

המכללה האקדמית נתניה

דיני מיסים חש"ן

פרופ' יצחק הדרי
מר שלומי אלמליח

בחינה סופית

הנחיות כלליות לבחינה

1. משך הבחינה **שלוש שעות** ומסגרת הכתיבה מוגבלת ל- 6 עמודים בלבד.
2. קראו היטב את השאלות טרם שתשיבו.
3. תשובה ראויה תכלול את ההנחות העובדתיות והמשפטיות המשמשות לכם בסיס לתשובה ולניתוח החומר המשפטי.
4. מומלץ להימנע מציטוטים מתוך החומר הנמצא בפניכם ולהסתפק באזכור המקור (פסק דין, סעיף חוק וכיו"ב), זולת אם הציטוט הקצר הוא חלק מהותי מתשובתכם.
5. חלקו בתבונה את הזמן העומד לרשותכם. לא תינתן הארכה.

שאלה מס' 1 (80 נקודות)

חברת "וורלס" בע"מ הינה חברת הזנק קטנה אשר הוקמה בישראל על ידי אסף ועומרי בשנת 2000.

1. עם הקמת החברה, שכרו אסף ועומרי משרדים בהרצליה פיתוח למשך שלוש שנים תמורת דמי שכירות חודשיים בסך 20,000 ש"ח לחודש. כן שכרו הם שלושה מפתחי מערכות הזוכים לשכר חודשי בגובה של 10,000 ש"ח, רכב צמוד מהחברה, וכן טלפון נייד שנרכש עבורם על ידי החברה והעומד לשימושם.
2. עו"ד קדם הופקד על הקמת החברה ורישומה כדין. על מלאכה זו כמו גם על ליווי החברה באופן שוטף, הוסכם כי עו"ד קדם יזכה לריטיינר חודשי של 30,000 ש"ח.
3. בשנים 2003-2005 סבלה החברה מהפסדים שנתיים בסך של 100,000 ש"ח, וזאת בעקבות אי עמידה בלוחות הזמנים של מחלקת המו"פ בחברה ותחרות עיקשת מצד מתחריה.
- אולם, בעקבות פריצת דרך טכנולוגית בדמות פיתוח חדשני בתחום האינטרנט האלחוטי עברה החברה לפסים של רווחיות ובשנה זו הניבה פעילות החברה רווחים בסך של 200,000 ש"ח. בעקבות רישום פטנט על שם החברה ביום 30.6.03 זכה עו"ד קדם לבונוס חד פעמי בסך של 5,000 ש"ח.
4. בעקבות הצלחת החברה, החליט אסף להקים את בית חלומותיו ברמת פולג. ברם, הואיל ולא היה בידו מימון מספיק, ביקש הוא ואף קיבל את אישורה של החברה להעניק לו הלוואה שקלית צמודת מדד בסך של 100,000 ש"ח.

שאלה מס' 2 (20 נקודות)

ברשותו של מר יניב הנכסים הבאים :

- א. דירה ששטחה 150 מ"ר אותה רכש ביום 1.1.90. חדר אחד בדירה שימש אותו לצורכי מגורים החל ממועד רכישת הדירה. שאר חלקי הדירה הושכרו למשרד ייעוץ מס קטן. במהלך השנים לאחר שחזר מר יניב בתשובה, פינה הוא את משרד ייעוץ המס והפעיל במקום כולל ללימוד תורה, וזאת החל מיום 1.1.95.
- ב. מגרש מקרקעין ועליו מבנה, ובו ארבע חדרים, מטבח וחדר אמבטיה. המבנה טרם חובר למערכת המים, החשמל והביוב.
- ביום 1.2.03 החליט מר יניב למכור בהקדם האפשרי את שני נכסיו על מנת לרכוש תמורתן מבנה שימש כבית כנסת. הניחו כי במועד זה שווי של נכס א' הוא 800,000 ש"ח ושווי של נכס ב' הוא 600,000 ש"ח.
1. האם יוכל מר יניב ליהנות בפטור מלא ממס שבח בגין מכירת שני הנכסים ?
 2. האם צפוי מר יניב בחבות מס נוספת בגין מכירת הנכסים ?

פיתרון

שאלה מס' 1

חברת ווירלס

א. הכנסות

- מבחנים לקיומו של עסק – פירוט ויישום.
- הכנסות החברה בשנת 2006 ממוסות על פי הוראות סעיף 126 לפקודה.

ב. הוצאות

- פירוט ויישום מבחני החקיקה והפסיקה לענין ניכוי הוצאות: מבחן האינצידנטליות (סעיף 17 רישא) ומבחן העיתוי (סידס).
- **דמי שכירות חודשיים** – הוצאה מותרת בניכוי על פי המבחנים דלעיל והוראת סעיף 17(2) לפקודה.
- **הוצאות שכר וטובות הנאה לעובדים** – הוצאה מותרת לחברה בכפוף לייחוס טובות הנאה לעובדים הספציפיים (מגבלות ההוצאה המעורבת וסעיף 11)32 לפקודה).
- **שכ"ט עו"ד קדם:**

הוצאה מעורבת שיש להפרידה למרכיביה (בן עזר, לייזר):

- א. שכ"ט בגין הקמת ורישום החברה – הוצאת הקמה אסורה בניכוי (סידס).
- ב. שכ"ט בגין ליווי שוטף של החברה – הוצאה פירותית מותרת, בכפוף לשירותים משפטיים שמושאם הוני או נועד ליצור יתרון שחורג משמירה על הקיים (אלקו)
- ג. הבונוס הינו הוצאה הונית, אלא אם רישום פטנטים הינו במהלך עסקיה הרגיל של החברה (דיון בסוגיה זיכה במלוא הניקוד).

- **הוצאות מימון בגין ההלוואה לאסף:**

מושא ההלוואה הוא פרטי, והוצאת המימון אסורה בניכוי.

דיון בהיבטי ההכנסה הרעיונית של אסף (3ט1)ג) וחובת המס מכוח סעיף 2(4), הואיל והוא ב"ש בחברה ואינו עובד של החברה. וההוצאה הרעיונית (פרופ' יורן) אשר נדחה בפ"ד רימון ונותרה בצ"ע בפ"ד מגדל הזהב.

עובדי החברה

- **בדיקת מבחני עובד מעביד:** מבחן השליטה והפיקוח, מבחן ההשתלבות (פן חיובי ופן שלילי), מבחן אמצעי תשלום, מבחן הסיכון הכלכלי, מבחן הספקת חומרים (הפועל טבריה, מכנס, סרוסי).
- **שכר עבודה** – הכנסת עבודה אקטיבית הממוסית מכוח סעיף 2(2) ע"פ שיעורי המס הקבועים בסעיף 121(א) (סעיף 76 לחוק לתיקון לתיקון פקודת מס הכנסה – תיקון 147).
- גביית המס תיעשה על ידי ניכוי מס במקור על ידי המעביד – סעיף 164 לפקודה.

- **העשרה:** תקנות מס הכנסה ומס מעסיקים (ניכוי ממשכורת ומשכר עבודה ותשלום מס מעסיקים), תשנ"ג-1993.
- **טובות הנאה** (כללי) – הכנסת עבודה בשווה כסף ע"פ סעיף 2(2)א; מבחן הנוחות (דן, עירית בת ים);
- **רכב צמוד** - תקנה 4 (לעיל) לעניין החזר הוצאות רכב אל מול תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), תשמ"ז – 1987, לעניין רכב שהועמד לרשות העובד (רזניק, וישי, סנונית). ההכרעה לענין ניכוי הוצאה וייחוס הכנסה - עיקר השימוש ברכב.
- **טלפון נייד** - תקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסוימות), תשל"ב-1972: תקנה 2(ג)תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברדיו טלפון נייד), תשס"ב-2002, מגבלות הניכוי מכוחן. ההכרעה לענין ניכוי הוצאה וייחוס הכנסה - עיקר השימוש בטלפון הנייד.

עו"ד קדם

- **בדיקת מבחני עובד מעביד:** מבחן השליטה והפיקוח, מבחן ההשתלבות (פן חיובי ופן שלילי), מבחן אמצעי תשלום, מבחן הסיכון הכלכלי, מבחן הספקת חומרים (הפועל טבריה, מכנס, סרוסי).
- בהיעדר התקיימותם של המבחנים דלעיל, יוכר עוה"ד כקבלן חיצוני הנותן שירותים משפטיים.
- **הכנסת עוה"ד** – הכנסה אקטיבית מעיסוק ומשלח יד, ממוסית מכוח סעיף 12(1) ע"פ שיעורי המס הקבועים בסעיף 121(א) (סעיף 76 לחוק לתיקון פקודת מס הכנסה – תיקון 147).
- **בנוס – 5000 ש"ח** – בדיקת המבחנים להכרת הכנסה, הכנסתו – כהכנסתו החודשית מכוח סעיף 12(1).

אסף

- הרף התחתון לבחינת הלוואה מוטבת קבוע בתקנות 2 לתקנות מס הכנסה (קביעת שיעור ריבית), תשמ"ה – 1985. הואיל וההלוואה הינה הלוואה צמודת מדד בלבד, המדובר בהלוואה מוטבת.
- לאסף הכנסה רעיונית בדמות הריבית הנחסכת 4% החייבת במיסוי על פי הוראות סעיף 3ט(1)(ג) המפנה לסעיף 2(4) כהכנסה מדיבידנד.

שאלה מס' 2

מבנה הפטור

א. תנאים מקדמיים:

- **התא המשפחתי כמוכר אחד:** לפי ס' 49(ב), המוכר, בן זוגו (בנישואין פורמאליים) וילדיהם מתחת לגיל 18.
- **מכירת כל הזכויות בדירה** – ס' 49(א)(א) - לקבלת פטור, יש למכור את כל הזכויות: לא ניתן למכור מחלק בלתי מסוים בדירה, או זכות חכירה בלבד.
- **הצהרה** - את הפטור צריך לבקש בהצהרה לפי סעיף 73 בחוק. בהצהרה זו צריך למלא את הסעיף הקונקרטי על פיו מבקשים את הפטור, וזה נתון לבחירת הנישום (אין אפשרות לחלופיות העילה).

ב. הגדרת דירת מגורים :

- **תנאים הכרחיים** : בנייתה הסתיימה, היא בבעלות/חכירתו של יחיד ואינה משמשת 'מלאי עסקי'.
- **מבחן אובייקטיבי** - הדירה צריכה להיות מיועדת על פי טיבה וייעודה למגורים ;
- די בהימצאות מתקנים חיוניים לדירת מגורים, הנדרשים לשימוש רגיל וסביר בדירה (**כורש, שכנר**). שימוש בדירה כבית עסק או כמשרד לא ישנה את טיבה של הדירה כדירת מגורים (**בר דור**).
- **מבחן סובייקטיבי** - על הדירה לשמש בפועל למגורים ;

ג. הגדרת דירת מגורים מזכה

- ארבע חמישיות מהתקופה שבשבילה מחושב השבח או בארבע השנים, שקדמו למכירתה.
- **העדר שימוש** (דירה חדשה) או **שימוש לצורכי חינוך ודת** יראה כשימוש הדירה למגורים.
- לעניין חישוב תקופת המגורים בפועל, **ניתן להתעלם מהתקופה קודם ליום הקובע** – 1/1/98.

יישום

דירה א'-

- דירה שבנייתה נסתיימה ונמצאת בבעלותו של יחיד (אינה מהווה מלאי עסקי).
- הדירה עונה לפן האובייקטיבי והסובייקטיבי של הגדרת דירת מגורים.
- דירת מגורים מזכה – שימשה למגורים במהלך ארבע השנים שקדמו למכירתה (לימודי תורה = מגורים).

דירה ב' -

- דירה שבנייתה טרם נסתיימה במלואה ; נמצאת בבעלותו של יחיד (אינה מהווה מלאי עסקי).
- הדירה טרם עונה לפן האובייקטיבי והסובייקטיבי של הגדרת דירת מגורים.
- דירת מגורים מזכה – דירה חדשה.

פטורים רלוונטיים

עדיפות ראשונה - מכירה מדורגת ע"י שימוש בפטור הספציפי והחד פעמי של סעיף 49(ה): מכירת דירה א' ומכירת דירה ב' לאחר חיבורה לשירותים הבסיסיים תוך תקופת 12 החודשים הקבועה בסעיף.

העשרה – תכלית הסעיף היא רכישת דירת מגורים ע"י זוגות צעירים ולא רכישת מבנה לצורך הקמת בית כנסת.

עדיפות שנייה - מכירה מדורגת ע"י שימוש בפטור הכללי לדירת מגורים יחידה (סעיף 49(ב)(2)) – מכירת דירה א' בפטור, המתנה לחיבור דירה ב' לשירותים הבסיסיים ועמידתה בתנאי הגדרת סעיף 49 לחוק.