

מיסוי בין-לאומי

פס"ד גמול אמריקה - שינויים מרחיקי לכת בפרשנות כללי הזיכוי ממס זר

רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ורו"ח (משפטן) אייל סנדו

פקיד השומה קבע כי רק מיסי החוץ ששילמה החברה בפועל ב-2008 יותרו בקיזוז, בעוד מיסי חוץ ששולמו בפועל ב-2009 לא יותרו בקיזוז משום שתשלומם חורג מהתקופה הקבועה בסעיף 207ב לפקודה, לפיה רק מיסי חוץ ששולמו בתוך 24 חודשים מתום שנת המס בה דווחה ההכנסה בישראל, מותרים בקיזוז.

בנוסף, פקיד השומה לא התיר בקיזוז את "המס התיאורטי" אותו דרשה החברה, משום שזו לא נשאה בו ולא שילמה אותו בפועל אלא ייחסה את הסכום האמור להפסדים שקיזזה מהכנסותיה ואשר בעטיים נחסך ממנה תשלום המס בארה"ב.

החברה טענה שיש להתעלם ממגבלת הזמן הקבועה בסעיף 207ב, וכי יש להתיר לה את "המס התיאורטי", משום שהוראות האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לארה"ב גוברות על הוראות הפקודה ובשל סעי' 26(3) לאמנה הקובע ש"ישראל תתיר לתושב ישראל כזיכוי נגד מס ישראלי את הסכום המתאים של מסי הכנסה ששולמו או נצמחו לארצות הברית". קרי:

- לגבי הסוגיה הראשונה - יש להתיר כזיכוי את המסים ששולמו בארה"ב ללא התניה לגבי מועד תשלומם בפועל;
- לגבי הסוגיה השנייה - יש להתיר כזיכוי גם מסי הכנסה שנצמחו לארצות הברית, והרי המס התיאורטי המפורט לעיל אמנם לא שולם אך נצמח, ולחילופין - יש "לייבא" את

בחודש ספטמבר 2016 ניתן בבית המשפט המחוזי פס"ד גמול אמריקה בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (ע"מ 49525-02-14) מפי כבי השופט מגן אלטוביה. המדובר בערעור חבי גמול אמריקה בע"מ ("החברה") על שומה שקבע פ"ש בצו לשנת המס 2006, בו נדונו שתי סוגיות מרכזיות בנושא זיכוי ממס זר: מועד תשלום המס הזר והשלכות קיזוז הפסדים על פי הדין הזר.

החברה רכשה נכסי נדל"ן בארה"ב באמצעות חברות אמריקאיות מסוג LLC (שהן, כידוע, שקופות לצורך מס בארה"ב). בשנת המס הנדונה, מכרה החברה 25% מהזכויות בחברת LLC אחת ו-95% מהזכויות בארבע חברות LLC נוספות, ברווח כולל של כ-53 מיליון ש"ח, עליו שילמה מס בארה"ב.

חלק קטן מהמס בגין שנת 2006 שולם לרשויות המס בארה"ב ב-2008 ורובו ככולו שולם ב-2009.

בנוסף, בשנת 2010, ניצלה החברה את האפשרות הניתנת על פי דיני המס בארה"ב לקיזוז הפסדים אחרונתי, וקיבלה בשל כך החזר מס.

בדוח המס בישראל דיווחה החברה על רווח ההון ומנגד דרשה לקזז מיסי חוץ בגובה כל המסים ששולמו בארה"ב בתוספת "מס תיאורטי" אותו חסכה בשל קיזוז הפסדים לאחור בארה"ב.

לדעתנו, מדובר בפסיקה משמעותית בנושא הזיכוי ממס זר ובנושא יישום חוזר 5/2004, בפרט:

ההפסדים שהיו לה לאחר שנת 2006 וקוֹזוּזוּ מהכנסתה החייבת בארה"ב באותה שנה, לצורך חישוב המס בישראל.

1. העיקרון לפיו תכלית האמנה למנוע את כפל המס גוברת על מגבלות הדין הפנימי: לפיכך ניתן לטעון שיש להתיר כזיכוי ממס זר מס ששולם לאחר חלוף 24 חודשים מתום שנת המס בה דווחה ההכנסה בישראל, לא רק במקרה המובא בפסק הדין אלא גם במקרים אחרים, למשל במקרה של שיחלוף המבוצע במדינת אמנה (חרף הוראות סעיף 96 לפקודה בנוסחו לאחר תיקון 197) או במקרה של בחירה במסלול הקבוע בסעיף 122א עת הפקת הכנסות משכירות בחו"ל, ואף במקרה של כפל מס עקב הוראות שונות בקיזוז הפסדים בין ישראל למדינת האמנה (דוגמת קיזוז הפסדים לאחר או קיזוז הפסדים שוטפים מרווחי הון), לאחר שהמס במדינת החוץ שולם בפועל. כמו כן, ניתן לטעון שכאשר נוצר עודף זיכוי ממס זר במדינת אמנה, ניצולו אינו מוגבל ל-5 שנים על אף הקבוע בסעיף 205א לפקודה.

אין חולק על כך שהוראות האמנה גוברות, וכי הוראותיה קובעות שיש למנוע כפל מס. אך מנגד, ניתן לטעון שניתן להחיל את מגבלות הפקודה באשר לזיכוי ממסי חוץ בשל לשון הרישא לסעיף 26(3) לאמנה - "בהתאם להוראותיהם ובכפוף להגבלותיהם של דיני ישראל (כפי שיתקנו דינים אלה מזמן לזמן מבלי לשנות את העקרון הכללי שבכאן)". כמו כן, ניתן לטעון שהאמנה אינה מונעת את העיקרון לפיו יש לחשב את ההכנסה החייבת בהתאם להוראות הפקודה, והרי הדין בישראל אינו מאפשר ייחוס הפסדים לאחר.

2. מהפרשנות הרחבה שניתנה בפס"ד לסעיף 210 לפקודה ניתן להסיק שהאמור לעיל לא מוגבל רק להתרת זיכוי ממס זר במדינת אמנה אלא בכל מקרה של כפל מס עקב פערים בעיתוי חישוב בסיס המס בין ישראל למדינת החוץ.

בית המשפט הכיר בתכלית האמנה למנוע את כפל המס חרף מגבלות הדין הפנימי: הוראות האמנה אמנם הוכפפו להגבלות "של דיני ישראל" אך רק ככל שלא יהיה בהן כדי לשנות את העיקרון הכללי של האמנה, מניעת כפל מס; זאת ועוד, הוראות סעיף 210 לפקודה (המאפשרות תיקון השומה בישראל ללא מגבלת זמן, אם נמצא שסכום הזיכוי נקבע ביתר או בחסר, בעקבות שינוי בישראל או בחו"ל, אם השומה נערכה לא יאוחר משנתיים ממועד השינוי), מלמדת שאין "קדושה" בתקופה שנקבעה בסעיף 207 לפקודה, ובמקום שהוראה זו מתנגשת עם העיקרון של מניעת כפל מס, היא נסוגה מפניו.

3. מאמרת האגב של כבי' השופט, תיתכן מסקנה לפיה, לו בחרה החברה בהסדר שנקבע בחוזר מ"ה 5/2004, היו רואים בחברות ה-LLC שבשליטתה כשקופות לצורכי מס בישראל והיה מתאפשר לייחס לה את הפסדים שנבעו להן. זאת, למרות האמירה הכללית בחוזר לפיה אין באמור בו משום שינוי מעמדו של ה-LLC כתאגיד, כך שהפסדים כתוצאה מפעילותו בחו"ל לא ייוחסו למחזיק אלא יישארו לקיזוז על פי הוראות הפקודה, ברמת ה-LLC.

מנגד, פסק בית המשפט שהכרה במס שלא שולם בשל קיזוז הפסדים אינו משרת תכלית זו ופרשנותה היצרנית של החברה מביאה הדברים כדי אבסורד. בהתייחס לקיזוז הפסדים מחברות LLC אחרות שבשליטת החברה, מציין כבי' השופט אלטוביה באמרת אגב, כי בחוזר מ"ה 5/2004 נקבע הסדר המתייחס לחברות LLC אלא שהחברה בחרה שלא לפעול על פיו.