



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד דניאל פסרמן, שלמה אביעד זיזר, הילה בן
שבת
משרד גורניצקי ושות', עו"ד

נגד

משיב פקיד שומה חולון
ע"י ב"כ עו"ד אדם טהרני
פרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

פסק דין

4

5

6

רקע רלוונטי ועיקרי הערעור

1. כאמור בהחלטתי מיום 16.12.2020, במסגרת הערעור שהוגש על שומה בצו שנקבעה לשנים 2010-2013, ניטשה מחלוקת בין הצדדים בכמה סוגיות שכולן הוסרו מן הדרך, למעט סוגיה אחת שבה המשיך לעסוק הערעור ובה ניתנת הכרעה זו, והיא טענת המערערת על זכאותה לקבל זיכוי מס בישראל בגין מלוא המס הזר ששילמה בברזיל.
2. בתמצית, חברת הבת של המערערת בברזיל (Genrent Do Brasil Ltda) (להלן: "ג'נרנט") שכרה מהמערערת גנרטורים ושילמה לה בגינם דמי שכירות בשנים 2010 – 2012.
3. הבנק באמצעותו שולמו התשלומים למערערת, בנק Santander (להלן: "הבנק הברזילאי" או "הבנק"), ניכה מס במקור בשיעור של 15% מהכנסות דמי השכירות ששולמו למערערת. למרות זאת, המערערת קיבלה בישראל זיכוי בגין תשלום המס הזר בשיעור המשקף רק 10% מההכנסות ששולמו לה. הפער בשיעור של 5% מהמס הסתכם בסך של כ-12 מיליון ש"ח (במונחי קרן).
4. המערערת טוענת, כי היא זכאית לזיכוי מס זר בגין מלוא הסכומים שנוכו במקור מהכנסותיה, בשיעור של 15%. מנגד, טוען המשיב כי לפי סעיף 12 לאמנה למניעת כפל מס שבין מדינת ישראל ובין הרפובליקה הפדרטיבית של ברזיל (להלן: "אמנת המס" או



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 "האמנה" היה על המערערת לשלם מס בברזיל בשיעור של 10% בלבד מהכנסותיה ולכן
2 היא אינה זכאית לזיכוי מס בישראל בגין סכומים שנוכו במקור מעבר לשיעור זה (5%).
3 לשיטת המשיב, סכומים שנוכו במקור על ידי הבנק המשלם, העולים על 10% מהכנסות
4 המערערת, הם בגדר תשלום "וולונטרי" שהמערערת אינה זכאית לזיכוי ממס בגינו
5 בישראל.
- 6 5. במהלך דיוני השומה נתבקשה המערערת על ידי המשיב לפנות לרשות המיסים
7 הברזילאית בבקשה להחזר המס שנוכה ביתר. חלף פנייה לרשות המיסים הברזילאית,
8 המערערת פנתה לבנק הברזילאי, שסרב להחזיר את המס שנגבה ביתר.
- 9 6. במסגרת השלב המקדמי לניהול הערעור נתבקשה שוב המערערת לפנות לרשות המיסים
10 הברזילאית על מנת לקבל את עמדתה העקרונית בסוגיה, ואם יעלה הצורך, גם לפנות
11 בבקשה להחזר מס. המערערת פנתה לרשות המיסים הברזילאית הן באמצעות ג'נרנט
12 והן בעצמה. במענה לפניות, השיבה רשות המיסים הברזילאית כי בהתאם להוראות
13 האמנה, שיעור המס בגין התמלוגים יעמוד על 10%, ובלבד שלא מדובר ב"מוסד קבע".
14 7. על אף המענה, המערערת סירבה לפנות לרשות המיסים הברזילאית בבקשה להחזר מס
15 (ועל הטעמים לכך ראו, בין היתר, פסקה 15 להחלטתי מתאריך 16.12.2020). בהקשר
16 זה יצוין, כי בקשה להחזר מס מטעם המערערת נערכה על ידי רו"ח שוקי ויטה, אולם
17 המערערת מיאנה להגישה לרשות המיסים הברזילאית.
- 18 8. המערערת ביקשה מהיחידה למיסוי בינלאומי ברשות המיסים לפתוח בהליכי הסכמה
19 הדדית עם ממשלת ברזיל, בהתאם להוראות סעיף 26 לאמנה. המשיב סירב לכך בטענה
20 כי כל עוד לא מונחת בפניו עמדת רשות המיסים הברזילאית, המסרבת להחזיר את המס
21 למערערת, אין כל מחלוקת בין הרשויות, באופן המצדיק לפתוח בהליכי הסכמה הדדית.
22 9. בית המשפט ניסה לפשר בין הצדדים ואף הציע הצעה לסיום המחלוקת. ברם, ניסיון זה
23 לא צלח. לאור זאת, נדרשת אני להכריע בסוגיה ובהליך.

24 טענות המערערת

- 25 10. סעיף 200(א) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), קובע
26 כי "מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות
27 במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן
28 זה". בסעיף 199 לפקודה מוגדרים "מסי חוץ" כ"מסים המשתלמים על ידי תושב
29 ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה
30 באותה המדינה [...]".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

11. הפקודה קובעת הגדרה ברורה ל"מסי חוץ", הכוללת שלושה תנאים שהתקיימו במלואם בענייננו: המס שולם על ידי תושב ישראל; לרשויות המס של מדינה בחו"ל; על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה מדינה. אילו רצה המחוקק להוסיף תנאים נוספים, הוא היה מציין אותם מפורשות.
12. תיקון 132 לפקודה, שבמסגרתו עוגנו סעיפי הפקודה לעיל, נועד להרחיב את יריעת המס ושינוי בסיס המס לשיטה פרסונלית, תוך הרחבת מנגנון זיכוי המס. המחוקק בחר במודע להעניק זיכוי בגין מלוא המס הזר ששילם הנישום, ללא כל מגבלה. זאת, בין אם המס שולם למדינה שנכרתה עמה אמנה ("מדינה גומלת") ובין אם שולם המס למדינה שלא נכרתה עמה אמנה. זאת, על מנת להגשים תכליות חשובות של מניעת מסי כפל ושמירת ניטרליות.
13. אין להוסיף תנאים נוספים הקשורים במונח "מס" להגדרה המדויקת של "מסי חוץ". בענייננו אין מחלוקת שהתנאים להגדרת מלוא המס ששולם כ"מסי חוץ" מתקיימים. גם מס ששולם ביתר הוא מס, וגם מס חוץ ששולם ביתר הוא עודנו מס חוץ, וככזה יש להעניק בגינו זיכוי מלא.
14. עוד טוענת המערערת, כי האמנה נועדה להקל על הנישום ולא להרע את מצבו. תכליתן הבסיסית של אמנות למניעת כפל מס כשמון כן היא – מניעת כפל מס. על רקע תכלית זו, אמנות אלו מקלות מטבען והן אינן יכולות להתפרש או להיות מיושמות בדרך המגדילה את נטל המס על הנישום. סעיף 196 לפקודה נותן תוקף לאמנה אך ורק מקום בו היא מקלה על הנישום. לעומת זאת, מקום בו האמנה מכבידה על הנישום, אין לה כל תוקף. מסקנה זו מושתתת גם על עקרון חוקיות המס. המשיב מודה כי אלמלא התקשרה ממשלת ישראל באמנה, היה נמנע כפל המס והמערערת הייתה זכאית לזיכוי בגין מלוא מסי החוץ ששולמו על ידה.
15. תחולת האמנה היא פררוגטיבה של הנישום, ובלבד שישמור על עקביות, וזכותה של המערערת לבחור שלא להפעיל את האמנה ולקבל בהתאם זיכוי על מלוא המס הזר ששילמה.
16. מוסיפה המערערת וטוענת כי חוזר מס הכנסה 26/2002 "הרפורמה במס הכנסה – זיכוי בגין מסי חוץ" (31.12.2002) (להלן: "חוזר 26/02"), אשר מכפיף את שיעור הזיכוי של המס הזר להוראות האמנה, אינו מקור סמכות לשלילת הזכאות שבדין. המשיב מחויב בעמידה בעקרון חוקיות המנהל, לפיו אין לרשות מינהלית אלא אותן סמכויות הקבועות בחוק, ואין היא רשאית לפעול בלא הסמכה זו. החוזר איננו חוק ואיננו בעל מעמד נורמטיבי של חוק. החוזר אינו יכול להקים למשיב סמכות להפחית את הזיכוי למערערת מקום שסמכות שכזו אינה מוקנית לו בדין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

17. עוד טוענת המערערת, כי בעולם המס הבינלאומי אין כלל האוסר על זיכוי ממס בגין מסים "וולונטריים" או המגביל זיכוי רק למסים שאינם "וולונטריים". הכלל המקובל הוא, כי די בעובדה ששולם מס בפועל במדינה הזרה ("מדינת המקור") על מנת להעניק לנישום זיכוי מלא בגינו במדינת התושבות. קיים לכך חריג יחיד ובלעדי, והוא הדין בארה"ב, הקובע באופן מפורש, כי ניתן לסרב להעניק לנישום זיכוי בגין תשלום מס זר מקום בו הוא היה "בלתי כפוי". אולם, אף דין זה טומן בחובו קשיים משמעותיים ובמיוחד בארה"ב: הוא מעורר שאלות חוקתיות בארה"ב וקשה לקבוע מהי דרגת הפעולות שנדרש הנישום לבצע כדי שהמס ששילם ייחשב למס "כפוי". על רקע קשיים אלה, הפעלתו של הסעיף בארה"ב נעשית בצמצום ובמקרים חריגים בלבד.
18. המערערת לא "התנדבה" לשלם מס חוץ בעודף, ואין לראות במס "תשלום וולונטרי". מדובר במס שנוכה במקור, ולא בתשלום יזום של המערערת לרשות המסים. המערערת גם לא ישבה ב"חיבוק ידיים", אלא היא נקטה בפעולות אקטיביות על מנת לברר את הנושא. כל אותן פעולות הובילו אותה להאמין, כי ניכוי המס במקור מהכנסתה בשיעור של 15% היה כדין. ציפייתו של המשיב כי המערערת תעשה "שקר בנפשה" ותפנה לרשות המסים הברזילאית בבקשה לקבלת החזר מס ששולם ביתר כביכול, מקום בו היא עצמה סבורה כי לא שילמה ביתר כלל וכלל – בלתי מתקבלת על הדעת.
19. נוסף על כך טוענת המערערת, כי ברזיל לא מחזירה מסים ששולמו על ידי נישומים ביתר, והדרך היחידה, אם בכלל, לקבלם בחזרה היא באמצעות פנייה של הרשות המוסמכת בישראל לרשות המוסמכת בברזיל.
20. כמו כן לטענת המערערת, גם בארה"ב, בית המשפט לא היה מורה על הפחתת הזיכוי בנסיבות ענייננו. מקום בו קבלת החזר המס כרוכה בעלויות משמעותיות לנישום או בפעולה בלתי-סבירה, לא יידרש הנישום לעשותה והתשלום ייחשב ככפוי. בענייננו המערערת נקטה בפעולות רבות הכרוכות בעלויות משמעותיות, כאשר ברור שהחזר מרשות המסים הברזילאית לא היה מתקבל.
21. המערערת פעלה בתום לב, ואילו המשיב הוא שנהג בחוסר תום לב. התנהלותו של המשיב בענייננו עומדת בסתירה לחובת ההגינות המוטלת עליו כרשות ציבורית. חרף העובדה שהמערערת חויבה בכפל מס, ואין מחלוקת שזוהי אינה תוצאה רצויה, המשיב הציב בפני המערערת מכשולים רבים במהלך הדרך – דרש שתפנה לרשויות בברזיל, נמנע מלפנות בעצמו לרשויות בהליכי הסכמה הדדית ואף לא הכיר במס ששולם כהוצאה בייצור הכנסה. לא כך מצופה מרשות מנהלית לנהוג.
22. המערערת טוענת בנוסף כנגד מעורבותו של הרכז הן בעריכת השומה והן בהשגה עליה, בניגוד לדין. כן טוענת המערערת כנגד חיובה בקנס גרעון, שהוטל שלא כדין – המשיב



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 מנע מהמערערת את זכותה להתגונן מפני הקנס, וכן לא מתקיימים היסודות להטלתו:
2 לא קיים גרעון העולה על 50% מהמס בו היא חייבת, והמערערת כלל לא התרשלה.
3 המערערת פעלה בכנות ובתום לב.
4 23. כן טוענת המערערת כי לכל הפחות יש להכיר לה במס ששולם ביתר כהוצאה בייצור
5 הכנסה.

טענות המשיב

6
7 24. המשיב דוחה את טענות המערערת. לטענתו, אין המערערת זכאית לזיכוי בגין סכומים
8 שנוכו במקור ואשר עולים על השיעור שנקבע באמנה. כך למצער בנסיבות ענייננו, שעה
9 שהמערערת מסרבת באופן תמוה לפנות לרשות המיסים בברזיל בבקשה להחזר מס,
10 וממילא לא מיצתה באופן סביר את ההליכים מול רשות המיסים בברזיל לשם קבלת
11 החזר מס כאמור.
12 25. כאשר מדינת ישראל חותמת עם מדינה אחרת על הסכם למניעת כפל מס, ושר האוצר
13 מוציא מכוח סמכותו צו בעניין, מקבל אותו הסכם מעמד נורמטיבי גבוה משל חקיקה
14 פנימית. כך גם בנוגע לאמנה דנן.
15 26. לעמדת המשיב, באותה מידה שאין מקום לפרש חוק פנימי באופן שאינו עולה בקנה
16 אחד עם התחייבויותיה של מדינת ישראל לפי המשפט הבינלאומי, כך אין מקום לפרש
17 חוק פנימי באופן שאינו עולה בקנה אחד עם זכויותיה של מדינת ישראל לפי המשפט
18 הבינלאומי. אין מדובר אלא בשני צדדים של אותו המטבע. בהתאם להוראות האמנה
19 בין ישראל לברזיל, זכותה של הקופה הציבורית בישראל, ולא של ברזיל, לקבל את
20 הסכומים שנוכו ביתר מהכנסת המערערת. עמדה זו עולה בקנה אחד עם המקובל
21 בפרשנות אמנות למניעת כפל מס, כמו גם עם עמדותיהן של רשויות מס במדינות
22 נוספות.
23 27. המשיב כופר בטענת המערערת, כי הוא פעל בניגוד לעקרון לפיו אמנות אינן יכולות להרע
24 את מצבו של הנישום. לדידו, כאשר על פי הדין הפנימי הכנסה מסוימת אינה חייבת
25 במס, פטורה ממס או שיש לה תקרת מס – אין באמנה למניעת כפל מס כדי להביא
26 לחבות מס מכבידה מזו שקיימת על פי הדין הפנימי. אין חולק כי בהתאם להוראות הדין
27 הפנימי, הכנסות המערערת מברזיל חייבות במס חברות בישראל. האמנה לא יצרה חבות
28 מס מכבידה מזו שקיימת על פי הדין הפנימי.
29 28. מקובל להצביע על שלוש תכליות עיקריות שאמנות למניעת כפל מס נועדו להגשים:
30 הראשונה, מניעת כפל מס; השנייה, מניעת התחמקות ממס; השלישית, חלוקת זכויות
31 המיסוי בין המדינות המתקשרות ביחס להכנסה שהופקה על ידי תושב אחת המדינות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 בשטח המדינה המתקשרת האחרת. גישה פרשנית ראויה צריכה, אפוא, לשאוף להגשים,
2 ככל האפשר, את שלוש תכליות אלו. במסגרת אמנות למניעת כפל מס מסכימות
3 המדינות כיצד לחלק ביניהן את "עוגת המס" באופן שונה מהמצוי בדיניהן הפנימיים.
4 בענייננו, במסגרת האמנה נקבע כיצד תחולק "עוגת המס" בין ישראל לברזיל.
5 29. מעבר לכך שגישתה הפרשנית של המערערת, לפיה לנישום עומדת הזכות האם לבחור
6 ליישם את הוראות האמנה או את הוראות הדין הפנימי בנוגע לזיכוי מס זר, אינה
7 מתיישבת עם הוראת סעיף 196(א) לפקודה שמקנה עליונות נורמטיבית לאמנת המס –
8 גישתה הפרשנית של המערערת מתמקדת רק באחת מהתכליות של אמנות למניעת כפל
9 מס: מניעת כפל מס, ומתעלמת לחלוטין מתכליתן הנוספת של אמנות אלה: **הקצאת**
10 **זכויות המיסוי בין המדינות המתקשרות**. משכך לא ניתן לקבל את גישתה הפרשנית של
11 המערערת.
- 12 30. בהינתן תכליתן זו של האמנות למניעת כפל מס, אין זה מתקבל על הדעת כי לנישום
13 תהא פררוגטיבה לשנות את כללי ההקצאה שהוסכמו בין המדינות. יישום הכלל לו
14 טוענת המערערת, לפיו לנישום מוקנית הזכות לבחור שלא ליישם את הוראות האמנה,
15 יביא לריקון מתוכן של הסכמת המדינות המתקשרות להקצות ביניהן באופן מסוים את
16 זכויות המס הנובעות מהכנסה מסוימת, על ידי הכפפת הסכמתן זו לרצונו של הנישום.
17 31. גישתו הפרשנית של המשיב, כפי שמובאת בחוזר 26/02, מקנה עדיפות להוראות האמנה
18 על פני הוראות החוק הפנימי, כמתחייב מסעיף 196(א) לפקודה. בהתאם לכך, ההוראות
19 הקבועות בסימן ב' בפרק השלישי בחלק י' לפקודה, תחולנה רק במקרה שבו אין אמנה.
20 בהקשר זה מוסיף המשיב, כי הוא מעולם לא טען כי החוזר מהווה מקור נורמטיבי. חוזר
21 מס הכנסה מבטא את עמדת הרשות לגבי הפרשנות הנכונה של הדין החל.
- 22 32. בניגוד לטענת המערערת, לא הוצגה ראיה לכך שמדינות אחרות נוהגות באופן שונה.
23 המערערת לא הציגה את הכללים בנוגע לזיכוי מס זר במדינות אחרות. בחוות דעת פרופ'
24 אבי-יונה, עליה מתבססת טענת המערערת, אין ולו הפניה בודדת לסעיף חוק, לפסיקה,
25 או לספרות רלוונטית של מדינות אחרות זולת ארה"ב.
- 26 33. המשיב דוחה את טענת המערערת כי בכל המדינות, זולת ארה"ב, הכלל הוא "מתן זיכוי
27 על כל מס ששולם במדינת החוץ". מפרסומיהן של רשויות מס שונות נראה כי טענת
28 המערערת אינה נכונה לגופה. המשיב מפנה לפרסומים של רשות המסים בארה"ב,
29 בקנדה, בבריטניה ובניו-זילנד, המציגים עמדה הדומה לעמדת רשות המסים בישראל,
30 לפיה נישום אינו זכאי לזיכוי בגין מס ששילם במדינה זרה שלא שולם בהתאם להוראות
31 האמנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

34. אי-נקיטת פעולה אל מול רשות המיסים בברזיל לשם קבלת החזר מס עולה כדי
התנדבות לשלם מס. המערערת לא סיפקה הסברים של ממש לסירובה לפנות לרשות
המיסים בברזיל, ואף ניתנו מטעמה בהקשר זה תשובות סותרות. לא ניתן לקבל את
הטענה כי המערערת לא פנתה משום שסברה שלא מגיע לה החזר מס. **ראשית**,
המערערת לא הציגה ראיה בכתב, מזמן אמת, לפיה עמדת יועציה הייתה, כי אל לה
לפנות לרשות המיסים בברזיל לאור קיומו של "מוסד קבע" שם (כאשר לשיטת
המערערת שיעור מס של 15% משקף את המס הנכון החל על מוסד קבע). **שנית**,
עובדתית הן המערערת והן ג'נרנט פנו בסופו של יום לרשות המיסים בברזיל. **שלישית**,
טענת "מוסד הקבע" לא נטענה בזמן אמת וגם לא בפניותיהן של המערערת וחברת
ג'נרנט לרשות המיסים בברזיל. **רביעית**, בהתאם לדברי עד המערערת, ר"ח רופא, גם
אם היה למערערת מוסד קבע בברזיל הרי המס ששולם שם היה מס ביתר ומשכך גם על
פי שיטתה זו היה מקום כי תפנה בבקשה לקבל החזר מס.
35. לא ניתן גם לקבל את טענת המערערת, כי היא לא הייתה מצליחה לקבל החזר מס
מהרשויות בברזיל. מדובר בהשערה בלתי מבוססת. הדרך היחידה להוכחתה של טענה
זו היא באמצעות פנייה לרשות המיסים בברזיל בבקשה לקבלת החזר מס. סירובה של
המערערת, לפנות לרשות המיסים בברזיל בבקשה להחזר מס, תמוה. ממה נפשה של
המערערת: לו רשות המיסים בברזיל הייתה מחזירה את המס ששולם ביתר – היה נושא
המיסוי הכפול בא על פתרונו בשלום; ולו רשות המיסים בברזיל לא הייתה מחזירה
למערערת את המס מכיוון שהייתה מתגלעת מחלוקת בינה לבין רשות המיסים בישראל
לגבי שיעור המס הנכון – היה מתקיים הליך של הסכמה הדדית, אשר חזקה כי היה
מתנהל בתום לב כדי להגשים את מטרת האמנה. על רקע זה, מחדל המערערת לפנות
בבקשה להחזר מס הוא תמוה. אף לא הוצגו ראיות שיש בהן כדי לתמוך בטענת
המערערת.
36. לא ניתן לקבל את השיקול בדבר העלות הכספית של הפנייה להחזר מס כטעם לאי-פניית
המערערת בבקשה להחזר מס – הן נוכח סכומי המס המדוברים, והן נוכח עדות מנכ"ל
המערערת, ממנה עולה כי עלות הפנייה הייתה 5,000 דולר. מכל מקום גם לא הוצגה
ראיה כי עלות פנייה להחזר מס מסתכמת בעשרות אלפי דולרים.
37. בכל הנוגע לטענה כי היה על המשיב, לכל הפחות, להכיר במס השנוי במחלוקת כהוצאה
בייצור הכנסה, הלכה פסוקה וותיקה היא, כי מס על הכנסה אינו מהווה הוצאה בייצור
הכנסה.
38. בכל הנוגע לטענה, כי מר סטולפר היה מעורב הן בעריכת השומה והן בהשגה עליה, הרי
שדין טענה זו להידחות שכן היא מהווה הרחבת חזית אסורה. יתר על כן, לו סברו מייצגי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 המערערת, כי אין מקום שמר סטולפר יהיה מעורב בשלב ההשגה, מן הראוי היה שהדבר
2 היה נטען על ידם בזמן אמת ובהזדמנות הראשונה. מכל מקום, ניתן להניח כי הטעם
3 בגינו לא נטענה הטענה בזמן אמת, היא כי אין בטענה זו ממש. המפקחת אהרוני הוציאה
4 למערערת שומה לפי מיטב שפיטה ופקידת השומה מירון היא שהוציאה את ההחלטה
5 בהשגה, עובדה שמעידה כי התקיימה הפרדה סבירה בין עריכת השומה לבין מתן
6 החלטה בהשגה עליה. תיקה של המערערת טופל בחוליה שבה מר סטולפר משמש כרכז,
7 ומובן כי במסגרת תפקידו הוא הביע דעתו על סוגיות שעולות בתיק. עם זאת, מי
8 שהפעילה בסופו של דבר את שיקול הדעת הייתה פקידת השומה והיא זו שקבעה
9 למערערת את השומה בצו. המערערת אף אינה מפרטת כיצד היא מבקשת "להתחשב"
10 בטענתה זו.

11 39. לעניין קנס הגרעון, שעה שעניין הטלתו של קנס גירעון נכלל בהסדר הדיוני לא ברור על
12 מה ביססה המערערת את סברתה, כי המשיב זנח את קנס הגרעון ביחס למחלוקת
13 שנתרה. מאחר שבהסדר הדיוני הוסכם כי קנסות הגרעון יבוטלו רק ביחס לאותן
14 סוגיות שהוסדרו, אין מקום לפרש את ההסדר הדיוני כאילו הוסכם בו שקיומו של גרעון
15 מס בשיעור 50% ייבחן שלא בהתאם למס עליו הוצהר בדוח, אלא בהתאם למס עליו
16 הוצהר בדוח בתוספת המס שהוסכם שישולם בהסדר הדיוני. לגופם של דברים, לעמדת
17 המשיב המערערת התרשלה בדוח שמסרה. ראשית, קשה להלום כי נישום שפועל
18 בברזיל לא יעיין באמנה שבין ישראל לברזיל. המערערת הייתה צריכה למלא את דוח
19 המס שלה בהתאם ולא לדרוש זיכוי בגין סכומים שנוכו מעבר לשיעור שקבוע באמנה,
20 או למצער לכלול בדוח שהגישה גילוי נאות לפיו היא מבקשת זיכוי בגין מס שהוא מעבר
21 למס אותו עליה לשלם על פי האמנה, וזאת בניגוד לעמדת רשות המיסים כפי שבאה לידי
22 ביטוי באופן מפורש בחוזר 26/02. יצוין כי המערערת לא הציגה ראיה בדמות חוות דעת
23 מקצועית שעל בסיסה מילאה את הדוח ודרשה בו את הזיכוי. די בכך כדי להצדיק את
24 הטלת קנס הגרעון, לא כל שכן, בהתחשב בגובה הסכומים בהם מדובר. שנית, לעמדת
25 המשיב לא ניתן לנתק את סירובה של המערערת לפנות לרשות המיסים בברזיל בבקשה
26 להחזר מס מהתרשלותה.

27 טענות המערערת בתשובה

28 40. בסיכומי התשובה מטעמה חוזרת המערערת על עיקרי טיעוניה. כך טוענת המערערת כי
29 אין למשיב סמכות להפחית את הזיכוי לו היא זכאית; כי המערערת לא התנדבה לשלם
30 דבר; כי המערערת התנהלה בתום לב ואילו המשיב פעל בחוסר תום לב; וכי נפלו כשלים
31 נוספים בשומת המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 41. כן טוענת המערערת כי התכלית המקורית והעיקרית של האמנות למניעת כפל מס היא
2 מניעת כפל מס, ואילו חלוקת "עוגת המס" איננה תכלית של האמנה. חלוקת "עוגת
3 המס" היא הדרך שבאמצעותה מתגשמת התכלית של מניעת כפל מס.
4 42. טענות המשיב בדבר תכלית האמנה מהוות הרחבת חזית ויש למחוק כל התייחסות
5 לעניין בסיכומי המשיב.
6 43. הכרה בכך שלחוזר 26/02 אין מעמד נורמטיבי לא משרתת את המשיב אלא מהווה
7 הודאה בכך שפעל שלא כדין.
8 44. המערערת הביאה מומחה מהשורה הראשונה בעולם להוכחת טענותיה. המומחה לא
9 יכול היה להוכיח שדבר מה אינו קיים בדין, ועל כן הוא לא הפנה לדין הפנימי.
10 45. מצד שני, באסמכתאות הזרות שהביא המשיב גם אין זכר לסעיף בדין הפנימי המגביל
11 את שיעור הזיכוי בגין מס זר, ומדובר בעמדת רשויות המס במדינות שונות, חלף הדין
12 באותן המדינות. זוהי לכל היותר עדות לעמדת הרשויות, שבכל הכבוד, אינה מוכיחה
13 דבר. עצם העובדה שגם לאחר מאמצים רבים שהשקיע המשיב בניסיון למצוא
14 אסמכתאות לא עלה בידו לעשות כן, מעידה על פרכת עמדתו.
15 46. בעת שישראל התקשרה באמנה היא נתנה דעתה מפורשות לכך שאין ברצונה להגביל את
16 הזיכוי רק למס ששילם נישום בהתאם להוראות האמנה.
17 47. המערערת ביקשה להביא את יועציה הברזילאיים למתן עדות והמשיב סיכל זאת.
18 ממילא אין כלל משפטי המחייב הצגת ראיה בכתב להוכחת הטענות.
19 48. לא ניתן לקבל את עמדת המשיב כי אין להכיר במס ששולם כהוצאה. כל כולה של עמדת
20 המשיב בעניינו מבוססת על הטענה לפיה תשלום היתר אינו "מס". אם אכן לעמדת
21 המשיב מדובר ב"מס", אזי דין הערעור להתקבל, ואם לשיטתו לא מדובר ב"מס", אזי
22 טענתו לעניין ההכרה במס הכפל כהוצאה אינה יכולה להישמע.

23 דיון והכרעה

- 24 49. על מנת להכריע בערעור דנן יש לברר, לדעתי, שתי שאלות:
25 הראשונה – האם על המשיב לזכות תמיד בגין מלוא סכום המס ששולם בפועל לרשות
26 מסים זרה. אם התשובה לשאלה זו היא חיובית אזי יתייחר הצורך בהמשך הדיון, אולם
27 אם התשובה לכך היא שלילית, יש לדון בשאלה השנייה – האם יש מקום לזכות בגין מס
28 ששולם ביתר והאם בנסיבות העניין יש מקום לזכות את המערערת בגינו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 זיכוי בגין מסים ששולמו ביתר
- 2 50. המערערת טוענת כי יש לזכותה במלוא סכום המס ששילמה, גם אם הוא שולם ביתר
3 ובניגוד להוראות האמנה. לעומתה טוען המשיב כי יש לזכותה רק בגין מס ששולם
4 בהתאם להוראות האמנה.
- 5 51. סעיף 196(א) לפקודה קובע כי "משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו
6 עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי-כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו
7 המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן – מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן
8 להסכם זה תוקף בישראל – יהא תוקף להסכם (להלן – ההסכם) לענין מס הכנסה, על
9 אף האמור בכל חיקוק".
- 10 52. סעיף 200(א) לפקודה קובע כי "מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו
11 על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו
12 בהתאם להוראות סימן זה".
- 13 53. בהתאם לסעיף 196(א) לפקודה, הוראות האמנה גוברות על הדין הפנימי בישראל
14 במקרה של סתירה ביניהם (ע"מ (מחוזי ת"א) 42976-01-18 הפועל אוסישקין תל אביב
15 נ' פקיד שומה תל אביב 5, פס' 55 (28.6.2021) (להלן: "עניין אוסישקין")).
- 16 לפיכך, יש לבחון את הוראות האמנה בניסיון לברר מהי עמדת האמנה בשאלת הזיכוי.
17 54. סעיף 23.1 לאמנה קובע כי "במקרה של ישראל, מסי כפל ימנעו כלהלן: בהתאם
18 להוראות ובכפוף למגבלות שבחוקי ישראל, כפי שיתוקנו מעת לעת בלי לשנות את
19 העיקרון הכללי שלהלן, תתיר ישראל לתושביה זיכוי כנגד מס ישראלי מס ברזילאי
20 ששולם על הכנסה שנצמחה בברזיל, בסכום של יעלה על המס החייב בתשלום
21 בישראל על הכנסה כאמור".
- 22 55. ניתן להיווכח, כי האמנה, וכן סעיף 200(א) לפקודה, שותקים בעניין זיכוי בגין מס
23 ששולם שלא בהתאם להוראות האמנה או הדין. כבמקרים רבים בהם המקור
24 הנורמטיבי שותק בעניין מסוים, ניתן לפרש את השתיקה בשני אופנים: הראשון, כי
25 מדובר בשתיקה מכוונת, ולפיכך בהתאם לאמנה יש לזכות נישומים בגין כל מס ברזילאי
26 ששולם, כעמדת המערערת; והשני, כי מדובר בחוסר המצדיק השלמה על ידי בית
27 המשפט ("לקונה"), ויש לזכות נישומים רק בגין מס ברזילאי ששולם בהתאם לאמנה,
28 כעמדת המשיב (רע"א 5768/94 א.ש.י.ר. יבוא יצור והפצה נ' פורום אביזרים ומוצרי
29 צריכה בע"מ, פ"ד נב(4) 289, 454 (1998); בש"פ 5105/20 שמעון נ' מדינת ישראל, פס'
30 5 לפסק דינה של כב' השופטת ברון (25.5.2021)).
- 31 בנקודה זו דעתי היא כדעת המשיב. אסביר.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

56. במסגרת האמנה נקבע כיצד תחולק "עוגת המס" בין ישראל לברזיל. קביעת האופן בו תחולק "עוגת המס" בין מדינות שהתקשרו באמנה למניעת כפל מס נמנית עם התכליות המרכזיות שאמנות אלו נועדו להגשים, יחד עם מניעת כפל מס ומניעת התחמקות ממס (וראו דברי המומחה מטעם המערערת בעמ' 72, ש' 7 – 13 לפרוטוקול; כן ראו עניין אוסישקין, בפס' 52; ע"מ (מחוזי מרכז) 28115-02-11 ולדמן נ' פ"ש כפר סבא, פס' 50 (18.6.2014); צ' דגן מיסוי בינלאומי 273 (2004); OECD (2019), MODEL TAX CONVENTION ON INCOME AND ON CAPITAL 2017 (FULL VERSION) (OECD Publishing) (להלן: "דברי הפרשנות לאמנת המודל"), בעמ' 1897 (R(8)-7). לא למותר לציין בהקשר זה, כי אין מניעה שדברי הפרשנות לאמנת המודל יהוו מקור לפרשנות האמנה, ראו למשל בג"ץ 2587/04 בוכריס נ' פקיד שומה חדרה, פס' 8 (23.6.2005).
57. אציין בהקשר זה כי אין בהעלאת הטענות על ידי המשיב בעניין זה משום הרחבת חזית. מדובר בטענות משפטיות שעולות מהנתונים העובדתיים והמשפטיים של המקרה, ולמערערת אף ניתנה הזדמנות להשיב להן בסיכומי התשובה (רע"א 4179/20 בסט קאר חברה לשירותי רכב בע"מ נ' איי. די. איי חברה לביטוח בע"מ, פס' 7 (18.11.2020)).
58. מכל מקום, בענייננו, הסכימו ישראל וברזיל, כי ביחס להכנסה מ"תמלוגים" (הכוללים דמי שימוש בציוד תעשייתי, סעיף 12.3 לאמנה) ששולמו למערערת, תעמוד זכות המיסוי הראשונית לברזיל, אך זאת עד לשיעור של 10%. בכך הסכימו המדינות כי מס בשיעור של 10% מההכנסות ישולם לברזיל, ואילו היתרה תשולם בישראל.
59. מטבע הדברים, ומשעה שהמדינות הגיעו להסכמה הדדית בדבר אופן גביית המס, גם הזיכוי שיינתן בישראל כנגד המס ששולם בברזיל, צריך שיוגבל לשיעור שנקבע באמנה. זהו צדו השני של אותו המטבע, שאם לא כן, הוראות האמנה יהפכו פלסטר, והנישום הוא זה שייקבע הלכה למעשה את חלוקת המס בין המדינות, באופן הנוגד את תכלית האמנה.
60. באותו אופן, יישום הכלל לו טוענת המערערת, לפיו לנישום מוקנית הזכות לבחור שלא ליישם את הוראות האמנה, יביא לריקון מתוכן של הסכמת המדינות המתקשרות להקצות ביניהן באופן המסוים שנקבע באמנה את זכויות המס הנובעות מהכנסה מסוימת, על ידי הכפפת הסכמתן זו לרצונו של הנישום.
61. לא הנישום הוא שקובע את חלוקת המס, אלא המדינות, ונישום לא יכול לקבוע על דעת עצמו כי הוא מעדיף לשלם יותר מס למדינה אחת על פני רעותה, בניגוד לאשר נקבע באמנה. לא בכדי גם נקבעה הוראת סעיף 26(1) לאמנה, שעוסקת בהליכי הסכמה הדדית לבקשת הנישום, מקום שהוא סבור כי ייגרם לו "חיוב במס שלא בהתאם להוראות אמנה זו". לו אכן היה הנישום מקבל זיכוי על כלל המס ששילם, גם אם לא בהתאם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 להוראות האמנה, כלל לא היה צורך לפתוח בהליכי הסכמה הדדית לבקשתו ולא היה
2 צורך בסעיף זה (אלא במקרים מסוימים). גם ניתן להיווכח מלשון הסעיף, כי החיוב
3 במס נעשה מלכתחילה "בהתאם להוראות אמנה זו".
- 4 62. ניתן גם להקיש לענייננו מהאמנה שבין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של
5 אמריקה לגבי מסים על הכנסה (להלן: "האמנה עם ארה"ב"). אין מחלוקת בין הצדדים
6 כי לפי הדין האמריקאי, רשות המס של ארה"ב תזכה נישומים רק עבור מסים ששולמו
7 בהתאם לאמנה. עם זאת, ניתן להיווכח כי סעיף 26(1) לאמנה עם ארה"ב, אשר עוסק
8 במניעת מסי כפל לאזרחי ארה"ב, שותק לעניין תנאי זה. עינינו הרואות, כי שתיקת
9 הסעיפים באמנה אין משמעותה בהכרח כי הנישום יזוכה עבור כל המס ששילם, אף אם
10 שיעורו עומד בניגוד להוראות האמנה.
- 11 63. יתרה מזו, בסעיף 26(2)(א) לאמנה עם ארה"ב, שעוסק במקרה הספציפי של מניעת כפל
12 מס לאזרחי ארה"ב שהם תושבי ישראל, נזכר במפורש כי "תתיר ישראל זיכוי, כנגד
13 המס הישראלי – בכפוף להוראות דיני המס בישראל בעניין מתן זיכוי למסי חוץ – רק
14 את המס ששולם, אם היה כזה, שארצות הברית רשאית להטיל לפי הוראות אמנה זו"
15 [ההדגשה אינה במקור. אלא אם נאמר אחרת, כל ההדגשות אינן במקור – י"ס]. מכאן,
16 שאין כל סתירה בין הוראות דיני המס בישראל בעניין מתן זיכוי למסי חוץ, ובין הקביעה
17 כי ישראל תתיר כזיכוי רק מסים ששולמו בהתאם לאמנה עם ארה"ב. יוער בהקשר זה
18 כי העובדה שתנאי זה הוזכר במפורש בקשר לאזרחי ארה"ב שהם תושבי ישראל, איננו
19 מלמד כי מדובר בהסדר שלילי ביחס לשאר המקרים, כמודגם לעיל בעניין זיכוי המס
20 לאזרחי ארה"ב.
- 21 64. לא בכדי, רשויות מס שונות בעולם קבעו כי זיכוי יינתן רק בהתאם לשיעור המס הקבוע
22 באמנה. ראו למשל את הפרסומים השונים כפי שהם מופיעים באתרי האינטרנט של
23 רשויות המס השונות (הקישורים המלאים לפרסומים מובאים בסיכומי המשיב):
- 24 64.1 פרסום רשות המיסים בארה"ב בעניין Foreign Tax Credits:
- 25 **"The amount of foreign tax that qualifies as a foreign tax credit is not**
26 **necessarily the amount of tax withheld by the foreign country. If you are**
27 **entitled to a reduced rate of foreign tax based on an income tax treaty**
28 **between the United States and a foreign country, only that reduced tax**
29 **qualifies for the credit. It is up to you whether you want to file with the**
30 **foreign country for a refund of the difference (excess) for which a foreign**
31 **tax credit is not allowed".**
- 32 64.2 פרסום רשות המיסים בקנדה בעניין Foreign Tax Credits and Deduction:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 "As discussed in ¶1.5, voluntary contributions to governmental authorities
2 are not considered a tax and therefore cannot contribute to the amount of
3 foreign tax paid. If a resident of Canada voluntarily pays to a foreign
4 jurisdiction an amount that, according to the domestic law of that country
5 can be levied as tax but according to the terms of a treaty between Canada
6 and that country cannot be so levied, the amount is considered to have
7 been paid voluntarily and cannot be considered to be foreign tax paid for
8 the year for purposes of a foreign tax credit. Any refund of such voluntary
9 payment in a subsequent year would not reduce any amount of foreign tax
10 paid for that subsequent year".

11 פרסום רשות המיסים בבריטניה בעניין Tax on Foreign Income :64.3

12 "If you've already paid tax on your foreign income... What you'll get
13 back: You may not get back the full amount of foreign tax you paid. You
14 get back less if either: a smaller amount is set by the country's double-
15 taxation agreement [or] the income would have been taxed at a lower rate
16 in the UK".

17 מדריך של רשות המיסים בניו-זילנד ביחס לדיבידנד המתקבל מקרן
18 השקעות זרה: 64.4

19 "Common errors to avoid

20 ...

21 Foreign tax credit

22 A foreign tax credit may be available but only if the corresponding income
23 is required to be returned on the New Zealand tax return and: [1] if the
24 tax involved is not subsequently refunded... [4] only to the extent of tax
25 allowed in the Double Taxation Treaty...

26 Example

27 Peter has some investment in Switzerland and received dividends with Swiss
28 withholding tax deducted of 30%. The DTA between New Zealand and
29 Switzerland limits the Swiss tax to 15% so the foreign tax credit is limited
30 to 15%. Such excess foreign tax credits should be claimed from the foreign
31 tax administration and not New Zealand".

32 Model Tax) OECD של ארגון ה-OECD B23 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD :64.5

33 Convention on Income and on Capital) בעמ' 92 (M-62), וכן דברי הפרשנות

34 לאמנת המודל, בעמ' 1063 (C(23)-29):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 **"ARTICLE 23 B CREDIT METHOD: 1. Where a resident of a**
2 **Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in**
3 **the other Contracting State in accordance with the provisions of this**
4 **Convention..."**.

5 **"The amount of foreign tax for which a credit has to be allowed is the tax**
6 **effectively paid in accordance with Convention in the other Contracting**
7 **State"**

8 65. מן הצד השני, מלבד טענות כלליות והאמור למיטב ידיעתו, המומחה מטעם המערערת
9 לא הוכיח ולא הביא אסמכתאות לכך שבמרבית העולם, מלבד בארה"ב, ניתן זיכוי
10 בשיעור המס ששולם בפועל, גם אם המס ששולם לא תואם את הוראות האמנה. במצב
11 עניינים זה, לא ניתן לקבל את האמור בחוות דעתו (ע"א 406/62 זילכה נ' דלומי, פ"ד יז
12 904, 909 (1963); ה"פ (מחוזי ת"א) 20092-06-16 ביטון נ' פלוק, פס' 25 (14.6.2020)).
13 66. בהקשר זה טוענת המערערת כי המומחה מטעמה לא יכול היה להוכיח עובדה שלילית.
14 אין בידי לקבל את הטענה.

15 יותר מסביר בענייני שנושא זיכוי מס שלא בהתאם להוראות האמנה עלה במקרים שונים
16 בעולם, והיה על מומחה המערערת להפנות לאותם מקורות ספציפיים שדנו בעניין. יתרה
17 מזו, אם אכן אין כל מקור שעוסק בזיכוי מס שנגבה שלא בהתאם לאמנה, מניין הסיק
18 המומחה כי כלל מדינות העולם נוהגות לזכות מס שנגבה בניגוד להוראות האמנה?
19 67. המערערת טוענת כי יש לה את הזכות לבחור האם להפעיל את האמנה אם לאו, ובהתאם
20 להוראות סעיף 200 לפקודה, על המשיב לזכותה על כלל המיסים ששילמה.
21 לא ניתן לקבל טענה זו.

22 כאמור לעיל, אחת מהתכליות העיקריות באמנת המס היא **חלוקת המס בין המדינות**.
23 הענקת זכות בחירה לנישום, האם לשלם את המס מתוקף הדין הפנימי או מתוקף
24 האמנה, מעקר מתוכן תכלית זו. האמנה היא המקור הנורמטיבי המחייב בענייננו, ולא
25 בכדי נקבע כי הוראותיה גוברות על הוראות הדין הפנימי. לנישום אין זכות להתנות על
26 כך.

27 68. בהקשר זה אציין, כי הדוגמאות שהובאו בחוות דעתו של מומחה המערערת להוכחת
28 טענה זו (בפס' 28 – 30 לחוות הדעת), אינן רלוונטיות לענייננו. בשתי הדוגמאות שהובאו,
29 דובר על עסקים בעלי מעמד של "מוסד קבע", כאשר בעל העסק יכול היה להחליט האם
30 הוא ממוסה כעסק מקומי לפי הדינים הפנימיים, או בהתאם לאמנה בין המדינות.
31 כאמור בהחלטתי מתאריך 16.12.2020 אין עוד מקום לדון, במישורין או בעקיפין,
32 בסיווגה של המערערת כ"מוסד קבע" (ויוער כי ממילא לא הוכח על ידה כי שיעור מס



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 של 15% מהווה את שיעור המס "הנכון" על פי האמנה בסיווג זה, ראו פסקאות 35-38
2 להחלטה האמורה)).
- 3 69. כמו כן אעיר בהקשר זה, כי סביר בעיניי כי בהתאם להוראות סעיפים 199 ו-200
4 לפקודה, ככלל, "מסי חוץ" כוונתם מסים ששולמו על פי דין, קרי אף לפי הוראות
5 האמנה המהווה "דין", ולא מסים ששולמו שלא על פי דין, או באופן "וולונטרי". הגיונה
6 של קביעה זו עומד בצדה, שכן כך הנישום, שהוא בעל הידע והעמדה הטובה ביותר לטפל
7 בענייני המס שלו, יוודא, לפחות באופן ראשוני, שלא שולם מס ביתר.
- 8 70. לצורך העניין, ניתן לתאר מקרה בו נישום שילם לרשות מס זרה מס ביתר, עקב טעות
9 טכנית שלו או אף בשל טעות של רשות המס הזרה. במצב עניינים שכזה, לא יכולה להיות
10 מחלוקת שהמשיב לא צריך לזכות את הנישום עקב טעותו או מחדלו ואין כל סיבה
11 שהציבור בישראל ייזק עקב כך. אם כן ברור הוא, כי לא כל מס ששולם מהווה מס
12 לצורך זיכוי, ויש לבחון בכל מקרה לגופו, מהו מקור התשלום ביתר, האם לנישום הייתה
13 ברירה שלא לשלם את המס ביתר, ובמה אותה ברירה הייתה כרוכה.
- 14 71. עמדה זו גם עולה בקנה אחד עם עמדת הדין האמריקאי, לפיה על רשות המסים
15 האמריקאית להעניק זיכוי בגין מסים ששולמו ביתר רק אם התשלום ביתר נכפה על
16 הנישום (ראו חוות המומחה מטעם המערערת, בסעיף 42).
- 17 72. המערערת חוזרת וטוענת, כי האמנה לא יכולה להרע את מצבו של הנישום, ועל כן יש
18 לזכות אותה בגין כל המס ששילמה.
- 19 לא ניתן לקבל טענה זו, וחוששני כי מדובר בהעמדת דברים לא מדויקת מצד המערערת.
20 כאשר נטען כי האמנה לא יכולה להרע, טענה שאין עליה מחלוקת, מדובר במקרים בהם
21 ישנה סתירה בין הוראות האמנה להוראות הדין הפנימי בנוגע לעצם החיוב במס
22 ולשיעורו. באותם מקרים, אין באמנה למניעת כפל מס כדי להביא לחבות מס מכבידה
23 מזו שקיימת על פי הדין הפנימי (כפי שב"כ המערערת הדגים בדיון החקירות, וראו עמ'
24 105 – 106 לפרוטוקול; וראו עניין **אוסישקין**, בפס' 53). לעומת זאת, במקרה שלנו,
25 הוראות האמנה אינן קובעות הוראת מס מכבידה ביחס לדין הפנימי אשר הרעה את
26 מצבה של המערערת, אלא התנהגותה של המערערת עצמה היא שהרעה את מצבה –
27 תשלום היתר לרשויות המס בברזיל והתעקשותה על אי-הגשת בקשה להחזר המס.
- 28 73. מילים אחרות, לא האמנה היא שהרעה את מצבה של המערערת, אלא המערערת עצמה
29 היא שהרעה את מצבה. האמנה רק קובעת את שיעור המס שצריך היה להיות משולם
30 לרשות המסים הברזילאית, קביעה שאינה מטילה כשלעצמה נטל מס גבוה יותר על
31 המערערת, ואילו התשלום ביתר שנעשה על ידי המערערת, נעשה שלא מכוח האמנה ולא
32 בהתאם לאמור בה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

74. כמו כן, כאמור לעיל, אני סבורה כי גם אם לא הייתה אמנה בין ישראל ובין ברזיל, ולרשות המס הישראלית היה ברור כי נוכח מס ביתר על פי הדין הפנימי בברזיל (למשל בגין טעות טכנית כמודגם לעיל), אז ככלל רשות המס בישראל הייתה רשאית שלא לזכות בגין מס ששולם ביתר (וראו בהקשר זה את דברי נציג המשיב במענה לשאלותיי בעמ' 103 לפרוטוקול). שוב, אין כל סיבה שהציבור בישראל ישלם עבור ניכוי מס ביתר שנעשה במדינה אחרת, עם או בלי קשר להוראות האמנה.
75. בהתאם, נניח כי, אף ללא אמנה, הדין הפנימי בברזיל היה קובע ששיעור המס הנכון החל על המערערת בנסיבות ענייננו הוא 10%. עוד נניח כי למערערת נוכח בפועל מס במקור בשיעור של 15%. במקרה זה ברור שמדובר בתשלום מס בברזיל "ביתר", בשיעור של 15% במקום בשיעור של 10%. אותם 5% ששולמו לרשות המס בברזיל על ידי המערערת, כפי אותם 5% שבמחלוקת פה, הם מס "ביתר" והמערערת היא זאת שמרעה את מצבה כאשר היא בוחרת שלא לפנות לרשות המיסים בברזיל בבקשה להחזר מס.
76. ויודגש, כי בענייננו לא מדובר בחיוב המערערת במס על פי שומה שהוצאה לה על ידי רשות המס הברזילאית, אשר אמורה לשקף את שיעור המס הנכון בנסיבות המקרה. מדובר על מס שנוכה במקור על ידי הבנק בשיעור הקבוע בדין הפנימי, כמקובל בתשלום לתושב חוץ (לשם השוואה, ראו סעיף 170(א) לפקודה), ללא כל התערבות מצד רשות המס הברזילאית וללא כל נקיטת עמדה מצדה. בחירתה של המערערת שלא לבקש את החזר המס (בשונה מערעור על שומה למשל) היא שהרעה את מצבה.
77. לסיכום עניין זה, האמנה נועדה להסדיר את חלוקת תשלום המס בין המדינות. ככל שהנישום לא פועל לפי הוראות האמנה, לא ניתן לומר כי האמנה היא זו שהרעה את מצבו, אלא שהוא זה שהרע את מצבו. לא ייתכן כי הנישום יהיה אדיש לאמנה ולקביעותיה המפורשות, בהתבסס על ההנחה כי הוא ממילא יקבל זיכוי בגין מלוא המס ששילם בפועל. על הנישום לוודא, למצער באופן ראשוני, שגביית המס הזר נעשית לפי האמנה, ואם לא כן, עליו לשאת באחריות לתשלומי ביתר.
78. בהקשר זה אבהיר, כפי שעוד יפורט להלן, כי מסקנתי נכונה למקרים בהם לנישום הייתה אפשרות סבירה לתקן ולהפחית את שיעור המס הזר שנגבה. לא ניתן לבוא בטענות לנישום שאכן פעל להשבת המס ונענה על ידי רשות המס הזרה בשלילה. במקרה זה, לא ניתן לקבוע כי, חרף פעולותיו, הוא זה שיישא בתוצאות פעולתה של רשות המס הזרה. בדיוק לשם כך נועד הליך ההסכמה ההדדית (להשלמה, ראו סעיף 55(ב) להחלטתי מתאריך 16.12.2020).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 אולם, כל עוד הנישום יכול לגרום באופן סביר לתיקון השומה או להשבת מס ששולם
2 על ידו ביתר והוא נמנע מלעשות כן, המחדל מוטל עליו, ולא על רשות המס הזרה, ועל
3 הנישום לשאת בתוצאות מחדלו בהתאם.

4 מתי ניתן לקבוע כי מס נגבה ביתר

5 79. אם כן, יש לבחון מהי הציפייה מהנישום ומהו הרף הנדרש לפעולה מצדו.

6 מוכנה אני להניח שאין דרישה מכבידה או ציפייה כי הנישום ייצא למאבק מול רשות
7 המס הזרה, וכל עוד רשות המס הזרה אוחזת בדעה כי שיעור מס מסוים הוא הנכון, אין
8 חובה על הנישום לפתוח בהליכים משפטיים משמעותיים מולה, תוך הוצאת הוצאות
9 נכבדות. במקרה שכזה, אם המשיב סובר שרשות המסים הזרה גובה מס בשיעור שהוא
10 מעבר למוסכם באמנה, בין אם משום מחלוקת עמה לגבי סיווג מקור ההכנסה ובין אם
11 משום מחלוקת לגבי שיעור המס החל, עליו החובה לפנות לרשות המסים הזרה בהליכי
12 הסכמה הדדית וככל שלא יעשה כן, יהא עליו לזכות במלוא סכום המס ששולם.

13 80. יובהר כי אין בכוונתי לקבוע מסמרות בעניין, שכן בנסיבות המקרה דנן אני בדעה
14 שהמערערת לא עשתה אף לא את המינימום הנדרש ממנה.

15 מנקודת מבטי, ישנן שתי נסיבות משמעותיות, שהצטברותן מצדיקה את דחיית
16 הערעור:

17 **ראשית**, העובדה כי המס ששולם נוכח במקור על ידי הבנק הברזילאי. לעובדה זו
18 חשיבות מכרעת לענייננו, שכן רשות המס הברזילאית כלל לא אחזה בעמדה כלשהי בעת
19 גביית המס. גבייה של מס במקור היא גבייה שמלכתחילה אינה אמורה לשקף בהכרח
20 את שיעור המס המדויק המתאים לנסיבות כל מקרה ומקרה, אלא גבייה רוחבית
21 וכללית, המאפשרת גבייה יעילה של המס (ע"מ (מחוזית ת"א) 55858-12-15 **הראל נ' פקיד**
22 **שומה גוש דן**, פס' 53 (22.2.2017), ערעור על פסק הדין נדחה בגדרי ע"א 4030/17 **הראל**
23 **נ' פקיד שומה גוש דן** (3.7.2018)).

24 **שנית**, יש להביא בחשבון עובדה מכרעת נוספת והיא, כי המערערת לא פנתה מעולם
25 לרשות המסים הברזילאית בבקשה להחזר המס שנוכה במקור. למעשה, לרשות המס
26 הברזילאית לא ניתנה האפשרות לבחון את המקרה באופן ענייני ובהתאם לנסיבותיו
27 הספציפיות והיא לא נקטה בעמדה רשמית לאפשרות השבתו של מס שנגבה ביתר.
28 בנסיבות המקרה דנן, כלל לא ברור מה היא עמדת רשות המסים הברזילאית בנוגע
29 לאפשרות החזר המס (בכך, אני הולכת כברת דרך עם המערערת בטענתה כי תשובות
30 רשות המס בברזיל שתומכות בעמדת המשיב היו תיאורטיות, ולא נחרצות, על אף
31 האמור בסעיף 12 לתשובה מטעמה מיום 8.8.2019, כמפורט להלן).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

81. כאשר נשאלו נציגי המערערת מדוע הם לא פנו בבקשה להחזר מס, הם השיבו כי יועציהם הברזילאיים סברו כי מס בשיעור של 10% הוא אינו שיעור המס ה"נכון", אלא המס בשיעור של 15% שנוכה במקור, וגם מן הטעם כי לשיטתם לא היה סיכוי לקבל החזר מס בברזיל.
- לא ניתן לקבל טענות אלו, כפי שאסביר להלן.
82. בכל הנוגע לטענה בדבר שיעור המס "הנכון", ראשית, כפי שכבר פירטתי בהחלטתי מיום 16.12.2020, והקורא מוזמן לעיין שם, המערערת בעצמה טענה כי לדידה לא היה לה "מוסד קבע" בברזיל, ולכן לא ניתן לקבל את טענותיה בהקשר זה. שנית, מכל מקום, ניכוי מס במקור על פי הדין הפנימי הוא לא בהכרח המס "הנכון", וממילא בנסיבות ענייננו היה מקום להגיש בקשה להחזר מס (בין אם לפי הוראות האמנה, ככל שמדובר בתמלוגים, ובין אם לפי הוראות הדין הפנימי, ככל שמדובר במוסד קבע וראו פסקאות 37-38 להחלטתי מתאריך 16.12.2021).
- כאמור, עמדתי על כך בפירוט בהחלטתי האמורה בפסקאות 36 – 38. בקצרה אזכיר כי לשיטת המערערת עצמה, המס שנוכה במקור בשיעור של 15% מהכנסותיה ברוטו גבוה משיעור המס שהיה אמור לחול על רווחיה מ"מוסד קבע", והמערערת אף לא הוכיחה כי המס "הנכון" שהיה חל על רווחיה מ"מוסד קבע" הוא בגובה המס שנוכה לה במקור בשיעור של 15% מסכום דמי השכירות ברוטו. שלישית, המערערת עצמה מודה כי לדידה רשות המס הברזילאית השיבה כי שיעור המס הנכון הוא 10% בהתאם לאמנה. כך טענה המערערת בתשובתה לבקשת המשיב לחידוש הדיון מיום 8.8.2019, בסעיף 12: "עמדת רשויות המס בברזיל כפי שנמסרה למערערת הינה כי לאור הוראות האמנה, התשלומים בגין השכרת הגנרטורים בברזיל היו צריכים להיות כפופים לניכוי מס במקור בשיעור של 10%. מכאן ברור כי הבנק בברזיל ... היה צריך לנכות במקור מההכנסה האמורה מס בשיעור של 10%". רביעית, לא הייתה כל מניעה שהמערערת תפנה בהצגת הטענות השונות לרשות המס הברזילאית, ואם היא הייתה נתקלת בסירוב, או אז היה מקום לטענותיה בדבר שיעור המס "הנכון". בכל הכבוד, לא מדובר בעשיית "שקר עצמי", כטענת המערערת, אלא בהעלאת טענות לגיטימיות שלהן אחיזה במציאות, כפי שניתן להיווכח מתשובות רשות המסים הברזילאית עצמה (נספחים 5ב ו-6 לתצהיר אניג'ר). לכל היותר, טענות אלו היו נדחות לגופן על ידי רשות המס הברזילאית (מה שהיה מצדיק לשקול פתיחה בהליך של הסכמה הדדית, אם לצורך סיווגה הנכון של ההכנסה ואם לצורך קביעת שיעור המס החל עליה). כך במיוחד, כאשר טיוטת הבקשה להחזר המס שנערכה על ידי רו"ח ויטה כבר הייתה מוכנה להגשה,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 ומטעמים השמורים עמה, סירבה המערערת להגישה. מוקשה בעיניי כי רו"ח ויטה היה
2 עושה "שקר בנפשו" ומעלה טענות מופרכות וללא כל בסיס.
3 83. בכל הנוגע לטענת המערערת בדבר חוסר-הסיכוי לקבל החזר מס בברזיל, הרי שלא ניתן
4 להגיע למסקנות בדבר התנהלות רשות המסים הברזילאית על סמך ספקולציות
5 והשערות של עדי המערערת, חלף קבלת עמדה רשמית. מדובר בטענה חמורה בעלת
6 השלכות רוחב משמעותיות בכל הנוגע להסדרי המס השונים אל מול ברזיל, שראוי היה
7 לבססה בראיות משמעותיות וברורות, לרבות בדוגמאות, אסמכתאות ומסמכים.
8 יתרה מזו, אני סבורה כי טענה זו של המערערת איננה עולה בקנה אחד עם טענתה, כי
9 אם היא הייתה מקבלת החזר מרשות המס בברזיל, היה מדובר בהחזר משמעותי, כולל
10 הצמדה וריבית נכבדת, באופן שיפצה על ירידת שער הריאל הברזילאי (עמ' 49 – 50
11 לפרוטוקול). קשה בעיניי לקבל כי, מחד גיסא, רשות המסים הברזילאית הייתה מסרבת
12 להחזיר מס שנגבה ביתר, אך מאידך גיסא כאשר היא מחזירה מסים, היא עושה זאת
13 תוך מתן פיצוי ניכר.
14 כמו כן, גם כאן, לא הייתה כל מניעה כי המערערת תגיש בקשה להחזר מס. ככל
15 שהבקשה הייתה נדחית, העניין היה נבחן ממקום שונה לחלוטין. זאת בייחוד כאשר
16 המשיב הודיע, כי אם הבקשה להחזר מס תידחה, הוא ישקול בחיוב פתיחה בהליכי
17 הסכמה הדדית (עמ' 20, ש' 15 – 21 לפרוטוקול הדיון מיום 1.1.2020). זאת ועוד, לאור
18 העובדה שטיוטת בקשה כזו כבר הוכנה כאמור, לא ניתן לקבל טענה על הצורך בהשקעת
19 משאבים ניכרים נוספים בהגשת הבקשה, משאבים שממילא לא הוכחו.
20 84. אשוב ואדגיש, כי כל שנדרש מהמערערת היה להגיש בקשה להחזר מס. לו הייתה פועלת
21 כך, והמשיב עדיין היה עומד על טענותיו, עניין שבספק, היה מקום לקבל את הערעור,
22 או למצער להנחות בדבר פתיחת הליכי הסכמה הדדית, שכן במקרה זה עניינה של
23 המחלוקת היה נוגע לאופן יישום האמנה על ידי רשות המס הברזילאית, ולא לאופן
24 התנהלותה של המערערת. ברם, המערערת סירבה להגיש את הבקשה, והתוצאה
25 בהתאם. המערערת שילמה 15% ניכוי מס במקור, חלף 10% בהתאם לשיעור הקבוע
26 באמנה. על המערערת היה לבקש החזר של המס ביתר, ומשום שבחרה שלא לעשות כן,
27 עליה לקבל על עצמה את תשלום אותם 5% ששילמה ביתר.
28 85. בכל הנוגע להליכי ההסכמה ההדדית, אני סבורה כי כל עוד לא עמדה בפני המשיב עמדת
29 רשות המסים הברזילאית, ששוללת את שיעור המס בהתאם לאמנה או שמסרבת
30 להחזיר את המס שנגבה, לא היה מקום לפתוח בהליכי ההסכמה (וראו החלטתי מיום
31 16.12.2020, בפס' 55). אפילו נניח כי המשיב היה מעוניין לסייע ולפתוח בהליכי הסכמה
32 הדדית אל מול ברזיל, לא ברור על בסיס איזו עמדה של רשות המסים הברזילאית היו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 נפתחים ההליכים ומה היה נטען בפניה, שכן כאמור המס נוכה במקור על ידי הבנק, ולא
2 נעשתה כל פנייה להחזר המס על ידי המערערת או מי מטעמה. הדבר מקביל להגשת
3 ערעור מנהלי קודם לקבלת עמדת הרשות המנהלית, וכיוצא במקרים כגון אלו.

4 עוללות

5 86. בכל הנוגע לטרוניית המערערת בדבר מעורבות הרכז, הן בקביעת השומה והן בהשגה
6 עליה, מסיכומי המשיב עולה כי אין בטענה זו ממש, והמערערת אף לא עתרה לקבלת כל
7 סעד בנדון. מכל מקום, לא מצאתי כי נגרם עיוות דין למערערת וממילא מחדל זה נרפא
8 במהלך ההליך השיפוטי (ע"א 32/18 חברת לון אורן אריזות 2005 בע"מ נ' מנהל מס ערך
9 מוסף תל-אביב 2 (20.6.2021)).

10 87. בכל הנוגע לקנס הפיגורים, אמנם צודק המשיב בטענותיו, ולכאורה יש מקום להטילו,
11 אולם לאור העובדה כי מדובר בהחלטה עקרונית ולאור התוצאה הקשה שנגרמה
12 למערערת (על אף שהיא נובעת ממחדלה), אני קובעת, בהתאם לסמכותי מכוח סעיף 156
13 לפקודה, כי המערערת לא תישא בקנס הפיגורים.

14 88. למען הסר ספק, יובהר, כי אין מקום לנכות את המס ששולם ביתר כהוצאה בייצור
15 הכנסה, בין אם מדובר ב"מס" ובין אם לא מדובר ב"מס", שכן המס ששולם לא שולם
16 לצורך ייצור ההכנסה (ע"א 212/69 מולר טכסטיל (ישראל) 1961 בע"מ נ' פקיד השומה
17 חיפה (21.1.1970); ע"מ (מינהליים ת"א) 1292/07 אלפסי נ' פקיד שומה רמלה, פס' 53
18 – 58 (25.11.2012)).

19 89. לפני סיום אבקש לחזור ולהדגיש, כי הליך זה והתוצאה הקשה של כפל מס יכולים היו
20 להימנע אילו רק פנתה המערערת לרשות המס הברזילאית בבקשה להחזר מס. לו הייתה
21 עושה כן ורשות המיסים בברזיל הייתה מחזירה את המס ששולם ביתר, ממילא היה
22 נושא המיסוי הכפול בא על פתרונו בשלום. ואף אם רשות המיסים בברזיל לא הייתה
23 מחזירה למערערת את המס, מכיוון שהייתה מתגלעת מחלוקת בינה לבין רשות המיסים
24 בישראל לגבי שיעור המס הנכון, הייתה דרכה של המערערת נסללת לקיום הליך של
25 הסכמה הדדית, במסגרתו היה מן הסתם נמצא לה מזור. אולם המערערת בחרה להימנע
26 מלבצע פעולה טריוויאלית זו, ולכן עליה לשאת בתוצאות מחדלה.

27 90. סיכומם של דברים, הערעור נדחה.

28 מאחר שעל הפרק עמדה שאלה משפטית עקרונית ובהתחשב בטענותיה הראויות לביטול
29 של המערערת, אני פוסקת הוצאות לחובתה על הצד הנמוך, בסך של 10,000 ש"ח בלבד.

30

31



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

12 יולי 2021

ע"מ 17-02-45306 פ.ק. גנרטורים וציוד בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1
2
3
4
5
6

ניתן היום, ג' אב תשפ"א, 12 יולי 2021, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת

7
8
9
10
11
12
13