

משך הבחינה: שעתיים.

חומר עזר: ניתן לעשות שימוש בכל מקור לימוד (אישי!).

הנחיות:

1. הבחינה מורכבת משתי שאלות. עליכם לענות על כל השאלות.

2. תמציתיות, בהירות ומקוריות הדיון הינם בסיס להערכה, לצד השליטה בחומר.

3. אין צורך לסכם את הוראות הדין, אלא יש ליישמן לעובדות השאלות.

4. יש להפנות לסעיפי חוק רלוונטיים, פסקי דין ודעות מלומדים.

5. במידה ועליך להניח הנחות עובדתיות – יש לבחור בהנחות סבירות בנסיבות העניין ולציין במפורש. **כמו כן, אין להניח**

את המבוקש או להניח הנחות הסותרות את הכתוב.

6. מומלץ להקדיש זמן לקריאה יסודית של השאלות לפני תחילת כתיבת הפתרון.

בהצלחה!

בשנת 2020, מרב קיבלה שני מיליון שקלים בירושה. באמצעות מחצית כספי הירושה רכשה חלקת קרקע באזור התעשייה של חדרה. ובאמצעות המחצית השניה בנתה על חלקה זו מבנה תעשייתי רחב מימדים המחולק ל-60 יחידות קטנות בנות 20 מ"ר כל אחת. בנייתו הסתיימה באמצע שנת 2020. בתחילת שנת 2021, החלה מרב להשכיר את היחידות הללו כיחידות אחסנה לכל דורש על בסיס חודשי בתמורה ל-1000 שקלים לחודש ליחידת אחסון.

לצורך בניית המבנה התעשייתי, היה על מרב לפנות פסולת של מבנה מתכת ישן מהקרקע. מרב שמיהרה להתחיל בבניה הסכימה למכור את שיירי המתכת הללו (שיש להם ערך בשוק) לראשון שהציע לפנות אותם בהקדם, וקיבלה תמורתם 30,000 שקלים.

במהלך סופת חורף בסוף שנת 2021, התנתק גג המתכת של המבנה ונחת על כלי רכב שחנה בצד הרחוב. מרב חויבה לפצות את הבעלים של הרכב ב-40,000 שקלים עבור הנזק שנגרם לו. לאחר ש"תאונת חורף" זו התפרסמה, פנה אל מרב במאי בבקשה לצלם סצנה לסרט פעולה בקרבת ובתוך יחידות האחסון של מרב במהלך שבועיים תוך צילומי רחפן מעל פנים המבנה. לאחר גמר הצילומים ולאות תודה על השימוש שנעשה במקום, התקין הבמאי גג חלופי למבנה, השווה לגג שניזוק, ואשר עלותו 50,000 שקלים. (הגג שהתנתק נשבר, ולא ניתן היה לעשות בו שימוש.)

אם אין מניעה לכך, מרב מעדיפה לדווח על בסיס מזומן לצרכי מס הכנסה.

דונו באירועי המס של מרב על פי דיני מס הכנסה.

תחילה, יש לדון בשאלת עיתוי החיוב במס. קיימות שתי שיטות דיווח לצורכי מס - הלקוחות מהשיטה החשבונאית. מדובר בשיטת המזומנים ובשיטה המצטברת. לפי שיטת המזומנים, עיתוי החיוב יהיה בשנה בו התקבלה בפועל ההכנסה או הוצאה בפועל ההוצאה. לפי השיטה המצטברת, הדיווח יהיה בעת שקמה הזכות המשפטית לקבל את ההכנסה או להוציא את ההוצאה (למשל מועד קבלת אספקה) זו שיטה מדויקת יותר. ככלל, לנישום יש בחירת דיווח - זאת למעט תנאים שנקבעו **בפס"ד קבוצת השונים**. נקבעו שלושה תנאים, שבהתקיים אחד מהם - הנישום מחוייב לדווח לפי השיטה המצטברת. לא מדובר בתנאים מצטברים אלא מספיק שאחד מהם מתקיים:

1. מלאי - הון חוזר. מרכיב עיקרי. אם יש מלאי, תהיה נטיה לדרוש דיווח בשיטה המצטברת. נראה כי למרב אין התנהלות מסוימות עם מלאי שהיא מספקת.
2. מורכבות - ככל שמורכבות העסק גדולה יותר - כך תהיה דרישה לדיווח בשיטה המצטברת. לא נראה כי קיימת מורכבות גדולה מבחינת פעילותה של מרב - היא פועלת יחידה ומשכירה יחידות דיור.
3. פעילות אשראי - לא נראה כי קיימת פעילות אשראי. לא נטעם שמרב לא לוקחת ונותנת הלוואות.

מכאן - שאין מניעה כי מרב תוכל לבחור לדווח על בסיס שיטת המזומנים.

אירוע מס 1 - קבלת שני מיליון שקלים בירושה. אם נבחר ליישם נוסחת הייג סיימונס, ירושה מהווה תוספת לעושר. יש כאן שינוי בחיסכון - גדילה בנכסים של האדם + צריכה. עם זאת, לפי השיטה הישראלית, ירושה לא מהווה תקבול שיש לו מקור ולכן פטורה ממס. ניתן לבחון זאת גם בהתאם למבחני גישת מקור שהם: 1. מחזוריות - לירושה יש פוטנציאל למחזוריות. 2. תמורה - **שימוש במבחן רשות המיסים**: בירושה בדרך כלל אין תמורה, אלא אם מדובר במטפל סיעודי לצורך העניין, שמקבל ירושה עבור הטיפול שהוא עושה. במקרה דנן לא ניתן מידע אודות הירושה של מרב ולכן אינה שמדובר בירושה רגילה שאין בגינה תמורה. לכן, הירושה שקיבלה מרב לא תמונה.

אירוע מס 2 - השכרת יחידות הדיור - מרב בנתה על בסיס חלקת הקרקע שבנתה 60 יחידות דיור עליהן היא גובה מחיר חודשי של 1000 ש"ח. השאלה המשפטית שעולה היא באשר למקור ההכנסה, וכן האם ההכנסה היא אקטיבית או פאסיבית? הרציונל הוא מידת היגיעה האישית - עד כמה מעורבת יגיעה אישית בהליך הפקת ההכנסה. (פס"ד לשם ובירן). המבחנים הרלוונטיים הם אלו שמבדילים בין הכנסה הונית לפירותית: **מבחני מגיד וחזן**: 1. טיב הנכס - מדובר בנכס למסחר שוטף - השכרת יחידות דיור. 2. תדירות העסקאות - נראה כי מרב מקיימת עסקאות באופן תדיר כי היא משכירה יחידות דיור. 3. ההיקף הכספי - מהשכרת 60 יחידות בעלות 1000 ש"ח נראה כי הכנסתה של מרב תהיה די גבוהה. 4. אופן המימון. 5. תקופת האחזקה בנכס - מדובר ביחידות שנשכרות באופן שוטף. 6. ייעוד התמורה. 7. בקיאות הנישום - נראה כי למרב יש בקיאות שכן היא מקיימת פעילות עסקית - רוכשת שטח, בונה יחידות דיור מה שמצריך ידע מסוים. 8. קיום מנגנון - קיום מנגנון שיאפשר למרב את הפעילות השוטפת. 9. השבחה - נראה כי מרב משקיעה בשטח וביחידות הדיור. 10. מבחן העל - נראה כי כלל הנסיבות מצביעות על כך שמדובר בהכנסה מעסק. **לכאורה, הכנסה משכירות שייכת לס' 2(6) - הכנסה משכירות**. מדובר בהכנסה שהיא פאסיבית שכן היא מהווה תשואה על הנכס המושכר. עם זאת, במקרה דנן נראה כי הכנסותיה של מרב עולות לכדי עסק לפי ס' 1(1). הגדרת עסק - מלאי + ארגון ומנגנון. אמנם למרב אין מלאי אך יש לה מנגנון וארגון - היא בונה את החלקה על מבנה תעשייתי רחב ממדי, יש כמות רבה (60 יח') של יחידות דיור בגודל ששל 20 מ"ר ולכן נראה כי מדובר בעסק להשכרות **(פס"ד קריית יהודית)**. מכאן שסיווג ההכנסה הוא לפי ס' 1(2) - הכנסה מעסק. **בסיס המס**: מספר יחידות הדיור שמרב משכירה בשנה כפול 1000 ש"ח ליחידה. ימוסה לפי מדרגות מס לפי ס' 121. **עיתוי החיוב במס**: שיטת המזומנים - עיתוי החיוב יהיה לפי הרווחים שהיו לה באותה השנה מהעסק.

אירוע מס 3 - רכישת חלקת הקרקע ובניית המבנה התעשייתי: באמצעות כספי הירושה מרב רכשה את החלקה ובנתה את המבנה. מדובר בהוצאות. האם מדובר בהוצאה פרטית או בהוצאה בייצור הכנסה? הבדיקה תעשה **לפי ס' 32(1) + ס' 17 - מבחן האינצידנטליות** - על ההוצאה להיות כרוכה ושלובה בתהליכו ובמבנהו הטבעי של מקור ההכנסה. נראה כי ההוצאות על רכישת חלקת הקרקע ובניית המבנה התעשייתי שלובות וכרוכות בהליך הפקת ההכנסה. ללא הרכישה וללא בניית המבנה, לא הייתה יכולה מרב לקיים עסק להשכרות ולכן בחובן שמדובר בהוצאות הכרוכות ושלובות בהליך הפקת ההכנסה. שאלה נוספת העולה - האם מדובר בהוצאות פירותיות או הוניות? הוצאה פירותית היא הוצאה שמטרתה הפעלה שוטפת ושגרתית של העסק. הוצאה הונית לעומת זאת - מטרתה השבחה והשקעה בעסק על מנת ליצור הכנסה לאורך מספר שנים. הוצאה הונית אינה מותרת בניכוי אלא על ידי פחת לפי ס' 21. נראה כי רכישת הקרקע ובניית המבנה התעשייתי מהוות הוצאה הונית - זאת מכיוון שחלקת הקרקע והמבנה צפויים להניב הכנסה למרב ליותר משנה אחת: הוצאות על בניית יחידות הדיור מהוות הוצאות למרב להפיק הכנסות ולהשכיר את אותן יחידות - לכן מדובר בהוצאות הוניות. האם הן מותרות בניכוי? מרב הקצתה מיליון ש"ח לקרקע ומיליון ש"ח למבנה התעשייתי. לפי ס' 21, יותר ניכוי לנישום בעד פחת למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבניין. מרב תנסה להצמיד את הקרקע למבנה התעשייתי ו"לרכוב" על אותו נכס. המבנים נבנו על הקרקע ולכן יש לקבל את הפחת של המבנים **(פס"ד נצב"א)**. עם זאת, על קרקע לא ראוי לתת פחת כי אנחנו לא מצפים שקרקע תתבלה. ההוצאות על הקרקע לא מותרות **בפס"ד נצב"א**. **בסיס המס להוצאה - מיליון ש"ח**. **עיתוי החיוב במס**: שיטת המזומנים: בניית המבנה הסתיימה באמצע שנת 2020. לכן ההוצאה תוכר בשנה בה היא הוצאה - 2020.

אירוע מס 4 - פינוי המתחם שהם בעלי ערך שוק - הכנסה של 30,000 ש"ח. התבצעה מכירה ולכן השאלה העולה היא האם מדובר בהכנסה הונית או פירותית? את בהתאם למבחני מגיד וחזן - כפי שניתחתי באירוע מס 2 (טיב הנכס, תדירות עסקאות, היקף כספי, תקופת האחזקה, בקיאות הנישום, פיתוח והשבחה). נראה כי ניתן לסווג את ההכנסה הזו כהכנסה הונית. לא מדובר בנכס למסחר שוטף, מרב קיימה את העסקה רק פעם אחת וכולי. כמו כן, אולי ניתן לטעון גם כי מדובר בהכנסה פירותית ואז הסיווג שלה יכול להיות לפי ס' 2(1) - עסקת אקראי. המבחנים הם ברנשטיין: פעילות שבנוהג הרגיל ניתן לתפוס אותה כעסק - לא ניתן לתפוס מכירת שיירי מתכת כעסק. חיים קרן: תפקיד מעין יזמי, מבחן הסיכון - לא נראה שיש סיכון ופעולה לשם תגמול - מרב רצתה להתחיל בבנייה כדי שתוכל לטעון לס' 2(10) סעיף הסל. לדעתי מדובר בהכנסה הונית. עיתוי חיובי - שעת המכירה. בסיס המס - 30,000 מ'מ לפי ס' 88+89.

אירוע מס 5 - הוצאה על פיצוי בסך 40,000 ש"ח. במהלך סופת חורף התנתק גג המבנה ונחת על כלי רכב שחנה בצד הרחוב. מדובר בגג המתכת ממנו פינו את שיירי המתכת. האם מדובר בהוצאות על תשלום פיצויים על נזקים שנגרמו

במסגרת הפעילות העסקית? השאלה העולה היא האם מדובר בהוצאה הונית או פירוטית. המבחנים הרלוונטיים: 1. האם הסיכון הוא מהסיכונים הצפויים בעסק (בן שחר זרעים) הוא אכן דנטלי ולכן ההוצאות הפיצוי מותרות בניכוי. בפס"ד אלמולי השקעות נקבע כי הוצאה על בניית גלריה היא הונית ולכן גם הפיצוי יהיה הוצאה הונית - אין פחת על פיצויים נזיקיים ולכן נעמים את הוצאות הפיצויים על הוצאות בניית הגלריה. במקרה דנן, התנתקו המתכת של המבנה. ההוצאות על בניית המבנה התעשייתית הן הוצאות הוניות שנועדו לייצר הכנסה מהשכרת יחידות דיור ע"י זמן ארוך, ולכן גם הפיצוי יהיה הוצאה הונית. אין פחת על פיצוי נזיקי ולכן נעמים את הפיצוי על הוצאות בניית המבנה התעשייתית. בסיס המס - 40,000 ש"ח בנוסף להוצאות של מיליון ש"ח על הקמת המבנה. עיתי החיוב - מרב מדווחת בשיטת המזומנים והנזק נגרם בסוף 2021 ולכן עיתי ההכרה בהוצאה יהיה באותה השנה.

אירוע מס 6 - עסקת חליפין בין מרב לבמאי: בעסקת חליפין נפריד לשתי עסקאות נפרדות ובלתי תלויות כאשר בכל אחת מהן יש הכנסות/ הוצאות לשני הצדדים וגודלן זהה. המדידה תיפוי שווי השק. (פס"ד שפר שמרלינג). נראה כי ניתן להפריד את עסקה זו לשתי עסקאות נפרדות ובלתי תלויות:

- 1. הכנסה** מרב מדמי שכירות בעבור השימוש בנכס לפי 2(6). למעשה הבמאי משכיר את השטח של מרב - בקרבת ובתוך יחידת האחסון ומשלם לה כסף עבור רשות השימוש שהיא מעניקה לו. בסיס המס: שווי השוק של שכירות יחידות האחסון - 1000 ש"ח ליחידה. עיתי החיוב: לפי ס' 8 שמעוגן סטטוטורית בפקודת מס הכנסה - הכנסה לפי 2(6) או 2(7) תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס - דהיינו שיטת המזומנים. מרב מכה מדווחת בשיטת המזומנים.
 - 2. הוצאה** של מרב על התקנת גג חלופי למבנה שניזוק בעלות של 50,000 ש"ח בג שני. ולא ניתן לעשות בו שימוש. יש לבחון האם מדובר בהוצאה הונית בניכוי לפי מבחן האינצידנטליות - ס' 132(1). הוצאה הכרוכה ושלובה בהליך הפקת הכנסה. נראה כי אכן מדובר בהוצאה הונית - אין רכיב פרטי להוצאה על התקנת גג חלופי ולכן מותר בהוצאה המותרת בניכוי לפי ס' 17. האם מדובר בהוצאה הונית או פירותית? המבחן המשפטי הרלוונטי - שמירה מול השבחה. האם מדובר בהוצאה המותרת לניכוי בשנה בה הוצאה (פירותית) או על בסיס פריסה (הונית). המבחן המשפטי - פס"ד בלו צליבי - שמירה מול השבחה. האם ההוצאה היא שמירה על ההון הקיים או השבחה שלו? קיימים מבחני עזר בפסיקה - האם ההוצאה מגדילה את ההכנסה לאורך זמן (פס"ד שתדלן) - מייצרת יתרון קבע לעסק. נראה שכן כי באמצעות התיקון של הגג תוכל מרב לעשות שימוש ולהשכיר לאנשים את הנכס. האם לנכס יש יותר. גודל ההוצאה - גודל גבוה מהווה השבחה הונית ונמוך רק תחזוק. 50,000 ש"ח זה סכום משמעותי. שווי השוק של הנכס לפני ואחרי - לאחר התיקון ניתן לעשות שימוש בנכס, ואילו לפני לא היה ניתן בכלל. לכן נראה כי מדובר בהוצאה הונית. הדבר רלוונטי באשר **לעיתי ההוצאה**: היא תוכר באמצעות פסיקה ולא בשנה בה הוצאה. בסיס המס - 50,000 ש"ח על התיקון. ניתן לחלופין להעלות גם את טענת המתנדב מפסד מועדון רעננה -
- לבמאי יש הוצאה על שכירות והכנסה על עבודות השיפוץ - את הכנסה זו ניתן לסווג כעסקת אקראי לפי ס' 1(2) או לפי ס' 10(10) אך לא אדון בכך מכיוון שיש לדון באירוע המס של מרב.

שאלה מס' 2 (20 נק')

סעיף 9 לפקודת מס הכנסה מפרט רשימה של פטורים ממס. האחרון שבהם הוא פטור ממס הכנסה עבור "פיצוי ששולם לתורמת לפי סעיף 43 לחוק תרומת ביציות, התש"ע-2010." כלומר, פיצוי עבור תרומת ביציות פטור ממס הכנסה.

הצגנו בקורס את שלוש המטרות המרכזיות של דיני המס. הצגנו גם את שלושת הקריטריונים הנורמטיביים המרכזיים בניתוח מערכות מס.

האם וכיצד ניתן לעשות שימוש באלה או בחלקם כדי להצדיק את הפטור האמור?

שלוש המטרות המרכזיות של דיני המס: מימון תקציב המדינה, חלוקה מחדש על העושר - צמצום פערים בחברה וחסר שוויון. רגולציה - מטרה רגולטורית. דיכוי התנהגויות שליליות על ידי מיסוי על מוצרים שליליים או עידוד התנהגות על ידי הטבות מס וסובסידיה. הקריטריונים הנורמטיביים בניתוח מערכת המס - יעילות, צדק חלוקתי ופשטות.

באשר לתפקידי מערכת המס, נראה כי פטור ממס עבור תרומת ביציות מגשים את המטרה של חלוקה מחדש של העושר ורגולציה. מבחינת חלוקת העושר מחדש, נראה כי מתן פטור לתרומת ביציות מצמצם את הפערים בחברה. יוצאים מנקודת הנחה שמי שתרומת ביצית ועוברת הליך הרמונלי לא פשוט, כנראה נמצאת במצב כלכלי לא טוב במיוחד ולכן רוצים להימנע מגביית מיסים מאוכלוסיה זו עבור פעילות זו. הפיצוי ניתן על ידי מקבלת הביצים - "העשירה". כמו כן, רגולציה - אנו רוצים לעודד ילודה. יש נשים שידם אינה משגת ולא יכולות להיכנס להריון, ולכן נרצה לעודד תרומת ביציות. מכיוון שתרומת ביציות זה הליך לא פשוט, ולא הרבה ירצו לתרום ביציות - אנו מעודדים התנדבות באצעות הפטור הניתן על מס.

באשר לקריטריונים הנורמטיביים בניתוח המערכת - נראה כי יעילות וצדק חלוקתי רלוונטיים לענייננו. ביעילות יש דיון איך מערכת המס משפיעה על התנהגות. אפקט ההכנסה - כאשר גובים מס, זה משפיע על ההתנהגות שלנו. אנחנו מבלים פחות וצורכים פחות. אפקט התחלופה - שינוי התנהגות נוסף - נובע מהטלת מס על צורת התנהגות מסוימת. אם יקחו מס על תרומת ביציות, נגיד שלוקחים לנו כסף על התרומה ולכן לא נרצה לתרום ביציות. ואם לא לוקחים מס על תרומת ביציות - אולי כן נרצה לבחור בצורת התנהגות זו. אם לא מטילים על כך מס, לא נפגעת היעילות ואין שינוי בהתנהגות.



שאלה מס' 3 (1 נק')

שאלה זו מיועדת לטייטה בלבד ולנוכחתכם.ן, אם יש לכם צורך. טייטה זו לא תקרא ולא תבדק ולא תהווה חלק מהציון בבחינה!

