

חברים יקרים:

הריני מתכבד לשלוח אליכם חדשות, עדכונים ומאמרים בתחום המס. קריאה נעימה.

חבר בני אדם ייחשב, אם כן, כ"תושב ישראל" במידה והתאגד על פי חוקי מדינת ישראל, או כאשר השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל (להלן: "מבחן השליטה והניהול").

הפקודה אינה מגדירה מהם שליטה וניהול לצרכי קביעת תושבות, ובפרט אינה עונה על השאלה מהם הקריטריונים לקביעת מקום ההפעלה של השליטה והניהול בחבר בני האדם. כך למשל, האם מדובר במקום הימצאם של בעלי המניות, מקום כינוס האסיפה הכללית של בעלי המניות, מקומם של הדירקטוריון, ההנהלה וכיוצא באלו.

באופן מפתיע, עד לפסק הדין בעניין **ניאגו**, כמעט ולא ניתן היה למצוא בפסיקה הישראלית פסק דין שדן בסוגיה. לבטח לא פסיקה חדשה. למעשה אחת מן הפעמים היחידות שבית המשפט נזקק לדיון מהותי לגבי השליטה והניהול בחברות הייתה בשנת 1994 בעניין **סולל בונה** (עמ"ה 130/90). פסק הדין ניתן בקשר להוראה דומה בחוק היטל רכוש (הוראת שעה) התשמ"ה-1985 (להלן: "**חוק ההיטל**"). באותו עניין, רבצה לפתחו של בית המשפט, בין היתר, הסוגיה האם ראוי פקיד השומה להטיל היטל רכוש על נכסים המצויים מחוץ לישראל ובבעלותן של חברות אשר התאגדו מחוץ לישראל, בהתבסס על הטענה שלצרכי חוק ההיטל יש לראות באותן חברות כתושבות ישראל. חוק ההיטל הגדיר

רשומון מס בנושא מיסוי בינלאומי: "תושבות חברה לצרכי מס – המציאות עולה על כל דמיון"

תקציר הרשימה

רשימה זו תעסוק בתושבותה של חברה לצרכי מס, לאור פסק הדין בעניין **ניאגו** (עמ"ה 1029/00), אשר פורסם ביום 12.1.2012. במסגרת פסק הדין יישם בית המשפט לראשונה את המבחנים הדרושים להכרעה בעניין תושבותה של חברה- האם ישראלית או זרה - בעידן האינטרנט והמרחב הקיברנטי של תחילת המאה ה-21. דירקטוריון חברה, המורכב מתושבי חוץ, המתכנס מחוץ לישראל, פעילות מחוץ לישראל ומשרדי חברה וניהול כספים שגם הם נוהלו הרחק מישראל, לא שכנעו את בית המשפט, כי החברה הינה חברה תושבת חוץ לצרכי מס. דומה שפסיקת בית המשפט מחייבת נישומים רבים לערוך בחינה מחודשת של החזקותיהם בחברות שסווגו עד לאחרונה כחברות זרות לצרכי מס

פתח דבר

תושבותו של "חבר בני אדם", לרבות חברה מוגדרת בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "**הפקודה**"), כדלקמן: "תושב ישראל" או "תושב" - ... "**(ב) לגבי חבר בני אדם- חבר בני אדם שנתקיים בו אחד מאלה: (1) הוא התאגד בישראל (2) השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים מישראל.**"

השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, או ממשלח-יד שבדרך כלל הוא עוסק בו בישראל;..." בית המשפט העליון קיבל את הערעור שהגישה המדינה וקבע באותו עניין, כי הכנסותיו של היחיד מחוץ לישראל חייבות במס בישראל. לענייננו חשוב לציין, כי בית המשפט פירש את התיבה "מעסק שהשליטה וניהולו מופעלים בישראל", באופן שלדידו "נחוץ בסיס של ממש של שליטה וניהול בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל". כלומר, על מנת לבסס טענה, כי חבר בני אדם שנרשם מחוץ לישראל הינו תושב ישראל לצרכי מס, לא די להראות סממנים של שליטה וניהול מישראל, אלא יש צורך להוכיח, כי קיים בסיס של ממש של שליטה וניהול בארץ. קיומו של מנגנון בישראל המשמש לשליטה וניהול בחברה הזרה.

עניין ניאגו (עמ"ה 1029/00)

בפסק הדין בעניין ניאגו דן בית המשפט המחוזי בראשות כב' השופט אלטוביה לראשונה ובמישרין בסוגיית מקום הניהול והשליטה של חברה לשם קביעת תושבותה לצרכי מס. הסוגיה הייתה, האם נישומים חייבים במס בישראל בגין דיבידנד שקיבלו מחוץ לישראל בשנת 1993 מחברה שנרשמה באיי הבהמאס מחוץ לישראל. באותה העת שיטת המיסוי בישראל הייתה כאמור טריטוריאלית בעיקרה, ובהתאמה דיבידנד אשר התקבל מחברה זרה מחוץ לישראל היה פטור ממס בישראל. טענתו העיקרית של פקיד השומה הייתה, כי השליטה והניהול של

תושב ישראל, לגבי חבר בני אדם, כ"חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו או ניהולם מופעל בישראל...". לאחר ניתוח של הסוגיה הכריע בית המשפט המחוזי, כי הניהול והשליטה על החברות הזרות לא הופעל מישראל. בית המשפט הבהיר, כי מבחן השליטה והניהול מורכב בעיניו משני מבחנים נפרדים - "שליטה" ו"ניהול". לעניין יסוד הניהול הטעים בית המשפט, כי יש לבחון, בין היתר, את הפרמטרים הבאים: (1) מיקום המנהלים; (2) מיקום ישיבות מועצת המנהלים; (3) מקום מגוריהם של המנהלים; (4) האם לחברה הזרה חשבונות בנק בישראל; (5) מקור מימון של החברות הזרות; (6) היכן נרכש ציודם של החברות הזרות. אשר ליסוד השליטה, הבהיר בית המשפט, כי לשיטתו, במרכז יסוד זה עומדת השאלה, האם מבחינה מהותית נשלל שיקול הדעת העצמאי של המנהלים בחברות הזרות. אם התשובה לכך שלילית, השליטה אינה מופעלת מישראל (ראו גם ע"פ 123/83).

התייחסות נוספת, הגם שעקיפה, למבחן השליטה והניהול ניתנה בפסק הדין בעניין בז'ה (ע"א 8570/06) משנת 2009. בעניין בז'ה נדונה השאלה, האם ניתן היה לחייב עובד שכיר תושב ישראל על הכנסותיו מחוץ לישראל, בימים טרום תיקון 132 לפקודה (שהפך כידוע את שיטת המיסוי הישראלית מטריטוריאלית בבסיסה לפרסונאלית). רשויות המס טענו, כי חלה חבות במס על הכנסותיו של העובד השכיר מחוץ לישראל היות והוראת סעיף 15(1) לפקודה טרם תיקון 132 קבעה, בין היתר, כי יראו כהכנסה המופקת בישראל "ריווח או

היה בה כל צורך אמיתי, וכדבריו: "ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראלים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה."

התעלמות מסממנים צורניים מלאכותיים - בית המשפט מוסיף וקובע, כי אין בכוחם של סממנים צורניים בלבד כדי ללמד על קיומה הממשי של החברה הזרה, ובלשונו: "אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ."

מקום הניהול בפועל - בית המשפט מציין, כי הניהול בחברה הזרה נעשה בפועל על ידי בעלי השליטה הישראלים ובסיוע איש הקשר של החברה הזרה בארצות הברית (מנדלר). מנהלי החברה הזרה לא היו מעורבים בפעילות החברה. לא בכדי לדידו של בית המשפט ההתנהלות בין החברה

עסקיה של החברה הזרה הופעלו מישראל ועל כן מדובר היה בדיבידנד המחולק על ידי חברה תושבת ישראל. דיבידנד מסוג זה הקים חבות מס בישראל מכוח סעיף 2(4) לפקודה וסעיף 5(1) לפקודה בנוסחו טרם תיקון 132 לפקודה.

יצוין, כי הדיבידנד חולק בסופו של מהלך כולל שתחילתו בשנת 1990 ובמסגרתו העבירו בעלי מניות ישראלים פעילות ייצוא של מוצרי טקסטיל (בין בדרך של ייצור ובין בדרך של תיווך) מחברה ישראלית לחברה הזרה (שנרשמה כאמור בא"י הבהאמס).

המערערים שללו את טענת פקיד השומה וטענו, כי עסקי החברה הזרה נוהלו על ידי מנהליה ועובדיה היושבים בחוץ לארץ, בהתבסס על הנימוקים הבאים: (א) מקום מושב הדירקטורים היה מחוץ לישראל; (ב) ישיבות הדירקטוריון והחלטותיו נתקבלו מחוץ לישראל ללא התערבות בעלי המניות; (ג) הדירקטורים הזרים היו בעלי ידע שהינו רלוונטי לפעילות החברה הזרה (ד) לחברה הזרה היו משרדים פעילים בשלוש ערים שונות בעולם: ז'נבה, אמסטרדם, ניו יורק. המשרדים הזרים הופעלו על ידי זרים ומלאו פונקציות מהותיות כגון ניהול כספים, הנפקת חשבוניות, קבלות ומכתבי אשראי.

למרות ראיות אלו תמך בית המשפט בעמדת פקיד השומה וביסס את החלטתו לדחות את הערעור, בין היתר, על הטעמים הבאים:

מבחן הנחיצות - בית המשפט קובע כי למרות שהחברה הזרה שימשה כמתווכת פורמלית בין החברה הישראלית לבין קנייניה הזרים, למעשה לא

הבהאמס ו/או בג'נבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה".

מצאנו, אפוא, כי עמדתו של בית המשפט, הינה, כי אין די במנגנון תאגידי זר, הכולל דירקטוריון זר, משרדים במדינה הזרה, וחשבון בנק זר, על מנת לקבוע ניהול מחוץ לישראל, שעה שהפעילות העסקית המהותית נעשית על ידי אורגן חיצוני לחברה המצוי בעיקרו בישראל ומנהלי החברה משמשים כפלטפורמה חסרת כל מהות עסקית ממשית.

סיכום ומסקנות

לפסק הדין בעניין **ניאגו** קיימת חשיבות רבה. פסק הדין דן לראשונה במישרין בשאלת השליטה והניהול לצרכי קביעת תושבות של חבר בני אדם בפקודה. בנוסף, פסק הדין עוסק בשאלה זו על רקע מציאות ימינו ועידן התקשורת המתקדמת.

היות ורישום חברה מחוץ לישראל ובמקביל מינוי אורגנים זרים לחברה (דירקטור, מזכיר חברה) הינם פעולות מקובלות, כאשר מדובר בפעילות ו/או נכסים מחוץ לישראל, פסק הדין נותן רוח גבית לעמדה, כי לא די בהם על מנת לבסס שליטה וניהול מחוץ לישראל. פסק הדין מדגיש את הצורך ביציקת תוכן אמיתי בפעילותה של חברה זרה ובמעורבות שוטפת של נושאי המשרה הזרים בחברה, הן במהלך חיי היומיום שלה והן בתהליך קבלת החלטות מהותיות.

מעניין לציין בנוסף, כי בית המשפט בעניין **ניאגו** רואה במבחן השליטה והניהול כמורכב משני מבחני

הישראלית לבין איש הקשר התנהלה בשפה העברית. שפה שלא הייתה שגורה בפיהם של הדירקטורים בחברה הזרה. ובלשונו של בית המשפט:

"נראה כי הפעילות העסקית העיקרית של החברה, קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו באמצעות מנדלר והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה". ובהמשך: "דורון (הבן של בעל השליטה – מ.ע) אישר שבפועל המערערים ו/או דורון הם שקיבלו את ההחלטה אם להתקשר עם לקוח שהוצע על ידי מנדלר. אופן התנהלות זה תומך במסקנה שלמנהלי החברה ועובדיה הפורמליים לא היה עניין ממשי בעסקי החברה, ואלה שהוצגו על ידי המערערים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה חסרת כל מהות עסקית ממשית".

מקום קבלת ההחלטות האסטרטגיות – בית המשפט דוחה גם את טענת המערערים, לפיה ההחלטות האסטרטגיות התקבלו מחוץ לישראל, ובלשונו: "אין ספק שהמדיניות העסקית וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידי שהקימו המערערים באיי

לבסוף, חשיבותו של פסק הדין פוחתת בעינינו ככל שעוסקים בחברות נטולות פעילות עסקית משמעותית, כמו למשל חברות החזקה. בחברות אלו מלכתחילה הפעילות היומיומית מועטה ורוב ההחלטות מתקבלות אחת לתקופה ברמת בעלי המניות ו/או הדירקטוריון (והשוו לעניין **Wood** שניתן לפני מספר שנים בבית המשפט העליון באנגליה). אין בכך, כדי להפחית מהמלצתנו לערוך בחינה מחודשת לגבי תושבותן של חברות זרות לצרכי מס בישראל, לאור פסק הדין בעניין **ניאגו** ובסיוע העקרונות שפורטו ברשימה זו.

אשמח לסייע בשאלות והבהרות נוספות, עו"ד (רו"ח) מאורי עמפלי.

הנכם מוזמנים לקרוא מאמרים ועדכונים נוספים באתר המשרד www.ampeli-tax.co.il.
 אין באמור ברשימה 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 רשימה זו.

משנה נפרדים - שליטה וניהול. בדומה לעניין **סולל בונה**. כלומר, לא די להוכיח, כי השליטה מופעלת בישראל, אלא יש להראות שגם עסקי החברה נוהלו בישראל.

מכל מקום, נראה, כי הכרעת בית המשפט אינה חפה מביקורת. כך למשל, מסקנתו של בית המשפט לפיה פעילות החברה שנעשתה בעיקרה תוך שימוש בקבלני משנה (מנדלר), במקום בעובדי החברה מלמדת, כי הניהול לא הופעל מחוץ לישראל, מבוססת בעיני על הבחנה טכנית שגויה. מעניין אם הכרעתו של בית המשפט הייתה משתנה, לו איש הקשר בארצות הברית (מנדלר) היה מועסק בחברה הזרה.

גם טענת המלאכותיות ואי הנחיצות, לפיה החברה הזרה הייתה מיותרת לאור ההתקדמות הטכנולוגית, צריכה להיבחן לאור מיקום העסקים של החברה הזרה וצרכים עסקיים נוספים.

באותו עניין, אין אלא לתהות על קביעתו של בית המשפט, כי לחברה לא היה צורך להחזיק עובדים משום אמצעי התקשורת המודרניים לרבות אינטרנט. בשנים המדוברות בערעור (1990-1993) השימוש בתקשורת האינטרנט היה בתחילת דרכו ולא הייתה קיימת נגישות אליו כפי שקיימת בעשור האחרון.

נראה, כי נסיבות המקרה והעובדה, כי חלוקת הדיבידנד הייתה חלק ממהלך כולל שגרם להפחתת מס משמעותית השפיעו רבות על הכרעתו של בית המשפט. נראה, כי הגיע העת שבית המשפט העליון יישא דבריו בסוגיה.