבות בהם לא נהוג לשלם מס:

1. **נזילות** – לא רוצים לאלץ אדם למכור את הנכס שלו, זה מטיל עלויות על המשק. עדיף לא להטיל מס, לפחות לא באותו הרגע. לא בהכרח שיש לאותו אדם כסף לשלם עבור ההפרש הגדול הזה (50,000).

2. **הערכת שווי הנכס** – זו רק הערכה ולא ניתן להטיל מס על הערכה. האם זה אומר שלעולם לא ישולם מס במצב של עלייה כזו? התשובה היא לא, מחכים ליום שכבר אין בעיית נזילות ואין בעיה להעריך את הנכס. היום המדובר הינו **יום המכירה** - < **ביום זה יוטל המס**.

האם האדם מתעשר כתוצאה ממכירת הנכס? אדם לא מתעשר ממכירה אם הוא מוכר בשווי שוק: קניתי נכס ב1000, שווי שוק עכשווי 150, מכרתי ב150 -> לא התעשרתי מהמכירה אלא מאחזקת הנכס! אלא אם מכרתי מעל שווי השוק, נאמר מכרתי ב160 כתוצאה מהמכירה הרווחתי עוד 10.

מימוש של הרווח

מועד מימוש ההתעשרות. זהו ביטוי בעייתי כיוון שמשמע מהמונח שהרווח לא היה ממשי ועכשיו הפך לממשי, אבל בעצם צריך לומר שזה לא שהרווח היה לא ממשי **אלא לא היה ממומש**, מחכים עד למועד שמוכרים את הנכס ולוקחים בחשבון את ההתעשרות.

האם בכל מצב שמוכרים נכס נפתרת הבעיה של נזילות והערכה?

התשובה היא לא, ייתכן שלא תמיד מקבלים כסף מזומן על נכס. ייתכן כי אקבל נכס או דבר אחר. **האם נפתרה בעיית ההערכה?** למשל במקרים של עסקת חליפין, דהיינו נכס תמורת נכס, לא נפתרת בעיית הערכה וגם לא בעיית הנזילות ובכל זאת דיני המס רואים בעסקת חליפין "מימוש" של הרווח, כלומר יש לדווח על ההתעשרות ולשלם בגינה מס. **מה בעצם הרעיון שעומד מאחורי הטלת המס במקרה של סחר חליפין?** למה להטיל מס אם לא נפתרה בעיית נזילות והערכה? יש לכך מספר נקודות:

1. הדבר עלול לעודד את המשק לעסקאות חליפין לעומת עסקאות במזומן. אם נאמר שזה לא מימוש ואין דרישה לחייב מס אז אנשים יעדיפו לעשות עסקאות חליפין ולא ישלמו מס. יעודד את המשק לעבור לעסקאות חליפין. (נכס ב150 תמורת נכס ב150).
2. צריכת הרווח: מדובר בעניין של עיתוי, מתי משלמים את המס. בד"כ כשמדברים על דחיית תשלום המס למועד המימוש, מתכוונים לעיתוי והשאלה היא לא האם ישולם מס אלא האם אנחנו מוכנים לדחות את המס בתנאי שבסופו של דבר המס אכן ישולם. יש בעיה יותר רצינית: יכול להיות שבעסקת חליפין, לא ישולם מס בחיים. יכול להיות שאני אחליף נכס תמורת צריכה. אפשר להחליף נכס תמורת מכונת, ניתן להשתמש בו 10 שנים. לא נשאר מזה כלום, אני צרכתי את ההתעשרות שלי ולא שילמתי על זה מס. כדי למנוע מצב

כזה, אנחנו חייבים להטיל מס במועד ההחלפה, כיוון שאם אנחנו לא מטילים מס כשמחליפים את הקרקע תמורת הרכב, אין לנו מועד אחר ליטול מס. אם זאת עסקת חליפין אז לא פתרנו את הבעיות האלה.

❖ בכדי למנוע מצבים כאלו אנו מטילים מס בזמן ההחלפה, בזמן עסקת החליפין.

3. **עלות נמוכה של מכירת הנכס:** אם יש לי קרקע, אני מחליף את הקרקע תמורת ציור של פיקאסו, אז מסתבר שאני צריך לשלם מס, אני פשוט אמכור את הציור. זה לא נורא כמו למכור נכס בכל פעם שהערך שלו עולה. דוגמא: יש לי דירה, כל פעם שהערך של הדירה עולה, זה לא פייר שאני אצטרך לשלם. נניח שהמעביד שלי במקום לשלם לי משכורת בכסף, הוא נותן לי נכס. יש פה הכנסה, מדובר בהתעשרות. ברור שאצטרך לשלם על זה מס, אם אין לי כסף לשלם על זה מס, אני אמכור את הדירה. אם אין לי מספיק כסף גם לשלם את המס וגם להחזיק את הדירה, אני אמכור את הדירה, אשלם את המס וביתרה אקנה דירה זולה יותר. אבל זה לא כל כך נורא כמו לשלם כל פעם את המס כשהערך של הדירה עולה. מבחינה תיאורטית, ברגע שערך עולה, צריך לשלם מס.

❖ שלושת הסיבות הנ"ל הן הסיבות העיקריות שאנו רואים בעסקת חליפין מימוש.

לסיכום, עד עכשיו הגדרנו את המונח הכנסה = הכנסה זאת התעשרות ממומשת, לפעמים בפועל, לפעמים פוטנציאלית. זו ההגדרה של המילה הכנסה עד כמה שאנחנו מתעמקים בה כרגע.

מקורות הכנסה [15(1)] (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

מס הכנסה יהא משתלם על הכנסתו של אדם..ממקורות אלה: - אנו יודעים שלא על כל הכנסה ישולם מס הכנסה.

קיומה של הכנסה - בלי הכנסה אנחנו לא ממשיכים את הסעיף, אין הכנסה, אין לשלם מס הכנסה. אבל אז אנו צריכים לבדוק האם ההכנסה מופקת ממקורות אלה. אם ההכנסה לא הופקה ממקורות אלה, אין על זה מס הכנסה. מס הכנסה חל רק על סוג מסוים של הכנסות, דהיינו, מקורות שרשומים מטה בסעיף 2.

מקורות אלה:

(1). עסק, משלח יד, עסקה או עסק אקראי מסחריים.

(2). עבודה.

3. בוטל הסעיף.

(4). דיבידנד (חלוקת רווחים של חברה לבעלי המניות שלה), ריבית.

(5). קצבה (תשלום חוזר שאדם מקבל, מהמעביד בד"כ - פנסיה, ביטוח לאומי וכו'), מלוג (לפי משפט עברי- נכסים שאישה מביאה לנישואים), אגונה (נניח שאדם פורש מעבודה והוא חסך סכום מסוים של כסף שאמור לשלם אותו למחייה אחרי שהוא מפסיק לעבוד, יש שם קושי מסוים, הוא

לא יודע כמה מתוך זה הוא יכול להשתמש כל שנה, מגיע לגיל 80 ואין לו כסף, יש סיכוי שהוא יחיה עוד הרבה זמן. הוא רוצה לספק את הצרכים שלו כל שנה אבל הוא לא יודע כמה זמן הוא יחיה. לכן, יש את חברות הביטוח, הוא נותן לחברת הביטוח את כל הכסף ואומר לחברת הביטוח לתת לו כל חודש סכום מסוים של כסף, הם יודעים בממוצע כמה אני אחיה, הם מחשבים כמה מגיע לי כל חודש - ההפך מביטוח חיים. בקיצור). ההבדל בין קצבה לאנונה לצורכי מס הכנסה - ההבדל העובדתי הוא - אנונה זה כסף שאתה הוצאת ואחר כך קיבלת תשלום חודשי. קצבה - זה משהו שהמעביד שלך השתתף בו ועכשיו אתה משלם עליו. מדובר תמיד בהכנסה, כאשר אני מקבל קצבה זו עדיין הכנסה והתעשרות. כאשר אני מקבל אנונה זאת לא התעשרות כיוון שחלק מזה, זה החזר ההון שלי ולכן אני לא צריך לשלם מס כשמחזירים לי את מה שנתתי להם. אם יש תוספת, ריבית וכו'.. על זה אני צריך לשלם. באנונה לא מדובר בהתעשרות, לפחות לא על הסכום אלא חלק מהסכום אולי זה התעשרות. ברור שלפחות חלק מזה, זה החזר הון, זה לא הכנסה בכלל. לכן, אם אנו רוצים להטיל מס רק על התעשרות, אנו צריכים לבודד בתוך התשלום של האנונה, רק את מה שמהווה תוספת למה שאני שילמתי לחברת הביטוח.

פקודת מס הכנסה שלנו, למרות שבד"כ היא מאוד מתוחכמת, בנושא האנונה אין לה פתרון טוב, היא לא מבחינה בצורה טובה בין החזר ההון שלי לבין ההתעשרות. אנונה זה בעייתי בגלל העניין של מרכיב החזר ההון.

(6). הכנסה ממקרקעין - בעיקר בשכירות מקרקעין.

(7). הכנסה מנכסים אחרים - מטלטלין, נכסים בלתי מוחשיים וכל נכס אם הוא מוחשי או בלתי מוחשי.

(8). תקלאות - שריד היסטורי שעדיין בפקודה.

(9). תמורה ממכירת פטנט או זכות יוצרים ע"י הממציא או היוצר - אם אדם ממציא פטנט ומוכר אותו או אדם יוצר יצירה מסוימת (ספר, שיר, ציור) והוא מוכר את זכות היוצרים, התמורה שהוא מקבל היא הכנסה לפי סעיף 2(9).

(10). הכנסה ממקורות אחרים - לא כל הכנסה מחייבת מס, רק הכנסה שמופקת ממקור כלשהו. אם אנו יודעים שמס הכנסה מוטל רק ממקור.

השאלה היא - מהו מקור? אין הגדרה למילה מקור בפקודה. מה עושים במצב כזה? מסעיף 1 עד סעיף 9 (כולל), הכל זה דוגמאות של מהם מקורות. מתוך הדוגמאות, אנו צריכים לנסות להבין מהו מקור. לכן, אחפש את המכנה המשותף הכי צר שיש לכל המקורות האלה והמכנה המשותף הוא שבכל המקורות מדובר על ניצול של אמצעי ייצור. תמורה לשימוש באמצעי ייצור. הון אנושי, אדם הוא מכונת ייצור, אצל רוב האנשים, זה ההון שלהם. מקרקעין שיש לי, כסף שיש לי, מטלטלין שיש לי, הם יכולים להכניס לי כסף.

❖ מקור: תמורה לשימוש באמצעי ייצור אשר מפיק רווח (דבר שבאמצעותו אפשר ליצור הכנסה).

ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה, פ"ד כא(2) 69 (1967)

פס"ד ברזל (פסק דין יחידי שבו דובר על מצב שהייתה הכנסה ממקור שלא נמצא בפקודת ההכנסה):

ניהול הוא דרך להפיק הכנסה מהמקור. במקרה של משכורת, מדובר בהון אנושי, אך כשמדברים

על ניהול עזבון - זאת פעולה מסוימת וההכנסה היא מההון האנושי. ביהמ"ש אמר בפרשה זו שלאדון ברזל יש הון אנושי, יש לו יכולת לספק שירותים, הוא ניצל את ההון האנושי שלו וקיבל כסף. הוא אמר שהוא לא ציפה לקבל את הכסף, אך כשפסקו לו את הסכום, הוא רצה לקבל את הכסף אבל לא לשלם על זה מס.

בסילבוס:**הכנסות פירותיות לעומת תשלומי העברה**

עמ"ה (ת"א) 223-224/57 רופא נ' פקיד השומה, רו"ח ח 213

ע"א 136/67 ברזל נ' פקיד השומה, פתח תקוה, פ"ד כא(2) 69 (1967)

United States v. Harris, F.2d 1125 (7th Cir. 1991)

02/12/16

התעשרות שאינה מופקת ממקור

סעי' 2 בפרשת ברזל: כאשר אדם מקבל תרומה עבור שירות שהוא מספק רואים בזה הכנסה שמופקת ממקור = הון האנושי שלו מצמיח לו הכנסה גם אם הוא לא ביקש את ההכנסה, גם אם הוא לא ציפה לקבל את ההכנסה. סיפק שירות = הפעיל הון אנושי וכתוצאה מכך הוא התעשר. די בכך כדי לראות את ההכנסה כהכנסה שמופקת ממקור = חייבת מס מכוח סעי' 2. נשאלת השאלה: האם יש הגדרה רחבה של המונח 'מקור'? איך ייתכן שיש התעשרות שאינה מופקת ממקור? איך אדם יכול להתעשר ושהתעשרות לא תהיה כתוצאה מהפעלת איזושהו מקור?

- מתנה, תשלומי העברה
- הכנסה פירותית

מתנה, תשלומי העברה:

כל העברת עושר של אדם אחד מאדם אחר. מתנה, ירושה, מציאת חפץ ברחוב. מקרים בהם עושר עובר מאדם אחד לאדם שני. לא נוצר עושר חדש, אלא הוא עובר מא' לב'. זאת לא הכנסה ממקור, אין ייצור של עושר.

עושר = אמצעים לייצור עושר. כאשר עושר עובר מאדם לאדם הוא לא נוצר.

מדוע המחוקק בחר לא להטיל מס על תשלומי העברה? מדובר בהכנסה בעושר לאחר תשלום מס. יכול היה לצרוך את המשאבים האלה או להשקיע ובמקום זה הוא בחר להימנע מצריכה או השקעה ובמקום זאת העביר את החלופה למישהו אחר. כשאני צורך ומשקיע אני מעביר את זה לאדם ב' והוא בוחר מה לעשות איתו.

מכיוון שהמדינה כבר קיבלה את חלקה, דהיינו, האדם שנותן יכול היה לצרוך הוא פשוט בחר להעביר את הצריכה למישהו אחר. אילו היינו רוצים לראות את זה כמתנה היינו צריכים לראות את זה כהתעשרות שלילית של הנותן. אם נבדוק את ההשקעה שלו הוא לא צרך, צריכים לראות בכך קיטון של העושר שלו. נותן המתנה לא צרך כלום. העושר שלו קטן. לפי המבחנים שראינו עד כה צריך לראות את זה כהתעשרות שלילית. אם רצינו לעשות מערכת מס מושלמת, תיאורטית היינו צריכים לראות אצל נותן המתנה התעשרות שלילית ואצל מקבל המתנה התעשרות חיובית. כאשר מדובר בתשלומי העברה במתנה, דיני המס אינם מכירים בהתעשרות אצל המקבל. אין סיבה לא לעשות זאת חוץ מזה שמסובך למחוקק. כל מקרה שיש ייצור עושר לעומת העברת עושר ← ייצור עושר- העושר מופק ממקור כלשהו. העברת עושר- העברת עושר ממקום למקום.

כאשר אדם זוכה בפרס, האם מדובר בייצור עושר או העברת עושר?

זה שהוא עשה פעולה, הוא שילם עבור כרטיס, זכה, קיבל משהו חזרה. ברור שהוא מתעשר. כל אחד ששילם כרטיס שם כסף על השולחן, מי שזכה קיבל. הכסף עבר מהמפסידים לזוכים. הם הפסידו כסף, ואחד הרוויח כסף. האם נוצר עושר חדש? לא. כאשר בודקים את המדינה, בודקים כמה המדינה התעשרה. אם היא עושה הגרלה, זה לא מוסיף לעושר שלה. המדינה לא תכלול בOCED כמה היא הרוויחה באמצעות ההגרלה.

בשנת 2003 נכנס לתוקף חוק שכן מטילים מס על פרסים, על זכיות וכו'. רוצים להטיל מס על הדברים הללו, חיקקו את זה ב2א

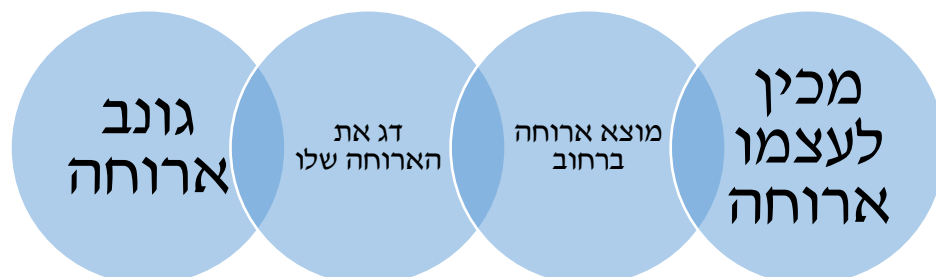
השתכרות או רווח מהימורים מהגרלות או מפרסים (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003
 א2. (א) השתכרות או רווח של אדם תושב ישראל, שהופקו או שנצמחו בישראל או מחוץ לישראל, וכן השתכרות או רווח של אדם תושב חוץ, שהופקו או שנצמחו בישראל, שמקורם בהימורים, בהגרלות או בפעילות נושאת פרסים, יובאו בחשבון בקביעת רווחים או הכנסתו ויראו אותם לענין פקודה זו כהכנסה, למעט לענין קיזוז הפסדים.
 (ב) הוראות סעיף קטן (א) לא יחולו על כל אחד מאלה:
 (1) השתכרות או רווח שהם הכנסה ממקור אחר על פי פקודה זו;
 (2) השתכרות או רווח מפרסים שניתנו במסגרת אישית;
 (3) השתכרות או רווח מהגרלות או מפרסים שנקבעו על ידי שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת.

הסעיף מטיל תשלומי מס על התעשרות מפרסים על אף שלא מדובר בהכנסה ממקור כהגדרתו בסעיף 2. סעיף 2א לא מדבר על הכנסה ממקור, אלא על תשלומי העברה. כאשר מאשימים מישהו בסחר בסמים, עבירות הון ושוחד בד"כ מוסיפים עוד אישום על עבירת מס.

הבעיה ב2א מבחינה הגיונית היא שאם מטילים מס על מי שזוכה בלוטו הוא שמי שזוכה חייב במס. מה לגבי מי שהפסיד? מה ששולם לא מוכר כהתעשרות שלילית. לא מכירים בהפסד, רק ברווח. זו הסיבה שמלכתחילה לא היה מס על תשלומי העברה. יש חוסר איזון. קל יותר לראות את הצד של מי שחזק ולא של מי שהפסיד ולכן זה כסף קל למדינה.

העברה של עושר מאדם לאדם מבלי שנוצר עושר. מקור, משמע אמצעי ייצור של עושר. כאשר יש מתנה, האם מקבל המתנה הפעיל אמצעי ייצור? האם הוא התעשר? כן, יש הכנסה. וודאי יש הכנסה אך היא אינה מופקת ממקור. סעיף 2 מטיל מס רק על הכנסות שמופקות ממקור. ברגע שזה מסווג כמתנה, אז וודאי שמדובר בתשלומי העברה.

אם יש מנייה, והתקבל דיבדנד - בחלק גדול מהמקרים לא מדובר בשירות. ישנה קשת של אפשרויות של מקרים בהם אדם מספק לעצמו שירות. בקצה הקיצוני מדובר באדם שמכין לעצמו ארוחה ובקצה השני יש אדם שגנב כדי לאכול. הוא מפעיל את ההון האישי שלו כדי לאכול. הדעה הרווחת היא שאמנם יש צריכה, אבל שירות שאדם מספק לעצמו לא מחייב במס. תשלום העברה לא מחייב במס. יש כאן תשלומי העברה, שירות שאדם מספק לעצמו. עד שנגיע לגנב, איפה הגבול? מתי נגיד שעברנו את הגבול והאדם חייב במס?



בהנחה והיה מדובר בהגרלה: לפי 2א

ב	א	
100	100	משכורת
10 זכה	(10) הפסיד	לוטו
110	90	בחינה כלכלית
110	100	בבחינת פקודת מס הכנסה

מבחינה כלכלית, כמה התעשר א' באותה השנה: 90

כמה התעשר ב'? 110

איך פקודת מס ההכנסה מתייחסת לזה? לא' יש התעשרות של 100 ← לא מכירים בצורך מס כהתעשרות שלילית.

לעומת זאת, לב' יש התעשרות של 110.

בהנחה והיה מדובר בעסק:

ב	א	
100	100	משכורת
10	(10)	עסק
110	90	בחינה כלכלית
110	90	בבחינת פקודת מס הכנסה

אם יש הפסד בעסק, אז א' התעשר באותה שנה ב90, ב' התעשר באותה שנה ב110.

מדוע בלוטו לא ניתן להסתכל על זה בצריכה? בלוטו לא ברור אם יהיה הפסד או ההתעשרות. יש מרכיב גדול של הפסד כלכלי.

בהנחה והיה מדובר מתנה:

ב	א	
100	100	משכורת
10	(10)	מתנה
110	90	בחינה כלכלית
100	100	בבחינת פקודת מס הכנסה

מתנה זה לא הכנסה שבמקור, ולכן לא מכירים את זה כהכנסה שלילית. זה שנתן מתנה לא מכירים בהתעשרות השלילית במתן המתנה.

אם כן, מה החלופות?

110	100	לוטו	X - לא הגיוני
110	90	עסק	✓ - הגיוני
100	100	מתנה	✓ - הגיוני

מתי התעשרות אינה מופקת ממקור? תשלומי העברה. התעשרות שאינה מופקת ממקור. האם יש דוגמא אחרת להתעשרות שאינה מופקת ממקור?

הכנסה פירותית

אם אדם נפרד מהמקור, מוכר את המקור – זה לא נקרא להפיק הכנסה מהמקור. נניח ולאדם יש קרקע והוא משכיר אותה, הקרקע מצמיחה דמי שכירות. אם האדם מוכר את הקרקע, מה קרה למקור? הלך. זה לא שיש הפקה מהקרקע, יש היפרדות מהקרקע. זה לא נקרא להפיק הכנסה מהקרקע. יש הבחנה בין הפקה מהנכס לבין מכירת הנכס.

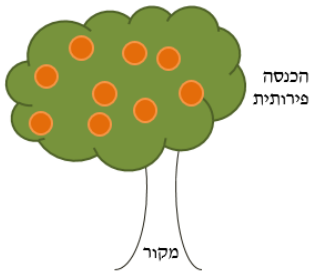
'להפיק הכנסה מ' – זה ביטוי טכני. מקובל להשתמש בדימוי מסוים, אשר לא מופיע בפסיקה. העץ יכול להיות המקור שמניב את הפירות.

הכנסה פירותית – הכנסה שמקורה במקור.

כל עוד יש פירות מהמקור – דמי שכירות, דיבדנד, ריבית, משכורת.

אם המקור נמכר, יש וויתור, היפרדות מהמקור עצמו, העץ נמכר. אם העץ נמכר- זה לא נקרא למכור פירות מהמקור.

סעי' 2 מדבר רק על הכנסה שהופקה/נצמחה, רק פרי יכול להיות מופק/נצמח מהעץ.



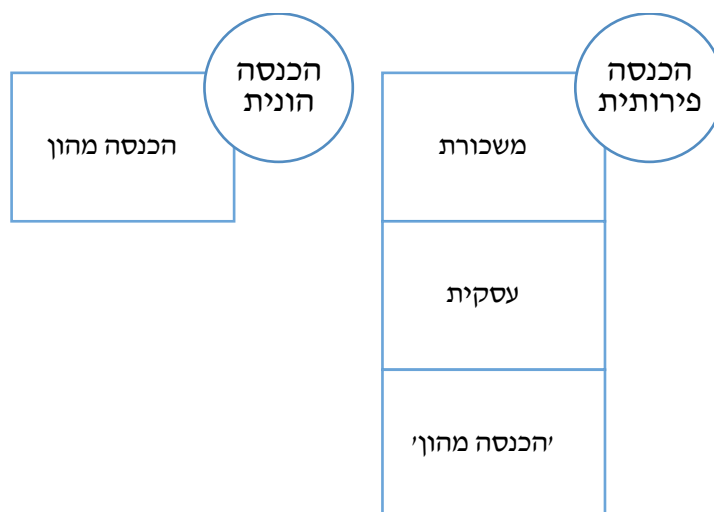
מקורות הכנסה [15(1)] (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002

2. מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל **שהופקה או שנצמחה** בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:

הכנסה מהון יש לבחון את משמעות הביטוי. זה ביטוי דו משמעי- לפעמים אם יש קרקע, דמי שכירות מקרקע זה הכנסה מנכס הון, לעומת משכורת שזו הכנסה מפעילות. הביטוי 'הכנסה מהון' טומן 2 משמעויות:

1. הכנסה פירותית - ישנן הכנסות פירותיות שהן יכולות להיות גם הכנסות הוניות. (יכול להיות דיבדנד, משכורת וכו')
2. הכנסה הונית – הכנסה ממכירת המקור. בבני ציון כאשר דיברו על הכנסה מהון דיברו על הכנסה ממכירת המקור.

לא להניח כמובן מאליו מהו 'הכנסה מהון' צריך לבחון לפי סוג ההכנסה.



איך ניתן להבחין בין הכנסה פירותית להכנסה הונית?
 סעיף 2(9):

פטנט זכות-יוצרים

(9) תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה האמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר;

כל סעיף 2 הוא הכנסה פירותית. איך 2(9) משתלב? הוא מדבר על מכירת נכס/זכויות יוצרים. לכאורה מדבר על מכירה של מקור, הוא יכול להצמיח הכנסות. אחרת הוא לא שווה כלום. סעיף 2(9) מדבר על מכירת הפטנט. איך יכול להיות שמכירת הפטנט תניב הכנסה פירותית?
האם אין סתירה בין הרעיון הבסיסי של סעיף 2 לבין סעיף 2(9)?
 בספרות יש מחלוקת. הדעה הרווחת אומרת כי 2(9) זו טעות. המחוקק טעה, הוא לא הכניס את זה למקום הנכון. דעה נוספת (של אלקינס), סעיף 2(9) היא הכנסה פירותית באופייה. המחוקק ידע שמדובר בהכנסה פירותית. הסעיף מוגבל רק ע"י הממציא/היוצר. אם אדם ממציא פטנט ומוכר אותו, ההון הוא של אותו אדם, זה לא פוגע במקור שלו. המקור זה ההון האנושי. אם אדם ממציא יצירה מסוימת, ומוכר אותו, הוא קוטף פרי מהעץ עצמו.

כאשר אדם מוכר חלק מהנכס, זה נחשב להכנסה הונית. נניח שיש פטנט ומוכרים אותו, אז מדובר בהכנסה הונית

מצב בו אדם המציא את הפטנט ← פרי ← הכנסה פירותית

הפטנט נקנה ממישהו אחר ← הון ← הכנסה הונית

ניתן למישהו רישיון, שיכול להשתמש באותה המצאה שהפטנט מגן עליה- הכנסה פירותית.

הפטנט נשאר אצלי ומישהו אחר משתמש בו, אך העץ נשאר אצלי.

נניח ונותנים למישהו רישיון ייחודי, רישיון שמתחייבים לא לתת לאף אחד אחר את הרישיון,

בלעדיות. אני בעצמי לא מתחייב לא להשתמש בהמצאה- הכנסה הונית, לא נשאר לי כלום.

יש הבדל משפטי בין מכירת הפטנט לבין מתן רישיון ייחודי, אין הבדל כלכלי. נניח שהרישיון

שניתן הוגבל לטח גיאוגרפי מסוים ← ההכנסה עדיין נשארת הכנסה הונית משום שחלק משטח

המדינה נמצא בשליטה מלאה של מישהו אחר, יש וויתור על הפטנט מבחינה כלכלית בשטח מסוים.

אמצאה- מה שהפטנט מגן עליו

הפטנט הוא זכות לנצל אמצאה מסוימת .

3 זכויות יש לפטנט: שימוש, ייצור ושיווק. כל דבר אחר לא מוגן, רק שלושת אלה מגנים על הפטנט.

פטנט מוגבל בזמן, פטנט בישראל מוגבל ל-20. נניח וניתן למישהו רישיון ייחודי לשווק את הפטנט בחלק מהמדינה. האם זו הכנסה פירותית או הונית? אם פטנט לא היה מוגבל בזמן, זה היה פירותי. יצאנו מנק' הנחה כי פטנט הוא נכס הון ובהתבסס על כך שמדובר בפטנט שנרכש. תמיד יש לבדוק אם כשמדובר במכירה חלקית או מלאה, האם הנכס עצמו הוא נכס הון או שהנכס עצמו הוא נכס פרי.

כאשר אדם מוכר נכס בצורה מלאה/חלקית, יש לבדוק האם הנכס עצמו הוא פרי או עץ.



איך ניתן לדעת מתי מדובר בנכס הון ומתי מדובר בפרי?

אם אדם סוחר בנכס, האם מדובר בנכס הון או לא? לא, זה פירותי. זה מלאי.

סוחר מכוניות משומשות, קונה עסק הון? לא, הוא קנה מלאי. כאשר הוא מוכר את המכוניות זה הכנסה פירותית ממלאי.

לכן, לא תמיד ניתן לומר שרכישת עסק מהווה הכנסה הונית.

מתי נסווג נכס כנכס הון ומתי כנכס מלאי?

גם בישראל, ולפני כן באנגליה מתמודדים עם השאלה הזו מעל 100 שנים. מתי נכס שאדם רכש הוא נכס הון ומתי מלאי?

המבחנים שנקבעו בע"א 264/64 בן ציון נ' פקיד השומה - פרשת מקרקעין :

- בקיאות
- תדירות
- תקופת החזקה
- אופי המימון
- טיב הנכס
- פעולות השבחה

המבחנים שנקבעו בעמ"ה (י-ם) 35/82 מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים :

- בקיאות (שילוחית)
- מימון
- תדירות
- היקף כספי
- תקופת החזקה
- נסיבות

אלה המבחנים העיקריים, בודקים לפי כל אחד מהמבחנים האם מדובר בפעילות מסחרית או בהשקעה הונית. מה קורה אם חלק מהמבחנים מצביעים לכיוון מסוים וחלק מצביעים לכיוון האחר? יש לבחון לפי שאלה שכמעט ולא עולה בפסיקה ← מה בדיוק המבחנים רוצים להוכיח? ← את הכוונה.

הכוונה של הנישום ← מה יכולה להיות כוונת הנישום?

אם הוא קונה את זה כדי **להשתמש** בו ← השכרה נחשבת שימוש, מקור הכנסה = **נכס הון**

אם הוא קונה במטרה **למכור** אותו ← הנכס נחשב **מלאי**.

העץ כאן זה 'אני', הכוח בידיים שלי.

הכנסה פירותית = אני מפעיל את הכישורים שלי כדי להרוויח - קונה במטרה למכור.

את כוונת הנישום, מצבו הנפשי, קשה להוכיח. רק אותו אדם יודע למה התכוון ולכן יש לבדוק את הנסיבות כדי להגיע לכוונתו של האדם. כל המבחנים לעיל הם ראייתיים: אם אדם קונה נכס ומוכר אותו מהר מאוד, נסיק שהוא קנה כדי למכור. אם הוא קונה ומחזיק תקופה ארוכה - הוא קנה כדי להשתמש - כל המבחנים באים להצביע על כוונה באמצעות מבחן ראייתי ולא מהותי.

מבחן הבקיאות

איך הוא עוזר לברר את כוונתו של הנישום? כאשר אדם קונה נכס כדי למכור אותו, הוא מעריך יותר טוב מהשוק מה הנכס שלו. אדם מעריך יותר טוב מאחרים מה שווי הנכס, אם לאדם אין סיכוי להעריך יותר טוב הוא לא יודע. בעניין מזרחי נקבע כי גם 'בקיאות שילוחית' אפשרית, להסתמך על מישהו אחר. יכול להיות שאדם קונה נכס מתוך כוונה למכור את הנכס מבלי שיהיה

בקיא. אם הוא כן בקיא, יש אפשרות שהוא רוכש כדי להשתמש בנכס אבל יכול להיות גם שהוא קנה כדי למכור.

קניתי דירה כנכס הון, הנכס מניב הכנסות פירותיות.

אם מוכרים את הדירה- הכנסה הונית

האם הדירה היא מלאי או נכס הון? ראה לעיל

אם משכירים את הדירה- הכנסה פירותית בתנאי שהדירה היא נכס הון.

בד"כ כאשר אדם רוכש מניות בבורסה, איך מסתכלים על זה כרכישה הונית או כמכירת מלאי?

99.99% מדווחים על זה כהשקעה הונית. אנשים לא מדווחים לא כהשקעת סחר, פירותית. לפי מזרחי מי שקונה ומוכר מניות מסווג כמלאי.

אם המנייה נקנתה כדי לקבל דיבידנד – נסווג את זה כנכס הון

אם המנייה נקנתה כדי למכור אותה- נסווג את זה כמלאי

אם כך ברוב המקרים, מדובר ברכישת מלאי ויש הבדל עצום בין הדין המהותי לדרך בה אנשים מתנהגים בפועל. בפועל אנשים לא מדווחים על זה כמלאי, למרות שמדובר במלאי.

רשויות המס מעלימות עין מהסיפור הזה. ברוב המקרים מי שרוכש מניות, מדובר במלאי. יש

מדיניות בעייתית, בפרסומים של רשות המיסים בחלק מהמקרים מדובר במקרים של השקעת

מלאי- יחול מס הכנסה, והרשות שומרת לעצמה להפעיל את זה רק במקרים המתאימים. מהם

המקרים המתאימים? לא ברור. יש חוסר תיאום בין הדין ובין הנוהל מבחינה חוקית.

האם אדם שרוצה להשקיע בבורסה יהיה חייב במס? לפי הדין, שיעור המס יהיה עד 50%. אם זה

יהיה יגיע לביהמ"ש הסיכוי הוא שיגיעו למסקנה כי מדובר במלאי עסקי. **לפי הדין שיעור המס**

הוא 50%, אך נוהל לא מחייב את זה במס, והרשות שומרת לעצמה את הזכות כן להפעיל את

הנוהל ולגבות מס.

מה קורה אם הכוונה משתנה? נכנס שנקנה כנכס מלאי במטרה למכור אותו, והחליט שהוא רוצה

להשתמש בו. קבלן שבונה בניין, הדירות שלו הן מלאי, הוא מסיים את הבנייה ומחליט שאת אחת

הדירות הוא לא רוצה למכור ורוצה להשאיר אצלו. דהיינו, בנה את הנכס כדי למכור אותו ואז

השתנתה הכוונה. הנכס הפך ממלאי לנכס הון ← **'שינוי ייעוד'** – הייעוד של הנישום השתנה.

הערכת מלאי עסקי במקרים מסויימים

85. (א) בחישוב ההשתכרויות או הרווחים מעסק לענין פקודה זו, יראו מלאי עסקי שהיה שייך

לאותו עסק במקרים האמורים להלן כנמכר בסכום השווי:

(1) מלאי עסקי השייך לעסק בעת שהופסק או שהועבר;

(2) מלאי עסקי שהוצא או שהועבר מהעסק שלא בתמורה או שלא בתמורה מלאה, **וכן מלאי**

עסקי בעסק שהפכוהו לנכס קבוע באותו עסק.

(ב) לענין סעיפים 21 ו-88, לגבי מלאי עסקי שהפכוהו לנכס קבוע ונראה כנמכר כאמור

בסעיף קטן (א), יהיה סכום השווי המחיר המקורי.

אם נכס הופך ממלאי לנכס הון ← הכוונה משתנה ← רואים את הנישום כאילו מכר את המלאי לפי מחיר השוק ← כאילו מכר לעצמו את הנכס ואז הוא מחויב במס הכנסה לפי הערך של הנכס באותו הרגע. על המלאי מחויב מס הכנסה, כאילו מכר לעצמו.

בסילבוס:**הכנסה פירותית לעומת הכנסות הוניות**

ד' אלקינס, **מיסוי קניין רוחני** 115-132 (תשנ"ג)

ד' גליקסברג "היבטי מס במכירת פטנטים וזכויות יוצרים" **מחקרי משפט** ז' 151 (תשמ"ט)

י' הדרי "הערה למיסוי מכירת פטנטים וזכות יוצרים לפי סעיף 92 לפקודה" **מחקרי משפט** ז' 331 (תשמ"ט)

ע"א 264/64 **בן ציון נ' פקיד השומה תל אביב 4**, פ"ד יט (1) 245 (1965)

ע"א 504/65 **אסל נ' פקיד השומה נתניה**, פ"ד כ(3) 365 (1966)

ע"א 137/56 **שור נ' פקיד השומה, גוש דן**, פ"ד יא 436 (1957)

עמ"ה (י-ם) 35/82 **מזרחי נ' פקיד השומה ירושלים**, פ"מ תש"מ(2) 336, פד"א יב 313 (1984)

עמ"ה 248/84 **וינבך נ' פקיד שומה ת"א 1**, פד"א טו 360, מיסים א(1) ה-74 (1987)

ע"ש (ת"א) 539/83 **וינבך נ' מנהל מס ערך מוסף**, מיסים א(2) ה-106 (1986)

ע"א 2640/11 **פקיד שומה חיפה נ' ניסים** (טרם פורסם, ניתן 2.2.14)

Mauldin v. Commissioner, 195 F.2d 714 (10th Cir 1952)

Malat v. Riddell, 383 U.S. 569, 86 S.Ct. 1030 (1966)

Hort v. Commissioner, 313 S.C. 28, 61 S.Ct. 757 (1941)

Metropolitan Building Co. v. Commissioner, 282 F.2d 592 (9th Cir. 1960)

16/12/16

עד כה ראינו שניתן לסווג את סך ההכנסות למספר קטגוריות:

- תשלומי העברה – מתנות, הורשות וכו'
- הכנסות הוניות
- הכנסות פירותיות ← עסק, משכורת, דיבדנד וכו' (כל המקורות המופיעים בסעיף 2)

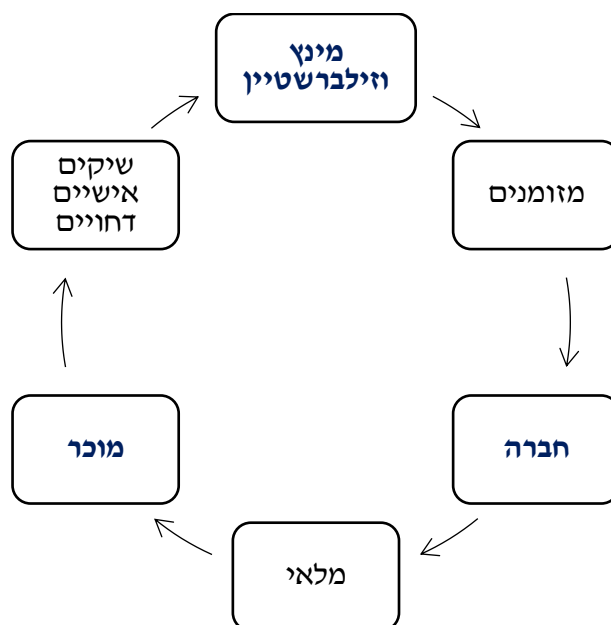
ייחוס ההכנסה למערכת היחסים המתאימה

חשוב לסווג את ההכנסה בסיווג הנכון כי בכל אחת מהקטגוריות יש דין שונה. בחלק גדול מהמקרים מה שיקבע את הסיווג של ההכנסה (לא בכל המקרים, אלא בחלק גדול מהם) זה מערכת היחסים שבין המשלם למקבל. אם המערכת היחסים היא של אב ובן נראה את זה כמתנה. אם מדובר במעביד-עובד, זו תהיה משכורת ולכן הכנסה פירותית. אם בעל מניות מקבל מהחברה מדובר בדיבדנד. אם מלווה מקבל משהו מלווה יהיה מדובר בריבית. אם ידוע מה מערכת היחסים בין המשלם למקבל יהיה קל לסווג את ההכנסה.

מתי העניין מסתבך? כאשר יש יותר ממערכת יחסים אחת בין הצדדים ואז עולה השאלה לאיזון

מערכת יחסים אנו נשיך את ההכנסה.

פס"ד מחוזי מינץ וזילברשטיין נ' פ"ש – החברה רצתה לקנות מלאי מאיזשהו מוכר והחברה ביקשה אשראי. המוכר מוכן לתת אשראי לבעלי המניות, הוא לא מוכן לתת אשראי לחברה ולכן הוא הסכים לתת אשראי לחברה בתנאי שבעלי המניות ייתנו ערבות אישית. מינץ וזילברשטיין כתבו שיקים אישיים למוכר. בעלי המניות משכו מזומנים מהחברה. כמעט 100% אינפלציה לא מצביעה על ריבית ריאלית. אז כמה חודשים של אשראי שווה הרבה כסף באותה תקופה.



הכל הלך כמו שצריך כשהמוכר פדה את השיקים לא היו שום בעיות. טענת פקיד השומה הייתה כי בעלי המניות קיבלו מהחברה הטבה, טובת הנאה. טובת הנאה הייתה שהם לא שילמו ריבית, הם קיבלו שימוש בכספי החברה. הם קיבלו כסף היום ולמעשה החזירו את הכסף רק לאחר כמה חודשים. יש כאן למעשה הלוואה, כך ראה את זה פקיד השומה ← הלוואה ללא ריבית מהחברה. יש סעיף בפקודה שעוסק באופן ספציפי בעניין של הלוואות ללא ריבית. 3(ט)1

הכנסות אחרות (2)5] (תיקון מס' 6) תשכ"ה-1965 (תיקון מס' 13) תשכ"ח-1968 (תיקון מס'

138) תשס"ד-2004

3. (תיקון מס' 22) תשל"ה-1975

(ט) (1) מימש אדם זכות שקיבל בעבר לרכישת נכס או שירות, ובעת המימוש היה הפרש בין המחיר המשתלם כרגיל בעד אותו נכס או שירות לבין המחיר ששילם אותו אדם, או קיבל אדם הלוואה, בין שניתנה לו במישרין או בעקיפין או לאחר לטובתו, וההלוואה היא ללא ריבית או בריבית נמוכה משיעור שקבע לענין זה שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת בין דרך כלל ובין לסוגי הלוואות או להלוואות למטרות שונות, יראו את ההפרש –

(א) בזכות או בהלוואה שניתנו בקשר ליחסי עובד ומעביד - כהכנסת עבודה;

(ב) בזכות או בהלוואה שקיבל אדם ממי שהוא מספק לו שירותים - כהכנסה לפי סעיף (1)2 זולת אם הוכיח שניתנו ללא קשר עם השירותים שסיפק;

כדי שיהיה הפרש, יש הפרש בין שני דברים. בין מה ששילמו בפועל לבין סל ההוצאה הקובע שיעור ריבית מסוים. אם שולם פחות מסכום מסוים, נבדק ההפרש.

הסעיף אומר שאם יש הפרש, ישנן 3 חלופות:

1. אם מדובר ביחס עובד-מעביד ← הכנסת עבודה

2. ספק – מקבל שירות ← הכנסה לפי סעיף (1)2

הכוונה היא כנראה במסגרת עסק. דהיינו אם עו"ד מקבל הלוואה מהלקוח שלו ללא ריבית, דין הפרשי ריבית יהיה הכנסה מעסק של העו"ד.

3. חברה – בעל שליטה ← הכנסה לפי (4)2

בפרשת מינץ וזילברשטיין ניתן לסווג לפי החלופה הראשונה מאחר ועבדו בחברה וניתן לסווג לפי החלופה השלישית מאחר וחברה היא אישיות משפטית נפרדת, היא יכולה להעסיק במניות עובד שלה. בפועל נקבע שהם היו שכירים.

המקרה התרחש בשנת 1981, אך סעיף (4)2 חוקק ב-1985 ולא הייתה לו תחולה רטרואקטיבית.

אפשר היה ללכת לפי החלופה הראשונה והשנייה. (הסעיף 3) (1)2 חוקק בשנת 85 ואינו חל רטרואקטיבית

במסגרת (ט)3 פקיד שומה טען כי מדובר בהלוואה כי קיבל הלוואה ממעבידו. הנישומים טענו כי אמנם היו בעלי החברה אך הם לא קיבלו את ההלוואה בתור עובדים אלא בתור בעלי החברה ומאחר ולא היה סעיף (4)2 באותה תקופה, הוא לא היה בתוקף. ביהמ"ש המחוזי מגיע לסעיף הזה, פקיד השומה טען ליחסי עובד-מעביד, הנישומים טענו לעניין החברה- בעלי השליטה. ביהמ"ש צריך לקבוע מה היחסים. לא מספיק שהיו עובדים, אלא האם קיבלו את ההלוואה כעובדים או כבעלי שליטה.

האם מדובר בשאלה משפטית או עובדתית? יש לבחון מה היה הכובע המתאים. אם הם היו מקבלים בהלוואה זהה היה מדובר בעובדים. אם זילברשטיין קיבל הלוואה פי 3 ממינץ ניתן לראות כי ההלוואה ניתנה להם כבעלי מניות ולא כעובדים.

לעניין הנסיבות היה יחס, סכום, אופן לקיחת ההלוואה (הייתה בערבות אישית). בד"כ מי נותן ערבות אישית? בעלי שליטה. נדיר שעובד ייתן ערבות למעביד שלו, ולעומת זאת מקובל שבעל שליטה ייתן ערבות אישית. כל הנסיבות האלו הביאו את ביהמ"ש לקבוע כי ההלוואה ניתנה

במסגרת בעל שליטה - חברה. הדברים הללו הן נסיבות שנבחנות לכל עניין לגופו. בנסיבות אחרות יכול להיות שהיה נקבע יחסי עובד-מעביד. הגורם הכי משפיע הוא יחס.

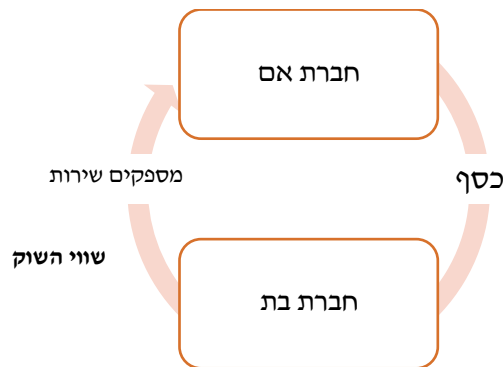
נניח שהיה מנהל אחר בחברה, שלא היה בעל מניות. ניתן היה לבחון אם הוא גם קיבל הלוואה, אם כל המנהלים קיבלו סימן שמה שקובע זה עבודה. ניתן לנסות להשוות לאחרים בחברה ולחפש את המכנה המשותף.

בעניין זילברשטיין ומינץ הסיווג נשאר כחברה-בעל שליטה. הקביעה לא השתנתה.

מה יהיה הסיווג במקרה שחברת בת נותנת כסף לחברת אם?

יהיה מדובר בדיבידנד.

מתי זה מסתבך? מתי ניכנס לבעיה של סיווג? כאשר יש עוד יחסים בין החברות. יכול להיות שחברת האם מספקת שירות כלשהו לחברת הבת ואז השאלה תהיה האם הכסף הזה שייך לשירות או לשייך אותו ליחסי חברת אם- חברת בת. מה הביא את חברת הבת לשלם כסף לחברת האם?



היחס בין שילמו למה שקיבלו ←

אם שילמו את שווי השוק של מה שקיבלו = שירות

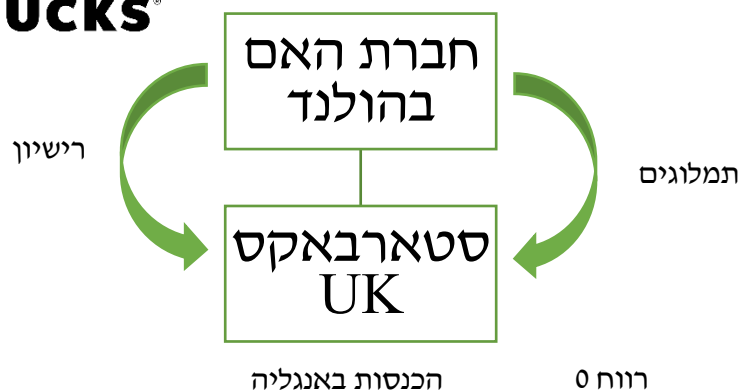
אם שילמו יותר משווי השוק של מה שקיבלו = חלק כשירות והשאר כדיבידנד

מה הקושי ביישום הדבר הלכה למעשה? לקבוע את שווי השוק

חברת סטארבאקס באנגליה מייצרת הכנסות בשווי מיליארדים. חברת האם בהולנד נתנה לסטארבאקס באנגליה רישיון להשתמש בשם שלה, בנוסחאות שלה וכו'. מעבירים תמלוגים מחברה לחברה ולכן קשה להוכיח. החברה טענה כי בשנים הראשונות אין רווח. אם היינו רוצים לבדוק, צריך לכמת את שווי הרישיון. צריך נתוני השוואה. אם היה מתגלה כי סטארבאקס נתנה רישיונות לצדדים נוספים ניתן לבדוק מה תנאי ההתקשרות ביניהם. אם היה יחסי התקשרות היה אפשר להסיק אם מדובר בדיבידנד.



STARBUCKS®



זה בעייתי כי סטארבקס נותנים רישיונות רק בתוך הקונצרן ובתוך החברה ולכן זה בעייתי. הסוגיה שאנו עוסקים בה היא סוגיה גורלית בכל מערכת מס בעולם ← איך לסווג את המס כשיש כמה מערכות יחסים. תמיד זה עניין של סבירות, האם זה סביר. אם אין נתוני השוואה זה בעייתי.

מקרה נוסף בו יש מערכת יחסים חופפת הייתה בעניין **עירית בת ים נ' פקיד השומה ת"א**. עובד – מעביד מול תושב-עירייה. לאיזה מערכת יחסים ביקשה העירייה לשייך את ההטבה? תושב-עירייה. זה לא הכנסה שמופקת ממקור. אם מערכת היחסים הקובעת זה עובד-מעביד אז יש על זה מס, מאחר ומדובר בהכנסה חייבת של עובד. מה הייתה הטענה של העירייה? יש תושבים אחרים שמקבלים הנחות. אמרו שיש אנשים אחרים שהם לא תושבים אלא עובדים. מה מצביע על כך שמערכת יחסים הדומיננטית היא תושב-עירייה? יש עובדים שלא גרים בעירייה, שלא שולחים את הילדים לבתי ספר בבת ים או שאין להם ילדים, הם לא מקבלים את ההטבה. תושבות היא תנאי הכרחי לקבלת ההטבה. פקיד השומה טען כי מדובר ב'כל קצובה אחרת', היא כי רק עובדים מקבלים.

קבלת ההטבה	תושבים	עובדים
כן	√	√
לא	X	√
לא	√	X

עבודה ותושבות הם תנאים מצטברים והכרחיים לקבלת ההנחה. יש פה קושי, כי כל העובדות ברורות. ביהמ"ש טען כי יש לשייך את המקרה הזה דווקא לעבודה. השאלה היא איך לסווג את היחסים לעניין מס ולא חינוך העירייה. אם העבודה היא תנאי הכרחי, גם אם היא לא תנאי מספיק, די בכך כדי לסווג את זה כהכנסת עבודה. לא צריך להוכיח שזה תנאי מספיק. **לא כל העובדים מקבלים, אבל רק העובדים מקבלים.**

עניין נוסף של מערכת יחסים חופפת היה בסלפית נ' פקיד שומה נצרת. השאלה הייתה האם לשייך את מערכת היחסים לאב-בן או מעביד-עובד. האם העבודה שהוא היה עובד אצלו, זה היה הדבר שגרם לאב לתמוך בו? אותו עובד, לפני שהחל לעבוד, האב פרנס אותו? כן. רוצים לחפש נתוני השוואה. יש בן שעובד ויש בן שאינו עובד. סימן שהוא שייך לעניין הבן. למצוא מישהו שאחת ממערכות היחסים לא קיימת אצלו ואז לבחון. ברגע שיש נתוני השוואה, יחסית פשוט להגיע למסקנה שההכנסה הייתה במסגרת יחסי אב-בן ולא עובד-מעביד. לכאורה פס"ד פשוט, כמובן שניתן לסבך אותו. נניח שמגלים שלאב הזה יש 2 בנים ועובד נוסף באותם תפקידים ורוצים לבדוק מי קיבל את התמיכה מהאב.

משכורת		
300	משכורת	בן 1- עובד אצלו
-		בן 2 – לא עובד אצלו
100	מתנה	זר – עובד אצלו

יכול להיות שניתן להסביר את ההפרש מכל מיני סיבות, שיש העדפה שהאב החליט לתת מתנה לבן 1 כי הוא רצה. יכול להיות שבן 1 עבד אצלו כי יש להם יחסים קרובים. אפשר לבוא ולהגיד שזה בן מועדף ומדובר במתנה לבן המועדף ולא לבן 2.

נניח שלא הצלחנו להוכיח דבר כזה ושיש איזושהי העדפה בין בן 1 לבן 2, אין אפשרות להוכיח שיש יחס שונה לשני הבנים בבחינת המבנה המשפטי ויחס האבהי לכל אחד מהם.

אם נשווה בין בן 1 לבין בן 2 ← משכורת

אם נשווה בין בן 1 לזר ← מתנה

אפשר למצוא הבדלים בין העובדים או בין הבנים.

יש בעיה, נתוני השוואה אינם מסתדרים. כדי לקבל את ה- 200 (עובד רגיל מקבל 100, ובן 1 מקבל 300) צריך להיות גם עובד וגם בן. כל אחד מהם תנאי הכרחי, בהסתמך על פרשת בת ים.

בסילבוס:

ייחוס ההכנסה למערכת היחסים המתאימה

ע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חברה לבנין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פד"א

כה 323 (1997)

עמ"ה (ת"א) 151/87, 112/87, 111/87 מינץ וזילברשטיין נ' פ"ש, פד"א יז 382, מיסים ג(5) 197

(1989)

ע"א 254/87 סלפיתי נ' פקיד שומה נצרת, פד"א 138 (1990)

ד"נ 5/69 עירית בת ים נ' פקיד השומה ת"א 5, פ"ד כד (2) 37 (1970)

Exacto Spring Corporation v. Commissioner, 196 F.3d 833 (7th Cir. 1999)

23/12/16

הוצאות

מס הכנסה אינו מוטל על הכנסה. מס הכנסה מוטל על הכנסה חייבת - הכנסה בניכוי הוצאות. אחרי שחישבנו את ההכנסות של אדם אז צריך לברר אילו הוצאות הוא רשאי לנכות מאותה הכנסה כדי להגיע להכנסה החייבת. ההתעשרות זו ההכנסה החייבת.

אילו הוצאות מותרות בניכוי?

מהם סוגי ההוצאות האפשריות? מה אפשר לקנות? מה אדם יכול לעשות עם הכסף שלו?

על מה אדם יכול להוציא את הכסף שלו?

- הוצאות פרטיות/ צריכה - מה שאדם מוציא עבור הצרכים, הרצונות האישיים שלו. מזון, ביגוד, בילוי.
- הוצאות לצורך ייצור הכנסה שוטפת
- השקעות/הוצאות הוניות; חסכונות. רוכשים משהו שאני מתכוון להשתמש בו בעתיד.

האם מותר בניכוי	סוג הוצאה
X	הוצאות פרטיות/צריכה
√	הוצאות לצורך ייצור הכנסה שוטפת
X	השקעות/הוצאות הוניות

אילו הוצאות צריכות להיות מותרות בניכוי? ואילו אסור להתיר בניכוי?

אם לא מתירים את ההוצאות בניכוי? על מה יהיה בסיס המס? על הפדיון, על כל מה שהתקבל. אבל זה לא מה שהתקבל. אם לא נתיר את ההוצאות האלו, נטיל מס על פדיון וזה לא המצב הרצוי.

אם רוצים להגיע להתעשרות, חייבים להקטין את ההוצאות ← כל ההוצאות הם לצורך ייצור הכנסה.

	שכ"ט - 100,000
	מזכירה - 30,000
	דמי שכירות - 20,000
	נייר למדפסת - 10,000
	<hr/>
	40,000

השקעות/הוצאות הוניות

אינן מותרות בניכוי.

כאמור, התעשרות = צריכה + חיסכון (תוספת לעושר)

התעשרות - Y, צריכה - C, חיסכון - I

מה יקרה אם ננקה את ההשקעות?

$$Y - I = C$$

אם ננקה את ההשקעות, זה יהיה מס צריכה ולא מס הכנסה. מס על צריכה זה לדוגמא מע"מ.

אם מנכים את ההשקעות- מוטל מס על הצריכה. אם מכירים בניכוי השקעות, מס הכנסה הופך למס צריכה ומס צריכה זה בכלל מע"מ. אם פקודת מס הכנסה הייתה מתירה ניכוי הוצאות הוניות זה היה הופך למס על צריכה. האם פקודת מס הכנסה היא עקבית? לא תמיד. יש מקרים שכן מתירים ניכוי הוצאות הוניות ובאותם מקרים יש מס על צריכה ולא על הכנסה. לדוגמא, השקעה בקרן פנסיה- כאשר אדם/מעביד מפריש כסף לקרן פנסיה הוא מנכה את זה כהוצאה? כן. האם זה באמת הוצאה? זו השקעה. ובכל זאת מתירים את זה בניכוי. מתי יש על זה מס? כשמושכים את זה. לא משלמים מס כאשר מרוויחים את הכסף, אלא רק כאשר משתמשים בו. ברגע שיש ניכוי של הוצאה הונית, הופכים מס הכנסה למס צריכה. פקודת מס הכנסה חייבת לא להכיר בניכוי השקעות או הוצאות הוניות.

הסעיף הרלוונטי הוא סעיף 17 לפקודה

הניכויים המותרים [11(א)-(ח) (י)(יז)(כ)] (תיקון מס' 17) תשל"ב-1972
 17. לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31, יציאות **והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס** ולשם כך בלבד, לרבות –

מה מותר בניכוי? הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד. לרבות- כל סעיפי המשנה הרישא מבהירה על מה ניתן לעשות את הניכוי. **איפה כתוב שאסור לנכות הוצאות פרטיות? 'בייצור הכנסה'** – זה לא הוצאות פרטיות. אין ניכוי של הוצאות פרטיות. **איפה כתוב שאסור לנכות הוצאות הוניות? 'בשנת המס'** – זה לא יכלל בהוצאות באותה השנה. **מה שנשאר זה הוצאות לצורך ייצור הכנסה שוטפת.** מכירים בניכוי רק לצורך ייצור הכנסה באותה שנה. הוצאה הונית- הוצאה לצורך עתיד ולא לצורך ייצור הכנסה באותה השנה.

ע"א 141/54 וולף-בלוך נ' פקיד השומה למחוז ירושלים

רופאת שיניים - מדוע ביהמ"ש לא דן בעניין האם זו הוצאה פרטית? לא היה וויכוח, הוסכם כי לא מדובר בהוצאות פרטיות. אם פקיד השומה היה טוען שהיא לא הייתה נוסעת לשם השתלמות אלא לטיול, היה צריך לבחון את העובדות. אך השאלה הזו לא עלתה, לא היה מדובר בנסיעה פרטית אלא במה שקשור לעסק שלה. כך שעניין ההוצאה הפרטית ירד מהפרק. ביהמ"ש טען כי לא היה מדובר בהוצאה פרטית.

השאלה הייתה האם היה מדובר בהוצאה לצורך ייצור הכנסה שוטפת או לצורך השקעה/הוצאה הונית. גם ויתקון וגם חשין עשו הבחנה בין שני סוגים של הוצאות; שמירה על הקיים או להשביח את המצב. האם ההוצאה יש בה השבחה או שסה"כ היא שומרת על מה שיש? אם זו השבחה, זה יסווג כהוצאה הונית. קונים עץ, מרחיבים את העץ, מגדילים אותו, מרחיבים את הבסיס = יש משהו שלא היה קודם.

חשין טען כי זו השבחה- מבחינת חשין, העץ זה הידיעות שלה. מה היא יודעת, הידיעות שלה ופרטי הפרטים של הידע זה העץ. מתי חשין יהיה מוכן לראות את ההשתלמות כשמירה על הקיים? אם היא שכחה משהו. היא למדה כמה דברים, יכול להיות שהיא שכחה והיא צריכה

ריענון. מבחינתו- העץ זה סך כל הידע, ואם היא שכחה משהו, היא משתלמת ולחזור חזרה לשמור על הקיים. אם היא לומדת דברים חדשים, זוהי השבחה- היא מרחיבה את הידע שלה.

ויתקון מבחינת השופט ויתקון יש לבצע הבחנה בין כלל הידיעות והכישורניות למול הרמה המקצועית. העץ זה הרמה המקצועית שלה. 'אם רואים את ידיעתו וכישורניותו בכללותם כדבר אחד ושלים – רמה מקצועית, אז ניתן לומר שהוצאה באה לשמור על הנכס. ואם נפרק את רמת הכישורנות וידיעות נמצא שכל ידיעה וכל שיטה חדשה שלמדה בנסיעתה מהווה נכס חדש. לא פרטי הפרטים, המכלול זו הרמה המקצועית. מבחינת השופט ויתקון, שחיקה של העץ מתרחשת כאשר הידיעה מתיישנת. היא זוכרת את כל מה שהיא לומדת, אבל יש התפתחויות חדשות ואין לה רמה מקצועית כפי שהייתה. הידע שלה לא שווה כפי שהיה שווה קודם, הרמה המקצועית נשחקה והיא צריכה לראות דברים חדשים כדי לשמור על רמה מקצועית כפי שהיה קודם. **מתי ויתקון יראה בזה כהשבחה?** כאשר היא רוכשת מקצוע חדש או עולה מדרגה מבחינה המקצועית שלה. אם היא שומרת על הרמה שלה שנשחקה עם הזמן בגלל התקדמויות טכנולוגיות זוהי לא השבחה מבחינתו.

ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד השומה, תל אביב

ביהמ"ש עשה מאמץ בין מניעת כניסת הבנים לבין רישיון העסק. הראשון זה שמירה על הקיים והשני זה השבחה. מדוע זה שמירה על הקיים וזה השבחה? יש שינוי לכאורה בדברים. האם מדובר בהבחנה שהיא פשוטה וחלקה? איך ניתן לטעון שההוצאה של ביה"ס או מניעת כניסת הבנים לביה"ס זו הוצאה הוגינת? נניח וביה"ס היה פועל 20 שנה, והעירייה הייתה מגלה שאין רישיון עסק, הם היו מקבלים רישיון עסק. האם זו השבחה או שמירה על הקיים?

נניח ולא היה צורך ברישיון, ועכשיו יש תקנה חדשה שצריך רישיון. ואדם דואג להשיג רישיון. זה יותר לכיוון של שמירה על הקיים. לפני כן היה עסק שלא היה זקוק לרישיון וכרגע יש עסק שזקוק לרישיון עם רישיון. אולי אפשר להשליך את הגישות של ויתקון וחשין מוולף-בלוך למקרה הזה. חשין יטען להשבחה, הדרישות השתנו – המכלול הוא עסק ועכשיו שיש דרישות חדשות והעסק ממשיך להיות חוקי.

לגבי ביה"ס לבנים, זה יכול להיות יותר קשה. חשין היה מסכים שמדובר בשמירה על הקיים. לעניין השגת רישיון העסק, יכול להיות שהדעות היו חלוקות. ויתקון זה יגיד שמדובר בעסק שהיה בלתי חוקי ועכשיו הוא חוקי. זה הכל תלוי בנסיבות, מה היה קודם מה יש עכשיו. הוציאו אותם, או מנעו את הכניסה. נניח שלא היה רישיון והיה נהוג שלא צריך רישיון, ופתאום נקבע שצריך רישיון ← אז השאלה האם מדובר על שמירה על הקיים או השבחה. האם יש איום ומסירים את האיום ושומרים על הקיים או שמשביחים את הנכס. במקרה הזה היה מדובר בנכסים בלתי מוחשיים.

הבחנה בין הוצאות לצורך ייצור הכנסה שוטפת למול השקעות/הוצאות הוניות:

כאשר אדם רוכש יש מקרים בולטים של הוצאה של נכס שנועדה ליצור הכנסה באותה שנה. בד"כ נכסים הם לטווח ארוך. נניח ואדם קנה מכונה, והמכונה אמורה לשמש את אותו אדם בעסק למשך כמה שנים. האם זו הוצאה לצורך ייצור הכנסה נוספת או השקעה? השקעה. האם זה

לא נכון להגיד שחלק מהרכישה היא לצורך הכנסה שוטפת באותה שנה? אותו חלק צריך לנכות באותה שנה, את החלק היחסי.
מכונה שאמורה לשמש ל-5 שנים ונרכשה ב1/1/17.
מתוך 1,000 ששולם כמה שולם לצורך הכנסה בשנת 2017? המכונה חייבת לייצר הכנסות שבכל שנה לפחות 200 ₪ כדי להרוויח את עלות המכונה.

המכונה		
עלות		1,000 ₪ ← 20% מעלות המכונה
הכנסות	5 שנים	
280-200=80	200	2017
280	200	2018
280	200	2019
280	200	2020
280	200	2021

כדי להתאים את ההכנסה החייבת, צריך לפרוס את התשלום בעבור הזמן שהנכס אמור לשמש. יש אי התאמה בין ההכנסה להוצאה וצריך לשמור על האיזון.
הרעיון הוא לפרוס את ההשקעה על פני השנים שהנכס אמור לשמש ואז נוצרת הקבלה בין הוצאות להכנסות. עולה השאלה, איך ניתן לדעת מהי תוחלת החיים של הנכס? יש לעשות הערכה. המחוקק לא רצה להתווכח על תוחלת החיים של כל נכס אז הוא הסמיך את שר האוצר לקבוע את תוחלת החיים המשוערת לכל דבר. איך הוא עשה זאת? באמצעות 'פחת' ← כמה אפשר לנכות מהנכס בכל שנה.
פחת- האחוזים שאפשר לנכות כל שנה. במקום להגיד את הניכוי של ה-5 שנים, הוא עושה את הניכוי פר שנה. תקנת הפחת היא מ1941. תקנת הפחת כוללת רשימה מפורטת. ← **תקנת הפחת**

תקנות מס הכנסה (פחת), 1941²¹

השם הקצר ותחילת תוקף

1. תקנות אלה תיקראנה תקנות מס-הכנסה (פחת), 1941, והן תקבלנה תוקף החל מיום 1 בספטמבר, 1941.

פירוש

2. בתקנות אלה יהיה למונח הבא הפירוש שבצדו חוץ אם ענין הכתוב יחייב פירוש אחר: "הפקודה" פירושה - פקודת מס הכנסה, 1941.

פרטים הצריכים להימסר ע"י החייבים במס התובעים ניכוי עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה (תיקון התשכ"ז)

3. כל אימת שחייב-במס תובע ניכוי עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בשל פחת בבנינים, במכונות, במיסדר או ברהיטים שייכים לו והמשמשים לצורך עסקו, מקצועו החפשי או מקצועו, עליו לצרף אל הדו"ח שלו הודעה בטופס 1342 (י"א) המובא בתוספת א' לתקנות אלה.

מכסות האחוזים שתקובלנה כיסוד לחישוב סכום הפחת שיש לנכותו עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה (תיקונים: 1942, 1946)

4. הסכום שינוכה עפ"י סעיף 11(1)(ט) של הפקודה בבירור ההכנסה המחייבת-במס, יחושב בהתאם למכסות האחוזים המפורטות בתוספת ב' לתקנות אלה: -

בתנאי כי אם נוכח פקיד השומה במקרה כל-שהוא, כי קיימת כליה ובליה למעלה מן השיעור הרגיל, מחמת שעובדים במשמרות נוספות, יכול הוא להרשות כי אותם הניכויים יחושבו לפי מכסות אחוזים שימצא לנכון, ובלבד שלא יעלו על כפל מכסות האחוזים שפורטו באותה התוספת.

30/12/16

הבחנה בין הוצאות הוניות להוצאות שוטפות:

כאשר אדם רוכש נכס והנכס אמור לשמש אותו על פני מספר שנים אז באופן עקרוני מדובר בהשקעה הונית, דהיינו בהוצאה שנועדה ליצור הכנסה בשנות מס עתידיות אבל חלק מההשקעה הזאת היא הוצאה שוטפת בכל שנה ושנה שבה הנכס אכן משמש אותו. צריך לקחת את ההשקעה ולפרוס אותה על פני שנות המס שבהם הנכס יהיה בשימוש. עושים את זה באמצעות הפחת ← מנכים אחוז מסוים מהשקעה עד שמנכים את כל עלות הנכס.

אדם רוכש נכס שאמור לשמש אותו לתקופה ארוכה, האם יהיה ראוי לא להתיר לו פחת? יש נכסים לגביהם אין זה ראוי לנכות פחת. יש להם תוחלת חיים כל כך ארוכה שאין פרק זמן לגבי אפשר לפרוס את ההוצאה. הדוגמה הקלאסית זה מגרש קרקע. קרקע שנרכשה היום ואמורה לשמש להרבה שנים, מבחינה כלכלית ניתן לומר לתקופה אינסופית. אם רוצים לפרוס את הקרקע על פני תוחלת החיים החלוקה תהיה בערך 0%. נניח שולמו 1,000 ₪ תמורת הקרקע, בכל שנה ושנה לא יהיה מקום להפחית את הנכס כי יש תוחלת חיים אינסופית.

נניח שאדם רכש מכונה ב-1,000 ₪ וכל שנה יש לו פחת של 200 ₪. דהיינו, אם בשנה כלשהי אותו אדם לא הרוויח 200 ₪ הוא הפסיד. אם הוא הרוויח 280 ₪ כל שנה הרווח הוא 80 ₪.

נניח שאדם רכש קרקע ב-1,000 ₪, הפחת הוא 0, ההכנסה היא 150 והרווח הוא 150. דהיינו, כל מה שהוא מקבל החל מה-1 ₪ הראשון זו הכנסה. כי אין עלות. יש לשים לב, כי מדובר על קרקע ולא על מקרקעין – למבנה או לכל דבר הצמוד לקרקע יש תוחלת חיים. מבנה אפשר להפחית. כאשר רוכשים מבנה אפשר להפחית את עלות המבנה. התקנות מדברות על סוג המבנה והאחוזים. **אפשר להפחית מבנה ולא קרקע.** כאשר רוכשים קרקע עליה מבנה, צריך להפריד. חלק לייחס לקרקע וחלק לייחס למבנה. המיחוס לקרקע לא ניתן להפחתה, המיחוס למבנה ניתן להפחתה.

לאיזה נכסים נוספים אין פחת?

האם **למוניטין** יש תוחלת חיים? כמה זמן מוניטין מחזיק מעמד? מוניטין יחזיק מעמד לעד. מכונה משתמשים בה, מנצלים אותה ← לפרק זמן מסויים. אם רוכשים מוניטין, בשנה הראשונה, רוכשים את המוניטין ואת השם. לא מערבבים בין בעל המניות לבין החברה. למוניטין יש תוחלת חיים שאינה מוגבלת בזמן. עו"ד שפורש מהמקצוע ויש לו תיקים ומוניטין, הוא לא רוצה לזרוק את זה לפח ← הוא מוצא עו"ד צעיר אשר ישלם עבור המוניטין שלו. רכישת המוניטין בעבור יצירת הכנסה. זה שהעו"ד הצעיר יכול להרוס את המוניטין או להשביח אותו זה עניין אחר. אחרי שנה, זה לא שהוא ניצל חלק מהמוניטין ולא נשאר לו כלום. לכן, **באופן מסורתי למוניטין אין פחת.** מוניטין איננו נכס המוגבל בזמן.

מסיבות כלשהן בשנת 2001 שר האוצר העניק פחת למוניטין. לא רק שהעניק פחת למוניטין אלא גם בשיעור מאוד גבוהה ← 10% לשנה. שר האוצר (היום רה"מ) החליט שלמוניטין יש פחת של 10 שנים. 10% כל שנה = 10 שנים. לעניין הדוגמה, העו"ד הצעיר שרכש את המוניטין מהעו"ד

הוותיק, פורס את הפחת ל-10 שנים. אם הוא שילם מיליון ₪, הוא יכול לנכות 100 אלף ₪ לכל שנה. שר האוצר מוסמך, עשה **ולכן היום ניתן להפחית למוניטין, למרות שאין לזה היגיון.** הפחתת העלות- אדם רוכש מוניטין, יכול להפחית את המוניטין.

דברים שאין עליהם פחת: דברי אומנות, מתכות, תכשיטים, זהב כסף להשקעה, מלאי. פחת זה רק על שימוש
אם קונים נכס כדי למכור אותו, אין פחת. גם כאשר אדם שוכר מכוניות, עליהן בד"כ יש פחת. אם אדם קונה ומוכר, לא מנכים לו פחת כי הוא לא משתמש בה.

מה לגבי מניה? האם מדובר בנכס שיש לו תוחלת חיים אינסופית או שהוא נשחק? על מניות אין פחת, יש להן תוחלת חיים אינסופית.
מה לגבי **אגרת חוב**? אגרת חוב זה הלוואה. כאשר החברה או המדינה רוצים ללוות כסף, אפשר להנפיק אגרת חוב ← אג"ח ← יש התחייבות לשלם ריבית ולהחזיר את הכסף. האם יש לה תוחלת חיים? לכאורה, נראה כי יש לזה תוחלת חיים כי לאחר פרק זמן האג"ח פוקעת. נכון שהאג"ח תעלם אך היא לא נעלמת, היא הופכת חזרה לכסף. ההשקעה לא נשחקת, הכסף הוחלף לנייר, הנייר יחזור להיות כסף. האג"ח שווה כסף.

כאשר חברה מנפיקה מניות יש עלויות לדבר הזה, חברות משלמות הרבה כסף (חתמים, עוה"ד וכו') הכסף שהחברה שילמה כדי להנפיק מניות. האם היא רוכשת נכס שאפשר להפחית אותו או שהיא רוכשת נכס שאי אפשר להפחית אותו? מה שהחברה שילמה כדי להנפיק מניות ← האם ההוצאה היא הוצאה פירותית או הונית? גיוס ההון כדי שההון יהיה אצל החברה וישמש אותה. זה לא הוצאה בשביל השנה, זו הוצאה עתידית. ההון הזה ישלם אותה לעולם ועד. ההון הזה לא נשחק. ההון הזה נשמר ← הוצאות אלה אינן הוצאות הוניות שאינן מותרות בניכוי ← אין על זה פחת.

מה קורה אם חברה מנפיקה אג"ח? מבחינת החברה היא מוציאה כסף, היא לוקחת הלוואה והיא צריכה להחזיר את הכסף הזה. כאשר חברה מנפיקה אג"ח והיא עומדת בהרבה הוצאות כדי להנפיק את האג"ח, דין ההוצאות הוא הוצאה הונית כי הכסף שהיא לווה ישמש אותה. את ההוצאות האלה כן ניתן לניכוי, כי האג"ח מוגבל בזמן. כך הנוהג, והנוהג באג"ח זה 20 שנה.

הוצאות לרכישת השכלה? מדובר בהוצאה הונית. האם ההשקעה הזאת היא בעלת תוחלת חיים או שיש לה תוחלת חיים אינסופית? להשכלה יש תוחלת חיים כיוון לכל אחד יש פרק זמן מוגבל לחיות ובד"כ אנשים פורשים לפני שהם מגיעים לסוף. ניתן להגיד שאדם ישתמש בידע לערך ב-40 שנה. זה לא נכס שיחזיק מעמד לעולם. מדובר בנכס שיש לו תוחלת חיים, הנכס יכול לשמש משך כמה עשרות שנים. לכן עולה שאלה מאוד קשה, האם ניתן להפחית את הנכס הזה? הקושי הוא שאם מסתכלים בתקנות הפחת, אין זכר לרכישת מקצוע. ידע מקצועי לא מופיע בתקנות. מה קורה אם אדם רוכש נכס, שיש לו תוחלת חיים מוגבלת אבל הוא לא מופיע בתקנות. מה הדין? יש כמה וכמה גישות בעניין זה.

הגישות העיקריות הקיימות:**1. גישת אנשי האקדמיה**

על סמך מה אפשר לנכות? מה המקור הסטטוטורי לפחת? סעיף 17 לפקודה. הוצאה שנוצרה לצורך ייצור הכנסה באותה שנה. אם אדם משקיע בנכס לטווח ארוך. חלק מההוצאה היא לצורך ייצור הכנסה. לכן סעיף 17 מתיר במשתמע את ניכוי את הפחת, מתיר לפרוס עלות כזאת על פני תקופת הזמן שהנכס ישמש אותו. יש זכות מהותית לנכות פחת מכוח הסעיף. לא הוצאה שהוצאה באותה שנה, אלא מתי הוצאה ייצרה הכנסה. אם רוכשים נכס והוא החזיק מעמד לכמה שנים. חלק מהעלות היא לייצור הכנסה לכל אחת מהשנים. מה מוסמך שר האוצר לעשות? לקבוע את האחוזים, לכמת. שר האוצר הוסמך לכמת, לא לשלול! הוא קובע לכל נכס מה שיעור הפחת. אם הוא לא קובע, חוזרים לרישא של הסעיף. לפי גישה אחת סעיף 17 נותן זכות מהותית לנכות פחת ואם שר האוצר לא קבע שיעור פחת לנכס מסוים אז מפחיתים לפי אומדן תוחלת החיים של הנכס. לפי גישה זו מי שרוכש מקצוע יכול להפחית את עלות רכישת המקצוע על פני תוחלת החיים הצפויה שלו באותו המקצוע.

2. גישת רשות המיסים

קשה לתפוס את זה בצורה פשוטה, מה קורה כאשר יש נכס שיש לו תוחלת חיים סופית אבל אין שיעור פחת בתקנות. העמדה של רשות המיסים מבולגנת. בפרסומים שלהם, לדעתם אם אין שיעור פחת בתקנות אז אין אפשרות להפחית את הנכס. לשר האוצר סמכות מהותית לקבוע את שיעור הפחת ואם הוא לא קבע שיעור פחת אין פחת. אם לא מופיע שיעור פחת בתקנות זאת בעיה של אותו האדם. זוהי עמדתם הרשמית. בפועל, הם יודעים שזה לא נכון. דהיינו, בד"כ הם מוכנים לתת פחת. אם אדם מגיע עם נכס והוא יכול להוכיח מה תוחלת החיים של הנכס, הם ייתנו פחת. דוגמא- נניח שאדם רוכש זיכיון ל-5 שנים. הוא משלם סכום מסוים עבור הזיכיון, האם הוא יכול להפחית את זה? האם זיכיון מופיע בתקנות? לא הוא לא מופיע בתקנות. האם יעלה על הדעת שאדם לא יכול להפחית זיכיון ל-5 שנים? ברור שחייבים לתת לו. כולם יסכימו שבמקרה כזה צריך לתת לו להפחית זיכיון ל-5 שנים. פקיד שומה בסוף יסכים. הוא לא ירצה להגיע לביהמ"ש ולהתגונן על כך שלא ניתן להפחית. יש אנדרלמוסיה בגישה שלהם. אומרים לא, אבל בפועל נותנים לנכות. כאשר מדובר על לימודים, לגישת פרופ' אלקינס לא ברור מה תהיה התשובה. יש טיעון מאוד חזק שניתן לנכות, לא ברור מה תגיד רשות המיסים או ביהמ"ש אך יש תחושה שיש סיכוי לנכות. איך ניתן לטעון לאי התרת הניכוי? אותו אדם לא יחיה לעולם, קשה לחשוב על טיעון נגדי למעט נימוק טכני שזה לא מוכר בתקנות.

נניח שאדם מוציא הוצאות על משכורת, משלם משכורות. האם משכורת היא הוצאה שוטפת או הוצאה הונית? בד"כ משכורת היא בניכוי באופן שוטף, כי משכורת נועדה ליצור הכנסה באותה שנה. האם ייתכן מצב שבו משכורת תהיה הוצאה הונית? נניח שאדם רוצה להקים מבנה, יש לו מגרש וקרקע. כדי להקים מבנה הוא צריך חומרים, פועלים, אדריכל, מהנדס, מנהל עבודה וכו' ומשלם משכורת על כך. המשכורות האלה שוטפות או הוניות? הוניות, נועדו ליצור נכס הון. כשהבניין ישמש בעתיד, הולכים להפיק מהם תועלת. זה הוצאה לצורך ייצור הכנסה לפרק זמן ארוך. בעתיד כשרק יהיו הכנסות, עלות המבנה הכוללת בפנים את

כל המשכורות ובסיום בניית הבנייה ובתחילת השימוש הפקת ההכנסות מהבניין אז אפשר להפחית את עלות הקמת המבנה והעלות כוללת את המשכורות ששולמו בעת הקמת המבנה. משכורות יכולות להיות הוצאות הוניות. יכול להיות מצב בו ההוצאה תהיה הוצאה הונית. נניח שיש עובדים שעוסקים במחקר ופיתוח. האם מדובר בהוצאה הונית או שוטפת? הונית. זה נועד ליצור הכנסה בעתיד, כרגע רק משקיעים. לכן, לפי סעיף 17 מו"פ – מחקר ופיתוח, הם הוצאות הוניות. אבל המחוקק מעוניין לעודד השקעה במו"פ, יש תפישה שזה טוב למשק ולמדינה אם חברות משקיעות במחקר ופיתוח. איך המדינה מעודדת מו"פ? אחת הדרכים היא באמצעות מערכת המס. יש סעיף בפקודה, סעיף 20א.

ניכויים לחקירות מדעיות (תיקון מס' 30) תשל"ח-1978 (תיקון מס' 48) תשמ"א-1981 (תיקון מס' 58) תשמ"ד-1983

20א. (א) (1) בקביעת הכנסתו החייבת של אדם, שהוציא הוצאות, כולל הוצאות הון, למחקר מדעי בתחומי התעשייה, החקלאות, התחבורה או האנרגיה שאושר לענין זה בידי מי שהסמיך השר הממונה על המשרד שבתחום פעולתו נוגע המחקר, **יותר לו ניכוי מכלל הכנסתו בשנת המס** שבה שולמו ובלבד שנתקיימה אחת מאלה:

(א) המחקר מבוצע בידי בעל מפעל שהוא בתחום הענפים האמורים או בהזמנתו לשם פיתוח או קידומו של מפעלו;

(ב) ההוצאות הן של מבצע המחקר שאיננו בעל מפעל בתחומים האמורים, או שהן מהוות השתתפות במימון מחקר שמבצע אדם אחר תמורת זכות בפרי תוצאותיו של המחקר שהיא סבירה ביחס להשתתפותו בהוצאות המחקר, והכל כאשר המדינה משתתפת במימון המחקר על ידי מענק; "מענק", לענין זה - לרבות הלוואה מסוג שקבע שר האוצר באישור ועדת הכספים של הכנסת ובלבד שהוצאות המהוות השתתפות כאמור יותר בניכוי כך: בשנת המס שבה שולמו ההוצאות – חלק יחסי מהן כיחס מספר החדשים שנותרו מהחודש שלאחר החודש שבו שולמו ועד לתום שנת המס, מחולק ב-12, והיתרה - בשנת המס שלאחריה; ולענין חישוב החלק היחסי כאמור, יראו התחייבות מראש לשלם הוצאות בשנים עשר תשלומים חדשיים שווים כהוצאות ששולמו כולן עם התשלום הראשון;

העידוד הוא במתן ההוצאה היום במקום לדחות את ההוצאה לעתיד.

באופן כללי, לגבי הצמדה של פחת ← באופן עקרוני אין הצמדה. משנת 1981 - 2007 היו חוקים שעסקו באינפלציה. ישראל הייתה המובילה בהתאמת ערך המס לאינפלציה והיה מנגון של הצמדת הפחת. מ-2007 כשהאינפלציה ירדה, אין התאמה להרבה דברים ולא מנסים לעשות התאמה מלאה לאינפלציה. אם תהיה אינפלציה, סביר שיאכפו את החוק. הוא לא בוטל, פשוט לא מיושם.

כאשר העובדים עוסקים בדברים עתידיים מדובר בהשקעה הונית ולא בהוצאה שוטפת. מכאן עולה שאלה אחרת. נניח שיש מנכ"ל חברה, האם הוא חושב על מה יהיה שנה הבאה? סביר להניח שהוא חושב על השנים הבאות ומעוניין לפתח את החברה לשנים הבאות. חלק ממשכורת המנכ"ל נועדה

ליצור הכנסות לשנים הבאות. מבחינה תיאורטית חלק מהמשכורת שישלמו למנהלים רגילים בחברה, צריכות להיות מסווגות כהוצאות הוניות. כאשר יוצאים להנפקה, יש עובדים שעובדים על ההנפקה הזאת. יש הרבה דברים בחברה, שאנשים עובדים על דברים עתידיים. האם זה אומר שיש לבחון את המשכורת בחלוקה לפי פירותי או הוני? וודאי שלא. לכן יש כלל מהפסיקה המדבר על **הוצאות אינצידנטליות** – הוצאות כרוכות. **הוצאה אינצידנטלית** – הוצאה מסוג ההוצאות שבד"כ החברה או בכלל הנישום מוציא באופן שוטף אבל יש להם מרכיב הוני. במקרה כזה, על אף המרכיב ההוני מאפשרים לנכות את ההוצאה באופן שוטף. לא מוציאים את המרכיב ההוני בכל הוצאה שיש.

06/01/17

הוצאות מאולצות

הוצאות שאדם מוציא בניגוד לרצונו. מתי אפשר לנכות את ההוצאות האלו בחישוב ההכנסה החייבת?

בעניין בן שחר זרעים בע"מ נ' פ"ש-ביהמ"ש אמר שההוצאה של הפיצויים מותרת בניכוי, זהו סיכון של העסק. מי שבמסגרת העסק שלו מחזיק מלאי דליק, זה אחד הסיכונים שהוא צריך לקחת על עצמו. הסיכון הוא חלק מההוצאות של העסק. אם פקיד שומה שותף בהוצאות והכנסות, הוא גם שותף לסיכון הזה. בפס"ד יש משהו יותר חזק מ'רק סיכונים העסק' ← כאשר אדם נאלץ לשלם סכום שהוא לא רוצה לשלם, כמו פיצוי במקרה הזה, זה לא מגיע משום מקום. תמיד אדם כזה נטל על עצמו בעבר סיכון שהוא יצטרך לשלם את הסכום הזה. תמיד אפשר למצוא את המועד בו הוא נטל על עצמו את הסיכון, יכול להיות שמדעת ויכול להיות שלא מדעת. **מהי הנחת היסוד של ביהמ"ש? יש סיכונים שאדם לוקח על עצמו. אנו מסווגים את ההוצאה בהתאם לסיכון. בטרם נשיב האם ההוצאה מותרת בניכוי, יש לבחון את מקור הסיכון ← מקור הסיכון = הנק' בה אותו אדם קיבל את הסיכון הזה.** במקרה הזה הוא קיבל את הסיכון ברגע שהוא מאחסן מלאי דליק. הסיכון הזה הוא סיכון של החזקת מלאי. למה אדם קיבל על עצמו את הסיכון הזה? התשלום עצמו לא מעניין, אף אחד לא טען שהתשלום הוא לצורך ייצור הכנסה, מדובר בפיצוי. מה שמעניין הוא הסיכון.

מהן סיבות אחרות בהם אדם יכול לקחת סיכון למעט ייצור הכנסה? יכול להיות שהוא רוצה להרחיב את העסק. מדובר בהוצאה מאולצת. איזה סיכון הוא לוקח על עצמו למעט הסיכון העסקי? הוצאה פרטית. מקור הסיכון זה ההחלטה להחזיק מלאי, יש מקרים בהם מקור הסיכון הוא בחיים הפרטיים של האדם, כדי ליהנות, כדי לספק צרכים פרטיים. אם אדם נוסע לקנות חלב והוא פוגע במישהו, הוא לוקח סיכון במסגרת החיים הפרטיים שלו. אנשים לוקחים סיכונים במסגרת החיים הפרטיים שלהם כדי ליצור הכנסות.

סוגי ההוצאות:

- הוצאות פרטיות
- הוצאות שוטפות
- הוצאות הוניות

האם יכול להיות שתשלום כזה, שתשלום בעבור פיצוי יהיה הוצאה הונית? כל הוצאה שהיא יכולה להיות אחת מאלה, תלוי בנסיבות.

כאשר אדם מזמין טכנאי לטפל בתקלה בעסק והוא נפגע, אותו אדם צריך לשלם לטכנאי. כשמירה על הקיים, ההוצאה תהיה הוצאה שוטפת. כאשר אנו מנסים לבדוק את השלכות המס של התשלום הזה אנו צריכים לחזור לסיכון, לא לתשלום. מה שמעניין זה הסיכון, למה אותו אדם קיבל על עצמו את הסיכון. אם הסיכון הוא כדי להרוויח משהו השנה, זה הוצאה שוטפת. אם הוא הוציא כדי להרוויח בעתיד, כמו הרחבת העסק, זו הוצאה הונית.

נניח שאדם רוצה לבנות בניין או להרחיב את הבניין, מישהו נפגע, זו הוצאה הונית. הפיצוי ששולם במהלך הבנייה זה חלק מעלות המבנה. מבחינת מיסוי, מבחינה כלכלית, זו הוצאה הונית – זה חלק מעלות המבנה. מה שאדם התכוון לשלם + ההוצאות של הסיכון, זה חלק מעלות הקמת המבנה.

האם אדם לקח על עצמו סיכון ליצור הכנסה שוטפת או עתידית? זו השאלה צריך לשאול. מתי אדם צופה שיהיו לו את ההכנסות הללו.

למה אדם מקבל על עצמו את הסיכון?

- סיבות פרטיות
 - כדי להרוויח השנה
 - כדי להרוויח בעתיד (צריך לשאול מתי בעתיד)
- אם התשובה כדי להרוויח בעתיד השאלה היא גם מתי, לעניין הפחת.

פס"ד פליישמן - Fleischman היה מדובר באדם שהיה בהליכי גירושין. במסגרת הגירושין היו תביעות, אשתו הגישה נגדו תביעה ובה היא ביקשה לקבל חלק מהעסקים, חלק מהנכסים ההשקעתיים שלו. הוא נאלץ להתגונן והצליח להדוף את התביעה ונשאר עם נכסיו. להתגונן זה לא זול, והוציא כסף בגין שכ"ט לעו"ד והוא ביקש לנכות את ההוצאות האלו. הטיעון שלו היה שההוצאות היו כדי לשמור על הקיים. יש נכסים מהם הוא מניב הכנסות, והוא רוצה לשמור על הקיים ולכן יש הצדקה להוצאות האלו. הוא טען כי מדובר בהוצאה שוטפת, הוצאה לשמירה על הקיים. מה שמעניין זה לא מה האישה רצתה, זה שהיא רצתה לפגוע לו בעסק זה לא רלוונטי. השאלה הרלוונטית היא מתי הוא קיבל על עצמו את הסיכון. היא תבעה אותו במישור האישי, העילה הייתה בחיי האישות ביניהם. האם זה סיכון עסקי או פרטי? זהו סיכון פרטי. הוא קיבל על עצמו את הסיכון כשהתחתן איתה. ברגע שהוא שם טבעת על האצבע שלה, הוא לקח סיכון שהיא תתבע אותו במישור הפרטי. לא בודקים מה היא רוצה, לא בודקים את התשלום האפשרי. לא בודקים מה היא רוצה לעשות אלא למה, מה עילת התביעה, מה הסיכון – מתי הוא קיבל על עצמו את הסיכון. למה קיבלת את הסיכון? בגלל שיקולים עסקיים או שיקולים פרטיים?

ביטוח – אם אדם רוצה להימנע מסיכונים הוא יכול לעשות ביטוח. האם פרמיה מותרת בניכוי? דין הפרמיה היא כדין הפיצוי. מדוע הוא קיבל על עצמו את הסיכון? כל מה שנזכר לעיל על פיצוי חל גם על פרמיה. אם עו"ד עושה ביטוח לעסק, זו תהיה הוצאה שוטפת. אם הוא עושה ביטוח לבית, זו הוצאה פרטית. אם הוא בונה משרד במבנה לצורך הכנסה עתידית, זו תהיה הוצאה הונית.

בסילבוס:**הוצאות****כללי**

ע"א 141/54 וולף-בלוך נ' פקיד השומה למחוז ירושלים, פ"ד י 441 (1956)

עמ"ה (ת"א) 1/49 "א.ב." נ' פ"ש, פ"מ ז' 79

ע"א 316/67 סידס – השירות המרכזי לפיתוח בישראל בע"מ נ' פקיד שומה, פ"ד כא(2) 291

(1967)

ע"א 35/67 שתדלן נ' פקיד השומה, תל אביב 4, פ"ד כא(1) 455 (1967)

ע"א 735/86 בן שחר זרעים בע"מ נ' פ"ש, פ"ד מג(4) 45

Midland Empire Packing Co. v. Commissioner, 14 T.C. 635 (1950)

Mt. Morris Drive-In Theatre Co. v. Commissioner, 25 T.C. 272 (1955), *aff'd* 238 F.2d 85

(6th Cir. 1956)

INDOPCO, Inc. v. Commissioner, 503 U.S. 79, 112 S.Ct. 1039 (1992)

אוצר לאשראי של הפועל המזרחי, אגודה הדדית בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים

הבנק רצה להרוויח, הוא הלווה את הכסף כדי להרוויח. כאשר הוא מלווה כסף הוא לוקח סיכון שהוא יחרוג מהלוואה הזו מהנזילות ושהוא ישלם קנס לבנק ישראל.

השופט כהן - כהן אמר כי לא מדובר בהוצאה כפי שעולה מסעיף 17 למס הכנסה. לא עשו את זה לצורך ייצור הכנסה. הנימוק העיקרי של כהן היה שזה לא הוצאה מוכרת מאחר והבנק לא קיבל כלום מהתשלום. אם הוא לא היה משלם, הוא היה מקבל אותם הכנסות. הוא אמר שמכיוון שתשלום הקנס לא עזר להפיק הכנסות, זו לא הוצאה לצורך ייצור הכנסה. יחד עם זאת, כאשר לא מדובר בתשלום מאולץ, אם אדם צריך לשלם סכום כזה לא מעניין למה הוא שילם. מה מעניין? למה קיבל על עצמו את הסיכון שיצטרך לשלם. לא בודקים מה האישה רצתה אלא מה הייתה עילת התביעה שלה (עניין פליישמן)

זה לא משנה אם התשלום עצמו עוזר להפיק הכנסות, אלא בודקים את הסיכון. מתי אדם לקח על עצמו את הסיכון. הבנק קיבל את הסיכון כדי להרוויח הכנסות, מדובר בסיכון עסקי. כל בנק שמלווה כסף הוא לוקח על עצמו סיכון שבהלוואה הוא יחרוג מדרישות הנזילות ויצטרך לשלם. הנימוק של השופט כהן הוא לא נכון. בנק שרוצה להרוויח לוקח על עצמו סיכון שבנק ישראל יטיל עליו את התשלום כיוון שהוא חורג מדרישות הנזילות. לדעת המרצה, הנימוק של השופט לא נכון. לדעת פרופ' אלקינס, ברור מאליהם שבודקים את הסיכון ואת התשלום. לא מעניין מדוע הוא שילם. הוצאה אינה מוכרת בניכוי מאחר והתשלום לא לצורך הכנסה, ונימוק זה לא מקובל על המרצה.

השופט זילברג - זילברג היו שני נימוקים: לתשלום יש אופי עונשי וסיכול מטרת המחוקק. העיקר אצלו היה שמדובר בקנס, בעל אופי עונשי וזוהי הוצאה שלא לצורך ייצור הכנסה. מדוע אי אפשר לנכות תשלום שיש לו אופי עונשי? יש עניין של הרתעה. לא רוצים להפחית מכח ההרתעה, אם זה יותר בניכוי, פקיד השומה ייטול על עצמו חלק מהקנס, לא רוצים שהמדינה תיקח על עצמה חלק מהקנס ולכן משיקולים של תקנת הציבור אסור לנכות הוצאה שכזאת. זה לא כתוב בשום מקום וזו למעשה המצאה של בימה"ש.

השופט ויתקון - הוא גם הסכים, כולם הסכימו שתשלום בעל אופי עונשי אינו מותר בניכוי. לא הוכיחו שיש אופי עונשי, יש אופי תרופתי. לא הוכיחו שמטרתו של התשלום היה עונשי. באופן עקרוני, עקרון על (עקרון המצאה של ביהמ"ש) לא מנכים תשלום כזה.

כל השופטים הסכימו שהוצאה בעל אופי עונשי איננה מותרת בניכוי. זו ההלכה המקובלת. למרות שזה לא מופיע בפקודה. כדי שחוטא לא ייצא נשכר, כדי לא להפחית את ההרתעה של הקנס וכו'. זו ההלכה נכון להיום שאף אחד לא מערר עליה למעט המרצה. לדעת פרופ' אלקינס, ביהמ"ש טעה מאחר וההבחנה בין עונש לתרופה לא רלוונטית.

תשלום עונשי = אינו מותר בניכוי
תשלום תרופתי - פיצוי = מותר בניכוי

ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות בע"מ

יש סעיף בחוק בתי המשפט שמתייחס לכך שאם אין רוב בביהמ"ש, אב בית הדין קורא את הפס"ד וקובע מה הרוב. ברק היה אב בית הדין. היה מדובר במעביד שמנכה מס מהעובדים שלו, הוא אמור להעביר את הכסף הזה לפקיד השומה. הוא צינור. בגלל תקלה חשבונאית- לא שילמו את הסכומים לפקיד השומה. העניין התגלה והיו

צריכים להעביר לפקיד השומה את מה שמגיע לו+ריבית+הפרשי הצמדה+קנסות = עלות אי העברת הניכויים במועד. החברה רצתה לנכות את התשלומים האלה כהוצאה. כמו שמשכורות הן הוצאה שוטפת, כל מה שמסביב זה גם הוצאה שוטפת. ביהמ"ש עשה הבחנה בין הפרשי הצמדה וריבית מצד אחד לקנסות מצד שני. לקנס יש אופי עונשי, המטרה היא להעניש. מה המטרה של הפרשי הצמדה וריבית? לפצות את פקיד השומה על זה שהכסף לא היה אצלו. בכלל, הכלל שעונש, קנס אינו מותר בניכוי- לדעת המרצה בעייתית.

גם במקרה של **אוצר לאשראי** הכלל בעייתי. מדובר כאן על 'קנס נזילות'. בנק ישראל מטיל קנס על מי שחורג מדרישות הנזילות. איך הוא מחשב את הקנס? אם יש חריגה נניח במיליון ₪, בודקים כמה זה על בסיס יומי, צריך לשלם אחוז מסוים. איך בנק ישראל קובע אחוז כזה ולא אחר? הקנס צריך להיות יותר גבוה מהריבית במשק. אחרת אם מישהו מלווה 5% והקנס הוא 3% משתלם להלוות – כך שהקנס צריך להיות גבוה מריבית המשק. האם בנק ישראל מעוניין שהבנק ישמור על כל הכסף שלו? לא, הוא רוצה שהבנק ילווה. אם קנס הנזילות יותר מידי גבוה, בנקים יישמרו על טווח מסויים. סוג של מקדם ביטחון. הבנקים לא ילוו את מה שיכלו להלוות אלא רק ביטחון. בנקים לא פורצים את דרישות הנזילות בכוונה, בד"כ זה בטעות.

נניח את המקרה הבא :

מס הכנסה בשיעור של 40%	הוצאות והכנסות נטו (בהנחה שקנס מותר בניכוי)	בלי מס	
הכנסה חייבת-מס = נטו. 40% של 5% = 2%	3%	5%	ריבית
אם הבנק שילם 8% ויכול לנכות את זה כהוצאה, פקיד שומה משתתף ב40%.	4.8%	8% - שלא יכאב לבנק, אבל לא יהיה נורא.	קנס

הבנק מקבל ריבית של 5% ברוטו, לאחר ניכוי נשאר לו 3%. (40% של 5% = 2%)
 כמה הבנק צריך לשלם נטו? מתוך ה8%, פקיד השומה צריך לשלם 40% - ולכן הבנק צריך לשלם 4.8%(60% החלק של הבנק, לאחר ניכוי של 40% של הפקיד שומה)

13/01/17

נטו (אם הקנס אינו מותר בניכוי) בגובה 40%	נטו (אם הקנס מותר בניכוי) 3%	ברוטו 5%	
3%	3%	5%	הכנסה מריבית
8%	4.8%	8%	קנס נזילות

אם הבנק גובה 5% , וחלק הולך למס הכנסה, מה שנשאר לו זה 3%. 2% הולך לפקיד השומה. אם הקנס מותר בניכוי, הבנק צריך לשלם 8%, וחלק יוצא מפקיד השומה, מה שנשאר לבנק זה 4.8%. בעולם שאין בו מס הכנסה והקנס אינו מותר בניכוי, ההכנסה נטו של הבנק זה 3% מהכנסות של הריבית, ו8% מקנס הנזילות.

כאשר הקנס מותר בניכוי, האם היחס סביר? כן. אם הריבית במשק היא 3%, בנק ישראל שומר על האיזון.

כאשר הקנס אינו מותר בניכוי, הקנס הכפיל את עצמו. זה גרם להרתעת יתר, זה מה שבחר העליון בפרשת בנק לאשראי. העליון טען שאם הוא נתן לבנק לנכות את ההוצאה הוא למעשה מוריד את רמת ההרתעה כפי שבנק ישראל רצה. בנק ישראל רצה יחס מסוים, משאירים את היחס. לדעת המרצה זה לא נכון, בית המשפט העליון למעשה יצר רמת הרתעה יותר גבוה למרות שאין לו הסמכה להתערב בעניין. בפועל, ביהמ"ש יצר הרתעת יתר מעבר למה שהבנק רצה. זה ניתוח יחסית פשוט. הכלל אומר שאם יש התרה בניכוי יש הקטנה של אפקט ההרתעה, אם לא מתירים בניכוי למעשה יש הרתעה.

אם הקנס אינו מותר בניכוי, צריך להשוות אותו לנטו. אם הקנס מותר בניכוי, צריך להצמיד אותו לברוטו. לבדוק את ההכנסה נטו, מי שיש לו שיעור מס גבוה לא ייקח סיכון, מי שאין לו שיעור מס גבוה ייקח סיכון. ככל שהקנס יותר גבוה, הבנק ייקח טווח ביטחון יותר גדול. בנק ישראל לא רוצה טווח ביטחון, הוא רוצה שהבנקים ילכו כסף עד רמה מסוימת.

אם זה עונשי זה לא מוכר, ואם זה תרופתי זה מוכר בניכוי. מה שחשוב זה האם יש מטרה עונשית או לא.

נניח היום בנק ישראל מכיר את הכלל הזה, וכל קנס שיוטל לא יהיה מותר בניכוי. איזה קנס ייקבע? 40% פחות.

לפני פס"ד נקבע 8%, וזה היה יחס סביר למול 5%. אחרי הפס"ד יש יחס של 3% למול 8% מהקנס נזילות.

בעולם בו מותר בניכוי, הקנס נזילות צריך להיות 4.8% למול 3% של 3% מההכנסה מהריבית. בנק ישראל, לפי ביהמ"ש יעבוד על הנטו ועל הברוטו. לכאורה, מי שפותח את הצו ורואה 4.8% ורואה שהבנקים מרוויחים 5%, חושב שיש יחס לא סביר. יש לשים לב כי ההכנסות אינן חייבות במס, והקנס לא מותר בניכוי. מדוע לא להגיד כי הקנס מותר בניכוי? לא צריך להביא בחשבון בשינויים בשיעור המס שחל לבנקים, ושהפס"ד ישתנה. איזה יתרון יש בדבר חוץ מזה שביהמ"ש נאחז בסיסמה של 'לא רוצים לפגוע בהרתעה'?

הכנסות בלתי חוקיות חייבות במס, פקיד שומה שותף בהכל – גם בקנסות. כל סיכון עסקי שאדם לקח על עצמו, פקיד שומה חלק מהסיכון. על ה-5% הוא לא מוותר, פקיד השומה רוצה את המס. את החלק ברווחים הוא רוצה, אבל את עלויות של הפעולה הבלתי חוקית הוא לא רוצה להשתתף, יש בזה משהו מוזר. מס הכנסה זה לא עונש, בניכוי הוצאה זה לא פרס, זה ניסיון לכמת את הרווח של הבנק. ההתעשרות של הבנק, התוספת לעושר של הבנק, זה אחרי ניכוי המס. אם הוא לא התעשר הרבה, מדוע רוצים לקחת לו מס כאילו הוא הרוויח? זו בעיה.

כל עוד ביהמ"ש לא יהפוך את זה, זה הכלל. יש כאן איזשהי סטייה לעומת ההיגיון הכלכלי. עם זאת, הכלל הזה שאומר **קנסות/תשלום בעל אופי עונשי אינו מותר בניכוי חל רק כאשר אנו עוסקים בקנס שחל מידי המדינה/רשות שלטונית, רק כאשר יש אינטרס ציבורי בהטלת הקנס ולא מקנס שניתן במסגרת חוזית.** אין אינטרס לציבור, זה לא פוגע בתקנת הציבור להטיל את זה בניכוי. פס"ד זה איננו חל על חוזים פרטיים. הוא חל רק על משהו שהוטל ע"י רשות ציבורית.

הוצאות מעורבות

ע"א 580/65 א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב 7, פ"ד כ (2) 179 (1966)

האם ההוצאות היו מוכרות לניכוי?

היה עניין שלא היה ברור מה החברה עושה בחו"ל כי הכל דרך המועצה לשיווקי פירות הדר, היה לה מונופול על ייצור פרי הדר. מה יש לחברה הזו לעשות בחו"ל? לא ברור מה החברה עושה בחו"ל. בנוסף יש נסיעה של כל המשפחה כולה, למשפחה ובעיקר לנשים לא היה תפקיד בחברה, לא נטען שיש להן תפקידים בחברה ולכן הגיעו למסקנה שההוצאה איננה מוכרת. מה הפרשנות על הפס"ד? בכל הספרות שיש, כולל הפרשנות של רשות המיסים יש נימוק אחד מדוע ההוצאה לא הוכרה ← לא הפרידו בין נסיעות המנהלים לנסיעות בני המשפחה. לא הפרידו ולכן ההוצאה איננה מוכרת בניכוי, וזה נקרא 'הוצאה מעורבת'.

לדעת המרצה, פרשנות זו איננה מקובלת. אם ביהמ"ש חושב שהנסיעה שלו מותרת בניכוי והנסיעה שלה איננה מותרת בניכוי, הוא צריך להפריד ביניהם. גם בעניין שתדלן בו היה סיפור של עו"ד שנתן שירות, חלק היה פירוטי וחלק הוני וביהמ"ש שלח את פקיד השומה לעשות הפרדה להחליט איזה חלק בשירות היה פירוטי ואיזה הוני. לדעת המרצה, זוהי לא פרשנות ראויה לא להתיר בניכוי כי לא ביקשו קבלות נפרדות. לא ייתכן שביהמ"ש התכוון שמכיוון שעירבו ביחד שתי הוצאות, לא מתירים שום הוצאה. אם יש קושי להפריד, יש להביא את זה לפקיד השומה.

לדעת המרצה זה לא הוצאה מעורבת אלא הוצאה מעורבת. הוצאות שלו, הוצאות שלה – 2 הוצאות נפרדות. אם היו מבקשים מהסוכן נסיעות קבלות נפרדות זה היה מותר בניכוי? זה נשמע לא הגיוני. הוויכוח היה בכלל היה האם מדובר בהוצאה עסקית או לא? 2 טעמים:

1. המועצה- לחברה אין מה לעשות שם
2. מי לוקח משפחה שלו לנסיעה עסקית?

אם מחברים את 2 הטעמים ביחד, לחברה אין מה לעשות בחו"ל והם נסעו עם המשפחה וזו בכלל נסיעה פרטית. יכול להיות שהיה שם משהו עסקי, אבל זו לא הייתה המטרה. ההנחה הכי טובה לטובת הנישום, יש עירוב של אלמנטים פרטיים ועסקיים. העניין הוא שהוצאה מוכרת בניכוי רק שהיא לצורך הכנסה. אם יש עירוב, ההוצאה אינה מותרת בניכוי. לא מדובר בעניין של הן והן היו מעורבות. היה שיקול עסקי ופרטי שעורבבו.

מכיוון שהנסיעה היא לא לצורך הכנסה ולשם כך לבד ← היא לא מותרת בניכוי.

נניח שהמנהל עצמו, נוסע לבד, בנסיעה אחת, הוצאה אחת ← האם זו הוצאה עסקית או פרטית? לנסיעה יש מטרה פרטית ועסקית ביחד. ביהמ"ש טען שההנחה הכי טובה לטובת הנישום זה שיהיה גם שיקולים פרטיים וגם עסקיים, הנסיעה הזאת היא לא מותרת בניכוי. סעיף 17 מדבר על הוצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך **בלבד**.

האם מטרת הנסיעה היא פרטית או עסקית או מעורבת? הוצאות ספציפיות עסקיות יהיו מותרות בניכוי אבל לא הנסיעה עצמה.

בקשר לפס"ד הזה, לא משנה איך הוא יפורש, ביהמ"ש טעה טעות בסיסית, טעות פשוטה. מה הטעות? מי היה הנישום בפס"ד? בן עזר ובניו בע"מ. נניח שמדובר בנסיעה פרטית לחלוטין. מבחינת החברה כיצד ההוצאה תסווג? חברה מימנה לעובד שלה נסיעה, לכן מדובר במשכורת. אם

המנהל נסע בנסיעה פרטית לחלוטין והמעביד שלו מימן את זה, זו משכורת ולכן וודאי שזה מותר בניכוי. חברה לא יכולה להוציא הוצאות פרטיות, היא לא יכולה ליהנות מהחיים. אין הוצאות פרטיות אצלה. מה קורה אצל המנהל במקרה כזה? זו הכנסה אצלו. פקיד שומה היה צריך לטעון להכנסה אצל המנהל. לחברה זו הוצאה.

כל עורכי הדין, השופטים, רשות המיסים, פקיד השומה – אף אחד לא שמו לב שמדובר בחברה. אם היא מוציאה הוצאה בשביל משהו אחר, צריך לראות את זה כתשלום לאותו אדם. לא השתמשו במילה 'בעל מניות' כלל בפס"ד. התייחסו אליהם כמנהלים בחברה. ביהמ"ש לא ייחס לזה חשיבות בכלל. הוא נתן משקל רק לעניין שמדובר במנהלים.

נניח ומישהו גר במקום א' ועובד במקום ב' יש לו הוצאות נסיעה. אם הוא עובד במקום א' הוא לא יוציא הוצאות נסיעה. הנסיעה הזו היא פועל יוצא של שתי סיבות יחד.

רק השילוב של המגורים במקום א' והעבודה שנמצאת במקום ב' – מדובר בהוצאה מעורבת. מה מס הכנסה אומר על הוצאה מעורבת? שהיא לא מותרת בניכוי. הוצאה מעורבת צריכה להיות דין אחד, הוצאה אחת. ברגע שיש הוצאה מעורבת שמורכבת מכמה טעמים, שאחד מהם פרטיים היא לא מוכרת לניכוי. איפה נכנס העניין של ההוצאות מעורבות? אם נוסעים ברכב לעבודה, ונוסעים אח"כ ברכב למטרות פרטיות יש הוצאות מעורבות. הנסיעה לעבודה היא הוצאה לצורך עבודה, אבל יש בה גם שיקול פרטי ולכן היא לא מותרת בניכוי. (סעיף 17)

בסילבוס:

הוצאות מעורבות

ע"א 580/65 א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, תל-אביב 7, פ"ד כ (2) 179 (1966)

ע"א 190/61 בורק נ' פקיד השומה, פ"ד טו 1801 (1961)

20/01/17

מיסוי בינלאומי

הבסיס למיסוי בינלאומי בישראל הוא סעיף 2 לפקודת מס הכנסה. הפקודה מטילה מס על תושבי ישראל בלי קשר למקום הגיאוגרפי שלה. תושבי ישראל צריכים לשלם מס על כל הכנסה. תושבי חוץ צריכים לשלם מס רק על הכנסה שהופקה בארץ. מה הנפקות של תושב ישראל או תושב חוץ? מה החשיבות?

ההבדל העיקרי הוא לגבי ההכנסות שהופקו בחו"ל. לגבי הכנסות שהופקו בחו"ל חשוב לדעת אם הנישום הוא תושב ישראל או תושב חוץ. לא כל כך משנה איפה הופקה ההכנסה, זה חשוב אם היא הופקה בישראל או מחוץ לישראל.

כל אדם בעולם יכול להיות מסווג כתושב ישראל או כתושב חוץ.

ניתן לעשות גם פילוח לפי הכנסה שהופקה בישראל או לפי הכנסה שהופקה בחו"ל.

הכנסה שהופקה בחו"ל	הכנסה שהופקה בישראל	
√	√	תושב ישראל
X	√	תושב חוץ

כיוון שזה הבסיס לעניין בחינת המיסים יש לבצע כמה הבחנות:

- מיהו תושב ישראל ומיהו תושב חוץ?

הדין צריך להבחין בין תושב ישראל לבין תושב חוץ. בפקודת מס הכנסה, סעיף 1 רואים שיש שני סוגים אנשים שמקבלים הגדרה. "יחיד" + "חבר בני אדם" בד"כ חברות. לכל אחד יש הגדרה שונה.

הגדרות [2]

1. בפקודה זו -

"אדם" - לרבות חברה וחבר בני-אדם, כהגדרתם בסעיף זה;

"תושב ישראלי" או "תושב" -

(א) לגבי יחיד - מי שמרכז חייו בישראל; ולענין זה יחולו הוראות אלה:

(1) לשם קביעת מקום מרכז חייו של יחיד, יובאו בחשבון מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים, ובהם בין השאר:

(א) מקום ביתו הקבוע;

(ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו;

(ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע;

(ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו;

(ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים;

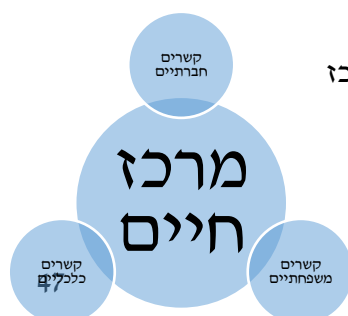
יחיד

יחיד - מי שמרכז חייו בישראל. הסעיף נותן כמה מבחנים מהותיים כדי לדעת איך לזהות את

מרכז חייו של האדם, כאשר בודקים את מרכז חייו.

בודקים את כל הקשרים, ללא חשיבות לסדר, ואז אפשר לגלות את מרכז

החיים שלו.



מה חשוב לבדוק? הפקודה נותנת כמה מבחנים ראייתיים לצורך מרכז החיים. יש רשימה של דברים שכדאי לבדוק. הרשימה היא דוגמאות לבדיקה 'בין השאר':

- (א) מקום ביתו הקבוע; - האם יש לו נכס
 (ב) מקום המגורים שלו ושל בני משפחתו; - אם הוא גר במקום אחד ומשפחתו במקום אחר זה מצביע שיש לו קשר במקום אחר. עד כמה הוא חזק? זה תלוי בנסיבות.
 (ג) מקום עיסוקו הרגיל או הקבוע או מקום העסקתו הקבוע; - איפה הוא עובד? זה קשר כלכלי?
 (ד) מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים שלו; - קשר כלכלי. איפה הוא משקיע, איפה הוא מחזיק בנכסים.
 (ה) מקום פעילותו בארגונים, באיגודים או במוסדות שונים; - קשר כלכלי, קשר חברתי.

אלה רק דוגמאות לדברים שצריך להביא בחשבון כדי להחליט האם אותו אדם הוא תושב ישראל או לא. בדרך כלל אנשים מעדיפים לא להיות תושבי ישראל. לכן, אם אדם שהוא נמצא על הגבול, על התפר ← נניח שחלק מהזמן הוא בחו"ל וחלק בארץ. - אם הוא רוצה לא להיחשב כתושב ישראל, הוא צריך לנתק את הקשרים שלו בישראל. לנסות ולהמעיט את הקשרים שלו בישראל. להראות עד כמה שפחות קשר לישראל כדי להתנתק מההגדרה של התושבות. זה מה שאנשים עושים, יש בזמן האחרון פסקי דין שעוסקים בשאלה הזו ונכנסים עמוק לחייהם כדי לקבוע האם הם תושבים אם לא. למשל, אם ילדים של תושב חוץ מתגייסים לצבא זה פועל לרעת אותו תושב כי לא נותק הקשר וזה יכול להביא למסקנה שאותו אדם הוא תושב ישראל. מס הכנסה הוא תמריץ שלילי לכל דבר שרוצים לעשות. הוא מתמרץ דברים שליליים והוא מדכא דברים חיוביים. מעדיפים שאנשים יעבדו מאשר לא יעבדו, רוצים שאנשים ישקיעו בישראל ולא בחו"ל. אנשים שיצאו מהארץ ישמרו על קשר. אידאולוגיה בצד ומיסים בצד. אדם לא רוצה להיחשב כתושב ישראל עדיף לו לנתק כמה שיותר את הקשרים האובייקטיביים שלו בישראל כמו בדוגמאות ברשימה מעלה. זה המבנה הבסיסי של האדם. ההגדרה היא מרכז חיים, יש דוגמאות לקשרים מסוימים, בולטים.

- (2) חזקה היא שמרכז חייו של יחיד בשנת המס הוא בישראל -
 (א) אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר;
 (ב) אם שהה בישראל בשנת המס 30 ימים או יותר, וסך כל תקופת שהייתו בישראל בשנת המס ובשנתיים שקדמו לה הוא 425 ימים או יותר;
 לענין פסקה זו, "יום" - לרבות חלק מיום;
 (3) החזקה שבפסקה (2) ניתנת לסתירה הן על ידי היחיד והן על ידי פקיד השומה;

לענין ה-183 יום, כיוון שמי שבד"כ עוסקים במיסים הם רואי חשבון, הם טוענים שאם אדם נמצא בישראל רוב השנה, דהיינו לפחות 183, יש חזקה שאותו אדם הוא תושב ישראל שמרכז חייו בישראל. האם החזקה הזו ניתנת לסתירה? וודאי שכן. אין חזקה הפוכה, אין חזקה שאם רוב שנה אדם היה בחו"ל יש לגביו חזקה.

בהתדיינות בין פקיד השומה לנישום, נטל הראיה הוא על הנישום. נטל השכנוע חל על הנישום, 2 מ סיבות:

1. סיבה טכנית- פקיד שומה הוציא שומה, והנישום צריך לערער ולשכנע את ביהמ"ש

2. סיבה מהותית- ההנחה שאם יש ראיות, הנישום יכול להגיע להם ביתר קלות מפקיד השומה.

בכל מקרה נטל הראיה הוא על הנישום. בין שיש חזקה ואין חזקה, פקיד השומה מגיע למסקנה שהאדם הוא תושב ישראל, נטל הראיה הוא על הנישום. חזקה שפועלת אותו נגד שממילא מוטלת עליו נטל הראיה, יש קושי בהבנת מעמד החזקה ← ממילא הנישום צריך להפריך את הקביעה. תמיד בודקים מקרה לגופו וכל שופט לגופו. יש מקרים שבהחלט אפשר להטיל מטבע, קשה מאוד לדעת איפה ייפול המטבע. איפה הקשרים הכי קבועים ובאיזה מישורים.

כל מדינה בוחרת את המבחנים שלה. בארה"ב ההגדרה של תושב מאוד פשוט: שהות במדינה. 183 יום זאת לא חזקה. בארה"ב הגדרה של תושב זה מי שהיה בארה"ב לפחות 183 יום הוא תושב. כמובן שיש סייגים אבל זו לא חזקה או אינדיקציה – זו ההגדרה. פעם היה להם הגדרה דומה למרכז חיים, אך קשה מאוד לבחון כל אדם לגופו. הרבה יותר קל לקבוע כמה זמן אדם היה בתוך המדינה. ביהמ"ש רצה מבחן שפשוט להפעיל אותו. ארה"ב היא דוגמה בולטת. כל מדינה מחליטה מה שהיא רוצה, בישראל הוחלט על 'מרכז חיים'.

הבסיס הנורמטיבי הרעיוני למס הכנסה, צריך להשתתף יותר במימון הוצאות הממשלה מתוך רעיון של צדק חלוקתי, אנכי ואפקי. הרעיון הוא שתושבי מדינה, אנשים שיש להם קשר מספיק עמוק למדינה מסוימת, יש להם קשר עמוק. לעשירים לוקחים יותר, וצריך לדאוג למי שמצבו הכלכלי פחות טוב.

חברות

מתי חברה תיחשב לתושבת ישראל? המבחן של מרכז חיים, תקף לגבי חברות? לא המבחן של מרכז חיים לא יכול לתפוס לגבי חברות כי אין לה חיים. מה ההגדרה של תושב ישראל לגבי חברות?
יש כאן מבחן כפול:

1. התאגדה בישראל מכוח חוק החברות הישראלי. יש לה מספר ברשם החברות בישראל.
2. השליטה והניהול בישראל

אלה המבחנים השכיחים בעולם: התאגדות ושליטה וניהול.

מה היחס בין שני אלה? מדובר במבחנים חלופיים. די בכך שאחד מהם מתקיים כדי שהחברה תהיה מוכרת כתושבת ישראל.

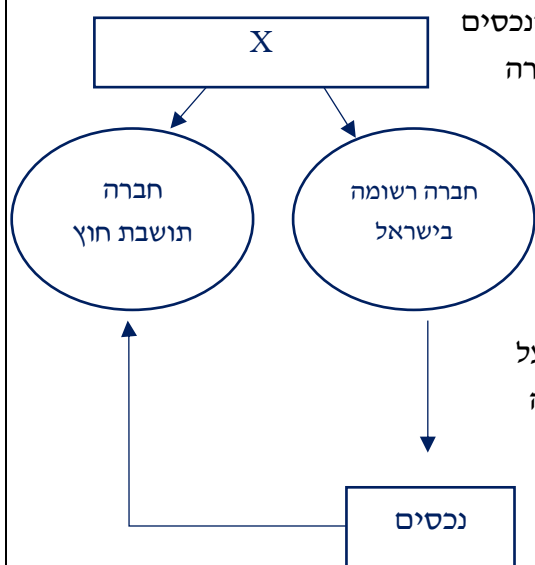
אם החברה התאגדה בישראל אבל השליטה והניהול לא מופעלים בישראל- די בכך ולהפך. מבחן ההתאגדות הוא פשוט ליישום אך אין בו היגיון. יש מדינות קטנות, איים וכו' שכל הכלכלה מתבססת על כך שהן רושמות חברות. מבחן פשוט אך ללא היגיון כלכלי. המבחן העיקרי הוא מבחן השליטה והניהול. יש כמה מאמרים בישראל הטוענים שמדובר בשני מבחנים שונים, גם שליטה וגם ניהול. אך זה לא נכון, כל מי שמכיר את התחום יודע שזה לא נכון. שליטה וניהול זה תרגום של Control and Management. הביטוי של בית הלורדים משנת 1976, פרשת דבילס. חברת יהלומים שהכל היה באפריקה למעט שהדירקטוריון התכנס בלונדון. בית הלורדים שהחברה נשלטת ומנוהלת, המקום בו מתקבלות ההחלטות העיקריות של החברה. לא

מעניין מי פועל לפי הוראות האלו. הדירקטוריון זהו הגוף המוסמך לקבל החלטות אסטרטגיות של החברה, מרכז החיים העסקיים של החברה זה המקום בו מקבלים את ההחלטות האסטרטגיות. לכן החליטו שהחברה היא תושבת הממלכה המאוחדת. למרות שזו קביעת בית הלורדים, זה התקבל ברוב מדינות העולם. רוב המדינות משתמשות במבחן כזה או מבחן דומה כזה למבחן השליטה והניהול. זהו מבחן אחד, לא שניים נפרדים. שליטה והניהול- איפה מתקבלות עיקר ההחלטות.

לחברה תושבת ישראל יש נכסים (גם בישראל וגם בחו"ל). בעל המניות לא רוצה שהחברה תהיה תושבת ישראל. מה הוא יעשה? מקים חברה חדשה, מעביר את הנכסים מהחברה הישנה לחברה

החדשה כי החברה החדשה תהיה זו שתפיק את ההכנסות. נניח שהנכסים מועברים לחברה החדשה ללא תמורה. מה השלכות המס של ההעברה הזו? רואים כאילו החברה מכרה את הנכסים לפי שווי השוק מכוח סעיף 85 אם מדובר במלאי. או לפי 85א אם מדובר במלאי ושירותים.

מה יכול לטעון פקיד שומה שהחברה לא חשבה? יכול להיות שהמוניטין גם עבר. גם אם לא כתוב בחוזה. בפועל העבירו את המוניטין, זה יכול להיות שווה הרבה כסף. אם הם מנסים לשמור על קהל לקוחותיהם משמע שיש ניסיון לשמור על המוניטין. כמה קונה מרצון היה משלם לאותו אדם עבור הנכסים אם היה רוצה למכור אותם?



סעיף 85 מדבר על מלאי, יש הוראות אחרות העוסקות מה קורה כאשר מעבירים נכסים הוניים לא תמורה.

85א חל על כל נכס או כל שירות בעסקה בינלאומית.

אם החברה הזאת מעבירה מלאי - 85 יחול וגם 85א יחול.

המבחנים הללו נוסדו בתחילת המאה העשרים, הם כמעט ולא השתנו מאז למרות שהעולם השתנה. הכללים האלו היו ישימים אז, שימושיים אז, אינם בהכרח שימושיים במאה העשרים ואחת. בעולם היום כאשר המיקום הפיזי הוא גמיש ונזיל, איפה השליטה והניהול יכול להיות בעייתי. אם יש דירקטורים בכל העולם ומכנסים ישירות דירקטוריון בשיחת וידאו. אין משמעות בהכרח למיקום הפיזי. דואגים שכל הישיבות יהיו בחו"ל. העולם החדש מציב כללים, יכול להיות שיהיה שינוי דרסטי בכל הסיפור הזה. כרגע, עדיין הפקודה היא לפי הדין הישן. היא חיה כמעט 100 שנה.

27/01/17

מס הכנסה ישראלי חל על תושבי ישראל לגבי ההכנסות שלהם מכל העולם ועל תושבי חוץ לגבי ההכנסות שלהם שהופקו בישראל. מיהו תושב ישראל? זה חשוב בעיקר לגבי הכנסות שמופקות בחו"ל.

לעניין המיקום הגאוגרפי של ההכנסה, מאיפה הופקה ההכנסה? מדוע זה חשוב ואצל מי זה חשוב בעיקר? אצל תושב חוץ. לתושב ישראלי זה פחות חשוב כי הוא חייב במס בכל הכנסה. כיצד נדע היכן הופקה הכנסה? יש כללים שנקבעו בסעיף 4א, סעיף יחסית חדש מ-2002, המבהיר מהם המקורות הגיאוגרפיים של הכנסה. הוא מחולק לסוגי ההכנסה, המקבילות לסעיף 2. לכל סוג הכנסה, הפקודה קובעת כלל לפיו ניתן לאתר את מקור הפקת הכנסה. בגדול ניתן לזהות שני סוגים של כללים:

- כלל אחד מנסה לאתר את המקום הפיזי שבו נוצרה ההכנסה. המקום בו קיימת הפעולה, קיים האירוע בעקבותיו חל מס הכנסה.
- הכלל השני מתייחס למקום מושבו של המשלם

מקום הפקת ההכנסה (תיקון מס' 132) תשס"ב-2002 ת"ט תשס"ג-2002 (תיקון מס' 134) תשס"ג-2003

- 4א. (א) המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכורת או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים להלן יהיה –
- (1) לגבי הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת הכנסה;
 - (2) לגבי הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק;
 - (3) לגבי הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות;
 - (4) לגבי הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה;
 - (5) לגבי ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם;
 - (6) לגבי דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס;
 - (7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם;
 - (8) לגבי קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם;
 - (9) לגבי הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב הכנסה;
 - (10) לגבי דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד;

כלל ראשון: המיקום הפיזי בו נוצרה הפעולה

4א(4) - מיקום ביצוע העבודה
ההכנסה מופקת במקום ביצוע העבודה.

4א(3) - משלח יד - מיקום ביצוע השירות

נניח שאדם פיזית נמצא בישראל ועובד בעבור חברה שנמצאת בארה"ב, איפה השירות בוצע? בישראל. כאשר עוסקים בהכנסת עבודה אדם מקבל תמורה עבור העבודה שלו ולא עבור התוצרת. זה שהוא בקשר אינטרנטי/טלפוני עם העמיתים שלו בעבודה במקום אחר, מבחינתם הוא נמצא חדר לי, אבל פיזית הוא נמצא בישראל ולכן ההכנסה הופקה בישראל. לא משנה מי העמיתים שלו ומי המעביד שלו. העבודה בוצעה בישראל ולכן ההכנסה הופקה בישראל. האם זה נכון שמי שעובד בחברה אמריקאית ונמצא בישראל יחויב במס? הפקודה מתייחס למיקום פיזי ולכן ההכנסה הופקה בישראל. גם כאשר ידוע איפה אדם נמצא פיזית יכולה להתעורר שאלה איפה נתן את השירות. השאלה התעוררה בארה"ב בקשר לשחקני הוקי. יש מס' שחקני הוקי קנדיים

שמועסקים בקבוצות אמריקאיות. רוב המשחקים בארה"ב, חלק בקנדה. לגבי משחקים בארה"ב זו הכנסה שהופקה בארה"ב, משחקים בקנדה זו הכנסה בקנדה. אבל מה קורה לגבי אימונים? אם מתאמנים בקנדה. נניח שמחנה האימונים בקנדה, האם יש לספור את ימי האימונים או רק את המשחקים? השאלות האלו מתעוררות. עלתה שאלה נוספת, מה קורה לגבי התקופה כאשר אין אימונים אבל לפי החוזה יש להופיע במחנה האימונים כאשר השחקן חייב להיות בכושר. חלק מהשירות שניתן זה שהשחקן שומר על כושר למרות שאין אימונים. זה שנאמר שזה מיקום ביצוע העבודה זה לא בהכרח ברור, צריך לבחון היכן ניתן את השירות והאם זה הכנה לקראת מתן השירות.

4א(1) לגבי הכנסה מעסק- המקום בו מתנהלת הפעילות העסקית.

פעם זה היה יחסית פשוט לדעת איפה מתנהלת הפעילות העסקית, השאלה מתעוררת כאשר יש פעילות עסקית בכמה מקומות בעולם נניח שהמחקר פיתוח הוא בארה"ב ומייצרים ע"פ אותו מחקר פיתוח מוצר בסינגפור, ואת המוצר אורזים בטאיוואן ומוכרים אותו באיטליה. איפה ההכנסה? חלק מההכנסה הופקה בכל אחד מהמקומות האלה. איך מייחסים את ההכנסה לכל מקום? כמה הופק במקום המכירה, כמה במקום הייצור, כמה במקום המחקר והפיתוח? איך מייחסים לכל אחד מהמקומות האלה. כאשר יש פעילות חובקת עולם קשה לדעת איך לייחס את ההכנסות לכל אחד מהמקומות האלה. יש עם זה בעיה כאשר יש פעילות עסקית בכמה וכמה מקומות יחד. הסעיף מניח שיש פעילות עסקית במקום אחד, כאשר יש מספר מקומות בהם מתנהלת פעילות עסקית קשה לדעת לאן יש לייחס את ההכנסה הזאת. הבעיה הכי קשה היום בכל הקשור לסעיף לזה, זה הכנסות מאינטרנט. חברה כמו גוגל, שיש לה הכנסות של מיליארדים, מאיפה ההכנסות? האם בארה"ב- שם יושבים המשרדים?

4א(6) דמי שכירות- איפה משתמשים בנכס, איפה המקרקעין.

אלה הכללים הנקבעים לפי מיקום האירוע בו.

הכלל השני: מקום מושבו של המשלם – מי ששילם לנישום

4א(5)- ריבית

כלל הוא מקום מושבו של המשלם. מי ששילם את הריבית, מקום מושבו זהו מקום ההפקה.

4א(7)- תמלוגים

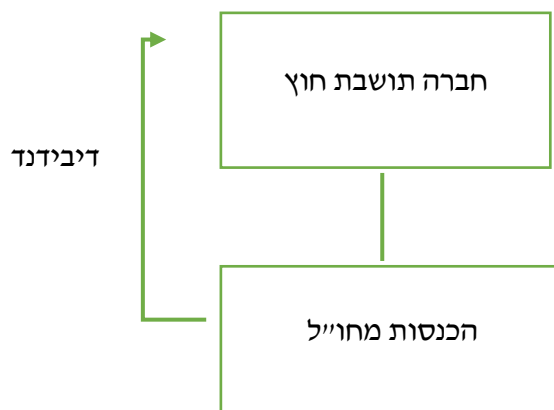
מקום מושבו של המשלם. אם נרשם פטנט, זה לא משנה איפה הוא נרשם אלא מקום מושבו של המשלם.

4א(8)- קצבה מלוג ואנונה

מקום מושבו של המשלם

4א(10) - דיבידנד

מקום מושבה של החברה. אם החברה מחלקת דיבידנדים לבעלי מניות, לא בודקים איפה חולקו ההכנסות. אם חברה תושבת חוץ מפיקה הכנסות בישראל, נניח שיש הכנסות בישראל והחברה היא תושבת חוץ, היא מחלקת את ההכנסות שלה לבעלי המניות שלה - מקום הפקת המניות היא בחו"ל - זה מקום מושבה של החברה.



בעיקר ריבית, תמלוגים ודיבידנדים – מקום הפקת הכנסה זה מקום מושבו של המשלם. דיון זה יכול להיות בעייתי בפרקטיקה מבחינת יישום. הכנסה מופקת בישראל כאשר המשלם הוא תושב ישראל, איך הנישום - מי שקיבל את ההכנסה, אם המשלם הוא תושב ישראל? הנישום לא ירצה, אבל הוא גם לא מסוגל לברר מהי תושבות המשלם. הוא לא צריך לבדוק את דיני המס בכל המדינות. כאשר אדם מלווה כסף למישהו אחר הוא מברר כמה דברים כדי לוודא שהוא יקבל את הריבית בחזרה ושיש לו מספיק ביטחונות. הוא לא ידע ולא צריך לדעת מה דיני המס לפי כל מדינה. לפי דיני המס בישראל זה אמור לעניין אותו כי אז הוא יגלה שיש לו חובה לפי דיני המס. יש אמנות שפותרות לפעמים את העניין הזה, אבל הנושא הוא בעייתי. המיסוי הבינלאומי הוא נושא רחב היקף, יש דברים נוספים שיש לעשות.

חזרה למבחן

- ❖ המבחן עם חומר פתוח, ניתן להכניס כל חומר כתוב : חקיקה, פסיקה, עבודות
- ❖ יהיו 3 שאלות במבחנים, 3 אירועונים
- ❖ המבחן יהיה שעתיים, ממוצע של 40 דק' לכל שאלה
- ❖ כל שאלה, כל אירוע – אחת הדמויות תפנה בסוף האירוע בשאלה ויש לתת תשובה. יש לשים לב מי הדמות שפונה ובאיזו שאלה. אם דמות פונה ושואלת האם הכנסה חייבת במס, לא צריך להתייחס לעניין ההוצאות. לא לענות דברים לא קשורים
- ❖ כתיבה לא רלוונטית תשפיע על הניקוד
- ❖ אם התשובה היא ברורה, לענות את התשובה ומדוע. האם חייב במס/האם הוצאה מוכרת ולנמק. להראות הבנה.
- ❖ יכול להיות שתהיה תשובה לא חד משמעית, עם כמה אפשרויות : להציג את הפתרונות ואת ההסבר לכל פתרון
- ❖ שאלה לדוגמא : האם ההוצאה מותרת בניכוי? פקיד שומה יטען כי ככה, נישום יטען ככה, דעתי היא ככה XXX. יש לנמק מדוע. בנסיבות נראה כי... יש להסביר מדוע תשובה אחת עדיפה על פני שנייה
- ❖ עקביות- דהיינו, אם מתחילים בפתרון שהוא לא מושלם אבל מסבירים אותה יכול להיות שיתקבל. אבל אם מתחיל פתרון והוא לא מושלם, ואז תוך כדי הפתרון יש סתירה – יש בעיה. רואים שיש טעות ושיש אי הבנה מהותית. הטיעון צריך להיות מסודר
- ❖ ליישם את הפתרונות על המקרה- לא להעתיק מתוך המחברת, ליישם על האירוע
- ❖ החומר למבחן כולל את כל מה שנלמד בכיתה ואת העבודות שהיו
- ❖ במבחן עצמו המרצה ישיב רק על עובדות שלא ברורות מצדו של הלקוח. הוא לא ישיב על שאלה שקשורה לניתוח על המשפטי
- ❖ יהיה מקום מוגדר להשיב, יהיה מספיק מקום להשיב על התשובה. התשובה תהיה על גבי טופס המבחן
- ❖ כדאי להבהיר את המבחנים העיקריים ולאן הם מובילים. נניח אם המבחנים מובילים למקום מסוים, להסביר לאן הם מובילים ומדוע
- ❖ לעניין פסיקה וחקיקה- כאשר מזכירים פס"ד או מקור, מאחר ומדובר במבחן פתוח אין צורך לצטט. יש לאבחן האם פס"ד רלוונטי או לא ולגעת בנק' ספציפית ולא לדבר באופן כללי על הפס"ד

