

אוירון בקורס מבוא למסים

הכנסות – סעיף 2

סעיף 2 רישא

"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".

בחינת המושגים בסעיף 1- הגדרות

שנת מס

שנה לועזית קלנדרית, אלה אם כן קבע פקיד השומה תקופת מס אחרת.

אדם

הסעיף חל על אדם - יחיד, חברה וחבר בני אדם.

- חברה – גוף שהתאגד על פי חוק החברות וכן אגודות שיתופיות.
 - חבר בני אדם – כל התאגדות בין שהיא נרשמה כחוק ובין שלא נרשמה כחוק.
- פס"ד רלוונטי – עיריית הרצליה: טענה שהיא לא עומדת בהגדרת "אדם" – "אדם" הוא גם חבר בני אדם שכולל בהגדרתו גם גוף ציבורי ולכן בית המשפט פסק כנגדה.
- כמו כן קבע בית המשפט בפס"ד זה כי אדם הוא בעל מעמד משפטי – בעל הזכות לתבוע וגם להיתבע.

תושב ישראל

בישראל נוהגים בשיטה המעורבת המורכבת הן מהשיטה הפרסונלית והן מהשיטה הטריטוריאלית.

- השיטה הפרסונלית – אדם נחשב לתושב כאשר הוא רשום כתושב במרשם האוכלוסין של אותה מדינה.
 - השיטה הטריטוריאלית – אדם נחשב לתושב במדינה בו הוא מפיק את הכנסות או שנצמחות לו הכנסות ממקורות או נכסים הנמצאים באותה המדינה.
- השיטה המעורבת מעוגנת בפקודה בסעיף 1 (א) (1) ומפרידה בין יחיד לחבר בני אדם.
- יחיד** – מי שמרכז חייו בישראל.
- לשם קביעת מרכז החיים של היחיד יש לבחון את מכלול קשריו המשפחתיים, הכלכליים והחברתיים על פי המבחנים האיכותיים הבאים:

- מקום ביתו הקבוע.
- מקום מגוריו שלו ושל בני משפחתו (הכוונה לדירת מגורים).
- מקום עיסוקו או העסקתו.
- מקום האינטרסים הכלכליים הפעילים והמהותיים – ישנה סוגיה האם המילה מהותיים היא תנאי מצטבר או עומד בפני עצמו.
- מקום פעילותו בארגונים, איגודים או מוסדות שונים.

כמו כן קבע המחוקק גם שני מבחנים כמותיים לבחינת תושבותו של האדם:

- אם שהה בישראל בשנת המס 183 ימים או יותר

אוירון בקורס מבוא למסים

- אם שהה בישראל **בשנת המס** 30 ימים לפחות וסך כל תקופת שהייתו בשנתיים שקדמו לאותה שנת מס כולל הינה 425 ימים לפחות.
המבחנים האיכותיים גוברים על המבחנים הכמותיים. ההלכה המקובלת היא שמי שאינו עומד במבחנים הכמותיים חזקה על פקיד השומה להוכיח כי הוא אכן תושב ישראל. ואילו היחיד עומד במבחנים הכמותיים חזקה עליו להוכיח כי הוא אינו תושב.

חבר בני אדם - שני מבחנים לא מצטברים:

1. התאגדה בישראל – רישום ברשם החברות
2. השליטה והניהול בישראל – ישנם שתי פרשנויות:
 - 2.1. שליטה וניהול הינם תנאים מצטברים כלומר גם מי מחזיק במרבית המניות וגם מי מנהל בפועל.
 - 2.2. היכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות בפועל.

תושב חוץ

מי שאינו תושב ישראל.

פס"ד רלוונטיים

- פס"ד נהג מונית: נהג מונית שנסע לארה"ב ללמוד והשכיר את רישיון המונית שלו. בית המשפט קבע כי מרכז חייו הינו בארה"ב ולכן הוא אינו תושב ישראל.

הכנסה

הגדרת "הכנסה" ככלל היא התעשרות כלכלית. פס"ד רלוונטי: חברת הגז – חברת הגז נדרשה לשלם מס על הפיקדונות שגבתה מלקוחותיה למרות שהיא הייתה מחויבת להחזיר את אותו הפיקדון בתום תקופת ההתקשרות. המציאות הראתה כי הרוב המוחלט של הלקוחות אינו טורח לדרוש את אותו הפיקדון ולכן בית המשפט ראה זאת כהכנסה בידה של החברה.

בפקודה מפנה אותנו ההגדרה לסעיפי 2 הקטנים. אך ראשית נבחין בין הכנסה פירותית להכנסה הונית.

- הכנסה פירותית – מפורטת בסעיפי 2 לפקודה, היא ההכנסה השוטפת של אדם מפעילותו העיקרית המתמשכת לדוגמא: מכירת מלאי.
- הכנסה הונית – מפורטת בסעיף 89 לפקודה, היא הכנסה מהמקורות שבהם אני נעזר ומשתמש להפקת ההכנסה השוטפת לדוגמא: מכירת רכוש קבוע.
יש שיעורי מס שונים לכל אחת מסוגי ההכנסות שלעיל.

מקרים בעייתיים של אבחנה בין פירותי להוני:

- נכס לא מוחשי - ההבחנה היא טכנית וקשה - נניח שלחברה יש נכס לא מוחשי, פטנט, והיא מתקשרת עם חברה אחרת ונותנת לה את הרשות להפיץ את הפטנט תמורת תשלום מסויים.

אווירון בקורס מבוא למסים

מה האופי של תשלומים אלו? האם מדובר בתמלוגים או שאולי החברה למעשה מכרה את הפטנט לחברה האחרת?.

התשובה טמונה בבדיקה לעומק של הנסיבות, האחת: האם החברה איבדה את זכות הקניין בנכס לחלוטין. והשנייה: האם תקופת השימוש בנכס היא מוגבלת ומהי אורכה.

● פיצויים - נניח שאדם נפצע כתוצאה מרשלנות אדם אחר ומוגשת תביעת נזיקין על פגיעה זו על סכום של 10 מיליון ש"ח. בהנחה שהפצוע זכה נשאלת השאלה האם נמסה את הסכום או לא? חשוב להבין על מה האדם קיבל את הפיצוי:

1. הוצאות רפואיות – אין התעשרות, החזרת המצב לקדמותו.

2. כאב וסבל, עוגמת נפש, אבדן הנאות, קיצור תוחלת חיים – השבת המצב לקדמותו.

3. אבדן כושר השתכרות (בעבר ובעתיד) – על המשכורות שהוא היה מקבל או יקבל הוא היה משלם מס ולכן נראה כי יש לשלם מס.

ההנחה הרווחת לפי הפסיקה היא ש"דין הפיצוי כדין הפרצה שהוא בא למלא" כלומר, אם הפיצוי הוא על אובדן הכנסות שוטפות אזי נכיר בו כהכנסה פירותית. ואם הפיצוי הוא על אבדן מקור ההכנסה אזי נכיר בו כהכנסה הונית.

כמו כן, על פי הפסיקה (פס"ד ארטרו) ישנו גם מבחן כמותי לקביעת סוג הפיצוי הקובע כי פגיעה של מעל ל-25% ממחזור הפעילות השוטפת נחשב כפגיעה הונית.

פס"ד רלוונטיים:

● **פס"ד ארטרו** – הייתה נציגה של חברה גרמנית שביטלה את החוזה עמה. מאחר וההכנסות

היוו מעל ל-25% ממחזור הפעילות של החברה קבע בית המשפט כי ההכנסה היא הונית.

● **פס"ד ש.ל. גורדון** – חברה שהייתה לה זכות יוצרים על פירושי התנ"ך. קיבלה פיצוי על הפרת תנאי חוזה עם חברת הפצה. בית המשפט קבע כי הייתה פגיעה בשמה הטוב של החברה ולכן הפיצוי הוא הוני

● **פס"ד קציר** – חברת קציר עסקה בחקלאות והשקיעה כסף להפקת סרט. החוזה בוטל ובית המשפט קבע כי מאחר ואין עסק אין פגיעה במקור ולכן ההכנסה היא פירותית.

סעיפי 2 הקטנים

סעי' 12(1) – עסק ומשלח יד

"השתכרות או ריווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי, או מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי"

פס"ד רלוונטי: **פס"ד ברנשטיין** – ברנשטיין תיווך בין שני אנשים והוא קיבל דמי תיווך החייבים במס. לא מדובר כאן בהכנסת עבודה לפי סעיף 12(2) מאחר והוא לא קיבל את ההכנסה מהמעביד שלו (הבנק) אלא מלקוחותיו.

"עסק אקראי" הנמצא בסעי' 12(1) למעשה מרחיב את התחולה של הסעיף ומחיל גם פעילויות חד פעמיות בעלות אופי מסחרי – לכן קבע בית המשפט כי פעילותו של ברנשטיין נופלת בגדר סעי' 12(1).

עסק לפי הפקודה – מסחר, מלאכה, חקלאות ותעשייה.

אווירון בקורס מבוא למסים

פס"ד מזרחי – פס"ד חשוב, מורה שסחר לעתים קרובות במניות. הסוגיה הייתה האם מדובר בהכנסה פירותית, עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי או רווח הון. בית המשפט פסק כי מדובר בעסקת אקראי בעלת אופי מסחרי. בפס"ד זה נקבעו מבחנים לקיומו של עסק. כמו כן, אותם המבחנים משמשים, מעבר לבחינת קיומו של עסק, לקביעת סיווג ההכנסה על פי רמת העמידה במבחנים.

המבחנים שנקבעו הינם:

1. מנגנון – ככל שהמנגנון יותר מוסדר כך גוברת ההנחה כי מדובר בעסק (פירותי).
2. תדירות – ככל שרמת התדירות יותר גבוהה כך גוברת ההנחה כי מדובר בעסק.
3. ידע ובקיאיות – במידה ולאדם יש ידע ובקיאיות ששימשו אותו לצורך השגת ההכנסה מדובר בהכנסה פירותית.
4. תקופת הזמן – תלויה בנכס עצמו. ככל שתקופת הזמן בין קנייתו ומכירתו של הנכס גבוהה יותר כך גוברת ההנחה כי מדובר ברווח הון ולהפך.
5. טיב הנכס – ככל שהנכס יותר ספקולטיבי ניתן לקבוע כי מדובר בעסק.
6. ההשקחה – אם השבחתי את הנכס ההכנסה נוטת יותר לכיוון של עסק.
7. מימון – ברגע שמימנתי את רכישת הנכס בהון זר כך גוברת ההנחה כי מדובר על עסק או עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי.
8. מבחן הנסיבות – החשוב ביותר, מהן הנסיבות שהביאו למכירה של הנכס.

פס"ד רלוונטיים:

- פס"ד בית הכנסת הגדול – לבית הכנסת שהינו מלכ"ר הייתה הכנסה מאירועים ומחניון. בית המשפט קבע כי להכנסה מהאירועים ישנה מנגנון ולכן מגיע לכדי עסק ולהכנסה מהחניון אין מנגנון ולכן לא מגיע לכדי עסק.
- פס"ד מרכז הקרח – חברה שהחזיקה חדרי קירור ויום אחד החליטה להשכיר את כל המבנה. הסוגיה שעלתה, האם מדובר בהכנסה אקטיבית או פסיבית. בית המשפט קבע כי ההכנסה הינה פסיבית מאחר שהפעילות היא ללא מנגנון, אינה שיטתית ואינה מתמשכת.
- פס"ד קריית יהודית – חברה שהשכירה נכסים וטענה כי מדובר בהכנסה משכירות. בית המשפט קבע כי מדובר בהכנסה מעסק מאחר ויש מנגנון, החברה התאימה את המבנה לשוכר ואף נתנה שירותים נוספים לסוחר.

סע' 2(2) – הכנסה מהעבודה

“(א) השתכרות או ריווח מעבודה; כל טובת הנאה או קצובה שניתנו לעובד ממעבידו; תשלומים שניתנו לעובד לכיסוי הוצאותיו, לרבות תשלומים בשל החזקת רכב או טלפון, נסיעות לחוץ לארץ או רכישת ספרות מקצועית או ביגוד, אך למעט תשלומים כאמור המותרים לעובד כהוצאה; שווי של שימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד לרשותו של העובד; והכל – בין שניתנו בכסף ובין בשווה כסף, בין שניתנו לעובד במישרין או בעקיפין או שניתנו לאחר לטובתו;

(ב) אשר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, יקבע את שווי של השימוש ברכב או ברדיו טלפון נייד שהועמד כאמור לרשות העובד.”

הסעיף מדבר על הכנסה מעבודה (משכורת) או בטובת הנאה שניתנו לעובד ממעבידו.

אווירון בקורס מבוא למסים

ראשית יש לבחון האם מתקיימים יחסי עובד מעביד בכדי להיכנס לסעיף.
המבחנים הם:

1. מבחן הפיקוח
2. מבחן ההשתלבות
3. מבחן הכלים
4. מבחן הסיכון
5. מבחן הסוציאליות
6. מבחן המנהל
7. משרתם של כמה אדונים

פס"ד רלוונטיים:

- **פס"ד סנונית הנדסה בע"מ** – דובר באנשים שהיו מנהלי החברה שהשתמשו ברכב הפרטי שלהם לצורכי עבודה ורצו לנכות זאת כהוצאה אך פקיד השומה סירב. בסופו של דבר בהמ"ש חשב שפס"ד מוטעה אך בהמ"ש העליון הפך זאת. המחוקק קבע במפורש כי כל דבר שהמעביד נתן לעובד היא הכנסת עבודה.
- **פס"ד מכבי חיפה והפועל טבריה** - 2 פס"דים זהים שעמדו ברוב המבחנים. כמובן שמתקיימים יחסי עובד מעביד.
- **פס"ד דן** – פס"ד עדיין רלוונטי וחשוב למרות שהוא משנת 59'- עוסק בהבחנה של מהי הכנסת עבודה שהינה טובת הנאה? כיצד ניתן לקבוע? דובר בבגדים ונעלים אותם קיבלו נהגי דן לצרכי עבודה אך ניתן להשתמש בהם גם מחוץ לעבודה. הש' הבחינו בין כל רכיבי הלוש ולמעשה ירדו לבדוק דברים שבד"כ בהמ"ש לא ירצה להתעסק איתם וזאת משום שרצו לקבוע מבחן שיהיה טוב לכולם. חשוב לשים לב כי יש להסתכל מה טפל ומה העיקר – קשה למצוא מצבים נקיים רק לטובת העובד או רק לטובת המעביד אלא בד"כ המצבים הם מעורבים. יש למצוא למי עיקר הטובה ולפי כך להחליט. יש להראות כי העיקר הוא לטובת המעביד ואז נוכל לנכות במס את ההוצאה. יהיו מקרים שהם מאוד קשים להבחנה.
- למעשה בפס"ד . נקבע מבחן שהינו חשוב עד היום - האם הבגדים משמשים לנחות המעביד או לנחות העובד? זה היה פס"ד מאוד קטנוני וירדו לפרטי הפרטים של מהות הבגדים והשימוש הניתן מהם. עיקר המסר הוא שיש להבדיל בין עיקר לתפל בגלל שקשה מאוד להפעיל את המבחן. ניתן לדייק ולומר כי המבחן הוא טובתו של מי גוברת העובד או המעביד.
- **פס"ד יהב** – שמדובר בלימודים אקדמיים טובתו של העובד היא זו הגוברת.

לאחר קביעת טובתו של מי גוברת יש לקבוע את שווי ההנאה/ההטבה. קביעת השווי היא מאוד בעייתית:

- **פס"ד בת ים** - עובדי עיריית בת ים קיבלו הנחה בתשלום עבור הרישום של הילדים שלהם לתיכון. העירייה עירערה והעלתה כל מיני טענות שאחת מהן הייתה כי הכיתות ממילא קיימות ובמס' הילדים בו מדובר למעשה אין עלות נוספת שכן היה מקום בכיתות ולכן נוצר מצב של "זה נהנה וזה לא חסר" ולכן אין מקום למסות את העובדים. בפס"ד דחו את הטענה ואמרו כי אין זה משנה אם זה עולה או לא עולה למעביד ומה שחשוב הוא שהייתה טובת הנאה שניתנה

אווירון בקורס מבוא למסים

לעובדים ומבחינת העובדים היה לכך שווי – "הדבר הקובע הוא ההנאה שמפיק העובד מן הטובה" ולכן מסתכלים על שווי השוק.

סעי' 2(3) – בוטל

הסעי' מיסה בעבר את ההכנסה של האדם על נכס מאחר והוא חוסך בהוצאות שכירות. הסעי' בוטל על מנת למנוע כניסה לרשות הפרט.

סעי' 2(4) – דיבידנד, ריבית, הפרשי הצמדה, דמי ניכיון

"דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית, הפרשי הצמדה או דמי ניכיון"

"דמי ניכיון" = הם למעשה ריבית, משום שהרווח היה ידוע וקבוע מראש. למשל: קנינו אג"ח ב-80, בידיעה שבעוד שנה היא תהיה שווה 100. ה-20 רווח לא נחשבים לרווח הון אלא לריבית, משום שניתן לדעת מראש כמה היא תהיה שווה. התנאי הוא שזה יהיה סכום נקוב, ונדע בדיוק מה תהיה התשואה (כמה נקבל). "הפרשי הצמדה" = פיצויים בגין שחיקה אינפלציונית. פקודת מס הכנסה היא נומינלית ולפיכך ממסה גם רווח אינפלציוני. ההיגיון הוא - אם הלווה לוקח הלוואה לצורך ייצור הכנסה ומשתמש בו להפיק הכנסה, הוא יכול לנכות כהוצאה את כל הריבית, לרבות המרכיב של שחיקה אינפלציונית, ולכן הפק' ממסה גם את המרכיב הנ"ל.

בהקשר לסעיף זה חשוב להזכיר את ההכנסות האינטגרליות. ההכנסה האינטגרלית היא הכנסה שלא מתחום עסקו העיקרי של האדם אך היא מהווה חלק בלתי נפרד בהפקת הכנסתו של האדם.

פס"ד רלוונטים

- פס"ד ק.ב.ע – חברת בניה שקבלה מקדמות מלקוחותיה והפקידה את המקדמות בבנק. הפקדונות צברו ריבית ועלה השאלה האם מדובר בהכנסה מ-2(1) או מ-2(4). בית המשפט קבע כי הכסף לא ניתק מההון החוזר של העסק ולכן זוהי הכנסה אינטגרלית מ-2(1).
- פס"ד מספנות ישראל – חברה שבונה ספינות אותו המקרה של פס"ד הקודם
- פס"ד אלד ואילנית – יצואנים בעלי חשבון מט"ח שנוצרו להם הכנסות מהפרשי שער. בית המשפט קבע כי ההכנסה היא חלק בלתי נפרד מהפעילות שלהם
- פס"ד בית ניסנבאום – בניגוד לפס"ד הקודם לא היו חייבים בפתיחת חשבון מט"ח ולכן זוהי הכנסה מ-2(4)

סעי' 2(5) – גמלאות

- מדובר על תשלומים קבועים החוזרים על עצמם – סעי' בעייתי מאחר וממסה על קרן + ריבית ולא רק על הריבית.
- קצבה – תשלומים המשולמים בגין מעמד חוקי כלשהו.
 - אנונה – תשלומים קבועים בעקבות העמדת נכס לטובת האחר.
 - פס"ד בודנהיימר – מאחר והשווי שנקבע משקף את שווי הנכס ההכנסה היא הונית.
 - מלוג – סכום לתשלום הנקבע בערכאה משפטית.

סעי' 2(6) – אחוזת בית וקרקע

אווירון בקורס מבוא למסים

"דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת בית או בקרקע או בבנין תעשייתי; בנה אדם אחוזת בית והשכירה וקיבל בעד ההשכרה דמי מפתח או פרמיה ואחר ההשכרה מכר אותה אחוזת בית לאחר, במישרין או בעקיפין, על פי הסכם שנעשה בשעת ההשכרה או לפני כן, יראו את הקונה כאילו קיבל הוא ביום הקניה דמי מפתח או פרמיה באותו סכום; נעשתה הקניה תוך שנה לאחר ההשכרה יראו זאת כראיה לכאורה שאמנם היה הסכם כאמור"

סעי' 2(7) – הכנסות פירותיות שאינן מקרקעין

"השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזת בית ולא קרקע ולא בנין תעשייתי"
הסעיף מדבר על דמי שכירות שאינם מגיעים לכדי עסק ולא ממקרקעין או מטלטלין (נכסים לא מוחשיים)
פס"ד רלוונטי:

פס"ד ארו פורנירים – החברה השכירה ידע בתחום העץ למשך 5 שנים. בית המשפט קבע מבחנים לסיווג דמי השכירות. ככל שמשך ההשכרה היא לתקופה ארוכה יותר כך גוברת ההנחה כי מדובר ברווח הון. כמו כן, צריך לקחת בחשבון את שווי הידע לאחר תקופת ההשכרה והאם הידע הוא בר שימוש לאחר השכרתו.

סעי' 2(8) – חקלאות

"השתכרות או ריווח שמקורם בחקלאות, בעבודת אדמה, בייעור או בגידולי קרקע, לרבות שווייה של תוצרת המתקבלת בשל השימוש בהון, בנכס, בזרעים או בחיות-בית לצרכי מקורות ההכנסה האמורים בפיסקה זו, ולרבות חלק ברווחים המתקבלים מן השימוש כאמור"
הסעיף ממסד בעצם שימוש עצמי של תוצרת חקלאית.

סעי' 2(9) – סעי' הוני

"תמורה המתקבלת בעד מכירת פטנט או מדגם על ידי הממציא, או בעד מכירת זכות יוצרים על ידי היוצר, אם הומצאה ההמצאה או נוצרה היצירה שלא בתחום עיסוקם הרגיל של הממציא או היוצר"
מדבר על מקרה בו אדם ממציא פטנט או זכות יוצרים ומוכר את זה אבל היצירה לא נוצרה בתחום עיסוקו הרגיל של הממציא.

סעי' 2(10) – מקורות אחרים

"השתכרות או ריווח מכל מקור אחר שאינו כלול בפיסקאות (1) עד (9) אך לא מוצא מהם בפירוש ולא ניתן עליו פטור בפקודה זו או בכל דין אחר"

מה הרעיון של כל תורת המקורות אם בסופו של דבר כל שאר המקורות יכנסו תחת סעי' 2(10)?

יתכן שבסך הכל אין כל כך נפקויות ספציפיות לסעי' אלו ולכן מדובר במעין סעי' הסברתי, אך הפרשנות המקובלת לסעי' זה היא שעדיין הרעיון של מקורות הוא רעיון חשוב ולכן לא ממסים כל הכנסה אלא רק הכנסה בעלת מקור וגם בסעי' 2(10) בכך שמשותמשים שוב במילה "מקור" יש לכך כוונה כלשהי.
ע"י השימוש במילה מקור אנו יודעים כי מדובר בהכנסה פירותית וכן אנו יודעים שצריך להיות לה איזשהו פוטנציאל, יכולת, להישנות (לחזור שוב על עצמו).

בפס"ד ברזל – היורשים הגיעו לבהמ"ש והתברר שיש עזבון מאוד משמעותי ובהמ"ש מינה את ברזל, אחד היורשים, לנהל את העזבון ואף קבע לו שכר על כך. ברזל שמח על כך אך פחות שמח כאשר רצו לקחת לו מס על כך ולכן טען כי אין להכנסה זו מקור. בהמ"ש קבע כי לפי סעי' 2(10) עליו לשלם את המס. יש כאן פירוש של הסעי' באופן מאוד גורף ולכן כמעט כל הכנסה נוכל למצוא לה מקור.

אוורון בקורס מבוא למסים

צריך להבין כי הסעיף אומר כי על מנת שהכנסה תהיה חייבת במס היא חייבת להיות בעלת פוטנציאל לחזור ולהישנות.

הגרלות ופרסים - סעיף 2א

- מתנות (לא נכנס לפי הגדרת הכנסה).
- הגרלות, פרסים, זכויות חד פעמיות, מתת שמיים – בעבר היו לא ממוסים אבל החל מ-1/1/2003 (הרפורמה) חל שינוי שלפיו גם על דברים אלו חל מס של 25% ויש פטור עד סכום מסוים.

פס"ד רלוונטיים:

- פס"ד מזל טוב – חברה שעסקה בהגרלות וזכתה בפרס כספי מכרטיסי הגרלה שלא הוחזרו. בית המשפט קבע שמדובר מהכנסה מעסק מאחר ובד"כ החברה הייתה תובעת כהוצאה את הכרטיסים שלא מכרה.
- פס"ד משולם – אדריכל שקיבל פרס כספי מהשתתפות בתחרות. מאחר וזה תחום עיסוקו והוא השתמש בידע שלו ובכליו זוהי הכנסה חייבת.
- פס"ד רופא – בפס"ד זה נקבע **מבחן הציפייה**. ברגע שאדם מצפה לתמורה כלשהי בכסף או בשווה כסף מדובר בהכנסה.

עיתוי ההכרה בהכנסה

התעשרות לבדה לא מספיקה ומלבד התעשרות אנו צריכים לומר שיש סיבה שבאותו מועד אנו נטיל את המס והעיתוי של ההכרה בכנסה לפי מס הכנסה הוא "מימוש".

המימוש זו סוגיה מורכבת וחשובה. כמעט בכל שאלה במיסים נצטרך להתמודד עם שאלת המימוש. כשאנו מדברים על מימוש במס הכנסה, אנו צריכים לדעת אם מדובר בנישום שמדווח על **בסיס מזומן** או על **בסיס מצטבר**.

- אם הוא נישום המדווח על **בסיס מזומן** נאמר שהיתה לו הכנסה והמימוש הוא כאשר קיבל את הכסף. אם קיבל טובת הנאה תמורת העבודה, אז ביום שקיבל את טובת ההנאה, אז באותו יום יש לו הכנסה בשווי של מה שקיבל.
- אם מדובר בנישום המדווח על **בסיס מצטבר** נאמר שיש לו הכנסה ביום שבו התגבשה הזכות שלו לקבל את ההכנסה. כלומר, אם מדובר בהכנסה מהעבודה, מתגבשת הזכות להכנסה כשמבצעים את העבודה. (בד"כ עובדים מדווחים על בסיס מזומן). אם מדובר בעצמאי, הוא צריך לדווח על הכנסת עבודה שלו מאספקת השרותים ביום שבו הוא ביצע את השירותים.

נניח נישום מוכר טובין ומדווח על בסיס מצטבר, הוא צריך לדווח על הכנסה ביום שהמוצר יוצא מהחנות שלו בדרך ללקוח. אז הוא מוציא חשבונית ואז אפילו שלא קיבל את הכסף, יש לו באותו רגע מימוש של הכנסה, והוא צריך לדווח שהיתה לו הכנסה, אפילו אם במזומן לא היתה לו הכנסה.

אירוע של מימוש קובעים לפי שיטת הדיווח של הנישום:

- אם הדיווח על **בסיס מזומן**, המימוש הוא ביום קבלת המזומן/שווה כסף.

אווירון בקורס מבוא למסים

- אם הדיווח על בסיס מצטבר, אירוע המימוש הוא ביום שבו התגבשה זכותו לקבל את המזומן או שווה הכסף.

פס"ד השומרים קובע שלא בהכרח כל חברה חייבת לדווח על בסיס מצטבר, או כל נישום גדול חייב לדווח על בסיס מצטבר. גם אם לצרכים חשבונאיים ולא לצורכי מס, מנהלים את הספרים על פי השיטה המצטברת או שיטת החשבונאות הכפולה, עדיין לצורכי מס לא חייבים לדווח על פי בסיס מצטבר. ניתן לדווח על פי בסיס מזומן. אך אם יש מלאי משמעותי בעסק, יש חובה לדווח על בסיס מצטבר. וזאת משום שאם יש מלאי ניתן לשחק יותר טוב עם השיטה הזו שמדווחים על בסיס מזומן ולהנות מהטבות מס.

הכנסות בלתי חוקית

- פס"ד וסרמן - אישה רצתה להגדיר עצמה כזונה על מנת שרווחיה לא יחוייבו במס.
- פס"ד פרומקין – פסיכיאטר קיבל טובות הנאה תמורת מתן פטורים משירות במילואים.

בשני המקרים בית המשפט פסק כי יש למסות את ההכנסה

נשאלת השאלה האם יש למסות?

נגד מיסוי: מיסוי = לגיטימציה.

בעד מיסוי: תמריצים שליליים – אם לא נמסה נגרום לפשע להיות משתלם שכן ההכנסה תהיה פטורה ממס.

מקום הפקת ההכנסה – סעיף 4 א

היכן הופקה ההכנסה:

סעיף 2 לפקי קובע ברישא: "מס הכנסה יהא משתלם בכפוף להוראות פקודה זו לכל שנת מס בשיעורים המפורטים להלן על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה או שנתקבלה בישראל ממקורות אלה".

מס הכנסה לפי סעי' 2 למעשה מוטל על הכנסות שהופקו, נצמחו או נתקבלו בישראל. על מנת שנוכל למסות הכנסה יש לבדוק שמקורה נצמח בישראל.

לאחר הרפורמה הוסף לפקודה סעי' 4א(א) שמונה את הדרכים בהם ניתן לדעת מה המקור של ההכנסה – כללי המקור למקום בו ההכנסה נצמחה או הופקה. הסעי' אומר כי המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות המפורטים יהיה לגבי:

1. "הכנסה מעסק - המקום שבו מתקיימת הפעילות העסקית מניבת ההכנסה".
2. "הכנסה מעסקה או מעסק אקראי בעלי אופי מסחרי - המקום שבו מתבצעים העסקה או העסק".
3. "הכנסה ממשלח יד - מקום ביצוע השירות".
4. "הכנסה מעבודה - מקום ביצוע העבודה".
5. "ריבית, דמי ניכיון והפרשי הצמדה - מקום מושבו של המשלם".
6. "דמי שכירות או דמי שימוש בנכס - מקום השימוש בנכס".
7. "השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי - מקום מושבו של המשלם".
8. "קצבה, מלוג ואנונה - מקום מושבו של המשלם" – מתקשר לסעי' 2(5). תשלומים חוזרים ונישנים שלא נתקלים בהם הרבה.
9. "הכנסה מחקלאות - מקום הנכס מניב ההכנסה".
10. "דיבידנד - מקום מושבו של חבר בני האדם משלם הדיבידנד" – יש לבדוק איפה יושבת החברה – אותה מדינה בה החברה יושבת היא המקום בה הופק או נצמח הדיבידנט.
11. "השתכרות או רווח מהימורים, מהגרלות או מפעילות נושאת פרסים, כאמור בסעיף 2א - מקום מושבו של משלם ההשתכרות או הרווח כאמור" – מה התושבות של מי שמשלם את ההשתכרות או הרווח.

העיקרון המנחה את הסעיף הוא שאם הכנסה נצמחה או הופקה בישראל (מקורה בישראל) אז המדינה שיכולה למסות את ההכנסה הזו היא ישראל וזכות המיסוי הראשונית נתונה לה. אם ההכנסה הופקה מחוץ לישראל אזי

אווירון בקורס מבוא למסים

לישראל יש זכות שיוורית למסות על ההכנסה, המשמעות היא שמדינה אחרת תמסה את התושב וישראל תצטרך לתת זיכוי מקור במס על אותה הכנסה שמוסתה. אם אדם הוא תושב ישראל הסבירות היא שרק ישראל תמסה אותו, לעומת זאת הסבירות למיסוי מצד מדינה אחרת בנוסף היא גדולה כאשר מדובר בתושב חוץ.

סעיף 3(ט)

סעיף זה מטפל בעת ובעונה אחת בשני דברים: מיסוי אופציות ומיסוי הלוואה שניתנה בתנאים טובים (למשל, הלוואה ללא ריבית).

הסעיף קובע, כי אם אדם נותן לאחר הלוואה בריבית הנמוכה יותר מהריבית המינימאלית שנקבעה בתקנות ע"י שר האוצר, הלוואה נחשבת למוטבת, ולמעשה נחשבת כהכנסה עבור מקבל הלוואה.

הסעיף חל על המקרים הבאים בלבד וקובע גם את סוג ההכנסה ייקבע בהתאם לסוג היחסים בין נותן ומקבל הלוואה:

1. אם מדובר ביחסי עובד-מעביד - הלוואה תיחשב להכנסת עבודה לפי ס' 2(2);
2. אם נותן הלוואה הוא נותן שירותים למקבל הלוואה - הלוואה תיחשב להכנסה מעסק לפי סעיף 1(2).
3. אם מקבל הלוואה הוא בעל מניות בחברה שנתנה לו את הלוואה - היא תיחשב לדיבידנד לפי ס' 4(2).

המקרים הנ"ל בשינויים המחייבים נכונים גם לעניין אופציות.

ההיגיון מאחורי הסעיף הוא, שהכנסה = התעשרות, לרבות כסף, שווה כסף וחסכון בהוצאה. מכאן שהלוואה ללא ריבית או הלוואה בריבית נמוכה מאוד - היא למעשה חסכון בהוצאה עבור מקבל הריבית (חסך את הריבית שהיה צריך לשלם), ולפיכך זו הכנסה החייבת במס.

מקובל לקרוא לסוג הכנסה כזה "הכנסה רעיונית", משום שלכאורה אין בכוחם של הסעיפים האחרים בפקודה למסות סוג כזה של הכנסה. אולם לא בטוח שהכינוי הזה מדויק, משום שניתן היה לסווג כל הלוואה מוטבת לאחד מתתי המקורות (בהתאם לסוג היחסים, כאמור לעיל). מכאן שניתן לומר כי סעי' 3(ט) הוא לכאורה מיותר.

המיסוי הוא רק על הפרש בין הריבית המינימאלית שנקבעה ע"י שר האוצר, לבין הריבית שניתנה בפועל למקבל הלוואה X הקרן, כלומר רק על ההטבה שהלווה קיבל.

התקנות קובעות רף מינימאלי של תנאים לגיטימיים של הלוואה. התקנות קובעות: הצמדה למדד + 4%. **ההכנסה על הלוואה ללא ריבית היא למעשה המדד (שיעור האינפלציה) + 4%.**

"הכנסה זקופה" = הכנסה שאדם מפיק מכך שנתן שירותים לעצמו. בפועל זה בעצם חסכון בהוצאה. למשל: עו"ד שמכין לעצמו חוזה, אמא שמטפלת בילדיה במקום לשכור מטפלת. הכנסה זקופה יכולה להיות גם חסכון בהוצאה שאדם מפיק מעצם השימוש בנכס/רכוש שבבעלותו.

הכלל הוא - שלא ממסים הכנסה זקופה. חריגים:

1. בעבר היה נהוג למסות אדם שגר בדירה שבבעלותו, ובכך חסך למעשה דמי שכירות [ס' 2(3)], אולם הסי' בוטל.
2. לפי סעי' 2(8) כיום יש למסות הכנסה מחקלאות, לרבות הכנסה זקופה. כלומר - חקלאים שמגדלים גידולים וגם צורכים אותם, ממוסים על החיסכון בהוצאה, למרות שזה נחשב להכנסה זקופה.

אווירון בקורס מבוא למסים

הפטור ממס בגין הכנסה זקופה נעלם ברגע שיש "עסקת חליפין" - אדם נותן לאחר שירותים בלי כסף, ובתמורה מקבל ממנו שירותים אחרים. למשל: עו"ד כותב חוזה עבור רופא מבלי לגבות מנו שכ"ט, ובתמורה לכך - הרופא נותן לעוה"ד טיפול רפואי ללא תשלום. לכאורה מדובר בעסקאות ללא תמורה, אולם בעצם יש פה תמורה והיא - השירות הנגדי. המדינה לא יכולה להרשות לעצמה שלא למסות עסקאות כאלה, משום שאז אנשים פשוט יעדיפו לבצע הכול בצורת עסקאות חליפין במקום לשלם בכסף, מה שהיה פוגע ביעילות ובשוויון.

לצורך מיסוי - ההכנסה של כל אחד מהם, היא החיסכון בהוצאה שהיו צריכים לשלם (שווי התמורה שקיבלו), ולא כמה כל אחד מהם היה גובה המאחר עבור השירות שנתן; ההוצאה של כל אחד מהם, היא הויתור על ההכנסה (שווי השירות שניתן).

פס"ד רלוונטיים:

- **פס"ד מנחם (60)** - אדם ביקש מקבלן להוסיף בביתו עוד שתי קומות, אולם במקום לשלם לו - הוא אפשר לקבלן להשכיר את הדירות ולשמור את דמי השכירות לעצמו. ההכנסה של בעל הבית היא בעצם החיסכון בתשלום לקבלן בגין שירותי הבניה שסיפק לו. ביהמ"ש מיסה את החיסכון הנ"ל בתור הכנסה.
- **פס"ד שפר ושמרלינג נ' פקיד שומה פ"ת** - לעותרים היה פרדס, והם שכרו חקלאי שיעבד להם את הפרדס, אולם במקום לשלם לו משכורת הם נתנו לו לגדל גידולי ביניים עבור עצמו. ביהמ"ש מיסה את בעלי הפרדס בגובה החיסכון שחסכו בתשלום לחקלאי.
- **בפס"ד דימון (80)** - רימון הייתה סוכנות ביטוח ב-81', שמתווכת בין חברות הביטוח לבין הלקוחות (המבוטחים). חברות הביטוח משלמות לסוכנות הביטוח דמי תיווך, שנקראים "עמלה". זו למעשה הכנסה לפי סעי' 12(1) = הכנסה מעסק, משום שסוכנות הביטוח היא לא עובד שכיר של חב' הביטוח אלא גוף עצמאי.

דגשים:

- לעניין סעיף 3(ט) יש לבחון בכל פעם מחדש האם עומד בהגדרת בעל שליטה כמצוין בסעיף.
- הסעיף חל גם על קרוב. יש לבחון זאת על פי סעיף 76 (ד) (1)

סעיף 85 – שינוי יעוד של מלאי

מלאי לפי הפקודה – כל נכס מטלטלין או מקרקעין הנמכר במהלכו הרגיל של העסק, או שהיה נמכר אילו הבשיל או שהגיע לגמר יצורו, הכנתו או בנייתו, וכל חומר המשמש בייצורו, בהכנתו או בבנייתו של אותו נכס. הסעיף מטפל בשינוי יעוד של מלאי בלבד, לפי המקרים הבאים:

- מלאי שהופסק או הועבר
- מלאי שהוצא או הועבר מן העסק, שלא בתמורה או שבתמורה חלקית
- מלאי שהפכוהו לרכוש קבוע

ישנם מצבים שאותו נכס במקרים שונים יכול להיחשב כמלאי, רכוש קבוע או שימוש פרטי.

הסעיף בעצם קובע מכירה רעיונית מכוח סעיף 2(1) כאשר הסכום אשר יובא בחשבון לקביעת הערך של אותה מכירה היינו סכום השווי.

סכום השווי היינו הסכום שאפשר היה לקבל תמורת המכירה ממוכר מרצון לקונה מרצון כאשר הנכס מקי מכל שיעבוד או חוב כלשהו.

בסעיף 85(ד) קובעת הפקודה שמלאי עסקי מסוים יש לראות את שווי בסכום עלותו.

פס"ד רלוונטיים:

- פס"ד מבנה ידידיה – חברה שבנתה דירות למכירה, יום אחד שינתה החברה את יעוד הדירות לדירות להשכרה. הסוגיה הייתה באיזה מועד יש לראות את שינוי הייעוד. בית המשפט פסק כי לעניין קביעת המועד של שינוי הייעוד יש לראות הוכחות שיעידו על הכוונה לשינוי הייעוד כגון: ביטוי בדוחות הכספיים, פרוטוקולים ופניות לצד ג באותו הקשר.
- פס"ד גן חנה לאה רוז-מדובר בהפיכת מלאי לרכוש קבוע באופן זמני – החברה הפכה מלאי דירות למכירה לדירות להשכרה, ואף תבעה פחת על הדירות ואז מכרה אותם. החברה רצתה להנות משיעור מס על רווח הון. בית המשפט קבע כי הסעיף לא חל על שינוי יעוד זמני ולכן המכירה תחשב כמכירת מלאי.

סעיף 100 לפקודה – קובע כי כאשר שוכנע פקיד השומה שאדם העביר נכס שבבעלותו הפרטית לעסקו כמלאי עסקי או שהפך נכס קבוע בעסקו למלאי עסקי שבעסקו (העברה) – יכולו ההוראות הבאות:

- אם חלפו 4 שנים מיום שרכש הנישום את הנכס עד יום ההעברה – ההעברה היא כמכירה. הנישום לא יחויב בתשלום המס עליה אלא בעת מכירת המלאי העסקי. יש לשים לב כי אם היה מוכר רק חלק מהעסק ("מקצתו") כמלאי עסקי לא היה חייב בתשלום מס בסכום העולה על התמורה במכירה.
- לא חלפו 4 שנים – לא רואים כמכירה ורואים את יתרת המחיר המקורי כמחיר שעלה הנכס לנישום.

הוצאות

סעי' 17 לפקודה קובע את הדין לגבי הוצאות: "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...".

הרישא עומד בפני עצמו וקובע עיקרון וזאת לאור המילה "לרבות". התת סעיפים הם למעשה דוגמאות או אפילו חריגים לרישא.

"בשנת המס":

כאן ההבדל הגדול בין הון לפירות. הוצאה פירותית היא הוצאה שוטפת שלא נותנת לנישום יתרון מעבר לשנת המס – היתרון הוא למשך שנת המס, לעומת זאת הוצאה הונית נותנת יתרון מעבר לשנת המס, לא נצרך כולו בשנת המס.

ניתן לנכות כהוצאה רק הוצאות פירותיות ובתנאי שאותן הוצאות הוצאו בשנת המס לצורך ייצור הכנסה. דוגמה: שכר עבודה של עובדים, חשמל, דלק, טלפון, רכישת מלאי עסקי, פחת על מכונות, שכר טרחה, ציוד משרדי שוטף וכו'.

לא ניתן לנכות כהוצאה:

1. הוצאה הונית.

2. הוצאה פרטית.

נשאלת השאלה מה משמעות המילה "**כולן**"?

מה קורה אם הוצאה מסוימת היא גם הוצאה פרטית במידה מסוימת וגם הוצאה פירותית? לדוגמה: ניהול עסק מהבית. לפי לשון הסעיף מצבו של אותו אדם הוא רע מאוד שכן נראה כי בהוצאה מעורבת לא ניתן לראות בה כהוצאה. במציאות מפרידים ומאפשרים לנכות את החלק העסקי ולא מאפשרים לנכות את החלק הפרטי. אם כך, למה זה רשום בצורה זו? הדבר מעביר את נטל ההוכחה על הנישום להראות מה החלק מתוך ההוצאה המעורבת הוצא בייצור הכנסה. למרות זאת ישנן הוצאות מעורבות מסוימות בהן נקבעו חזקות לדרך החלוקה.

לכלל הזה, שניתן לנכות רק את אותן הוצאות פירותיות, יש 2 חריגים:

1. הוצאה כרוכה – למשל מצב בו הוצאה אמנם מקנה יתרון מעבר לשנת המס אך היא כרוכה

בהוצאה אחרת שהיא לשם ייצור בשנת המס.

2. שמירה על הקיים – ההלכה לגבי פרסום למשל היא שיש לבדוק לשם מה נועד הפרסום, אם

הוא לשיווק מוצר חדש אזי יש כאן הוצאה הונית שכן אנו למעשה באים ליצור מין נכס

מפיק הכנסות חדש שיינתן לנו יתרון מעבר לשנת המס הנוכחית. הרבה פעמים הפרסום כן

ניתן לניכוי – כך גם מוצרים שקיימים הרבה מאוד שנים, כמו קוקה-קולה, ממשיכים

לפרסם שכן אם יפסיקו אז המכירות שלהם ירדו. בד"כ הוצאות החזקה גם יכנסו

לקטגוריה זו. לגבי השתלמות מקצועית – אם למשל נשארים באותו מקום גם מעבר לשעות

ההשתלמות אז הוצאה זו לא תוכר, אלא רק ההוצאה של ההשתלמות עצמה.

● **פס"ד נאות מרגלית** – דובר בבה"ח פרטי שהחליט להיכנס לעסקי הפסיכיאטריה ולכן הוחלט

להקים מחלקה כזו. מאחר ולא היה צוות רפואי מתמחה בתחום שלחו רופאים ואחיות קיימים

ושלחו אותם להשתלמות מקצועית בפסיכיאטריה. לאחר שהוקמה המחלקה ביקש בה"ח

לנכות את ההוצאות בגין ההשתלמות. פקיד השומה וכן בהמ"ש לא הסכימו לכך שכן לא מדובר על שמירה על הקיים אלא על בניית עסק נוסף. על מנת להכיר בהוצאות היה עליהם להוציא להשתלמות רק לאחר הקמת המחלקה.

- **פס"ד שתדלן** – מדובר באדם בעל בה"ס דתי לבנות. אותו אדם רצה להשיג ניכוי ל-2 פעולות: האחת השגת רישוי לבה"ס (הוצאה הונית) ושניה שכירת עו"ד שיטפל בבעיה שנגעה לבניית בה"ס לנערים מופרעים בסמוך לבה"ס המדובר – במקרה זה מדובר על שמירה על הקיים ולפיכך ניתן היה לנכות את סכום שכר הטרחה.

הוצאה להקמת העסק היא הוצאה הונית קלאסית שכן ברור שהיא נותנת יתרון לתקופה רבת שנים ולכן ההוצאה הראשונה, רישיון ב"ס, היא הונית ובנוסף, אין פחת עליה ולכן היא לעולם לא תוכר כהוצאה בר ניכוי. באשר להוצאה למניעת הקמת ב"ס לבנים, זאת הוצאה לשמירה על הקיים וזהו החריג בפסיקה. כלומר, היה ב"ס לבנות שעבד ופתאום התברר שיש משהו שמאיים על קיום ביה"ס הני"ל, ולכן נדרשה פעולה למנוע את הקמת ביה"ס לבנים, שמירה על הקיים והמניעה לא עשתה את העסק לפחות מצליח אלא שמרה על הקיים. כלכלית אין הפרדה בין הוצאות הוניות ופרותיות ולכן אם חושבים יותר מדי על הדברים מתחילים להתבלבל בהבחנות הללו ולכן לא לחשוב יותר מדי - אם ההוצאה היא שוטפת, היא פרותית, ואם היא נותנת יתרון מעבר לשנת המס, היא הונית. הוצאות בהקמת העסק, הן תמיד הוצאות הוניות.

סע' 17(4) הינו סעי' ספציפי המדבר על חובות רעים או בלתי מסופקים. הסעי' חשוב לנוטני שירותים שלא מקבלים את התשלום במועד נתינת השירות. מדובר בנישומים שעובדים לפי בסיס מצטבר – הם מבצעים את העבודה ורושמים זאת בספרים כהכנסה, דבר שגורם לחיוב במס הכנסה, אך מה קורה אם הוא אף פעם לא מקבל את הכסף הזה – הסעי' מאפשר לו בשלב כלשהו שהכיר בעובדה שהחוב הפך להיות חוב לא מסופק ואז מס הכנסה יתן לו הוצאה לצורכי מס בגובה החוב הזה.

סע' 17(5) מה שהמעביד משלם לטובת העובד – קופת גמל, שכן זו הוצאה כמו משכורת מבחינת המעביד, והיא יוצאת לצורך ייצור הכנסה.

כני"ל לגבי מע"מ, אם אי אפשר לנכותו במנגנון שנקבע בחוקי המע"מ, ניתן לנכותו כהוצאה.

הוצאות בלתי חוקיות:

קנסות אסור להתיר לנכות, שכן אם מאפשרים לנכות את הקנס כהוצאה, הרי שחטנו את סכום הקנס. אם הקנס הוא 100 ולנישום שיעור מס של 40%, הרי אם מאפשרים לנכות לנישום את הקנס כהוצאה, הרי הקנס הוא למעשה בגובה של 60. ככל ששיעור המס הוא גבוה יותר, הרי שיעור המס הוא קטן יותר ולאור כל זאת, לא ניתן לנכות קנסות כהוצאה.

- **פס"ד אוצר לאשראי** קובע כי קנסות בעלי אופי עונשי לא יוכרו כהוצאה.

הקנסות בתלי חוקיות בדרך כלל אינן מוכרות לניכוי, בגלל אותו היגיון של ניכוי קנסות. אבל בגלל הבעיות של הוצאות כדוגמת דמי חסות (פרוטקשן), או סיטואציה שמוזכרת

- **בפס"ד אל ערוביה** – הוצאות שנבעו כתוצאה מעבירה על חוקי מטבע – נתנו לנכות שכן הרציונל לא לעודד ניכוי הוצאות – רק אם יש להם אופי עונשי (שכן אז חלק מהקנס הולך לאיבוד, ויוצר מצב של חוסר שוויון).

תשלומים לרו"ח:

אם אלה הוצאות שוטפות, כמו לדוגמה דוחות כספיים, הרי אלה הוצאות פרוטיות. אך אם מעסיקים את רוה"ח למסגרת פעילויות הוניות, רכישת מניות ומיזוגים, הרי מדובר בהוצאות שנותנות יתרון, והרי אלה הוצאות הוניות.

הוצאות פרסום:

השאלה היא מה אנו מפרסמים. אם אנו מפרסמים מוצר חדש, הרי זו הוצאה הונית, ואם אנו מפרסמים מוצר שקיים, הרי מדובר בשמירה על הקיים ולכן זו הוצאה פירותית. גם חברות שקיימות כמו קוקה קולה וכו', מוציאות הוצאות על פרסום מתוך הצורך לשמור על הקיים.

מעילות וגנבות בעסק:

האם ניתן להכיר בגנבה מהעסק כהוצאה? השאלה היא האם יש בגנבה סיכון מסיכוני העסק

- **פס"ד אקספרס טורס** – סוכני הנסיעות היו רוכשים את המטבע הזר. עסק שהחזיק את מטבע החוץ וגנבו לו, רצה לנכות כהוצאה. נקבע כי זהו סיכון שהוא חלק מסיכוני העסק ועל כן היכירו בגניבה כהוצאה. הסייג – אם הוא מבוטח, אין לאפשר ניכוי הוצאה בשל הגניבה.
- **פס"ד חברת רחוב פינסקר 42** – בית משותף שהתאגד כחברה, מעל ועד הבית בכספי הועד (שהם כמו מנהלי החברה), במקרה זה, נאמר כי מעילה אינה סיכון מסיכוני העסק והיא כמובן לא הוכרה כהוצאה.
- **בפס"ד בן שחר זרעים** – היה עסק שהמלאי העסקי שלו היה זרעים, הם נשרפו ונקבע שזהו סיכון מסיכוני העסק והכירו באבדן כהוצאה.
- **פס"ד אל מולי** – לא הכירו בשרפה כהוצאה, שכן דובר בשרפה שנגרמה כתוצאה מריתוך במבנה, שנעשה כחלק מפעולת השבחה של המפעל ולכן לא הכירו בה כהוצאה שנועדה לצורך פעילות שוטפת של העסק ולכן היא הוצאה הונית.

הוצאות לתשלום מסים:

מס אינו הוצאה, שכן זו לא הוצאה ביצור הכנסה. אם לעומת זאת אנו מוציאים הוצאות לשם תשלום המס, כמו לרו"ח או עו"ד, הרי אלה הוצאות פרוטיות. גם הוצאות על הליכים על השגה על השומה או ערעור, הן הוצאות המוכרות בניכוי.

מסים אחרים המשתלמים על הפעילות כמו ארנונה, מסי עירייה למיניהם וכו', הם מסים המוכרים כהוצאה לצורך מס הכנסה. גם דמי שכירות הם הוצאה מוכרת.

מס רכישה, שהוא המס שמשלמים כאשר רוכשים נכס (מוסף למחיר של הנכס) ולכן הוא בעצמו לא מוכר כהוצאה, שאחרת יהיה מדובר בניכוי כפול.

מע"מ, אם אין לנו אפשרות לנכות זאת כתשומות, הוא יוכר כהוצאה לצורכי מס הכנסה.

הפרשות חשבונאיות:

המקור של נושא זה הוא בכללי החשבונאות והוא רלוונטי רק לנישומים המדווחים על בסיס מצטבר (שבו החשיבות היא מתי מתבקשת הזכות או החובה ואין זה משנה מתי מתקבל הכסף).

אוירון בקורס מבוא למסים

אם יש **חובות תלויים** – למשל תביעה כנגד הנישום שעדיין לא הוכרעה וישנה סבירות דיי גבוהה כי יפסיד בתביעה. כללי החשבונאות מאפשרים לנישום להפריש את ההפסד אפילו אם עדיין לא התקבל פס"ד.

● **פס"ד ארקיע** – דובר בחבות שיש לפי תקנון ביטחון טיסה לעשות טיפולים מסוימים למנועים כל 9000 שעות. הבעיה היא שלא וודאי שהמטוס בכלל יגיע למס' שעות זה. בהמ"ש הגיע למסקנה שאפשר להקטין את ההכנסה החייבת בגובה העלות של התיקון ולנכות את החוב התלוי, אבל במקרה המסוים הדבר לא אפשרי שכן מי שמבצע את הטיפול המנועים היא חברת ארקיע עצמה ולא גוף חיצוני. מדובר בחוב של ארקיע כלפי עצמה ולכן לא ניתן לנכות את ההפרשה החשבונאית הזו. מסקנה: **החוב צריך להיות כלפי צד ג' ולא כלפי החברה הנישומה עצמה.**

● **בפס"ד תל רונן** עלתה תביעה כלפי הנישום והוא ניכה את סכום התביעה כלפי חוב תלוי. ובמועד בו התביעה התבררה ידעו באופן מדויק יותר מה סכום התביעה וידעו כי סכום התביעה קטן יותר והסיכון קטן יותר. בהמ"ש קבע כי **העובדות שאנו כבר יודעים הם העובדות שנתחשב בהם ולא מתעלמים מעובדות חדשות שמתעוררות** – יש להקטין את ההוצאה בהתאם.

לסיכום התנאים להפרשה הם:

1. הסכום ידוע מראש
2. וודאות סבירה
3. התחייבות לצד ג'

הוצאות להגביל פעילות מתחרה:

רלוונטי בעיקר בהקשר של עובדים כאשר מעביד משלם לעובד שעוזב אותו תמורת הבטחה שהוא לא יתחרה בו. מדובר בהוצאה מוכרת שכן מדובר בהכנסה השומרת על הקיים. פס"ד שקובע זאת הוא **פס"ד עוף חיפה**.

ביטוח:

אם עסק עושה ביטוח כנגד הפסדים שוטפים, נניח כנגד הפסד רווחים, מדובר בהוצאה פירותית. כלומר, את הפרמיות אפשר יהיה לנכות באופן שוטף כהוצאה פירותית. יש לשים לב שאם מדובר בתכנית ביטוח שהיא גם חסכון, לא ניתן לנכות את הפרמיה בגין החלק של החיסכון. אם מתירים לנישום לנכות את הפרמיה כהוצאה הרי כאשר מתממש אירוע ביטוח והנישום מקבל כסף, יש למסות את זה.