

מבחני "השליטה והניהול" כמבחן מצטבר לקביעת מושבה של חברה לצורכי מס

בעקבות פרשת ניאגו

מאת

נדב שגיא, עו"ד (רו"ח)¹ ; רוזי פקירו, עו"ד (רו"ח)²

1. מבוא

1.1 למעלה מ-18 שנים לאחר מתן פסק הדין בעניין עמ"ה 130/90, 175/90 סולל בונה ארצות חוץ, סולל בונה פיתוח מקורות מים נ' פקיד שומה חיפה³, הוכרעה לראשונה סוגיית קביעת התושבות לצורכי מס הכנסה של חברה אשר התאגדה מחוץ לישראל, וזאת במסגרת עמ"ה 1029/00, יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא⁴. לכאורה, בקריאה ראשונית, לאור דחיית הערעור, נראה כי פסק הדין מאמץ פרשנות המרחיבה את תחולת רשת המס הישראלית על תאגידיים רבים שהתאגדו מחוץ לישראל. על כן, תושבי ישראל המחזיקים במניות של חברות אשר התאגדו מחוץ לישראל, מחויבים לנקוט במשנה זהירות, לרענן את התנהלותם ולנקוט פעולות אקטיביות שישללו קביעה, כי השליטה והניהול בחברות האמורות מופעלים בישראל, ובכך ימנעו את תחולת פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשע"א-1961 (להלן: "הפקודה") על פעילותן.

1.2 מקריאה מדוקדקת של פסק הדין עולה, כי ניצחון רשות המסים בפרשת ניאגו הפך לניצחון פירוס, כמפורט להלן:

בפרשת ניאגו, כבוד השופט אלטוביה מפרש לראשונה את המונח "שליטה וניהול" לעניין פקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 וקובע, כי דרישת השליטה והניהול מהווה, למעשה, מבחן מצטבר, ובכך מוכרע ויכוח עתיק יומין בין רשות המסים לבין מיטב המומחים בתחום. בפרשת ניאגו הוכרע במפורש, כי לא די בקיומה של שליטה בלבד מישראל לשם סיווג חברה כתושבת ישראל לצורכי מס, אלא יש להוכיח גם בסיס ניהול ממשי של עסקי החברה בישראל, וזאת בניגוד לעמדת רשות המסים הקובעת, כי "שליטה וניהול" הוא מונח אחד משתלב.

1. המחברים הם ממשרד שגיא ושות' עו"ד, www.sagilaw.com
2. תודתנו נתונה לרו"ח ועו"ד טארק דיביני על הערותיו למאמר.
3. עמ"ה 130/90, 175/90 סולל בונה ארצות חוץ, סולל בונה פיתוח, "מיסים" ח/2 (אפריל 1994) ה-8.
4. עמ"ה 1029/00, יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא, מדור פסיקה להלן בחוברת זו (להלן: "פרשת ניאגו").

1.3 במאמר זה נבחן את הפרשנות למבחן "השליטה על עסקיו וניהולם" (להלן: "שליטה וניהול"), על רקע פסיקת בתי המשפט בעבר, עמדת רשויות המס וההכרעה הברורה במסגרת פרשת ניאגו, אשר מאמצת את המבחן המצטבר. נציין, כי המאמר מתייחס לדין הפנימי בלבד, לאור נסיבות פרשת ניאגו, אשר התייחסו להתאגדות במקלט מס ולא במדינת אמנה.

1.4 במאמר נוסף, אשר יפורסם בהמשך, נעמוד על פרשנות המונחים "שליטה ו-ניהול" ונקנה דגשים והוראות אופרטיביות למניעת שליטה וניהול בישראל לאורה של פרשת ניאגו ובכלל. כאן נציין רק, כי בכל הקשור ליצירת מבחנים לקיומו של "ניהול", פרשת ניאגו לא מהווה חידוש של ממש, שכן המדובר במקרה קיצוני בו פעילותה העסקית של החברה התנהלה בפועל מישראל. למרות זאת, חשיבותו של פסק הדין בהקשר זה נובעת בעיקר ממיעוט הפסיקה בסוגיית השליטה והניהול בכל הקשור להתאגדות חברות מחוץ לישראל.

2. עובדות פרשת ניאגו

2.1 חברת ATX יצוא בע"מ (להלן: "החברה הישראלית") עסקה ביצוא מוצרי טקסטיל מישראל לחוץ לארץ באמצעות רכישה ומכירה או תיווך. בשנת 1990 ייסדו המערערים את חברת ATX Ltd. (להלן: "החברה"), אשר נרשמה באי הבהאמה, ואליה העבירו את פעילותה העסקית של החברה הישראלית בכל הנוגע לקשרים עם לקוחות מחו"ל. בשנת 1993 הונפקו מניותיה של החברה הישראלית בבורסה. עובר להנפקה, נדרשו המערערים להעביר את הפעילות העסקית של החברה לתוך החברה הישראלית. לצורך כך, נכרת הסכם בין שתי החברות, לפיו רכשה החברה הישראלית את פעילותה העסקית של החברה תמורת 22,400,000 ש"ח. באותו היום החליטה החברה לחלק לבעלי מניותיה, המערערים, דיבידנד בסך 22,400,000 ש"ח.

2.2 טענות פקיד השומה

פקיד השומה הציג מספר טענות חלופיות, כדלקמן:

(א) הכנסות המערערים חייבות במס מכוח הוראות סעיף 2(4) לפקודה, הואיל והחברה הינה חברה שהשליטה והניהול בה הופעלו בישראל.

(ב) לחילופין: מכירת פעילות החברה וחלוקת דיבידנד הינם תחילת פירוקה של חברה. לפיכך, מקור הכספים אשר נתקבלו בידי המערערים הינו בגין מכירת מניות החברה אגב פירוקה, ועל כן יחובו במס מכוח הוראות סעיפים 93 ו-89(ב) לפקודה.

(ג) לחילופי חילופין: אופן ביצוע העסקה מעיד שהמדובר בעסקה מלאכותית ולכן, מכוח סעיף 86 לפקודה, יש לסווג מחדש את מכירת הפעילות כפירוק החברה.

כפועל יוצא, פקיד השומה קבע, כי הכנסות המערערים מדיבידנד יחובו במס בשיעור 25%, או לחילופין יש להוסיף להכנסות המערערים רווח הון מפירוק, החייב בשיעור מס שולי.

2.3 טענות המערערים

אף המערערים העלו מספר טענות חלופיות:

(א) השליטה והניהול, ככל שהם מאובחנים במיקום דירקטוריון החברה, ישיבות ההנהלה, והניהול השוטף של החברה, נעשו מחוץ לישראל, כך שבהתאם להלכה אין לראות בחברה כמי שהשליטה והניהול של עסקיה הופעלו בישראל.

(ב) לחילופין: אף אם השליטה והניהול של החברה הופעלו בישראל, הרי שמקור הדיבידנדים שחילקה החברה התקבל מחוץ לישראל.

(ג) עוד מציינים המערערים, כי החברה לא עברה הליך פירוק פורמאלי, כך שלא ניתן לראות בחברה כמי שהוחל בפירוקה, ומכירת נכסי החברה אינה מקבילה לפירוק.

(ד) ולחילופין: אף אם הוחל בפירוק החברה, יום תחילת הפירוק הינו 1.9.1993 ומדובר בחלוקה של דיבידנד בפירוק, שעליו חלות הוראות סעיף 94 לפקודה.

(ה) כמו כן נטען, כי מכירת עסקי החברה וחלוקת הדיבידנד בוצעו על פי הנחיות בנק ישראל ועל כן אין המדובר בעסקה מלאכותית.

2.4 במאמרנו נתייחס לשאלת מקום מושבו של חבר בני אדם אשר התאגד מחוץ לישראל (להלן במאמר זה: "חברה") לצורכי מס, בהתאם למבחני השליטה והניהול.

3. מבחני "השליטה והניהול" כמבחן מצטבר

3.1 רקע המונח "שליטה וניהול" בפקודת מס הכנסה

סעיף 1 לפקודה מגדיר את המונח "תושב ישראל" ביחס לחבר-בני-אדם כדלקמן:

"תושב ישראל' או 'תושב'..."

... לגבי חבר בני אדם - חבר בני אדם שהתקיים בו אחד מאלה:

הוא התאגד בישראל;

השליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל...."

היינו: חברה תסווג כתושבת ישראל אף אם התאגדה מחוץ לישראל, כאשר השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל (להלן: "מבחני השליטה והניהול").

קביעת מקום התושבות של חבר-בני-אדם על פי מקום הפעלת השליטה והניהול, שאובה מפקודת מס הכנסה המנדטורית הנוקטת בדיבר: "Central Management and control". על אף חשיבות "מבחני השליטה והניהול", אשר ביכולתם להכריע לעניין מקום תושבות חבר-בני-אדם, הפקודה אינה מגדירה את המונחים "שליטה" ו"ניהול" בסעיף 1 לה, ועד ליום זה אף אין פסיקה עניפה בנושא.

3.2 המחלוקת הפרשנית לעניין מבחני השליטה והניהול

עיקר המחלוקת בפרשנות מבחני השליטה וניהול נובעת משתי פרשנויות אפשריות: גישת המבחן החלופי או גישת המבחן המצטבר.

הגישות השונות נובעות, כאמור, מניסוח המונח "שליטה וניהול" בפקודה, שכן הוא מאגד שני מושגים המחוברים יחדיו עם ו' החיבור: "שליטה על עסקיו וניהולם". לטעמנו, יש לתת משקל לקיומה של ו' החיבור בפירוש המונחים דלעיל, מבחינה לשונית ודקדוקית.

השופט חיים כהן⁵ היטיב לעמוד על אופיה ההפכך של ו' החיבור כדלקמן:

"...יש שקוראים את וי"ו החיבור כמחברת בין שתי מילים, כאילו אין קיום לאחת בלעדי חברתה; ויש שקוראים את וי"ו החיבור כמפרידה בין שתי מילים, שאם כי מחוברות הן בוי"ו החיבור, כל אחת מהן עומדת גם בפני עצמה וברשות עצמה. והוא הדין למילת או: יש שמפרידה היא בין שתי מילים, ויש שמחברת היא ביניהן ומדמה אותן זו לזו. חוק הוא לישראל, שמלת או 'באה להבדיל ולא להקיש', אם לא משתמעת כוונה אחרת מן ההקשר, שנאמרה בו (סעיף 2 לפקודת הפרשנות). נמצא, שלעולם אינך יודע בבטחה, אם וי"ו החיבור לחבר באה או להפריד, כשם שלעולם אינך יודע, אם או להפריד באה או לחבר; שקיימת סכנה, שבו בזמן שהתכוונת בוי"ו החיבור לחבר, יקראוה כאילו באה להפריד, ואפילו התכוונת במלת או להבדיל, יפרשוה כאילו באה להקיש."

5. השופט חיים כהן, "סכלות ו/או איוולת", לשוננו לעם לב, א[שיא] תשמ"א, עמ' 14-3.

ובהשלכה לענייננו - אם הפרשנות הראויה לעניין שליטה וניהול היא, כי ו' החיבור באה לחבר את המונחים "שליטה" ו"ניהול" למונח אחד, הרי שיש להחיל את גישת המבחן החלופי. גישה זו קובעת, כי המילים "שליטה וניהול" הינן נרדפות ולמעשה מדובר במונח אחד משולב. לכן, די שתופעל שליטה בישראל או שהופעל ניהול בישראל בכדי לסווג חברה כתושבת ישראל (להלן: "המבחן החלופי"). גישה זו אומצה, מטבע הדברים, בידי רשות המסים, בהיותה מרחיבה.

גישת המבחן המצטבר קובעת, כי למעשה ו' החיבור מחברת בין שני מונחים שונים - האחד "שליטה" והשני "ניהול". לכן, לשם סיווג חברה כתושבת ישראל, יש לבחון הן אם הופעלה שליטה מישראל והן אם הופעל ניהול מישראל. משמע: המחוקק קבע שני תנאים מצטברים לסיווג של חברה כתושבת ישראל, כך שאף אם השליטה מופעלת מישראל, יש להמשיך ולבחון האם גם הניהול מתבצע בישראל, ולהיפך: אף אם מתקיים ניהול מישראל, יש לבחון הפעלתה של שליטה מישראל; ללא קיומם של שני המרכיבים, לא תסווג חברה כתושבת ישראל (להלן: "המבחן המצטבר").

3.3 פרשנות לשונית למבחני השליטה והניהול

כידוע, בבואנו לפרש דבר חקיקה ראשית, יש לבחון את לשון הסעיף. רק מקום בו קיים בלשון הסעיף עיגון לשתי אפשרויות הפרשנות האמורות, עלינו לעבור לבחינת תכלית החקיקה. לבסוף, עלינו לבחור מבין האפשרויות הלשוניות האפשריות את זו המגשימה את תכלית החקיקה על שני יסודותיה - התכלית הסובייקטיבית, משמע כוונת המחוקק הנלמדת, בין היתר, מדברי ההסבר להצעת החוק ומדיוני ועדות הכנסת, ובענייננו אינה רלוונטית לאור חקיקת הסעיף בימי המנדט; והתכלית האובייקטיבית, המפנה עיניה אל התכלית, אשר אותה נועד החוק להגשים בחברה דמוקרטית מודרנית⁶.

לטעמנו, אין בלשון הפקודה עיגון לשוני לגישת המבחן החלופי, אלא לגישת המבחן המצטבר בלבד וזאת כמפורט להלן:

המחוקק נוקט בלשון רבים בדיבר "מופעלים" ביחס לשליטה וניהול. בהתאם לכללי הדקדוק, לו היה מדובר באמת במונח משולב אחד, היה על המחוקק להשתמש בלשון יחיד. לדוגמה: "הפעלת שליטה וניהול בישראלי".

בנוסף, בלשון העברית קיימת משמעות שונה בתכלית של המונח "שליטה" מחד ושל המונח "ניהול" מנגד. על כן, הטענה כי המונח "ניהול" מהווה מונח משלים, שאינו מצמצם את המונח "שליטה", בטעות יסודה.

6. ראו אהרון ברק "פרשנות דיני המס", משפטים כ"ח (1997)425; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד השומה רחובות, פ"ד לט(2), 70, 75 (1985) ו"מיסים און ליני", ע"א 8863/07 ב. מ. כפריס דדו בע"מ נ' מנהל מע"מ חיפה, "מיסים" כד/3 (יוני 2010) ה-8 וכן ע"א 1651/08 צביון בע"מ נ' ממונה מע"מ גוש דן, "מיסים" כד/3 (יוני 2010) ה-13.

תימוכין לכך ניתן למצוא בלשון חוק היטל רכוש (הוראת שעה), התשמ"ה-1985 (להלן: "חוק ההיטל"), בו הגדרת "תושב ישראלי" לגבי חבר-בני-אדם הינה כדלקמן: "חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו אין ניהולם מופעלים בישראל". מאחר שהמחוקק אינו משחית מילותיו לריק ובחר בדיבר "אין", להבדיל מו" החיבור, היינו - בחר לנקוט במבחן חלופי, להבדיל מהמבחן הנקוב בלשון הפקודה, מתחייב כי למונח "ניהול" משמעות שונה ונפרדת מהמונח "שליטה", ועל כך ראו בהרחבה בפרק 4 להלן בעניין **סולל בונה**.

בנוסף, קיימות אין ספור דוגמאות בחקיקה ואף בלשון הפקודה העדכנית להבחנה בין שליטה ובין ניהול.

כך לדוגמה, ניסוחו של כלל מקום המקור, המופיע במסגרת סעיף 4א(1) לפקודה, מוכיח כי ייתכן שיתקיים ניהול של עסק בישראל בידי חברה זרה, ללא קיומה של שליטה בישראל. הוראות נוספות בדבר קיומו של מפעל קבע בישראל, המצויות במסגרת סעיף 4 לפקודה, מחייבות מסקנה זהה.⁷

בנוסף, כללי הפיסוק בלשון העברית מחייבים פיסוק משני צדי משפט לוואי מסוג "משלים שאינו מצמצם". על כן, לו רצה המחוקק לקבוע מבחן חלופי, היה עליו לפסק את הסעיף כך: "השליטה על עסקיו, וניהולם, מופעלים בישראל".

3.4 פרשנות מצמצמת לתחולה אקסטרטוריאלית של דין פנימי

בהכרעות בית המשפט העליון נקבע כלל פרשנות המאמץ את גישת הסמכות הטריטוריאלית המקובלת במשפט הבינלאומי. על פי גישה זו, תחולת חוקי מדינה פלונית הינה, בעיקרון, במסגרת הטריטוריה שלה ואין להחילם מחוץ לגבולותיה, למעט חריגים הקבועים בחוק במפורש, שכן החלת דיני מדינה פלונית מחוץ לתחומיה הטריטוריאליים מהווה פגיעה בריבונותה של המדינה האחרת.

גישה זו עוגנה בע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א. פלדות קרית ארבע נ' מדינת ישראל**,⁸ שם נקבע כי ראוי שרשויותיה המינהליות של מדינת ישראל, ובכללן רשויות מס הכנסה, יקפידו לא לסטות מעקרון הטריטוריאליות בהעדר הסמכה מפורשת בחוק. לפי ההלכה הפסוקה, נקבע הכלל לפיו במקרה של ספק יש לפרש חוק כבעל משמעות טריטוריאלית בלבד, וזאת בגין שלושה טעמים:

ראשית, מן הראוי להחיל על אדם את דיני מדינתו ולא דין מדינה אחרת; שנית, החלת דיני מדינה פלונית מחוץ לתחומיה הטריטוריאליים, יש בה כדי להתערב בסמכויותיו של ריבון זר;

7. ולעניין זה ראו גם הגדרות נפרדות למונח "שליטה" בסעיפים 3(ט), 75 לפקודה וכן סעיפים 103ג(א) ו-104ב(ד)(1) לפקודה אשר נוקטים במונח "ניהול" ללא אזכור המונח "שליטה".

8. ע"פ 123/83 **חברת ק.פ.א. פלדות קרית ארבע נ' מדינת ישראל**, פ"ד לח(1), 813 ו"מיסים און-ליין" (להלן: "הלכת פלדות").

שלישית, החלת דין זר של מדינה פלונית במדינה אלמונית עשויה שלא להיות אפקטיבית.
בדומה לכך קבע הנשיא ברק⁹:

"חזקה היא כי תכליתו של כל חוק הינה להגשים את המשפט הבינלאומי ולא לנגוד אותו. מבין שני פירושים אפשריים לדבר חקיקה, יש לבחור באותו פירוש, העולה בקנה אחד עם המשפט הבינלאומי הפומבי."

מאחר שמהות מבחני השליטה והניהול הינה החלה אקסטרטוריאלי של הוראות הפקודה על חברות אשר התאגדו מחוץ לישראל והן תושבות של מדינה זרה, ובהתאם לכללי הפרשנות האמורים לעיל, מתחייבת, לטעמנו, פרשנות מצמצמת למבחני השליטה והניהול, היינו: גישת המבחן המצטבר. בנוסף מאחר שלתחולה אקסטרטוריאלי זו עשויות להיות השלכות פליליות לגבי נושאי התפקידים בחברה, מתחייבת פרשנות מצמצמת על אחת כמה וכמה¹⁰.

להלן נסקור את פרשנויות מבחני השליטה והניהול כפי שבאו לידי ביטוי בקרב המלומדים, בתי המשפט ורשות המיסים, עובר להכרעת כבוד השופט מגן אלטוביה בפרשת ניאגו.

4. פרשנות המלומדים ובית המשפט למבחני "השליטה והניהול"

4.1 דעת מלומדים

4.1.1 המלומדים **רפאל ואפרתי**¹¹ קובעים במאמרם, כי יש למזג את הגדרת מקום המושב של חברה לתוך הוראות סעיף 15(1) לפקודה כך, שרווח או השתכרות של חברה תושבת ישראל, ייראה כמופק בישראל. הם מסתמכים על פסיקה בריטית, לפיה מקום המושב של חברה ייקבע על פי מקום מרכז העניינים של החברה (Central management and control), דהיינו: המקום בו מנהלת החברה את עסקיה או את מסחרה. בקביעת המקום מתחשבים בקריטריונים הבאים: המקום שבו נמצא הגוף הניהולי ושב מופעלת השליטה על עסקי החברה, או המקום שבו יושבים מנהלי החברה (ולאו דווקא בעלי מניותיה) ומפעילים את סמכויות הניהול שלהם¹².

9. אהרון ברק פרשנות במשפט (כרך שני), 1994, עמ' 576.

10. לעניין זה ראו ע"פ 293/89 מרדכי בן יהודה סוקולובסקי נ' מדינת ישראל, פ"ד מו(3) 92, 156.

11. א. רפאל, ד. אפרתי "מקום המושב של חברה לצרכי מס", הפרקליט כ"ט 573, עמ' 574.

12. שם.

לטעמנו, גישת המלומדים רפאל ואפרתי אינה עומדת במבחן הזמן, לאור חקיקת סעיף 4א לפקודה, כאמור לעיל, ולאור ההפרדה הברורה בפקודה בין כללי מקום המקור לבין מקום המושב של אדם.

4.1.2 פרופ' יורן¹³ סובר, לעומת זאת, כי המדובר במבחן המכיל שתי דרישות מצטברות:

"לפי המצב החוקי הקיים מתחייבת במס ישראל חברה הפועלת בחו"ל רק אם השליטה בה וניהולה מופעלים בישראל. הדרישות של שליטה וניהול מישראל הן מצטברות. יוצא שדי בכך שתהיה לחברה הנהלה עצמאית בחו"ל כדי שתשחרר ממצודת המס הישראלי."

4.1.3 פרופ' אדרעי¹⁴ שולל את גישתם של רפאל ואפרתי לעיל, ומנסה לענות אף הוא על הפרשנות הנאותה למונח "שליטה וניהול". כך, עומד המלומד על ההבדל בין "שליטה וניהול" הנדרשים לצורך הגדרת חבר-בני-אדם תושב ישראל, לבין שליטה וניהול היוצרים חבות במס מכוח סעיף 15(1) לפקודה וקובע:

"מטבע הדברים יתכן שלחברה יהיו כמה עסקים, אם השליטה והניהול בחברה מצויים בישראל, מדובר בחברה תושבת ישראל; אך אם, לדוגמא, עסק אחד מצוי בחו"ל, הניהול השוטף שלו מצוי בחו"ל וכל תהליך הייצור של אותו עסק מצוי שם - הרי שהרווח או ההשתכרות מאותו עסק אינו 'מעסק' שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל, אם כי החברה היא תושבת ישראל. במילים אחרות: ההגדרה דלעיל היא בבחינת הגדרת 'מטריה' המתייחסת לשליטה וניהול של כלל עסקיה (בלשון רבים) של החברה, לאמור: השליטה והניהול שנדרשים בהגדרה הם בדרגה מופשטת וכללית יותר; ואילו לשונו של סעיף 15(1) לפקודה, המתייחס לעסק (בלשון יחיד), מעידה על דרגת ניהול ברמה בסיסית, עניינית, שוטפת ומיוחדת לעסק הנדון."

כמו כן, פרופ' אדרעי¹⁵ סוקר את הגישות השונות לפירוש הביטוי "שליטה וניהול", וביניהן דעתו של פרופ' יורן, כפי שהובאה לעיל, כאשר בסיום סקירתו, קובע פרופ' אדרעי:

"לסיכום: את הביטוי 'שליטה על עסקיו (של חבר בני אדם) וניהולם', המופיע בהגדרת המונח 'חבר בני אדם תושב ישראל', ניתן לפרש כמכיל שתי דרישות -

13. א. יורן "התיקונים המוצעים בעניין 'מקום ההכנסה' - מיסוי פעולות של ישראלים בחו"ל ושל זרים עם ישראל" הפרקליט כ"ט 442-444.

14. יוסף מ' אדרעי, מיסוי פעילות בינלאומית (תל-אביב 1992), 116.

15. שם, עמ' 118.

שליטה וניהול במובן המשפטי בעוד שאת הביטוי 'מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל' המופיע בסעיף 5(1) לפקודה יש לפרש - לדעתי - כביטוי שעוסק בניהול ובשליטה עסקית עניינית."

4.1.4 וכן, אף פרופ' הדרי¹⁶ במאמרו סבור, כי המדובר במבחן מצטבר:

"מתי נחשבת הכנסת חברת-הבת כנשלטת ומנוהלת מישראל? מבחן השליטה והניהול יש לפרשו, לדעתנו, גם כשליטה פורמאלית-משפטית וגם כשליטה וניהול עסקי הלכה למעשה. יסודות אלה הם מצטברים, אם אחד מהם אינו מתקיים אין סמכות להפעיל את ההוראה."

4.1.5 אף המלומד ישעיהו זילבר¹⁷ סבור, כי המונח "שליטה וניהול" מאגד בחובו שתי דרישות מצטברות כדלקמן:

"החלופה השנייה להגדרת חבר בני אדם תושב ישראל יסודה בזיקת השליטה והניהול. הדרישה היא לקיומם המצטבר של שני התנאים גם יחד, אם כי נעשו בעבר מספר נסיונות לצמצם בחקיקה את הדרישה ולהפוך את המבחנים לחלופיים. בשלוש הצעות חוק¹⁸ נעשו בישראל נסיונות להשמיט את מבחן הניהול ולבסס את החיוב במס על יסוד השליטה בלבד, אולם הצעות לא הפכו לחוק והמבחן המצטבר של שליטה וניהול הושאר על כנו."

4.2 פרשת סולל בונה

כאמור, הפסיקה בישראל בנושא "שליטה וניהול", בכל הקשור לסיווג חברה זרה כתושבת ישראל, אינה עניפה. למעשה, הדיון הישיר היחיד שנערך בנושא, עד לפרשת ניאגו, נערך בפרשת סולל בונה.

השאלה בה דן בית המשפט שם הייתה, האם חברת סולל בונה (להלן בפרק זה: "החברה") חייבת בהיטל על פי חוק ההיטל. בפסק הדין סוקר בית המשפט את דעותיהם של מלומדים שונים, אשר הובאו לעיל, לעניין פרשנות המונח "שליטה וניהול" בפקודה.

16. יצחק הדרי, "מיסוי ישראלי על הכנסות מחברות בת-חוץ-לארץ", הפרקליט ל"ג 92-94.
17. ישעיהו זילבר, מיסוי בינלאומי, דין ותכנון מס בישראל, חושן למשפט תשי"ן-1990, עמ' 164.
18. הצעות חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 19), התשל"ג-1973, הי"ח תשל"ג עמ' 185; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 21), התשל"ג-1974, הי"ח תשל"ג עמ' 5; הצעת חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 69), התשמ"ו-1986, הי"ח תשמ"ו עמ' 258. בסעיף 1 להצעה אחרונה זו הוצע להסמיך את שר האוצר לקבוע, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשימה בלתי סגורה של נסיבות שיראו בהן שליטה וניהול.

לשון חוק ההיטל שונה במעט מלשון הפקודה, שכן בפקודה נקבע המונח "שליטה וניהול", בעוד שבחוק ההיטל נקבע המונח "שליטה או ניהול".

לאחר סקירת דעות המלומדים בעניין המונחים "שליטה וניהול", אשר עיקרן הובאו לעיל, קובע בית המשפט כי:

"לעניין חוק ההיטל נוקט המחוקק דרישה חילופית ולא מצטברת. הנה כי כן, מוגדר "תושב ישראל" לגבי חבר בני אדם כדלקמן: "חבר בני אדם שהשליטה על עסקיו או ניהולם מופעלים בישראל". נראה, כי עצם העובדה שהקריטריונים של שליטה וניהול מוצגים כחילופיים מצביעה על כך שלדעת המחוקק מדובר במושגים שונים ובכך יש תמיכה בדעה, כי התקדימים האנגליים לחברה תושבת ישראל, אין די בהם לעניננו.¹⁹

כן קובע בית המשפט כי:

"בין אם נראה בשליטה וניהול מילים נרדפות שיש לפרשן לפי מבחנים הנהוגים באנגליה, ובין אם (כפי שדעתי נוטה) הצדק עם אלה הסוברים כי 'שליטה וניהול' הם שני מושגים נפרדים ויש לתת על כן משמעות לכך שהם מופיעים בחוק ההיטל כדרישות חילופיות.²⁰ (ההדגשה אינה במקור)

כאמור, מבחני השליטה והניהול בפקודה נוקטים בלשון שונה מחוק ההיטל, שכן בפקודה נקבע "שליטה וניהול" ובחוק ההיטל נקבע "שליטה או ניהול".

היינו: מאחר שמבחני "השליטה והניהול" לעניין חוק ההיטל הינם מבחנים חלופיים, הרי שברי כי המונח "שליטה" נפרד מהמונח "ניהול". על כן, יש להבחין בין פרשנות חוק ההיטל לבין פרשנות הפקודה, מכיוון שהמחוקק בחר, כמפורט לעיל, לחבר את המונחים בוי החיבור, ובכך הוחל המבחן המצטבר בפקודה. במבחן אחד, מבחן השליטה, יש לבדוק מהו מקום השליטה בחברה; במבחן השני, מבחן הניהול, יש לבדוק היכן מבוצע בפועל ניהול החברה. למעשה, מקביעת בית המשפט בפרשת **סולל בונה** עולה, כי לעניין הפקודה - רק קיומם של שני המבחנים האמורים באופן מצטבר מקים "שליטה וניהול" בישראל. מבחן אחד, המתקיים לבדו, אין בו כדי להקים "שליטה וניהול".²¹

19. עמ"ה 130/90, 175/90 סולל בונה ארצות חוץ, סולל בונה פיתוח, "מיסים" ח/2 (אפריל 1994) ה-8.

20. שם.

21. ראו גם עמדתו של ד"ר אבי נוב: "מהאמור לעיל עולה, כי בית המשפט נוטה לקבל את הפרשנות לפיה "שליטה" ו"ניהול" הינם שני מושגים נפרדים ושניהם אמורים להתקיים כדי שחבר-בני-האדם ייחשב כתושב ישראל." (מיסוי עסקאות בינלאומיות, פרק 3.1: תשובות התאגיד בפקודת מס הכנסה ובאמנות למניעת כפל מס).

5. עמדת רשות המסים לעניין מבחני "שליטה וניהול"

עמדת רשות המסים בנוגע לפרשנות המונח "שליטה וניהול" קיבלה ביטוי בחוזר מס הכנסה 4/2002, בנושא קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול²² (להלן: "החוזר"). בהתאם להוראות החוזר, הביטוי "שליטה וניהול" מהווה מיקשה אחת, ואין צורך בקיומם של שני תנאים מצטברים ("שליטה" ו"ניהול") לשם קיומו²³:

"מבחינה מילולית גרידא, מורכב ביטוי זה, לכאורה, משני מונחים נפרדים: 'שליטה' ו'ניהול', אך מבחינה מושגית הוא מאגד ומאחד את שני המונחים למושג אחד, בעל משמעות משולבת."

היינו, בהתאם לעמדת רשות המסים, על מנת לקבוע מהו המקום ממנו מתבצעים השליטה וניהול, יש לבחון תחילה היכן נקבעת המדיניות העסקית של החברה והיכן מתקבלות ההחלטות האסטרטגיות בחברה.

בחוזר האמור, רשות המסים מנסה להצדיק את עמדתה ההופכית ביחס לפסיקת בית המשפט בעניין **סולל בונה**. לעמדת רשות המסים המובאת בחוזר, בית המשפט כלל לא הכריע בשאלה, האם דרישת "השליטה וניהול" מהווה מבחן מצטבר לעניין הפקודה, נוכח ההבדל הלשוני בין סעיף 1 לפקודה, המגדיר תושבות חבר-בני-אדם, לבין נוסח המונח בחוק ההיטל²⁴:

"בימ"ש לא הכריע לגבי השאלה האם המונח "שליטה וניהול" הוא ביטוי מאוחד או ביטוי של שני מרכיבים ותשומת הלב לשוני בין הנוסף בסעיף 1 לפקודה לבין הנוסח בחוק ההיטל."

לטעמנו, כאמור לעיל, עצם העובדה שלשון חוק ההיטל מאפשרת חלופה לשונית של מבחן חליפי, לאור השימוש בדיבר "או", להבדיל מהשימוש בו' החיבור בפקודה, מוכיחה מכוח קל וחומר, כי יש להחיל את המבחן המצטבר בכל הקשור לפרשנות מבחני "השליטה וניהול" לעניין הפקודה.

מעבר לכך, עמדת רשויות המס הינה, כי פסק הדין אינו תואם את רוח הזמן, מה גם שהוא ניתן בבית המשפט המחוזי, ולכן אין בו משום הלכה מחייבת²⁵:

"...נציין כי פסק הדין ניתן בביהמ"ש המחוזי ועל כן איננו בבחינת הלכה מחייבת, ואין זה ברור כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט הייתה זהה גם לגבי מבחן "שליטה וניהול" שבפקודה."

22. ראו: חוזר מס הכנסה מס' 4/2002 "קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול", היחידה למיסוי בינלאומי-משפטית, 3.3.2002.

23. שם, פסקה 2.

24. שם, פסקה 8.

25. שם, פסקה 8.

מה גם שפסק הדין אינו תואם את רוח הזמן, שהרי, יתכן שמנהלים ודירקטורים מתכנסים ומתגוררים במקום אחד אך מנהלים ושולטים בפועל במקום אחר.

כאמור לעיל, לטעמנו ולדעת מרבית המלומדים ובהתאם לקביעת בית המשפט בפרשת **סולל בונה**²⁶, עמדת רשויות המס עומדת בסתירה ללשון החוק.

6. פסק דין ניאגו - מבחני "השליטה והניהול" כמבחן מצטבר

6.1 והנה, בפסק הדין בעניין **ניאגו** אומצה במלואה ובמפורש גישת המבחן המצטבר. כך, בית המשפט קובע²⁷:

"בפסק הדין בע"א 8570/06 פקיד השומה תל אביב 5 נ' אברהם בז'ה ואח' (פורסם בפדאור) נקבע (שם, פסקה ל"ב): "...באשר ל"עסק" - החלופה הראשונה בסעיף - נדרש, כי "השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל"; דהיינו, נחוץ בסיס של ממש של שליטה וניהול בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל". המערערים ייסדו את החברה בשנת 1990 והיו בעלי המניות וממילא היו בעלי השליטה בחברה. אולם בכך אין די ונדרש עוד להראות שגם עסקי החברה נוהלו בישראל" (ההדגשה אינה במקור)

6.2 מהכרעת בית המשפט עולה בבירור, כי אין די בקיומה של שליטה בישראל, אלא שנדרש גם להוכיח קיומו של ניהול בישראל. אף כי בית המשפט לא מתייחס במפורש לפרשת **סולל בונה** ואף לא מתייחס לחוזר מס הכנסה, יש בפסק דין **ניאגו** משום בשורה של ממש, שכן "ההצדקות" של רשות המסים להתעלמותה מפסק דין **סולל בונה** לא עומדות עוד, כמפורט להלן:

- (א) פרשת **ניאגו** דנה במפורש בסוגיית השליטה והניהול ביחס לסיווג חברה כתושבת ישראל לעניין הפקודה, וזאת להבדיל מטענת רשות המסים, כי פרשת **סולל בונה** אינה רלוונטית, בהיותה פסיקה לעניין חוק ההיטל.
- (ב) פרשת **ניאגו** הינה עדכנית, וזאת להבדיל מטענת רשות המסים, כי פרשת **סולל בונה** אינה תואמת את רוח הזמן.
- (ג) ונדגיש: גם אם לטענת רשות המסים בית המשפט לא קבע במפורש בפרשת **סולל בונה**, כי גישת המבחן המצטבר היא הגישה הנכונה, אין זה סביר כי רשות המסים תוכל להמשיך ולהחזיק בטענה זו, לאור קביעתו המפורשת של בית המשפט בפרשת **ניאגו**.

26. על התעלמות רשויות המס מפסיקה מחייבת ראו בהרחבה: ליאור נוימן, אופיר קפלן "מי גובר על מי - הוראות הביצוע או פסקי הדין?" "מיסים" 5/ז' (אוקטובר 2003) א-17.

27. ראו עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל נ' פקיד שומה כפר סבא, מדור פסיקה להלן בחוברת זו, פסקה 4.

7. סיכום

אף כי בית המשפט קיבל את טענת פקיד השומה בפרשת **ניאגו**, ברי כי בית המשפט הביע את דעתו במפורש וקבע, כי מבחני השליטה והניהול מהווים מבחן מצטבר. באמצעות פסיקה זו ייקשה איפוא על רשויות המס לטעון בעתיד, כי המונח "שליטה וניהול" הינו מונח אחד משתלב. על כן, לשם סיווג חברות כתושבות ישראל יהיה על רשות המסים להוכיח הן את קיומה של שליטה מישראל והן את קיומו של ניהול מישראל.