



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר שמואל בורנשטיין

חברת שי צמרות (אורנית) ח.פ 562404129

מערערת

נגד

מנהל מס ערך מוסף פתח תקווה

משיב

פסק דין

1

2 ערעור על החלטת המשיב בהשגה לפיה חויבה המערערת במס עסקאות לפי חוק מס ערך
3 מוסף, תשל"ו-1976 (להלן: "החוק" או "חוק מע"מ") בגין מכירת מגרשים ביישוב אורנית.

4

רקע כללי

5 1. המערערת התאגדה ברמאללה בשנת 1985 ובאותה שנה רכשה מקרקעין המצויים
6 ביישוב אורנית. במהלך השנים מכרה המערערת מגרשים בגדלים שונים מתוך אותם
7 מקרקעין, כאשר בתקופה מסוימת אף מכרה מגרשים בהיקף וכמות העולה על אלה
8 המצויים בידה וכן העמידה אותם כבטוחה לעסקאות אחרות שאינן קשורות
9 לעסקיה. התנהלות זו הביאה לריבוי נושים, ריבוי בעלי זכויות, עסקאות נוגדות,
10 שעבודים, משכונות כפולים וחופפים, עד שבסופו של דבר הוגשה כנגדה בשנת 1997
11 בקשה לפירוק.

12 2. בשנת 1998 מינה בית המשפט המחוזי בירושלים מנהלים מיוחדים לעסוק במלאכת
13 מיפוי הזכויות. בהמשך לכך מונה כב' השופט בזק לתפקיד בורר ומגשר, ניתן צו
14 הקפאת הליכים, ונקבעו, בהליכים שנמשכו שנים רבות, הזכויות למגרשים
15 וזכויותיהם הכספיות של הנושים השונים. בד בבד נעשו ניסיונות לגיבוש הסדרי
16 נושים. הצעות להסדר הוגשו הן בשנת 2005 והן בשנת 2007, אך אלה לא הבשילו לכלל
17 הסדר בפועל. בשנת 2008, ובשל ההבנה כי לאחר עבור עשר שנים של הקפאת הליכים
18 לא יהא מנוס מלפרק את המערערת, מונו כנאמנים עוה"ד אמסטר ואקסלרד (להלן:
19 "הנאמנים") אשר התבקשו להציג בתוך תקופה קצרה מתווה להסדר נושים. ואכן,
20 השניים פעלו בנחישות ובחריצות ובתוך ששה חודשים הציגו הסדר נושים מוצע לבית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המשפט. הסדר זה אושר על ידי אסיפת הנושים, ובסופו של דבר, ביום 8.2.2009, אושר
2 גם על ידי בית המשפט (להלן: "ההסדר").
- 3 יסוד מרכזי להסדר הוא כניסתו של משקיע לפרויקט היא חברת South Nelpport SA
4 שנרשמה והתאגדה בפנמה (להלן: "החברה הפנמית"), שתחזיק ב-99% ממניות
5 המערערת, כאשר 1% ממניות המערערת יוחזקו על ידי מר רבי קמל (להלן: "קמל")
6 – אזרח ותושב ארצות הברית - המחזיק ב-100% ממניות החברה הפנמית. וכך נאמר
7 בהקשר זה בהחלטת בית המשפט שאישרה את הסדר הנושים:
- 8 "החידוש בהסדר המוצע מבוסס על כניסתו של משקיע יזם לפרויקט. מוטיב
9 זה, לא היה קיים בהצעות ההסדר הקודמות והוא, ככל הנראה, היה בעל משקל
10 מהותי בהצלחתו של הסדר זה בהעניקו להסדר מסגרת פיננסית, מטריה
11 כללית, ליווי ובטוחה. תפקידו של המשקיע ומעורבותו מתבטאים בכך שהוא
12 יעמיד לקופת ההסדר מקדמות לצורך תשלום לזכאי המגרשים המוותרים, הוא
13 ירכוש את מניות החברה ויקבל במסגרת זו בחברה את כל המגרשים שיוותרו
14 לאחר ויתורם ויציאתם של הרוכשים הפרטים השונים, הוא יבצע את כל
15 עבודות הפיתוח הציבורי, לרבות מגרשי צמודי הקרקע ומגרשי המדורגים, הוא
16 ייתן בטחונות כספיים, רשת ביטחון ומטריה כללית פיננסית לביצוע כלל
17 ההסדר. המשקיע יצר אף "סופיות להסדר" במובן זה שאין צורך לקיים הליכי
18 מכירה, מכרזים וגיוס או מציאת משאבים כספיים נוספים מחוץ להסדר."
- 19 ועוד נאמר בהחלטה כך: 4.
- 20 "המבקשים, בתפקידם כנאמנים לצורך ביצוע הסדר הנושים ינהלו את קופת
21 ההסדר, היא קופת החברה שבגמר ההסדר תיוותר בידי המשקיע, אשר לתוכה
22 ישלמו הנשארם והחברה וממנה ישולם למוותרים ולנושי החברה. בנוסף,
23 ישלמו הנאמנים מקופה זו לידי החברה תשלום בגין עבודות הפיתוח והוצאות
24 נדרשות, הכל על פי ההסכם שבין הנאמנים למשקיע. בסיום והשלמת ביצוע
25 ההסדר יעבירו הנאמנים את הניהול, השליטה והאחריות בקופה לידי המשקיע
26 שרכש למעשה מלכתחילה את החברה."
- 27 האמור לעיל בנוגע ל"נשארם" ול"מוותרים" נוגע לחלוקה שנעשתה במסגרת ההסדר
28 בין שתי קבוצות של רוכשי מגרשים (צמודי קרקע): האחת – המכונה "הנשארם" –



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אלה הרוכשים שיקבלו מגרשים כנגד תשלום שישולם על ידם לקופת ההסדר; השניה
2 – המכונה "המוותרים" – אלה הרוכשים שיוותרו על זכאותם כנגד תשלום שיקבלו
3 מקופת ההסדר. נקבע כי תיערך פניה לכלל הזכאים למגרש, כל זכאי יתבקש להשיב
4 האם הוא בוחר "להשאר" או "לוותר", כאשר אופן בחירת המגרשים יהיה על פי
5 תאריכי הרכישה של "הנשארים", דהיינו מי שרכש מגרש ראשון ובחר להישאר, יהיה
6 הראשון לבחור מגרש.
- 7 ככל שיוותרו מגרשים פנויים לאחר קבלת ההודעות מכל הזכאים למגרש (ההנחה עליה
8 בנוי היה ההסדר היא כי קיימים בסך הכל 235 מגרשים) יהיו מגרשים אלו חלק ממלאי
9 החברה והמשקיע יידרש להפקיד לקופת ההסדר, כהלוואת בעלים, סך של 230,000 ₪
10 בגין כל מגרש בשטח של 300 מ"ר (שטח ממוצע של מגרש). בחירת המגרשים על ידי
11 המשקיע תעשה בהתאם לחלק היחסי של המגרשים שיישארו בחברה. כך, אם נותרו
12 בידי החברה מגרשים בהיקף של 10% מכלל המגרשים, אזי לאחר כל בחירה של תשעה
13 מגרשים על ידי "הנשארים" תבוצע בחירה של מגרש אחד על ידי המשקיע עבור
14 החברה.
- 15 עוד נקבע בהסדר כי הסכום שישולם לכל "מוותר" בגין מגרש של עד 300 מ"ר יעמוד
16 על סך של 121,000 ₪. הסכום שישולם על ידי כל "נשאר" בגין מגרש כאמור יעמוד על
17 סך של 207,000 ₪ שישולמו לקופת ההסדר.
- 18 6. בהתאם להסדר הנושים נרשמו החברה הפנמית ומר קמל כבעלי המניות במערערת,
19 מר עומר גיטליס (להלן: "גיטליס") נרשם כמנהל החברה, וההסדר יצא לדרך. עם
20 הוצאתו לפועל הסתבר כי מספר "המוותרים" עלה על מספר "הנשארים", כך
21 שהמערערת נותרה עם 111 מגרשים (להלן: "המגרשים העודפים").
- 22 7. המגרשים העודפים נמכרו על ידי המערערת; עסקאות אלו הן העומדות ביסוד השומה
23 שיצאה למערערת ובבסיסו של הערעור המתברר בפני. בעוד המשיב סבור כי עסקאות
24 אלה חייבות במס ערך מוסף, סבורה המערערת כי אין היא חייבת במס, שכן היא אינה
25 תושבת ישראל מאחר שאינה נשלטת ומנוהלת מישראל וכן אזרח ישראלי אינו שולט
26 בה, ולפיכך היא אינה "אזרח ישראלי" לצורך סעיף 1א(ב) לחוק מע"מ, שהוא התנאי
27 לתחולת החוק מקום בו מדובר בעסקאות שאינן מתבצעות בישראל אלא ב"אזור".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

8. יצוין, כי המערערת דיווחה על מכירת המגרשים למנהל מיסוי מקרקעין כמכירות פטורות ממס על פי סעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), תשכ"ג-1963 (להלן: "חוק מיסוי מקרקעין"). מנהל מיסוי מקרקעין הוציא למערערת שומות וחייבה במס, אך המערערת הגישה השגות על שומות אלו במסגרתן טענה את הנטען על ידה בערעור זה. בסופו של יום, קיבל מנהל מיסוי מקרקעין את עמדת המערערת בהשגותיה ופטרה ממס שבח.
9. ביני לביני פנתה המערערת למשיב וביקשה אישור על אי חיובה במס. בקשה זו נדחתה, ובהמשך לכך, ובעקבות חקירה שהחל בה המשיב בחודש מרץ 2010, הוצאה שומה. משנדחתה ההשגה על אותה שומה, הוגש ערעור זה שלפני.
10. ועוד יצוין כי לאחר שהוגש הערעור דנן, החליט מנהל מיסוי מקרקעין, מכוח סמכותו לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, לתקן את שומות מס השבח שהוצאו למערערת ולחייב את המערערת במס שבח ממנו הופטרה. בהחלטתו קבע מנהל מיסוי מקרקעין כי תיקון השומה נעשה על בסיס עובדות חדשות שהתגלו.

עמדת המשיב ותמצית נימוקיו

15. כאמור, עמדת המשיב היא כי המערערת חייבת במס ערך מוסף בגין עסקאותיה, ולעניין זה טוען הוא את הטענות הבאות:
11. "עסקיה" של המערערת הם הוצאתו לפועל של הסדר הנושים באמצעות הנאמנים, ואין לה עסקים אחרים. במסגרת הסדר הנושים נקבעו כל ההחלטות הבסיסיות והחשובות של המערערת שהיוו בסיס להתנהלותה לאורך כל תקופת השומה. למעשה, הסדר הנושים שאליו צורף המשקיע, גובש שנים רבות קודם לכן.
12. רק לאחר אישור הסדר הנושים ובעקבותיו, רכשה החברה הפנמית את מניות המערערת, אולם גם אז, לצורך ביצוע הסדר הנושים ועד להשלמתו, השליטה והניהול במערערת נותרו בידי הנאמנים מתוקף תפקידם כנאמנים לביצוע ההסדר.
13. החברה הפנמית, וקמל (יחדיו "המשקיע") הוא בבחינת משקיע ותו לא; אין ולא היתה לו היכולת לשלוט במערערת או לנהלה, שכן בהתאם לדין ובהתאם להחלטת בית המשפט שאישר את ההסדר, סמכות זו כלל לא היתה מסורה בידו. למשקיע היה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 אך ורק תפקיד ביצועי, דהיינו לבצע את עבודות הפיתוח ולרכוש את המגרשים
2 בהתאם למנגנון ובהתאם למחיר שכבר נקבע מראש.
- 3 .14 ההחלטה על מכירת המגרשים העודפים אף היא לא הייתה בשליטת המערערת, שכן
4 לפי סעיף 46 להסדר נדרש אישור הנאמנים לבצוע כל פעולה במקרקעין עד לסיומו
5 המלא והסופי של ההסדר, דהיינו מעבר לתקופת השומה.
- 6 .15 גם סמכויות שהועברו למשקיע לפי ההסדר, הרי שהשליטה והניהול בפועל, לרבות
7 מכירת המגרשים העודפים, נעשו על ידי הנאמנים, וכן על ידי גיטליס ועו"ד אלחנן
8 ומוטי וינצקי (להלן: "וינצקי") שייצגו את המערערת. כל אלה הם אזרחי ותושבי
9 ישראל. מידת השליטה והניהול שהיתה לקמל עצמו, שאפה לאפס.
- 10 .16 מחומר הראיות עולה כי ההנחיות המחייבות והניהול בפועל היו של הנאמנים, גיטליס
11 ווינצקי, וכללו את כל אלה: בחירת המגרשים, ניהול משא ומתן מול הקונים, מכירת
12 המגרשים בפועל, מתן הנחיות מחייבות בקשר למחיר שיגבה מהמגרשים, גביית
13 התשלום בפועל, דיווח לשלטונות המס, הניהול הפיננסי של המערערת, כולל בחירת
14 אפיקי השקעה, התקשרות עם ספקים ונותני שירותים לצורך עבודות הפיתוח. לכך
15 יש להוסיף את יצחק מאירזדה (להלן: "מאירזדה"), קרוב משפחתו של קמל, שמונה
16 כמפקח על הפרויקט וייעץ לקמל בנוגע לכניסתו של האחרון לפרויקט.
- 17 .17 לעומת כל זאת, המערערת לא הציגה כל מסמך המעיד על כך שהשליטה והניהול
18 בפרויקט נדלנ"י מורכב מסוג זה הופעלו מחו"ל על ידי קמל, שאין עיסוקו במקרקעין,
19 ואין לו מומחיות או ידע במקרקעין, ולפי עדותו אף אינו יודע להפעיל מחשב.
- 20 .18 עמדת המערערת מבוססת על אמירות של קמל וגיטליס, שנאמרו תוך תיאום גרסאות,
21 ובניגוד לגרסה שהציגה החברה הפנמית בפני בית משפט של פירוק לפיה פועלים בה
22 שלושה ראשי קבוצה, וינצקי, גיטליס וקמל, כאשר האחרון משמש כמממן בלבד.
- 23 .19 התקופה שלגביה יש להפעיל את מבחן השליטה והניהול היא התקופה שבה גובש
24 הסדר הנושים שאפשר את מכירת המגרשים העודפים. החברה הפנמית נכנסה
25 לתמונה רק בתאריך 8.2.2009, כאשר עד לאותו מועד המערערת היתה חברה תושבת
26 ישראל לכל דבר ועניין. בנוסף, בית המשפט שדן בבקשת הפירוק היה בית משפט



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בישראל, וכמו הנאמנים, אף המנהלים המיוחדים שטיפלו בענייני המערערת במהלך
2 השנים והשופט בזק – כולם תושבי ישראל.
- 3 20. התקופה שבה ההסדר קרם עור וגידים היא התקופה שבה התקבלו ההחלטות
4 המהותיות בקשר לעסקיה של המערערת ואופן פעולתה; יש לבחון את השליטה
5 והניהול בכל התקופה הרלוונטית לעריכת העסקאות, והיא אינה רק התקופה שבה
6 נמכרו המגרשים, אלא התקופה שבה גובש הסדר הנושים שאפשר את מכירתם.
- 7 21. גם לאחר אישור הסדר הנושים ובמהלך ביצועו נותרו בידי הנאמנים "השליטה
8 והניהול" במערערת, כך על פי הדין וכך גם בנסיבות מקרה זה. הליך של פירוק גורם
9 להפקעת סמכויות האורגנים של החברה. הנאמנים הם בגדר "דמות מפתח" בהליך
10 ההסדר, והם נכנסים לנעליו של בעל השליטה הקודם וזכאים לפעול במקומו בנכסי
11 החברה.
- 12 22. אלה הפעולות שנעשו על ידי הנאמנים – הם שחתמו על הסכם הפיתוח בשם
13 המערערת, הם שהחליטו מי יהיו קבלני המשנה לביצוע עבודות הפיתוח, הם ששלטו
14 וניהלו את קופת ההסדר, הם שעמדו בקשר עם הרשות המקומית בקשר לקבלת
15 היתרי בניה, הם שמינו עורך דין (בהסכמת המשקיע) לצורך טיפול ברישום המגרשים,
16 ועוד.
- 17 23. לצד סמכויותיהם הרחבות של הנאמנים ושל בית המשפט יש להביא בחשבון גם את
18 סמכויותיהם של ויניצקי וגיטליס, במיוחד בהתחשב בחוסר האפשרות של קמל
19 לשלוט או לנהל פרויקט נדל"ן מורכב מסוג זה. לפי ההסכם עם גיטליס היה הלה
20 מוסמך לשכור עבור החברה הפנמית בעלי מקצוע על פי צרכיה. תחומי אחריותו כללו
21 דאגה לפעילותה השוטפת של המערערת, לרבות הסדרת מעמדה בהסדר הנושים,
22 בחירת המגרשים, חתימת הסכם הפיתוח, גביית תשלומים ותשלום חובות החברה,
23 וניהולה הפיננסי. אמנם נקבע בהסכם כי גיטליס יפעל בהתאם להחלטות
24 הדירקטוריון של המערערת שיתקיימו בחו"ל, אולם בפועל הדבר לא ארע, כאשר אף
25 לפי עדותו של קמל כל ההנחיות שנתן בקשר לעסקי המערערת נעשו באמצעות הטלפון
26 ולא בכתב. יתר על כן, מעדותו של קמל אף עולה כי הלה אינו יודע כיצד מתבצעות
27 ההתקשרויות עם קבלני המשנה לצורך הפיתוח, כאשר ההחלטה על כך הייתה בידי
28 הנאמנים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

24. מחומר הראיות עולה כי קמל לכל היותר קבל דיווח על האופן שבו נוהלו עסקי המערערת, אבל לא נתן הנחיות שמחייבות את המערערת, ובוודאי שלא שלט בה. התגלו סתירות בגרסאות גיטליס וקמל, כאשר קמל טען שגיטליס היה מבקש אישורו לגבי כל חוזה מכירה, ואילו האחרון טען כי קיבל אך ורק הנחיות מסגרת כללית בדבר מחיר המינימום של מגרש, דהיינו שאין למכור מגרש בסכום הנמוך מ-470,000 ₪. השליטה והניהול במערערת בוצעו גם באמצעות עו"ד ויניצקי, שקיבל כוח רחב ובלתי מסוייג מהחברה הפנמית ומקמל.
25. לאור כל האמור, ובהתאם לפסיקה הנוהגת בעניין זה, עולה כי השליטה והניהול במערערת הם מישראל, ולפיכך כי המערערת היא "אזרח ישראל" החייבת במס על עסקאותיה ב"אזור". זאת משום שההחלטות הבסיסיות והחשובות של המערערת, אלו שיש בהן כדי לכוון ולקבוע את המדיניות העסקית שלה, הן בידיהן של הנאמנים. המקום בו נעשתה בקרה אפקטיבית על פעולות אלו – היא בבית המשפט הישראלי. המנהלים של החברה בפועל, הנאמנים, ויניצקי וגיטליס – כולם תושבי ישראל. מקום קבלת השירותים והפסקת השירותים – הוא בישראל. למעשה, למעט היותו של קמל תושב חוץ שהשקיע בפרויקט, אין שום אינדיקציה לשליטה וניהול במערערת מחוץ לישראל, ובוודאי שלא בכתב. כל זאת בשים לב לאופיו וטיבו של העסק הנבחן, כאשר שיווק ופיתוח מקרקעין הוא תחום שבמובהק מצריך מומחיות וקרבה פיזית.
26. לחילופין, ולאור כל האמור, ניתן לומר כי אזרח ישראלי – קרי: ויניצקי שקיבל יפוי כוח רחב מקמל, לרבות סמכות למנות מנהלים (כגון גיטליס) – שולט במערערת, וזאת בהתאם להגדרת "בעל שליטה" בסעיף 32(9)(ד) לפקודת מס הכנסה. כך גם אפשר לומר שבית המשפט הישראלי היה באותה תקופה בעל הסמכות למנות מנהל למערערת.
27. תכלית חוק מע"מ מחייבת מתן פרשנות מרחיבה והטלת מס על העסקאות נשוא השומה, שכן המשאבים שהשקיעה המדינה ביצירת תשתית ביטחוניית, עסקית, תחבורתית וחוקית, הם אלה שאפשרו את מכירת המגרשים. כמו כן, אי הטלת המס תביא לפגיעה בתחרות ולהפליית עוסקים אחרים אשר משווקים מגרשים בשטח ישראל בסמיכות למגרשים שמכרה המערערת (במאמר מוסגר יוער כי היישוב אורנית מצוי על גבול הקו הירוק). כמו כן יש להביא בחשבון את העובדה שהמערערת אינה משלמת מס ב"אזור".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

28. אשר לשומות מס השבח שהוצאו למערערת והפטור שניתן לה במסגרתן, הרי שפטור
זה נעשה בטעות בשל כך שלא היו בידי מנהל מיסוי מקרקעין העובדות המלאות ביחס
למקום הניהול והשליטה, ובעקבות מצג מטעה שהוצג בפניו על ידי נציגי המערערת.
אין לפנינו, לא השתק שיפוטי ולא השתק פלוגתא והמערערת אינה יכולה לטעון
להסתמכות, משטענה זו לא הוכחה. יתר על כן, לא היה בהשקעת המשקיע סיכונים
משמעותיים, וזאת לאור אומדן עלויות הפרויקט ולאור הערכה בדבר כמות
ה"נשאים" וה"מוותרים".

תמצית נימוקי הערעור

לטענת המערערת אין היא חייבת במס על עסקאותיה שכן אין היא נופלת בגדר "אזרח
ישראלי" לצורך חוק מע"מ. אלה נימוקיה:

29. הוראות הסדר הנושים הותוו, בין היתר, על בסיס ההנחה כי לא יהיו פחות מ-100
"מוותרים", כך שמספר "הנשאים" לא יעלה על הכמות הקיימת של המגרשים.
בפועל, והרבה מעבר לציפיות, היו כ-200 "מוותרים" כך שהמערערת נותרה עם כ-111
מגרשים עודפים. קמל הוא זה שהחליט כי מגרשים אלה ימכרו לצדדים שלישיים,
ואף קבע את מחיר המינימום למכירה.

30. המערערת דיווחה על מכירת המגרשים לרשויות מיסוי מקרקעין, ובסופו של דבר,
לאחר שהתקיים דיון בהשגה, קיבל מנהל מיסוי מקרקעין את עמדת המערערת
ופטרה מהמס. הגדרת חוק מיסוי מקרקעין לעניין "תושב ישראלי" זהה להגדרת
"תושב ישראלי" בחוק מע"מ, ולפיכך מנוע המשיב לטעון כיום אחרת.

31. מנהל מיסוי מקרקעין תיקן את השומות רק לאחר הגשת הערעור דנן וביוזמת ב"כ
המשיב, ועל סמך הטענה כי מדובר ב"עובדות חדשות שנתגלו". עם זאת, בקדם
המשפט נטען כי ההחלטה בהשגת מס השבח נעשתה בטעות וכי נושא השליטה
והניהול לא נבדק כהלכה, אך לא הובאה עדות בנוגע לאותה טעות. העדה שהובאה
מטעם המשיב בעניין זה (גב' בן שושן) לא קיבלה את ההחלטות בהשגה ואף לא קיבלה
את ההחלטה על תיקון השומות.

32. החלטת מנהל מיסוי מקרקעין נעשתה לאחר שביקש וקיבל מסמכים, ולאחר שבחן
ושקל והגיע למסקנה שאכן מדובר ב"חברה זרה" שאינה תושב ישראלי. לפיכך, המשיב



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מנוע כיום לטעון אחרת, במיוחד בהתחשב בכך כי ידע בעת שהחל בחקירה וגבה
2 עדויות כי תלויות ועומדות השגות במיסוי מקרקעין אך לא מצא לנכון להעביר מידע
3 כלשהו למנהל מיסוי מקרקעין. כמו כן, לא עולות מהעדויות כל עובדות חדשות כנטען
4 בהחלטה על פתיחת שומות מס שבח.
- 5 33. המערערת אמנם נרשמה בעבר כ"עוסק" במסגרת "איחוד עוסקים", אך אין בכך,
6 כטענת המשיב, כדי ללמד על היותה חייבת במס. בנוסף, אין ללמוד מסעיף 1א(ג) לחוק
7 מע"מ לפיו החוק לא יחול על עסקאות של עסק קבוע ומתמשך ב"אזור" אשר נרשם
8 ברשות הפלסטינית, כי היה מקום, כטענת המשיב, לרשום את המערערת בישראל.
9 סעיף זה חל רק מקום שבו מדובר בחברה שהשליטה והניהול מתבצעים בישראל (יש
10 לציין כי נראה שהמשיב בסיכומיו זנח שתי טענות אלו. מכל מקום על פני הדברים אין
11 לטענות אלה בסיס של ממש בדין).
- 12 34. מבחן ה"שליטה והניהול" אינו מציב שני מבחנים נפרדים וחלופיים, אלא מבחנים
13 מצטברים או מבחן מאוחד, שמשמעו היכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון
14 את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות משמעות מכרעת. יכולת זו מצויה
15 רק בידיו של קמל, כבעל השליטה במערערת. בנוסף, כל ההחלטות ברמה הניהולית
16 הבכירה המהוות החלטות מרכזיות ומהותיות בניהול השוטף של החברה מתקבלות
17 מחוץ לישראל, לרבות החלטות בנוגע למכירת המקרקעין, היקף המכירה, מחיר
18 המכירה של כל עסקה. זאת ניתן גם ללמוד מהחלטת בית המשפט שאישר את הסדר
19 הפשרה אשר ציין את תרומתו המשמעותית של המשקיע להסדר.
- 20 35. קמל השקיע כספים רבים בפרויקט הנושא סיכונים רבים, ולא יעלה על הדעת כי יעשה
21 כן בלא שתהא לו שליטה ומבלי שיחליט את ההחלטות המהותיות. קמל הוא זה שבחר
22 במגרשים העודפים שקיבל את ההחלטה כי המגרשים העודפים ימכרו לצדדים
23 שלישיים ואף קבע את מחיר המינימום. הלה יכול היה להחליט אחרת, כגון למכור
24 את המגרשים רק עם השלמת הפרויקט או לא לבנות עליהם בתי מגורים להשכרה.
- 25 36. תמורת המגרשים העודפים לא הופקדה בקופת ההסדר אלא בקופת המערערת, וקמל
26 רשאי היה לעשות בכספים אלה כרצונו, לרבות השקעה בנכסים נוספים או משיכת
27 דיבידנד. גם בטרם אושר הסדר הנושים היה קמל מעורב כמי שבדק וחקר את כל
28 העלויות הצפויות על מנת להשלים את הפרויקט. כך אף בדק ובחן באמצעות גיטליס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 את הצעות קבלני המשנה ואישר לאחרון להתקשר עמם. בכל מקרה, ההחלטה בעניין
2 זה הייתה ממילא מצומצמת שכן הועסקו אלה שהתקשרו עמם בעבר והיו נושי
3 החברה, כאשר העסקתם נועדה להשיג הסכמתם במסגרת הסדר הנושים לוותר על
4 חלק מסכומי נשייתם. טענת המשיב כי הנאמנים הם אלה שחתמו על ההסכמים מול
5 קבלני המשנה משוללת יסוד וסותרת עדותו של גיטליס בעניין זה, מה גם שהם מעולם
6 לא מונו כמנהלי המערערת ולא היו רשאים לחתום בשמה.
- 7 .37 העובדה כי קמל שכר אנשי מקצוע מקומיים, המומחים ובעלי נסיון בעסקאות
8 מקרקעין באזור, כל אחד בתחומו, אין בה כדי ניהול ושליטה על ידי אנשי מקצוע
9 אלה, אלא לכל היותר כמוצאים לפועל של השליטה והניהול.
- 10 .38 כאמור בהסכם העסקתו, גיטליס לא היה רשאי לעשות כל פעולה במערערת בלא לקבל
11 אישור הדירקטוריון, כאשר בפועל מי שנתן לו את ההנחיות המפורשות היה קמל.
12 גיטליס אף לא היה רשאי למנות מנהל אחר תחתיו או להעביר סמכויותיו לאחר.
- 13 .39 אשר לוינצקי הרי שזה לא חרג מתפקידו כעורך דין המלווה עסקאות במקרקעין,
14 לרבות השתתפות במו"מ לגיבוש הסדר הנושים כדי להגן על האינטרסים של לקוחו.
15 הטענה כי ניתן לוינצקי יפוי כוח נרחב החורג משמעותית מזה הניתן לעורך דין,
16 נטענה בעלמא כאשר המשיב לא בחן נוסח ייפויי כוח אחרים שניתנו לו. הלכה
17 למעשה, שתי הפעולות היחידות שביצע וינצקי מכוח אותו יפוי כוח היה חתימה בשם
18 החברה הפנמית על הסדר הנושים מול הנאמנים, והסכם העבודה עם גיטליס.
19 החתימה על הסדר הנושים נעשתה לאחר שקמל אישר את ההסכם על כל תנאיו, מה
20 גם שעיקרי ההסדר ממילא התגבשו כבר מספר שנים לפני כן. הסכם העבודה עם
21 גיטליס נחתם לאחר שהתקבלה הרשאה מפורשת מקמל.
- 22 .40 טענת המשיב לפיה השליטה והניהול הופעלו על ידי כל הגורמים – בית המשפט
23 המחוזי, הנאמנים, גיטליס ווינצקי, ומאירזדה – יחדיו, או כי בפעולתו של כל אחד
24 מהם יש לראות "חלק" של ניהול, אינן עולה בקנה אחד עם העובדה כי לא התקיימה
25 כל ישיבה משותפת ביניהם, וכך אינה עולה בקנה אחד עם הפסיקה לפיה נדרש בסיס
26 ממשי של שליטה וניהול ולא די ב"חלקיקים". אשר למאירזדה, שמונה על ידי בית
27 המשפט לפקח על הפרויקט, מדובר בהרחבת חזית שכן טענה זו הועלתה לראשונה
28 בתצהירי המשיב. יתר על כן, בעדותו סתר המשיב האמור בתצהירו כשטען כי הלה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 הפעיל שליטה וניהול לא כמפקח על הפרויקט, אלא כמי שייעץ לקמל בנוגע לכניסתו
2 לפרויקט.
- 3 41. טענתו של המשיב בסיכומיו ולפיה הסדר הנושים גובש שנים רבות קודם לכן, סותרת
4 את טענתו לאורך כל ההליך ולפיה מדובר בהסדר "חדש" וכי ההסדרים הקודמים
5 שלא יצאו לפועל אינם רלוונטיים, והיא לפיכך בבחינת הרחבת חזית ו/או טענה
6 עובדתית חילופית שלא ניתן להעלותה. זאת ועוד, טענה זו אף אינה מתיישבת עם
7 טענתו כי הניהול והשליטה התבצע על ידי גיטליס, שפעל לבחירת מגרשים,
8 להתקשרות עם קבלני המשנה וכיוצא בזה.
- 9 42. ממילא גם אין לקבל את טענת המשיב כי בחינת השליטה והניהול צריכה להיעשות
10 בתקופה בה גובש הסדר הנושים ובטרם נכנסו לתמונה החברה הפנמית וקמל וההסדר
11 אושר על ידי בית המשפט. חבות המס נבחנת בעת אירוע המס כפי שעולה מסעיף 28
12 לחוק מע"מ. לפיכך, מיקום השליטה והניהול במועד גיבוש הסדר הנושים, ואפילו
13 במועד אישורו על ידי בית המשפט אינו רלוונטי. המועד הקובע הוא מועד מכירת
14 המגרשים העודפים.
- 15 43. אין כל בסיס לטענת המשיב ולפיה לא ניתן להפעיל שליטה וניהול מחו"ל ביחס
16 לפרויקט נדל"ן וכי נדרשת קרבה, מה גם שהיא עומדת בניגוד לטענתו חדשות לבקרים
17 במקרים אחרים לפיה השליטה והניהול על חברות הפועלות בחו"ל, לרבות בפעילות
18 עסקית מורכבת בהיקפים גדולים, נעשית מישראל.
- 19 44. עמדת המשיב לפיה הנאמנים הם ששלטו וניהלו את המערערת אינה עולה בקנה אחד
20 עם חובת הנאמנות שלהם שהיא בראש ובראשונה כלפי נושי החברה, וזאת להבדיל
21 מהאורגנים של החברה שתפקידם להשיא את רווחיה. הנאמנים אינם בעלי מניות
22 ואינם נושאי תפקיד בחברה, אלא שליחים של בית המשפט המחוזי לטובת
23 האינטרסים של הנושים שעליהם להעדיפם על פני אלה של החברה. הנאמנים מתוקף
24 תפקידם אכן מנהלים את קופת ההסדר, אך זאת על מנת להגן על נושי החברה, רוכשי
25 המגרשים. הטענה כי בית המשפט המחוזי הוא בעל השליטה והניהול ראוי שלא
26 הייתה נטענת.
- 27 45. כך אף אין לקבל הטענה ולפיה הליך הפירוק מפקיע את סמכויות האורגנים
28 המוסמכים. לא רק שטענה זו מהווה הרחבת חזית, אלא שבהתאם להסכם בין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המשקיע והנאמנים, מניות המערערת נמכרו מכוח סעיף 34 לחוק המכר כשהן
2 חופשיות בכפוף להוראות ההסדר. יתר על כן, צו פירוק מעולם לא ניתן.
- 3 46. על המערערת לא הוטלה כל מגבלה בכל הנוגע למגרשים העודפים והיא היתה רשאית
4 למוכרם כרצונה, לאחר ששילמה לקופת ההסדר את הסך הנדרש של 230,000 ₪.
5 בסעיף 46 להסדר הנושים אמנם נאמר כי על המערערת לקבל אישור הנאמנים לכל
6 פעולה במקרקעין, אולם אין מדובר באישור למכירה או לתנאיה, אלא כמוה כהערת
7 אזהרה לטובת קופת ההסדר, כך שלא תתבצע מכירה בטרם הופקד הסך הנדרש.
8 הדבר שקול למכתב החרגה מבנק ממשכן. זאת ניתן ללמוד הן ממכתבי הנאמנים
9 לרשם המקרקעין בהם הם מאשרים להחריג מגרשים מסויימים מהערת האזהרה
10 בעקבות התשלום הנדרש, וכן מהסכמי המכר של המגרשים בהם נכתב כי אין מניעה
11 משפטית למוכרם ולא נקבעה כל הוראה המתנה את המכירה באישור הנאמנים.
- 12 47. מכירת המגרשים אינה חלק מהסדר הנושים ואינה חלק מהוצאתו לפועל, כפי שטוען
13 המשיב, ואין כל הוראה המסדירה מכירתם, באשר מרגע שאושר ההסדר, החברה
14 חזרה להיות חברה סולבנטית שהמגרשים הם חלק מנכסיה. כך גם ניתן ללמוד
15 מהחלטת בית המשפט המאשרת את ההסדר וקובעת את תפקידו של המשקיע. זאת
16 ועוד, בנוסף למגרשים העודפים מכרה המערערת מקרקעין נוספים ("המגרשים
17 המדורגים") וכן רכשה מקרקעין נוספים ביישוב אורנית, ולפיכך גם מטעם זה אין
18 לומר, כטענת המשיב, שכל עסקי המערערת הם הוצאתו לפועל של הסדר הנושים. אין
19 גם בסיס לטענה כי המשקיע נכנס לפרויקט ללא סיכון; החישובים והאומדים שערך
20 המשיב אינם נכונים ואינם מבוססים, ומתעלמים מהוצאות שונות ומתרחישים
21 אפשריים אחרים, כגון מספר ה"מוותרים" היה נמוך מאוד.
- 22 48. המערערת אף אינה נופלת בגדר "אזרח ישראלי" בהתאם לחלופה הרביעית להגדרה,
23 דהיינו כי בעל שליטה בה הוא אזרח ישראלי, שכן המערערת מוחזקת על ידי החברה
24 הפנמית ועל ידי קמל, שאינם אזרחים או תושבים בישראל.
- 25
26
27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1	<u>דיון והכרעה</u>
2	<u>התשתית הראייתית - סדר האירועים</u>
3	49. להלן יובא תיאור סדר האירועים, עובר לאישורו הסופי של הסדר הנושים ולאחריו,
4	כפי שהדברים עולים מחומר הראיות שבפני.
5	50. בתאריך 8.1.2008 ניתן יפוי כוח לעו"ד ויניצקי בקשר למקרקעין הנדונים.
6	51. בחודש ספטמבר 2008 נערך הסכם עבודה בין החברה הפנמית ובין גיטליס. (ההסכם
7	שהוגש לבית המשפט אינו נושא תאריך, אך בהתאם לעדויות עולה כי הוא נחתם
8	בחודש ספטמבר 2008 כאמור, ולכל המאוחר בחודש אוקטובר באותה שנה).
9	52. בתאריך 1.12.2008 נחתם ההסכם בין המשקיע ובין הנאמנים (להלן: "הסכם
10	המשקיע").
11	בהסכם זה הוגדר "הסדר הנושים" כהסדר שיוצע על ידי הנאמנים והמשקף במהותו
12	את זה שאושר על ידי השופט בזק בכפוף לשינויים המפורטים בהסכם זה ובהסדר
13	הנושים.
14	כן נקבע בו תפקידם של הנאמנים, לאמור - לשמש כנאמנים עבור נושי החברה, לרבות
15	רוכשי הזכויות, ולנהל את קופת ההסדר, כאשר בסיומו של ההסדר תועבר יתרת
16	הכספים שבקופת ההסדר לידי המערערת (סעיף 2.9).
17	עוד יש לציין את סעיף 4.7 להסכם ולפיו "הנאמנים מתחייבים לשמור על אינטרס
18	החברה במגעייהם עם הרשויות כל עוד זה עולה בקנה אחד עם תפקידם".
19	53. בתאריך 31.12.2008 הוגשה הצעה להסדר הנושים, ובית המשפט התבקש להורות על
20	כינוס אסיפת נושים.
21	54. בתאריך 27.1.2009 ולקראת הדיון שנקבע לתאריך 3.2.2009, התקיימה אסיפת
22	הנושים ובעקבותיה הוגש דין וחשבון לבית המשפט ובו הוצגו הבהרות שונות לבקשת
23	הנושים, לרבות הצגת "פרופיל המשקיע". בתוך כך הוצג הצוות מטעם המשקיע
24	ותחומי מומחיותו וניסיונו של כל אחד מהם, כאשר ויניצקי הוצג כבעל מומחיות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בתחום הנדל"ן באיו"ש, גיטליס בתחום הקמת פרויקטים ושיווק, וקמל בתחום
2 המימון בארה"ב.
- 3 **55. בתאריך 8.2.2009 אישר בית המשפט המחוזי בירושלים את הסדר הנושים.**
- 4 **56. בחודשים אפריל ומאי 2009 נערכו הליכי בחירת המגרשים, והסתבר כי נותרו 111**
5 **מגרשים עודפים (ראה מכתב הנאמנים לגיטליס מיום 2.6.2009).**
- 6 **57. המגרשים העודפים נמכרו לצדדים שלישיים בשנת 2009 ובשנת 2010.**
- 7 העסקאות שערכה המערערת במגרשים העודפים דווחו למנהל מיסוי מקרקעין
8 והתבקש פטור ממס בשל כך שהמוכרת היא "חברה זרה" דהיינו אינה בבחינת "אזרח
9 ישראלי" כאמור בסעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין. המנהל הוציא שומות למערערת
10 וזו הגישה עליהן השגה. כעולה מהחומר שבפני, בתאריך 21.3.2010 ההשגה נתקבלה
11 וניתן פטור ממס. עם זאת, בסופו של יום, וכפי שנוזכר בפתח הדברים, מנהל מיסוי
12 מקרקעין תיקן את השומות וחייב את העסקאות, בכפוף לכללי ההתיישנות, במס.
13 תיקון זה נעשה לאחר שהוגש הערעור דנא, דהיינו ביום 18.12.2013 (הערעור הוגש
14 ביום 20.5.2013).
- 15 יצוין כי רוב רובן של העסקאות במגרשים העודפים נערכו בשנת 2009, חלקן בשנת
16 2010, ואילו מיעוט קטן מהן נערך לאחר 21.3.2010, הוא, כאמור, המועד שבו
17 התקבלה השגת המערערת.
- 18 **התשתית המשפטית - הוראות הדין**
- 19 **58. מאחר שמדובר במקרקעין המצויים ב"אזור", החיוב במס ערך מוסף מותנה בכך**
20 **שהמערערת תחשב כ"אזרח ישראלי" כאמור בסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ אשר זו לשונו:**
- 21 **"(ב) חוק זה יחול גם על אלה:**
- 22 **(1) עסקאות שעושה אזרח ישראלי באזור או בשטחי עזה ויריחו;**
- 23 **(2) פעילות באזור או בשטחי עזה ויריחו של מוסד כספי או של מלכ"ר**
24 **שהוא אזרח ישראלי;**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 לענין סעיף קטן זה –
- 2 "אזרח ישראלי" – כל אחד מאלה:
- 3 (1) אזרח ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, התשי"ב-1952;
- 4 (2) תושב ישראל;
- 5 (3) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"י-1950, והוא תושב
- 6 אזור;
- 7 (4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא
- 8 בעל שליטה בו; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9)
- 9 לפקודת מס הכנסה;
- 10 "תושב ישראלי" –
- 11 (1) לגבי יחיד – יחיד היושב בישראל ואינו נעדר ממנה אלא העדרי ארעי;
- 12 (2) לגבי חבר-בני-אדם –
- 13 (א) חבר-בני-אדם הרשום בישראל ועיקר עסקיו או פעילותו
- 14 בישראל;
- 15 (ב) חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל;
- 16 (ג) סעיף קטן (ב) לא יחול על –
- 17 (1) עסקאות של עסק קבוע ומתמשך בשטחי עזה ויריחו או באזור, ובלבד שנרשם
- 18 לפי הדין המקביל לחוק זה החל שם;
- 19 (2) פעילות קבועה ומתמשכת של מוסד כספי או מלכ"ר בשטחי עזה ויריחו או
- 20 באזור, ובלבד שנרשמו לפי הדין המקביל לחוק זה החל שם.
- 21 59. משמע כי ניתן לחייב במס ערך מוסף את עסקאותיה של המערערת ב"אזור" אם יוכח
- 22 ש"השליטה והניהול בה מופעלים בישראל" (שאזי תחשב כ"תושב ישראלי" ולפיכך



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 כ"אזרח ישראלי", או אם יוכח כי אזרח ישראלי הוא "בעל שליטה" בה (שגם אז
2 תחשב כ"אזרח ישראלי").
- 3 "בעל שליטה" מוגדר בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה כך :
4 "בעל שליטה" - מי שמחזיק, במישרין או בעקיפין, לבדו או ביחד עם קרובו
5 באחת מאלה :
6 (א) ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-ההצבעה ;
7 (ב) בזכות להחזיק ב-10% לפחות מהון המניות שהוצא או ב-10% לפחות מכוח-
8 ההצבעה או בזכות לרכשם ;
9 (ג) בזכות לקבל 10% לפחות מהרווחים ;
10 (ד) בזכות למנות מנהל.

השאלות הטענות הכרעה

- 11
12 61. שתים מבין הסוגיות המצויות במחלוקת בין הצדדים, ראוי ליישבן על אתר :
13 61.1 הצדדים נחלקו בשאלה מה מידת הסיכון שנטל על עצמו המשקיע בעת כניסתו
14 להסדר, והאם ידע, או לפחות צפה במידה קרובה של וודאות, כי ה"מוותרים"
15 יהיו רבים ויעלו במנינם באופן משמעותי על ה"נשארים", כך שיישארו בידו
16 מגרשים עודפים בכמות שיש בה כדי להבטיח ריווח בהתחשב בתקציב הפיתוח
17 והתשלומים ל"מוותרים" והתקבולים מה"נשארים".
- 18 איני סבור כי הכרעה במחלוקת זו יכולה לסייע להכרעה בערעור. העדר סיכון או
19 סיכון בשלב הכניסה למיזם, בשל וודאות או אי-וודאות בתוצאותיו, אינם
20 מלמדים על הפעלה או אי-הפעלה של "שליטה וניהול" בעת ביצוע המיזם. אמת,
21 כי במקרים רבים שאלת הוודאות בעת הכניסה למיזם קשורה למידת הסיכון
22 המתלווה להפעלת המיזם עצמו, אך אין זה, ככל הנראה, המקרה שלפנינו. יתר
23 על כן, גם במקרים שבהם מתקיים הקשר האמור, ספק אם יש במידת הסיכון,
24 כשלעצמה, כדי ללמד על שאלת השליטה והניהול. כך למשל, והטיעונים ששני
25 הצדדים מעלים בפני מדגימים זאת, ככל שהמשיב מבקש ללמוד מהעדר הסיכון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 כי המשקיע אינו נדרש להיות מעורב בפרויקט – הדבר אינו מתיישב עם טענה
2 אחרת שלו ולפיה הלה לא יכול היה להפעיל שליטה וניהול בשל העדר ידע וניסיון
3 בתחום הנדלי"ן. אדרבא, יש לצפות למעורבות גבוהה יותר, והסתמכות פחותה
4 על אנשי מקצוע, כשמדובר בפרויקט חסר סיכון. ומנגד, העובדה כי מדובר
5 במיזם הנושא בסיכונים רבים, אין פירושה כי מי שנושא בסיכון מפעיל שליטה
6 וניהול. ככל שהמערערת מבקשת ללמוד מסיכוני הפרויקט כי המשקיע בהכרח
7 הפעיל שליטה וניהול, תעמוד בעוכריה העובדה כי המשקיע אינו בעל ידע וניסיון
8 בתחום הנדלי"ן. יש לצפות כי מי שאינו בעל ידע וניסיון מתאים, יעביר לבעלי
9 מקצוע את מירב הכוחות והסמכויות על מנת לצמצם את הסיכון ככל האפשר.
- 10 הוא אשר אמרתי – הכרעה בשאלת הסיכון או העדר הסיכון יכולה להוביל
11 למסקנות הפוכות לחלוטין. אין זאת אלא, כי השאלה מי הפעיל שליטה וניהול
12 היא שאלה עובדתית, הקשורה לאופן שבו הגורמים הרלוונטיים הפעילו הלכה
13 למעשה את סמכויותיהם בחברה.
- 14 61.2 הצדדים נחלקו בשאלה באיזו דרך יש לתאר את האופן שבו התקבלו המגרשים
15 העודפים בידי המערערת. האם נשארו בידה? הושבו לידה? נרכשו על ידה?
16 הועברו אליה?
- 17 אף בכך אין רבותא לצורך הכרעה בערעור זה. הסדר הנושים מבהיר היטב את
18 המנגנון הנוגע לאותם מגרשים ודי בכך. יש לציין כי בהסכם המשקיע נכתב כי
19 המערערת אינה בעלת הזכויות במקרקעין, וזאת לנוכח העובדה כי היא מכרה
20 את כל זכויותיה אלה. מנגד, לא הועלתה טענה כי "המוותרים" מכרו את
21 זכויותיהם למערערת או כי המערערת מכרה מקרקעין ל"נשארים" (שהרי
22 באותה מידה אפשר היה לומר כי "המוותרים" מכרו את זכויותיהם
23 ל"נשארים"). נראה, אפוא, כי הדרך הנאותה לתאר את גורלם של המגרשים
24 העודפים היא כי אלה הושבו למערערת כפועל יוצא מההסדר.
- 25 62. משכך, נותרו להכרעה שאלות אלו שבמחלוקת:
- 26 62.1 בפנינו הסדר נושים, שבמסגרתו דרש וקיבל המשקיע, תושב החוץ, מעטפת
27 משפטית "סגורה" וכוללת, שתוצריה הם המגרשים העודפים אותם מכר
28 בעסקאות, אשר לפי עמדת המשיב חייבות במס ערך מוסף. השאלה הראשונה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 שיש להכריע בה בנסיבותיו של המקרה שלפנינו היא, לפיכך, זו: **האם יש לבחון**
2 **את השליטה והניהול בהתייחס לפעולות שבוצעו במסגרת גיבושו והוצאתו**
3 **לפועל של הסדר הנושים, או בהתייחס אך ורק לפעולות הקשורות לקבלתם**
4 **ומכירתם של המגרשים העודפים?**
- 5 62.2 מי הם "המתחרים הפוטנציאליים" על תפקיד השליטה והניהול? **האם יש**
6 **לראות בפעולות הנאמנים ובית המשפט ו/או בפעולותיהם של ויניצקי, גיטליס**
7 **ומאירזדה כמקימות למערערת "שליטה וניהול" מישראל? מה הייתה**
8 **מעורבותו של המשקיע בעסקי המערערת, והאם מעורבות זו הגיעה כדי**
9 **"שליטה וניהול"?**
- 10 62.3 בהתייחס לשומות מס השבח שהוצאו למערערת, ההחלטות בהשגה, וההחלטה
11 על תיקון השומות שהתקבלה לאחר הגשת הערעור דנן - **האם קיימת מניעות**
12 **מצד המשיב לנקוט עמדה אחרת מזו שבה נקט מנהל מיסוי מקרקעין עת קיבל**
13 **את השגותיה של המערערת על השומות? בהנחה שקיימת מניעות כאמור –**
14 **האם יש בתיקון השומות כדי לרפא פגם זה?**

מבחן השליטה והניהול - כללי

- 16 63. המונח "שליטה וניהול" המופיע בסעיף 1א לחוק מע"מ, משמש גם לצורך הגדרת
17 חבר-בני-אדם "תושב ישראל" בפקודת מס הכנסה, כמו גם לצורך הגדרת "אזרח
18 ישראלי" בחוק מיסוי מקרקעין. אשר למשמעותו של אותו מונח, וכפי שצינו הצדדים
19 בסיכומיהם, קיימות בעניין זה שתי גישות שטרם הוכרעו. האחת גורסת כי מדובר
20 בדרישה אחת ובמונח שיש לקוראו בהינף אחד ושאין להפריד בין חלקיו, ומשמעו
21 המקום שבו מתנהל "מרכז העניינים" של החברה, בדומה למבחן שנקבע באנגליה,
22 (Central Control & Management), דהיינו המקום שבו מתקבלות ההחלטות
23 המהותיות, הבסיסיות והחשובות של החברה. האחרת גורסת כי מדובר בשני תנאים
24 מצטברים, משמע – כי יש לבחון הן את מקום ניהול החברה בהתאם למבחן האנגלי,
25 ובנוסף את מקום השליטה (מקום בו מצויים, מן הסתם, בעלי המניות). אגב, דומה
26 כי קיימת גישה נוספת לפיה מדובר בשני תנאים מצטברים כאשר מקום השליטה הוא
27 המקום בו מצויות רוב זכויות ההצבעה ומינוי המנהלים, ואילו מקום הניהול יהיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 המקום בו מתנהל הניהול היום יומי השוטף, דהיינו מקום מושבם של המנכ"ל,
2 מועצת המנהלים, והניהול השוטף של עסקי החברה.
- 3 (ראה לעניין זה עמ"ה 130/90, 175/90 סולל בונה ארצות חוץ ואח' נ' פקיד שומה
4 חיפה (24.1.1994, פורסם ב"מסים און לייך"). ראה גם עמ"ה 1029/00 ניאגו נ' פקיד
5 שומה כפר סבא, מסים כו/1 (פברואר 2012), ה-12; ע"מ 1090/06 ינקו וייס אחזקות
6 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון, מסים כח/1 (פברואר 2014) ה-19. יש להעיר כי בית
7 המשפט העליון בע"א 8051/14 ינקו וייס אחזקות 1996 בע"מ נ' פקיד שומה חולון
8 (13.10.2015) אמנם קיבל את הערעור שהוגש על פסק דינו של בית המשפט המחוזי,
9 אך זאת לא בשל טעמים הנוגעים לגופו של עניין אלא מחמת התיישנות)
- 10 64. כשלעצמי, מעדיף אני את הגישה לפיה מדובר במבחן אחד – אך סביר הוא כי המחוקק
11 שאב את הביטוי האמור מהדין האנגלי לרבות המשמעות הנודעת לו בדיון זה - ובכל
12 מקרה ברור כי לפי שתי הגישות גם יחד תנאי לכך שמופעלת שליטה וניהול מישראל
13 הוא כי "מרכז העניינים" של החברה, או "מרכז העצבים" שלה הוא בישראל; "מרכז
14 העצבים" פירושו המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות, העיקריות
15 והחשובות של החברה ואשר הן מ"נשמת אפה".
- 16 65. יש לציין כי המשיב בסיכומיו הוסיף למבחן זה עוד כהנה וכהנה קריטריונים. חלקם
17 משקפים באופן מובהק את מבחן "מרכז העצבים" האמור, כגון מקום כינוס מועצת
18 המנהלים של החברה, או המקום בו מתקבלות ההחלטות בדבר כריתת הסכמים
19 ומסמכים עיקריים, או זהות בעלי המניות בחברה והאם שולטים הם בחברה שליטה
20 אפקטיבית; חלקם משקפים גישה מעט אחרת ולפיה נקודת הכובד אינה המקום שבו
21 מתקבלות ההחלטות המהותיות והעיקריות של החברה, אלא דווקא המקום שבו הן
22 מיושמות בפועל, או המקום שבו מתבצע ניהולה השוטף של החברה, כגון מקום עסקי
23 החברה או מיקום חשבונות הבנק של החברה או מקום כינוס ההנהלה (להבדיל
24 ממועצת המנהלים).
- 25 66. בקובץ הפרשנות לפקודת מס הכנסה (החב"ק) בעמ' א-11.1, מבהירה רשות המסים
26 כי לדידה מבחן "השליטה והניהול" הוא מבחן אחד, וגורסת בעניין זה כך:
- 27 "אין צורך בקיום שליטה במניות וכן ניהול של ה"חבר" על-מנת שיתקיים
28 מבחן זה, אלא די בכך שהשליטה במובן הניהול היומיומי או קביעת המדיניות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 העסקית נעשית בישראל על- מנת שה"חבר" יהיה תושב ישראל. במקרה זה,
2 מתמצים השליטה והניהול במושג אחד של שליטה וניהול בפועל. לדוגמה:
3 חברות בחו"ל שיש להן זיקה לתאגידים פיננסיים בישראל ואותם תאגידים
4 ישראליים מכתיבים להם את מדיניותן העסקית. במקרה כזה, אפילו מצויים
5 ההנהלה ובעלי-המניות בחו"ל, ייחשבו החברות לחברות שהשליטה והניהול
6 בהן מופעלים בישראל ולכן יש לראות בהן תושבות ישראל."

7 כאמור, אף אני שותף לגישה לפיה מדובר במבחן אחד, אך על פני הדברים, ומבלי
8 לקבוע מסמרות, ספק בעיני אם יש בסיס לתוצאה העולה, לכאורה, מהאמור לעיל
9 לפיה "שליטה וניהול" משמעם במובן הניהול היומיומי אין במובן קביעת המדיניות
10 העסקית; יש להניח כי הדגש בדברים האמורים לעיל הוא בכך שאין צורך בשליטה
11 באמצעות מניות דווקא. צא וראה כי אף לפי הדוגמא המובאת בהמשך, התוצאה היא
12 כי אותן חברות בחו"ל הן גם תושבות ישראליות (שכן בישראל נקבעת מדיניותן
13 העסקית) וגם תושבות זרות (שכן ההנהלה מצויה בחו"ל). אמת, כי אין כל מניעה
14 עקרונית לכך כי לחברה יהיו שני מקומות מושב, והאמנות למניעת כפל מס אף ערוכות
15 להתמודד עם "כפל תושבות" מסוג זה, אך עדיין נראה כי אין זה המצב הרצוי, במיוחד
16 בהתחשב בריבוי החברות הבינלאומיות שהנהלותיהן המקומיות פזורות על פני
17 הגלובוס.

18 כך או כך, דומה כי מוסכם על הכל שמשמעותו העיקרית – גם אם לא הבלעדית - של
19 מבחן "השליטה והניהול" הוא המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות,
20 הבסיסיות והחשובות של החברה, הוא "מרכז העצבים" שלה. בעניין זה שותף אני
21 למסקנת בית המשפט בעניין ינקו וייס ובעניין ניאגו ולפיו -

22 "נדרש בסיס ממשי של שליטה וניהול בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו
23 הופקה בישראל (שם, סעיף 4). במילים אחרות, מקום שהמדיניות העסקית
24 וההחלטות האסטרטגיות של חברה מתקבלות בפועל בישראל וההחלטות
25 המהותיות הנוגעות לניהול עסקי החברה השוטפים מתקבלות אף הן בישראל,
26 אזי ניתן לקבוע שמדובר בחברה שהשליטה והניהול בה מופעלים בישראל".

27 (כל ההדגשות לעיל ולהלן אינן במקור, אלא אם צוין אחרת)

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1

2

ה"מתחרים" הפוטנציאליים על הפעלת "שליטה וניהול"

3 69. אחת הסוגיות שנדונו בפסיקה בהקשר זה של "שליטה וניהול" היא מה הדין מקום
4 שבו קיימים כמה "מתחרים" אפשריים על הפעלת אותה "שליטה וניהול".

5 70. בפרשת **סולל בונה** עמדה על הפרק השאלה האם הנחיות שניתנו על ידי חברת האם
6 הישראלית לחברת הבת הזרה הגיעו כדי "שליטה וניהול", וכך קבע בית המשפט
7 בעניין זה:

8 "מתן הנחיות על ידי המערערות במקרים מסוימים לחברות בעלות הנכסים,
9 אינה מצביעה בהכרח על שליטה, שכן היא יכולה לנבוע מהעובדה שהמערערות
10 נתנו ערבויות לעסקאות אלה. מטבע הדברים שלערב "יש מה לומר" בהקשר
11 לעסקאות שהוא ערב להן, שהרי יתכן שמידת הסיכון בעסקאות אלה או אחרות
12 תעלה על מידת הסיכון שהוא יאבה לקחה על עצמו. כמו כן, ההנחיות גם נבעו
13 מכך שלמערערות היה הידע בנושאים שאליהם התייחסו הפרויקטים השונים.
14 גם יועץ משפטי, או רואה חשבון, עשוי ליתן הנחיות לחברה תוך ניצול הידיעה
15 שהוא רכש. יש להניח אמנם שלהנחיות חברת האם בישראל הייתה השפעה
16 רבה ואולי אף מכרעת על שיקולי המנהלים של החברות המקומיות, אבל כל עוד
17 לא נשלל מהם שיקול הדעת העצמאי, לא ניתן לדבר על שליטה. שליטה
18 פירושה בהקשר זה הכוח ליתן הוראה מחייבות ולדעתי, אין די בעובדה שניתנו
19 הנחיות אפילו יש בהן השפעה רבה כדי ליצור שליטה."

20 71. בפרשת **ינקו וייס** עלתה השאלה האם חברה בלגית המוחזקת על ידי בעלי מניות
21 ישראלים, נחשבת כנשלטת ומנוהלת מישראל, או שמא יש לראותה כנשלטת
22 ומנוהלת מבלגיה, בשל כך שמונו לה מנהלים מקומיים שם. בית המשפט, לא רק
23 שייחס חשיבות לעובדה שלא הוצגו בפניו פרוטוקולים או ראיות לקיום ישיבות
24 דירקטורים מחוץ לישראל, אלא אף ראה באותם מנהלים כ"דירקטורים להשכרה"
25 וכך אומר בית המשפט כדלקמן:

26 "מהעדויות שפורטו לעיל, עולה כי לכל היותר שימשו המנהלים הבלגים
27 מוציאים לפועל, כל אחד בתחומו (מר גידו בתחום החשבונאות והפיננסים ומר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 גי בתחום הנדל"ן) (ש' 4 ע' 203), של החלטותיו של מר ינקו. אפשר שהמנהלים
 2 הבלגיים ביצעו תפקידים מקצועיים בשירות המערערת אולם בביצוע תפקידים
 3 אלה לא שלטו המנהלים הבלגיים במערערת ואף לא ניהלו את עסקיה
 4 השוטפים. מעדויותיהם של מר גי ומר גידו עולה כי שימשו מעין "דירקטורים
 5 להשכרה" מבלי שבאמת ביצעו תפקיד ממשי של דירקטור או מנהל..."

– ובהמשך –

7 "ממסכת הראיות שהוצגה בפני ופורטה לעיל, עולה כי מר ינקו ומר וייס אשר
 8 שלטו בעסקי המערערת וניהלו בפועל עסקים אלה, שכרו אנשי מקצוע
 9 מקומיים שיסייעו להם בכל הקשור ברכישת נכסי נדל"ן והשכרתם ובכל
 10 הקשור להתנהלות הפיננסית הכרוכה בכך. בתמורה שילמה המערערת לכל
 11 אחד מהמנהלים הבלגיים 3,000 יורו בשנה (ש' 1 ע' 175 ו – ש' 17 ע' 201
 12 לפרוטוקול הדיון מיום 21.5.2012) דהיינו 250 יורו בחודש, סכום אשר על פניו
 13 אינו הולם שכר של מנהלים המחזיקים בידם שליטה וניהול של עסקי
 14 המערערת. סיוע זה של המנהלים הבלגיים אינו מגיע כדי שליטה וניהול, ואלה
 15 נותרו בידי מר ינקו ומר וייס בישראל. כפועל יוצא מכך יש לראות במערערת
 16 כתושבת ישראל בשנת המס 2000."

17 72. בפרשת ניאגו, בו נדונה הטענה כי עסקי החברה התנהלו בחו"ל, שכן בדירקטוריון
 18 החברה כיהנו תושבי חו"ל שהיה להם ידע בתחומים רלוונטיים לפעילות החברה וכי
 19 כי הדירקטוריון התכנס בחו"ל, קבע בית המשפט כי -

20 "מהראיות שהונחו בפני עולה כי החברה שימשה כמתווכת/מייצגת קניינים
 21 זרים (בעיקר מארה"ב) באמצעות סוכנות עצמאית שנוהלה על ידי ירון מנדלר
 22 (להלן: "מנדלר") אשר רכשו מוצרי טכסטיל מיצרנים בישראל שטופלו על
 23 ידי החברה הישראלית... משכל הפעילות מול הקניינים הזרים והיצרנים
 24 הישראליים נעשתה באמצעות מנדלר והחברה הישראלית, ממילא לא היה
 25 לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת
 26 המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך
 27 ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה
 28 להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה
 29 שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראלים לבין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה
2 החברה. ממילא, אין במנגנון התאגידי הכולל דירקטוריון, משרדים, חשבון
3 בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי של ישות
4 תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על
5 פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים
6 לצורך הפרדה מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע
7 לשיווק טכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ.

8 73. בעניין ניאגו מצא בית המשפט תמיכה למסקנה דלעיל, מכך שעסקי החברה נוהלו
9 בשפה העברית שאינה שגורה בפי מנהליה, כי אלה היו תלויים במידע עסקי שהועבר
10 להם מהחברה הישראלית ובעלי השליטה הישראליים, כאשר אף הסתבר שבעלי
11 השליטה הם שקיבלו את ההחלטה אם להתקשר עם הלקוחות שהוצעו להם על ידי
12 מנדלר הנ"ל. לאור זאת קבע בית המשפט כי -

13 "...אלה שהוצגו על ידי המערערים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה
14 חסרת כל מהות עסקית ממשית. גם ההחלטות ברמה של מדיניות ניהולית
15 וברמת ההתקשרות החוזית נעשו באמצעות אילו ולא באמצעות
16 'המנהלים'.."

17 – ובהמשך –

18 "...ואם להשתמש במינוחים של המערערים אפשר שבאופן פורמאלי היו
19 אנשים אלה קשורים לתאגיד אולם בוודאי לא היו "המות" שמאחורי עסקי
20 שיווק הטכסטיל בהם עסקו המערערים."

21 74. עמדת רשות המסים בעניין זה משתקפת בחוזר מס הכנסה מס' 4/2002 "קווים
22 מנחים לקביעת שליטה וניהול" (פורסם ב"מסים" טז/2, ג-6), לאמור:

23 "כחלק בלתי נפרד מאיתור מקום הפעלת "השליטה והניהול", יש לאתר
24 את הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל. כשמדובר בחברה, בד"כ האורגן
25 המוסמך לקבל את ההחלטות האסטרטגיות לגבי החברה, הוא מועצת
26 המנהלים (הדירקטוריון). בכל מקרה אחר, יש לבחון מיהו הגורם שמקיים
27 או מפעיל את השליטה והניהול בעסק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 מועצות מנהלים רבות מקבלות "החלטות מסגרת" ולמעשה נותנות שיקול
2 דעת רחב ביותר לגוף ו/או לאדם אחרים ביישום החלטות. האצלת סמכויות
3 כזאת תקבל ביטוי, לרוב, בפרוטוקולים של ישיבות מועצת המנהלים. גוף
4 כזה, אשר עליו מוטלת האחריות בעת כשלון בביצוע החלטות, ניתן לטעון
5 לגביו שהוא הגוף האחראי להחלטות האסטרטגיות של התאגיד.
6 גורם נוסף שיש להביא בחשבון, הוא קיום של שיקול דעת. כאשר מועצת
7 המנהלים מתווה החלטות כלליות ומאפשרת לגוף או לאורגן אחר לצקת להן
8 תוכן ממשי, תוך הפעלת שיקול דעת רחב ואפשרות לסטות מההחלטות
9 העקרוניות שהתקבלו, בלי אישור מוקדם, הרי שניתן לטעון שגוף או אורגן
10 זה הוא שמפעיל "שליטה וניהול".

ובהמשך –

12 "כאשר בוחנים היכן מקום השליטה והניהול בעסק או בחבר בני אדם, יש
13 לבחון היכן השליטה והניהול מתקיימים בפועל. בדיקת מקום כינוס
14 מועצת המנהלים (או כל אורגן מנהל אחר) יכולה להוות גורם תומך
15 לגורמים אחרים, אך לרוב הוא מייצג רק את סופו של תהליך קבלת
16 ההחלטה. לכן, יש לבדוק היכן התבצע התהליך שקדם לקבלת ההחלטה
17 הפורמלית.

18 ביהמ"ש באנגליה קבע בפס"ד De Beers Consolidated Gold Mines כי
19 מבחן של שליטה וניהול הוא שאלה שבעובדה ולכן יש לבחון את מקום
20 השליטה בפועל ולא את מקום ההתכנסות הפורמלית של ההנהלה.

21 כאשר מועצת המנהלים מאצילה סמכויות לאורגן או לאדם אחר, ושיקול
22 הדעת שלו בקביעת מדיניות גדל, ניתן לטעון כי אותו אורגן אחר הוא שקובע
23 את המדיניות העסקית של החברה ובהתאם, מקום השליטה והניהול
24 ייקבע על פי מקום פעילותו."

25 75. תושבות תאגיד בהתאם למודל אמנת המס של ה-OECD, נקבעת לפי העיקרון של
26 "מקום הניהול הממשי" (Place of Effective Management). בהתאם למודל ה-
27 OECD, מקום שמדובר בתאגיד שהוא תושב שתי המדינות המתקשרות בהתאם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 לדיניהן הפנימיים, יראוהו כתושב של המדינה המתקשרת שבה נמצא מקום הניהול
2 הממשי:

3 "The place of effective management is the place where key
4 management and commercial decisions that are necessary for
5 the conduct of the entity's business are in substance made. The
6 place of effective management will ordinarily be the place
7 where the most senior person or group of persons (for example
8 a board of directors) makes its decisions, the place where the
9 actions to be taken by the entity as a whole are determined;
10 however, no definitive rule can be given and all relevant facts
11 and circumstances must be examined to determine the place of
12 effective management. An entity may have more than one
13 place of management, but it can have only one place of effective
14 management at any one time".

15 (ראה גם א' נוב, "תושבות התאגיד בפקודת מס הכנסה ובאמנות למניעת כפל
16 מס", מסים כב/3 (יוני 2008) א-1)

17 ולבסוף, בפסק דין האנגלי **Wood v. Holden [2006] EWCA CIV 26** ערך בית
18 המשפט הגבוה לערעורים הבחנה בין הפעלת "שליטה וניהול" ובין הפעלת "השפעה",
19 כמו גם בין נטילת כוחם של האורגנים הרשמיים לקבל החלטות, ובין הקפדה על כך
20 שאותם אורגנים ידעו מה רצונם של בעלי השליטה ויקבלו החלטות בהתאם, בהבהירו
21 כי –

22 "There is a difference between, on the one hand, exercising
23 management and control and, on the other hand, being able to
24 influence those who exercise management and control. There is
25 another difference, highlighted by *Unit Construction v Bullock*,
26 between, on the one hand, usurping the power of a local board



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 to take decisions concerning the company and, on the other
2 hand, ensuring that the local board knows what the parent
3 company desires the decisions to be."

4

ובהמשך -

5 "In seeking to determine where "central management and
6 control" of a company incorporated outside the United
7 Kingdom lies, it is essential to recognize the distinction
8 between cases where management and control of the
9 company is exercised through its own constitutional organs
10 (the board of directors or the general meeting) and cases
11 where the functions of those constitutional organs are
12 "usurped" - in the sense that management and control is
13 exercised independently of, or without regard to, those
14 constitutional organs. And, in cases which fall within the
15 former class, it is essential to recognise the distinction (in
16 concept, at least) between the role of an "outsider" in
17 proposing, advising and influencing the decisions which the
18 constitutional organs take in fulfilling their functions and the
19 role of an outsider who dictates the decisions which are to be
20 taken. In that context an "outsider" is a person who is not,
21 himself, a participant in the formal process (a board meeting
22 or a general meeting) through which the relevant
23 constitutional organ fulfils its function."

24

(ראה גם א' נוב הנ"ל, עמ' 14)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

77. לא למותר לומר כי כל אותן הבחנות הנזכרות לעיל - בין "הנחיות" ובין "הוראות",
בין ביצוע "תפקיד מקצועי" ובין ביצוע "תפקיד "ניהולי", בין "פלטפורמה חסרת
מהות עסקית ממשית" ובין "המוח" העומד מאחורי העסק, בין שמירת שיקול הדעת
ובין "האצלת שיקול הדעת" (לרבות האחריות לכישלון עסקי), בין נטילת סמכות של
ממש מבעל הסמכות הפורמלית ובין אך ורק "השפעה" על בעל הסמכות, ובכלל זאת
השפעה מכרעת, כגון בכך שמביאים לידיעתו מה מצופה ממנו לעשות - הן הבחנות
שאינן פשוטות, באשר הקו המפריד ביניהן הוא דק, לעיתים דק עד בלי נבדק.
78. אמת, כי ראוי הדבר שדין אחד יהא לאופן שבו יש ליישם את מבחן "השליטה
והניהול" ככל שמדובר בחברה הרשומה ופועלת בחו"ל, שבעלי מניותיה הם תושבי
ישראל השוכרים מנהלים מקומיים, כדוגמת המקרה שנדון בפרשת **ינקו וייס** הנ"ל
וכדוגמת מקרים רבים אחרים שבהם עומדת על הפרק שאלת "השליטה והניהול",
ולאופן שבו יש ליישם מבחן זה בנסיבות "ההפוכות", דהיינו כאשר מדובר בבעל
מניות תושב חוץ השוכר מנהלים ישראלים, כבמקרה שלפנינו.
- עם זאת, בהתחשב בכך שהבחנה בין שיקול דעת עצמאי ממש, ובין שיקול דעת
הנחזה כעצמאי אך בשל היותו מופעל על ידי בעל סמכות פורמלית, היא הבחנה כה
דקה, הרי **שיש לצפות כי מי שנושא בנטל הראיה יציג ראיות של ממש, שאינן
הצהרות גרידא, המלמדות כי מקום "השליטה והניהול" הוא המקום הנטען על ידו.**
79. הנושא בנטל הראיה בערעורי מס הוא הנישום (ראה ע"מ 14-07-55647 **סניור נ' רשות
המסים** – **מנהל מע"מ** (28.6.2015)) ולפיכך יש לצפות כי הוא זה שיוכיח כי שיקול
הדעת העצמאי אכן מסור בידי האורגן הרלוונטי. כך יש לצפות כי יציג בפני רשות
המס את החלטותיו של אותו אורגן רלוונטי – פרוטוקול דיון או מסמך אחר - מהם
ניתן ללמוד, לפחות כראשית ראיה, ששיקול הדעת מסור לאותו אורגן. בהמשך לכך
יש לצפות כי הנישום יוכיח שמדובר בשיקול דעת מהותי ולא פורמלי בלבד, דהיינו
שאותו אורגן מפעיל סמכות זו הלכה למעשה.
- יתר על כן - מאחר שקו הגבול שבין "שליטה וניהול" פורמלית ובין "שליטה וניהול"
מהותית הוא, כאמור, קו דק מאוד, נראה כי בראש ובראשונה נדרש הנישום להוכיח
כי אותו אורגן, שנטען על ידו כי הפעיל "שליטה וניהול", אכן מסוגל להפעילם /או



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 **שהאורגן שרשות המס טוענת כי הוא שהפעיל את "השליטה והניהול" אינו מסוגל**
2 **להפעילם.**
- 3 80. "מסוגלות" זו אינה, כמובן, רק מסוגלות משפטית, דהיינו כי בידי האורגן סמכות
4 שבדין להפעיל שליטה וניהול. כך למשל, ברי כי מהבחינה המשפטית לדירקטוריון
5 החברה נתונה הסמכות לקבל את ההחלטות המהותיות הנוגעות לעסקי החברה, כמו
6 גם שמהבחינה המשפטית קיימת זכות בידי האסיפה הכללית ליטול מהדירקטוריון
7 את סמכויותיו ככל שהתקנון מתיר לה לעשות כן (ראה סעיף 50 לחוק החברות,
8 תשנ"ט-1999). באותה מידה המנהל הכללי של החברה שואב את סמכויותיו
9 מהדירקטוריון, הרשאי להורות לו כיצד לפעול (ראה סעיף 51 לחוק החברות).
10 האסיפה הכללית אף רשאית להחליף את הדירקטוריון ולהחליפו באחר;
11 הדירקטוריון רשאי לפטר את המנהל הכללי אם החלטותיו אינן נראות בעיניו.
- 12 אלא, שנראה כי מבחן "השליטה והניהול" אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח,
13 אלא בידי מי היא בפועל. אכן, במקרה הרגיל קיימת בידי בעלי המניות סמכות
14 משפטית ומעשית ליטול מהדירקטוריון את כוחו לקבל החלטות, או לסייגה או
15 להגבילה לפי הבנתם, ובידי הדירקטוריון הסמכות ליטול מהמנהל הכללי את כוחו
16 האמור. עם זאת, אין פירושו של דבר כי בעלי המניות, או הדירקטוריון, לפי העניין,
17 הם אמנם המפעילים את השליטה והניהול, שאם תאמר כן, מקום השליטה והניהול
18 היה בהכרח נקבע לפי המקום בו אלה מצויים. הנה כי כן - יש לשאול בידי מי השליטה
19 והניהול בפועל, וכאמור, בראש ובראשונה יש לשאול מי מסוגל (ובהתאמה - מי אינו
20 מסוגל) להפעיל שליטה וניהול.
- 21 81. וכיצד נקבעת אותה "מסוגלות"? ברי כי אין מדובר בנוסחה קבועה מראש כאשר כל
22 מקרה יש לבחון לפי נסיבותיו. מכל מקום נראה כי יש לצפות כי מי שנטען לגביו שהוא
23 זה המפעיל שליטה וניהול יהא בעל ידע ומומחיות כלשהם בתחום הרלוונטי לעסקי
24 החברה. יש לצפות כי יכיר במידה סבירה את השפה, לרבות השפה העסקית, שבה
25 מתבצעת הפעילות; יש לצפות כי יהיו בפניו נתונים מספיקים על מנת שיוכל לקבל
26 החלטה מושכלת; יש לצפות כי יעמדו בפניו מספר אפשרויות בחירה בין החלטות
27 שונות, וכי יהיו בידו כלים על מנת למנוע החלטות עסקיות הנראות בעיניו שגויות; יש
28 לצפות כי כוחו לקבל החלטות יהא כרוך בנטילת אחריות במקרה שישתברר כי היו אלה
29 החלטות כושלות, לאו דווקא במימד המשפטי אלא גם, ואולי בעיקר, במימד העסקי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 (ובהיבט נוסף – האם שכרו משקף אחריות זו); יש לצפות כי תפקידו יהיה חיוני,
2 ולמצער משמעותי, לצורך פעילות החברה.
- 3 קושי קיים בדבר מקום בו נעשה שימוש באנשי מקצוע; יש לברר האם נמסר להם
4 שיקול דעת עצמאי בקבלת ההחלטות המהותיות של החברה, או שמא הם אינם יותר
5 מיועצים ונותני שירותים. ברי כי עצם העובדה שחברה מסתייעת באנשי מקצוע, אין
6 בה כדי לשלול מבעלי השליטה ו/או חברי הדירקטוריון את "השליטה והניהול". אך
7 טבעי הדבר כי חברה, ובמיוחד חברה הפועלת במדינה אחרת, תעשה שימוש במומחים
8 בתחומם, יהיו אלה עורכי דין, רואי חשבון, כלכלנים, שמאים וכיוצא באלה, כמו גם
9 בהנהלה מקומית שתהא אחראית על הניהול השוטף על עסקי החברה במדינה
10 האחרת. כל עוד שיקול הדעת בכל הנוגע לקבלת ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות
11 אינו מוסב אליהם, אין לומר כי הם מפעילים "שליטה וניהול". אלא אך ורק מוציאים
12 לפועל, כל אחד בתחומו, את ההחלטות האמורות (ראה עניין **ינקו וייס הנ"ל**).
- 13 עם זאת, ניתן לתאר נסיבות שבהן בעלי השליטה וחברי הדירקטוריון מפקידים בידי
14 אותם בעלי מקצוע מקומיים סמכויות כה מהותיות, עד שהאחרונים הם אלה
15 המפעילים "שליטה וניהול", כאשר הראשונים "פורקים" למעשה מעליהם כל סמכות
16 הנתונה להם כרגיל. ואף כאן נראה שיש לבחון את שאלת ה"מסוגלות", דהיינו האם
17 בעלי השליטה והדירקטוריון מסוגלים, מהבחינה המעשית, ולא רק משפטית
18 פורמלית, לקבל את ההחלטות המהותיות הנוגעות לעסקי החברה המתנהלים
19 במדינה הזרה. יש לשאול מיהו "המוח" העומד מאחורי אותן החלטות? האם בעלי
20 השליטה ו/או הדירקטוריון "**מסרו את המושכות**" לאנשי המקצוע, או שמא הותירו
21 את המושכות בידיהם? האם הם סומכים על אנשי המקצוע "בעיניים עצומות" בלא
22 כל צורך ממשי לפקח על פעילותם, או שמא אנשי מקצוע אלה נתונים לפיקוח
23 וביקורת, למצער ברמה הכללית? האם בעלי השליטה והדירקטוריון אך ורק
24 "השפיעו" על אנשי המקצוע המקומיים לקבל החלטות אלה או אחרות (כגון שהבהירו
25 בפניהם אילו החלטות יישאו חן בעיניהם ואילו לא), או שמא מסרו בידם את שיקול
26 הדעת המקצועי המלא, ולפיכך אף יראו בהם אחראיים למקרה שבו החלטותיהם
27 תסתברנה כשגויות?
- 28 כמובן כי לצורך יישום מבחן "השליטה והניהול" יש לתת את הדעת גם לסוג והיקף
29 הפעילות שבה מדובר, לרבות מורכבות הפעילות, רמת ההחלטות הנדרשות ותדירותן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות מורכבת, הדורשת מעורבות גבוהה, תדירה
2 ואינטנסיבית של "ניהול ושליטה", דהיינו כי ההחלטות האסטרטגיות והמהותיות
3 מתקבלות באופן שוטף. לעומת זאת, יש ומדובר בחברה המבצעת פעילות פשוטה
4 יחסית, שאינה דורשת מעורבות מהסוג האמור, כאשר ההחלטות המהותיות
5 מתקבלות לעיתים רחוקות. ניתן אף לתאר חברות שבהן נדרשה החלטה מהותית
6 אחת ויחידה (או צבר החלטות מהותיות) שהתקבלה בראשית דרכה, והחלטה זו היא
7 שגזרה את דינה של החברה לאותה פעילות שאינה מורכבת. אין זאת אלא, כי אין
8 מניעה שהחלטה מהותית, המכריעה בשאלת השליטה והניהול, תהא החלטה יחידה
9 ופשוטה; פשטות הפעילות גוזרת, אפוא, את פשטות ההחלטות.

10 מבחן "השליטה והניהול" בנסיבות של שינוי שליטה

11 85. כפי שעולה מטענות הצדדים, המחלוקת העיקרית ביניהם היא האם לצורך מבחן
12 השליטה והניהול יש להביא בחשבון את כל הפעולות שבצעה החברה במסגרת הסדר
13 הנושים (ואף קודם לכן - בעת שההסדר גובש), או רק את הפעולות הקשורות
14 למגרשים העודפים.

15 86. נראה לי כי במקרה הרגיל, מבחן "השליטה והניהול" לצורך סעיף 1א לחוק מע"מ
16 אינו נבדק אך ורק במועד שבו החברה, למשל חברה העוסקת בנדל"ן, קוצרת את
17 פירות עמלה ומוכרת את המקרקעין שברשותה. יש לבחון את כלל הפעולות שבוצעו
18 על ידי החברה, החל מיום יסודה ותחילת פעילותה, רכישת המקרקעין, השבחתם או
19 בניה עליהם, התקשרות עם רוכשים, וכל כיוצא בכך, ועד למועד שבו ביצעה את
20 העסקאות נשוא החיוב במע"מ. סבורני כי בעניין זה דומה האופן שבו יש לבחון את
21 "השליטה והניהול" לצורך פקודת מס הכנסה לאופן שבו יש לבחון זאת לצורך חוק
22 מיסוי מקרקעין או לצורך חוק מס ערך מוסף.

23 "מרכז העצבים" של חברה, דהיינו המקום שבו מתקבלות החלטותיה המהותיות
24 והחשובות של חברה, הוא לא רק המקום שבו מתקבלות ההחלטות על מכירת
25 הנכסים או מתן השירותים, אלא גם, ולעיתים אף ביתר שאת, המקום שבו מתקבלות
26 ההחלטות על כניסה לתחומי עיסוק כאלה או אחרים, על התקשרות בהסכמים, על
27 העסקת עובדים, על רכישת נכסים ומוצרים, על הקמת מערכי שיווק והפצה וכל
28 כיוצא באלה. ברי כי כל ההחלטות האמורות תורמות להכנסה החייבת במס הכנסה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 או לעסקאות החייבות במס ערך מוסף או במס שבח מקרקעין, ולפיכך את כולן גם
2 יחד יש להביא בחשבון.
- 3 לפיכך, עמדתי היא כי בנסיבות הרגילות, ואם מסיבה זו או אחרת חל שינוי במקום .87
4 שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, כגון בעקבות רכישת גרעין שליטה בחברה
5 והחלפת הנהלתה שעברו למדינה אחרת, ראוי ליישם את מבחן "השליטה והניהול"
6 באופן זה שהחברה תמשיך להיחשב כתושבת המדינה הראשונה לצורך עסקאותיה.
7 וככל שפרק הזמן העובר בין מועד רכישת הנכסים ובין מועד מכירתם הוא קצר יותר,
8 וככל שהתשומות העיקריות והמשמעותיות שהושקעו בחברה הן בשלב רכישת
9 הנכסים לעומת אלה שנדרשו לצורך מכירתם, נראה לי כי ניתן ביתר שאת לומר כי
10 "דבקו" בעסקאות אלה ההחלטות שהתקבלו בטרם רכישת גרעין השליטה.
- 11 בהקשר זה יושם אל לב כי בכל הנוגע לעסקאות המתבצעות ב"אזור" לעניין סעיף 1א .88
12 לחוק מע"מ, כמו גם בכל הנוגע למקרקעין המצויים ב"אזור" לעניין סעיף 16א לחוק
13 מיסוי מקרקעין, אין בנמצא הוראה כדוגמת זו שבסעיף 100א לפקודת מס הכנסה
14 לפיה אם חדל אדם להיות תושב ישראל יראו את נכסיו כאילו נמכרו באותו מועד,
15 הסדר המכונה "מס יציאה"; אמת, כי אם החברה קיזזה מס תשומות בטרם חדלה
16 להיות תושבת ישראל, ואם עסקאותיה ב"אזור" אכן אינן חייבות במס בשל כך
17 שחדלה להיות תושבת ישראל, נראה שעליה להחזיר את מס התשומות לאור סעיף 41
18 לחוק מע"מ. אלא, שאם אין זה המקרה, יהיה בשינוי מקום השליטה והניהול כדי
19 "להוציא" את החברה מרשת המס.
- 20 זאת ועוד, ספק קיים אם השינוי עצמו – גם אם כרוך במכירת מניות בידי אזרח
21 ישראלי – מתחייב במס, שכן אין מדובר ב"זכות באיגוד מקרקעין" כמשמעותה בחוק
22 מיסוי מקרקעין, כשם שהמקרקעין עצמם אינם בגדר "זכות במקרקעין" כמשמעותה
23 באותו חוק, אלא "זכות במקרקעין המצויים באזור", ודוק. כך או כך, אינני קובע
24 מסמרות בעניין זה שכן הסוגיה חורגת מתחום הדיון שבפני, אף שיש בה להמחיש כי
25 מקום בו חל שינוי בגרעין השליטה, מבחן ה"שליטה והניהול" דורש מיידה לא מבוטלת
26 של התאמה לנסיבותיה הספציפיות של כל חברה וחברה.

27

28



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 **"שליטה וניהול" במסגרת הסדר נושים ולאחר כניסת משקיע**
- 2 89. כפי שהמשיב מציין בסיכומיו (סעיף 26), לאחר מינויים של הנאמנים פנו אליהם עורכי
3 הדין ויניצקי וציינו בפניהם כי יש להם משקיע זר, שמוכן להיכנס להסדר הנושים,
4 ובלבד שתינתן לו הגנה מוחלטת מכל טענות העבר, ובכפוף לכך שכל הזכויות והחובות
5 תוסדרנה בפסק דין.
- 6 90. כך אף עולה מהסכם המשקיע, על פיו נמכרו מניות המערערת למשקיע לפי סעיף 34א
7 לחוק המכר, תשכ"ח – 1968, וכן מהודעתו של עו"ד אמסטר, לפיו עורכי הדין ויניצקי
8 "אמרו שיש להם משקיע חוץ שמוכן לקחת על עצמו את ההסדר, ובלבד שיקבל
9 מטריה משפטית, קרי הגנה טוטאלית מכל טענות עבר ובכפוף לכך שכל הזכויות
10 והחובות תוסדרנה ותגובשנה בפסק דין מחייב."
- 11 91. סבור אני כי בכך יש להצביע על מהותה המשפטית והכלכלית של הפעילות המתבצעת
12 על ידי המערערת בכל הקשור לשלב בו התקבלו המגרשים העודפים ונמכרו, וזאת
13 להבדיל מהפעילות הנוגעת לשלבים האחרים, דהיינו גיבוש הסדר הנושים והוצאתו
14 אל הפועל (שלא בקשר לאותם מגרשים עודפים). עוד סבור אני כי מהות משפטית
15 וכלכלית זו אף חולשת על "גבולות הגזרה" שבה יש לבחון את "השליטה והניהול"
16 לצורך החיוב במס בגין העסקאות נושא ערעור זה.
- 17 92. כפי שכבר ציינתי לעיל, ברור הדבר כי בעת שיש לבחון את מקום "השליטה והניהול"
18 על חברה, אין לבדוק זאת רק בשלב שבו החברה מבצעת את עסקאותיה החייבות
19 במס. "מרכז העצבים" של חברה, הוא לא רק המקום שבו מתקבלות ההחלטות על
20 מכירת הנכסים או מתן השירותים.
- 21 עם זאת, נראה לי כי בנסיבות המקרה שלפני, ובהתחשב בכך כי הסדר הנושים נועד
22 ליצור מעין "חציצה" בין הפעולות שקדמו לשלב קבלת המגרשים העודפים ומכירתם,
23 לבין השלבים שקדמו לו, וזאת על מנת להבטיח שהמשקיע יוכל לפתוח "דף נקי" עם
24 כניסתו לחברה המערערת, ראוי לבחון את השליטה והניהול בכל הקשור למגרשים
25 "העודפים", וזאת במנותק מהשלבים האחרים.
- 26 93. יתכן שניתן לדמות עסקה זו שביצע המשקיע, עסקת מניות המבטיחה "הגנה טוטלית
27 מפני תביעות העבר", ל"עסקת נכסים", דהיינו עסקה שאינה מערבת את המשקיע



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בהחלטותיה של החברה בכל הקשור להסדר הנושים, אלא אך ורק ההחלטות הנוגעות
2 למגרשים העודפים.
- 3 אילו במקום לקנות את מניות המערערת היתה החברה הפנמית, במישרין או
4 באמצעות חברת בת זרה, מעמידה הלוואה למערערת לצורך תשלום ל"מוותרים"
5 ולצורך תשלום לקבלני המשנה, כמו גם רוכשת את המגרשים העודפים (כנגד פירעון
6 ההלוואה), ספק אם הייתה עולה הטענה כי הפעולות הקשורות להסדר הנושים,
7 מביאות לכך כי החברה הפנמית, או חברת הבת שלה, נחשבת כ"תושב ישראל". יוער
8 בהקשר זה כי אינדיקציה מסוימת לכך כי אף עסקת "נכסים" עמדה בתחילה על
9 הפרק, ניתן למצוא בהסכם העבודה שבין גיטליס והחברה הפנמית בו הוצהר על
10 כוונתה של האחרונה לרכוש מקרקעין מהמערערת.
- 11 איני מתעלם מכך, כי חרף אותה הגנה טוטאלית שדרש וקיבל קמל בעת רכישת מניות
12 המערערת, אין זהות כלכלית ומשפטית בין עסקת המניות כפי שזו נערכה על ידו, ובין
13 אותה "עסקת נכסים" אופציונאלית שתיארתי לעיל, וכי על מנת "לקרב" ככל האפשר
14 שתי עסקאות אלו זו לזו, היה צורך בביצוע התאמות רבות (למשל, בכל הנוגע לעלויות
15 הפיתוח). עם זאת, נראה לי כי די בדמיון הקיים בין עסקת מניות החוסה תחת
16 "מטריה משפטית" של הסדר נושים, לבין עסקת נכסים, כדי להגיע למסקנה כי ראוי
17 בנסיבות העניין שלפני – ובהתחשב בכך כי בסופו של דבר העסקאות הרלוונטיות
18 לצורך החיוב במס ערך מוסף הן אלה שהתבצעו במגרשים העודפים - להפעיל בעניינם
19 את מבחן "השליטה והניהול".
- 20 לפיכך אני סבור כי בכל הנוגע לערעור זה שלפני, שאלת "השליטה והניהול" אינה
21 צריכה להיבחן בהתייחס לפעילותה של המערערת בקשר לגיבוש הסדר הנושים
22 והוצאתו לפועל, אלא רק בהתייחס לפעילותה בקשר למגרשים העודפים.
- 23 איני מתעלם מטענת המשיב כי כל עוד החברה נמצאת בהליכי פירוק ו/או הסדר
24 שונים, ההנחה המתבקשת מאליה היא כי אין לאורגנים שלה כל סמכות לקבל
25 החלטות כלשהן אלא אם קבע בית המשפט של פירוק אחרת. אף איני מתעלם
26 מהוראת תקנה 14 לתקנות החברות (בקשה לפשרה או להסדר), התשס"ג-2002,
27 הקובעת כי בית המשפט רשאי למנות בעל תפקיד אשר – "יהיו לו כל הסמכויות
28 והחובות שיקבע בית המשפט, לרבות ניהול החברה או פיקוח על ניהולה, שמירה על
29 נכסיה, וכן בדיקת תביעות חוב..."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף, ער אני לכך כי לפי ההלכה הנוהגת קיים דמיון רב בין הקפאת הליכים לפירוק
2 (ע"א 3911/01 כספי נ' רו"ח נס ואח', פ"ד נו(6) 752) כדי כך שאפשר לראות בנאמן,
3 כמו במפרק, כמי ש"פועל בשם החברה ותופס את ישותה" (פש"ר 1448/02 רונדופלס
4 נ' אמרפורד; פש"ר 1802/02 שמואל חיון נ' איתן ארז (27.11.02)). יתר על כן,
5 משהפכה חברה לחדלת-פרעון ונכנסה להקפאת הליכים, שוב אין מטרתה השאת
6 רווחים, אלא השלמה בהצלחה של הליכי השיקום שהיא עוברת (פש"ר 1748/02 להב
7 נ' רשות ניירות ערך (29.12.2002)).
- 8 עם זאת, אין באמור כדי לשנות ממעמדו של הנאמן כי שמשמש כ"ידו הארוכה של .96
9 בית המשפט" כאשר יש להתייחס אליו כאל נציג מבצע של הדין והמדיניות השיפוטית
10 ולא כאל רוכש מרצון או יריב אזרחי בעל עניין (ראה ו' אלשיך וג' אורבך, "הקפאת
11 הליכים – הלכה למעשה" (מהדורה שניה) (2010) ההוצאה לאור של לשכת עורכי
12 הדין, פרק רביעי – הנאמן מעמדו ואחריותו).
- 13 זאת ועוד, הנאמן אינו "חליף" רגיל של האורגנים הקודמים של החברה (ראה פש"ר
14 1361/02 בש"א 9258/02, בזק נ' תבל), ונראה כי באותה מידה הוא אף אינו חליף
15 לאורגנים "הבאים" של החברה, דהיינו בעלי השליטה החדשים, כפי שנאמר בעניין
16 שמואל חיון הנ"ל:
- 17 "....הקפאת הליכים, אף כי סיומה אינו צופה חיסול של החברה אלא מכירתה
18 למשקיע, מהווה במידה רבה "סיומו של פרק" בחיי החברה (ובדרך-כלל, אף
19 הפקעה סופית של החברה מידי בעלי השליטה הקודמים, באשר החברה
20 מועברת לבעלות חדשה לאחר הסדר הנושים). החברה נמכרת בדרך-כלל
21 כשהיא נקיה מחובות ומתביעות עבר, בעוד כל מסת התביעות של הנושים
22 מועברת אל התקבול פרי המכירה....
- 23 יוצא, כי פירוק והקפאת הליכים דומים זה לזה לא רק מבחינת בעלי השליטה,
24 אשר שליטתם מופקעת והישות המשפטית מועברת מידיהם כליל לידי הנאמן,
25 אלא אף מבחינת הנושים, אשר נכפפים להליך הקולקטיבי ולמסגרת הזמן
26 הנוקשה שהוא מציב להם, ובסופו של דבר, "מאבדים את אחיזתם" בחברה,
27 אשר מועברת לידי הרוכש במסגרת ההסדר כשהיא נקייה מתביעות וחובות
28 עבר".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 משקבעתי את "גבולות הגזרה" שבה יש לבחון את "השליטה והניהול" לצורך החיוב
2 במס בגין העסקאות נושא ערעור זה, שומה עלי עתה לבחון מי הם הגורמים
3 הרלוונטיים, העשויות להיחשב כמפעילי "השליטה והניהול" בתוך גבולות הגזרה
4 האמורים. "המתחרים הפוטנציאליים" על תפקיד זה הם מאירזדה, הנאמנים, בית
5 המשפט, גיטליס וקמל.

6 **"המתחרים" הפוטנציאליים על תפקיד "השליטה והניהול" במערערת**

7 **מאירזדה**

8 98. נטען לגביו כי אף הוא הפעיל שליטה וניהול במערערת, כמי שהיה מפקח על הפרויקט
9 ו/או כמי שייעץ לקמל, בהיותו קרוב משפחתו.

10 99. מאירזדה לא הובא לעדות, אך הודעתו מיום 3.3.2011 צורפה לתצהיר מטעם המשיב.
11 לדבריו, הוא נשאל על ידי קמל לגבי ההשקעה באורנית ונתן לו הסבר על הפרויקט
12 והסיכויים והסיכונים הכורכים בו. בחקירתו ציין מאירזדה כי קמל "התייעץ עם
13 היועצים המקצועיים שלו בארץ ובחו"ל, עם רואה החשבון שלו בחול ועשה לו
14 ניתוחים כלכליים והחליט. לקח את עו"ד וינצקי שייכנס לדין ודברים בעניין הזה
15 וזהו". ועוד הוסיף כי קמל "הוא איש שבודק דברים מראש, מתכנן הכל מראש,
16 מנסה לצפות את כל האי-ודאות שיכולה לקרות, ואז מחליט על קו הפעולה שילכו
17 לאורו, וקשה לסטות מקו זה... הוא איש ששומע את כולם ובסוף הוא מחליט וקובע
18 קו, ואפילו את האינטרוולים בתוך הקו שהוא מנחה".

19 100. האם יש בתפקידו של מאירזדה, כמפקח על הפרויקט או כמי שייעץ לקמל להיכנס
20 לפרויקט, כדי להצביע על הפעלת "שליטה וניהול" במערערת? ככל שמדובר בתפקידו
21 כמפקח, הרי שמדובר במי שימש מהנדס המועצה אורנית ושמונה מטעם בית המשפט
22 לפקח על עבודות התשתית והתאמתם לתוכנית המתאר החלות במקום, ולפיכך דינו
23 כדין הנאמנים, בהם ידובר עוד בהמשך.

24 אשר לייעוץ שנתן לקמל בקשר לכניסתו לפרויקט, נראה כי מעבר לכך שצודקת
25 המערערת בטענתה כי מדובר בהרחבת חזית, ספק בעיני אם יש בייעוץ מעין זה כדי
26 להגיע כדי שליטה וניהול במערערת, או אפילו לכדי "חלק" של שליטה וניהול. הטענה
27 כי הלה הפעיל שליטה וניהול במערערת באופן אחר, לא הוכחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

הנאמנים ובית המשפט

- 1
- 2 101. אף הנאמנים לא הוזמנו לעדות בבית המשפט. הודעת עו"ד אמסטר מיום 2.5.2012
- 3 צורפה לתצהיר מטעם המשיב, ובה נאמר, בין היתר, כך:
- 4 "ניהלתי משאים ומתנים עד שפגשתי את עו"ד ויניצקי מוטי ואלחנן יחדיו.
- 5 אמרו שיש להם משקיע חוץ שמוכן לקחת על עצמו את ההסדר, ובלבד שיקבל
- 6 מטריה משפטית, קרי הגנה טוטאלית מכל טענות עבר ובכפוף לכך שכל הזכויות
- 7 והחובות תוסדרנה ותגובשנה בפסק דין מחייב. את הדבר הזה אפשר לעשות
- 8 במסגרת סעיף 350 לחוק החברות. הסדר נושים שכזה, שמאושר על ידי
- 9 ביהמ"ש, מונע כל אפשרות מכל נושה שהוא להתייצב ולתבוע את זכויותיו מחוץ
- 10 לתנאי ההסדר. ההסדר מקבץ וסוגר את כל המעטפת ובמסגרת זו הוא נגנה וקונה
- 11 את מניות החברה, אבל הוא קונה את מניות החברה בהסדר. הוא יודע מראש
- 12 מהם ההתחייבויות של החברה שבהסדר, נכון למועד ההסדר. באותו רגע אני
- 13 הופך לרופא שתפקידו להבריא את החברה ולקיים את ההסדר. בסיום התהליך
- 14 אני זו הצידה. אני בעצם קיבלתי סמכות ברגע שהמשקיע קנה את המניות, אני
- 15 עבור החברה שלו צריך לדאוג שההסדר הזה ייצא אל הפועל. ברגע שנגמר
- 16 ההסדר אני הולך הביתה".
- 17 102. הנאמן הוסיף כי צירופו של גיטליס, שהוצג בפני הנאמנים כנציגו של המשקיע, נעשה
- 18 בשל כך שמדובר בחברת חוץ שקשה להתנהל מולה. כן סיפר שהמגעים היו רק מול
- 19 הנציגים – ויניצקי וגיטליס – והוא מעולם לא פגש את קמל.
- 20 103. הנאמן הדגיש כי תפקיד הנאמנים הוא ניהול קופת ההסדר ולא ניהול החברה, ולא
- 21 הייתה להם כל סמכות לקבל החלטה הנוגעת לניהול החברה החורגת מההוראות
- 22 שנקבעו בהסדר ואושרו על ידי בית המשפט. לדבריו הוא "בעצם מוציא לפועל של
- 23 ההסדר".
- 24 104. דברי הנאמן בדבר תפקיד ומעמדם של הנאמנים ובדבר משמעות ההסדר עולים בקנה
- 25 אחד עם האמור בסעיף 2.9 להסכם המשקיע שהובא לעיל. הם גם עולים בקנה אחד
- 26 עם האמור בסעיף 4.7 להסכם המשקיע ולפיו "הנאמנים מתחייבים לשמור על
- 27 אינטרס החברה במגעייהם עם הרשויות כל עוד זה עולה בקנה אחד עם תפקידם".
- 28 ממילא הם אף מבהירים את מהותו של ההסדר ואת מעמדו של המשקיע, כמו גם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 מלמדים מה משקל יש לתת לעובדה כי קופת ההסדר נשלטת ומנוהלת על ידי
2 הנאמנים (על כך דומה שאין חולק) עד שעוברת, עם השלמת ההסדר, לשליטת
3 המערערת.
- 4 הנאמן בהודעתו הסביר כי קופת ההסדר אינה אישיות משפטית אלא מעין "חשבון
5 בנק" נפרד לצורך ביצוע ההסדר. כך גם עולה מהחלטת בית המשפט, המצוטטת בפתח
6 הדברים, לפיה הנאמנים ינהלו את קופת ההסדר, אליה ישלמו "הנשואים", וממנה
7 ישולם ל"מוותרים" ולנושים, וכן ישולם מקופה זו לחברה לצורך ביצוע עבודות
8 הפיתוח, כאשר עם השלמת ההסדר, תעבור קופת ההסדר לשליטה ואחריות של
9 המשקיע, "שרכש למעשה מלכתחילה את החברה".
- 10 105. אין זאת אלא, כי בעניין זה נראית לי עמדת המערערת עדיפה על פני זו של המשיב,
11 במובן זה ש"שליטת" הנאמנים בהסדר ובקופת ההסדר עד להשלמת ההסדר, אין בה,
12 כשלעצמה, כדי ללמד על השליטה והניהול במערערת גופה **ככל שהדברים נוגעים**
13 **לעסקאות במגרשים נושא ערעור זה**, באשר קיימת הבחנה בין ניהול קופת ההסדר
14 ובין ניהול המערערת.
- 15 106. בעיקר, עמדת המערערת נראית לי עדיפה אף בכל הנוגע למחלוקת שהתגלעה בין
16 הצדדים בדבר המשמעות שיש לייחס להוראת סעיף 46 להסדר הנושים.
- 17 לטענת המשיב ההחלטה על מכירת המגרשים העודפים אף היא לא הייתה בשליטת
18 המערערת, שכן לפי סעיף 46 להסדר נדרש אישור הנאמנים לבצוע כל פעולה
19 במקרקעין עד לסיומו המלא והסופי של ההסדר, דהיינו מעבר לתקופת השומה.
- 20 עם זאת, לא רק שבהסכמי המכירה לא נאמר כי הם כפופים לאישור הנאמנים, אלא
21 שהמתווה הכולל והשלם של הסדר הנושים, לרבות המנגנון שנקבע בקשר ל"נשואים"
22 ול"מוותרים", ובקשר למגרשים העודפים, ובנוגע לתשלומים שיתקבלו או ישולמו,
23 לפי העניין, בגין המגרשים, מתיישב הרבה יותר עם המסקנה כי הוראה זו נועדה אך
24 ורק להבטיח כי המשקיע יפקיד את הסכום הנדרש עבור המגרשים העודפים, וזאת
25 על מנת שניתן יהא "לשחררם" לטובת החברה (ראה, למשל, הודעת מייל שנשלח
26 מטעם הנאמנים ביום 19.11.2009 הכולל חישוב של הסכומים ששולמו או שיש לשלם
27 כנגד מגרשים ש"שחררו" או כאלה שמבוקש ל"שחררם").



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

107. הטענה לפיה סעיף זה מצביע על כך כי גם מכירת המגרשים העודפים נתונה לשליטתם או לפיקוחם של הנאמנים, אינה עולה מחומר הראיות ואף אינה מסתברת בנסיבות העניין. הוא בוודאי הדין בטענת המשיב בסיכומיו המשלימים לפיה הנאמנים היו צריכים לאשר כל פעולה במקרקעין וכי **"ברצותם יכלו למנוע את מכירת המגרשים תהא הסיבה לכך אשר תהא"**. כאמור, לאור המתווה של הסדר הפרשה, כמו גם לאור ההסכם שבין המשקיע לבין הנאמנים, איני סבור כי לנאמנים הייתה נתונה סמכות מעין זו, שעל פניה אף אינה סבירה; עם תשלום הסכום שנקבע עבור כל מגרש "עודף" – משמע מגרש שהושב למערערת בעקבות הוצאתו לפועל של מנגנון "הנשאים והמוותרים" – מה עניין לנאמנים להמשיך ולהפעיל לגביו איזו מערכת של פיקוח ובקרה, ואיזו עילה תהא בידם למנוע את מכירתו?

אוסף כי לא מצאתי בהסדר איזו הוראה לפיה הכספים המגיעים מרוכשי המגרשים העודפים יכנסו לקופת ההסדר, והדבר מתיישב עם העובדה כי עם תשלום תמורתם על ידי המשקיע, מגרשים אלה "משוחררים" ואינם עוד חלק מ"ההסדר".

108. אשר לטענת המשיב לפיה ניתן לראות בבית המשפט המחוזי בירושלים, שהסדר הנושים התנהל תחת חסותו, כמי שמפעיל "שליטה וניהול" או חלק מ"שליטה וניהול" יחד עם האחרים, נראה כי הדברים האמורים לעיל בעניין הנאמנים, יפים באותה מידה גם בכל הנוגע לבית המשפט; גם כאן יש להבחין בין השליטה והניהול בהסדר הנושים ו/או בקופת ההסדר (או הפיקוח עליהם) ובין השליטה והניהול במערערת, כמו גם בין הפעולות שבוצעו במסגרת גיבושו והוצאתו לפועל של הסדר הנושים ובהתייחס למנגנון "הנשאים והמוותרים" וביצוע עבודות הפיתוח, ובין הפעולות הכרוכות בהשבת המגרשים העודפים ומכירתם, כאשר, כפי שקבעתי, פעולות אחרונות אלה מצויות **"מחוץ"** להסדר ואינן נשלטות, לא על ידי הנאמנים ולא על ידי בית המשפט.

24 ויניצקי

109. אקדים ואומר כי שלא כנטען על ידי המשיב, לא מצאתי אסמכתא לכך כי ייפוי הכוח שניתן לעוה"ד ויניצקי חריג ביחס לייפוי כוח הניתן דרך כלל בנסיבות דומות, מה גם שהעד מטעם המשיב, מר בשרי, מנהל ביקורות במע"מ, אישר כי לא בדק ייפוי כוח אחרים בהם נעשה שימוש במשרד עורכי הדין. זאת ועוד, גם אם מדובר בייפוי כוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 רחב מהרגיל, הרי שבעיקרו מסמיך ייפוי כוח זה את עוה"ד ויניצקי לרכוש את
2 המקרקעין, להשקיע כספים וכיוצא באלה; הוא אינו מסמיך, בוודאי שלא באופן
3 מפורש, את עוה"ד ויניצקי למכור את המקרקעין.
- 4 110. עוד אציין כי משבחנתי את התפקיד שמילאו עוה"ד ויניצקי בהתייחס להסדר הנושים
5 ו/או בהתייחס למערערת, כפי שהדבר עולה מחומר הראיות שהיה בפני, לרבות עדותו
6 של עורך דין ויניצקי, לא מצאתי כי תפקידם של עורכי הדין חרג, ובכל אופן לא חרג
7 באופן מהותי, מתפקידם של עורכי דין המייצגים לקוח, ובוודאי לקוח תושב חוץ,
8 המבקש להיכנס למיזם, אם בדרך רכישת מניות ואם בדרך אחרת.
- 9 111. בעדותו תיאר עו"ד ויניצקי את פעולותיו השונות בעקבות זאת שקמל שכר את
10 שירותיו לייצגו בקשר למקרקעין הנדונים. לדבריו, ערך "גישושים" מול נציגת רוכשי
11 הזכויות, גב' ציפי כץ, ומול אחרים, עד המועד שבו מונו הנאמנים, שאז הם שימשו
12 "כתובת".
- 13 העד נשאל בדבר "פרופיל המשקיע" שצורף להצעת הסדר הנושים, שבו הוא עצמו
14 הוצג כבעל מומחיות בתחום הנדל"ן באיו"ש, גיטליס בתחום הקמת פרויקטים
15 ושיווק, וקמל בתחום המימון בארה"ב, והשיב כי המשקיע ביקש להשתבח בו
16 ובניסיונו. דברים אלה נראים מתקבלים על הדעת, מה גם שבכל מקרה נראה לי
17 ש"פרופיל" זה אין בו כדי להשליך על השאלה בפני, שכן אך סביר הדבר כי מטרתו
18 הייתה להציג את יתרונותיו היחסיים של כל אחד מחברי הצוות ואין לייחס לו
19 משמעות רבה מעבר לכך.
- 20 העד אף תיאר את תפקידו של גיטליס שנשכר על ידי קמל לפי המלצתו, וכלל עריכת
21 "טבלת רגישות" בנוגע לתרחישים שונים הקשורים לפרויקט אותם הציג לקמל.
- 22 112. התרשמותי מהראיות שהוצגו בפני היא, אפוא, כי פעילותו העיקרית של עו"ד ויניצקי
23 הייתה בייצוגו של קמל בהסכם מול הנאמנים, ובחתימת הסכם העבודה עם גיטליס
24 בשם החברה הפנמית, זאת בהתאם לייפוי הכוח שהיה בידו. כאמור, איני סבור כי
25 בפעילותו זו חרג מפעילות של עורך דין המייצג לקוח תושב חוץ. ממילא אין בידי
26 לקבל את טענת המשיב לפיה הלה הפעיל "שליטה וניהול" במערערת. וגם בעניין זה
27 אוסיף כי בנסיבות המקרה שלפני רואה אני הבחנה בין הפעולות שנעשו בקשר לגיבוש
28 הסדר הנושים ומנגנון "הנשארים והמוותרים" ובין אלה הקשורות לקבלת המגרשים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 העודפים ומכירתם. משעה שעיקר פעילותו של ויניצקי נוגעת לגיבוש ההסדר, הרי שאף
2 אם ניתן היה לראות בפעילותו כחורגת מפעילות של עורך דין בייצוג לקוח, לא היה
3 בכך כדי לשנות מהמסקנה הסופית.
- 4 113. ויניצקי אף טיפל במכירת המגרשים העודפים, לאמור, כפי שהעיד גיטליס, ערך נוסח
5 סטנדרטי של חוזה מכר ולאחר מכן ניהל מו"מ ספציפי עם כל אחד מעורכי הדין של
6 הרוכשים, ולמעשה גבה בדרך זו את שכר טרחתו מהפרויקט, אך נראה כי אף המשיב
7 לא ראה בפעילותו זו כחלק מהפעלת "שליטה וניהול". **המדובר, בעליל, בפעילות**
8 **המבוצעת, כרגיל, על ידי עורך דין ובתוקף תפקידו ומעמדו כעורך דין.**
- 9 114. ומאחר שבעו"ד ויניצקי עסקינן, מן הראוי לתת בשלב זה אף את הדעת לטענתו
10 החילופית של המשיב לפיה המערערת היא "אזרח ישראלי" על שום שויניצקי הוא
11 בעל שליטה בה כמשמעותו בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה. בעיקר כוונת המשיב
12 היא לסמכות שניתנה לויניצקי, על פי ייפוי הכוח שנמסר לו, **"להעסיק... כל**
13 **פקידים... או כל אנשים אחרים שהם בביצוע או בקשר לבצוע של כל או איזה מן**
14 **הכוחות הנתונים בייפוי כוח זה לבאי כוחי"**. עוד נטען בהקשר זה כי גורם נוסף שהנו
15 בעל סמכות למנות מנהל במערערת הוא בית המשפט המחוזי בירושלים, וזאת לאור
16 היותה של המערערת באותה תקופה בהסדר נושים המתנהל תחת חסות בית משפט
17 בישראל.
- 18 אין בידי לקבל טענה זו. **ראשית**, כפי שציינתי לעיל, לא מצאתי אסמכתא לכך כי
19 מדובר בייפוי כוח החורג מזה הניתן לעורך דין המייצג תושב חוץ במיזם אליו אותו
20 תושב חוץ רוצה להיכנס. **שנית**, ספק בעיני אם ייפוי כוח זה, המקנה לויניצקי את
21 הסמכות להעסיק "פקידים" או "אנשים אחרים" מכוון גם למינוי מנהלים, ובכל
22 מקרה, נראה לי כי סעיף 32(9) לפקודה מכוון בעיקרו למשרה של דירקטור, ולא
23 למנהל מסוג זה שעמו נחתם הסכם עבודה. **שלישית**, מהעדויות עולה (ראה עדות
24 גיטליס בפרוטוקול מיום 10.11.2014, ע' 37, ש' 2) כי תנאי הסכם העבודה נקבעו על
25 ידי קמל.
- 26 115. הוא הדין בטענה הנוגעת לסמכות בית המשפט המחוזי בירושלים למנות מנהל.
27 מתקשה אני לקבל את התוצאה לפיה בית משפט הוא בבחינת "בעל שליטה"
28 במשמעות האמורה בסעיף 32(9) לפקודה, גם אם מוקנית לו הסמכות למנות מנהל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 משנבחר המתווה של הסדר הנושים, ומשעה שתפקידם וסמכותם של הנאמנים
2 הוגדרו באופן ברור ומפורט במסגרת ההסדר, לרבות נקבע מנגנון "סגור", מלא ושלים
3 באשר לאופן שבו יש לטפל בזכויות בעלי המגרשים ובנושים האחרים, לא ניתן לומר
4 כי בית המשפט, באמצעות הנאמנים, בא בעליו של "בעל השליטה" במערכת, ולו מן
5 הטעם כי למערכת נותרה פעילות משמעותית אף מעבר למסגרת ההסדר ולאחר
6 השלמת ההסדר – קרי הפעילות הנוגעת לקבלת המגרשים העודפים ולמכירתם, כמו
7 גם בקשר למגרשים נוספים שאינם חלק ממנגנון "המוותרים והנשארים", דהיינו
8 המגרשים "המדורגים".

סיכום ביניים

9
10 116. משעה שקבעתי כי אין לראות בנאמנים או בבית המשפט כמפעילים "שליטה וניהול"
11 על הפעולות הקשורות למגרשים העודפים, ומשעה שאף המשיב אינו טוען כי ויניצקי
12 הוא שהפעיל "שליטה וניהול" בשלב זה, וכאשר אין לראות בטיפולו בייצוג המערכת
13 בעסקאות מכירת המגרשים כחורג מפעילותו הרגילה של עורך דין - ממילא נותרו
14 בזירה שני "מתחרים" פוטנציאליים על תפקיד "השליטה והניהול" במערכת,
15 גיטליס וקמל.

16 בשני "מתחרים" פוטנציאליים אלה אדון עתה.

גיטליס

17
18 117. הסכם, הנושא את הכותרת "הסכם עבודה", נערך בין החברה הפנמית ובין גיטליס
19 ונחתם, כאמור, בחודש ספטמבר או בחודש אוקטובר 2008. לפי ההסכם זכאי גיטליס
20 לשכר הנקבע כאחוז מתוך מחזור המכירות, ועד לתחילת המכירות – בסכום חודשי
21 קבוע. ההסכם קובע את תחומי אחריותו של גיטליס – הסדרת מעמדה של החברה
22 בהסדר הנושים, בחירת המגרשים ומכירתם לצדדים שלישיים, חתימת הסכם
23 הפיתוח, גביית תשלומים ותשלום חובות – "והכל בהתאם להחלטות דירקטוריון
24 החברה שיתקיימו בחו"ל ויעברו לעומר (גיטליס) מעת לעת".

25 על שום מה טורח ההסכם לציין כי דירקטוריון החברה יתקיים בחו"ל דווקא? לכך לא
26 ניתן הסבר. הרושם המתקבל הוא כי סוגיית "השליטה והניהול" עמדה לנגד עיניו של
27 מנסח ההסכם, וממילא אין בו כדי לחזק את טענת המערכת, ואולי אף להחלישה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

118. עדותו של של גיטליס ברשויות מע"מ צורפה לתצהיר מטעם המשיב. שם מסר כי פגש את קמל בשתי הזדמנויות. הראשונה, לצורך המשא ומתן על הסכם העבודה וקביעת שכרו, השנייה, כעשרה חודשים לאחר תחילת פעילותו, כשקמל הגיע על מנת לבחון את התקדמות הפרויקט. לדבריו, מינויו כמנהל במערכת נעשה מטעמים טכניים בלבד לצורך חתימה על הסכמים ובשל דרישת בית המשפט כי יהא נציג ישראלי לחברה הזרה, ועל מנת שיוכל לחתום על ההסכמים. העד סיפר כי פעל על פי הוראותיו של קמל, כי קמל ידע מראש מה עלויות הפיתוח הצפויות שכן להסדר צורף תקציב הפיתוח, וכן כי קמל הנחה אותו בתחילת הדרך שלא למכור מגרש סטנדרטי (הכוונה כנראה למגרש בשטח של 300 מ"ר) בסכום הנופל מ-470,000 ₪.
119. בעדותו בפני חזר גיטליס על עיקרי הדברים הנ"ל, והוסיף כי החוזים עם קבלני המשנה נחתמו על ידי הנאמנים אשר קיבלו החלטה במסגרת ההסדר להעסיק את בעלי החוב כקבלנים, וזאת על מנת לצמצם את סכומי החוב. בהתייחס לאמור בהסכם העבודה כי עליו לפעול על פי הוראות דירקטוריון הסביר כי מבחינתו "המילה דירקטוריון שווה לרבי קמל". לדבריו קמל נתן לו הנחיות, אך החלטות כתובות יש מעט מאד.
- כאן המקום לציין, כי המערערת לא הציגה אף לא אחת מאותן החלטות כתובות, גם אם מעטות הן.
- ועוד יש לציין כי בסיכומי המערערת נטען שלאחר הודעות בעלי המגרשים כ"נשארים" ו"מוותרים", נערכה בחירת מגרשים בין המערערת ו"הנשארים" בהתאם למנגנון שנקבע בהסדר הנושים, כאשר לצורך כך העביר גיטליס לקמל את מפת המגרשים, וקמל, לאחר שקיבל "ייעוץ מעמיק" בנושא החליט באילו מגרשים היה רוצה לבחור, ובהתאם לכך ביצע גיטליס את בחירת המגרשים במועדים שנתבקש לעשות כן על ידי הנאמנים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 אלא שהטענה כי קמל היה מעורב באופן זה בבחירת המגרשים, או כי ניתן לו "יעוץ
2 מעמיק" (ולאיזה צורך נדרש אותו ייעוץ מעמיק ועל ידי מי ניתן), כלל לא נזכרה
3 בהודעה שמסר גיטליס, או בתצהיר עדותו הראשית.

4 על כן, סבור אני שאין לייחס לטענה זו משקל.

5 קמל

6 120. תחילה אציין כי לא ניתן להתעלם מהדמיון הרב, שלא לומר הזהות, הן בתוכן והן
7 בסגנון, בין תצהירי קמל וגיטליס, כמו גם שלא ניתן להתעלם מהעובדה כי קמל אישר
8 שנפגש עם גיטליס ערב הדיון וכי הם "דיברו קצת", וזאת במענה לשאלה האם הוא
9 וגיטליס התכוננו ביחד לדיון.

10 לא ניתן גם להתעלם מעדותו של קמל (פרוטוקול הדיון מיום 10.11.2014 ע' 26 ש' 25-
11 31 ; ע' 27, ש' 1) בדבר נסיבות חתימתו על תצהיר העדות הראשית, שנוסח על ידי
12 ויניצקי והובא אליו מוכן לחתימה.

13 121. עדותו של קמל לא הייתה אלא חזרה על הדברים שהושמעו על ידי גיטליס, דהיינו כי
14 הוא, ולא גיטליס, קיבל באופן עצמאי את כל ההחלטות הנוגעות הן לעצם הכניסה
15 לפרויקט במסגרת הסדר הנושים, והן בקשר למגרשים "העודפים", כאשר כל
16 האחרים – מאירזדה, ויניצקי וגיטליס - שימשו לכל היותר כיועצים.

17 122. העד יצר רושם של "בעל דעה", ככל הנראה על רקע היותו "בעל המאה" ("זה כסף
18 שלי. אני צריך לדעת מזה ולהגיד להם כן או לא. למה שמישהו אחר יחליט
19 בשבילי?"). לפיכך, על פני הדברים לא ניתן לשלול את האפשרות כי קמל יכול היה
20 להחליט החלטה מהותית אחרת בכל הנוגע למגרשים העודפים. כגון שלא למכור כלל
21 את המגרשים אלא להמתין לעת אחרת, או שלא למכור אותם כפי שהם, אלא להיכנס
22 לאיזה פרויקט בניה, לבנות בעצמו ובאמצעות קבלני משנה או במסגרת עסקת
23 קומבינציה, וכל כיוצא באלה.

24 עם זאת, וכפי שציינתי לעיל, השאלה אינה האם לאורגן הטוען להיותו מפעיל "שליטה
25 וניהול", קיימת "שליטה וניהול" בכוח, והאם בידו ליטול, בכל עת שירצה בכך, את
26 "מושכות" הניהול או להעבירם למאן דהוא אחר; השאלה היא האם "השליטה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 והניהול" קיימת בפועל, והאם הטוען לה אכן הצליח להוכיח את קיומה, וזאת לאור
2 נטל השכנוע הרובץ על כתפיו.
- 3 123. במקרה שלפני המערערת לא הציגה מסמך כלשהו המלמד כי ההחלטות המהותיות
4 הנוגעות למגרשים העודפים אכן התקבלו על ידי קמל, אלא טענה כי כל ההחלטות
5 נמסרו לגיטליס "בעל פה". יתר על כן, אף לא התרשמתי מעדותו של קמל כי בידו
6 כלים של ממש להפעלת "שליטה וניהול", דהיינו לקבל באופן עצמאי, ולאחר הפעלת
7 שיקול דעת בלתי תלוי, החלטות בנוגע לבחירת המגרשים "העודפים", החלטות
8 בהתייחס לשאלה האם, מתי ובאיזה מחיר למכרם, וכן החלטות בכל עניין מהותי
9 אחר הנוגע אליהם.
- 10 124. מן העדויות עלה כי קמל הוא בעל עיסוקים אחרים שאינם קשורים למקרקעין,
11 ובוודאי שלא למקרקעין בישראל או ב"אזור", כי היה מצוי רוב הזמן בחו"ל (לרבות
12 בשנת 2009 ותחילת 2010 היא התקופה שבה נבחרו המגרשים "העודפים" ונמכרו),
13 וכי אינו שולט במחשב או בשפה העברית (פרוטוקול מיום 10.11.2014, ע' 27, ש' 2-
14 (5):
- 15 ש. יש לך עסקים בארצות הברית, נכון?
16 ת. כן. אני מתעסק בזהב, יהלומים, כל מיני תכשיטים. אני נמצא ברחוב
17 47 ואני מוכר בכל העולם וברחוב התכשיטים בניו יורק, אני חושב שכל
18 העולם כשמסתובב ברחוב רואה אותי. יש לי קליינטים חוזרים גם לפני
19 20 שנה"
- 20 125. קמל סיפר כי ויניצקי הכיר לו את עומר גיטליס "שהיה מומחה באורנית, הוא עובד
21 שם ויודע את העבודה שם" (ע' 28, ש' 31; ע' 29, ש' 17-1):
22 ש. מי אמר שאתה חייב מנהל, למה אמר?
23 ת. כי אני לא פה, איך אעשה את כל העבודות שלי. אני לא יודע לדבר
24 כמעט עם אף אחד, אני צריך מישהו שמומחה, בכל העבודות אני צריך
25 מומחה ואני לא מומחה. אני אפילו לא יודע לעבוד על מחשב. ילדי
26 יודעים, הם בודקים את החשבונות שלי פה ובניו יורק, הם עושים זאת
27 אני לא יכול. אני קונה ומוכר, אני קונה ומוכר הרבה דברים כל יום
28 בניו יורק, בתחום שלי אני מומחה ובכל תחום צריך אדם שהוא
29 מומחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 **ש. מי שעושה לך את הבדיקות בשטח באם כדאי להיכנס לעסקה הזו זה**
2 **עומר גיטליס, נכון?**
- 3 ת. הוא משפיע עלי מאוד כי אני מאמין לו. אני מאמין לו בבדיקות שהוא
4 עושה, עושה את הדבר הנכון. שאלתי אותו לבדוק ולהגיד לי מה הכי
5 טוב. ואומר לי תעשה או לא תעשה.
- 6 **ש. מה עומר אמר לך על הפרויקט? מה הוא בדק לך?**
7 ת. הוא אמר לי שהפרויקט התחיל במשהו לא טוב והיה רק מאתיים
8 מגרשים ומכרו ל-300 אנשים וכולם עייפים ורוצים למכור, הוא אמר
9 שיש לי סיכוי טוב שיישארו לי לפחות 100 מגרשים אז הלכתי על זה.
- 10 **ש. מתי הוא מוסר לך את הנתונים האלה? בכתב?**
11 ת. בטלפון אנו מדברים כל הזמן....."
- 12 126. על האופן שבו קמל התייחס למעורבותו במערערת, על היקף ורמת ידיעותיו בקשר
13 לעסקיה, וממילא גם על מסוגלותו להפעיל "שליטה וניהול" בה בפועל, ניתן ללמוד גם
14 מעדותו זו (ע' 30, ש' 4-10):
- 15 **ש. אתה הלכת וחזרת לארץ או שזה היה בפעם אחת שהיית פה?**
16 ת. חושב שבפעם אחת שהייתי פה. הכסף שלי היה בחו"ל, היה בפנמה,
17 היה עו"ד על החשבון שלי והיה מנהל על החשבון שלי שהיו מתעסקים
18 במניות, היו משקיעים בשבילי והשקיעו ואמרו שיש לי הרבה רווח ואז
19 אמרתי שאני לא רוצה ואני רוצה להשקיע בארץ, הם אמרו שהם
20 עושים עבודה טובה ויש רווח טוב, אמרתי להם שאני לא רוצה יותר
21 ושאני רוצה את הכסף שלי ולהשקיע בארץ. הרבה אנשים במניות
22 הפסידו את כל הכספים שלהם. עוד שבוע חודש כל הכסף היה הולך.
- 23 ובהמשך (ע' 30, ש' 24-27):
- 24 **ש. אתה יודע להגיד עם איזה קבלני משנה למשל החברה התקשרה**
25 **לצורך ביצוע עבודות? ידוע לך שהמערערת התקשרה עם קבלני משנה**
26 **לביצוע עבודות?**
- 27 ת. לא ידוע. עומר מכיר אותם ומתקשר איתם, הוא עבד עם הרבה קבלנים
28 אז הוא יודע יותר טוב ממני.
- 29



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 וכן (ע' 31, ש' 18-31, ע' 32, ש' 1-2; ע' 34, ש' 22-23):
- 2 ש. אתה נכנס לפרויקט כשאתה יודע שבמקרה הכי גרוע אתה לא
- 3 מרוויח, נכון?
- 4 ת. מי יודע? אולי היה גם הפסד? מאיפה אני יודע? מה הסיכון שלי
- 5 אמרתי, אני משקיע בארץ, מרוויח.
- 6 ש. אני מדברת על החלטות שקיבלת בצורה מושכלת, אתה איש עסקים
- 7 מצליח, אתה מקבל החלטות לא רק לפי הלב אלא גם לפי השכל?
- 8 ת. שאלתי אנשים.
- 9 ש. האנשים האלה שהביאו לך נתונים, וינצקי ומאיר זאדה, כשהראו לך
- 10 את הנתונים, מה המקרה הכי גרוע שקורה? אתה יכול להפסיד כסף
- 11 או שאתה יכול רק לא להרוויח?
- 12 ת. אמרו לי יש סיכוי להרוויח, בגלל זה הלכתי. מי יודע אבל? ממה
- 13 שהבנתי, הרגשתי שאני ארוויח.
- 14 ש. מה תחזית הרווח שלך בהנחה שהם אומרים לך שיש סיכוי טוב
- 15 שנשארים במערערת מאה מגרשים? מה התחזית שלך? זה מה שהם
- 16 הציגו לך?
- 17 ת. מה שהרגשתי, כן.
- 18 ש. מה התחזית שלך של הרווח? מה המספר שאתה רואה בסוף?
- 19 ת. לא ראיתי בהתחלה מספר, ראיתי רווח.
- 20 ש. רווח של כמה?
- 21 ת. ראיתי שאני ארוויח, לא ראיתי מספר, מאיפה אני יודע מה יהיה עם
- 22 המגרשים ואם קונים או לא וכמה. איך אני יכול לדעת?
- 23
- 24 ש. מה היה האומדן שלך לרווח?
- 25 ת. שראיתי רווח, עשיתי חשבון וראיתי שארוויח.
- 26 ש. לאחר שביהמ"ש חוזר על השאלה.
- 27 ת. עשיתי חישוב, לא היה לי מספר.
- 28
- 29 ש. מרגע שאתה יודע שצריך לשלם 24 מיליון למשל לקבלן פיתוח, זה לא
- 30 משנה לך מי זה הקבלן. נכון?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ת. אם זה המחיר שצריך לשלם, זה הכי פחות, אם הם בדקו את זה, זה
2 מה שזה, זה מה שזה. אני כל הזמן מברר אם יש מישהו שיעשה לי
3 פחות במחיר.
4 ש. **עומר אומר לך בטלפון שזה המחיר ואין פחות?**
5 ת. אם עומר אומר לי שזה מה שהוא בדק ושזה הכי נכון לעשות, אני אומר
6 לו תעשה.
- 7 127. כשקמל נשאל על שום מה לא הציג כל מסמך בכתב המלמד על הפעלת שליטה וניהול
8 על ידו, השיב (ע' 31, ש' 1-9):
9 ת. כל ההחלטות זה בידי. הם עושים מה שאני אומר להם. בתיקים הכל
10 כתוב, מי עשה ומה עשה. אני מתכוון לתיקים של כל הקבלנים שעבדו
11 וכמה שילמו להם, הכל יש. תיקים של חשבון למי שילם ולמי לא ומי
12 קנה ולמי מכרו, הכל יש.
13 ש. **איפה המסמכים שאתה מחליט?**
14 ת. אני בקשר איתו בטלפון כל הזמן ואני אומר לו מה לעשות והוא ממליץ
15 לי ואני מחליט ואומר לו מה לעשות, הכל בטלפון. שום דבר לא בכתב.
16 אין שום דבר בכתב. יש בדיקות, הילדים שלי גם היו פה כמעט שנתיים
17 ובדקו, אני הייתי פה כל שנה והלכתי לשם וראיתי שם אזור שבניתני,
18 בגללי בנו אזור חדש, נהניתני. גם בניתי שם בית כנסת ברוך ה' לזכרה
19 של אמי....."
- 20 128. בעדותו ביקש קמל להציג עצמו כמי שנותן הוראות או הנחיות כלשהן לגיטליס, אך
21 לא הבהיר מה הן אותן הוראות והנחיות, מה תועלת יש בהן (כדוגמת ההוראה "תביא
22 עוד הצעות... צריך לבדוק עוד") ועל שום מה מצא לנכון לתתן (ע' 34, ש' 24-31, ע'
23 35, ש' 1-2):
24 ש. **באיזשהו שלב עומר אמר לך ככה צריך, אני בדקתי ואני יודע הכי**
25 **נכון, ואתה אמרת לו לא אל תעשה זה לא נכון מה שאתה עושה, או**
26 **שיש ביניכם אמון מוחלט?**
27 ת. לא רק אמון. אני צריך לבדוק כל דבר. אני מאמין לו בתור מומחה,
28 אבל אני צריך בכל זאת לבדיקות.
29 ש. **איזה בדיקות אתה עושה על הדברים שהוא אומר לך?**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ת. אני אומר לו לעשות בדיקות כמה צריך למכור וכמה צריך לשלם לזה,
2 והוא עושה.
- 3 ש. אם עומר אומר לך 24 מיליון תשלום לקבלן פיתוח, אתה עושה
4 בדיקות, איזה בדיקות אתה עושה?
5 ת. אני אומר לו תשאל עוד אחד, תביא עוד הצעות, לא רוצה ללכת על
6 הראשון שהבאת. צריך לבדוק עוד.
- 7 ש. הוא שולח לך את ההצעות שהוא מקבל?
8 ת. הוא מדבר איתי כל יום בטלפון, כן. לפעמים הוא שולח פקס לילדים
9 שלי והם מסבירים. לחנות שלי הוא לפעמים שלח פקס....
- 10 ש. כל הסכם של המכירה של המקרקעין עומר מתקשר אליך?
11 ת. כן.
- 12 ש. לשאול בכמה למכור?
13 ת. כן.
- 14 ש. בכל הסכם אתה אומר לו כן למכור?
15 ת. כן או לא למכור.
- 16 ש. ז"א שלפני שעומר חותם על כל הסכם, הוא מתקשר אליך?
17 ת. נכון.
- 18 ש. למה בעצם, אם אתה יודע שהשווי של המקרקעין הוא בערך חצי
19 מיליון ₪.
20 ת. זה כסף שלי, אני צריך לדעת מזה ולהגיד להם כן או לא, למה שמישהו
21 אחר יחליט בשבילי?
129. הנה כי כן – מלבד אמירות כלליות בעלמא של קמל, שאינן מגובות בכל מסמך, לפיהן
23 קיימת לו מידה זו או אחרת של מעורבות בעסקי המערערת, וכי גיטליס מקבל ממנו,
24 בעל פה, הוראות או הנחיות ואינו פועל בלא אישורו המפורש, כאשר הוא, קמל,
25 "צריך לבדוק כל דבר" - לא מצאתי לדברים אלה תימוכין של ממש.
130. כבר נפסקה הלכה כי דווקא על רקע יחסי הקרבה שבין החברה ובין מנהליה ובעלי
26 מניותיה, יש לצפות לקיומם של מסמכים בכתב:
27
- 28 "אכן, רשאי אדם לפעול במסגרת משפטית שבחר לעצמו, היינו שהוא רשאי
29 לנהל את עסקו גם באמצעות תאגיד, אך ניהול עסקים במסגרת כזאת מטיל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 גם הגבלות הנובעות מהחוק או מהנוהג המסחרי המקובל. חברה בע"מ חייבת
2 לדווח לרשם החברות, לנהל חשבונות מבוקרים על-ידי רואה חשבון וכו' -
3 ומשתמע מכך כי הסכמים חשובים חייבת חברה בע"מ לערוך בכתב. חובה זו
4 קיימת גם ביחסי החברה עם מנהליה או בעלי מניותיה השולטים בה, והיא
5 חלה ביתר שאת כשמדובר בהסכם בין שתי חברות שהשליטה בהן היא בידי
6 אותו אדם או בידי אותם בני אדם, כי אז החובה לנסח בכתב את עסקותיהן
7 היא כפולה ומכופלת. הדעת אינה סובלת מצב שבו התחייבויות חברה אחת
8 כלפי חברתה תהיינה מוסתרות בלבו של אדם השולט בשניהן, ואם אין
9 עורכים חוזה פורמלי צריך לפחות לתת ביטוי לעסקאות הנ"ל בספרי
10 הפרוטוקולים של שתי החברות. גם לפי דיני מס ההכנסה חייבת חברה לנהל
11 חשבונות ולדאוג לתיעוד מתאים לכל רישום, ולפיכך חייבת כל התחייבות
12 הגוררת אחריה הוצאה ניכרת להיעשות בכתב. חברה שלא דאגה לעריכת
13 התקשרויותיה והתחייבויותיה במסמך כתוב תתקשה לשאת בנטל ההוכחה
14 המוטל עליה כשתבוא לערער על צווי פקיד השומה. ולא זו בלבד שכל עסקה
15 חייבת להירשם בספרי החברה, אלא שכל רישום, בכדי שיהיה אמין, חייב
16 להיעשות במועדו הנכון"

17 (ע"א 414/78 רכב ישראל בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 2, פ"ד לג(3)337, 339-
18 340 (1979)).

19 131. חובה זו לערוך מסמך בכתב קיימת, כמובן, לא רק ביחס להתחייבויות שנוטלות על
20 עצמה החברה, אלא אף בנוגע להחלטותיה, בוודאי החלטות מהותיות, כאלה על פיהן
21 יש לקבוע את מקום "השליטה והניהול". יתר על כן, דומה כי במקרה דנן חובה זו
22 מתעצמת לאור העובדה כי החברה הפנמית טרחה לציין בהסכם עם גיטליס כי
23 האחרון יפעל בתחומי אחריותו **בהתאם להחלטות דירקטוריון החברה** (שיתקיימו
24 בחו"ל). היה אפוא לצפות כי יהיה בידי החברה להציג החלטות מעין אלה, אך כאמור
25 כל החלטה לא הוצגה, ומשכך, לא ניתן לומר כי המערערת עמדה בנטל להוכיח כי
26 החלטות אלה אכן ניתנו על ידי קמל בחו"ל.

27 132. יתר על כן, המערערת לא הצליחה לשכנעני כי במקרה שלפני "בעל המאה" **מסוגל**
28 **למלא, וממלא בפועל, תפקיד של ממש בחברה, שהוא מעבר לתפקיד של משקיע,**
29 **המאציל למנהל החברה המקומי את שיקול הדעת המלא.**



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 התרשמותי היא כי היפוכו של דבר הוא הנכון, דהיינו כי **קמל הפקיד בידיו של**
2 **גיטליס את "מושכות" השליטה והניהול**, וכל שעשה הוא לדאוג לקבלת עדכון –
3 אפשר שגם "עדכון מראש", אך עדיין בבחינת עדכון ולא מעבר לכך – אודות פעילותו
4 של גיטליס על מנת לעקוב אחר הצלחת השקעתו. זאת עשה לא רק, כפי שעולה באופן
5 מובהק מהדברים המובאים לעיל, בכל הנוגע לפעילות הקשורה לגיבושו והוצאתו
6 לפועל של הסדר הנושים (שכאמור, אינה רלוונטית לשאלת התושבות לצורך ערעור
7 זה), אלא אף בכל הנוגע לפעילות הקשורה למגרשים "העודפים", או למגרשים אחרים
8 ("המדורגים").
- 9 133. כך קמל עשה מפני שהוא עצמו נעדר כל ידע או ניסיון רלוונטי, דהיינו ידע וניסיון
10 בתחום המקרקעין, ובמיוחד מקרקעין המצויים ב"אזור". הוא כמעט ואינו מצוי
11 במקום שבו מתבצעת הפעילות, ואף השפה העברית אינה שגורה בפיו. כדבריו בעדותו,
12 הוא, סומך על מנהל החברה המקומי, גיטליס, ש"משפיע עליו מאוד", ואין להתפלא
13 על כך, שהרי האחרון הוא בעל הידע והניסיון המתאים.
- 14 134. המערערט טענה כי קמל נתן לגיטליס הנחיות בדבר בחירת המגרשים, ולאחר מכן אף
15 נתן לו הוראות בדבר מחיר המינימום שיש לדרוש במכירתם. היא אף טענה כי קמל
16 יכול היה להחליט שלא למכור את המגרשים, או למכור אותם במועד אחר. אלא שכל
17 מסמך, היכול ללמד על מתן הנחיות והוראות כלשהן, או על אפשרות ממשית של
18 בחירה שעמדה בפני קמל בנוגע לעתיד המגרשים, האם למכור אותם בעיתוי שבו
19 נמכרו, או שכדאי שלא למכור אותם, לא הוצג, וכאמור, הנטל להוכיח כי קמל הוא
20 שהפעיל "שליטה וניהול" מוטל על כתפי המערערט.
- 21 לאמתו של דבר, לאור פערי הידע והניסיון בין קמל לגיטליס, ספק רב אם קמל **מסוגל**
22 היה לתת לגיטליס הוראות והנחיות קונקרטיות בעניין המגרשים או אפילו לבחור
23 בחירה מושכלת בשאלה מה ייעשה במגרשים. מתן הוראה של "**לעשות בדיקות**"
24 (אילו בדיקות?) או "**תשאל עוד אחד, תביא עוד הצעות, לא רוצה ללכת על הראשון**
25 **שהבאת**", ממש כמו הוראה מסוג של "שלם כמה שפחות!" או "תמכור בכמה
26 שיותר!", אינו מלמד על הפעלת "שליטה וניהול", אלא, לכל היותר, ומדרך ההיקש
27 מפסיקת בית המשפט באנגליה שהובאה לעיל בהתייחס לקשר שבין חברת אם
28 והנהלת חברת הבת - על מידה זו או אחרת של "**השפעה**" שיש לקמל על גיטליס,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בהבהירו לו מה רצונו, דהיינו להרוויח עד כמה שניתן מהפרויקט, אם וככל שהאחרון
2 בכלל נדרש ל"הבהרה" מעין זו.
- 3 135. אין זאת אלא, שהמערערת לא הוכיחה כי קמל, תושב החוץ, הוא שהפעיל בה "שליטה
4 וניהול". היא לא הוכיחה כי הלה היה מסוגל להפעיל "שליטה וניהול"; היא אף לא
5 הוכיחה כי עמדה בפני קמל אפשרות בחירה של ממש, המבוססת על הפעלת שיקול
6 דעת עצמאי ובלתי תלוי, בין אפשרויות שונות הקשורות למגרשים העודפים, אם בכל
7 הנוגע לבחירתם, אם בכל הנוגע למכירתם, ואם בכל עניין אחר הנוגע אליהם. כאמור,
8 היפוכו של דבר הוא הנכון, באשר הרושם שהתקבל הוא כי גיטליס, תושב ישראל,
9 הוא "המוח" העומד מאחורי פעילותה של המערערת בכל הקשור למגרשים העודפים.
- 10 136. סוף דבר הוא כי נראה לי שהשליטה והניהול במערערת הופעלו על ידי גיטליס, ומשכך,
11 המערערת היא "אזרח ישראלי" כאמור בסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ.

טענת המניעות וטענת ההסתמכות

- 12
- 13 137. נתתי דעתי לטענת המערערת לפיה מנהל מיסוי מקרקעין קיבל את השגתה בשאלת
14 התשובות, לאחר שקיבל מסמכים ושקל עמדתו, ולפיכך מנוע המשיב לטעון אחרת,
15 בין היתר לאור זאת שנוצרה אצל המערערת הסתמכות. כך הדבר גם אם בינתיים
16 תיקן מנהל מיסוי מקרקעין את שומתו, תיקון שנעשה רק לאחר הגשת הערעור דן
17 למרות שאין בידו נתונים חדשים שלא היו בידו בעת קבלת ההחלטה בהשגה.
- 18 המשיב חולק על טענה אחרונה זו של המערערת וטוען כי בפני שלטונות מיסוי
19 מקרקעין לא עמדו בשעתו כלל ההודעות והמסמכים שעמדו בפני המשיב ואשר הוגשו
20 לבית המשפט. ועוד הוא טוען כי אין בפנינו השתק, לא השתק שיפוטי ולא השתק
21 פלוגתא, והמערערת כלל לא הוכיחה הסתמכות.
- 22 לאחר ששקלתי את מכלול טענות הצדדים, אין בידי לקבל את טענות המערערת בעניין
23 זה, מכמה וכמה טעמים שיפורטו להלן.
- 24 138. ראשית יש להעיר כי לאור העובדה שבינתיים תיקן מנהל מיסוי מקרקעין את שומתו
25 לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין, הרי שההליך שבו יש לברר את טענות המערערת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 בעניין המניעות או ההסתמכות, הוא זה שבו תידון שאלת פתיחת השומה, קרי –
2 ההליך בפני ועדת הערר לפי חוק מיסוי מקרקעין.
- 3 139. מכל מקום, הכלל היסודי של המשפט המנהלי הוא כי על החלטות מינהליות-
4 שלטוניות, בשונה מהחלטות שיפוטיות, לא חל עקרון הסופיות, והן ניתנות לשינוי או
5 לביטול בהתקיים נסיבות המצדיקות זאת, כפי שנאמר בעניין זה בע"א 3604/13 מנהל
6 רשות המסים נ' אייזינגר (10.5.2015):
- 7 "הנה כי כן, הכלל בדבר אי-סופיות החלטות שלטוניות עובר כחוט השני
8 בהלכות השונות של המשפט המינהלי העוסקות בהיבטים שונים של החלטת
9 מינהליות-שלטוניות, כלליות ואינדיווידואליות. ביסוד הלכות אלה כולן
10 עומדים שני עקרונות יסוד של המשפט הציבורי: האיסור על רשות שלטונית
11 לחרוג מסמכויותיה (עקרון האולטררה-וידס) וחובתה הבסיסית של הרשות
12 להפעיל את סמכויותיה לטובת האינטרס הציבורי וטובת הכלל, כפי שהם חמת
13 לעת. על כן, מקום בו מסתבר כי החלטה שהתקבלה, כללית או ספציפית,
14 מנוגדת לדין או אינה מתיישבת עם האינטרס הציבורי - בין שהדבר נבע
15 מתרמית, מהטעיה או מטעות בעת קבלת ההחלטה, ובין שהסתירה לטובת
16 הכלל נובעת משינוי בנסיבות מעת קבלת ההחלטה - מוטלת על הרשות החובה
17 לבחון את ביטולה או שינויה"
- 18 140. מטעם זה נפסק כי נתונה לפקיד השומה הסמכות "לפתוח" את השומה לפי סעיף 147
19 לפקודת מס הכנסה (או סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין) וזאת אף אם מדובר בשומה
20 שנערכה במסגרת הסכם, הגם שבמקרה האחרון יש לנקוט גישה זהירה ומצמצמת
21 (על מידת הצמצום נחלקו הדעות בע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' מחלב (16.2.2012)).
- 22 ואם נכון הדבר מקום בו עומדת על הפרק שאלת פתיחת אותה שומה, נראה כי על
23 אחת כמה וכמה שיש לנקוט בגישה זו בדבר "אי סופיות" כאשר עניין לנו בשומה
24 אחרת, קרי שומת מע"מ, ובוודאי כאשר אף השומה המקורית, דהיינו שומת מס
25 השבח, היא עצמה "נפתחה".
- 26 141. יש לציין כי ההתחשבות באופיו המיוחד של הדין הפיסקאלי, באה לידי ביטוי גם
27 באופן החלתו של הכלל בדבר "מעשה בית דין":



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 "גדר הספקות בכל הנוגע לתחולת הכלל של מעשה בית דין בעניינים
2 פיסקאליים הוא, בעיקרו של דבר, כדלקמן: מחד גיסא, כפי שכבר צוין, קיימת
3 רתיעה מוצדקת מהתדיינות חוזרת באותו עניין, באופן שגורם טרחה לבעלי
4 הדין וצורך משאבי שיפוט. מאידך גיסא, קביעה כי הכרעה שיפוטית שניתנה
5 בהתדיינות לגבי שנת מס אחת מטילה מגבלות על התדיינות בשנת מס נוספת
6 עלולה לעורר קשיים לא מבוטלים נוכח מאפייניהם ומטרותיהם של דיני המס.
7 לעתים, הכלל של מעשה בית דין עשוי לעמוד בסתירה לחתירה לגביית מס
8 אמת, וכן להוביל להפליה בין נישומים הנמצאים באותו מצב. הוא אף בלתי
9 מתיישב לכאורה עם האופן שבו אנו משקיפים על כל שנת מס כיחידה נפרדת
10 בפני עצמה. מתח זה הוביל שיטות משפט שונות, ובכללן המשפט הישראלי,
11 להימנע מהחלת הכלל של מעשה בית דין בתחום הפיסקאלי – בין על דרך
12 שלילת תחולתו ובין על דרך החלתו במתכונת מוגבלת או מרוככת" (ע"א 490/13
13 פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.14)).

14 142. ברי כי אין במקרה שלפני משום "מעשה בית דין" שהרי ועדת הערר טרם דנה
15 בהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין "לפתוח" את השומה כמו גם שלא דנה בשאלת
16 "השליטה והניהול" לגופה, אך גם מהאמור ניתן ללמוד על תחולתו המסויגת של
17 "השתק הפלוגתא" בענייני מסים.

18 143. הוא הדין בטענת "ההשתק השיפוטי". קבלת השגתה של המערערת במסגרת מיסוי
19 מקרקעין, עשויה, לכאורה, להקים השתק שיפוטי כלפי מנהל מע"מ. אלא שנראה כי
20 כלל זה, לפיו בעל דין, המעלה טענה בהליך משפטי, עשוי להיות מושתק מלטעון טענה
21 הפוכה בהליך אחר (ראה פלומין הנ"ל, וכן רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון
22 עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6) 625), חל מקום בו רשות המס מוציאה שתי
23 שומות סותרות בשל כך שקיים ספק לגבי דרך המיסוי הראויה כפי שהיה בע"א
24 6181/08 וינוקר נ' ממונה מס ערך מוסף עכו (28.8.2012), שאזי יש להקפיד כי יובהר
25 לנישום שמדובר בשומות חילופיות. וכיוצא בכך – כלל זה יחול מקום שבו יש בשומות
26 סותרות אלה משום "פגיעה בטוהר ההליך המשפטי ובאמון הציבור במערכת
27 המשפט וכן להניא מפני ניצולם לרעה של בתי המשפט" (עניין פלומין הנ"ל, פסקה
28 80).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1 ספק רב בעיני אם במקרה שלפני, בו טוען מנהל מע"מ כי קבלת השגת המערערת במס
2 שבח נעשתה מתוך שגגה, כאשר מנהל מיסוי מקרקעין, לאחר שעמד על אותה שגגה,
3 אף פועל "לפתוח" את השומות, מתקיימת התכלית האמורה העומדת בבסיסו של כלל
4 השתק השיפוטי.
- 5 אף את טענת ההסתמכות שנטענה על ידי המערערת אין בידי לקבל. אמת כי הפסיקה 144.
6 הכירה בטענה זו (ראה ע"א 215/87 פקיד שומה אשקלון נ' דרעד בע"מ, פ"ד מה(2)
7 423; בג"צ 135/75 סאיטקס קורפוריישן נ' שר המסחר והתעשייה, פ"ד ל(1) 637;
8 ע"ש 5067/06 החוויה הישראלית – שירותי תיירות חינוכית בע"מ נ' מנהל מע"מ
9 (9.1.2011). עם זאת, המדובר בטענה עובדתית הטעונה הוכחה. כך למשל, היה על
10 המערערת להראות כי בעת שביצעה את עסקאותיה במגרשים העודפים, הסתמכה על
11 כך שהשגתה במס שבח התקבלה, ולפיכך חבות המע"מ שנדרשה בשומה נשוא
12 הערעור, לא שוקללה בתמורה שהתקבלה במכירתם (השווה לעניין החוויה
13 הישראלית הנ"ל). לעניין זה אציין כי מתיאור סדר האירועים שהובא בתחילת
14 הדברים עולה כי מרביתן ככולן של העסקאות נעשו בטרם התקבלה השגת המערערת
15 במס שבח, כך שעל פני הדברים ממילא אין לטענת ההסתמכות בסיס עובדתי של
16 ממש.

17 מסקנות ואחרית דבר

- 18 145. לאור כל האמור עולה כי יש לראות במערערת כמי שהשליטה והניהול עליה – קרי,
19 השליטה והניהול בכל הקשור והמתייחס למגרשים "העודפים" – מופעלת על ידי
20 גיטליס, שהוא תושב ישראל. על כן "השליטה והניהול" במערערת מופעלים מישראל
21 ויש לפיכך לראותה כתושבת ישראל, דהיינו כ"אזרח ישראלי" לצורך חוק מע"מ.
- 22 146. נתתי דעתי גם לטענת המערערת כי המשיב מתקשה להצביע על גורם אחד המפעיל
23 שליטה וניהול, ולפיכך מציע "לחבר" חלקי שליטה וניהול שונים המופעלים על ידי
24 כמה גורמים, לכדי "שליטה וניהול" אחת. לטענת המערערת, מאחר שהמשיב לא
25 הראה כי גורמים אלה פעלו יחדיו ובמקביל – למשל הוא לא הראה כי אלה התכנסו
26 במועד אחד ובמקום אחד לשם קבלת החלטותיהם – ממילא אף לא ניתן לייחס להם
27 שליטה וניהול.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

1 לאור מסקנתי דלעיל איני רואה צורך להכריע בשאלה זו הנוגעת לנסיבות של "פיצול"
2 שליטה וניהול בין גורמים שונים. די אם אומר כי איני רואה מניעה עקרונית כי יישומו
3 של מבחן השליטה והניהול יהיה בדרך של צירוף חלקי "שליטה וניהול" המצויים בידי
4 גורמים שונים, אף שלא במקביל ובמועד אחד ואף, שלא במקום אחד. מהותיות
5 ההחלטות היא הקובעת, ויתכן כי רק משקלן המצטבר של מספר החלטות המפוזרות
6 בידי גורמים שונים, היא שתביא אותן לעמוד במבחן המהותיות.

7 147. מנגד, נתתי דעתי לטענת המשיב לפיה תכלית חוק מע"מ מחייבת מתן פרשנות
8 מרחיבה והטלת מס על העסקאות נשוא השומה, וכי אי הטלת המס תביא לפגיעה
9 בתחרות ולהפליית עוסקים אחרים המשווקים מגרשים בשטח ישראל בסמיכות
10 למגרשים שמכרה המערערת, במיוחד עת המערערת אינה משלמת מס ב"אזור". לאור
11 מסקנתי דלעיל איני רואה צורך להכריע אף בשאלה זו. רק אציין כי הטלת מס
12 ב"אזור", היא בגדר חריג לחוק, החל, ככלל, רק על עסקאות בשטח ישראל; האמור
13 בדברי ההסבר להצעת החוק, כמצוטט על ידי המשיב בסיכומיו, לפיו "מבחינה
14 כלכלית אין הפרדה בין ישראל לשטחים המוחזקים. חשוב שדין אחד יחול על עוסק
15 שהוא אזרח ישראלי בשטחים ועל עוסק בישראל" (הצ"ח 1332 מיום 13.3.78), אכן
16 מלמד על כוונה להרחיב את מסגרת המס, אך אין ללמוד מכך כי יש לפרש באופן רחב
17 גם את הגדרת "אזרח ישראלי".

18 בערעור זה מצאתי, בנסיבות העובדתיות שהובאו בפני, כי "השליטה והניהול"
19 מופעלים מישראל, אף אם נותיר את ההגדרה האמורה בגבולותיה המקוריים.

20 148. הערעור, אפוא, נדחה.

21 המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך של 25,000₪.

22
23 ניתן היום, כ"ט חשוון תשע"ו, 11 נובמבר 2015, בהעדר הצדדים.
24

ד"ר שמואל בורנשטיין, שופט

25
26



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 13-05-32172 חברת שי צמרות (אורנית) נ' מנהל מע"מ פתח תקווה

תיק חיצוני:

- 1
- 2