



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

לפני כב' השופטת ירדנה סרוסי

מערערת

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

נגד

משיב

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

### החלטה

#### פתח דבר

1. במסגרת הערעור, שהוגש על שומה שנקבעה לשנים 2010-2013, הייתה מחלוקת בין הצדדים במספר סוגיות שכולן הוסרו מן הדרך, למעט סוגיה אחת שבה ממשיך לעסוק הערעור והיא טענת המערערת על זכאותה לקבל זיכוי מס בישראל בגין מס זר ששילמה בברזיל.

#### 2. תמצית המחלוקת שנתרה בין הצדדים בערעור:

חברת הבת של המערערת בברזיל (Genrent Do Brasil Ltda) (להלן: "ג'נרנט") שכרה מהמערערת גנרטורים ושילמה לה בגינם דמי שכירות בשנים 2010-2012. הבנק באמצעותו שולמו התשלומים למערערת, בנק Santander, ניכה מס במקור בשיעור של 15% מההכנסות ששולמו למערערת. בעוד שהמערערת טוענת כי היא זכאית לזיכוי מס זר בגין מלוא הסכומים שנוכו במקור מהכנסותיה, בשיעור של 15% כאמור, טוען המשיב כי לפי סעיף 12 לאמנה למניעת כפל מס שבין מדינת ישראל ובין הרפובליקה הפדרטיבית של ברזיל (להלן: "אמנת המס") היה על המערערת לשלם מס בברזיל בשיעור של 10% בלבד מהכנסותיה ולכן היא אינה זכאית לזיכוי מס בישראל בגין סכומים שנוכו במקור מעבר לשיעור זה (5%). לשיטת המשיב, סכומים שנוכו במקור על ידי הבנק המשלם, העולים על 10% מהכנסות המערערת, הם בגדר תשלום "וולונטרי" שהמערערת אינה זכאית לזיכוי ממס בגינו בישראל.

עמוד 1 מתוך 21



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

3. המערערת שילמה בברזיל 15% מס (על דרך של ניכוי מס במקור) אך קיבלה בישראל זיכוי רק על 10% מתוכו. הפער בשיעור של 5% מהמס מסתכם בסך של כ-12 מיליון ש"ח במונחי קרן.

### 4. שלוש בקשות מונחות בפניי:

**האחת**, בקשה מטעם המשיב למחיקת תצהירי עדות ראשית מטעם המערערת לרבות חוות דעתו של Adv. Ian Muniz מתאריך 26.7.2020 (להלן: "**חוות הדעת של עו"ד מוניז**");

**השנייה**, בקשה מטעם המערערת מתאריך 10.7.2020 כי בית המשפט יורה לרשות המוסמכת בישראל לפתוח בהליכי הסכמה הדדית;

**השלישית**, בקשה מטעם המשיב למחיקת חוות דעתו של Prof. Reuven Avi-Yonah מתאריך 26.7.2020 (להלן: "**חוות הדעת של פרופ' אבי-יונה**").

5. בית המשפט ניסה לפשר בין הצדדים ואף הציע הצעה לסיום המחלוקת. ברם, ניסיון זה לא צלח לאחר שהמשיב הודיע, מהטעמים המפורטים בתשובתו מתאריך 1.10.2020, כי לא יוכל להסכים להצעה בשלב זה, בטרם נפרשו מלוא ראיותיו בפני בית המשפט.

לאור זאת, נדרשת אני להכריע בבקשות שבפניי.

יצוין כי להכרעה בבקשות תהא נפקות על קביעת היקף המחלוקת בערעור ועל אופן המשך ניהול הליך ההוכחות.

6. בטרם אכנס לעובי הקורה, מוצאת אני לציין לטובה את עבודתם הרצינית של הצדדים בהכנת הבקשות, התגובות והסיכומים, שנכתבו בטוב-טעם ודעת ובאופן שהקל על מלאכת כתיבת ההחלטה.

### בקשת המשיב למחיקת תצהירי המערערת וחוות דעתו של עו"ד מוניז וטענת

### המערערת בדבר קיומו של "מוסד קבע" בברזיל

7. בתאריך 16.6.2020 הגישה המערערת חמישה תצהירי עדות ראשית מטעמה וכן שני מסמכים המכונים חוות דעת מומחה.

8. המשיב טוען כי תכלית המסמך המכונה "חוות דעת מומחה" מטעם עו"ד מוניז ותכלית תצהירי המערערת נועדו לבסס **טענה חדשה** של המערערת לפיה היה לה "מוסד קבע" בברזיל, כהגדרת המונח באמנת המס.

המשיב טוען כי דין הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" להידחות וכפועל יוצא יש להורות על מחיקת חוות הדעת והתצהירים שנועדו לבסס את טענת "מוסד הקבע" של המערערת בברזיל.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

לטענת המשיב, הטענה לפיה פעילות המערערת הייתה במסגרת של "מוסד קבע" בברזיל לא הוצגה, וודאי לא באופן מפורט ובצירוף ראיות תומכות, לא בהליכי השומה ועד לשלב זה אף לא בהליכי הערעור. נוסף על כך, בנסיבות העניין לא מתקיימים התנאים שנקבעו בפסיקה להעלאת טענה חדשה בשלב הערעור. מוסיף המשיב וטוען כי, משקלם המצטבר של כלל הטעמים מוביל למסקנה, כי מתן היתר למערערת לטעון כעת לראשונה לקיומו של "מוסד קבע" יגרום לו לעיוות דין משמעותי, שלא ניתן יהיה לכפרו בפסיקת הוצאות לטובתו.

9. אקדים ואומר, כי בהסתמך על ניתוח הדברים כפי שיפורט להלן, הגעתי לכלל מסקנה כי אין מקום להתיר למערערת להעלות כעת, לראשונה בשלב זה של הערעור, את טענתה כי פעילותה בברזיל בקשר עם הגנרטורים הייתה במסגרת של "מוסד קבע", ולהציג ראיות התומכות בטענה זו, ונראה כי היא אף מנועה מכוח השתק מלעשות זאת.

דעתי היא, כפי שיובהר להלן, כי מקרה זה אינו נמנה עם המקרים החריגים בהם יותר לנישום להעלות בשלב הערעור טענה חדשה, שלא נטענה באופן מפורש ומפורט לאורך הליך השומה ולאורך הליך הערעור עד כה.

זאת ועוד ועיקר, וכפי שיפורט בהמשך, אף לו הייתה ניתנת למערערת ההזמנות להעלות כעת טענה חדשה בדבר קיומו של "מוסד קבע" בברזיל, **ספק בעיניי אם היה בכך לסייע לה בפתרון המחלוקת העיקרית הניצבת לפתחינו בערעור זה**, דהיינו, בעניין סוגיית זיכוי המס הזר ששולם על ידה בברזיל. ארחיב על כך בהמשך, אך כעת אפרט מדוע אין להתיר למערערת להעלות את הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" בברזיל.

### המערערת לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל בשלב השומתי

10. המערערת טוענת כי טענה לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל כבר במסגרת ההליכים השומתיים. המערערת מצביעה על פרוטוקול דיון השומה מתאריך 7.3.2012 (מע/1), בטרם הוצאה לה השומה לפי מיטב השפיטה, בו צוין על ידי נציגי המערערת כי **"הציוד יוצר "מוסד קבע" לכן ניכו 15%. בקשנו מהיועץ הברזילאי אישור"**.

11. חוששני כי אין בידי לקבל את הטענה.

המערערת ציינה, **כעובדה**, כי יש לה "מוסד קבע" בברזיל וכי יש בידה **אישור** לכך. אלא שאין חולק כי רשות המיסים בברזיל לא קבעה כי המערערת פעלה שם במסגרת "מוסד קבע". אין גם חולק כי לא הוצג אישור פורמאלי מרשות המיסים בברזיל לקיומו של "מוסד קבע" למערערת. כפי שנראה להלן, המערערת לא ציינה, במכוון, בעת שפנתה לרשות המיסים בברזיל (ראו בהמשך), כי לטענתה יש לה שם "מוסד קבע".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

אף אם הייתי מקבלת כי המערערת העלתה, בחצי-פה, טענה על קיומו של "מוסד קבע" בברזיל בשלב א' של השומה, הרי לאור העובדה שבמשך יותר משמונה שנים לא הוצג על ידה האישור המובטח מיועץ המס (ואף לא צורף לתצהיריה בערעור) ונוכח העובדה שהטענה על "מוסד קבע" לא עלתה, לא בדיונים בהשגה ולא בשלב הערעור עד כה, והדבר אף לא קיבל ביטוי בדוחותיה הכספיים לשנים 2010-2012, יש לראות את המערערת כמי שזנחה את הטענה על "מוסד קבע".

דברים אלו מקבלים משנה תוקף לאור העובדה שבא כוח המערערת אישר בדיון מתאריך 17.9.2017 כי פעילותה בברזיל לא הייתה במסגרת של "מוסד קבע" (פרוטוקול עמ' 5 ש' 4-6).

כלומר, אפילו נצא מנקודת הנחה כי הטענה על "מוסד קבע" נטענה בשלב השומה, הרי שהיא זנחה בשלב הערעור.

### המערערת לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל בשלב ההשגה

12. עיון בכתב ההשגה מתאריך 25.1.2016 שהגישה המערערת מעלה כי היא טענה שם, בין היתר, כי "...אף רשות המס בברזיל יכולה להעלות טענות שונות לרבות ביחס לקיום או אי קיום 'מוסד קבע' של החברה בברזיל ולרבות ביחס לקביעת מחירי העברה בין הצדדים ומכאן לחיוב במס של הכנסה זו בברזיל" (סעיף 2.3.9.9 להשגה, נספח 10 בתשובת המשיב).

13. בתאריך 13.7.2016 התקיים דיון בהשגה ועיון בפרוטוקול הדיון (מע/3) מעלה כי נאמרו שם דברים דומים לאלו שנכתבו בכתב ההשגה: "יכולה לעלות טענה שכל ההכנסה מההשכרה היא לא הכנסה שחייבת במס בישראל, כי היא שייכת ל'מוסד קבע' שיש לפ.ק. בברזיל. ולכן מבחינתנו יתכן שההכנסה לא חייבת במס בישראל".

14. הן מכתב ההשגה והן מהדיון בהשגה עולה, כי המערערת לא טענה בפני המשיב כי יש לה "מוסד קבע" בברזיל אלא כי רשות המיסים בברזיל יכולה לטעון כי פעילותה שם הייתה במסגרת של "מוסד קבע".

אין ללמוד מכך כי המערערת טענה בפני המשיב בשלב ההשגה כי פעילותה בברזיל עלתה כדי "מוסד קבע".

יתירה מכך, אין כל ראיה לכך שהמערערת טענה כי פעלה במסגרת "מוסד קבע" בפני רשות המיסים בברזיל.

אף אין חולק כי אותן ראיות שמבקשת המערערת להציג כעת בפני בית המשפט, על מנת לבסס את טענתה על "מוסד קבע", לא הוצגו למשיב בהליך השומה.

משהמערערת לא הציגה טיעון מפורש ומפורט, הנתמך בראיות, לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל במסגרת ההליכים השומתיים (שומה שלב א' ושלב ההשגה), אין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

מקום להתיר לה לטעון זאת כעת בשלב הערעור ולהציג ראיות התומכות בכך לראשונה בפני בית המשפט.

15. זאת ועוד, ניכר מדברי בא כוח המערערת בדיון מתאריך 17.9.2017, כי אצל המערערת קינן החשש, שמא העלאת הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" בפני רשות המיסים בברזיל תביא להעלאת שיעור המס בו תחויב, ולכן נמנעה במכוון מהעלאתה:

**"לתפיסתנו – אין לנו מוסד קבע בברזיל ולא נקבע על ידי רשות המס בברזיל שיש לנו מוסד קבע. ובישראל – לא טענו גם שיש לנו מוסד קבע. אנחנו חוששים שאם נפנה לבירור ניכוי מס במקור, תקבע רשות המס בברזיל שיש לנו מוסד קבע וניכוי המס יעלה" (פרוטוקול עמ' 5 ש' 4-6).**

דברים ברורים כשמש המאירה בצהרי היום.

בהינתן שיעור מס החברות שחל בברזיל באותן שנים (34%, ראו הדוח הכספי של המערערת לשנת המס 2013) לא ייפלא אפוא שהמערערת היססה אם לפנות לרשות המיסים בברזיל לצורך בירור טענתה על כפל מס ואף לא רצתה להיות חלק מהליך הסכמה הדדית בין המדינות המתקשרות: **"החברה איננה יכולה ואינה מבקשת להיות צד להתנהלות כאמור שכן היא 'אדישה' ביחס למקום תשלום חבות המס – בישראל או בברזיל" (פס' 2.3.9.9. לכתב ההשגה). כלומר, המערערת העדיפה במכוון להישאר מאחורי הקלעים ולאחוז בטענה עמומה – כלפי רשות המיסים בישראל – ביחס לאפשרות קיומו של "מוסד קבע" בברזיל.**

במילים **"יתכן שההכנסה לא חייבת במס בישראל"** (מהדיון בהשגה מתאריך 13.7.2016) ביקשה המערערת, לדעתי, לרמוז למשיב, כי במקרה שייקבע כי היא פעלה בברזיל במסגרת של "מוסד קבע", עלולה רשות המיסים בישראל למצוא את עצמה ללא נתח מעוגת המס. המערערת ביקשה אפוא להשתמש באפשרות ה**תיאורטית** לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל כמנוף לקידום טענתה מול המשיב, כי היא זכאית לזיכוי בישראל בגין מלוא המס שנוכה ממנה במקור על ידי הבנק בברזיל.

16. לו סברה המערערת, באמת ובתמים, כי פעלה בברזיל במסגרת של "מוסד קבע", היה מצופה ממנה לציין זאת בפני המשיב "ברחל ביתך הקטנה", ולא באופן עמום או לאקוני או משתמע, ותוך הצגת מסמכים התומכים בטענה זו, על מנת שהמשיב יוכל לאסוף מידע ולערוך את הבירורים העובדתיים הנדרשים לעניין קיומו של "מוסד קבע" ולצורך ייחוס רווחיו העסקיים, וזאת בזמן אמת, ולא בדיעבד בחלוף כעשר שנים, במיוחד כאשר הטענה היא לקיומו של "מוסד קבע" במדינה זרה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

אין להתיר שימוש בטקטיקה של העלאת אפשרות תיאורטית לקביעה אפשרית של רשות המיסים בברזיל לקיומו של "מוסד קבע", כפתח לטיעון עתידי של המערער – מול רשות המיסים בישראל – כי פעלה ברזיל במסגרת של "מוסד קבע".  
בעניין ע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין - מחוז ת"א פס' 7 (5.3.2015) צוין כי "אין להלום שימוש בסעיפים לקוניים כמתואר כ'פותחים פתח' להעלאת טענות, שלא נטענו ושלא פורטו... טענות המועלות 'כלאחר יד' תוך שימוש בטקטיקה המתוארת – יש לראותן כאילו לא הועלו כלל במסגרת ההליך".  
**המערער לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בשלב הערעור (עד כה)**

17. בתאריך 16.7.2017 הגישה המערער את נימוקי הערעור מטעמה ובהם טענה כי היא זכאית לזיכוי של מלוא המס הזר שנוכה במקור מההכנסה ששולמה לה בברזיל. עיון בנימוקי הערעור מעלה, כי גם כאן נקטה המערער באותה טקטיקה בה נקטה בהליך ההשגה ונמנעה מלטעון במפורש כי פעילותה בברזיל הייתה במסגרת של "מוסד קבע".

כך כתבה המערער: "הרבה למעלה מן הצורך יוער כי אין זה ברור כלל כי פרשנותו של המשיב למונח 'תמלוגים' ככזו שחלה על דמי שכירות גרידא... אינה מובנת מאליה ולא ברור כי היא הנכונה. כן יצוין כי מבין האפשרויות הפרשניות נכללות גם כאלה שהיו מביאות לחיוב במס בברזיל בשיעור גבוה יותר מ- 15% (וראה סעיף 7 לאמנה)" (פס' 90 לנימוקי הערעור) (סעיף 7 לאמנת המס עוסק במיסוי רווחים עסקיים שהופקו במסגרת "מוסד קבע").

18. כפי שציינתי לעיל, אין לראות בטענה עמומה, הנטענת בחצי-פה, על קיומה של "אפשרות פרשנית", כפותחת פתח להרחבת הטיעון של המערער בעתיד בעניין קיומו של "מוסד קבע".

מה גם, שלא ניתן להבין מדבריה אלו של המערער, מהי לשיטתה האפשרות הפרשנית הנכונה לגבי סיווג הנכון של ההכנסות ששולמו לה: האם במסגרת "מוסד קבע", האם כתמלוגים או האם בסיווג אחר, ונראה כי המערער העדיפה להשאיר את כל האפשרויות פתוחות.

אם המערער סברה כי היא פעלה בברזיל במסגרת של "מוסד קבע" היה עליה לומר זאת בקול רם וברור. חלף זאת, העדיפה המערער לפסוח על-שתי הסעיפים, מצד אחד, לרמוז למשיב כי יש באמתחתה אפשרות לטענה העלולה לנגוס בנתח המס השיורי בישראל (באמצעות הטענה על קיומו של "מוסד קבע" בברזיל), ומצד שני, להותיר את הטענה עמומה כך שלא תידרש להעלותה בפני רשות המיסים בברזיל שמא יבולע לה שם בעקבות כך (וראו סעיף 15 לעיל בעניין שיעור מס החברות החל בברזיל על הרווחים המיוחסים ל"מוסד קבע").



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

### סיכום ביניים

19. המערערת לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, וודאי לא טיעון מפורט שנתמך בראיות, לא במסגרת ההליכים השומתיים ולא במסגרת הערעור עד לשלב זה. למותר לציין, כי אף הראיות אותן מבקשת המערערת להגיש כעת, לא הוצגו למשיב בשלב השומה. כפועל יוצא, ובכפוף לבחינת השאלה האם מקרה זה נמנה עם המקרים החריגים בהם יותר לנישום להעלות טענה לראשונה בשלב הערעור, אין מקום להתיר למערערת לטעון טענה או להציג ראיות שנועדו לתמוך בטענה שלא נטענה במפורש על ידה במסגרת ההליכים השומתיים.

### המערערת מושתקת מלטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל

20. אף תחת ההנחה כי המערערת טענה בשלבים השומתיים לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, הרי שדבריהם המפורשים של באי כוחה הקודמים בישיבת קדם המשפט הראשונה שהתקיימה בתאריך 17.9.2017, מהווים חזרה בלתי מסויגת מטענתה (ככל שהייתה) לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל ומשתיקים אותה מלטעון אחרת. יתכן כי הם עולים אף כדי "הודעת בעל דין" ממש.

וכך הוצהר על ידי באי כוחה הקודמים של המערערת בדיון קד"מ (עמ' 5 ש' 2-6):  
"אני לא יודע מאיפה נלקח 15 אחוזים, אני יכול רק להניח שרשות המס בברזיל נכתה לפי הדין הפנימי בברזיל, כי לתפיסתה אין סעיף באמנה המתייחס לתפיסתנו – אין לנו 'מוסד קבע' בברזיל ולא נקבע על ידי רשויות המס בברזיל שיש לנו 'מוסד קבע'. ובישראל – לא טענו גם שיש לנו 'מוסד קבע', אנחנו חוששים שאם נפנה לבירור ניכוי מס במקור, תקבע רשות המס בברזיל שיש לנו 'מוסד קבע' וניכוי המס יעלה" [ההדגשה אינה במקור].

לטעמי, דברים מפורשים אלו עולים כדי "הודאת בעל דין", ולמצער, מבססים טענת השתק כלפי המערערת מלטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל או להציג ראיות בעניין זה.

יצוין כי אין לקבל, כי החלפת באי כוחה הקודמים של המערערת בבאי כוחה החדשים, מאפשרת לה לטעון כעת לראשונה טענה העומדת בסתירה לטענתה הקודמת.

21. המשיב טוען כי המערערת מנועה מלטעון לקיומו של "מוסד קבע" גם מכוח ההסדר הדיוני שנערך ביניהם, שקיבל תוקף של החלטה בתאריך 16.12.2018. במסגרת ההסדר הדיוני תוחמה המחלוקת בין הצדדים וצוין על ידם כי: "...השאלה היחידה שנותרה במחלוקת היא שאלת זכאותה של המערערת לזיכוי בגין המס בשיעור של 15% שנוכה מהכנסותיה בברזיל, אשר תלוי בהליך המתנהל מול מדינה זרה ועלול להמשך זמן רב" (פס' 8).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

אמת, צודקת המערערת, כי מנוסחו של ההסדר הדיוני לא ניתן לקבוע באופן חד משמעי, אם טענתה לזיכוי בשיעור של 15% התבססה על כך ששיעור זה משקף את המס ששולם על ידה **בפועל** בברזיל או משום ששיעור זה מייצג את שיעור המס הנכון החל לטענתה על הכנסותיה בברזיל (במסגרת "מוסד קבע").

עם זאת, אני סבורה שהצדק עם המשיב, כי יהיה זה בלתי סביר לקרוא לתוך ההסדר הדיוני טענה על קיומו של "מוסד קבע" בברזיל, שמאגדת מחלוקת כה רחבת היקף ומהותית, קל וחומר כאשר קוראים את ההסדר הדיוני על רקע הצהרתם הנזכרת של באי כוחה הקודמים של המערערת בישיבה שהתקיימה בתאריך 17.9.2017 (סעיף 20 לעיל).

22. זאת ועוד, המערערת מושתקת מלטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע" גם משום שזכרה של הטענה על "מוסד קבע" לא בא לידי ביטוי בפנייתה לרשות המיסים בברזיל.

אזכיר, כי הן פנייתה של חברת גינרנט, חברת-בת של המערערת, מתאריך 26.1.2018 והן פניית המערערת מתאריך 26.9.2018, לרשות המיסים בברזיל, בשלן התעכב ההליך פרק זמן ממושך, נסובו כולן על פרשנותו של סעיף 12 לאמנה ("תמלוגים") ולא על הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" (נספחים 1 ו-3 לבקשת המשיב למחיקת תצהירי המערערת).

23. יתירה מכך, מהמועד שבו הושג ההסדר הדיוני ועד לפניית המערערת לרשות המוסמכת בישראל לצורך ייזום הליך הסכמה הדדית בתאריך 20.4.2020 (נספח 6 לבקשת המשיב), לרבות לאחר שניתנו תשובותיה של רשות המיסים בברזיל, המערערת לא טענה כי פעלה בברזיל במסגרת של "מוסד קבע".

24. זאת ועוד, צודק המשיב בטענתו כי, המסמך הראשון בו היה על המערערת להציג את טענתה על "מוסד קבע" הוא דוחותיה הכספיים, כאשר לפי ההלכה הפסוקה הנישום כבול בדיווחיו ובמצגיו לרשות (ע"א 732/15 פקיד שומה נ' **בנלי טל פס' 7** (21.3.2016)).

והנה, עיון בדוחותיה הכספיים של המערערת לשנים 2010 ו-2012 (נספחים 8-9 לבקשת המשיב למחיקת תצהירי המערערת) מעלה כי אין בהם אינדיקציה לכך שפעילות המערערת בברזיל הייתה במסגרת של "מוסד קבע".

כאשר נשאל רו"ח רופא מטעם המערערת מדוע לא ייעץ למערערת לבטא בדוחותיה את טענתה על "מוסד קבע" השיב בחקירתו כי: "**אין שום הבדל בין הצורה שבה הוגש הדוח ובין טענה של 'מוסד קבע' ... כלומר לא היה צריך להיות שום שינוי בהצגה של הדוחות**" (עמ' 29 ש' 11-14).





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

קשה לקבל זאת. שכן, הדעת נותנת כי קיומו של "מוסד קבע" אמור לבוא לידי ביטוי בדוח הכספי של המערערת. לפי סעיף 7 לאמנת המס יש לייחס הכנסות והוצאות מתאימות לפעילות של "מוסד קבע" ויש לאפשר לפקיד השומה לבקר זאת. לא ברור כיצד ניתן לעשות זאת אם המערערת לא נותנת לפעילותה הנטענת ביטוי בדוחותיה.

לא זו אף זו, היה על המערערת להוכיח כי הגישה לרשות המיסים בברזיל דוחות כספיים במסגרתם הציגה את פעילותה בברזיל ככזו שנעשתה במסגרת "מוסד קבע". המערערת לא הציגה כל ראיה לכך ואף לא הוכיחה כי דיווחה לרשות המיסים בברזיל על פתיחת עסק ועל כך שהיא עומדת בדרישות הדין הפנימי בברזיל בהקשר לקיומה של פעילות עסקית בברזיל.

כפועל יוצא מהעדר אינדיקציה בדוחות המערערת לקיומו של "מוסד קבע", ביחד עם העדר ראיות לכך שהמערערת טענה בפני רשות המיסים בברזיל כי פעלה שם במסגרת "מוסד קבע", מושתקת המערערת, גם מטעם זה, מלטעון זאת כעת.

25. הנה כי כן, לא רק שהמערערת לא טענה לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, וודאי לא טיעון מפורט שנתמך בראיות, לא במסגרת ההליכים השומתיים ולא במסגרת הערעור עד לשלב זה, לא בפני רשות המיסים בישראל ולא בפני רשות המיסים בברזיל, ולכן אינה רשאית להעלות טענה זו כעת, נראה כי המערערת מושתקת מלטעון כיום לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, זאת הן לאור הצהרתו המפורשת של בא כוחה בדיון מתאריך 17.9.2017, הן לאור העובדה שבדוחותיה הכספיים שהוגשו למשיב אין כל אינדיקציה לקיומו של "מוסד קבע", הן לאור העובדה שגם לרשות המיסים בברזיל לא הוגשו דוחות כספיים כ"מוסד קבע" והן משום שבפניותיה לרשות המיסים בברזיל ובהסדר הדיוני לא בא זכרה של טענתה זו על "מוסד קבע". דברים אלו מקבלים משנה תוקף שעה, שכעולה מדברי בא כוחה של המערערת בדיון מתאריך 17.9.2017, המערערת נמנעה במכוון מלטעון בפני רשות המיסים בברזיל לקיומו של "מוסד קבע" מהחשש שיבולע לה ומחשש כי מצבה המיסויי יורע בעקבות כך (ראו סעיף 15 לעיל בעניין שיעור מס חברות החל בברזיל על הרווחים המיוחסים ל"מוסד קבע").

**לא מתקיימים בענייננו התנאים להעלאת טענה חדשה על "מוסד קבע" בשלב**

### הערעור

26. אף בהנחה שאין המערערת מנועה מלטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, הרי משהגעתי למסקנה כי טענה זו לא הועלתה על ידה בשלבי השומה, אין היא רשאית להעלותה כעת בשלב הערעור, אלא אם מתקיימים בעניינה התנאים שנקבעו בהלכה הפסוקה להעלאת טענה חדשה בשלב הערעור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

27. להווי ידוע, כי בית המשפט היושב בדין על ערעור מס בוחן את סבירות החלטתו של פקיד השומה בהוצאת הצו, **בהתבסס על הטענות והראיות שהובאו בפניו ועמדו לנגד עיניו בשלב הפעלת שיקול דעתו במסגרת הליכי השומה עד להוצאת הצו.** על כן, ככלל, לא ניתן להציג בשלב הערעור טענות עובדתיות או משפטיות שלא נטענו טרם להוצאת השומה בצו.

אכן, הגישה הנהוגה כיום ביחס למקרים החריגים בהם ניתן יהיה להעלות טענה חדשה בשלב הערעור היא ליברלית יותר בשם עיקרון שומת מס אמת (ע"א 1830/14 רובומטיקס טכנולוגיות בע"מ נ' פשמ"ג (2.4.2015)) אך אין זה אומר שאין לאזן את הערך החשוב של מס אמת עם ערכים חשובים אחרים וביניהם היעילות הדייוניות, מתן תוקף וחשיבות להליך השומתי וכמובן שיקולי תום לב. אם נאמר אחרת, נימצא חלילה מרוקנים מתוכן את חשיבותו של ההליך השומתי (ראו האסמכתאות שפורטו בסעיפים 26-30 לסיכומי המשיב).

28. בעניין ע"א 805/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פ"ש חולון פס' 28 (13.10.2015) נקבע כי השימוש בסמכות להתיר העלאת טענה חדשה בשלב הערעור תעשה במקרים בהם מתקיימים תנאים אלו: **אין מדובר בניצול לרעה (תום לב); לא נגרם נזק דיוני לצד שכנגד; אין פגיעה ביעילות הדייונית; אין בקבלת הטענה משום פגיעה בחשיבות הליך ההשגה וביכולת לערוך במסגרתו בירור עובדתי מלא של טענות הצדדים** (ראו גם ע"א 5238/13 וינברג נ' מנהל מיסוי מקרקעין מחוז ת"א פס' 7-6 (5.3.2015)).

נבחן את יישומם של מבחנים אלו בנסיבות ענייננו.

29. **דרישת תום הלב** – העובדה שהמערערת נמנעה במכוון מלטעון לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל, לרבות בפניותיה לרשות המיסים בברזיל אשר בשלן עוכב המשך ניהול ההליך, והעובדה שהמערערת הצהירה במפורש בישיבת קדם המשפט הראשונה כי לתפיסתה אין לה "מוסד קבע" בברזיל, מחייבת את המסקנה כי העלאת הטענה בשלב זה על ידי המערערת אינה עומדת בדרישות תום הלב.

30. **נזק דיוני לצד שכנגד** – צודק המשיב בטענתו כי, העלאת הטענה לקיומו של "מוסד קבע" בשיהוי כה גדול ובחלוף שנים ארוכות משנות המס שבמחלוקת (כעשר שנים), פוגעת ביכולתו לערוך את הבירורים העובדתיים הנדרשים לצורך הוכחת קיומו של "מוסד קבע" למערערת בברזיל ולצורך ייחוס ההכנסות וההוצאות בין ישראל וברזיל, למשל, בחינת אופי השירותים שניתנו, היקפם, משך הזמן בו ניתנו, המקום שממנו ניתנו, ההוצאות שיש לייחס לאותם שירותים וכיו"ב, וכל זאת בנסיבות בהן לא הוצאה למערערת שומה של "מוסד קבע" בברזיל. אין חולק כי לו טענה זו הייתה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

עולה כדבעי בשלב השומה, יכולת איסוף החומר והבירור העובדתי הייתה טובה יותר מבחינת המשיב.

31. **יעילות דיונית** – מתן הזדמנות למשיב לערוך כיום את הבירור העובדתי המקיף הנדרש ממנו על אודות הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" למערערת בברזיל, אף אם יתאפשר, יחייב דחייה נוספת של מועד ההוכחות. על רקע הארכות הרבות שניתנו עד כה, בין היתר כדי לאפשר למערערת לפנות לרשות המיסים בברזיל ולמצות את טענותיה מולה בהקשר לסוגיית הזיכוי, הרי שדחייה נוספת וממושכת של ההליך תפגע ללא ספק ביעילות הדיונית.

32. **פגיעה בתוקפו של הליך ההשגה** – כאמור, היה על המערערת לטעון את הטענה על "מוסד קבע" בשלב ההשגה, ביחד עם כלל הראיות שנועדו לבסס אותה, על מנת שפקיד השומה יוכל להפעיל את שיקול דעתו בעניין זה ועל מנת שבית המשפט יוכל להעביר תחת שבט ביקורתו שיקול דעת זה של פקיד השומה. המערערת, על אף שהייתה מודעת לטענה זו, נמנעה במכוון ומטעמיה היא, מלטעון אותה (ראו דברי באי כוחה הקודמים של המערערת בדיון מתאריך 17.9.2017, סעיף 15 לעיל).

בנסיבות אלו, מתן אפשרות למערערת להעלות טענה זו כעת, עלול לפגוע בתוקפו ובחשיבותו של הליך ההשגה.

33. **לסיכום הדברים עד כה, נוכח משקלם המצטבר של כלל הטעמים שפורטו לעיל, אפילו לא הייתה המערערת מנועה מלהעלות כעת את הטענה בדבר קיומו של "מוסד קבע" בברזיל, לא מצאתי כי מתקיימים התנאים שנקבעו בפסיקה להעלאת טענה זו מטעם המערערת בשלב הערעור. כך בפרט, כאשר המערערת הייתה מודעת לקיומה של הטענה אך נמנעה – מטעמיה היא – מלהעלות אותה ומלבסס אותה בראיות כדבעי.**

34. ועניין נוסף - המערערת טענה בסיכומיה (סעיף 42) כי האמנה מורה מפורשות כי מיסוי לפי סעיף 12 ("תמלוגים") יחול כל עוד לא מדובר על "מוסד קבע". לפיכך, על מנת שפקיד השומה יקבע כי הכנסת המערערת היא הכנסה מתמלוגים לפי סעיף 12 לאמנת המס, החייבת בתשלום מס בברזיל בשיעור של 10%, הוא חייב בהכרח להכריע קודם לכן שאין לה "מוסד קבע" בברזיל. לשיטת המערערת, האמנה מטילה על המשיב את החובה לבדוק את קיומו של "מוסד קבע" בטרם יכריע בסיווג ההכנסה כ"תמלוגים".

טענה זו, המטילה על המשיב את נטל בדיקת קיומו של "מוסד קבע" למערערת בברזיל, במסגרת יישום סעיף 12 לאמנה, אין בידי לקבל ולא ממנה תיוושע המערערת.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

מקובלת עלי תשובתו של המשיב בהקשר זה (סעיף 27 לסיכומיו) כי המערערת מעולם לא טענה כי סעיף 12 אינו רלוונטי משום שפעילותה בברזיל הייתה במסגרת של "מוסד קבע". קו הטיעון של המערערת היה, כי אין לראות בדמי השכירות משום הכנסת "תמלוגים" בשל האופן בו יש לפרש לטענה מונח זה בסעיף 12 לאמנה. בהתאם לקו טיעון זה גם נערכו הפניות לרשות המיסים בברזיל. זאת ועוד, ניסיונה של המערערת להטיל על המשיב את תוצאות מחדלה לטעון על קיומו של "מוסד קבע", אינו מתקבל. לו סברה המערערת כי סעיף 12 לאמנה אינו רלוונטי, משום שסעיף 7 לאמנה הדין ב"מוסד קבע" הוא הרלוונטי, היה עליה לטעון זאת מפורשות. משלא עשתה זאת, אין מקום להתיר לה לעשות זאת כעת.

**ועיקר – לא יהיה במתן רשות למערערת לטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע" בברזיל**

### **כדי לסייע לה במחלוקת**

35. מבלי לפגוע בערכו של הדיון שנערך לעיל ובמסקנה אליה הגעתי, אזכיר כי המחלוקת בערעור נובעת מטענת המשיב כי דמי השכירות שקיבלה המערערת בגין הגנרטורים בברזיל הם בגדר "תמלוגים" לפי סעיף 12.2 לאמנת המס ולכן המס "הנכון" החל עליהם בברזיל על פי הוראות האמנה הוא 10%. כזכור, המשיב טען שסכומים שנוכו במקור על ידי הבנק בברזיל (בשיעור של 15% מההכנסות ברוטו ששולמו למערערת) העולים על שיעור של 10%, הם תשלומים וולונטריים שהמערערת אינה זכאית לזיכוי מס זר בגינם.

לעומת זאת, המערערת טוענת כי שיעור המס שנוכה במקור מהכנסותיה (15%) הוא-הוא שיעור המס הנכון החל על הכנסותיה בברזיל, שהופקו במסגרת "מוסד קבע", ולכן היא זכאית לזיכוי מלא בגינה. לטענת המערערת, הכנסות דמי השכירות מהגנרטורים הופקו במסגרת "מוסד קבע" שהיה לה בברזיל ומיסויים הוא לפי סעיף 7 לאמנה (הדין במיסוי רווחי עסקים) שבהקשר אליו חלה חובת ניכוי מס במקור בשיעור של 15% על פי הדין הפנימי בברזיל.

36. ברם, המערערת לא הוכיחה, כי אף תחת ההנחה שהכנסות דמי השכירות שקיבלה הופקו במסגרת "מוסד קבע" שהיה לה בברזיל, כי ניכוי מס במקור בשיעור של 15% לפי הוראות הדין הפנימי בברזיל אכן משקף את שיעור המס "הנכון" שהיה אמור לחול על רווחיה מ"מוסד קבע", בגינה היא זכאית לזיכוי ממס זר בישראל.

להווי ידוע כי מס שנוכה במקור, המנוכה מסכום הכנסות ברוטו, אינו בהכרח המס הסופי (ע"א 438/90 פקיד שומה חיפה נ' הד הקריות, פ"ד נא(5) 668 פס' 14 בפסק דינו של השופט חשין (1997)). במקרה בו נגבה מס במקור ביתר, לנישום הזכות לפנות לרשות המיסים ולבקש כי יוחזר לו המס העודף. בנסיבות מסוימות אף



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

רשאית רשות המיסים להתיר את ניכוי המס במקור מראש בשיעור מס מופחת (ראו למשל סעיף 170(א) לפקודת מס הכנסה).

המערערת לא הוכיחה כי המס שנוכה במקור בברזיל בשיעור של 15%, לפי הוראות הדין הפנימי בברזיל, אינו מס ששולם על ידה **ביתר**, אף תחת הנחת קיומו של "מוסד קבע" בברזיל, וכי היא זכאית לזיכוי בישראל אף בגין הסכומים העולים על שיעור המס שהיה אמור לחול על רווחיה מ"מוסד קבע" בברזיל.

37. המערערת יצאה ידי חובתה בטענה סתמית כי "**חישוב פשוט מעלה כי מיסוי בשיעור של 15% מהכנסת החברה ברוטו, שווה לכ- 34% מהרווח של החברה**" (ההדגשות שלי – י"ס) [סעיף 40 לסיכומי המערערת].

לעומת זאת, ב"כ המערערת טען בדיון כי, בהינתן שיעור מס חברות החל על פי הדין הפנימי בברזיל, "**15% על הברוטו זה הרבה יותר מ- 35% על הנטו**" (עמ' 21 ש' 32) (ההדגשה שלי – י"ס).

גם מחקירתו של רו"ח רופא מטעם המערערת מצטיירת תמונה לפיה, על מנת ש-15% ניכוי מס במקור מהכנסות ברוטו של המערערת ישקף את מס החברות החל בברזיל (בשיעור של 34%) על רווחי "מוסד קבע", שיעור הרווח של החברה צריך לעמוד על 50%, תוצאה שאף לגישת רו"ח רופא היא יומרנית ולא "הגיונית". ואלו היו דברי רו"ח רופא בדיון:

"**בוא ניקח רגע את ההיגיון. הרי 15 אחוזים מהמחזור, בסדר? אם חבות המס בברזיל היא שלושים אחוז, זה אומר שהייתי צריך להרוויח חמישים אחוז כדי ש-15 אחוז לא יספיק. נראה לך שחברה מרוויחה יותר מ- 15 אחוז מהמחזור? אנחנו בשמחה נשקיע בחברה כזאת**" (עמ' 29 ש' 28-30).

38. הנה כי כן, לטענת המערערת עצמה, המס שנוכה במקור בשיעור של 15% מהכנסותיה ברוטו **גבוה** משיעור המס שהיה אמור לחול על רווחיה מ"מוסד קבע", אף תחת הנחת קיומו של "מוסד קבע" בברזיל.

המערערת לא הוכיחה כי המס "הנכון" שהיה חל על רווחיה מ"מוסד קבע", אף לו היה מוכח, הוא בגובה המס שנוכה לה במקור בשיעור של 15% מסכום דמי השכירות ברוטו, כך שיש מקום להתיר לה בזיכוי בישראל את מלוא המס שנוכה במקור בברזיל.

נוסף על כך, היה על המערערת להוכיח כי אינה זכאית לבקש **החזר מס מרשות המיסים בברזיל** בגין המס ששולם על ידה ביתר במסגרת הניכוי במקור.

ממילא, אף תחת הנחת קיומו של "מוסד קבע" למערערת בברזיל במסגרתו הופקו הכנסותיה מדמי השכרת הגנרטורים, **שבה על כנה השאלה**, עמה אנו מתמודדים בהקשר לסיווג הכנסות המערערת כ"מתלוגים", האם יש מקום להתיר בזיכוי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

בישראל את הסרח העודף שנוכה במקור בברזיל (ששיעורו לא הוכח) העולה על המס שהיה אמור לחול בברזיל על רווחי המערערת (שגם שיעורם לא הוכח).

### סיכום הדברים

39. כעולה מהאמור לעיל, לא מתקיימים בענייננו התנאים שנקבעו בפסיקה להעלאתה של טענה חדשה על "מוסד קבע" בשלב הערעור. קיימים טעמים רבים שמשקלם המצטבר מצדיק לדחות את העלאת טענת המערערת בשלב זה על קיומו של "מוסד קבע" בברזיל, ואף הקמת עילת השתק כלפיה בהקשר זה. כפי שציינתי לעיל, גם לא יהיה במתן רשות להעלאת הטענה כעת כדי להועיל למערערת (וראו הדיון בסעיפים 35-38 לעיל).

40. כפועל יוצא מכך יש להורות על מחיקת חוות הדעת של עו"ד מוניז והוצאתה מתיק בית המשפט שכן כל תכליתה היא לבסס את טענת המערערת בדבר מוסד הקבע. בהקשר זה אציין כי לא מצאתי לקבל את הטעם הנוסף שהציג המשיב למחיקת חוות הדעת של עו"ד מוניז, דהיינו, היותה חוות דעת משפטית המבקשת לנתח את הוראות אמנת המס בין ישראל לברזיל שהיא חלק בלתי נפרד מהדין הפנימי בישראל (סעיף 196 לפקודת מס הכנסה).

אכן, לא ניתן להגיש חוות דעת מומחה ביחס לשאלה מה קובע הדין הישראלי שכן רק בתי המשפט הם המומחים ובעלי הסמכות לפסוק מה קובע הדין הישראלי בסוגיה מסוימת. עם זאת, צודקת המערערת בטענתה כי חוות הדעת של עו"ד מוניז עוסקת בבחינת הוראות האמנה מנקודת המבט של רשות המיסים בברזיל ושל בתי המשפט בברזיל, במסגרת בחינת הדין הפנימי בברזיל, ולכן אין לומר כי יש בה להחליף את שיקול הדעת של בית המשפט בכל הנוגע לפרשנות הדין הישראלי. מכל מקום, מסקנתי כאמור היא כי יש להורות על הוצאת חוות הדעת של עו"ד מוניז מחומר הראיות במשפט, שכן תכליתה היא לבסס את טענת המערערת על "מוסד קבע" של המערערת. משקבעתי כי המערערת אינה רשאית להעלות כעת את הטענה על "מוסד קבע", יש להורות על מחיקת חוות הדעת של עו"ד מוניז.

41. באופן דומה, ומאותו טעם, יש לקבל את בקשת המשיב להורות על מחיקת תצהיריהם של מר אורן אופיר, של מר ג'קי אזולאי, סעיפים 5-10 בתצהירו של מר אורי קורץ, סעיפים 10-22 בתצהירו של מר דני אניגר, סעיפים 9-20 בתצהירו של מר אבנר קורץ, שכן תכליתם היא לבסס את טענת המערערת בדבר "מוסד קבע".



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

### בקשת המערערת להורות ליחידה למיסוי בינלאומי לפתוח בהליכי הסכמה

#### הדדית

42. עניינה של בקשה זו בבקשת המערערת כי בית המשפט יורה ליחידה למיסוי בינלאומי, שהיא הרשות המוסמכת בישראל, לקיים הליך של הסכמה הדדית מול הרשות המוסמכת בברזיל.

#### רקע

43. בעקבות פניותיהן של ג'נרנט והמערערת לרשות המיסים בברזיל, הביעה האחרונה את עמדתה (בתאריכים 27.11.2018 ו- 25.6.2019) כי שיעור המס החל על הכנסות המערערת הוא 10%.

44. בהמשך לכך, המערערת הגישה בקשה כי בית המשפט יורה למשיב לקיים הליך של הסכמה הדדית מול הרשות המוסמכת בברזיל. המשיב השיב כי יש לדחות את הבקשה הואיל ואין מחלוקת בין רשויות המס של ישראל וברזיל בנוגע לשיעור המס הנכון החל על הכנסות המערערת לפי הוראות אמנת המס.

45. בעקבות הדיון שנערך בתאריך 1.1.2020 חזרה בה המערערת מבקשתה להורות למשיב לקיים הליך של הסכמה הדדית.

במסגרת אותו דיון הסכים המשיב לשקול, לפני משורת הדין, לפנות לרשות המוסמכת בברזיל במטרה לקיים הליך הסכמה הדדית, אך בתנאי שהמערערת תקדים ותפנה בעצמה לרשות המיסים בברזיל בבקשה להחזר מס וככל שתסורב על ידה.

אין חולק כי המערערת לא פנתה לרשות המוסמכת בברזיל בבקשה להחזר מס.

46. בתאריך 27.2.2020 פנתה המערערת, באמצעות באי כוחה הנוכחיים, לרשות המוסמכת בישראל בבקשה ליזום הליכי הסכמה הדדית (נספח 5 לתשובת המשיב לבקשה לקיים הליך הסכמה הדדית).

הרשות המוסמכת בישראל ניאותה לשקול את הדברים ובמסגרת זו ביקשה מהמערערת לתרגם את פנייתה אליה.

בתאריך 20.4.2020 שלחה המערערת מכתב נוסף בקשר לבקשתה ליזום הליכי הסכמה הדדית. במסגרת הבקשה טענה המערערת כי יש לבחון את קיומו של "מוסד קבע" בברזיל (נספח 6 לתשובת המשיב).

47. בתאריך 7.5.2020 השיבה הרשות המוסמכת בישראל לפניויה של המערערת מתאריכים 27.2.2020 ו- 20.4.2020 וציינה כי לא מצאה הצדקה להיענות לבקשתה לפתיחת הליכי הסכמה הדדית, שכן אין כל מחלוקת בין הרשויות המוסמכות הרלוונטיות. הוזה אומר, הן רשות המיסים בישראל והן רשות המיסים בברזיל



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

מסכימות כי שיעור המס הנכון לפי אמנת המס, החל על הכנסות המערערת מדמי שכירות מהגנרטורים, הוא 10%, ככל שאין למערערת "מוסד קבע" בברזיל. כן הובהר, כי הליך של הסכמה הדדית אינו תחליף לפנייה מתאימה לרשות המיסים בברזיל לקבלת החזר מס שנגבה ביתר וכי ניכוי מס במקור בשיעור העולה על המוסכם באמנה אינו פעולה שהיא "בניגוד לאמנה" המצדיקה ייזום הליכי הסכמה הדדית, שכן מדינת אמנה רשאית לעמוד בהתחייבויותיה שבאמנה באמצעות החזר מס שיינתן לאחר שהנישום יפנה אליה בפנייה מתאימה.

עוד הובהר, כי על אף שהרשות המוסמכת בישראל בעמדה לפיה בקשת המערערת לקיים הליכי הסכמה הדדית אינה מוצדקת, תימסר לרשות המוסמכת בברזיל הודעת עדכון על אודות החלטתה זו והיא תוכל להביע את עמדתה בעניין.

הרשות המוסמכת בישראל סירבה להעביר את בקשתה המאוחרת של המערערת מתאריך 20.4.2020 לרשות המוסמכת בברזיל הואיל ונכלל בה טיעון חדש בדבר קיומו של "מוסד קבע" שלא היה חלק מהמחלוקת בין הצדדים. לעומת זאת, הועברו לרשות המוסמכת בברזיל פניותיהן של גינרט ושל המערערת לרשות המיסים בברזיל ותשובותיה של האחרונה לאותן פניות.

48. בתאריך 14.6.2020 נשלחה למערערת הודעה מטעם הרשות המוסמכת בישראל, באמצעות דואר אלקטרוני, בה צוין כי הרשות המוסמכת בברזיל מסכימה עם עמדת הרשות המוסמכת בישראל על הטיפול המיסוי הנכון בעניינה ולכן אין מקום לקיים הליך של הסכמה הדדית. כן נמסר באותה הודעה כי הרשות המוסמכת בברזיל העבירה הנחיות בנוגע להליך קבלת החזר מס בברזיל (סעיף 15 לתשובת המשיב לבקשת המערערת).

### דין והכרעה

49. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים, הגעתי למסקנה כי דין בקשת המערערת ליזום הליכי הסכמה הדדית להידחות.

50. תחילה אציין, כי מתעוררת שאלה בדבר סמכותו של בית משפט זה להורות לרשות המוסמכת בישראל לפתוח בהליכי הסכמה הדדית, סמכות שעל פני הדברים מצויה בתחום סמכותו של בית המשפט העליון בשבתו כבג"צ.

עם זאת, הצדדים לא חלקו על סמכותו של בית משפט זה לדון בבקשה (סעיף 68 לסיכומי המערערת), אשר ממילא כבר מצוי בפרטי סכסוך המס בין הצדדים, ועל מנת לייעל ולחסוך במשאבים ולאור התוצאה אליה הגעתי, להלן אפרט את נימוקיי לדחיית הבקשה.

51. ראשית, אזכיר כי בתאריך 1.1.2020 חזרה בה המערערת מבקשה קודמת שהגישה לקיים הליך של הסכמה הדדית. אמנם הבקשה הקודמת הוגשה לבית המשפט ואילו





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

הבקשה הנוכחית הוגשה קודם לרשות המוסמכת ולאחר מכן לבית המשפט, אך שעה שהמערערת לא הצביעה על שינוי בנסיבות המצדיק להיעתר לבקשתה הנוספת, אין סיבה להיעתר לה.

52. **שנית**, גם אם לא נקבע באמנת המס מועד שעד אליו יש לפנות בהליך של הסכמה הדדית, מובן מאליו כי הפנייה צריכה להיעשות בתוך תקופה המאפשרת לערוך את הבירורים העובדתיים הנדרשים לצורך בירור הטענה שבשלה נעשית הפנייה (בענייננו מדובר במרחק של למעלה משמונה שנים, שמוכן כי יקשה על הבירור העובדתי הנדרש בעניין קיומו של "מוסד קבע" למערערת בברזיל).

53. **שלישית**, מאחר שהבקשה השנייה של המערערת לקיום הליכי הסכמה הדדית מבוססת על טענתה החדשה בדבר קיומו של "מוסד קבע", ומאחר שהגעת למסקנה כי אין להתיר למערערת לטעון כעת לקיומו של "מוסד קבע", ממילא גם אין לקיים לגבי טענה זו הליך של הסכמה הדדית.

בהקשר זה יצוין, כי רשות המיסים בברזיל לא קבעה כי המערערת פעלה שם במסגרת של "מוסד קבע" ואף המערערת לא טענה זאת בפני המשיב, כמפורט לעיל, עד לשלב זה בערעור. המערערת לא טענה זאת אף בפניותיה לרשות המיסים בברזיל (פניות המערערת וגינרנט מתאריכים 26.9.2018 ו- 26.1.2018, בהתאמה) אשר היו באופן טבעי המקום הנכון להעלאת טענתה על "מוסד קבע".

54. **רביעית**, גם לגוף העניין, שעה שרשות המיסים בברזיל הביעה את עמדתה, הן בתשובתה לפניית גינרנט והן בתשובתה לפניית המערערת (27.11.2018, 25.6.2019, בהתאמה), כי שיעור המס הנכון הוא 10%, הרי שעמדתה זו זהה לעמדת הרשות המוסמכת בישראל. משכך, צודק המשיב בטענתו, כי כאשר שתי הרשויות המוסמכות מסכימות לגבי שיעור המס הנכון (תחת הנחת סיווג הכנסת המערערת כ"תמלוגים" לפי סעיף 12 לאמנה), לא ניתן להגיע לתוצאה טובה יותר בהליכי הסכמה הדדית שכן זו התוצאה המיטבית.

55. **חמישית**, אין בעובדה ששיעור המס שנוכה במקור (15%) גבוה משעור המס שקבוע באמנת המס (10%), תחת הנחת סיווג ההכנסה כתמלוגים לפי סעיף 12), כדי להוביל למסקנה כי רשות המיסים בברזיל פעלה "בניגוד לאמנה" באופן המחייב לקיים מולה הליך של הסכמה הדדית. זאת מהטעמים להלן:

א. לשון האמנה אינה מונעת ניכוי מס במקור מכוח החלת הדין הפנימי בברזיל, באופן שינוכה במקור מהכנסה שנצמחה בברזיל ומשולמת לתושב ישראל מס בשיעור העולה על 10% מההכנסה ברוטו, ובלבד שבסופו של יום המס המוטל לא יעלה על שיעור של 10% (תחת הנחת סיווג הכנסה כתמלוגים) באופן



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

שיתאפשר לנישום לפנות לרשות המס ולבקש החזר של המס שנוכה ביתר (ראו האסמכתאות אליהן הפנה המשיב בסעיפים 13-14 לתשובתו).

כל עוד לא הודיעה רשות המיסים בברזיל למערערת כי היא **מסרבת** להשיב לה את המס שנוכה ממנה ביתר, לא ניתן לומר כי רשות המיסים בברזיל פועלת "בניגוד לאמנה" באופן המצדיק ייזום הליכי הסכמה הדדית מולה. לא כל שכן שעה שהמערערת, מסיבות השמורות עמה, מסרבת לנקוט הליך מתאים של פנייה לרשות המיסים בברזיל בבקשה להחזר מס.

אין לקבל את טענת המערערת כי העובדה, שאין באמנת המס מנגנון החזר מס, מלמדת שניכוי מס ביתר מהווה פעולה בניגוד לאמנה.

ב. העובדה שבנק Santander ניכה מס במקור בשיעור העולה על הקבוע באמנה והעובדה כי לטענת המערערת הוא סירב להשיב את המס העודף, אין בה לשנות. **לו רשות המיסים בברזיל** – להבדיל מהבנק שהוא הגורם המנכה – הייתה **מסרבת** לפניית המערערת אליה להשיב לה את המס ששולם ביתר (5%), יתכן והיה מקום לומר, כי רשות המיסים בברזיל פועלת לכאורה בניגוד להוראות האמנה באופן המצדיק לשקול לקיים מולה הליך של הסכמה הדדית, בשים לב למכלול נסיבות העניין ולשנים הרבות שחלפו. כך גם אם רשות המיסים בברזיל הייתה קובעת כי המערערת פעלה שם במסגרת של "מוסד קבע", בניגוד לעמדת רשות המיסים בישראל. אולם רשות המיסים בברזיל לא קבעה כך ולכן לא ניתן לומר, כי רשות המיסים בברזיל נקטה **פעולה** העומדת בניגוד להוראות האמנה (ראו סעיף 26(1) לאמנת המס הנוקט במונח "פעולות" ("actions"): "**מקום שתושב של מדינה מתקשרת סבור שהפעולות של אחת המדינות המתקשרות, או שתיהן, גורמות או עתידות לגרום לו חיוב במס שלא בהתאם להוראות אמנה זו**...") [ההדגשה שלי – י"ס].

56. כפועל יוצא מכלל האמור לעיל, יש לדחות את בקשת המערערת ליזום הליך של הסכמה הדדית.

### בקשת המשיב למחיקת חוות הדעת של פרופ' ראובן אבי-יונה

57. המשיב סבור שאין לאפשר למערערת להגיש את המסמך המכונה "חוות דעת" שנערך על ידי פרופ' ראובן אבי-יונה, משום שמדובר בחוות דעת משפטית שעוסקת בנייתוח משפטי של הדין הישראלי ביחס לזיכוי ממס זר, על רקע קיומה של האמנה למניעת מיסי כפל, כאשר השאלה מה קובע הדין בישראל היא בסמכותו הבלעדית של בית המשפט.

### תמצית טענות הצדדים

#### טענות המשיב



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

58. עניינה של חוות הדעת בדין הפנימי בישראל. לפי ההלכה הפסוקה, לא ניתן להגיש חוות דעת לעניין דין ישראלי שכן בתי המשפט, והם בלבד, בעלי הסמכות לומר מה קובע הדין הישראלי בסוגיה מסוימת. אמנה למניעת מיסי כפל שאושרה כדין מהווה אף היא חלק בלתי נפרד מהדין הפנימי בישראל, בהתאם להוראת סעיף 196 לפקודת מס הכנסה, וגם בנוגע אליה אין להגיש חוות דעת מומחה.

59. ההתייחסות בחוות הדעת לאמנת המודל של ה-OECD וההערות לה וכן ההתייחסות לספרות הזרה ולפסיקה הזרה אף היא אינה כדין. מדובר במקורות פרשניים של הדין שאינם בגדר "דין זר" ולכן אין צורך להוכיח אותם באמצעות חוות דעת מומחה. אין בכך למנוע מהמערערת להפנות בסיכומיה לכל מקור פרשני שתמצא לנכון, לרבות למקורות פרשניים אלו.

60. הסתמכות המערערת על עניין ע"מ (חי') 47044-02-17 תרו נ' פקיד שומה חיפה (25.11.2017) (להלן: "עניין תרו"), במסגרתו טען המשיב כי אמנת מס היא "דין זר", אינה במקומה שכן מדובר בטעות בשוגג מצדו של המשיב. ממילא, בית המשפט דחה את הטענה לגופה.

61. אין לקבל את טענת המערערת כי היא ביקשה להוכיח "מנהג" ו"פרקטיקה" באמצעות חוות הדעת. עיון בחוות הדעת מעלה כי היא לא נועדה להוכיח מנהג בינלאומי בנוגע לאופן בו מדינות מפרשות אמנות למניעת מיסי כפל ולכן אין בה הוכחה למנהג בינלאומי כלשהו.

62. שעה שענייננו באמנה שבין ישראל לברזיל, אין לקבל את טענת המערערת כי יש רלוונטיות לדין האמריקאי, שגם בו עוסקת חוות הדעת.

### טענות המערערת

63. על בית המשפט להותיר בתיק את חוות הדעת של פרופ' אבי-יונה. חוות הדעת עוסקת באמנות המס הבינלאומיות. מקובל לראות ברשת אמנות המס כדין בפני עצמו המהווה "דין זר" הטעון הוכחה.

64. לאמנות המס הבינלאומיות מקורות פרשניים מקובלים, ובכללם אמנת המודל ודברי ההסבר שלה (Commentaries). במסגרת פרשנות האמנה חייב בית המשפט להידרש למקורות הפרשניים ההכרחיים על מנת להביא לפרשנות אחידה ככל הניתן של האמנות השונות. כן הוא יכול להידרש לחוות דעת מומחה העוסקת במקורות פרשניים אלה, המהווים חלק מהדין הזר.

65. לשיטת רשות המיסים עצמה, כפי שהובעה בעניין תרו, אמנת מס בינלאומית וכללי ה-OECD הם "דין זר" שיש להוכיחם מבחינה עובדתית.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

66. חוות דעת המומחה עוסקת בדין המנהגי ובפרקטיקה הנוהגת בעולם המס לגבי יישום אמנות מס. מדיניות, פרקטיקה ונוהג, הזוכים למעמד משפטי מוכר ומחייב, אינם בתחום מומחיות בית המשפט ועל כן טעונים הוכחה באמצעות מומחה.

67. חוות הדעת מתייחסת גם לדין האמריקאי בבחינת מקור פרשני נוסף הרלוונטי למחלוקת בערעור דנן. בכל מקרה, די ב"פוטנציאל רלוונטיות" כדי להצדיק את הגשת חוות הדעת.

68. אם למשיב יש הסתייגויות מקביעת המומחה, היה עליו להביא חוות דעת מומחה מטעמו ובכל מקרה הוא יכול להתמודד עם זאת במסגרת סיכומיו.

### דין והכרעה

69. אציין בקצרה, כי לאחר שנתתי דעתי למחלוקת זו בין הצדדים, הגעתי לכלל מסקנה כי יש מקום להותיר את חוות דעתו של פרופ' אבי-יונה כחלק מחומר הראיות במשפט.

70. אכן, צודק המשיב בטענתו כי המסקנות המשפטיות של המומחה הנכבד לגבי פרשנות כללי זיכוי מס זר בדין הפנימי בישראל, על רקע אמנת המס שבין ישראל לברזיל, אין מקומן ב"חוות דעת מומחה" וכי רק בתי המשפט בישראל הם המוסמכים לקבוע מה קובע הדין הישראלי בהקשר זה (לרבות לעניין אמנת מס שאושררה והפכה לחלק מהדין הפנימי בישראל) (ראו גם, עמ"ה (מחוזי ת"א) 1255/02 **חברת ג'טק טכנולוגיות בע"מ נ' פקיד שומה כפר סבא** (7.4.2005)).

71. עם זאת, חוות הדעת עוסקת גם בפרשנות אמנות המס באופן כללי, כאשר בתמיכה לכך מביאה חוות הדעת התייחסות של ספרות המס הבינלאומית לפרשנות האמנות. כן עוסקת חוות הדעת באמנה למניעת כפל מס לדוגמה של ארה"ב, בהלכה הפסוקה בארה"ב בהתייחס לשאלות הנוגעות לדין זר, בדין הפנימי בארה"ב ובפרקטיקה הנוהגת על ידי ה-IRS ובמדינות זרות אחרות.

72. גם אם צודק המשיב כי המערערת יכלה להתייחס למקורות פרשניים כאלו ואחרים של הדין הזר, המובאים בחוות הדעת, במסגרת סיכומיה, הרי משהוגשה חוות הדעת ואני מוצאת כי יש בה פוטנציאל לרלוונטיות לעניינים שבמחלוקת בערעור, יש הצדקה להותירה כחלק מחומר הראיות.

כמובן שהמשיב יהיה רשאי לחקור את המומחה על מסקנותיו ולנסות להפריכן. אניח את דעתו של המשיב, כי חזקה על בית המשפט שידע לדלות מתוך חוות הדעת את אותם חלקים הרלוונטיים למחלוקת מושא הערעור, ושאינם בגדר פרשנות משפטית של הדין הישראלי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

16 דצמבר 2020

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

### סוף דבר

73. בקשת המערערת להורות ליחידה למיסוי בינלאומי לפתוח בהליכי הסכמה הדדית, נדחית.

בקשת המשיב להורות על מחיקת חוות הדעת של עו"ד מוניז, מתקבלת.

בקשת המשיב להורות על מחיקת חלקים מתצהירי עדות ראשית מטעם המערערת, מתקבלת, כאמור בסעיף 41 לעיל.

בקשת המשיב להורות על מחיקת חוות הדעת של פרופ' אבי-יונה, נדחית.

74. בהתחשב בתוצאת ההכרעה דלעיל, המערערת תישא בהוצאות המשיב בסכום של 15,000 ש"ח.

75. הנחיות לעניין המשך ניהול הליך ההוכחות יינתנו בהחלטה נפרדת.

בשים לב לגילו הוותיק של התיק והתמשכות ההליך עד כה, מתבקשים הצדדים לשנס מתנים על מנת להביא לסיומו באופן יעיל וממצה.

ניתנה היום, א' טבת תשפ"א, 16 דצמבר 2020, בהעדר הצדדים.

ירדנה סרוסי, שופטת