

גבולות ה'ריווח' המבטא את ה'ערך המוסף' של המוסד הכספי

עו"ד קרן מרציאנו

פתח דבר

לאחרונה, ניתן פסק הדין בבית המשפט העליון בעניין אכתילאת⁽¹⁾, במסגרתו נבחנה הגדרת המונח "ריווח", בסעיף 1 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו 1975 (להלן: "חוק מע"מ"), לצורכי הטלת מס שכר ורווח על 'מוסד כספי', כחודש לאחר מכן, ניתנו שני פסקי דין בבית המשפט המחוזי בתל אביב שעסקו בפנים נוספים הנוגעים להגדרת המונח "ריווח" בחוק מע"מ בעניין הראל חברה לביטוח⁽²⁾ ובעניין בנק דיסקונט⁽³⁾. נסקור להלן את תכלית הטלת המס על הריווח של מוסד כספי, לאחר מכן, נפנה לפסיקת בית המשפט העליון ובית המשפט המחוזי בתל אביב, תוך שימת דגש על גבולות הריווח כמבטא את הערך המוסף של הפירמה.

כללי

חוק מע"מ במהותו נועד למסות ערך מוסף, קרי, הערך שנוסף לכל יחידה כלכלית במשק עקב ביצוע פעילות מסחרית⁽⁴⁾, כאשר המס מוטל על "עסקה".

החוק קבע שלושה סוגי חייבים במס: "עוסק", "מלכ"ר" או "מוסד כספי", כאשר קיימות בו שתי שיטות חיוב שונות של המס על הערך המוסף היוצרות שלושה סוגי מיסים הקבועים בו. השיטה הראשונה היא הטלת מע"מ על ביצוע עסקאות בידי עוסק והשיטה השנייה היא הטלת מס על רכיבים השקולים מבחינה חשבונאית לערך המוסף. המלכ"ר חב במס שכר המוטל על רכיב השכר ששילם, והמוסד הכספי חב במס שכר ורווח, המוטל על רכיב השכר ששילם והרווח שנוצר לו.

ההפרדה בין כל אחד מהחייבים במס עפ"י אופי פעילותו נקבעה על ידי המחוקק על מנת להחיל שיטת חיוב במס שונה לכל חייב במס, אשר תואמת את אופי פעילותו הכלכלית. המכנה המשותף לגופים הנכללים בהגדרת "מוסד כספי" ובצו קביעת מוסד כספי הוא העיסוק במוצרים פיננסיים, קרי גופים אשר עיקר פעילותם הוא מתן הלוואות, השקעות, ביטוח, ניירות ערך, קרנות נאמנות ועוד כיוצא באלה עיסוקים שהכסף מהווה בהם "סחורה"⁽⁵⁾.

בהתאם להוראות סעיף 4(ב) לחוק מע"מ, מוסד כספי חייב במס על הרווח שהפיק, כהגדרתו בסעיף 1 לחוק מע"מ, ועל השכר ששולם לעובדיו, כך שהחיוב במס, על 'תוספת הערך' בידי מוסד כספי נעשה באופן עקיף, כלשונן:

"על פעילות בישראל של מוסד כספי יוטל מס שכר וריווח באחוזים מהשכר ששילם והריווח שהפיק, כפי שקבע שר האוצר באישור הכנסת; הפסד שהיה למוסד כספי בשנת מס ניתן לקיזוז כנגד השכר ששילם לאותה שנת מס."

הדיפרנציאציה בשיטות המס בין זו החלה על עוסק ובין זו החלה על מוסד כספי מקורה, בין היתר, בקושי לכמת את הערך המוסף הנצמח לגופים בסקטור הפיננסי, באופן הנוהג לגבי עוסק⁽⁶⁾.

אשר על כן, נקבע מתווה להטלת חבות במס אך ורק על הרווח שהפיק "מוסד כספי" ועל השכר ששילם, על פעילותו בישראל. כעת נפנה להגדרת המונח ריווח, לצורכי הטלת המס מכוח סעיף 4 לחוק מע"מ, בה עסקו בתי המשפט בשלושת פסקי הדין לעיל.

המונח 'ריווח'

המונח 'ריווח' מוגדר בסעיף 1 לחוק מע"מ, כדלהלן:

"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 ממסד כספי ולמעט הכנסה שנוצרה עקב שינויי מבנה העומדים בתנאי חלק ה-2 לפקודת מס הכנסה אך לרבות הכנסה מריבית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין";

הגדרת המונח 'ריווח' מאמצת את המונח 'הכנסה חייבת' בפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"), תוך התאמות מסוימות, לרבות הגבלת זכות הקיזוז רק להפסדים מאותה שנת מס ותוך הוספת הכנסות הפטורות מכוח הוראות פקודת מס הכנסה.

'הכנסה חייבת' מוגדרת בסעיף 1 לפקודה בזו הלשון:

"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין";

למען שלימות התמונה, נביא להלן גם את המונח 'הכנסה' בסעיף 1 לפקודה, כדלהלן:

"הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;"

עניין אכתילאת – תחולת הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה בקביעת ה'ריווח'

בעניין אכתילאת, עיקר המחלוקת היתה תחולת הפטור ממס הכנסה הקבוע בסעיף 9(5) לפקודת מס הכנסה, בחישוב ה'ריווח' של מוסד כספי לצורכי הטלת המס. לצורך יישוב סוגיה זו, בית המשפט העליון קבע את הפרשנות הראויה למונח 'הכנסה חייבת', לצורך קביעת גבולות הגזרה של המונח 'ריווח'.

טענת המערער היתה כי לאור אימוץ ה'הכנסה החייבת' בהגדרת 'ריווח' בסעיף 1 לחוק מע"מ, הרי שיש להביא בחשבון בקביעת ההכנסה החייבת, לצורך קביעת ה'ריווח', גם פטורים להם זכאי הנישום, לרבות הפטור לו זכאי, בהיותו נכה, מכוח סעיף 9(5) לפקודה.

בית המשפט העליון קבע כי מבחינה לשונית ודוקנית פירוש זה לכאורה טבעי ומתבקש וכי אילו רצה המחוקק להחריג את הפטורים מכוח סעיף 9 לפקודה, היה מורה זאת מפורשות, כפי שעשה ביחס להכנסות פטורות אחרות, כדלהלן:

"שלא כבית המשפט המחוזי, אני סבורה כי הלשון סובלת, לכל הפחות, גם את הפרשנות שהמערער טוען לה; ומבחינה לשונית-דוקנית פירוש זה הוא לכאורה אף טבעי ומתבקש. כך, שכן המונח "הכנסה חייבת" הוגדר בפקודה באופן מפורש כהכנסה לאחר קיזוזים, ניכויים ופטורים; והמונח "ריווח" שואב לחיקו הגדרה זו. זאת ועוד, למקרא המשך ההגדרה אנו נחשפים לשורה של התאמות שהמחוקק מורה כי יש לעשותן על מנת "להפוך" את "ההכנסה החייבת כמשמעותה בפקודת מס הכנסה" ל-"ריווח". ובסיפא של הסעיף צוין במפורש כי יש להכליל בהגדרת "ריווח" גם "הכנסה מריבית או מדיבידנד או ממכירה או פדיון של יחידה או מחלוקת רווחים לבעל יחידה שלגביה ניתן פטור ממס הכנסה לפי כל דין". במילים אחרות, אנו למדים שהמחוקק נתן דעתו מפורשות להכנסות פטורות שברצונו להכליל בהגדרה של "ריווח" חרף העובדה כי הן מוחרגות מהגדרתה של "הכנסה חייבת" בפקודה (נמדר, בעמודים 355-356). הדעת נותנת כי אילו רצה המחוקק כי

ההכנסות הפטורות מכוח סעיף 9 ייכללו בגדר "ריווח" - הוא היה מורה כן מפורשות, כפי שהיטיב לעשות ביחס לרכיבי ההכנסה האחרים. אם כן, קשה להלום שבהיסח הדעת נשתכח מן המחוקק לכלול רכיב הכנסה זה, ככל שחפץ למסות אותו במסגרת "נוסחה" זו. משכך, על פניו יש לכאורה ממש בטענת המערער שהכנסה הפטורה מכוח סעיף 9 לפקודה אינה נכללת במסגרת "הכנסה חייבת" לצורך הגדרת "ריווח", לא כל שכן במסגרת ההתאמות שבוצעו לה בהמשך ההגדרה⁽⁷⁾.

על אף האמור, קבע בית המשפט העליון כי זו אינה הפרשנות היחידה למונח 'הכנסה חייבת' שבהגדרת 'ריווח' וכי יש לאמץ פרשנות תכליתית שאינה מביאה בחשבון פטורים אישים כזה הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה, בקביעות ה'ריווח' של מוסד כספי.

זאת, הן לאור סעיף 37 לחוק מע"מ הקובע כי הוראות כל דין הפוטר ממס לא יחולו על המס לפי חוק זה והן לאור העובדה כי מע"מ הוא מס עקיף המוטל על הערך המוסף המופק מפעילות כלכלית, ללא תלות בתוצאה העסקית וללא תלות בזהות הנישום (כפי הפקודה קובעת מדרגות מס פרוגרסיביות והקלות אחרות בשל מצב בריאות, אישי, כלכלי ועוד), אלא בזהות העסקה, כדלהלן⁽⁸⁾:

בהינתן שמש ערך מוסף מוטל ככלל על פעילויות כלכליות, הפטורים שבחוק מע"מ ניתנים לפעילויות משקיות מסוימות שאותן מעוניינת הממשלה לעודד ולתמך. כך למשל, לנוכח משבר הדיור שחוהה מדינת ישראל מזה זמן, ניתן פטור ממס ערך מוסף לעסקאות להשכרת דירות מגורים לתקופה שאינה עולה על 25 שנים, לפרויקטים של פינוי ובינוי וכיוצ"ב (דברי הכנסת; נמדר, בפרק 15). לעומת זאת, אין בחוק מע"מ ולו פטור אחד בגין מצב אישי או בריאותי של הנישום. הפטורים שבחוק מע"מ ניתנים לגופן של "עסקאות" - ולא לגופם של "נישומים".

בהתאם לאמור, פרשנות המאפשרת החלתו של פטור אישי-סוציאלי ממס ערך מוסף חוטאת לכוונת המחוקק בחוק מע"מ ומפירה את בסיס המס. ולענייננו, פרשנות זו אף יוצרת לכאורה הפליה בין המערער לבין מוסדות כספיים שלא מוחזקים בידי נכה; וכך גם בין המערער לבין עוסקים החייבים במס ערך מוסף על אף היותם נכים (בשל היותו של המערער "מוסד כספי" לעומת היותם "עוסקים"). הפרשנות המוצעת על ידי המערער גם אינה עולה בקנה אחד עם התכלית האמורה שבמתן פטורים על פי חוק זה, ועומדת בניגוד להוראת סעיף 37 לחוק מע"מ מבחינה מילולית ומהותית כאחד.

נציין בזהירות ובמלוא הכבוד, כי קביעת בית המשפט העליון ביחס לסעיף 37 לחוק מע"מ מעוררת תהיות ביחס ללשון הריבוי בהגדרת 'ריווח' בחוק מע"מ, המציינת מפורשת סוגי הכנסה פטורה שתיווסף ל'הכנסה החייבת', על אף שאינה כלולה בה כלשונה. יחד עם זאת, אין חולק כי פרשנות זו תואמת את הגישה הנוהגת בשיטת המשפט הישראלית הדוגלת בפרשנות מהותית של דיני המס⁽⁹⁾.

עוד נציין כי בעניין אכתילאת, נדחה הערעור פה אחד, אך לא מאותם הנימוקים וכבוד השופט מלצר, קבע בדעת יחיד כי אין בהוראות סעיף 37 לחוק מע"מ, כדי לשלול תחולת הפטור הקבוע בסעיף 9(5) לפקודה בקביעת ה'ריווח'. כבוד השופט מלצר תלה זאת בטעם כי הפטור כאמור יחול רק על יגיעה אישית ולדידו הכנסתו של מוסד כספי אינה הכנסה מעסק ולכן אינה הכנסה מיגיעה אישית.

אנו סבורים, במלוא הכבוד, כי אין לקבל עמדה זו, ונסביר בתמצית את עמדתנו כי במלאכת הסיווג, בין שלושה סוגי החייבים במס, לצורך חוק מע"מ, ההנחה שפעילות כל אחד מהם עולה כדי עסק וכרוכה ביגיעה אישית, בהתאם למבחנים שהותוו בפסיקה⁽¹⁰⁾ וההבחנה ביניהם נעוצה בטעמים אחרים, לרבות סוג המוצרים והשירותים (פיננסיים, בעלי אופי ציבורי וכיו"ב), כוונת רווח ועוד⁽¹¹⁾.

עניין הראל

הראל הינה 'מבטח' ולכן נכנסת בגדר 'מוסד כספי', לצורכי חוק מע"מ. יחד עם זאת, להראל פעילות בתחום הנדל"ן בארץ ומחוצה לה, ובהתאם להוראות סעיף 58 לחוק מע"מ, מסווגת ביחס לפעילות האחרונה כ"עוסק". בעניין הראל, שלוש שאלות הובאו לפתחו של בית המשפט: הראשונה, האם יש לכלול בחישוב הריווח, הכנסות ישירות של הראל מעסקי הנדל"ן שלה בחו"ל; השניה, האם יש לכלול בחישוב הריווח, דיבידנד שחולק לה על ידי חברה בת ישראלית המנהלת נדל"ן בחו"ל; והאחרונה, האם יש לכלול בחישוב הריווח דיבידנד שחולק לה מחברה זרה המנהלת נדל"ן בחו"ל.

ביחס לשאלה הראשונה, קבע בית המשפט כי יש לסווג את פעילות הנדל"ן של הראל בחו"ל כ"עוסק", כפי שנעשה לגבי פעילותה בנדל"ן בישראל. זאת, בין היתר, בהתחשב במטרה הזמנית⁽¹²⁾ המיידית של המערערת למקסם רווחים מהשקעותיה הישירות בנדל"ן בחו"ל ולכן אין להביא בחשבון הכנסותיה הישירות מפעילות זו לצורך חישוב הריווח, בהיותה מסווגת גם כ'מוסד כספי'.

ביחס לשאלה השניה והשלישית, קבע בית המשפט כי אשר לדיבידנדים מחברות ישראליות וזרות המשקיעות בנדל"ן בארץ ובחו"ל, נכון יותר לייחס אותם לפעילותה כמוסד כספי, מהטעם כי ההזקקה בחברות הקשורות היא בבחינת השקעה פאסיבית פיננסית וכי זו מהווה בטוחה להתחייבויות הראל כבטוחה, בדומה לפעילותה באופן ישיר, אך בית המשפט סבר כי בפעילותה באמצעות החברות המוחזקות, יש לתת משקל רב יותר למטרה הסופית, מאשר כשהראל פועלת באופן ישיר.

לאור קביעה זו, המשיך בית המשפט ובחן האם יש לכלול את הדיבידנדים כאמור בחישוב הריווח. הראל טענה כי אין להביא בחשבון את ההכנסה מדיבידנדים שחילקו החברות המוחזקות, כי לטענתה דיבידנד בין חברתי אינו פטור (כפי שקובעת הסיפא להגדרת ריווח) אלא מוחרג מ'הכנסה חייבת', בהתאם להוראות סעיף 126(ב) לפקודה. בית המשפט לא קיבל טענה זו והפנה, בין היתר, לפסיקת בית המשפט העליון בעניין כלל⁽¹³⁾, שם נקבע כי ההסדר הקבוע בסעיף 126(ב) לפקודה הוא פטור, פשוטו כמשמעו. עוד הוסיף בית המשפט בהקשר זה כי על אלה יש להוסיף את הכלל שנקבע בעניין אכתילאת, לפיו הוראת סעיף 37 לחוק מע"מ שוללת פטור ממס ריווח מכוח כל דין אחר.

עוד טענה הראל לפרשנות סעיף 126(ב) לפקודה, שלא כהוראת פטור, גם מהטעם שפרשנות זו נדרשת כדי למנוע כפל מס. בית המשפט דחה טענה זו וקבע כדלהלן:

"ככל ששולם מס עקיף על ידי החברה שהשקיעה בנכסי נדל"ן מהם הופקו הרווחים שחולקו כדיבידנד, אזי שולם המס העקיף על ידי החברה הקשורה ולא על ידי המערערת. מכל מקום, נוכח האופן בו ניסח המחוקק את הגדרת "ריווח" בחוק מס ערך מוסף והאמור בעניין אכתילאת, איני סבור שיש לפטור דיבידנד בין חברתי ממס ריווח בדרך של פרשנות מאולצת של הוראות סעיף 126(ב) לפקודה, תוך יצירת דיסהרמוניה ביחס לפרשנות אותו סעיף, אלא בדרך של חקיקה אם וככל שהמחוקק ימצא לנכון לעשות כן. נוכח האמור לעיל, נראה כי לצורך הגדרת "ריווח" לפי חוק מס ערך מוסף, נכון וראוי לפרש את סעיף 126(ב) לפקודה, כהוראה הפוטרת ממס דיבידנד בין חברתי. בהתאם, נראה כי בחישוב מס ריווח יש לכלול דיבידנד שחולק למערערת מחברות קשורות בשנות המס 2009 ו-2010. כאמור, הדיבידנד במהותו הוא חלק מעלית ערך הפירמה ועל כן אם נסתכל על מהותו של חוק מס ערך מוסף, נכון כי ערך מוסף זה יכלול בבסיס החיוב במס."

במלוא הכבוד, אנו סבורים שתכליתן של הוראות חוק מע"מ להטיל את המס על הערך המוסף הכולל של כל מוצר, פעם אחת ותו לא!

מס ערך מוסף, כשמו, נועד למסות כל יחידה עסקית הלוקחת חלק בשרשרת הייצור וההפצה של מוצר, בגין "תוספת הערך" שהיא תורמת למוצר. על מנת להגשים מטרה זו, מופעלת שיטוי המיסוי, לפיה, מחד מוטל מס

עסקאות על כל חוליה שבשרשרת ומאידך רשאית היא לנכות מס תשומות ששימשו אותה לצורך פעילותה. על כך יש להוסיף את המתרחש במציאות הכלכלית שבה כל חוליה בשרשרת "מגלגלת" את נטל המס על החוליה הבאה, כך שכתוצאה מכך, בסופו של דבר, החוליה האחרונה בשרשרת, קרי: הצרכן הסופי שאינו רשאי לנכות מס תשומות, היא שנושאת במלוא נטל המס⁽¹⁴⁾. היטיב לתאר זאת המלומד א' נמדר⁽¹⁵⁾:

"זכותו של עוסק לנכות את המס ששולם בעבור הוצאותיו גורמת לכך שאין למס השפעה אקטואלית בעסקאות בין עוסקים שונים, שכן מה שזה משלם השני מקבל בחזרה משלטונות המס. ואולם, חיובם במס של עוסקים יוצר "כדור שלג מתגלגל" הכולל בתוכו את כל הערכים המוספים של כל העוסקים בשרשרת הייצור של המוצר. בצורה זו היחידה העסקית משלמת מס על הערך המוסף נטו, ולמרות שהעוסק הבא מנכה זאת כמס תשומות הרי שהמוצר נושא עמו את ה"תג" של המס הכלול במוצר. ואולם, כאשר המוצר נמכר לצרכן הסופי הוא יישא בנטל מלוא המס של כל היצרנים בשרשרת הייצור, שהינו הערך המוסף הסופי של המוצר או השירות הספציפי שנרכש או שנתקבל על ידו."

גם מהוראות חוק מע"מ, אנו למדים כי המחוקק ביקש למנוע מצב כי מס על ערך מוסף של אותו מוצר ישולם יותר מפעם אחת, הגם ששולם על ידי נישומים שונים.

כך למשל סעיף 5(ב) לחוק מע"מ⁽¹⁶⁾ אשר נוסף במסגרת תיקון מס' 11 לחוק מע"מ⁽¹⁷⁾ ויוצר מעין מנגנון לניכוי תשומות רעיוני, על מנת למנוע הטלת מס פעם נוספת על אותו ערך מוסף, ששולם בגינו זה מכבר. סעיף 5(ב) לחוק מע"מ נחקק על מנת לתקן עיוות כלכלי שנוצר עד כדי כפל מס, במקרים של מכירת דירת מגורים אשר תהיה חייבת במס (כלומר מכירה בידי עוסק) בעוד שהדירה נרכשה מאדם פרטי, או מעוסק עליו חל איסור לניכוי מס תשומות⁽¹⁸⁾.

על בסיס אותו רציונאל ולשם מניעת כפל מס, קבע המחוקק בסיפא לסעיף 30(א)5 לחוק מע"מ⁽¹⁹⁾ ולתקנה 12א(א) לתקנות מס ערך מוסף, התשל"ו-1976 (להלן: "תקנות מע"מ") סייג לחריג הממעט לעניין מקבל השירות, אם השירות מהווה חלק מערך הטובין שייבואו. כלומר, כאשר התמורה בגין השירות מהווה חלק מערך הטובין כפי שנקבע בפקודת המכס, על אף שנוסף על תושב החוץ, מקבל את השירות בפועל גם תושב ישראל בישראל, או לחילופין על אף שהשירות ניתן ביחס לנכס בישראל, יחול על השירות מס בשיעור אפס.

תכליתו של החריג הממעט, שנחקק במסגרת תיקון 3 לחוק מע"מ⁽²⁰⁾, עיקרה לשם מניעת כפל מס. אלמלא החריג, ישולם מע"מ הן על השירות הניתן לתושב חוץ, מבלי שלהלה קמה הזכות לניכוי מס תשומות ובנוסף והן על ערך הטובין כשהשירות הוא חלק מאותו ערך, אשר יוביל לתשלום כפל מס על אותו שירות.

זאת ועוד, עמדתנו זו אף תואמת את עמדת רשות המיסים, כפי שבאה לידי ביטוי בהחלטת מיסוי 16/9158 שכותרתה, "החבות במס שכר בגין שכר של עובדים מושאלים מרשות מקומית לתאגיד המים והביוב", שם נקבע כי העירייה לא תהא חייבת במס שכר על פי הוראות סעיף 4(א) לחוק מע"מ בשל שכר עובדי עירייה שהושאלו לתאגיד המים והביוב.

זאת מהטעם כי הטלת מס שכר על העירייה, המסווגת כמלכ"ר נועדה להטיל מס על הערך המוסף היחיד הנצמח מפעילותם בדמות שכר העובדים המועסקים על ידה, הוא ותו לא. מקום בו העובדים מושאלים ל"עוסק" אשר הערך המוסף הנוצר מעובדיו כלול במס המוטל על עסקאותיו, הרי שאין להטיל מס שכר על עבודתם. הטלת מס הן על המלכ"ר והן על העוסק בגין עבודת העובדים המושאלים תטיל כפל מס ותוביל לגביית מס שאינו אמת.

מן המקובץ לעיל עולה כי פרשנות תכליתית, התואמת את מטרותיו של חוק מע"מ, צריכה להוביל לשלילת הטלת מס על דיבידנד שחולק למוסד כספי מ"עוסק" החייב במס על עסקאותיו.

דברים אלה נכונים ביתר שאת לפסיקת בית המשפט המחוזי בתל אביב בעניין דיסקונט, שם מלוא הדיבידנד שולם מאת חברת כ.א.ל שהינה עוסק לצורכי חוק מע"מ ואשר מלוא עסקאותיה חייבות במע"מ.

הערות שוליים:

1. ע"א 5206/15, פאיק אכתילאת נ' פקיד שומה נצרת (ניתן ביום 26.12.16, פורסם במיסים אונליין).
2. ע"מ 26008-09-13, הראל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים. (ניתן ביום 30.1.17, פורסם במיסים).
3. ע"מ 1497-08-14, בנק דיסקונט לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (ניתן ביום 30.1.17, פורסם במיסים).
4. ראו ה"ח התשל"ה מס' 1178, עמ' 239.
5. א. נמדר, מס ערך מוסף, מהדורה חמישית, 2013, עמ' 341.
6. ראו לעניין זה בדברי ההסבר להצעת חוק מע"מ (ה"ח התשל"ה מס' 1178), בין היתר, בעמ' 237. ובע"א 3840/98 נורויץ יוניון פייר אינשורנס סוסייטי לימיטד נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יד/6 (דצמבר 2000) ה-64.
7. עניין אכתילאת, שם בפסקה 9 לפסק הדין.
8. עניין אכתילאת, שם בפסקאות 12-13 לפסק הדין.
9. ראה גם בעניין אכתילאת בפסקה 9 לפסק הדין, ראה גם ב ע"א 8847/13 + ע"א 5888/14, שלמה שפירא ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח'. מיסים ל/5 (אוקטובר 2016) ה-3, עמ' 72-73.
10. בין היתר, בע"א 111/83 אלמור לניהול ונאמנות בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד לט(4) 1 ו"מיסים און-ליין". ראה גם ב"א 9187/06 רפאל מגיד נ' פקיד שומה פתח תקוה, "מיסים" כג/2 (אפריל 2009) ה-122.
11. ראה בין היתר בע"ש 3317/98 א. ב. שקד לבן (1997) בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, "מיסים" יט/2 (אפריל 2005) ה-279 ובע"א 3840/98 נורויץ יוניון פייר אינשורנס סוסייטי לימיטד נ' מנהל מע"מ, "מיסים" יד/6 (דצמבר 2000) ה-64 ובע"א 767/87, עמותת "בשעריך ירושלים" נ' מנהל המכס ומע"מ. מיסים ד/6 (דצמבר 1990) עמ' ה-60. ראה לעניין זה גם במאמר פרי עיטה של הח"מ – "מי שעסקו מכירת ניירות ערך או מסמכים סחירים אחרים - עוסק או מוסד כספי". מיסים ל/6 (דצמבר 2016) א-17.
12. תוך שמפנה לפסיקת בית המשפט העליון בעניין בשעריך, בה"ש 11, שם בפסקה 7.
13. ע"א 635/68 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' כלל חברה להשקעות ישראל בע"מ, פד"א ב, עמ' 255.

14. עא 6181/08, שמואל וינוקור נ' ממונה מס ערך מוסף עכו, פורסם בנבו.
15. נמדר, מס ערך מוסף, חושן למשפט, מהדורה רביעית, תשס"ט-2009, עמ' 37-38.
16. להשלמת התמונה, סעיף 5(ב) לחוק מע"מ קובע, כלשונו: "במכירת דירת מגורים בידי עוסק במקרקעין שרכש אותה ממי שאינו מלכ"ר, מוסד כספי או עוסק, המס עליה יהיה לא ממחירה המלא אלא מההפרש שבין מחירה בעת המכירה כאמור לבין מחירה בעת הרכישה; לענין זה - למעט עוסק שעל פי דין לא היה רשאי לנכות את מס התשומות בשל רכישת דירת המגורים."
17. הצעות חוק 2194, י' באב התשנ"ג, 28.7.1993.
18. ע"מ 57905-11-10, אליהו ויעקב ידיד - קבלנים נ' מנהל מס ערך מוסף. מיסים כז/1 (פברואר 2013) ה-34, עמ' 314.
19. הסיפא לסעיף 30(א)5 לחוק מע"מ, קובעת כלשוונה: "אלא אם הוא שירות שתמורתו מהווה חלק מערך הטובין שנקבע כאמור בסעיפים 129 עד 133 לפקודת המכס, לפי העניין."
20. חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 3), תשל"ט-1979, ס"ח תשל"ט מס' 927 מיום 16.2.1979 עמ' 52.
- הכותבת - מומחית למיסוי ישראלי ומע"מ בפרט. בוגרת המרכז הבינתחומי הרצליה בשנת 2008, התמחתה במחלקה המשפטית באגף המכס והמע"מ בהנהלת רשות המיסים. מייסדת משרד "קרן מרציאנו עורכי דין". בעלת ידע משפטי נרחב וניסיון עשיר, בכל תחומי המיסוי הישראלי ובכללם, מע"מ, מיסוי מקרקעין, מס הכנסה ומס חברות.