



עידן דינאי
חברת עורכי-דין
IDDAN DINAI
ADVOCATE COMPANY

מס תבל | גליון פברואר 2012

מס תבל

על משפט פיסקאלי
ותכנוני מס בארץ ובעולם



עמ' 2-3

פס"ד ניאגו - חברות
זרות בסיכון

עמ' 4-5

תושבות מפוצלת בין בני זוג

6-7

הכרה בהפסדי מטבע
בני"ע זרים

פס"ד ניאגו - עליה בסיכון לחברות זרות בבעלות תושבי ישראל

לאחרונה פורסם פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' הש' מגן אלטוביה) בענין ניאגו, הנוגע לתושבי ישראל רבים שהנם בעלי שליטה בחברות זרות (עמ"ה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו נ' פקיד שומה כפר-סבא (ניתן ב-12 בינואר 2012)).

פרשת פסק הדין נגעה לדיבידנד שחילקה ב-1993 חברה של איי הבהאמס שהוקמה ע"י בעלי מניות תושבי ישראל של חברת הטקסטיל הישראלית ATX יצוא בע"מ, במטרה לרכז את הפעילות העסקית הנוגעת לקשרים עם לקוחות חו"ל. בהערת אגב, אם יוגש ערעור לבית המשפט העליון, יכול וההכרעה הסופית תתקבל כ-25 שנה (!) לאחר שנת השומה השנויה במחלוקת, מה שנותן המחשה קיצונית לגבי קצב בירור שומות שנויות במחלוקת.

הדיבידנד חולק מהחברה הזרה בסמוך למכירת פעילותה לחברה הישראלית, ערב הנפקתה של האחרונה בבורסה בתל אביב.

פקיד השומה טען, כי הדיבידנד חייב במס בישראל (גם על פי הדין הישן ששרר אז שלא חייב במס דיבידנדים מחברות זרות שלא נתקבלו בישראל) בהיותו מחולק על ידי חברה שהשליטה והניהול על עסקיה מופעלים בישראל.

בעלי המניות טענו בין היתר כי השליטה והניהול על עסקיה של החברה הזרה היו בחו"ל וכראיה הצביעו על כך שכל שלושת הדירקטורים שלה היו אנשי עסקים תושבי חוץ וכל ישיבות הנהלתה נערכו מחוץ לישראל.

בית המשפט קיבל את עמדת פקיד השומה בקובעו כי לא התקיימה כאן ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית, אלא פלטפורמה תאגידית מלאכותית לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית, הנוגע לשיווק טקסטיל בארה"ב.

למעשה, התרשם בית המשפט מהראיות והעדויות שהונחו בפניו כי החברה הזרה לא נטלה חלק בתהליך העסקי שמהותו יצוא מוצרי טקסטיל מישראל לארה"ב שנשען על שירותי סוכן מכירות בלתי תלוי, וכי מנהליה לא היו מעורבים בהחלטות העסקיות המהותיות של התקשרות ומתן אשראי ללקוחות, העברת הזמנות ליצרנים, אספקת הסחורה וקביעת העמלות.

עמ' 2-3

פס"ד ניאגו - חברות
זרות בסיכון

פס"ד ניאגו - עליה בסיכון לחברות זרות בבעלות תושבי ישראל

כמו כן התרשם בית המשפט, כי בפועל ולמרות הצגת פרוטוקול המעיד לכאורה אחרת, ההחלטה על מכירת עסקי החברה הזרה לחברה הישראלית התקבלה ע"י בעלי המניות ולא ע"י הדירקטוריון.

אנו סבורים, כי פסק הדין אינו נכון מבחינה מתודולוגית, משום שבית המשפט נדרש למעשה לנימוקים הקשורים במלאכותיות הפעילות באמצעות החברה, שהיא טענה ממין אחר. הכרעה לענין מקום השליטה והניהול צריכה להיעשות בהנחה שפעילות החברה אינה מלאכותית או בדויה.

מכל מקום, עולה מפסק הדין שההחלטות העסקיות המהותיות בניהול עסקיה הנחזים של החברה הזרה נתקבלו על ידי בעלי המניות ולא על ידי הדירקטורים, וכי ההקפדה על המסגרת של דירקטורים זרים וישיבות מחוץ לישראל בליווי פרוטוקולים לא הצליחה לערער ולו במעט את נחרצותו של בית המשפט.

רוח דומה של הקשחה בנטייה להכיר בתושבות זרה של חברות נושבת בשנים האחרונות במסדרונות רשות המיסים בבריטניה שנשענת על פסק דין בערכאה ראשונה משנת 2009 בענין *Laerstate BV v. HMRC*. שם נקבע שחברה הולנדית הינה תושבת בריטניה לאחר שהובאו ראיות שאת ההחלטות המהותיות והאסטרטגיות בחברה קיבל בעל המניות מבלי שלמנהלים בהולנד היה שיקול דעת אמיתי ולא רק "על הנייר".

פסיקת בית המשפט המחוזי בענין ניאגו, הגם שאיננה עדיין בגדר תקדים מחייב, מחייבת לדעתנו כל תושב ישראל שהנו בעל שליטה בחברה זרה להעריך מחדש את חשיפת המס וחובות הדיווח שלו לרשויות המס ולשקול מחדש את מבנה הניהול של החברה.



תושבות "מפוצלת" של בני זוג – הייתכן ?

אין חולק על כך כי בני זוג נשואים נועדו לחיות ביחד. ברם, חיינו חיים של אילוצים המה ולעיתים בני זוג נשואים מוצאים עצמם שוהים פרקי זמן ארוכים, לעיתים שנים ארוכות, במדינות נפרדות מסיבות הקשורות לפרנסה, שליחות, קריירה ואקדמיה, בני משפחה אחרים בצרה, לאו דווקא בסדר הזה.

במקרה שכיח עוקרת המשפחה כולה לחו"ל לצורך עבודה (נניח של הבעל), ולאחר תקופת מה מתגלית אי התאמה חברתית או תרבותית למדינת הניכר, גוברים הגעגועים לארץ והאם והילדים חוזרים בהסכמה ואף בעידוד האב לישראל.

כדי לא לגדוע קריירה או שליחות בעודה באיבה, נשאר האב לגור בחו"ל, ומרבה בביקורים בארץ במהלכם הוא שוהה כאורח בן בית בבית המשפחה בישראל.

בעוד שאין ספק לגבי תושבותם הישראלית של החוזרים, הרי ההכרעה בשאלה האם תושבותו בן הזוג הנשאר בחו"ל חזרה להיות ישראלית היא לרוב קשה ביותר.

זה עתה פרסמה רשות המיסים את חוזר 1/2012 – "קביעת מועד ניתוק תושבות של תושב ישראל ומועד בו הפך תושב חוץ לתושב ישראל", ובו פרטה 11 מקרים של החלטות מיסוי או שומה, מהם ארבעה העוסקים בתושבות מפוצלת.

שאלת התושבות המפוצלת התעוררה לקראת חזרתו של האב העובד לישראל, שרצה להכיר בזכויותיו כתושב חוזר רגיל או תושב חוזר ותיק.

בהכירנו את העמדה המסורתית של רשות המיסים שלא להכיר בתושבות מפוצלת בין בני זוג, הופתעתנו למצוא כי רק בשניים מתוך ארבעת המקרים שהרשות החליטה לפרסם היתה הקביעה שלילית לגבי הנישומים.

בשני המקרים בהם לא קיבלה הרשות את עמדות הנישומים עמדו להם לרועץ תקופות ביקור ממושכות בארץ, שהגם שלא הגיעו בד"כ לשהות מצטברת של 183 ימים בשנה הן היו ארוכות דיין כדי ליצור ביחד עם בית הקבע של המשפחה, בו לנו במהלך הביקורים בישראל זיקת תושבות לישראל, במקרה אחד היתה השהות המצטברת לשנה 125 ימים בממוצע במהלך של כ-20 ביקורים, במקרה השני הייתה השהות המצטברת בישראל כ-150-100 ימים בשנה.

עמ' 4-5

תושבות מפוצלת בין בני זוג

תושבות "מפוצלת" של בני זוג – הייתכן ?

לעומתם, במקרים בהם הרשות קיבלה את עמדתם של הנישומים, עמדו לזכותם הנסיבות הבאות:

א. במקרה אחד ארכה הנוכחות המצטברת של האב בחו"ל 20 שנה, האורך המצטבר של ביקוריו בארץ היה 50-70 יום בשנה וכן היו נסיבות רפואיות מיוחדות לשהיית ילד בישראל.

ב. במקרה השני ארעה התושבות המפוצלת לפני מספר שנים, ולמשך שנתיים בלבד, ומשכי הביקור המצטברים היו בין 70-100 יום.



עמ' 4-5

תושבות מפוצלת בין בני זוג

החוק ללא ספק מאפשר תושבות מפוצלת בין בני זוג. הדבר הוכר גם בפסיקה בישראל בעיקר ביחס לתושבות בעיר אילת בהקשר לחוק איזור סחר חופשי (פטורים והנחות ממיסים), התשמ"ה – 1985.

גם בארצות הברית מקובל במקרים רבים שלבני זוג יש תושבויות מס שונות, הן לענין המס הפדראלי והן לענין מיסי המדינות השונות.

המציאות הכלכלית הגלובאלית מצריכה גמישות רבה יותר מבחינת יישום חוקי המס גם במחיר דואליות מיסויית בתוך התא המשפחתי, והמונח "מרכז החיים" העומד ביסוד קביעת תושבותו של אדם ראוי לפרשנות המתאימה למציאות זו.

הכרה בהפסדי מטבע במימוש נייר ערך זר

לאחרונה, פסק בית המשפט העליון (כב' השופט ריבלין) כנגד בני זוג שתבעו חישוב מס הכנסה נפרד על משכורותיהם מחברה הנמצאת בשליטתם, מן הסיבה שלשון החוק אינה מאפשרת להתייחס לאותנטיות ולסבירות משכורת כל אחד מהם, אלא מחייבת אימוץ חזקות הקבועות בחוק כחזקות חלוטות (חזקות התלות).

בית המשפט העליון לא הסתיר את אי שביעות רצונו מהתוצאה אליה הגיע באספקלריא של תכלית החקיקה ומדיניות מיסוי נכונה, אך ראה עצמו אנוס להיצמד ללשון החוק, אעפ"י שבפסיקות קודמות שלו הייתה נכונות למתוח עד מאוד את גבולות הפרשנות המילולית ולהעדיף תחתיה פרשנות תכליתית של חוקי המס.

במקרים אחרים עשויה פרשנות מילולית דווקנית של הוראות פקודת מס הכנסה להיטיב עם הנישום, כמו למשל בסוגיית ההכרה באותו חלק מהפסד הון במימוש נייר ערך זר הנובע מירידת שער המטבע בו נסחר הנייר.

הבנקים, בבואם לקזז הפסדי הון מניירות ערך כנגד רווחי הון והכנסות מדיבידנד, פועלים על פי הנחיית רשות המיסים, כפי שבאה לידי ביטוי במכתב מנהל תחום שוק ההון ברשות המיסים אל יו"ר איגוד קרנות הנאמנות מיום 3 במאי 2007, בזו הלשון:

"אם בתקופה שממועד הרכישה ועד מועד המכירה ירד שער החליפין ואותו נייר ערך... נמכר בהפסד, ינוטרל מההפסד סכום בגובה ההפסד שנוצר מירידת שער"ח. לפיכך, יותר בקיזוז רק חלק ההפסד העולה על הירידה בשער"ח וזאת לאור העובדה שאילו היה רווח, הוא לא היה חייב במס".

רשות המיסים נסמכת על הרישא של סעיף 92(א)(1) לפקודת מס הכנסה המתיר קיזוז הפסד הון, בתנאי ש"אילו היה רווח הון היה מתחייב עליו במס".

"הפסד הון" מוגדר בסעיף 88 לפקודה כ"סכום שבו עולה יתרת המחיר המקורי על התמורה".

לא נלאה את הקוראים בשורה של הגדרות נוספות, רק נציין שתוצאתן היא שהפסד הון במכירת נייר ערך זר הוא למעשה ההפסד הנומינלי בערכי שקל חדש ולא בערכי מטבע החוץ בו נסחר הנייר.

עמ' 6-7

הכרה בהפסדי מטבע
בני"ע זרים

הכרה בהפסדי מטבע במימוש נייר ערך זר



להבדיל, המס במכירת נייר ערך זר הוא על "רווח ההון הריאלי" שאינו כולל את חלק הרווח מהפרשי השער על המטבע בו נסחר הנייר ממועד הרכישה עד למועד המכירה. אין בחוק הגדרה מקבילה של "הפסד הון ריאלי".

אם נדבק בלשון החוק, יש לשאול שאלה אחת ויחידה והיא - לו הפסד ההון היה רווח האם היה משולם עליו מס. התשובה על כך היא בדרך כלל חיובית.

לכאורה, לשון החוק אינה מאפשרת לרשות המיסים לפצל את הפסד ההון לשני מרכיבים.

אמנם בגישתה של רשות המיסים יש הגיון מבחינת עקרון ניטרליות המס, אך היא אינה מעוגנת בלשון פקודת מס הכנסה וכל עוד לא תיזום הרשות תיקון חקיקה עליה לשאת בסיכון שעמדתה לא תעמוד במבחן משפטי.

מומלץ למשקיעים שמימשו הפסדים בניירות ערך זרים שכללו הפסדי מטבע לשקול, בכפוף לקבלת חוות דעת משפטית, לתבוע בדוחות המס שיגישו את מלוא הפסדיהם ואת החזר המס שנוכה ביתר ע"י הבנקים.

עמ' 6-7

הכרה בהפסדי מטבע
בני"ע זרים



עידן דינאי

חברת עורכי-דין

IDDAN DINAI

ADVOCATE COMPANY

רח' קפלן 2 תל-אביב 64734 Tel-Aviv Kaplan St. 2
Tel.+972-3-6344867 Fax.153-3-6344867 iddan@idinai-law.co.il