

משך הבחינה: שעתיים.

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

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.

ראשית, אדון בשיטת הדיווח של מירב ודיון זה בעיתוי יחול על כלל אירועי המס. לפי עקרון המימוש (דפוס מרכז) יש להטיל את המס רק בעת מימוש הרווח אך מדובר בעקרון עמום ולכן נדרש לכללי החשבונאות הפיננסית: שיטת המזומנים- שבה עיתוי ההכרה יהיה בשנה שבה נכנסו ההכנסות או הוצאן ההוצאות בפועל. השיטה המצטברת- שבה החיוב במס יהיה בשנה בה קמה הזכות המשפטית. לפי פסד קבוצת השומרים למירב יש יכולת לבחור בשיטה בה תדווח אם לא יחולו עליה התנאים הבאים שהרי אם כן תהיה מחוייבת לדווח בשיטה המצטברת: 1. מלאי- למירב אין הון חוזר של מלאי אלא שטח שהיא משכירה ונשאר עומד ולכן זה לא מלאי 2. אשראי- אין פעילות אשראי 3. מורכבות- לא מדובר בדבר מורכב אלא בהשכרה של יחידות לאחסון. לכן, נראה שמרב תוכל לבחור את שיטת הדיווח לפי בקשתה תדווח בשיטת המזומנים.

עתה אדון באירועי המס:

1. הכנסה של 2 מליון. הכסף קיבלה בירושה ובישראל לירושה מקור וזה תקבול שפטור ממס ולכן לא אמשיך בדיון.
2. הוצאות נפרדות של 1 המליון כל אחת על קניית שטח ובניית מבנה עליו (סהכ 2 מליון) האם ההוצאה היא בייצור הכנסה (סעיף 17+32) רב הוציאה את שני המליון כדי לבנות מבנה על השטח ושתוכל להכיר את היחידות שבמבנה בעלות של 1000 שח לחודש עבור יחידה. לכן ע"פ מבחן האינצידנטיות ההוצאה כרוכה ושלובה כדי לייצר את ההכנסה והיא תותר בניכוי, כמו כן אין הנאה אישית של מרב מהמבנה פרט לרווח שהיא מפיקה ממנו ולכן כל ההוצאה תותר בניכוי. האם ההוצאה הונית או פירותית? ההוצאה צפויה להניב הכנסה למספר שנים, לא צפויה לחזור על עצמה בתדירות גבוהה כי הרי היא משכירה את היחידות לא קונה חדשות ולכן היא תהיה הוצאה הונית שניתן לדבר על דבר של פחת (17)(8)) רק במידה ויחידות ישמשו אותה לייצור הכנסה (צמר 170), במידה ומופיע בתקנת הפחת יחולק לפי קנות ובמידה ולא מירב תוכל לפנות לפ"ש או להעמיס על סעיף בתקנות שכן יש בו פחת. ההכרה הפחת יוכר בקו ישר.
3. הכנסה מהשכרת היחידות, מירב משכירה 60 יחידות מבנה לאחסון בעלות של 1000 שח לחודש. ההכנסה היא פירותית משום שתדירות העסקאות נכריות גבוהה, היקף העסקאות גדול שהרי יש לה 60 יח' להשכרה, יש מנגנון ופעילות קבועה ונמשכת של מירב בהשכרה הנסיבות שאופפות את העסקה מעידים שמדובר בהכנסה פירותית (מיד וחזון). עם זאת נראה שכלל הנראה ההכנסה של מירב מהשכירות היא פאסיבית באופייה א משום שמדובר בעסק שלה זו הכנסה אקטיבית (קריית יהודית).
4. להכנסה זו יש אופי עסקי שכן הפעילות של מירב היא ממשית, יש כוונה שתמשך לאורך זמן, היא שיטתית ומחזורית בהשכרת היחידות. ולכן מקור ההכנסה הוא עסק בסעיף 12(1). אומנם אין יגיעה אישית ממשית של מירב בעסק השכירות אבל בהכנה לעסק הייתה לה יגיעה אישית ברכישת השטח והמבנה ואח"כ גם בסיועם, בנוסף הכנסה מדמי שכירות תעלה לכדי עסק כאשר העסק הוא של שכירות (ברשף). ההכנסה הפאסיבית היא אינצידנטית לעסק (ק.בי.עי) שהרי כל העסק מתבסס על שכירות ושימוש של השוכר ללא יגיעה אישית מצד מירב, לכן זו הכנסה מעסק 12(1). עיתוי- יהיה ע"פ שיטת המזומנים- בשנה שבה מירב תקבל את הכסף על השכירות. שיעור המס יהיה לפי 121(ב).
5. לפי מבחן הניתוק פ: זמן- זמן ההשכרה של מירב הוא לכל הפחות חודש שהרי זו תקופה קצרה יחסית ולכן היא לא התנתקה מהעסק. היא לוקחת סיכון לגבי האם יודאות העתידית שלה לגבי השכר שהיא תקבל מהשוכרים ולגבי הסכומים שהשקיעה בבניית המבנה והשטח, יגיעה אישית- מירב מעורבת בעסק, היא זו שבנתה ויזמה אותו והיא זו שמשכירה את היח' לשוכרים בעצמה. לכן יש יגיעה אישית שלה והיא אקטיבית בעסק.
6. מכירת הפסולת עבור 30,000 שקלים.
7. ההכנסה הונית שכן ע"פ הנסיבות מירב עוסקת בהשכרה דירות ולא במתכות ולכן מירב מכרה נכס הון כלשהו לקיבלה ע"כסף, מכירה התבצעה פעם אחת, אין לה ידענות ובקיאיות במתכות, ואין פעילות קבועה ומתמשכת של מכירת מתכות. נראה שמקור ההכנסה יהיה 12(1) עסקת אקראי. לפי ברנשטיין סחר במתכות זו פעילות שבנוהג הרגיל אפשר לתפוס אותה כעסק ובנוסף ע"פ חיים קרן התפקיד של מירב היה יזמי שהרי היא חיפשה את הקונה שירצה לקנות ממנה את המתכות, היא הסתכנה בכך שלא ידעה מה התמורה הכספית שתקבל, והיא ציפתה להשיג גמול שהרי הציעה למכור את המתכת ולא מסרה/תרמה אותה. לכן מדובר בעסקת אקראי חזרה פעמית שהרי כמו שהוזכר לעיל היא לא עוסקת במתכות כלל.
8. נוכל לסווג את המקור גם לסעיף העוללות 2(10) שכן יכול להיות שמירב תוכל למצוא עוד מתכות במבנה ואז זו פעולה שעשויה לחזור על עצמה ובנוסף יש תמורה בעד המתכות. מירב קיבלה את התקבול בתפקיד של סוחרת במתכות (ברזל).
9. עיתוי- יהיה ע"פ שיטת המזומנים שבה קיבלה את הכסף (2020) ושיעור המס יהיה לפי 91(ב)1.
10. הוצאה של 40,000 שח לפיצויים.
11. האם ההוצאה מותרת בניכוי? הן אם זו הוצאה שהיא חלק מהסיכונים הצפויים בעסק. הסיכון שהגג יעוף במהלך סופה ויגרם לנזק לרכוש של אנשים בסביבה הוא סיכון שכן אינצידנטלי לעסק, לא סיכון גבוהה שלוקחים אך כאשר יש גג ממתכת ולא מובנה ומקובע כמו שצריך כנראה שזה סיכון שהוא כרוך ושלוש במהלך בטבעי של השכרת יחידות אחסון ולכן ההוצאה מותרת בניכוי (בן שחר זרעים).
12. האם ההוצאה הונית או פירותית? נבחן האם ההוצאה שכתוצאה ממנה נגרם הנזק לרכב שומרת על מהות הקיים או משביחה אותו. בניית גג המתכת והמבנה היא הוצאה הונית שמטרתה היא להשיג הכנסה לאורך זמן (כפי שנו לעיל- אירועון 2) ולכן הוצאת הפיצויים תהיה הונית גם כן (אלמולי) ולכן תוכר בצורה של פחת (17)(8)) לפי התקנות ואם לא נמצאת בתקנות הוראה אז קפנות לפקיד השומה או להעמיס על סעיף קיים/סעיף סל. אציין שאם ההתייחסות בהוצאה היא רק להוצאה על הגג שמטרתו לשמור כל המוצרים שאנשים מאחסים ביחידות שהם משכירים ממירב מדובר בהוצאה פירותית ששומרת על הקיים וההכרה בה תהיה באופן מיידי באותה שנת מס.

7. נסתכל על האירוע כעל עסקת חליפין. מדובר בעסקה בה עובר שווה כסף בין שני הצדדים (שפר ושמרלינג). אחלק את העסקה ל-2 עסקאות בלתי תלויות אשר שקולות אחת לשניה. בתמורה להסכמתה של מירב לצילום ושימוש ביחידות האחסון למשך שבועיים היא מקבלת גג חדש בעלות של 50,000 שח ליחידות שכל הנראה שקול למחיר השוק של דמי השימוש והצילום למשך שבועיים.

עסקה ראשונה: מירב מקבלת כסף עבור שימוש וצילום של היחידות במשך שבועיים להפקת הסרט זאת אומרת שמדובר בהכנסה למירב. פירותית או הונית? פירותית פאסיבית שכן מדובר בהשכרה של יחידות האחסון שלה כמו במהלך העסקים הרגיל ע. לכן ניתן לטעון שמדובר בעסק (1)2 אך משום שאין זה מהלך העסקים של מירב להשכיר לשבועיים ובצורה זו ניתן להגדיר את העסקה זו מתאפיינת במקור בעיקר רכישת השכרת נדלן. לכן העיתוי יהיה לפי המזומנים (בשנה שבה קיבלה את כסף בפועל קרי התקנת הגג- 2021) גם בגלל ס' 188 ושיעור המס יהיה לפי ס' 121(א).

עסקה שניה: מירב משלמת כסף לבמאי עבור התקנת הגג, מדובר בהוצאה. האם היא בייצור הכנסה לפי ס' 17? כן היא הכרחית בייצור ההכנסה שהרי איך מירב תשכיר את יח' האחסון ללא גג שישמור על האחסון. כמו כן היא יאנצידנטלית בייצור ההכנסה, כרוכה ושלובה במהלך העסקים הרגיל של ים מסוג זה של שכירויות לדאוג לתחזוקת המבנה ולכן היא תותר בניכוי. מדובר בהוצאה פירותית שמטרתה לשמור על היציבות הקיים של המבנה והעסק ולא להשביח אותו כי הרי נהרס לה גג והיא צריכה לשלם על המבנה בעזרת גג חדש. ההוצאה תוכר בשיטת המזומנים בשנה שבה שולמה בפועל זא 2021.

אציין שניתן יהיה לטעון שלא מדובר פה בעסקת חליפין אלא גם בנתינת מתנה של הבמאי למירב ע. תודה משום שמצוין באירועון שהבמאי מתקין את הגג בעלות של 50,000 למשך שימוש ביחידות לשבועיים. וכמו שכבר נאמר לעיל מירב גובהה 1000 שח על השכרת היחידות לתקופה של חודש. לכן ככל הנראה המקסימום שהיא הייתה גובה ממנו הוא 30,000 שקלים להשכרת כל היחידות. וה-20,000 הנותרים הם מתנה שהוא הביא לה כאות תודה על ההסכמה שלה. היא לא נתנה תמורה כלפי 20,000 השקלים הנוספים והם ניתנו מטוב לב של הבמאי (רופא). על מתנה יש פטור מס.

טענה אפשרית אך אפשר לטעון כנגדה שה-20,000 הנוספים ניתנו על שימוש עודף בנדל"ן של צילום וכו' ולא רק שכירות ולכן נגבה ממנו יותר וכך זה מתיישב עם השקילות של עסקת החליפין.

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?

מטרות שמצדיקות:

חלוקה מחדש של העושר בחברה וצדק חלוקתי- ברוב המקרים תורמות ביציות הן מהשכבות החלשות בחברה ואנשים שמקבלים אותם מבוססים יותר לכן זו חלוקה צודקת של העושר בחברה וצמצום פערים בכך שהשכבה החלשה תקבל את הפיצוי ללא מיסוי (טיעון שרלוונטי רק לחלק מהמקרים)

רגולציה- אנו כחברה רוצים לעודד נשים לתרום ביציות לרווחתם של אלו שלא יכולים להביא ילדים בצורה טבעית. לכן כאשר אנו לא ממסים תמורה של תורמת ביציות אנחנו בעצם מכוונים התנהגות ומסמנים אותה כטובה וכך נשים יטו לתרום ביציות יותר ולקבל את הפיצוי שלהם במלואו.

פשטות- בירור של תורמות הביציות וכניסה לתיק הרפואי והאישי שלהן מצריך פעולה מורכבת מאוד וזה ידרוש הרבה זמן ומאמץ מרשות המיסים ומבתי החולים והצוות הרפואי באיסוף נתונים אלו. לכן אנו נשאף למערכת מס פשוטה יותר שתפחית עלויות יישום שלה.

יעילות- כאשר נמסה את התמורה שתורמת הביציות תקבל אנחנו נפגע ביעילות משום שזה יגרום לאפקט תחלופה שבו נשים יעדיפו לא לתרום ביציות משום שימסו אותם על הפיצוי שהן אמורות לקבל. זו פגיעה ביעילות שתפגע גם בהכוונת התנהגות לעיל.



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!

