



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1609/16

לפני: כבוד המשנה לנשיאה ח' מלצר  
כבוד השופט (בדימ') א' שהם  
כבוד השופט ג' קרא

המערערת: חברת שי צמרות (אורנית)

נגד

המשיב: מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ד"ר ש' בורנשטיין) מתאריך 11.11.2015 ב-ע"מ 32172-05-13

בשם המערערת: עו"ד זיו שרון; עו"ד שלומי ואקנין; עו"ד יועד פרנקל; עו"ד עמית גליק; עו"ד ראקל שיינוולד; עו"ד הילה בנסון

בשם המשיב: עו"ד טליה נעים

### פסק-דין

המשנה לנשיאה ח' מלצר:

1. לפנינו ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי מרכז-לוד (כב' השופט ד"ר ש' בורנשטיין) ב-ע"מ 32172-05-13, בגדרו נדחה ערעורה של המערערת, חברת שי צמרות (אורנית), על החלטת המשיב, מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה, שלפיה חויבה המערערת במס ערך מוסף (להלן: מע"מ) בגין עסקאות מכר שביצעה בחלקות מקרקעין שבישוב אורנית.

להלן יובאו הנתונים הנדרשים להכרעה בערעור.

רקע עובדתי

2. המערערת היא חברה שהתאגדה ברמאללה בשנת 1985. באותה שנה, המערערת רכשה חלקות מקרקעין המצויות בישוב אורנית והחלה לערוך בהן עסקאות שונות. עקב התנהלות עסקית שאינה מעניינתו בערעור זה, הוגשה בשנת 1997 בקשה לפירוק המערערת.

ההליכים שננקטו במסגרת הפירוק הנ"ל, כללו בתחילה פתיחת תיק הקפאת הליכים כנגד המערערת, תוך ביצוע מיפוי של בעלי הזכויות בחלקות שבבעלותה וקביעת זכויותיהם של נושיה האחרים. ההליכים נמשכו זמן רב ולבסוף הוחלט על מינוי עורכי הדין: י' אמסטר ו-א' אקסלרד כנאמנים למערערת (להלן: הנאמנים). הנאמנים הגישו לבית המשפט המחוזי הנכבד הסדר נושים (להלן: הסדר הנושים או: ההסדר), אשר אושר על ידו ב-בש"א (י-ם) 5408/08 אמסטר נ' ועד דוכשי מגרשים צמודי הקרקע (08.02.2009) (להלן: עניין אמסטר). עיקריו של הסדר הנושים הרלבנטיים לעניינתו יפורטו כעת.

3. הסדר הנושים כלל כניסה של משקיע חדש, שמטרתה להעניק להסדר: "...מסגרת פיננסית, מטריה כללית, ליווי ובטוחה" (ראו: עניין אמסטר, פסקה 24 לפסק דינו של כב' השופט י' שפירא). במסגרת ההסדר נקבע עוד כי המשקיע החדש שייכנס, ירכוש את מניות המערערת באופן שבו לאחר תום הליכי ההסדר הוא יוותר בעל המניות היחיד בה.

המשקיע החדש במערערת בא בדמות חברה זרה שרשומה בפנמה, South Nelpport SA (להלן: החברה מפנמה), שכל מניותיה הוחזקו בידי מר רבי קמל (להלן: קמל), אזרח ותושב ארצות הברית. למען הדיוק יצוין כי ההסדר קבע שהחברה מפנמה תחזיק ב-99% ממניות המערערת ואילו קמל יחזיק במישרין ביתרת 1% המניות. להשלמת התמונה אוסיף עוד כי החברה מפנמה יוצגה על-ידי מספר גורמים, כשאחד מהם היה מר עומר גיטליס (להלן: גיטליס), אשר מונה בהמשך למנהל החברה מפנמה.

4. הסדר הנושים קבע, בין היתר, מנגנון התחשבות עם אותם האנשים שרכשו חלקות מקרקעין מן המערערת שזכאותם הוכרה (להלן: הזכאים) באופן שבו לזכאים ניתנה האפשרות לבחור בין שני מסלולים אפשריים חלופיים:

(א) הזכאים שבחרו במסלול הראשון, שילמו סכום כסף שאמור היה לעבור לקופת הנאמנות, ובתמורה קיבלו חלקת מקרקעין מן המערערת (רוכשים אלו כונו "הנשארים").

(ב) הזכאים שבחרו במסלול השני, קיבלו סכום כסף שהגיע מקופת הנאמנות ובתמורה וויתרו על זכאותם לקבלת חלקת מקרקעין מן המערערת (רוכשים אלו כונו "המוותרים").

זאת ועוד, ההסדר קבע כי אם יוותרו חלקות מקרקעין פנויות לאחר שכלל הזכאים יבחרו במסלול המתאים להם (דבר שיכול להתאפשר אם מספר "המוותרים" יעלה על מספר "הנשארים"), חלקות המקרקעין הפנויות יהיו חלק ממלאי המערערת, בתמורה לסכום כסף שיהיה על המשקיע להפקיד בקופת הנאמנות כהלוואת בעלים.

לבסוף, נקבע כי הנאמנים יוותרו האחראים לניהול קופת החברה ולהוצאתו של הסדר הנושים אל הפועל וכי סמכויות הניהול, השליטה והאחריות על קופת החברה יועברו לידי המשקיע החדש רק כאשר מימוש הסדר הנושים בכללותו יגיע לתומו (ראו: עניין אמסטר, פסקה 25 לפסק דינו של כב' השופט י' שפירא). דברים דומים הודגשו על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד (שם, פסקה 46).

5. במהלך הוצאתו של הסדר הנושים לפועל ולאחר הפנייה לכלל הזכאים, התברר כי אכן, מספר "המוותרים" עלה על מספר "הנשארים" באופן שנותרו בידי המערערת 111 חלקות מקרקעין (להלן: החלקות העודפות), אשר נמכרו על-ידי המערערת לצדדים שלישיים בין השנים 2009-2010.

יצוין כבר עתה, כי בפסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד, נשוא הערעור, נקבע כי השאלה הפרשנית שבמוקד, בדבר חבותה של המערערת במס ערך מוסף בגין מכירת החלקות העודפות, רלבנטית רק בהתייחס לפעילותה "בקשר למגרשים העודפים" (פסקה 94 לפסק הדין). אף אני סבור כי השאלה שבמוקד גדורה רק לשלב שלאחר הבראת החברה, ועל כן הניתוח שלהלן יתמקד בתקופה זו.

6. המערערת פנתה למשיב וביקשה ממנו לקבל אישור לאי חיובה במע"מ בגין מכירת החלקות העודפות. המשיב סירב להיענות לבקשת המערערת וקבע את המע"מ שבו היא חבה תוך שהוא דוחה את השגותיה בעניין. כך, בהודעה שנשלחה למערערת

מאת ממונה צוות ביקורת מע"מ פתח תקווה בתאריך 10.10.2010, צויין, בין היתר, כי המערערת נחשבת ל"תושב ישראל" במובנו של חוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975 (להלן: חוק מע"מ) ובשל כך היא נחשבת גם כ"אזרח ישראל" על-פי סעיף 2(ב) לחוק מע"מ, שכן: "קיימת שליטה וניהול מישראל על חברת 'שי צמרות' על-ידי הנאמנים, היושבים בירושלים, והפועלים על פי הנחיות בית המשפט המחוזי בירושלים" (ראו: נימוק א' להודעת הממונה).

המערערת ערערה על החלטתו הנ"ל של המשיב בפני בית המשפט המחוזי הנכבד, כפי שיפורט להלן בהרחבה.

7. להשלמת התמונה יש לציין כי במקביל לבקשה, שהופנתה למשיב, המערערת דיווחה למנהל מיסוי מקרקעין על מכירת החלקות העודפות כמכירות שאינן חייבות במס שבח, תוך שהיא מתבססת בכך על סעיף 16א לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 (להלן: חוק מיסוי מקרקעין). בתגובה, מנהל מיסוי מקרקעין (להלן: המנהל) הוציא למערערת שומות וקבע כי מכירת החלקות העודפות על ידה חייבת במס שבח. לאחר שהמערערת הגישה השגות על השומות שהוצאו לה, המנהל חזר בו וקיבל את עמדתה, ואולם לאחר שהמשיב דחה את בקשת המערערת לפטור ממע"מ, המנהל חזר בו בשנית ותיקן את שומות מס השבח שהוצאו למערערת כך שיכללו חיוב במס שבח בגין מכירת החלקות העודפות.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד

8. בתאריך 11.11.2015 בית המשפט המחוזי הנכבד דחה את ערעורה של המערערת על החלטת המשיב בקובעו כי מכירות החלקות העודפות הינן עסקאות שאזרחי ישראלי עשה באזור, שעליהן חל חוק מע"מ מכוח סעיף 1א(ב) לו. בתוך כך נקבע כי המערערת עונה להגדרה של "תושב ישראל" הקבועה בסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ.

9. במסגרת פסק דינו בית המשפט המחוזי הנכבד עמד על כך שהמבחן אשר החוק קובע כי באמצעותו יוכרע אם חברה מסוימת זכאית לפטור ממע"מ בגין תושבותה הוא מבחן "השליטה והניהול". בית המשפט ציין מספר גישות פרשניות אפשריות למבחן זה, וקבע לגביו כך:

"...דומה כי מוסכם על הכל שמשמעותו העיקרית – גם אם לא הבלעדית – של מבחן 'השליטה והניהול' הוא

המקום שבו מתקבלות ההחלטות המהותיות, הבסיסיות והחשובות של החברה, הוא 'מרכז העצבים' שלה..." (ראו: פסקה 68 לפסק הדין).

כמו כן, בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי את מקום השליטה והניהול של חברה יש לבחון באופן מהותי, כך שתיבחן מסוגלותו של הגורם הרלבנטי להפעיל שליטה וניהול בפועל, להבדיל מקיומה של יכולת פורמלית גרידא, וכך נפסק:

"מסוגלות' זו אינה, כמובן, רק מסוגלות משפטית, דהיינו כי בידי האורגן סמכות שבדין להפעיל שליטה וניהול...[ש]נראה כי מבחן 'השליטה והניהול' אינו בוחן בידי מי השליטה והניהול בכוח, אלא בידי מי היא בפועל" (ראו: פסקה 80 לפסק הדין; ההדגשות במקור – ח"מ).

10. בית המשפט המחוזי הנכבד הוסיף וקבע בהקשר זה כי מבחן "השליטה והניהול" איננו נבחן רק במועד ביצוע העסקה שנטען לגביה כי היא חייבת במע"מ, אלא כי:

"יש לבחון את כלל הפעולות שבוצעו על-ידי החברה, החל מיום יסודה ותחילת פעילותה...ועד למועד שבו ביצעה את העסקאות נשוא החיוב במע"מ" (ראו: פסקה 86 לפסק הדין).

על אף האמור, בית המשפט המחוזי הנכבד פסק כי בנסיבות העניין יש לבחון את הפעלת השליטה והניהול במערערת תוך התמקדות בפעילותה ביחס לחלקות העודפות בלבד. למסקנה זו בית המשפט המחוזי הגיע לנוכח מטרת הסדר הנושאים, שהייתה ליצור "מעין 'חציצה', בין הפעולות שקדמו לשלב קבלת המגרשים העודפים ומכירתם, לבין השלבים שקדמו לו, וזאת על מנת להבטיח שהמשקיע יוכל לפתוח דף נקי עם כניסתו לחברה המערערת..." (ראו: פסקה 92 לפסק הדין).

11. בהתאם לקביעות הנ"ל, בית המשפט המחוזי הנכבד ניגש לבחון האם השליטה והניהול במערערת נעשו מתוך תחומי מדינת ישראל, תוך יישום מבחן "השליטה והניהול" ביחס לפעילות המערערת בקשר לחלקות העודפות. בהקשר זה, נשללה כבר בפתיח התזה שלפיה השליטה והניהול בחברה הופעלו על-ידי הנאמנים שמונו על-ידי בית המשפט המחוזי בירושלים (שעסק בתיק הפירוק) והיו נתונים לפיקוחו, ועל-ידי עורכי הדין שייצגו את החברה מפנמה.

לאחר מכן, בית המשפט המחוזי בדק בפירוט אם ניתן לראות בגיטליס ובקמל כמי שהפעילו שליטה וניהול במערערת בתקופה האמורה.

ביחס לקמל, בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי מחומר הראיות שהונח לפניו, הוא לא השתכנע שקמל הוא זה שקיבל את החלטות המהותיות ביחס לחלקות העודפות. בית המשפט ציין בנוסף כי הוא לא התרשם שיש בידיו של קמל:

“...כלים של ממש להפעלת שליטה וניהול, דהיינו לקבל באופן עצמאי, ולאחר הפעלת שיקול דעת בלתי תלוי, החלטות בנוגע לבחירת המגרשים ה'עודפים', החלטות בהתייחס לשאלה האם, מתי ובאיזה מחיר למכרם, וכן החלטות בכל עניין מהותי אחר הנוגע אליהם” (ראו: פסקה 123 לפסק הדין).

בית המשפט המחוזי הנכבד הוסיף וציין כי פרט לאמירות כלליות בעדותו של קמל שלפיהן הוא מעורב בעסקי המערערת במידה כלשהי וכי גיטליס פועל לפי הנחיותיו בעל פה, לא הוצגו לפניו ראיות המעידות על מעורבותו בניהול המערערת וביכולת ההשפעה שלו עליה. לפיכך, בית המשפט המחוזי הנכבד פסק כי המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה שמוטל עליה להראות כי קמל הוא שהפעיל שליטה וניהול.

כפועל יוצא מקביעות אלו, בית המשפט המחוזי ציין כי הוא התרשם שקמל העניק לגיטליס את סמכויות השליטה והניהול במערערת, תוך שהוא דורש מגיטליס לעדכן אותו על פעילותו בחברה. הא ותו לא.

12. אשר-על-כן, בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי גיטליס הוא זה שהפעיל את השליטה והניהול במערערת בכל הקשור לחלקות העודפות. מאחר שגיטליס הוא אזרח ותושב ישראלי – בית המשפט המחוזי הנכבד הגיע למסקנה כי המערערת היא “אזרח ישראלי” בהתאם לסעיף 1א(ב) לחוק מע”מ.

13. בית המשפט המחוזי הנכבד דחה את טענותיה של המערערת שלפיהן המשיב היה מושתק מלטעון שהמערערת איננה תושבת ישראל מאחר שהמנהל קיבל את עמדת המערערת בעניין זה. בהקשר זה בית המשפט המחוזי הנכבד ציין כי טענה כזו הייתה צריכה להתברר בפני ועדת הערר (שהרי ההליך הנכון לבירור טענות המערערת בעניין המניעות שנובעת מהחלטת מנהל מיסוי מקרקעין או ההסתמכות שלה על החלטה זו, הוא בפני ועדת הערר לנוכח העובדה שמנהל מיסוי מקרקעין תיקן את השומות שהוציא

לפי סעיף 85 לחוק מיסוי מקרקעין). מכל מקום, בית המשפט המחוזי הנכבד קבע כי רשויות מינהליות רשאיות לסטות מהחלטות שקיבלו בעבר ולשנות את מדיניותן, בפרט כאשר המדובר בתחום דיני המס שבו קיימות הצדקות להגבלת תחולתו של השתק. עוד פסק בית המשפט כי לא הוכחה לפניו קיומה של הסתמכות כלשהי על החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין, היכולה להקים מניעות לטובת המערער.

14. פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד הנ"ל הוא מושא הערעור שבפנינו.

#### טיעוני הצדדים

15. המערער טוענת כי המשיב מושתק מלטעון שהיא נופלת לגדר של "תושב ישראל" במובנו של חוק מע"מ, שכן טענה זו סותרת את החלטת המנהל לקבל את השגות המערערת ביחס לשומות מס השבח שהוצאו לה בגין מכירת החלקות העודפות, החלטה שעליה המערערת הסתמכה. בגדר כך, המערערת טוענת שלא התגלו עובדות חדשות שמצדיקות את פתיחתן של שומות מיסוי המקרקעין, כפי שנעשה על-ידי המנהל בעניינה.

16. יתר-על-כן, המערערת מוסיפה וטוענת כנגד האופן שבו בית המשפט המחוזי הנכבד הבין את המושג "שליטה וניהול" בחוק מע"מ. לגישת המערערת, בית המשפט המחוזי הנכבד שגה בקובעו כי על מנת לבחון את "השליטה וניהול" בחברה, די לבחון היכן נמצא "מרכז העצבים" שלה. לשיטתה, הגדרת חבר בני אדם כ"תושב ישראל" איננה יכולה להתמצות בבחינה כללית בנוגע למקום הימצאו של "מרכז העצבים" של החברה. חלף זאת, מבחן "השליטה וניהול" טומן בחובו, לדידה של המערערת, שני מבחנים עצמאיים נפרדים:

(א) המבחן הראשון – מבחן הניהול – נוגע לניהול החברה, ולפיו יש לבחון האם "מרכז העצבים" של החברה מצוי בישראל.

(ב) המבחן השני – מבחן השליטה – נוגע לשליטה בחברה, ולפיו יש לבחון האם הגורם השולט בחברה נמצא בישראל (את מבחן השליטה יש ללמוד, לשיטת המערערת מהגדרת המושג "שליטה" בדיני החברות ומהגדרת המונח "בעל שליטה" בסעיף 32 לפקודת מס הכנסה).

בהיותם תנאים מצטברים, המערערת גורסת כי די באי-התקיימותו של אחד מן המבחנים כדי להביא למסקנה שהמערערת איננה יכולה להיחשב כ"תושב ישראל" כמשמעות מושג זה בחוק מע"מ.

המערערת סבורה כי בהתאם למבחנים אלו, גם אם יתכן ש"מרכז העצבים" של המערערת היה בישראל, השליטה בחברה נעשתה על-ידי קמל הן במובן הפורמלי והן במובן המהותי ודי בנקודה זו, לגישתה, כדי להביא למסקנה כי "השליטה והניהול" במערערת לא נעשו מישראל ומשכך היא אינה בגדר "תושב ישראל" לעניין חוק מע"מ.

17. המערערת סבורה עוד כי את מושג "השליטה והניהול" בחוק מע"מ יש לפרש באופן שונה מאשר האופן שבו אותו המונח מתפרש בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: פקודת מס הכנסה). לשיטת המערערת, בעוד שבפקודת מס הכנסה, המושג מתייחס לשליטה ולניהול של עסקיהם של חבר בני אדם, בחוק מע"מ המושג מתייחס לשליטה ולניהול בחבר בני האדם גופו, ולא ביחס לעסקיו.

לשיטת המערערת, גם אם השליטה והניהול על עסקיה של המערערת נעשו מישראל, השליטה והניהול במערערת עצמה (הוא הרלבנטי, לגישתה, לעניין חוק מע"מ) בוצעו על-ידי קמל מחוץ לישראל. המערערת מוסיפה כי גיטליס, לכל היותר היה מנהל של עסקי התאגיד, להבדיל ממנהל של התאגיד עצמו.

זאת ועוד, המערערת טוענת כי הראיות שהוצגו בפני בית המשפט המחוזי הנכבד מצביעות על כך שעיקר פעילותו של גיטליס בקשר לחברה התבצעה מהאזור, כלומר, מחוץ לישראל. לפיכך, לעמדתה, גם אם גיטליס הוא שהפעיל שליטה וניהול ביחס למערערת, כפי שקבע בית המשפט המחוזי הנכבד, הרי שמתחייבת המסקנה ששליטה וניהול אלה הופעלו מחוץ לשטח ישראל.

18. המערערת תוקפת בנוסף גם את ממצאי העובדה שנקבעו על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד. לשיטתה, בית המשפט המחוזי הנכבד לא התייחס לראיות רבות שהוצגו בפניו ולחלק מהמבחנים שנקבעו בפסיקה, אשר הצביעו על כך שמקבל ההחלטות בחברה היה קמל. בהקשר זה נטען כי בית המשפט המחוזי הנכבד לא נתן די משקל לכך שהמערערת היא חברה בעלת פעילות פשוטה ולא מורכבת, שאיננה דורשת מעורבות גבוהה ומשמעותית מבחינת שליטה וניהול. לגישתה, לאחר שהסדר הוצא לפועל, כל פעילות החברה הייתה מכירת החלקות העודפות, כל ההחלטות המהותיות



בסוגיה זו התקבלו על-ידי קמל. באופן זה המערערת פירטה אינדיקציות רבות, שלא כאן המקום להציגן במלואן, אשר לטענתה, מצביעות על כך ש"השליטה והניהול" בחברה היו בידי קמל ולא בידי גיטליס.

19. לחילופין, המערערת טוענת כי גם אם גיטליס הוא שהפעיל שליטה וניהול בחברה, דיני השליחות מחייבים, לשיטתה, לייחס לקמל את מעשיו של גיטליס, שכן זה פעל בעבורו. משכך, המערערת גורסת כי גם אם הממצאים העובדתיים שנקבעו על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד יתבררו כנכונים, יש להגיע למסקנה כי קמל הוא שהפעיל שליטה וניהול במערערת (באמצעות גיטליס).

20. לסיום המערערת הוסיפה כי פסק הדין של בית המשפט המחוזי הנכבד מאפשר להתחמק בקלות מחבות מס בישראל, על-ידי מינוי מנהלים זרים בעלי סמכויות מוגבלות שיפעלו מחוץ לישראל. גישה כזו, שמתעלמת ממקום מושבו של בעל השליטה ומתמקדת בקביעת מקום התושבות לפי פעילות אורגן בעל סמכויות מוגבלות, עלולה, לשיטתה, להוביל לבריחת מס מחוץ לישראל.

21. המשיב, מנגד, סומך את ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד תוך שהוא מדגיש כי קביעותיו ביחס לגורם שהפעיל שליטה וניהול במערערת הן קביעות שבעובדה שבהן ערכאת הערעור איננה נוטה להתערב וכי המערערת לא הציגה כל סיבה שמצדיקה התערבות מעין זו.

22. בתגובה לערעורה של המערערת על ממצאי העובדה של בית המשפט המחוזי – המשיב ציין כי ישנם סימנים לתיאום גרסאות בין גיטליס לבין קמל, באופן המערער את מהימנות עדותם. מעבר לכך ולגופו של עניין, המשיב טוען כי הוכח שגיטליס הוא ששלט בפועל במערערת וניהל את הפעילות העסקית השוטפת שלה. לגישת המשיב, השליטה הפורמלית של קמל במערערת איננה בעלת משקל מכריע בהקשר שלנו.

23. המשיב מציין עוד כי מלבד העובדה שערעורה של המערערת נסוב על ממצאי עובדה, ניתן לתמוך את מסקנתו של בית המשפט המחוזי הנכבד שלפיה "הניהול והשליטה" במערערת היו בידי גיטליס גם לגופה. כך, נטען כי מעבר למתן מימון לפרויקט, מעורבותו של קמל בענייניה של החברה, ככל שהייתה כזו, הייתה שטחית והסתכמה בקבלת דיווחים על הנעשה על-ידי גיטליס. כמו כן, המשיב גורס כי שכרו של גיטליס היה גבוה מן המקובל, שכן השכר שניתן לו נקבע כשיעור מתוך מכירות

בעסקאות בעלות שווי גבוה, וכי קביעת שכר כאמור הופכת את גיטליס לנושא חלק מן הסיכון להצלחת פעילותה העסקית של המערערת. נקודות אלו מחזקות את המסקנה כי גיטליס הוא שהפעיל שליטה וניהול במערערת.

24. המשיב טוען כי השליטה והניהול במערערת הופעלו מישראל. בתוך כך, המשיב סבור כי את המונח "שליטה וניהול" לעניין חוק מע"מ יש לפרש באופן זהה לפרשנות המונח לעניין פקודת מס הכנסה. המשיב מוסיף כי מבחן ה"שליטה וניהול" הוא מבחן מהותי ולא פורמלי, אשר מצביע, בנסיבות העניין, על כך שגיטליס הוא שהפעיל "שליטה וניהול" במערערת מישראל. המשיב מדגיש כי עצם קיום המקרקעין באזור או ביצוע עבודות מסוימות באזור לא מלמד כי השליטה והניהול הופעלו משם.

25. טענה נוספת שמעלה המשיב היא כי תכלית ההסדר שקבוע בחוק מע"מ היא להביא לכך שעסקאות שמבוצעות באזור יחובו במע"מ. המשיב מדגיש כי המערערת לא נרשמה כעוסק אצל הרשות הפלסטינית ולפיכך קבלת ערעורה יביא לכך שהיא לא תשלם כלל מע"מ בגין עסקאותיה, באופן שאינו הולם את תכלית החוק.

26. לבסוף, המשיב מצדד בקביעת בית המשפט המחוזי הנכבד כי אין יסוד לטענות ההשתק וההסתמכות שהועלו על-ידי המערערת. המשיב מדגיש כי גביית מס אמת היא חובתן הראשונית של רשויות המס, ומכאן שעליהן החובה לתקן טעויות שנפלו בשומה, כאשר הדבר מתאפשר לפי הדין. ועוד: לגישת המשיב טענותיה של המערערת במסגרת ערעור זה מוגבלות לשאלה האם החלטתו הראשונית של מנהל מיסוי מקרקעין כי המערערת איננה תושבת ישראל יוצרת מניעות כלפי המשיב, וכי מקומן של טענות אחרות בהקשר זה הוא במסגרת ערר על החלטת מנהל מיסוי מקרקעין הנ"ל. אולם גם לגופם של דברים המשיב סבור כי אין בסיס לטענות המערערת, שכן בהחלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין נפלה טעות שנבעה מהסתמכותו על המצג החלקי שהציגה המערערת בעת השגתה על השומה.

27. במהלך הדיון בעל-פה שהתקיים לפנינו, הצענו לצדדים להגיע להסדר על דרך של פשרה. נוכח העובדה שהצדדים לא באו לכלל הסכמה, הרי שהגיעה העת לפנות לליבון הסוגיות העולות מן המכלול ולכך אגש עתה.

## דיון והכרעה

28. לאחר שעיינתי בנימוקי הערעור, בסיכומים ובתשובת המערער, ולאחר שמיעת טיעונים מפי באי-כוח הצדדים – הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור – להידחות וכך אציע לחבריי שנעשה.

אביא את הטעמים למסקנתי האמורה, מיד בסמוך.

## תושבות המערערות

29. ככלל, חוק מע"מ אימץ עיקרון טריטוריאלי (להבדיל מעקרון פרסונלי) לעניין הטלת המס, שלפיו: "...יהיה חייב במס ערך מוסף כל בעל עסק וכל נותן שירות הפועל בישראל, ושניהם נקראים בחוק – עוסק" (ראו: הצעת חוק מס ערך מוסף, התשל"ה-1975, ה"ח 231, בעמ' 235 (להלן: הצעת חוק מע"מ)). העיקרון מצא ביטוי מפורש בהוראת סעיף 2 לחוק מע"מ הקובעת כי המס מוטל "על עסקה בישראל". מעקרון זה עולה כי התנאי לחבות במע"מ הוא קיום העסקה בתוך גבולות המדינה, וכך יכול עוסק שאינו תושב ישראל לחוב במע"מ מכוח החוק (ראו: ע"א 6079/98 שארחה נ' מנהל אגף המכס ומע"מ, פסקה 6 לפסק דינו של השופט י' אנגלרד (19.06.2001)).

ואולם, המחוקק ביקש להרחיב את תחולתו של חוק מע"מ כך שיחול גם ביחס לעסקאות שבוצעו מחוץ לשטחי המדינה, כאשר הן מקיימות זיקות מסוימות לישראל. כך יצר המחוקק "איים מלאכותיים" שנמצאים אמנם מחוץ לשטחה של מדינת ישראל, אך ביחס אליהם חל חוק מע"מ כשם שהיה חל לו היו מצויים ה"איים" ב"מימיה הטריטוריאליים" של ישראל. הרחבה כאמור מצויה בסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ המורה כהאי לישנא:

- (ב) חוק זה יחול גם על אלה:
- (1) עסקאות שעושה אזרח ישראלי באזור או בשטחי עזה ויריחו;
  - (2) פעילות באזור או בשטחי עזה ויריחו של מוסד כספי או של מלכ"ר שהוא אזרח ישראלי;
- לענין סעיף קטן זה –  
 "אזרח ישראלי" – כל אחד מאלה:  
 (1) אזרח ישראלי כמשמעותו בחוק האזרחות, התשי"ב-1952;

- (2) תושב ישראל;
- (3) מי שזכאי לעלות לישראל לפי חוק השבות, התש"י-1950, והוא תושב אזור;
- (4) חבר-בני-אדם שאזרח ישראלי כמשמעותו בפסקאות (1) עד (3) הוא בעל שליטה בו; לענין זה, "בעל שליטה" – כהגדרתו בסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה; "תושב ישראל" –
- (1) לגבי יחיד – יחיד היושב בישראל ואינו נעדר ממנה אלא העדרי ארעי;
- (2) לגבי חבר-בני-אדם –
- (א) חבר-בני-אדם הרשום בישראל ועיקר עסקיו או פעילותו בישראל;
- (ב) חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל" (ההדגשות שלי – ח"מ).

30. הנה כי כן, המחוקק הרחיב את תחולת החוק כך שיחול גם על עסקאות שנעשו על-ידי אזרח ישראלי באזור. "אזרח ישראלי" לענין זה הינו, בין היתר, "תושב ישראל". "תושב ישראל", ככל שמדובר בחבר בני אדם, המדובר בכל חבר בני אדם, אשר השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל.

31. אין מחלוקת בין הצדדים כי מכירת החלקות העודפות היא עסקה שעשתה המערערת באזור. השאלה שבמחלוקת בהקשר זה היא האם המערערת היא בגדר "אזרח ישראלי", כמובנו בחוק מע"מ. אדגיש, כי אם התשובה לשאלה זו היא חיובית, המסקנה הנובעת ממנה היא שחוק מע"מ חל על עסקאות מכירת החלקות העודפות, למרות שהללו, כאמור, נעשו מחוץ לגבולות המדינה.

32. כאמור לעיל, המחוקק מנה ארבע חלופות להגדרת "אזרח ישראלי" שבסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ. המערערת בענייננו הינה חברה (ובלשון דיני המס – חבר-בני-אדם; ראו: סעיף 1 לחוק מע"מ, שמפנה להגדרת מונח זה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה). משכך, טענות הצדדים התמקדו בשאלה האם המערערת היא בגדר "תושב ישראל" כהגדרת מונח זה בסעיף 1א(ב)(2) לחוק מע"מ, אם לאו. ליתר דיוק, נקודת המחלוקת מרוכזת בשאלה אם המערערת יכולה להיחשב כ"תושב ישראל", לפי החלופה שמגדירה מונח זה כ"חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל" (החלופה השניה להגדרת "תושב ישראל" בסעיף 1א(ב) לחוק מע"מ). לניתוח חלופה זו אפנה עתה.

חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל

33. כאמור, בכדי שחברה תיחשב כ"תושב ישראל" נדרש כי השליטה בה וניהולה יופעלו בישראל. כיצד יש להבין את קריטריון "השליטה והניהול"? דומני שיש להשקיף על הסוגיה באופן הבא:

ראשית יש לדון בקשרי הגומלין שבין יסוד "השליטה" בחברה לבין יסוד "הניהול" שבה. הפרשנות המוצעת על-ידי המערערת היא כי יסוד "השליטה" ויסוד "הניהול" הם שני יסודות שונים ומצטברים, אשר יש לבחון את התקיימותו של כל אחד מהם באופן נבדל. המשיב, לעומת זאת, סבור כי "השליטה והניהול" נבחנים יחד באופן "הוליסטי" ובמסגרתם נבחן מהו מרכז פעילותה של החברה בכללותו.

שנית, ככל שיסודות "השליטה" ו"הניהול" הם שני יסודות נבדלים, יש לבחון מהו התוכן שיש לצקת לכל אחד מהם. במסגרת זו יש לבחון האם "שליטה" בחברה נבחנת באופן פורמלי-טכני כך שכל מי שיש לו זכויות שליטה פורמליות בחברה, או היכולת-בכוח לנווט את פעולות החברה ייחשב כמי ש"שולט" בה, או שמא יש להבין את הדרישה כדרישה מהותית-עניינית, אשר מצריכה יכולת לשליטה בפועל בחברה.

34. המערערת והמשיב נחלקו, כאמור, בשאלה הראשונה שהוצגה לעיל, קרי השאלה אם יסודות "השליטה" ו"הניהול" הינם יסודות נבדלים, אם לאו. עם זאת, לדידי אין זה הכרחי כי נכריע בסוגיה זו במסגרת הערעור שלפנינו. זאת מאחר שלהשקפתי, גם אם יסודות "השליטה" ו"הניהול" צריכים להיבחן בנפרד, כשני יסודות מצטברים, הרי שדרישת "השליטה" צריך שתיבחן באופן מהותי-ענייני ולא באופן פורמלי-צורני גרידא. בענייננו, כפי שיבואר להלן, השליטה האפקטיבית במערערת הייתה בידי של גיטליס ומשכך, בנסיבות ענייננו, גם אם יתקבל פירושה המוצע של המערערת, שלפיו יש לראות ביסודות "השליטה" ו"הניהול" כשני תנאים נפרדים, לא יהיה בכך כדי לסייע לה. להלן אבהיר את הדברים.

35. השאלה אם יסוד "השליטה" בחברה צריך להיבחן באופן פורמלי או באופן מהותי הינה שאלה פרשנית, והתשובה לה תינתן על רקע המאטריה המשפטית שלפנינו – תחום דיני המס. כידוע, ככלל יש לפרש את דיני המיסים בהתאם לכללי הפרשנות הרגילים הנהוגים במשפטנו. יפים לעניין זה דבריו של השופט (כתוארו אז) א' ברק בפסק דינו ב-ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט 70, 75 (1985):

"אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78, בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80), בעמ' 364/80, בעמ' 456; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט 70, 75 (1985):

581; ע"א 534/79, בעמ' 735). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61, בעמ' 1769). כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי". (כן, ראו: דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 832 (1996). להתפתחות ההלכה בנושא, ראו פסק דיני ב-ע"א 8958/07 פקיד שומה תל אביב יפו נ' שבטון, פסקה 20 (18.08.2011)).

כך בכלל וכך בענייננו. כללי הפרשנות שחלים הם איפוא כללי הפרשנות התכליתית.

36. כידוע, הבסיס לפרשנות התכליתית של כל חקיקה (ובכלל זה חקיקה שעוסקת בדיני המס) הוא בלשון החוק (ראו: ע"מ 6674/14 טופז נ' פקיד שומה חיפה, פסקה 11 לפסק דינה של חברתי, השופטת (כתוארה אז) א' חיות (16.12.2015); ע"א 8114/09 מלכיאלי נ' פקיד שומה אשקלון פסקה 14 לפסק דינו של המשנה לנשיאה א' ריבלין (01.02.2012); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 432 (1997) (להלן ברק "פרשנות דיני המסים")).

נקודת המוצא לפרשנות החוק היא, איפוא, הלשון. אם לשון החוק "סובלת" אך ורק פרשנות אחת, תבוא מלאכתו של הפרשן לידי סיום בנקודה זו. ברם, במקרים שבהם לשון החוק מאפשרת מספר פרשנויות שונות, על הפרשן לבחור את הפרשנות שמגשימה את תכלית החקיקה באופן המירבי האפשרי (ראו: ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302-303 (2008); ע"א 10251/05 ברשף אילת בע"מ נ' פקיד שומה אילת, פסקה 12 לפסק דינה של השופטת ע' ארבל (19.12.2007); אהרן ברק פרשנות במשפט: פרשנות החקיקה 278 (1993)).

37. כאמור, בגדר סעיף 1א(ב) לחוק מע"מ הוגדר המונח "תושב ישראל", בין היתר, כ"חבר-בני-אדם שהשליטה בו וניהולו מופעלים בישראל". לדידי, לשון זו כוללת בחובה את הפרשנות שלפיה "שליטה" הינה אחיזה צורנית, דהיינו: החזקה בנתח

בעלות זה או אחר בהון המניות של החברה, בזכויות הצבעה בה, בכוח למנות מנהל, בזכות לקבל דיבידנד, וכיוצא באלה (והשוו לסעיף 32(9) לפקודת מס הכנסה). ואולם, אף הפרשנות לה טוען המשיב, לפיה משמעות המונח "שליטה" בחוק היא שליטה אפקטיבית, קרי, מעורבות פעילה בהתוויה ופיקוח מדיניות הכללית של החברה, מינוי נושאי משרה בכירים בה, קביעת תכנית פעולתה של החברה, וכדומה, יכולה בהחלט להתאים ללשון החוק (זאת, בדומה לסמכויות מועצת המנהלים בחברה, ראו: בסעיף 92 לחוק החברות, התשנ"ט-1999).

יצוין, כי ישנה חשיבות אף לשימוש בפועל שנעשה בתפקידים, בסמכויות ובזכויות המנויים לעיל. סיוע לכך, ימצא בלשון החוק, המורה כי על השליטה, או הניהול להיות "מופעלים". מכך ניתן להסיק כי יש לכאורה לבחון מי מפעיל שליטה וניהול במערערת בפועל ולא מי יכול להפעיל שליטה וניהול במערערת בכוח.

38. נוכח האמור לעיל, יש לבחון אילו מבין שתי הפרשנויות המוצעות, מגשימה בצורה הטובה ביותר את תכלית החוק. לשם כך, אעמוד בקצרה על התכליות העומדות ביסוד הוראת החוק שבנידון.

39. התכלית הכללית שמשותפת לכל חקיקת המס היא יצירת הכנסות לקופת המדינה (ראו: ע"א 4305/10 אילן נ' לוי פסקה 31 לפסק דינו של חברי, השופט ע' פוגלמן (09.05.2012) (להלן: עניין אילן); ברק "פרשנות דיני המסים", בעמ' 434-435)). בתוך כך, יצירת הכנסות לקופת המדינה צריכה להיעשות באמצעות תשלום מס אמת, תוך מניעת התחמקות מתשלום מס לפי החוק (ראו: ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 11 לפסק דינו של חברי, השופט א' שהם (11.11.2015)). מעבר לכך, דיני המס שואפים למיסוי פעילות לפי מהותה הכלכלית, מבלי להיתפס לצורתה הפורמלית של הפעילות (ראו: דנ"א 3962/93 מינץ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד נ(4) 817, 832 (1996); ע"א 8119/06 יבולי גליל בע"מ נ' מדינת ישראל – אגף המכס ומס ערך מוסף, פסקה 34 לפסק דיני (31.01.2013); ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 51 לפסק דינה של חברתי, השופטת ד' ברק-ארז (10.05.2016)).

כמו כן, לצד התכלית הראשית של יצירת הכנסות – המס משמש אף כמכשיר חברתי, וכך חוקי המס משמשים את המחוקק גם כדי לקדם ערכים ואינטרסים נוספים, כמו קידום מטרות סוציאליות (ראו: עניין אילן; ברק "פרשנות דיני המסים").

40. ומתכליות כלליות של דיני המס לתכליות מיוחדות שמונחות בבסיס מע"מ ובבסיס הוראת סעיף 1א לחוק מע"מ. מע"מ הוא מס עקיף, כלומר, מס שמוטל בגין פעילות עסקית שמבוצעת במשק בעת קיומה, בלא תלות בכך שאותה פעילות תסתכם בתוצאה עסקית חיובית בסוף התקופה. אפיון נוסף של מע"מ כמס עקיף הוא האפשרות לגלם את המס במחיר העסקה כך שמי שיישא בתשלומו הוא הצרכן הסופי (ראו: אהרן נמדר מס ערך מוסף חלק ראשון 34 (2013) (להלן: נמדר מע"מ)).

מטרת חוק מע"מ היא להטיל מס על מלוא הערך המוסף של התוצר המקומי. בשל כך נקבע בסיס מס רחב ביותר (ראו: הצעת חוק מע"מ, בעמ' 236; ע"א 364/81 מנהל אגף המכס נ' "אתא" חברה לטקסטיל בע"מ, פ"ד לז(2) 744, 753-755 (1983); נמדר מע"מ, בעמ' 44). החוק נועד לחול אפוא על כל הפעילויות הכלכליות במשק. תחולה רחבה זו מאפשרת גביית סכומים משמעותיים לטובת אוצר המדינה, ומעבר לכך היא מונעת אפליה בין סקטורים עסקיים שונים ושמירה על תחרות הוגנת ביניהם (ראו: הצעת חוק מע"מ, בעמ' 237). ככלל, חל חוק מע"מ בפועל על כלל הצריכה במשק בלא תלות במקור הצריכה, ובלבד שמדובר בפעולה עסקית (נמדר מע"מ, בעמ' 42).

41. המחוקק הראשי ראה לכלול הוראה מפורשת המחייבת מע"מ גם בגין פעילויות כלכליות שבוצעו באזור בזיקה לישראל. תכלית הוראה זו היא הרחבת בסיס המס בחוק מע"מ ויצירת זהות בתוכן הכלכלי בין האזור לשטח ישראל (ראו: הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 5), התשמ"ו-1986, בעמ' 93; ראו גם הצעת חוק מס ערך מוסף (תיקון מס' 3), התשל"ח-1978, בעמ' 135). הוראה זו עולה בקנה אחד עם התכלית הכללית שבהרחבת בסיס המס בהטלת מע"מ. וכן היא מונעת אפליה בין סקטורים עסקיים שפועלים באזור לבין כאלה שפועלים בשטח ישראל.

42. לגישתי, מן התכליות הנ"ל עולה כי אין להסתפק במבחן "שליטה" פורמלי-צר, שבגיננו כל מי שאוחז באמצעי שליטה ייחשב אוטומטית כמי שמפעיל "שליטה" בחברה לעניין חוק מע"מ. פרשנות שכזו תוביל לכך ששינוי בעל שליטה לבדו עלול לשנות באופן מיידי את המסקנה מהיכן מופעלים "שליטה וניהול" בחברה. פרשנות כזו עלולה להקל על התחמקות מתשלום מע"מ לפי החוק, ולפיכך היא אף אינה מתיישבת עם נטיית המחוקק להרחיב את בסיס המס בכל הנוגע למע"מ. מעבר לכך, היא אינה מתיישבת עם שאיפת דיני המס למסות פעולות לפי מהותם הכלכלית, גם מקום שבו המצב המשפטי הפורמלי עשוי להביא למסקנות אחרות (השוו: ע"א 3102/12 ניאגו נ' נפיד שומא כפר טבא (14.07.2014)).



עם זאת, אין חולק כי לנישום יש זכות לבחור כיצד לשלוט על נכסיו (למשל על-ידי שינוי מקום הפעלת עסקו) באופן שעשוי להוביל לכך שיחוב במע"מ נמוך יותר. כך, אילו זיקתה של חברה כלשהי לישראל תנותק באופן מהותי (לדוגמה, באופן שהפעלת השליטה עליה תבוצע מחוץ לישראל), אותה חברה לא הייתה 'נתפסת' בגדרו של סעיף 1א לחוק מע"מ. אולם אין לקבל גישה שלפיה שינוי פורמלי בחברה יגרוור לבדו באופן מידי את המסקנה כי החברה אינה חייבת במע"מ בישראל.

43. בחינת השאלה אם פלוני מפעיל שליטה בחברה צריכה להיעשות איפוא באופן מהותי. כך, יש לבחון את קיומה של יכולתו האפקטיבית לתת הוראות, להשפיע ולהחליט בנוגע למדיניות המאקרו של החברה. כמו כן, יש לבחון היכן נהוג להחליט בפועל על המדיניות העסקית הכללית של החברה והיכן מוכרעות ההחלטות האסטרטגיות בה.

אין במסקנתי זו כדי למנוע מבית המשפט להיעזר בנתונים פורמליים במטרה להסיק מהיכן הופעלה שליטה מהותית בחברה פלונית. כך, בית המשפט יכול להיעזר בעובדה שפלוני מחזיק בשיעור ניכר מהון המניות בחברה, בכדי לתמוך במסקנה לפיה פלוני הפעיל שליטה בחברה. שליטה צורנית עשויה, איפוא, להוות ראייה להפעלה מהותית של שליטה. אולם לגישתי, כאמור, ההחזקה גרידא בשיעור ניכר מהון מניות החברה איננה חזות הכל.

44. הגישה הנ"ל אומצה על-ידי נציבות מס הכנסה בחוזר מטעמה (להלן: חוזר הנציבות), המורה כדלקמן:

"אין די בבעלות המשפטית הפורמלית בעסק על מנת להוכיח ניהול ושליטה, אלא ביכולת האפקטיבית להחליט, להשפיע, לכוון את התנהלות העסק ולתת הוראות מחייבות בעלות השפעה מכרעת. לפיכך, מקום הכינוס של אסיפת בעלי המניות, בדרך כלל, לא יהא גורם מכריע לענין הנדון.

[...]

בכל מקרה, שאלת מקום הפעלת השליטה והניהול היא שאלה שבעובדה ואין להכריע בה בהסתמך על דיווחים פורמליים ורישומים שבכונאיים בלבד" (ראו: מ"ה 4/02 קווים מנחים לקביעת שליטה וניהול מיסים טז/2 ג-6 (2002)).

כאמור, במסגרת חוזר הנציבות, הובעה העמדה שלפיה אין להסתפק בבחינת הבעלות המשפטית הפורמלית לצורך קביעת מקום השליטה והניהול, אלא יש לבחון זאת באופן מהותי, ואף הוצעו מספר קריטריונים לשם בחינה זו. כך, בין היתר הוצע בחוזר הנציבות לבחון את תהליך קבלת ההחלטות המהותיות בחברה ולבחון פעולות שמעידות על ניהול אסטרטגי (החלטה עסקית בהיקף מהותי, החלטות הנוגעות למימון הפעילות השוטפת, החלטות ביחס להשקעות מהותיות ועוד). לצד האמור, לפי חוזר הנציבות הומלץ לתור אחר הגורם המוסמך ששולט ומנהל בפועל את החברה, אשר מפעיל שיקול דעת רחב ואשר מוסמך לסטות מההחלטות העקרוניות שהתקבלו בחברה.

45. נוכח כל האמור לעיל, גם אם אקבל, כהנחה המטיבה עם המערערת, כי מבחן "השליטה והניהול" צריך להתפרש כשני תנאים נפרדים ומצטברים, הרי שבחינה זו צריכה להיעשות על-פי מבחן תכליתי-מהותי ולא על-פי קריטריונים צורניים גרידא. בענייננו, וכפי שיובהר להלן, בחינה מהותית-תכליתית מלמדת כי השליטה (והניהול) בחברה הייתה נתונה לגיטליס. על כן, תהא הבחינה מצטברת או "הוליסטית" – המסקנה היא כי ניתן לראות במערערת כמי שהשליטה והניהול בה הופעלו בישראל, והוראות חוק מע"מ חלות לגביה.

נימוקים נוספים למסקנתי זו יובאו להלן.

מן הכלל אל הפרט

46. כפי שתואר לעיל, בית המשפט המחוזי הנכבד מצא, לאחר שבחן את הראיות והעדויות שהובאו לפניו, כי הניהול של המערערת והשליטה בה בוצעו בפועל על-ידי גיטליס, אזרח ותושב ישראל. מסקנה זו נשענת ברובה על ממצאים שבעובדה, אותם בית המשפט המחוזי הנכבד קבע לאחר שבחן והעריך את העדויות והראיות שהובאו בפניו, ומצא להעדיף את עמדת המשיב על-פני זו של המערערת. בהקשר לכך, יש לציין את ההלכה הידועה בדבר גדר ההתערבות המצומצמים של ערכאת הערעור בכל הנוגע להשגות על ממצאי עובדה ומהימנות, אותם קבעה הערכאה המבררת (ראו: ע"א 4202/08 אלטאנע נ' מנהל מע"מ (01.07.2010)). בענייננו, לא מצאתי טעם טוב לסטות מן ההלכה האמורה ולהתערב בממצאי העובדה שבית המשפט המחוזי הנכבד קבע.

47. האינדיקציות שתוארו בידי בית המשפט המחוזי לאופן ניהולו של גיטליס את החברה ושליטתו בה, הן רבות:

לעניין ניהול החברה – נקבע כי מי שביצע את הניהול בפועל של המערערת בהקשר של מכירת החלקות העודפות היה למעשה גיטליס בהיותו מנכ"ל המערערת. גיטליס העיד כי פעל בשם החברה וחתם על הסכמים בשמה. בהסכם העבודה של גיטליס עם החברה מפנמה נקבע, בין היתר, כי הוא יהיה אחראי לבחור את החלקות (במסגרת ההליך שנקבע בהסדר הנושים), למוכרם לצדדים שלישיים ולגביית תשלומים (ראו: פסקה 117 לפסק הדין נשוא הערעור). דומה אפוא שגיטליס ריכז את עיקר הפעילות העיסוקית של המערערת בנוגע לחלקות העודפות.

זה המקום לציין כי הסכם העבודה של גיטליס הכפיף אותו, באופן עקרוני, להחלטות דירקטוריון החברה, אך בית המשפט המחוזי הנכבד לא השתכנע כי נעשה שימוש בפועל בתניה זו. כפיפותו-בכוח של גיטליס לגורמים אחרים הייתה איפוא, כפיפות שלא הספיקה, בנסיבות, כדי ללמד על כך ש"השליטה והניהול" בחברה לא נעשו על ידו.

לעניין השליטה בחברה – בית המשפט המחוזי הנכבד קבע, בהסתמך על עדותו של קמל, כי לקמל ישב בארצות הברית, לא היה תפקיד ממשי בחברה, כי משקלו בפעילות הנוגעת למגרשים העודפים היה זניח וכי הוא אף לא היה בקיא בתחום שבו המערערת עוסקת. עוד נקבע, כי לקמל לא הייתה ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה. אכן, קמל הוא שהחליט להיכנס לפרויקט ואף סיפק לו מימון. עם זאת, חוסר היכרותו של קמל עם החברה ועיסוקיה גרמו לו להזדקק למומחה לתחום עיסוקיה של המערערת, לתפקיד זה שובץ גיטליס. ואולם, תפקידו של גיטליס לא התמצה בייעוץ גרידא, והדבר עולה מעדותו של קמל. גיטליס השפיע מאוד על קמל וקנה את אמונו. לא עלה בידי המערערת להצביע על מקרה שבו קמל הפעיל שיקול דעת עצמאי וכפה את עמדתו על גיטליס (על-אף שלכאורה היה בסמכותו לעשות כן). למעשה, גם אם גיטליס דיווח על הנעשה במערערת לקמל והמליץ על אופן הפעולה, המלצותיו אומצו על-ידי קמל באופן כמעט אוטומטי.

48. כמתואר לעיל, המערערת מבקשת לקעקע את ממצאי העובדה אותם בית המשפט המחוזי הנכבד קבע, ובקשר לכך היא טוענת, בין היתר, כי עיקר פעילותו של גיטליס נעשתה מהאזור, כי בית המשפט שגה כאשר קבע כי קמל נעדר את הידע והניסיון למלא תפקיד ניהולי בחברה, מעבר להיותו משקיע, ובפרשנותו את "הסכם העבודה" שנחתם בין גיטליס ודירקטוריון החברה מפנמה. עוד נטען, כי מכירת החלקות

העודפות איננה עניין שבמומחיות, וכי קמל נתן לגיטליס הנחיות ברורות בדבר מחיר ואופן מכירת החלקות.

לא שוכנעתי כי טענות אלה הינן בעלות משקל ממשי. בהינתן המכלול הראייתי המתואר, נטל ההוכחה להראות כי גיטליס שהוא, כאמור, אזרח ותושב ישראל, ובהתאם להודעתו שהוגשה לרשות המיסים בתאריך 17.03.2010, מען מקום עבודתו הוא "מהבית בהרצליה" (ראו במוצג מע/13 למוצגי המערערת), פעל במסגרת החברה באזור – מוטל על שכמה, ובנסיבות העניין, סבורני כי לא עלה בידה להרים נטל זה (למשל באמצעות ראיות שיש בהן כדי ללמד על האופן והרקע שבו התקשרה המערערת בהסכמי המכר עם לקוחותיה; לעניין נטל ההוכחה, ראו: רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101 (1992); ד' ביין "נטל השכנוע וחובת הראיה בדיני המסים (הרהורים בעקבות פסק-הדין של בית המשפט העליון בעניין ע"א 1436/90 ארד נ' מנהל מע"מ)" משפט וממשל ג' 277, 282 (תשנ"ה); ע"א 3758/96 סלע חברה למוצרי בטון בע"מ נ' מנהל המכס ומע"מ, פ"ד נג(3) 493 (1999); ע"א 7869/14 ד.ד. ליה יזום והשקעות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין ת"א (09.03.2017)).

49. לא שוכנעתי אף בטענה כי לקמל, אזרח זר, הידע והניסיון הדרושים לניהול החברה ולמכירת החלקות העודפות. ממצאי המהימנות, אותם בית המשפט המחוזי הנכבד מצא, אשר נמנו לעיל, מלמדים כי ספק רב אם היה בידי קמל, שלגביו נקבע כי הוא "בעל עיסוקים רבים [...] שהיה מצוי רוב הזמן בחו"ל" את הידע הדרוש להוצאתן לפועל של עסקאות מקרקעין באזור (וראו בעניין זה בעדותו של קמל המובאת בעמ' 44-48 לפסק דינו של בית המשפט המחוזי הנכבד). בהקשר זה, אף מקובלת עליי קביעת בית המשפט המחוזי, ולפיה יש לזקוף לחובת המערערת את העדרם של מסמכים בכתב, המעידים על חלוקת האחריות לעניין השליטה בין גיטליס, לבין קמל, בעל המניות בה.

50. הסכם העבודה שנערך בין החברה מפנמה לבין גיטליס מהווה, לכאורה, מסמך המסדיר את מערך הסמכויות שבין דרגי ההנהלה בחברה, כאמור. ואולם, כמסקנת בית המשפט המחוזי, אף אני סבור כי הרקע לחתימת הסכם העבודה לא הובהר דיו, וכי הוראת הסכם זה, שלפיה הוראותיו כפופות ל-"החלטות דירקטוריון החברה שיתקיימו בחו"ל" – לכאורה נועדה להביא לתוצאה הנטענת על-ידי המערערת, הא ותו לא.

51. לנוכח כל האמור לעיל – לא מצאתי מקום לסטות מן הקביעות העובדתיות שנקבעו על-ידי בית המשפט המחוזי הנכבד לעניין אופן הניהול והשליטה בחברה. משכך, ובשים לב לקביעותי ביחס לאופן שבו ראוי לבחון את יסוד "הניהול והשליטה", הרי שצדק בית המשפט המחוזי הנכבד בקובעו כי המערערת עונה להגדרה המדוברת ב-"חבר בני אדם אשר השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל" ועל כן היא חייבת בתשלום מע"מ בגין מכירת החלקות העודפות.

שלילת טענת ההשתק

52. אשר לטענת ההשתק, כפי שפירטתי לעיל, המערערת טוענת כי המשיב מושתק מלטעון טענה הנוגדת את החלטתו של מנהל מיסוי מקרקעין שקיבל את השגתה של המערערת וקבע כי המערערת אינה "תושב ישראל". לגישתי בנסיבות העניין אין בסיס לטענה זו.

53. כידוע, בנסיבות מסוימות רשות מנהלית עשויה להיות מושתקת מלהתכחש לתוכן מצג שהיא עצמה הציגה (ראו: דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך א 153 (2010)). נסיבות שבהם פרט הסתמך בסבירות ובתום-לב על מצג שהציגה בפניו הרשות ושינה את מצבו לרעה עקב כך, עשויות להצדיק קבלת טענת השתק כאמור (ראו: ע"א 6996/97 חברת א. עבאדה בע"מ נ' רשות הפיתוח על-ידי מינהל מקרקעי ישראל, פ"ד נג(4) 117, 123-124 (1999); ע"א 6705/04 בית הרכב בע"מ נ' עיריית ירושלים, פ"ד סג(2) 1, 57 (2009)).

54. בענייננו, לא הוצגה תשתית ראייתית, אשר ממנה ניתן ללמוד על הסתמכות, או על שינוי לרעה של מצבה של המערערת כתוצאה מן המצג שהיא טוענת שהוצג לה על-ידי מנהל מיסוי מקרקעין. בנסיבות אלו, אין מקום להבנתי להחיל על המשיב כאן השתק.

55. אשר לטענות המערערת המופנות כלפי החלטת מנהל מיסוי מקרקעין להוציא לה שומה בגין מס שבח, הרי שדינן של טענות אלה להתברר במסגרת ההליך המתאים ובפני הערכאה המתאימה, ואין זה המקום לבחון אותן פה.

56. לסיכום – דינו של הערעור להידחות. המערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 20,000 ש"ח.

המשנה-לנשיאה

השופט (בדימ') א' שהם:

אני מסכים.

שופט (בדימ')

השופט ג' קרא:

אני מסכים.

שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של המשנה לנשיאה ח' מלצר.

ניתן היום, כ"ג בחשוון התשע"ט (1.11.2018).

שופט

שופט (בדימ')

המשנה לנשיאה