



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט אבי גורמן

המערער

יצחק גבאי

נגד

המשיב

מנהל מס ערך מוסף רחובות

ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

פסק דין

לפניי ערעור מכוח הוראות סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), אשר הגיש מר יצחק גבאי (להלן: "המערער") כנגד החלטתו של מנהל מע"מ רחובות (להלן: "המשיב"). המערער הנו עו"ד המתמחה בתחום גביית חובות באמצעות ההוצאה לפועל, וברשותו משרד עו"ד שזה תחום עיסוקו. המערער רכש במהלך השנים מסמכים סחירים משתי חברות, בהיקף ניכר, ומשרד עורכי-הדין שלו עסק בגבייתם. המחלוקת בין הצדדים נוגעת בעיקר לשאלה האם רווחי המערער מפדיון המסמכים הסחירים חייב במס ערך מוסף. אם התשובה לשאלה זו תיענה בחיוב, בין הצדדים מחלוקת נוספות הנוגעות לתחולתה של הוראה מקלה – מע"מ בשיעור אפס - הנובעת מכך שהמערער היה לטענתו בשנים הרלוונטיות תושב חוץ, וכן לגבי דרך החישוב בה נקט המשיב ועניינים קשורים נוספים.

הערעור במקורו הוגש כנגד החלטת המשיב אשר התייחסה לשנים 2013-2016, כאשר סכום המע"מ (להלן: "המס") בו חויב המערער עמד על 235,940 ₪ (במונחי קרן). בעקבות מסמכים שהגיש המערער במהלך הערעור, הצטמצמה המחלוקת: שנות המס שנתרו במחלוקת הם 2013-2015, וסכום המס שנתרו במחלוקת הוא כ- 130,000 ₪ (סעיף 17 לסיכומי המשיב).

עיקרי העובדות והמחלוקות שבין הצדדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

1. המערער הנו עו"ד עצמאי, בעל משרד עורכי דין העוסק בתחום ההוצל"פ. המערער רשום במרשמי המשיב מאז שנת 2005, כעוסק מורשה – כעורך דין. המערער העסיק עובדים במשרדו. במסגרת פעילות משרדו ניהל המערער הליכי גבייה, שכללו בין היתר, פנייה לחייב, פתיחת תיק בהוצל"פ, תשלום אגרות והטלת עיקולים "ועוד כאלה וכאלה פעולות גבייה כפי שמקובל לבצע בהתאם להוראות הדין" (סעיף 12 להודעת הערעור).
 2. המערער רכש במרוצת השנים, שיקים ושטרי חוב משתי חברות – כמפורט להלן:
 - א. מאז שנת 2005 ועד לשנת 2009, רכש המערער שיקים מאת חברת ERN, בעלות של 40% בממוצע מערכם הנקוב. מדובר לדברי המערער בעשרות-אלפי שיקים, וסכום הרכישה עמד על כ- 7.751 מיליון ₪ (להלן: "השיקים מ-ERN"). המערער לא דיווח בדוחות שהגיש לרשות המסים (ובכלל זה בדוחותיו השנתיים לפקיד השומה) על רווחים מהשיקים מ-ERN, אלא רק החל משנת 2013 – אשר לדבריו הוא המועד עד אליו סיים לקבל את החזרי העלות בגין תשלומים בהם נשא בגין השיקים מ-ERN, כך שממנו והלאה (כלומר, מאז שנת 2013), תשלומים שקיבל מפדיון השיקים מ-ERN שיקפו רווח בלבד.
 - ב. החל משנת 2015 החל המערער לרכוש שטרי חוב מחברת מימון ישיר, בעלות משתנה – כדלקמן: כאשר ערכם הנקוב של השטרות שנרכשו היה נמוך ממיליון ₪, שולם תמורתם סך של 28% מערכם הנקוב; כאשר ערכם הנקוב של השטרות היה גבוה יותר, שולם המערער תמורתם סך של 26% מערכם הנקוב. שטרות החוב מחב' מימון ישיר נרכשו במקבצים של בין 30 ל- 40 שטרי חוב. עלות השטרות שנרכשו מחב' מימון ישיר, היא כ- 2.825 מיליון ₪ (להלן: "השטרות מחב' מימון ישיר").
- השיקים מ-ERN והשטרות ממימון ישיר, יכוננו יחדיו להלן: "המסמכים הסחירים".
2. כבר כעת ייאמר כי כינוי זה - בו עשו הצדדים שימוש, אינו מקרי, שכן הוא משקף את הסכמתם לכך כי השיקים מ-ERN והשטרות ממימון ישיר – הם בבחינת "מסמכים סחירים" – הממועטים מהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק והנזכרים כפי שנראה אף בסעיפים אחרים בחוק.
 3. בדוחות שהגיש המערער לפקיד השומה, דיווח על רווחיו מפדיון המסמכים הסחירים – כהכנסה מעסק. לעומת זאת בדוחותיו למשיב, לא דיווח על עסקאות אלה, שכן לטענת המערער הן אינן חבות במס ערך מוסף. לצד זאת, המערער כן דיווח למשיב על עסקאות שהיו לו כעו"ד מגביית המסמכים הסחירים.
- החלוקה, בין הרכיב אליו התייחס המערער ככזה הנובע מפדיון המסמכים הסחירים – ושאינו חב במע"מ לשיטתו, ובין עסקאותיו החבות במע"מ כעו"ד בגין אותם מסמכים סחירים, בוצעה על ידי המערער במתכונת הבאה:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

תשלום שקיבל המערער ושסכמו עד לערך הנקוב של המסמך הסחיר – סווג ע"י המערער כשייך לפעילותו מפדיון המסמכים הסחירים – ולכן לשיטתו אינו חב במע"מ; תשלום שקיבל המערער והעולה על ערכו הנקוב של המסמך הסחיר – סווג ע"י המערער כשייך לפעילותו כעו"ד ולכן דווח למשיב כעסקה החייבת במע"מ.

למען הפשטות והבהירות, להלן דוגמה שהוצגה ע"י המשיב (ולא הוכחה ע"י המערער) - להמחשת האמור לעיל:

אם לדוגמה, שיק שערכו הנקוב 1000 ₪, נרכש ע"י המערער תמורת 400 ₪, והתקבול שקיבל המערער היה 1250 ₪, נהג המערער באופן הבא: בגין הסך העולה על הערך הנקוב – 250 ₪ - הוציא המערער חשבונית מס (שכן סך זה סווג ע"י המערער כשכר טרחה שקיבל כעו"ד בעד שירותיו המשפטיים); את יתרת הסכום – 1000 ₪ (ובתוכה 600 ₪ רווח שהפיק) – סיווג המערער כדמי פדיון המסמך הסחיר – אשר לשיטתו אינם בבחינת עסקה החבה במע"מ.

מתכונת פיצול זו, תכונה להלן – "דרך החישוב בה נקט המערער".

4. המשיב לא קיבל את דיווחי המערער, והוא סבור כי כלל פעילותו היא פעילות עסקית, המהווה חלק אינטגרלי מפעילות משרדו – החבה במע"מ. לאור זאת, הרכיב שלטענת המערער אין לחייב במס בהתאם לדרך החישוב בה נקט= – חויב במס בשומה שהוציא המשיב, תוך שהמשיב מתבסס על הוראות סעיף 19(ב) לחוק מע"מ.

5. המערער חלוק על קביעת המשיב. לדברי המערער וכאמור לעיל, הוא פיצל את פעילותו לשני רכיבים – האחד חב במע"מ והשני לא: פעילותו כעו"ד – חבה במס, ואילו פעילותו מפדיון המסמכים הסחירים – אינה חבה לשיטתו במס.

המערער טוען מספר טענות, אשר די לדבריו בכל אחת מהן, כדי להביא למסקנה כי אין לחייבו במס בגין פדיון המסמכים הסחירים:

א. פעילותו בתחום המסמכים הסחירים, אינה עולה כדי "עסק", ולכן אינה חבה במע"מ.

ב. הטענה שדומה כי היא טענתו העיקרית של המערער: בתמצית, המערער סבור כי לאור החרגת "מסמכים סחירים" מהגדרת "טובין" בסעיף 1 לחוק, ברור כי המחוקק התכוון שלא לחייב במס מכירה (ובכלל זה פדיון) של מסמכים סחירים וניירות ערך. לאור זאת, המערער סבור כי יש לפרש את הוראות סעיף 19(ב) לחוק בפרשנות מצמצמת, כך שזה יחול רק כאשר ניתן "שירות לאחר" – מה שלא מתקיים לטענתו במקרה שלו, שכן מדובר לדבריו בפעילות מסוג 'נוסטרו' (נוסטרו – "שלנו" בלטינית) – סחר עצמי במסמכים הסחירים – אותם רוכש המערער ופודה, ללא כל מתן שירות לאחר.

בטיעונו זה נשען המערער בין השאר על פסק הדין בע"מ 18-04-54320 י.ג.מ השקעות בע"מ נ' רשות המיסים (2.8.21) (להלן: "עניין י.ג.מ"), עליו בחרה רשות המסים שלא לערער.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

ג. תחולת מע"מ בשיעור אפס: המערער טוען כי בשנות המס שבמחלוקת היה תושב חוץ (וכך דיווח לפקיד השומה בדוחותיו), ולכן לטענתו, על פעילותו צריך לחול מע"מ בשיעור אפס [בהודעת הערעור הקדיש המערער לעניין זה 2 שורות בלבד (בסעיף 27 להודעת הערעור), והוא לא נקב בהוראת החוק הספציפית שלטענתו חלה עליו; בסיכומיו ציין המערער כי הוא סבור שהוא זכאי לשיעור מס אפס, הן מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק והן מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק].

המשיב אינו מקבל אף אחת מטענות אלה של המערער. בתמצית:

א. פעילות המערער בכל הנוגע למסמכים הסחירים, בהיקף של עשרות-אלפי מסמכים, עולה כדי עסק, מה גם שהיא חלק אינטגרלי מפעילותו כעו"ד – אשר נרשם כעוסק ואשר ניכה מס תשומות הנוגע לכלל פעילותו.

ב. המשיב אינו מקבל את פרשנותו הכללית של המערער לסעיף 19(ב) לחוק והוא סבור כי סעיף זה חל אף בלי שיינתן שירות לאחר, וודאי שהסעיף חל בנסיבות המיוחדות של הערעור כאן – שעה שהפעילות במסמכים הסחירים היא באופן ברור חלק אינטגרלי מהפעילות העסקית של משרד עורכי-הדין שבבעלות המערער.

ג. המערער כלל לא הציג נתונים של ממש המלמדים על טענתו כי היה תושב חוץ בשנות המס שבמחלוקת, ומעבר לכך - הוראות החוק שציין המערער אינן חלות כאשר מדובר באופן ברור בפעילות בישראל.

6. לצד המחלוקת הנזכרות לעיל, הצדדים אף חלוקים בעניינים הנוגעים לשיקים מ-ERN:

א. ביטול כל החיוב, בשל היותו למעשה חיוב בכפל: כדי להבין את הטיעון, יש להקדים ולתאר בקצרה את פועלה של חב' ERN, כפי שמתאר המערער. שירותיה של ERN כוללים התחייבות לפירעון שיקים שמקבלים עסקים מלקוחותיהם. אם השיק חוזר, ERN מקבלת את השיק ומשלמת לבית העסק את מלוא הסכום שבשיק. אם ERN לא מצליחה לגבות, היא מוכרת את השיק, בדרך כלל בשיעור של 40% מערכו הנקוב.

המערער טוען כי מס הערך המוסף הנובע מעסקת הבסיס (בין הלקוח לבין העסק אותו ERN מבטחת), הועבר לרשות המיסים ולא הושב. ERN באה בנעלי העסק, והמערער בא בנעלי ERN. גביית מע"מ מהמערער, תביא לטענתו לגביית מע"מ בכפל.

המשיב דוחה טענה זו, ראשית מן הטעם כי יסודותיה העובדתיים לא הוכחו כנדרש, ושנית משום שהיא שוגה בכך שהיא מבקשת לייחס למערער מע"מ ששולם בעסקה אחרת מהעסקה לה הוא צד.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- ב. דרך חישוב המס ביחס שיקים מ- ERN: כאמור לעיל, המערער החל לדווח לרשות המיסים אודות פעילותו ביחס לשיקים מ- ERN (שראשיתה כבר בשנת 2005), רק החל משנת 2013 - לאחר שקיבל כבר תשלומים שכיסו את כלל הוצאותיו. תשלומים אלה שקיבל המערער נחשבו בעיני המשיב כמשקפים על כן כבר את הערך המוסף (הרווח), ולכן הם מוסו, מבלי שנוכו מהם עלויות השיקים (שכאמור כבר הושבו למערער בשנים עברו).
- המערער סבור כי דרך זו אינה נכונה, ומטרתה למעשה לעקוף את דיני ההתיישנות. המערער טוען כי היה על המשיב להכיר בעלויות שהיו לו לרכישת השיקים, ולכן יש לקזז עלות בסך 40% ובהתאם לכך לחשב את המס – ביחס לכל אחד מהשיקים.
- המשיב חלוק על טענה זו, והוא סבור כי בשל דרך הדיווח בה נקט המערער, פעל המשיב נכונה.
7. בעקבות ניסיון של בית המשפט להביא את הצדדים לסיים את המחלוקת על דרך הפשרה, העלה המערער טיעון שלא הופיע בסיכומיו (ראו לדוגמה סעיפים 14-16 לסיכומי המערער) אך שעניינו עלה במסגרת שמיעת הראיות, ולפיו וכטענה חלופית, יש לאפשר לו לנכות את המע"מ ששילם בכובעו כעו"ד. המשיב דוחה טענה זו, בעיקר מן הטעם שהיא דורשת בירור עובדתי וראייתי, אותו היה על המערער – אם ביקש לנהוג כאמור, להציג בעוד מועד. כן מציין המשיב כי בידי המערער הייתה אולי האפשרות לפעול באופן שקוף וברור, בדרך של פיצול רישומו לתחומים השונים, תוך ניהול מערכת חשבונות ברורה ונפרדת, מה שאולי היה מביא לתוצאת מס נמוכה יותר (ואולי לא) ומאפשר מנגד למשיב נתיב ביקורת כדבעי. המערער לא נקט בדרך זו, ואין לו להלין אלא על עצמו. המשיב מציין כי בית המשפט נקט כבר בגישה מקלה עם המערער, אליה בדיעבד הסכים אף המשיב, כאשר אפשר למערער הגשת מסמכים נוספים לאחר הגשת ראיותיו (תוך חיובו בהוצאות המשיב). הדבר הוביל להודעה שהגיש המשיב בדבר הקלה משמעותית בתוצאת המס שתחול (כפי שפורט בפתיח לערעור). המשיב סבור כי לנוכח מכלול הנסיבות, אין מקום להקלה נוספת, בדמות בחינה מחודשת של מה שהמערער בחר מלכתחילה שלא להציג ושלא לבקש – מה גם שתוצאת הדברים של בדיקה מחודשת אם תבצע, רחוקה לדברי המשיב מלהיות ברורה.
8. במסגרת דיון שמיעת הראיות העיד מטעם המערער, נוסף למערער עצמו, אף מר ארי סגל, מי שהיה בעבר סמנכ"ל כספים של חב' ERN. מטעם המשיב העיד מר שלמה בשויץ, מנהל תחום ביקורת חשבונות אצל המשיב.
9. להשלמת התמונה אציין כי המערער היה מיוצג בשלב דיוני השומה אצל המשיב, ואף היה מיוצג בחלק ארי מהדיונים לפניי. קודם לשמיעת הראיות ביקש עורך-דינו של המערער להפסיק את ייצוגו, והמערער – שהוא כזכור עו"ד פעיל – ניהל את ערעורו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

דין והכרעה

10. אקדים אחרית לראשית ואומר כי מצאתי כי דין הערעור להידחות.

הטעם העיקרי הניצב בבסיס החלטה זו – והחורז את מרבית הסוגיות השונות שיידונו להלן, נעוץ בדרך הפעילות בה בחר המערער לנקוט. המערער יצר והפעיל עסק אינטגרלי אחד, אשר כלל הן את פעילותו במסגרת משרד עורכי הדין שהפעיל, והן את רווחיו מפדיון המסמכים הסחירים. מדובר למעשה בפעילות אחת אינטגרלית, אשר בהינתן הדרך בה בחר המערער לפעול, הפרדה שלה לרכיביה השונים היא בעיני מלאכותית – או שלכל הפחות לא עלה בידי המערער להוכיחה.

כמו כן אציין כבר כאן כי חלק מטענות המערער בסוגיות השונות, נטענו מבלי שהוצגה להם תשתית ראייתית נדרשת, ודומה כי הן מועלות כטענות בעלמא – בקצרה וללא הצגת תשתית עובדתית ומשפטית נדרשת. במקרים אלה, אסתפק בדחייה קצרה של הטענות. מעבר לכך, נוצר הרושם כי המערער אינו פורס באופן מלא את תמונת פעילותו באופן ברור, כך שמכלול טענותיו אינן חוברות כדי הצגה מלאה וקוהרנטית של הדברים. בהקשרים מסוימים, הרושם היה כי המערער שומר על עמימות מכוונת. בהמשך, במקומות הנדרשים, אצביע על הדברים.

11. כפי שפורט לעיל, בפי המערער שורה של טענות, והן תיבחנה להלן כל אחת בנפרד.

פעילות המערער במסמכים הסחירים כפעילות עסקית

12. המערער טען כי פעילותו בפדיון המסמכים הסחירים, אינה עולה כדי "עסק", ולכן אין לראות בו

"עוסק" לצורך חיובו במע"מ. וכך כתב המערער בהודעת הערעור (בסעיף 16) כדלקמן:

המערער יוסיף ויטען כי אינו "עוסק" במכירת מסמכים סחירים ופעילותו כאמור אינה

מגיעה לכדי "עסק". עיקר עיסוקן של המערער הוא ייצוג נושים בפני רשויות הוצל"פ.

פעילותו לעניין המסמכים הסחירים הינה שולית לפעילותו העיקרית.

(ההדגשות, כאן ולהלן, אינן במקור)

בעדותו לפניי הדגיש המערער כי משרד עורכי הדין שלו, סיפק שירותים רק עבור גביית המסמכים

הסחירים ולא עבור שום נושים אחרים (עמ' 20 לפרוטוקול ש' 31-32):

אני לא מייצג אף אחד. אין לי לקוחות. אני עובד עבור עצמי.

המשיב לא ביקש לחלוק על טענה זו של המערער – לפיה כאמור משרד עורכי הדין מטפל רק בגביית

החובות הנובעים מהמסמכים הסחירים [על אף ששאלתי את המשיב במפורש על כך (ראו בעמ' 21

לפרוטוקול) - המשיב נמנע מלהתייחס לעניין זה בסיכומיו, ולכן אין לי אלא להסיק כי טענה

עובדתית זו של המערער מקובלת עליו (וזאת על אף שיש להתאמץ כדי ליישב את תיאור הדברים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בשני הציטוטים לעיל). כך או אחרת, המערער בחר להציג את התמונה כאמור בדבריו האחרונים אף בסיכומיו והמשיב כאמור לא הטיל בכך ספק, ולפיכך אצא מנקודת הנחה כי כך הם פני הדברים. אלא שאין בכך כדי לסייע למערער.

13. הגעתי למסקנה כי אף פעילותו של המערער ברכישת עשרות אלפי המסמכים הסחירים ופדיונם היא פעילות שיש לסווג כפעילות עסקית, וזאת משני טעמים מצטברים:

א. מדובר בפעילות אינטגראלית לפעילות משרדו של המערער כעוסק, והיא למעשה חלק מובנה ממנה. הפרדה בין השתיים אינה תואמת את הדרך בה בחר המערער לפעול.

ב. המערער עצמו דיווח למס הכנסה על הכנסה מעשרות אלפי המסמכים הסחירים כהכנסה מעסק, והוא לא הציג שום ראיות של ממש מדוע יש לסטות מדרך דיווח זו, המתיישבת נוכח היקפה עם המבחנים השונים שנקבע בפסיקה לזיהוי הכנסה מ"עסק".

אפרט להלן בקצרה את הדברים.

14. רכישת המסמכים הסחירים הייתה חלק אינטגרלי ומובנה, שניצב בבסיס פעילותו העסקית של משרד עורכי הדין שניהל המערער. הפרדה בין שתי הפעילויות, אינה עולה בקנה אחד עם תמונת הדברים שתיאר המערער, לפיה כל פעילותו העסקית של משרדו הייתה בגביית המסמכים הסחירים. יתירה מזו, בהודעה שנגבתה מהמערער בחקירתו במשרדי המשיב (נספח 2 לתצהיר המשיב, בעמ' 16), מסר את הדברים הבאים:

ש. ואיך אתה יודע כמה שווה כל שיק ב"בלק" [= קבוצת שיקים שנרכשה יחד –

תוספת שלי, א.ג.] וששילמת לERN סכום סביר?

ת. רכישת השיקים לא הייתה עיסוק שנועד להרוויח על ההפרש בין קניית השיקים

שב"בלק" לבין גביית מלוא הסכום הרשום על השיקים שב"בלק", אלא לייצר

הכנסות שכר טרחה בכמות גדולה של תיקים. בכל מקרה בדיעבד אני רואה שמשרד

העורך דין שפעל בגביית השיקים יצר הכנסה טובה משכ"ט ופעילות רכישת

השיקים יצרה רווח אפסי אבל מה שהיא הייתה צריכה לעשות זה רק ייצור עבודה

למשרד העורך דין.

ש. מה האינטרס בייצור העבודה למשרד? האינטרס הוא לא ייצור רווחיות?

ת. רכישת השיקים על ידי הביאה כמות גדולה מאוד של פעילות למשרד. פעילות

הגביה הביאה להכנסות שכ"ט.

מהדברים עולה כי לדברי המערער, רכישת השיקים נועדה לצורך פעילות משרד עורכי הדין שבבעלותו. רכישה זו, כך הוא מוסר, היא שהניכה למשרד את הכנסותיו, כתוצאה מפעילות הגבייה. מדובר אפוא בהכנסות הקשורות בטבורן זו לזו, וההפרדה ביניהן היא מלאכותית, וודאי שלא הוצגה לה תשתית ראייתית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

מדברי המערער עלה כי בשנת 2018 (שאמנם אינה בקרב שנות המס שבמחלוקת), העסיק במשרדו 6 עובדים (הודעת המערער שבנספח 3 לתצהיר המשיב, עמ' 33 לנספחי התצהיר). המערער לא טרח להציג נתונים ביחס לשנים אחרות, ויש להסיק מכך כי תמונת הפעילות הייתה דומה. עובדים אלה הועסקו, כך עולה מדבריו, לצורך ביצוע עבודה משפטית ומשרדית, לשם גביית המסמכים הסחירים. המערער נרשם ביחס לפעילות זו כעוסק, וההפרדה בינה לבין רכישת המסמכים הסחירים אשר נועדה לדברי המערער כדי לספק את מקור העבודה, היא הפרדה בין שני רכיבים של פעילות שהמערער יצר כמקשה אחת.

15. מדובר ברכישה ופדיון של מסמכים סחירים, בהיקף ניכר. רק ביחס לשיקים מ-ERN, נשאל והשיב המערער (שם) – כדלקמן:

ש. כמה שיקים נרכשו בערך?

ת. כמה עשרות אלפים.

אכן, מדובר ברכישה שנעה על פני מספר שנים, אולם עדיין – מדובר ברכישה בהיקף ניכר. בפסיקה נקבעו כידוע שורה של מבחני עזר, לצורך הקביעה האם מדובר בפעילות עסקית אם לאו [ראו לדוגמה: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (24.10.85); ע"א 9412/03 עמי חזן נ' פ"ש נחניה (02/02/05); ע"א 7204/15 פ"ש ת"א 4 נ' עיזבון המנוחה דפנה לשלם ז"ל ואח' (2.1.18)].

איני מוצא לפרט מבחנים אלה ולעמוד על פרטי יישומם, וזאת מהטעם הפשוט – והוא כי המערער למעשה הציג את טענתו כטענה בעלמא, מבלי שזו גובתה בראיות ובטיעונים של ממש (והוא אפילו לא טרח להצביע על אופן יישום מבחנים אלה לשיטתו).

אסתפק לאור זאת בכך שאציין כי חלק ממבחני העזר מתקיימים באופן ברור. כך לגבי מבחן תדירות העסקאות וההיקף הכספי – שכן מדובר ברכישה ופדיון של עשרות אלפי מסמכים סחירים, בהיקף כספי של מיליוני שקלים. כמו כן מתקיים באופן ברור מבחן המומחיות והבקיאות – שכן מומחיותו ובקיאותו של המערער כעו"ד המתמחה בתחום ההוצל"פ, היא שניצבה בבסיס העסקאות. כמו כן, אף המבחן הכללי הבוחר את הנסיבות האופפות את העסקאות, מצדיק סיווג עסקי, וזאת לאור ביצוע הפעילות באמצעות משרד עורכי הדין של המערער – אשר סיפק את המנגנון הדרוש לביצוע העסקאות.

עוד אוסיף – ולאמתו של דבר אף בכך לבד די, כי המערער עצמו דיווח על פעילותו למס הכנסה ועל הכנסותיו מפדיון המסמכים הסחירים - כהכנסות מעסק. דיווח זה יוצר השתק – המונע טענה סותרת מצד המערער בהליך משפטי אחר, ודאי בהעדר הצדקה של ממש לטענה שכזו – וזו כאמור לא הוצגה [בעניין השתק שנוצר בעקבות דיווח בו נקט נישום, ראו לדוגמה בע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל (21.3.16)].





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

16. טענת המערער כי הכנסתו מפדיון המסמכים הסחירים אינה משקפת פעילות עסקית, נטענה כטענה בעלמא, ללא ביסוס של ממש, ומהטעמים המצטברים שפורטו לעיל, דינה להידחות.

חיוב המערער במס מכוח הוראות סעיף 19(ב) לחוק

17. המשיב חייב את המערער במס, מכוח הוראות סעיף 19(ב) לחוק, הקובע:

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.

סעיף 9(ב) לחוק, קובע את מחירה של עסקה לפי סעיף 19(ב) – כדלקמן:

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.

18. לכאורה, הוראותיו של סעיף 19(ב) לחוק, פשוטות וברורות. הסעיף קובע את הדין, בין השאר – בהקשר הרלוונטי לנו, ביחס לעוסק שעסקו רכישת מסמכים סחירים "לשם קבלת דמי פרעונם או פדיונם", וכי – "יראו את ... קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך שעושה העוסק בין מי שמכר לו אותם לבין מי שקנה אותם ממנו או פרע או פדה אותם".

הסעיף קובע כי יש לראות את פדיון המסמכים הסחירים, כאשר זה מבוצע בידי עוסק במהלך עסקו, כמתן שירות תיווך – בין מי שמכר לו את המסמכים הסחירים לבין מי שפרע אותם. לכאורה, לפנינו הוראה המתארת באופן פשוט וברור את שעשה המערער, ועל פניו נראה כי הוא בא בגדרה. כפי שאומר בהמשך – בסופו של יום אקבע כי כך הם אכן פני הדברים, אלא שעל אף שסעיף 19(ב) נראה פשוט וברור – יש להודות כי בכל הנוגע למי שעוסק בסחר עצמי ('נוסטרו') ומבלי שיתן שירות מובהק וברור לזולת, התמונה מורכבת יותר – ומכאן נובעות טענות המערער.

19. המערער טוען כי את חבות המס יש לבחון לאור הוראות היסוד של חוק מע"מ, ובהתאם להם – כך הוא טוען, אין לחייבו במס. לאור טענתו העקרונית בהקשר זה של המערער, הוא סבור כי יש לפרש את סעיף 19(ב) באופן מצמצם – כפי שנראה שאף רשות המסים נהגה מזה שנים ארוכות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

אסביר את הדברים, תוך עיון בסעיפי החוק הרלוונטיים. דיון בהקשר דומה אך לא לגמרי זהה, ערכתי בפסק הדין בעניין י.ג.מ. (אליו אתייחס בהמשך) וחלק מהדברים שלהלן מצויים כבר שם.

20. המחוקק טיפל במיסוי עסקאות במסמכים סחירים וניירות ערך סחירים, במסגרת חוק מע"מ ובחקיקת המשנה הנלווית לו, בשלוש מסגרות שונות – תוך שהוא לכאורה קובע כל פעם הסדרי מס שונים:

א. אי חבות במע"מ: במסגרת ההגדרות שבסעיף 1 לחוק נקבע כי "ניירות ערך ומסמכים סחירים" אינם בבחינת "טובין", ולכן אינם "נכס". מהגדרות אלה וקריאתן יחד עם הוראות סעיף 2 לחוק, עולה לכאורה כי עסקת מכר של ניירות ערך, במסגרת פעילות עסקית שאין בה משום מתן שירות לזולת, אינה חבה במס ערך מוסף.

ב. סיווג כמתן שירות וחיוב במע"מ: במסגרת סעיף 19(ב) לחוק נקבע לכאורה כי מי שעוסק בפדיון של מסמכים סחירים, ימוסה כעסקה למתן שירות תיווך. מקביעה זו, יחד עם הוראות סעיף 9 לחוק, עולה כי פעילות זו תחויב במע"מ בגין ההפרש בין מחיר הרכישה למחיר הפדיון או הפרעון של המסמך הסחיר (נטו).

ג. סיווג כמוסד כספי וחיוב במס שכר וריווח: במסגרת סעיף 1(א)(3) לצו מס ערך מוסף (קביעת מוסד כספי), תשל"ז-1977 (להלן: "צו הקביעה"), נקבע לכאורה כי מסחר בניירות ערך ובמסמכים סחירים, יביא לסיווג מי שזו פעילותו, כ-"מוסד כספי", ולכן לחיוב במס שכר וריווח.

מדובר בהסדרי מיסוי שונים, אשר היחס ביניהם אינו נקי מספקות.

21. בהקשר זה – בעניין סחר עצמי ('נוסטרו') בניירות ערך הנסחרים בבורסה (עניין שאינו זהה לזה שלפנינו כאן, אולם הוא מוסדר כאמור באותם סעיפי חוק ולכן לכאורה דינם אחד), כתב כבוד השופט ה' קירש בפסק הדין בע"מ 15-02-14338, טריידומטיקס בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף תל אביב 1 (25.2.2018) (להלן: "עניין טריידומטיקס"), בפסקה 50, את הדברים הבאים:

"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".

ובמקום אחר שם (בפסקה 42) כתב כבוד השופט קירש אודות ההבחנות שהוצעו בפסיקה ובספרות לתחולתם של ההסדרים השונים, כי הסברים אלה: "הם בהכרח מאולצים ובלתי מניחים את הדעת במידה רבה". לאור קשיים אלה ולנוכח חשיבות הדברים, קרא כבוד השופט קירש למחוקק לומר את דברו ולהסדיר סוגיה זו. אף אני בעניין י.ג.מ. שבתי על קריאה זו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

עוד אוסיף כי נראה שבשנים האחרונות אף בידי המשיב אין משנה לגמרי סדורה בעניין חשוב זה – מיסוי פעילות סחר עצמי בניירות ערך ובמסמכים סחירים, לא מבחינה עיונית ולא מבחינה מעשית [אם כי בדברים שהובאו לידיעתי נמסר כי המשיב שלא ערער על פסק הדין בעניין י.ג.מ – שיתואר בקצרה בהמשך, והוא מיישם את מסקנתו הלכה למעשה ואף שלח הודעות לעוסקים בסחר עצמי ('נוסטרו') בני"ע בהתאם].

22. על אף שכאמור בשנים האחרונות המשיב מידי פעם שב ובחן את עמדתו ביחס למסחר בנוסטרו (וראו על כך לדוגמה בסעיף 19 לעניין י.ג.מ), ראוי לומר כי במשך עשרות שנים – פעילות זו לא מוסתה. כך לדוגמה נכתב בהקשר זה בספרו של 'עו"ד א' פרידמן, מס ערך מוסף: החוק וההלכה (בהשתתפות רו"ח גל גרינברג) מהדורה שלישית – 2018, בעמ' 493:

"ככל הידוע לנו סעיף 19(ב) לא הופעל הלכה ומעשה, שנים רבות. עוסקים לא שילמו מע"מ לפיו בגין פעילות בניירות ערך או מט"ח".

אי מיסוי פעילות עסקית של סחר בנוסטרו, עולה בקנה אחד, כפי שהראיתי בהרחבה בפסק הדין בעניין י.ג.מ – ויובא גם בהמשך, עם דברים ברורים ומפורשים שאמרו נציגי המשיב לחברי ועדת הכספים של הכנסת בעת שנחקקו סעיפי החקיקה הרלוונטיים. באותם דיונים אמרו נציגי המשיב כי המיסוי יהיה רק על מי שעוסק אף במתן שירותים לאחרים. ואכן כאמור – כך נהגה בפועל רשות המסים במשך עשרות שנים.

בהקשר שלנו כאן, הצעתי למשיב כי יציג כיצד רשות המסים נוהגת במקרים מסוג זה של סחר עצמי במסמכים סחירים. המשיב טען כי הדבר אינו נדרש ואף עלול לעורר טענת סרק של אכיפה בררנית – טענה שהמערער לא העלה כלל. לא עמדתי על הצעתי למשיב לפרוס יריעה רחבה כאמור, וזאת משני טעמים: ראשית, מתשובת המשיב – אשר ניתנה לו ההזדמנות ולא ניצלה, אין לי אלא להסיק כי אין עמדה או הנחייה גורפת למסות סחר עצמי בפדיון מסמכים סחירים (כאשר הדבר אינו נלווה בשום דרך לשירותים אחרים). שנית – וכאן העיקר: כפי שעוד יפורט בהמשך, מקובלים עליי דברי המשיב כי המקרה כאן שונה ממקרים אחרים, ושונות זו – מייתרת בחינה זו. מה שמבדיל את המקרה כאן ממקרים של פעילות נוסטרו 'טהורה ונקייה', הוא שהמערער שילב את פעילותו באופן הדוק ואינטגרלי עם פעילות משרד עורכי-הדין שבבעלותו. אינטגרליות זו, כפי שכבר צוין לעיל ויבואר עוד בהמשך, היא שבעיניי מכריעה את הכף ולמעשה מייתרת אף את הצורך להרחיב הרחבה יתירה, במה שאינו נדרש כאן (ולכן לא עמדתי על כך שהמשיב יציג תמונה רחבה, דרישה אשר לא עלתה כלל מפי המערער).

23. קודם שאפנה אל הנקודה שהיא כאמור המכרעת בעיניי במקרה כאן – דרך הפעילות האינטגרלית בה בחר המערער לנקוט, אציג את תמונת הדברים הרחבה יותר – במידה הנדרשת לערער זה ובשים לב לטענות שהעלו הצדדים. אפנה אפוא לבחון את שלושת ההסדרים שקבע המחוקק: א. העדר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

חבות במס – כפי שעולה מסעיפיו הראשונים של החוק וההסדר שנקבע שם; ב. חבות במס – מכוח סעיף 19(ב) לחוק; סיווג כמוסד כספי וחבות במס שכר ורווח – מכוח סעיף 1(א)(3) לצו הקביעה.

א. הוראות סעיף 2 לחוק וההגדרות שבסעיף 1 לחוק – אי חבות במס:

24. בסעיף 2 לחוק, אשר כותרתו – "הטלת מס ערך מוסף ושיעורו", נקבע:

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

"עסקה" מוגדרת בסעיף 1 לחוק, סעיף ההגדרות, כדלקמן:

"עסקה" – כל אחת מאלה:

(1) מכירת נכס או מתן שירות בידי עוסק במהלך עסקו, לרבות מכירת ציוד;

(2) מכירת נכס אשר נוכה מס התשומות שהוטל על מכירתו למוכר ...;

(3) עסקת אקראי."

"עסקת אקראי", בחלק ההגדרה הרלוונטי לנו (ואשר אינו מתייחס למקרקעין), הוגדרה כדלקמן:

(1) "מכירת טובין או מתן שירות באקראי, כשהמכירה או השירות הם בעלי אופי מסחרי";

25. רכיביה העיקריים של "עסקה", הרלוונטיים לנו, הם "מכירת נכס" או "מתן שירות".

- "שירות" הוגדר בסעיף 1 לחוק:

"שירות" – כל עשייה בתמורה למען הזולת שאיננה מכר ..."

לטענת המערער, פעילות של סחר עצמי – 'נוסטרו', אינה יכולה להיחשב כ-"עשייה למען הזולת" ולכן היא אינה כלולה בהגדרת "שירות". המשיב חולק על טענות המערער ואופן יישומן במקרה כאן, עניין אליו אפנה בהמשך.

- "מכירת נכס" כוללת בתוכה שני רכיבים: "נכס" ו-"מכר".

"נכס" מוגדר בסעיף 1 לחוק:

"נכס" – טובין או מקרקעין."

"טובין" מוגדרים בסעיף 1 לחוק, באופן המחריג מתוכם ניירות ערך ומסמכים סחירים:

"טובין" – לרבות –

(1) עצים, שתילים, פרחים, יכול וכיוצא באלה הנמכרים בנפרד מהקרקע;



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

(2) זכות, טובת הנאה ונכסים בלתי מוחשיים אחרים ובין השאר – ידע, למעט זכות במקרקעין או בתאגיד, ולמעט ניירות ערך ומסמכים סחירים וזכויות בהם".

הגדרת המונח "מכר" פותחת במילים: "מכר", לענין נכס ... – ולפיכך שעה שמועטו "ניירות ערך ומסמכים סחירים" מהגדרת "נכס", הם אינם באים אף בגדרו של "מכר".

כאמור לעיל, הצדדים אינם חלוקים על כך שהשיקים והשטרות שרכש ופדה המערער, הם בבחינת – "מסמכים סחירים" הנזכרים בסעיפים השונים בחוק (ולכן איני נדרש לפרט בעניין זה).

מהאמור עולה – ועניין זה אינו שנוי במחלוקת, כי מסמכים סחירים (כמו גם ניירות ערך), מועטו והוחרגו מהגדרת "נכס". לאור זאת ואם לא היו בידינו אלא ההוראות שנסקרו עד כה, פדיון מסמכים סחירים (כמו גם מכירת ניירות ערך) שלא אגב מתן שירות לזולת, אינו בבחינת "עסקה" החבה במע"מ.

26. מלומדים שעסקו בשאלת חבות במס של סחר בנוסטרו בני"ע הנסחרים בבורסה, ביקשו ללמוד מהוראות ההגדרות שבסעיף 1, כי –

"המחוקק ביקש להוציא, מלכתחילה, ניירות ערך מגדרי החבות במע"מ".

[עו"ד ורו"ח איתן אסנפי, "מיסים ונפלאות: הערות ביחס למיסוי פעילות נוסטרו נוכח פרשות אקוויטס וטריידומטיקס", מיסים לב/1 (מרץ 2018) עמ' א-13 (להלן: "הערות ביחס למיסוי פעילות נוסטרו")]

וכך סוכמו הדברים אף בפסקה 28 לעניין טריידומטיקס (קודם הפנייה להוראות החוק הנוספות, אליהן נפנה אף אנו בהמשך):

"ממכלול ההוראות הנ"ל, לכאורה מתבקשת המסקנה כי ככלל ניירות ערך הוצאו מתחולתו של החוק וכי החוק לא נועד להשית מס על פעילות בשוק ההון."

דברים אלה נאמרו כאמור ביחס לסחר בנוסטרו בני"ע הנסחרים בבורסה, אולם כאמור וכפי שראינו – המחוקק כלל באותם סעיפים אף את התייחסותו למסמכים סחירים – ולכן יפים הדברים אף לעניינו של הערעור כאן.

27. לשלמות התמונה אציין כי לא כל מכירה של "נכס" מהווה "עסקה" לפי חוק מע"מ, אלא רק כזו שנעשתה במהלך עסקו של העוסק. משמעות הדבר היא כי מכירה הונית ככלל אינה ממוסה במסגרת חוק מע"מ, אלא רק מכירה שנעשתה במסגרת פעילות עסקית [על כך, ראו: ע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (24.10.1985)].

קביעה זו אינה משנה את שנאמר לעיל בכל הנוגע להגדרת המונח "טובין" ומיעוט מסמכים סחירים וניירות ערך נסחרים מקרבו. בהתאם למיעוט זה, מסמכים סחירים (וכן ניירות ערך הנסחרים בבורסה)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

אינם "טובין" ולכן אף אינם "נכס", ולכן – לפחות לכאורה ובהתאם להוראות שנבחנו עד כה – מכירתם אינה "עסקה" החייבת במע"מ – גם כאשר מכירה זו נעשתה במסגרת פעילות עסקית. אדגיש את שמוכן מאליו: אם המדובר היה במכירה שאינה במסגרת פעילות עסקית, לא היה צורך בהחרגת מסמכים סחירים וניירות ערך מגדר "טובין", שכן גם מכירת "נכס" הכלול בהגדרת "טובין", אינה חבה במס ערך מוסף אלא אם היא נעשתה במסגרת פעילות עסקית. יוצא אפוא – לפחות לכאורה ובהתאם להוראות שנבחנו עד כה – כי מכירה עסקית של מסמכים סחירים וניירות ערך, אינה "עסקה" לפי הוראות סעיף 2 לחוק ואין לחייבה במס ערך מוסף. אלא שכפי שניווכח, התמונה מורכבת יותר.

ב. רכישה ופרעון מסמכים סחירים כעסקת שירותי תיווך – סעיף 19(ב) לחוק:

28. למען הנוחות, אשוב ואצטט את הסעיפים הרלוונטיים. סעיף 19(ב) לחוק קובע כדלקמן:

"עוסק שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, לרבות רכישתם של ניירות ערך ומסמכים כאמור לשם קבלת דמי פרעון 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."

ובהקשרו של סעיף 19(ב) לחוק, קובע סעיף 9(ב) לחוק:

"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."

בהתאם למובנו הפשוט של סעיף 19(ב), עוסק שעסקו רכישה ופדיון של מסמכים סחירים (כמו גם מי שעסקו רכישה ומכירה של ניירות ערך), יראו את הפעילות שעשה כשירות תיווך בין מי שמכר לו את המסמכים הסחירים ובין מי שרכש / פרע או פדה אותם ממנו. סעיף 9(ב) לחוק קובע כי עסקאות אלה, ימוסו בגין הריווח (נטו) הנובע מהן.

29. פרשנותו של סעיף 19(ב) לחוק, שנויה במחלוקת. יש שפירשו את הסעיף באופן רחב ויש שפירשו את הסעיף באופן מצומצם יותר.

30. בהתאם לפרשנות הרחבה, סעיף 19(ב) שינה לחלוטין את תמונת הדברים אשר עלתה לכאורה מההגדרות שבסעיף 1 לחוק ומהוראות סעיף 2 לחוק. אותה פעילות – רכישה ופדיון של מסמכים סחירים או רכישה ומכירת ניירות ערך (במסגרת פעילות עסקית) – אשר העיון בחלקים הקודמים של החוק הביא אותנו לכאורה למסקנה כי היא אינה חבה במע"מ, מתבררת בסעיף 19(ב) כחבה במס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בהתאם לפרשנות זו, חוק מע"מ חל על מסמכים סחירים (ועל ניירות ערך ומט"ח) כמו על כל נכס אחר, למעט הקביעה כי החיוב ייעשה במתכונת של עסקה למתן שירות ולא כעסקת מכר. לפי פירוש זה, את המילים שבסעיף 19(ב) – "יראו את המכירה או קבלת הפרעון או הפדיון כשירות תיווך..." – יש לפרש כקובעים פיקציה, לפיה יראו את פרעון או פדיון המסמכים הסחירים (כמו גם מכירת ניירות הערך ומט"ח) כאילו ניתן שירות תיווך בין מי שממנו נרכשו המסמכים הסחירים וניירות הערך לבין מי שהם נמכרו לו או פרע את החוב הגלום בהם – גם אם בפועל לא ניתנו כל שירותי תיווך.

31. מנגד, פרשנות מצמצמת לסעיף 19(ב) לחוק, סבורה כי הפרשנות שהוצגה לעיל אינה נכונה, וזאת בשל מספר טעמים מצטברים:

א. עיון בפרוטוקול ועדת הכספים מיום 17.7.1978, עת נדון תיקונו של סעיף 19(ב) לחוק והעמדתו על נוסחו הנוכחי, מלמד באופן שאינו משתמע לשתי פנים כי נציגי רשות המסים ומשרד האוצר הדגישו שוב ושוב כי הסעיף חל רק על מי שנותנים בפועל שירותי תיווך בניירות ערך. 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"

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 – או במה שכלול בדיוק באותו סעיף – מסמכים סחירים (השיח באותם דיונים התמקד אמנם בסחר בניי"ע ולא במסמכים סחירים, אולם מדובר כאמור בעניינים המוסדרים באותו סעיף ודינם שווה). ובמילים אחרות, איש לא סבר כי הסעיף משנה את תמונת הדברים העקרונית שנקבעה בפרק א' ובפרק ב' לחוק, אשר החריגה מכר של ניירות ערך ומסמכים סחירים 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.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

- לאור הדברים שנאמרו לחברי כנסת ע"י נציגי משרד האוצר, לא רק שאפשרות זו לא עלתה על דעתם אלא שהיא במפורש נשללה.
- ב. התומכים בפרשנותו הרחבה של סעיף 19(ב) לחוק, מתעלמים ממיקומו הגיאוגרפי של הסעיף. סעיף 19(ב) מצוי בפרק ה' לחוק, אשר כותרתו: "החייב בתשלום המס". עיון בסעיפים המצויים בפרק זה מלמד כי עניינו בהסדרים בעלי גוון טכני בעיקרם, בעניין זהות החייב במס, ולא בעצם הטלת המס אשר נקבעה בפרק ב' לחוק והנובעת מההגדרות שבסעיף 1 לחוק. אם תאומץ הפרשנות הרחבה לסעיף – כך שכל מי שמבצע סחר עצמי (בהיקף עסקי כמובן) ייחשב כעוסק ויחוייב במס, תוצאת הדברים תהא היפוך היוצרות: הטלת מס נקבעה בפרק שעניינו בסך הכל טכני בעיקרו (קביעת זהות החייב), ואילו מפרקי היסוד העוסקים בהטלת המס ובהגדרות המהוות (באופן משמעותי בחוק מע"מ) את תשתית החוק – עולה כי פעולה מסוג זה אינה חבה במס.
- ג. במשך שנים ארוכות מאוד, לא חוייבו במס מי שמבצעים סחר עצמי – וכזה בלבד (במסמכים סחירים או בני"ע הנסחרים בכורסה). דבר זה מלמד על האופן בו הובן הסעיף במשך עשרות שנים.
- לאור כל האמור לעיל, המצדדים בפרשנות מצומצמת יותר לסעיף 19(ב) לחוק, טוענים כי הוא אינו מתייחס למי שמבצע פעילות 'נקייה' של סחר עצמי בלבד והוא נעדר כל פעילות עסקית אחרת (לעמדה כזו, ראו: י' פוטשבוצקי, חוק מס ערך מוסף, עמ' 210-209; אסנפי - הערות בייחס למיסוי פעילות נוסטרן).
32. לצד זאת, יש קושי אף בגישה המאמצת את הפרשנות המצמצמת לסעיף 19(ב) לחוק. אם לדוגמה הסעיף חל רק על מי שנותן שירות לזולת, הרי שחבותו של זה נובעת בלאו הכי מהוראות סעיף 2 וההגדרות שבסעיף 1 לחוק, ואם כך – למה בכלל נועד הסעיף? גם אם נצא מנקודת הנחה כי המחוקק לא תמיד עשה את מלאכתו מלאכת מחשבת, יש מקום גם להניח כי הוא לא השחית את מילותיו לריק.
- ג. מוסד כספי - סעיף 1(א)(3) לצו הקביעה
33. אפשרות סיווג פעילות המערער במסמכים הסחירים כמוסד כספי, כלל לא עלתה בפי הצדדים (ובצדק). למרות זאת, להשלמת התמונה ובשים לב לכך שאף זאת אחת מהדרכים שהמחוקק הציב למיסוי פעילות מסוג זה, אפנה בקצרה להוראות הרלוונטיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

34. חוק מע"מ מטיל מספר סוגי מיסים: מס ערך מוסף – המוטל על עסקה בישראל ועל יבוא טובין (סעיף 2 לחוק), מס שכר המוטל על מלכ"ר, ומס שכר וריווח המוטל על מוסד כספי (סעיף 4 לחוק; אודות מס שכר ורווח, ראו עניין י.ג.מ, סעיפים 46-47).
35. מוסד כספי" מוגדר בסעיף 1 לחוק - כדלקמן:

"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;

לעניינינו רלוונטית האפשרות החמישית הנ"ל – "סוג בני אדם ששר האוצר קבע". בצו הקביעה, נקבעו עוד שלושה סוגי בני אדם אשר ייחשבו כמוסד כספי. צו הקביעה נכנס לתוקף ביום 1.4.1977, ובמסגרתו נקבעו תחילה שתי ההגדרות שבסעיף 1(א) ו-1(א) לצו הקביעה. ההגדרה הנוספת שנקבעה בבסעיף 1(א) לצו הקביעה, הוספה בתיקון חקיקה מאוחר יותר, אשר נכנס לתוקף ביום 1.4.1980.

בצו הקביעה, בנוסחו כיום (והוא נוסחו מאז 1980), נקבע כדלקמן:

1. (א) אלה יהיו מוסדות כספיים לענין החוק:

- (1) עוסק שהוא חבר הבורסה לניירות ערך בתל אביב בע"מ וש-75% או יותר ממחזור העסקאות שלו נובעים מעסקאותיו בתור שכזה;
- (2) 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) מי שעסקו במכירת מטבע חוץ או ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים, ולענין זה יראו כמי שעסקו במכירת ניירות ערך או מסמכים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

סחירים אחרים, אף אם הוא רוכש אותם לצורך קבלת פרעונם או פדיונם.

36. בעניין י.ג.מ טענה רשות המיסים כי סחר בחשבון נוסטרו בני"ע הנסחרים בבורסה, מהווה פעילות עליה חל סעיף 1(א)3 לצו הקביעה – כך שיש לסווג את הסוחר כמוסד כספי [רשות המיסים שם, כלל לא טענה לתחולת סעיף 19(ב) לחוק, על אף שהיה מדובר באופן ברור ושכלל לא היה שנוי במחלוקת – במי שפעילותו בסחר (עצמי) בני"ע, היה בהיקף עסקי מובהק].

בפסק הדין בעניין י.ג.מ נדחתה עמדת רשות המיסים, תוך שנקבע, לאור ניתוח סעיפי חקיקה רלוונטיים ועיון בהיסטוריה החקיקתית, כי 'מוסד כספי' הוא מי שנותן אף שירותים לזולת, ולא מי שכל עיסוקו הוא סחר עצמי בלבד.

37. כאמור לעיל, רשות המיסים לא ערערה על פסק הדין בעניין י.ג.מ, ואף יתירה מזו, כפי שנמסר לי וכפי שעלה אף מפרסומים בעיתונות הכלכלית, נראה כי רשות המיסים אימצה את שנקבע שם ושלחה בהתאם הודעות לסוחרים בני"ע בחשבונות נוסטרו.

בהקשר הרלוונטי לנו כאן חשוב להדגיש כי כפי שצויין לעיל ולמיטב ידיעתי אף לאחר פסק הדין בעניין י.ג.מ, רשות המיסים לא טענה ואינה טוענת כי כל מי שמבצע סחר עצמי (בהיקף עסקי כמובן) בני"ע בחשבון נוסטרו, חב במס מכוח סעיף 19(ב) לחוק.

תחולת סעיף 19(ב) לחוק במקרה הספציפי כאן

38. כפי שעולה ממה שנכתב עד כה, המחוקק נקט בהסדרי מיסוי שונים – שהיקף פריסתם ותחולתם אינם נקיים מספקות. דומה כי טוב יעשה המחוקק אם יסדיר באופן ברור עניינים אלה, שחשיבותם הכלכלית רבה.

39. אלא שלצורך הערעור שלפניי, אני סבור כי איני נדרש להכריע בכל השאלות המתעוררות בעניינים של סעיפים אלה, ודי לדעתי בכך שאצביע על הדברים שיפורטו להלן.

40. סעיף 19(ב) לחוק הוא הסעיף מכוחו חוייב המערער במס בגין רווחיו מפדיון המסמכים הסחירים, ואני סבור כי בדין חוייב. אפנה שוב ללשונו של סעיף 19(ב) לחוק – ואציע את הפרשנות אשר לדעתי עולה בקנה אחד עם לשון החוק ותכליתו. הסעיף כזכור קבע:

"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."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

הסעיף ללא ספק יחול על מי שעוסק אף במתן שירותי תיווך בפועל לאחרים, אולם לדעתי ניתן לדייק מלשונו סיטואציה נוספת בה יחול הסעיף – סיטואציה העולה בקנה אחד עם לשון החוק ועם תכליתו.

הסעיף פותח במילה "עוסק". מונח זה, הוא מונח מרכזי בחוק מע"מ, כאשר הוא הוגדר בסעיף 1 לחוק – כדלקמן:

"עוסק" – מי שמוכר נכס או נותן שירות במהלך עסקיו, ובלבד שאינו מלכ"ר או מוסד

כספי, וכן מי שעושה עסקת אקראי.

כפי שראינו לעיל תוך עיון בהגדרות הרלוונטיות בחוק, המונח "נכס" – אינו כולל מסמכים סחירים וניירות ערך, והביטוי "שירות" – אינו כולל את מי שאינו פועל למען הזולת. לאור זאת, מי שפועל רק במסגרת של סחר עצמי במסמכים סחירים, אינו "עוסק". נראה אפוא כי הסעיף מתייחס למי שבלאו הכי, אף ללא פעילות זו של סחר עצמי, נחשב כ"עוסק".

המקרה של המערער הוא מקרה מובהק מסוג זה. בפעילותו במסגרת משרד עורכי הדין, לדבריו – לצורך פדיון המסכים הסחירים בלבד, המערער נרשם מיוזמתו (ובצדק) כעוסק. במסגרת זו מעניק המערער שירותים משפטיים לזולת, ויהיו אלה החייבים או החברות (ERN ואנליסט) אשר לדברי המערער בחקירתו (בראש עמ' 18 לתצהיר המשיב) נרשמו כזוכים בתיקי ההוצל"פ שניהל (ואשר לדבריו שם, לא נרשמו על שמו).

זהו מקרה בו לפנינו "עוסק" שעיסוקו אף (אך לא רק) בפדיון מסמכים סחירים, ואשר פעולותיו נכנסות ללא כל קושי לגדרי הוראותיו של סעיף 19(ב) לחוק.

41. כפי שכבר הראתי, המערער כרך את פעילותו במשרד עורכי הדין יחד עם פעילותו במסמכים הסחירים, באופן אינטגרלי אשר אינו ניתן לדעתי להפרדה. ואדגיש באופן ברור, אין המדובר כאן רק בכריכות הנזכרת לעיתים אגב הפעלת "מבחן האינטגרליות" בעניינים שונים בפקודת מס הכנסה, אלא למעשה בהרבה מעבר לכך (ורק לכגון זה מתייחסים דבריי). לפנינו למעשה עסק אחד, שאלה הם פעילויותיו – הכרוכות זו בזו והמזינות זו את זו באופן שאינו ניתן להפרדה אמיתית.

42. בנוסף, בצדק ציין בהקשר זה המשיב, כי המערער ניכה כעוסק, מס תשומות, בהיקף שאינו מבוטל (כמפורט במסמך שהגיש המשיב וסומן מ/ש/1: בשנת 2013 – 55,487 ₪, בשנת 2014 – 62,310 ₪ ובשנת 2015 – 63,924 ₪). המערער ניסה לטעון כי ניכויים אלה, מתייחסים לפעילות משרד עורכי-הדין בלבד. אלא שמעבר לכך שטענות אלה לא גובו כלל בראיות, הרי שכל ההפרדה היא כאמור מלאכותית. הרי לדברי המערער עצמו, פעילות משרדו, בו הועסקו מספר עובדים, נועדה בכללותה לשם גביית המסמכים הסחירים. ואם כך – כיצד זה נחליט האם תשומות אלה הם חלק מהפעילות העסקית של משרדו או שמא הם חלק מפעילותו העסקית במסמכים הסחירים? – זו כמובן שאלה רטורית, שכן הפרדה כאמור (אשר לא גובתה ברישומים נפרדים בספרי הנהלת החשבונות שהיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

בידי המערער (להציג) – היא מלאכותית וככל הנראה לאור העירוב בין הפעילויות - לא בת ביצוע (וקשה לקבוע מסמרות ביחס למה שלא נעשה ולא הוצג), והיא עלולה לנבוע במידה רבה מהאינטרס של המערער באופן סיווג התשומות. ושוב, ייתכן כי ניתן היה אולי להפריד בין הפעילויות, אלא שהמערער בחר שלא לעשות כן.

43. עוד אוסיף, אף כי אדגיש כי מסקנותיי אינן מתבססות רק על כך, כי לא עלה בידי המערער להסביר בפועל מדוע בחר לחלק את ההכנסות – בין אלה שדווחו על ידי משרד עורכי-הדין שברשותו לבין אלה שיוחסו לפדיון המסמכים הסחירים. המערער ציין בחקירתו (שצורפה כנספח 2, עמ' 20 לתצהיר המשיב) כי מי שעסקה בהבחנה בין התשלומים השונים, היא פקידה במשרדו בשם גליה (שלדבריו עבדה אצלו זמן רב). גליה לא הובאה לעדות בבית המשפט. טענות המערער בדבר אופן חלוקה מקובל בקרב העוסקים בתחום ההוצל"פ, לא בוססה בכל ראייה. כך או אחרת, לאור כריכות ההכנסות זו בזו וטענותיו הברורות של המערער כי כל מטרת רכישת המסמכים הסחירים הייתה לשם ביסוס פעילותו המשפטית, הרי שוודאי שאין די בטענות בעלמא, ואם בנסיבות העניין בו האינטגרליות מובהקת, המערער היה מבקש להראות כי נעשית הפרדה ראויה בין השתיים – היה עליו להציג תשתית ראיתית רחבה – אשר כלל לא הוצגה.

במבחן השכל הישר ובשים לב לטענת המערער כי רק בכך עוסק משרדו, מדובר בפעילות אחת, כאשר למעט לעניין החבות במע"מ, אין מבחינת המערער כל משמעות האם הרווח ייוחס לחלק זה של פעילותו או לחלק האחר. אלה הן נסיבות המחייבות את מי שטוען להפרדה, להציג לכך ראיות משכנעות המבוססות בין השאר על הנהלת חשבונות ברורה ונפרדת – וזה לא נעשה. בנסיבות אלה, בצדק טען המשיב כי לפנינו עסק אינטגרלי אחד.

44. המערער טען כי דינו לא צריך להיות שונה, ממה שהיה הדין לו היה רוכש שירותי גבייה ממשרד עו"ד זר. טענה זו, בצדק נדחתה ע"י המשיב.

אם המערער היה מעביר את שירותי הגבייה לעו"ד אחר, הרי שלדבריו הוא – מרכז הרווח של פעילותו העסקית היה משתנה באופן משמעותי. אין מדובר אפוא בעניין טכני, אלא בעניין מהותי, בו כריכת הפעילויות השונות זו בזו – היא שהיוותה את מהות משרדו של המערער – כך לפי דבריו שאף צוטטו לעיל (ולפיהם, כזכור, רכישת המסמכים הסחירים נועדה לספק פעילות למשרדו). מעבר לכך אזכיר את הכלל הידוע והמוכר, ולפיו נישום אינו נבחן בהתאם למה שהיה יכול (אולי) לבצע, אלא בהתאם למה שעשה בפועל. המערער בחר לעצב פעילות של עוסק (כך לפי דווחיו הוא), ולכורכה בסחר עסקי במסמכים סחירים, ועל כגון זה חל סעיף 19(ב) לחוק - וזאת מבלי שאדרש כאן להכריע בכל הקשור להיקף פריסת הסעיף במקרים אחרים.

45. זהו מקרה חריג ומיוחד – בו לדעתי חלה באופן ברור הוראת סעיף 19(ב) לחוק – כפי שקבע המשיב. די בכך כדי לדחות את הערעור בעניין זה.





בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

טענת המערער כי היה תושב חוץ וכי בשל כך צריך לחול עליו מע"מ בשיעור אפס:

46. כזכור, המערער טוען כי בשנות המס שבמחלוקת היה תושב חוץ (וכך דיווח לפקיד השומה בדוחותיו), ולכן לטענתו, על פעילותו צריך לחול מע"מ בשיעור אפס. בסיכומיו ציין המערער כי הוא סבור שהוא זכאי לשיעור מס אפס, הן מכוח הוראות סעיף 30(א)(5) לחוק והן מכוח הוראות סעיף 30(א)(7) לחוק.

47. המערער טוען בסיכומיו כי המשיב לא חלק על היותו תושב חוץ. מדובר בטענה שאינה נכונה. כבר בכתב התשובה (בסעיף 42) הגיב המשיב לטענותיו הלאקונויות של המערער בעניין זה - טענות המופיעות בסעיף 27 לערעור והמשתרעות על פני 2 שורות ואינן נוקבות אפילו בסעיף החוק הרלוונטי לטענת המערער. המשיב דחה את טענות המערער תוך שכתב - כדלקמן:

"המערער טוען טענה חלופית לפיה הוא תושב חוץ ולכן עסקאותיו הן בשיעור אפס. אין

ממש בטענה זו שנטענת בעלמא, ומשכך לא ניתן להתייחס אליה לגופה. המשיב יטען כי

מאחר שמדובר בטענה שאינה מנומקת, לא ניתן לראות אותה כטענה שנטענה.

על אף שהובהר אפוא למערער כי אין די בטענות בעלמא, הותיר הוא כך את הדברים ואף במסגרת הראיות שהגיש, בחר שלא לשפוך אור על הדברים.

48. לגופו של עניין, איני מקבל אף טענה זו של המערער - אודות מע"מ בשיעור אפס, תוך שאשוב ואציין כי היא נטענה כטענה בעלמא, מבלי שהוצבה לצידה כל תשתית עובדתית ומשפטית של ממש. טענת המערער נדחת משני טעמים:

א. הוא לא הוכיח כי היה תושב חוץ בשנות המס שבמחלוקת.

ב. אף אם היה תושב חוץ, בנסיבות המדוברות - לא חלות הוראות החוק אליהן הפנה בסיכומיו. להלן אפרט בקצרה את הדברים.

49. המערער לא הציג בפניי שום ראיות המלמדות כי הוא תושב חוץ. כך לדוגמה, אפילו לא טרח להגיש את תמונת כניסותיו ויציאותיו מישראל - נתון שאין בו כמובן די, אולם הוא עשוי לשמש כאינדיקציה ראשונית לכך שמדובר במי שיושב דרך קבע מחוץ לישראל (כדרישת הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 1 לחוק). למעלה מהנדרש אציין כי המערער הוא עו"ד בישראל, וברשותו משרד עורכי דין הפעיל בישראל. אלה הן נסיבות המצביעות על זיקה של ממש לישראל, ועל המערער היה להציג ראיות כדי להפריך זיקה זו ולהוכיח את טענותיו (העדר הראיות הוטח במערער במסגרת דיון שמיעת הראיות - ראו עמ' 33 לפרוטוקול ש' 14 ואילך).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

ואדגיש, המערער לא טען וודאי שלא הציג ראיות לכך שהתקיים דיון מול פקיד השומה ביחס לתושבתו. בנסיבות אלה ובהעדר כל ראיה שהיא, אין די בעצם האופן בו סיווג עצמו המערער (לדבריו) בדוחות, כדי להביא לקביעה כי הוא תושב חוץ הזכאי לתחולת הוראת חוק מקלה – אשר כידוע, מי שחפץ בתחולת הוראה מקלה – מחובתו להציג את התשתית לזכאותו לכך. המערער נגלה בדיונים כעו"ד נבון וממולח, ואין לי אלא להסיק כי ידע מדוע בחר שלא להציג כל תשתית ראיתית בעניין זה. די באמור בסעיף זה, כדי לדחות את הערעור בעניין כאן.

50. למעלה מהנדרש, אפנה בקצרה ואראה כי אף אם היה נקבע כי המערער הוא תושב חוץ, בנסיבות כאן – אין הוא זכאי לתחולת ההוראות המקלות אליהן הפנה. ושוב, מאחר והמערער לא טרח לעגן את טענותיו בהסבר או אסמכתא של ממש, לא אאריך בדברים.

המערער מבקש להחיל בעניינו את אחד מהסעיפים הבאים - סעיף 30(א) לחוק וסעיף 30(א)(7) לחוק. אלא שבין השאר ביחס לסעיפים הללו, קובע סעיף 30(ג) לחוק – כדלקמן:

"תושב חוץ" – תושב חוץ כהגדרתו בסעיף 1 כשהוא נמצא מחוץ לישראל ואין לו עסקים או פעילות בישראל, ...

כפי שפורט לעיל, פעילותו של המערער – שהיא חלק אינטגרלי ממשרד עורכי הדין שהוא מפעיל – מצויה כולה בישראל. עסקי המערער, הרלוונטיים לנו - מצויים בישראל, ולמעלה מהנדרש אציין כי אף המסמכים הסחירים משקפים לכאורה פעילות שכל כולה כאן. בנסיבות אלה ובהעדר כל ראיות מצד המערער לביסוס טענותיו, טענות המערער נדחות.

טענות המערער אודות החיוב בגין השיקים מ-ERN:

51. כפי המערער, כפי שפורט לעיל, שתי טענות בנוגע לשיקים מ-ERN. להלן אבחן טענות אלה, תוך שאקדים ואומר כי לא מצאתי לקבלן.

52. טענת כפל המס: המערער סבור כי יש לבטל את כל חיובו במע"מ בגין השיקים מ-ERN, שכן הוא סבור כי בחיובו במס – יש משום כפל מס פסול. טענה זו מבוססת על כך שלדברי המערער ERN פעלה כמעין ביטוח עבור שיקים שקיבלו לקוחותיה מלקוחותיהם, כאשר במקרה של אי פרעון השיקים – אשר כללו לדבריו אף את רכיב המע"מ, שילמה ERN לאותם לקוחות את כל הסכומים בשיקים, כולל המע"מ. ERN לא הזדכתה על רכיב זה של המע"מ, ומאחר והמערער בא בנעלי ERN, הרי שחיובו במע"מ מהווה כפל מס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

איני מוצא ממש בטענה זו, וזאת משני טעמים. ראשית – מדובר בטענה עובדתית, ולא הוצגה לה התשתית הראייתית הרחבה הנדרשת להוכחת טענה מסוג זה. אין די בדברים קצרים שמסר בעניין זה העד מטעם המערער, מי שהיה סמנכ"ל כספים ב-ERN, מר סגל, אודות דרך הפעילות של ERN. כדרכו, המערער לא הציג תשתית ראייתית נדרשת, ונותרנו עם טענה שביסוסה העובדתי רעוע ולמעשה אינו קיים (מבלי להרחיב, אציין כי חובה היה על המערער להראות את אופיים המדוייק של כל השיקים; להוכיח ברמה הגבוהה הנדרשת, כי שום גורם לא דרש את החזר המע"מ; להראות את דרך הדיווח של ERN - והכל באופן משכנע ולא כדברים בעלמא או כאמירה קצרה מפי עד – ובדרך זו לבקש לדלג על הצגת מסד ראייתי הכרחי). שנית ולמעלה מהנדרש – אציין בקצרה כי מדובר בטענה שעל פניו נראית שגויה (ושוב, אם הייתה מוצגת תשתית ראייתית, ייתכן כי ניתן היה לשקול אותה בייתר שאת ולהתעמק ביסודותיה). מדובר בעסקאות שונות, ואין לגזור חבות מע"מ של האחת מן האחרת. העובדה כי בגין נכס מסויים שולם מע"מ בעבר, אינה שוללת חיוב במע"מ בגין עסקה נפרדת. ושוב, טענת ה"כניסה לנעליים", נטענה כטענה בעלמא, ללא ביסוס של ממש – המחייב לכל הפחות הצגה ברורה ומשכנעת של דרך הדיווח של הגורמים הקודמים.

53. טענת הפחתת העלויות בשיעור של 40% מעלות השיקים מ-ERN: המערער טוען כי יש להפחית בעת חישוב המע"מ, את עלות רכישת השיקים מ-ERN, בשיעור של 40% מהערך הנקוב של השיקים – שזהו סכום העלות המוסכם על הצדדים. איני מקבל טענה זו, ואני סבור כי החישוב שעשה המשיב נכון והולם את הנסיבות.

כזכור, המערער לא דיווח למשיב אודות פעילותו לרכישת השיקים ופידיונם במסגרת משרד עורכי הדין שלו (או בכלל), אלא רק החל משנת 2013. במועד זה, כך לדברי המערער עצמו, כבר הספיק המערער לקבל את כל העלויות שהיו לו בגין רכישת השיקים מ-ERN ופדיונם, וכל מה שקיבל הם בבחינת רווחים בלבד.

בנסיבות אלה – אותם יצר המערער בדרך התנהלותו אשר בדיעבד ולאור המסקנה אליה הגעתי בערעור זה, אין לי אלא לקבוע כי הייתה שלא כדין, אני סבור כי "השכל הישר" מחייב שלא לערוך חישוב במסגרתו יבוצע ניכוי – המחזיר למערער כספים שכבר בידיו (שהרי כבר לקח עלויות אלה בחשבון, כשלא דיווח על התקבולים עד למועד השבת אותן עלויות). אם נכיר כעת בעלות השיקים, התוצאה תהיה כי המערער נהנה פעמיים מאותו רכיב. זוהי תוצאה בלתי סבירה. המשיב אכן לא יכול למסות שנות מס שהתיישנו, ואין מחלוקת כי אכן המשיב נמנע מכך ולא השית מס בגין תקופות שהתיישנו (היינו קודם למועד בו חוייב המערער במס לראשונה). אולם, אין הדבר אומר כי במסגרת שומה שהמשיב עורך – לשנות מס שטרם התיישנו, עליו לשוב ולקחת בחשבון הוצאות אותם המערער – בדרך הדיווח בה בחר לנקוט – כבר קיבל לידיו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

54. בפי המערער הייתה טענה נוספת, אשר אף דינה להידחות. לדברי המערער, היה על המשיב להתיר לו בניכוי, מע"מ ששילם במסגרת פעילותו במסגרת משרד עורכי הדין שניהל. שוב, מדובר בטענה שלא הוצגה לה התשתית הראייתית הנדרשת – ולכן דינה להידחות. המערער לא הראה את אותן חשבוניות שהוצאו ובשבגינן הוא מבקש לנכות את המס. מבלי להציג חשבוניות אלה, אנו שוב עם טענות בעלמא, שלא ניתן לבחון כנדרש. הזמן להגיש בקשות מסוג זה, היה בעת דיוני השומה, תוך הצגת התשתית המלאה הנדרשת. בדרך זו – ניתן היה לבחון את הדברים, ואף להציגם – במידת הצורך, כראוי במסגרת הערעור. לא כך עשה המערער, ובהיותו כפי שהתרשמתי עו"ד מנוסה ונבון – אין לי אלא להניח כי לא במקרה בחר לנהוג כפי שבחר (איני נדרש להעלות השערות ואמנע מכך, אך אסתפק בכך שאציין כי איני משוכנע כי הוצגה לפניי מלוא התשתית העובדתית אודות דרך פעילות המערער, ובנסיבות אלה אני מוצא כי יש ממש בטענות המשיב כי אין לקבל טענות שלא הוצגה להן התשתית הראויה; במסגרת הדיון נקטתי כלפי המערער בגישה מקלה ואיפשרתי לו להגיש מסמכים לאחר שכבר הגיש את ראיותיו – והדבר הוביל להפחתה ניכרת בהיקף חבותו במס; אלא שאף לגישה מקלה יש להציב גבולות, וניכוי מס שלא התבקש באופן ברור ותוך הצגת החשבוניות מכוחן מתבקש הניכוי – הוא מעבר לראוי ואין לכך מקום, מה גם שהדבר יחייב בדיקה ספציפית של החשבוניות – לדוגמה האם אלה לא נוכו כבר על ידי החייבים – דבר שהמועד לעשותו חלף זה מכבר).

55. המערער העלה טענות בנוגע לדרך החישוב העתידית, בה לשיטתו על המשיב לנקוט (האם החישוב יתבצע ביחס לכל מסמך סחיר בפני עצמו, או בחישוב תקופתי כללי). מדובר בעניינים שאינם נוגעים למחלוקות שנתרו בין הצדדים, ולפיכך אין דרכו של בית המשפט להתייחס לכגון זה – אלא בבוא העת – אם וכאשר הדברים ידרשו הכרעה שיפוטית ובהתאם לנסיבות הספציפיות שיתבררו.

סוף דבר

24. הערעור נדחה.

25. המערער יישא בהוצאותיו של המשיב בסך 40,000 ₪. סכום זה ישולם למשיב תוך 30 ימים, שאם לא כן יישא בהפרשי הצמדה וריבית מהיום.

המזכירות תשלח את פסק הדין לצדדים.

ניתן לפרסם את פסק הדין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 20-03-5464 גבאי נ' מנהל מס ערך מוסף רחובות

תיק חיצוני:

ניתן היום, כ"ה אייר תשפ"ג, 16 מאי 2023, בהעדר הצדדים.




אבי גורמן, שופט