



AMPELi

TAX LAW OFFICES

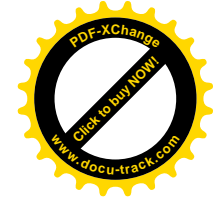
ליצירת קשר:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il



**זיכוי מס זר וכללי המרה לשקלים- הלכה למעשה
איילת אור – בית ספר למיסים**

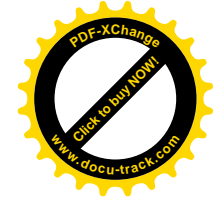
**מרצה: עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי
19 בנובמבר 2019**

אין באמור במצגת זו כדי להוות חוות דעת ו/או ייעוץ משפטי בסוגיות הנידונות ובכל אופן מומלץ להתייעץ עם מומחה מס לפני נקיטת צעדים משפטיים ו/או אחרים המסתמכים על מצגת זו.



נושאי המצגת

- הגדרות וסעיפי מבוא בפקודת מס הכנסה
- זיכוי מס זר לחברות
- זיכוי מס זר ליחידים
- זיכוי מס בשל מיסוי חוץ
- עודף זיכוי מס
- זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיר בL.L.C
- כללי המרה לשקלים חדשים- רקע, סעיפי מבוא והגדרות
- הלכה למעשה



הגדרות וסעיפי מבוא בפקודת מס הכנסה





הגדרות

רישא סעיף 2 לפקודה:

- "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או שנצמחה בישראל, ממקורות אלה:"
- "הכנסה" - סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לענין פקודה זו;
- "הכנסה חייבת" - הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;



הגדרות

סעיף 199 לפקודה:

- "מס הכנסה" - למעט מס חברות;
- "מסי-ישראל" - מס הכנסה ומס חברות;
- "מסי-חוץ" - מסים המשתלמים על ידי תושב ישראל לרשויות המס של מדינה מחוץ לישראל, על הכנסה שהופקה או שנצמחה באותה המדינה, לרבות מסים המשתלמים למדינות שהן חלק ממדינה פדרלית או לרשויות אזוריות שהן חלק מאותה המדינה, המחושבים כאחוז מההכנסה, ולמעט מסים עירוניים.
- "הכנסות חוץ" – הכנסות שהופקו או שנצמחו מחוץ לישראל; (סעיף 4א לפקודה).
- "הכנסות חוץ ממקור פלוני" – הכנסות חוץ כשהן מסווגות לפי מקורות ההכנסה, הקבועים בסעיף 2, בחלק ה או בחלק ה3, בניכוי ההוצאות המותרות מהן וההפסדים שהותרו בקיזוז כנגדן הכול לפי הוראות הפקודה.



פרשנות החב"ק- שיטת ה"סלים"

הנהגת שיטת "סלים" בישראל

- הכנסותיו השונות של הנישום מסווגות למקורות הכנסה המכונים "סלים". בכל "סל" ייכללו כל ההכנסות שהופקו בחו"ל מאותו מקור.
- ניתן יהיה לקזז מסי חוץ ששולמו על הכנסה הכלולה ב"סל" כנגד מיסים שישתלמו בישראל על הכנסות מאותו "סל", דהיינו הכנסות מאותו סוג.



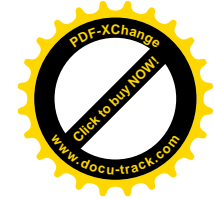
הוראות לזיכוי מס כפל

סעיף 200 לפקודה:

- (א) **מסי חוץ, כשהם מתורגמים לשקלים חדשים, ששולמו על הכנסות חוץ החייבות במס בישראל, יותרו בזיכוי כנגד מסי ישראל לפי פקודה זו בהתאם להוראות סימן זה.**
- (ב) **לא יזוכו מסי ישראל לשנת מס מסוימת אלא אם כן היה האדם שהכנסתו חייבת באותם מסים, תושב ישראל באותה שנת מס.**

פרשנות החב"ק לסעיף 200 (ב)

- בחינת התושבות תיעשה בהתאם להגדרת "תושב ישראל" שבסעיף 1 לפקודה, בהתחשב במבחנים שנקבעו בפסיקה וכן בהתאם להוראות אמנת המס של ישראל.
- **מקום בו תושב חוץ מתמסה בישראל, הרי שישראל ממסה כמדינת מקור ולפיכך, המדינה הזרה היא זו אשר נדרשת להעניק זיכוי או הקלה בגין המס ששולם בישראל כנגד המס שיחול אצלה.**



זיכוי מס זר לחברות





סכום הזיכוי ממס חברות – זיכוי ישיר

סעיף 203 לפקודה:

(א) סכום הזיכוי ממס חברות שלו זכאי חבר בני אדם תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני לא יעלה על סכום מס החברות שבו הוא חייב בשל אותן הכנסות.

מנגנון מתן הזיכוי:

לגבי חברות, מיושם עיקרון ה"סלים" על ידי הגבלת גובה הזיכוי לכל מקור לסכום מס החברות החל על ההכנסות מאותו מקור ("אותו סל").

• מס סניף



סכום הזיכוי ממס חברות – זיכוי עקיף

זיכוי עקיף – סעיף 126(ג) ו- 203(ב) לפקודה

מנגנון זיכוי עקיף מאפשר לחברה ישראלית לקבל זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה. בנוסף, ניתן לקבל זיכוי בגין המס הזר ששולם על ידי חברה זרה בגין ההכנסה ממנה חולק הדיבידנד. סעיף 126(ג) לפקודה, קובע כלהלן:

"... על הכנסתו החייבת של חבר בני אדם מדיבידנד שמקורו בהכנסות שהופקו או

שנצמחו מחוץ לישראל וכן מדיבידנד שמקורו מחוץ לישראל, יוטל מס חברות בשיעור של 23%; ואולם אם לפי בקשת החברה הנישומה או על פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון את מסי החוץ שהוטלו על אותו דיבידנד ועל ההכנסה שממנה חולק הדיבידנד, יראו את ההכנסה מדיבידנד כהכנסה בגובה הדיבידנד המגולם ויוטל עליה מס חברות בשיעור הקבוע בסעיף קטן (א);

- החברה הנישומה – חברה שקיבלה דיבידנד מחברה אחרת שבה היא מחזיקה לפחות ב- 25% מאמצעי השליטה (קיימים חריגי אמנה - למשל סעיף 26(3) לאמנת המס עם ארצות הברית).
- הכנסה שממנה חולק הדיבידנד - לרבות הכנסה שמקורה בחברה המוחזקת במישרין בידי החברה האחרת בשיעור של 50% לפחות.



סכום הזיכוי ממס חברות

סעיף 203(ב) לפקודה – זיכוי עקיף

(ב) כללה הכנסת החוץ דיבידנד אשר החברה הנישומה, כהגדרתה בסעיף 126(ג), ביקשה לשלם לגביה מס בשיעור הקבוע בסעיף 126(א), או שעל פי הסכם למניעת כפל מס יש להביא בחשבון לענין הזיכוי את מסי החוץ על אותו דיבידנד, אשר אינם מוטלים במישרין, ייווסף הדיבידנד המגולם לכלל הכנסות החברה וינתן זיכוי בגובה מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין על אותו דיבידנד, בתוספת מסי החוץ; כלל הזיכוי בסעיף זה לא יעלה על סכום המס החל על דיבידנד כאמור.

- שיעור המס החל על הדיבידנד המגולם לפי סעיף 126(א) לפקודה הוא לפי סעיף 126(א) לפקודה – 23%.



סכום הזיכוי ממס חברות

סעיף 203 לפקודה:

(ג) בסעיף זה –

"מסי חוץ שאינם מוטלים במישרין" – מסים המשתלמים על ידי חבר בני האדם תושב חוץ על הכנסות שלאחר תשלום המס חולקו כדיבידנד;
"דיבידנד מגולם" – סכום ההכנסה מדיבידנד שהתקבל לאחר ניכוי המס במקור, בתוספת המס שנוכה במקור ובתוספת מסי החוץ שאינם מוטלים במישרין.

- זיכוי עקיף בגין דיבידנד רעיוני לחמי"ז וחנ"ז.



סכום הזיכוי ממס חברות

דוגמה מספרית:

חברה תושבת גרמניה הרוויחה בגרמניה 1,000 ₪.

החברה הגרמנית שילמה מס חברות בגרמניה בשיעור של 16% ₪.

החברה חילקה את כל יתרת הרווח לחברת האם שלה, שהיא תושבת ישראל וניכתה מס במקור

מהדיבידנד בשיעור של 5%

מס חברות בגרמניה = 160

ניכוי מס במקור על הדיבידנד $840 * 5\% = 42$

חישוב המס בזיכוי ישיר - $840 * 23\% = 193.2$ בניכוי 42 ₪ = 151.2 ₪

סה"כ תשלום המס הכולל - $160 + 193.2 = 353.2$ ש"ח

חישוב המס בזיכוי עקיף - $(840 + 160) * 23\% = 230$ בניכוי 160 ובניכוי 42 ₪ = 28 ₪

סה"כ תשלום המס הכולל - 230 ש"ח



ע"מ (תל אביב) 1092-04-12 - אלון חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים

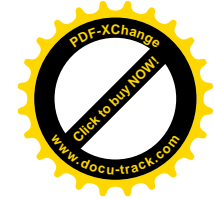
- המערערת הינה חברה תושבת ישראל, והיא בעלת שליטה בחברת אלון ארה"ב, הרשומה בטקסס. לחברה המערערת שולם דיבידנד מהחברה-הבת בארה"ב, כאשר מהסכום האמור נוכה מס במקור בחו"ל.
- בדו"ח התאמה למס בישראל תבעה המערערת זיכוי בגין ניכוי מס במקור על דיבידנד בשיעור 12.5% וזיכוי בגין מס חברות בשיעור 35% ששולם בארה"ב. לעמדת המערערת, נוכח העובדה שהיא זכאית לזיכוי ממס בגין המס שנוכה בארה"ב, אין חבות מס בישראל על הכנסתה זו מהחברה-הבת.
- לעמדת פקיד השומה, אין להתיר למערערת זיכוי עקיף בשל המס ששולם בחו"ל ע"י החברה-הבת בארה"ב, הואיל והמס שולם על ידי חברות מתחת לחברה הנכדה במסגרת דוח מאוחד.
- בנוסף, פקיד השומה חייב את המערערת לקזז הפסד שהיה לה מעסק, כנגד ההכנסה מדיבידנד, שכן ההכנסה מדיבידנד מתחייבת כהכנסה חייבת (כלומר לאחר ניכוי כל ההוצאות וקיזוז ההפסדים).
- החברות הישראליות ביקשו לתבוע זיכוי ממס בישראל בשל המס הזר, בהתאם להוראות סעיף 203(ב) לפקודה.



ע"מ (תל אביב) 1092-04-12 - אלון חברת הדלק לישראל בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים

נפסק:

- כאשר מדובר בדיבידנד ובהכנסות המתקבלות מחברות המצויות מספר דורות מתחת לחברה הנכדה, באופן שהמערערת מחזיקה בשיעורים נמוכים מ-25% מהחברה-הבת או שהחברה-הבת תחזיק במישרין פחות ב-50% מהחברה- הנכדה, **אין המערערת זכאית לזיכוי עקיף בשל תשלום המס ע"י אותן חברות בחו"ל.**
- לאור הדין בארה"ב, מוסמך פקיד השומה להתחשב בהחזרי המס שניתנו בשלב מאוחר יותר ובפועל הקטינו את סכום המס ששולם בארה"ב. **הואיל והמערערת לא שילמה את המס בפועל, אין להתיר לה זיכוי ממס זה.**
- הוראות הפקודה קובעות כי הזיכוי העקיף יינתן רק כנגד מס ששולם בפועל במדינה הזרה.
- פקיד השומה פעל במקרה זה בהתאם לדין הזר הקובע החזר מס בשל אפשרות קיזוז הפסדים לשנות מס קודמות. לעניין חובת קיזוז הפסד עסקי מהכנסת הדיבידנד, סעיף 28(ג) לפקודה מאפשר לנישום שלא לקזז הפסד בגין דיבידנד אם שיעור המס החל עליו אינו עולה (באותן שנות מס) על 20%. במקרה זה, שיעור המס על הדיבידנד שהתקבל מחברת אלון ארה"ב עולה על 20% ולפיכך אין להחיל את סעיף 28(ג) לפקודה



זיכוי מס זר ליחיד





סכום הזיכוי ממס הכנסה

204. (א) סכום הזיכוי ממס הכנסה, שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות לא יעלה על תקרת הזיכוי בשל אותן הכנסות.

(ב) סכום הזיכוי ממס הכנסה שלו זכאי יחיד תושב ישראל לפי הוראות סימן זה, בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני החייבות במס בשיעור מס מיוחד, לא יעלה על סכום המס החל בישראל על אותן הכנסות.

(ג) בסעיף זה –

"הכנסה רגילה" – הכנסה חייבת שלא הוטל עליה שיעור מס מיוחד;

"יחס ההכנסה" – היחס המתקבל מחלוקת סכום הכנסות חוץ ממקור פלוני שהן הכנסות רגילות, בסכום כלל הכנסתו הרגילה;

- תקרת הזיכוי מחושבת לפי המס החל בישראל על ההכנסות מאותו מקור (אותו "סל").
- שיעור המס החל על יחיד אינו קבוע אלא מחושב על רוב הכנסותיו בשיעורים משתנים לפי מדרגות הכנסה.
- החוק מבדיל לעניין תקרת הזיכוי בין הכנסות חוץ רגילות לבין הכנסות חוץ החייבות במס בשיעור מס מיוחד בישראל.



תקרת הכנסות רגילות

הכנסה רגילה: הכנסה רגילה היא הכנסה חייבת עליה מוטל בישראל מס לפי השיעורים הקבועים בסעיף 121 לפקודה (לפי מדרגות הכנסה).

לפי סעיף 204(ג) לפקודה:

• תקרת הזיכוי מוגדרת כמכפלה הבאה:

תקרת הזיכוי = יחס ההכנסה x מס הכנסה על כלל ההכנסה הרגילה

• יחס ההכנסה מוגדר כמנה הבאה:

יחס ההכנסה = הכנסות חוץ רגילות ב"סל" \ כלל ההכנסה הרגילה

דגש: שנת עזיבה

דגש: מס עירוני (City Tax)



תקרת הכנסות רגילות – דוגמה מספרית

• יחיד תושב ישראל בעל הכנסה ממשכורת בארץ בסך 100,000 ש"ח. בחו"ל, בשנת המס עבד כשכיר והשתכר בסך 50,000 ₪, שעליהם שילם מס בסך 20,000 ש"ח (הסכומים תורגמו לשקלים חדשים על-פי שער החליפין). המס שחל בישראל על סך כל ההכנסה (₪ 150,000) הוא 14,729 ש"ח (בניכוי זיכויים אישיים).

• "יחס ההכנסה" - $1/3 = 150,000 / 50,000$

• "תקרת הזיכוי" - $1/3 \times 14,729 = 4,910$

• המס ששולם בחו"ל - 20,000 ₪

• עודף הזיכוי - 15,090

• עודף זיכוי עודף הזיכוי יועבר לשנה הבאה לקיזוז מהמס על הכנסה מאותו מקור בחו"ל.



תקרת הכנסות החייבות בשיעור מס מיוחד

- שיעור מס מיוחד:** שיעור מס החל בישראל, **השונה** משיעור המס הקבוע לפי סעיף 121 לפקודה.
- **תקרת הזיכוי:** סכום המס החל על היחיד בישראל בשל ההכנסות המיוחדות מאותו מקור (באותו "סל").
 - ניתן לקזז את עודף זיכוי בין הכנסה מיוחדת אחת לשנייה רק אם הן מאותו מקור.
 - לא ניתן לקזז עודף זיכוי בין שני "סלים". עודף כזה יועבר לשנים הבאות.



הוראות נוספות





עודף זיכוי מס

205א. (א) עלה סכום מסי החוץ ששולמו בשל הכנסות חוץ ממקור פלוני על סכום הזיכוי הניתן בשלהן כנגד מסי ישראל (בסעיף זה - עודף הזיכוי), זכאי הנישום להפחית את עודף הזיכוי כנגד המס שבו הוא חייב בשל הכנסות שיופקו מחוץ לישראל מאותו המקור בחמש השנים הבאות בזו אחר זו כשהוא מתואם לפי שיעור עליית המדד מתום שנת המס שבה נוצר עד לתום שנת המס שבה הופחת; הפחתת עודף הזיכוי בהתאם לסעיף זה, תיעשה בכפוף להוראות פרק זה, בשינויים המחוייבים.

(ב) על אף האמור בסעיף קטן (א), נוצר עודף זיכוי בשל קיצוז הפסד שמקורו בהכנסות חוץ ממקור פלוני, כנגד הכנסות חוץ ממקור פלוני אחר, ניתן יהיה להפחיתו בחמש השנים הבאות בזו אחר זו גם כנגד המס החל על הכנסות חוץ מאותו מקור שממנו נבע ההפסד כאמור, כשהוא מתואם באותו סעיף קטן.

דגשים:

- סעיף 126(ו) - המנגנון לא יחול על עודף זיכוי שמקורו בזיכוי עקיף.
- עודף זיכוי בשיטת FIFO.
- ניתן יהיה לנצל את עודף הזיכוי שנוצר מהכנסה ממקור פלוני בשל קיצוז ההפסד גם כדי להפחית את המס על הכנסות מהמקור בו נוצר ההפסד שקוזז.



זיכוי בשל מיסי חוץ

זיכוי בשל מיסי חוץ - סעיף 207ב לפקודה

מס חוץ יהיה בר זיכוי כנגד מס ישראלי החל בשנת מס, רק אם שולם במדינת החוץ לא יאחר מעשרים וארבעה חודשים מתום אותה שנת מס, 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.



הוראות נוספות

ויתור על זיכוי- סעיף 208 לפקודה:

לא יינתן זיכוי ממסי ישראל שאדם חייב בהם בשנת מס, אם ביקש שלא יינתן זיכוי להכנסתו באותה שנה; ביקש כאמור - לא יחולו הוראות סעיף 205א.

טעות בחישוב הזיכוי- סעיף 210 לפקודה:

210. 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 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.



זיכוי בגין מס זר

ע"מ 14-02-49525 גמול נכסים 1998 בע"מ נ' פשמ"ג (2016)

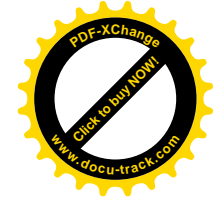
- המערערת רכשה נכסי מקרקעין בארה"ב באמצעות חברות בשליטתה שהתאגדו כחברות LLC, שקופות לצרכי מס בארצות הברית.
- כפועל יוצא ממכירת זכויותיה בחברות ה- LLC בשנת המס 2006, נוצר לחברה רווח הון בארצות הברית.
- מכירה זו הקימה שתי שאלות מרכזיות – האחת האם רשאית המערערת לקבל זיכוי מס זר גם בגין סכומי מס, אשר לא שולמו על ידה בפועל בשל קיזוז הפסדים בארצות הברית. השנייה, האם זכאית החברה לקזז מס זר ששולם בגין המכירה בשנת 2009, משמע לאחר תום שנתיים בה נצמחו לנישום הרווחים (ראו הוראת סעיף 207ב לפקודה).



זיכוי בגין המס הזר בשל הדיבידנד שחולק מאת חברה זרה

ע"מ 49525-02-14 גמול נכסים 1988 בע"מ - המשך:

- **ביחס לשאלה הראשונה ועל בסיס נוסח הוראת סעיף 26(3) לאמנת המס בין ישראל לבין ארצות הברית, שלל בית המשפט את פרשנות המערערת וקבע, כי זיכוי מס זר יינתן רק בגין מס זר ששולם בפועל.**
- **ביחס לשאלה השנייה, נקבע כי ניתן לרפא את האיחור בתשלום המס, שמקורו בפריסת תשלום המס בארצות הברית, באמצעות סעיף 210 לפקודה, אשר מאפשר את הגמשת מועדי הזיכוי מכוח העיקרון של מניעת כפל מס. הקביעה התהפכה במסגרת ערעור לעליון של המדינה במסגרת ע"א 8934/16.**



עמדות חייבות בדיווח





עמדות חייבת בדיווח

:10/2016

הזכאות לקבלת זיכויים בגין מסי חוץ אינה ניתנת להעברה לאחר- הזכאות לקבלת זיכוי בגין מסי חוץ ששולמו, לרבות עודף זיכוי שנוצר בגין מסי חוץ ששולמו, אינם ניתנים להעברה לאחר לרבות בדרך של הורשה.



עמדות חייבת בדיווח

14/2016:

תקרת הזיכוי בחישוב מסי החוץ שניתן להכיר בישראל- יש לקחת את שיעור המס הנמוך מבין שיעור

המס הקבוע בדין הפנימי או באמנה, אך לא יותר מהסכום ששולם בפועל. הזיכוי ייעשה בהתאם

לעקרונות הבאים:

- **מסי חוץ ששולמו מעבר לתקרה הינם בבחינת "מס התנדבותי", אינם ניתנים לזיכוי כמסי חוץ ואינם ניתנים להעברה.**

- **במקרים בהם קיימת הוראה בדין הפנימי הזר, לפיה הנישום יכול לבחור שלא יחול לגביו פטור ממס**

במדינה האחרת, אין לראות בתשלום כ"מס התנדבותי" (בלבד ששיעור המס לא יעלה על השיעור

הקבוע באמנה ושהבחירה תהיה עקבית).

- **מסי חוץ ששולמו בפועל יכללו: מסי חוץ ששולמו ושלא יתכן שיוחזרו למשלם במדינה הזרה.**



עמדות חייבת בדיווח

15/2016

מסי חוץ מוחזרים- במקרים בהם נעשה בחו"ל קיזוז הפסדים לאחור ("carry-back") בשנת המס בה זכאי הנישום להחזר, יש להגיש בישראל דוח מתקן בגין השנה שבה נדרש זיכוי בגין המס בטרם ההחזר, בהתאם למועדים הנדרשים בסעיף 210 לפקודה.



אמנות מס





עליונות אמנת המס

צו הנותן תוקף להסכם- סעיף 196 לפקודה:

- (א) משהודיע שר האוצר בצו, כי נעשה הסכם כמפורש בצו עם מדינה פלונית ליתן הקלה ממסי- כפל לענין מס הכנסה וכל מס אחר כיוצא בו המוטלים לפי דיני אותה מדינה (להלן - מדינה גומלת), וכי מן המועיל הוא שיינתן להסכם זה תוקף בישראל - יהא תוקף להסכם (להלן - ההסכם) לענין מס הכנסה, **על אף האמור בכל חיקוק.**
- (ב) צו שניתן לפי סעיף זה עשוי להיות מופקע בצו מאוחר ממנו.



מושגי יסוד במיסוי בינלאומי בילטרלי

- אמנת המודל של ה-OECD בקשר למיסוי הכנסה והון (Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital) (להלן: "אמנת המודל").
- אמנת המודל של האו"ם.
- חלוקת המיסוי בין מדינת התושבות למדינת המקור.
- רווחי עסקים ממוסים במדינת התושבות, אלא אם מתקיים מוסד קבע במדינת המקור.
- רווחים פאסיביים (ריבית, תמלוגים, דיבידנד) – ככלל, זכות מיסוי ראשונה למדינת המקור.
- רווחי הון – זכות מיסוי בלעדית למדינת התושבות (בכפוף לחריגים).



דוגמה - סעיף 23 לאמנת המס עם אוסטרליה

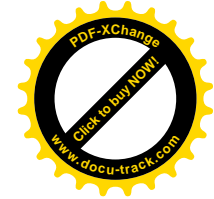
במקרה של ישראל יימנעו מסי כפל כלהלן:

- מקום שתושב ישראל מפיק הכנסה אשר, בהתאם להוראות אמנה זו, ניתן לחייב במס באוסטרליה (ההכנסה היא גם הכנסה הנצמחת לתושב אוסטרליה), תתיר ישראל (בכפוף לדיני ישראל בנוגע להתרת זיכוי על מסי חוץ) כניכוי מהמס על הכנסתו של אותו תושב, סכום השווה למס ששולם באוסטרליה.
- ניכויים כאמור לא יעלו על אותו חלק ממס ההכנסה, כפי שחושב לפני מתן הניכוי, שניתן לייחס להכנסה שניתן לחייב במס באוסטרליה.



סעיף 23 לאמנת המס עם אוסטרליה

- בכפוף להוראות דיני אוסטרליה הנוגעות להתרה של זיכוי כנגד מס אוסטרלי של מס ששולם במדינה מחוץ לאוסטרליה, **מס ישראלי ששולם לפי דיני ישראל ובהתאם לאמנה זו (למעט במידה שהוראות אמנה זו מאפשרות מיסוי ע"י ישראל אך ורק כיוון שההכנסה היא גם הכנסה הנצמחת לתושב ישראל), ביחס להכנסה שנצמחה לתושב אוסטרליה, תותר כזיכוי כנגד מס אוסטרלי המשתלם בגין אותה הכנסה.**
- למטרות ס"ק 1 ו-2, **הכנסה ורווחים שבבעלות תושב של מדינה מתקשרת שניתן לחייבם במס במדינה המתקשרת האחרת בהתאם לאמנה זו, ייחשבו כנצמחים ממקורות באותה מדינה אחרת.**



זיכוי ממס זר לתושב ישראל המחזיק ב-
L.L.C





סוגיית כפל המס ותכלית חוזר 5/2004

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- בארצות הברית ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל **שותפות**, דהיינו - חבות המס, ההכנסות וההוצאות שנעשו במסגרת התאגיד ייחסו ל"חבר". כפועל יוצא מהייחוס האמור הוא תשלום מס ע"י "החבר" - תושב ישראל - בדומה לתשלום מס ע"י שותף בשותפות.
- בישראל, ההתייחסות ל- LLC לעניין המס היא כאל חבר בני אדם. רווחים שיחולקו ע"י התאגיד ייחשבו כדיבידנד בידי תושב ישראל.
- התוצאה: תושב ישראל שילם מס ללא שתהא לו הכנסה עפ"י הדין הישראלי. בידי התאגיד קיימים רווחים אשר אינם חייבים, בשלב זה, במס בישראל. בעתיד, כאשר יחולקו רווחים אלו, יראו אותם בידי תושב ישראל כהכנסה מדיבידנד, ללא ניכוי מס בחו"ל במקור, וללא אפשרות לקבל זיכוי ממס זר בהתאם להוראות סעיפים 199-210 לפקודה.



ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

עובדות

- הנישום החזיק ב-100% ממניותיה של חברה משפחתית, אשר החזיקה ב-67% מתאגיד מסוג LLC שפעל בארה"ב בתחום מכירת ביטוחים רפואיים.
- הכנסותיו של התאגיד יוחסו, לפי הדין בארה"ב, לבעלי הזכויות בו, קרי לחברה המשפחתית. התאגיד חילק כספים לחברה, בגינם ניכה התאגיד מס במקור בארה"ב.
- בדוחות שהגיש הנישום בישראל הוא **דיווח על הכנסה מדיבידנד שיוחסה לו כבעל מניות** (הנישום המייצג) בחברה המשפחתית, ודרש זיכוי בגין המס שנוכה בארה"ב. פקיד השומה סירב ליתן את הזיכוי.



ע"מ 55858-12-15 יעקב הראל ואח' נ' פקיד שומה גוש דן - (2017)

פסיקת בית המשפט המחוזי

ביחס לזיכוי העקיף -

- על אף שהתאגיד הזר נחשב כגוף שקוף לצרכי מס בארה"ב, יש לראות בו בגדר ישות "אטומה" ולא שקופה לצרכי מס בישראל.
- על כן, המס ששולם בארצות הברית הינו על הכנסה מעסק של התאגיד הזר ואילו המס שהוטל בישראל הינו על הכנסת דיבידנד של הנישום.
- לאמור, לא מתקיימת הדרישה בסעיף 200 לפקודה בדבר הצורך בזהות בין מפיק ההכנסה לבין מי שמבקש את זיכוי המס בגינה.
- בנוסף, ההכנסה שמוסטה בארצות הברית היא הכנסה מעסק, בעוד בישראל חבות מס היא על הכנסה מדיבידנד – על מנת ליהנות מזיכוי ממס נדרש שההכנסה בישראל ובמדינה הזרה תהיה הכנסה מאותו מקור (סעיף 204 לפקודה).



פתרון מוצע לכפל המס – חוזר 5/2004 – השקפה חלקית

LLC (S-Corp) בדין הישראלי –

- חוזר 5/2004 – קובע "השקפה חלקית" לצרכי קבלת זיכוי מס זר בהקשר של LLC אמריקאי –
- התאגיד הוא חבר בני אדם תושב חוץ. ככלל, התאגיד אינו חייב במס בישראל, אולם בכדי למנוע את כפל המס העשוי להיווצר משום ייחוס ההכנסות למחזיק (תושב ישראל), יתאפשר למחזיק לדווח בישראל על הכנסת התאגיד באופן אישי. במקביל, יינתן זיכוי בשל המס הזר ששולם ע"י המחזיק (כתוצאה מייחוס ההכנסות של התאגיד)

100,000	הרווח החייב במס כתוצאה מפעילות ה- LLC בארצות הברית
50%	שיעור המס על היחיד בישראל
50,000	חבות במס בישראל
(30,000)	זיכוי בשל מס זר ששילם היחיד בארצות הברית
20,000	מס לתשלום על היחיד בישראל (השלמת מס)



החלטת מיסוי 6839/16

עיקרי העובדות הן כדלקמן:

- חברה תושבת ישראל (להלן: "החברה") המוחזקת במלואה על ידי תושב ישראל, השקיעה בנדל"ן באמצעות LLC (להלן: "חברת הבת"), אשר החזיקה בתורה בשיעורי החזקה נמוכים מ- 50% בשותפויות אמריקאיות (LP) ותאגידי מסוג LLC (להלן: "השותפויות והחברות הנכדות").
- **השותפויות והחברות הנכדות** הן אלה המחזיקות בנכסי המקרקעין בארצות הברית, והן נחשבות לישויות "שקופות" לצרכי מס בארצות הברית.
- לצרכי מס בארצות הברית בחרה החברה להיחשב כ"שקופה" עם תחילת פעולתה ועל כן, רואים את כל ההכנסות שמופקות מהנכסים המוחזקים על ידי החברה, חברת הבת, החברות הנכדות ו/או השותפויות (להלן: "הקבוצה"), כאילו הופקו על ידי בעלי המניות (בהתאם לחבות המס שחלה על יחיד בארצות הברית).
- השליטה והניהול על עסקי החברה הבת והחברות הנכדות מופעלים בארה"ב.
- שיעור המס שיחול בארה"ב על רווחי הקבוצה מפעילות הקבוצה בארה"ב, כתוצאה מבחירה במיסוי לפי שיטת ה-Check the Box, נמוך משיעור המס שהיה חל על הקבוצה בארה"ב אילו לא בחירה זו.



החלטת מיסוי 6839/16

הבקשה:

- החברה ביקשה ליישם את האמור בחוזר 5/2004 ביחס לחברה הבת ולחברות הנכדות (שהן תאגידים מסוג LLC) והשותפיות, כך שהכנסותיהן ממקרקעין המצויים בארה"ב ידווחו בישראל באופן שוטף במסגרת דוחות החברה.
- בנוסף, התבקשה רשות המיסים ליתן את המס שישולם בארה"ב, בגין הכנסות אשר מדווחות בתיק היחיד בארה"ב, הנובעות מנכסי הנדל"ן בארה"ב המוחזקים על-ידי החברה הבת, החברות הנכדות והשותפיות, אשר הופקו בארה"ב, כזיכוי כנגד מס החברות בו תהא החברה חייבת בישראל.



החלטת מיסוי 6839/16

ההחלטה:

- חוזר מס הכנסה 5/2004 לא יחול **בנסיבות המקרה**, בין היתר, לאור העובדה שבעל המניות אשר מדווח על הכנסות הקבוצה בארה"ב אינו מחזיק במישרין בחברה הבת, בחברות הנכדות ובשותפויות.
- עם זאת, החברה תהא רשאית ליישם את מנגנון הזיכוי העקיף ביחס למס ששולם על ידי היחיד בארצות הברית, בהתאם לסעיפים 126(ג) -126(ה) לפקודה, רק בנוגע לכספים שמקורם ברווחים הנובעים מנכסים המוחזקים על ידי חברת הבת ובכפוף לתנאים ומגבלות המפורטים בהחלטה.
- מנגנון הזיכוי העקיף לא יופעל ביחס לכספים שמקורם ברווחים הנובעים מנכסים המוחזקים על ידי החברות הנכדות (היות ושיעור ההחזקה נמוך מ- 50%).



החלטת מיסוי 6839/16

הוסכם בנוסף, כי גובה מסי החוץ לצורך יישום ההחלטה יהיה הנמוך מבין אלה:

1. המיסים שישולמו בארה"ב בפועל, בשל בחירת החברה בהפעלת מנגנון ה- Check the Box
 2. המיסים שהיו משתלמים בארה"ב אילו החברה לא הייתה בוחרת בהפעלת מנגנון ה- Check the Box, והדיווח בארה"ב היה נעשה על-ידי חבר-בני-אדם.
- בנוסף, לאור העובדה שמנגנון הזיכוי העקיף לא מופעל ביחס לחברות הנכדות, הוסכם כי ככל שיקוזזו הפסדים שנובעים מהנכסים המוחזקים במישרין על-ידי החברה הבת, כנגד רווחים הנובעים מהנכסים המוחזקים על-ידי החברות הנכדות, לא יינתן כזיכוי מסי חוץ המס ששולם על הכנסה בגובה הפסדים שקוזזו כאמור.
 - כלומר, גם אם לצרכי חישוב חבות המס בארה"ב בעל המניות אינו מנוע מקיזוז הפסדים הנובעים מנכסי החברה הבת, כנגד רווחי החברות הנכדות, לצרכי הפעלת מנגנון הזיכוי העקיף, יותרו כזיכוי רק מסי חוץ בגובה המיסים שהיו משתלמים בגין החברה הבת אילו קוזזו הפסדי החברה הבת מרווחי החברה הבת (ולא מרווחי החברות הנכדות).



החלטת מיסוי 6839/16

שנת 2016	שנת 2015	
100	(40)	החברה הבת
300	150	החברות הנכדות
400	110	סה"כ רווחי הקבוצה

- לפי דוגמה זו יוצא שהמס שישולם בארצות הברית (תחת שיעור מס של 20%) יהיה בשנת המס 2015 - 22 ו- 2016 - 80. לעומת זאת, לפי החלטת המיסוי יתרו כזיכוי 12 בלבד, כאילו ההפסד של החברה הבת בשנת המס 2015 קוזז כנגד רווחיה בשנת המס 2015.
- החלטת המיסוי מאפשרת זיכוי של המס הזר ששולם על ידי היחיד בארצות והגם שאינו מחזיק ישירות בתאגידים בארצות הברית, אך מנטרלת בין היתר זיכוי מס זר שמקורו בהכנסות של החברות הנכדות, אשר שיעור החזקתן העקיפה מתחת ל- 50%.**



כללי המרה לשקלים חדשים- רקע, הגדרות וסעיפי מבוא





כללי המרה לשקלים חדשים- הגדרות סעיף 1

- "הכנסת חוץ" ו"מסי חוץ" – כהגדרתם בסעיף 199 לפקודה;
- "הכנסה פסיבית" – כל אחת מההכנסות לפי סעיפים 2(4) עד (7) לפקודה שהיא הכנסת חוץ, או הוצאות בשלן וכן הכנסת חוץ לפי סעיף 2א לפקודה, למעט הכנסה או הוצאה שאילו הופקה או שנצמחה בישראל הייתה מחשבת לפי דיני המס בישראל כהכנסה מעסק או ממשלח יד;
- "יום רכישה", "מחיר מקורי", "מכירה", "נכס" ו"תמורה" – כהגדרתם לפי חלק ה3 לפקודה;
- "מדינה גומלת" – כמשמעותה בסעיף 196 לפקודה;
- "מטבע" – מטבע חוץ שבו מבוצעת העסקה, מתקבלת ההכנסה, משולמת ההוצאה, נרכש או נמכר נכס, או משולם מס, לפי העניין;
- "שערו היציג של המטבע" ליום כלשהו – שערו היציג של מטבע חוץ, בשקלים חדשים, כפי שפרסם בנק ישראל באותו יום, ואם לא פרסם שער באותו יום – השער האחרון שפרסם לפני אותו יום; ואולם אם בנק ישראל אינו מפרסם שער לאותו מטבע, יחושב שערו לפי שער ההמרה של אותו מטבע לדולר של ארה"ב;
- "תום שנת המס" – היום האחרון של שנת המס.



כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

הכנסות והוצאות בעסק או במשלח יד:

2. הכנסה לפי סעיף 2(1) לפקודה שהיא הכנסת חוץ או הוצאה בשל הכנסה כאמור, לרבות הוצאה בשל רכישת מלאי, תתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע במועד שבו הופקה, נצמחה או הוצאה ובמועד שבו התקבלה או שולמה.

• כלומר, ההמרה תעשה בשני מועדים:

1. במועד ביצוע העסקה

2. במועד התזרים



כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

3. הכנסות פסיביות:

(א) הכנסה פסיבית, תתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע, ביום שבו שולמה ההכנסה או שהתקבלה, לפי העניין.

(ב) בהכנסה כאמור בסעיף קטן (א) שהיא הכנסה או הוצאה מריבית או מהפרשי הצמדה, יתורגמו לשקלים חדשים גם הסכומים שבשלם התקבלה אותה הכנסה או הוצאה, ההוצאה (בסעיף זה – ההשקעה), בכל אחד ממועדים אלה:

(1) במועד ההשקעה;

(2) בתום כל שנת מס או במועד מימוש ההשקעה, לפי המוקדם.

(ג) שולמה ההכנסה הפסיבית או התקבלה לאחר שנת המס שבה דווחה, תתורגם ההכנסה לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע בתום שנת המס שבה דווחה וביום התשלום.

• כלומר, הכנסות פסיביות יתורגמו לשקלים חדשים במועד התזרים.



כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

3. הכנסות פסיביות:

(א) הכנסה פסיבית, תתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע, ביום שבו שולמה ההכנסה או שהתקבלה, לפי העניין.

(ב) בהכנסה כאמור בסעיף קטן (א) שהיא הכנסה או הוצאה מריבית או מהפרשי הצמדה, יתורגמו לשקלים חדשים גם הסכומים שבשולם התקבלה אותה הכנסה או הוצאה, ההוצאה (בסעיף זה – ההשקעה), בכל אחד ממועדים אלה:

(1) במועד ההשקעה;

(2) בתום כל שנת מס או במועד מימוש ההשקעה, לפי המוקדם.

(ג) שולמה ההכנסה הפסיבית או התקבלה לאחר שנת המס שבה דווחה, תתורגם ההכנסה לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע בתום שנת המס שבה דווחה וביום התשלום.

• כלומר, הכנסות פסיביות יתורגמו לשקלים חדשים במועד התזרים.



כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

4. הכנסת חברת משלח יד זרה

הכנסתה החייבת וכן הפסדיה, של חברת משלח יד זרה, כהגדרתה בסעיף 75(ב1) לפקודה, אשר מקורם מפעילות במשלח היד המיוחד, תתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע בתום שנת המס שלה, ולא יחולו עליה הוראות סעיפים 8 ו-9.

5. הכנסה מחברה נשלטת זרה

רווחים שלא שולמו, כהגדרתם בסעיף 75(א)(12) לפקודה, והזיכוי בשל מס כאמור בסעיף 75(ג), יתורגמו לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע בתום תקופת השומה של החברה הנשלטת הזרה.



כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

7. חישוב רווח הון:

לענין חישוב רווח ההון והפחתת יחולו הוראות אלה:

- (1) מחירו המקורי של נכס, יתורגם לשקלים חדשים לפי שער היציג של המטבע ביום הרכישה או במועד התשלום, לפי המוקדם;
- (2) תמורה תתורגם לשקלים חדשים, לפי שער היציג של המטבע ביום המכירה של הנכס או ביום קבלת התשלום, לפי המוקדם.

8. הפסד:

הפסד בשקלים חדשים שהיה לאדם מחוץ לישראל, שנוצר לאחר תרגום ההכנסה וההוצאה על פי כללים אלה, וניתן להעבירו לשנות המס הבאות, לא יתורגם למטבע חוץ ויועבר לשנים הבאות בשקלים חדשים.

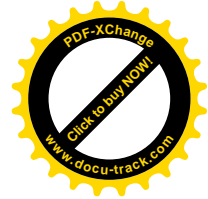


כללי המרה לשקלים חדשים- סעיפי מבוא

9. סכומים בשקלים:

הכנסות או הוצאות ששולמו או שהתקבלו בשקלים חדשים, לפי הענין, לא יתורגמו למטבע חוץ ויובאו בחשבון, לענין חישוב ההכנסה החייבת, בשקלים חדשים.

תחולה: החל משנת 2003 ואילך.



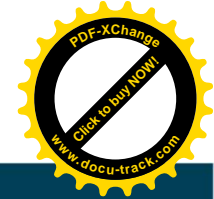
הלכה למעשה





דיווח על בסיס צבירה וקבלת ההכנסה לאחר תום שנת המס

- כשאדם מדווח על הכנסותיו לפי בסיס צבירה, עשויים להתקיים מצבים בהם ההכנסה תדווח בשנת מס אחת ותתקבל בשנת מס מאוחרת יותר.
 - סעיף 3(ג) לכללים קובע שיש לתרגם את ההכנסה פעמיים- בתום שנת המס בה מדווחת ההכנסה (למרות שזו לא התקבלה בפועל) ובשנת המס בה היא מתקבלת.
- המלצות מהחב"ק:
- כדי שלא ימוסה חלק מההכנסה פעם נוספת, על המדווחים לפי בסיס צבירה לנכות מסכום ההכנסה (בשנה בה התקבלה ההכנסה בפועל) את סכומי ההכנסות שדווחו בשנת המס הקודמות.
 - יש לשים לב האם סיווג ההכנסה אינו משתנה עד למועד הקבלה והופך להכנסה מהפרשי שער.
 - מצבים אלו אפשריים כאשר חלף מועד התגבשות ההכנסה המקורית, חלפה תקופת האשראי המקובלת, והחוב הפך להלוואה.
 - לדוגמה: דמי שכירות ודיווח על בסיס מצטבר.



רווחי הון

- **סעיף 7 לכללים** עוסק בתרגום המחיר המקורי והתמורה בעת מכירת נכס, כאשר הוא נועד גם לשם חישוב רווח או הפסד ההון הנוצרים בעת המכירה.
- החב"ק קובע שהשימוש בכללי התרגום ייעשה גם לשם חישוב הוצאות הפחת, בעד נכס המשמש בייצור הכנסה.



עמ 14-02-48642 - אמות השקעות בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים

- המערערת היא חברה ציבורית תושבת ישראל אשר עוסקת במישרין ובעקיפין באמצעות תאגידיים בשליטתה, בענף הנדל"ן- בין היתר בהשכרה, ניהול והחזקה של נכסי מקרקעין מניבים.
- למערערת חברה-בת בבעלות מלאה, תושבת קנדה, בשם Amot investment Canada Ltd ("אמות קנדה").
- בשנת 2001 רכשה אמות קנדה, בשותפות עם צד שלישי, נכס מניב בקנדה ("הנכס"). הנכס הושכר לטווח ארוך ונמכר בשלהי שנת 2007 ברווח.
- על הרווח ממכירת הנכס שילמה אמות קנדה מס חברות קנדי.
- בשנת 2008 חילקה אמות קנדה דיבידנד לידי המערערת, מתוך הרווח ממכירת הנכס.
- מסי החוץ (מס החברות הקנדי והמס שנוכה במקור) הסתכמו ב-71 מיליון ש"ח.



עמ 14-02-48642 - אמות השקעות בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים

- מסכום המס ששולם בישראל על הדיווידנד, הפחיתה המערערת את סכום מס החברות הקנדי ואת המס שנוכה במקור (להלן: "מסי החוץ") ששולמו.
- כך, חבות המס התאפסה ונוצר מצב של עודף זיכוי בשל מיסים זרים. המערערת ביקשה להעביר את עודף הזיכוי לשנת המס 2009.
- המשיב, טען שבמקרה של שימוש בזיכוי עקיף, עודף הזיכוי לא יועבר לשנות המס הבאות לפי הוראות סעיף 126(ה) לפקודה.



עמ 14-02-48642 - אמות השקעות בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים

נפסק:

- זיכויים בגין **מסי חוץ** ניתנים מכוח סעיף 200(א) לפקודה כנגד "מסי ישראל", ומיסים אלה מחושבים בהתאם למכלול שלם ומשולב של הוראות החוק לרבות אלו שעניינן בקיזוז הפסדים.
- אין עיגון בהוראות הדין ל"דילוג" על שלב קביעת ההכנסה החייבת (לרבות קיזוז הפסדים) לפני בירור סכום המס הישראלי הלכאורי, וממילא לפני זקיפת הזיכוי בשל מסי חוץ.
- כאשר חברה-אם תושבת ישראל בוחרת במסלול הזיכוי העקיף, הדין לא יהיה שונה. דהיינו, אין מקום לקבל את הטענה כי ההכנסה המובאת בחשבון ("הדיבידנד המגולם") לא תהיה "הכנסה חייבת" אלא הכנסה ברוטו שאין מנכים ממנה הוצאות או מקזזים ממנה הפסדים.
- קיזוז ההפסד אכן מחויב לפי סעיף 28 לפקודת מס הכנסה.



תרגום הכנסת עבודה שמקורה בחו"ל

- בכללי המרה לשקלים חדשים, לא נקבעו הוראות בדבר תרגום הכנסת עבודה של שכיר העובד בחו"ל וחייב במס בישראל על הכנסה זו.
- במסגרת כללי מס הכנסה מכוח סעיף 67א לפקודה - כללי מס הכנסה (בעלי הכנסה מעבודה בחוץ לארץ), התשמ"ב-1982 (להלן - כללי חו"ל), ישנן הוראות באשר לדרך תרגומן של הכנסות שכירים מסוימים ממשכורת בחו"ל לשם חיובן במס.
- עפ"י כלל זה, התרגום ייעשה לפי השער היציג של הדולר של ארה"ב ל-31 בדצמבר של שנת המס הרלבנטית.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין





הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

- מהם יחסי הגומלין בין הוראות סעיף 88 לפקודה לבין הוראת סעיף 92(א) (1) לפקודה ובפרט האם הוראות סעיף 92 לפקודה חלות בעת חישוב רווח הון לפי סעיף 88 לפקודה מנייר ערך יחיד?
- תקנה 7 לכללי מס הכנסה (המרה לשקלים חדשים של סכומים שמקורם מחוץ לישראל), התשס"ד – 2003:

"לענין חישוב רווח ההון והפחת יחולו הוראות אלה:

(1) מחירו המקורי של נכס, יתורגם לשקלים חדשים לפי שערו היציג של המטבע ביום הרכישה או במועד התשלום, לפי המוקדם;

(2) תמורה תתורגם לשקלים חדשים, לפי שערו היציג של המטבע ביום המכירה של הנכס או ביום קבלת התשלום, לפי המוקדם."



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין כלל פיננסים (ע"מ 13485-02-13) (2014)

- הנישומה עסקה בניהול תיקי השקעות, לרבות מסחר בניירות ערך זרים.
- בחישוב רווחי ההון של לקוחותיה לצורך ניכוי מס במקור, הביאה הנישומה בחשבון גם הפסדים שמקורם בירידה בשער המט"ח, וקיזזה אותם כנגד רווחים אחרים. פקיד השומה טען כי אין להתיר בניכוי את ההפסד הנ"ל.
- השאלה המשפטית: "**האם במסגרת סעיף 92 לפקודה, יש להתיר בקיזוז כנגד רווחי הון אחרים את מלוא הפסד ההון, כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה (הסכום בו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה), הנובע ממכירת ניירות ערך הנסחרים בחוץ לארץ (להלן: "ניירות ערך חוץ"), לרבות הפסד הון שנוצר במקרה של ירידה בשער המטבע.**



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין כלל פיננסים (ע"מ 13-02-13485-2014) – המשך:

- ההקבלה בין הפסד ההון לבין רווח ההון הנדרשת לצורך קביעת הזכות לקיזוז הפסד הון מכוח הוראות סעיף 92(א)(1) לפקודה, מחייבת התייחסות למהות הנכס ממנו נובע הפסד ההון או רווח ההון.
- בית המשפט קיבל את גישת פקיד השומה, וקבע כי במכירת נייר ערך זר גלומים למעשה שני נכסים: נייר הערך עצמו, ומטבע החוץ בו נקוב נייר הערך, וניתן למדוד רווח והפסד של כל אחד מהם באופן עצמאי. היות שרווח הנוצר מעליית שער המט"ח נחשב לסכום אינפלציוני שאינו חייב במס, אין להעניק זכות קיזוז בגין ההפסד הנובע מירידת שער המט"ח.

הערעור נדחה



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין בראל (ת"מ 137-07) (2014) – הערעור נדחה

- הנישומה הפקידה סכום בפיקדון בנקאי הצמוד לשער הדולר. הבנק ניכה לנישומה מס במקור על הריבית שנצברה לטובתה, על אף שסכום הקרן של הפיקדון ירד, עקב ירידת שער הדולר. הנישומה הגישה תובענה ייצוגית כנגד רשות המיסים, וטענה, כי למעשה הפסידה במונחים שקליים, ואין מקום לחייבה במס. רשות המיסים טענה כי אין זכאות לקיזוז הפסד מהפרשי שער.
- גם מלשון הפקודה וגם במישור המהותי-כלכלי יש הבחנה בין הכנסה מריבית לבין הכנסה מהפרשי הצמדה. בנוסף, אין בפקודה הוראה העוסקת בקיזוז הפסד שאילו היה רווח היה חייב במס כהכנסה פאסיבית בישראל הנגרם משחיקת שער הדולר בפיקדון הצמוד לשער הדולר.
- לפי העיקרון הקבוע בסעיפים 28 ו-92 לפקודה, אין לקזז הפסד שאילו היה רווח היה פטור ממס, ועל כן, ככל שהפרשי ההצמדה בפיקדון פטורים ממס, אזי לא ניתן יהיה לקזז הפסד הנובע מהם.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין בראל (עע"מ 7486/14) (2016) – הערעור בבית המשפט העליון

- בית המשפט דחה את טענת המערערת לפיה יש להתייחס לפיקדון כמכלול, שכן עיון בסעיפי פקודת מס הכנסה, ובהיסטוריה החקיקתית שלה, מעלה כי קיימת הבחנה ברורה בין הכנסה שמקורה בריבית לבין הכנסה שמקורה בהפרשי הצמדה, על אף ששני סוגי ההכנסות נמנים יחד בגדר סעיף 2(4) לפקודה.
- באירועי מס רבים יש צורך לפצל עסקה אחת למרכיביה לשם הטלת המס הראוי, ועל כן אין מקום לקבוע כי בכל מקרה יש להסתכל על עסקאות כמכלול.
- בנסיבות המקרה, הצדדים אינם חלוקים על האופן בו היה ראוי למסות את הפיקדון מקום בו הייתה חלה עלייה בשער הדולר והיה נוצר למערערת רווח הן מהפרשי הצמדה והן מהריבית – ההכנסה מהפרשי הצמדה הייתה פטורה ממס נוכח הוראות סעיף 9(13) לפקודה, בעוד שעל הריבית היה מוטל המס הקבוע בסעיף 125ג לפקודה.
- **מסקנה:** אין לכלול בבסיס המס את הרווחים וההפסדים האינפלציוניים שמקורם בשינוי שער חליפין. הערעור נדחה.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין אור שרה (ע"א 1038/17) (2018) – הערעור בבית המשפט העליון –

העובדות:

- בתקופת הערעור, בין השנים 2006-2008, החזיקו החברות המשפחתיות בפיקדונות צמודים למט"ח, ופיקדונות אלו הניבו הכנסה מריבית.
- במהלך התקופה חלו לעיתים ירידות בשער החליפין של המט"ח.
- הנישום קיזז את ההפסד מהפרשי שער כנגד ההכנסות מריבית מהפיקדונות. בטענה כפולה – הראשונה ניתן לנכות הפסדי שער מכוח סעיף 17 לפקודה. השנייה – ניתן לקזז מכוח סעיף 28 לפקודה.
- פקיד השומה התנגד לקיזוז הפרשי השער כהפסד או כהוצאה אל מול ההכנסה מריבית, וגישתו אומצה על ידי בית משפט קמא.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין אור שרה (ע"א 1038/17) (2018) – הערעור בבית המשפט העליון –

פסיקת בית המשפט העליון:

- בית המשפט העליון דחה את הערעור וקבע, כי:

- ביחס לטענה הפירותית:

- הפרשי שער אשר פטורים ממס, ככלל, אינם מהווים הוצאה הניתנת לניכוי במישור הפירותי (לפי סעיף 18(ג) לפקודה).

- על פי סעיף 17 לפקודה, מקום בו רצה המחוקק להכיר בהפרשי הצמדה כהוצאה מוכרת, הוא ידע לקבוע זאת במפורש. למשל, בהקשר של הפרשי הצמדה כחלק מהוצאות מימון בגין הלוואה, כקבוע בסעיף 17(1)(א) לפקודה המתיר בניכוי ריבית והפרשי הצמדה על הלוואות. הוא לא עשה זאת ביחס לפיקדון.

- ביחס לקיזוז ההפסדים:

- יש לדחות את עמדת הנישומים שניתן כאן לקזז הפסדים: כפי שנפסק בעניין בראל, ריבית והפרשי הצמדה הינם שני מקורות שונים, והמשמעות היא שאינם ניתנים לקיזוז לפי סעיף 28.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין מוזס (ע"מ 53703-09-12 + ע"מ 54172-09-12) (2015)

- הנישומים מכרו ניירות ערך זרים ונגרמו להם הפסדים עקב ירידת שער המט"ח, אותם הם ביקשו לקזז כנגד רווחי הון אחרים מכוח סעיף 92(א) לפקודה. בית המשפט דחה את עמדת הנישומים, וחזר על דבריו בעניין כלל פיננסים.
- הנישומים הציגו את הדוגמא הבאה: אדם רכש נכס ב-100 ש"ח ומכר אותו ב-130 ש"ח כאשר בתקופה בה החזיק בנכס ירד המדד ב-20%. לטענת הנישומים בדוגמא זו חב הנישום במס רווחי הון בגין ההפרש בין התמורה (130 ש"ח) לבין יתרת המחיר המקורי המתואם (80 ש"ח), ולכן המרכיב האינפלציוני חייב במס. בית המשפט קבע כי בגין ההפרש בין 80 ל-130 יחויב הנישום במס רווחי הון, בעוד בגין ירידת שער המט"ח (מ-100 ל-80) אין הנישום זכאי לקיזוז ההפסד. כלומר, בית המשפט סבור כי על אף הגדרת "סכום אינפלציוני" בסעיף 88 לפקודה, המדברת על עלייה בלבד, תיתכן פרשנות של סכום אינפלציוני שלילי.
- יחד עם זאת, פקיד השומה ציין כי הוא נצמד להגדרות שבסעיף 88 לפקודה, מבלי להזדקק להוראות סעיף 92. בכך יש הקלה עם הנישומים, שכן פקיד השומה מתעלם מהסכום האינפלציוני השלילי, והמחיר המקורי אינו נשחק עקב ירידת שער החליפין.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין מוזס (ע"א 3555/15 + ע"א 3723/15 + ע"א 5447/16) (2016) – הערעור בבית המשפט העליון

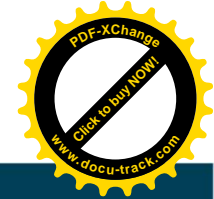
- **גישת המשיב:** לפיה ניתן לבודד את רכיב שער החליפין משאר רכיבי נייר הערך ולמדוד את השינוי בו כ"סכום אינפלציוני" (להבדיל מבחינת שער החליפין כ"נכס" נפרד היוצר רווח הון). היות שרכיב השינוי בשער החליפין אינו ממוסה כאשר נוצר רווח הון, אין לקזזו כאשר נוצר הפסד הון. לגישה זו, לא בשני נכסים עסקינן, אלא בשני רכיבים של נייר הערך. לכן, במקרה של נייר ערך צמוד מט"ח, יחול מס על רווח ההון בערכו הריאלי (דהיינו, לאחר ניכוי הירידה בשער המט"ח).
- אחר בחינת טענות הצדדים ועיון בנספחים ובדוגמאות שהוצגו בפנינו, הגענו לכלל מסקנה כי גישת המשיב היא העדיפה, ובהתאם לכך יש לדחות את הערעורים.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין מוזס (ע"א 3555/15 + ע"א 3723/15 + ע"א 5447/16) (2016) – הערעור בבית המשפט העליון

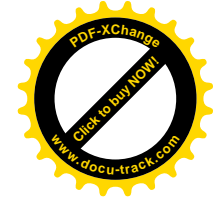
- לאחר שניתח את הסוגיה בליווי דוגמאות מפורטות, בית המשפט העליון הגיע למסקנה שגישת רשות המיסים לפיה יש לבודד את רכיב שער החליפין משאר רכיבי נייר הערך ולמדוד את השינוי בו כ"סכום אינפלציוני" היא העדיפה, בדומה להכרעתו הקודמת בעניין **בראל**.
- לכן הפסדי ההון אותם ביקשו המערערים לקזז, שמקורם בשינוי שער החליפין אליו הוצמדו ניירות הערך בהם השקיעו, אינם בני קיזוז. **הערעורים נדחו**.
- בית המשפט ציין לבסוף כי **אינו שולל** את הטענה לפיה שינוי בשער החליפין אינו משקף את השינוי ביוקר המחיה בישראל, ומשכך יתכן שההקבלה הקבועה בסעיף 88 לפקודה בין שער חליפין למדד המחירים לצרכן עשויה להוביל לעיוותי מס ואף לאי שוויון בין נישומים. אך עד לתיקון חקיקה בעניין, יש להיצמד להוראות הפקודה כלשונן ובכך ניתנה וודאות לנישומים בבחינת עסקאות עתידיות.



הפסד מניירות ערך שמקורו בירידת שער חליפין

עניין מוזס - בקשה לדין נוסף (דנ"א 7517/16 + דנ"א 7524/16) (2017) -

- "הפרשנות שאומצה בפסק הדין מושא הבקשות מגשימה לדידי את תכליתו הברורה של החוק: יצירת הקבלה וסימטריה בין מיסוי רווחי הון לבין קיזוז הפסדי הון. קרי, לא לאפשר קיזוז של סכומים והפסדים שלא היו ממוסים לו היו רווחים. בענייננו ביקש המחוקק באופן מפורש "לנטרל" את השפעת המדד על סוגיית המיסוי - או במילותיו של השופט י' עמית בפסק הדין מושא הבקשות: "להוציא מהמשחק את הסכום האינפלציוני" (פס' 21 לפסק דינו) - הן לגבי רווח הון הן לגבי הפסד הון."



שאלות?

תודה לכולם!

צוות המשרד עומד לשירותכם:

0722-405100

054-2651516

meori@ampeli-tax.co.il

www.ampeli-tax.co.il

מגדל משה אביב, קומה 39

רח' ז'בוטינסקי 7, רמת גן

