



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בקשה מס' 30

לפני כב' השופט יוסי טופף

**המערערת:** צומת ספרים בע"מ  
ע"י ב"כ עו"ד אהוד ברזלי

נגד

**המשיב:** פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה  
מפרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

### החלטה

1. לפניי בקשה מטעם המשיב, פקיד שומה למפעלים גדולים (להלן: "המשיב"), להוצאת חוות דעת מומחה שהגישה המערערת, אל מחוץ לתיק בית המשפט, על מנת שזו לא תהווה ראיה בהליך זה, ולחייב את המערערת בהוצאות משפט.

### הרקע לבקשה

2. לבית משפט זה הוגשו 8 ערעורים, שדיונם אוחד, על שומות בצו שהוציא המשיב למערערת, חב' צומת ספרים בע"מ (להלן: "המערערת") ולחב' צומת ספרים יריד (2002) בע"מ (להלן יחד: "המערעות"), כמפורט להלן:

מטעם המערערת הוגשו הערעורים הבאים:

- ע"מ 28130-12-10 הוגש ביום 19.12.2010, ביחס לשנות המס 2005-2007.
- ע"מ 33271-12-13 הוגש ביום 17.12.2013, ביחס לשנות המס 2008-2010.
- ע"מ 13971-02-16 הוגש ביום 7.2.2016, ביחס לשנת המס 2011.
- ע"מ 51328-12-17 הוגש ביום 25.12.2017, ביחס לשנות המס 2012-2014.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מטעם חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ הוגשו הערעורים הבאים:

- ע"מ 28155-12-10 הוגש ביום 19.12.2010, ביחס לשנות המס 2005-2007.
- ע"מ 33235-12-13 הוגש ביום 17.12.2013, ביחס לשנות המס 2008-2010.
- ע"מ 9871-02-16 הוגש ביום 4.2.2016, ביחס לשנת המס 2011.
- ע"מ 51352-12-17 הוגש ביום 25.12.2017, ביחס לשנות המס 2012-2014.

3. בקצירת האומר יצוין כי ביום 6.8.2002 נחתם "הסכם מייסדים להקמת שותפות" (להלן: "הסכם המייסדים") בין המערערת לבין חברת אש אורי בע"מ (להלן: "אש אורי") להקמת שותפות מוגבלת, הרשומה כדין, בשם "צומת ספרים 2002 - שותפות מוגבלת" (להלן: "השותפות"), כך שהמערערת ואש אורי תחזקנה כל אחת ב-49% מהשותפות ו-2% הנותרים יוחזקו על ידי חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ, שהוקמה ע"י המערערת ואש אורי כדי שזו תשמש כחברת ניהול ושותפה כללית. במסגרת הסכם המייסדים, סוכם כי כל פעילותיהן של המערערת ואש אורי, תהא באמצעות השותפות. הווה אומר, השותפות תנהל ותפעיל את כל החנויות שברשתות של המערערת ואש אורי, והאחרונות התחייבו שלא להתחרות בשותפות באמצעות פתיחת חנויות שלא באמצעות השותפות, או בדרך של פעילות קמעונאית כלשהי במישרין או בעקיפין. עוד סוכם, בין היתר, כי השותפות תשלם מדי חודש לכל אחת מהשותפות, המערערת ואש אורי, סך של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימושה הבלעדי בכל החנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, לרבות זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן.
4. לימים, ביום 3.7.2005, נחתם הסכם לצירוף חברת באג מולטיסיסטם בע"מ (להלן: "באג") כשותפה נוספת לשותפות (להלן: "הסכם להכנסת שותף"). במסגרת הסכם זה סוכם כי באג תשקיע 30 מיליון ₪ בתמורה ל-1/3 מהזכויות בשותפות. הסכם זה נחתם כאמור ביום 3.7.2015, אך הוסכם כי הרווח של שנת 2005 במלואו יחולק שווה בשווה בין שלושת השותפות.
5. בד בבד לחתימה על הסכם להכנסת שותף, נחתם באותו היום "הסכם שכירות מוניטין" בין המערערת ואש אורי לבין השותפות, כאשר באג אישרה הסכם זה בחתימתה, הגם שאינה צד לו (להלן: "הסכם המוניטין"). במסגרת הסכם זה סוכם כי גובה דמי השכירות החודשיים אותם שילמה השותפות למערערת ולאש אורי בהתאם להסכם המייסדים יועלה לסך של 190,000 ₪ בתוספת מע"מ, וזאת באופן רטרואקטיבי החל מיום 1.1.2005.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 10-12-28130 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 17-12-51328 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 16-02-13971 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 13-12-33271 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בנוסף לכך, במסגרת הסכם המוניטין ניתנה לשותפות אופציה לרכישת מוניטין מהמערערת ומאש אורי תמורת סכום של 17,780,000 ₪, ככל שתבחר לממש זכות זו במהלך התקופה 30.12.2006-30.12.2007. ביום 22.10.2006 הודיעה השותפות על החלטתה לממש את הזכות לפי האופציה לרכישת המוניטין. ביום 31.12.2006 מומשה האופציה, העסקה דווחה לרשות המסים ושולם המס בגינה.

6. במסגרת הצווים נשוא הערעורים החליט המשיב, במסגרת שומה ראשית, לסווג מחדש את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, לצד הכנסת באג כשותפה חדשה, וקבע כי אופן הצגת העסקה כהשקעה בשותפות, בד בבד לקבלת הכספים שהושקעו לכאורה בשותפות במסווה של תמורה מהשכרת המוניטין לשותפות, אינה עולה בקנה אחד עם תוכנה הכלכלי האמיתי, לפיו המדובר בעסקה אחת של מכירת זכויות בשותפות. המשיב קבע במסגרת הצווים מטעמו כי ביום 3.7.2005 מכרו המערערת ואש אורי, כל אחת מהן, 1/3 מזכויותיה בשותפות לבאג תמורת 15 מיליון ₪ עבור כל אחת. לשיטת המשיב, התמורה מהמכירה הינה רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה. בנוסף לכך, בוטלו הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות, והן הוספו כתוספת הכנסה חייבת בצו.

כנימוק חלופי, קבע המשיב כי מדובר בעסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות הינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה. לכן, המשיב התעלם מהעסקה כפי שדווחה, וקבע כי מדובר במכירת זכויות בשותפות על ידי המערערת ואש אורי, כמפורט לעיל בשומה הראשית, והגיע לאותה תוצאה של חיוב במס מהפקת רווח הון ריאלי.

במסגרת שומה חלופית טען המשיב כי ממכלול הנסיבות, ובדגש על הגדלת דמי השכירות ששילמה השותפות למערערת ולאש אורי מ-2.5 מיליון ש"ח בשנה ל-4.5 מיליון ש"ח בשנה, קביעת הסכם האופציה לרכישת המוניטין למימוש משנת 2006, כאשר לשיטת המשיב היה ברור לצדדים כי האופציה תמומש, והתוספת למניע של אש אורי בהפחתת חבות המס על ידי הפיכתה ל"חברה משפחתית" החל משנת 2006, כך שלא תוטל עליה חבות מס דו שלבית, כמקובל במיסוי תאגידיים, מצביעים ומלמדים כי למעשה אין המדובר בהסכם שכירות והסכם אופציה, העומדים בפני עצמם, אלא בעסקה למכירת מוניטין ו/או נכס הון אחר של המערערת ואש אורי לשותפות, שנעשתה ביום 3.7.2006, ומומנה על ידי הקצאת זכויות לבאג, כך שדחייתה לעתיד הינה למראית עין בלבד ו/או



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לצורך הפחתת מס בלתי נאותה, כמשמעות הדברים בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה ציין המשיב כי לא הוכח בפניו מרכיב המוניטין ונכסי ההון האחרים הכלולים בעסקת המכירה. 7. המערערות מצדן ערערו על קביעות המשיב ברקע הצווים שהוצאו מטעמו. נטען כי עסקינן בעסקאות שהן מוכרות ומקובלות בעולם העסקי, שעה ששתי שותפות - המערערת ואש אורי - חברו יחדיו להקמת שותפות, והמוניטין הנפרד והעצמאי של כל אחת מהן נותר בבעלותן, בכפוף למתן זכות שימוש לשותפות. נטען כי בהתאם להסכם המייסדים, נקבע כי השותפות תשלם לכל אחת מהשותפות תשלום חודשי בסך של 100,000 ₪ + מע"מ, אשר ברובו מתייחס לתשלום בעבור המוניטין שבעלותן. בהקשר זה נטען כי ברי שלמערערת ולאש אורי, שהינן חברות ותיקות להפצת ספרים העוסקות שנים רבות בתחום מכירת הספרים בישראל, קיים מוניטין עסקי רב אשר נצבר במהלך שנות פעילותן.

לימים, התקשרו הצדדים בהסכם להכנסת באג לשותפות, לאחר שזו חפצה בקידום והרחבת פעילותה העסקית. נטען כי הכנסת באג כשותפה כמוה כרכישת מניות בהקצאה, דהיינו הכנסת כסף לשותפות וקבלת זכות בשותפות, בדומה לקבלת מניות.

ברם, כך נטען, בעקבות כניסת באג כשותפה נוספת לשותפות, הזכאית ל-1/3 מרווחי השותפות, לאחר תשלום דמי שימוש במוניטין, היה צורך לשערך מחדש את סכום התמורה מהשימוש במוניטין בהתאם לשווי באותו מועד ובהתאם להחלטת הצדדים, וזאת בין היתר מהטעם שבאג לא הייתה צד להסכם המייסדים. לאור זאת, דמי השימוש החודשיים המעודכנים נקבעו בהסכם המוניטין לסכום של 190,000 ₪ + מע"מ, בהתאם לשווי השוק, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, ולאחר משא ומתן שהתנהל בין הצדדים. נטען כי הסכום שנקבע כתשלום דמי השימוש היווה "נקודת השוויון על כף המאזניים", בין ההחלטה של השותפות לרכוש את המוניטין בהתאם לאופציה שנקבעה בהסכם המוניטין לשותפות לרכישת המוניטין לבין ההחלטה להמשיך תשלום דמי שימוש. בדרך זו, כך נטען, ניתנה לבאג אופציה לבחון האם ברצונה להיכנס לשותפות כשותפה קבועה באמצעות מימוש האופציה לרכישת המוניטין על ידי השותפות. לימים, בעקבות מימוש האופציה, רכשה השותפות את המוניטין בסכום של 17,780,000 ₪. על כן נטען כי פעילויותיהן של המערערות היו לגיטימיות ושגרתיות ונבעו מטעמים מסחריים גרידא, ואין המדובר בעסקה מלאכותית או כזו המצדיקה סיווג מחדש כשם שעשה המשיב לצרכי מס.

8. למען שלמות התמונה יצוין כי בדומה לשומות בצווים שהוצאו למערערות, הוצאו שומות בצו על בסיס אותם טעמים גם לאש אורי, ביחס לשנות המס 2004-2006, וערעורים מטעם האחרונה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ובעליה הוגשו ונדונו בבית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 5598-07-10; ע"מ 12044-12-10; ע"מ 5736-07-10; ע"מ 5664-07-10).

ביום 19.8.2013 ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מרים מזרחי) פסק הדין בערעורים שהגישה אש אורי, ובמסגרתו אימץ בית המשפט את עמדת המשיב, וקבע כי המשיב פעל כדין בסיווג מחדש של העסקה הכוללת, למעט סכום התמורה (כך שיש לתקן את השומה בגין הסיווג מחדש באופן שתתייחס ל-14 מיליון ₪, ולא ל-15 מיליון ₪). נקבע כי בחינת ההסכם להכנסת שותף והסכם המוניטין, אשר נכרתו באותו היום, מובילה למסקנה כי הם עוסקים באותו עניין - מערכת היחסים בין השותפות, השומרת על זכויותיהן בשותפות. נקבע כי הגם שבאג אינה צד להסכם המוניטין, אלא חתמה עליו כמי שיודעת על קיומו בלבד, היא זו שלמעשה "משלמת את החשבון" כי כספי השותפות שנעשתה צד לה נשאבים לטובת שתי השותפות האחרות, המערערות ואש אורי, מכוח התשלומים עבור המוניטין. עוד נקבע כי הקושי לקבל את ההסכמים בפשטות כפי תוכנם לכאורה, מתעצם לנוכח העובדה כי לא הוכח קיומו של מוניטין המצדיק תשלום נמשך כל כך משמעותי, וגם אם ניתן להניח קיומו של מוניטין לא הוכח ערכו. בית המשפט קבע כי: "...באמצעי מחוכם של הסכם המוניטין, נשאב למעשה סכום הדומה בגובהו לסכום ששילמה באג עם כניסתה כשותפה על ידי שתי השותפות הוותיקות...". בית המשפט הגיע כאמור למסקנה כי נעשה שימוש בהסכם המוניטין כדי להעביר כספים לשותפות המייסדות, המערערות ואש אורי, בעבור הזכויות בשותפות.

9. יצוין כי הערעורים הראשונים מטעם המערערות הוגשו ביום 19.12.2010, ומאז הוגשו ערעורים נוספים בקשר לשנות מס עוקבות, ובקשות דחיה פעם אחר פעם, רובן בהסכמה, הן מהטעם שהצדדים מנהלים משא ומתן והן מהטעם שיש להמתין לפסיקת בית המשפט המחוזי בירושלים בערעורים הדומים שהוגשו מטעם אש אורי.

ביום 3.9.2013, ימים בודדים לפני ישיבת ההוכחות שנקבעה, הוגשה בקשה מוסכמת (אחת מיני רבות) לדחיית הדיון, מהטעם שהתקבל פסק דינו של בית המשפט המחוזי בירושלים בערעורים מטעם אש אורי, וטרם נתקבלה החלטה אצל האחרונה, המיוצגת על ידי אותו עורך דין המייצג את המערערות, באשר להגשת ערעור לבית המשפט העליון. עוד צוין כי בפסק הדין ישנן קביעות מסוימות אשר יש בהן כדי להשפיע על ניהול משפטן של המערערות. בית המשפט נעתר לבקשה וישיבת ההוכחות נדחתה לסוף חודש פברואר 2014.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ביום 29.1.2014 הוגשה בקשה נוספת, בהסכמה, לדחיית מועד ההוכחות בין היתר בשל הגשת ערעור לביהמ"ש העליון בעניינה של אש אורי (ע"א 1471/14), והצורך להמתין לתוצאתו נוכח השפעתו על עניינין של המערערות. בית המשפט (כב' השופט אלטוביה) נעתר לבקשה מטעמיה, וחלף ישיבת ההוכחות נקבעה תזכורת פנימית בחלוף 180 יום.

ביום 30.7.2014 הוגשה הודעה משותפת מטעם הצדדים לפיה הצדדים ממתנינים לניהול הדיון בבית המשפט העליון, ועל כן נתבקשה קביעת תזכורת פנימית בחלוף שנה. בית המשפט נעתר לבקשה.

לאחר מכן, הגישו הצדדים מעת לעת בקשות נוספות לקביעת תזכורת פנימית נדחית, מהטעם שהליך הערעור בבית המשפט העליון, בעניינה של אש אורי, טרם הסתיים ויש לו השלכה לערעורים כאן (ראו הבקשות במועדים הבאים: 9.6.2015, 2.5.2016, 7.5.2017, 27.12.2017, 9.1.2018).

10. ביום 4.2.2018 התקיים דיון בפני כב' השופטת וינשטיין, בתומו נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית מטעם הצדדים ונקבעו מועדי הוכחות לסוף חודש יוני 2018.

11. בין לבין, ביום 22.4.2018 הסתיים הערעור בבית המשפט העליון (ע"א 1471/14), בכך שניתן תוקף של פסק דין להסכם פשרה שגובש בין הצדדים, הכולל הסכמה כי "פסק-הדין של בית המשפט המחוזי יעמוד על כנו", ולפנים משורת הדין הוסכם על ביטול קנסות הגירעון שהוטלו בגין השומות. בכפוף לכך, נדחה הערעור ללא צו להוצאות.

12. לימים, לאור שינויים בסדרי העבודה בבית משפט זה, נותבו הערעורים שבכותרת לשמיעה לפניי ונקבע דיון שלא להוכחות ליום 17.6.2018. בתום הדיון לפניי נקבע כי עדויות הצדדים תשמענה במלואן בבית המשפט, ללא תצהירים מקדימים, למעט עדים מומחים שחוות דעתם תוגש במועדים שנקבעו בתקנות. בנוסף לכך, הוטל על המערערות להגיש תיק מוצגים עם העתקים של כל המסמכים שבדעתן להגיש עד 60 יום לפני ישיבת ההוכחות; ועל המשיב להגיש תיק מוצגים מטעמו עד 30 יום לפני ישיבת ההוכחות. הובהר לצדדים כי אין בעצם הגשת תיקי מוצגים כדי להגשת המסמכים כראיות לעניין תוכנם, אלא שהגשתם ככאלה תיעשה הלכה למעשה בדיוני ההוכחות, באמצעות העדים המתאימים, בכפוף לסדרי הדין ודיני הראיות. מועדי הוכחות חלופיים נקבעו בתיאום עם הצדדים לחודש דצמבר 2018.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

13. יצוין כי לאחר ישיבת קדם המשפט הגיש המשיב בקשה לדחיית הערעורים על הסף, בהתבסס על תוצאת ההליכים המשפטיים והקביעות בעניינה של אש אורי, אך זו נדחתה בעיקר מהטעם שהמערערות זכאיות לקבל את יומן בבית המשפט, בהינתן שלא נשמעה מטעמן כל התחייבות מפורשת לאמץ את אשר ייקבע בעניינה של אש אורי לגביהן. בד בבד, הגיש המשיב תיק מוצגים מטעמו במועד שנקבע בהחלטתי כאמור לעיל.

14. ביום 15.11.2018 הגישו המערערות לתיק בית המשפט חוות דעת מומחה באשר לאומדן שווי המוניטין של המערערת נכון ליום 30.6.2005 (להלן: "חוות הדעת"). חוות דעת זו היא אשר במוקד הבקשה שלפניי. מלבד זאת, לא הגישו המערערות תיק מוצגים מטעמן.

### עיקרי טענות הצדדים בבקשה שלפניי

15. המשיב עתר לסילוק חוות הדעת מתיק בית המשפט, על מנת שלא תשמש כראיה, מהטעמים הבאים:

(א) נטען כי בערעור מס אין להתיר הגשת חוות דעת שלא הוצגה עד כה, לא נדונה בדיוני השומה ולא הונחה לפני פקיד השומה טרם נתן החלטתו בהשגה נשוא הערעור. ב"כ המשיב הדגישה כי בעניינן של המערערות התקיימו ארבעה סבבים של דיוני שומה, ואף לא באחד מהם הוצגה חוות הדעת לעניין המוניטין הנטענים, ועל כן כפי שנקבע בפסיקת בית המשפט העליון אין להתיר מקצה שיפורים בשלב הדיון בערעור.

(ב) נטען כי המערערות הגישו את חוות הדעת לבית המשפט, חרף התנגדות המשיב, תוך זילות החלטת בית המשפט מיום 17.6.2018, במסגרתה נקבע כי עדי הצדדים ישמעו בדיון מבלי להקדים ולהגיש תצהירי עדות ראשית, למעט עדים מומחים שחוות דעתם תוגשנה במועדים שנקבעו בתקנות. בהקשר זה נטען כי בהתאם לתקנה 143 לתקנות סדר הדין האזרחי, תשמ"ד-1984 (להלן: "התקנות") מוסמך בית המשפט לקבוע מועדים להגשת חוות דעת לפי המועדים שנקבעו בתקנות, אך המערערות עשו דין לעצמן והתעלמו מההחלטה והגישו את חוות הדעת כ-27 ימים בלבד קודם לישיבת ההוכחות, לאחר חלוף המועד שקבע בית המשפט ואף לאחר המועדים שנקבעו להגשת תיקי המוצגים מטעם הצדדים.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ג) נטען כי הגשת חוות הדעת באיחור כה רב ללא אישור בית המשפט, לאחר שהמשיב הגיש את תיק המוצגים מטעמו, בהתאם למועד שנקבע בהחלטת בית המשפט מיום 17.6.2018, הביאה לכך שהמערעות פגעו בסדר הבאת הראיות הנוהג בערעור מס, לפיו על המערעות להגיש את כל ראיותיהן קודם שהמשיב יגיש את הראיות מטעמו.

16. המערעות עתרו לדחיית הבקשה לסילוק חוות דעת המומחה מטעמן. נטען כי חוות דעת המומחה שהוגשה הינה "אבן יסוד של ההליך", ויש בה כדי להצביע על הבחנה ברורה בין אש אורי למערערת בכל הנוגע לקיומו ובעיקר שוויו של המונויטין. המערעות לא הכחישו כי חוות הדעת לא הוצגה קודם לכן לפני המשיב, אך נטען כי טענות הנוגעות לשווי המונויטין נשמעו בדיונים עם המשיב. בהקשר זה הלינו המערעות כי המשיב מתנהל כ"אחרון התגרנים בשוק", כדי למנוע מהן בכל אמצעי ובכל מחיר את זכותן לבירור טענותיהן בבית המשפט.

עוד נטען כי חוות הדעת לא הוגשה באיחור, שכן תקנה 129 לתקנות, הקובעת בין היתר מועדים להגשת חוות דעת מומחה מטעם בעלי דין אינה חלה בערעורי מס, משהוחרג תחולתה בהתאם לתקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978. על כן, כך נטען, בהיעדר מועד קבוע להגשת חוות דעת מומחה אין מקום לטענה כי חלף המועד להגשתה.

עוד נטען כי "ברור כי אין כל כוונה מצד המשיב להגיש הערכת שווי נגדית", מקום שכבר הוגשה על ידו אחת בהליך זה, ועל כן אין כל עילה לדחיית מועד ההוכחות.

לבסוף, בכל הנוגע לפגיעה הנטענת בסדר הבאת הראיות, נטען כי המוצגים מטעם המערעות הוגשו זה מכבר בצירוף להודעה המפרשת את נימוקי הערעור והם מוכרים וידועים היטב למשיב, ועל כן אין ממש בטענתו זו.

17. ביום 12.12.2018 התקיים דיון קצר במעמד הצדדים בנוגע לבקשה שלפניי, טרם תחילת שמיעת הראיות. שני הצדדים הבהירו כי חוות הדעת לא הוצגה לפני המשיב בדיונים שהתקיימו בפניו עובר להוצאת כל אחד מהצווים נשוא הערעורים. בהקשר זה, ציין ב"כ המערעות כי לדידן "הדיונים היו טכניים", נוכח ההסכמות להמתין לתוצאת ההליך המשפטי בעניינה של אש אורי, שהתנהל במקביל בבית המשפט המחוזי בירושלים.





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

עוד נמסר, לשאלת בית המשפט, כי הדיון המאוחר ביותר בהשגה נשוא הערעורים המאוחרים ביותר, שהוגשו עד כה לבית המשפט ביום 25.12.2017, התקיים במהלך חודש נובמבר 2017.

ב"כ המערערות הביע פליאה על עמדת המשיב, כך בבקשה להוצאת חוות הדעת מתיק בית המשפט, וציין כי המשיב הוא זה שהגיש בתיק המוצגים מטעמו "הערכת שווי 'צומת ספרים' ו'יריד ספרים' וקביעת יחס החליפין ההוגן בין 'צומת ספרים' לבין 'יריד ספרים'" (להלן: "הערכת שווי").

ב"כ המשיב הדגישה בטיעוניה כי המחלוקת מתמקדת בשאלה האם נמכרו זכויות בשותפות או שמא מוניתין, וככל שמדובר במוניטין בידי מי הוא. בהקשר זה נטען כי עסקינן בעסקת מכר של זכויות בשותפות, וכי נכון לחודש יולי 2005 המוניטין היה שייך כבר לשותפות נוכח פעילותה במהלך פרק הזמן שחלף מאז נוסדה. מכאן, הובהר כי הערכת השווי שהוצגה למשיב מטעם המערערות, בשלבי הדיונים בהשגות, חוברת בדצמבר 2000, ונועדה לשמש את המערערות ואש אורי לקראת גיבוש הסכם המייסדים ביניהן, וכל זה ארע הרבה לפני שבאג רכשה שליש מהזכויות בשותפות שלימים הוקמה, ולבטח לפני שהשותפות הודיעה ביום 22.10.2006 על מימוש האופציה לרכישת המוניטין מהמערערות ומאש אורי.

ב"כ המערערות טען כי הפנה להערכת השווי על מנת להראות כי ערב הקמת השותפות הוכנה חוות דעת להערכת שווי כדי "לקבע" את המוניטין של כל אחת מהשותפות, אותו מוניתין שנשאר בידיהן גם כאשר נכנסה באג כשותפה שלישית. לדידו, המוניטין של השותפות ערב הקמת השותפות הוא אותו המוניטין שקיים גם בחלוף הזמן ושייך לשותפות המייסדות.

18. יצוין, למען הסדר הטוב, כי בדיון שהתקיים ביום 12.12.2018, הודע לבית המשפט כי חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ חוזרת בה מהערעורים מטעמה, ועל כן הם נמחקו, וההליכים הסתיימו.

מעתה, ימשך הדיון במאוחד בארבעת הערעורים שהגישה המערערות, חב' צומת ספרים בע"מ.

דיון והכרעה בבקשה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

19. לאחר שעיינתי בבקשה ובתגובה ונתתי דעתי לנימוקיהן, כמו גם להשלמת הטיעונים בעל פה, נחה דעתי כי דין הבקשה להתקבל. להלן אבאר טעמי.

20. כפי שזכר לא אחת בפסיקה, מקובל לומר כי בית המשפט המחוזי היושב לדין בערעור מס הכנסה אינו מהווה "ערכאה אלטרנטיבית" לפקיד השומה וכי עליו לבחון את השומה על בסיס הדיונים שהתקיימו כבר בפני פקיד השומה. לנוכח העיקרון לפיו הליך הערעור אינו הליך "בראשיתי", נפסק כי נישום אינו רשאי להעלות, לראשונה בערעור, טענה עובדתית שלא נטענה בהשגה, זאת להבדיל מטענה משפטית (ר' עמ"ה 68/93 (ת"א) **מיקרוקול נ' פקיד שומה**, מיסים י/2 (אפריל 1996), ה-79).

לצד זאת, נשמעה בפסיקה הדעה כי ערעור המס אינו ככל ערעור, שכן בית המשפט המחוזי אינו נדרש אך להכריע בסכסוך בין שני בעלי דין, הנישום מצד אחד ופקיד השומה מצד שני כבערעור אזרחי רגיל, אלא שמוטלת עליו חובה לוודא שהוראות הדין בתחום המס תיושמה באופן נכון וצודק מתוך חתיירה שהנישום יחויב בתשלום מס אמת. לשם כך, רווחת זה מכבר מגמה בפסיקה של הגמשה במתן אפשרות להעלות טענות חדשות בערעור. לצד זאת, בעל דין המביא עובדה או ראייה חדשה במסגרת התדיינות בבית המשפט יצטרך להראות שעובדה זו לא הייתה בידיעתו במועד ההתדיינות הקודמת ואף לא הייתה אמורה להיות בידיעתו לו פעל בשקידה ראויה. בית המשפט יגלה אם כן גמישות עת מתבקשת העלאת טענה חדשה, או הבאת ראייה חדשה, ובלבד שאין בכך כדי לפתוח חזית חדשה שלא נידונה, או כאשר ברור הוא שזו שלא הייתה באמתחתו של אותו צד בשלב הדיונים בהשגה, וככל שאין בכך כדי לגרום נזק לצד האחר. במקביל, תיתכן האפשרות להחזיר את ההליך המשפטי לדין מחודש בהשגה, לצורך בחינת חומר ראיתי נוסף שלא הונח קודם לכן בפני פקיד השומה, וקבלת החלטה בהתאם.

21. מכאן, הכלל הוא שבית המשפט המחוזי, הדין בערעור, יבחן את שקול הדעת שהפעיל פקיד השומה במסגרת הליך ההשגה, על סמך הטענות והראיות שהובאו בפניו לצורך קבלת החלטתו. אולם, בהינתן נסיבות המצדיקות זאת, ועל מנת שתקבע שומת מס אמת, לא ייטה בית המשפט לחסום את דרכו של צד, יהא זה הנישום או פקיד השומה, מלהציג טענה, הנמקה או ראייה חדשה, ובלבד שזו לא הייתה בידיעתו או באמתחתו בעת הדיונים טרם קיבל פקיד השומה החלטתו בהשגה, וככל שבית המשפט ישוכנע בחשיבותה לקבלת שומת אמת, וכי הבאתה לראשונה בשלב הדיונים בפניו, נעשתה בתום לב ושלא על מנת לרכוש יתרון דיוני או לשם "מקצה שיפורים", מְשָׁל נדרש מבית המשפט לדון בהליכי השומה במתכונת דיון מחודש בטענות הצדדים (דיון De Novo).



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

22. בהקשר לענייננו אפנה להחלטת בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מגן אלטוביה) בע"מ (ת"א) 1019-08 י. ליבוביץ מסחר ושירותים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (23.10.2011), במסגרתה דחה בית המשפט את בקשת המערערים להגיש חוות דעת מומחה ביחס לשווי מוניטין, שלטענתם נמכר במסגרת עסקת מכר מניות.

באותו מקרה נכרת הסכם בין המערערים לבין חברה שרכשה מידיהם מניות של חברה אחרת. בהסכם דובר על מכירת מניות ולא צוין בו מכר מוניטין. בעקבות העסקה הצהירה המערערת על רווח אינפלציוני חייב בשל מכירת מוניטין בגין מרבית התמורה ורווח הון אינפלציוני חייב בגין מכירת מניות. פקיד השומה מצדו קבע שומה לפי מיטב השפיטה, והביא בחשבון בין היתר כי בחישוב רווח ההון ממכירת המניות, המערערת אינה זכאית לסכום אינפלציוני בגין מכירת מוניטין, משום שהנכס הנמכר הוא מניות ולא מוניטין, ומכיוון שלא הוכח כי היה במניות שנמכרו מרכיב של מוניטין שלא שולם בעד רכישתו.

בערעורם לבית המשפט המחוזי טענו המערערים כי בהסכם המכירה, נמכרו מוניטין, וכי שוויו הוא התמורה שנקבעה בהסכם המכירה בניכוי הון המניות של החברה הנמכרת.

בית המשפט המחוזי דחה את בקשת המערערים להגיש חוות דעת מומחה ביחס לשווי המוניטין שלטענתם נמכר במסגרת עסקת המכר הנדונה, וכך קבע בין היתר:

"... חוות הדעת אמורה לתמוך בשווי זה. אלא שבכל הכבוד שווים של הנכסים הוא משני ואינו נחוץ מקום שהמחלוקת היא באשר לעצם היכולת להתעלם מעסקת מכר המניות ולבחון מה לכאורה מגלמות מניות אילו. אף אם לצורך הדיון נניח כי לחברה היה מוניטין ושווי הוא כנטען על ידי המערערת, ואף אם נניח כי שוויו של המוניטין הלזה השפיע על קביעת שווי המניות במועד העסקה, הרי אין בכך כדי ללמד כי עסקת מכירת המניות היא עסקת מוניטין בעיקרה. שאלה זו היא לב המחלוקת בין הצדדים ולא שווים של הנכסים. דיון בשווי המוניטין יוביל להסטת הדיון למחוזות שלא יקדמו את ההכרעה בסוגיה לגופה ומשכך חוות הדעת אינה נדרשת.

למצער, ככל שהמערערים ביקשו לבסס את טענותיהם על שווי המוניטין, היה עליהם לעשות כן בשלב ההשגה, ומשלא עשו כן, ללא הסבר המניח את הדעת, איני רואה הצדקה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

להתיר להם לעשות כן במיוחד בהתחשב בנסיבות שפורטו לעיל. אין להתעלם מהנמקתו של המשיב בשעה שדחה את ההשגה היורדת לחלופין גם לרובד זה של הטעון. המשיב מבהיר כי לא הוכח כי במניות טמון מרכיב מוניטין. משמע כי במסגרת ההליך השומתי עלתה ונדונה שאלת קיומו של מוניטין זה. זה היה המועד להעלות גם את שאלת השווי. הנמקה המשיב האמורה מבוססת על המידע שהעמידו לרשותו המערערים בהליך השומתי. הנמקה זו היא שנבחנת עתה במסגרת הערעור. אין בידי עתה לקבל מסכת עובדתית חדשה.

על נישום לעשות שימוש מושכל בהליך ההשגה ולפעול להציג בפני המשיב את כל ארסנל טענותיו העובדתיות והמשפטיות, לעמוד על הצורך לדון בהן ואם יש חסרים הדרושים למשיב כדי לגבש החלטה, לברר מהם חסרים אילו ולנסות להמציא מסמכים ומידע לגביהם. שלב הערעור אינו שלב של מקצה שיפורים. שאם כן עלול שלב ההליך השומתי ובכללו שלב ההשגה להיות מרוקן מתוכן. ההלכה אמנם מאפשרת העלאת טענות משפטיות שלא נטענו במסגרת ההליך השומתי כל עוד ניתנת הזדמנות לצד האחר להתייחס אליהן. עם זאת, במרבית המקרים טענות משפטיות מעוגנות בעובדות. פגם אי הצגת עובדות במסגרת ההליך השומתי, אינו יכול ברגיל להירפא במסגרת ערעור המס. כך אלא אם לא היו העובדות בידי הטוען להן, לא צריכות היו להיות בידי או לא יכול היה בשקידה ראויה להשיגן במועד תוך שהוא מיידע את הצד שכנגד כי פועל להשגתן. על בתי המשפט לפעול באופן שיאפשר לרשות לעשות את מלאכתה בצורה המיטבית. מלאכה זו לא יכול שתעשה בדרך זו אם יוסט כובד משקל הצגת הטעון העובדתי והמשפטי אל שלב הערעור. וכבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים."

בעקבות החלטה זו הגישו המערערים בקשת רשות ערעור לבית המשפט העליון (רע"א 777/14 יורם ליבוביץ נ' פקיד שומה גוש דן (6.3.2014)), אשר נדחתה בהחלטת כב' השופט נ' סולברג, ונקבע בין היתר כך:

"...דומה כי צדק בית המשפט המחוזי באומרו כי בשלב ההשגה צריך היה להעלות את הטענות על שווי המוניטין בהנחה שאלה יועילו, ומשאלה לא הועלו, אין זה המקום להעלותן עתה בערעור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

אין ממש בטענה כי לפי מהות ההליך בערעור מס קמה חובה בנסיבות העניין לקבל ראיות חדשות לביסוס טענות המבקשים. מבלי להיכנס לייחודיות ההליך שבערעור מס שעליו הצביעו המבקשים, אציין כי לא מדובר בהליך הדומה לזה המתנהל בערכאה שיפוטית ראשונה, דבר שעלול לרוקן מתוכן ולפגוע בחשיבותו של שלב ההליך השומתי ובכללו ההשגה. בידוע, כי על נישום לכלול בהשגתו את כל טענותיו מבלי להותיר סרח עודף ולהביאו רק בשלב הערעור. כפי שציין בית המשפט המחוזי בהחלטתו, 'כבר נאמר לא אחת שבית המשפט אינו קובע שומות DE NOVO והדברים ידועים'. אמנם יתכנו מצבים חריגים שבהם ערכאת הערעור תראה לקבל ראיות חדשות על מנת להשיג שומת אמת, ואולם ענייננו אינו נמנה עם החריגים, ואין זה מתפקידה של ערכאת הערעור לאפשר למבקש לערוך 'מקצה שיפורים' (השוו ע"א 8305/06 הקודחים שבת בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ אשדוד, פס' 41 (5.7.2011)). לא מצאתי הסבר מניח את הדעת לכך שחוות הדעת לא הוגשה קודם, בשלבי השומה, כאשר לא הייתה למבקשים מניעה של ממש מלעשות להגשתה באותו מועד".

23. על רקע האמור, ולאחר שבחנתי את נסיבות המקרה דנא, נחה דעתי כי המערערת לא הצדיקה החרגתה מהכלל, באופן שיותר לה להגיש את חוות הדעת מטעמה בנוגע לאומדן שווי המוניטין בשלב דיוני זה.

24. המערערת הגישה כאמור ארבעה ערעורים, בעקבות ארבעה הליכי השגה נפרדים בתומם הוצאו לה שומות בצווים לשנות המס 2005-2014, על בסיס החלטות מנומקות מטעם המשיב. אין חולק כי באף לא אחד מהדיונים שהתקיימו בפני המשיב, במסגרת הליכי ההשגות שקדמו להוצאת ארבעת הצווים, מצאה לנכון המערערת להציג את חוות הדעת המדוברת בפני המשיב.

ויובהר, מחוות הדעת עצמה עולה כי היא הוזמנה על ידי מר יורם רוז מטעם המערערת, ונחתמה עוד ביום 17.3.2014. חוות הדעת נכתבה, אם כן, לבקשת המערערת, לאחר שכבר הוגשו מטעמה שני הליכי ערעור לבית המשפט (לשנות המס: 2005-2007 ו-2008-2010). ממועד כתיבת חוות הדעת, חלפו להן כשנתיים, וביום 7.2.2016 הגישה המערערת ערעור נוסף, שלישי במספר, לגבי שנת המס 2011. כעבור כמעט שנתיים נוספות, ביום 25.12.2017, הגישה המערערת ערעור רביעי לגבי שנות המס 2012-2014.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מסתבר אם כן כי המערערת מחזיקה באמתחתה את חוות הדעת במשך שנים רבות, מאז חודש מרץ 2014, ועל אף זאת לא מצאה מטעמיה הנסתרים להציגה לפני המשיב, במהלך הדיונים שהתקיימו בפניו בהשגות שהגישה ביחס לשנות המס 2011 ו-2012-2014. יתר על כן, משמדובר בחוות דעת שהוזמנה לבקשת המערערת הרי שלכאורה דבר לא מנע ממנה מלהזמין קודם לכן, לקראת דיוני ההשגה לשנות המס 2005-2007, ו-2008-2010; ולימים מתברר כאמור שבכל מקרה המערערת בחרה מטעמיה שלא להציג את חוות הדעת בפני המשיב בעת שדנה עמו בהשגותיה לשנות המס המאוחרות.

התנהלות זו של המערערת, ללא סיבה ראויה לצידה, מחלישה את הטענה שנשמעה מטעמה, כך בתגובתה לבקשה, לפיה: "חוות דעת המומחה שהוגשה אינה אלא אבן יסוד של ההליך שבפנינו". המערערת בחרה ביודעין להצפין את חוות הדעת ולא להציגה בפני המשיב במסגרת הדיונים בהשגות שהתנהלו עמו, או בשלביו המקדמיים של ההליך המשפטי בבית המשפט, ולפתע נטען כעת מטעמה בבית המשפט, ערב פתיחת שלב ההוכחות, שהמדובר בראיה שהינה לא פחות מ"אבן יסוד של ההליך". ככל שכך הדבר, מצופה היה לקבל הסבר משכנע מצד המערערת לפשר הסתרת חוות הדעת מעיני המשיב עד לשלב הצגת הראיות בבית המשפט, בעיקר בהינתן אופיים הייחודי של הליכי ההשגה וערעור העוסקים במיסוי הכנסות, עליהם עמדתי לעיל.

בהקשר זה, אין בידי לקבל את הטענה שנשמעה מטעם המערערת לפיה חוות הדעת לא הובאה לידיעת המשיב, משום שהדיונים בהשגה היו "טכניים" בלבד, היות והוסכם להמתין לתוצאות ההליך המשפטי בעניינה של אש אורי. כל זאת משום, שלימים הסתבר כי המערערת עצמה לא ראתה בהליכים המשפטיים בעניינה של אש אורי ככאלה המחייבים אותה לתוצאותיהם. צא וראה, עת הסתיימו ההליכים המשפטיים בעניינה של אש אורי, בכך שבית המשפט אימץ בפסק דינו את עמדת המשיב באשר לסיווג מחדש של העסקה כמכירת זכויות בשותפות, עתר המשיב לקבוע דין זהה גם על המערערת כאן ולסלק את ערעוריה על הסף. המערערת התנגדה לבקשה ועתרה לקבל את יומה בבית המשפט, ועמדתה זו התקבלה. מכאן, משנמצא כי המערערת לא התחייבה להחיל את תוצאות ההליך המשפטי בעניינה של אש אורי גם לגביה, לא היה כל מקום מצדה לנהוג בזמנו בדיוני ההשגה בעניינה כאל הליכים טכניים בלבד, ככאלה המהווים אך תחנת ביניים בדרך לניהול ההליך בבית המשפט, ובשל כך בחרה שלא להציג למשיב את חוות הדעת בדיונים בהשגות שקדמו לכל אחד מהערעורים מטעמה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

משנה תוקף יש לדברים עת מבקשת עתה המערערת להציג את חוות דעת ככזו המהווה "אבן יסוד" למסד הראייתי התומך בעמדתה. ככל שאכן כך הדבר, לפי שיטת המערערת, ומשחוות הדעת מצויה ברשותה מאז חודש מרץ 2014, הרי שראוי היה להציג הסבר הולם לכך שחוות הדעת לא הוצגה בפני המשיב, כדי לשכנעו בצדקת טענותיה. בשים לב לחשיבות שמבקשת המערערת לייחס לחוות הדעת, יתכן ולכאורה היה בכוחה לשכנע את המשיב עוד בשלבי ההשגה ובכך לחסוך את הגשת הערעורים הנוספים מטעמה ואף להביא לסיומם של הערעורים שכבר הוגשו. הטענה כי הוסכם בין הצדדים להמתין לפסיקת בית המשפט בעניינה של אש אורי אינה מצדיקה את התנהלות המערערת, בבחירתה שלא לחשוף את חוות הדעת, גם נוכח העובדה שהסכמה זו הושגה לכאורה, מבלי שהמשיב היה מודע להימצאותה של חוות הדעת ולתוכנה, ולא נתן עליה את דעתו, טרם הוציא למערערת את הצווים נשוא הערעורים.

לאור זאת, משנמצא כי המערערת נהגה בהליכי ההשגה, כאל הליכים חסרי תוכן ממשי ונמנעה ביודעין מלהציג למשיב את חוות הדעת, אותה הכתירה כ"אבן יסוד", הרי שנחה דעתי כי אין להתיר למערערת להציג כעת לראשונה את חוות הדעת בשלב הצגת הראיות בבית המשפט. אין מקום לאפשר להפוך את הליכי ההשגה בפני פקיד השומה להליכי פלסתר מרוקנים מכל תוכן, ואין הצדקה לאפשר עתה למערערת לבצע מקצה שיפורים, בדרך של הצגת ראיה שלמעשה מצויה ברשותה עוד משנת 2014, ומסיבותיה העלומות בחרה להוציאה אל האור אך עתה בעיצומו של הליך הערעור בבית המשפט.

כאמור נקבע בפסיקה, לא אחת, כי כאשר נישום "הסתיר במכוון את הראיה בשלבי הדיון בפני פקיד השומה ... תהא הנטייה לחסום בפניו את הדרך ל'תיקון' מחדליו על ידי הגשת ראיות נוספות" (בע"מ (חי') 866/08 רמאדן נ' פקיד שומה עכו (8.12.2008)).

25. בנוסף לכך, לא שוכנעתי כי בנסיבות העניין חוות הדעת הינה ראיה בעלת חשיבות כה רבה לקבלת שומת אמת, המצדיקה לחרוג מהכלל ולאשר הגשתה כעת. כמו כן, אין הצדקה להשיב את ההליך לשלבי הדיונים בהשגה.

כפי הנזכר, ביום 6.8.2002 נחתם הסכם המייסדים, בין המערערת לבין אש אורי להקמת השותפות. בהסכם זה צוין כי למערערת רשת חנויות ספרים (הידועה בשם "צומת ספרים"), שעקרן ממוקמות במרכזים מסחריים הבנויים מחוץ למרכזי הערים; ולאש אורי רשת חנויות ספרים





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

(הידועה בשם "יריד הספרים"), שעקרון ממוקמות במרכזי ערים, בקניונים, או במרכזים מסחריים שכונתיים.

סוכם כי השותפות תשלם לכל אחת מהשותפות, המערערת ואש אורי, תשלום חודשי בסך 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימוש בלעדי מצדה בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, ובכללן זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי המוחשיים שבבעלות כל אחת מהן, לרבות הציוד שבבעלותן לפי טופס יא' מיום 31.3.2002, שצורף בזמנו להסכם המייסדים. בנוסף לכך, המערערת ואש אורי, התחייבו שלא להתחרות בשותפות באמצעות פתיחת חנויות שלא באמצעות השותפות, או בדרך של פעילות קמעונאית כלשהי במישרין או בעקיפין. הווה אומר, לפי הסכם המייסדים עצמו, אין המדובר רק בזכות שימוש במוניטין (ולמים רכישתו על ידי השותפות), אלא בזכות שימוש ברשתות החנויות שנוהלו על ידי כל אחת מהשותפות, המערערת ואש אורי, על כלל נכסיהן, מוחשיים ובלתי מוחשיים, לרבות ציודן, כעסק חי (למעט סניף אחד של אש אורי שהוחרג מהסכם זה). יש לציין כי המערערת גם לא מצאה לנכון להציג בשלבי ההשגה או בבית המשפט חוות דעת בנוגע לאומדן שווי הנכסים המוחשיים.

יתר על כן, אין חולק כי חוות הדעת כלל לא הייתה ברשותן של המערערת, אש אורי או באג, ולא שימשה צד כלשהו בעת שנקבעו סכומי דמי השימוש שעל השותפות היה לשלם מדי חודש למערערת ולאש אורי, הן כאשר נקבע הסכום על 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, והן כאשר הועלה הסכום לסך של 190,000 ₪ בתוספת מע"מ. בהקשר זה יצוין כי בכתבי הערעור שהגישה המערערת נטען כי ערב כניסת השותפה הנוספת, היינו באג, נערכה בדיקה על ידי השותפות אם אכן דמי השימוש שנקבעו משקפים מחיר ראלי בעבור שימוש במוניטין. חוות הדעת אף לא שימשה מי מהצדדים להסכמים להכנסת שותף ולשכירות המוניטין, ובכלל זאת קביעת סכום התמורה של 30 מיליון ₪ אותה התחייבה באג להשקיע בשותפות; או קביעת סכום הזכות בסך של 17,780,000 ₪ לרכישת המוניטין מהמערערת ומאש אורי במסגרת האופציה שניתנה לשותפות בהסכם המוניטין.

מכאן, משנקבעו סכומים לא מבוטלים בגובה של עשרות מיליוני שקלים, במסגרת מכלול ההסכמים המפורטים לעיל, על בסיס תחשיבים ומשאים ומתנים בין הצדדים, מבלי להיזקק כלל לחוות הדעת, הרי שלכאורה כלל לא נדרשת חוות הדעת. המערערת לבטח תציג לבית המשפט את אותו מסד ראיתי ששימש אותה בזמנו במגעים עם יתר הצדדים לקראת כריתת ההסכמים, במסגרתם נקבעו דמי השימוש וסכום המכירה של כלל נכסיה לידי השותפות. בהקשר זה, כך





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

נדמה, אין בחוות הדעת שנכתבה כעבור שנים ממועד כריתת ההסכמים, כדי להועיל למערערת בשלב זה, לצורך הצדקת אומדן המוניטין, שהוערך על ידה שנים קודם לכן.

לבסוף, יש להדגיש כי ליבת המחלוקת בין הצדדים בערעורים שלפניי אינה נוגעת אך לשווי המוניטין של המערערת נכון ליום 30.6.2015, אלא עוסקת בשאלה האם צדק המשיב בקביעתו בבסיס הצווים שהוציא למערערת כי לצרכי מס יש לסווג מחדש את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, לצד הכנסת באג כשותפה חדשה, כעסקה אחת שתכליתה האמיתי הינו מכירת זכויותיה של המערערת בשותפות, ובכלל זאת כלל נכסיה המוחשיים והבלתי מוחשיים. עסקה זו הפיקה למערערת, כך לשיטת המשיב, רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה יש לציין כי אותה תמורה ממש, בסך של 15 מיליון ₪, שולמה גם לאש אורי. מכאן, אין בידי לקבל את טענת המערערת כי חוות הדעת הינה "אבן יסוד של ההליך שבפנינו", ולא שוכנעתי בנחיצותה לקביעת שומת אמת.

26. טרם חתימה, והגם שלא על כך התבססה תוצאת החלטתי זו, ראוי לציין לגנות את התנהלות המערערת בשל כך שהתעלמה ביודעין מהחלטת בית המשפט מיום 17.6.2018, במסגרתה נקבע כי צד החפץ להגיש חוות דעת מומחה מטעמו יעשה כן במועדים שנקבעו בתקנות. המערערת בחרה כאמור להגיש את חוות הדעת מטעמה כ-27 ימים בלבד עובר לישיבת ההוכחות הראשונה, על אף שחוות הדעת מצויה ברשותה מאז שנת 2014, ואף הגדילה לעשות בהסבירה כי "לא ברור מועד ההגשה שנקבע", מהטעם שתקנה 129 לתקסד"א אינה חלה על ערעורי מס. סבורני כי התנהלות זו של המערערת הינה מיתממת ויש בה עד כדי זילות בית המשפט, כפי טענת המשיב בבקשתו.

אכן, ידוע הוא כי תקנה 129 לתקסד"א, הקובעת בין היתר מועדים להגשת חוות דעת מומחה מטעם בעל דין בעניין שאינו רפואי איננה חלה בערעורי מס, לאור החרגתה מכוח תקנה 9(א) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), התשל"ט-1978. ברם, בכך אין כדי לשלול מבית המשפט את סמכותו להחיל במקרה דנן סד זמנים להגשת חוות דעת כפי שפורטו בתקנות, כשם שבית המשפט מוסמך לחייב את הצדדים בהגשת ראיותיהם, ובכלל זאת תצהירים, תעודות עובד ציבור, חוות דעת וכד', במועדים שיימצא לנכון בנסיבות העניין. ראו בהקשר זה סמכויותיו הרחבות של בית המשפט בקדם משפט, כפי שנקבעו ופורטו בתקנה 143 לתקסד"א, שאף אינה רשימה ממצה, ובכללן לקבוע מועדים להגשת ראיות ולהורות כל הוראה לסדר הדין שיש בה לפשט את הדיון או להקל עליו.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

19 דצמבר 2018

ע"מ 28130-12-10 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 51328-12-17 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים  
ע"מ 13971-02-16 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים  
ע"מ 33271-12-13 צומת ספרים בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

זאת ועוד; אף אם סברה המערערת כי שגה בית המשפט בקבעו מועדים להגשת חוות הדעת, בהתאם למועדים שנקבעו בתקנות, הרי שלא הייתה כל הצדקה מצדה להתעלם מהחלטת בית המשפט, ככל הנראה על בסיס הנחתה כי החלטת בית המשפט בטלה מעיקרא, ובשל כך להגיש את חוות הדעת סמוך למועד ישיבת ההוכחות, בליווי התואנה כי לא ברור מועד ההגשה שנקבע, חלף פניה מקדימה לבית המשפט בבקשה למתן הבהרה בנוגע למועדי ההגשה.

לבסוף אבהיר שוב כי הגם שמצאתי טעם רב בטיעוני המשיב בקשר למועד הגשת חוות הדעת, הרי שלא בשל כך מצאתי לקבל את בקשתו להוצאת חוות הדעת מתיק בית המשפט.

27. סוף דבר, אני מקבל את בקשת המשיב מהטעמים שפירטתי לעיל, ומורה על הוצאת חוות הדעת באשר לאומדן שווי המוניטין שהוגשה מטעם המערערת ביום 15.11.2018, אל מחוץ לתיק בית המשפט, וזו לא תשמש כראיה בהליכים שבכותרת.

בנסיבות אלה, תישא המערערת בהוצאות משפט בסכום כולל של 5,000 ₪, שתשולמנה בתוך 30 יום מהיום, שאילולא כן תחויב המערערת בתוספת ריבית והצמדה כדין מהיום ועד למועד התשלום בפועל.

ניתנה היום, י"א טבת תשע"ט, 19 דצמבר 2018, בהעדר הצדדים.

יוסי טופף, שופט