



מיסים עקיפים כנס מיסים ועסקים 2022

רו"ח (עו"ד) אסף בהר
מנהל מחלקת מסים עקיפים
פאהן קנה ושות' Grant Thornton Israel

כנס מיסים ועסקים – חידושים וחידודים בתחום המע"מ

- מע"מ על השקעות נוסטרו;
- ייבוא טובין ושירותים לישראל;
- "שימוש לצורך עצמי" – השכרה למגורים;

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021. ב"כ עוה"ד נועה לב גולדשטיין.

- המערערת עוסקת בסחר בניירות ערך בהשקעותיה העצמיות – בחשבון נוסטרו וזאת כל פעילותה. המערערת מוחזקת בחלקים שווים בידי שני בעלי מניות – שהם גם עובדיה היחידים.
- חלק מהפעילות מתבצע באופן אוטומטי באמצעות אלגוריתם שפותח ע"י המערערת. האלגוריתם משמש את המערערת בלבד.
- המערערת לא נרשמה במע"מ.
- מע"מ הורה על רישומה כ"מוסד כספי" וזאת בהתאם לסעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי).

נפסק – כבוד השופט אבי גורמן –

"בית המשפט קיבל את טענת המערערת, כי אין מקום להטלת המיסים שנקבעו בחוק על מי שפעילותו היחידה היא מסחר בניירות ערך בחשבון הנוסטרו שלו, ובכל מקרה, וכאן העיקר - אין לסווג גורם שכזה כ"מוסד כספי" כפי שקבעה המשיבה."

בפרשת אקוויטס. כבוד השופטת ירדנה סרוסי. מיום 26 ביוני 2017.

"אין חולק כי מתקין הצו ביקש לקבוע כי "מוסד כספי" ייחשב מי שעסקו במכירת ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים. לכן, אין לתת יד לפרשנות המערערת שמרוקנת כוונה זו מתוכן ומביאה, הלכה למעשה, לבטלותו של הצו, ובניגוד גמור לכוונת המחוקק."

מע"מ על השקעות נוסטרו - חברה

הכנסה חייבת 1,000,000 ש"ח

לא מוסד כספי – הכנסה חייבת 1,000,000 ש"ח		מוסד כספי – הכנסה חייבת 1,000,000 ₪	
מס רווח	אין	מס רווח	145,299
הכנסה חייבת לאחר מס רווח	1,000,000	הכנסה חייבת לאחר מס רווח	854,701
מס חברות (23%)	230,000	מס חברות (23%)	196,581
מס רווח ומס חברות	230,000	מס רווח ומס חברות	341,880
הכנסה נטו	770,000	הכנסה נטו	658,120
דיבידנד ומס ייסף (33%)	254,100	דיבידנד ומס ייסף (33%)	217,179
נטו כסף בכיס	515,900	נטו כסף בכיס	440,940
סה"כ מס	484,100	סה"כ מס	559,060

→ הפרש 74,960 ←

מע"מ על השקעות נוסטרו - חברה

שנה – 01	
רווח – 1,000,000	
מס רווח 145,299	
הכנסה חייבת לאחר מס רווח 854,701	
מס חברות (23%) -	
מס רווח ומס חברות 145,299	
הכנסה נטו 854,701	
דיבידנד (30%) -	
הפסד להעברה (145,299)	
סה"כ מס 145,299	

מקוזז כנגד הפסד ש"ק

שנה – 00	
הפסד – (1,000,000)	
מס רווח -	
הכנסה חייבת לאחר מס רווח -	
מס חברות (23%) -	
מס רווח ומס חברות -	
הכנסה נטו -	
דיבידנד (30%) -	
הפסד להעברה (1,000,000)	
סה"כ מס -	

"ריווח"

הכנסה חייבת, כמשמעותה בפקודת מס הכנסה, לפני קיזוז הפסדים משנות המס הקודמות לשנת המס שבה נתקבלה ההכנסה, ואחרי ניכוי המס על שכר על פי סעיף 4(ב), למעט הכנסה מדיבידנד שנתקבל ממוסד כספי ולמעט הכנסה שנוצרה עקב שינויי מבנה העומדים בתנאי חלק ה'2 לפקודת מס הכנסה, אך לרבות הכנסה מרביית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין. לענין זה, "יחידה" – כמשמעותה בחוק השקעות משותפות בנאמנות, התשנ"ד-1994;

מע"מ על השקעות נוסטרו - יחיד

לא מוסד כספי	
1,000,000	הכנסה
אין	מס רווח
(31,307)	ביטוח לאומי (52%)
968,693	הכנסה חייבת
366,250	חבות המס
(5,913)	נק' זיכוי (תושב) 2.25
360,337	מס בניכוי זיכויים
608,356	נטו כסף בכיס
360,337	סה"כ מס

הפרש
72,650

מוסד כספי	
1,000,000	הכנסה
(145,299)	מס רווח
(31,307)	ביטוח לאומי (52%)
823,394	הכנסה חייבת
293,600	חבות המס
(5,913)	נק' זיכוי (תושב) 2.25
287,687	מס בניכוי זיכויים
535,706	נטו כסף בכיס
432,987	סה"כ מס

הכנסה שנתית	שיעור המס
עד 75,480 ש"ח	10%
75,481 - 108,360	14%
108,361 - 173,880	20%
173,881 - 241,680	31%
241,681 - 502,920	35%
502,921 - 647,640	47%
647,641 - ומעלה	50%
60,206	דמי ביטוח לאומי

מע"מ על השקעות נוסטרו

שלושה מסלולים שונים בחוק מע"מ לטיפול במסחר בניירות ערך

החרגה גורפת לפי סעיף 2 ומכלול ההגדרות שבסעיף 1

- "על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור אחד ממחיר העסקה או הטובין..."
- "עסקה" – "מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק"
- "עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו..."
- "נכס" – טובין או מקרקעין"
- "טובין" – " לרבות -ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם"

1

מיסוי על בסיס נטו לפי סעיפים 19 ו- 9

- 19(ב) – "עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם."
- 9(ב) - "מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם."

2

הטלת מס שכר וריווח לפי צו הקביעה

- "מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם."

3

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021.

מנימוקי כבוד השופט אבי גרומן:

- א- הפירוש החדש שמציעה המשיבה, סותר את כוונת המחוקק בעת חקיקת הסעיפים, כפי שניתן ללמוד מדברים שאמרו נציגי משרד האוצר בדיונים בוועדת הכספים של הכנסת.
- ב- הפירוש שאימצה המשיבה, אינו מתיישב בנקל עם הוראות החוק ועם המבנה של הוראות אלה בתוך מארג סעיפי החוק. בתמצית: פעילות שלכאורה נקבע בהוראות הבסיס של החוק מע"מ כי אינה ממוסה, נתפסת לפתע ברשת המס מכוח ההוראה של מחוקק המשנה – אשר כאמור נראה כי לא לכך כיוונה.
- ג- כל הגופים המוגדרים בחוק ובצו הקביעה כמוסד כספי, נותנים שירותים לאחרים, ויש הצדקות לפרש כך גם את הוראות סעיף 1(א)(3) לצו הקביעה;
- ד- סיווג גוף שכל פעילותו היא רק סחר בחשבון נוסטרו כמוסד כספי, יוביל לעיוותים ולקשיים המצדיקים – לאור מתחם הפרשנות האפשרית – הימנעות מפירוש כאמור.

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021.

א- הפירוש החדש שמציעה המשיבה, סותר את כוונת המחוקק בעת חקיקת הסעיפים, כפי שניתן ללמוד מדברים שאמרו נציגי משרד האוצר בדיונים בוועדת הכספים של הכנסת.

"עיון בפרוטוקול ועדת הכספים מיום 17.7.1978, עת נדון תיקונו של סעיף 19(ב) לחוק והעמדתו על נוסחו הנוכחי -

כך לדוגמה אמר מנהל מס ערך מוסף דאז, מר מ. ברקת (עמ' 16 לפרוטוקול הנ"ל):
"... הוראה זו אינה חלה עלינו, אלא על אדם שעסקו בתיווך."
וכך גם אמרה גב' ש. שביד-גלעדי, נציגת מינהל הכנסות המדינה באותו דיון:
"סעיף זה יחול רק על מתווכים."

בפרשת אקוויסט. כבוד השופטת ירדנה סרוסי. מיום 26 ביוני 2017.
"בית המשפט העליון, קבע, לא אחת, כי בבחירה בין קיומו של דין שהכול פעלו על פי שנים רבות לבין ביטולו תהיה הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לדין (... וכן סעיף 14 לתצהיר פאר ממנו עולה כי מנהל מע"מ מסווג גם גופים פיננסיים אחרים, המנהלים תיקי נוסטרו, כ"מוסד כספי."

אציין כי דברים דומים נאמרו שוב במקומות נוספים באותו דיון (ראו שם בעמ' 17) וכן בדיון המשך שהתקיים (בין השאר) בעניינו של סעיף 19(ב) בוועדת הכספים (פרוטוקול מיום 27.12.1978 בעמ' 11) - מהם עולה כי הובהר לחברי הכנסת על-ידי אנשי משרד האוצר כי הסעיף מתייחס רק למתווכים בניירות ערך, כגון ברוקרים, המקבלים עמלה בגין שירותי תיווך הניתנים לאחרים. מדברים אלה עולה כי בעת חקיקת הסעיף, איש מנציגי משרד האוצר או מחברי הכנסת שחששו מהנוסח הרחב של לשון הסעיף, לא חשב שהסעיף נועד למסות את מי שאינו נותן שירותי תיווך לאחרים בסחר בניירות ערך. ובמילים אחרות, איש לא סבר כי הסעיף משנה את תמונת הדברים העקרונית שנקבעה בפרק א' ובפרק ב' לחוק, אשר החריגה מכר של ניירות ערך מתחולת החוק. הסעיף מתייחס אל מי שנותן "שירות" לאחר, אשר חבותו העקרונית במס נובעת כבר מהוראות שנקבעו שבהוראות היסוד של החוק - בסעיפים 1 ו-2 לחוק. לאור הדברים שנאמרו לח"כ ע"י נציגי משרד האוצר, לא רק שאפשרות זו לא עלתה על דעתם אלא שהיא במפורש נשללה."

"בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מיום 5.5.1980, נאמרו בעניינו של סעיף 1(א)(3) הדברים הבאים (ומלבד ההצבעה, הם כל שנאמרו בעניינו של סעיף זה): "הצו קובע כמוסד כספי מי שעוסקים במכירת ניירות ערך, מסמכים סחירים או מטבע חוץ, שפעילותם דומה לפעילות של מוסדות כספיים. הכוונה בעיקר לאלה הפועלים מחוץ לבורסה."

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021.

ב - הפירוש שאימצה המשיבה, אינו מתיישב בנקל עם הוראות החוק ועם המבנה של הוראות אלה בתוך מארג סעיפי החוק. בתמצית: פעילות שלכאורה נקבע בהוראות הבסיס של החוק מע"מ כי אינה ממוסה, נתפסת לפתע ברשת המס מכוח ההוראה של מחוקק המשנה – אשר כאמור נראה כי לא לכך כיוונה.

פרק ה' : החייב בתשלום המס

19(ב) – "עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעונים או פדיונם, או שעסקו במכירת מטבע חוץ, יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם."

פרק ג' : המחיר

9(ב) – "מחירן של עסקאות שרואים אותן על פי סעיף 19(ב) כמתן שירות הוא ההפרש בין סך כל מחיר הרכישה של ניירות הערך, המסמכים או מטבע החוץ נושאי העסקאות בתקופת דו"ח פלונית לבין סך כל מחיר מכירתם באותה תקופת דו"ח; לענין זה יראו את סכום הפרעון או הפדיון של מסמכים כמחיר מכירתם."

פרק ב' : הטלת מס ושיעורו

"על עסקה בישראל ועל ייבוא טובין יוטל מס ערך מוסף..."

מע"מ על השקעות נוסטרו

- פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021. ג - כל הגופים המוגדרים בחוק ובצו הקביעה כמוסד כספי, נותנים שירותים לאחרים, ויש הצדקות לפרש כך גם את הוראות סעיף 1(א)(3) לצו הקביעה;

"מוסד כספי"

1. חברה או אגודה שיתופית העוסקת בקבלת כספים בחשבון עובר ושב על מנת לשלם מהם לפי דרישה על-ידי שיק;
2. חברה המשתמשת כדין במלה "בנק" כחלק משמה למעט חברה ששמה מאזכר חברה או אגודה שיתופית שפסקה (1) חלה עליה;
3. מוסד כספי כמשמעותו בחוק בנק ישראל, תשי"ד-1954, אשר הוראות הנזילות מכוח החוק האמור חלות עליו;
4. מבטח;

5. סוג בני אדם ששר האוצר קבע;

"קביעת מוסד כספי"

1. אלה יהיו מוסדות כספיים לענין החוק:
 - 1.1. עוסק שהוא חבר הבורסה לניירות ערך בתל-אביב בע"מ וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאותיו בתור שכזה;
 - 2.1. עוסק שהוא נאמן או מנהל קרן כמשמעותם בחוק להשקעות משותפות בנאמנות, תשכ"א-1961, וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאות בתור שכזה;
 - 3.1. מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם.

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021.

" לעניין חיוב במס עקיף, השאלה האם מדובר במי שמספק (לכל הפחות גם) שירותים לאחרים, או במי שכל פעילותו היא בחשבונו שלו בלבד, היא שאלה בעלת חשיבות ונפקות של ממש. חוק מס ערך מוסף נועד להטיל מס על הצריכה, כאשר החבות הכלכלית (להבדיל מזו הפורמאלית) במס זה, מגולגלת לפתחו של הצרכן הפרטי הסופי. אכן, אין להכחיש כי היתכנות הגלגול בפועל תלויה לא פעם בשאלות של היצע וביקוש, ובכל זאת וככלל - גלגול החבות במס מבעל העסק אל הצרכן שצריכתו אינה במסגרת פעילות עסקית - היא ממאפייניו הכלכליים המהותיים של חוק מע"מ."

"בהתאם לכך (תוך שאני ער לביקורת שנמתחה על ההגדרה הנ"ל), ושוב על דרך ההכללה, מי שפעילותו מסווגת כפעילות עסקית אמור להיות (כמעט) אדיש למס הערך המוסף, שכן נטל המס ככלל אינו מושת עליו. ובמילים אחרות, חוק מע"מ לא נועד להטיל מס נוסף על המגזר העסקי, אלא על הצריכה (ואיני מבקש כמובן לטעון כי למע"מ אין השפעה על המגזר העסקי או כי מס ישיר לא ניתן לעיתים לגלגל על אחר, אלא כי בפועל במציאות הנובעת מחוק מע"מ והוראותיו, חלק ניכר מהמס העקיף שהוא משית מגולגל ביתר קלות לפתחו של הצרכן הסופי והוא אינו חל במלואו על העוסק)."

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין י.ג.מ. השקעות בע"מ. מיום 02.08.2021.

כבוד השופט אבי גרמן, מסכם -

"לאחר שעמדתי על פירוש הסעיפים בדרך הנראית לי נכונה, אוסיף מספר מילים. הפעילות הכלכלית בבורסה, רבת חשיבות. שאלת הטלת מס עקיף על פעילות זו (כאשר מדובר בפעילות בנוסטרו), באופן שלא נעשה במשך עשרות שנים מאז חקיקת הסעיפים אליהם פונה כיום המשיבה, היא שאלה לה צדדים שונים. המשיבה, היא רשות מינהלית. ביחסי המחוקק והרשות המינהלית, שעה שנאמר על-ידי נציגי המשיבה ומנהליה בדיונים בפני המחוקק כי לא יוטל מס על מקרים כגון זה שלפנינו, ראוי ונכון בעיני כי (אם נדרש) שינוי, יערך הוא תוך פנייה חוזרת אל המחוקק, אשר הוא הגורם אשר יכול ומוסמך לבחון את מכלול השיקולים הרלוונטיים."

בעניין זה ראו גם דברי כבוד השופט ה. קירש בפרשת טריידמוטיקס:

"כאמור, קשה לדלות מן החומר הנ"ל תכלית חד משמעית לכל אחת משלוש דרכי ההתייחסות שבחוק לפעילות בשוק ההון (הוצאת ניירות ערך מגדר "נכס", מסלול סעיף 19(ב); והקביעה כמוסד כספי) וקשה להצביע על מפתח או מבחן למיון המקרים הקונקרטיים בין שלוש האפשרויות. חוסר הבהירות הנמשך בנושא זה הינו מיותר ואיננו ראוי. שוק ההון חשוב מדי לכלכלת המדינה כדי להשאיר עמימות כה גדולה באשר למיסוי העקיף של הגורמים הפועלים בו. אי הבהירות נמשכת עשרות שנים ואין כל סיבה להנחיל את החקיקה הקיימת, על סתירותיה ותעלומותיה, לדורות נוספים של פרשנים. דרוש תיקון חקיקה אשר יסדיר את העניין. וממה נפשך? אם כוונת המחוקק ברורה למחוקק עצמו, אזי ניתן יהיה להבהיר את הנושא במשיכת קולמוס. ואם, לעומת זאת, יימצא לאחר בחינה מחודשת של הנושא בכללותו כי תכלית ההוראות הקיימות איננה נהירה דיה וטעונה ליבון וחידוד, אזי גילוי זה רק יחזק את הצורך בהסדרת הנושא בחקיקה חדשה ובהירה."

מע"מ על השקעות נוסטרו

- פסק דין אקוויטס ניהול השקעות בע"מ. כובד השופטת ירדנה סרוסי. מיום 26 ביוני 2017.
- בשנת 2010 בקשה המערערת ממנהל מע"מ להירשם כ"מוסד כספי" במקומה רישומה כ"עוסק" ומנהל מע"מ נעתר לבקשתה.
- לאחר שינוי הסיווג, המערערת לא פנתה לא פנתה אל מנהל מע"מ בבקשה לשנות שוב את סיווגה מ"מוסד כספי" ל"עוסק" או לבטל את סיווגה כ"מוסד כספי".
- במסגרת הערעור טוענת המערערת, כי רישום זה נעשה על ידה בטעות וכי היא אינה בגדר "מוסד כספי" ולכן אינה חייבת בדיווח ובתשלום מס רווח למשיב.
- המשיב חולק על המערערת ולכן הוציא לה שומה בצו לשנות המס שבמחלוקת.
- המערערת עוסקת במחקר ופיתוח אלגוריתמים למסחר אוטומטי בשוק ההון. מסחר אוטומטי על ההון העצמי שלה. נוסטרו.

נפסק

"אקדים את המאוחר ואומר, כי לא מצאתי ממש באף לא אחת מטענותיה של המערערת והגעתי לכלל מסקנה כי דינו של הערעור להידחות, כפי שאפרט להלן."

מע"מ על השקעות נוסטרו

- פסק דין אקוויטס ניהול השקעות בע"מ. כובד השופטת ירדנה סרוסי. מיום 26 ביוני 2017.

מדברי כבוד השופטת ירדנה סרוסי –

"אין חולק כי מתקין הצו ביקש לקבוע כי "מוסד כספי" ייחשב מי שעסקו במכירת ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים. לכן, אין לתת יד לפרשנות המערערת שמרוקנת כוונה זו מתוכן ומביאה, הלכה למעשה, לבטלותו של הצו, ובניגוד גמור לכוונת המחוקק."

"בית המשפט העליון קבע, לא אחת, כי בבחירה בין קיומו של דין שהכול פעלו על פיו שנים רבות לבין ביטולו תהיה הנטייה, ככל הניתן, לתת תוקף לדין (..... וכן סעיף 14 לתצהיר פאר ממנו עולה כי מנהל מע"מ מסווג גם גופים פיננסיים אחרים, המנהלים תיקי נוסטרו כ"מוסד כספי"

אדם שיש לו עסק של מכירת ניירות ערך ומסמכים סחירים אחרים ואינו מסווג כ"מוסד כספי", מסיבה זו או אחרת, יהיה אמנם פטור ממס רווח ושכר אך לא יופטר מתשלום מס ערך מוסף. דין דומה יחול על מי שאין עיסוקו במסחר בניירות ערך עם צדדים שלישיים אלא ברכישתם לצורך קבלת התשואה הצמודה להם, כדוגמת פעילות הנוסטרו של המערערת סעיף 19(ב) לחוק מע"מ קובע, כי מי שעסקו מכירת ניירות ערך, מטבע חוץ או מסמכים סחירים אחרים, יראו אותו כעושה שירות של תיווך בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו. לפיכך, במקרה זה יוטל המס על ההפרש שבין מחיר המכירה של נייר הערך לבין מחיר רכישתו..."

"על כן, אף אם היה נקבע כי המערערת אינה בגדר "מוסד כספי" אלא בגדר "עוסק", וכאמור אינני קובעת כך, (ואף לא נדרשתי לקבוע כך), המערערת לא הייתה פטורה ממס בגין עיסוקה בפעילות נוסטרו בניירות ערך אלא הייתה חייבת בתשלום מס ערך מוסף החל על עוסק רגיל ובשיעור זהה לזה החל על רווח של מוסד כספי".

"לא זו אף זו, אזכיר כי עיקר עיסוקה של המערערת בשנות המס הרלוונטיות היה מסחר בהו העצמי (שלה נוסטרו) ולא מסחר בניירות ערך לצדדים שלישיים. אשר על כן, ההוראה הרלוונטית למערערת בסעיף 1(א)(3) לצו היא "[...] ולעניין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם." **[האמנם ???]**

מע"מ על השקעות נוסטרו

פסק דין טריידומטיקס. כבוד השופט ה.קירש. מיום 25.02.2018.

➤ המערערת פיתחה תוכנה לשימוש בשוק ההון, לסייע בביצוע עסקאות בתדירות גבוהה ובניהול ובגידור סיכוני מסחר. בנוסף מונתה המערערת כ"עושה שוק" בבורסה לניירות ערך בתל-אביב. **המערערת נרשמה כ"עוסק" במע"מ.**

➤ בתור "עושה שוק" ביצעה המערערת פעולות רבות של רכישה ומכירה של אופציות בבורסה, וזאת בין השנים 2009-2014. למערערת נוצרו רווחים מפעילות זו ובנוסף היא קיבלה תגמול מן הבורסה עבור מילוי תפקיד עושה שוק.

➤ המשיב הוציא שומה לשנים 2009-2013 בגין חבותה במע"מ על רווחיה מהמסחר באופציות, מכוח סעיף 19(ב) לחוק מע"מ

נפסק:

"עושה שוק (ספק נזילות) ממלא תפקיד של מתווך פיננסי לכל דבר ועניין, שתפקידו להגביר את נזילות ורציפות המסחר עבור אחרים. על כן, אף אם נקבל את שיטתה של המערערת (שלילת יישום סעיף 19(ב) לגבי שחקני נוסטרו רגילים), נראה כי יש להחיל את הסעיף בעניינה שכן היא מספקת שירותי תיווך."

מע"מ על השקעות נוסטרו

▪ פסק דין טריידומטיקס. כבוד השופט ה.קירש. מיום 25.02.2018.

מדברי כבוד השופט ה.קירש –

"יתכן שהמערערת צודקת כי סעיף 19(ב) לחוק לא נחקק על מנת להטיל מס על מי שמשקיע את כספו בבורסה בתקווה להשיא רווחים נאים – אפילו עם הפעילות מגיעה לממדים גדולים. אינני נדרש להביע עמדה בסוגיה זו והכרעה בה איננה נחוצה כאן."

"על כן, אף אם יאומץ פירוש השולל יישום סעיף 19(ב) לחוק לגבי "שחקני נוסטרו" רגילים, לדעתי אין להוציא מתחולת הסעיף "עושי שוק" הרוכשים והמוכרים ניירות ערך אמנם בשם עצמם אבל מתוך מטרה להגביר את נזילות ורציפות המסחר עבור אחרים."

כאמור אני פטור מלעסוק בשאלה האם סיווג כ"מוסד כספי" היה מתאים יותר בנסיבות המקרה, וזאת בשל גדר המחלוקת כפי שנקבעה על פי עמדות הצדדים."

"כאמור, קשה לדלות מן החומר הנ"ל תכלית חד משמעית לכל אחת משלוש דרכי ההתייחסות שבחוק לפעילות בשוק ההון (הוצאת ניירות ערך מגדר "נכס", מסלול סעיף 19(ב); והקביעה כמוסד כספי) וקשה להצביע על מפתח או מבחן למיון המקרים הקונקרטיים בין שלוש האפשרויות. חוסר הבהירות הנמשך בנושא זה הינו מיותר ואיננו ראוי. שוק ההון חשוב מדי לכלכלת המדינה כדי להשאיר עמימות כה גדולה באשר למיסוי העקיף של הגורמים הפועלים בו. אי הבהירות נמשכת עשרות שנים ואין כל סיבה להנחיל את החקיקה הקיימת, על סתירותיה ותעלומותיה, לדורות נוספים של פרשנים. דרוש תיקון חקיקה אשר יסדיר את העניין. וממה נפשך? אם כוונת המחוקק ברורה למחוקק עצמו, אזי ניתן יהיה להבהיר את הנושא במשיכת קולמוס. ואם, לעומת זאת, יימצא לאחר בחינה מחודשת של הנושא בכללותו כי תכלית ההוראות הקיימות איננה נהירה דיה וטעונה ליבון וחיידוד, אזי גילוי זה רק יחזק את הצורך בהסדרת הנושא בחקיקה חדשה ובהירה."

יבוא טובין ושירותים לישראל

■ סעיף 2 לחוק מע"מ

"על עסקה בישראל ועל יבוא טובין יוטל מס ערך מוסף בשיעור

■ תקנה 6ד לתקנות מע"מ

"נעשתה עסקה בישראל, והמוכר או נותן השירות הוא תושב חוץ, תחול חובת תשלום המס על הקונה, זולת אם ברשותו של הקונה חשבונית בשל עסקה."

■ עמדה מספר 02/2016 – יבוא שירותים מחוץ לישראל

בהתאם להוראת סעיף 15(א) לחוק, ולתכלית החוק לפיה יש למסות את הצריכה של כלל השירותים בישראל, יראו שירות כניתן בישראל כאשר קיימת זיקה בין השירות לבין ישראל שמקורה בזהות של נותן השירות, זהות מקבל השירות או מיקומו הפיזי של הנכס נשוא השירות.

לפיכך, שירות ייחשב כמיובא לישראל אם הוא נצרך בפועל בישראל, **נועד לצריכה בישראל**, או אם הוא ניתן בקשר לנכס המצוי בישראל.

לדוגמה: שירותי ייעוץ הניתנים מחוץ לארץ לתושב ישראל בישראל, מתן שירותי אדריכלות על ידי תושב חוץ ביחס לנכס בישראל, הופעה בישראל של אמן או מתן הרצאה בישראל על ידי מרצה מחוץ לארץ

- כל המקרים הנזכרים לעיל חבים במע"מ. בהתאם לתקנה 6ד לתקנות, חובת תשלום המס בשל יבוא שירות מוטלת על הקונה, זולת אם ברשותו חשבונית בשל העסקה.

- ניכוי מס תשומות בשל יבוא שירות יותר בכפוף להתקיימות הוראות הדין, בין היתר, סעיפים 38 ו-41 לחוק. יובהר, כי מס ששולם בגין יבוא שירות לצריכה באזור סחר חופשי אילת, לא יותר בניכוי.

"שימוש לצורך עצמי" – השכרה למגורים

▪ תקנות מס ערך מוסף (רישום), התשל"ו-1976 –

"בתקנות אלה, "חייב במס" – עוסק, מלכ"ר או מוסד כספי, אף אם הוא פטור מתשלום המס או אם כל עסקאותיו פטורות ממס, למעט –

1) מי שכל עסקאותיו פטורות ממס לפי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק;

▪ סעיף 31(1) לחוק –

"אלה עסקאות הפטורות ממס:

"השכרה למגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים,....."

"שימוש לצורך עצמי" – השכרה למגורים

- סעיף 41 לחוק מע"מ –
"אין לנכות מס על תשומות אלא אם הן לשימוש בעסקה החייבת במס"

- "שימוש לצורך עצמי" –
 - (1)
 - (2) שימוש לצרכי עסק בנכסי העסק מסוג ששר האוצר קבע ובתנאים שקבע;

- תקנה 1 לתקנות מע"מ –
"קביעת נכסים לעניין שימוש לצורך עצמי
 1.
 2. שימוש במקרקעין לשם השכרה הפטורה ממס על פי סעיף 31(1) או 31(2) לחוק, אם מי שהשכיר את המקרקעין עשה בהם גם את עבודות הבניה.

פסקה זו לא תחול – אם החלק המיועד להשכרה הוא בתחולת החוק לעידוד השקעות הון

"שימוש לצורך עצמי" – השכרה למגורים

בית המשפט העליון בפרשת רמדו (1340/90, רמדו בע"מ) –

על רעיון זה עמד גם השופט המלומד בערכאה דלמטה בקובעו –

"מקום שמראש ברור היעוד של הבנין להשכרה פטורה לא יותר ניכוי התשומות. מאידך, מקום שהיעוד לא ברור, נותנים לעוסק "להנות מן הספק" ומתירים לו את ניכוי התשומות במהלך הבניה ורק כאשר מתברר היעוד הפטור סופית, גובים ממנו את התשומות בחזרה בדרך של גביית מע"מ על ההשכרה".

חיזוק למסקנה לפיה, הטלת המע"מ נועדה לגבות חזרה את מס התשומות, נמצא בתקנה 1(ב) לתקנות מע"מ הקובעות, כי יראו כשימוש לצורך עצמי גם שימוש לצרכי עסק ברכב פרטי, בידי עוסק כאמור בתקנה 14(ב) שלא למטרות המפורטות בה, אם ניכה העוסק את מס התשומות ששילם בשל רכישתו או יבואו של הרכב".

בית המשפט העליון בפרשת מבני ידידיה (ע"א 549/86) –

"ההגיון המונח ביסוד ההוראה הרואה בשימוש להשכרה פטורה ממס "מכר", מקום ששימוש זה נעשה על ידי מי שעשה את עבודות הבנייה, הוא מניעתו של ניכוי מס בגין תשומות אשר שימשו בסופו של דבר בעיסקה פטורה."



תודה על ההקשבה!