



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3136/17 - י'

לפני: כבוד השופט נ' סולברג
כבוד השופט י' אלרון
כבוד השופט ע' גרוסקופף

המערער: פקיד שומה רמלה

נגד

המשיבים: 1. פליינג קרגו בע"מ
2. דניאל רייק
3. אף. סי (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ

בקשת הבהרה לפסק הדין מטעם המשיבים 1-2

בשם המערער: עו"ד עמנואל לינדר

בשם המשיבים 1-2: עו"ד פנחס רובין; עו"ד דניאל פסרמן; עו"ד שלמה אביעד זינדר

החלטה

השופט ע' גרוסקופף:

1. ביום 20.3.2019 ניתן פסק דיננו בערעור דנן. בפסק הדין התקבל בעיקרו ערעור פקיד השומה, ונקבע כי לצורך חישוב המס המוטל בגין עסקאות מכר מסוימות שהמשיבים בערעור היו מעורבים בהן, יש לסטות מחלוקת התמורות המוסכמת: סכום של 434.354 מיליון ש"ח ייוחס למכירת מניות אף.סי תובלה בינלאומית (להלן: "המניות" ו"חברת הבת", בהתאמה) מחברת פליינג קרגו (להלן: "חברת האם") לחברת דויטשה פוסט (להלן: "הרוכשת"); סכום של 12.378 מיליון ש"ח ייוחס למכירה (מתן זכות שימוש) של מוניטין קבוצת פליינג קרגו (להלן: "מוניטין הקבוצה") מחברת האם לחברה הבת. כן נקבע כי הוצאות המימון שיוכרו לחברת הבת יופחתו לסכום שיוחס לרכישת מוניטין הקבוצה, וכי חברת הבת תהא רשאית לנכות פחת בגין הסכום שיוחס לרכישת מוניטין הקבוצה. ביתר קביעותיו של בית המשפט קמא לא מצאנו הצדקה להתערב.

2. ביום 10.4.2019 הגישו פליינג קרגו בע"מ ומר דניאל רייק, שהיו המשיבים 1 – 2 בערעור (להלן: "המבקשים"), בקשה להבהרת פסק הדין. לטענתם בפסק הדין לא נקבע מהו "יום הרכישה" של המניות, ועל כן מתעורר לשיטתם קושי ביישום פסק הדין ובחישוב המס שהם חייבים בו בגין מכירת המניות.

ויובהר, חשיבותו של "יום הרכישה" לחישוב המס נובעת מכך שמיום 1.1.2003 (להלן: "מועד השינוי") שונתה שיטת המיסוי של רווחי ההון. עד לאותו מועד חושב מס רווחי הון ריאליים לפי שיעור המס השולי של הנישום, אשר בענייננו עומד על 48%. מאותו מועד (ועד לשנת 2011, אז נערך תיקון בחוק) עמד מס רווחי הון ריאליים על 25%, ללא תלות בשיעור המס השולי של הנישום. אם המניות נרכשו לפני השינוי ונמכרו אחריו, מחשבים את המס באמצעות הנוסחה הלינארית. פורסים פריסה אחידה את רווח ההון על פני כל התקופה מיום הרכישה ועד ליום המכירה, ומחייבים את רווח ההון הריאלי בשיעור מס שהיה מקובל בכל תקופה לעצמה: בתקופה שקדמה לשינוי לפי שיעור המס השולי; בתקופה שלאחר השינוי לפי 25% (סעיף 91(ב)(1) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], כפי שתוקן בסעיף 28(3) חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב–2002, ס"ח 530, 551). על כן, ככל ש"יום הרכישה" מוקדם יותר למועד השינוי, כך גדל חלק רווח ההון שיוטל עליו מס בהתאם לשיעור המס השולי של הנישום (48%), ולא על פי שיעור המס שנקבע בשינוי (25%).

3. בענייננו אין חולק כי המניות נמכרו באוקטובר 2007, דהיינו לאחר מועד השינוי. כן אין ספק כי "יום הרכישה" מוקדם למועד השינוי, וכי יש להפעיל את הנוסחה הלינארית. ואולם, לשיטת המבקשים, נותרה עדיין מחלוקת שלא הוכרעה בשאלה מהו אותו "יום רכישה".

עמדת רשויות המס היא כי "יום הרכישה" של המניות הוא 24.8.1982, תחילת מועד פעילות השילוח הבינלאומי של קבוצת פליינג קרגו. כתוצאה מכך חלק הארי של רווח ההון הריאלי (כ-81%) צמח בתקופה שבה יש לחשב את המס בגינו לפי שיעור המס השולי (48%), ורק חלק קטן (כ-19%) – בתקופה שבה יש לחשב את המס לפי שיעור קבוע של 25%. משמעות הדבר היא ששיעור המס המשוקלל על רווח ההון הריאלי הוא 43.62%.

לעומת זאת, המבקשים סבורים כי את "יום הרכישה" של המניות יש לפצל לשניים: "יום הרכישה של המניות שיש לייחס לפעילות" (להלן: "יום רכישת הפעילות") ו"יום הרכישה של המניות שיש לייחס למוניטין" (להלן: "יום רכישת המוניטין"). המבקשים אינם חולקים על כי יום רכישת הפעילות הוא 24.8.1982, אך הם טוענים כי יום רכישת המוניטין הוא מאוחר, ויש לראותו ביום העברת פעילות השילוח הבינלאומית לחברת הבת, דהיינו 1.1.2001. התוצאה היא שברכיב המוניטין האמור עיקר רווח ההון הריאלי הופק לאחר מועד השינוי (-)70.5% ורק מקצתו (-)29.5% קודם למועד השינוי. יוצא ששיעור המס המשוקלל על רווח ההון הריאלי המיוחס למרכיב המוניטין הוא 31.78% בלבד.

ויובהר, לשינוי זה השפעה דרמטית על היקף המס שהמבקשים יישאו בו. על פי טענת המבקשים הפער בין שיטות החישוב שקול כדי תוספת מס ב"טדר גודל של כ-100 מיליון ש"ח".

4. בבקשת ההבהרה נטען כי המחלוקת בעניין "יום הרכישה" הונחה לפתחו של בית המשפט המחוזי. ואולם שם לא נדרשה הכרעה בה, לאור קביעתו של בית המשפט קמא כי המוניטין נותר בבעלות חברת האם, ולא הועבר לחברת הבת. כן נטען כי סוגיה זו נטענה גם בערעור לבית המשפט העליון, ואולם פסק הדין לא דן בה.

5. פקיד השומה סבר בתגובתו כי יש לדחות את בקשת ההבהרה משני טעמים: ראשית, מבחינה דיונית בקשת ההבהרה מנוגדת לעקרון סופיות הדיון, באשר היא מבקשת להכניס בפסק הדין תיקון מהותי. לפיכך היא אינה נכנסת לגדרו של סעיף 81(א) לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, שעניינו תיקון טעויות טכניות, ולא "מסווה לכתיבת פסק דין חדש"; שנית, מבחינה מהותית הכריע פסק הדין במחלוקת שכן הוא מבוסס על התפיסה שלפיה אם נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אי אפשר להבחין לצורכי מס בין מכירת הפעילות העסקית למכירת המוניטין הנלווה אליה. מכאן שפסק הדין דחה את גישת המבקשים שלפיה קיימים בענייננו שני "ימי רכישה": יום רכישת הפעילות מזה, ויום רכישת המוניטין מזה.

6. דין בקשת ההבהרה להידחות. כפי שטען פקיד השומה, אחד העקרונות שפסק הדין מבוסס עליו הוא שכאשר עסק חי נמכר כיחידה אחת, לא ניתן לפצל את המכירה לצורכי מס לשני רכיבים: מכירה של הפעילות העסקית מזה, ומכירה של המוניטין הנלווה לאותה פעילות עסקית מזה. כפי שנקבע בפסקה 42 לפסק הדין:

כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של הפעילות העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית. ההלכה בעניין זה נקבעה ב[ע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241 (2003)], וחזרה עליה הנשיאה (בדימ') מרים נאור ב[ע"א 749/13 תדיראן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (22.7.2015)], בציינה כי "אין לפרש את הכרעתנו זו כ'פתיחת הסכר' וכשינוי מקביעותיו של בית-משפט זה בעניין אינווסט. הכלל היה ועודנו הוא כי מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי" (פסקה 8).

...

המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל היא שמכירה נפרדת של עסק ושל מוניטין תתאפשר, אם ורק אם, מכירה זו מתייחסת למוניטין נפרד מהמוניטין של פעילות העסק גופו (מוניטין העסק הנמכר), כגון מוניטין של העוסק ... או מוניטין של הקבוצה אליה השתייכה החברה הנמכרת ... וביישום לענייננו – המוניטין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת ממכירת העסק הוא המוניטין של קבוצת פליינג קרגו (השייך לחברת האם), וזאת להבדיל מהמוניטין הקשור לפעילות השילוח הבינלאומי (אותו לא ניתן להפריד לצורכי מס ממכירת פעילות חברת הבת).

7. בהעדר אפשרות לפצל לצורכי מס מכירה של עסק חי לשני הרכיבים השלובים הללו: פעילות העסק ומוניטין הנלווה לאותה פעילות, גם בהעברה של פעילות השילוח הבינלאומי מחברת האם לחברת הבת לא היה ניתן לפצל בין רכיב הפעילות לרכיב המוניטין הנלווה לאותה פעילות (להבדיל מרכיב המוניטין השייך לקבוצת פליינג קרגו). על כן גם לא ניתן לפצל את "יום הרכישה" של המניות כך שייקבעו יום רכישה אחד למניות בקשר לרכיב הפעילות ויום רכישה אחר בקשר לרכיב המוניטין.

8. המבקשים מבססים את טענתם בעיקר על הסיפא של סעיף 104(3) לפקודת מס הכנסה (כנוסחו בעת הרלוונטית): "במכירת מניות שהתקבלו תמורת נכס שנרכש עד המועד הקובע, יראו לעניין חישוב רווח ההון הריאלי עד המועד הקובע, את יום רכישת הנכס שהועבר כיום הרכישה של המניה". בענייננו הועברה כנגד המניות פעילות השילוח הבינלאומי כמכלול, ועל כן, לכאורה, תומך סעיף זה דווקא בפרשנות פקיד השומה. ואולם, לשיטת המבקשים כדי לקבוע את "יום רכישת הנכס" בידיה של חברת האם, יש להבחין בין שני נכסים נפרדים: פעילות השילוח הבינלאומי ומוניטין פעילות זו. כנגד מכך יש לקבוע שני "ימי רכישה": לפעילות, החל מתחילת העיסוק של חברת האם

בשילוח בינלאומי; למוניטין, רק במועד העברתו לחברת הבת (הרציונל הוא שעל מוניטין נצמח, להבדיל ממוניטין נרכש, הוטל גם לפני מועד השינוי מס לינארי, ועל כן אין צורך בביצוע ההתאמה שבסעיף 91(ב1) לפקודה. ולראיה, הוראה חוק זו אינה חלה על "נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו"). אפס, טיעון זה אינו מתיישב עם התפיסה שלפיה אם פעילות והמוניטין שצמח לאותה פעילות מועברים במקשה אחת, לא ניתן לנתק ביניהם לצורכי מס. מכאן ש"יום רכישת הנכס שהועבר" לצורך סעיף 104(3) הוא היום שבו החלה פעילות השילוח הבינלאומית, כטענת פקיד השומה.

9. משנמצא כי יש לדחות את טענת המבקשים לגופה, אין צורך להכריע בשאלה הדיונית, ועל כן נוכל להותירה לעת מצוא.

10. סוף דבר, פרשנות פקיד השומה לפסק הדין בנוגע לקביעת "יום הרכישה" של המניות נכונה. הבקשה למתן הבהרה נדחית. המבקשים יישאו בהוצאות פקיד השומה בסכום של 20,000 ש"ח.

ניתנה היום, י"ט בתמוז התשע"ט (22.7.2019).

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט

שׁוֹפֵט