

פתרון מועד א

שאלה 1

א. אדם מקבל שכר ולכן ימוסה לפי סעיף 2(2) – עבודה, לפי סעיף 2(א) טובות הנאה ייחשבו כחלק מהכנסתו.

טובות הנאה – כל הכנסה שנכנסת לגדר יחסי עובד – מעביד, צריך לבדוק מי ישלם את המס? במקרה זה יש שתי דרכים למסות:

1. ההוצאות שהמעביד ייתן לעובד מעבר למשכורת תהיה למעביד הוצאה לא מוכרת ולכן הוא ישלם עליה מס.

2. ההוצאות שהמעביד ייתן לעובד, ההוצאות הנ"ל יתווספו למשכורת העובד, הוצאות שמגולמות בשכר אצל העובד, העובד ישלם על כך מס כתוספת על ההכנסה.

סעיף 1132(11) – הסעיף מדבר על מתן טובות הנאה, הסעיף עוסק במקרה שניתן לייחס את ההטבה באופן ספציפי לעובד מסוים.

ב. העו"ד לא ישלם מס הואיל ו:

מתנות – מתנות אינן עומדות בסעיפי המקור ולכן הן פטורות ממס.

פסק דין רופא – במקרה זה היה רופא ששירת אוכלוסייה חקלאית ולקראת החגים היו הלקוחות שלו מביאים לו תוצרת חקלאית, פקיד השומה חשב שמדובר כאן בהכנסה. בית המשפט קבע שאין כאן הכנסה, הוא לא נימק מדוע, אלא הוא קבע שיש כאן מתנה. נהוג להסיק שהמסקנה של בית המשפט שמתנה היא הכנסה ללא מקור הואיל ואיננה מפורשת בחוק, בקבלת מתנה לא מייצרים הכנסה.

ג. **סעיף 2(4) – דיבידנד והפרשי הצמדה** – אלו הן הכנסות פיננסיות, אדם לא חייב לעבוד באופן פיסי על מנת להיות מחויב במס, בסעיף זה מגדירים שגם תשואה מדיבידנד, ריבית ופרשי הצמדה מחויבים במס, במצב זה לאדם גדלה ההכנסה ולכן הוא מחויב במס.

שאלה 2

סעיף א:

ניתן להגדיר לפי **סעיף 88** :

רווח הון – הינו הסכום שבו עולה המחיר שהתקבל בתמורה על יתרת המחיר המקורי.

רווח הון ריאלי – רווח ההון פחות הסכום האינפלציוני.

הסכום האינפלציוני הינו חלק מרווח ההון השווה לסכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על המחיר המקורי המתואם.

מחיר מקורי – הסכום ששילם עבור הנכס שמהווה את העלות ההיסטורית של אותו הנכס, במקרים בהם הנכס התקבל במתנה, הערך של הנכס יהיה שווי שוק ביום בו נתקבל הנכס במתנה.

סעיף ב:

סעיף 92 מגדיר קיזוז הפסד הון ומציין כי סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס ואילו היה רווח הון יקוזז תחילה כנגד רווח הון ריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב.

הפסדים הוניים מקוזזים רק כנגד רווחים הוניים.

שני נכסים שמכרתי	נכס ב'		נכס א'
	הרווחנו 100		הפסד 100
	80 ריאלי	10% < - 20 אינפלציוני	ריאלי -80
			יתרה -20
			1 < - 3.5%
		14 הפסד לשנה הבאה	

במקרה זה מתוך ההפסד קיזזנו 80% מהריאלי ועוד 3.5% מהאינפלציוני, כלומר נשאר לנו הפסד נוסף להעביר לשנה הבאה, במקרה זה נשאר לנו רווח 100.

בשנה הבאה ההפסד יהיה: $14 = 6 - (80 - 100)$

במקרה זה הקיזוז הריאלי נמחק מהרווח הריאלי ונותר לנו 20 לקזז, לפי יחס של 3.5:1. כלומר עלינו לקזז 6 ש"מ – 10 ולכן נותר לנו 14 ש"מ הפסד אותו נעביר לשנה הבאה ואין מס לשלם בכלל שכן כל הרווח מתקזז.

שאלה 3

במקרה שלנו	המבחן
<p>בגדי אופנה בד"כ ירמזו על כיוון פירותי הואיל וזה חלק מפעילות הרגילה של החברה.</p>	<p>מבחן 1 – מבחן אופי הנכס – מנסה לקבוע האם האופי מרמז על כיוון הוני או על כיוון פירותי, <u>זהו מבחן שלא עומד בפני עצמו</u>, הוא מהווה רקע לשאר המבחנים וידרוש אח"כ משקלים נוספים מהמבחנים האחרים לפי אופי הנכס.</p> <p>פסק דין אלמוג – קבע שמבחן אופי הנכס לכשעצמו לא יכול להצביע האם ההכנסה הונית או פירותית, אלא המבחן קובע את הרקע לשאר המבחנים.</p>
<p>כאשר אנו מסתכלים על כל המכירות יחד היקף העסקה הוא 5 מיליון ₪ זהו היקף גדול יחסית למכירת בגדים ולכן יצביע על פעילות הונית (דעתו של פקיד השומה). לעומת זאת אם נסתכל על כל מכירה בנפרד זה יראה כמכירה פירותית (כל פריט נמכר במחיר נמוך יחסית).</p>	<p>מבחן 2 – מבחן היקף העסקה – המבחן קובע שהיקף כספי גדול יוביל לכיוון הוני, כמובן שהנושא צריך להיבדק באופן יחסי מול שאר פעילויות הנישום.</p> <p>פסק דין מזרחי – נקבע שבאופן יחסי צריך לבחון גם את היקף הפעילות וגם את תדירות הפעילות.</p>
<p>בגלל שמכירת החיסול הייתה חד פעמית פקיד השומה שיער שמדובר על מכירה הונית אך בחברת אופנה יכול להיות שכל סוף עונה מחליפים קולקציה ולכן זה ירמז על פעילות פירותית.</p>	<p>מבחן 3 – מבחן הנסיבות המיוחדות – זהו <u>מבחן קריטי</u> שכן ייתכן ויש נסיבות מיוחדות אשר יכולות לשנות את התוצאה, גם אם גובשה במבחנים האחרים.</p> <p>פסק דין אלמור – עולה חדש שהגיע לארץ והביא עמו בגדים מארצו בכדי למכור אותם בארץ – על פניו המכירה נראית פירותית אך עקב הנסיבות הראו שהכיוון הינו הוני הואיל והוא ביצע את כל המכירות בפעם אחת.</p> <p>זה נאמר גם ב - פסק דין חבש.</p>
<p>מדובר על חברת אופנה ולכן זה יעיד על הכנסה פירותית.</p>	<p>מבחן 4 – מבחן הפעילות – המבחן עוסק בארגון פעילות עסקית, המבחן גורס שפעילויות מסוימות יכולות להעיד על סוג הארגון וצורת עבודתו, על ניהולו.</p>

<p>איש השיווק פעל למען עליית המכירות וזה מעיד על פעילות פירותית.</p>	<p>מבחן 5 – מבחן מומחיות המוכר – נישום שמומחה בתחום מסוים הכנסתו מהתחום תהיה פירותית הואיל והוא בקיא בשוק ומכיר את הנושא, אם המוכר מומחה בעסקו ומשתמש בידע שלו לגבי הפעילות השוטפת, ניתן לתת משקל רב לעסקה המתבצעת לכיוון פירותי.</p> <p>אם אני לוקח יועץ ואני לא בקיא בתחום האם ההכנסה של הפעולה אצלי היא הונית או פירותית?</p> <p>בית המשפט קבע שהכנסה שכזו תיחשב כפירותית לפי פסק דין בן ציון.</p>
<p>לא מוגדר בשאלה תקופת הזמן שהחזיקו את הנכס (עד עונה) ולכן מבחן זה איננו רלבנטי.</p>	<p>מבחן 6 – מבחן תקופת האחזקה – מבחן זה אומר שככל שאני מחזיק בנכס זמן רב יותר זה מצביע על כיוון הוני, תקופה קצרה מובילה לכיוון פירותי, ניסו לקחת את מבחן זה לכיוון של ניירות ערך.</p>
<p>במקרה שלנו הייתה כמות מכירות גדולה בגלל ההנחה אך לא ברור מה היה לפני ואחרי כן, לפי הנתונים נניח שכמות המכירות הייתה סבירה לפני ההנחה ולכן מדובר במכירה בעסק, כלומר פירותי.</p>	<p>מבחן 7 – מבחן תדירות העסקאות – המבחן גורס שאם יש תדירות גבוהה זה מראה כיוון שמדובר בעסק.</p> <p>פסק דין אסל – היה מהנדס שעבר בחברה קבלנית, הוא קנה ומכר מספר דירות, רצו להכניס זאת לכיוון פירותי בגלל התדירות.</p>
<p>לא רלבנטי למקרה שלנו כי לא נתון.</p>	<p>מבחן 8 – מבחן המימון – המבחן גורס שלפי מקור המימון ניתן לקבוע אם סוג העסקה, המבחן בודק האם עסקת המכר היא פירותית היא הונית, המבחן מראה שבמקרים בהם המימון הוא ממקורות עצמאיים הדבר מעיד שהרכישה היא הונית ומימון ממקורות אחרים/חיצוניים מעיד שהעסקה היא פירותית.</p>
<p>לא רלבנטי למקרה שלנו כי לא נתון.</p>	<p>מבחן 9 – מבחן ייעוד התמורה – זהו מבחן המשך של מבחן המימון (מבחן ראוי).</p> <p>יש לבדוק את מקור רכישת הנכס, מהו השימוש בכספי התמורה ממכירת הנכס?</p>

<p>זה המבחן המכריע במקרה שלנו הואיל והחברה ציפתה למכירות אך בגלל ההיקף שלהן הן יכולות להיחשב כהוניות (דעת פקיד השומה), אך מטרת הרכישה היא קידום העסק ולכן ייחשב כפירותי.</p>	<p>מבחן 10 – מבחן מטרת הרכישה והמכירה – מבחן זה אמור להיות המבחן המכריע הואיל והמבחן מראה באמצעים אובייקטיביים האם העסקה הונית הוא פירותית, המבחן ממצא בתוכו את כל המבחנים.</p> <p>פסק דין דקל – הראה מצב בו החברה לא ציפתה לרווחים גבוהים בניירות ערך ומטרתה כפי שהוצהרה כפירותית הייתה בסופו של דבר הונית, למרות הכל בית המשפט נתן משקל בהתחלה למטרה שהחברה ייעדה לעסקה.</p>
<p>לא רלבנטי למקרה שלנו כי לא נתון.</p>	<p>מבחן 11 – מבחן ההבשלה וההשבה – המבחן גורס שאם הנישום ביצע פעילות מיוחדת להעלאת ערך הנכס, גם אם ההשבה הייתה באמצעות פעולה עקיפה, הפעולה תהייה הונית.</p>
<p>לא רלבנטי למקרה שלנו כי לא נתון.</p>	<p>מבחן 12 – מבחן צורת הרישום במאזנים ובדוחות הכספיים – מבחן זה איננו מופיע באופן עצמאי.</p>
<p>במקרה שלנו היה יותר מכירות מהצפוי ולכן זה ייחשב כפירותי.</p>	<p>מבחן 13 – מבחן היחס בין קניות והמכירות – זהו תת מבחן של <u>מבחן התדירות</u>, מבחן זה אומר שלא תמיד יש פרופורציה בין קניות למכירות, גם במקרים בהן יש יותר קניות ממכירות זה אינדיקציה להוני.</p>
<p>לפי מבחן זה המכירות היו כחלק מהעסק ולכן ייחשבו כפירותיות.</p>	<p>מבחן 14 – מבחן האינטגרליות – מבחן זה גורס שאם העסקה היא באופן חד משמעי בתחום הפעילות של הנישום וגם אם איננה בתחום הפעילות של הנישום אך אינטגרלי לתחום של הנישום וגם אם העסקה היא אקראית זה ייכנס לפעילות הנישום ולא יהיה ניתוק ממחזור העסקים, כלומר ייחשב לפירותי (סעיף 12(1) – עסק או משלח יד "עסקה או עסק אקראי בעל אופי מסחרי").</p>
<p>נסיבות העסקה מראות שהיו מכירות להחלפת קולקציה ולכן ייחשב פירותי.</p>	<p>מבחן 15 – מבחן נסיבות העסקה – מבחן זה גורס שייתכן ועסקה נראית הונית אך תהיה פירותית ולהיפך, לפי הנסיבות.</p>
<p>לאחר בחינת כל המקרים סביר להניח שההכנסה מהכירות הינה פירותית כפי שהצהירה החברה בהתחלה ולא לפי דעת פקיד השומה.</p>	<p>מבחן 16 – מבחן מסכם – כאשר יש מצב שבו צריך להחליט האם העסקה פירותית הוא הונית יש לבחון את כל המבחנים, צריך להראות מה באופן מהותי מצביע על הכיוון הפירותי או ההוני ולתת את המשקלים הנכונים לצורך העניין.</p>

שאלה 4

ההכנסות של החברה היצרנית ממוסות לפי **סעיף 126(א)** – מס חברות בסך של 35%.

עלינו לשים לב שיש כאן שני סוגי הפסדים:

1. **הפסד עקב השכרת הנכס** – בפסיקה נקבע **סעיף 28(א)** מדבר על קיזוז הפסד באותה השנה, אפשר לומר שלא מדובר בקיזוז הפסד אלא מדובר בהוצאה, לעומת זאת, **בסעיף 28(ב)** חייב להיות הפסד הואיל והסכום מועבר לשנת המס הבאה. הפסיקה הרחיבה את **סעיף 28(א)** לניכוי ההפסד באותה שנת מס כנגד כל מקורות ההכנסה, כלומר הוני, פירותי, אקטיבי או פסיבי בלבד שההפסד נוצר בסביבה אקטיבית (נוצר מעסק). הפסד פסיבי **לא מופיע בסעיף 28** ולכן לא יקוזז כלל, כלומר ההפסד הפאסיבי שנוצר לחברה עקב השכרת הנכס לא יקוזז לא מול ההכנסות מאותה שנה ולא מההכנסות של 2005.

2. **הפסד עקב מכירת הנכס** – הפסד ממכירת הפירמה הינו הפסד הון, הפסד זה ניתן לקיזוז רק כנגד רווח הון. ההפסד יקוזז לפי הדרישות הקבועות **בסעיף 92(א1)** לפקודה, התנאים שמופיעים בפקודה הם: **'סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוזז תחילה כנגד ריווח ההון הריאלי וכל שקל חדש של היתרה יקוזז כנגד שלושה וחצי שקלים חדשים של סכום אינפלציוני חייב; לענין זה רואים שבח והפסד כמשמעותם בחוק מיסוי מקרקעין, התשכ"ג-1963, כאילו היו ריווח הון או הפסד הון, לפי הענין'**

כלומר התנאים לקיזוז הפסד הון תלויים ברווח הון הריאלי וההפרש מחויב לפי יחס של 1: 3.5 לכל שקל ברווח אינפלציוני.

עלינו לשים לב שבגלל שלחברה היה נכס הוא היה מותר בניכוי פחת לפי **סעיף 17(8) – פחת** – פחת זהו פריסה של עלות הנכס על פני שנות השימוש בו כאשר הפחת הוא פונקציה של זמן ושל שימוש, שיעורי הפחת נקבעים בתקנות מס הכנסה. הוצאה לנכס היא נומינלית, הוצאה הונית, היא לא לוקחת בחשבון אם יש שינויים ריאליים.

הפחת אמור להחזיר את ההוצאות של ההשקעה, את ההשקעה מחזירים במשך השנים תוך כדי שימוש בנכס, הסעיף מפנה אותנו ל**סעיף 21 – פחת נכסים** – הסעיף מאשר לנכות פחת, הסעיף מגדיר כיצד לנכות את הפחת? הסעיף מאפשר לנכות פחת על נכסים שבבעלות הנישום ומשמשים לצורך ייצור הכנסה (נכסים הוניים שמותרים לניכוי בתקנות).

סעיף 21 – פחת על נכסים הסעיף מגדיר פחת על נכסים עוסק במספר נקודות עיקריות:

1. פחת יוכר רק על נכסים שבבעלות הנישום ומשמשים לצורך הכנסתו, חברה ששוכרת נכס האם היא יכולה לנכות עליו פחת? לא רק בעל הנכס.
הבעלים של הנכס יכולים לנכות פחת על הנכס, לעומת זאת, מי שמשמש בנכס – השוכר אין לו הוצאות פחת כי הנכס לא שלו (אסור לו לנכות פחת), במידה ולשוכר יש הוצאות שכירות אלו הן הוצאות פירותיות.
2. סכום הפחת יוכר ויחושב לפי אחוזים וזאת מהמחיר המקורי שעלה לנישום, כלומר לפי העלות.
בתקנות הפחת נקבע לכל נכס את אחוז הפחת שצריך לנכות, לדוגמא: על קרקע לא ניתן לנכות פחת, על בניין ניתן לנכות בין 25-50 שנה.

סעיף 32(5) גורס כי "בבירור הכנסתו החייבת של אדם לא יותרו ניכויים בשל"..."וכל הפסד או הוצאה הניתן להיפרע על פי ביטוח או חוזה שיפויים"

כלומר אם נענה על השאלה בחיוב לפי **סעיף 32(5)** הרי שההוצאה על השיפוץ לא מותרת בניכוי הואיל והביטוח אמור לכסות את הוצאת השיפוץ, אולם אם נענה בשלילה עלינו לבדוק ממה נובעת ההוצאה.

לפי **סעיף 17(3) – תיקונים** – סכומים שהוצאו לתיקונים מותרים בניכוי ולכן יותר לחברה לנכות את ההוצאות בגין הפריצה בסך 60,000 ₪, במידה ובאותה הזדמנות החברה החליטה לשפץ מעבר למה שהיה בהתחלה החלק הנוסף לא יותר בניכוי לפי **סעיף 32(6)**.

לעומת זאת לפי **סעיף 32(6)** עלות השיפוץ שהוצאו שלא לייצור הכנסה איננו מותר בניכוי, זוהי הוצאה להשבחת הנכס, ולכן שיפוץ החנות השנייה לא יותר בניכוי 20,000 ₪.

התקנת אזעקה איננה יוצרת הכנסה ולכן לא תותר בניכוי לפי **סעיף 32(6)** 15,000 ₪.

עקב השארת הנכס בחברה יש כאן שינוי ייעוד מעסקי פירותי לעסקי הוני – סעיף 85 – הערכת

מלאי עסקי במקרים מסוימים – הסעיף מגדיר מקרים בהם מתבצעים שינויים בעסק אשר הופכים את הנכס/מלאי מעסקי פירותי לעסקי הוני, על מנת לעשות את חישוב הרווח מהעסק יש להעריך את המלאי העסקי שנמכר ברגע התמורה ואילו את השאר יש להחשיב כנכס קבוע (שינוי ייעוד).

גם בשינוי ייעוד זה יש לפעול לפי **עקרון שווי שוק**.

סעיף 85(א) – עוסק בשני מצבים:

1. **סעיף 85(א)(1)** – מלאי עסקי שהופסק או הועבר – נניח שבעל חנות החליט לסגור את העסק שלו, ביום סגירת העסק נמצאים על המדפים מוצרים שונים. **סעיף 85(א)(1)** אומר שעל אף שבעל החנות לא מכר את המוצרים ללקוחות יש לראות כאילו הוא מכר את המוצרים לעצמו נוצרת סתירה לעיקרון של המימוש, השווי של המכירה הוא שווי השוק.

2. **סעיף 85(א)(2)** – סעיף זה מדבר על מקרים בהם מועבר מלאי או נמכר מלאי ללא תמורה או בפחות ממחיר השוק, או על מצב של הפיכת מלאי לרכוש קבוע – הכלל **בסעיף 85** אומר שאם עסק הפך את הרכוש לרכוש העסק אז רואים זאת כאילו בעל העסק מכר לעצמו את הרכוש, זה המקרה שלנו אז לחברה יש הוצאה של 15,000 ₪ עקב קניית הריהוט.

לעובד נוצרה הכנסה רעיונית, לפי **סעיף 3(ט)(1)(א)** ההפרש בין הריבית שקיבל לבין הריבית הידועה יש לראות כהכנסה. ידוע כי העובד משלם ריבית (2%) ולא ריבית שוק (4%), כלומר העובד קיבל הטבה של 1%, במידה והיה לוקח הלוואה מהבנק היה משלם 4% ריבית ולכן ישלם מס הכנסה לפי הכנסה רעיונית על סכום של 200 ₪ שזוהי ההטבה לעובד, העובד ימוסה לפי **סעיף 121 – מס הכנסה ליחיד (סעיף 2)2 – עבודה**. לעומת זאת החברה קיבלה הכנסה מהריבית בסך של 200 ₪, שהם מהווים 2% ריבית מתוך ההלוואה ולכן החברה תמוסה במס הכנסה לפי **סעיף 126(א)** הכנסות מריבית.

העיקרון הראשון גורס לשני בני הזוג תהיה הכנסה מיגיעה אישית, העיקרון מאפשר לעשות חישוב נפרד אבל יש מספר מקרים שהמחוקק מחייב לחבר את כל ההכנסות. ביצוע חישוב נפרד יעשה בד"כ כאשר עבודת בני הזוג תהיה מיגיעה אישית נפרדת אבל ברגע שתהיה גם הכנסה פסיבית הנטייה היא לאחד את כלל ההכנסה (את התוספת של ההכנסה הפסיבית אם נשייכה לגבר או לאישה זה יכול לשנות את מדרגת המס). **סעיף 64 – בן זוג רשום** – הסעיף מגדיר מיהו בן זוג רשום לענייני חישוב מאוחד. **סעיף 65 – חישוב מאוחד** – הסעיף עוסק בחישוב מאוחד לבני זוג, הדרישה הכללית של הפקודה דורשת לעשות חישוב מאוחד לבני זוג, אחד מבני הזוג יהיה "בן זוג רשום" והמיסוי יהיה עליו לאחר איחוד הכנסות של בני הזוג בסופו של תהליך המיסוי הפרוגרסיבי יהיה על ההכנסות של שני בני הזוג, יש לכך מספר חריגים **בסעיף 66 – חישוב נפרד**, במידה ויש הכנסה פסיבית, למשל הכנסה משכירות, נוטים לחבר את ההכנסות של שני בני הזוג מיגיעה אישית ולהוסיף לכך את ההכנסה הפסיבית (חישוב מאוחד), ניתן לעשות כך רק במידה וההכנסה הפסיבית נוצרה לאחר הנישואין, לפי **סעיף 66(ב)** במידה והנכס שייך לאחד מבני הזוג לפני תקופת הנישואין למרות שמדובר על הכנסה פסיבית ניתן לדרוש חישוב נפרד.

במקרה שלנו אין בעיה להפריד בין בני הזוג הואיל והאישה קיבלה את הדירה לפני הנישואים בירושה.

בנוגע לציוד שהיה ברשותה בדצמבר 2006, מדובר על חברה יצרנית של ציוד ולכן מדובר במלאי ולא ברכוש קבוע (מוגדר כמלאי עסקי ולא למטרת ייצור הכנסה הונית), לאור האמור לעיל מלאי דירות זה לא יוכר בניכוי כפחות (ניתן לתת כדוגמא את פס"ד הסוסים).