

אוניברסיטת תל-אביב
הפקולטה למשפטים ע"ש בוכמן

פתרון בחינה בקורס

דיני מסים

מסלול ג/1
פרופ' י' חדרני, י' אשרי, מ' אשר

מועד ב' תשנ"ו

שאלה 1 (30%)

כללי

הכנסות החברה מהשכרת מפרשיות ומכירת חליפות צלילה הן עסקיות וחייבות במס על-פי סעיף 2(1), לאור האקטיביות הכרוכה בהפקת הכנסות אלה. לעומת זאת, השכרת מיכלית הנפט וספינת הדיג אינן כרוכות בפעילות מצד החברה ולכן הכנסתה היא בעיקר תשואה על ההון, דחיינו פאסיבית. ספק גם אם ניתן לראותן "אינצדנטליות" לעיסוקה המרכזי (מכירת החליפות והשכרת מפרשיות), שכן אין מדובר בפעולות המשתלבות בפעילות הרגילה, אלא יותר כעומדות בפני עצמן, ולכן ההכנסה מחן הינה הכנסה ממקור נפרד מהעסק של החברה.

החברה תדווח בשיטת חמטברת, כיוון שהיא מחזיקה במלאי, ועסקותיה מורכבות באופן יחסי.

הכנסה מהשכרת המיכלית

רכישת המיכלית כשלעצמה מהווה השקעה הוגית שאינה מותרת בניכוי. יותר בגינה פחת בשיעור של 30%, בסכום של 3 מליון ש"ח (10 מליון X 30%). הכנסת המדמי שכירות תהיה 4 מליון ש"ח, שכן על-פי סעיף 8ב' רואים הכנסה מראש כהכנסה בשנת המס בה נחבלה. ההפרשה לתיקונים תותר על-פי מבחני נקד, אולם בתנאי שההוצאות הכרוכות בכך הינן תשלומים לצדדים שלישיים ולא עלויות פנימיות (עובדים, השבתה וכו'), כאמור בפס"ד ארקיע). סכום ההוצאה לבדק שיותר הוא החלק היחסי שנצבר בגין אותה שנה, והוא מחצית מעלות הבדק, דהיינו 100,000 ש"ח.

השכרת המפרשיות

גם רכישת המפרשיות היא השקעה הוגית, שכן הללו מיועדות לשמש בייצור הכנסת החברה ולא למסחר. הוצאות התחזוקה השוטפות בסך 90,000 ש"ח אינן באות לשפר את הנכס, ולכן יותרו כהוצאות "לשמירת הקיים". גם פחת תוכל החברה לנכות, בנוסף להוצאות התחזוקה (ארקיע), בגין מלוא השנה עבור 9 מפרשיות, ובגין מחצית השנה עבור המפרשית שטבעה (חברת חשמל), שה"כ 9,500 ש"ח. העובדה שהמפרשיות אינן מושכרות במשך כל השנה בשל עונתיות נלקחת בחשבון בקביעת שיעור הפחת ולכן אין לשלול ניכוי בגין חודשי החורף. הכנסות החברה מהשכרת המפרשיות הן כאמור עסקיות, וחייבות במס לפי סעיף 2(1). מתוכן שיקים בסך 20,000 ש"ח "חזרו", וניתן לנקוט בגינן בהליכי הוצל"פ, אם כי לגבי אלה שניתנו על-ידי התיירים (5,000 ש"ח) קלושים סיכויי הגבייה ולכן יש להתיר ניכויים לפי סעיף 17(4).

המפרשית שטבעה מהווה נזק "הוני", ועל כן הפיצוי בגין אובדן המפרשית עצמה בסך 10,000 ש"ח הוא הכנסה הונית, ובניכוי "יתרת המחיר המקורי" (= "המחיר המקורי" פחות הפחת שנוכה בגינה) בסך 9,500 ש"ח יוותר לחברה בנות הנו של 500 ש"ח (שכולו ריאלי בהנחת היעדר אינפלציה) ויתווסף להכנסתה הרגילה. אשר לסכום בגין אובדן דווחים הינו פירותי (גדרון, וכן סעיף 3(א)).

לחברה הכנסה נוספת בגין ההשכרה לעובדים: 10 העובדים שניצלו את זכות להשתמש חינוס במפרשיות מימשו אופציה ונוצרה להם הכנסה של 200 ש"ח כ"א, וסה"כ 2,000 ש"ח. סכום זה, לאחר גילום לפי שיעורי המס השוליים של העובדים, מהווה הכנסת עבודה, ומאיך גם הוצאה לשכר-עבודה אצל החברה באותו הסכום.

ספינת הדיג

נעשתה עיסקת חליפין (barter) בין התברח לשוכר, לפיה קיבלה החברה בתמורה להשכרת הספינה 120 חליפות ששווין 60,000 ש"ח. סכום זה כולו נחשב להכנסה לשנת המס הנוכחית מכוח סעיף 8ב'. כנגד הכנסה זו תוכל לנכות "דמי שימוש" שנחיים בסך 24,000 ש"ח המותרים כהוצאה על-פי תקנות מס הכנסה (ניכויים מיוחדים למשתמשים בציוד שכר-מכר). את "דמי השימוש" בשנה הבאה תוכל לנכות מול הכנסותיה מכל מקור אחר (כאמור בסעיף 8ב' סיפא).

מכירת החליפות

הכנסתה ממכירת 125 חליפות בעסקאות "שוק" היא 1,000 ש"ח. גם 5 חליפות שנמכרו לעובדים נמכרו בערך דומה, אם כי 500 ש"ח שולם על-ידי העובדים במזומן ו-500 ש"ח שולמו ב"שירותי עבודה" שנתנו לחברה ללא תמורה כספית ישירה. לכן הכנסותיה ממכירת כל 130 החליפות היא 130,000 ש"ח. תוצאה זו מתיישבת גם עם הודאות סעיף 85 לפקודת, לפיו מלאי "שיצא" יראוהו כנמכר במחיר השוק.

עלות המכירות: החברה תוכל לרשום עלות רכישת מלאי בסכום של 60,000 ש"ח בגין 120 החליפות שקיבלה עבור השכרת ספינת הדיג. כמו כן רכשה החברה מלאי נוסף של 20, ובסוף השנה נותרו במחסנה 10 יחידות. מכאן שנמכרו על-ידה 130 חליפות (כולל אלו שנמכרו לעובדים, לחלן) ולכן עלות המכירות שלה (ההוצאה למלאי) היא 65,000 ש"ח.

התביעה

נושא התביעה הוא נזק שגרמה החברה ומהווה סיכום שהוא אינטגרלי מובהק לעסקיה, כך שאין בעייה להתירו בניכוי. השאלה היא רק במישור הסכום והעיתוי. לעניין העיתוי, מן הראוי שתוצאה זו תשתקף בתוצאות העסקיות של השנה בה אירעה התאונה, כך שיש להתיר אותה השנה. מבחינת הסכום, הרי שכל עוד לא ניתן מס"ד יש לבצע הרכה של הסכום הצפוי, ולכן יותרו 10,000 ש"ח כאמור בחוזה"ד של עורכי-הדין.

שאלת התשובות

כל החברות דשומות בחו"ל. אולם אם מקום הרישום אינו בישראל, עדיין תיחשב החברה תושבת ישראל אם "השליטה והניהול" בעסקיה הם בישראל. אשר לגלובוס, מועצת המנהלים שלה מתכנסת בארץ, ועל-פי מבחן מס"ד DeBeers זהו מקום קבלת ההחלטות העקרוניות בחברה ולפיכך היא תושבת ישראל. על-פי פסק-דין סולל בונה ודעות מלומדים שונים, המדובר במבחן כפול: הן מקום הבעלות במניות והן מקום הניהול. אשר למקום הבעלות במניות, אומנם לא נמצא על כך נתון, אולם אפשר לתניח שכינוס מועצת המנהלים ישראל אינו מקרי אלא קשור למקום הימצאם של בעלי המניות, אולם גם הנחות אחרות תתקבלנה. על-כן ניתן לומר שגלובוס היא תושבת ישראל.

אשר לשתי החברות הבנות, אלפא וביתא, אפשר להגיע לתוצאה דומה: "השליטה" נמצאת בישראל (חברת גלובוס). "הניהול" אף הוא מישראל (נתון).

הכנסות גלובוס

1. הכנסות מדיבידנד: החברה הוכרזה כזכאית לקבל דיבידנד מאלפא בסך \$288,000 (שהם 40% מהסכום הכולל של \$800,000 בניכוי 10% מס במקור). מבחן המקור להכנסות מדיבידנד לא עוגן בפקודה ויש לכך מספר גישות. העיקריות שבהן: מבחן מקום מושב החברה המתלקת, אשר במקרה זה הוא ישראל, ולכן כל הדיבידנד חייב מס בישראל; חמבחן השני הוא המקום בו ניתן להעביר את העלות במניות (בעקבות פס"ד אמסטרדם), ולפיו יהא מקום זה בארה"ב. מכל מקום, סכום של \$150,000 הועבר ישירות לישראל ולכן חייב במס בתור "הכנסה שנתקבלה" בישראל, כאמור בסעיף 2 רישא. אם המבחן למקור הכנסה מדיבידנד הוא לפי מקום מושב החברה, אזי בנוסף לכך שכל ההכנסה תהא חייבת לפי הפקודה, גם לא תהיה גלובוס זכאית לחקבל ממסי כפל על-פי הצווים שכן זו הכנסה שמקורה בישראל.
2. הכנסות ממסחר ביהלומים: הכנסות אלה מקורן בישראל מכוח סעיף 5(1). הרווח לפני מסים בחו"ל הוא \$360,000, ממנו שולמו \$60,000 מס בדרא"פ ו-\$60,000 מס בבלגיה. במקרה זה תהיה גלובוס זכאית להקלה על-פי "צו ההקלה" ולהזדכות בגין מסי החוץ ששילמה (20%) כנגד מס חברות (36%). באופן שתשלם רק 16% מס על הכנסתה של \$600,000.

הכנסות אלפא

הכנסתה מדמי שכירות אינה הכנסה שמקורה בישראל, משום שהופקה מנכס מקרקעין הנמצא מחוץ לישראל (ולכן לא חל סעיף 2(6)) וחשוכר אינו תושב ישראל (ולכן לא חל סעיף 5(4)). עם זאת, \$100,000 שהעביר השוכר ישירות לישראל יכול להיחשב כהכנסה שהתקבלה בישראל, אומנם לא על-ידי אלפא עצמה, אולם על-ידי אדם אחר עבורה; ולחילופין, חכנסתה נוצרה באמצעות התשלום לגלובוס (בהתאם לפס"ד פוסקלינסקי) אשר התקבל בישראל.

הכנסות ביתא

לביטא הכנסות מעסק ומתמלוגים. בגין מתן רישיון להקרין את הסרט בארה"ב ובישראל קיבלה תשלום קבוע,

ללא פעילות אקטיבית מצידה. במידה וביתא עוסקת בחפקה ומסחר בסרטים, יש לראות בכך חלק מפעילותה העסקית הכללית וזו תיחשב אצלה הכנסה מעסק, ותיחשב להכנסה בישראל, מקום השליטה והניהול. במידה וזו אצלה פעילות פאסיבית, אזי התמלוגים מארה"ב לא יחשבו להכנסה שמקורה בישראל, שכן מדובר בניצול זכויות בחו"ל והמשלם הינו תושב חוץ.

הכנסותיה מהפצת סרטים בצרפת הן הכנסות עסקיות וחייבות בישראל מכוח סעיף 5(1).

רווח חון ממכירת הסרט הוא רווח חון החייב במס בישראל מכוח סעיף 89(ב), שכן ביתא הינה תושבת ישראל כאמור.

שאלה 3 (20%)

סדר מכירת הדירות "המהיר" ביותר הוא כדלקמן:

1. ביום 1.1.95 ניתן למכור 3 דירות:

(א) את ה-30% בדירה שחתקבלו בירושה מסבה של אשתו ניתן למכור בפטור לפי סעיף 249(4) (ובנסיבות מסוימות גם לפי סעיף 249(5), אם כי אין צורך גם בפטור זה);

(ב) את הדירה בה מתגורר נדלני, שנרכשה ביום 1.1.93. זו דירתם היחידה, שכן בכל יתר הדירות הוא מחזיק פחות מ-50% למעט זו המושכרת בשכירות מוגנת. אומנם ביום 1.8.93 מכר נדלני דירה, באופן שבין יום 1.1.93 ליום 1.8.93 הוא היה בעלים של שתי דירות בו זמנית, אולם על-פי סעיף 249 היא תיחשב לדירתו היחידה משום שמכר את הדירה הקודמת בתוך 9 חודשים מיום שרכש אותה.

(ג) את ה-40% בדירה שהתקבלו בעסקת הקומביניציה. המדובר במתנה מהוריו, וניתן למכרה בפטור מכוח סעיף 249(3). כיוון שנדלני לא גר בדירה אלא בנו, אזי אליו להמתין 3 שנים מיום שקיבלה עד היום שיוכל למכרה, וזו התקבלה כאמור ביום 1.1.92.

2. נותרה הדירה שבשכירות מוגנת. דומה שאת זו לא יהא מנוס מלהמתין 4 שנים למכירתה, דחיינו ב-1.1.99 בלבד.

104

מועצת הסטודנטים בפקולטה למשפטים

בנק בחינות פתורות

שם הקורס:	דיני מיסים.
שם המרצה:	פרופ' י. הדרי.
שנת לימודים:	תשנ"ו
סמסטר:	ב'.
מועד:	ב'.
שם התלמיד:	
ציון:	84

שאלה 1:

1. לעניין מיכלית הנפט:

השאלה המתעוררת היא האם מדובר בהכנסה עפ"י סעיף (1)2 או בהכנסה עפ"י סעיף (7)2. מבחן הגג הוא קיום תלות בהצלחת המשתמש בנכס מהווה סיכון, שהינו המאפיין העיקרי להכנסה מעסק. כאשר לנישום מובטחים דמי שכירות קבועים, הרי שהוא לא מסתכן ומדובר בשכירות. כשרווחי הנישום תלויים בפעילות וברווחי המושכר, הרי שהגישה היא כי מדובר בעסק של הנישום גם כן.

בעבר, הפסיקה התמקדה בהוכחת קיום שותפות נישום - שוכר, שמעידה על עסק (ויתקון בפס"ד אבשלום). כיום - די בהוכחה כי הכנסות הנישום תלויות באופן ניהול הנכס המושכר וברווחים המופקים ממנו (פרשות האחים מרק, אגודת ידידי האוניברסיטה, בית הכנסת הגדול). לפי מבחן זה, לפי הנחת לא מדובר בעסק. לשם חיזוק הנחה זו קיימים מבחני משנה:

א. אחזקה פאסיבית לעומת פיתוח וניהול: כל עוד יש מרכיבים שונים של אקטיביות ופאסיביות, זו הכנסה עיסקית. אולם כאן נאמר כי השוכר דואג לתחזוקה השוטפת, לביטוח, ולצוות חובלים. משמע, מידת היגיעה של חברת מפרשית קטנה וההכנסה כמעט רק מתשואה, מידת יגיעה מינימלית (לאפשר להון להמשיך ולהפיק הכנסה). ולכן, זו הכנסה פאסיבית (פס"ד מ.ד.מ, בית הכנסת הגדול, נוה אריאל, קרית יהודית). מה גם שלפי עקרון הדומיננטיות, השכרת המיכלית אינה מה שהחברה מתמקדת בו (אלא בהשכרת מפרשיות ומכירת חליפות). כמו כן, מבחן כלכלי של השוואת תשואות - דמי השכירות הינם נמוכים (יחסית לפחות), ולכן זו אינדיקציה לכך שהנישומה אינה נותנת שירותים נוספים - תשואה מהנכס בלבד (ולא מיגיעה).

ב. מבחן מעורבות הנישום בפעילות הקשורה לעסק: כאמור, הנישום שלנו אינו דומיננטי כלל, לא מתערב מעבר לגביית דמי השכירות הקבועים (פס"ד מרכז הקרח, האחים מרק). מי שנושא בסיכון (לפי פרופי הדרי) הוא רק השוכר ולא המשכיר.

ג. מבחן תדירות החלפת השוכרים: לא מבחן חד משמעי (פס"ד מרכז קרח), אך מדובר על השכרות לתקופות ארוכות (פס"ד קרית יהודית).

המיכלית לא נופלת בגדר סעיף (6)2, ולכן נפנה לסעיף (7)2 (מן סעיף עוללות לסעיף (6)2). המונח "נכס" פורש באופן רחב למדי, כך שכולל גם את המקרה דנן. מה שמכריע את הכף - הדמיון לפרשת פגסוס, שם דובר בהשכרת מטוס קל לתקופות ארוכות למטרות מסחריות, ובית המשפט פסק, לפי המבחנים הני"ל, כי מדובר בהכנסה לפי סעיף (7)2, ולא בהכנסה מעסק (מבחן הפעילות האקטיבית, הותרת זיקה של בעלות, חידוש חוזי שכירות, ואיסוף תמורה בלבד - בדיוק מה שקורה כאן. אבחון מפרשת האחים מרק, על סמך הפרידה בלבד מן הנכס שהיתה שם) [v].

לעניין ההכנסה: מדובר על 4 מליון ש"ח שנתקבלו מראש. עפ"י סעיף 8ב לפקודה יש לכלול את כל ההכנסה בשנה שהתקבלה, גם אם הכנסה מראש, אף אם מדווח בשיטה המסחרית [v]. אלה הכנסות של החברה לשנת 95.

לעניין ההוצאות: אין פגיעה לפי הסעיף הני"ל במוסד ניכוי ההוצאות. לכן את ההוצאה של 200.000 ש"ח, שתצטרך החברה להוציא בסוף שנת 96, לא תהיה בעיה לנכות.

לא תהיה כל בעיה בניכוי ההוצאה של הבדק הכללי, כיוון שהיא מחוייבת על ידי המחוקק. מדובר על הוצאות לשמירת ההון הקיים ולא להשבחתו (סעיף 17(3)). לא מדובר בתיקון יסודי אלא בבדיקה בלבד, והתחזוקה השוטפת היא בקנה מידה סביר וצנוע יחסית לערך הנכס כולו. אין מניעה בניכוי הוצאות תיקון גם לנכות הוצאות פחת.

לענין הוצאות הפחת - לפי האמור תהיה החברה זכאית לנכות 3 מליון ש"ח פחת עבור המיכלית. מה גם שהעניין מוסדר בתקנות, ולכן לא מתעוררת בעייתיות לעניין אפשרות זכות הניכוי. התנאים להתרת הפחת מתמלאים: הנכס בבעלות החברה ומשמשת בייצור הכנסה ממנה נתבע הפחת (ולא מדובר בנכס ערטילאי - פרשת וולף). [√] ניכוי הפחת לפי סעיף 21 לפקודה.

2. לעניין המפרשיות:

לעניין ההכנסה: נרכשו 10 מפרשיות במחיר סך הכל של 100.000 ש"ח. התחזוקה על ידי החברה - וזהו עיסוקה המוצהר של החברה (גם לפי שמה), ולכן אני סבור שזוהי הכנסה מעסק לפי סעיף (1)2 לפקודה. מדובר במנגנון קבוע, בעל המשכיות, נכסים קבועים, שיכול להניב פירות באופן שוטף. לכאורה, קיימת בעיה בכך שבמשך רבע שנה לא מושכרות המפרשיות. אומנם לפי פסי"ד אסולין, די בקיום מבחן אחד שמצביע על כיוון מסחרי כדי להכליל בגדר סעיף (1)2, אך זו גישה של בתי משפט מחוזיים בלבד, ולכן נבחר בקצרה את מבחני הסיווג המוכרים לנו: נסיבות הרכישה; עסקיות; מספר עיסקות גדול בתדירות יומית; פוטנציאל למחזוריות (פסי"ד אלמור); לא ידועה דרך המימון; מבחן אירגון הניהול - במקרה דנן מאפיין מסחרי (פסי"ד בן ציון, אלמור, מזרחי); מבחן אופי הנכס - מלאי; מבחן בקיאות וידע (פסי"ד בן ציון, מזרחי, אלמור); יכולת המקור להניב תקבולים חוזרים ונישנים (פסי"ד מזרחי), ומעל הכל מבחן הסיכון, בו דוגל פרופ' הדרי, וגם במבחן זה עומדת החברה. כך שמעסק השכרת המפרשיות צמחה הכנסה של 300.000 ש"ח בשנה.

לעניין ההוצאות: יש מחיר רכישה של 100,000 ש"ח. [הערת בודק: סתירה: פחת ניתן לנכות רק על נכס, היינו הון!, כך שלא ניתן לראות בעלות רכישת הסירות גם "הוצאה" וגם נכס לצורך הפחת]; הוצאות התחזוקה - 90,000 ש"ח; ופחת שהינו 10,000 ש"ח (10% בשנה). אולם לפי זה, יש לשים לב לשתי הכנסות:

1. לעניין המפרשית שטבעה: המפרשית היתה מבוטחת וקיבלה 15,000 ש"ח. ה- 5,000 שהם בשל אובדן רווחים - מדובר בהכנסה לכל דבר, לפי סעיף 3(א) לפקודה [√]. זו הכנסה חייבת. לעניין ה- 10,000 - זהו ביטוח בגין נזק רכוש. אין זה מהווה הכנסה חייבת (לא מקנה יתרון כלכלי). ואכן, גם אסור לנכות הוצאות בגין ביטוח שכזה (סעיף 32(5) לפקודה).
2. בנוסף, לעניין ה- 20,000 ש"ח: מדובר בהכנסה שנרשמה וטרם נתקבלה.

לגבי ה- 5,000 ש"ח: מדובר בחוב אבוד, ולכן אני מאמין שהם יותרו בניכוי לפי סעיף 17(4). אני מאמין שפקיד השומה יבין כי מדובר בחוב "רע", ויאשר את ניכוי. לעניין שאר ה- 15,000: אפשר לומר שמדובר בחוב מסופק (יש יסוד סביר להניח שלא יפרע), ופקיד השומה צריך לאמוד אם מדובר בחוב שנעשה "רע". אין חובה לנקוט בהליכים משפטיים והוצאה לפועל על מנת לשכנע את פקיד השומה (פסי"ד ברנס) [√], אך החברה עושה זאת (וזהו כן רשאי לפי פרשת החברה האמריקאית ישראלית לגז). מכאן ברור שיאושר ניכוי ה- 5,000, אך לגבי ה- 15,000 אני לא בטוח. לעניין הוצאות שפורטו לעיל: את הפחת ינכו, ובהתאם לניתוח שערכתי בשאלה 1. כמו כן, את תחזוקת המפרשיות ינכו כי מדובר בהוצאות לשמירה על הקיים ולא להשבחתו (וגם בכך דנתי). וכמוכן שלעניין הוצאות רכישת הנכס - אלה הן הוצאות הוניות שלא יותרו בניכוי (סעיף 32(3) - החלפת מזומן בנכס) [√].

לכן יותרו בניכוי 100,000 ש"ח מבין הוצאות החברה, בנוסף להוצאות לעניין החובות האבודים.

3. החברה מבצעת BARTER -

מדובר בעסקת חליפין, בו היא מעניקה שירות תמורת קבלת נכס. שווי התמורות ההדדיות, שיש להניח כי הן זהות, הוא סכום עלות החליפות שקיבלה החברה: מסופר לנו שעלות של חליפה היא 500 ש"ח. לכן 120 יחידות עלותן היא 60,000 ש"ח. זוהי ההכנסה של החברה למשך שנתיים מההשכרה. משמע, 2,500 ש"ח לחודש, 30,000 ש"ח בשנה [הערת בודק: הכנסה מראש לפי סעיף 7(2)]. בכסף היא רכשה ממנו חליפות, כך שאין ממש הכנסה עדיין שניתן למסות [הערת בודק: האומנם?]. בנוסף, יש שכר מכר בסך 2,000 ש"ח לחודש - באיזה חכירה מדובר! האם מימונית (ואז זו בעצם קניית ספינת הדיג, ואפשר רק לנכות פחת והוצאות מימון לפי סעיף 17(1)), או תפעולית (ואז מדובר בשכירות, ואפשר לנכות את דמי השכירות - מוכרים דמי החכירה כהוצאה - כלילת רכב). אין באפשרותי להכריע בנושא לעניין סוג השכר מכר (כי אין לי נתונים באשר לפחת, להסכם, לאופציית הרכישה וכדומה), אך לפי התקנות: אם החברה עומדת בתנאים, תוכל לנכות את התשלומים (כולל הפרשי הצמדה וריבית) כהוצאה שבפירות (תקנה 1(4)), ולא תוכל לנכות פחת (תקנה 8). אין בעיה עם אופי הנכס, ולכן אני מניח שהחברה עומדת בכל התנאים: הנכס משמש לה כעסק, ודמי השכירות מותרים כהוצאה עפ"י סעיף 17. אולם אם נאמר ששוב מדובר בהכנסה לפי סעיף 7(2), ומדובר בנכס הון קבוע, אזי אין כל הוצאה מוכרת למעט פחת. [הערת בודק: ודמי שימוש בלסינג?].

לעניין המלאי: לפי מה שכתבתי עד עתה, אין בעיה לחשב את המלאי: כל ה- 140 חליפות נרכשו יחד בעלות של 500 ש"ח היחידה (בסה"כ 70,000 ש"ח). לפי כל שיטה (FIFO ; UFO), לא ישנה לנו, כי מלאי הסגירה זהה - 5,000 ש"ח (נשארו לו 10 יחידות). משמע, עלות המכר היתה 65,000 ש"ח [√].
 אולם אם נאמר שעסקת ה- BARTER בין החברה המשכירה לאיש העסקים היתה לפי המחיר של הלסינג (2,000 ש"ח בחודש), הרי יוצא שערך כל חליפה הוא 400 ש"ח [מבין 120 החליפות שהביא <----> 120 : (24 X 2,000)]. אם זה כך, וזה לא נראה לי, אזי היחידות נרכשו במקביל, ואין הבחנת FIFO / UFO, אולי רק לפי ממוצע משוקלל. [√]
 לסיכום, החברה מכרה 130 חליפות במחיר 1,000 ש"ח כל אחת, ולכן הכנסתה היא 130,000 ש"ח. נשארו במלאי 10 חליפות בשווי של 5,000 ש"ח, והחברה תוכל לנכות את דמי החכירה בסך 24,000 ש"ח (12 X 2,000).

4. החברה עורכת יום כיף לעובדיה: באם החברה תרצה לנכות הוצאות, עליה להראות שמדובר בהכנסות עבודה. מדובר ללא ספק בטובת הנאה שניתנו לעובד ממעבידו (סעיף 2(2) לפקודה). מדובר בכל משאב כלכלי שניתן לעובד או לנוחיותו ממעבידו במישרין או בעקיפין, ושטובת/נוחות העובד בו גדולה מנוחות המעביד. לכן נראה את שווי השוק של המשאב הכלכלי כהכנסת עבודה.
 איך נמדוד את טובת ההנאה - מבחנים שנקבעו בפסי"ד דן: לפי עלותה למעביד; פסי"ד בת ים: לפי ההנאה המופקת על ידי העובד = מחיר השוק; פרופ' הדרי: לפי שווי השוק (הדרי לומד זאת לפי בחינת סעיף 3(ט), סעיף 85 לפקודה).
 במקרה זה, החברה מעמידה את המפרשיות לרשות העובדים: עשרה עובדים מנצלים את השיט. משמע סה"כ ההוצאות, במחירי השוק, הוא 2,000 ש"ח.
לעניין ההנחה בחליפות: החברה מעמידה תלושי הנחה של 50%, משמע במחיר של 500 ש"ח. חמישה עובדים רוכשים חליפה כל אחד. מדובר בהכנסת עבודה אצל העובדים הללו. בעבר, סעיף 9(20)(א) פטר ממש הנחות שקיבל עובד מן המעביד ברכישת טובין ממלאי עיסקי של המעביד או בקבלת שירותים שהמעביד מספק דרך עיסוקו. כיום - בוטל הפטור. פרופ' הדרי טוען כי הנחות כאלו מהוות טובת הנאה, שתמדד לפי המחיר לצרכן (פסי"ד רזניק). לכן נקבע את השווי של טובת ההנאה לפי שווי השוק בעיני העובד: 500 ש"ח הנחה - ובסה"כ 2,500 הנחה.
 האם תוכל החברה לנכות סכומים אלה! לפי מבחן האינצידנטליות - כדי שהוצאה חשב פירותית עליה להיות כרוכה בתהליך ייצור ההכנסה בכללותו. האם לחברה יש הוצאה בפועל! לא נראה לי שמול טובות ההנאה הספציפיות הללו צמחה לחברה תמורה. זאת מלבד כמובן ה- 5 X 500 ש"ח שקיבלה בעבור החליפות שרכשו העובדים. [הערת בודק: הוצאות לשכר עבודה].

5. לעניין התביעה המשפטית התלויה ועומדת: מדובר בחוב תלוי: ההתחייבות אינה מוחלטת ונוצרת בפעילות השוטפת. כדי לשקף תוצאות הפעלות יש לרשום כהוצאות את סכום ההתחייבות שעדיין אינו מוחלט, אך כנראה יוצא בשנה הבאה לצורך הפקת הכנסה השנה. התשלום ישוב אחר כך מאותו מאגר הפרשה (ולא יירשם שוב כהוצאה).
 הפסיקה הכירה בניכוי הוצאות להפרשה כשהתחייבות טרם התגבשה. הכללים הם:
 א. יש לוודא שלפי כללי חשבונאים מקובלים, ההפרשה נדרשת לשיקוף נכון של פעולות החברה (פסי"ד נקיד).
 ב. דרגת הסתברות למימוש החוב בעתיד הלא רחוק היא גבוהה, אך מאידך אין לדרוש מהנושים דרגת וודאות של חוב מוחלט (פסי"ד תל רוני).
 ג. ניתן לאמוד את החוב בצורה סבירה (פרשת Owen). וכן ניתן לקבוע את סכום החוב על יסוד חוות דעת של מומחה, שמומחיותו היא בסוג ההוצאה שבגינה נתבעת הפרשה. כמו כן, חוות דעת של עורך דין לעניין שיעורה של הפרשה עקב תביעה משפטית נגד החברה (פרשת תל רוני). אם לא מוצעת שיטה חשבונאית לאמוד את ההפרשה - היא לא תוכר (פרשת אהרון).
 ד. שהחוב יהא כלפי צד ג' ולא הפרשה עצמית (פרשת ארקיע).
 ה. אין להעמיד את הנישום בדילמה בין תביעת סכום החוב התלוי בניכוי הוצאות בו, לבין כפירה בתביעה/אובדן הזכות להפריש/מענה (פרשת תל רוני). יש להתייחס לכל מידע (פרשת אהרון). אין לדרוש זיקה בין ההכרה בהפרשה ובין הודאה בקיום החוב (פרשת רוני ופרשת אלמולי השקעות), ואין לדרוש זיקה בין ההכרה בהפרשה ובין הגעה לשלב של הגשת תביעה משפטית כנגד הנישום, שיפריש את הסכום (פרשת תל רוני).

לאור כל אלה, יש להתחשב בחוב התלוי של 10,000 ש"ח לאור התביעה [√].

1. מדובר בנושא של מיסוי בינלאומי. תחילה נבחן את החברה - גלובוס: סעיף 5 לפקודה מרחיב את העקרון הטריטוריאלי ומונה שורה של דוגמאות, בהן יראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל. סעיף 115) דן בהכנסות מעסק שנשלט ומנוהל בישראל. נבחן את עניין השליטה והניהול:

- א. שליטה: יש מספר פרשנויות:
1. שליטה במובן המשפטי: בעל שליטה הוא בעל זכות הצבעה וזכות למנות מנהלים. מקום השליטה הוא המקום בו מצויות רוב הזכויות הללו. זהו הפן המשפטי (פסי"ד פוטישבצק).
 2. שליטה במובן העיסקי: מקום השליטה בעסק הוא מקומו של מי שיש לו בעלות ושליטה על החלטות הקשורות בפעילות העיסקית של העסק, שהוא למעשה גם מקום הניהול.
- ב. ניהול: המבחן המרכזי הוא מבחן הניהול ולא מבחן השליטה מכוח מניות. מקום הניהול הוא מקום התכנסות הדירקטוריון או המקום ממנו מתבצע הניהול השוטף של החברה (פסי"ד פוטישבצק). פרופ' הדרי סבור כי מקום הניהול הוא מקום קבלת ההחלטות החשובות ביחס לפעולות החברה, ובתנאי שקיימת באותו מקום גם בקרה אפקטיבית על פעולותיה. בדרך כלל מדובר במקום התכנסות הדירקטוריון, אלא אם זהו דירקטוריון "קשי", שבפועל לא הוא מנהל את החברה.

כדי שניתן יהיה לטעון שהשליטה והניהול אינם מופעלים בישראל, יש גם להוכיח שמרבית חברי הדירקטוריון הם תושבי חוץ. משמע, לפי פרופ' הדרי, חברת גלובוס היא עסק שמנוהל בישראל, כי ההתכנסויות של הדירקטוריון בתל אביב, בהן נידונות עיסקאות החברה ופעילות החברות הבנות, ולא המשרד בבליגיה, שם רשומה החברה, והפעילות שם כוללת רק פעילות משרדית טכנית. מהו היחס בין שליטה וניהול? פרופ' הדרי - מדובר במבחן אחד מורכב, כשלאור מכלול הניסיונות, יש להכריע היכן המקום האמיתי של השליטה והניהול בחברה. יתכן שישודות השליטה והניהול יתחלקו בין מספר מדינות, שאז ההכנסות יתחלקו ביניהן לצורך החבות במס. משמע, בוחנים היכן מרכז העצבים של העסק [4].

כך לגבי חברת הבת אלפא שנמצאת בחו"ל: בהנחה שחברת האם גלובוס מנוהלת בישראל, ואם היא מנוהלת את אלפא בפועל, כי אז תחשב אלפא תושבת ישראל בעצמה. אם אלפא היא ישראלית, אזי צמחה לה הכנסה בחו"ל מהשכרת המבנה. ואז נבחן לפי מבחני סעיף 112) את הרווח/השתכרות מעסק. השאלה האם חברת אלפא משכירה בניינים במסגרת עיסקה, או שמא זו הכנסה לפי סעיף 6)2. בכל מקרה, עלינו לבחון את השאלה של התקבולים שהגיעו לישראל - הועברו ישירות 100,000 דולר, ואחר כך עוד 50,000 דולר, והכל על חשבון הדיבידנדים.

לעניין המיסוי על דיבידנד: הנושא לא מוסדר כלל בחקיקה ובפסיקה הישראלים. בחו"ל הוא מוסדר בחקיקה ספציפית. המיסוי על תשלום דיבידנד תלוי בשאלה מהו מקור המניה: האם זהו מקומה של המניה או מקום מושב החברה, שבה הופקו הרווחים. מקום המניה הוא המקום בו ניתן לבצע עיסקה בת תוקף במניה, ומקום זה משתנה בהתאם לסוג המניה. מקום המניה הוא בדרך כלל במדינת הרישום של החברה.

לעניין סעיף 112) - מדובר על הכנסה שנתקבלה בישראל: לפי הגישה המרחיבה, מדובר בהכנסה שתהליך קבלתה הסתיים בחו"ל, אך היא הגיעה בפועל לישראל, ובתהליך העברתה לא אבד לה אופייה כהכנסה (פסי"ד אברבנל). [4]. לפי הגישה המיצרה, מדובר בהכנסה ששולמה בפועל בישראל או הכנסה שהתקבלה באמצעות סוכן שכל פעולתו היא העברה טכנית של הכסף ארצה. מי שמשכיר דירה בחו"ל, ושכר הדירה מועבר אליו מחשבון השוכר בחו"ל לחשבונו בארץ יחוייב במס, שכן הכנסתו התקבלה בישראל (פסי"ד רזין).

ההלכה: בפסי"ד ברונפמן אומצה הלכת רזין, לפיה הכנסה שהתקבלה לראשונה בארץ, ואפילו כשהכנסה הגיעה תחילה לנישום או לחשבונו בחו"ל, אין לומר עליה כי היא "התקבלה בישראל" על ידו, גם אם הועברה ארצה אחר כך. פרופ' הדרי טוען כי כך יצרו מבחן שקל לעקוף אותו. משמע, מכל הכספים שקיבלה אלפא, רק 100,000 דולר הועברו ישירות לישראל, ולכן נחייב רק הכנסה זו במס. כמוכן שכעת צריך לפי צו מס הכנסה (הנחות במס על הכנסות חוץ של תושב ישראלי) לבחון איזה מס ישתלם: או 25% מתוך 100,000 דולר, או שיצרפו לכלל ההכנסה החייבת בישראל (אך לא נדרשנו לכך בשאלה!).

2. חברת ביתא היא חברת בת של חברת גלובוס, ומכאן שגם היא תושבת ישראל למרות שרשומה בצרפת. למזלה, אין חברת ביתא מפעל תעשייתי או יצרני, כך שהוראות סעיף 4 לא חלות עליה. חברת ביתא זכתה להכנסות מארבעה מקורות:

- א. 10 מליון דולר מארה"ב, מכוח הסכם עם מפיץ שם.
 - ב. 0.5 מליון דולר מישראל, מכוח הסכם הפצה עם מפיץ בישראל.
 - ג. 2 מליון דולר מהקרנות הסרט עצמו (בעצמה) בצרפת.
 - ד. 5 מליון דולר ממכירת הסרט למשקיע בריטי.
- ההוצאות היו 1 מליון דולר.

ראשית יש להפריד: על ה- 0.5 מליון דולר שקיבלה ישראל תחוייב מס באופן רגיל, ללא קשר למיסוי בינלאומי, שכן זו חברה ישראלית, שצמחו לה הכנסות בישראל. מדובר לדעתי בהכנסות מעסק (סעיף 112), כי זהו, לפי המתואר, עיסקה של ביתא.

לעניין ההכנסות מארה"ב ומצרפת: מדובר בהכנסות מעסק גם כן, אך ההכנסות הן מחו"ל, ולכן עלינו לפנות לסעיף 115 לפקודה. ואפילו אם מדובר על משלח יד, עדיין נפנה לסעיף זה, הכולל גם אופציה זו בגדרו.

לעניין מכירת הסרט עצמו: מדובר על הכנסה הונית, שכן מס על רווחי הון אינו מוטל רק על בסיס טריטוריאלי, אלא גם באופן פרסונלי. אם אנו מניחים שביתא עונה על הגדרת תושב ישראל לפי המבחנים לעיל, הרי לפי סעיף 89(ב) יראו את רווח ההון כאילו נצמח והופק בישראל [4], למרות שהמכירה נעשתה בחו"ל. וכך נוכל למסות לפי מס על רווחי הון את ההכנסה ממכירת הסרט (שמהווה חלק מה"עץ" של החברה, שהרי השכרתו מסביב לעולם היוותה הכנסה לעיסקה של ביתא). השאלה לגבי ארה"ב וצרפת, ובעיקר לגבי צרפת, תהיה לגבי עצם החבות במס בצרפת, ואז נצטרך לבחון בעת חישוב המס את בעיית כפל המס.

3. חברת גלובוס עסקה במסחר ביהלומים. ההכנסות - 2 מליון. ההוצאות - 1.4 מליון. הוטל עליה מס בשיעור 10% הן בדרום אפריקה והן בבלגיה. מה יקרה בישראל?

כפי שכבר הראינו, מדובר בחברה ישראלית (לפי המבחנים לעיל). הרווח של החברה, אם מותרות בניכוי כל הוצאותיה, הוא 2 מליון דולר. כאמור על רווח זה הוטל פעמיים מס של 10%. מה יקרה עתה - יש לנו מקרה של כפל מס וישנו צו מס הכנסה (הקלה במיסי כפל), וישנו צו מס הכנסה (הנחה במס על הכנסות חוץ של תושב ישראל), ולפני התושב יש שתי אופציות.

התנאים להכנס לגדר הצו: תושב ישראל, שנתחייב בחו"ל (וכאן החברה חוייבה בפועל), המס שהוטל על הכנסה שמקורה בחו"ל, ההכנסה חייבת במס לפי סעיף 5 (הכנסה מעסק - סעיף 115) ואין הקלה במס לאותה הכנסה מכוח צו המאשר אמנה בינלאומית למניעת כפל מס. שתי האופציות:

א. אופציות נטו: לשלם מס בשיעור של עד 25% מההכנסה שנתקבלה בישראל (הכנסה נטו אחרי המס בחו"ל). לפי אופציה זו, נוריד את מס ההכנסה שירד בחו"ל, ונשאר עם הכנסה של 1.6 מליון דולר (פעמיים ירד 10% מ- 2 מליון דולר). את היתרה נמסה ב- 25% - חייב במס 0.4 מליון דולר. הוא שילם בחו"ל כבר 0.4 מליון, ולכן לא חייב. [הערת בודק: באשר למשפט האחרון - לא נכון!]. לפי אופציות הנטו, הוא לא חייב במס עוד.

ב. אופציות ברוטו: מצרפים ההכנסה החייבת לפני המס בחו"ל להכנסתו החייבת בישראל, ממסים רגיל, מהמס שיוצא מזכים בסכום המס ששולם בחו"ל. אפשר או לזכות מכל ש"ח ששילם בחו"ל כנגד הארץ, או לראות מס ששולם בחו"ל כהוצאה נוספת. לפי הבחירה הזו עלינו לחשב את המס לפי אופציות הברוטו ולראות במה יתחייב.

שאלה 3:

מדובר בנושא של פטור לדירות מגורים. נבחן את כל הדירות של מר נדלני:

1. דירה מספר 1: דירה שנתקבלה בירושה - 30% בשנת 90. לפי סעיף 49(4) לחוק מס שבת, פטור חד פעמי לגבי כל ירושה. אין חשיבות לקשר המשפחתי יורש - מוריש. תנאי פטור זה זהים בחלקם לאלה שבפטור לפי סעיף 49(3) לחוק מס שבת. התנאים: חלק דירה - פחות מ- 50%; החלק התקבל בירושה - אין הגבלה מי הוריש; המוכר לא מכר בפטור אף דירה אחרת שקיבל באותה ירושה (פטור חד פעמי). פטור זה לא מתחיל מחדש מירוך של 4 שנים לעניין הפטור הכללי.

2. דירות מספר 2; 3: דירה מספר 2 - 80%, בשכירות מוגנת. דירה מספר 3 - 100% דירה שבה מתגוררים נדלני, אשתו ושני בניו מתחילת 93.

בסעיף 49(2) לחוק מס שבת מופיע פטור במכירת דירה יחידה: זו דירה המשמשת בפועל למגורים, ולכן לא תמוסה. התנאי הוא שבמשך 4 השנים שלפני המכירה לא היו למוכר בעת ובעונה אחת יותר מדירת מגורים יחידה. לפי סעיף 49(2) לחוק מס שבת קיימת חזקת דירת מגורים יחידה - חזקה חלוטה של החוק, שיראו לענין סעיף 49(2) לחוק מס שבת את הדירה הנמכרת כדירת מגורים יחידה, גם אם בנוסף על הדירה הנמכרת, יש למוכר דירת מגורים שנתקיים לגביה אחד מאלה [הערת בודק: זה לא מה שנאמר בסעיף]:

- א. נרכשה כתחליף לדירה נמכרת בתוך תשעת החודשים שקדמו למכירה - לא רלוונטי אצלנו.
- ב. היא מושכרת למגורים בשכירות מוגנת - רלוונטי לנו, ולכן משמע שאין בדירה מספר 2 כהכרזה על דירה מספר 3 כדירה יחידה.
- ג. חלקו של המוכר בבעלותה הוא פחות מ- 50% - זה מונע מדירה מספר 1 מלפגוע בהיות דירה מספר 3 כדירה יחידה.

1066
6
באשר לדירה מספר 2 - לפי סעיף 49(ב2) סיפא לחוק מס שבת - ההוראה לא תחול על מכירת דירה מושכרת למגורים בשכירות מוגנת. משמע, יתכן כי על דירה מספר 2 יצטרך מר נדלני לשלם מס שבת. השאלה היחידה שעלינו לברר היא מהו מעמדה של דירה מספר 4 להלן? לענין דירה זו, מדובר בעסקת קומבינציה של מכר חלקי. משמע, מר נדלני מכר לקבלן חלק מהקרקע תמורת שירותי בנייה על החלק שלו בערך של X דירות (לא קנה דירות, אלא שירותי בנייה). משמע, לא מכר את כל הזכויות שלו בדירת המגורים (לכאורה ישלל הפטור לדירת מגורים). פס"ד בן עמי קבע כי גם במכר חלקי יהא פטור, כאילו מכרו את כל הזכויות. בעקבות זאת, תיקון מספר 8 הוביל לסעיף 49(א) לחוק מס שבת, המחיל על סיטואציה כזו את הפטור.

מה שנותר לנו לעשות כעת הוא לבחון את מעמד דירה 4: בסעיף 49 לחוק מס שבת קיים סייג לפטור לדירה שהתקבלה במתנה, במקרה שמדובר במתנה מהורה: בנו של מר נדלני קיבל את הדירה עם כלתו. מדובר במקבל דירה שהוא נשוי. הדירה שימשה למגוריו, ומקבל הדירה קיבל הדירה מההורה. לכן מר נדלני הצעיר עומד בתנאי הפטור ויכול למכור את הדירה שבבעלותו. [v--].

מאידך, אם נאמר כי הדירה לא ניתנה במתנה למר נדלני הצעיר, אלא מר נדלני עצמו קיבלה במתנה מהוריו (קיבל את הקרקע, וקבלת החלקה עונה על הגדרת "שווה כסף"). לפי פס"ד גולדשמיט נפסק כי קבלת חלקת האדמה עונה על הגדרת "קבלת 50% לפחות ממחיר הדירה". המתנה יכולה להיות בכסף או בשווה כסף. לפי סעיף 49(ג1) לחוק מס שבת יראו קבלת 50% לפחות ממחיר דירה במתנה בתוך 3 שנים לפני רכישתה כקבלתה במתנה, ולכן השאלה מתי נתנו ההורים את הקרקע חשובה: אם נתנו לפני 3 שנים (מתחילת 92) - אזי נכנס לתנאי הפטור בסעיף 49 לחוק מס שבת - הדירה לא שימשה למגוריו של מקבל המתנה (מר נדלני), אך עברו 3 שנים והנותן הוא ההורה.

אולם בכל מקרה, כדאי למר נדלני להראות שנתן הדירה לבנו במתנה, וזה יכול למכור אותה בעצמו ולזכות בפטור (רואים רק ילד עד גיל 18 כיחידה אחת מהוריו לפי סעיף 49(ב) לענין הפטורים). משמע, את דירה מספר 3 ימכור מר נדלני כדירה שמותר לו למכור פעם בארבע שנים.

המתנה לילדו (דירה מספר 4) - לפי סעיף 62 לא שוללת את הפטור מהמכירה הנוכחית. כאמור, את דירה מספר 1 אין לו בעיה למכור, וכן דירה מספר 2 לא תהווה כל מכשול בדרכו. אני מניח שמר נדלני לא יתקע רק עם דירה מספר 2: את דירה מספר 3 ימכור כדירה יחידה לפי סעיף 49(ב2) לחוק מס שבת, ואת הדירה שבשכירות מוגנת - לפי הפטור "הרגיל" של סעיף 49(ב1).

שם הקובץ: HADARY96