



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

בפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

המערערים:

1. יעקב הראל ו/או
  2. חברת יונו סימול בע"מ
  3. חברת ג'ק מאונט בע"מ יונו סימול בע"מ
- ע"י ב"כ עו"ד גיל רוה, גלית פרידמן,  
שמריהו פרנקל או ענבל שחר  
ממשרד עורכי דין רבה הבר ושות'

נגד

המשיב:

פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5 שתי סוגיות שנויות במחלוקת בין הצדדים והן ניצבות להכרעה בערעורים המאוחדים  
6 שבכותרת. האחת, התרת זיכוי מיסי חוץ ששולמו על הכנסות שהופקו בארצות הברית כנגד  
7 המס החל בישראל (מערערים 1 ו-2). השנייה, התרת הוצאת פחת בגין הכנסות מהשכרת  
8 דירות מגורים בארצות הברית (מערערים 1 ו-3). אדון בהן לפי סדרן.

9

10 סוגית הזיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית

11 רקע עובדתי

12 הצדדים הגישו רשימה מוסכמת של עובדות ופלוגתאות ממנה עולה הרקע העובדתי הבא:

13 1. מר יעקב הראל (להלן **המערער**) מחזיק ב- 100% ממניותיה של חברת יונו סימול

14 בע"מ שהתאגדה ביום 11.11.2012 (להלן **יונו סימול**).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 2. יונו סימול הינה חברה משפחתית והמערער הוא "הנישום" כמשמעותו בסעיף
- 2 64א(א) לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן **פקודת מס הכנסה**).
- 3 (מטעמי נוחות, ייקראו להלן יונו סימול והמערער - "המערער").
- 4 3. יונו סימול מחזיקה בשיעור 67% בתאגיד ISOA LLC (להלן **התאגיד הזר ו/או LLC**)
- 5 שהתאגד ופועל בארצות הברית. התאגיד עוסק במכירת ביטוחים רפואיים
- 6 לסטודנטים זרים בארצות הברית. לתאגיד עובדים ומשרדים בארצות הברית.
- 7 השליטה והניהול בעסקי התאגיד מצויה בארצות הברית.
- 8 4. הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי כללי הדין בארצות הברית, לבעלי הזכויות בו.
- 9 בשנות המס שבערעור התאגיד לא שילם מס פדרלי או מדינתי בגין הכנסותיו, אך
- 10 שילם מס של העיר ניו יורק.
- 11 5. בשנות המס 2012 ו-2013 חילק התאגיד כספים ליונו סימול בסכומים של 6,599,600
- 12 ש"ח ו-9,171,275 ש"ח, בהתאמה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בהתאם לחלקה
- 13 של יונו סימול. לשנת 2012 נוכה סכום של 1,461,308 ש"ח ולשנת 2013 נוכה סכום
- 14 של 2,198,090 ש"ח (הניכוי נעשה בדולרים ארה"ב). סכומים אלו שולמו לרשויות
- 15 המס בארצות הברית.
- 16 6. בדוחות שהגיש המערער בישראל לשנות המס 2012 ו-2013 הוא דיווח על "הכנסת
- 17 דיבידנד" שיוחסה לו כנישום ביונו סימול (חברה משפחתית).
- 18 המערער דרש זיכוי בגין המס שנוכה במקור בארצות הברית, כאמור לעיל, כנגד המס
- 19 החל בישראל על הכנסת הדיבידנד.

### גדר המחלוקת

- 21 7. הצדדים חלוקים בשאלה, האם זכאי המערער לזיכוי בסכום המס ששולם בארצות
- 22 הברית כנגד המס החל בישראל על הכנסת יונו סימול המיוחסת אליו?

23



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

2

### עמדת המערער

- 3 8. יש לסווג את הכנסת המערער כהכנסה מדיבידנד. כך עולה הן מהדין בישראל והן  
4 מהדין בארצות הברית (סעיף 1446(d)(2) לקוד המיסים האמריקאי).
- 5 9. יש לאפשר למערער זיכוי של המס, שהוא נשא בו בפועל בארצות הברית בגין הכנסת  
6 דיבידנד, כנגד המס בו הוא חייב בישראל.
- 7 10. לא ניתן לחייב במס בישראל את הכנסתו העסקית של התאגיד הזר משום שהכנסה  
8 זו הופקה מחוץ לישראל על ידי תושב חוץ ולא ניתן למסות הכנסה זו בישראל  
9 באמצעות ייחוסה למערער.
- 10 11. לגישת המשיב, לפיה אין לזכות מיסי חוץ בגין הכנסת דיבידנד החייבת מס בישראל  
11 במקרה בו לא שולם מס חברות במדינת המושב, לאור מנגנון המיסוי הדו שלבי, אין  
12 על מה לסמוך. המשיב מתעלם מכך שאותו מס חברות ממילא לא היה משולם  
13 לישראל ומכך ששיעור המס בישראל רק עלה בעקבות אי תשלום מס חברות בחו"ל.
- 14 12. מטרתו המוצהרת של חוזר מס הכנסה 5/2004, עליו מסתמך המשיב, הייתה להקל  
15 על נישומים ולא להחמיר את מצבם. ממילא עמדת המשיב בחוזר אינה מחייבת את  
16 בית המשפט.
- 17 13. גישת המשיב יוצרת אפליה בין תושבי ישראל, המפיקים הכנסות מחוץ לישראל  
18 באמצעות LLC, רק בגלל האופן בו מוסה ה-LLC לפי הדין הזר.
- 19 14. המשיב אינו יכול להסתמך על הדין הזר בבואו לקבוע את חבות המס בישראל.  
20 מדיניות מיסים המסתמכת על שיטת מיסוי זרה, בנסיבות שאינן גורעות מגביית  
21 המס בישראל, הינה בלתי ראויה וחוקיותה מוטלת בספק.

22



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

### עמדת המשיב

1

2 15. לעניין חבות המס בישראל הרי שיש לסווג את התאגיד הזר לפי דין המס בישראל

3

ולא לפי דין המס בארצות הברית.

4 מדין המס בישראל (פקודת מס הכנסה) עולה שהתאגיד הזר עונה להגדרת "חבר בני

5

אדם" ולכן התאגיד ובעלי הזכויות בו הם יחידות מס נפרדות ונתונים למיסוי הדו

6

שלבי החל על חברה.

7 16. העובדות מעידות שההכנסה שמוסתה בארצות הברית הינה הכנסתו של התאגיד הזר

8

מעסק ולא הכנסת דיבידנד של המערער. כך עולה גם מדיווחיו של המערער לרשויות

9

המס בארצות הברית.

10 17. בישראל, קמה למערער חבות במס בגין הכנסת דיבידנד מכוח היותו "הנישום" ביונו

11

סימול ומשהועברו רווחי התאגיד הזר לבעלי הזכויות בו. כנגד חבות זו אין ליתן

12

זיכוי בסכום המס ששולם בארצות הברית בגין הכנסת התאגיד הזר מעסק.

13

18. מתן זיכוי, כשיטת המערערים, עומד בניגוד לעקרונות יסוד של דין המס בישראל,

14

לשיטת המיסוי הדו שלבי ולמיסוי הכנסות על פי מקורותיהן.

15

19. מתן זיכוי משמעו פגיעה בשוויון האופקי ושחיקת בסיס המס בישראל. מתן זיכוי

16

יגרום, בשורה התחתונה, לתשלום מס כולל הנמוך במידה ניכרת משיעור המס החל

17

על יחיד, גם אם הוא פועל במסגרת חברה משפחתית או שותפות, ומשיעור המס

18

הכולל, החל לפי שיטת המיסוי הדו שלבית, אם היחיד פועל במסגרת חברה.

19

### דיון והכרעה

20

### חבות המס תיקבע על בסיס הדין בישראל

21

20. שאלה ראשונה הניצבת לפתחנו היא שאלת סיווג התאגיד הזר, LLC, לעניין חבות

22

המס שלו בישראל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 לצורך כך הרינו לקבוע לפי איזה סט כללים יסווג התאגיד הזר בישראל לצורכי מס,  
2 האם לפי דיני המיסים החלים בארצות הברית, מקום מושבו ופעילותו של התאגיד,  
3 או לפי אלו החלים בישראל, בה נקבעת חבות המס נשוא המחלוקת שבערעור?  
4 21. הדעה המקובלת היא, שכל מדינה ריבונית לקבוע את כללי המיסוי שלה והיא רשאית  
5 להעדיף על פני כללי המיסוי הזרים, בבואה לבחון את חבות המס החלה בתחומה  
6 על אירוע המשלב אלמנטים בינלאומיים.  
7 נקודת המוצא, אפוא, לכללי סיווג ישויות במישור הבינלאומי, תהא שיטת המס  
8 המקומית, על מבחניה ועקרונות המדיניות המיוחדים לה והאיזון העדין ביניהם,  
9 אלא אם נקבע אחרת על ידי השיטה המקומית עצמה (וראו, לדוגמא, קביעה אחרת  
10 בפקודת מס הכנסה, בעניין חישוב הכנסתה החייבת ורווחיה של חברת משלח יד זרה  
11 ושל חברה נשלטת זרה, לפי דיני המס החלים במדינת התושבות הזרה של החברה,  
12 סעיף 75ב(1)(ב) לפקודה).  
13 דעה זו מבוססת, לא רק על עקרון הריבונות של השיטה המקומית, אלא גם על עקרון  
14 השוויון האופקי המבקש להשוות את תוצאות המס של התושבים כאשר הם מבצעים  
15 עסקאות דומות מבחינה כלכלית ומשפטית, בין בישראל ובין מחוצה לה.  
16 אם, לדוגמא, בחרה שיטת המס בישראל לסווג ישות מסוימת בנפרד מבעלי הזכויות  
17 בה, הרי שעל פי עקרון השוויון האופקי, יש למסות את כל הישויות הדומות לה  
18 מבחינה כלכלית ומשפטית באופן דומה, וזאת גם אם הוקמו על ידי תושביה מחוץ  
19 לשטחה.  
20 גם עקרון הניטרליות ביצוא הון מחייב תוצאה דומה. על מנת להגשים ניטרליות  
21 ביצוא הון יש לוודא שעל אותה פעילות כלכלית של נישום, בין אם היא מקומית ובין  
22 אם היא זרה, יחולו אותם כללי מיסוי וזאת הן לעניין סיווג זהה של הישות  
23 המשפטית במסגרתה פועל הנישום והן לעניין תוצאת המס החלה עליה (להרחבה  
24 ראו מיכאל בריקר, דורון הרמן ודרור לוי "סיווג ישויות זרות לצרכי מס בישראל"  
25 מיסים (יח/1) 54 (2004) (להלן בריקר, הרמן ולוי).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

22. בחינת סיווגו של התאגיד הזר, לפי דיני המס החלים בישראל, מלמדת שהוא עונה על ההגדרה הרחבה של "חבר בני אדם" לפי סעיף 1 לפקודת מס הכנסה: "**חבר בני אדם – כל גוף ציבורי, מואגד או מאוחד, וכל חברה, אגודת אחים, חברותה או התאחדות, בין שהן מואגדות ובין שאינן מואגדות**".
23. מקובל לאפיין קיומו של "חבר בני אדם" במספר פרמטרים "תאגידיים": קיומו של פוטנציאל להמשכיות קיום החבר מעבר לחיי אדם; ריכוזיות הניהול והפרדתו מן הבעלות בנכסי החבר; עבירות הזכויות בחבר; פעילות נמשכת ושיטתית; הגבלת אחריות החברים לחובות החבר (יוסף גרוס **חוק החברות** מהדורה חמישית מורחבת 83-92 (2016); בריקר, הרמן ולוי עמ' 79-85).
- מאפיינים אלו, ובעיקר עקרון הגבלת אחריות החברים בחבר, חלים גם בתאגיד מסוג LLC ולכן הוא עונה להגדרת "חבר בני אדם" לצורכי פקודת מס הכנסה. (אמנון רפאל ואבידור אבני "זיכוי מיסי כפל: גופים שקופים" **מיסים** (כג/1) 24 (2009) פסקה 2.2 (להלן **רפאל ואבני**); שמעון כהן ושלומי רגב "LLC - ההיית או חלמתי חלום?" **מיסים** (טז/1) 64 פסקה 6 (2002) (להלן **כהן ורגב**); יובל נבות "זיכוי מס זר על הכנסות LLC" **מיסים** (כה/6) 24 פסקה 1.1, ה"ש 10 (2011) (להלן **יובל נבות**)).
- למאפייניו הייחודיים של תאגיד LLC עוד אתייחס בהמשך, אך כבר כעת אציין כי אין מחלוקת בין הצדדים בנקודה זו ושניהם מסכימים, כי לצורכי חבות המס בישראל, התאגיד הזר ייחשב "חבר בני אדם".
24. עקרונות אלו של שוויון אופקי וניטרליות ביצוא הון מחייבים החלת הדין המקומי לא רק לצורך סיווג הישות הזרה באופן דומה לישות המקומית, כל עוד מאפייניהם הכלכליים והמשפטיים דומים, אלא גם החלת הדין המקומי לצורך קביעת תוצאות המס שיחולו על פעילות במסגרת ישויות אלו.
- משמעות הדברים היא, שעל פי דיני המס בישראל, יסווג התאגיד הזר כ"חבר בני אדם" וחבות המס שלו בישראל תיגזר מסיווג זה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

### עקרון המיסוי הדו שלבי

1

2 25. דיני המס בישראל קובעים כי יש למסות "חבר בני אדם" כיחידת מיסוי נפרדת

3 ועצמאית מבעלי הזכויות בו.

4 קביעה זו היא נגזרת של עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד המהווה

5 עיקר ויסוד בשיטת המיסוי בישראל (סעיף 4 לחוק החברות, התשנ"ט-1999).

6 26. המחוקק הישראלי בחר בשיטת המיסוי הדו שלבי למיסוי חברה בישראל (למעט

7 חריגים הקבועים מפורשות בחקיקה).

8 שיטה זו קובעת כי, בשלב ראשון, יוטל מס על הכנסתה החייבת של החברה שייקרא

9 "מס חברות" (סעיף 126א) לפקודת מס הכנסה). מס זה מוטל בשיעור מופחת ואחיד

10 שעמד בשנות המס שבערעור (2012-2013) על שיעור של 25%. בשלב השני, עת

11 מחולקים רווחי החברה לבעלי מניותיה, משלם בעל המניות מס נוסף על "הכנסת

12 דיבידנד" בשיעור מופחת וקבוע (סעיף 125ב לפקודת מס הכנסה). שיעור זה עמד

13 בשנות המס שבערעור על 30% בשנת 2012 (סעיף 125ב(2) לפקודה) ו- 32% בשנת

14 2013 (כולל מס על הכנסות גבוהות לפי סעיף 121ב לפקודה).

15 באופן זה, המס המצרפי המוטל על הכנסתה החייבת של חברה ועל רווחיה

16 המחולקים לבעלי מניותיה, הינו דומה למס המוטל על יחיד הפועל לבדו ושלא

17 באמצעות חברה (שיעור של 50% כולל מס על הכנסות גבוהות, בשנות המס

18 שבערעור).

19 (ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' אורן ז'ורבין (22.6.2015); ע"מ

20 15918-09-09 צילומעתיק החזקות (1993) בע"מ ואח' נ' פקיד שומה חיפה

21 (24.11.2013); אהרן נמדר מס הכנסה [יסודות ועיקרים] (מהדורה רביעית) 487

22 (2013) (להלן נמדר); אמנון רפאל ושלומי לזר מס הכנסה כרך שני (מהדורה שנייה)

23 197-212 (2014)).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 27. מהאמור לעיל עולה לענייננו, שלפי דיני המס בישראל, יש להבדיל בין הכנסתו של  
2 התאגיד הזר מעסק לבין הכנסתם של בעלי הזכויות בו מדיבידנד ואין לטשטש את  
3 הגבולות בין השניים.  
4

5 לפי דין המס בארצות הברית התאגיד הזר (LLC) הוא ישות "שקופה"

6 28. מהעובדות המוסכמות ניתן ללמוד כי, לפי דין המס בארצות הברית, התאגיד הזר  
7 ממוסה על הכנסותיו כישות "שקופה".

8 29. לצורכי החבות במס, יש להבחין בין ישות "שקופה" לבין ישות "אטומה".  
9 ישות "שקופה", הגם שהיא ישות משפטית נפרדת מבעלי הזכויות בה, אינה מתמסה  
10 על הכנסותיה כגוף נפרד אלא הכנסתה החייבת מיוחסת לבעלי הזכויות בה והם  
11 החבים במס על הכנסות אלו לפי חישוב המס ושיעור המס החל עליהם ובהתאם  
12 לאופי ההכנסה שיוחסה להם (בדומה לשותפות לפי סעיף 63 לפקודה, לחברת בית  
13 לפי סעיף 64 לפקודה, לחברה משפחתית לפי סעיף 64א לפקודה ולחברה שקופה לפי  
14 סעיף 1א64 לפקודה).

15 משכך, משיכת רווחים על ידי בעלי הזכויות בישות "שקופה" לא תחויב במס נוסף  
16 משום שההכנסה כבר חויבה במס במסגרת ייחוסה אליהם ואין למסות את ההכנסה  
17 פעם נוספת.

18 לעומת זאת, ישות "אטומה" מתמסה על הכנסתה החייבת בהתאם לשיטת המיסוי  
19 הדו שלבית.

20 בשלב ראשון מתמסה הכנסת הישות במס חברות בשיעור מופחת ואחיד ובשלב שני,  
21 עת יחולקו רווחיה לבעלי מניותיה, יחול מס נוסף על דיבידנד, גם הוא בשיעור  
22 מופחת, במישור בעלי המניות.

23 30. לפי רשימת העובדות המוסכמות (סעיף 8 לרשימה), התאגיד הזר לא שילם מס פדרלי  
24 או מדינתי בגין הכנסותיו (למעט מס של עיר ניו יורק). כמו כן מוסכם שהכנסות  
25 התאגיד בשנת המס שבערעור "יוחסו לבעלי הזכויות בו".





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מהמילה "יוחסו" ניתן ללמוד, כי התאגיד הזר לא מוסה בארצות הברית על הכנסתו  
2 כגוף נפרד אלא הכנסתו יוחסה לבעלי הזכויות בו והם אלו ששילמו את המס החל על  
3 הכנסה זו לפי שיעורי המס החלים עליהם. יש בכך גם להסביר את העובדה שהתאגיד  
4 הזר לא שילם בעצמו מס פדרלי ומדינתי על הכנסתו. למעשה, המערער מודה, כי  
5 התאגיד הזר לא בחר להיחשב כחברה לצורך מס בארצות הברית (סעיף 10.4  
6 לרשימת העובדות המוסכמות).
- 7 31. בדיקת דיווחיו של המערער לרשויות המס בארצות הברית מעלה כי הוא דיווח על  
8 ההכנסה שיוחסה לו מהתאגיד הזר כהכנסה מעסק ולא כהכנסה מדיבידנד (ליתר  
9 פירוט ראו סעיף 45 להלן).
- 10 מכאן, שגם לפי דיווחיו של המערער עצמו, התאגיד הזר מוסה בארצות הברית  
11 כישות "שקופה", שהכנסתה העסקית מיוחסת לבעלי הזכויות בה והם הנושאים  
12 בנטל המס על הכנסה זו.
- 13 32. מיסויו של התאגיד הזר (LLC) כישות "שקופה" לצורכי דין המס בארצות הברית  
14 מתיישב גם עם אופן מיסויו, בדרך כלל, של תאגיד מסוג LLC.
- 15 LLC, Limited Liability Company, הוא גוף משפטי לא מאוגד הנוצר מכוח חוקיהן  
16 של המדינות בארצות הברית. ה- LLC מאפשר פעולה באמצעות ישות שאינה נבדלת  
17 מחברה לעניין הדין הכללי אך, מאידך, ממוסה כגוף שקוף לעניין מיסוי פדרלי.  
18 משטר המס בארצות הברית (תקנות ה- check-the-box) מאפשר לישות לבחור את  
19 הסטטוס המיסויי שלה, האם להתמסות כחברה או כשותפות (גוף שקוף). עם זאת,  
20 **ברירת המחדל** היא מיסוי ה- LLC כשותפות, היינו, הכנסתו תיוחס לחבריו והם אלו  
21 שישאו בנטל המס החל על הכנסה זו (להרחבה בעניין מעמדו המיסויי של ה- LLC  
22 ראו יובל נבות, פסקאות 1.1, 3; בריקר, הרמן ולוי, עמ' 60-72; כהן ורגב, פיסקה 3).
- 23 (במאמר מוסגר אעיר כי, גם לעניין האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות  
24 הברית של אמריקה לגבי מיסים על הכנסה, LLC שלא בחר להיחשב כחברה לצורך



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 מס בארצות הברית והוא מוחזק בידי אדם או גוף שאינו תושב ארצות הברית, כמו  
 2 בענייננו, לא ייחשב "תושב ארצות הברית" כהגדרתו באמנה והוראות האמנה לא  
 3 יחולו עליו (להרחבה ראו כהן ורגב, פסקה 5)).  
 4 33. מרשימת העובדות המוסכמות עולה, שהתאגיד הזר לא בחר להיחשב כ"חברה"  
 5 לצורך המס הפדרלי בארצות הברית ולכן תחול ברירת המחדל לפיה מיסווי יהיה  
 6 כשל גוף שקוף (סעיף 10.4 לרשימה המוסכמת, במסגרת התרחיש האחרון, נכתב כי  
 7 "יצוין כי, במקרה נשוא ערעור זה, התאגיד לא בחר להיחשב כחברה לצורך מס  
 8 בארצות הברית").

9

### 10 לפי דין המס בישראל התאגיד הזר (LLC) הוא ישות "אטומה"

11 34. מה יהיה סיווגו של התאגיד הזר לצורכי מס בישראל, האם כישות "שקופה", כפי  
 12 הדין בארצות הברית, או כישות "אטומה"?

13 35. כפי שנאמר לעיל, סיווגו של התאגיד הזר בישראל ייעשה בהתאם להוראות הדין  
 14 המקומי, היינו, פקודת מס הכנסה, ולא לפי דיני המס בארצות הברית.

15 ההגדרה של "חבר בני אדם", שבסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, רחבה דיה על מנת  
 16 לכלול בגדרה גם תאגיד זר מסוג LLC, היינו, ישות בעלת מאפיינים משפטיים אף  
 17 שאינה מאוגדת.

18 אולם בכך לא סגי. הקביעה לפיה יש לראות בתאגיד הזר "חבר בני אדם" לפי דין  
 19 המס הישראלי, אין בה כדי לקבוע את אופן מיסווי, האם כישות "שקופה" או כישות  
 20 "אטומה".

21 ישות יכולה לבוא בגדר "חבר בני אדם" לפי פקודת מס הכנסה ובאותה עת להתחייב  
 22 במס באופן "שקוף" בדומה לשותפות, חברה שקופה, חברה משפחתית וחברת בית,  
 23 וזאת מכוח ההוראות המיוחדות בפקודת מס הכנסה הקובעות זאת (סעיפים 63,  
 24 64א, 64א, 64א בהתאמה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 36. על מנת שישות משפטית תיחשב "שקופה" לפי דין המס בישראל עליה לעמוד  
2 בתנאים מסוימים הקבועים בפקודת מס הכנסה.  
3 הפקודה מכילה רשימה סגורה של תאגידים שניתן לראות אותם כ"שקופים", בדרך  
4 כלל על דרך הבחירה ובכפוף לעמידה בתנאים.  
5 אין הוראה בפקודת מס הכנסה הקובעת כי ישות זרה שהיא "שקופה" לצורכי מס  
6 במדינת התושבות שלה תיחשב כזו, ובאופן אוטומטי, לצורכי המס בישראל.  
7 התאגיד הזר לא הוכיח כי הוא עומד בתנאים הקבועים בפקודת מס הכנסה לצורך  
8 מיסווי בישראל כישות "שקופה".  
9 לאור זאת, ולמרות שלצורכי מס פדרלי בארצות הברית מסווג התאגיד הזר כישות  
10 "שקופה", הרי שלצורך דיני המס בישראל סיווגו יהא כישות "אטומה" וחבות  
11 המס שלו תיגזר מסיווג זה, היינו, התאגיד הזר ימוסה בישראל כ"חברה",  
12 שהכנסותיה והוצאותיה אינם מיוחסים לבעלי מניותיה, אלא היא חבה בעצמה על  
13 רווחיה, בהתאם לשיטת המיסוי הדו שלבית.  
14 37. למסקנה זו תימוכין גם בפסיקה.  
15 בעניין ע"מ 14-02-49525 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (25.9.2016)  
16 נקבע כי "החברות שהיו בשליטת המערערות בתקופה הרלוונטית הן ישויות  
17 משפטיות נפרדות מהמערערות, וגם אם על פי הדין בארה"ב או במדינות שם, מהוות  
18 הן חברות שקופות, הן אינן כך בישראל. על כן אין לייחס הפסדים שהיו לחברות  
19 האמורות למערערות".  
20 38. זו גם העמדה המקובלת בספרות המקצועית.  
21 "מכאן בא הכלל: לא יראו כ'שקופה' חברת חוץ אשר אינה עונה על התנאים  
22 שבפקודה המתירים 'השקפה' לצורך מיסי ישראל, אף אם רואים בה כזו לצורך  
23 מיסוי תוצאותיה במדינות חוץ" (רפאל ואבני, פסקה 2.2).  
24 39. למעשה, המערער אינו חולק על מסקנה זו וגם, לשיטתו, יש לסווג את ההכנסה  
25 המיוחסת לו מהתאגיד הזר (באמצעות יונו סימול) כהכנסת דיבידנד בישראל  
26 (סעיפים 36-41 לסיכומי המערערים).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 40. יש מקום לחדד, כי לצורכי הדיון בסוגיית התרת זיכוי מיסי חוץ, אין חשיבות מרובה  
2 לאופן סיווגו של LLC בישראל, האם כישות "שקופה" או כישות "אטומה". זאת  
3 משום, שכפי שנראה להלן (סעיפים 62-65), עמדת המשיב היא שנישום **רשאי לבחור**  
4 כי תאגיד LLC ימוסה גם בישראל כ"גוף שקוף", לצורכי זיכוי מיסי חוץ, וזאת כדי  
5 למנוע תוצאה של כפל מס.  
6 יחד עם זאת, המערער לא בחר להשקיף את התאגיד הזר בישראל והדיון לעיל ימשיך  
7 להיות רלוונטי בעניינו.

8

### 9 החבות במס בארצות הברית הינה בגין הכנסה מעסק

- 10 41. לפי רשימת העובדות המוסכמות (סעיף 6 לרשימה), התאגיד הזר ISOA LLC התאגד  
11 ופעל בארצות הברית. התאגיד עסק במכירת ביטוחים רפואיים לסטודנטים זרים  
12 ארצות הברית. לתאגיד הזר עובדים ומשרדים בארצות הברית.  
13 **אין מחלוקת ביו הצדדים כי הכנסת התאגיד הזר הינה הכנסה מעסק הנובעת**  
14 **מפעילותו העסקית במכירת ביטוחים רפואיים בארצות הברית.**  
15 ב"כ המערערת השיב לשאלת בית המשפט בישיבת קדם המשפט כך: "לשאלת בית  
16 המשפט אני משיב כי אין מחלוקת שההכנסות שהופקו על ידי האל אל סי בארה"ב  
17 הן הכנסות מעסק לפי סעיף 2(1) לפקודה, לו זה רלוונטי כי זה תאגיד זר"  
18 (פרוטוקול דיון מיום 14.6.2016 עמ' 2, שורות 6-7).  
19 42. אין גם מחלוקת שהכנסת התאגיד חבה במס בארצות הברית ושולם שם מס. מס זה  
20 מבקש המערער לקבל כזיכוי כנגד המס החל על הכנסתו החבה במס בישראל.  
21 43. המחלוקת הקיימת בין הצדדים היא בשאלה בגין איזו הכנסה שולם המס בארצות  
22 הברית. האם בגין הכנסת התאגיד הזר מעסק או, שמא, בגין הכנסת דיבידנד  
23 שלטענת המערער חולקה לו מהתאגיד הזר?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

44. אין חולק כי אילו התאגיד הזר היה מתמסה בארצות הברית כגוף "אטום", המשלם מס על הכנסותיו כגוף נפרד, המס שהיה המשתלם בארצות הברית היה בגין הכנסה מעסק.
- בפועל, כפי שהוסבר, התאגיד הזר מוסה בארצות הברית כגוף "שקוף", הכנסתו יוחסה למערער (באמצעות יוני סימול, החברה המשפחתית) והמערער הוא ששילם את המס על חלקו בהכנסה, בדרך של ניכוי מס במקור.
- האם יש בחיובו של המערער על ההכנסה ובתשלום המס על ידו כדי לשנות את סיווג ההכנסה מהכנסה עסקית להכנסת דיבידנד?
- אם נענה על שאלה זו בשלילה כי אז המסקנה תהא, שלמרות שהמערער חויב במס על ההכנסה ונשא בפועל בתשלום המס בגינה, יש לראות במס ששולם בארצות הברית כמס ששולם על הכנסה עסקית. אם נשיב על השאלה דלעיל בחיוב כי אז המסקנה תהא, שהמס ששולם בארצות הברית שולם על הכנסת דיבידנד (כטענת המערער).
- לדעתי, אין מנוס מהמסקנה שהמס ששולם בארצות הברית שולם על הכנסתו של התאגיד מעסק, הכנסה שיוחסה למערער כפועל יוצא מאופן המיסוי של התאגיד הזר כגוף "שקוף" בארצות הברית. למסקנה זו חשיבות רבה נוכח הוראות זיכוי מיסי חוץ החלות בישראל (סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה) הקובעות את מתן הזיכוי בגין מיסי חוץ בהתאם למקור ההכנסה בגינה שולם המס, שיטה הידועה בכינויה "שיטת הסלים", אך לכך אגיע בהמשך הדברים.
45. גם בדיקת דיווחיו של המערער לרשויות המס בארצות הברית מעלה כי הוא דיווח על ההכנסה שיוחסה לו מהתאגיד הזר כהכנסה מעסק ולא כהכנסה מדיבידנד.
- בדיווח של המערער, מר יעקב הראל, לשנת 2013 לרשות המס בארצות הברית (טופס IT-203 המצורף כנספח 2 לסיכומי המשיב), בעמוד 2, הותיר המערער את משבצת 3 Ordinary dividends – ריקה, היינו, לשיטתו לא נצמחה לו בארצות הברית הכנסת דיבידנד.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 את ההכנסה שמקורה בתאגיד הזר, בסכום של 1,309,731 דולר רשם המערער
- 2 במשבצת 11 כהכנסה משותפות (partnership) (נספחים 2 ו-3 לסיכומי המשיב).
- 3 בדווח נוסף מתוך טופס 1040 במשבצות 27,28 רשם המערער הכנסה בסכום של
- 4 1,309,731 דולר כהכנסה משותפות ISOA LLC והגדיר הכנסה זו כ- Nonpassive
- 5 income, היינו, כהכנסה מעסק ולא כהכנסה מדיבידנד (נספח 4 לסיכומי המשיב).
- 6 הנה כי כן, המערער עצמו מדווח על ההכנסה שיוחסה לו מהתאגיד הזר כהכנסה
- 7 אקטיבית (מעסק) ולא כהכנסה מדיבידנד ולכן הוא מנוע מלטעון אחרת בערעור
- 8 שבפניי.
- 9 מסקנתי היא, אפוא, שההכנסה שיוחסה למערער בארצות הברית היא הכנסה
- 10 מעסק. היות שכך, ממילא מתחייבת המסקנה שגם המס ששולם בגינה הוא מס על
- 11 הכנסה מעסק, ולמצער, אינו מס על הכנסה מדיבידנד.
- 12 46. מסקנה זו מתיישבת גם עם אופן מיסויו, בדרך כלל, של תאגיד זר מסוג LLC בארצות
- 13 הברית.
- 14 כפי שהוסבר לעיל, בארצות הברית מיוחסת הכנסת LLC למחזיקים בו, כברירת
- 15 מחדל (כאמור, גם המערער מודה ברשימת העובדות המוסכמות כי התאגיד הזר לא
- 16 בחר להיחשב כ"חברה" לצורך מס בארצות הברית, סעיף 10.4 לרשימה).
- 17 ייחוס זה אינו משנה את סיווג ההכנסה בידי בעלי הזכויות; ייחוס ההכנסה לחברים
- 18 ב- LLC, כמו גם תשלום המס על ידם (בדרך של ניכוי מס במקור), אינם משנים את
- 19 סיווג ההכנסה בידם להכנסת דיבידנד.
- 20 מכאן, שאם סיווגה הנכון של הכנסת התאגיד הזר הוא של הכנסה מפעילות עסקית,
- 21 כך יהא אף סיווגה אצל המערער, שלו יוחסו הכנסות אלו (באמצעות יונו סימול,
- 22 החברה המשפחתית).
- 23 וכפי שהטיבה להסביר ב"כ המשיב בסיכומיה "המונח ייחוס מבהיר שזו אותה
- 24 הכנסה, ואולם היא מיוחסת לגורם אחר. צביונה נשמר. כך, מקום בו מדובר בייחוס
- 25 הכנסתו של גוף מואגד המפיק הכנסה מעסק, לבעלי הזכויות באותו גוף, תהא זו



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הכנסה מעסק גם במישור בעלי הזכויות. היא תמוסה כהכנסה מעסק, במובחן
- 2 מהכנסת דיבידנד, גם אם החבות במס בגינה מוטלת על בעלי הזכויות" (סעיף 25
- 3 לסיכומי המשיב).
- 4 47. ניתן להקיש לענייננו מהסדר המס המיוחד החל על חברה משפחתית לפי סעיף 64א
- 5 לפקודת מס הכנסה (וכך גם לעניין גופים שקופים נוספים על פי הפקודה, בשינויים
- 6 הרלוונטיים).
- 7 חברה משפחתית היא ישות משפטית בפני עצמה אך, לצורכי מס, הכנסתה מיוחסת
- 8 לאחד מבעלי מניותיה הוא "הנישום". בעת ייחוס ההכנסה נשמר צביונה של ההכנסה
- 9 המיוחסת. למשל, הכנסתה של חברה משפחתית מפעילות עסקית תיוחס ל"נישום"
- 10 כהכנסה עסקית (ולא כהכנסת דיבידנד) והוא ישלם מס על הכנסה זו לפי שיעור המס
- 11 השולי החל עליו (48%). מס שולי זה שישלם הנישום היחיד יבוא במקום השילוב
- 12 המצרפי של שני המיסים החלים לפי מודל המיסוי הדו שלבי (מס חברות ומס על
- 13 דיבידנד) המוטלים על הכנסתה של חברה רגילה בעת הפקתם ובעת חלוקתם (ע"א
- 14 5888/14 שלמה שפירא ואח' נ' פקיד שומה גוש דן ואח' (5.9.2016)).
- 15 מכאן, שחברה משפחתית, שלה הכנסה עסקית, תחויב במס לפי מודל חד שלבי. על
- 16 הכנסתה יוטל מס רק פעם אחת וזאת בידי "הנישום". ההכנסה שתמוסה היא אמנם
- 17 הכנסת החברה אולם יחול עליה מס בשיעור שולי (48%) משום שהיא מיוחסת
- 18 ל"נישום" כהכנסה מעסק. על הכנסה זו לא יחול שיעור המס החל על הכנסת דיבידנד
- 19 (25% או 30%). זו גם הסיבה שרווחים המחולקים מהכנסות החברה המשפחתית
- 20 לבעלי מניותיה נחשבים "כאילו לא חולקו" והם אינם חייבים במס נוסף (סעיף
- 21 64א(1) לפקודה) שהרי כבר מוסו פעם אחת, במסגרת המס השולי של "הנישום",
- 22 ואין למסות אותם פעם נוספת (ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' צבי ישראל רז
- 23 (9.5.2016), פסקאות 30-31).
- 24 48. כך גם בענייננו.
- 25 משהגעתי למסקנה כי המס ששולם בארצות הברית שולם על הכנסה מעסק, בעקבות
- 26 ייחוס ההכנסה העסקית של התאגיד הזר למערער, שוב אין מקום להטיל על הכנסה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 זו מס נוסף בדמות מס על "הכנסה מדיבידנד" שכן המס ששולם ממצה את המיסוי  
2 על הכנסה מעסק ואין מקום למיסוי נוסף.

3 מכאן, שאין לקבל את עמדת המערער כי המס ששולם בארצות הברית הינו בגין  
4 הכנסתו מדיבידנד (וראו, בהקשר זה, כהן ורגב, פסקה 2.1).

5 49. המערער נמנע מלהוכיח כיצד חושב שיעור המס שחל בארצות הברית על הכספים  
6 שחולקו לו מהתאגיד הזר והאם שיעור זה זהה לשיעור המס החל בארצות הברית על  
7 הכנסת דיבידנד להבדיל משיעור המס החל על הכנסה מעסק. הימנעות זו של  
8 המערער עשויה לחזק את המסקנה כי, לו היה מביא ראיה בנדון, היא הייתה פועלת  
9 לרעת גרסתו.

10 50. ניתן לסכם ולומר, על פי מה שנאמר עד כה, כי ההכנסה עליה שולם המס בארצות  
11 הברית אינה הכנסה מדיבידנד ולכן המס ששולם בגינה אינו מס על הכנסה  
12 מדיבידנד.

13 ניכוי המס במקור

14 51. המערער טוען בדווקנות כי המס ששולם על ידו בארצות הברית שולם בגין הכנסה  
15 מדיבידנד.

16 לביסוס טיעון זה משליך המערער יהבו על הוראת סעיף 1446(d)(2) לקוד המיסים  
17 האמריקאי העוסק בניכוי מס במקור לשותף זר בשותפות ("Withholding tax on  
18 (foreign partners' share of effectively connected income).  
19 וזו לשון ס"ק (d)(2):

20 "Except as provided in regulations, a foreign partners' share of any  
21 withholding tax paid by the partnership under this section shall be  
22 treated as distributed to such partner by such partnership on the earlier  
23 of [...]."





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ובתרגום חופשי –
- 2 "למעט במקרים בהם נקבע אחרת בתקנות, ניכוי מס במקור, בגין חלקו של שותף
- 3 זר, המשולם על ידי השותפות בהתאם להוראות סעיף זה, ייחשב כסכום שחולק
- 4 לשותף על ידי השותפות לפי המועד המוקדם מבין המועדים המצוינים להלן...."
- 5 יצוין כי, הצדדים הסכימו מראש שסעיף זה יהווה חלק מהרשימה המוסכמת ולכן
- 6 התייתר הצורך בהוכחת תוכנו באמצעות הגשת חוות דעת מומחה לדין הזר.
- 7 52. על פני הדברים, עניינו של סעיף זה בשותפות המנכה מס במקור בגין תשלומים
- 8 המשולמים על ידה לשותפיה הזרים. הסעיף קובע כי **המס שנוכה במקור** על ידי
- 9 השותפות יראו אותו כאילו חולק לשותף הזר במועדים הקבועים בסעיף (במועד שבו
- 10 שולם המס על ידי השותפות או ביום האחרון לשנת המס שבה שולם המס, לפי
- 11 המוקדם ביניהם), היינו, עניינו של הסעיף בחלוקת **המס שנוכה במקור** בין השותפים
- 12 בשותפות (כנראה, לשם מתן זיכוי לשותף הזר בעת מיסויו על הכנסתו מהשותפות)
- 13 ולא בחלוקת **רווחי השותפות**. הסעיף קובע את המועד שבו יראו את המס שנוכה
- 14 במקור כאילו שולם על ידי השותף. הא ותו לא. אין בסעיף זה התייחסות לחלוקת
- 15 רווחי השותפות.
- 16 לאור זאת, אינני רואה כיצד יש באמור בסעיף זה, עליו מסתמך המערער, כדי לשרת
- 17 את טענתו כי התאגיד הזר חילק למערער (באמצעות יונו סימול) הכנסת דיבידנד.
- 18 53. המערער מסתמך על אופן תשלום המס בארצות הברית, בדרך של ניכוי מס במקור,
- 19 כדי ללמוד מכך שההכנסה בגינה שולם המס היא הכנסת דיבידנד.
- 20 גם טענה זו דינה להידחות.
- 21 אין בעובדה, שהתאגיד הזר ניכה מס במקור בעת חלוקת הכספים למערער
- 22 (באמצעות יונו סימול), כדי ללמד שהמס ששולם בארצות הברית הינו בגין הכנסה
- 23 מדיבידנד.
- 24 כידוע, ניכוי מס במקור הינו אמצעי גבייה, זאת ותו לא. אין הוא מלמד על מהות
- 25 ההכנסה ועל מקורה, האם זו הכנסה מעסק או הכנסה מדיבידנד. "**והוא הדין**
- 26 **בהוראות הנוגעות לניכוי מס במקור. מטרתן להקל ולפשט את גביית המס, תוך**



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הטלת חובות שונות על משלם ההכנסה, ולא להוות מקור עצמאי-נורמטיבי להטלת
- 2 המס על בעל ההכנסה" (ע"מ 11-02-28115 אמיר ולדמן נ' פקיד שומה כפר סבא
- 3 (18.6.2014), פיסקה 52).
- 4 זאת ועוד, השימוש באמצעי של ניכוי מס במקור מקובל מאוד בתחום המיסוי הבין
- 5 מדינתי. לולא עמד לרשות המס הזרה אמצעי זה ניתן לשער שהייתה נתקלת בקושי
- 6 משמעותי לגבות את המס ממי שיושב מחוץ לגבולותיה, כאשר גביית המס תלויה
- 7 בדיווח נאות מטעמו של אותו תושב חוץ.
- 8 באופן דומה, בפקודת מס הכנסה קיים סעיף 170 המורה על ניכוי מס במקור
- 9 בהעברת תשלומים מישראל לתושבי חוץ. מטרת הסעיף היא לאפשר אכיפה יעילה
- 10 של החבות במס בישראל כאשר מקבל התשלום הוא תושב חוץ. אולם, אין בסעיף
- 11 170 לפקודה כדי לקבוע את חבות המס הסופית של תושב החוץ ובוודאי שאין לומר
- 12 כי עצם השימוש במנגנון של ניכוי מס במקור מלמד כי התשלום ששולם לתושב החוץ
- 13 מהווה הכנסת דיבידנד בידו (אמנון רפאל וירון מהולל מס הכנסה כרך רביעי 414-
- 14 415 (1996)).
- 15 54. ניתן לסכם את הדיון עד כאן בקביעות הבאות:
- 16 התאגיד הזר הינו ישות עצמאית לצורכי חבות המס בישראל. הכנסת התאגיד
- 17 מפעילותו בארצות הברית היא הכנסה מעסק. המס ששולם בארצות הברית שולם
- 18 בגין הכנסת התאגיד הזר מעסק, שיוחסה למערער, ולא בגין הכנסת דיבידנד של
- 19 המערער. המערער חייב במס בישראל על הכנסה המסווגת כהכנסת דיבידנד.
- 20 נותר, אפוא, לדון בשאלה האם רשאי המערער לקבל זיכוי בגין המס ששולם בארצות
- 21 הברית בגין הכנסה מעסק כנגד המס בו הוא חייב בישראל על הכנסת דיבידנד? לדיון
- 22 בשאלה זו אפנה כעת.

23 זיכוי בשל מיסי חוץ בישראל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

55. פקודת מס הכנסה מסווגת הכנסות לצורכי מס לפי מקורות הכנסה. סעיף 2 לפקודה
- 1 קובע כי "מס הכנסה יהא משתלם [...] על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה
- 2 או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל [...] ממקורות אלה [...]".
- 3
56. כאשר במדינה נוהגת שיטת מס המבדילה לצורכי מיסוי בין מקורות הכנסה שונים,
- 4 קשה יהיה ליישם שיטת זיכוי מיסי חוץ שאינה מבוססת אף היא על מקורות הכנסה
- 5 שכן יהיה בכך משום פגיעה בשוויון האופקי (אמנון רפאל ואבידור אבני "הזיכוי
- 6 ממיסי כפל" מיסים (יז/4) 74 פסקאות 5.4.1, 6.4 (2003)).
- 7
- מכאן, שכאשר הכנסות נבחנות, לצורך מס בישראל, על פי מקורותיהן, מן הראוי כי
- 8 גם הכנסות החוץ ייבחנו על פי מקורותיהן וזיכוי בגין מיסי חוץ יינתן רק בגין אלו
- 9 ששולמו על הכנסה מאותו מקור המתחייב במס בישראל.
- 10
57. שיטת המס בישראל יכלה להתעלם, לצורכי זיכוי מיסי חוץ, מסיווג ההכנסות
- 11 שהופקו בחו"ל לפי מקורותיהן השונים ולהתייחס לכל הכנסות החוץ כמקשה אחת.
- 12 כך, למשל, לאפשר לקזז מס ששולם מחוץ לישראל בגין הכנסה מעסק כנגד מס החל
- 13 בישראל על הכנסת דיבידנד שהופקה מחוץ לישראל.
- 14
- אולם זו אינה השיטה שנבחרה על ידי פקודת מס הכנסה.
- 15
- השיטה הנהוגה בישראל לזיכוי מיסי חוץ כנגד מיסי ישראל מבוססת על שיטת
- 16 המקורות הידועה בכינויה "שיטת הסלים" (סעיפים 199-210 לפקודת מס הכנסה).
- 17 העיקרון המנחה בשיטה הוא כי מיסי חוץ ששולמו על הכנסת חוץ ממקור פלוני יזוכו
- 18 אך ורק כנגד מיסי ישראל החלים על הכנסה זו.
- 19
- אחדד ואוסיף, כי זיכוי בגין מיסי חוץ יינתן רק אם ההכנסה בגינה שולמו מיסי החוץ
- 20 היא הכנסה חייבת בישראל של הנישום התובע את הזיכוי.
- 21
- שני עקרונות אלו ינחו אותנו בבחינת השאלה, האם יש להתיר את זיכוי של המס
- 22 ששולם בארצות הברית כנגד המס החל בישראל.
- 23
58. לפי שיטת "הסלים" יש לסווג את הכנסותיו השונות של הנישום למקורות הכנסה
- 24 המכונים "סלים". בכל "סל" ייכללו כל ההכנסות שהופקו מאותו מקור (לדוגמא,
- 25 הכנסה מעסק, הכנסה מדיבידנד וכיו"ב). ניתן יהיה לקזז מיסי חוץ ששולמו על
- 26



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הכנסה הכלולה ב"סל" כנגד מיסים שישתלמו בישראל על הכנסות מאותו "סל".  
2 לצורך כך הוגדר המונח "הכנסות חוץ ממקור פלוני" בסעיף 199 לפקודה, היינו,  
3 הכנסות המסווגות לפי מקורות ההכנסה (וראו סעיף 203 לפקודה בעניין תקרת  
4 הזיכוי ממס חברות לחבר בני אדם וסעיף 204 לפקודה בעניין תקרת הזיכוי ממס  
5 הכנסה ליחיד, המבוססים שניהם על הגדרת "הכנסות חוץ ממקור פלוני").
- 6 59. מכאן, שלצורך קבלת זיכוי בגין מס ששולם מחוץ לישראל, אין די בכך ששולם שם  
7 מס. תנאי לזיכוי הוא כי המס שולם מחוץ לישראל בגין הכנסה ממקור פלוני שהוא  
8 אותו מקור ממנו נצמחת ההכנסה המקימה חבות מס בישראל ושכנגדה נתבע המס  
9 הזר בניכוי.
- 10 יתירה מכך, זיכוי בגין מיסי חוץ יינתן רק אם ההכנסה בגינה שולמו מיסי החוץ,  
11 הנתבעים בזיכוי, הינה הכנסה החייבת בישראל של הנישום התובע את הזיכוי. זאת  
12 לאור סעיף 200(א) לפקודת מס הכנסה הקובע כי "מיסי חוץ [...] ששולמו על  
13 הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מיסי ישראל לפי פקודה זו  
14 בהתאם להוראות סימן זה".
- 15 60. מהאמור לעיל עולות המסקנות הבאות:
- 16 בארצות הברית לא מוסתה הכנסה מסוג דיבידנד ולכן גם לא שולם שם מס על  
17 הכנסת דיבידנד. חבות המס של המערער בישראל היא על הכנסה המסווגת  
18 כדיבידנד. משנקבע כי אין מיסי חוץ על הכנסת דיבידנד ממילא לא ניתן לתת זיכוי  
19 מיסי חוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסת המערער מדיבידנד.
- 20 ההכנסה שמוסתה בארצות הברית היא הכנסה מעסק ולכן המס ששולם שם הוא  
21 על הכנסה מעסק. מס זה לא יותר בזיכוי משום שאין בישראל חבות מס על הכנסה  
22 מעסק אלא על הכנסת דיבידנד, שהיא הכנסה ממקור שונה.
- 23 המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס  
24 שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של המערער, היינו, לא מתקיימת  
25 הדרישה שבסעיף 200(א) לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי  
26 שמבקש את זיכוי המס בגינה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

61. כתוצאה מהסיווג השונה של התאגיד הזר בארצות הברית ובישראל, ולאור הוראות הפקודה בסוגית זיכוי מיסי חוץ עלולה, אפוא, להיווצר בעיה של כפל מס עקב אי התרתם בזיכוי של המיסים ששולמו מחוץ לישראל כנגד המס החל בישראל.
- הכנסת התאגיד הזר מעסק אינה חייבת במס בישראל משום שזו הכנסה של תושב חוץ שהופקה מחוץ לישראל והשליטה והניהול על עסקיו אינם מופעלים מישראל (סעיף 6 לרשימה המוסכמת). אשר על כן, המס ששולם על ידי המערער בגין הכנסה זו בארצות הברית אינו בר זיכוי בישראל (סעיף 200(א) לפקודה הקובע כי הזיכוי יינתן רק בגין הכנסה שחייבת במס בישראל).
- יתירה מכך, גם בעת חלוקת הכספים מהתאגיד הזר למערער לא יינתן זיכוי בישראל משום שבארצות הברית לא מנוכה מס על "דיבידנד" בעוד שבישראל מיוחסת למערער הכנסת "דיבידנד".
- כפועל יוצא, התעורר הצורך לפתור את בעיית הזיכוי ממיסי חוץ בסיטואציה בה תאגיד זר מסוג LLC ממוסה בארצות הברית כאילו היה שותפות ואילו בישראל הוא ממוסה כחברה.
- אפנה כעת לסקירת הפתרון לבעיית כפל המס המוצע על ידי רשות המיסים בחוזר מס הכנסה מס' 5/2004 מיום 19.4.2004 "זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C" (להלן חוזר מס הכנסה).
- ההסדר שנקבע בחוזר מס הכנסה 5/2004**
62. החוזר פותח במקרה בו LLC מסווג כ"חברה" לצורך מס אמריקאי (בדרך כלל לפי בחירת חבריו ותוך שימוש בתקנות ה-check-the-box).
- במקרה זה התאגיד ימוסה בישראל כחברה רגילה ולא תתעורר בעיית כפל מס בתחום הזיכויים שכן ההתייחסות לתאגיד בשתי המדינות המערובות היא זהה (סעיף 5.1 לחוזר מס הכנסה).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מקרה זה אינו ישים לענייננו משום שהתאגיד הזר אינו מסווג כ"חברה" בארצות
- 2 הברית, אלא מתמסה כגוף שקוף ( הדיון לעיל וסעיף 10.4 לרשימת העובדות
- 3 המוסכמות).
- 4 63. לאחר מכן החוזר עוסק ב- LLC המסווג כגוף שקוף לצורך מס אמריקאי. גישת רשות
- 5 המיסים העולה מן החוזר, והמהווה את הסדר ברירת המחל, היא כי ה- LLC יסווג
- 6 כחברה בישראל ומיסי החוץ ששילמו החברים ב- LLC ייוחסו ל- LLC .
- 7 בכל הנוגע ל- LLC שהכנסתו חייבת במס בישראל, למשל בשל היותו נשלט ומנוהל
- 8 מישראל, קובע החוזר כי המס ששולם על ידי החברים ייחשב כמס ששולם על ידי ה-
- 9 LLC עצמו וינתן בזיכוי כנגד מס החברות החל על הכנסת ה- LLC בישראל (סעיף
- 10 5.2.1 לחוזר).
- 11 גם מקרה זה אינו ישים לענייננו שכן מוסכם על הצדדים כי התאגיד הזר אינו נשלט
- 12 ומנוהל מישראל ועל כן אינו בר מיסוי בישראל על הכנסתו העסקית.
- 13 לגבי LLC שהכנסתו אינה חייבת במס בישראל, החוזר מאפשר לנישומים, במקרה
- 14 זה, את הבחירה להחיל על עצמם משטר מס הרואה ב- LLC גוף שקוף לצורכי מס
- 15 בישראל. לפי גישה זו, הכנסות ה- LLC תיוחסנה לחברים בו, לפי חלקם, והם יתמסו
- 16 עליה באופן שוטף כאשר במקביל הם יהיו זכאים לדרוש זיכוי כנגד המס הזר בו
- 17 נשאו בפועל (להלן **הסדר ההשקפה**).
- 18 החוזר מבהיר כי אופי ההכנסה יישמר בעת ביצוע ההשקפה כך, למשל, הכנסה מעסק
- 19 בידי ה- LLC תשמור על אופייה כהכנסה מעסק גם בידי בעל הזכויות ב- LLC ויחול על
- 20 הכנסה זו שיעור המס השולי החל על הכנסה עסקית בידי יחיד.
- 21 עוד נקבע בהסדר ההשקפה כי בעת ביצוע חלוקה בפועל לחברי ה- LLC לא תהא חבות
- 22 נוספת בגין ההכנסה שכבר מוסתה בידי החברים בישראל.
- 23 החוזר מדגיש כי הסדר ההשקפה חל רק לעניין זיכוי מיסי חוץ ולא לכל דבר ועניין
- 24 (למשל, הפסדי ה- LLC לא ייוחסו לחברים).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 עוד נקבע כי הסדר ההשקפה יחול רק לאחר שהנישום ביקש להחיל עליו את ההסדר  
2 באמצעות יישום הוראותיו בדו"ח שהוא מגיש לפקיד השומה (סעיף 5.2.2 ו- 11.1  
3 לחוזר) (לביקורת על ההסדר שנקבע בחוזר ראו יובל נבות, פסקה 2).  
4 לו היה המערער בוחר להחיל עליו את הסדר ההשקפה הוא היה מתמסה בישראל על  
5 חלקו בהכנסה העסקית של התאגיד הזר (באמצעות יונו סימול) בשיעור מס שולי  
6 (50% כולל מס על הכנסות גבוהות), כאילו הופקה ההכנסה על ידו במישרין, והיה  
7 זכאי לקבל זיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית כנגד המס החל עליו בישראל.  
8 המערער לא בחר בהסדר ההשקפה משום שהמס הכולל המוטל עליו, לפי הסדר  
9 ההשקפה, גבוה מזה המוטל עליו לפי ברירת המחדל (מיסוי התאגיד הזר כחברה  
10 בישראל).  
11 64. על מנת להמחיש את הדברים יוצגו להלן כמה תרחישים (הלקוחים מרשימת  
12 העובדות המוסכמות).  
13 ההנחות בבסיס התרחישים הם אלו:  
14 קיים בארצות הברית תאגיד זר מסוג LLC המוחזק בידי חברה שהתאגדה בישראל.  
15 החברה הישראלית היא חברה משפחתית ומניותיה מוחזקות בידי יחיד תושב ישראל  
16 שהוא ה"נישום" בחברה.  
17 הכנסה מעסק של התאגיד הזר בשנת המס היא 100.  
18 נוכה במקור בארצות הברית מס בשיעור של 18%.  
19 היתרה בסך של 82 הועברה למערער.  
20 שיעור המס בישראל על הכנסה מדיבידנד הוא 32% (30% לבעל מניות מהותי ועוד  
21 2% מס על הכנסות גבוהות בשנת 2013).  
22 שיעור המס השולי המרבי בישראל, כולל מס על הכנסות גבוהות (סעיף 121ב לפקודה  
23 בשנת 2013) הוא 50%.  
24 לצורך הדוגמא נניח, כי המערער מחזיק (באמצעות החברה המשפחתית, יונו סימול)  
25 במלוא הזכויות בתאגיד הזר.  
26 א. התרחיש לפיו נערכו השומות נשוא הערעור



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 הנישום חב בישראל בסכום של 24.6 (32% × 82)

2 **סך כל המס בארצות הברית ובישראל – 42.6 (18+24.6)**

3 הנישום אינו מקבל זיכוי בגין המס שנוכה במקור בארצות הברית.

4 ב. התרחיש לפי שיטת המערער

5 הכנסת דיבידנד בידי הנישום – 100

6 המס בישראל בגין הכנסה מדיבידנד – 32.

7 זיכוי בגין המס שנוכה במקור בארצות הברית – 18

8 המס לתשלום בישראל – 14

9 **סך כל המס בארצות הברית ובישראל – 32 (14+18)**

10 ג. התרחיש לו היה המערער בוחר בהסדר ההשקפה לפי חוזר מס הכנסה 5/2004

11 הנישום חב בישראל בסכום של 50 (50% × 100)

12 זיכוי בגין המס שנוכה במקור בארצות הברית – 18

13 המס לתשלום בישראל – 32

14 **סך כל המס בארצות הברית ובישראל – 50 (32+18)**

15 ד. התרחיש לו היה התאגיד הזר חייב במס כ"חברה" בארצות הברית

16 מס בארצות הברית על הכנסת התאגיד – 35 (35% × 100)

17 ניכוי מס במקור (בארה"ב) בגין חלוקת דיבידנד – 16.25 (25% × 65)

18 המס בישראל בגין הכנסה מדיבידנד לאחר זיכוי ישיר – 4.5 (32% × 65 - 16.25)

19 **סך כל המס בארצות הברית ובישראל – 55.75 (35+16.25+4.5)**

20 65. כאן המקום לציין כי הסדר ההשקפה נועד **להיטיב** עם הנישום על ידי השוואת הסדר

21 המס החל בישראל לזה החל במדינת המושב של התאגיד הזר. הנישום אינו חייב

22 לבחור בהחלת ההסדר והדבר נתון לשיקול דעתו, לפי נסיבות המקרה המיוחד שלו.

23 ראו לדוגמא, פער המס בין תרחיש ג' לעיל (לפי הסדר ההשקפה, סכום המס הכולל

24 50) לבין תרחיש א' לעיל (ללא הסדר ההשקפה, סכום המס הכולל 42.6).

25 מתן זיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית חוטא לעקרון הטלת מס שולי על הכנסה מעסק





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

66. לטענת המערער, יש לתת זיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית כנגד המס המגיע  
בישראל על הכנסת דיבידנד באופן שחבות המס הכוללת תהא בפועל לפי שיעור המס  
החל בישראל על הכנסת דיבידנד – 32% (כולל מס על הכנסות גבוהות).  
67. טענת המערער משמעה מיסוי חד שלבי בישראל על הכנסה מעסק תוך שחיקת בסיס  
המס בישראל, ולכן אין לקבלה.  
שיעור המס השולי המרבי בישראל על הכנסה מעסק של יחיד עמד בשנות המס נשוא  
הערעור על 50% (כולל מס על הכנסות גבוהות בשנת 2013).  
שיעור מס זה אמור לחול בין אם המערער היה מפיק את ההכנסה העסקית כ"יחיד",  
בין אם היה מפיק אותה במסגרת "חברה" ובין אם היה מפיק אותה באמצעות ישות  
"שקופה", כגון שותפות או חברה משפחתית.  
לו היה המערער מפיק את ההכנסה מעסק במסגרת שותפות ישראלית, חלקו  
בהכנסתה החייבת של השותפות היה ממוסה בידו בשיעור המס השולי המרבי, היינו,  
50%. במקרה זה לא הייתה למערער כל הכנסה מ"דיבידנד".  
לו היה המערער מפיק את ההכנסה מעסק במסגרת חברה ישראלית, חבות המס  
הכוללת, היינו, חבות המס על הכנסתה החייבת של החברה בצירוף המס החל על  
הכנסה מדיבידנד אצל המערער, הייתה בשיעור דומה.  
לו היה המערער מפיק את ההכנסה מעסק במישרין כ"יחיד", גם אז היה ממוסה  
בשיעור המס השולי המרבי, היינו, 50%.  
למרות כל זה, המערער תובע זיכוי באופן, שבשורה התחתונה, שיעור המס הכולל  
שיחול עליו יהיה שיעור מס החל על דיבידנד ולא על הכנסה מעסק. המערער מתעלם  
מהעובדה ששיעור המס המופחת החל על הכנסת דיבידנד, ממנו הוא מבקש ליהנות,  
נגזר מעקרון המיסוי הדו שלבי ומכך שההכנסה העסקית חבה במס, קודם כל,  
במישור החברה.  
68. לטענת המערער, המשיב מתעלם מכך שחברה זרה עשויה להיות פטורה ממס חברות  
לפי הדין המקומי החל עליה, באופן שהחיוב במס יחול רק על הכנסת דיבידנד של  
בעלי מניותיה. לטענתו, מאחר שלא ניתן למסות את הכנסת התאגיד הזר בישראל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 (העדר שליטה וניהול) התוצאה המעשית תהא מיסוי חד שלבי ואין בכך פסול.  
2 במקרה זה יינתן זיכוי של המס ששולם בחו"ל כנגד המס החל על הכנסת **דיבידנד**  
3 בישראל (שתהא בגובה מלוא הכנסתה החייבת של החברה) באופן ששיעור המס  
4 הכולל לא יעלה על 32% (לפי נתוני הדוגמאות שבתרחיש ב' לעיל).  
5 המערער נתפס לכלל טעות.  
6 אכן, אילו היה התאגיד הזר מתמסה בארצות הברית כ"חברה", ואילו היה פטור  
7 ממס חברות לפי הוראות דין המס האמריקאי, ובהנחה שלא ניתן היה למסות את  
8 הכנסות התאגיד הזר בישראל, כי אז צודק המערער ששיעור המס בישראל לא היה  
9 עולה על שיעור המס החל על הכנסת דיבידנד ושיעור זה היה, ככל הנראה, שיעור  
10 המס הכולל שהיה מוטל עליו (לאחר מתן זיכוי ישיר בגין המס שנוכה במקור  
11 בארצות הברית על חלוקת דיבידנד. במקרה זה הכנסת הדיבידנד תהיה בגובה  
12 ההכנסה של התאגיד, 100 ולא 82, לפי נתוני התרחישים לעיל).  
13 אולם אין להסיק מכך דבר וחצי דבר לענייננו. ראשית, מתן פטור או הקלה ממס  
14 חברות אינו עומד בסתירה לעיקרון המיסוי הדו שלבי. שנית, אילו אינם פני הדברים  
15 בענייננו כלל וכלל. התאגיד הזר לא מוסה בארצות הברית כ"חברה" אלא כישות  
16 שקופה ולכן אין למערער שם הכנסה מ"דיבידנד". ממילא אין לומר כי המס ששולם  
17 בארצות הברית הינו בגין הכנסת "דיבידנד". יתירה מכך, אף אם היה התאגיד הזר  
18 ממוסה בארצות הברית כ"חברה", הרי שלא היה זכאי שם לפטור ממס חברות  
19 ושיעור המס הכולל במקרה זה היה אף גבוה משיעור המס השולי המרבי של  
20 המערער בישראל (וראו תרחיש ד' לעיל, סעיף 10.4 לרשימת העובדות המוסכמות,  
21 לפיו המס הכולל מגיע ל-55.75).  
22 69. טוען המערער כי גישת המשיב כורתת את הענף עליה היא יושבת. שכן, לו היה  
23 התאגיד הזר בוחר להתמסות בארצות הברית כישות "אטומה", שיעור המס בישראל  
24 לא היה עולה על 4.55 (תרחיש ד' לעיל, סעיף 10.4 לרשימה המוסכמת). לעומת זאת,  
25 מיסוי התאגיד הזר כישות "שקופה" בארצות הברית מעשיר את קופת רשות  
26 המיסים ב-14 (תרחיש ב' לעיל, סעיף 10.3 לרשימה המוסכמת).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 טענה זו אינה ברורה, בכל הכבוד. תוצאת המס הכוללת אינה יכולה להכתיב את  
2 התוצאה הראויה והנכונה. מה גם שאם המערער היה בוחר להפיק את הכנסתו  
3 העסקית בארצות הברית במסגרת ישות "אטומה", שיעור המס הכולל שהיה מוטל  
4 עליו היה מגיע ל- 55.75, וזאת בהתחשב בשיעור מס חברות החל בארצות הברית,  
5 וברור שזו אינה התוצאה הרצויה לו.
- 6 70. במאמר מוסגר אציין, כי בגדר הסדר ההשקפה שבחוזר מס הכנסה 5/2004, לא תמיד  
7 התוצאה של חבות המס הכוללת, בישראל ומחוצה לה, תהיה לפי שיעור המס השולי  
8 המוטל על הכנסת היחיד. במסגרת הסדר ההשקפה אפשר להגיע גם לתוצאת מס  
9 הנמוכה משיעור המס השולי למשל, כאשר על ההכנסה המופקת מחוץ לישראל חל  
10 שיעור מס מיוחד כמו במקרה של רווח הון או ריבית. לדוגמא, אם המערער היה  
11 מפיק הכנסת רווח הון ממקרקעין בארצות הברית, באמצעות תאגיד זר מסוג LLC  
12 המתמסה שם כישות שקופה, שיעור המס החל בישראל לפי הסדר ההשקפה היה  
13 שיעור המס המופחת החל על רווח הון (סעיף 91 לפקודה) וכנגדו היה זכאי המערער  
14 לקבל זיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית על הכנסה זו.

### 15 מתן זיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית עומד בניגוד לכללי ה"זיכוי העקיף"

- 16 71. סעיף 126(ג) לפקודת מס הכנסה קובע, כי חלוקת דיבידנד שמקורה בהכנסות  
17 שהופקו מחוץ לישראל או שמקורו של הדיבידנד מחוץ לישראל (חולק על ידי חברה  
18 תושבת חוץ) תהא חייבת במס אצל החברה המקבלת. במקרה זה יינתן זיכוי כנגד  
19 המס החל בישראל על הדיבידנד של החברה המקבלת בגובה המס שנוכה במקור על  
20 ידי החברה המחלקת. זיכוי זה ידוע בשם "זיכוי ישיר".
- 21 72. סעיף 126(ג) לפקודה מאפשר, בנסיבות מסוימות, לחייב את החברה המקבלת במס  
22 על "הדיבידנד המגולם", היינו, על סכום ההכנסה מדיבידנד בתוספת המס ששולם  
23 על ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד. במקרה זה קובע סעיף 126(ד) לפקודה כי כנגד  
24 המס החל על ההכנסה מהדיבידנד המגולם יינתן זיכוי בגובה מס החברות שבו חויבה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 החברה מחלקת הדיבידנד על ההכנסה שממנה שולמו הרווחים. זיכוי זה ידוע בשם  
2 "זיכוי עקיף".
- 3 הזיכוי העקיף, המתחשב גם במס החברות ששולם על ידי החברה הזרה מחלקת  
4 הדיבידנד, מותנה בכך שמי שקיבל את הדיבידנד היא "חברה נישומה", היינו,  
5 "חברה" שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה ב- 25% או יותר  
6 מאמצעי השליטה.
- 7 73. המערער למעשה טוען, כי יש לראותו כמי שחולקה לו הכנסת דיבידנד מהתאגיד הזר  
8 (באמצעות יונו סימול) בגובה "הדיבידנד המגולם", היינו, בגובה חלקו בהכנסתו  
9 החייבת של התאגיד הזר (100 בתרחיש ב' לעיל, ולא 82), והוא מבקש לקבל, כנגד  
10 המס החל בישראל על הדיבידנד המגולם (32% מ-100), זיכוי של המס שחל על  
11 ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד (18) באופן שסכום המס הכולל המוטל עליו לא  
12 יעלה על 32.
- 13 המערער מבקש ליהנות ממעין מנגנון של זיכוי עקיף אך מבלי שהוא עומד בתנאים  
14 שנקבעו בפקודת מס הכנסה למתן זיכוי עקיף. תנאים אלו הם, בין השאר,  
15 שהדיבידנד מחולק ל"חברה" ולא ל"יחיד".
- 16 המערער אינו זכאי ל"זיכוי עקיף", שלא לפי הוראות פקודת מס הכנסה, וגם מטעם  
17 זה דין בקשתו להידחות.
- 18 התוצאה היא, אפוא, שהמערער אינו זכאי לזיכוי בגין המס ששולם בארצות הברית.

### 20 סוגית הוצאת פחת בגין דירת מגורים להשכרה בארצות הברית

21 הצדדים הגישו רשימת מוסכמות ופלוגתאות ממנה עולה הרקע העובדתי הבא:

### 22 רקע עובדתי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 74. המערער מחזיק ב- 100% ממניותיה של חברת ג'ק מאונט בע"מ שהתאגדה ביום

2 16.2.2003 (להלן ג'ק מאונט). ג'ק מאונט הינה חברה משפחתית והמערער הינו

3 ה"נישום" בחברה.

4 75. בבעלות המערער וג'ק מאונט דירות מגורים להשכרה בארצות הברית (להלן

5 הדירות).

6 הדירות מצויות בבניינים בהם דירות אחרות. המערער וג'ק מאונט מפיקים מהדירות

7 הכנסת שכירות ותובעים כנגדן, בדוחותיהם למשיב לשנות 2010-2013, הוצאות פחת

8 לפי מלוא העלות לרכישת הדירות. המערער וג'ק מאונט אינם מייחסים חלק מעלות

9 הרכישה של הדירות לרכיב הקרקע.

10 הדירות אינן בגדר "מקרקעין" לצורך חוקי המס בישראל.

11 (מטעמי נוחות, ייקראו להלן ג'ק מאונט והמערער – "המערער").

12

13 **גדר המחלוקת**

14 76. הצדדים חלוקים בשאלת הוצאת הפחת בגין עלות הדירות: האם זכאי המערער,

15 בחישוב המס על הכנסותיו והכנסות ג'ק מאונט מדמי שכירות, להוצאת פחת לפי

16 עלות הדירות במלואה, או שהוא נדרש לייחס חלק מהעלות לקרקע, כאשר רכיב

17 הקרקע אינו ניתן להפחתה?

18 77. היה וייקבע כי יש לייחס חלק מהעלות לרכיב הקרקע, הצדדים חלוקים בשאלה, מהו

19 רכיב זה.

20 **דיון והכרעה**

21 **סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה**

22 78. סעיף 21(א) לפקודת מס הכנסה קובע כי "יותר ניכוי פחת של בנין [...] או נכסים

23 אחרים שבבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו [...] סכום הפחת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 יחושב לפי אחוזים – שייקבעו באישור ועדת הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל  
2 סוג של מקרים – מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה  
3 הוקם הבניין [...]".
- 4 79. פקודת מס הכנסה מתירה ניכוי פחת בגין נכסים המשמשים לייצור הכנסה. הפחת  
5 יחושב כאחוז מן "המחיר המקורי" שעלה הנכס לנישום ובישעור קבוע מראש  
6 (הקבוע בתקנות מס הכנסה (פחת) 1941).
- 7 לשון הוראת סעיף 21(א) לפקודה ברורה והיא קובעת כי לא יותר פחת בגין מרכיב  
8 הקרקע שעליה הוקם הבניין.
- 9 גם הגיונה של ההוראה ברורה, שכן הפחת משמש כפיצוי על בלייתו וקריעתו של הנכס  
10 עקב ניצולו בייצור ההכנסה. קרקע אינה מתבלה, ואף אינה נקרעת, ולכן ממילא אין  
11 להתיר בגינה הוצאת פחת (ראו ע"א 158/57 צמר פלדה צור בע"מ נ' פקיד שומה  
12 חיפה (28.11.1958) וכן נמדר בעמודים 386-387).
- 13 80. סעיף 21(א) לפקודה קובע, כי בחישוב המחיר המקורי של בניין, לצורך קביעת הפחת,  
14 לא יובא בחשבון מחיר הקרקע שעליה הוקם הבניין.
- 15 כשם שמחירו המקורי של הבניין כולל מרכיב המשקף את שווי הקרקע עליה הוא  
16 עומד, כך גם בדירת מגורים. מחירה המקורי של הדירה מורכב הן מעלות הקרקע והן  
17 מעלות הבנייה.
- 18 לצורכי מס, נהוג ומקובל אצל המשיב להעריך את מחיר הקרקע ב- 1/3 מהמחיר  
19 המקורי של הבניין (באזור עירוני), וזאת בהעדר ראיות הקובעות אחרת.
- 20 ב-עמ"ש 280/99 וינברג אהובה ואח' נ' מס שבח ת"א 2 (25.4.2005) נקבע כי ניתן  
21 לסתור את קביעת המשיב, לפיה 1/3 מהמחיר המקורי מיוחס לרכיב הקרקע ו- 2/3  
22 לרכיב הבנייה, על ידי הבאת ראיות לחלוקה אחרת. באותו מקרה אמנם הובאה  
23 חוות דעת שמאית שקבעה יחס אחר בין הרכיבים (20%-80%) אולם היא נדחתה  
24 משום שהתייחסה לשווי הרכיבים במועד מכירת המבנה ולא במועד רכישתו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער לא הביא ראיה פוזיטיבית לסתור את היחס האמור מלבד טענה בעלמא כי  
2 "ככל שיש לייחס שווי למרכיב הקרקע, הרי שהשווי אינו  $\frac{1}{3}$  אלא 0%, לרבות  
3 בהתאם לדין מדינת המקור של הנכס" (סעיף 69 לסיכומי המערערים).  
4 ברור ומובן מאליו כי שווי מרכיב הקרקע של הדירות לא יכול להיות אפס. טענת  
5 המערער כי כך הוא "בהתאם לדין מדינת המקור של הנכס" לא הוכח על ידו. לו היה  
6 טורח להוכיח יחס אחר בין רכיבי הדירה ניתן היה לאמצו שכן אני סבורה כי היחס  
7 בין מחיר הקרקע לכלל שווי הדירה צריך להיקבע לפי נתוני הכלכלה המקומית,  
8 היינו, מחירי הקרקעות בארצות הברית, והוא לא בהכרח ביחס של  $\frac{1}{3}$ .  
9 בהעדר הוכחה אחרת על ידי המערער הרי שיש לאמץ את הקביעה של המשיב לפיה  
10 שווי מרכיב הקרקע הוא  $\frac{1}{3}$  מעלות הדירות.
- 11 81. המערער טוען כי אין להחיל עליו את סעיף 21(א) לפקודה משום שלפי דיני המס  
12 בארצות הברית ניתן לנכות את הוצאות הפחת על מלוא השווי של דירות המגורים  
13 ורק כאשר מדובר ב"בניין" חלה שם מגבלה על הפחתה של רכיב הקרקע (סעיף 67  
14 לסיכומי המערערים).
- 15 טענה זו אין לקבל. ראשית, ניכוי הפחת על דירות המגורים, לפי דיני המס בארצות  
16 הברית, לא הוכח על ידי המערער ואינו חלק מרשימת העובדות המוסכמות. שנית,  
17 את הכללים לניכוי הפחת יש לקבוע לפי דין המס בישראל, היינו, סעיף 21(א)  
18 לפקודת מס הכנסה, ולא לפי דיני המס בארצות הברית (ראו הדיון לעיל, פסקה  
19 21). מעבר לכך, תמוה כיצד המערער מוכן להחיל עליו את דיני המס הזרים בסוגיית  
20 הפחת כאשר טען בדווקנות כי אין לעשות זאת בסוגיית זיכוי מיסי חוץ.
- 21 82. העולה מהאמור, שלפי סעיף 21(א) לפקודה אין להתיר הוצאת פחת בגין רכיב  
22 הקרקע של דירות המגורים בארצות הברית. אין לקבל את טענת המערער כי המונח  
23 "בניין" אינו כולל את דירות המגורים בארצות הברית. מטרת ההוראה ברורה והיא  
24 לא להתיר הוצאת פחת בגין קרקע שלעולם אינה מתבלה. יש לייחס שליש מעלות  
25 רכישת הדירות לרכיב הקרקע, בהעדר ראיה פוזיטיבית הקובעת אחרת, ואין  
26 להתיר הוצאת פחת בגין רכיב זה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

### 1 סעיף 21(ד) לפקודה ותקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה מושכרת למגורים)

- 2 83. סעיף 21(ד) לפקודה קובע כי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי
- 3 לקבוע כי לגבי דירה שהייתה מושכרת למגורים בשנת מס פלונית, ושבעליה אינו
- 4 זכאי בשלה להטבות לפי פרק שביעי 1 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959,
- 5 יותר ניכוי פחת המחושב בשיעור משווי הדירה, ורשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע
- 6 כללים לחישוב שווי הדירה".
- 7 סעיף 21(ד) לפקודה מסמיך את שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת,
- 8 להתיר ניכוי פחת מדירה המושכרת למגורים אשר יחושב כשיעור מהשווי הריאלי של
- 9 הדירה, וזאת בשונה מסעיף 21(א) לפקודה הקובע כי הפחת לגבי נכסים אחרים
- 10 ינוכה מן "המחיר המקורי" המחושב בהתאם למחיר ההיסטורי שעלה הנכס לנישום.
- 11 בנוסף, שיעור הפחת יחול על מלוא שווי הדירה הריאלי, היינו, גם על מחיר הקרקע
- 12 הגלום בשווי הדירה.
- 13 מכוחו של סעיף 21(ד) לפקודה הותקנו תקנות מס הכנסה (שיעור פחת לדירה
- 14 מושכרת למגורים), התשמ"ט-1989 (להלן **תקנות הפחת לדירה**). תקנות אלו קובעות
- 15 שיעור פחת מיוחד החל על דירה המושכרת למגורים וכן את הכללים לחישוב שווי
- 16 הדירה (ע"א 2796/12 קמיל פראן נ' פקיד שומה ירושלים 3 (22.8.2013)).
- 17 84. תקנה 2(א) לתקנות קובעת כי "**בעל דירה שהייתה מושכרת למגורים במשך כל שנת**
- 18 **המס, יהיה זכאי לנכות מהכנסתו באותה שנה מהשכרת הדירה, 2% משווי הדירה**
- 19 **כשהוא מתואם כאמור בתקנה 4**".
- 20 85. האם זכאי המערער ליהנות מהפחת המיוחד לפי תקנות הפחת לדירה בגין הדירות
- 21 המושכרות על ידו בארצות הברית? התשובה לכך היא בשלילה.
- 22 86. אמנם, המונח "דירת מגורים" אינו מוגדר בתקנות הפחת לדירה אך עיון בהיסטוריה
- 23 החקיקתית של התקנות מלמד כי הן נועדו לחול רק על דירות המושכרות למגורים
- 24 **בישראל.**





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 קודם לחקיקת סעיף 21(ד) לפקודה, מכוחו הותקנו תקנות הפחת לדירה, היה קיים
- 2 הסדר דומה בחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות)(הוראת שעה ותיקוני חוק),
- 3 התשמ"א-1981. הסדר זה, שהיה קיים בסעיפים 4-2 לחוק, העניק לבעליה של דירה
- 4 שהושכרה למגורים פחת בשיעור של 2% משווייה של הדירה וזאת כדי לעודד השכרה
- 5 למגורים. תחולתו של החוק נמשכה משנת 1981 ועד לשנת 1989 שאז הותקנו תקנות
- 6 הפחת לדירה שהחליפו את ההסדר הישן (אמנון רפאל **מס הכנסה** כרך א (מהדורה
- 7 רביעית) 527 וה"ש 2261, 642-643 (2009)).
- 8 עיון בפרוטוקול ישיבת הכנסת התשיעית מיום 6.1.1981 (ד"כ התשמ"א 1082) מלמד
- 9 כי כוונת המחוקק בחוק הנ"ל, שכאמור הוחלף בתקנות הפחת לדירה, הייתה לתת
- 10 פחת להשכרת דירות מגורים הממוקמות **בישראל** בלבד וזאת כדי להביא להגדלת
- 11 היצע דירות להשכרה במשק הדירות הישראלי והוזלת מחירי הדיור.
- 12 87. על כך שסעיף 21(ד) לפקודה ותקנות הפחת לדירה התכוונו לתת הטבת מס, בדמות
- 13 פחת המחושב בשיעור משווי הדירה כולה, רק לגבי השכרת דירות למגורים בישראל,
- 14 ניתן ללמוד גם מכך שההטבה לא חלה על בעלים של דירת מגורים הזכאי להטבות
- 15 לפי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.
- 16 מטרתו של חוק עידוד השקעות הון היא עידוד יוזמה כלכלית והשקעות במשק
- 17 ישראל (ראו סעיף 1 לחוק) ומכאן שההטבה לפי סעיף 21(ד) לפקודה, החלה במקביל
- 18 להסדר שבחוק לעידוד השקעות הון, גם היא נועדה לאותה מטרה, היינו, עידוד
- 19 השכרת דירות מגורים בישראל.
- 20 88. זאת ועוד, גם מכלול ההוראות שבתקנות הפחת לדירה מעיד, כי התקנות נועדו לחול
- 21 על דירות בישראל.
- 22 התקנות מפנות, לצורך חישוב שווי הדירה, לחוק מס רכוש ולחוק מס שבח מקרקעין
- 23 שהינם חוקים מקומיים מובהקים (תקנה 3). מה הגיון מצא המחוקק להפנות, בעניין
- 24 קביעת שווי הדירה, לתשלום למס רכוש ולמס רכישה, מיסים החלים אך ורק
- 25 בישראל, אם התקנות נועדו לחול גם על דירות מחוץ לישראל?



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 מכאן מתחייבת המסקנה, שהתקנות אינן רלוונטיות למערער ולג'ק מאונט ולדירות
- 2 המגורים שהושכרו על ידם בארצות הברית והם אינם זכאים ליהנות מהפחת
- 3 המיוחדת הקבוע בתקנות הפחת לדירה.
- 4 89. יתירה מכך, כל מערך ההטבות שניתן בחקיקה בגין דירות מגורים להשכרה, הן
- 5 בפקודת מס הכנסה, הן בחוק לעידוד השקעות הון (סעיף 53ג לחוק) והן בתקנות
- 6 הפחת לדירה, נובע מהרצון הברור לעודד השכרתן של דירות למגורים בישראל בעידן
- 7 של מחסור בדירות להשכרה (ראו נמדר עמ' 400).
- 8 לצד הפחת המיוחד לפי תקנות הפחת לדירה נקבעו בדיני המס גם הטבות להכנסה
- 9 מהשכרת דירות למגורים בישראל. למשל, חוק מס הכנסה (פטור ממס על הכנסה
- 10 מהשכרת דירת מגורים), התש"ן-1990, המעניק פטור ממס ליחיד על הכנסה
- 11 מהשכרת דירת מגורים (בכפוף לתקרה) מגדיר "דירת מגורים" כדירה הנמצאת
- 12 בישראל (סעיף 21(2) לחוק). תכלית הפטור הייתה לתמרץ בעלי דירות להשכיר את
- 13 דירותיהם בישראל כדי לתת מענה למחסור שנוצר בדירות לעולים חדשים עקב גל
- 14 העלייה הגדול לארץ באותה תקופה.
- 15 גם סעיף 122(א) לפקודה מעניק שיעור מס מופחת של 10% על הכנסה מדמי שכירות
- 16 מהשכרת דירה המשמשת למגורים בישראל. הרציונל של שיעור מס מופחת זה הוא
- 17 לתמרץ בעלי דירות בישראל להשכיר את דירותיהם ולא להשאיר אותן ריקות (ו"ע
- 18 10216-07-14 אביגדור וימן נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה 19-20,49 (14.2.2016)).
- 19 90. אציין כי, לעמדת המערער (לה מסכים המשיב) אין לראות בדירות בארצות הברית
- 20 כ"מקרקעין" לצורך דיני המס בישראל (סעיף 3 לרשימת העובדות המוסכמות) ולכן
- 21 לטענתו, אין להחיל עליו את סעיף 21(א) לפקודה ויש לקבוע כי הדירות אינן "בניין".
- 22 היה מצופה מהמערער שיהיה עקבי ויסיים כי, בשל אותו נימוק, גם תקנות הפחת
- 23 לדירה לא יחולו עליו. היות שהמערער גם מחזיק בעמדה, שדיני המס בארצות
- 24 הברית (שם לטענתו מוכר פחת בגין מלוא שווי הדירות, סעיף 67 לסיכומי
- 25 המערערים) אינם רלוונטיים לקביעת חבות המס בישראל (ראה עמדתו בדיון לעיל
- 26 בסוגיית זיכוי מיסי חוץ), התוצאה היא שאין מנוס מהקביעה, אף אליבא דגישת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערער, כי יחול הכלל הרגיל בסוגית הפחת לפיו מרכיב הקרקע בדירות לעולם אינו
- 2 מתבלה ולכן אין להפחיתו.
- 3 91. המסקנה העולה מהמקובץ היא שהפחת המיוחד לפי תקנות הפחת לדירה, שנועד
- 4 לתת הטבה על מנת לעודד השכרת דירות למגורים בישראל, אינו רלוונטי למערער
- 5 ולג'ק מאונט שבבעלותם דירות המושכרות למגורים בארצות הברית.
- 6 כפועל יוצא, יחול הכלל הרגיל, לפי סעיף 21(א) לפקודה, לפיו לא יותר ניכוי פחת
- 7 בעד רכיב הקרקע של עלות הדירות.
- 8

### סוף דבר

- 9
- 10 הערעורים שבכותרת נדחים במלואם.
- 11 מאחר והצדדים השכילו לייתר הליך הוכחות, המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסכום של
- 12 25,000 ש"ח.
- 13
- 14
- 15
- 16
- 17
- 18
- 19
- 20 ניתן היום, כ"ו שבט תשע"ז, 22 פברואר 2017, בהעדר הצדדים.
- 21

ירדנה סרוסי, שופטת

- 22
- 23



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

22 פברואר 2017

ע"מ 15-12-55858 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62477 יונו סימול בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62450 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 16-02-62402 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55955 הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן

ע"מ 15-12-55891 ג'ק מאונט בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1
- 2
- 3
- 4
- 5