



רווח הון - קביעת שע"ח, יום החתימה או יום הסגירה (הלכת שפונט)

חברים נכבדים אנו
מתכבדים לפרסם
בזאת את מבזק מס
מספר 965

נושאי השבוע:

מיסוי ישראלי

רווח הון - קביעת שע"ח,
יום החתימה או יום
הסגירה (הלכת שפונט)

מיסוי בינלאומי

משמעויות הנפקת מטבע
קריפטו "יצ"ב" ע"י
המדינה

ביטוח לאומי

תביעה לקצבת נכות כללית
תוגש לפני הגעה לגיל
פרישה לקצבת אזרח ותיק
ולא גיל פרישה חובה
מהעבודה

האמור במבזק זה,

אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ

ביום 2.4.2023 ניתן פס"ד בביהמ"ש העליון בעניין אלכס שפונט (ע"א 7301/21), בו נקבע כי "מועד קביעת שער החליפין לצורך חישוב רווח ההון, הוא מועד אישור העסקה ע"י 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 בפס"ד:

1. האם לצורך חישוב מס היסוף יש להתחשב בפריסת רווח ההון מכוח סעיף 91(ה)? - המערער משך את ערעורו בסוגיה זו (להרחבת הסוגייה ראה הלכת ברכה גורביץ מבזק 961).

2. 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 שערו 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.

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

ביהמ"ש 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:

ביהמ"ש 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 ביהמ"ש העליון כי המשלב עצמו (רשות המיסים), לאחר הערות ביהמ"ש- "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:

א. 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".

ב. בהתאם לסעיף 4 לחוזר מס הכנסה מספר 19/2018, רשאי נישום לתרגם את שער החליפין

מיסוי בינלאומי - משמעויות הנפקת מטבע קריפטו "ציב" ע"י המדינה

פעילי תעשיית הקריפטו מודעים לכך כי נכון למועד זה מטבעות קריפטו מסווגים כ"נכס" ולא כמטבע לצרכי מס הכנסה. העניין נדון בחוזרי מס הכנסה, עמדות חייבות בדיווח ובפס"ד בבית המשפט המחוזי בעניין קופל.

ניתן להשיג על הסיווג ועל המשמעויות הנגזרות ממנו, אולם לשם הדיון נצא מתוך נקודת הנחה שאכן מדובר בנכס. בהתאם לכך - כל החלפה של מטבע קריפטו במטבע אחר מקימה אירוע מס, וכמוה כהחלפת נכס בנכס.

מה קורה כאשר מדינה מנפיקה מטבע דיגיטלי משל עצמה?

מטבע דיגיטלי של הבנק המרכזי (Central Bank Digital Currency - CBDC) הוא אמצעי תשלום דיגיטלי המהווה התחייבות של הבנק המרכזי כלפי המחזיק בו. בבנק ישראל טרם התקבלה החלטה על הנפקת מטבע דיגיטלי. בדומה לבנקים מרכזיים מובילים בעולם, הוחלט כי בשלב זה תוכן תכנית פעולה, שאותה ניתן יהיה להוציא לפועל בעתיד לכשיבשילו התנאים לכך. החלטה עתידית על הנפקת שקל דיגיטלי תתבסס בין היתר על הערכה כי התועלות מהנפקתו עולות על העלויות והסיכונים הפוטנציאליים הכרוכים בכך (מתוך אתר בנק ישראל).

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.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח (משפטן) בועז כהן, לרו"ח (משפטן) ישי חיבה ולרו"ח (משפטן) ישי כהן, ממשרדנו.

בניגוד למטבעות קריפטו אחרים, שהם מבוזרים לחלוטין או נשלטים על ידי גוף כלשהו שאיננו ממשלה, במקרה כאמור נכנס שחקן חדש למשחק - מטבע קריפטו המנוהל על ידי בנק מרכזי.

בניגוד למטבע מסוג סטייבל (Stable) שהוא מטבע קריפטו המחקה שער חליפין של מטבע "פיאט" או נכס (ייתכן והוא מגובה, וייתכן שלא - כפי שראינו בעבר עם קריסת UST), פה מדובר במטבע המגובה על ידי הבנק המרכזי בעצמו.

בהחלט ייתכן תרחיש בעתיד הלא רחוק, שבו מדינת ישראל ומדינות משמעותיות אחרות נוספות (בעיקר באירופה/ ארה"ב) ינפיקו מטבע מסוג זה. מספר לא מבוטל של מדינות אכן בוחנות הנפקת של CBDC's ואף ישנן מדינות שהחלו להשיק פרויקט כזה במדינתן. בין המדינות שבוחנות הנפקת CBDC ניתן למצוא את ארה"ב, תאילנד, סין, הונג קונג, איחוד האמירויות, אוסטרליה, סינגפור, מלזיה, דרום אפריקה, נורבגיה, שוודיה, צרפת, שוויץ, בריטניה, קנדה, ערב הסעודית, ישראל ומדינות נוספות.

בין המדינות שכבר החלו להשתמש ב-CBDC ניתן למצוא את ניגריה, איי הבהמה, ג'מייקה ועוד מדינות באזור האיים הקריביים, ופירוט נוסף לגבי פרויקטים בתחום ניתן למצוא בקישור.

בנק ישראל ערך ניסוי מעניין לעניין הנפקת CBDC ביוני 2022 עליו ניתן לקרוא כאן בהרחבה.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



מהמרת הדולר הדיגיטלי פטור ממס/ אינו ניתן לקיזוז, ואילו הרווח/ ההפסד שנבע כתוצאה ממכירת האתר/ חייב במס/ ניתן לקיזוז. מה תהיה העלות של האתר/ מה קורה אם מבוצעת הפקדה של מטבע CBDC ומתקבלת בעבורו ריבית, כיצד אותה הכנסה תמוסה? אלו רק חלק מהשאלות שעולות כתוצאה ממהלך אפשרי שכזה.

לא נותר אלא להמתין ולראות אם פרויקט CBDC יתפתח בישראל או במדינות משמעותיות אחרות, על מנת שנצטרך להתמודד עם התרחישים השונים שהזכרנו, בפועל.

למשרדנו צוות מומחים בתחום מיסוי הקריפטו.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לר"ח נדב ליבנה או לר"ח (עו"ד) חגי אלמקייס, ממשרדנו.

בניסוי האמור היה שימוש בבלוקצ'יין האתריום (אך למען הסר ספק נכתב מפורשות שאין זה אומר שאם וכאשר יונפקו CBDC, הם אכן יונפקו על בלוקצ'יין האתריום).

המשמעות התיאורטית היא שעל רשת האתריום יוכלו להתקיים מטבעות דיגיטליים של בנקים מרכזיים לצד מטבעות קריפטו אחרים. ופה מגיע החלק המעניין: האם המטבעות הדיגיטליים של בנק ישראל ייחשבו לנכס? הרי ברור שהם ייחשבו למטבע.

מה יקרה לגבי CBDC של מדינה זרה? נכס או מטבע חוץ? יש משמעות מיסויית מרחיקות לכת- למשל לגבי הפטור על הפרשי שער מכוח סעיף 139(1) לפקודת מס הכנסה.

מה קורה אם תושב ישראל מחליף מטבע דולר דיגיטלי לאתריום, ואז ממיר בחזרה למטבע דולר דיגיטלי? האם תוכנות מיסוי הקריפטו השונות ערוכות למשמעות? הרי הרווח (או ההפסד) כתוצאה

ביטוח לאומי - תביעה לקצבת נכות כללית תוגש לפני הגעה לגיל פרישה לקצבת

אזרח ותיק ולא גיל פרישה חובה מהעבודה

תמצית עובדתית

- המבוטחת הגישה תביעה לקבלת נכות כללית בהיותה כמעט בת 66.
- המבוטחת הייתה במעמד של עובדת עצמאית, ובעת הגשת התביעה המשיכה לעבוד ולא פרשה לגמלאות.
- הבי"ל דחה את תביעתה משום שהוגשה לאחר שעברה את גיל פרישה לפי סעיף 195.
- המבוטחת השיגה על החלטת הבי"ל לדחות תביעתה לאור "הפרשנות התכליתית" שהציעה להעניק למונח "גיל פרישה" בסעיף 195. פרשנות, לפיה יש להשוות בין מונח זה ובין המונח "גיל פרישה חובה", כאמור בסעיף 4 לחוק גיל פרישה הקובע את גיל הפרישה חובה לגברים ונשים בגיל 67.
- לטענת המבוטחת, מתן פרשנות אחרת "מייצר אפליה והבדלה על בסיס מגדרי ופוגע בזכויות וברשת הביטחון של העובדת". הפסקת הכיסוי הביטוחי של נכות כללית לגביה בגיל 62, מפלה אותה לרעה על פני גברים.

ביה"ד הארצי (עב"ל 69075-11-22) קיבל ביום 27/3/2023 את ערעור הביטוח הלאומי (להלן: הבי"ל) על פס"ד של ביה"ד האזורי אשר קיבל את תביעתה של עירית גלנטה (להלן: המבוטחת) לתשלום קצבת נכות כללית, אף שהתביעה הוגשה לאחר שעברה את גיל הפרישה הקבוע בסעיף 195 לחוק הביטוח הלאומי (להלן: החוק), משום שהוגשה לפני "גיל פרישה חובה".

ביה"ד הארצי קבע כי אין להרחיב את המונח "גיל פרישה" בחוק כך שישווה לגיל פרישה חובה לפי סעיף 4 לחוק גיל פרישה.

עיקרי החוק

- סעיף 195 לחוק קובע כי ביטוח נכות רלוונטי לגבי "תושב ישראל שמלאו לו 18 שנים וטרם הגיע לגיל פרישה". גיל פרישה לפי סעיף זה ולפי מדרג תאריכי לידה, הוא 62, לגבי המבוטחת דנן.
- סעיף 4 לחוק גיל פרישה, תשס"ד – 2004 קובע את גיל פרישה חובה מעבודה, הן לנשים והן לגברים – גיל 67.

האמור במבזק זה, אינו מהווה חוות דעת, סקירת הדין הרלוונטי או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ



הטעמים לקביעה זו של 'גיל הפרישה' כמו גם ההבחנה המשמעותית שנוצרת כתוצאה מכך בין גברים ונשים... לא הוצגו בפנינו, אך אין חולק שאין הבחנה בהגדרה זו בין מבוטחות שהן 'עקרות בית' לבין מבוטחות אחרות".

משמעות הדברים כי גם עקרת בית ככל שאר המבוטחים - מבוטחת בביטוח נכות רק עד גיל הפרישה בהגדרתו בחוק הב"ל.

משכך ומכיוון שיש כבר תקדים בהלכת ביה"ד הארצי בעניין זה ממש, קובע ביה"ד הארצי במקרה דנן כי אין מנוס לפרש את המונח "גיל פרישה" בסעיף 195 לחוק לעניין נכות כללית, בהתאם להגדרת "גיל פרישה" שבחוק גיל פרישה ולא בהשוואה ל"גיל פרישה חובה", סעיף 4 לחוק זה.

ביה"ד שב וקורא למחוקק, בדומה לעניין כסאברי, לשקול תיקון החוק "באופן שיעמוד בקנה אחד עם חוקי היסוד, עם ערכי הליבה של השיטה המשפטית ועם תכליתו הסוציאלית של החוק".

ערעור הב"ל התקבל, ופס"ד של ביה"ד האזורי - בוטל.

לפרטים נוספים ניתן לפנות לרו"ח אורנה צח-גלרט, למר חיים חיטמן ולרו"ח (משפטן) ישי חיבה, ממשרדנו.

• ביה"ד האזורי הזדהה עם טענות המבוטחת, למתן פרשנות מרחיבה למונח "גיל פרישה" בסעיף 195, שכן היצמדות ללשון החוק מביאה הלכה למעשה להפליה בין גברים עובדים לנשים עובדות: עובדה זו מביאה לתוצאה אבסורדית, המעודדת נשים שלא להמשיך לעבוד ופועלת כנגד עקרון השוויון.

• הב"ל ערער לביה"ד הארצי על קבלת עמדת המבוטחת.

דין והחלטה

• כלל הוא כי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (וכפי שזכר בהלכת אינה דוקטור: "הפרשן כפרשן אינו ראוי ליתן ללשון הטקסט משמעות שהיא לא יכולה לשאת אותה...")

• ערעור המבוטחת על דחיית תביעתה לא היה תקיפת חוקיות סעיף 195, אלא ניסיון ליתן פרשנות מרחיבה ללשון סעיף זה. כיוון שכך פרשנות ביה"ד את החוק מוגבלת ללשונו הברורה ולמצער אינה יכולה לסתור אותו חזיתית.

• ביה"ד הארצי דן כבר בעבר בדיוק בסוגיה זו, בעניין זכאות לקצבת נכות כללית לעקרת בית, וכך קבע בהלכת כסאברי: "המחוקק בחר להגדיר את 'גיל הפרישה', במסגרת סעיף 1 לחוק, שלא לפי גיל הזכאות ה"מוחלט" לקצבת זקנה וגם לא לפי גיל 'פרישת חובה' הקבוע בסעיף 4 לחוק גיל הפרישה..."

האמור במבזק זה,
אינו מהווה חוות דעת,
סקירת הדין הרלוונטי
או ייעוץ מקצועי

בכבוד רב,

ארצי, חיבה, אלמקייס, כהן
פתרונות מיסוי בע"מ