

דיני מיסים - תשס"ט
בחינה - מועד ב'
מרצה: ד"ר אבי טבח
מתרגל: עו"ד (רו"ח) יעקב ברשטיין

פתרון לדוגמא בנקודות

שאלה 1 (מגבלת מקום חצי עמוד - 15 שורות)



- 1. ניתוח השלכות המס של מתן הלוואה - גישת שתי העסקאות:**
 - ברמת יעל - יעל העניקה הלוואה לשרון, ליעל הכנסות ריבית בגין ההלוואה (סעיף מקור 2(4) לפקודה).
 - ברמת שרון - הוצאות ריבית (בגובה ריבית שוק). שרון קיבלה במתנה מיעל סכום השווה להוצאות הריבית אותם הייתה אמורה לשלם ליעל, המתנה אינה הכנסה ברמת שרון (עסקת חליפין - פס"ד שפר).
- 2. ניתוח השלכות המס של מתן המתנה של שרון ליעל - גישת שתי העסקאות:**
 - טענה I - שרון העניקה מתנה ליעל, המתנה אינה הכנסה בידי יעל (פס"ד רופא, פרומקין). שרון אינה יכולה לתבוע הכרה בהוצאה בגין המתנה.
 - טענה II - המתנה הינה התמורה בגין ההלוואה. טענה כאמור כי קיים קשר ישיר הינה טענה חלשה מאחר ולא הייתה צפייה במועד מתן ההלוואה ללא הריבית לתמורה כלשהי ושוויה הראלי של החופשה אינו משתווה לחיסכון בריבית.
- 3. האם יעל/שרון יכולות לתבוע הוצאות רעיוניות?**
 - פס"ד זילברשטיין ופס"ד צינומנטל
 - חשוב לציין את פס"ד אלישע הקובע כי אין לדבר בלשון הוצעה רעיונית אלא הוצעה בשווה כסף.
- 4. האם חל סעיף 3(ט) לפקודה?**
 - הסעיף אינו חל על העסקאות המתוארות בשאלה (לא בעל שליטה, לא ספק ולא עובד). סעיף 3(ט) לפקודה כסעיף כימות ולא כסעיף מקור (מינץ וזילברשטיין).

שאלה 2 (מגבלת מקום עמוד וחצי - 45 שורות)

- **נסיעה לחו"ל לבחינת התחום** - בחינת הוצאה כהוצאה עסקית/הונית (טרם עסקית, פס"ד סידס, פס"ד גלילות)/הוצאה מעורבת (פס"ד שתדלן).
- **הוצאות בגין מטפלת בהורים** - נדרש לבצע ניתוח לפי פס"ד ורד פרי, לרבות האם ניתן להכיר בכל ההוצאה או רק בחלקה (הוצאה שהיתה נושאת בה בכל מקרה, עסקה עם צד קשור - אמא שלה), בחינה סוגיית העשרה, הוצאה בייצור הכנסה - הוצאה אינצינדנטלית.
- **רכישת שמלות הכלה** - בחינה האם מדובר במלאי/מלאי מיוחד/נכס הון (פס"ד ענבר היכלי כלה). מועד ההכרה בהוצאה של רכישת השמלות: במידה והשמלות נרכשו כנכס של סלון הכלות להשכרה ללקוחות, ההוצאה תוכר באמצעות פחת לאורך חיי הנכס ולא במועד רכישת הנכס. לציין כי הפחת שנקבע בפס"ד ענבר היכלי כלה נמוך משמעותית מהפחת הכלכלי.
- **הוצאות פרסום** - הוצאה הונית/שוטפת (פס"ד יעקובי)

- **הלוואה** - בחינה האם מדובר בהוצאה בייצור הכנסה (סעיף 17(1)).
- **הכנסות מהשכרת שמלות הכלה** - הכנסה מעסק (סעיף מקור - סעיף 12(1) לפקודה). מועד הכרה בהכנסה - היות ועסקינן בעסק ללא מלאי אלא שמלות הלכה מהוות רכוש קבוע, אזי מועד ההכרה בהכנסה הינו במועד תשלום הלקוחות, בהתאם לשיעור הקבוע בסעיף 121(ב) (הכנסה מיגיעה אישית).
- בנוסף, יצוין כי סעיף 8 לפקודה המקדים הכנסה משכירות לעסקים הפועלים על בסיס מצטבר למועד קבלת התמורה, גם אם זו שולמה מראש. סעיף 8 לפקודה אינו רלוונטי לשאלה שלפנינו מאחר והעסק כאמור פועל על בסיס מזומן.
- **שיפוצים במבנה בעקבות שרפה** - בחינת השיפוצים כהוצאה הונית, פירותית (עסקית) או מעורבת. (פס"ד שתדלן, שחר זרעים)
- **הרחבת המבנה** - נכס הוני שיופחת ע"פ תקנות הפחת. נוצר נכס חדש.
- **הוצאות הגנה משפטית** - בחינה האם התביעה הינה בגין סיכון אינטגרלי לעסק. (פס"ד ורד מיחזור).
- **קנס והחזרת המבנה לקדמותו** - בחינת הכרה בהוצאה בדגש לאופי החיוב של בית המשפט: האם הקנס הוא עונשי, אז ההוצאה לא תוכר - פגיעה בתקנת הציבור. במידה והקנס הינו תרופתי (השבת המצב לקדמותו), שלגביה הוצאה זו תיתכן שאלה בדבר האופי ההרתעתי-תרופתי של ההוצאה.
- **תרומת השמלות** - בחינה האם ההפסד שנוצר הינו הפסד הוני או פירותי. ההפסד שיוכר הינו עלות השמלות, בניכוי הפחת הנצבר.

שאלה 3 (מגבלת מקום חצי עמוד - 15 שורות)

	<u>חישוב חבות המס:</u>
100,000 ₪	הכנסה עד סכום:
30%	שיעור מס:
$100,000 * 30\% = 30,000$ ₪	סכום המס:
10,000 ₪ $= 2,000 * 5$	שווי נקודות זיכוי:
20,000 ₪ $= 30,000 - 10,000$	מס לתשלום לאחר נקודות זיכוי:
	שיעור מס ממוצע - $20\% = 20,000 / 100,000$

	<u>חישוב חבות המס בעקבות ההצעה להוריד את שיעור המס על הכנסה מעל 100,000 ₪ ל- 25%:</u>
120,000 ₪	לדוגמא הכנסה בסכום:
100,000	כאמור על 100,000 השקלים הראשונים ישלמו מס כפי שחושב בדוגמא לעיל בסכום של 30,000 ₪.
20,000	על ה- 20,000 ₪ הנוספים יחול מס בשיעור מופחת של 25%, קרי יתווסף מס בסכום של 5,000 ₪.
$35,000 = 30,000 + 5,000$ ₪	כך שסכום המס המצטבר הינו:
10,000 ₪ $= 2,000 * 5$	שווי נקודות זיכוי:
25,000 ₪ $= 35,000 - 10,000$	מס לתשלום לאחר נקודות זיכוי:
	שיעור מס ממוצע - $20.8\% = 25,000 / 120,000$

כך שבמידה וההצעה תתקבל ושיעור המס החל על הכנסה מעל 100,000 ₪ ירד לשיעור של 25%, הרי שבכל מקרה שיעור המס הממוצע ימשיך לעלות (ישאף לשיעור של 25%). על כן, לפנינו שיטת מס פרוגרסיבית. להבהרה, כיון ששיעור המס עד הכנסה של 100,000 הוא 20%, הרי שאם שיעור המס השולי מ- 100,000 ומעלה הוא גבוה מ- 20% (גם אם נמוך משיעור המס השולי שחל לפני 100,000 ₪) הרי ששיעור המס הממוצע ימשיך לעלות, ולכן המערכת היא פרוגרסיבית.

הטענה כי הפחתת המס לא תשפיע על הפעילות במשק אינה נכונה, מאחר והורדת שיעור המס השולי עשוי להשפיע על אפקט התחלופה, כך שיתכן כי לאור שיעור המס הגבוה נישומים בחרו לעבוד פחות ולצרוך יותר פנאי. ולכן, על אף שאין לפני הפחתת המס נישום שהכנסתו עלתה על 100,000, בהחלט יתכן כי עם הפחתת שיעור המס יעדיפו נישומים לעבוד יותר על מנת להרוויח יותר והפעילות במשק תעלה.

שאלה 4 (מגבלת מקום שלושת רבעי עמוד - 23 שורות)

רקע משפטי לדיון הינו פס"ד רובינשטיין שבמסגרתו נקבעה מגבלת קיזוז הפסדים בעקבות העברת שליטה בחברה, זאת כאשר המטרה היחידה העומדת מאחורי המכירה הינו הרצון של הרוכש לעשות שימוש באותם הפסדים צבורים ובכל להימנע ממס (עסקה מלאכותית, סעיף 86 לפקודה).

פס"ד בן ארי אישר מחדש את פס"ד רובינשטיין בהדגישו כי שימוש בהפסדים הצבורים בחברה יוכל להיעשות רק על ידי מי שנשא בהם ולכן בהתחלף השליטה בחברה, לא יוכלו בעלי המניות החדשים ליהנות מההפסדים הצבורים בחברה, ובכך לא התירו לחברה לעשות שימוש בהפסדים אלו. בית המשפט נותן דוגמאות ממצבים שונים בהם מועברות זכויות בחברה ובוחר לראות במועד בו מועברת השליטה בחברה כנקודת החתך ממנה והילך יראו בעסקה כעסקה מלאכותית בהתאם לסעיף 86 לפקודה ולא יותר קיזוז ההפסדים הצבורים. בהתאם לאותו קו מחשבה התיר בית המשפט לחברה לקזז את הפסדים בהתאם לחלקו של בן ארי בהפסדים אותם נשא בהיותו מיעוט (32%) עובר למועד הרכישות הנוספות והפיכתו לבעל שליטה.

בציטוט המובא בבחינה בית המשפט סותר את קביעתו שלו מאחר וכאמור אם הבחינה תהא במועד העברת השליטה הרי שלפי הדוגמא שמציג בית המשפט במועד האמור השליטה טרם הועברה (עדיין מחזיק 51% בחברה). בנוסף, הרי אותו בעל שליטה הוא זה שנשא במלא ההפסדים (כשם שבן ארי היה שותף כחלקו במיעוט) ולכן ראוי כי יותרו בקיזוז. נוצר מצב של חוסר ודאות משפטית מאחר ולא ברור היכן יעבור הגבול של העברה המותרת (לדוגמא האם מכירה של 49% מותרת? מה בדבר מכירה של 46% או 41% וכד')

טענה נוספת שמעלה בית המשפט כאקסיומה הינה העובדה כי מכירת הפסדים הינו דבר אסור מאחר ואין אנו רוצים שמי שלא נשא בהפסד (הרוכש) יוכל לעשות שימוש באותם הפסדים צבורים. אולם, האם כך אכן הדבר?! הרי היה גם לבחון את **נטל המס הכלכלי לעומת הסטטוטורי**, שהרי מי שנהנה מההפסד הצבור הם אותם בעלי מניות המוכרים את חלקם בחברה מפסידה ומקבלים תמורה בעבור ההפסד (נכון שהתמורה אינה בגובה מגן המס מאחר ונלקחת גם תוחלת החשיפה באי ההכרה בהפסד, עם זאת הם הנהנים הישירים מההפסד).

בנוסף עולה השאלה האם אנחנו רוצים לעודד את הנישום להמשיך להחזיק ולהתעסק בחברה המפסידה רק מאחר ואינו יכול לקבל תמורה על ההפסדים שנצברו בחברה.