**פרשנות דיני המיסים**

***חצור***- הפרשנות היא תכליתית, נק' המוצא היא לשון החוק. ***ויתקון וי. נאמן:*** פרשנות דווקנית התואמת למטרת המחוקק.

**הכנסה**

האם נוצרה לי הכנסה? תורת המקור(דורשת מקור הכנסה בעל מחזוריות), בסיס מס כולל (כל גידול בעושר, מסוי בעת מימוש, אי מסוי הכנסה זקופה), בישראל- גישת הפסיקה היא להרחיב את מקורות ההכנסה ולצמצם את דרישת המחזוריות: מספיק שיהיה לתקבול פוטנציאל להשנות עמ"נ שייחשב בעל מקור.

יש לסווג תחת ס' 2(משלח יד/עסקת אקראי, הכנסה מעבודה(יחסי עובד-מעביד), ריבית/דיבידנד, קצבה, שכירות מקרקעין, שכירות אחר, חקלאות, פטנט, עוללות-ס' סל- "מכל מקור אחר") -ואז להוכיח את האופי המסחרי של העסק:

 ***ויתקון וי. נאמן-*** נדרש אופי מסחרי+פוטנציאל להשנות, ***ברנשטיין***- עסקת תיווך חד"פ- מספיק פוטנציאל למחזוריות ולא מחזוריות בפועל, הפעולה מהווה עסק בנוהג בעולם. ***ברזל****-* הציפייה הסובייקטיבית לשכר אינה חשובה אלא האובייקטיבית*,* ***משולם***- זכייה בתחרות מקצועית נובעת מכישוריו המקצועייםואינה מתת שמיים ולכן מהווה הכנסה ממשלח יד*,* ***קרן חיים***- לא מדובר במתת שמיים אלא בגמול על השקעה וסיכון שלקח על עצמו, בנוסף יש לכך פוטנציאל להשנות. ***קריית יהודית-*** הכנסה יכולה להיות מסווגת למס' מקורות.

טענות לנישום: שימוש בידע מקצועי לא הופך בהכרח עסקה למסחרית *(****הראל)*.** התקבול ניתן במישור האישי- כמו מתנה (***סלפיתי).***

פירותי/הוני- הוני: מכירת העץ, המקור. פירותי: מכירת הפירות. מבחנים להבחנה: תדירות, ארגון, מומחיות, זמן החזקה בנכס, השבחה (***מגיד, אלמור***) ומבחן העל- מבחן הנסיבות (***קרלוס בגס)*** הנישום יעדיף הוני (ממוסה פחות, וימוסה רק בעת המימוש- ס' 88) ופ"ש יעדיף פירותי. ***קניאל***- מיסוי מועדף לרווח הון הוא לתכלית ראויה כי המטרה היא עידוד השקעות זרות בישראל. ***ד. אלקינס-***מכירת פטנט הינו פירותי, יש כאלה הסוברים שזוהי הכנסה הונית.

אקטיבי/פאסיבי- המבחן העיקרי הוא האם יש הון אנושי שמושקע בייצור ההכנסה. המבחנים:מבחן התדירות, משך ההחזקה, דרך מימון הפעולות, ומבחן היקף העסקאות שבוצעו (***מזרחי)***. יגיעה אישית מעידה על אקטיביות.

כאשר מוכרים נכס🡨 קודם שואלים האם זה אקטיבי/פאסיבי, אם זה אקטיבי זה פירותי אם זה פאסיבי זה הוני.

סיווג הכנסה מפיצויים- ס' 3(א) "דין הפיצוי כדין הפרצה" (***קציר***)- כשפוגעים בנכס מהותי, פגיעה אנושה בעסק זוהי הכנסה הונית (***גורדון)***. ***אמריך סולר:***חוזה ייחודי בעל טווח ארוך שנפגע הינו נכס בפני עצמו והפיצוי הוני.

סיווג הכנסה מדמי שכירות- **פירותי/ הוני**- במקרה של השכרה לתקופה ממושכת- השאלה היא אילו זכויות הועברו לשוכר- המבחנים: משך תק' החכירה, דרך התשלום וערך דמי החכירה ביחס לנכס- כמה כבר שולם, אופי ההסכם (***שלמה בר***). **אקטיבי/פאסיבי-** שכירות תחשב לאקטיבית (ס'2(1)) במקרים: 1.עסק לנכסים מושכרים. 2. השכרת עסק חי (השכירות נגזרת מהרווחים) ***ברשף אילת***- המבחן המכריע הוא האם חל ניתוק בין מקור ההכנסה של העסק למקור ההכנסה של המשכיר. השיקולים:תק' ההשכרה, אופן קביעת דמי השכירות ומידת שותפותו של המשכיר בעסק.

סיווג הכנסה מפרסים- ס' 2א- השתכרות/רווח שמקורם בהימורים/פרסים הם הכנסה, פטור-2א(ב)- מסגרת משפחתית. זכייה בלוטו פטורה עד 60,000 ₪.

לאו הכנסה- מתנות, ירושה, מלגות בתנאים מסוימים, פרסי נובל וישראל.

הכנסה זקופה- אינה ממוסה, אין אדם סוחר עם עצמו (למעט ס' 85-מלאי עסקי שהוצא מהעסק, וס' 2(8).

**עסקאות רעיוניות** -המבחן הקובע בהקשר זה הוא "הקשר המסחרי".

דרך הניתוח- פירוק לשתי עסקאות בשווה כסף (***שפר שמרלינג)*** מסווגים תחת ס' 2, התמורה עבור השירות שווה בין הצדדים. ***זילברשטיין-*** כל רשימת המקורות בס' 2 כוללת גם הכנסות רעיוניות. לאחר מכן חוקק🡨 ס' 3ט(אופציה/הלוואה ללא ריבית שניתנו במערכת יחסים של מעביד- עובד, ספק- לקוח, חברה-בעל שליטה, רואים אותם כהכנסה). ***מנחם-*** הכנסה בשווה כסף היא הכנסה לכל דבר וממוסה כמו הכנסה רגילה, דרך הניתוח- פירוק העסקה לשתי עסקאות, גם תמורה בעין מהווה מימוש. ***גרינברג-***שיפורים בנכס במקום דמי שכירות=הכנסה מדמי שכירות. ***בית אררט***- כאשר השיפורים מבוצעים בהתנדבות זה לא הכנסה. ***אלישע-*** הוצאה רעיונית לצורך ייצור הכנסה- מוכרת. טענה כנגד סיווג עסקה כרעיונית: מדובר במישור האישי, מתנות הדדיות ולא כוונה להפקת רווח.

**טובות הנאה לעובדים**

ס' 2(2)- הטבה שנותן מעביד לעובד היא כהכנסת עבודה.***דן+יהב-*** מבחן נוחות המעביד- חיוניות לתפקיד+הנאה ניכרת. כיצד ממסים הטבה? לפי שווי שוק(***תקנה 8- העלות הגבוהה יותר,בת ים, הרצוג)***, או לפי העלות למעביד (***דן)***. הסעה- מקובל לראותה כנובעת מצרכי המעסיק***(הרצוג)***. ***ויתקון-*** כלל הדה מינימיס- הטבה קטנה לא ממסים.

הטבת השכלה גבוהה לעובדים-האם זו הכנסה? ***יהב-***מבחן נוחות המעביד(חיוניות+הנאה ניכרת). ניכוי הוצאה בגין לימודים- ***וולף בלוך-*** 1.פרטי/עסקי- האם ההוצאה קשורה איצדנטלית למילוי התפקיד. 2.פירותי/הוני- השאלה היא האם נוצר יתרון מתמיד או שימור הקיים.ס' 32(15)- הוצאות בגין תארים מתקדמים לא מוכרות, זה בהכרח יתרון מתמיד והוצאה הונית.

**הוצאות**

ס' 17- הוצאה בייצור הכנסה (עסקית), בשנת המס (פירותית), סבירות(ס' 30,32). ס 17(3)- הוצאה שהוצאה בתיקון. 32(16)- לא מכירים בהוצאות שהוצאו בעבירה על החוק.

פרטי או עסקי-תיקון 170 מבחן האיצידנטליות. ***א.ז***- מבחן האיצידנטליות להליך ייצור ההכנסה- ההוצאה צריכה להיות חלק בלתי נפרד מהליך ההכנסה. ***מלק***-הוצאות נסיעה של עובד אינם מוכרות. ***אילן פישר-*** דרישת "לצורך ייצור הכנסה" בס' 17 הינה דרישת סף. ***ורד פרי-***הכירו בהוצאות טיפול ילדים כחלק מהליך ייצור ההכנסה, מבחן הזיקה הממשית- כל סוג של הוצאה אישית יכולה להיות מוכרת אם היא קשורה להליך ייצור ההכנסה🡨 אולם המחוקק קבע לאחר מכן בתיקון 32 שלא ניתן לנכות הוצאות אלה. תקנות מס הכנסה(ניכוי)- הוצאה תותר בניכוי בתנאי שיש קבלות ושהמעביד החזיר לי. ***מילר-*** הוצאות משפטיות יוכרו כאשר לא מדובר בעבירה עם יס"נ פלילי/זוכה. ***פזגז-*** ניכוי חוב תלוי. (כלילת החוב בהפרש במאזניים, הסתברות גבוהה, ודאות לגובה החוב)

פירותי או הוני- השאלה היא האם היתרון הוא מתמיד או שמירה על הקיים. הוצאות שמקנות יתרון מעבר לשנת המס הנוכחית, לא יותרו בניכוי אלא ע"י פחת. ***ארטן-***הבחנה בין תיקון לשיפור נכס. המבחן הוא האם הוחלף חלק טפל/עיקרי, ומה מחיר התיקון לעומת מחיר הנכס בכללי. ***בן עזר-*** הוצאות מעורבות יש להפריד מראש וכך הם יוכרו. ***קואופרטיב-*** מנועי משאיות שהוחלפו- חלק עיקרי ולכן הוני. ***לייזר-*** הוצאה לצורך השתלמות לשם שמירה על הקיים מוכרת. ***שתדלן-*** הוצאות משפטיות נמדדות לפי התוצאה שלהם- האם יתרון מתמיד או שמירה על הקיים. ***נאות מרגלית-*** הוצאות טרום עסקיות לא מותרות בניכוי.***סידס-***הפעילות העסקית החלה עם גיוס הלקוחות ולכן מותר בניכוי. ***עוף חיפה-*** מניעת תחרות לזמן ארוך- יתרון מתמיד. ***דודי מזרחי-***רכישת תואר אקדמאי מהווה השבחה ויתרון מתמיד.

פחת- הכרה בהוצאות לגבי נכס הוני- ס' 21, תקנות הפחת קובעות אחוזי פחת שונים לחפצים שונים. שיטת הפחת- "הקו הישר". ***ברנשטיין-*** פ"ש יכול לתת פחת מואץ במקרה של בלאי יותר מהרגיל. פחת נחשב להוצאה פירותית שמנכים מידי שנה בשנה.

**קיזוז הפסדים-** קודם לעשות רשימה של הכנסות והוצאות של כל שנה, לדון האם הוצאות אלה מותרות בניכוי🡨 הפסד נגרם כאשר ההוצאות הן יותר מההכנסות. ניתן לקזז הפסדים עסקיים ולא הפסדים פאסיביים.

קיזוז הפסדים פירותיים: ס' 28(א)- **באותה שנה (קיזוז אופקי)**- ניתן לקזז הפסד מעסק כנגד הכנסה מכל מקור, ס' 28 (ב**)-בשנה עוקבת (קיזוז אנכי)-** ניתן לקזז את ההפסד מהעסק כנגד הכנסה מעסק בלבד/רווח הון בעסק/מעבודה (בתנאי שלא הייתה הכנסה מעסק, והעסק הקודם נסגר). לא ניתן לקזז ממקור הכנסה פאסיבי (כולל מניות). לפי הלשון הפורמאלית- עסק= מבחני מזרחי, ***צילי-*** אולי כדאי להרחיב את המונח עסק להגדרת "דבר שאינו מקלט מס". ***גליקסברג-*** לא ניתן לקזז הפסדים כנגד רווחים משנים עברו. חריגים- הפסד מהשכרת בניין נקזז כנגד הכנסתו מהבניין בשנים הבאות, הפסד ממטע הדרים, פרו' אדרעי(הצעה)- קיזוז באותו מקור. ***מודול בטון-*** לא ניתן לחייב נישום לקזז הפסד דווקא מההכנסה המועדפת. הרציונלים: 1. צדק- מיסוי היכולת הכלכלית האמיתית של הנישום. 2. יעילות- ככל שמגבילים את קיזוז ההפסדים יוצרים תמריץ שלילי ללקיחת סיכון במשק. 3. חדלות פרעון- קיזוז יכול למנוע פירוק חברות. 4. שיקול המיצוע- מיצוע ההכנסות וההפסדים לאורך השנים וכך לא נעוות את המציאות. ***רפאל-*** הגישה כי אין לקזז הפסד כנגד הכנסות פטורות אומצה בישראל ותואמת את תכלית החוק. ***גליקסברג-*** כוונת המחוקק היא הרחבת תחולת דיני הקיזוז. ***אחא גולדשטיין-*** הכנסה מעסק בס' 28(ב)- כולל גם עסק אקראי בעל אופי מסחרי🡨 מכאן הסקנו כי גם הפסד מעסק אקראי ניתן לקיזוז. קניית הפסדי חברה***: רובינשטיין-*** "מבחן הטעם המסחרי"- המטרה בעסקה לא הייתה מסחרית אלא רק ניצול הקיזוז ולכן ראו בזה עסקה מלאכותית. ***בן ארי-*** כאשר מטרת העסקה היא ניצול זכות הקיזוז בלבד, אין להכיר בהפסדים לצרכי מס, אם המטרה הדומיננטית אינה הקיזוז, אלא זה רק מתלווה- יותר. טענה לפ"ש- עסקה מלאכותית לפי ס' 86, טענה לנישום: החברה בעלת אישיות משפטית נפרדת שמותר לקזז בתוכה.

קיזוז הפסדי הון: הפסד במכירת נכס הוני ניתן לקזז כנגד רווחים ממכירת נכסים הוניים אחרים (ס' 92).

רווחי הון: צורת החישוב של חבות המס:

1. יתרת המחיר המקורי (מחיר מקורי- פחת)
2. רווח הון (תמורה- יתרת המחיר המקורי) [אם התוצאה כאן שלילית, נוצר הפסד הון]
3. יתרת המחיר המקורי \* המדד ביום המכירה /המדד ביום הרכישה= יתרת מחיר מקורי מותאם.
4. יתרת מחיר מקורי מותאם- יתרת המחיר המקורי= סכום אינפלציוני.
5. מורידים מרווח ההון את הסכום האינפלציוני= מגיעים לרווח הון ריאלי. [ אם התוצאה שלילית, לא נוצר הפסד אלא חבות מס=0].

אם אין רווח הון ריאלי (מגיעים בנוסחה בשלב 5 למינוס/0) ז"א שאין חבות מס. לעומת זאת, אם ימ"מ גדולה מהתמורה- יש הפסד הון. ***אהרן יוסף-*** ס' 96 מאפשר להחליף את נכס ההון הקיים ורק על העודף ימסו. ***צ'רני-***מחפרון הוחלף בטרקטור, הוא עומד בתנאי ס' 96 למרות שהוא בעל פונקציות שונות. רווח הון הוא הכנסה מועדפת, ולכן לא חייבים לקזז כנגדו הפסדים.

**פטורים**

ס' 9- 9(2)- פטור למלכר"ים- ההגדרה: 7 בני אדם שאינם קרובים, בעלי מטרה ציבורית(דת, חינוך, עידוד התיישבות, סעד, מדע, בריאות) (המטרה צריכה להיות כלפי כל הציבור ולא ציבור מסוים) ,פטורים ממס על הכנסה פאסיבית. הכנסה מעסק- אינה פטורה. מה ההגדרה הנכונה "לעסק"? לפי הלשון הפורמאלית- מבחני ***מזרחי***(תדירות, משך ההחזקה, דרך מימון הפעולות, היקף העסקאות). ***ישי בר:*** הכנסה שקשורה לפעילות הציבורית לא תמוסה ולא תחשב לעסק. יעילות- יש למסות במקומות בהם קיים "כשל שוק". ***צילי:*** הבחנה בין פעילות שוקית לפעילות לא שוקית.

 איך מבחינים בין הכנסה פאסיבית לעסקית? אין אחידות בהגדרה🡨***מכבי אבשלום-***ההכנסות מהשכרת הקולנוע למרות המעורבות בניהולו הינן הכנסה פאסיבית, בעוד ב***ידידי האוניברסיטה-***הכנסה מהפרדס שעובד ע"י צד שלישי ללא מעורבות העמותה הינה הכנסה אקטיבית. ***עמותת בשערייך ירושלים-*** ניתן לסווג חלק מהפעילות של מוסד כמלכ"ר וחלק עסקית(ס' 58 לחוק מס ערך מוסף). השיקולים לסיווג פעילות מלכ"ר כעסקית: המטרה הזמנית- הפקת רווחים, שיקול מניעת הפלייה בתחרות בשוק-שיקול בעד מיסוי, הטלת מס על צריכה🡨 מיסוי. ***ויזרע יצחק-*** גביית הכספים ע"י העמותה אין בהם כשלעצמם להפקיע את האופי של מוסד ציבורי מהעמותה. כאשר יש שימוש בתרומות וכן איסור על הפקת רווחים🡨 זוהי אינדקציה לכך שאין להם כוונת רווח.

לא לשכוח כאשר מדובר בספק מלכ"ר לדון באפשרות שהוא עסק וכתוצאה מכך הכרה בהוצאות עסקיות פירותיות.

ס' 9(5)- פטור לנכה- ההגדרה: נכה בדרגת 90% ומעלה שנכותו נקבעה ע"פ חוק מסוים, הכנסה מיגיעה אישית.***משה אידר-*** הנישום צריך להוכיח יגיעה אישית אינדבדואלית בייצור ההכנסה עמ"נ לקבל את הפטור ממס. אפילו אם היגיעה אישית נמנעה בשל הנכות- אינם זכאים לפטור. ***מעדני רט-***יש לבדוק את היקף היגיעה האישית של הנכה ובהתאם לתת לו את הפטור. ***בן עוז שמואל-*** כאשר קיים פער משמעותי בשכר לפני הנכות ואחריה - הנכה צריך להוכיח שהכל מיגיעה אישית. ***עודא-*** הפטור חל גם על ימי חופש שנצברו לפני התאונה. למרות שלפי ***רפאל*** ניתן לטעון- שאין להעניק פטור על פידיון ימי החופש שנצברו לפני נכותו.

תכנוני מס

ס' 86- ס' סל אנטי תכנוני. התנאים: העסקה מפחיתה את חבות המס, וכפי שדווחה היא אינה משקפת את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה (עסקה מלאכותית, מטרתה העיקרית היא המנעות ממס- אין טעם מסחרי לעסקה.) ***הלכת רובינשטיין-*** עסקה תחשב מלאכותית אם לא ניתן למצוא לה טעם מסחרי אחר מלבד הרצון להפחית את נטל המס. ***בן ארי-*** בעל מניות מיעוט רכש את מניות השליטה, והסב את פעילות החברה. נקבע כי לא היה טעם מסחרי בלרכוש את המניות של החברה המפסידה ולכן לא התירו לו לקזז את ההפסדים אלא רק באחוז מהחברה שהיה שלו לפני כן. ***שטרית-*** אדריכל פירק את החברה והקים חברה זהה, הטעם- פחות מס במשיכת הדיבידנדים- זה היה הטעם היחיד ולכן נקבע שעסקת הפירוק הייתה מלאכותית וזו בעצם עסקת חלוקת דיבידנד. ***סגנון שירותי תקשוב-*** יצירת הפסד הון- מבחן היסודיות הטעם המסחרי- לא מספיק שיהיה טעם מסחרי, אלא שהוא יהיה יסודי- אמין, מטרות העסקה הגיוניות, ציפייה סבירה לרווח, מידת הסיכון בעסקה.

מיסוי בינלאומי

במיסוי בינ"ל הפרספקטיבה משתנה והריבון פחות מתחשב בכללי הצדק, רוצים למשוך השקעות ומשקיעים ולכן מגמישים את כללי המיסוי לטובתם. שיטת המיסוי בישראל- ס' 2- פרסונאלית (תושבות="מרכז החיים"- מוגדר בס' 1), וטריטוריאלית- הכנסות שהופקו בשטח המדינה. תושבות תאגיד- חבר בנ"א שהתאגדו בישראל, או כאשר השליטה בתאגיד מופעלת מישראל (נועד למנוע תכנוני מס באמצעות חברות זרות). חברה נשלטת זרה- תושב ישראל שמקים חברה בחו"ל כדי לקבל דרכה הכנסות (כך החברה כאישיות נפרדת אינה תושבת הארץ). איך מתמודדים עם זה? ס' 75ב- רווחי חברות (הכנסות פאסיביות) הנשלטות ע"י תושב ישראל (יותר מ50% שליטה) ימוסו כאילו היו דיבדנדים המחולקים בישראל- כל רווח ממוסה גם אם לא חולק דיבידנד. תיקון 132- ממסים פרסונאלית את האדם- ולכן אם יש חנ"ז בשליטה ישראלית, רואים את זה כאילו חולק לו דיבידנד ומכוח היותו תושב ישראל הוא ימוסה.

התחולה הטריטוריאלית-כללי מקור: ס' 4א קובע לגבי כל מקור מבחן היכן הופקה ההכנסה:

* הכנסה מעסק- המקום בו מתקיימת הפעילות העסקית.
* הכנסה מעסקה(פירותית)- המקום בו התבצעה העסקה.
* הכנסה ממשלח יד- מקום ביצוע השירות.
* הכנסת עבודה- מקום ביצוע העבודה.
* הכנסת ריבית, תמלוגים מנכסים בלתי מוחשיים, קצבה, הימורים ופרסים- מקום מושב המשלם.
* דמי שכירות- מקום הפקת ההכנסה (איפה שנמצא הנכס)
* הכנסה מחקלאות- מקום הנכס.
* דיבידנד- מקום מושב התאגיד.
* הכנסה ממכירת נכסי הון- ס' 89(3)- הנכס נמצא בישראל/זכות הנמצאת בחו"ל למקרקעין בישראל/מניה או אופציה לרכישת מניה בישראל/ זכות בחו"ל לרכוש נכס בישראל.

בעיית כפל המס הבינלאומי- המנגנון בארץ הוא זיכוי- מחשבים כמה מס היית צריך לשלם בארץ, ומפחיתים את המס שכבר שילמת בחו"ל. אם שילמת יותר לא מחזירים- בעצם יוצא שמשלמים את המס הגבוה מביניהם.

מעמד האישה בדיני מס הכנסה

לשון החוק ניטראלית אבל זה לא מעיד על שוויון- כי המצב בשטח אינו ניטראלי, יוצא שהחוק רק מנציח את הפערים.

 גורמים שמשפיעים על החלטת האישה לצאת לעבוד/לא לצאת לעבוד:

1. אי מיסוי הכנסה זקופה- יש יתרון לעקרת בית על פני האישה העובדת- הפתרון: מיסוי הכנסה זקופה.
2. אי הכרה בהוצאות טיפול בילדים- אם היינו מכירים זה היה מוריד את חבות המס, ***ורד פרי:*** נקבע שמכירים אולם המחוקק הזדרז ותיקן את תיקון 32. הפתרונות כיום: תיקון 170 סבסוד מעונות ציבוריים, ותוספת נק' זיכוי לילדים עד גיל 5. פתרון אפשרי: לאפשר ניכוי, אולם המנגנון הזה רגרסיבי.

ישנם טיעונים כנגד התערבות המחוקק בעניין זה: החוק ניטראלי- החברה צריכה תיקון, דעה שמרנית- זה טוב לילדים שהאמא בבית.

שיקולים בדיני המיסים

* **המס כבחירה חברתית-** המס אינו תורה מסיני אלא משקף את הבחירות שלנו כחברה- את מי חשוב לנו לתמרץ, מילוי פונקציות חלוקתיות בחברה.
* **צדק חלוקתי-** האם צודק חלוקתית להכיר בהוצאה/למסות/לא למסות?
* **יעילות-** האם יעיל מבחינה מצרפית להכיר בהוצאה/למסות/לא למסות?
* **זהות וקהילה-** האם ההכרה בהוצאה/במיסוי תואמת לערכי הקהילה שלנו?