

# שאלון בחינה במסים ב' ליועצי מס

## מועד אוגוסט 2017

לנבחן:

משך הבחינה 3.5 שעות

כתוב בכתב יד ברור, סדר וניקיון ישפיעו על הניקוד.

קרא בעיון את כל גיליון השאלות לפני שתיגש לפתרון.

### מבנה הבחינה

שאלה 1 - 25% פתרון במחברת א'

שאלה 2 - 10% פתרון במחברת א'

שאלה 3 - 15% פתרון במחברת ב'

שאלה 4 - 30% פתרון במחברת ב'

שאלה 5 - 20% פתרון במחברת ג'

### בהצלחה

יש לצרף את כל החישובים והפירוטים ששימשו בסיס לפתרון כל שאלה ושאלה.

הערה: נא לפתור את השאלות במחברות המתאימות בלבד!!!

## שאלה מספר 1- רווחי הון (25%)

להלן מספר אירועים שאינם קשורים זה לזה.

**נדרש:** לקבוע מהם האירועים שעליהם חולש פרק ה' לפקודת מס הכנסה תוך התייחסות לסעיפי הפקודה ולפסיקה הרלוונטיים. יש לחשב את רווח ההון/הפסד ההון הנובע מהם ואת תוצאת המס המזערית לתשלום הנובעת מעסקאות רווח ההון.

### דירה בלונדון – 7 נקודות

ביום 1.1.2004 רכש יעקב דירה בלונדון (להלן: "הדירה") בתמורה לסך של 700,000 ₪. החל ממועד רכישתה, הדירה מושכרת לסטודנטים הלומדים באוניברסיטה סמוכה. הכנסותיו של יעקב מהשכרת הדירה הסתכמו לסך של 60,000 ₪ לשנה כנגדן תבע יעקב בניכוי פחת בשיעור של 1% מעלות הדירה. ביום 1.7.2012 הוציא יעקב הוצאות בסך של 21,000 ₪ בגין החזקת הדירה. ביום 1.1.2016 מכר יעקב את הדירה. הקונה שילם ליעקב סך של 1,500,000 ₪, ובנוסף העביר לבעלותו של יעקב מכונית אשר עלותה המופחתת הינה 120,000 ₪ ושווי השוק שלה הינו 115,000 ₪.

#### נתונים נוספים:

1. שיעור הפחת לדירה באנגליה הינו 6%.
2. שיעור הפחת לדירה לפי תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 הינו 2%.
3. הוצאות ההחזקה לא הותרו בניכוי לצורכי מס ולא הווננו לעלות הדירה.
4. במכירת הדירה לא שולמו מיסים באנגליה.
5. שיעור המס השולי של יעקב הינו 48%.
6. מדדים ידועים:

105 – 1/2004	210 – 7/2012	250 – 1/2016
--------------	--------------	--------------

#### נדרש:

חשבו את מס רווח ההון לתשלום על ידי יעקב בשנת המס 2016

### ניירות ערך סחירים - 6 נקודות

1. ביום 1.6.2016 קיבלה רבקה דיבידנד בסך של 170,000 ₪ מחברת קדמה בע"מ. רבקה מחזיקה ב-8% ממניות חברת קדמה ויעקב, אביו של בעלה יצחק, מחזיק ב-12% ממניות חברת קדמה.
2. ביום 1.1.2010 רכשה רבקה אג"ח של חברת ימה בע"מ. האג"ח צמוד במלואו לשיעור עליית המדד. ביום 1.1.2016 קיבלה רבקה, לראשונה, ריבית בסך של 40,000 ₪. רבקה מחזיקה 2% ממניות חברת ימה.
3. ביום 1.3.2016 קיבלה רבקה דיבידנד בסך של 80,000 ₪ מחברת צפונה בע"מ. מחצית מהדיבידנד מקורו ברווחי חברת צפונה בע"מ לשנת 2010 והיתרה משנת 2014. רבקה מחזיקה במלוא הון המניות של חברת צפונה אשר הייתה חברה משפחתית החל ממועד יסודה ועד לתום שנת 2012.

4. יתרת הפסד ההון של רבקה ליום 31.12.2015 הינו בסך של 90,000 ₪. מקורו של ההפסד הינו במכירת מניות, של חברה הנסחרת בבורסה בגרמניה. שיעור מס רווח הון בגרמניה, המוטל על תושב ישראל, הינו 40%.

**נדרש:**

חשבו את המס לתשלום בגין הכנסותיה החייבות של רבקה מדיבידנד וריבית.

**ניירות ערך לא סחירים – 12 נקודות**

ביום 1.7.1995 רכש תומר 70,000 מניות של חברת שבתאי בע"מ (להלן: "שבתאי"), המהוות 70% מהונה המונפק והנפרע של שבתאי, בתמורה לסך של 550,000 ₪. שבתאי עוסקת במחקר ופיתוח בתחום אבטחת מידע ובהשכרת מכונה לייצור רחפנים. ביום 31.12.2012 חילקה שבתאי מניות הטבה בשיעור של 25% לכל בעלי מניותיה. ביום 1.9.2013 רכשה שבתאי את מלוא הון המניות של חברת נוגה בע"מ (להלן: "נוגה") בתמורה לסך של 250,000 ₪. נוגה עוסקת בהשכרת דירת מגורים בנתניה. ביום 1.9.2015 מכרה שבתאי את כל מניות נוגה, המוחזקות על ידה, בתמורה לסך של 1,000,000 ₪. ביום 1.12.2015, בעקבות הערכת שווי שביצעה שבתאי, התברר כי שווי השוק של המכונה לייצור רחפנים הינו 2,000,000 ₪ וזאת על אף שיתרת מחירה המקורי הינה 600,000 ₪ בלבד. ביום 1.1.2016 מכר תומר 15,000 ממניות שבתאי בתמורה לסך של 3,500,000 ₪.

**נתונים נוספים:**

1. שבתאי לא ביצעה הקצאת מניות מלבד האמור לעיל.
2. להלן פירוט רווחיה הצבורים של שבתאי, החשבונאיים והמיסויים, לתאריכים שונים:

<u>שנת המס</u>	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
<b>יתרת רווחים לתום שנה</b>	12,000,000	0	13,000,000

3. חברת נוגה הינה חברה בהפסדים.

4. שיעור המס השולי של תומר הינו 48%.

5. מדדים ידועים:

110 - 9/2013	100 – 7/1995
125- 12/2015	120 – 9/2015
	130 - 1/2016

**נדרש:**

1. חשבו את מס רווח ההון לתשלום על ידי שבתאי בשנת המס 2015 (2 נקודות)
2. חשבו את מס רווח ההון לתשלום ע"י תומר בשנת המס 2016 (6 נקודות)
3. לאחר מכירת המניות, נפגש תומר באקראי עם חברו, יועץ המס ענבי. תומר סיפר ליועץ המס ענבי אודות מכירת מניות שבתאי. לאחר ששמע את דבריו טען יועץ המס ענבי: " אם החברה הייתה משערכת את המכונה ומחלקת דיבידנד מרווחי שערך, לפני מכירת המניות, היית מפחית את מס רווח ההון ממכירת המניות "

א. הסבירו את הפחתת המס אליה מתכוון יועץ המס ענבי (נקודה)

ב. חוו דעתכם על הצעתו של יועץ המס ענבי (נקודה)

4. לאחר מכירת המניות, פנה תומר ליועץ המס חרובי וסיפר לו על אודות העסקאות שביצע בשנת 2016. לאחר ששמע את דבריו טען יועץ המס חרובי: "היה ניתן ליצר הפחתה בתשלומי המיסים שלך בדרך פשוטה ולגיטימית"  
הציעו דרך לגיטימית להפחתת מס במכירת מניות שבתאי. (2 נקודות)

#### פתרון במחברת א

#### שאלה מספר 2 - אופציות לעובדים (10%)

ביום 1.1.2012 הוקצו לשון, עובד חברת פון פון, חברה ישראלית, 100 אלף אופציות הניתנות להמרה למניות החברה האמריקאית, שהינה חברת האם של החברה הישראלית, במסלול רווח הון עם נאמן. האופציות הוקצו תמורת 1 ש"ח לאופציה. תוספת המימוש הינה 3 ש"ח לכל אופציה. החברה הישראלית שילמה 4 ש"ח לחברה האמריקאית עבור כל אופציה.  
ביום 1.1.2013 הומרו האופציות למניות ושנה לאחר מכן ביום 1.1.2014 הועברו לשון.  
ביום 29.10.2015 מכר שון את המניות שקיבל במסגרת ההקצאה בבורסה.  
שון אינו בעל שליטה.

נתונים נוספים:

- שיעור המס השולי – 50%
- מדד ושווי המניה:

שוי מניה	מדד רלוונטי למועד	תאריך
(ממוצע) 7		שלושים יום שקדמו ל 1.1.12
9	100	1.1.12
11	105	1.1.13
9	110	1.1.14
13	120	29.10.15

#### נדרש:

חשב את ההכנסה וחסות המס בידי שון בגין השנים 2012-2015 ואת ההוצאה שתותר בידי החברה הישראלית.

## פתרון במחברת ב

### שאלה מספר 3- מיסוי מקרקעין (15%)

דינה, רווקה בת 35, תושבת ישראל, הינה בעלים של דירת מגורים בת"א אותה רכשה ביום 1.1.2002 תמורת 2,500,000 ₪. במועד רכישת הדירה שילמה דינה מס רכישה בסך 92,000 ש"ח ושכ"ט עו"ד בסך 40,000 ₪.

עד ליום 1.1.2007 דינה השכירה את הדירה בת"א למגורים בשכירות חודשית. דמי השכירות פטורים ממס הכנסה לפי חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה מהשכרת דירות מגורים), התש"ן – 1990.

החל מיום 1.1.2007 עברה דינה להתגורר בדירה.

בנוסף לכך בבעלות דינה הדירות הבאות :

- דירת מגורים בחיפה אותה קיבלה בירושה מאביה ביום 1.7.2013. לאב לא היו דירות נוספות במועד פטירתו.
- מחצית דירת מגורים בנתניה אותה ירשה מהדוד אריה אשר נפטר ביום 1.1.2012. לדוד אריה היו דירות נוספות במועד פטירתו אותן הוריש ליורשים אחרים.
- ביום 1.7.2017 מכרה דינה את הדירה בת"א לאסף ויוסי, שני אחים בגירים שהחליטו לרכוש במשותף את הדירה, תמורת 6,000,000 ₪. (עבור כל הדירה בשלמות).
- ידוע כי תמורת מכירת הדירה בת"א מושפעת מזכויות נוספות לבנייה (זכויות להרחבת הדירה בשטח של 60 מ"ר נוספים). כמו כן ידוע כי שווי הדירה בת"א ללא זכויות נוספות לבנייה הינו 5,000,000 ₪.
- במכירה שילמה דינה היטל השבחה בגין הזכויות הנוספות לבנייה בסך 250,000 ₪.

#### נתונים נוספים :

- שיעור עליית המדד בכל התקופות הינו 0%.
- מעבר למוזכר לעיל אין ולא היו לדינה דירות נוספות.
- שיעור המס השולי של דינה בשנת 2017 – 50%.
- מעבר למוזכר לעיל לאסף אין דירות נוספות ואילו ליוסי יש דירה נוספת באילת אותה רכש בשנת 2010 אשר הוא לא מתכוון למכור.
- לצורך הפתרון ניתן להשתמש בסכומים הקבועים בחוק מיסוי מקרקעין (להלן: "החוק") כשהם מעודכנים לשנת 2016 או 2017.

1. האם דינה תהיה זכאית לפטור ממס שבח לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק במכירת הדירה בתל - אביב ? הסבר/י ! אין צורך לחשב (2 נקודות).
2. כעת הנח/י שפרט לדירה בת"א אין לדינה דירות נוספות והיא זכאית במכירת הדירה בת"א לפטור ממס שבח לפי סעיף 49(2) לחוק. האם כל תמורת המכירה פטורה ממס שבח ? במידה

ולא כל תמורת המכירה פטורה חשב את מס השבח שיחול במכירה. **הסברי ובמידת הצורך הצגי חישובים מספריים ! (8 נקודות).**

3. ביום 1.11.2017 הגישה דינה השגה על שומת מס השבח בטענה שכל תמורת המכירה פטורה ממס שבח. ביום 25.6.2018 דחה מנהל מיסוי מקרקעין את ההשגה ושלה את החלטתו, אולם החלטתו הגיעה לדינה רק ביום 10.7.2018. דינה טוענת שמאחר והתשובה בהשגה הגיעה לאחר שחלפו 8 חודשים מיום הגשתה יש לקבל את ההשגה ולפטור את כל המכירה ממס שבח. **האם דינה צודקת ? הסברי ! (2 נקודות).**
4. חשבי את מס הרכישה שיחול על אסף ויוסי ברכישת הדירה בת"א. **הסברי והצגי חישובים מספריים ! (3 נקודות).**

## פתרון במחברת ב

### שאלה מספר 4 - מע"מ (30%)

חברת ארמונות הבירה (להלן – "החברה") רשומה כעוסק מורשה לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו-1975 (להלן – "החוק") ועוסקת בקבלנות בניין.

להלן מספר אירועים שאירעו בחברה במהלך שנת המס 2016:

- ביום 1.1.2016 החברה רכשה קרקע מעמותת "חיים טובים" המסווגת כמלכ"ר (להלן – "העמותה") בתמורה ל 3 מיליון ₪. הקרקע נרכשה על ידי העמותה שנתיים קודם לכן בתמורה ל 2 מיליון ₪ מאת עוסק שהוציא לה חשבונית מס בעבור הקרקע כאמור. בכוונת החברה להקים על הקרקע פרויקט של בניין בן 10 דירות כאשר 8 דירות יועדו למכירה ו 2 דירות יועדו להשכרה פטורה למגורים לפי סעיף 31(1) לחוק לתקופה של 3 שנים בטרם יימכרו אותן (להלן "הפרויקט" ו – "הדירות" בהתאמה). **(7 נקודות).**
  - החברה החלה בשיווק הדירות ומכרה 8 דירות (מתוך 10 הדירות המתוכננות) בתמורה ל 2 מיליון ₪ לדירה כאשר התשלומים היו לפי הפירוט להלן –
    - 20% - ממחיר הדירה ישולם ע"י הרוכש במעמד חתימת החוזה.
    - 50% - ממחיר הדירה ישולם ע"י הרוכש במעמד מסירת הדירה לידיו.
    - 30% - ממחיר הדירה ישולם ע"י הרוכש 3 חודשים לאחר מועד מסירת הדירה.
- 2 הדירות הנותרות הושכרו בהשכרה פטורה ממס לפי סעיף 31(1) לחוק לתקופה של 3 שנים. **(6 נקודות)**
- לצורך עיצוב הדירות החברה הזמינה שירותי עיצוב ממעצב איטלקי שהגיע לארץ ליומיים על מנת לתכנן את עיצוב הדירות. בתמורה לשירות זה החברה שילמה למעצב האיטלקי סכום של 100 אלפי יורו. **(4 נקודות)**
  - ציוד בנייה שהיה באתר הפרויקט נגנב, ובשל חילוקי דעות עם חברת הביטוח, החברה הגישה תביעת פיצויים בביהמ"ש כנגד חברת הביטוח. לצורך ניהול התביעה החברה

שכרה את שירותיו של עו"ד שייצג אותה בתמורה לשכר טרחה בשיעור של 20% מהפיצוי שייפסק לטובת החברה. ביהמ"ש פסק פיצוי בסך חצי מיליון ₪ ועוה"ד הוציא חשבונית מס בסך 100 אלפי ש"ח לחברה בגין שכר הטרחה. (5 נקודות)

5. על מנת לקצר את זמני השלמת הבנייה החברה שכרה שירותיה של חברת השמת כוח אדם ישראלית (להלן – "חברת ההשמה") הרשומה כעוסק לעניין החוק, שתיווכה בעבורה בהבאת עובדי בניין מסין. בגין שירותיה כאמור חברת ההשמה הוציאה לחברה חשבונית מס בשיעור אפס. (5 נקודות)

6. לצורך שיכון העובדים הזרים באתר הבניה החברה שכרה קרוואנים ורכשה מיטות וציוד למטבח לשימושם של העובדים הזרים. החברה קיבלה חשבוניות מס מאת הספקים כאמור. (3 נקודות)

דון בכל היבטי המע"מ הרלוונטיים מבחינת החברה בכל אחד מהסעיפים תוך ציון סעיפי חוק ותקנות ואזכור פסיקה רלוונטית.

אין צורך להעתיק/לצטט את סעיפי החוק.

### פתרון במחברת ג

#### שאלה מספר 5- מיסוי בינלאומי (20%)

1. עידו, תושב ישראל, מחזיק 90% מההון המונפק והנפרע של חברת דושי אינק, חברה תושבת פולין. ביתרת המניות מחזיק רוג'ר, תושב פולין. בשנת 2015 הפיק עידו לחברה 100,000 ₪ בגין עבודתו כמהנדס בשוויץ. באותה שנה הפיק רוג'ר לחברה 900,000 ₪ מעבודתו כמהנדס בשוויץ. האם יכול לחול מיסוי חמ"י? במקרה זה? הסבירו. (2 נקודות)

2. לחברה הזרה שוס לימיטד, שני סוגי הכנסות: הכנסת ריבית בסך 50,000 ₪ הכפופה למס זר בשיעור של 10% והכנסת תמלוגים בסך 100,000 ₪ הכפופה למס זר בשיעור 16%. האם תוכל החברה להיחשב לחנ"י? הסבירו. (3 נקודות)

3. תומר הינו הבעלים של חברת "השוקולד המתוק" בע"מ, חברה תושבת ישראל המייצרת שוקולדים איכותיים הנמכרים באריזות קטנות. תומר שוקל להרחיב את פעילות החברה לשוויץ כך שהשוקולדים ישלחו מהארץ לבית אריזה בשוויץ ומשם ישלחו ללקוחות השוויצרים.

א. האם פעילות החברה בחו"ל עולה לכדי מוסד קבע? הסבר. (2 נקודות)

ב. כיצד תשתנה תשובתך אילו האתר בשוויץ היה מאוגד כחברה נפרדת? (1 נקודה)

4. חברת DUNI הינה חברת תושבת חוץ המוחזקת על ידי עידו תושב ישראל וגיון תושב חוץ בחלקים שווים. חברת DUNI רכשה ביום 1.1.2014 חצי אחוז ממניות חברת "טבעון" בע"מ,

חברה הנסחרת בבורסה בישראל בעלות של 100,000 ₪. ביום 1.1.2016 מכרה DUNI את המניות בתמורה ל-150,000 ₪.

מה תהיה חבות המס של חברת DUNI בגין מכירת מניות טבעון? לצורך הפתרון יש להתעלם מהוראות האמנה. (3 נקודות)

5. בשנת 2016 נבעה לחגית, תושבת ישראל, הכנסה מקצבה בהונגריה בסך 12,000 ₪. בגין הכנסה זו שילמה חגית בהונגריה מס בסך 4,000 ₪. עפ"י סעיף 9 לפקודת מס הכנסה, 35% מהכנסת הקצבה כאמור פטורים ממס בישראל.

מהו גובה הזיכוי אותו תקבל חגית בגין הכנסתה מקצבה? (3 נקודות)

6. אוהד מתכנת ידוע, חי ועבד כל ימיו בישראל. ביום 1.3.2016 יצא לעבודה בתאילנד כמתכנת שכיר בחברה תושבת תאילנד. ביום 1.7.2016 שב לישראל לצמיתות. בזמן שהותו בתאילנד הצטרפה אליו משפחתו (אשתו של אוהד ושלושת ילדיהם) ואילו אמו של אוהד עברה להתגורר בדירתם שבישראל עד לשובם.

אוהד טוען כי הכנסתו מהחברה התאילנדית פטורה ממס בישראל מאחר והוא נחשב כתושב תאילנד בהתאם לדין הפנימי שם ולאור העובדה שהוא רכש שם בית נופש לפני כ-5 שנים. רצ"ב סעיפים 4 ו-15 לאמנה עם תאילנד.

#### נדרש:

א. דונו בטענת התושבות של אוהד (2 נקודות)

ב. קבעו לאיזו מדינה זכויות מיסוי (4 נקודות)

**אמנה בין ממשלת ממלכת תאילנד לבין ממשלת מדינת ישראל בדבר מניעת מסי כפל ומניעת התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה**

#### **סעיף 4: תושב**

1. למטרות אמנה זו, המונח "תושב מדינה מתקשרת" פירושו כל אדם אשר לפי דיני אותה מדינה נתון בה למס בשל מקום מושבו, מקום מגוריו, מקום ההתאגדות שלו, מקום ניהול עסקיו או כל מבחן אחר כיוצא באלה. אולם לא ייחשב אדם כתושב מדינה מתקשרת רק מכוח היותו נתון למס באותה מדינה ביחס להכנסה ממקורות באותה מדינה.

2. מקום שמכוח הוראות ס"ק 1 יחיד הינו תושב שתי המדינות המתקשרות, ייקבע מעמדו כלהלן:

(א) יראוהו כתושב המדינה שבה עומד לרשותו בית קבע; אם יש לו בית קבע בשתי המדינות, יראוהו כתושב המדינה שיחסיו האישיים והכלכליים עמה הדוקים יותר ("מרכז האינטרסים החיוניים");



- (ב) אם לא ניתן לקבוע באיזו מדינה נמצא מרכז האינטרסים החיוניים שלו, או אם אין לו בית קבע אף לא באחת משתי המדינות, יראוהו כתושב המדינה שבה הוא נוהג לגור ;
- (ג) אם הוא נוהג לגור בשתי המדינות, או אם אינו נוהג לגור אף לא באחת מהן, יראוהו כתושב המדינה שהוא אזרח ;
- (ד) אם הוא אזרח של שתי המדינות, או אינו אזרח אף לא של אחת מהן, יישבו הרשויות המוסמכות של המדינות המתקשרות את השאלה בהסכמה הדדית.

### סעיף 15: שירותים אישיים של עובד

1. בכפוף להוראות סעיפים 16, 18, 19, 20 ו-21, משכורת, שכר עבודה וגמול דומה אחר שהופקו על ידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה, ניתן לחייבם במס רק באותה מדינה, אלא אם העבודה מבוצעת במדינה המתקשרת האחרת. בוצעה העבודה כאמור, ניתן לחייב במס את הגמול שנתקבל תמורתה באותה מדינה אחרת.
2. על אף הוראות ס"ק 1, גמול המופק בידי תושב מדינה מתקשרת תמורת עבודה המבוצעת במדינה המתקשרת האחרת, ניתן לחייבו במס רק במדינה הנזכרת ראשונה אם :
  - (א) המקבל שוהה במדינה האחרת תקופה או תקופות שאינן עולות יחד על 183 ימים מצטברים בתקופה כלשהי של 12 חודשים ; וכן
  - (ב) הגמול משתלם על ידי מעביד שאינו תושב המדינה האחרת, או מטעמו ; וכן
  - (ג) הנושא בנטל תשלום הגמול אינו מוסד קבע או בסיס קבוע שיש למעביד במדינה האחרת.
3. על אף ההוראות הקודמות של סעיף זה, גמול המתקבל תמורת עבודה שבוצעה בספינה או בכלי טיס המופעלים בתחבורה בין בינלאומית, ע"י מיזם של מדינה מתקשרת, יהיה חייב במס רק באותה מדינה.

# בהצלחה!!!