**דיני מיסים סמסטר א' תשע"ד 99-202-01 – סילבוס**

**מרצה: פרופ' צילי דגן. מתרגלים: עו"ד אלעד פנחס, עו"ד מורן מרקוביץ דהן**

**2. בסיס המס - על מה מוטל מס ההכנסה?**

**2.1 בסיס המס - ההחלטה מהו בסיס המס המחייב היא החלטה ערכית**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 2, 2א ל[פקודת מס ההכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | סעיף 2 – מקורות הכנסה פירותיים: 1. הכנסות מעסק ומשלח יד, 2. הכנסות עבודה, 4. הכנסות מדיבידנד וריבית, 5. הכנסות מקצבאות והקצבות, 6. הכנסות מנדל"ן שאינן מכירת הנכס (כמו השכרת דירה), 9. הכנסות מנכסים בלתי מוחשיים (כמו קניין רוחני), 10. סעיף העוללות (כל מה שלא הוצא במפורש).  סעיף 2א – מיסוי תקבולים מהימורים, הגרלות או פרסים, מלבד הימורים במסגרת אישית ופרס נובל לשלום. |
| ויתקון וי. נאמן, [דיני מיסים](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000097108&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) | יש לבחור בגישה דווקנית לפרשנות דיני המס. |
| ע"א 165/82 [קיבוץ חצור נ' פ"ש רחובות](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/קיבוץ%20חצור%2082.doc) | ברק: הבסיס לפרשנות הוא לשון החוק, אך מבין הפרשנויות האפשריות יש לבחור את זאת העולה בקנה אחד עם מטרותיה הראויות של החקיקה (פרשנות לפי החלטה ערכית). |
| בג"צ 3734/11 חיים דוידיאן נ' כנסת ישראל | נאור: חקיקה מיסויית שמבקשת להשיג צדק חלוקתי ביחס למשאבי הטבע של המדינה היא חקיקה שתכליתה ראויה |
| בג"צ 8300/02 גדבאן נסר נ' ממשלת ישראל (רשות) | יש לקבוע קריטריונים שווים, אחידים וברורים למתן הקלות מס ליישובים שונים |

**2.2 מס פרוגרסיבי**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 121 ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | הסעיף המרכזי שעוסק בשיעורי המס |

**2.3 תורת המקור - בסיס מס כולל**

|  |  |
| --- | --- |
| "[בסיס מס כולל בישראל](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/אדרעי%20בסיס%20מס%20כולל.pdf)" / אדרעי | הגישה הנכונה למיסוי הכנסה: בסיס מס כולל - נוסחת הייג סימונס + התאמות: 1) דרישת המימוש. 2) אי-מיסוי הכנסה רעיונית. 3) אי מיסוי צריכה רעיונית.  המרצה: זו לא נוסחה מדעית ובלתי-נמנעת, אלא בחירה חברתית להתמקד בצריכה וצבירת הון למדידת יכולתו של אדם לשלם. גם המונחים צריכה וחיסכון עמומים וקשים לחישוב. |
| [דיני מיסים](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000097108&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) / ויתקון ונאמן | בגלל הסיפור של הפרי והעץ (בשיטת המקור) השאלה של קיום המקור התערבבה עם הסיווג בין הוני לבין פירותי. בתי המשפט שלנו חרגו לחלוטין מתורת המקור וממסים כל תקבול בעל הקשר מסחרי. בסופו של דבר, **ההבחנה היא בין מסחרי ללא מסחרי**. |
| ע"א 136/67 [ברזל נ' פ"ש פ"ת](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ברזל%2067.doc) | אי-הציפייה הסובייקטיבית להכנסה אינה הופכת תקבול שניתן למתנה. תקבול שניתן כנגד שירות מהווה הכנסה (לפחות לפי סעיף העוללות). ניהל עזבון עבור חותנו, לא ציפה לתשלום אך קיבל. |
| ע"א 597/75 [ברנשטיין דב נ' פ"ש](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ברנשטיין%2075.doc) | צמצום דרישת המחזוריות – די בכך שהכנסה בעלת **אופי מסחרי** ושהיא בעלת **פוטנציאל למחזוריות** כדי שתהיה חייבת במס (גם אם בפועל היה מדובר בעסקת אקראי חד-פעמית). בבנקאי שהזדמן לו לתווך בעסקת נדל"ן בין 2 לקוחות שלו וקיבל דמי תיווך. |
| עמ"ה 609/68 [ברוך משולם נ' פ"ש ת"א 1](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/משולם%20609-68.mht) | 1) **פוטנציאל למחזוריות** – מספיק שבכוחו של אותו מקור לספק הכנסה חוזרת כדי להוות הכנסה חייבת במס.  2) זכיה בתחרות שקשורה לתחום העיסוק נובעת משימוש בהון אנושי או **יגיעה אישית** (ולא מ**מתת שמיים**) ולכן חייבת במס. אדריכל שהשתתף בתחרות אדריכלות (נוהג להשתתף בתחרויות). |
| ע"א 1834/07 קרן חיים נ' פקיד שומה גוש דן | ייצוג בתובענה ייצוגית זו **עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי**, ובמבחן הנסיבות זהו גמול עבור הסיכון שבייצוג התביעה. כמו כן, יש לפעולה כתובע ייצוגי פוטנציאל לחזור על עצמה. |

**2.4 הכנסה רעיונית - הכנסה בשווה כסף**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיפים 2, 3(ט), 85, 100 לפקודה | סעיף 3(ט)(1) – הכנסה רעיונית – סעיף לכימות הכנסה ולא מקור:  סעיף 3(ט)(1)(א) – **יחסי עובד ומעביד** – עובד מקבל ממעבידו טובת הנאה או הלוואה ללא ריבית – הכנסת עבודה, ס' 2(2).  סעיף 3(ט)(1)(ב) – **יחסי ספק-לקוח** – ספק מקבל מלקוח טובת הנאה או הלוואה ללא ריבית – הכנסה מעסק או משלח יד, ס' 2(1).  סעיף 3(ט)(1)(ג) – **יחסי בעל שליטה-חברה** – בעל שליטה מקבל טובת הנאה או הלוואה ללא ריבית – הכנסה מדיבידנד, ס' 2(4).  סעיף 85 – מלאי עסקי שהוצא מהעסק ללא תמורה יחושב לצורכי מיסוי כנמכר באותו הסכום.  סעיף 100 – אדם שמעביר נכס שבבעלותו לעסקו כמלאי עסק, תוך ארבע שנים יראו את ההעברה כמכירה אך הנישום לא יחויב במס. |
| [תקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית) התשמ"ה – 1985](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_075.doc) | קביעת שיעור הריבית |
| ע"א 247/63 [פ"ש פ"ת נ' שפר ושמרלינג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/שפר%20ושמרלינג%20%20247-63.htm) | מיסוי ברטר – חקלאים עיבדו קרקע עבור פרדסנים והפרדסנים בתמורה נתנו להם לשתול עגבניות בפרדס – לפרדסנים הכנסה מדמי שכירות ולחקלאים הכנסה ממשלח יד (שירותי עיבוד) – גם הכנסה שהיא בשווה כסף חייבת במס. יש לראות במערכת היחסים **שתי עסקאות נפרדות שבצידן הכנסה**. |
| ע"א 308/57 [פ"ש ת"א צפון נ' שבתאי מנחם](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/שבתאי%20מנחם%2057.htm) | 1) מיסוי ברטר – דרך הניתוח בעסקאות רעיוניות – **פיצול העסקה למרכיביה ומעבר מדומיין של כסף**.  קבלן נתן שירותי בנייה עבור בעל בניין, ובעל הבניין בתמורה נתן לו זכות להשכיר דירות בבנין ל-10 שנים – לקבלן הכנסה משירותי בניה ולבעל הבניין הכנסה משירותי חכירה.  2) הכנסה משווה כסף – הכנסה לכל דבר ועניין.  3) דרישת המימוש – החלפת נכס בנכס היא אירוע מימוש. מימוש לא חייב להיות תמורת מזומן. |
| "א 10839/04 [פקיד שומה באר שבע נ' אליהו גרינברג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אליהו%20גרינברג%2004.doc) | כאשר השוכר מבצע שיפורים בנכס הם כמו תמורה בעין בגין השימוש בנכס המושכר. השיפורים הם כמו תשלום על שימוש בנכס ויש לראות בהם כהכנסה מדמי שכירות למשכיר. |
| ע"א 375/59 [בית אררט בע"מ נ' פשמ"ג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/בית%20אררט%2059.htm) | שוכר ביצע על חשבונו שיפורים בדירה. החברה המשכירה לא חויבה בגין הכנסות בשל השיפורים מהם נהנתה שכן אלו בוצעו בהתנדבות ע"י הדייר ומבלי קשר לשאלה אם החברה נהנתה מכך. |
| ע"א 32/86 [רמון ביטוח ופיננסים בע"מ נ' פ"ש ת"א 1](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/רמון%20ביטוח%2086.doc) | חברת ביטוח הרשתה לסוכן ביטוח להשאיר אצלו כספי מבטוחים למשך מספר חודשים. הוא השקיע את הכספים וקיבל ריבית. עבור הכנסת הריבית שילם מס. נקבע שזו טובת הנאה במערכת יחסים מסחרית שיש לראותה כהכנסה, אך שיעור ההכנסה הוא הרווחים שהפיק מאותה הלוואה עליהם כבר דיווח ושילם מס. ההכנסה שתמוסה היא הגבוהה מבין השתיים: הרעיונית מול ההכנסה בפועל. ביקורת המרצה: לא מדובר במיסוי כפל. |
| **ע"א 7034/99** [**דר נ' פ"ש כפר סבא**](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/דר%2099.doc) | מועד החיוב במס בגין טובת הנאה של אופצות למניות הוא מועד הקצאתן, בהיותן אופציות סחירות שמיד מהוות טובת הנאה. |
| עמ"ה1172/02 [כץ חגי נ' פ"ש ת"א 3](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/כץ%20חגי%2002.doc) | הענקת אופציות לעובדים היא אירוע מס במועד ההענקה. |
| ע"א 8131/06 [אלישע בע"מ נ' פקיד השומה חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אלישע%2006.doc) | בית אבות נתן אפשרות תשלום לדיירים במסלול פיקדון נשחק, במסגרתו הדיירים הפקידו סכום מסוים שנשחק מדי שנה ב-2%. הסכום הנשחק הוא בגדר הכנסה של אלישע. פקיד השומה טען שיש לזקוף לבית אבות הכנסה חייבת נוספת עבור הפיקדונות עצמם לפי **סעיף 3(ט)**, משום שיש בכך הטבה הגלומה במתן הלוואה ללא ריבית. אלישע טענה כי מקום שההכנסה הופנתה לצורך מימון העסק יש לראות בה הוצאה מוכרת ולכן אין חבות במס. בית המשפט קיבל טענתה והכיר בהוצאה רעיונית. |
| ע"מ 568/04 מושקוביץ יוסי נ' פ"ש חיפה | מנכ"ל קיבל הלוואה מחברה שמחלה לו על החוב. זו הכנסת עבודה לפי ס' 2(2) או תשלומי דיבידנד לפי סעיף 2(4). |
| ד"נ 3962/93 [פשמ"ג נ' זילברשטיין ומינץ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/זילברשטיין%20ומינץ%2093.doc) | חברה נתנה לבעלים הלוואה ללא ריבית ששוויה 350,000 ₪, ללא תמורה. טענו שסעיף 2(4) לא כולל דיבידנד רעיוני, אולם נקבע שסעיף 2(10) מאפשר לראות כל התעשרות כהכנסה החייבת במס, אם מקורה בעניינים עסקיים. לפיכך, רשימת המקורות בסעיף 2 כוללת גם הכנסות רעיוניות. בעקבות פס"ד נחקק סעיף 3(ט). |

**2.5 הכנסה זקופה**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיפים 2(8), 85(א) לפקודה | **סעיף 2(8)** – מיסוי על הכנסה מחקלאות. תוצרת חקלאית כוללת מלאי עסקי שחקלאי מוציא מהעסק ללא תמורה (כמו שימוש עצמי).  **סעיף 85** – מיסוי על הכנסה ממלאי. יראו מלאי עסקי שהוצא או הועבר מהעסק שלא בתמורה, כנמכר בסכום השווי. |
| ויתקון וי. נאמן [**דיני מיסים**](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000097108&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) | סוקרים גישות שונות הנהוגות בעולם ביחס להכנסה זקופה. |
| "[בסיס מס כולל בישראל](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/אדרעי%20בסיס%20מס%20כולל.pdf)" / אדרעי | עניים מעניקים לעצמם יותר שירותים פרטיים. מנגד, השירותים שהעשירים מעניקים לעצמם יקרים יותר (כמו עו"ד שמייצג עצמו). לכן, אם נמסה הכנסה זקופה נטיב עם העניים. מבחין בין הכנסה זקופה משימוש אישי (ניקיון בית) ומנכסים אישיים (כמו מדירה). מציע למסות רק הכנסה זקופה שמקורה בנכסי הון. |

**2.6 טובות הנאה**

|  |  |
| --- | --- |
| ע"א 545/59 "[דן" בע"מ נ' פ"ש ת"א 5](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/דן59.htm) | המבחן לקביעה האם מדובר בהכנסה מוסווית או הנאה שאינה אלא תוצאת לוואי של מילוי התפקיד הוא אם המצרך או השירות ניתן לעובד, כדי שישתמש בו להנאתו הוא או לשם נוחות המעביד. עסק במתן בגדי עבודה לעובדים (ההנאה מרובם הוגדרה כטפלה).  מיסוי טובת ההנאה יהיה לפי ה**עלות למעביד**. |
| ע"א 343/68 [פ"ש תל אביב נ' עריית בת ים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פש%20תא68.htm) | העירייה טענה שאין עלות שולית להוסיף בן של עובד לכיתת לימוד ומנגד טען פקיד השומה כי מה שרלוונטי זו העלות הממוצעת – עלות הלימודים חלקי כל התלמידים, לרבות הילדים של העובדים.נפסק כי כאשר המוצר או השירות שניתן לעובד לא גרם להוצאה למעביד – אין זאת טובת הנאה החייבת במס. |
| ע"א 3501/05 [פ"ש י-ם 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/יהב%2005.htm) | הבנק שלח עובדים ללימודי כלכלה ומנע"ס ומימן את ההוצאות על כך. כאשר עובדים למדו נושאים אחרים הוא לא מימן זאת. בית המשפט אימץ את המבחנים מפס"ד דן לעניין טובת הנאה:  1. **מבחן נוחות המעביד** – האם טובת ההנאה חיונית למילוי תפקידו של העובד? (הבחנה בין הוצאה עסקית להוצאה פרטית)  2. **מבחן הנאת העובד** – האם טובת ההנאה גורמת לעובד הנאה ניכרת? (הבחנה בין הוצאה פירותית להונית) – השתלמות מקצועית שומרת על הקיים – הוצאה פירותית, רכישת תואר אקדמי יוצרת יתרון מתמיד – הוצאה הונית לא מוכרת.  הדברים נבחנים במשקפיים אובייקטיבים של העובד והתפקיד שהוא ממלא. עמדתו של המעביד איננה תנאי מספיק או הכרחי. |
| ע"מ 9056/05 בית חולים עזרת נשים הרצוג נ' פ"ש י-ם | בית החולים נתן ארוחות לעובדים וביקש לחשב את טובת ההנאה לפי ערך העלות השולית (גם ככה מבשלים לחולים ועלות הכנת עוד קצת אוכל נמוכה). פקיד השומה ביקש לחשב את העלות הממוצעת של הארוחות (לפי כל האוכלים). נפסק כי חשוב שטובת ההנאה ממנה נהנה העובד תמוסה קרוב כמה שניתן ל**מידת ההנאה שמפיק העובד**. |
| תקנה 8 לתקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים) | תשלום מעביד בטובת הנאה ייחשב לצורך הניכוי לפי **העלות למעביד או לפי מחיר השוק, לפי הגבוה ביניהם**. אולם, שוויו של שימוש ברכב שהועמד לרשות העובד יהיה כאמור בתקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב). |

**3. סיווג ההכנסה**

**3.1 כללי**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 2 [פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | סעיף 2א(א) – תקבול מהגרלות זה הכנסה חייבת במס (25%)  סעיף 2א(ב)(2) – אין מיסוי על השתכרות במסגרת אישית, גם לא לפי סעיף העוללות, שכן זה מקור שהוחרג ממיסוי. |
| עמ"ה 62/85 [קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נ' פשמ"ג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/קרית%20יהודית85.htm) | יש לעמוד על תכלית החקיקה יותר מאשר על סיווג הההכנסה – על אף שבית המשפט מסווג הכנסה כהכנסה מעסק לפי סעיף 2(1) הוא מחיל עליה את סעיף 8ב שמדבר על הכנסה מסעיף 2(6) – קרי הכנסה משכר דירה, שכן זאת תכלית החקיקה. |

**3.2 הבחנה בין הון ופירות**

|  |  |
| --- | --- |
| בג"ץ 9333/03, [פרופ' שמואל קניאל ואח' נ' ממשלת ישראל ואח'](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/קניאל%2003.doc) | מיסוי הכנסה פירותית מחויב בשיעורים פרוגרסיביים של עד 50%, בעוד תיקון 132 הטיל מס על הכנסה הונית בשיעור נמוך יותר. לכן, יש חשיבות רבה לסיווג ההכנסה שכן אם תיחשב הונית המיסוי עליה יהיה נמוך יותר מאשר אם תיחשב פירותית (עבודה).  שלושה סוגי הכנסה:  **1. הכנסה אקטיבית (צומחת מעבודה והון אנושי)** – א. הכנסה ממשלח יד או עסק לפי ס' 2(1). ב. הכנסת עבודה לפי ס' 2(2).  **2. הכנסה פסיבית (מהון שאינו אנושי)** – א. הכנסת ריבית לפי ס' 2(4), ב. הכנסת דמי שכירות מבית / קרקע / בניין תעשייתי לפי ס' 2(6), ג. הכנסת דמי שכירות מנכס אחר לפי ס' 2(7).  **3. הכנסה הונית (ממכירת מקור ההכנסה עצמו)** – מכירת ההון עצמו ברווח, עקב עליית מחירו. |
| חוזר מס הכנסה 13/2004 סיווג הכנסות ממכירת ניירות ערך ומעסקאות עתידיות הנסחרים בבורסה כהכנסה פירותית או הונית | מבחני סיווג הכנסה:  **1. מבחן התדירות** – תדירות עסקאות גבוהה מצביעה על פעילות עסקית.  **2. מבחן תקופת ההחזקה בנכס** – תקופת החזקה קצרה בנכס עשויה להצביע על פעילות עסקית.  **3. מבחן הבקיאות והמומחיות** – פעילות בתחום הבקיאות והמומחיות מעידה על פעילות עסקית.  **4. מבחן היקף ההשקעה** – היקף השקעה גבוה מצביע על פעילות עסקית.  **5. מבחני המימון** – מימון פעילות בהון זר (לעומת הון עצמי), בעיקר אשראי לזמן קצר, מעיד על פעילות עסקית.  **6. מבחן הארגון** – קיומו של מנגנון, צוות עובדים, מקום עבודה קבוע, מערך רישומי ותיעוד מסודר יכולים להעיד על קיום עסק.  **7. מבחן ההבשלה וההשבחה** – ביצוע פעולות להעלאת ערך הנכס מצביע על פעילות עסקית.  **8. מבחן טיב הנכס** – טיב הנכס (לדוגמא: אופי ספקולטיבי של ניירות ערך) יכול להצביע על עסקיות.  **9. מבחן הנסיבות המיוחדות** – "מבחן גג" בשכוחו לשנות את התוצאה משקלול המבחנים מן הקצה אל הקצה. הכוונה היא לנסיבות המיוחדות שכרוכות במקרה העומד לבחינה. |
| [מסוי קנין רוחני](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000211711&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) / ד. אלקינס | הכנסה בעבור זכויות יוצרים שנמכרו, לפי סעיף 2(9) לפקודה (שלא במסגרת עסקו הרגיל של היוצר) צריכה להיות מסווגת כהכנסה פירותית. לכן פיצוי על פגיעה בזכויות יוצרים – תקבול שבפירות. |
| עמ"ה 17/92 [הראל נ' פ"ש עכו](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/הראל92.htm) | עסקת אקראי, אשר הינה עסקה בודדת שאינה עיסוקו הקבוע של הנישום חייבת במס הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.  מצוינים מבחנים לעניין עסק: מימון, בקיאות, היקף העסקה, נטילת סיכון ומבחן הנסיבות. |
| ע"א 171/67 [פשמ"ג נ' הוצאת ספרים ש' ל' גורדון בע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/הוצאת%20ספרים%2067.doc) | דין הפיצוי כדין הפרצה אותה הוא בא לתקן:  1. אם הפיצוי נועד לסתום את ה**פרצה ברווחים העתידיים** (תחליף להכנסות שאבדו) – תקבול פירותי.  2. אם הפיצוי נועד לפצות על **הפרצה במקור ההכנסה** – תקבול הוני. |
| ע"א 391/70 [קציר, חברה לעבודות קציר, חקלאות ופיתוח בע"מ נ' פ"ש ת"א 1](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/קציר%2070.doc) | סיווג סכום פיצויים נוגע לשאלה עבור מה ניתן הפיצוי:  1. פיצוי עבור הסרת חוזה שפגעה ב**מבנה הבסיסי של העסק** – **תקבול הוני** (כי הפיצוי הוא על אובדן מקור הכנסה).  2. פיצוי עבור הפרת **חוזה שנעשה במסגרת העסקים הרגילים** של המפוצה – **תקבול פירות** (כי הפיצוי הוא על אובדן הכנסה). |
| ע"א 221/72 [ד"ר אמריך סולר נ' פ"ש חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אמריך%2072.doc) | כאשר מדובר בפגיעה בתקבול אשר אמור להגיע מ**מקור אשר אינו מן הדברים המצויים במהלך עסקו הרגיל** של אדם, ככל הנראה יהיה מדובר בפיצוי שהינו בגדר **הכנסה הונית**. |
| עמ"ה 1067/99, [שלמה בר נ'  פקיד שומה תל-אביב 4](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/בר%2099.doc)  **(עסק חי)** | סיווג עסקה כעסקת שכירות / חכירה – יש לבחון מי מבין שני הצדדים נושא במכלול הסיכונים והסיכויים הכרוכים בבעלות על הנכס המועבר. אם הועברו לחוכר – עסקה הונית. אם נותרו בידי המחכיר – עסקה פירותית.  שלושה מבחנים משפטיים לסיווג עסקה כעסקת שכירות / חכירה:  **1. משך תקופת החכירה** – ביחס לאורך לחיי הנכס (פחות רלוונטי במקרקעין).  **2. הדרך שקבעו הצדדים לעסקה, לצורך ביצוע תשלום התמורה למחכיר** – תשלום אחד מראש – עסקה הונית (חכירה), תשלומים עיתיים – עסקה פירותית (שכירות).  **3. אופי ההסכם ותנאיו** – מהות הקשר בין החוכר למחכיר, מהות הנכס, התנאים שקבעו הצדדים בעניין ייעודו לאחר תום תקופת החכירה. אופציה לרכישתו של הנכס ע"י החוכר, לאחר תום תקופת החכירה, יש בה כדי להצביע על מהותה של החכירה כהונית. |
| ע"א 9187/06 [רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקווה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מגיד%2006.doc) | המקורות בסעיף 2 לפקודה נחלקים:  1. **הכנסה אקטיבית** – הכנסה "עסקית" הנובעת מפעילות ממשית, נמשכת ושיטתית, אשר לשם הפקתה נדרשת יגיעה אישית.  2. **הכנסה פסיבית** – המהווה תשואה על הון מושקע ולא נדרשת כל יגיעה אישית להפקתה.  המבחנים שנועדו לבדוק אם הכנסה הונית או פירותית טובים גם כדי לבחון אם היא אקטיבית או פסיבית: טיב הנכס או אופיו, תדירות הפעולות, ההיקף הכספי, אופן המימון, תקופת ההחזקה בנכס, ייעוד התמורה, בקיאות, קיום מנגנון, פיתוח והשבחה, יזמות ושיווק ומבחן "על" של נסיבות העסקה שיכול לשנות את התוצאה.  גם הכנסה מפעילות לא חוקית יכולה להיות חייבת בתשלום מס ואין להקיש מעצם פליליות המעשים על אופי המיסוי של הכנסה. |
| עמ"ה (מחוזי ת"א) 1166/04 קרלוס בגס נ' פ"ש ת"א 1 | בבחינת עסקה כהונית או פירותית, יש להעניק ל**כוונת הנישום** ול**נסיבות** האופפות את העסקה משקל עודף בסיווגה. |

**3.3 הבחנה בין עסקי ופאסיבי**

|  |  |
| --- | --- |
| ע"א 10251/05 [ברשף אילת בע"מ ואח' נ' פקיד שומה אילת](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ברשף%2005.htm)  **(עסק חי)** | **השכרת עסק חי** – אדם משכיר עסק לאחר, אך נשאר קשור אליו. הנישום ממשיך להפיק הכנסות מהעסק, באמצעות השכרתו באופן זמני לאחר והפעלתו באמצעות אותו אחר. דמי השכירות נגזרים מרווחיות העסק המופעל בו כביטוי ל"שותפותו" של המשכיר בעסק המתנהל במושכר. משמע, זה לא ממש שכירות אלא שותפות. על המשכיר להיות שותף למה שקורה בעסק. אם אינו שותף ויש ניתוק בינו לבין השוכר המדובר בדמי שכירות.  בפס"ד המשכירים השכירו תחנת דלק באילת והיו מעוניינים שתהיה זו הכנסה מעסק כדי לזכות להטבה במס, אך דמי השכירות היו קבועים והם לא התערבו בניהול – דמי שכירות לפי ס' 2(6). |
| עמ"ה 35/82 [מזרחי נ' פ"ש ירושליים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מזרחי%2082.doc) | מבחנים לקביעה אם פעולות נישום בניירות ערך מגיעות לכדי עסק: 1. תדירות בפעולות הקנייה והמכירה (תדיר – עסק), 2. משך ההחזקה (זמן קצר – עסק), 3. דרך מימון הפעולות, 4. היקף העסקאות שבוצעו, 5. בקיאות (גם בסיוע מומחה – עסק). |
| ע"א 52/58 [מני נ' פ"ש ת"א 4](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מני58.htm) | עיסוק במקצוע נדון על פי שני יסודות: כוונה וביצוע הכוונה הלכה למעשה. עו"ד שלא עבד בתחום אך ביקש הכרה בהוצאות המשרד. |
| עמ"ה (ת"א) 155/97 [צבי ברנר נ' פ"ש גוש דן](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ברנר97.htm) | גם בשביל הגדרת עסק כעסק אקראי יש צורך במנגנון, בבקיאות ובתדירות. |

**4. הוצאות**

**4.1 כללי**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיפים 17, 18, 21(א), 30, 31 ,32 ,181ב(א) ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | סעיף 17 – מתיר ניכוי של:  **1. הוצאה בייצור הכנסה** (מבחין בין הוצאות פרטיות לעסקיות).  **2. לשם ייצור ההכנסה בלבד** (כלומר לא הוצאות מעורבות).  **2. בשנת המס** (מבחין בין הוצאה פירותית מוכרת להוצאה הונית). ניכוי הוצאות הון – ייעשה אך ורק דרך ניכוי פחת או בניכוי עלות רכישה מיתרת המחיר המקורי בעת מכירתו.  עם זאת, תקנות ופסיקה התירו ניכוי הוצאות מעורבות אם ניתן להפריד באופן יחסי את ההוצאה לחלקה הפרטי ולחלקה העסקי.  סעיף 18 – מענק פרישה, דמי חופשה, דמי הבראה, דמי חגים ודמי מחלה מותרים בניכוי רק בשנת המס בה שולמו.    סעיף 30 – **הוצאה סבירה** – נציב מס הכנסה רשאי שלא להכיר ב**הוצאה מופרזת** (סכום העולה על הדרוש). כמעט ולא בשימוש.  **סעיף 32** – מעגן את מבחן האינצידנטליות וקובע כי לא תותר בניכוי הוצאה שאינה כרוכה בתהליך הפקת ההכנסה, לרבות הוצאות על מזון ולינה, הוצאות נסיעה, הוצאות על טיפול בילדים, הוצאות בריאות, הוצאות על תואר אקדמי ועוד. |
| תקנות מס הכנסה (נכוי הוצאות מסוימות) | התקנות קובעות "תקרה" לסכומים המותרים בניכוי. לדוגמא: טיסה במחלקת עסקים תותר בניכוי אך טיסה במחלקה ראשונה תותר בניכוי רק עד מחיר טיסה במחלקה עסקית. |
| תקנות מס הכנסה (נכוי הוצאות רכב) | התקנות מכירות באחוז מסוים מהוצאות הרכב לצורך התפקיד. |
| "[על ניכוי הוצאות הון, היוון הוצאות שוטפות, ושימוש נאות בשיטות דיווח](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/אדרעי%20על%20ניכוי%20הוצאות%20הון.pdf)" / י. אדרעי | 1. נישום זכאי לניכוי הוצאות עסקיות בלבד. אם נטבול נייר לקמוס בהליך ההבחנה מיד נגלה אם משהו פרטי או עסקי.  2. נישום זכאי לניכוי הוצאות עסקיות ובלבד שהן לא הוניות.  3. א. הוצאה הונית לרכישת נכס כלה – יותר ניכוי על דרך פחת.  ב. הוצאה הונית לרכישת נכס לא כלה – יותר ניכוי בעת מימושה.  4. הוצאה שנועדה לשמור על זרם ההכנסות הצפוי (כמו ביטוח לעסק) – תותר בניכוי, הוצאה שנועדה למנוע ירידה צפויה בהכנסות (כמו השקעה בעסק כושל) – השקעה שלא תותר בניכוי.  5. שיטת הדיווח המדויקת היא השיטה המסחרית. עם זאת, רשאים נישומים להשתמש בשיטת המזומנים, ובלבד שזו תעמוד במטרות שיטת המס. |
| עמ"ה 8811-60 אליל 2000 שיווק וניהול בע"מ נ' פקיד שומה רחובות | אנשי מכירות באו עם האוטו שלהם לעבודה והמעביד שילם להם את הוצאות הדלק. האם זה החזר הוצאות? לא, זה כמו להחזיר הלוואה. העובד מעמיד את רכבו והדלק שלו לרשות המעביד, וכאשר המעביד משלם לו את עלויות הדלק והבלאי על הרכב, מדובר בהחזר הלוואה ולא בהחזר הוצאות. |

**4.2 פרטי-עסקי**

|  |  |
| --- | --- |
| עמ"ה 5/50 [א.ז. נ' פ"ש](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/א.ז.%20נ'%20פקיד%20שומה.pdf) | משרד ממשלתי הועבר לעיר אחרת ופקיד נאלץ להשכיר בקרבת העבודה דירה בה גר באמצע השבוע ולאכול במסעדות. ביקש להכיר בהוצאות אלו, אך בית המשפט סירב, בשל **מבחן האינצדינטליות** – על ההוצאה המותרת בניכוי להיות חלק אינטגרלי מתהליך ייצור ההכנסה. שינוי מקום המגורים של העובד לא קשור לעניין העבודה. |
| בג"צ 164/56 [מלק נ' פ"ה למחוז ירושליים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מלק56.pdf) | עובד מדינה ביקש להכיר בהוצאות נסיעה לעבודה, לבוש וספרי לימוד כי הוא סטודנט למשפטים. נקבע שנסיעות לעבודה הן לא הוצאה מוכרת, לא מדובר בבגדים מיוחדים לעבודה – זו לא הוצאה מוכרת, לא כל הספרים הם ללימודים – זו לא הוצאה מוכרת. |
| עמ"ה 149/92 [אילן פישר נ' פ"ש חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פישר92.htm) | נישום בנה מקלט בבית פרטי וביקש להכיר בכך כהוצאה מוכרת לצורכי מס לפי סעיף 17(7). בית המשפט סבר שהמחוקק התכוון רק למקלט שמוקם בעסק. הוצאות פרטיות והוצאות לביתו של אדם הן לא הוצאות מוכרות. |
| עמ"ה 16/92 [ארטן נ' פ"ש חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ארטן92.htm) | לפי סעיף 17(3) –  א. לגבי כלי מלאכה – גם **תיקון** וגם **חידוש / שינוי** – הוצאה עסקית פירותית המותרת בניכוי.  ב. לגבי חצרים / מכונות – רק **תיקון** זו הוצאה עסקית פירותית המותרת בניכוי.  לצורך הבחנה במקרי גבול בין תיקון לחידוש יש 3 שיקולים:  1. הוצאה חוזרת בחיי הנכס או אירוע נדיר (חוזרת – תיקון).  2. חלק עיקרי או טפל בנכס (חלק טפל – תיקון, עיקרי – חידוש).  3. גודל ההוצאה לעומת ערך הנכס בכללותו (קטנה – תיקון). |
| ע"א 580/65 [א' בן עזר ובניו בע"מ נ' פשמ"ג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/בן%20עזר%2065.doc) | **הוצאות מעורבות** – ניתן להכיר בחלק העסקי בהוצאות מעורבות, ובתנאי שנעשית הפרדה מראש בין ההוצאות העסקיות והפרטיות במסגרת הדו"ח המוגש למס הכנסה. |
| עמ"ה (מחוזי ת"א) 1143/01 [מיכאל מילר נ' פ"ש ת"א 1](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מילר%2001.doc) | **הוצאות ייצוג** – אם נישום עבר עבירה עסקית הדורשת יסוד נפשי מסוג רשלנות – הוצאות הייצוג שלו במשפט יהוו הוצאה מוכרת. |
| ע"א 6557/01 [פז גז חברה לשיווק בע"מ ואח' נ' פקיד שומה למפעלים גדולים ואח'](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פז%20גז%2001.doc) | **חוב תלוי** הוא חוב שקיימת אי-וודאות באשר לגודלו או באשר לסיכויי התממשותו בפועל. ישנם 3 תנאים להתרת ניכויו של חוב כזה, אשר נטל הוכחתם מוטל הנישום:  1. **הכללת ההפרשה בגין ההתחייבות העתידית במאזן**.  2. **קביעה מוסכמת ומהימנה באשר לגובה החוב** (בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים).  3. **הסתברות גבוהה להפיכת החוב למוחלט** (בעתיד הלא רחוק). |
| "א 4243/08 [פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי](http://hl2.biu.ac.il/upload/111145/Media/%D7%A4%D7%A1%D7%99%D7%A7%D7%94/%D7%A4%D7%A8%D7%99%2008.doc) | ורד פרי היא עו"ד אמיצה שתבעה הכרה בהוצאות הטיפול בילדים. השאלה היא האם מדובר בהוצאה פרטית או הוצאה בייצור הכנסה. בית המשפט קבע כי מבחן האינצידנטליות לא מספק. אם יש זיקה ממשית וישירה בין ההוצאה לבין ההכנסה נכיר בהוצאות (ולכן הכיר בהוצאות טיפול בילדים) לצורך ניכוי. לגבי הוצאות מעורבות – יש לנכות רק את הרכיב העסקי. |
| ע"א 3501/05 [פ"ש י-ם 1 נ' בנק יהב לעובדי המדינה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/יהב%2005.htm) | רק אם הלימודים קשורים בתפקידו של העובד וחיוניים לתפקידו הם יהוו הוצאה מוכרת (מופיע גם תחת טובות הנאה). |

**4.3 הוני-פירותי**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 88 [לפקודה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) - הגדרת "יתרת מחיר מקורי" | סעיף 88 – יתרת המחיר המקורי – המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת. |
| ע"א 141/54 [וולף-בלוך נ' פ"ש ירושליים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/וולף54.htm) | רופאת שיניים עברה השתלמות בחו"ל וביקשה הכרה בהוצאות. נקבע שיש לחלק הוצאות ל**שמירה על הקיים** ו**השבחה**. כיוון ואין השתלמויות כאלו בארץ, הייתה חייבת לנסוע לחו"ל. ההשתלמות נועדה לשמור על הקיים ולכן יש להכיר בהוצאות. |
| ע"א 339/60 [קואופרטיב הנמל החדש בע"מ נ' פ"ש חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/111145/media/%D7%A4%D7%A1%D7%99%D7%A7%D7%94/%D7%94%D7%A0%D7%9E%D7%9C.pdf) | כמו בפס"ד ארטן (למעלה), נקבעים 3 מבחנים להבחנה בין חידוש ותיקון. ככלל, החלפת מנוע לרכב היא אירוע נדיר, מדובר בחלק עיקרי שההוצאה עליו גדולה ולכן לרוב תיחשב כחידוש / השבחה. |
| ע"א 412/65 [פ"ש חיפה נ' משה לייזר](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/לייזר65.doc) | רופא וסגן מנהל בי"ח יצא להשתלמות בארה"ב. לטענתו הייתה זו הוצאה לשמירה על הקיים (על רמתו ומקצועיותו). אין חשיבות לכך שרק המעביד היה מעוניין בהשתלמות העובד, שהרי ברור שלעובד אינטרס לעדכן את ידיעותיו המקצועיות. |
| "א 35/67 [שתדלן נ' פ"ש ת"א 4](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/שתדלן%2067.doc) | הוצאות שתכליתן ליצור **יתרון של קבע** – לא ניתנות בניכוי, בעוד הוצאות שכל תכליתן **לשמור על הקיים** מותרות בניכוי. |
| ע"א 316/67 [סידס - השירות המרכזי לפיתוח בישראל נ' פשמ"ג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/סידס%2067.doc) | הוצאות הקשורות במישרין לעסק, גם אם הוצאו עוד לפני שהחברה התחילה להפיק רווחים או טרם עיסוקה הן הוצאות בייצור הכנסה. |
| עמ"ה 809/67 [נאות מרגלית בע"מ נ' פ"ש רחובות](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/נאות%20מרגלית67.htm)  **(הוצאות טרום עסקיות)** | שליחת רופא ללימוד ותשלום משכורת על כך, בטרם החל בית החולים לפעול ולפני תחילת יצירת הכנסות לחברה, מהווה הוצאה הונית בהכשרת המוסד, ממש כמו בניה, ציוד וכדומה. |
| "[דינן של הוצאות לפרסומת](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/גבאי%20וצוקרמן%20דינן%20של%20הוצאות.pdf)" / ע. גבאי וא. צוקרמן  **(הוצאות פרסומת)** | פרסום המעניק לעסק **מוניטין חדש** יוצר יתרון מתמיד ולכן ייחשב הוצאה הונית. לעומת זאת, פרסום שרק מבקש לשמור על **המוניטין הקיים** מהווה הוצאה פירותית המותרת בניכוי. פרסום של מוצר חדש יחשב הוצאה הונית. פרסומת לעסק חדש – יש התלבטות אך כנראה ההוצאות יותרו בניכוי. יש להתיר סכום סביר של הוצאות כחלק מההוצאות השוטפות של עסק. |
| ע"א 346/70 [פ"ש נ' עוף חיפה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/עוף%20חיפה70.doc) | חברה שילמה לעובד שעזב תשלומי אי-תחרותיות. ניתן לפרש את מניעת התחרות בשתי דרכים: 1. שריון רווחים לפרק זמן קצר או לצורך התבססות במסחר – הוצאה פירותית מותרת בניכוי.  2. הבטחת רווחים לעתיד – הוצאה הונית לא מותרת בניכוי. |
| ע"מ 1170/07 דודי מזרחי נ' פ"ש פ"ת | שוטר ביקש לנכות הוצאות בגין קורס קצינים, הכשרה כטכנאי ולימודי תואר ראשון ושני במנע"ס. סבר כי אלו הוצאות שנועדו לשמור על רמתו המקצועית. על הוצאות לימודים לעמוד במבחן המשולש של סעיף 17 ולא ליפול בגדר האיסור שבסעיף 32(15). הסעיף האחרון קובע כי לא תותר הוצאה בגין רכישת מקצוע או תואר אקדמי למעט השתלמויות לצורך שמירה על הקיים. רכישת תואר אקדמי לא מהווה שמירה על הקיים אלא יצירת יתרון מתמיד. |
| ע"מ 34229-11-09 רז נ' פקיד שומה כפר סבא | - |

**4.4 הוצאות פחת**

|  |  |
| --- | --- |
| (סעיפים 21-27) סעיף 21(א) ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | . **סעיף 21 לפקודה** הוא הסעיף הרלוונטי שקובע: "יותר ניכוי בעד פחת של בניין, מכונות, מוצבה, רהיטים...". |
| תקנות מס הכנסה (פחת) | ב**תקנות מס הכנסה (פחת)** נמצאים השיעורים. |
| "[על ניכוי הוצאות הון, היוון והוצאות שוטפות, ו...שיטות דיווח](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/אדרעי%20על%20ניכוי%20הוצאות%20הון.pdf)" / אדרעי | הפסיקה קבעה שאם לא נקבע פחת בתקנות אי אפשר לנכות פחת, אך אדרעי חולק על גישה זו. |

**5. קיזוז הפסדים**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 28 ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | **סעיף 28(א) - באותה שנת מס** – ניתן לקזז את ההפסד (מעסק או משלח-יד) כנגד הכנסה מכל מקור אחר (כלומר מהכנסה פירותית).  **סעיף 28(ב) - בין שנים שונות** – ניתן לקזז את ההפסד (מעסק או משלח-יד) רק כנגד:  1. הכנסה מעסק או משלח-יד.  2. רווח הון בעסק או משלח-יד.  3. הכנסת עבודה אם אינו בעל הכנסות מעסק / חדל לעסוק בעסקו.  קרי, לא ניתן לקזז הפסדים ממקור הכנסה פסיבית (למעט הפסד מהשכרת בנין – ניתן לקזז נגד הכנסה מאותו בנין בשנים הבאות).  **סעיף 28(ג)** – אין חובה לקזז הפסד כנגד רווח הון (לו מס מופחת). |
| [**דיני מס הכנסה**](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000097251&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) / רפאל | - |
| ע"א 615/85 [פ"ש חיפה נ' א.ח.א. גולדשטיין בע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/גולדשטיין%2085.doc) | בית המשפט קובע (באוביטר) כי ניתן לקזז **הפסד מועבר** מעסק גם כנגד הכנסה מעסק אקראי. משמע, לעניין סעיף 28(א) עסק או משלח יד כולל גם עסקת אקראי. משתמע מכך:  1. לעניין סעיף 28(ב) כי ניתן לקזז גם הפסד מעסק/ת אקראי **בשנת המס** כנגד הכנסה מכל מקור.  2. הפסד מועבר מעסק אקראי בעל אופי מסחרי הינו בר-קיזוז.  הביקורת של המרצה: בדיוק במקרה הזה שהתוצאה של העסקה היא הפחתה מדויקת של חבות המס של חברה אחת בגובה ההפסד של חברה אחת – זה היה אמור להיות המקרה הכי טבעי שהיה צריך להגביל בו קיזוז הפסדים. |
| עמ"ה 29/94 [יואב רובינשטיין ושות' נ' פשמ"ג](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/רובינשיין%2094.doc) | - |
| ע"א 3415/97 [פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פש%20נ'%20רובינשטיין%203145-97.doc) | רכישת חברה מפסידה רק כדי לנצל את ההפסדים שצברה ע"י קיזוזם כנגד רווחי החברה הרוכשת יהא בבחינת תכנון מס לא לגיטימי והעסקה תיחשב כעסקה מלאכותית. המבחן המכריע בעניין זה הוא **מבחן "הטעם המסחרי"**, לפיו עסקה הנעדרת טעם מסחרי, לבד מהימנעות ממס, היא עסקה מלאכותית. אולם יש לבדוק גם את נסיבות העסקה. טעם שהוכר בפסיקה הוא ניצול שלד בורסאי של חברה מפסידה. |
| ע"א 2895/08 [**פקיד השומה למפעלים גדולים נ' מודול בטון**](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פקיד%20השומה%2008.doc) | חברה לא רצתה לקזז הפסדים כנגד ההכנסות העסקיות שלה, כי חלק מההכנסות העסקיות היו כפופות לשיעור מס נמוך. בית המשפט קבע שלא חייבים לקזז את הפסדי העבר מהעסק כנגד ההכנסות המוטבות.  בנוסף, כאשר מדובר בשתי חברות שמגישות דו"חות מאוחדים ועסקיהן שלובים ברמה הפרקטית, מותר לקזז הפסד מעסק כנגד רווח הון ממכירת מניות חברת הבת. |
| ע"מ 1257/05 אם.בי.אס אנטילס נ' פ"ש ת"א 1 | בית משפט מחוזי: הפסד מעסקת אקראי לא ניתן לקזז. |
| "[דיני קיזוז ההפסדים השוטפים וכוונת המחוקק](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/גליקסברג%20דיני%20קיזוז.pdf)" / ד. גליקסברג | אם נאפשר קיזוז הפסדים נאפשר למצע הכנסות לאורך שנים. במקום להסתכל על שנה אחת של נישום בהסתכלות שמעוותת את המציאות, עדיף להסתכל על ההכנסה במשך כמה שנים. בין היתר, אומר שניתן לקזז הפסד מעסקת אקראי.  אבל הפסדים פסיביים זה אתר מקובל לבניית מקלטי מס. צריך להגביל את קיזוז ההפסדים. למה להגביל קיזוז הפסדים כך שרק הפסד מעסק ניתן יהיה לקיזוז? בגלל שלמקלטי מס יש נטייה להתנקז לפעילויות פאסיביות. |

**6. הכנסות פטורות (פטורים)**

**6.1 כללי**

|  |  |
| --- | --- |
| Tax Expenditures / Surrey & McDaniel | הרעיון של הטבות מס נהגה ע"י מלומדים אמריקאים: סרי (Surry) ומק-דניאל (McDaniel). לגישתם, מס הוא לא רק כלי לגביית מיסים מהציבור, אלא גם כלי חלוקתי להעברת תקציבים מהמדינה לאזרחים. לפי סרי ומק-דניאל, הענקת הפטור ממס שקולה לסובסידיה או מענק. לאחר הצעת המלומדים הוחלט להכניס את הטבות המס לתקציב, כמו סובסידיות. סרי ומק-דניאל לא אומרים שהטבות מס לא לגיטימיות אלא מבקשים "לשים אותן על השולחן".  הביקורת: תקציב הטבות מס שם את הזרקור על המקום בו ניתנות הטבות מס, תוך שהזרקור שם בצל את כל יתר הדברים. כאשר בעבר הטבות המס לא היו חלק מהתקציב, הן נתפסו כמס שלא גובים ולא כסובסידיות שנותנים ולכן לא היה דיון עליהן. |
| [אמדן הטבות המס לשנת 2003](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/חוזרי%20מס/אמדן%20הטבות%20המס%20לשנת%202003.pdf) | - |
| [דו"ח ועדת שישינסקי](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/דוחות/דוח%20וועדת%20ששינסקי.pdf) | הכנסות חברות בענף הנפט זוכות לפטור בדמות ניכוי מיידי על הוצאות הקידוח וזאת כדי לעודד קידוחי נפט. אין הצדקה לכך. |

**6.2 פטורים ספציפיים**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 9 (במיוחד סעיפים קטנים 9(2) 9 (5)) ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | הסעיף העיקרי שעוסק בפטורים הוא **סעיף 9**. הסעיף כולל שורה ארוכה של סכומים פטורים.  **סעיף 9(2)** – **פטור ממס להכנסה של מוסד ציבורי**. הפטור הוא על הכנסה שאינה מעסק. על המוסד הציבורי לכלול חבר של לפחות 7 אנשים שאינם קרובים זה לזה הפועלים למטרה ציבורית והכנסותיהם משמשות להשגת המטרה בלבד.  **סעיף 9(5)** – **פטור ממס לעיוור או נכה** (90% נכות לפחות) על הכנסה מיגיעה אישית. |
| [**מס הכנסה**](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000269509&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) / רפאל | מוסד ציבורי – הכנסות פסיביות פטורות ממס, בעוד הכנסות מעסק אינן פטורות ממס. הדבר עשוי ליצור תכנוני מס בעייתיים.  עיוורים ונכים – הפטור הוא רק על הכנסה מיגיעה אישית, קרי מפעילות אינדיבידואלית של ממש. העלאה דרסטית במשכורת לאחר קבלת הפטור עשויה לנבוע מרצון לנצל את הפטור. אדם שהכנסתו נובעת מיגיעה אישית, גם תשלום פדיון ימי החופשה המשתלם לו הינו הכנסה מיגיעה אישית ולכן יחול עליו הפטור. |
| "[מסוי מוסדות ציבור - הדין הנוהג והדין הראוי](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/י.%20בר%20מיסוי%20מווסדות%20ציבור.pdf)" / י. בר | מניעת תחרות בלתי הוגנת - בכדי למנוע את "בליעת" המגזר העסקי ע"י מלכ"רים, התערב המחוקק האמריקאי וצמצם את הפטור המוענק להכנסה עסקית של מלכ"ר ל"הכנסה קשורה" בלבד. **הכנסה קשורה** – פעילות עסקית תיחשב קשורה רק אם היא חיונית להשגת מטרתו הציבורית ומיועדת להשגת המטרות המוגדרות שלו.  לגישתו, צריך לנטוש את ההבחנה בין העסקי לפסיבי ולהעניק את הפטור רק לפעילות "קשורה" בתחומים בהם יש כשל שוק.  שיקולים לתיחום הפטור:  1. לנישומים יש **יכולת מניפולטיבית** להקנות להכנסה גוון פסיבי או אקטיבי בהתאם לתוצאת המס הרצויה להם – לכן יש לפסול את הקריטריון המודד את מידת הפסיביות של המלכ"ר בייצור הכנסותיו לצורך קביעת תחומי הפטור ממס.  2. **יעילות כלכלית** – יש היגיון לעודד מלכ"ר לעסוק בפעילות קשורה רק בתחומים בהם יש כשל שוק, ואז הוא יהיה יעיל יותר מגורם עסקי. |
| [חוזר מס הכנסה מס' 2/2001 -משפטית מקצועית, קוים מנחים לקביעת מטרה ציבורית ומוסד ציבורי](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/חוזרי%20מס/קוים%20מנחים%20לקביעת%20מטרה%20ציבורית%20ומוסד%20ציבורי.doc) | מסגרת פעילות של מוסד ציבורי: מטרות ציבוריות, מקיים את מטרותיו הלכה למעשה, מפעילי המוסד לא מפיקים הנאה כלכלית מלבד שכר סביר, המוסד לא מחלק רווחים, אי-סיוע לפעילות פוליטית, מימון מתרומות או התנדבויות, פעילות עסקית תהיה רק אם היא לא מהותית וההכנסות משמשות למטרה הציבורית. |
| ע"א 335/79 [פ"ש כ"ס נ' אגודת ידידי האוניברסיטה העברית](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אגודת%20ידידי79.htm) | האגודה שאוספת תרומות לאוניברסיטה העברית הפיקה הכנסה מפרדס שניתן לה בתרומה. מוסד ציבורי שמחזיק בעסק ומפיק ממנו רווחים לא יהיה פטור ממס. |
| ע"א 576/66 [פ"ש פ"ת נ' למען מכבי אבשלום בע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/למען%20מכבי%20אבשלום%2066.doc) | עיריית פתח-תקווה השכירה אולם לבית קולנוע וקיבלה 30% מההכנסות ברוטו במקום דמי שכירות. אולם זה שהתשלום נקבע כאחוז מההכנסות לא אומר שהעירייה הפכה שותפה בעסק, ולכן תהיה זכאית לפטור ממס כמוסד ציבורי על הכנסותיה. |
| ע"א 767/87 [עמותת "בשערייך ירושליים" נ' מנהל מכס ומע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/עמותת%20בשערייך%20ירושלים%2087.doc) | עמותה שמנהלת רשת חנויות מזון והוקמה כדי למכור מוצרי מכולת במחירים מוזלים לאוכלוסייה החרדית אף שפתוחה לכל. הכנסותיה משמשות לסבסוד מוצרים. גוף יכול להיתפס הן כמלכ"ר לצורך פעילות אחת והן כעוסק לצורך פעילות אחרת (לפי חוק מע"מ). אחד השיקולים העיקריים שיש לקחת בחשבון בסיווגו של גוף הוא מניעת הפליה בתחרות בענף עסקי מסוים, שכן החוק מקפיד על אחידות המס (**מניעת תחרות בלתי-הוגנת**). במקרה זה, פעילותה של רשת החנויות יוצרת הפליה וקרובה במהותה לעיסוק של עוסק. |
| ע"א 631/79 [משה אידר נ' פ"ש ירושליים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אידר79.doc) | נכה בשיעור של 100% בעלים של מסעדה ומכולת אך עסקיו מתנהלים ע"י אחיו. לא קיבל פטור לפי סעיף 9(5). כדי ליהנות מהפטור צריך הנישום להראות יגיעה אישית משלו (ולא ע"י אחר). |
| עמ"ה 50/90 [ויזרע יצחק נ' פ"ש ירושליים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/ויזרע%2090.doc) | אם עסק שמפעיל מוסד ציבורי הוא חלק אינטגרלי מהפעילות הציבורית (מוסד ציבורי שנותן הלוואות ללא ריבית לגופים מסוימים) אזי ההכנסה ממנו פטורה ממס אף אם הפיק מעט רווחים. |
| עמ"ה (מחוזי ת"א) 1180/05 [מעדני רט מפעלי מזון ומחסני קירור בע"מ ואח' נ' פקיד שומה](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/מעדני%20רט%2005.doc) | 1. יש צורך ב**יגיעה אישית** של הנכה לצורך הפטור לפי סעיף 9(5), קרי פעילות אינדיבידואלית משלו. לכך נקבע **מבחן התרומה הממשית** – השתתפותו פעילה (ולא טפלה) לפעילות העסקית.  2. אם היקף המשרה של הנכה צומצם (נגיד ל-25%) אך השכר נותר בעינו, יינתן פטור רק על אותו אחוז (25%) מהשכר. |
| ע"א 4107/09 בן עוז שמואל נ' פקיד שומה חיפה | 1. כדי ליהנות מהפטור לפי סעיף 9(5) על הנכה להוכיח שההכנסה נבעה מ**יגיעה אישית**, קרי פעילות אינדיבידואלית של ממש.  2. כאשר יש פער גדול בין המשכורת להיקף הפעילות של עובד נכה או כאשר הוגדלה משכורת על חשבון דיבידנד של בעל חברה (ההטבה על דיבידנד קטנה בהרבה ומוגבלת) הדבר עשוי להעיד על עסקה מלאכותית שמטרתה ניצול מוגבר של הפטור ממס על הכנסת נכה ופקיד השומה יוכל לשים ידו על ההפרש. |

**7. יחידת המס – מיסוי המשפחה**

|  |  |
| --- | --- |
| "[דיני מיסים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/מאמרים/הולנדר%20דיני%20מיסים.pdf)" **/** זאב הולנדר | - |
| [חוזר מס הכנסה 10/2004 סעיף 66(ד) לפקודת מס הכנסה – חישוב נפרד לבן זוג שהכנסתו היא ממקור בלתי תלוי](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/חוזרי%20מס/חוזר%20מ''ה%2010-2004.pdf) | לא לבחינה |
| ­חוות דעת -חישוב מס מאוחד לבני זוג המועסקים באותו עסק | לא לבחינה |
| הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (זיכוי וניכוי בגין הוצאות טיפול בילדים) | לא לבחינה |
| ע"א 4243/08 [פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/פרי%204243.htm) | כשדיברנו על הוצאות מותרות, אמרנו שהוצאות טיפול בילדים נחשבו תמיד הוצאות פרטיות. פס"ד ורד פרי שינה את המציאות, אך המחוקק הפך את החלטת בית המשפט וקבע במפורש שאסור לנכות הוצאות טיפול בילדים. יש לכך השלכה על יציאת נשים לעבודה.  השופט ריבלין ידע שהוא משפיע בצורה עקיפה על יציאת נשים לעבודה, אבל זה לא היה המוקד לטיעון שלו. הוא הכיר בהוצאות טיפול בילדים כי הוא חשב שמדובר בהוצאה בייצור הכנסה. |
| ע"א 900/01 [רון קלס ואח' נ' פקיד שומה ת"א](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/קלס%2001.doc) 4 | - |
| ע"א 8114/09 משה מלכיאלי ואח' נ' פ"ש אשקלון | - |

**8. מס על רווח ההון**

|  |  |
| --- | --- |
| חלק ה' ל[פקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) (בעיקר סעיפים 88,89,91,92,96,97( | סעיף 88 – בדרך כלל יהיה **המחיר המקורי** של נכס, הסכום שהוציא הנישום ברכישתו של הנכס. על סכום זה יש להוסיף הוצאות להשבחת הנכס או להחזקתו, אם לא הותרו בניכוי בעבר.  **יתרת המחיר המקורי** – המחיר המקורי של נכס לאחר שנוכו ממנו סכומי הפחת.  **המדד** ביום המכירה הינו המדד הידוע ביום המכירה והמדד ביום הרכישה הינו המדד הידוע ביום הרכישה. המדד מתפרסם ב-15 לחודש קודם. דוגמא: מדד של 1 מרץ יהיה מדד ינואר, מדד של 16 במרץ יהיה מדד פברואר.  סעיף 91 – יחיד יהיה חייב במס על רווח הון ריאלי בהתאם למדרגות המס על הכנסתו, אך בשיעור שלא יעלה על 20%.  סעיף 92 – הפסד הון ניתק לקיזוז רק מול רווח הון, באותה שנת מס או בשנים הבאות. |
| [**מס הכנסה**](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?&func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000269509&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) / רפאל | - |
| עמ"ה 8/84 [אהרון יוסף נ' פ"ש ת"א](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אהרון84.htm) | - |
| עמ"ה 193/89 [צ'רני נ' פ"ש עכו](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/צ'רני89.htm) | - |

**9. מדיניות מס בעידן של גלובליזציה**

1. צילי דגן, [**מיסוי בינלאומי**](http://sifria.lnx.biu.ac.il/F/?func=item-global&doc_library=BAR02&doc_number=000593568&year=&volume=&sub_library=&local_base=lawdb) (רמות 2004) 9-15, 327-335.

**10. תכנוני מס**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 131(א)(5ג)-(5ד) [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | סעיף 131 – בעל שליטה בחברה חייב להגיש דו"ח למס הכנסה. |
| ע"א 7387/06, [בן ארי ש. סוכנות לביטוח (1968) בע"מ נ' פקיד שומה 1 ירושלים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/בן%20ארי%2006.htm) | חברה שהפעילה מוסך כלי רכב צברה הפסדים. בעל השליטה (68%) מכר את מניותיו לבעל מניות המיעוט (32%). בית המשפט קבע כי צריך לראות בבעל המניות כמי שנשא בחלק מהסיכונים שנבעו לפי חלקו היחסי (בעל מניות המיעוט יוכל לקזז רק 32% מההפסד של החברה). לעומת זאת, אם בעל מניות המיעוט מוכר לבעל השליטה את מניותיו, נאפשר לבעל השליטה לקזז את כל ההפסדים של החברה מרווחיו.  **הטעם המסחרי** צריך להצדיק את אופן ביצוע העסקה.  ביקורת: בית המשפט יצר פתח לתכנוני מס עתידיים ונתן פתח להעברה של חברות מפסידות. זה ישפיע על המחיר בו ימכרו המניות. |
| ע"א 3415/97 [פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ](http://hl2.biu.ac.il/upload/65990/Media/פסיקה/פש%20נ'%20רובינשטיין%203145-97.doc) | חברה מפסידה נרכשה ע"י גורם שרצה להפעיל אותה בתחום הקבלנות ופקיד השומה טען שהעסקה מלאכותית ומטרתה להפחית מס. בית המשפט קבע כי כאשר נישום רוכש חברה מפסידה מבלי שנשא מעולם בהפסדיה, אין להתיר את קיזוז הפסדיה עם רווחי הנישום בחברה הרוכשת, מלבד במקרים חריגים: א) רכישת חברה שהיא בגדר "שלד בורסאי" (רשומה בבורסה) במקום להנפיק חברה מחדש. ב) רכישת חברה מפסידה, וקיזוז ההפסדים שלה תחילה, אך מתוך מטרה לשקם אותה בהמשך. |
| ע"א 10666/03 [סילבאן שיטרית נ' פקיד שומה תל-אביב](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/שטרית%2003.htm) | אדריכל פירק חברה והקים תחתיה חברה חדשה "זהה". פירוק החברה היה כרוך במס של 10% ומשיכת רווחים כדיבידנד בסך של 25%. הנישום לא הצליח להראות כי היה טעם אחר, מלבד הפחתת נטל המס, לפירוק החברה ולהקמת חברה חדשה זהה תחתיה. על כן, נקבע כי עסקת הפירוק מלאכותית והלכה למעשה העסקה היא עסקה לחלוקת דיבידנד לבעל מניות. |
| עמ"ה (י-ם) 8047/04 [יהושע טוטנאור נ' פקיד שומה ירושלים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/טוטנאור%2004.htm) | - |
| עמ"ה (י-ם) 9012/05 [אילן אמזלג נ' פקיד שומה ירושלים](http://hl2.biu.ac.il/upload/121149/Media/פסיקה/אמזלג%2005.htm) | - |
| ע"א 2965/08 סגנון שירותי תקשוב בע"מ נ' פ"ש פ"ת | - |
| דנ"א 6983/11 סגנון שירותי תקשוב נ' פ"ש פ"ת | - |

**11. מיסוי בינלאומי**

|  |  |
| --- | --- |
| סעיף 1 [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) – הגדרת "תושב ישראל"  "תושב חוץ"; סעיף 2 [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | תושב ישראל – יחיד שמרכז חייו בישראל.  ההכנסות היחידות שאינן ממוסות בישראל הן הכנסות שהופקו בחו"ל על ידי תושבים זרים. |
| סעיף 4א [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc)  סעיף 5 [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc)  סעיף 75ב [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc)  סעיפים 196-214 [לפקודת מס הכנסה](http://www.nevo.co.il/Law_word/law01/255_001.doc) | **סעיף 4א לפקודה** עובר על מקורות ההכנסה וקובע לגבי כל אחד מהם מבחן. כל מדינה קובעת את המבחנים לקביעת מדינת המקור של ההכנסה. |