

מיטלטלין לשימוש אישי, אמנות עתיקה מול אמנות מודרנית (NFT?)

הכותבת: רו"ח (משפטנית) ענבל שני - ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ
ביום 15 בנובמבר 2022, ניתן פסק דין בעניין סלבה יבדייב (להלן: "המערער") (ע"מ 29712-02-19), ובו נקבע כי מכירת קערת נוי עתיקה (להלן: "הקערה") לא הייתה בבחינת עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי, וכן כי הקערה הייתה מיטלטלין לשימוש אישי, ולכן הרווח ממכירת הקערה הינו עסקה הונית, שאינה חייבת במס.

רקע

- בשנת 2003 המערער רכש קערת נוי עתיקה יחד עם חפץ נוסף, מאדם שהתגורר בת"א והיה "חובב" פריטים עתיקים, תמורת כ-30 אלפי ₪.
- בשנים 2003-2011, הוצגה הקערה בסלון ביתו של המערער כחפץ נוי.
- בשנת 2011 עקב נפילת הקערה ושברתה, החליט המערער למוכרה.
- המערער לא ידע מה המחיר הנכון לנקוב בעבורה, והעבירה לחברו אשר היה סוחר עתיקות בישראל לשם ניסיון מכירה.
- כשעלה כי האחרון לא יצליח למכור בישראל במחיר משמעותי, הוחלט לנסות להעבירה לטיפול של סוחר עתיקות שמתמצא בחו"ל.
- בסופו של דבר בשנת 2012 נמכרה הקערה למוזיאון בניו יורק תמורת סך של 1.35 מיליון דולר.
- בנוסף למערער אוסף מכוניות, וכן אוסף טבעות עתיקות אשר נרכש על ידו בשנים 2010-2012 בסך של כ-2.5 מיליון ₪.
- האוסף נאמד בשנת 2017 בסך של כ-16 מיליון דולר. האוסף מוחזק בכספת מחוץ לישראל, ולא נמכר ממנו פריט ולו אחד עד היום.
- המערער הקים וניהל מספר חברות ואתרי אינטרנט שעוסקים בתחומים שונים שאינם קשורים לעתיקות.

עיקר טענות פקיד השומה

- יש לסווג את פעולת המכר מול המוזיאון כ"עסקת אקראי בעלת אופי מסחרי", ובהתאם לכך לראות את הרווח כהכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה.
- לחלופין (טיעון שנוסף רק בשלב הערעור) – מכיוון שהקערה אינה בבחינת "מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי", הרי שמדובר ב"נכס" שמכירתו נתונה למס רווח הון, ויש לראות ברווח כחייב במס בשיעור של 25%.
- המשיב טוען כי יש למסות התעשרות באשר היא מתוך עקרונות של צדק אפקי וצדק אנכי.

דיון והכרעה

- השופט קבל את עמדת המערער וקבע כי בנסיבות המתוארות לא התקיים עסק (היקף העסקאות, כמות העסקאות) ולא הייתה פעולה בעלת אופי מסחרי: הוכח כי המערער רכש את הקערה עקב יופייה כדי להציגה כחפץ נוי בביתו, משך החזקה היה ארוך, היא לא הייתה מבוטחת, לא נעשתה בה השבחה, וגם לא הייתה לו בקיאות בעניין, למעט אולי דווקא באוסף טבעות המתכת, שאינו תחום דומה, ועוד. אי לכך אין מדובר בעסקת אקראי, החייבת במס הכנסה פירות.
- המדובר בעסקה הונית. עם זאת מדובר במיטלטלין לשימוש אישי והנאה אישית מיופיו של החפץ, ולכן הקערה מוחרגת מהגדרת "נכס" בסעיף 88 לפקודה, ועל כן מכירתה אינה חייבת גם במס רווחי הון.

- נדחית עמדת פקיד השומה כי יש למסות כל התעשרות באשר היא, אלא לפעול לפי שיטת המקורות, וכל עוד אין מקור לפיו ניתן לסווג ההכנסה – אזי אין בסיס לתחולת חיוב במס. הערעור נתקבל.

בשולי הדברים

ב 6 למרץ 2022 מיהרה רשות המיסים להוציא את עמדתה באשר לאופן מיסוי נכסים דיגיטליים מסוג NON FUNGIBLE TOKEN = NFT, בתקופה בה פרח התחום. נציין כי, מאז התחום צלל וכל שוק הקריפטו נמצא בתקופת שפל חריף.

לעמדת הרשות NFT הוא זכות חזקה בלתי מוחשית בנכס, ועל כן הוא נכלל ככלל בהגדרת "נכס" לפי סעיף 88. עם זאת, מכיוון שהוא נכס בלתי מוחשי הרי "אינו מהווה מיטלטלין לשימוש אישי", על כן לא יועט מהגדרת נכס באותו סעיף, ומכירתו תהא רווח הון חייב במס.

היטיבה הרשות לציין כי "לרוב מדובר בתמונה או בזכות על דמות ווירטואלית" ונוסיף – ייחודית ובלתי ניתנת לשכפול, קרי הרוכש טוקן זה מתעניין ביצירה האמנותית העומדת בבסיס הטוקן וחשוב לו לדעת כי יצירתו ייחודית ולא יוכלו להעתיקה בקלות.

לטעמנו, ככל שטוקן ה-NFT מהווה זכות ליצירת אמנות פיזית (ולא ווירטואלית), בהחלט ניתן לטעון כי מדובר ב"מיטלטלין לשימוש אישי".

אנו נמצאים בתקופה חדשנית, ומעבר לעולם הווירטואלי ניכר בכל תחומי חיינו. ניתן לצפות כי בעתיד הלא רחוק, רכישת חפצי יוקרה אופנתיים לא תיעשה בדרך המסורתית של רכישת חפצים גשמיים אלא תיעשה בעולם המטאברס באמצעות רכישת חפצי יוקרה ווירטואליים, אשר בהם יעשו שימוש הן בעבודה (תיק יוקרה ווירטואלי) והן בבית בשעות הפנאי (תמונות וירטואליות, חפצי יוקרה ווירטואליים לבית). בהחלט ייתכן, כי חפצים אלו יהיו חפצים אישיים ולא ניתן יהיה לטעון כי מסחריות כלשהי מאפיינת אותם.

לסיכום

לעמדתנו - אמנות הן עתיקה והן מודרנית, לשימוש אישי, אשר מוחזקת בידי יחיד משך זמן ניכר, ואולי אף מוצגת בביתו, אין מכירתה מהווה בהכרח, עסקה בעלת סממנים מסחריים. אולי דווקא ההיפך. משכך אין לראות במכירתה כברירת מחדל, אירוע חייב במס.

כיון שקיים קושי רב לאבחן כל מקרה על נסיבותיו הספציפיות, מומלץ לפנות למומחי מס בתחום, על מנת שיחוו דעתם מראש על ההשלכות השונות.