

אמנה מהמדינה השנייה, עליו להציג בפני רשות המס של המדינה השנייה אישור תושבות חתום על ידי רשויות המס של מדינת תושבותו.

סעיף כאמור, תיכנס לתוקף. יצוין כי נכון למועד כתיבת רשימה זו, אין לישראל אמנה עם סעיף דומה.

הצגת אישור תושבות - נקבע בפרוטוקול כי כאשר תושב אחת המדינות מבקש הטבות

שליטה וניהול מישראל - פסיקה תקדימית ועקרונות מנחים (פסק הדין ניאגו)

מאת: רו"ח (עו"ד) גדי אלימי ועו"ד אתי גורלי-הלמן

פעילותה חזרה לישראלית בכ-22 מיליון ש"ח, וחילקה את רווחיה (באותו סכום) כדיוידנד לבעלי המניות שהתקבל מחוץ לישראל, בטענה שהוא פטור ממש [קודם לתיקון 132 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה")]. הכספים הועברו מבנק בחו"ל חזרה לישראלית כהלוואת בעלים, אשר קוזה בחלקה כנגד יתרות חובה שהיו לבני בעלי המניות בישראלית.

לטענת המערערים, עסקי הזרה נוהלו על ידי מנהליה ועובדיה היושבים מחוץ לישראל, ולראיה - דירקטוריון הזרה מנה שלושה חברים שמקום מושבם מחוץ לישראל;

ביום 12 בינואר 2012 פורסם פסק דין שנתן כבוד השופט אלטוביה (עמ"ה 1029/00), אשר מחדד את העקרונות המנחים שלפיהם חברה זרה תיחשב לתושבת ישראל לצורך מס, ככל שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל.

במקרה הנדון, בשנת 1990 ייסדו בעלי מניות בחברה ישראלית (להלן: "הישראלית") העוסקת בייצוא מוצרי טקסטיל חברה זרה (להלן: "הזרה"), שאליה הועברה הפעילות העסקית הנוגעת לקשרים עם הלקוחות בחו"ל. בחלוף שלוש שנים ועובר להנפקת מניותיה של הישראלית למסחר בבורסה, מכרה הזרה את

חשבון בנק ועוד... כדי ללמד על קיום ממשי של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או המערערים אלא על פלטפורמה מלאכותית...". כפי שעולה בהמשך הדיון, כלל לא הוקצו לזרה הכלים המקצועיים שהיו דרושים לפעילות השיווק האמורה. מעבר לכך נוהלו עסקיה של הזרה בשפה העברית שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה, ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו להם הישראלית ו/או הסוכן העצמאי.

פעילות הסוכן העצמאי - במקרה דנן לא חל כל שוני בדרך העבודה של הסוכן קודם להקמתה של הזרה, והוא המשיך לפעול מול הישראלית ללא כל מעורבות של מנהלי הזרה ועובדיה. כך אף באשר לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה. עובדה זו ככל הנראה חיזקה את קביעתו של בית המשפט כי ממילא עצם הקמת הזרה הייתה מלאכותית. **בהקשר השליטה והניהול, היות הסוכן עצמאי שאינו פועל בלעדית בעבור החברה והיעדר סמכותו לחייבה** - היו שיקול בהכרעת בית המשפט. **נזכיר כי סוגיית הסוכן התלוי או הבלתי תלוי מוזכרת רבות בהקשר של מוסד קבע, והנה נראה שיש מקום לשלב סוגיה זו גם בהקשר של שליטה וניהול.**

התנהלות מנהלי החברה ועובדיה - מעיון בראיות הסיק בית המשפט שהדירקטורים לא עסקו בפעילות החברה באופן יומיומי, ולא הייתה להם ידיעה ממשית על פעילותה העסקית. בחקירת אחד הדירקטורים עלה

ישיבות הדירקטוריון התקיימו מחוץ לישראל, והחלטות הדירקטוריון התקבלו על ידי הדירקטורים באופן עצמאי וללא התערבות בעלי המניות; לדירקטורים בזרה ידע בתחומים שונים הרלוונטיים לפעילותה; משרדה המרכזי שלה הזרה ושני משרדים נוספים היו מחוץ לישראל, וריכוז ההזמנות מרחבי העולם, ניהול הכספים, הנפקת החשבוניות, הקבלות ומכתבי האשראי בוצעו ממשרדה. לעומתם טען פקיד השומה שהשליטה והניהול בזרה בוצעו בישראל וטענות חלופיות נוספות, לרבות טענת מלאכותיות (סעיף 86 לפקודה).

בית המשפט בחן את הראיות והעובדות בתיק וקבע כי יש לראות בחברה הזרה חברה שהשליטה והניהול של עסקיה מופעלים בישראל, ובהתאם הדיוידנדים שחילקה הזרה למערערים חייבים במס בישראל.

להלן נעמוד על נקודות עיקריות העולות מפסק הדין, באשר לקביעת מקום ה"שליטה והניהול" של החברה הנשלטת הזרה (חנ"ז):

פעילות החברה הזרה - הפעילות מול הקניינים הזרים והיצרנים הישראליים נעשתה באמצעות סוכנות עצמאית בארצות הברית (שנוהלה על ידי יחיד אמריקאי) והישראלית שבבעלות המערערים. לפיכך, לא היה צורך מהותי בקיומה של הזרה.

בפסק הדין מודגש כי בניסבות המקרה, העובדות מצביעות על כך ש"אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים,

מנהליה. מעיון בפרוטוקולים עולה שמדובר בהחלטות קצרות ולקוניות, ללא רמז לדיונים או הערות באשר לנושאים שלכאורה עלו על סדר היום. כבוד השופט אלטוביה מציין כי "בעניינים הנוגעים לקיומה העסקי של החברה ישקף פרוטוקול הדיון את אופן קבלת ההחלטה וככל שהמשתתפים הסתמכו על חוות דעת כלשהי, יהיה לכך עיגון בפרוטוקול הדיון". בעניין זה נציין כי בחוזר מ"ה 4/02 מודגש כי לצורך איתור המקום שבו מתקבלות החלטות אסטרטגיות, חשוב לבחון את תהליך קבלת ההחלטה בכללותו. כלומר, יש לבחון היכן התקבלו ההחלטות מבחינה מהותית ולא רק את מקום קבלתן בפועל, כאשר נהיר שבדרך כלל תהליך קבלתן של החלטות מהותיות אינו מסתכם בנקודת זמן ספציפית.

לדעתנו, פסק הדין ניתן כתגובה לתמונה הכוללת שהיו בה תכנון מס והתנהלות בסגנון קיצוני - בין השאר קיבלו המערערים דיווידנד ניכר בפטור ממס לטענתם, אשר הועבר מיד לחברה הישראלית כהלוואת בעלים תוך יצירת "מגן מס" במשיכת רווחים עתידית מהישראלית (בדרך של החזר הלוואת בעלים). נוסף על כך, לאחר שכבר הוכרע פסק הדין מוסיף השופט וקובע כי "עסקת מכירת עסקי החברה לחברה הישראלית והעברת הדיווידנד למערערים נעשה במטרה עיקרית להימנע ממס או להפחיתו באופן לא נאות". בסופו של דבר, דומה כי תוצאת פסק הדין "מתקנת" את העיוות שנוצר.

כי הוא אינו יודע לציין אף לא שם של אחד מבין היצרנים שעמם הייתה החברה קשורה. בהמשך נאמר בפסק הדין כי "אף אם תתקבל טענה כי אחד הדירקטורים עסק בפעילות יומיומית אדמיניסטרטיבית בעיקרה, הרי שאין בכך משום תמיכה לניהול ממשי של החברה".

התנהלות בעלי המניות - בחוזר מ"ה 4/02 בדבר קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול, נקבע כי במקרה שבו ההחלטות האסטרטגיות לעניין החברה אינן נקבעות ברמת הדירקטוריון, יש לבחון מיהו הגורם המקיים או המפעיל את השליטה והניהול בעסק. במקרה דנן נבחנה פעילות בעלי המניות, כאשר אחד מבעלי המניות בחברה (שהוא תושב ישראל) אישר כי המערערים ו/או הוא קיבלו את ההחלטות אם להתקשר עם לקוח שהוצע על ידי הסוכנות העצמאית - עובדה הסותרת את טענת אי קיום שליטה וניהול מצדם. מהעובדות עולה שגם ההחלטות ברמת המדיניות הניהולית וברמת ההתקשרות החוזית התבצעו באמצעותם ולא באמצעות המנהלים בחברה. נזכיר כי העובדה שבחברה זרה מכהנים דירקטורים ישראלים אינה גורמת בהכרח לקיום שליטה וניהול מישראל, ככל שאלו מוציאים את סמכויותיהם לפועל מחוץ לישראל.

פרוטוקולים ומסמכים - פסק הדין מדגיש כי קיימת חשיבות לנאמר במסמכים שונים. במקרה דנן לא נמצאו בפרוטוקולים החלטות שהתקבלו לכאורה על ידי החברה ו/או

שליטה וניהול היה בשנות התשעים (פסק הדין **סולל בונה**, רע"א 8925/04). עם זאת נוסף ונציין כי מדובר בפסק דין שניתן בבית משפט מחוזי, ועל כן אינו בגדר הלכה מחייבת.

נציין כי פסק הדין עוסק בנקודה אקוטית יומיומית בתכנון מס בין לאומי, אשר במשך כעשרים שנה לא ניתנה הכרעה שיפוטית בה. נזכיר כי פסק הדין האחרון שניתן בנושא



חשב״ם
מידע עסקי HPS

20

מנהל/בעל עסק, דקות בשבוע ואתה בעניינים!

מבזק מנהלים
מבזק מנהלים

חשב״ם HPS כל המידע. כל התמיכה. כל הזמן.

www.hashavim.co.il
 sales@hashavim.co.il
 1-800-800-166