



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומח תל אביב 4

**בפני כב' השופט מאן אלטוביח**

**המערערת:**

**גמול אמריקה בע"מ**  
ע"י בא כח עוה"ד אלי גור

**נגד**

**המשיב:**

**פקיד שומח תל אביב 4**  
ע"י בא כח עוה"ד מיכל ריצ'ולסקי פרקליטות מחוז  
תל אביב (אזרחי)

### פסק דין

לפני ערעור על שומה שקבע המשיב בצו לשנת המס 2006.

רקע

המערערת רכשה נכסי נדל"ן בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו בארה"ב כחברות LLC אשר לצרכי מס בארה"ב רואים אתן כשקופות.

ביום 1.3.2006 מכרה המערערת 25% מאחזקותיה ב – GML Whitestone LLC תמורת 3.05 מיליון דולר ובחודש מאי 2006 מכרה המערערת 95% מאחזקותיה בארבע חברות LLC אשר החזיקו נכסי נדל"ן ב- Syracuse ניו יורק, תמורת 25 מיליון דולר. מהעסקאות האמורות הרוויחה המערערת סך כולל של 53,168,679 ₪.

המערערת דיווחה לרשויות המס בארה"ב על הכנסותיה ורווחיה בשנת 2006 כאשר בהתאם לדין בארה"ב יוחסו ו/או נפרסו **הרווחים** שהיו למערערת מהעסקאות האמורות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

לשנים 2006, 2007 ו- 2008, בהתאם שילמה המערערת לרשויות המס בארה"ב את תשלומי המס במועדים שלהלן:

1. ביום 17.10.2008 סך של 19,970 דולר.
2. ביום 22.12.2008 סך של 93,690 דולר.
3. ביום 16.1.2009 סך של 500,000 דולר.
4. ביום 27.3.2009 סך של 374,280 דולר.
5. ביום 24.9.2009 סך של 953,800 דולר.

יצוין, כי ביום 3.4.2010 הגישה המערערת לרשויות המס בארה"ב דו"ח מתקן במסגרתו דרשה החזר בסך 872,291 דולר בשל קיזוז הפסדים לאחור.

בדו"ח המס לשנת המס 2006 דיווחה המערערת על ריווח הון בסך 53,168,679 ₪ החייב במס בסך 13,292,170 ₪ ומנגד דרשה לקזז מיסי חוץ בסך 24,425,891 ₪.

המשיב דחה את חישובי המערערת, וקבע כי רק מיסי החוץ ששילמה המערערת בפועל בשנת 2008 בסך השווה ל- 395,840 ₪, יותרו בקיזוז, בעוד מיסי חוץ בסך השווה ל- 7,061,514 ₪ ששילמה המערערת בפועל בשנת 2009 לא יותרו בקיזוז משום שתשלומם חורג מהתקופה הקבועה בסעיף 207ב לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"ג – 1963 (להלן: "הפקודה"), לפיה רק מיסי חוץ ששולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה נצמחו לנישום רווחים, מותרים בקיזוז מהמס בו חייב הנישום. בנוסף, לא התיר המשיב בקיזוז 16,968,537 ₪ אותם דרשה המערערת משום שהמערערת לא שילמה סכום זה בפועל אלא ייחסה את הסכום האמור להפסדים שקיזזה מהכנסותיה ואשר בעטיים נחסך ממנה תשלום המס בארה"ב.

### טענות הצדדים:

אין מחלוקת בין הצדדים באשר לעובדות שפורטו לעיל, והמחלוקת ביניהם נוגעת לפרשנות ויישום הוראות האמנה בין ממשלת ישראל ובין ממשלת ארצות הברית של אמריקה לגבי מסים על הכנסה, שעיקרה מניעת כפל מס (להלן: "האמנה"), הוראות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

הפקודה הרלבנטיות והיחס ביניהן. לשיטת המערערת, נוכח עליונות הוראות האמנה אין להחיל את הוראות סעיף 207 לפקודה או לפרש אותן באופן שניתן יהיה לקזז מיסי חוץ ששולמו אף אם התשלום בוצע שלא בתוך התקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. בנוסף, טוענת המערערת כי יש לראות בחיסכון מס החוץ שהיה לה בשל קיזוז הפסדים עליהם דיווחה בשנים 2006 – 2008 כאילו היה מס ששולם על ידה ולאפשר את קיזוז מסכום המס בו היא חייבת בישראל. לחילופין מבקשת המערערת לאפשר לה "לייבא" הפסדים שהיו לחברות שבשליטתה בשנים שלאחר שנת המס 2006 לצורך חישוב המס בישראל.

המשיב דוחה את טענות המערערת, וטוען כי הוראות האמנה קובעות כי יש ליתן תוקף להוראות הדין הפנימי ככל שמדובר בקיזוז מיסי חוץ, ובכלל זה הוראות סעיף 207 לפקודה. אשר לפרשנות סעיף 207 לפקודה, טוען המשיב כי לשון הסעיף ברורה ועל פיה רק מס ששולם בפועל בתוך 24 חודשים משנת המס בה חויב הנישום במס, ניתן לקיזוז. מוסיף המשיב וטוען, כי הזכות לקיזוז מיסי חוץ מוגבלת למיסים ששולמו בפועל בלבד, ואין להרחיב זכות זו גם למיסים שהיו צריכים להשתלם אלמלא קיזוז הפסדים. באשר לטענה החלופית של המערערת טוען המשיב כי הדין בישראל אינו מאפשר ייחוס הפסדים של גוף משפטי אחר מהנישום.

### דיון

1. המחלוקות בין בעלי הדין כאן, נוגעת למשמעות סעיף 26 לאמנה שכותרתו: "מניעת מיסי כפל" ובפרט הרישא של סעיף קטן (3) העוסק בתושבי ישראל, שזו לשונו:

"בהתאם להוראותיהם ובכפוף להגבלותיהם של דיני ישראל (כפי שיתוקנו דינים אלה מזמן לזמן מבלי לשנות את העקרון הכללי שבכאן), ישראל תתיר לתושב ישראל זיכוי נגד מס ישראלי את הסכום המתאים של מיסי הכנסה ששולמו או נצמחו לארצות הברית, ולגבי חברה ישראלית המחזיקה לפחות 10 אחוזים ממניות ההצבעה של חברה של ארצות הברית שממנה מתקבלים דיבידנדים בשנת המס, תתיר גם זיכוי בעד הסכום המתאים של מיסים



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

ששולמו או נצמחו לארצות הברית בידי החברה של ארצות הברית משלמת הדיבידנדים, בזיקה לרווחים שמהם שולמו אותם דיבידנדים. הסכום המתאים כאמור יהא מבוסס על סכום המס ששולם או נצמח לארצות הברית, אולם לא יעלה על אותו חלק מן המס הישראלי השווה ליחסה של הכנסתו נטו של אותו תושב ממקורות שבתחומי ארצות הברית אל כלל הכנסתו נטו לגבי אותה שנת מס. לשם החלת היזכוי הישראלי בקשר למסים ששולמו או נצמחו לארצות הברית, יוחלו הכללים המפורשים בסעיף 4 (מקור הכנסה), כדי לקבוע את מקור ההכנסה. לענייני החלתו של היזכוי הישראלי בקשר למסים ששולמו או נצמחו לארצות הברית, רואים את המסים הנזכרים בסעיפים קטנים (1) (א) ו- (2) לסעיף 1 (המסים הנדונים) כמסים בני זיכוי."

2. מנוסח סעיף 26 (3) שלעיל, עולה כי אפשרות הקיזוז מתייחסת למסי חוץ "ששולמו" או "נצמחו".

לטענת המשיב, שני המונחים האמורים חופפים ומשמעותם מסי חוץ ששולמו במדינת החוץ.

לטענת המערער, את המונח "שנצמחו" יש לפרש לפי תרגום המונח Accrued הנזכר בנוסח האנגלי של האמנה, דהיינו "נצמח, נצטבר, נוצר". לגישה בהתחשב במשמעות מונח זה יש לפרש את סעיף 26 (3) לאמנה בהרחבה באופן שניתן יהיה לקזז מהמס בישראל לא רק מס ששולם בפועל אלא גם "מס שהיה אמור להיות משולם בחו"ל בשנת המס הרלבנטית אך לא שולם בשל הפסדי הון". בהתאם טוענת המערער, כי יש לקזז מסכום המס בו חייבת המערערת בישראל סך של 24,000,000 ₪ המהווה את סכום המס שנצמח למערערת בארה"ב.

בשפה העברית משמעותו של המונח "נצמח" הוא: נוצר, קם, התפתח או גדל כמשמעות המונח Accrued הנזכר בנוסח האנגלי של האמנה, ואף אחד מהמשמעויות האמורות, אינו מתיישב עם גישה של המערערת כאשר מתייחסים למס. סעיף 6 לפקודה, קובע: "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה", וסעיף 1 לפקודה, מגדיר "הכנסה חייבת"



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין". דהיינו, חיוב המס נעשה לאחר שקוזזו הפסדים. נמצא שבשלב קיזוז ההפסדים, נקבעת ההכנסה החייבת בלבד ורק לאחר מכן נקבע המס לתשלום. המס נצמח לאחר קביעת ההכנסה החייבת במס ולאחר שקוזזו ההפסדים.

אלו הן מושכלות יסוד. תכלית אמנת המס בן השאר מניעת כפל מס. הכיזד הכרה במס שלא שולם בשל קיזוז הפסדים משרת תכלית זו? פרשנותה היצירתית של המערערת בכל הכבוד, מביאה הדברים כדי אבסורד. פרשנות המערערת לא מונעת כפל מס אלא מעניקה הטבה חסרת הגיון פיסקלי.

על כן, אני דוחה את טענת המערערת כאילו זכאית היא לקיזוז סך של 24,000,000 ₪ כנגד המס בו היא חייבת בישראל.

3. סעיף 207ב לפקודה, קובע:

"מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת המס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, ...מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס ששולם במדינת החוץ כנגד המס החל בישראל על הכנסות חוץ מאותו מקור, ויחולו עליו הוראות פרק זה, בשינויים המחויבים; במקרה של חילוקי דעות בדבר סכום הזיכוי, נתונה למבקש הזיכוי זכות השגה וערעור, כאמור בסעיפים 150 ו- 153, במסגרת ההשגה והערעור על השומה שנקבעה לו".

מטיעוני המשיב, עולה כי לגישתו הגבלת הזמן הקבועה בסעיף 207ב לפקודה, אינה מהותית אלא נועדה למנוע קשיים ראייתיים ולאפשר לרשויות המס לכלכל צעדיהן (סעיף 80 לסיכומים).

מהרישא של סעיף 26 (3) לאמנה שלעיל, עולה כי הוראות האמנה הוכפפו להגבלות "של דיני ישראל" ככל שלא יהיה בהן כדי לשנות את העיקרון הכללי של האמנה, מניעת כפל מס. דהיינו כללי הזיכוי הקבועים באמנה כפופים לדין הפנימי בישראל (ובארה"ב), כל עוד אין בדין הפנימי של ישראל פגיעה בעקרון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

הכללי של האמנה, מניעת כפל מס.

המשיב אינו כופר בכך שהמערערת שילמה את סכומי המס הנקובים לעיל בגין עסקאות שבוצעו בשנת 2006 ואף אינו כופר בכך שבהתאם לדין החל בארה"ב נפרס רווח ההון שנצמח למערערת בשנים 2006, 2007 ו- 2008 באופן שהמערערת שילמה את תשלומי המס כמפורט לעיל. ממילא, במצב דברים יישום הוראות סעיף 207 לפקודה כלשונן, יגרום לכפל מס על העסקאות שביצעה המערערת בשנת 2006, ובכך יש כדי לפגוע בעיקרון הכללי של האמנה.

4. ועוד. סעיף 210 לפקודה, קובע:

"נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי שחל בסכום המס המשתלם בישראל או בחוץ לארץ או בשל הוראות סעיף 207ד – כל הוראה שבכל חיקוק, המגבילה את הזמן לעריכת השומה או לתביעת הקלה, לא תחול על שומה או על תביעה הנובעת מן השינוי, אם נערכה לא יאחר מתום שנתיים לאחר השומות והשינויים ושאר החלטות, בישראל או בחוץ לארץ, שיש להן חשיבות לגבי השאלה אם יש זיכוי ומהו".

הוראה זו שבסעיף 210 לפקודה, מלמדת שאין "קדושה" בתקופה שנקבעה בסעיף 207 לפקודה, ובמקום שהוראה זו מתנגשת עם העיקרון של מניעת כפל מס, היא נסוגה מפניו.

5. אשר על כן, נראה כי בנסיבות המקרה כאן ומכוח הוראות סעיף 196 לפקודה, הקובע כי לעניין מס הכנסה הוראות האמנה גוברות על כל חיקוק, אין ליתן תוקף להוראה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. יש לאפשר למערערת לקזז את המס ששילמה בשנת 2009, בכפוף לכך שבינתיים לא קיבלה החזרי מס בגין קיזוז הפסדים מרווח ההון שהיה לה בשנת 2006.

6. החברות שהיו בשליטת המערערת בתקופה הרלבנטית הן יישויות משפטיות נפרדות מהמערערת, וגם אם על פי הדין בארה"ב או במדינות שם, מהוות הן חברות שקופות, הן אינן כך בישראל. על כן, אין לייחס הפסדים שהיו לחברות



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

25 ספטמבר 2016

ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4

האמורות למערערת.

יצוין, כי בחוזר מס הכנסה מס' 5/2004 נקבע הסדר המתייחס לחברות LLC, אלא שהמערערת בחרה שלא לפעול על פיו.

7. אשר לייחוס הפסדים לאחור. לא מצאתי בפקודה הוראה המתירה ייחוס הפסדים משנות מס מאוחרות להכנסות משנות מס מוקדמות יותר והמערערת לא הצביעה על הסדר בדין הישראלי המאפשר זאת. על כן, אין לי אלא לדחות את טענותיה בעניין זה.

סוף דבר

הערעור מתקבל בחלקו, באופן שהמשיב יתקן את השומה ויזכה את המערערת בתשלומי המס ששילמה בשנת 2009 בקשר עם הרווח שהיה לה בשנת המס 2006. זאת, בכפוף להמצאת אישור או מסמכים, להנחת דעת המשיב, שבינתיים לא היו למערערת החזרי מס בקשר עם הרווח שהיה לה בשנת המס 2006.

כל צד יישא בהוצאותיו.

**מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים**  
ניתן היום, כ"ב אלול תשע"ו, 25 ספטמבר 2016, בהעדר הצדדים.





**בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו**

25 ספטמבר 2016

**ע"מ 49525-02-14 גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4**