



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3102/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופט י' עמית

המערערים: 1. רחל ניאגו
2. עיזבון המנוח יצחק ניאגו ז"ל

נגד

המשיב: פקיד שומה כפר סבא

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי ירושלים מיום
12.1.2012 ב-עמ"ה 1029/00 שניתן על ידי כבוד השופט מגן
אלטוביה

תאריך הישיבה: ד' בתמוז התשע"ד (2.7.2014)

בשם המערערים: עו"ד אמנון רפאל; עו"ד שלומי לזר

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

1. המערערים ייסדו בשנת 1987 חברה ישראלית בשם ATX יצוא בע"מ (להלן: החברה הישראלית), שעסקה במסחר בטקסטיל: רכישה ומכירה, תיווך וייצוא מישראל לחוץ לארץ. בשנת 1990 ייסדו המערערים חברה זרה בא"י הבהאמס, בשם A.T.X. LTD. (להלן: החברה הזרה). "חלוקת העבודה" בין החברות הייתה כדלקמן: החברה הישראלית פעלה מול היצרנים בישראל, תמורת עמלה ששילמה לה החברה הזרה. פעילותה של החברה הזרה הייתה בקשר עם הלקוחות בחוץ לארץ.

בשנת 1992 החליטו המערערים להנפיק את החברה הישראלית בכורסה לניירות ערך בתל-אביב (להלן: הבורסה). לצורך כך נדרש מהם למזג את הפעילות העסקית של החברה הזרה לתוך החברה הישראלית. ביום 5.8.1993 חתמו שתי החברות על הסכם, שלפיו תרכוש החברה הישראלית את הפעילות העסקית של החברה הזרה תמורת סך של 22,400,000 ש"ח. בו ביום החליטה החברה הזרה לחלק דיבידנד לבעלי המניות (המערערים), בסך של 7.8 מיליון דולר (22,400,000 ש"ח).

2. הצדדים היו חלוקים בנוגע לאופן סיווגו של הדיבידנד הנ"ל. בשנת 1993, לפני תיקון מס' 132 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"ט-1969 (להלן: פקודת מס הכנסה או הפקודה), היו חייבות במס בישראל, ככלל, הכנסות שהופקו או שנצמחו בישראל (ראו: סעיף 2 רישא בפקודה, כנוסחו דאז). כך גם באשר למיסוי הכנסות מדיבידנד, המבוצע מכוח סעיף 2(4) בפקודה. עם זאת, בפקודה היו כלולות עוד לפני שנים רבות, ואף הוספו במשך השנים, הוראות שונות שנועדו למסות גם הכנסות שהפיקו תושבי ישראל מחוץ לישראל, בהתקיים זיקות מסוימות (ראו: ע"א 8570/06 פקיד השומה תל אביב 5 נ' ב'ה, פסקות ל"ה-ל"ז (12.3.2009) (להלן: עניין ב'ה)). אחת מבין ההוראות האלה היא סעיף 5(1) בפקודה, אשר בוטל זה מכבר אולם היה בתוקף במועד האירועים מושא הערעור. סעיף זה חלש בין היתר על הכנסות מדיבידנד ששילמה חברה זרה, אשר עשויות היו להתחייב במס בישראל, וזאת בהתבסס על "מבחן השליטה והניהול". בחלופה הראשונה המופיעה בסעיף 5(1) נקבע כי "יראו כהכנסה מופקת בישראל: (1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל." כלומר, לשם בחינה אם מדובר בהכנסה – לרבות מדיבידנד – החייבת במס בישראל, יש להוכיח כי השליטה בעסק או ניהולו נעשו מישראל. ככל שהניהול והשליטה נעשו מחוץ לישראל – לא הייתה הכנסה זו מדיבידנד חייבת במס בישראל.

3. המערערים ניסו לשוות לערעור זה נופך עקרוני והלינו על השלכות רוחב עצומות שיש, לשיטתם, לפסיקת בית המשפט המחוזי בעניינם על מאות חברות זרות השייכות לתושבי ישראל. הם אף ביקשו להרחיב את ההרכב. אולם בסופו של יום ממוקד ערעור זה בעניינים שבעובדה. בית המשפט המחוזי לא "המציא את הגלגל" אלא יישם את הוראות החוק, שהיו קבועות בסעיף 5(1) הנ"ל ואשר אף זכה לאחרונה לדיון בפסיקה (ראו: עניין ב'ה הנ"ל. בעניין זה נידונה אמנם חלופה אחרת המופיעה בסעיף 5(1), אולם חלק מהקביעות שבפסק הדין רלוונטיות אף לענייננו).

4. בית המשפט המחוזי קבע, לאחר בחינה של הראיות ושל העדויות, כי הניהול בפועל של החברה הזרה והשליטה עליה – בוצעו מישראל. נקבע כי מערכת המשרדים והמנהלים שהחזיקה החברה הזרה בחו"ל היו, למעשה, פיקציה. הם תפקדו כפקידים ולא כבעלי תפקידים המקבלים החלטות ניהוליות מהותיות.

על קביעה זו יצא קצפם של המערערים, אשר טענו כי בית המשפט המחוזי קבע, למעשה, כי החברה הזרה היא חלק מהחברה הישראלית. לשיטתם, אימץ בית המשפט המחוזי מבחן חדש לשם קביעת מקום התאגדותו של התאגיד – מבחן נחיצות התאגיד. לפי קו טיעונם זה, קביעתו של בית המשפט המחוזי היא שכל אימת שמתברר כי הקמת תאגיד זר חדש לא הייתה הכרחית ושניתן היה לבצע את הפעילות העסקית מתוך התאגיד הישראלי הקיים, יש "להתעלם" מהתאגיד הזר ולייחס את פעילותו לתאגיד הישראלי.

5. קראתי את פסק דינו של בית המשפט המחוזי ולא מצאתי בו את מה שטוענים המערערים שנקבע בו. כל כולו של פסק הדין עניינו ביישום הדין על החברה הזרה, תוך בחינה מהיכן מנוהלים לאמיתו של דבר עסקי החברה הזרה. בית המשפט המחוזי השתית את פסק-דינו על הראיות ועל העדויות הרבות שהוצגו בפניו. מעדויות ומראיות אלה הגיע בית המשפט לארבע מסקנות, אשר אקדים ואומר כי הן מקובלות עליי.

ראשית, נקבע כי לחברה הזרה היה סוכן עצמאי בארצות הברית, ירון מנדלר (להלן: מנדלר), אשר ריכז את עיקר הפעילות העסקית של החברה. ראו, לעניין זה: תיאור הפעילות בתשקיף שפרסמה החברה הישראלית לקראת הנפקתה בבורסה (מע/8, עמוד 81); עדותו של רו"ח סער, ששימש כרו"ח החברה הישראלית (פרוטוקול הדיון מיום 11.1.2009, עמוד 45); עדותו של דורון ניאגו, בנם של המערערים (להלן: דורון), אשר אמנם לא העיד במסגרת ההליך דנן, אך צורף תמליל של עדותו במסגרת תובענה אזרחית שהתנהלה בין החברה הישראלית לבין מנדלר (מש/27, עמודים 50, 58, 60). לפי הפרוטוקול עדותו הוגשה ללא התנגדות.

שנית, נקבע כי למנהלי החברה ולדירקטורים שלה – שישבו בהונג קונג, בג'נבה ובאמסטרדם – לא היה תפקיד ממשי בחברה ומשקלם בפעילות העסקית שלה היה זניח. ראו, לעניין זה: עדותו של הדירקטור מוטי כפרי, שהעיד כי לא עסק בפעילות החברה באופן יום-יומי, כי עבד במקביל בחברת ענק אמריקנית וכי נתן סיוע עסקי לחברה הזרה בשל קשריו החבריים והעסקיים עם משפחת ניאגו ולא בשל היותו דירקטור (פרוטוקול הדיון מיום 11.1.2009, עמודים 11-13; 33-34); עדותו של רו"ח

סער, שהעיד כי הדירקטורית סילבנה וורי עסקה בפעילות מינהלית-אדמיניסטרטיבית יום-יומית כגון עבודה מול בנקים וטיפול בחובות ולא בפעילות העסקית (שם, עמוד 45); עדותו של הנק קילמן (להלן: קילמן), דירקטור נוסף של החברה שניהן גם כמנכ"ל החברה, שממנה התברר, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, כי לא הייתה לו ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה (שם, עמודים 66-67).

שלישית, נקבע כי מי שביצע את הניהול בפועל של החברה הזרה היה למעשה דורון, אשר העיד במפורש כי פעל בשם החברה וחתם על הסכמים בשמה (שם, עמודים 66-67). מסקנה זו התחזקה על רקע העובדה, שלגביה לא הייתה מחלוקת, כי כל ההתנהלות היום-יומית עם מנדלר בוצעה בעברית, שפה שאינה ידועה לאף אחד מהדירקטורים של החברה או ממנהליה. מכאן שבפועל, לא הייתה לאף אחד מהם יכולת מעשית לנהל הפעילות העסקית מול מנדלר. ראו, לעניין זה: עדותו של דורון (שם, עמוד 70).

יתרה מכך: לצורך ההנפקה הוכנה תכנית כלכלית על-ידי פרופ' גבעולי. לשם קבלת מידע להכנת תכנית זו, פרופ' גבעולי לא פנה לאף אחד מהמנהלים או מהדירקטורים של החברה, אלא לדורון ולרו"ח סער (מע/11, סעיף 1).

על רקע עדויות אלה, קבע בית המשפט המחוזי כי מי "שהוצגו על ידי המערערים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה מלאכותית ולא היו מעורבים בניהול עסקי החברה באופן ממשי". כך, החלטות הרוח גורל כגון החלטת החברה הזרה למכור את פעילותה העסקית לחברה הישראלית נתקבלו ללא כל דיון ממשי, באופן המעלה תהייה שמא התקבלה ההחלטה על-ידי גורם אחר והיא אושרה על-ידי דירקטוריון החברה הזרה באופן פורמאלי בלבד. ראו: פרוטוקול ישיבת הדירקטוריון מיום 9.8.1993 (מע/2); עדותו של קילמן שטען אמנם כי החברה הזרה שכרה יועצים לשם כך, אולם לא הצליח לתמוך את דבריו באף מסמך (פרוטוקול הדיון מיום 30.6.2009, עמוד 69).

6. פסק-דינו של בית המשפט המחוזי נשען על יסודות איתנים ומסקנתו כי השליטה והניהול של עסקי החברה הזרה בוצעו בישראל מבוססת היטב. כאמור, מדובר בממצא שבעובדה.

7. טענות המערערים נשענות, למעשה, על מספר הערות של בית המשפט המחוזי במסגרת פסק דינו (ראו: פסקות 6 ו-15 בפסק הדין) שלפיהן הקימו המערערים תאגיד מלאכותי לצורך חיסכון במס, אשר לא היה לו קיום משמעותי. אבהיר: אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור בצורת ההתאגדות שתוביל לנטל המס הקטן ביותר. בית המשפט המחוזי לא קבע אחרת. יש להבין את דבריו של בית המשפט המחוזי בהקשרם – קרי ביחס לניתוח מבחן הניהול והשליטה בעניינה של החברה הזרה. אילו היו מקימים המערערים חברה זרה בעלת קיום אמיתי, שאכן ניהול עסקיה והשליטה עליהם היו מבוצעים מחוץ לישראל, הרי שאז הדיבידנד שחילקה החברה הזרה לא היה חייב במס כפועל יוצא מסעיף 5(1) הנ"ל. אולם, המערערים ניסו לתפוס את המקל משני קצותיו: גם להקים חברה בחו"ל; וגם להמשיך לנהל אותה מישראל על-ידי תושבי ישראל. בכך, נכנס עניינם לגדרי סעיף 5(1) בהיותה של החברה הזרה נשלטת ומנוהלת מישראל.

8. המערערים טענו, לחילופין, כי כיוון שמקור הדיבידנד היה מחו"ל, אין מקום למסותו בישראל. אין לקבל טענה זו, כיוון שהשליטה והניהול של החברה הזרה היו בישראל, והמס הישראלי חל על כל הכנסותיה לרבות על הכנסה מדיבידנד. בצדק קבע בית המשפט (סעיף 16 לפסק הדין) כי מתייחר הצורך לדון בטענות החלופיות.

9. סיכומם של דברים – דין הערעור להידחות. המערערים יישאו בהוצאות המשיב בסך של 30,000 ש"ח.

המשנה לנשיא

השופט ס' ג'ובראן:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור.

ניתן היום, ט"ז בתמוז התשע"ד (14.7.2014).

שופט

שופט

המשנה לנשיא