

הנושא: איסור ניכוי מס תשומות בשל עיסקאות שאינן חייבות במע"מ שבוצעו ע"י חברות בנות

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

מס' תיק:ע"ש 1150/06

בפני: כב' השופטת ק. קרת-מאיר

המערערת: גזית גלוב בע"מ

המשיב: מע"מ גוש דן

ניתן ביום: 11.01.2009

העובדות:

1. המערערת היא חברת השקעות העוסקת במישרין ובאמצעות חברות בנות, ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים, בארה"ב, קנדה, פינלנד וישראל.
2. המערערת מעניקה שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל וביניהם שירותי יעוץ, מימון, יעוץ פיננסי כלכלי ושירותי ניתוח לאיתור הזדמנויות השקעה בתחום הנדל"ן בארץ ובחו"ל. הכנסות החברה בגין שירותיה חייבות במע"מ, כמו גם הכנסות הריבית שהיא מקבלת מחברות בנות זרות ומחברות בנות בישראל.
3. המשיב הוציא למערערת שומת תשומות ובה אסר בניכוי 75% מסך התשומות שנכללו בדוחותיה, בנימוק שמרבית פעילות המערערת נמצאת בחו"ל ולכן עיקר השימוש בתשומות הינו לשם פעילות אשר אינה מצמיחה עיסקאות החייבות במע"מ.
4. המשיב דחה את השגת החברה על השומה, משום שבמסמכים שונים שהוצאו על ידה, כגון תשקיף, פרוטוקולים של ישיבות דירקטוריון ובדוחות שונים שלה, תוארה החברה כחברת השקעות בנכסים מניבים, העוסקת - בעיקר באמצעות חברות בנות שהיא מקימה או רוכשת ואשר נמצאות בשליטתה - בפיתוח וניהול נכסים מניבים בחו"ל.
5. המערערת טענה, כי המשיב מבקש לקשור בין תשומות בהן השתמשה לבין עיסקאות שאינן חייבות במע"מ, אותן ביצעו חברות בנות שלה. המשיב מבקש להגביל את המערערת בניכוי תשומותיה, בדרך של הרמת מסך בינה לבין חברות בנות שלה, מבלי לטעון לכך מפורשות וללא כל עילה לעשות כן, בניגוד לדין ובניגוד למהות הכלכלית ושיקולי יעילות רחבים המתחייבים בקשר לאופן מיסויה של קבוצת חברות.

נפסק:

1. בניגוד לטענת המערערת, אין ספק שהמשיב לא ביסס את טיעונו על יסוד הוראת סעיף 138(א) לחוק מע"מ. כלים אנטי-תכנוניים משמעותם התעלמות ממצג של העוסק באשר למהותה של העיסקה, ובמקרה הנדון, המשיב אינו עושה זאת אלא מסכים עם המערערת ומסיק מכך את המסקנה המתחייבת מסעיף 41 לחוק מע"מ ותקנה 18(ב)(3) לתקנות.
2. טענתה העיקרית של המערערת היא, כי אין היא מבצעת ולא ביצעה עסקאות בתחום הנדל"ן המניב, וכל עיסוקה הוא בהענקת שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל, עסקאות החייבות במע"מ.
3. בית המשפט בוחן את העובדות העולות ממסמכי החברה (דו"ח מעלות לדירוג ניירות ערך,

תשקיף החברה, פרופיל החברה, דו"ח דירקטוריון לבעלי המניות, פרוטוקולים של ישיבות דירקטוריון) וקובע עובדתית, כי המערערת עצמה רואה את עיסוקה בנדל"ן בחו"ל ולא במתן שירותים.

4. בית המשפט דוחה את הסברי המערערת לגבי נסיבות האמירות המופיעות באותם מסמכים ואת טענתה בדבר התעלמות המשיב ממסמכים אחרים שהציגה בפניו. נקבע, כי המערערת היא המתווה את הפעילות המהותית בתחום ההשקעה בנדל"ן.

5. יש לקבל את עמדת המשיב על פיה עיסוקה של המערערת הינו בנדל"ן מניב, כאשר עניינה בנדל"ן הוא מחוץ לישראל. גם אם במסגרת פעילות זו של המערערת היא אכן עוסקת במתן יעוץ מסוגים שונים, ולשם כך היא מתקשרת בהסכמים עם החברות הבנות, הרי שפעילות זו מהווה חלק מפעילותה הכוללת. אין לראות אותה כפעילות נפרדת ועצמאית, כך שניתן לומר שפעילותה העיסוקית של המערערת היא פעילות בתחום מתן השירותים בלבד.

6. במסגרת ההחלטה בהשגה, הפחית המשיב מסך כל המס את המס אשר כרוך בפעילותן של חברות בנות בישראל, ומס התשומות אשר שוייך לחברות אלה הותר בניכוי במלואו.

7. לאור האמור, אין מקום לטענת המערערת, כי המשיב הרים למעשה את המסך בינה לבין החברות הבנות הפועלות בחו"ל. אין מחלוקת, כי עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עיקרון יסודי בדיני התאגידים. המשיב לא ביקש לראות את החברה המערערת ואת החברות הבנות כאישיות משפטית אחת, אלא טען לגבי מהות פעילותה העיסוקית של המערערת עצמה.

הערעור נדחה.

-

-

עמ' 226

בבית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו

ע"ש 1150/06

כב' השופטת ד. קרת-מאיר

בפני:

גזית גלוב בע"מ

המערערת:

ע"י ב"כ עוה"ד הרצוג, פוקס, נאמן ושות'

נגד

מס ערך מוסף גוש דן

המשיב:

ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה

פרקליטות מחוז ת"א - אזרחי

פסק דין

1. נימוקי הערעור

הערעור הוגש על ידי המערערת (להלן: "החברה"), על פי סעיף 83 לחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן: "חוק מע"מ" או "החוק"), על החלטת המשיב לדחות את השגתה על שומת התשומות לשנים 2002-2004 וחלק משנת 2005.

בנימוקי השומה נקבע כי החברה היא חברת השקעות העוסקת במישרין ובאמצעות חברות, ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים, בארה"ב קנדה פינלנד וישראל.

המשיב קבע כי המערערת פועלת בענף המרכזים המסחריים הפתוחים, הסופרמרקטים ובענף הדיור המוגן. מאחר שמרבית פעילות המערערת נמצאת בחו"ל, הרי עיקר השימוש בתשומות הינו לשם פעילות אשר אינה מצמיחה עיסקאות החייבות במע"מ, ולכן אין להתיר 75% מסך התשומות שנכללו בדוחות החברה.

בהחלטה אשר דחתה את השגתה של המערערת, פורטה פעילות החברה בהתאם לאמור בתשקיף החברה ממאי 2004, בפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון, במכתבו של יו"ר החברה לבעלי המניות ובדוחות של דירקטוריון החברה.

לדברי המשיב בהחלטה, במסמכים אלה תוארה החברה כחברת השקעות בנכסים מניבים, העוסקת בעיקר באמצעות חברות בנות שהיא מקימה או רוכשת ואשר נמצאות בשליטתה, בפיתוח וניהול נכסים מניבים בחו"ל.

לכן, עיקר השימוש בתשומות הכלליות היה לשם פעילות אשר לא מצמיחה עיסקאות החייבות במע"מ. לאור זאת, הוחלט לקיים את השומה בשיעור 75% מסך התשומות אשר נדרשו בדוחות החברה, בהתאם לסעיף 18(ב)(3) לתקנות.

ענני 227

המערערת טענה בערעור כי המשיב מבקש לקשור בין תשומות בהן השתמשה לבין עיסקאות שאינן חייבות במע"מ, אותן ביצעו חברות בנות של המערערת.

המשיב מבקש למעשה להגביל את המערערת בניכוי תשומותיה, בדרך של הרמת מסך בין המערערת לבין חברות בנות שלה.

זאת בניגוד לדין ובניגוד למהות הכלכלית ושיקולי יעילות רחבים המתחייבים בקשר לאופן מסויה של קבוצת חברות, ומבלי שהמשיב טען מפורשות להרמת מסך.

ללא הרמת מסך, ואין כל עילה לעשות זאת, לא ניתן להגביל את ניכוי התשומות.

המערערת הבהירה כי קבוצת גזית גלוב מורכבת מהמערערת עצמה ומחברות בנות שלה המאוגדות בישראל ובחו"ל.

הקבוצה עוסקת ביזום, רכישה, פיתוח, ניהול והשבחה של פרוייקטים שונים בתחום הנדל"ן והמניב בארץ ובחו"ל.

הפעילות המהותית בתחום הנדל"ן המניב מתבצעת בחברות בנות בהן מחזיקה המערערת. המערערת עצמה מעניקה שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל וביניהם שירותי יעוץ, מימון, יעוץ פיננסי כלכלי ושירותי ניתוח לאיתור הזדמנויות השקעה בתחום הנדל"ן בארץ ובחו"ל.

המערערת צירפה דוגמאות להסכמי שירותים בינה לבין החברות הבנות.

עוד נאמר בערעור כי החברות הבנות מקיימות, במישרין ובעקיפין, מנגנון עצמאי אשר משמש אותן לביצוע השקעות.

הפעילות בצפון אירופה נעשית על ידי חברה ציבורית פינית אשר המערערת מחזיקה במניותיה.

כמו כן, מתבצעת פעילות נדל"ן בארץ על ידי חברה בשם גזית גלוב ישראל בע"מ אשר המערערת מחזיקה ב-85% מהון המניות שלה, וחברה נוספת בשם בית דרך השלום בע"מ. המערערת ושתי חברות אלה רשומות יחד באיחוד עוסקים.

המערערת טענה כטענה מקדמית, כי אין השומה מנומקת וכי בשומה נאמר שהיא לתקופת יולי 2007 בעוד שהשומה הוצאה לכל שנת 2002.

על טענות אלה לא חזרה המערערת במסגרת סיכומיה. גם לגופן אין להן מקום - הן השומה והן ההחלטה בהשגה מנומקות ועולה מהן עמדתו של המשיב, על פיה רוב רובה של פעילות המערערת נמצאת מחוץ לישראל, ולכן עיקר השימוש בתשומות הכלליות היה לשם פעילות אשר אינה מצמיחה עיסקאות החייבות במע"מ.

בכל מקרה, גדרי המחלוקת שבין הצדדים נקבעו באופן ברור בכתב התשובה.

עמ' 228

לכן, אין לראות במערערת כמי שנפגעה בדרך כלשהי מהעדר נימוק, גם אם היה כזה. מכתב התשובה גם עולה בבירור כי השומה נערכה לשנת 2002 כולה, וכי הקביעה על פיה השומה נערכה לתקופה שתחילתה ביולי 2002 - נעוצה בטעות - כפי שנאמר בסוף מכתב ההנמקות בעניין דחיית ההשגה.

לגופו של עניין, נטען בערעור כי אין כל יסוד להחלטת המשיב, שמשמעותה כאמור הרמת מסך ההתאגדות מעל החברות הבנות של המערערת.

טענתו של המשיב, לפיה רובה של פעילות המערערת מצויה בחו"ל, נועדה לקשור בין תשומות בהן השתמשה המערערת - לבין עסקאות שאינן חייבות במע"מ אותן ביצעו חברות הקבוצה האחרות.

מדובר למעשה בהרמת מסך בניגוד לדין.

המערערת טענה כי מקום שבו דין המס אינו קובע הוראה מפורשת לענין הרמת מסך, יטה בית המשפט שלא להרים את מסך ההתאגדות. הרמת המסך לצורכי מס תעשה רק בנסיבות מיוחדות, בהן הדבר מחוייב ממהותה הכלכלית של העיסקה, על מנת שלא לסכל את תכלית הוראות המס על דרך של ניצול לרעה של קונסטרוקציה תאגידית.

המערערת מספקת, לפי טיעוניה, שירותי ניהול וגיוס הון לחברות הבנות, על פי הסכמים ביניהם.

אין בהסכמים אלה כדי למעט את חבות המערערת או הקבוצה במע"מ.

עוד נטען, כי הרמת המסך בעניינה של המערערת תפגע בנטראליות ההשקעה בישראל וביעילות המשקית.

יש לבצע הפרדה מלאה בין חברות שונות באשכול של חברות.

כמו כן, נטען כי תשומות המערערת, למעט במקרה בודד, שימשו בעסקאות חייבות במע"מ על ידי המערערת.

לא היה בסמכותו של המשיב לעשות שימוש בתקנה 18(ב)(3).

התשלומים ששולמו למערערת בגין מתן שירותיה, אשר היו חייבים במע"מ, הם שירותי ייעוץ וניהול לחברות בנות ישראל ולחברות בנות זרות, והכנסות ריבית מחברות בנות זרות ומחברות בנות ישראל.

עוד נאמר כי למערערת לא היו כל תשומות בהפקת הכנסותיה מדיבידנד ומרווחי האקוויטי הרשומים בדוחותיה, ולכן לא חלה עליה תקנה 18.

אין כל מקום לקבל עמדה אשר מבקשת להגביל תשומות אך ורק בשל קיומם של רווחים או הכנסות, במקום לבצע השוואה בין תשומה לבין השימוש בה.

ענ' 229

כמו כן, נטען כי רווחי אקוויטי אינם כלל בגדר הכנסה, אלא דרך רישום חשבונאית אשר נועדה לבטא את חלקה של המערערת ברווחיה בחברות המוחזקות.

המערערת אף לא נשאה בכל ההוצאות על מנת להשיג את ההכנסה מדיבידנד, שכן זו אגבית לפעילות האחרות שלה.

עוד נטען כי אין מקום להתיר בניכוי את רוב התשומות בקשר לרכישת מניות סיטיקון בשנת 2004.

2. כתב התשובה

בכתב התשובה נאמר כי החלטת המשיב נסמכת על מסמכים של המערערת עצמה.

במסמכים אלה מגדירה עצמה המערערת כחברת השקעות בנכסים מניבים שרובם בחו"ל. כיוון שפעילות זו עיקרה בחו"ל וכאשר היא מתבצעת מחוץ לישראל אין היא בגדר עסקאות החייבות במע"מ, לא יותר בניכוי אלא מקצת מס התשומות בגינה.

בשונה מהגדרת מהותה של המערערת ומתיאור פעילות במסמכיה היא, טוענת המערערת לצורך הערעור כי עיסוקה הוא במתן שירותים כגון שירותי מימון, ניהול ומחקר לחברות בנות שלה.

לשיטת המערערת, עסקאות אלה חבות במע"מ, בין בשיעור מלא ובין בשיעור אפס, ומס התשומות מותר לכן בניכוי במלואו.

המשיב חזר וטען כי מהות פעילותה של המערערת הינה השקעה בנדל"ן מניב בחו"ל. המשיב התייחס אל המהות כמתחייב מהפסיקה בתחום הפרשנות הפיסקאלית, הבוחנת את התוכן הכלכלי של הפעילות נשוא הדיון ולא דווקא את הדפוסים המשפטיים הפורמאליים באמצעותם היא בוצעה.

המשיב הדגיש כי אין הוא מבלבל בין המערערת לבין חברות בנות בחו"ל, ואין הוא מתעלם מהיותן

ישויות משפטיות נפרדות.

עם זאת, בשימת דגש על המהות, עמדת המשיב היא כי עיסוקה של המערערת הוא בנדל"ן בחו"ל ולא במתן שירותים.

המשיב הפנה לכל אותם מסמכים אליהם הפנתה גם ההחלטה בהשגה.

המערערת עוסקת כאמור בהשקעות בנדל"ן בחו"ל והיא מאתרת נכסים מתאימים ופועלת לרכישתם. אין זה משנה, לעמדת המשיב, אם העברת הכספים לצורך השקעתם בחו"ל נעשית בדרך הסכמי הלוואה בין המערערת לבין חברות בנות שם.

אין בכך כדי להפוך את המערערת לחברה שעיסוקה הוא במתן אשראי.

ענ' 230

המערערת איננה נותנת אשראי לכל המעוניין אלא לחברות קשורות בלבד, לצורך השקעה בנכסים אותם סימנה כמטרה.

האמור לגבי מתן אשראי לחברות בנות, חל גם לגבי שירותי ניהול אותם נתנה המערערת לחברות בנות.

מנהלי המערערת משקיעים מזמנם בפעילות המאפיינת הן את המערערת והן החברות הבנות בחו"ל - השקעה בנדל"ן מניב.

גם אם אגב פעילות זו נחתמו הסכמים למתן שירותי ניהול לחברות בנות, אין בכך כדי לשנות ממהות הפעילות ומטרתה.

לדברי המשיב, מתן השירותים לחברות בנות נעשה בשולי עיסוקה העיקרי של המערערת - נדל"ן בחו"ל. מדובר בשירות טפל אשר איננו מהווה את עיקר עיסוקה.

התשומות אותן רכשה המערערת שימשו אותה בכלל פעילותה, כגון לשם ביקורת רואי החשבון ועריכת דוחות כספיים. כך גם לעניין שכר דירקטורים, יעוץ משפטי ותשומות אחרות. כל אלה שימשו קודם כל לצורך פעילות בחו"ל. אם נעשה שימוש בתשומות בהקשר של מתן שירותים לחברות בנות, אין זה עיקר השימוש ולכן לא יותר בניכוי אלא רבע ממס התשומות.

3. תצהירי הצדדים

התצהיר מטעם המערערת ניתן על ידי מר גיל קוטלר, המשמש כסמנכ"ל הכספים של המערערת מאז שנת 1999 והוא ר"ח בהשכלתו (להלן: "קוטלר").

האמור בתצהיר חוזר בעיקרו על האמור בכתב הערעור.

עוד נאמר, כי הצגתה ותאורה של המערערת במסגרת דוחותיה הכספיים על בסיס מאוחד, לצד דוחות הסולו של המערערת, מתחייבת על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים, מתוקף החזקתה של המערערת במניות החברות הבנות. אין משמעות הצגה זו שיש לייחס למערערת לצורכי מס את הפעילות של החברות הבנות שלהן אישיות משפטית נפרדת.

למערערת עצמה כחברה אין תשומות לצורך ביצוע השקעות בנדל"ן, אלא לצורך מתן שירותים

אשר בגינם נוכה מס התשומות.

אופן פעילות זה לא נועד לשם ניצול לרעה של מסך ההתאגדות ומדובר בדרך פעולה מקובלת בעולם העיסקי.

תצהיר המשיב ניתן על ידי מר **אלי רוט** אשר חתום על ההחלטה בהשגה (להלן: "רוט").

תצהיר זה חזר על האמור בכתב התשובה.

ענמי 231

בתשובה לתצהיר זה ניתן תצהיר משלים של קוטלר. בתצהיר נאמר כי הרוב המוחלט של פעילות ההשקעה בנדל"ן בחו"ל, היא פעילות של חברות ציבוריות אשר המערערת היא בעלת המניות שלהן בשיעור של בין 39% ל-59%. שווי האחזקות של המערערת בחברות הציבוריות הזרות הינו כ-2.5 מילארד דולר. שווי החברות הפרטיות הזרות מגיע יחד ל-150 מיליון דולר בלבד. מכאן עולה כי שווי החברות הציבוריות הזרות בהן מחזיקה המערערת, מהוות כ-95% מהשווי הכולל של החברות הזרות בהן היא מחזיקה.

אותן חברות מקבלות החלטות על בסיס הפעלת שיקול דעת עצמאי בשקיפות מלאה והן כפופות לפיקוח של הגופים המפקחים בחו"ל.

הסקירות אשר מקבל דירקטוריון בקשר לפעילות החברות הציבוריות בחו"ל, נועד לצורכי מעקב אחר החזקות המערערת בחברות אלה. לכן, לא ניתן לקשור בין תשומות המערערת לבין פעילות החברות הבנות הציבוריות בחו"ל.

עוד נאמר כי עיקר הכנסות המערערת בשנות השומה היו ממתן שירותי מימון, ניהול ומחקר.

לא היו למערערת בשנות השומות רווחי הון או הפסדים הוניים בחברות הבנות.

כמו כן נאמר, כי אין לקבל את הטענה לפיה המערערת בוחרת האם להזרים כספים לחברות כהלוואה או השקעה. מתן ההלוואות לחברת הבנות אינו שקול להשקעה בהון המניות של אותן החברות, והכספים המועברים בדרך של הלוואה הם כספים שגוייסו מן הציבור למטרה זו על ידי המערערת.

הצדדים הגיעו להסכמה דיונית על פיה יוותרו על חקירת המצהירים ויסכמו בכתב.

4. דיון והחלטה

א. **טענת המערערת כי המשיב מנוע מלהסתמך על ההוראה האנטי תכנונית בחוק מע"מ - כדי לקשור את תשומות המערערת לעיסקאות החברות הבנות הזרות.**

המערערת הדגישה בסיכומיה כי המשיב לא טען דבר בקשר עם סעיף 138(א) לחוק מע"מ, המאפשר למשיב להתעלם מעיסקה או פעולה מלאכותית. אילו היה טוען כך היה על המשיב לפתוח בנטל הבאת הראיות.

עוד נאמר, כי המסלול האנטי תכנוני שונה ונפרד בתכלית מהטענה הפרשנית בה דבק המשיב, אליה אתייחס בהמשך.

נראה כי בעניין זה מתפרצת המערערת לדלת פתוחה, שכן אין ספק שהמשיב לא ביסס את

טיעוניו על יסוד הוראת סעיף 138(א) לחוק מע"מ.

כפי שציין המשיב בסיכומים, כלים אנטי תכנונים משמעותם התעלמות ממצג של העוסק באשר למהותה של העסקה.

ענ' 232

עמדת המשיב כאן איננה מתעלמת מהדרך שבה הציגה המערערת את עסקיה. המשיב מסכים עם המערערת ומסיק מכך את המסקנה המתחייבת מסעיף 41 לחוק מע"מ ותקנה 18(ב)(3) לתקנות.

אין לכן כל מקום לדון בסוגייה זו במסגרת פסק הדין שבפני.

ב. טענת המערערת כי דיני הפרשנות אינם מאפשרים לקשור בין תשומות המערערת - לבין עיסקאותיהן של החברות הבנות הזרות.

טענתה העיקרית של המערערת היא כי אין היא מבצעת ולא ביצעה עסקאות בתחום הנדל"ן המניב, וכל עיסוקה הוא בהענקת שירותים לחברות הבנות שלה בארץ ובחו"ל.

בתצהירו הבהיר קוטלר כאמור כי הקבוצה מורכבת מהמערערת ומחברות מוחזקות המאוגדות בחו"ל ובישראל.

המערערת טענה כי הקבוצה עוסקת בייזום רכישה ופיתוח ניהול והשבחה של נדל"ן מניב בחו"ל ובישראל (סעיף 4 לתצהירו של קוטלר).

הפעילות המהותית בקבוצה בתחום ההשקעה בנדל"ן המניב מתבצעת בחברות הבנות, כאשר מדובר בעיקר בחברות ציבוריות בהן שיעור החזקתה של המערערת הוא 95% מסך החזקותיה בחברות זרות.

המערערת מחזיקה בחברות ציבוריות אלה, הנסחרות בבורסה של ניו-יורק ובבורסה של טורונטו בשיעור של בין 42%-ל-53%.

באירופה פועלת חברה בשם סטיקון שהיא חברה ציבורית פינית הנסחרת בבורסה של הלסינקי, בה מחזיקה המערערת כ-39% ממניותיה.

פעילות הנדל"ן בישראל פורטה על ידי לעיל.

קוטלר העיד כי המערערת מעניקה לאותן חברות בנות, שהן לטענתה אלה אשר מבצעות את ההשקעות בתחום הנדל"ן, המניב, שירותי ניהול, מימון, יעוץ פיננסי כלכלי וביקורת וכן שירותי מחקר ופיתוח לאיתור השקעות בתחום הנדל"ן בישראל ובחו"ל, באמצעות הסכמים למתן שירותים.

ההסכמים הרלוונטיים לשנות המס נשוא הערעור צורפו כנספח ו' לתצהירו של קוטלר.

קוטלר גם הסביר כי הכספים המועברים על ידי המערערת לחברות הבנות על דרך של הלוואה, הם כספים אשר גויסו על ידי המערערת מהציבור למטרה זו בהתאם להסכמים.

כמו כן הדגישה המערערת, כי התנהלותן ופעילותן של החברות הבנות מתבססת על הפעלת שיקול דעת עצמאי בכל חברה וחברה. יש לראות במערערת ובחברות הבנות יישויות משפטיות נפרדות על פי דיני התאגידים.

עוד ציינה המערערת כי עיקר הכנסותיה לשנות השומה היו הכנסות ממתן שירותים לחברות הבנות בארץ ובחו"ל.

אין אכן מחלוקת, כפי שציינה המערערת בסיכומיה, כי עיסקאותיה של המערערת עצמה חייבות במע"מ.

המערערת הגדירה את המחלוקת בין הצדדים, בשאלה הבאה: האם ניתן לקשור בין התשומות של המערערת עצמה לבין העיסקאות שביצעו החברות הבנות הזרות, באמצעות ייחוס פעילותן של החברות הבנות הזרות למערערת, כפי שעשה המשיב.

מדובר לדברי המערערת במסלול פרשני, שבו יכולות רשויות המס לסווג עיסקה בדרך שונה מזו שבחרו הצדדים, לאור בחינת העיסקה או הפעילות, הן צורנית והן מהותית, בהתאם לדין הכללי כגון דיני החוזים או דיני התאגידים.

בהקשר זה נטען על ידי המערערת, כי עיקרון האישיות המשפטית הנפרדת של התאגיד הינו עיקרון יסודי ובסיסי. לכן, לא ניתן להתעלם מאישיותו של גוף מסוים על דרך של פרשנות בלבד.

על פי דיני התאגידים, אין מקום להרמת מסך בנסיבותיה של המערערת. לכן, אין כל מקום לקבוע כי המערערת היא זו שעוסקת בפעילות של חברות הבנות של הקבוצה.

טענותיה העקרוניות של המערערת בהקשר זה אכן ברורות ומקובלות.

אולם, אינני רואה מקום לקבל את קביעתה של המערערת, על פיה בחר המשיב בהליך פרשני על מנת לייחס למערערת את העיסקאות אותן ביצעו החברות הבנות הזרות.

לא זה הבסיס לקביעתו של המשיב.

המשיב היפנה לאורך כתב התשובה והתצהיר מטעמו למסמכי החברה, מהם עולה כי המערערת עצמה רואה את עיסוקה בנדל"ן בחו"ל ולא במתן שירותים.

מדובר אם כן בבחינת פעילותה של המערערת עצמה ולא בדרך של ייחוס. גם לגופו של עניין, יש לקבל את קביעתו של המשיב בעניין זה.

נספח א' לתצהירו של רוט הוא נספח הנימוקים בהחלטה בהשגה. במכתב זה נעשתה הפניה לתשקיף החברה מיום 16.5.04, לפרק הדן בדירוג אגרות החוב.

ענ' 234

במסגרת פרק זה צוטט על ידי החברה דוח של מעלות, חברה ישראלי לדירוג ניירות ערך בע"מ, במסגרתו תוארה החברה כלהלן "גזית גלוב הינה חברת השקעות בנכסים מניבים העוסקת בעיקר באמצעות חברות בנות שהיא מקימה ו/או רוכשת ואשר נמצאו בשליטתה, ברכישה, פיתוח וניהול של נכסים מניבים בארה"ב... בקנדה... בפינלנד... ובישראל".

במסגרת התיאור של דוח מעלות, אף נאמר כי החברה מתמקדת בענף המרכזים המסחריים הפתוחים וסופרמרקטים וכי לאחרונה החלה החברה לפעול בתחום הדיור המוגן באמצעות חברת בת מסויימת. החברה אף נכנסה לפעילות בפינלנד, על ידי רכישת 33% מהון המניות של חברת סיטיקון.

מעלות הבהירה כי להערכתה, המיצוב העיסקי של החברה גבוה בהרבה מהממוצע של המשק הישראלי, כאשר הנקודות העיקריות משפיעות על המיצוב העיסקי הן **"פעילות הליבה של החברה (השקעות בנדל"ן מניב...) עיקר פעילות החברה מתרכזת בארה"ב ובקנדה..."**.

המערערת אימצה כאמור תיאור זה במסגרת התשקיף, אשר תיאר את החברה בדרך המפורטת לעיל.

נספח 2 לתצהיר רוט הוא פרופיל החברה אשר הוצא על ידי המערערת, בו נאמר **"גזית גלוב, חברת הנדלן הגדולה בישראל, עוסקת ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בצפון אמריקה, אירופה וישראל..."**.

באותו פרופיל נעשתה אבחנה ברורה בין המערערת, לבין הפעילות הכללית של קבוצת גזית גלוב כולה.

האמור לעיל התייחס במפורש למערערת.

נספח 3 לתצהירו של רוט הוא דו"ח הדירקטוריון לבעלי המניות מיום 31.12.05 בו נאמר כי **"החברה במישרין ובאמצעות חברות בנות ובחברה כלולה, עוסקת ברכישה, ניתוח וניהול של נכסים מניבים בצפון אמריקה, צפון אירופה וישראל, וכן פועלת לאיתור ומימוש עיסקאות בתחומי עיסוקה או בתחומים משיקים באיזורי פעילותה ובאיזורים אחרים"**.

פרק ב' לדוח זה נושא את הכותרת "אסטרטגיית צמיחה בעסק יציב".

המאפיינים העיקריים אשר נמנו בפרק זה לעניין מדיניותה העיסקית של החברה, הם השקעה במדינות בעלות יציבות פוליטית וכלכלית, השקעה בנדל"ן מניב, פעילות באמצעות חברות בנות מקומיות, תוך מעורבות הדוקה של מנהלי החברה וניצול הזדמנויות לרכישה ומיזוג בעיקר עם חברות נדל"ן.

בתצהירו, בנספח 5, הפנה רוט למספר פרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון של המערערת.

ענ' 235

בפרוטוקול מיום 25.8.03 שמעו חברי הדירקטוריון סקירה מרוני סופר, באמצעות שיחת וידאו, על בית אבות בפלורידה אשר בכוונת החברה להשלים את הבדיקות לשם רכישתו.

בפרוטוקול מיום 22.2.04 עידכן יו"ר הדירקטוריון של המערערת כי הנהלת החברה בוחנת השקעות בנדל"ן מניב באירופה, הן ישירות והן באמצעות רכישות חברות נדל"ן מניב אירופאיות. עוד צויין כי החברה פתחה משרד בלונדון אשר ירכז את פעילות החברה באירופה. בישיבה זו אף נמסר כי קיימת הזדמנות השקעה או רכישה של חברה פינית, היא אותה חברת סיטיקון אשר בסופו של דבר נרכשו 33% ממניותיה.

עוד נאמר בפרוטוקול כי מר כצמן, יו"ר דירקטוריון החברה, ציין "בכוונת החברה להוציא הודעה אשר תתאר את כוונת החברה להשקיע השקעות חדשות באירופה בהיקף של 400 מיליון דולר בשנתיים הקרובות".

בפרוטוקול נאמר כי הוחלט לאשר השקעה זו על ידי החברה.

בפרוטוקול מיום 28.3.05, דווח יו"ר דירקטוריון המערערת על התפתחות החברה בשנת 2004. נאמר על ידו כי נעשתה התפתחות בכל החזיתות וכי שנת 2004 היתה שנה של מיצוב וביסוס המערכות, גיוס אשראי והון.

יש לציין כי במסגרת הישיבה ציין קוטלר כי זו הפעם הראשונה שהדוחות כוללים את פרק תיאור החברה, במתכונת וועדת ברנע, וכי פרק זה ישמש בתשקיף להנפקה לציבור שהחברה מתכוונת לבצע.

אותו תשקיף ממאי 2004 כלל, כאמור לעיל, תיאור של החברה כחברת השקעות בנכסים מניבים בקנדה, פינלנד ובישראל.

רוט הפנה בנספח 8 לתצהירו למסמך שהוא פרופיל החברה, שהוצא על ידה במאי 2007, בו נאמר "גזית גלוב הינה חברת השקעות הנסחרת בבורסה... המתמחה בישירות ובאמצעות חברות בנות ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים".

מכל האמור לעיל עולה כי גם לעמדת החברה, מהותה הכלכלית המצדיקה את אימוץ המשקיעים ברחבי העולם (כפי שנאמר בפרופיל החברה נספח 2 לתצהירו של רוט) היא אותה פעילות נדל"ן בנכסים מניבים בחו"ל, ובוודאי שלא הענקת שירותים לחברות בנות בארץ ובחו"ל בלבד, כפי שטוענת המערערת במסגרת הערעור שבפני.

המערערת טענה כי אין מקום למסקנה אותה מסיק המשיב מהדרך שבה תוארה החברה במסמכיה ומהאמור בפרוטוקולים אליהם הפנית לעיל.

ענדי 236

המערערת היפנתה בסיכומיה לסעיף 5.1 בתצהירו של קוטלר, בו נאמר כי החברות הבנות פועלות בעיקר בתחום ההשקעה בנדל"ן ואין ברשותן של חברות אלה נכסים בישראל.

כמו כן היפנתה המערערת לאמור בסעיף 4.1 לתצהירו המשלים של קוטלר, בו חזר קוטלר ואמר כי הרוב המוחלט של הפעילות בנדל"ן אשר המשיב מייחס למערערת, היא פעילות החברות הבנות וכי באירופה הפעילות מתבצעת באמצעות חברת סיטיקון.

המערערת טענה כי המשיב מבסס את התזה השגויה לה הוא טוען, בעיקר על בחירה סלקטיבית של מסמכים בהם מתוארת המערערת כחברה העוסקת בנדל"ן בחו"ל, למרות שהלכה למעשה אין היא עוסקת בכך.

עוד נאמר בסיכומים כי, כפי שהבהיר קוטלר, המערערת חייבת להציג את פעילותה במסמכים השונים ברמת הקבוצה כולה. לכן, פעמים רבות התיאור המילולי במסמכי המערערת אינו עורך אבחנה בין המערערת-החברה - לבין הקבוצה כולה.

בעניין זה הפנתה המערערת לסעיף 12 לתצהירו של קוטלר ולסעיף 6 לתצהירו המשלים.

אין כל מקום להסבר זה, שכן סעיף 12 לתצהירו של קוטלר מתייחס להצגת ותיאור החברות הבנות במסגרת הדוחות החשבונאיים על בסיס מאוחד, לצד דוחות הסולו של המערערת, המתחייבים על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים מתוקף החזקתה של המערערת במניות החברות הבנות.

בהסבר זה, המתייחס לדוחות הכספיים של החברה, בהם נדרשת אכן החברה ליתן מידע ברמת הקבוצה - אין כדי להסביר את האמירות המפורשות שצוינו על ידי לעיל, בהן מתוארת פעילות החברה, בנפרד מפעילות הקבוצה, כחברת נדל"ן הגדולה בישראל העוסקת ברכישה, פיתוח וניהול נכסים. כך כאמור, הן בפרופיל החברה, הן בדין וחשבון של הדירקטוריון בפרק הכללי, ובמיוחד בתשקיף החברה אשר נותן תיאור מפורט של פעילות החברה, תוך ציטוט דוח מעלות המתייחס לחברת גזית גלוב, היא החברה המערערת.

עוד נטען בסיכומים כי המשיב בחר להתעלם ממסמכים אחרים של המערערת, מהם עולה כי פעילות הנדל"ן בחו"ל, המיוחסת לכאורה לחברה, הינה פעילות של חברות אחרות בקבוצת גזית ולא של המערערת. בעניין זה הפנתה המערערת לנספח ה' לתצהיר קוטלר.

נספח ה' נושא את הכותרת "גזית גלוב בע"מ" ופרק א' שבו נושא את הכותרת "תיאור עסקי החברה, תיאור ההתפתחות הכללית של עיסקי החברה ותיאור תמציתי של תחום הפעילות של החברה".

מובהר בהערת שוליים באותו עמוד, כי תיאור פעילות גזית גלוב בע"מ, אשר הוגדרה **"החברה"**, והנתונים בדוח נעשו על בסיס מאוחד.

עמ' 237

סעיף 1.1 נושא אומנם את הכותרת **"קבוצת גלוב - כללי"**. אולם, בתיאור העסקי עצמו נעשית הבחנה ברורה בין החברה לבין הקבוצה כאשר נאמר כלהלן: **"החברה עוסקת במישרין ובאמצעות חברות בנות (ביחד קבוצה) ברכישה, פיתוח נכסים מניבים בארה"ב, קנדה ישראל וכן בצפון אירופה"**.

המונח **במישרין** (ההדגשה שלי - ד.ק.) המיוחס לחברה, מצביע באופן חד משמעי על כך כי גם החברה עצמה עוסקת בנכסי נדל"ן מניבים בחו"ל, כפי שמפורט בהמשך לגבי הקבוצה כולה.

אין לכן לומר כי המשיב בחר להתעלם ממסמכים מסויימים המצביעים על מסקנה הפוכה מזו אליה הגיע.

במסגרת הסיכומים נטען גם, כי העובדות מצביעות על כך שעיקר פעילותה הכלכלית של המערערת, הינו במתן שירותים ואינו בהשקעה בנדל"ן בחו"ל.

בעניין זה נטען כי עובדי המערערת מתמחים בתחום הכספים, הניהול הכלכלי של חברות ציבוריות, יעוץ משפטי, חשבונאות ומס. אין עובדי המערערת מתמחים ביזום רכישה וניהול של נדל"ן מניב ונדל"ן בפיתוח.

המערערת טענה כי אין לכן מקום לפרשנותו היצירתית של המשיב את הפרוטוקולים של ישיבות הדירקטוריון, על פיה טוען המשיב לפעילותה העמוקה של המערערת בפעילות הנדל"ן בחו"ל.

המערערת טענה כי הפניית המשיב לדיווח בעניין בית האבות בפלורידה, איננו מעיד על

פעילות של החברה.

בסיכומים נאמר כי דירקטוריון החברה לא נדרש לאשר את ההשקעה בבית האבות, וכי שמע סקירה בלבד על ההשקעה אותה עתידה לבצע אחת החברות הבנות.

כמו כן נאמר כי החברה אליה התייחס מר סופר, ממנו נשמעה הסקירה, איננה המערערת אלא אחת החברות הבנות בארה"ב.

אם נעיין פעם נוספת באותו פרוטוקול מיום 25.8.03, נראה שאין מקום לקבל הסבר זה. אומנם, מדובר בדיווח אולם נאמר כי בכוונת החברה להשלים בדיקות לשם רכישת אותו בית אבות עד סוף ספטמבר 2003. לכן, לא היה גם צורך בשלב זה לקבלת החלטה בעניין.

בכותרת הפרוטוקול נאמר במפורש כי מדובר בישיבת מועצת מנהלים של החברה, גזית גלוב 1982 בע"מ, היא המערערת שבפני. לא נעשתה הפניה לחברת בת או לחברה אחרת.

ענף 238

אינני מקבלת גם את האמור בסיכומי המערערת, כי אין מקום לטענה שהמערערת היא אשר מתווה את הפעילות המהותית בתחום ההשקעה בנדל"ן.

טענה זו איננה עומדת בקנה אחד עם דבריו של יו"ר המערערת בפרוטוקול מיום 22.2.04, אשר פורט על ידי לעיל, בו נאמר במפורש כי הנהלת החברה בוחנת השקעות בנדל"ן מניב באירופה, הן ישירות והן באמצעות רכישת חברות נדל"ן מניב, אירופאיות, וכי לצורך כך פתחה החברה, כלומר המערערת, משרד בלונדון אשר ירכז את פעילות החברה באירופה.

הדירקטוריון אף החליט לאשר לחברה להשקיע השקעות באירופה בהיקף של 400 מיליון דולר.

מכל האמור לעיל, עולה כי יש לקבל את עמדת המשיב, על פיה עיסוקה של המערערת הינו בנדל"ן מניב כאשר עניינה בנדל"ן הוא מחוץ לישראל.

גם אם במסגרת פעילות זו של המערערת היא עוסקת אכן במתן יעוץ מסוגים שונים, ולשם כך היא מתקשרת בהסכמים עם החברות הבנות, הרי שפעילות זו מהווה חלק מפעילותה הכוללת. אין לראות בה כפעילות נפרדת ועצמאית, כך שניתן לומר שפעילותה העיסוקית של המערערת היא פעילות בתחום מתן השירותים בלבד.

בהקשר זה יש לציין כי במסגרת ההחלטה בהשגה, הפחית המשיב מסך כל המס את המס אשר כרוך בפעילותן של חברות בנות בישראל, ומס התשומות אשר שוייך לחברות אלה הותר בניכוי במלואו.

לאור כל האמור לעיל, אין גם מקום לטענת המערערת כי המשיב הרים למעשה את המסך בינה לבין החברות הבנות הפועלות בחו"ל. לכן, אין גם רלוונטיות להפניה בעניין זה לע"א 3415/97 **פקיד השומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' פד"י** (5) 915 ופסקי דין נוספים בעניין האישיות המשפטית הנפרדת של החברה.

אין כל מחלוקת כי עקרון האישיות המשפטית הנפרדת של החברה הוא עקרון יסודי בידי התאגידים.

אולם, בעניין רובינשטיין התייחס כב' הנשיא ברק לאישיותה הנפרדת של חברה בנסיבות שונות לחלוטין מהמקרה הנוכחי.

באותו מקרה, רכשה המשיבה את כל מניותיה של חברה מסויימת אשר היתה במועד הרכישה חסרת נכסים ציוד או פעילות עיסקית. עם הרכישה שונה שמה של החברה והפך לשמה של המשיבה וכן שונו הכתובת ופרטים נוספים.

ענני 239

המשיבה לא המשיכה את הפעילות שבה עסקה החברה הנרכשת אלא עסקה בתחום אחר. היא צברה רווחים וביקשה לקזז מרווחיה החייבים במס, את הפסדי החברה הנרכשת. המערער סירב לכך וטען כי רכישת החברה הנרכשת ושינוי פעילותה - הינה עיסקה מלאכותית.

שם נידונו שני המסלולים העומדים בפני פקיד השומה - מסלול הנורמה האנטי תכנונית והמסלול על פי הדין הכללי, במקרה זה דיני תאגידים.

השאלה שנשאלה במסגרת המסלול השני היא, האם מבחינת העיסקה מבחינה מהותית ואובייקטיבית - המשיבה היא אישיות משפטית נפרדת מהחברה הנרכשת.

בעניין זה קבע בית המשפט כי על פי עיקרון האישיות הנפרדת של החברה, המסקנה היא כי השינויים שנעשו במעבר מן החברה הנרכשת למשיבה לא שינו את אישיותה המשפטית, והאישיות המשפטית האחת המשיכה להתקיים במשך כל פרק הזמן הרלוונטי, למרות שינוי הפעילות העיסקית והשינוי בבעלי המניות שלה.

הנסיבות שבפני שונות לחלוטין.

המשיב לא ביקש לראות בחברה המערערת ובחברות הבנות כאישיות משפטית אחת, אלא טען לגבי מהות פעילותה העיסקית של המערערת עצמה.

בסופו של דבר, לאור כל האמור לעיל, מקובלת עלי לחלוטין מסקנתו של המשיב כי המערערת היא אכן חברת הנדל"ן הגדולה בישראל אשר עוסקת ברכישה, פיתוח וניהול נכסים מניבים בצפון אמריקה, קנדה ואירופה.

לכן, רוב פעילותה של המערערת אינה מצמיחה עיסקאות החייבות במע"מ בישראל.

לאור זאת, רשאי היה המשיב לקבוע כי התשומות שניכוי התבקש, שמשו הן לצורך הפעילות בחו"ל והן לצורך הפעילות בישראל, ולכן הותר ניכוי בשיעור 25% בלבד.

התוצאה היא כי דין הערעור להדחות.

המערערת תשא בהוצאות המשיב בסך 15,000 ש"ח פלוס מע"מ בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כדין מהיום ועד מועד תשלומם בפועל.

ניתן היום, 11 בינואר 2009, בהעדר הצדדים.

(-) שופטת