



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ד 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המעוררים

1. יצחק ניאגו ז"ל
2. רחל ניאגו
ע"י בא כח עוה"ד ד"ר אמנון רפאל

נגד

המשיב

פקיד שומה כפר-סבא
ע"י בא כח עוה"ד אלפא ליבנה

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

לפני ערעור על שומה לשנת המס 1993 מיום 19.12.1999, בה קבע המשיב כי המעוררים קיבלו דיבידנד החייב במס בסך 31,778,500 ₪ או ריווח הון מפירוק החייב במס בסך 22,400,000 ₪.

להלן נימוקי השומה:

"מדובר בדיבידנד שנתקבל מחברה שהשליטה והניהול שלה מישראל ולכן מדובר בדיבידנד שחייב במס בישראל לפי סעיף 2 (4) לפקודת מס הכנסה. לחילופין נטען שמדובר בריווח הון חייב במס לפי סעיף 93 לפקודה בסך 22.4 מיליון ₪ כיוון שמדובר בחבר בני אדם שהוחל בפירוקו."

רקע

חברת ATX יצוא בע"מ, נוסדה בשנת 1987 בשם "ATX משרד קניות בע"מ" ובשנת 1993 הונפקו מניותיה בבורסה בתל אביב (להלן: "החברה הישראלית"). במועדים הרלבנטיים היו המעוררים בעלי השליטה בחברה הישראלית.

עד שנת 1990 עסקה החברה הישראלית בייצוא מוצרי טקסטיל מישראל לחוץ לארץ בדרך של רכישה ומכירה או תיווך. בשנת 1990 ייסדו המעוררים חברה בשם ATX Ltd אשר נרשמה באיי הבהאמס (להלן: "החברה") אליה העבירו את הפעילות העסקית הנוגעת לקשרים עם הלקוחות בחוץ לארץ.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ד 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

1 עובר להנפקת החברה הישראלית בבורסה בתל אביב, נדרשו המערערים על ידי המנפיק להעביר את
2 הפעילות העסקית של החברה לתוך החברה הישראלית. בהתאם, ביום 5.8.1993 נכרת הסכם בין
3 החברה הישראלית לבין החברה לפיה רכשה החברה הישראלית את פעילותה העסקית של החברה
4 תמורת 22,400,000 ₪. באותו היום החליטה החברה לחלק לבעלי מניותיה, המערערים, דיבידנד
5 בסך 7.8 מיליון דולר (22,400,000 ₪).

6
7 בפועל בוצעה העסקה באופן הבא: ביום 18.8.1993 העבירה החברה סך של 22,400,000 ₪ לחשבון
8 הבנק HBU בהולנד (להלן: "הבנק"), ובו ביום הודיעו המערערים לבנק להעביר את הסכום האמור
9 חזרה לחשבון הבנק של החברה. כנגד הסכום שהועבר לחשבון החברה נרשמה בספרי החברה
10 הישראלית הלוואת בעלים בסך 22,400,000 ₪ (להלן: "הלוואת הבעלים"). סכום הלוואת הבעלים
11 לחברה הישראלית קוּוּזו כנגד חוב שהיה לשני בנים של המערערים, ניאגו דורון ואלי לחברה
12 הישראלית, בגין הקצאת מניות פרטית שבוצעה לפני הנפקת מניות החברה הישראלית.

טענות המשיב

- 13
14
15
16 א. הכנסות המערערים מדיבידנדים חייבות במס בישראל מכוח הוראות סעיף 2 (4) לפקודה,
17 זאת מכיוון שהחברה הינה חברה שהשליטה והניהול בה בוצעו מישראל.
- 18
19 ב. לחילופין, מכירת פעילות החברה וחלוקת הדיבידנדים, אינה אלא תחילת פירוק החברה
20 והכספים שקיבלו המערערים בגין מכירת מניות החברה אגב פירוק חייבים במס מכוח
21 הוראות סעיפים 93 ו- 89 (ב) לפקודה. בעניין זה מוסיף המשיב כי איי הבהאמס ידועים
22 כמקלט מס ולא נהוג בהם לפרק חברות באופן מסודר ובהליכים רשמיים ואף לא נהוג
23 למסור דיווח לרשויות המדינה על אופן ניהול החברה, טיב עסקיה וזהות מנהליה.
- 24
25 ג. לחילופין חילופין, אופן ביצוע העסקה מעיד שמדובר בעסקה מלאכותית ומכוח הוראות
26 סעיף 86 לפקודה, יש לסווגה מחדש כמכירת הפעילות בפירוק.
- 27
28 ד. המשיב מצא כי על הכנסותיהם בסך 31,778,500 ₪ מדיבידנד, חייבים המערערים מס
29 בשיעור 25%. לחילופין, יש להוסיף להכנסות המוצהרות של המערערים רווח הון מפירוק
30 בסך של 22,400,000 ₪ החייב בשיעור מס שולי שחל על המערערים.

31
32
33
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ד 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

טענות המערערים

1

2

3 א. הדירקטורים בחברה אינם תושבי ישראל, ישיבות מועצת המנהלים של החברה התקיימו
4 בחוץ לארץ, הניהול השוטף של החברה נעשה מחוץ לישראל והקמת החברה הרחיבה את
5 פעילות הקבוצה ולא הייתה מעין "פיצול" פעילות. לפיכך, ובהתאם להלכה וגישת נציבות
6 מס הכנסה, אין לראות בחברה כמי שהשליטה וניהול עסקיה היו בישראל.

7

8 ב. לחילופין, גם אם השליטה והניהול של עסקי החברה היו בישראל, אין בכך כדי לסייע
9 למשיב משום שמקור הדיבידנדים שחילקה החברה לבעלי מניותיה והתקבל בחוץ לארץ,
10 היה מחוץ לישראל.

11

12 ג. החברה לא עסקה במתן הלוואות בישראל.

13

14 ד. מדובר בחברה זרה פעילה אשר חילקה דיבידנד לתושבי ישראל, ואשר בשל העובדה כי הוא
15 נתקבל לראשונה מחוץ לישראל, אינו חייב כלל במס בישראל.

16

17 ה. החברה לא עברה הליך פירוק פורמאלי והייתה פעילה בכל שנת 1993. לפיכך ובהתאם
18 להלכה לפיה ניתן להגדיר חברה בפירוק רק חברה שביצעה הליך פורמאלי של פירוק, לא
19 ניתן לראות בחברה כמי שהוחל בפירוקה, ומכירת נכסי החברה אינה מקבילה לפירוקה.

20

21 ו. לחילופין טוענים המערערים כי יום תחילת הפירוק הינו 1.9.1993 ומדובר בחלוקת דיבידנד
22 פירוק אשר סעיף 94 לפקודה חל עליו.

23

24 ז. מכירת עסקי החברה וחלוקת הדיבידנדים נעשו במשולב עם העברות כספים אמיתיות בין
25 החברות, והעברות אלה בוצעו על פי הנחיות בנק ישראל. על כן יש לדחות את טענת המשיב
26 כאילו מדובר בעסקה מלאכותית.

27

28

29

דיון

30

31 1. מפירוט הנימוקים לקביעת שומה מיום 19.12.199 (נספח להודעת הערעור), עולה כי המשיב
32 ביסס את חיוב המערערים במס לשנת 1993 על שתי חלופות. חלופה אחת נסמכת על
33 הוראות סעיף 2 (4) לפקודה והחלופה השנייה נסמכת על הוראות סעיף 93 לפקודה. אדון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"מ 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 בטענות הצדדים ביחס לחלופה הראשונה וככל שיהיה צורך בכך אדון בטענות הצדדים
2 ביחס לחלופה השנייה.
3
- 4 2. סעיף 2 (4) לפקודה, בנוסחו במועד הרלבנטי, קבע:
5
- 6 **"מקורות הכנסה**
7 **מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס,**
8 **בשיעורים המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם שנצמחה, שהופקה, או**
9 **שנתקבלה בישראל ממקורות אלה:**
10 ...
11 **(4) דיבידנד, ריבית והפרשי הצמדה**
12 **דיבידנד, לרבות דיבידנד המשתלם מתוך רווחי הון של חברה, ריבית,**
13 **הפרשי הצמדה או דמי נכיון;"**
14
- 15 3. מטעונו הצדדים עולה כי ככל שהחברה הינה "תושב ישראל" כהגדרתה בפקודה, קרי "חבר
16 שהשליטה על עסקיו וניהולם מופעלים בישראל", אזי יש לראות את סכום הדיבידנדים
17 שחילקה החברה למערערים כהכנסה שנצמחה או הופקה בישראל. כך אף ניתן לראות
18 בהכנסה זו לפי הוראות סעיף 5 (1) לפקודה, שזו לשונו:
19
- 20 **"בלי לגרוע מהוראות כל דין בדבר מקום ההכנסה יראו כהכנסה מופקת**
21 **בישראל:**
22 **(1) ריווח או השתכרות שהפיק אדם מעסק שהשליטה בו וניהולו**
23 **מופעלים בישראל..."**
24
- 25 לפיכך, יש לבחון האם מתקיים בעניינה של החברה מבחן השליטה והניהול, דהיינו: האם
26 השליטה על עסקי החברה וניהולה מופעלים מישראל.
27
- 28 4. בפסק הדין בע"מ 8570/06 פקיד השומה תל אביב 5 נ' אברהם בן'ה ואח' (פורסם בפדאור),
29 נקבע (שם, פסקה ל"ב): **"...באשר ל"עסק" – החלופה הראשונה בסעיף – נדרש, כי**
30 **"השליטה בו וניהולו מופעלים בישראל"; דהיינו, נחוץ בסיס של ממש של שליטה וניהול**
31 **בארץ, כדי שיראו את ההכנסה כאילו הופקה בישראל". המערערים ייסדו את החברה**
32 **בשנת 1990 והיו בעלי המניות וממילא היו בעלי השליטה בחברה. אולם בכך אין די ונדרש**
33 **עוד להראות שגם עסקי החברה נוהלו בישראל.**
34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ס 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

1

2

ניהול החברה

3

4 5. לטענת המערערים עסקי החברה מנוהלים על ידי מנהליה ועובדיה היושבים בחוץ לארץ,

5

ולביסוס טענה זו מצביעים המערערים על אלה:

6

7 א. דירקטוריון החברה מנה שלושה חברים, מוטי כפרי (להלן: "כפרי"), סילבנה וורי

8

(להלן: "סילבנה") והנק קילמן (להלן: "קילמן") שמקום מושבם בחוץ לארץ.

9

10

ב. ישיבות הדירקטוריון התקיימו בחוץ לארץ והחלטות הדירקטוריון התקבלו על ידי

11

הדירקטורים באופן עצמאי וללא התערבות בעלי המניות.

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25 6. מהראיות שהונחו בפני עולה כי החברה שימשה כמתווכת/מייצגת קניינים זרים (בעיקר

26

27

28

29

30

31

32

33

34

מארה"ב) באמצעות סוכנות עצמאית שנוהלה על ידי ירון מנדלר (להלן: "מנדלר") אשר רכשו מוצרי טכסטיל מייצרנים בישראל שטופלו על ידי החברה הישראלית, ראה סעיף 10.1.5 לתשקיף שפרסמו החברה הישראלית, אליהו ודורון בשנת 1993 (מוצג מע"ס 8) (להלן: "התשקיף"). משכל הפעילות מול הקניינים הזרים והיצרנים הישראליים נעשתה באמצעות מנדלר והחברה הישראלית, ממילא לא היה לחברה צורך להחזיק מפעלים או עובדים ובהתחשב בדרכי התקשורת המודרניים (אינטרנט, פקס, טלפון ואמצעי תקשורת אחרים) לא היה צורך ממשי במקום פיזי לריכוז הפעילות העסקית של החברה וזו יכולה הייתה להתבצע בכל מקום בו מצוי אמצעי תקשורת מתאים. בנסיבות אלה, נראה שהפעילות העסקית הכרוכה בתיווך בין יצרני טכסטיל ישראליים לבין לקוחות בחוץ לארץ, לא הייתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ס 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 נפגעת באופן מהותי אילו לא הייתה קמה החברה. ממילא, אין במנגנון התאגידי הכולל
 2 דירקטוריון, משרדים, חשבון בנק ועוד, עליו הצביעו המערערים, כדי ללמד על קיום ממשי
 3 של ישות תאגידית עצמאית ונפרדת מהחברה הישראלית ו/או מהמערערים אלא על
 4 פלטפורמה תאגידית מלאכותית שהוקמה בשנת 1990 על ידי המערערים לצורך הפרדה
 5 מלאכותית של החלק העיקרי בעסקי החברה הישראלית הנוגע לשיווק טכסטיל בארה"ב
 6 ובחוץ לארץ. מסקנה זו נתמכת בראיות כמפורט להלן.
 7
- 8 7. כפרי נחקר בדיון מיום 11.1.2009 ומעדותו עולה כי לא התעסק בפעילות החברה באופן
 9 יומיומי (ש' 4 ע' 6, ש' 22 ע' 11 וש' 2 ע' 12 לפרוטוקול הדיון), ממילא נראה שמינויו
 10 כדירקטור בחברה נעשה מטעמים שאינם קשורים בניהול עסקי החברה. מסקנה זו
 11 מתחזקת, נוכח עדותו לפיה בתקופה הרלבנטית עבד בחברה אמריקאית שמחזור עסקיה
 12 עמד על למעלה מ 1.2 מיליארד דולר ואף שימש כדירקטור באותה החברה (ש' 14 ע' 12
 13 לפרוטוקול הדיון), עניין המעורר ספק בדבר מחויבותו של כפרי לניהול עסקי החברה.
 14 בנסיבות אלה, נראה כי גם אם פעל כפרי לאיתור מספר קנייני טכסטיל עבור החברה ו/או
 15 השתתף בישיבות של דירקטוריון החברה, עשה זאת עקב קשריו החברתיים ו/או העסקיים
 16 עם משפחת ניאגו ולא מתוקף היותו דירקטור בחברה. תמיכה במסקנה זו ניתן למצוא
 17 בתשלומים בסך 88,800 ₪ שקיבל כפרי מהחברה הישראלית (מוצג מש/1) לאחר העברת
 18 פעילות החברה לחברה הישראלית, בגין חוב שלכאורה היה של החברה, ראה (ש' 26 ע' 13
 19 לפרוטוקול הדיון מיום 11.1.2009).
 20
- 21 8. רו"ח סער, שימש כרו"ח החברה הישראלית (להלן "סער"), וכך העיד (ש' 5 ע' 45 לפרוטוקול
 22 הדיון מיום 11.1.2009):
 23

24 "ש. מי לדעתך היו אנשי המפתח בחברה הבהאמית?"

25 ת. "אלו שאני פגשתי אותם בהקשר עם עבודתי החשבונאית, המרכזית
 26 שפגשתי גב' סילבנה, כל הניירת והעבודה מול הבנקים, הפעילות
 27 היומיומית של החברה, ההוצאה לפועל של החברה בכל הקשור לפן
 28 החשבונאי, אשראי, בנקים, היו בכפוף לסילבנה ובשלב מסוים גם
 29 בהולנד, זה האנשים המרכזיים שאני פגשתי. לעניות דעתי הייתה עוד
 30 פעילות מרכזית מאוד בחברה בעצם לב החברה, שבוצעה על ידי סוכן
 31 חיצוני, היה נציג של החב' בארה"ב שקיבל את כל הזמנות בארה"ב
 32 והיה צריך להביא את הלקוחות. האם הוא אורגן של החברה או לא אינני
 33 יודע אך אין ספק שכל שרשרת הפעילות התחילה בהזמנות שהוא הביא
 34 מארה"ב."
 35



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

עמ"ד 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

1 עדות זו מלמדת שהפעילות העסקית המהותית לא בוצעה על ידי מנהלי החברה או עובדיה אלא
2 באמצעות מנדלר שהיה סוכן חיצוני ולא אורגן של החברה. תמיכה למסקנה זו ניתן למצוא גם
3 בהסבר שבסעיף 10.20.2.1 לתשקיף (ע' 81):
4

5 **"בחוף המזרחי של ארה"ב נעזרה A.T.X LTD בשירותיה של 198**
6 **MARKETING INC. (להלן "הנציג") שהינה חברה אמריקאית. על פי**
7 **הסדר בעל פה שבין A.T.X LTD ובין הנציג, שהחל בשנת 1990 (לא**
8 **קיים הסכם בכתב עם הנציג) שימש הנציג כנציגה של A.T.X LTD בחוף**
9 **המזרחי של ארה"ב לצורך שירות הלקוחות הקיימים והטיפול השוטף**
10 **בהזמנותיהם, לרבות טיפול בפתרון בעיות לוגיסטיות, המתעוררות**
11 **מפעם לפעם בנוגע להזמנת המוצרים ו/או אספקתם. כמו כן, הנציג**
12 **מבצע מעקב אחרי מגמות השוק בארה"ב, כדי ש-A.T.X LTD תוכל**
13 **להתאים את מאמצי השיווק לצרכי הלקוחות. הנציג אינו מוסמך**
14 **להתקשר עם לקוחות חדשים בשמה של A.T.X LTD ואין הוא מוסמך**
15 **להתחייב בשמה.**
16 **תמורת שירותיו, קיבל הנציג בשנים 1990-1992 ובששת החודשים**
17 **הראשונים לשנת 1993, עמלות שנתיות בגובה של בין 2.75% ל- 4%**
18 **מהיקף הרכישות שנעשו ללקוחות A.T.X LTD שבארה"ב. הנציג טיפל**
19 **בכל הרכישות של לקוחות A.T.X LTD בחוף המזרחי בארה"ב, בכל שנות**
20 **פעילותה שם. גובה העמלה הושפע מגובה ההוצאות שהיו כרוכות**
21 **בביצוע המכירות ללקוחות אלו, ונקבע במשא ומתן נפרד, בין המנפיקה**
22 **והנציג, לגבי כל עסקה בנפרד, או סדרה של עסקאות.**
23

24 9. דורון ניאגו לא העיד בהליך כאן, אולם במסגרת חקירתו הראשית של רו"ח דרור גלילי
25 ששימש כמפקח במס הכנסה כפר סבא, הוגש תמליל הקלטה מדיון בתא 697/94 בבית
26 המשפט כאן המתעד עדות של דורון שנמסרה ביום 22.5.1994 (מש/27). בעדות זו התייחס
27 דורון ליחסים עם מנדלר, וכך העיד (שם ע' 50):
28

29 **"ש. כשנודע למנדלר על התשקיף שלא הודעתם לו הוא בא אליכם**
30 **באיזה שהיא טענה או פנה אליכם, אמר לכם משהו.**
31 **ת. הוא בטענה מסוימת הוא בא שהוא קרא בתשקיף שהפסקנו את**
32 **הקשר איתו ולמה לא אמרנו לו, והבהרנו לו שלא הפסקנו לו את הקשר**
33 **איתו אלא הוא עובד מול ATX יצוא וכך גם הוא המשיך לעבוד והוא כל**
34 **ההתכתבות שלו הייתה מול ATX יצוא. החשבונות שלו יצאו ל- ATX**
35 **יצוא. קיבל כספים מ-ATX יצוא. לא היה שום שוני בדרך העבודה,**

7 מתוך 13



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"מ 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 והבהרנו לו את זה. ולדעתנו כשהוא קיבל את ההבהרה הזאת אז הוא
2 נרגע.
- 3 ש. הוא נרגע ואתם דיברתם על עריכת הסכם ביניכם.
- 4 ת. ואז עבר נושא שהוא ביקש תוספת לקומיסיון שהוא מקבל בינינו
5 התחיל דיון למעשה החל מאוגוסט 93 או יולי 93 למעשה התחיל דיון על
6 גובה האחוזים שהוא יקבל מאיתנו.
- 7 ש. זה עוד היה לפני התשקיף.
- 8 ת. לפני התשקיף ולאחר מכן רק על הנושא, היה דיונים רק על גובה
9 העמלה שהוא יקבל".
- 10
- 11 מהאמור בתשקיף ומעדותו של דורון, נראה כי הפעילות העיסוקית העיקרית של החברה,
12 קרי קבלת הזמנות מלקוחות בארה"ב, העברת ההזמנות ליצרנים ואספקת הסחורה נעשו
13 באמצעות מנדלר והחברה הישראלית ללא מעורבות של מנהלי החברה ועובדיה, וכך אף
14 ביחס לקביעת העמלות שקיבל כל אחד מהגורמים העסקיים המעורבים בפעילות האמורה.
- 15
- 16 10. בעדותו מיום 22.5.1994 התייחס דורון לשיווק מוצרי טכסטיל בארה"ב באמצעות מנדלר,
17 וכשנשאל ביחס להעברת "דוגמאות" לארה"ב, ענה כי הדוגמאות נשלחו מישראל לניו-יורק.
18 זאת, אף שפורמאלית בחלק מתקופת הפעילות האמורה, החברה היא שהייתה קשורה
19 בהסכם עם מנדלר (שם, ש' 11 ע' 58). עוד עולה מעדותו של דורון שלחברה לא היה "חדר
20 דיגום", "מעצבים" וכיוצ"ב (שם, ש' 6 ע' 60). הנה כי כן, עדות זו של דורון מחזקת את
21 המסקנה שפעילות השיווק לקניינים בארה"ב נעשתה בפועל באמצעות החברה הישראלית
22 ו/או דורון מצד אחד ומנדלר מצד שני ולחברה כלל לא הוקצו כלים מקצועיים שהיו דרושים
23 לפעילות השיווק האמורה.
- 24
- 25 11. על מעמדם ו/או משקלם הזניח של מנהלי החברה בפעילות השיווק לארה"ב ניתן ללמוד
26 מעדות זו של דורון (ש' 8 ע' 66 לתמליל – מש/27):
- 27
- 28 "ש. ואולי רק תוכל לומר לנו, כדי שנשלים את התמונה, מי הם מנהלי
29 החברה הזאת הבהאמית, שמותיהם.
- 30 ת. אשה בשם סילבנה ורה, פיטר מילר, בעלה של ורה.
- 31 ש. שהם אנשים שעוסקים בענף הטכסטיל או שהם נציגי חברות למינהן
32 בעולם?
- 33 ת. יש להם נגיעה בענף הטכסטיל גם.
- 34 ש. איזה נגיעה יש להם?
- 35 ת. הם עוסקים גם בניהול חברות בענף הטכסטיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ד 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 ש. האם נכון יהיה לומר שאותם אנשים שעשיו נקבת בשמותיהם הם
 2 בעצם נותנים את שמותיהם כבעלי מניות וכמנהלים לחברות.
 3 ת. הם לא בעלי מניות בחברה שלנו.
 4 ש. נותנים את שמותיהם כמנהלים בחברות ומקבלים תשלום תמורת זה.
 5 ת. לא מכיר את זה בדרך הזו."
 6
 7 בהמשך עדותו האמורה אישר דורון שפעל בשם החברה ואף חתם על הסכמים בשמה, והוא
 8 אף אישר את חתימתו בשם החברה על מסמך שהוצג בפניו (שם, ע' 66-67).
 9
 10 עוד העיד דורון (שם, ש' 10 ע' 70):
 11
 12 "ש. לא יודע. עכשיו הזכרת את הגברת סילבנה.
 13 ת. כן.
 14 ש. כעובדת של החברה בג'נבה ועוד איזה שם שהספקתי לשכוח
 15 בינתיים.
 16 ת. כן.
 17 מי זה השם השני?
 18 ת. פיטר מולר.
 19 ש. האנשים האלה קוראים, כותבים עברית?
 20 ת. לא.
 21 ש. כל הקורספונדנציה שלכם עם מנדלר היא בעברית, נכון?
 22 ת. נכון.
 23 ש. הם הרי בעלי העניין. אז איך אתם מעבירים להם את האינפורמציה,
 24 בעברית?
 25 ת. באנגלית.
 26 ש. אתם מתרגמים כל מסמך לאנגלית?
 27 ת. לא.
 28 ש. אלא מה אתם עושים? אתם נותנים פעם בשנה דיווח, מה אתם
 29 עושים בדיוק?
 30 ת. על מה?
 31 ש. בעלת העניין היא החברה בג'נבה.
 32 ת. נכון.
 33 ש. היא זו שמפעילה את העסק.
 34 ת. נכון.
 35 ש. העסק מונהל בעברית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"מ 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 ת. העסק לא מתנהל בעברית.
 2 ש. התקשרות ביניכם לבין מנדלר שהוא זה שמוכר את הסחורות,
 3 מתנהלת בעברית. הוא כותב לכם בעברית.
 4 ת. הוא כותב לנו בעברית.
 5 ש. אתם עונים לו בעברית.
 6 ת. עונים לו בעברית.
 7 ש. אתם משמשים כסוכנים כנציגים של החברה הזרה.
 8 ת. נכון.
 9 ש. היא בעל העניין.
 10 ת. נכון.
 11 ש. אתם מדווחים לחברה הזרה על העסקים שאתם מנהלים עבורה.
 12 ת. נכון.
 13 ש. איך אתם מדווחים?
 14 ת. באנגלית.
 15 ש. מה אתם מדווחים?
 16 ת. על הדברים.
 17 ש. איך אתם מדווחים, באיזה תדירות, אתם שולחים העתק מכל מכתב
 18 שמנדלר כותב.
 19 ת. רוב המכתבים 99 אחוז מהמכתבים של מנדלר הם מכתבים
 20 שמדברים על הזמנות שמתקבלות, על בקשות לביצוע דוגמאות, ועל
 21 בקשות מקניינים. בדברים הקריטיים של אם להתקשר עם לקוח מסוים
 22 או לא להתקשר עם לקוח למסוים, הייתה מתבצעת התכתבות עם
 23 הבעלים".
 24
 25 עדות זו מלמדת שעסקיה של החברה נוהלו בשפה שאינה שגורה בפי מנהליה ו/או עובדיה,
 26 ובפועל היו תלויים מנהלי החברה ועובדיה במידע עסקי שהעבירו או לא העבירו להם
 27 החברה הישראלית ו/או דורון. זאת ועוד, דורון אישר שבפועל המעוררים ו/או דורון הם
 28 שקיבלו את ההחלטה אם להתקשר עם לקוח שהוצע על ידי מנדלר. אופן התנהלות זה
 29 תומך במסקנה שלמנהלי החברה ועובדיה הפורמליים לא היה עניין ממשי בעסקי החברה,
 30 ואלה שהוצגו על ידי המעוררים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה חסרת כל מהות
 31 עסקית ממשית. גם ההחלטות ברמה של מדיניות ניהולית וברמת ההתקשרות החוזית
 32 נעשתה באמצעות אילו ולא באמצעות 'המנהלים'. בהקשר זה אוסיף כי המעוררים ו/או
 33 דורון ביקשו מפרופ' דן גבעולי להכין הערכה כלכלית של עסקי החברה וביום 15.3.1993
 34 הוכנה הערכה זו (מוצג מע/11). בהערכה זו היטיב פרופ' גבעולי לתאר את תרומתם של
 35 האנשים שהוצגו על ידי המעוררים כמנהלי החברה וכך כתב (ע' 10): "ביתר כולל גם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"מ 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 תשלום לדירקטורים בגובה 100 אלף דולר. לתשלום זה רקע היסטורי ואין הוא מייצג
2 הוצאה תפעולית".
- 3
- 4 12. קילמן אשר בחקירתו בדיון מיום 30.6.2009, טען כי שימש כמנכ"ל החברה (ש' 17 ע' 59
5 לפרוטוקול הדיון) הודה כי לא ערך או ניסח פרוטוקולים של החברה שהוצגו לו (מוצג מע' 2)
6 ומעדותו התברר שלא הייתה לו ידיעה ממשית על הפעילות העסקית של החברה. כך טען
7 בעדותו של החברה היו יצרנים במזרח הרחוק (ש' 13 ע' 66 לפרוטוקול הדיון), אף שאין חולק
8 שהיצרנים ישבו בישראל. קילמן גם לא ידע לציין שם של אחד היצרנים עמם לכאורה
9 הייתה החברה קשורה (שם, ש' 18), ובהמשך עדותו הודה קילמן כי החזיק חברה בבעלותו
10 שסיפקה כתובות לעסקים זרים (ש' 12 ע' 67 לפרוטוקול הדיון). בכל אלה יש כדי לתמוך
11 במסקנה לפיה אלה שהוצגו על ידי המערערים כמנהלי החברה שימשו פלטפורמה
12 מלאכותית ולא היו מעורבים בניהול עסקי החברה באופן ממשי, ואם להשתמש במינוחים
13 של המערערים אפשר שבאופן פורמאלי היו אנשים אלה קשורים לתאגיד אולם בוודאי לא
14 היו "המוח" שמאחורי עסקי שיווק הטכסטיל בהם עסקו המערערים.
- 15
- 16 13. איני מוצא באסופת הפרוטוקולים (מוצג מע' 2) הכוללים החלטות שלכאורה התקבלו על ידי
17 החברה ו/או מנהליה, כדי לשנות ממסקנתי לפיה האנשים שהוצגו על ידי המערערים
18 כמנהלי החברה לא היו מעורבים בעסקי החברה באופן ממשי. חלק מהפרוטוקולים נחתמו
19 על ידי סילבנה או פטר מולר שלא העידו וממילא לא נחקרו בעניין זה וחלק אחר של
20 הפרוטוקולים לא נחתם כלל. אכן, בין הפרוטוקולים נמצא פרוטוקול אחד מיום 9.8.1993
21 שנחתם על ידי קילמן ולפיו לכאורה החליטה החברה להתקשר עם החברה הישראלית
22 בהסכם למכירת עסקיה ולחלק דיבידנד לבעלי המניות בסך 22,400,000 ₪. אולם נוכח
23 מסקנתי ביחס למעמדם של קילמן, סילבנה וכפרי איני רואה לנכון ליתן משקל ממשי
24 לאמור בפרוטוקול זה. זאת ועוד, בחקירתו טען קילמן שהחברה שכרה צוות יועצים שסייע
25 להם בקבלת החלטה למכור את עסקי החברה (ש' 16 ע' 69 לפרוטוקול הדיון מיום
26 30.6.2009) אולם לא נמצאה כל תמיכה ראייתית לטענה זו. אדרבא, מעיון בפרוטוקול מיום
27 9.8.1993 עולה שמדובר בהחלטות קצרות ולקוניות ללא כל רמז לדיונים או הערות ביחס
28 לנושאים שלכאורה עמדו על סדר היום. לכך יש להוסיף כי לא נמצא בפרוטוקול רמז לכך
29 שקודם לקבלת החלטה על מכירת עסקי החברה התייחסו המשתתפים בישיבה לחוות דעת
30 של צוות מקצועי שמינו או אפילו לחוות הדעת שהכינה החברה הישראלית. אפשר שעל פי
31 דיני החברות החלים על החברה שהתאגדה באיי הבהאמס, אין חובה לכלול את כל
32 ההליכים בישיבות הדירקטוריון, כהוראת סעיף 108 לפקודת החברות, התשנ"ט – 1999,
33 אולם השכל הישר מחייב שלמצער בעניינים הנוגעים לקיומה העסקי של החברה ישקף
34 פרוטוקול הדיון את אופן קבלת החלטה וככל שהמשתתפים הסתמכו על חוות דעת כלשהי
35 יהיה לכך עיגון בפרוטוקול הדיון. כאמור לכל אלה אין רמז בפרוטוקול הדיון שלכאורה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"מ 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

- 1 נערך ביום 9.8.1993, ובכך יש כדי לתמוך במסקנה שהחלטה על מכירת עסקי החברה
2 התקבלה בזמן אחר ובמקום אחר על ידי המערערים ו/או דורון כאמור במכתבו של סער
3 מיום 24.12.1992 (מוצג מש/31) והוראות בנק ישראל בהיתר מיום 29.1.1993 (מוצג מע/10).
4 ממילא נראה כי גם הפרוטוקול האמור אינו אלא רכיב נוסף במערכת התאגידית
5 המלאכותית שיצרו המערערים ו/או דורון עם הקמת החברה בשנת 1990. משמע אף
6 החלטות ברמת מדיניות כוללת, כמו החלטות הניהוליות היום-יומיות, התקבלו שלא על יד
7 מי שכונו מנהלי החברה. אף אם אקבל כי הגב' סילבנה עסקה מטעם החברה באיזו שהיא
8 פעילות, מול הבנקים בהעברת מסמכי אשראי וכיוצא באילו, אין בכך כדי לשנות ממסקנתי.
9 היותה אשת הקשר מול הבנקים לכל היותר מעידה על איזו שהיא פעילות יום יומית
10 אדמיניסטרטיבית בעיקרה שאין בה משום תמיכה בהיותה מנהלת של ממש בחברה.
11
- 12 14. על אלה, יש להוסיף כי מההערכה של פרופ' דן גבעולי (מוצג מע/11) עולה שמלבד העיסוק
13 בטכסטיל עסקה החברה במתן אשראי ליצרנים בארץ (ע' 11), כך גם עולה מחקירתו של
14 כפרי (ש' 12 ע' 37 לפרוטוקול הדיון). ממוצגים מש/28 ו – מש/29 עולה שתחום זה טופל
15 בישראל על ידי דורון.
16
- 17 15. המערערים נסמכו על פסיקה אנגלית לפיה מקום "השליטה והניהול" יהיה המקום בו
18 **"נקבעת המדיניות העסקית המהותית של החברה ובו מתקבלות ההחלטות**
19 **האסטרטגיות"** (סעיף 34 לסיכומים). נוכח האמור עד כאן, אין ספק שהמדיניות העסקית
20 וההחלטות האסטרטגיות ובכלל בכל הקשור לעסקי שיווק הטכסטיל בארה"ב ובחוץ לארץ
21 ובוודאי ביחס לאשראי שניתן ליצרנים הישראליים, התקבלו על ידי המערערים ו/או דורון
22 ואליהו בישראל ובפועל הפלטפורמה התאגידית שהקימו המערערים באיי הבהאמס ו/או
23 בגינבה לא השפיעה באופן מהותי על העסקים שלכאורה ניהלה החברה. על כן, יש לראות ב
24 – ATX Ltd כמי שהשליטה והניהול של עסקיה מופעלים מישראל, ובהתאם הדיבידנדים
25 שחילקה החברה למערערים חייבים במס מכוח הוראות סעיף 2 (4) לפקודה.
26
- 27 16. משהגעתי למסקנה שלעיל מתייטר הצורך לדון בטענות האחרות שהעלו הצדדים. עם זאת
28 וככל שיהיה בכך צורך, אוסיף כי נוכח האמור עד כן מקובלת עליי טענת המשיב לפיה
29 עסקת מכירת עסקי החברה לחברה הישראלית והעברת הדיבידנד למערערים נעשה במטרה
30 עיקרית להימנע ממס או להפחיתו באופן לא נאות.
31

סוף דבר

אני דוחה את הערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמה 1029/00 יצחק ניאגו ז"ל ורחל ניאגו פקיד שומה כפר-סבא

1 המערערים ישלמו למשיב את הוצאות המשפט ובכלל זה שכר טרחת עורך דין המשיב בסך כולל של
2 65,000 ₪.

3

4

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

5

ניתן היום, י"ז טבת, תשע"ב, (12 ינואר, 2012) בהעדר הצדדים.

6

מגן אלטוביה

7

מגן אלטוביה, שופט

8