



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת:

"אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ
ע"י בא כח עוה"ד ד"ר אלי גילבאי ומתן לב – רן ארזי

נגד

המשיב:

פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה

2

3

4

פסק דין

5

6

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב בצו לשנות המס 2004, 2005 ו- 2006.

7

רקע

8

9

המערערת הינה בעלת השליטה ב- ALON USA INC הרשומה במדינת טקסס ארה"ב (להלן: "אלון ארה"ב") אשר חילקה למערערת דיבידנדים בסך כ- 750,000,000 ₪ בשנים 2005 ו- 2006.

10

11

12

בדו"ח התאמה למס לשנת 2005 תבעה המערערת זיכוי בגין ניכוי מס במקור על דיבידנד בשיעור 12.5% (להלן: "זיכוי ישיר") וזיכוי בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב (להלן: "זיכוי עקיף") כמפורט בביאור 1 לדוח ההתאמה כדלהלן (מוצג מש/2):

13

14

15

16

"בחודש אוגוסט 2005 שולם לחברה דיבידנד מחברה בת בארה"ב בסך של כ- 296,805,928 ₪. מהסכום האמור נוכה במקור סך של כ- 37,100,739 ₪ אשר הועבר כתשלום לרשויות המס בארה"ב בחודש אוגוסט 2005 – להלן תחשיב המס:

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

456,624,504	הכנסה חייבת במס – גילום דיבידנד
34%	שיעור מס חברות בארץ
<u>155,252,331</u>	חבות מס בארץ
	זיכויים:
159,818,576	זיכוי בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב
37,100,739	זיכוי בגין ניכוי במקור על דיבידנד בשיעור 12.5%
<u>196,919,315</u>	סך זיכויים

לאור התחשיב האמור לעיל, ומאחר והחברה זכאית לזיכוי עקיף על פי הוראות סעיפים 126 ג' ו- 203 ב' לפקודת מס הכנסה, חבות המס באשר לדיבידנד לא עולה על סכום המס ששולם לרשויות המס בארה"ב."

1 מתוך 18



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 בדו"ח התאמה למס לשנת 2006 תבעה המערערת זיכוי ישיר בגין ניכוי מס במקור על דיבידנד בשיעור 12.5%
2 וזיכוי עקיף בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב כמפורט בביאור 1 לדוח ההתאמה כדלהלן (מוצג
3 מש/3):

4 "במהלך שנת 2006 שולם לחברה דיבידנד מחברה בת בארה"ב בסך של כ -
5 449,385,576 ₪. מהסכום האמור נוכה במקור סך של כ - 56,173,197 ₪ אשר
6 הועבר כתשלום לרשויות המס בארה"ב - להלן תחשיב חבות המס:
7
8 **הכנסה חייבת במס - גילום דיבידנד** 691,362,425
9 **שיעור מס חברות בארץ** 31%
10 **חבות מס בארץ** 214,322,352
11 **זיכויים:**
12 **זיכוי בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב** 241,976,849
13 **זיכוי בגין ניכוי במקור על דיבידנד בשיעור של 12.5%** 56,173,197
14 **סך זיכויים** 298,150,046
15 **לאור התחשיב האמור לעיל, ומאחר והחברה זכאית לזיכוי עקיף על פי הוראות**
16 **סעיפים 126 ג' ו- 203 ב' לפקודת מס הכנסה, חבות המס באשר לדיבידנד לא**
17 **עולה על סכום המס ששולם לרשויות המס בארה"ב.**
18 המשיב לא קיבל את הצהרות המערערת וכך קבע ביחס לכל אחת משנות המס שבערעור:

19 א. בשומה לשנת המס 2004:

- 20 1. קבעתי כי הוצאות המימון בסך 13,993,000 ₪ לא יותרו בניכוי מאחר שאינן
21 הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיפים 17 רישא ו/או לפי
22 סעיף 17 (1) לפקודה.
- 23 2. קבעתי כי הוצאות הנהלה וכלליות בסך 19,009,000 ₪ לא יותרו בניכוי
24 מאחר שאינן הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיף 17
25 רישא לפקודה."

26 ב. בשומה לשנת המס 2005:

- 27 1. קבעתי כי הוצאות המימון הסך 3,606,000 ₪ לא יותרו בניכוי מאחר שאינן
28 הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיפים 17 רישא ו/או לפי
29 סעיף 17 (1) לפקודה.
- 30 2. קבעתי כי הוצאות הנהלה וכלליות בסך 203,000 ₪ לא יותרו בניכוי מאחר
31 שאינן הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיף 17 לפקודה.
- 32 3. לא הכרתי בתביעה לזיכוי מיסי חוץ על פי סעיף 126 (ג) לפקודה (זיכוי
33 עקיף) בשל הכנסותיה מדיבידנד שנתקבלו בשנת המס מחברת ALON
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 USA ENERGY INC. (להלן: "חברת הבת האמריקאית"), מאחר שלא
2 הוכח בפניי שהמס שולם בחו"ל על ידי חברת הבת האמריקאית או על ידי
3 חברה המוחזקת על ידי חברת הבת האמריקאית באופן ישיר (כנדרש בסעיף
4 126 (ג) לפקודה.
5 בנוסף, לא הוכח בפני סכום מיסי החוץ ששולמו בחו"ל בשל ההכנסה
6 שהופקה בחו"ל שממנה חולקו הדיבידנדים. וביתר פירוט, גם לא הוכח
7 בפני כי סכומי מיסי החוץ אותם תבעה החברה כזיכוי עקיף בחישוב המס
8 בישראל לא הוחזרו לחברת הבת האמריקאית ו/או לחברה בהחזקה ישירה
9 של חברת הבת האמריקאית על ידי רשויות המס בחו"ל בשנים מאוחרות
10 יותר.
11 בחישוב המס לתשלום בישראל ניתן לחברה זיכוי בגין מיסי חוץ ששולמו
12 בדרך של ניכוי מס במקור בחו"ל בשל חלוקת הדיבידנדים ובשיעור של
13 12.5% מהם (זיכוי ישיר)."
14

15 ג. בשומה לשנת המס 2006:

- 16
17 1. קבעתי כי הוצאות המימון הסך 11,723,000 ₪ לא יותרו בניכוי מאחר שאינן
18 הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיפים 17 רישא ו/או לפי
19 סעיף 17 (1) לפקודה.
20 2. קבעתי כי הוצאות הנהלה וכלליות בסך 3,283,000 ₪ לא יותרו בניכוי מאחר
21 שאינן הוצאות ששימשו בייצור הכנסה בשנת המס לפי סעיף 17 לפקודה.
22 3. לא הכרתי בתביעה לזיכוי מיסי חוץ על פי סעיף 126 (ג) לפקודה (זיכוי
23 עקיף) בשל הכנסותיה מדיבידנד שנתקבלו בשנת המס מחברת ALON
24 USA ENERGY INC. (להלן: "חברת הבת האמריקאית"), מאחר שלא
25 הוכח בפניי שהמס שולם בחו"ל על ידי חברת הבת האמריקאית או על ידי
26 חברה המוחזקת על ידי חברת הבת האמריקאית באופן ישיר (כנדרש בסעיף
27 126 (ג) לפקודה.
28 בנוסף, לא הוכח בפני סכום מיסי החוץ ששולמו בחו"ל בשל ההכנסה
29 שהופקה בחו"ל שממנה חולקו הדיבידנדים. וביתר פירוט, גם לא הוכח
30 בפני כי סכומי מיסי החוץ אותם תבעה החברה כזיכוי עקיף בחישוב המס
31 בישראל לא הוחזרו לחברת הבת האמריקאית ו/או לחברה בהחזקה ישירה
32 של חברת הבת האמריקאית על ידי רשויות המס בחו"ל בשנים מאוחרות
33 יותר.
34 בחישוב המס לתשלום בישראל ניתן לחברה זיכוי בגין מיסי חוץ ששולמו
35 בדרך של ניכוי מס במקור בחו"ל בשל חלוקת הדיבידנדים ובשיעור של
36 12.5% מהם (זיכוי ישיר).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

4. קבעתי כי הפסד שוטף מעסק יקוזז על פי הוראות סעיף 28 (א) לפקודה מהכנסות החברה מדיבידנד מחו"ל וזאת בטרם יחושב סכום המס לתשלום על ההכנסה החייבת מדיבידנד ולפני מתן זיכוי ממסי חוץ ששולמו בחו"ל."

עיקר טענות המערער

א. המערער עוסקת בניהול, ייזום, ייעוץ, פיתוח והשבחה של חברות מוחזקות במישרין ובעקיפין בתחומי הקמעונות, האנרגיה ומכירת מוצרי דלק. המערער הפיקה הכנסות מדמי ניהול ונשאה בהוצאות מימון, מכירה, שיווק, הנהלה וכלליות כחלק בלתי נפרד מפעילותה העסקית. על כן, זכאית המערער לזיכוי הוצאות מימון, הנהלה וכלליות בכל אחת משנות המס שבערער.

ב. בשנים 2005 ו- 2006 קיבלה המערער דיבידנדים מאלון ארה"ב לגביהם החילה את הוראות סעיף 126 (ג) ו- (ד) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א - 1961 (להלן: "הפקודה"), לפיהן זכאית המערער לזיכוי בגין מס ששילמה אלון ארה"ב לשלטונות המס בארה"ב בשנים 2005 ו- 2006.

ג. בשנים 2009 - 2010, בעקבות המשבר הכלכלי שפקד את ארה"ב ניתן "מענק חד פעמי" על ידי הממשל בארה"ב כדי להגדיל את תזרים המזומנים של התאגידים במשק האמריקאי. המענק ניתן בדרך של מתן אפשרות לקזז לאחר הפסדים עד חמש שנים במקום שנתיים כפי שהיה עד אז (להלן: "Carry Back"). אלון ארה"ב קיזזה לאחר הפסדים שנוצרו לה בשנת 2008, תוך ויתור על נכס ההפסדים המועברים לעתיד, ובהתאם קיבלה "מענקים נומינליים".

ד. המענקים הנומינליים שקיבלה אלון ארה"ב בגין Carry Back אינם מאיינים את המס ששילמה אלון ארה"ב בשנות המס 2005 ו- 2006 לשלטונות המס בארה"ב. על כן, ומשאלון ארה"ב היא שנשאה בתשלומי המס בשנים 2005 ו- 2006, זכאית המערער לזיכוי עקיף.

דיון

1. הסדרי ההקלה ממסי כפל נקבעו בחלק י' בפרק השלישי לפקודה, בסעיפים 196 - 214. הסדר הזיכוי העקיף נושא עניינו, נקבע בסעיפים 203 (ב) ו- 126 לפקודה.

סעיף 203 לפקודה, קובע:

"(א)...

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126 (ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126 (א), או שעל פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייוסף הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 החברה ויינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו
2 דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס
3 החל על דיבידנד כאמור.

4 (ג) בסעיף זה –

5 "מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" – מסים המשתלמים על ידי חבר בני
6 האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;
7 "דיבידנד מגולם" – סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס
8 במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי חוץ שאינם מוטלים
9 במישרין."

10
11 סעיף 126 לפקודה, קובע:

12
13 "(א) על הכנסתו החייבת של חבר בני-אדם יוטל מס שייקרא "מס חברות",
14 בשיעור של 36%.

15 (ב) בחישוב ההכנסה החייבת לפי סעיף קטן (א) לא תיכלל הכנסה מחלוקת
16 רווחים או מדיבידנד שמקורם בהכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל שנתקבלו
17 במישרין או בעקיפין מחבר בני-אדם אחר החייב במס חברות, וכן לא תיכלל
18 הכנסה שנקבע לגביה שיעור מס מיוחד.

19 (ג) על אף הוראות סעיף קטן (א), על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם
20 מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל, וכן מדיבידנד
21 שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 25%; ואולם אם לפי
22 בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון
23 את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד,
24 יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס
25 חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א);

26 בסעיף זה –

27 "הדיבידנד המגולם" – סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת מס ששולם על
28 ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד.

29 "החברה הנישומה" – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא
30 מחזיקה ב – 25% או יותר מאמצעי השליטה (להלן בסעיף זה – החברה
31 האחרת).

32 "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" – לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת
33 במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות;

34 "אמצעי שליטה" – כהגדרתם בסעיף 75ב.

35 (ד) בחישוב המס החל על פי סעיף קטן (ג), יינתן זיכוי מהמס בגובה מס
36 החברות שבו חויב חבר בני האדם מחלק הדיבידנד על ההכנסה שממנה שולמו
37 הרווחים או הדיבידנד כאמור בסעיף קטן (א), ושיעור המס הכולל שיחול על פי
38 סעיף קטן (ג), לא יעלה על 36%.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 (ה) סכום הזיכוי כאמור בסעיף קטן (ד) ובחלק י' פרק שלישי, לא יעלה על
2 המס החל לפי סעיף קטן (ג) ולא יחולו הוראות סעיף 205 א.
3 (ו)..."
4
- 5 2. סעיף 126 (ב) לפקודה מוציא מבסיס המס הכנסה שהייתה לחברה מחלוקת רווחים או דיבידנדים
6 שחולקו על ידי חברת בת אחרת החייבת במס חברות מהכנסות שהופקו או נצמחו לה בישראל. כך
7 כדי למנוע בן מיסוי חוזר של הכנסה זו בכל חלוקת דיבידנד בין חברת. הוראה זו יצרה מצב לפיו
8 דיבידנד שחולק לחברה ישראלית על ידי חברה ישראלית שהכנסותיה הופקו בחוץ לארץ או דיבידנד
9 שחולק לחברה ישראלית על ידי חברה זרה לא באו בגדרו של סעיף 126 (ב) לפקודה. על כן, היה צורך
10 לקבוע הוראות משלימות כאמור בסעיף 126 (ג) לפקודה.
11
- 12 נקודת המוצא הקבועה בפקודה הינה שדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל חייב במס בישראל על פי שני
13 מסלולים אפשריים. על פי המסלול הראשון מוטל על הדיבידנד מס בשיעור 25% והחברה תהיה
14 זכאית לזיכוי בגובה מס החברות בו חויבה החברה מחלקת הדיבידנד, בהתאם לקבוע בסעיף 126 (ג)
15 ו - (ד) לפקודה. מסלול זה אינו אפקטיבי כאשר הדיבידנד מחולק על ידי חברה זרה שאינה חייבת
16 במס חברות בישראל אלא במסי חוץ. להסדרת הזיכוי במקרה כאמור יש להידרש להסדר הזיכוי
17 העקיף הקבוע בסעיף 203 (ב) לפקודה.
18
- 19 3. בסעיפים 199 ו - 203 לפקודה, נקבעו הגדרות של מונחים בהם משתמשת הפקודה בחלק העוסק
20 "בהקלה ממסי כפל" (סעיפים 196 - 214), בהם "מסי חוץ" ו - "מסי חוץ שאינם מוטלים
21 במישרין". המונח "מסים המשתלמים" נזכר גם בהגדרת מסי חוץ שבסעיף 199 (המתייחס לתשלום
22 מס במדינה זרה על ידי תושב ישראל) והן בהגדרת "מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" שבסעיף 203
23 (ג) לפקודה. מונח זה הרלבנטי לעניינו, יש לפרש לאור תכליתן של הוראות הפקודה שבסעיפים
24 196 - 214.
25
- 26 בחוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 132), התשס"ב - 2002, אימצה ישראל את השיטה
27 הפרסונלית למיסוי פעילות בינלאומית. בהתאם ממסה ישראל הכנסת תושב ישראל שהופקה או
28 שנצמחה במדינה אחרת. יחד עם זאת, ישראל ממסה גם הכנסה המופקת או נצמחת בתחומה וכך
29 גם נוהגות מדינות נוספות. כתוצאה מכך קיימות אפשרות שהכנסה של תושב ישראל שהופקה
30 במדינה זרה תחויב במס במדינה הזרה וגם בישראל. תופעת המיסוי הכפול נתפסת כתופעה שלילית
31 הפוגעת בקידום הפעילות הכלכלית הבינלאומית. מארג אמונת למניעת כפל מס נארג בין מדינות
32 העולם תוך הסדרי פטור, ניכוי וזיכוי בדיון הפנימי והדברים ידועים. בהתאם נקבעו בפקודה
33 ההסדרים שבסעיפים 196 - 214.
34
- 35 מהאמור עד כאן, נראה כי תכליתן של הוראות הפקודה הקבועות בסעיפים 196 - 214 למנוע כפל מס
36 או להקל במקרים בהם קיימת תופעה של כפל מס.
37 נוכח התכלית האמורה, יקל להבין כי את המונח "מסים המשתלמים" יש לפרש כפשוטו. דהיינו
38 מסים ששולמו בפועל במדינה הזרה ולא "מס רעיוני" או "מס תיאורטי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36
37
38
39

יוער, כי בסעיף 126 (ג) לפקודה, הוגדר "הדיבידנד המגולם" כ – סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת מס ששולם על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד. יש בשימוש במונח "ששולם" כדי לבסס את המסקנה לפיה הסדרי זיכוי המס הקבועים בסעיפים 126 ו – 196 – 214 לפקודה, עוסקים במס ששולם בפועל.

זיכוי עקיף

4. בין הצדדים התגלעה מחלוקת האם זכאית בכלל המערערת להיכנס לגדרו של סעיף 126 (ג) לפקודה, לצורך התחשבות במס הזר ששילמה אלון ארה"ב. לטענת המשיב, כאשר מדובר ב"פירמידה" מתיר סעיף 126 (ג) לפקודה זיכוי עקיף אך ורק בגין הכנסות "שמקורן בשני רבדים מסוימים במבנה ההחזקות, אצל חברה בת וחברה נכדה" ובתנאי שהחברה הנישומה מחזיקה ב – 25% או יותר מאמצעי השליטה בחברה הבת וזו תחזיק במישרין בחברה הנכדה בשיעור של 50% לפחות. מוסיף המשיב וטוען, כי ממוצגים מ/ש 9 ו – מ/ש 13 עולה שמקור ההכנסות הכלולות בדוחות המאוחדים של אלון ארה"ב בשתי חברות המצויות מספר דורות מתחת החברה הנכדה, ועל כן, אין המערערת זכאית לזיכוי עקיף.

לטענת המערערת, המונח "ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד" הנזכר בסעיף 126 (ג) לפקודה מתייחס להכנסה ממנה חולק הדיבידנד ולא למקור הפעילות שהפיקה את ההכנסה. הדרישה בסעיף 126 לפקודה, הינה שהמס הזר בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד שולם על ידי חברת הבת ובענייננו, חברת הבת, אלון ארה"ב היא אשר שילמה את המס בגין ההכנסה ממנה חילקה את הדיבידנד. עוד טוענת המערערת, כי אלון ארה"ב והחברות מתחתיה מהוות יחידה אחת כאשר החברות מתחתיה מתפקדות כמחלקות. בהתאם ולצרכי מס רואים את אלון ארה"ב והחברות מתחתיה כנישום אחד, ועל כן, יש לראות את ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד כהכנסה של אלון ארה"ב. ההכנסות מהן חולקו הדיבידנדים לא התקבלו כדיבידנדים מהישויות המאוחדות, אלא הן משויכות לאלון ארה"ב ומדווחות על ידה בדוח המאוחד למס ולחשבונאות.

מהרישא של סעיף 126 (ג) לפקודה עולה, כי הוראות הסעיף חלות על הכנסה חייבת של חברה ישראלית מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל ובמקרה כזה יוטל מס חברות בשיעור 25%. בסיפא של סעיף 125 (ג) לפקודה, נקבע כי לפי בקשת חברה נישומה, דהיינו חברה המחזיקה ב – 25% מאמצעי השליטה בחברה שחילקה לה דיבידנד, יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על הדיבידנד ועל ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד, אזי יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם. על פי הוראות אלה, אין מקום לבחון את מקור ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. הגדרת המונח "הכנסה שממנה חולק הדיבידנד" נועדה להרחיב את תחולת ההסדר שבסעיף 126 (ג) לפקודה גם להכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה הבת בשיעור 50% ולא לשלול התחשבות במס ששילמה החברה הבת מחלקת הדיבידנד. מסקנה זו יש ללמוד מהמילה "לרבות" הנוכרת בהגדרה האמורה ולאור תכליתן של הוראות סעיפים 126 (ג) ו – 126 (ד) לפקודה למנוע כפל מס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בנסיבות חלוקת הדיבידנדים מאלון ארה"ב למעוררת בשנים 2005 ו - 2006, נראה כי המעוררת
- 2 באה בגדרו של סעיף 126 (ג) לפקודה, וכך נקבע.
- 3
- 4 5. לטענת המעוררת, המס המלא בגין השנים 2005 ו - 2006 שולם על ידי אלון ארה"ב כנדרש בסעיפים
- 5 126 ו - 203 לפקודה, ועל כן זכאית המעוררת לזיכוי המס ששולם ביחס לשנות המס 2005 ו -
- 6 2006. מוסיפה המעוררת וטוענת כי המועד לקביעת הזכאות להחלת הזיכוי העקיף הינו מועד קבלת
- 7 הדיבידנד על ידי המעוררת, דהיינו בשנות המס 2005 ו - 2006.
- 8
- 9 המשיב אינו חולק על טענות המעוררת ביחס לתשלום המס בגין השנים 2005 ו - 2006, אלא
- 10 שלטענתו בשנים 2009 ו - 2010 הוחזר לאלון ארה"ב המס ששילמה בגין הפסדים שהיו לה בשנים
- 11 אלה ולצורך הזיכוי העקיף יש להתחשב גם בהחזר מס שבוצע בשנים מאוחרות לשנות המס כל עוד
- 12 הוא מתייחס לשנות המס 2005 ו - 2006. זאת, כל עוד לא חלף המועד לעריכת השומות לשנות המס
- 13 הנדונות כבענייננו. מוסיף המשיב וטוען כי אף אם היה חולף המועד לעריכת השומות ניתן היה
- 14 לתקן מכוח הוראות סעיף 210 לפקודה, שזו לשונו:
- 15
- 16 **"טעות בחישוב הזיכוי**
- 17 **נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי שחל בסכום המס**
- 18 **המשתלם בישראל או בחוץ לארץ או בשל הוראת סעיף 207 - כל הוראה בכל**
- 19 **חיקוק, המגבילה את הזמן לעריכת שומה או לתביעת הקלה, לא תחול על**
- 20 **שומה או על תביעה הנובעת מן השינוי, אם נערכה לא יאוחר מתום שנתיים**
- 21 **לאחר השומות והשינויים ושאר החלטות בישראל או בחוץ לארץ, שיש להן**
- 22 **חשיבות לגבי השאלה אם יש זיכוי ומהו".**
- 23
- 24 לטענת המעוררת, סעיף 210 לפקודה אינו חל בענייננו. לטענתה סעיף זה חל במקרה של שינוי המס
- 25 המשתלם בישראל או בחוץ לארץ ואילו ה - Carry Back אינו מהווה שינוי של המס ששולם בגין
- 26 2005 - 2006 אלא מהווה אירוע שארע בשנות מס מאוחרות יותר. עוד טוענת המעוררת כי השינוי
- 27 אליו מתייחס סעיף 210 לפקודה, הינו שינוי מסוג טעות, כעולה מכותרת הסעיף "טעות בחישוב
- 28 הזיכוי", ומענק ה - Carry Back אינו מהווה תיקון טעות של המס ששולם בשנות המס 2005 - 2006.
- 29
- 30 6. לא מצאתי בטיעוני המעוררת טענה לפיה חרג המשיב מפרק הזמן הקבוע בפקודה לעריכת השומות
- 31 שבערור, וממילא ולנוכח האמור לעיל באשר לפרשנות סעיף 203 לפקודה, מוסמך היה המשיב
- 32 להתחשב ב - Carry Back בבחינת הזיכוי העקיף שדרשה המעוררת בדוחותיה.
- 33
- 34 7. אוסיף, כי בנסיבות עניינו אין צורך להזדקק להוראות סעיף 210 שתכליתו להאריך את המועד
- 35 לתיקון שומה במקום שסכום זיכוי נקבע ביתר או בחסר בשל שינוי שחל בסכום המס ששולם
- 36 בישראל או בחוץ לארץ. עם זאת, מהוראות סעיף 210 לפקודה, עולה שזיכוי המס ניתן רק כנגד
- 37 תשלום מס בפועל במדינה הזרה וככל שהיו החזרי מס אפילו בשלב מאוחר לעריכת השומה מוסמך
- 38 פקיד השומה לפתוח את השומה ולתקן את הטעון תיקון בסכום הזיכוי. בכך יש כדי לתמוך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 במסקנה לפיה מוסמך פקיד השומה להתחשב בהחזרי מס שיש בהם כדי לשנות את סכום המס
- 2 ששולם במדינה זרה ביחס לשנת המס שבשומה גם אם החזרים אלה ניתנו בשלב מאוחר לשנות
- 3 המס שבשומה. בפועל בשנת המס נשואת השומה נדרשה המערערת תידרש המערערת בסופו של יום
- 4 לשלם מס מופחת אם בכלל בארה"ב. רק מס זה הוא בר זיכוי. המערערת לא נשאה בנטל לשכנע כי
- 5 קיים עיגון בדין להעניק זיכוי בגין מס שלא שולם ובכלל זה מס ששולם והוחזר.
- 6
- 7 8. לטענת המערערת, המהות הכלכלית של הסדר ה- Carry Back הינה מענק שנתן הממשל בארה"ב
- 8 ועל כן, גישת המשיב שוללת את המענק שהעניקה ממשלת ארה"ב לתושביה.
- 9
- 10 טענת המערערת כאילו הסדר ה- Carry Back שנקבע בארה"ב הינו מענק, מסבירת את האופן אולם
- 11 אינה מעוגנת בלשון ההסדר או בלשון הפקודה. כך גם לא מצאתי בטענות המערערת טעון מכריע
- 12 פיסקלי או כלכלי המצדיק לראות בהחזר המס – מענק. הסדר ה- Carry Back הקנה לנישומים
- 13 בארה"ב אפשרות לממש קיזוז הפסד עד 5 שנים לאחר ולקבל החזר (Tax refund) במקרה שבאותן
- 14 שנים שולם מס. מכאן שכנגד או בתמורה להחזרי המס בשנות המס המוקדמות נדרשו הנישומים
- 15 בארה"ב לייחס הפסדים שנוצרו להם בשנים מאוחרות. על כן, אין לראות בהסדר ה- Carry Back
- 16 'מענק' אלא הקלה ממש בדרך של הרחבת הזכות שכבר הייתה קיימת בארה"ב לניצול הפסדים
- 17 לאחר וזאת רק לאותם עסקים אשר בשנות המשבר נקלעו להפסדים. המערערת לא מציגה סיבה
- 18 פיסקלית כלכלית או אחרת המצדיקה לסווג מחדש את ההסדר האמריקאי כמענק. ההסדר בנוי
- 19 כתיקון שומה של שנות המס אליהן ניתן על פיו לייחס הפסדים. משמעות ההסדר שהמערערת
- 20 שילמה מס ביתר ומס זה מושב לידיה בהתאם להוראות ההסדר המקל. המשיב סומך את שומתו על
- 21 כך. לא מצאתי שיש מקום לסטות מדרך זו.
- 22
- 23 כאמור, הוראות הפקודה קובעות כי הזיכוי העקיף יינתן רק כנגד מס ששולם בפועל במדינה הזרה,
- 24 ובפועל אלון ארה"ב קיבלה החזר מס בגין שנות המס 2005 ו- 2006. על כן, גם אם אקבל את טענת
- 25 המערערת לפיה באמצעות הסדר ה- Carry Back ביקש הממשל בארה"ב להיטיב עם אלון ארה"ב,
- 26 אין המערערת זכאית לקיזוז המס בו חויבה אלון ארה"ב בשנות המס 2005 ו- 2006. מסקנה זו
- 27 מתיישבת עם תכליתן של ההוראות שנקבעו בסעיפים 126 ו- 203 לפקודה, למנוע כפל מס.
- 28
- 29 אפשר שחיוב המערערת במס תוך התחשבות בהחזרי המס הנובעים מיישום הסדר ה- Carry Back
- 30 פוגע בתכלית שלשמה נקבע הסדר ה- Carry Back בארה"ב, אלא שכל שדרוש לכך פתרון אין
- 31 למצוא אותו במסגרת הוראות הפקודה שנועדו למנוע כפל מס.
- 32
- 33 9. לטענת המערערת, בהעדר פרסום מטעם המשיב ביחס להסדר ה- Carry Back ובהעדר שומות
- 34 המתייחסות להסדר ה- Carry Back, פעלה המערערת במציאות לפיה אין בהסדר ה- Carry Back
- 35 השפעה על חבות המס בישראל ואילו ידעה המערערת על גישת המשיב בעניין זה הייתה נמנעת
- 36 מיישום ה- Carry Back ומקזזת את ההפסד שצברה אלון ארה"ב כנגד רווחים עתידיים.
- 37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ב"חוזר מס הכנסה מס' 26/2002 – תכנון ומדיניות/היחידה למיסוי בינלאומי בנושא: הרפורמה במס הכנסה – זיכוי בגין מסי חוץ" (פורסם באתר מיסים), נקבע:

"הזיכוי מהמס הזר יינתן רק אם הוכיח הנישום לפקיד השומה כי שילם מס לרשויות המס בחו"ל, אם בדרך של ניכוי מס במקור או בדרך אחרת. כמו כן, לבקשת פקיד השומה, על הנישום להציג לפניו דו"חות כספיים וכן דו"חות התאמה לצורכי מס, שהגיש לרשות המס הזרה וכן כל מסמך אחר שיש בו כדי ללמד על סוג ההכנסה, גובהה ותשלום המס בחו"ל בגינה. על הנישום לדווח לפקיד השומה על כל שינוי או החזר בחו"ל המשפיע על גובה המס הסופי ששולם בחו"ל."

הנה כי כן, אף מהתנהלות המשיב ומפרסומיו לא יכולה המערערת להיבנות.

וידגש, כי חיובי השומה אינם נגזרים מפעולות אותן יכול היה הנישום לנקוט אלא מפעולות שננקטו על ידו בפועל.

בעניין זה ראיתי לנכון להתייחס לטענת המערערת לפיה במקום לקזז הפסדים בשנות המס 2005 ו- 2006 בהן חילקה דיבידנדים למערערת יכולה הייתה אלון ארה"ב לקזז הפסדים נוספים כנגד רווחים שהיו לה בשנת 2007 בה לא חילקה דיבידנדים למערערת, ואז לא היו ההפסדים שקוּוּזוּ יורדים לטמיון, כפי שקרה נוכח החלטת המשיב להתחשב בהחזרי המס שהתקבלו במסגרת הסדר ה- Carry Back. נכון אני לקבל שככל הנראה ההפסדים שקוּוּזוּ אלון ארה"ב בשנות המס 2005 ו- 2006 במסגרת הסדר ה- Carry Back קוּוּזוּ מבלי שאלון ארה"ב ואו המערערת נהנו מכך בפועל עקב קיווּז החזרי המס כאן, אולם תוצאה זו לא ניתן לתקן במסגרת הדין הקיים ביחס לזיכוי העקיף ולא מצאתי בטיעוני המערערת הוראת דין שיש בה כדי לאפשר שינוי של התוצאה. נושא הטבות מס ותמריצי מס במדינה האחת ושחיקתו במדינה המתקשרת האחרת באמנות המס הוא אינו עניין של מה בכך. המערערת לא הציגה טענה כאילו מצוי באמנה מנגנון הקובע הכרה בדי מדינה מתקשרת אחת בתמריץ מס של מדינה מתקשרת האחרת במקרה זה. עקרון יסוד בדיני המס הוא כי אין ממסים רטרואקטיביים. דומה כי בשל כך אין אמנת המס האמורה כמו אמנות מס אחרות, דנה בהסדרים רטרואקטיביים. רוצה לומר כי לו היה מדובר בהסדר של גביית תוספת מס באופן רטרואקטיבי (מה שאינו סביר ברגיל, אולם לצורך הדיון אני קיומו באופן תאורטי) דומה כי לא היתה מחלוקת בין המשיב למערערת בשאלת סיווג התשלום כתשלום מס בשנות המס האמורות. המערערת דכאן למעשה נסמכת על המועד בו קמה לה הזכות להחזר. במלים אחרות היא מבקשת כבישיטה המצטברת כי יקבע כי רק לאחר שהמחוקק האמריקאי חוקק את הסדר המאפשר קיווּז לאחר חמש שנים, קמה זכותה להחזר ומשכך יש ליחס את ההחזר לשנות המס שבה קמה הזכות. תפיסה זו הגם שלא נטענה בהאי לישנא, תופסת את החזר המס כהכנסה אולם החזר מס אינו הכנסה. החזר הוא מס ששולם מתוך הכנסה כפי שהמס איננו הוצאה. אבחנה זו פועלת בשני משורים שהם אחד: אין המדובר במענק ואין לומר כי שיטת הרישום או הדיווח לצרכי מס, מצטברת או מזומן, דבר עמו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
- 2 10. לטענת המערערת, במועד בחינת הזכאות לזיכוי עקיף אין משמעות להפסדים מאוחרים שנוצרו
- 3 לאלון ארה"ב משום שדיני המס אינם מכירים בקיזוז הפסדים לאחור.
- 4
- 5 חיובי המס של אלון ארה"ב ובכלל זה הזכות לקזז הפסדים לאחור, נקבעים על פי הדין בארה"ב ולא
- 6 על פי הדין בישראל. על כן, אין בשלילת הזיכוי העקיף שדורשת המבקשת בשל החזרי המס אותם
- 7 קיבלה אלון ארה"ב במסגרת הסדר ה - Carry Back משום הכרה בקיזוז הפסדים לאחור בישראל.
- 8
- 9 יצוין, כי בע"מ 4157/13 4489/13 דמארי אילנה, דמארי אבישי ואברהם הירשזון נ' פקיד שומה
- 10 רחובות וכפר סבא (פורסם בתקדין), הכיר בית המשפט (בדעת רוב של כבוד השופטים א' רובינשטיין
- 11 ונ' סולברג כנגד דעתו החולקת של כבוד השופט נ' הנדל) באפשרות של קיזוז הפסדים לאחור באופן
- 12 חלקי. בעת כתיבת דברים אילו תלויה ועומדת בקשה לדיון נוסף בעניין זה. שאלת קיזוז הפסדים
- 13 לאחור בלא הוראת מחוקק מפורשת ומבלי שקודם לכן נבחנות השלכות הסדר מסוג זה על הקופה
- 14 הציבורית מול תרומתו לקידום יזמות והתפתחות כלכלית, שעתה עוד תגיע. במקרה שבפני היא
- 15 אינה נדרשת. חישוב המס ששולם בפועל לצורך קביעת הזיכוי, אין מעוגנת בו אמירה כאילו המשיב
- 16 מאמץ או שולל שיטת מס זרה. כל שהיא אומרת הוא שהזיכוי מצריך מס ששולם בפועל, יהיו
- 17 השיטה או ההסדר אשר יהיו. המשיב הולך אחר שיטת המס הזרה במובן זה שהוא מכיר בהחזר
- 18 כהחזר מס בגין שנות המס נשואות ההחזר בניגוד לעמדת המערערת המבקשת לראות בהחזר מענק
- 19 שהתקבל בשנות מס מאוחרות יותר וראו הדין לעיל בעניין זה.
- 20
- 21 עוד אוסיף, כי העובדה שעל פי הדין בארה"ב ניתן לקזז הפסדים לאחור משמיעה לנו שכלל שמדובר
- 22 בזיכוי העקיף המתייחס למס זר ששולם בפועל, אין לראות בשומה לשנת מס מסוימת של חברה
- 23 נישומה בארה"ב שומה סופית ומוחלטת משום שקיימת אפשרות שלאותה שנת מס ייוחסו הפסדים
- 24 שנוצרו לחברה בארה"ב בשנים מאוחרות יותר, וכפי שפורט לעיל, לצורך הזיכוי העקיף יש להתחשב
- 25 בהחזר מס הנובע מקיזוז הפסדים שנוצרו בשנים מאוחרות. מטעם זה איני מקבל את טענת
- 26 המערערת כאילו אין בשומת המס המאוחרת (הכוללת הפסדים ברי קיזוז) השפעה על שומת המס
- 27 המוקדמת.
- 28
- 29 11. נוכח האמור עד כאן, איני רואה מקום להתערב בהחלטת המשיב שלא לאפשר למערערת זיכוי עקיף
- 30 בגין שנות המס 2005 ו - 2006, בשל החזרי מס שקיבלה אלון ארה"ב במסגרת יישום הסדר ה -
- 31 Carry Back.
- 32
- 33 12. לטענת המערערת, בחישוב החזר המס על פי הסדר ה - Carry Back יש להתחשב בשלושה גורמים:
- 34
- 35 א. שינויים בשער החליפין, בין מועד חיוב המס לשנים שבערעור לבין המועד בו קיבלה אלון
- 36 ארה"ב את החזרי המס.
- 37 ב. הפרשי הצמדה וריבית מס הכנסה בין מועד חיוב המס ובין מועד קבלת החזרי המס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ג. שינוי בשיעור ההחזקה של המערערת באלון ארה"ב.

לטענת המשיב, טענות המערערת לעניין הרכיבים בהם יש להתחשב בחישוב המס נמחקו בהחלטה מיום 22.5.2014.

באותו עניין ובקשר לעדותו של רו"ח משה מלמד, עורך השומות והעד מטעם המשיב, טוען המשיב, כי "חברה הבוחרת בזיכוי עקיף נוטלת על עצמה חשיפה לשינוי בחבות המס בחו"ל, וכפועל יוצא גם בישראל", ועל כן, אין להקל עמה במה שנוגע לריבית והפרשי הצמדה. עוד טוען, המשיב כי כיוון שלא התקיימו במערערת תנאי סעיף 126 (ג) לפקודה, למתן זיכוי עקיף, היה עליה לשלם את המס שבשומות בשנים 2005 ו- 2006 וכיוון שלא עשתה כן תחויב בהפרשי הצמדה וריבית עד לתשלום בפועל.

בהחלטה מיום 22.5.2014, נמחקו טענות המערערת ביחס לרכיבי חישוב המס. עם זאת, משנמצא שהמערערת זכאית ליהנות מהסדר הזיכוי העקיף כדי חלקה במס הזר ששולם בפועל על ידי אלון ארה"ב, טוב יעשה המשיב אם יואיל לבחון טענות אלה של המערערת בכפוף להצגת תחשיב מפורט בגיבוי ראיות מתאימות להנחת דעתו ביחס לכל אחד מהרכיבים הנטענים. ראוי לציין, כי בחקירתו תמך רו"ח משה מלמד, בתיקון השומה בנסיבות בהן החזרי המס הזר בשנת 2009 ו- 2010 התקבלו ללא הפרשי הצמדה וריבית (ש' 8 ע' 40 לפרוטוקול הדיון מיום 8.12.2013). למשיב סמכות במקרים לפי שקול דעתו לפטור מריבית. השאלה היא האם במועד הגשת הדוחות המקוריים ידעה המערערת כבר על דבר ההחזר שאם לא יכול ויש מקום לשקול לפטור אותה ולו מהריבית. אין באמור לשקול הקלה בשיעור הריבית גם מקום בו ידעה המערערת על דבר ההחזר והדבר מוחזר למשיב לבחינה. על קביעת המשיב בעניין זה תוכל המערערת לערער בדרך של בקשה בתוך 30 יום מיום קביעתו בעניין במסגרת ערעור זה.

ניכוי הוצאות מימון. הנהלה וכלליות

13. לטענת המשיב, משנת 2005 ואילך הייתה המערערת חברת אחזקות. כמו כן, עסקה המערערת במכירת דלק. במסגרת השומות שבערעור, הכיר המשיב בהוצאות שיווק ומכירה הכרוכות בפעילות מכירת הדלק שהצטמצמה במידה רבה בשנים 2005 ו- 2006 עקב ריכוז פעילות הדלק והאגרגיה בחברת דור אגרגיה וריכוז פעילות הקבוצה בתחום המזון והצריכה תחת חברה ושותפות בשליטת החברה. עוד מוסיף המשיב, כי החזקות השקעות המערערת אינה מגיעה כדי עסק משום שממאזני המערערת עולה שמספר השקעותיה קטן יחסית והן אינן מלאי עסקי אלא השקעות לזמן ארוך שהמערערת אינה סוחרת בהן ולרכישתן נטלה המערערת הלוואות לטווח ארוך.

לטענת המשיב, התיר בניכוי הוצאות מימון ששימשו לפעילות העסקית של המערערת במכירת דלק ואת הוצאות המימון של ההשקעות שהניבו למערערת הכנסה. לעומת זאת, לא התיר בניכוי הוצאות מימון, הנהלה וכלליות שהשתלמו על הון שלא הניב הכנסת דיבידנד או דמי ניהול.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1
- 2 יוער, כי בנימוקי השומה ציין המשיב, כי לאחר הוצאת השומות בצו לשנת 2005 ו – 2006 מצא כי
- 3 הוצאות המימון שאינן מותרות בניכוי נמוך מהסכום שנקבע בשומות בצו. בהתאם תיקן המשיב את
- 4 השומות כמפורט בנספח א' לנימוקי השומה. כך מצא המשיב גם ביחס להוצאות הנהלה וכלליות
- 5 שאינן מותרות בניכוי ובהתאם תיקן המשיב את השומות כמפורט בנספח ב' לנימוקי השומה.
- 6
- 7 בסיכומיה טוענת המערערת, כי בשנות המס שבערעור עסקה בניהול, ייזום, ייעוץ, פיתוח והשבת
- 8 חברות בתחום הקמעונות והאנרגיה ובמכירת מוצרי דלק במישרין. לטענתה, היועצים המשפטיים
- 9 המועסקים על ידי נותנים ייעוץ משפטי לישויות המאוחדות, אנשי הכספים המועסקים על ידיה,
- 10 עוסקים בגיוסי כספים ובהנפקות של כל החברות בקבוצה, סמנכ"ל השיווק עוסק בפרסום ובשיווק
- 11 מכירת דלק על ידי הישויות המאוחדות, מהנדס המועסק על ידי המערערת הינו הגורם הקובע בכל
- 12 הנוגע לתכנון ההנדסי של תחנות הדלק המוחזקות על ידי המערערת במישרין ובעקיפין. פעילות זו
- 13 של המערערת מקיימת את המבחנים לקיומו של עסק ובכלל זה מבחן ההיקף הכספי, הארגון
- 14 והניהול, הידענות, הבקאות והמימונות, הפיתוח, הטיפוח, ההשכלה, היזמות והשיווק מקורות
- 15 המימון, מקור הריווח, הכוונה ומכלול הנסיבות, ועל כן, יש לראות בפעילות העסקית של
- 16 המערערת עסק, ובהתאם זכאית המערערת לנכות את הוצאות הריבית, ההנהלה והכלליות מהכנסת
- 17 המערערת בהיותן הוצאות פירותיות שהינן אינציטנטליות ואינטגרליות לעסקה של המערערת. עוד
- 18 טוענת המערערת, כי לא ניתן לייחס את הוצאותיה לפעילות ספציפית וגם מטעם זה יש להכיר
- 19 בהוצאותיה במלואן.
- 20 14. סעיף 17 לפקודה, קובע:
- 21
- 22 **"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא**
- 23 **הותר על פי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס**
- 24 **ולשם כך בלבד, לרבות –**
- 25 **(1) (א) סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם**
- 26 **נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת ההכנסה;**
- 27 **(2) "...".**
- 28
- 29 סעיף 17 רישא לפקודה, קובע את הכלל הרחב לפיו רק הוצאות שהוצאו כולן בייצור ההכנסה
- 30 שהייתה לנישום באותה שנת מס תותר בניכוי, ולעומתו סעיף 17 סיפא על חלופתיו קובע רשימת
- 31 הוצאות שתותר בניכוי, בין אם חל הכלל הרחב הקבוע ברישא ובין אם לאו. החלופה הקבועה בסעיף
- 32 17 (1) לפקודה עוסקת בהוצאות מימון ששימשו לצורך השגת הכנסה.
- 33 15. מטעם המערערת העיד רו"ח שלמה אבן (להלן: "רו"ח אבן") ובחקירתו הראשית התייחס רו"ח אבן
- 34 לפעילותה של המערערת וכך העיד (ש' 24 ע' 4 לפרוטוקול הדיון מיום 8.12.2013):
- 35
- 36 **"ש. פרט על הפעילות שלה.**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ת. אלון דלק יש לה פעילות שוטפת רגילה. יש לה מכירות דלקים, יש לה
2 הכנסות מניהול חברות, יש לציין שניהול החברות שחלקן זה חברות ציבוריות
3 שפרוטוקולים ואספות כלליות של החברות שמקבלת מהן דמי ניהול, יש לה
4 עלויות של קניות דלקים וכן הוצאות הנהלה כלליות שכוללות בעיקר משכורות,
5 כי עובדי החברה, החברה מחזיקה עובדים כדלקמן: יש לה יועצים משפטיים
6 שהם יועצים של כל החברות הבנות, היא מחזיקה אנשי כספים ומומחים
7 לחברת הלוואות שאחראים על הנפקות וגיוסי כספים לכל החברות בקבוצה,
8 הם מחזיקים אנשי שיווק שהם אחראים על שיווק ומרסום של כל החברות
9 בקבוצה. יש להם מהנדס שאחראי על כל הבניה ופיתוח תחנות תדלוק וכן יש
10 לחברה הוצאות מימון בגלל הפעילות שלה".

11
12 בביאור לדוחות הכספיים של המעוררת (מוצג מ/ש/2), צוין כדלהלן:

13
14 "1) פעילות "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ (להלן – החברה) והחברות
15 המוחזקות שלה:

16 החברה הינה חברת אחזקות, אשר מרכזת את פעילותה דרך החברות
17 המוחזקות שלה אשר עוסקות בהקמה והפעלה של רשת תחנות תדלוק
18 ציבוריות ומרכזים מסחריים בסמוך להן (חלקם עם שותפים), הקמה והפעלה
19 של תחנות תדלוק פנימיות ואספקה שוטפת של דלקים שמני סיכה וגז
20 בישראל, בשטחי הרשות הפלשתינית ובארה"ב, בהפעלת בית זיקוק, מסופים
21 וצנרת להולכת דלק גולמי ומוצרי בארה"ב, וכן בהפעלת רשת מרכזים.

22 ...

23 5) ארגון מחדש של פעילות הקבוצה

24 במהלך שנת 2005 הושלם תהליך אירגון מחדש בעסקי הקבוצה אשר בוצע
25 ברובו ברבעון האחרון של שנת 2004. במסגרת האירגון מחדש רוכזה כל פעילות
26 הדלק והאנרגיה בישראל תחת דור-אנרגיה, וכל פעילות הקבוצה בתחום המזון
27 והצריכה תחת חברה ושותפות בשליטת החברה. פעילות האנרגיה בארה"ב
28 נשארה תחת שליטתה של החברה המאוחדת בארה"ב..."

29
30 למעט שאלות ביחס לצמצום פעילות הדלק והיקף דמי הניהול ששולמו למעוררת, לא נשאל ר"ח
31 אבן בחקירתו הנגדית אודות פעילות המעוררת, אולם גרסתו של ר"ח אבן אודות פעילותה השוטפת
32 של המעוררת לא נתמכה בראיה כלשהי. המעוררת לא העידה ואף לא ביקשה להעיד עובדים
33 המועסקים על ידה או גורמים המעורים בפעילותה השוטפת ומחדל זה יש לזקוף לחובתה.

34
35 לכך יש להוסיף, כי מדוחות שיצאו תחת ידי המעוררת עולה כי החל משנת 2005 חדלה מפעילות
36 בתחום האנרגיה והמזון והעבירה את כל פעילות האנרגיה והמזון לתאגידים בשליטתה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ועוד: בחקירתו התייחס רו"ח מלמד לביקור שערך במשרדי המערערת, וכך העיד (ש' 27 ע' 53 לפרוטוקול הדיון מיום 8.12.2013):

"ש. אתה בדקת את ההכשרה של עובדי אלון ישראל?

ת. ..

ש. כן, אתה יודע מה המקצועות של עובדי אלון ישראל? התפקידים שם?

ת. כן, אני יודע שמנכ"ל החברה הוא דודי ויסמן, ויש סמנכ"ל הכספים – אני, דרך אגב, ביקרתי במשרדי המערערת.

...

ת. פעמיים. ביום שביקרתי, מי שהיה שם היה סמנכ"ל הכספים בלבד, ועוד מזכירה אחת או שתיים... מעבר לכך לא היו שם כל עובדים בחברה.

ש. אבל יש להם עובדים, מה זאת אומרת,

ת. ביום שהייתי לא.

...

ת. אין בינינו מחלוקת לגבי פעילות של התחנות ושל הדלקים. מדובר בפעילות עסקית; אנחנו לא חלוקים פה. גם בשומות, אנחנו לא חלוקים. אין ספק. המחלוקת בינינו היא שבעניין החברות המוחזקות, הפעילות בגינן היא פעילות של החזקה בלבד, והיא לא פעילות עסקית מהטעמים שצינתי לפני כן."

מכל אלה נראה כי בשנות המס 2005 ו- 2006 פעלה המערערת כחברת אחזקות אשר השקעותיה מועטות ומוחזקות לטווח ארוך ולמעט פעילות מצומצמת בתחום מוצרי הדלק לא הייתה לה כל פעילות עסקית שוטפת ממשית, ועל כן, למעט תחום שיווק הדלק המצומצם, אין לראות בה כמי שעוסקת באופן שוטף במסחר בחברות או בתחום המזון.

בע"מ 314/67 פקיד שומה תל אביב 4 נ' נכסי כהנים בע"מ (פורסם באתר מיסים), דן בית המשפט בשאלת ההכרה בהוצאות מימון, וכך נקבע:

"ההלכה ברורה: אדם שלוה כספים מפלוני על מנת להלוותם לאלמוני, אם עשה כן במהלך עסקו – כי אז זכאי הוא לנכות את הריבית ששילם כהוצאה, אף כי ההלוואה שנתן לא הכניסה לו הכנסה באותה שנה. אצל אדם כזה העוסק, למשל, בעסקי מימון ופיתוח (כמו בתקדים הראשון) נזקפים כל תקבוליו והוצאותיו בחשבון מסחרי אחד, וניכוי ההוצאות ניתן לו על פי סעיף 17 לפקודה. אבל אדם שהכנסתו אינה מעסק אלא, למשל מריבית או דיבידנד, כאמור בסעיף 2 (4) לפקודה, ואין לו הכנסה מאותו מקור באותה שנה, אין לו כל זכות לנכות את הריבית ששילם מהכנסותיו ממקור אחר. אין לו זכות כזאת במסגרת הסעיף 17, שכן הוצאה לא הוצאה בייצור אותה הכנסה, ואף סעיף 28 אינו מועיל לו, כי סעיף זה אינו מתיר קיזוז של הפסד ממקור אחר כנגד הכנסה ממקור אחר אלא אם כן נבע ההפסד מעסק או משלח-יד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 ...
2 בא כח המערער עמד על הסתירה שבין קביעת השופט שמקורות הכנסתה של
3 המשיבה אינם אלא מקורות לפי סעיף 2 (4) ו- (6) לפקודה, לבין מסקנתו
4 הסופית שהמקרה נופל לגדר ההלכה בעניין טבריה, שכאמור הייתה מבוססת
5 על ההנחה שלנישום מקור הכנסה אחד וכולל, והוא עסק. הייתי מוכן לפרש
6 את דברי השופט המלומד ולומר שמתוך ההיקש שהקיש מאסמכתה זו מסתבר
7 כי בסופו של דבר הוא ראה גם במקרה דנא מקור הכנסת המשיבה בעסק. ברם,
8 אם זאת הייתה מסקנתו, הייתה זו מסקנה, שלדעתי, אין לה יסוד בחומר
9 הראיות.

10 ...
11 ... מטעמים הכמוסים עמם בחרו בני משפחה זו ליצור תאגיד שכל סמכויותיו
12 אינן אלא לרכוש ולהחזיק נכסים מסוימים. הכנסתו של תאגיד כזה מקורה
13 בנכסים עצמם, אם בצורת דמי שכירות, ריבית, דיבידנד ואם בכל צורה כיוצאת
14 באלה – אך בשום אופן אין לומר שהכנסתו באה מעסק. העסק נמצא ביד
15 חברות הבת, ומנהלי המשיבה אף פעילים בהן. אך המשיבה עצמה אין לה
16 עסק, שקבלת הלוואות ונתינתן שייכות לפעולותיו הרגילות".

17
18 נוכח כל אלה, מקובלת עליי גישת המשיב לפיה השקעות המערערת בחברות המוחזקות אינה מגיעה
19 כדי עסק. בהתאם, ניתן לייחס חלק מהוצאות המימון, ההנהלה וכלליות להשקעות בהן החזיקה
20 המערערת שלא הניבו הכנסה, והוצאות אלה אין להתיר בניכוי כפי שקבע המשיב. יוער, כי נוכח
21 הוראות סעיף 32 (2) לפקודה, לפיהן לא יותרו ניכויים בשל הוצאות שלא הוצאו כולן בייצור
22 ההכנסה ולשם כך בלבד (הוצאות מעורבות), אפשר שהמשיב אף היטיב עם המערערת בעניין זה.

23
24 קיצוץ הפסד עסקי

25
26 16. בסיכומיו טוען המשיב, כי על פי הוראת סעיף 28 (א) לפקודה, היה על המערערת לקזז את ההפסד
27 בשנת המס 2006 מסך כל הכנסתה החייבת ובכלל זה הכנסת דיבידנד מחוץ לארץ ורק לאחר קיזוז
28 ההפסד יש לחשב את סכום המס החל על ההכנסה החייבת מדיבידנד שמקורו בחוץ לארץ. מסכום
29 המס המחושב כאמור יש להפחית את הזיכוי בגין המס הזר ששולם. מוסיף המשיב וטוען, כי במידה
30 ותתקבל עמדתו בסוגית הזיכוי העקיף, אזי לקיזוז ההפסד השוטף לא תהא נפקות, שכן המערערת
31 תקזז את ההפסד מהכנסת דיבידנד החייבת במס.

32
33 נוכח הוראות סעיף 126 (ג) לפקודה, הדין עם המשיב. סעיף 126 (ג) לפקודה, עוסק ב"הכנסה חייבת",
34 ומונח זה הוגדר בסעיף 1 לפקודה, כהכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה על
35 פי כל דין. בהתאם, יש להתייחס להכנסה של המערערת מדיבידנד מחוץ לארץ רק לאחר שקוזזו
36 ממנה הפסדים שהותרו על פי דין.

37



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הדין החל על קיזוז הפסדים הינו סעיף 28 (א) לפקודה, הקובע כי הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי הפקודה, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס. סעיף 28 (ג) לפקודה, קובע חריג לכלל הקבוע בסעיף 28 (א) לפקודה, לפיו רשאי הנישום לבקש שלא יקוזז הפסד כנגד דיבידנד אם שיעור המס החל עליהם אינו עולה על 20%.

המס על הדיבידנד שקיבלה המערערת מאלון ארה"ב עולה על 20%, כאמור בסעיפים 126 (ג) או 126 (א) לפקודה, ועל כן, אין להחיל עליו את הוראות סעיף 28 (ג) לפקודה. בהתאם, יחול בענייננו הכלל הקבוע בסעיף 28 (א) לפקודה, לפיו יש לקזז את ההפסד שהיה למערערת בשנת המס 2006 מהכנסותיה מדיבידנד שקיבלה מאלון ארה"ב.

לטענת המערערת, ההכנסה החייבת בגין דיבידנד מחו"ל הינה "כמעין" קופסא סגורה, אשר רק לאחר חישוב "השורה התחתונה" בגין הכנסה זו (כולל הזיכוי ממס בחו"ל), יש לקזז ממנה הפסדים.

טענה זו של המערערת, אין בידי לקבלה. סעיף 126 (ג) לפקודה, עוסק בהכנסה החייבת "מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל". השימוש שעושה המחוקק במונח "הכנסה חייבת" המוגדר בסעיף 1 לפקודה, ולא במונח "הכנסה" המוגדר אף הוא בסעיף 1 לפקודה, מלמד שבסעיף 126 (ג) לפקודה, מתייחס המחוקק להכנסה מדיבידנד שמקורו בהכנסה שנצמחה מחוץ לישראל לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה על פי כל דין. דהיינו, רק לאחר קביעת חיוב המס בישראל זכאית המערערת לזיכוי בגין המס הזר ששילמה.

אוסף, כי נוכח מסקנתי לפיה אין המערערת זכאית לזיכוי בגין החזר המס שקיבלה אלון ארה"ב במסגרת הסדר ה - Carry Back, אפשר שהטעם להתנגדות המערערת לקיזוז ההפסד בשנת המס 2006 אינו קיים עוד.

סוף דבר

בכפוף לאמור בסעיף 12 שלעיל, הערעור נדחה.

בהתחשב במספר הדיונים שהתקיימו במסגרת ההליך כאן ובהתנהלות הצדדים תשלם המערערת למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 40,000 ₪.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים.

ניתן היום, כ"ד אייר תשע"ה, 13 מאי 2015, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1092-04-12 "אלון" חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

2

3