

קביעת שער חליפין, יום החתימה או יום הסגירה (הלכת שפונט)

הכותבים: רו"ח (משפטן) בועז כהן, רו"ח (משפטן) ישי חיבה ורו"ח (משפטן) ישי כהן-ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 2.4.2023 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון בעניין אלכס שפונט (ע"א 7301/21), בו נקבע כי "מועד קביעת שער החליפין לצורך חישוב רווח ההון, הוא מועד אישור העסקה על ידי הדירקטוריון והאסיפה הכללית של כל אחת מהחברות המתמזגות, לפי המאוחר...".

רקע

המערער, החזיק במניות של חברה זרה (להלן: "החברה"). ביום 21.11.2013 נחתם הסכם הבנות בין החברה, בעלי המניות בחברה (ביניהם המערער) וחברת "אפל" לרכישת כל המניות בחברה, בדרך של מיזוג משולש הופכי. במסגרת ההסכם נקבעו תנאים שונים שעל הצדדים לעמוד בהם, טרם כניסת העסקה לתוקף. ביום 5.12.2013, הושלמה העסקה לאחר שהצדדים עמדו בתנאים השונים שנקבעו בהסכם (להלן: יום הסגירה").

התמורה הועברה בחלקה בדצמבר 2013, ובחלקה ב-3.2014. שער החליפין של הדולר היה נמוך יותר ביום הסגירה מאשר ביום חתימת ההסכם. המערער דיווח בחישוב רווח ההון את התמורה לפי שער החליפין בהתאם ל"מועד הסגירה".

הסוגיות בפסק דין

האם לצורך חישוב מס היסוף יש להתחשב בפריסת רווח ההון מכוח סעיף 91(ה)? – המערער משך את ערעורו בסוגיה זו (להרחבת הסוגיה ראה הלכת ברכה גורביץ מבזק 961). מהו המועד לקביעת שער החליפין לצורך חישוב רווח ההון? האם בהתאם ליום החתימה (21.11.2013) או ליום הסגירה (5.12.2013)?

סעיף 7(2) לתקנות כללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), התשס"ד-2003 קובע כי: "תמורה שתורגם לשקלים חדשים, לפי שער היציג של המטבע ביום המכירה של הנכס או ביום קבלת התשלום, לפי המוקדם". פקיד השומה טען כי שער החליפין הוא השער ביום חתימת ההסכם, בעוד שהמערער טען לשער החליפין ביום הסגירה.

בית המשפט המחוזי, לכאורה "מרחיב גזרה", ודן וקובע מהו יום המכירה, אף שלכאורה הוויכוח היה "רק" מהו שער החליפין לדיווח התמורה ברווח ההון.

בית המשפט המחוזי דוחה את עמדת המערער: "גם אם אניח כי היה צורך בהסכמת אחוז כזה או אחר של בעלי המניות לצורך אישור העסקה, הרי שאין לומר שהמערער לא היה בעל כשירות במועד חתימת העסקה. תנאי מתלה מסוג זה אינו דומה לצורך באישור בית משפט במכירת נכס בידי מנהל עזבון או מכירה בידי אפוטרופוס של קטין או פסול דין או כל הוראת דין מסוג זה...."

לא כך כאשר ההסכם יהא מבוטל בשל אי התקיימות תנאי מתלה שקבעו הצדדים, למשל העדר קבלת הסכמת רוב מספיק של בעלי מניות...בהתקיים התנאי, נותר מועד המכירה לצרכי חישוב רווח ההון, המועד שבו נחתמה העסקה"

פסק הדין בעליון

בית המשפט מתאר כי המערער משך את הערעור בסוגיית מס היסוף, ומסביר מה נותר לדיון:

"המערער, בהתאם להמלצתנו, ביקש כי נכריע בטענתו בעניין מועד קביעת שער החליפין". ובהמשך ובשיא בקיצור וללא הנמקה מציין בית המשפט העליון כי המשיב עצמו (רשות המיסים), לאחר הערות בית המשפט - "מסכים לקבלת הערעור בעניין מועד מכירת המניות על ידי המערער, כך שייקבע שמועד זה יהיה המועד שבו אושרה עסקת המיזוג שבמוקד ערעורו, על ידי כל האורגנים הדרושים לכך על פי חוק, לפי המאוחר. צוין כי בדנן, מדובר באישור העסקה על ידי הדירקטוריון והאסיפה הכללית של כל אחת מהחברות המתמזגות. (לעניין זה הפנה המשיב לסעיף 314 לחוק החברות, התשנ"ט-1999)".

ובשורה האחרונה נקבע

"מועד קביעת שער החליפין לצורך חישוב רווח ההון שהמערער נהנה ממנו, הוא מועד אישור העסקה מושא הערעור על ידי הדירקטוריון והאסיפה הכללית של כל אחת מהחברות המתמזגות, לפי המאוחר"

בשולי הפסק

עולה מהפסק כי, בשונה מהמקובל בהלכת אלדר שרון בה נקבע לגבי מיסוי מקרקעין, כי תנאי מתלה שיתקיים או לא יתקיים בעתיד, אינו מזיז את יום המכירה, אלא ככל והתנאי התקיים, חוזר יום המכירה ליום חתימת החוזה, הרי – שבעסקאות רווח הון, המותנות בתנאים מתלים עתידיים, ולכל הפחות תנאים מהותיים אשר עשויים להביא לבטלות העסקה ממש - מועד העסקה יזוז ליום התקיימות התנאים, "יום הסגירה". וכך הסכימה רשות המיסים "מיוזמתה".

בהתאם לסעיף 4 לחוזר מס הכנסה מספר 19/2018, רשאי נישום לתרגם את שער החליפין ליום קבלת הכספים בפועל בהתאם לתנאים שבחוזר.

אנו קוראים בזאת לרשות המסים, להוביל חקיקה, אשר תמנע מצבים של חסרון כיס בעסקאות בכלל, ובעסקאות רווח הון שהינן חד פעמיות ומהותיות בפרט, ולמסות את המוכרים ביום ההשלמה של העסקה ובהתאם לתמורה שנתקבלה בפועל. כך עולה בין היתר מפסיקתו של השופט קירש בעניין רבי שפירא ראו מבזקנו מספר 688. קביעה פשוטה וכלכלית זו תפתור שאלות רבות שאין מקום לנהלן כלל.