

## מיסוי בינלאומי - זיכוי מסי חוץ

ע"מ 14-02-49525 גמול אמריקה בע"מ נ' פ"ש ת"א 4 - האמנה עם ארה"ב גוברת על סעיף 207 לפקודה; זיכוי מס רק כנגד תשלום מס ולא כנגד היסכון במס בשל קיזוז הפסדים; אין ליבא הפסדים מחו"ל ולקזזם כנגד גוף שאינו שקוף (ניתן ביום 25.9.16 בבית המשפט המחוזי בתל אביב בפני השופט מגן אלטוביה)

### העובדות

המערערת רכשה נכסי נדל"ן בארה"ב באמצעות חברות שבשליטתה שהתאגדו בארה"ב כחברות LLC, אשר לצורכי מס רואים אותן כשקופות. בשנת 2006 מכרה החברה אחזקות שהניבו לה רווח בסך כולל של 53,168,679 ₪ ודיווחה לרשויות בארה"ב. העסקאות נפרסו בהתאם לדין בארה"ב לשנים 2006-2008 ושילמה מסים לרשויות המס בארה"ב, כדלקמן:

בשנת 2008: 395,840 ₪; בשנת 2009: 7,061,514 ₪.

בשנת 2010 הגישה דוח מתקן לרשויות המס בארה"ב במסגרתו דרשה החזר בסך 872,291 דולר בשל קיזוז הפסדים לאחר.

בדוח 2006 דיווחה לרשות המס בארה"ב על רווח הון בסך 53,168,679 ₪ החייב במס בסך 13,292,170 ₪ וביקשה לקזז מסי חוץ בסך 24,425,891 ₪.

המשיב התיר לקזז מסי חוץ בסך 395,840 ₪ בלבד ולא התיר קיזוז 7,061,514 ₪ ששילמה בשנת 2009 משום שתשלומם חרג מהתקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודה<sup>1</sup>, שלפיו רק מסי חוץ ששולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה נצמחו הרווחים, מותרים בקיזוז. כמו כן, לא התיר סך של 16,968,537 בקיזוז משום שסכום זה לא היה מס ששולם בפועל, אלא מיוחס להפסדים שקיזזה מהכנסותיה, אשר בגינם נחסך תשלום מס בארה"ב.

### טענות הצדדים

**המערערת:** נוכח עליונות האמנה אין להחיל את סעיף 207 לפקודה או לפרש את האמנה באופן שניתן יהיה לקזז מסי חוץ ששולמו, אף אם התשלום בוצע שלא בתוך התקופה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. יש לראות במס שנחסך כתוצאה מהפסדים כמס ששולם ולאפשר קיזוזו מהמס בישראל. לחילופין, יש לאפשר "יבוא" ההפסדים שהיו לחברות בשליטתה בשנים שלאחר 2006 לצורך חישוב המס בישראל.

**המשיב:** הוראות האמנה קובעות שיש לתת תוקף לדין הפנימי ככל שמדובר בקיזוז מסי חוץ ובכלל זה הוראות סעיף 207 לפקודה. לשון סעיף 207 לפקודה ברורה ומדברת בעד עצמה. הוראה זו אינה מהותית אלא נועדה למנוע קשיים ראייתיים. לשון האמנה הוכפפה להגבלות של דיני ישראל, ככל שלא יהיה בה כדי לשנות את העיקרון הכללי של האמנה. אין לקזז מס שנחסך בשל קיזוז הפסדים. אין לייחס הפסדים של גוף משפטי אחר מהנישום.

### בית המשפט פסק

סעיף 26(3) לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארה"ב מתירה זיכוי ממסי חוץ "ששולמו" או "נצמחו". בית המשפט מפרש את המונח "מס" בהתאם לסעיף 6 לפקודה הקובע ש"המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה". דהיינו, המס נקבע רק לאחר קיזוז הפסדים ולכן אין לקחת בחשבון את המס שהיה משתלם אלמלא ההפסדים. אין בזיכוי כאמור כדי למלא את תכלית אמנת המס למנוע כפל מס ולכן יש לדחות את טענת המערערת לקבל זיכוי מהמס שהיה משתלם אילו לא ההפסדים.

הרווח מהעסקאות שביצעה המערערת בשנת 2006 נפרס בהתאם לדין בארה"ב על השנים 2006, 2007 ו-2008 באופן שהמערערת שילמה את המסים באותן שנים. יישום סעיף 207 כלשונו יגרום לכפל מס על אותן עסקאות.

לכך יש להוסיף את הוראת סעיף 210 לפקודה<sup>2</sup>, אשר מלמדת שאין קדושה בתקופה שנקבעה בסעיף 207 לפקודה ובמקום שסעיף 207 לפקודה מתנגש עם העיקרון של מניעת כפל מס הוא נסוג מפניו. אם כך, בנסיבות המקרה ולאור סעיף 196 לפקודה הקובע שלעניין מס הכנסה הוראות האמנה גוברות על כל חיקוק, אין לתת תוקף להוראה הקבועה בסעיף 207 לפקודה. המערערת תהיה רשאית לקזז את המס ששילמה בשנת 2009 בכפוף לכך שלא קיבלה בינתיים החזרי מס בגין קיזוז הפסדים מרווח הון שהיה לה בשנת 2006.

<sup>1</sup> "207. זיכוי בשל מסי חוץ

מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאוחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס<sup>1</sup>, למעט מס שהיה אמור להיות משולם על רווחים שלא שולמו כהגדרתם בסעיף 75ב; מס חוץ ששולם לאחר התקופה האמורה במדינת החוץ, יהיה בר זיכוי בשנת המס שבה שולם 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."

<sup>2</sup> "210. טעות בחישוב הזיכוי

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

אין להתיר יבוא הפסדים שכן החברות בשליטת המערערת הן ישויות נפרדות אף שלפי הדין בארה"ב מהוות הן חברות שקופות. אמנם בחוזר מס הכנסה<sup>1</sup> 5/2004 נקבע הסדר המתייחס לחברות LLC אולם המערערת בחרה שלא לפעול על פיו. הערעור התקבל חלקית.

## הערות העורך

1. פסק הדין נוגע לראשונה בסעיף 207 לפקודה ומבחינה זו הוא פסק דין חדשני. נראה שתשלום המס שנפרס למספר שנים בהתאם לפריסת רווח ההון הוא שיצר עיוות שנפתר על ידי הוראת סעיף 26(3) לאמנה עם ארה"ב. היה דרוש מאמץ פרשני מבית המשפט כדי לחלץ את המערער מתשלום כפל מס.
2. יש לשים לב שאלמלא היה מדובר במדינת אמנה לא היה לאל ידו של בית המשפט להושיע את המערער.
3. שאר טענות המערערת באשר לייחוס ההפסדים כאשר בחרה שלא לאמץ את הוראות חוזר 5/2004 וקיוזו המס שנחסך ראויות היו להידחות.

<sup>1</sup> חוזר מס הכנסה 5/2004 "זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-L.L.C.", מיום 19.4.2004, האתר המשפטי מסטקס.