



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט ד"ר אחיקם סטולר

**פליינג קרגו בע"מ
דניאל רייק**

**המערערים בתיקים
23248-09-12 ו- 23285-09-12**

ע"י ב"כ עוה"ד פנחס רובין, דניאל פסרמן, שלמה אביעד
זיידר וענבר ברק-בילו ממשרד גורניצקי ושות'

המערערת בתיק 56940-07-12

א.ף.סי (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד אמנון רפאל ושלומי לזר
ממשרד אמנון רפאל ושות'

נגד

פקיד שומה רמלה

משיב

באמצעות פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)
מח' פיסקלית ע"י ב"כ עו"ד אלפא ליבנה

פסק דין

בפניי מחלוקת בדבר סיווג ממכר בעיסקה, האם עסקינן במכר מניות, בלבד, כטענת המשיב, או שמא המדובר במכר מוניטין ומניות, כטענת המערערת.

א. הרקע

החברה האם - פליינג קרגו בע"מ - המערערת בתיק ע"מ 23285-09-12 (להלן: "פליינג קרגו" או "חברת האם" או "החברה האם" או "פ.ק."), עסקה החל משנת 1982 ועד לשנת 2000 (כולל) בשני תחומי פעילות: פעילות שילוח בינלאומית; ופעילות בלדרות. מלוא הון מניותיה של חברת האם מוחזק בידיהם של האחים דניאל ואברהם רייק, ולבקשתה של החברה בשנות המס שבערעור, יש לראות בה חברה משפחתית כהגדרתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בסעיף 64א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א-1961 (להלן: "פקודת מס הכנסה" או "הפקודה"). הנישום המייצג במערערת הינו דניאל רייק ובמקביל להליך זה, הגיש גם מר רייק ערעור מס הכנסה (שמקורו בסוגיה דכאן) באשר לשומותיו (ע"מ 12-09-23248, מר דניאל רייק יקרא להלן גם "המערער").

בסוף שנת 2000, הקימה החברה-האם שתי חברות בנות: את המערערת בתיק ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ F.C (FLYINGCARGO) INTERNATIONAL TRANSPORTATION LTD. (להלן: "המערערת" או "תובלה בינלאומית" או "F.C."), וחברה נוספת, א.פ.סי. (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ (להלן: "חברה אחות" או "אקספרס"). הדיון בשלושת התיקים-של פליינג קרגו, של המערערת ושל מר דניאל רייק, אוחדו.

ב-1 בינואר 2001, הועברו מחברת האם לחברות הבנות נכסים הקשורים לפעילות השילוח הבינלאומית ולפעילות הבלדרות (בהתאמה) (להלן: "שינוי המבנה"). למערערת הועברו כאמור נכסים שונים ששימשו את החברה-האם בפעילות השילוח הבינלאומית. העברת הנכסים בוצעה במתווה הקבוע בסעיף 104א' לפקודה. במסגרת ההליך, מסרה החברה-האם למשיב, ביום 30 בינואר 2001, הודעה כמתחייב על-פי הוראות סעיף 104ז' לפקודה (להלן: "ההודעה"). להודעה צורפה רשימת הנכסים שהועברו מחברת האם אל המערערת (רכבים, ציוד מסחרי ואלקטרוני, שיפורים במושכר ומחשבים וכד' – כמפורט בהודעה).

ברשימה האמורה, לא נכלל חלק כלשהו מהמוניטין של חברת האם אלא רק נכסים מוחשיים (במספר מקומות בפרוטוקול ובסיכומים הצדדים, או מי מהם, כונו נכסים אלה גם כ"ברזלים")

באוקטובר 2007, מכרה החברה-האם את מניות המערערת לחברת Deutsche Post International BV (להלן: "דויטשה פוסט" או "DP") – חברה זרה תושבת הולנד המהווה חלק מקונצרן Deutsche Post. מניות המערערת נמכרו בתמורה לסך של כ-9 מיליון ₪. על פי הכתוב בהסכם המכר, מיד לאחר מכירת המניות, רכשה המערערת (שכבר הייתה בבעלות דויטשה פוסט), את כל המוניטין שנותרו בחברה-האם, בתמורה לסך של כ-531,000,000 ₪ (ששולם בפריסה על-פני מספר שנים ולאחר ביצוע התאמות שונות למחיר כמפורט בהסכם המכר).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

במסגרת מסמכי העסקה, הצהירה החברה האם כי היא הבעלים היחידים של המוניטין שהוזכרו בהסכם וכי עם השלמת העסקה יועברו המוניטין אל המערערת ולאף חברה אחרת בקבוצת החברות המוחזקות על ידי החברה-האם לא יהיה בהם חלק (סעיף 4.4 להסכם מכירת המניות והמוניטין).

לצורך מימון הרכישה, העמידה דויטשה פוסט למערערת הלוואה בסך של כ-518 מיליון ש"ח, נושאת ריבית בשיעור שנתי של 2.65% - 5.85% (להלן: "ההלוואה"). המערערת העבירה לדויטשה פוסט תשלומי ריבית וסכומים שונים על-חשבון פירעון הקרן באופן שוטף. בדוחותיה השנתיים בתקופה שלאחר הרכישה, דרשה המערערת בניכוי את הוצאות המימון בהן נשאה בגין ההלוואה ("הוצאות המימון") ואת הוצאות הפחתת המוניטין שרכשה מהחברה-האם ("הוצאות הפחתת המוניטין").

העברת נטל ההוכחה - לשם השלמת התמונה במסגרת בקשה שהוגשה על ידי המערערים בדבר העברת הנטל, ניתנה על ידי החלטה ביום 25/4/13 שבה נקבע שעמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בנימוקי השומה משמעה שהעסקה האמיתית לא התבצעה בדרך שהמערערים דיווחו עליה, ולפיכך מדובר בטענה מן הסוג של עסקה מלאכותית או בדויה. בהתאם לכך נקבע שנטל הוכחה רובץ על המשיב והוא זה אשר יפתח בהבאת הראיות. בהתאם להחלטתי המשיב הוא זה שפתח בהבאת הראיות ועדיו – מר וינשטיין ורו"ח לוי נשמעו תחילה בדיוני ההוכחות הראשונים שהתקיימו בהליך. בהמשך נשמעה עדות הזמה מטעם המשיב מפי רו"ח ניסים.

ב. עיקר טענות הצדדים

1. טענות המשיב

המערערת הוקמה ע"י פליינג קרגו, ובאה בנעליה בתחום פעילות מסוים, תחום השילוח הבינלאומי, ביום 1.1.01. ממועד זה ואילך אין בפליינג קרגו פעילות עסקית, בשילוח בינלאומי ובכלל.

בשנת 2007 לא היו בפליינג קרגו מוניטין בתחום השילוח הבינלאומי. מוניטין צמודים לעסק, ובפליינג קרגו לא היו עסק, פעילות עסקית, מנגנון, נכסים תפעוליים, מוחשיים ובלתי מוחשיים, מזה 7 שנים. ככל שהיו בה מוניטין הקשורים בשילוח בינלאומי, אלה הועברו אל פליינג קרגו, או "חלחלו" אליה עם הזמן, או התפוגגו ואינם במהלך 7 שנים של אפס פעילות. הטענה, לפיה לישות משפטית, שאין בה עסק ופעילות עסקית, יש מוניטין בגין אותה פעילות עסקית, שאין בה, אינה מתקבלת על הדעת. בוודאי כך לאחר 7 שנים של אפס



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פעילות, ועל אחת כמה וכמה בעולם העסקים בימינו, ובתחום הלוגיסטיקה, המשתנה בקצב מהיר.

בשנת 2007 העסק, הפעילות העסקית בתחום השילוח הבינלאומי, היו במערערת. ממילא היו בה גם הנכסים הנלווים לפעילות זו. היו מאחוריה 7 שנות עבודה והשקעה, במהלכן הכפילה את היקף הפעילות והרווחים. היו בה העדכון, הרלוונטיות לשנת 2007. ככל שנדרשו מוניטין לצורך הפעילות, היו בה כבר המוניטין הדרושים, בין אם הועברו אליה מחברת האם אגב העברת העסק, או "חלחו" אליה עם השנים, או נצמחו בה עצמה במהלך 7 שנים. בשנת 2007, במסגרת העיסקה, לא נמכרו/נרכשו מוניטין. לפיכך, לשיטת המשיב, יש למסות את העיסקה כמכירת/רכישת מניות, כהעברת הבעלות במניות המערערת, מפליינג קרגו לדויטשה פוסט.

כאמור בסיכומי המשיב (ראו סעיף 2 לסיכומיו), המחלוקת בערעורים דנן אינה בנוגע לסכום הכולל ששולם בגין העיסקה, כי אם בנוגע לתיאורה כמכר של מוניטין (תמורת כ- 98% מהסכום ששולם) ומניות (תמורת 1.69% בלבד). הצגת העיסקה באופן זה משקפת, אליבא דמשיב, תכנון מס בוטה, המשרת את כל הגורמים שהתקשרו בעיסקה, והמסתכם במאות מיליוני ש"ח. כך, עפ"י המוצהר, אצל פליינג קרגו והמערער מס רווח ההון שיעורו 20% בלבד, בגין מכירת המוניטין, כנטען, והעברת הרווח לידי בעלי המניות של פליינג קרגו, האחים רייק; זאת, כיוון שפליינג קרגו בקשה למסותה כחברה משפחתית, בגדר סעיף 64א' לפקודה, החל משנת המס 2007. אשר למערערת, שעפ"י המוצהר רכשה מוניטין, היא תתבע הוצאות פחת במלוא הסכום שבעיסקה (למעט אותם 1.69%) על פני 10 שנים.

הפחתת המוניטין - עוד טען המשיב שאין מקום להתיר בניכוי את הפחתת המוניטין לצרכי מס לאור סעיף 2(א) לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג - 2003 (להלן: "תקנות הפחתת מוניטין"), אשר אינו מאפשר הפחתת מוניטין ברכישת מוניטין מקרוב. מאחר והעסקה הינה עסקה משולשת שנערכה בו זמנית, הרי שבעת ביצוע העסקה יש לראות בצדדי העסקה כצדדים קשורים ועל כן, אף אם במסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים היה מוניטין בחברת האם, דבר המוכחש על ידי המשיב, אשר נרכש ע"י המערערת, הרי שבהתאם לתקנות הפחתת המוניטין לא ניתן היה להפחיתו.

ניכוי הוצאות מימון - המשיב לא התיר בניכוי גם הוצאות מימון בגין ההלוואה שנטלה המערערת מדויטשה פוסט לצורך רכישת המוניטין. שכן, הוצאות המימון אינן לשם ייצור הכנסתה של המערערת, ואף לא לצורך רכישת נכסים שישמשו בייצור הכנסה אצלה. לפיכך אינן מותרות בניכוי, כמתחייב מהוראות סעיף 17 לפקודה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

קנס גירעון - המשיב טען כי המערערת התרשלה בקביעת הכנסתה החייבת במס, וקבע כי יוטל קנס גירעון על הפרש המס לשנות השומה בהתאם להוראות סעיף 191 לפקודה. לא נחתם הסכם שומה בין הצדדים אלא הסכם למקדמות שומה בלבד.

2. טענות המערערים

המערערים טענו שטענות המשיב מהוות, למעשה, התערבות בשומת שנת המס 2001, אשר תקופת ההתיישנות בגינה חלפה לפני שנים. נטל ההוכחה מוטל על המשיב והמשיב לא עמד בו.

המוניטין לא הועברו מהחברה האם אל המערערת במסגרת שינוי המבנה שבוצע בשנת 2001, אלא נותרו בחברה האם, ובשנת 2007 נמכרו למערערת.

במהלך התקופה שלאחר שינוי המבנה בשנת 2001 ועד לעסקת המכירה בשנת 2007, החברה האם פעלה, יחד עם החברות הבנות וחברות קשורות אחרות, כקבוצה עסקית אחת, תוך ניצול המוניטין הכוללים שנצברו ונותרו בידי החברה-האם. החברות הבנות סייעו בתחזוקת המוניטין, שהיה ונותר כאמור בבעלות החברה-האם עד למכירתו בשנת 2007.

אין כל מניעה מהחזקת המוניטין בחברת האם. חברת החזקות יכולה להחזיק במוניטין. המוניטין אינם שונים מבחינה משפטית קניינית מכל נכס אחר. יש להתיר למערערת בניכוי את הוצאות הפחתת המוניטין, מאחר שהמוניטין לא נרכשו מ"קרוב".

יש להתיר למערערת בניכוי את הוצאות המימון. ההלוואות שבגינן שולמו הוצאות המימון, שימשו לרכישת הנכס העיקרי המשמש בייצור הכנסתה של המערערת – הוא המוניטין. לא הייתה כל התרשלות בקביעת ההכנסה החייבת של המערערת בשנות המס שבערעור ולכן, גם אם לא תתקבל עמדת המערערת בערעור זה, לא הייתה כל הצדקה לחיוב המערערת בקנס גירעון על-פי סעיף 191 לפקודה.

טענה נוספת היא שבין הצדדים נכרת הסכם שומה שמחייב את הצדדים.

ג. עיקרי המחלוקת בתיק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

אין מחלוקת שעד לשנת 2001 נצמחו ונצברו בפליינג קרגו מוניטין בעל ערך. אין גם מחלוקת שהמוניטין עבר מפליינג קרגו למערערת. המחלוקת בין הצדדים היא בשאלת עיתוי ההעברה. לעניין עיתוי ההעברה יש שלוש אפשרויות:

א. המוניטין עבר בשנת 2001 עם ביצוע שינוי המבנה, כטענת המשיב.
 ב. המוניטין עבר בשנת 2007 בהתאם להסכם עם דויטשה פוסט, כטענת המערערים.
 ג. המוניטין עבר או חלחל, מפליינג קרגו למערערת עם הזמן, או התפוגג ואינו במהלך שבע השנים (משנת 2001-2007), כטענתו החלופית של המשיב.
 על מנת להכריע בשאלת עיתוי העברת המוניטין, שמאפינת את המחלוקת העיקרית בתיק זה, יש להידרש בין היתר לשאלות הבאות:

- ראשית יש לקבוע על איזה צד מוטל נטל ההוכחה;
- מה המשמעות של שינוי המבנה שביצעה חברת-האם, האם שינוי המבנה הביא לשינוי מהותי בפעילות כטענת המשיב או שמא המדובר בשינוי טכני נראותי בלבד שאין בצדו שינוי מהותי בפעילות, כטענת המערערים;
- האם שינוי המבנה היה הפיך במועד שבין שינוי המבנה, למועד ההסכם עם דויטשה פוסט;
- מהם הסמנים שעל פיהם אבחנה הפסיקה העברת מוניטין;
- האם חברת אחזקות נטולת פעילות ייצורית/תפעולית, יכולה להחזיק במוניטין
- האם העברת הפעילות העסקית מחברת האם למערערת בשנת 2001 חייבה בהכרח העברת המוניטין - משמעות הרישום בטופס הסטטוטורי שהוגש לפי סעיף 104א' לפקודה ומשמעות ביאור 1 בדוחות המערערת
- האם המוניטין עבר או חלחל, מפליינג קרגו למערערת או התפוגג במהלך השנים 2001-2007
- האם המוניטין עבר בשנת 2007
- האם יש להתיר בניכוי את הפחתת המוניטין;
- האם יש להתיר למערערת ניכוי הוצאות המימון;
- האם נחתם בין הצדדים הסכם שומה;
- ככל שאגיע למסקנה שדין הערעור להידחות אדון בשאלה האם בנסיבות העניין היה מקום לחייב את המערערת בקנס גירעון;

ד. העדים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מטעם המשיב העידו: רו"ח צחי לוי סגן פקיד שומה רמלה ומר שמואל וינשטיין מנהל מח' הערכות השווי אצל המשיב. בנוסף העיד רו"ח שאול ניסים כעד הזמה לעניין הסכם המקדמה והשומה מיום 18/2/08 (מע/5).

מטעם המערערים העידו: מר דני רייק – המערער, אחד מבעלי המניות של פליינג קרגו והמערערת; מר גבי טולדנו, גב' אוולין כהן ומר רפאל רוזליס מנהלים בחברות מקבוצת פליינג קרגו; רו"ח פלדמן יועץ למערערת, ורו"ח גיא ורדי רואה החשבון של פליינג קרגו בתקופה הרלוונטית; מר רינטו קיאבי מחברת דויטשה פוסט שניהל את המו"מ עם פליינג קרגו; פרופ' פרי, רו"ח אביבית בנדר ופרופ' צדקה שנתנו חוות דעת מטעם המערערים.

ה. על מי מהצדדים מוטל נטל ההוכחה

במסגרת בקשה שהגישו המערערים בדבר העברת הנטל, ניתנה ביום 25/4/13 החלטה שבה נקבע שעמדת המשיב, כפי שבאה לידי ביטוי בנימוקי השומה, משמעה שהעסקה האמיתית לא התבצעה בדרך שהמערערים דיווחו עליה, ולפיכך מדובר בטענה מן הסוג של עסקה מלאכותית או בדויה. בהתאם לכך נקבע שנטל הוכחה רובץ על המשיב והוא זה אשר יפתח בהבאת הראיות:

"... באתי לכלל מסקנה לפיה נטל ההוכחה במקרה דנן רובץ על המשיב והוא זה אשר יפתח בהבאת הראיות תחילה. בשלב העלאת הטענה, אין בידי הנישום כלים או הסברים כלשהם כדי להתמודד עם הטענה. לכן במקרים מסוג זה על פקיד השומה להתחיל בהבאת הראיות ורק לאחר מכן יוכל הנישום להביא ראיות מטעמו, להפריך את טענת פקיד השומה".

1. המשיב טוען בסיכומיו שגם אם נטל הבאת הראיות תחילה הוסט אל המשיב, נטל השכנוע לעד רובץ על כתפי המערערים. המשיב מסתמך בדבריו אלה על ההלכות שנפסקו בבית המשפט העליון וביניהן: ד"נ 4/69 יצחק נוימן נ' פולה פסיה כהן, פ"ד כד (2) 229; כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף. מיסים יז/4 (אוגוסט 2003) ה-5, בעמ' 80 (להלן: "עניין כ.ו.ע."); ופסקי דין מחוזיים כגון עמ"ה 515-06, גלאון מנועים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (ניתן ביום 24.12.12. לא פורסם); ע"מ 32858-02-12, רן דביר נ' פקיד שומה נתניה; עמ"ה 23/95, פז-גז, חב' לשיווק בע"מ נ' פשמ"ג. מיסים טו/4 (אוגוסט 2001 להלן: "עניין פז גז") שבו נכתב:

"אין לי צורך להכביר מלים גם בנושא זה, שכבר נדון והוכרע בפסיקה גם הוא... הלכה היא שהטוען לפטור או להטבה במס, עליו הנטל להוכיח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

**זכאותו לאלה... דברים אלה, יפים הם בענייננו. שהרי, גם כאן טוענת
המערערת להנחת המס... המוענקת לנישום המוכר את מוניטינו לאחר"
(עניין פז-גז 121).**

הנה כי כן, אליבא דמשיב נטל השכנוע מוטל גם במקרה דנן על המערערים ואילו נטל הבאת הראיות עובר מצד אחד למשנהו.

2. **המערערים טוענים** שעל פי החלטת בית המשפט בדבר העברת הנטל, הדרישה מהנישום מסתכמת בהבאת ראיות "להפריך את טענות פקיד השומה". לכאורה, במקרה שכזה הנישום לא נדרש להביא ראיות להוכחת טענותיו, ודי לו בהפרכת טענות פקיד השומה. כך, כשם שבמרבית ערעורי המס מסתפק פקיד השומה בהבאת עדות אחת של המפקח או הרכז שטיפלו בתיק, והנישום שעליו מוטל הנטל הוא זה שמביא עדים למכביר, במטרה להוכיח את כל טענותיו. הרי שבמקרה שבו הועבר הנטל מהנישום אל פקיד השומה ניתן היה לצפות שפקיד השומה יעשה מאמץ מיוחד במטרה להביא עדים שונים היכולים לסייע בהוכחת טענותיו – ספקים, לקוחות, עובדים וכו' ואילו הנישום יסתפק בעדות בודדת שלו עצמו או של רואה החשבון המטפל בענייניו להפרכת הטענות.

3. הכרעה לעניין הנטל

על ההבחנה בין שני סוגי הנטלים, נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות עמד בית המשפט בעניין רע"א 1436/90 גיורא ארד נ' מנהל מע"מ, מסים ו/6 (דצמבר 1992 להלן: "עניין גיורא ארד"): "מה בין נטל השכנוע לנטל הבאת הראיות? בפסיקה ובספרות עמדו על הבחנה זו פעמים רבות. כך, למשל, פרופ' הרנון, בספרו הנ"ל, בעמ' 189 מסביר לאמור: "המונח נטל ההוכחה (burden of proof or onus of proof) משמש, לעתים, בשני מובנים שונים: נטל השכנוע ונטל הבאת הראיות. אם בגמר גביית העדויות מתברר, כי טענה פלונית לא הוכחה כדי שכנועו של בית המשפט, יכריע בית המשפט על פי נטל השכנוע; היינו יפסוק נגד אותו בעל דין שעליו היה להוכיח אותה טענה. ואילו נטל הבאת הראיות אומר, אם מבחינת כמות הראיות שהוגשו - ובהנחה שהן מהימנות - מותר לשופט לקבוע ממצא. נטל השכנוע הוא הנטל העיקרי, ובדרך כלל הוא קבוע ועומד ואינו עובר במהלך המשפט מבעל דין אחד למשנהו. נטל הבאת הראיות הוא הנטל המשני ועשוי להתחלף במהלך המשפט. ובקיצור לשון: נטל השכנוע - ענינו מהימנות הראיות; נטל הבאת הראיות, אין ענינו אלא דיות הראיות".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בדרך כלל, וכל עוד לא התעוררה טענה מהותית של הנתבע כנגד התביעה, רובץ נטל השכנוע על התובע, אשר נחשב "כמוציא מחברו", ולכן "עליו הראיה". מכאן, שבתחילת המשפט ירבוץ על התובע נטל הבאת הראיות, נטל אשר אם לא יעמוד בו התובע, תביעתו תידחה משום נטל השכנוע. בהתאם לסעיף 9 (ב) לתקנות בית משפט (ערעורים בענייני מס הכנסה), תשל"ט-1978 (להלן: "תקנות הערעורים"), באופן כללי כשמדובר בערעור מס, דינם של המערערים כדין תובע.

מן הראוי לציין, שמקום שבו יש להעביר את נטל הבאת הראיות, אין משמעות הדבר בהכרח העברת נטל השכנוע. זאת נוכח קיומם של שיקולים נוספים שיש לשקול בעת חלוקת נטלי ההוכחה, כגון: חזקת תקינות המעשה המנהלי; האם שני הצדדים הם בעלי מעמד שווה או שמא צד אחד חלש יותר; מי משני הצדדים יישא בתוצאות חמורות יותר אם יוכבד עליו הנטל; מיהו בעל הידע הטוב יותר ביחס לעובדות השנויות במחלוקת ולמי יש גישה טובה יותר לראיות באופן שמטעמי נוחות והגינות יהא הוא הצד שיישא בנטל; האם העובדות השנויות במחלוקת הן חיוביות או שליליות; מהי החלופה שתוליד בטווח הארוך למספר רב יותר של תוצאות נכונות; ומהו הכלל המגן על היציבות ועל הביטחון המשפטי (ראה גם עניין כ.ו.ע. בעמ' 903, פסקה 15). מטעם זה מוטל נטל השכנוע בתיקי מס, דרך כלל, על הנישום.

ההבחנה המושגית שבין עמידה בנטל השכנוע לבין עמידה בנטל הבאת הראיות דורשת המחשה באשר לדיות כל אחד מהנטלים והיחס ה"כמותי" או האיכותי שבין אלה לאלה. מתי ניתן יהיה לומר כי נטל הבאת הראיות גבוה יותר ומתי – פחות. במילים אחרות, מתי יצלח נטל הבאת הראיות להביא ל"חציית" משוכת נטל השכנוע?

בע"א 3886/12 זאב שרון קבלנות בנין ועפר בע"מ נ' מנהל מע"מ פורסם בנבו 26/8/14 (להלן: "עניין זאב שרון"), נקבע כי נטל הבאת הראיות בערעור על החלטה להטיל קנס או על החלטה להטיל כפל מס מוטל על המנהל, וזאת ברף הוכחה של "מאזן הסתברויות". כשמדובר בערעורי מע"מ בעניינים הנוגעים לשאלות פנקסיות, כאשר העוסק ניהל פנקסים כדין שלא נפסלו, או כאשר קיימת מחלוקת האם השאלה פנקסית, נטל הבאת הראיות הוא על המנהל. זאת לאור הריג הקבוע בסעיף 83(ד) לחוק מע"מ הקובע כי "חובת הראיה היא על המערער, אם הדו"ח אינו נתמך בפנקסי חשבונות שנוהלו כדין". אך כאשר המחלוקת היא לבר-פנקסית, העוסק הוא שנושא בנטל השכנוע ובנטל הבאת הראיות (ראו ע"מ (מרכז) 12-04-44866 מוסטפא דרבאשי נ' מע"מ רמלה (פורסם בנבו 30/6/15); וכן החלטתו של חברי כב' השופט ד"ר בורנשטיין בע"מ 15-02-34660 צמל יעקובסון בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (פורסם בנבו 27.8.2015); וכן ראו החלטתו מיום 28/6/15 בע"מ 14-07-55647 סניור קפיטל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בע"מ (פורסם בבנו) וכן ראו בע"מ 12-10-53014 כרמל מדיקט טכנולוגיות אקוסטיות בע"מ נ' פקיד שומה חיפה, מיסים כט/2 ה-196 (2015) הנה כי כן, כשמדובר בערעורי מס, לא ניתן לגזור כלל אחד לגבי הנטלים ויש לבדוק ולאבחן כל מקרה לגופו על נסיבותיו. כפי שנכתב בעניין ארד:

" נמצא כי דרך כלל, וכל עוד לא התעוררה טענה מהותית של הנתבע כנגד התביעה, רובץ נטל השכנוע על התובע, אשר נחשב "כמוציא מחברו", ולכן "עליו הראיה". (פסקה 8 לפסק הדין)

כפי שהובהר הדגש הוא על המשפט "כל עוד לא התעוררה טענה מהותית של הנתבע כנגד התביעה". בענייננו התעוררה טענה מהותית נגד התביעה, הטענה המהותית היא של המשיב (הנתבע) שטוען שבניגוד להסכם שנכרת ביו פליינג קרגו ודויטשה פוסט, המוניטין לא עבר לאחרונה בשנת 2007, אלא הועבר כבר בשנת 2001 לחברות הבנות, עם שינוי המבנה, או שזלג לחברות הבנות במהלך השנים 2001-2007.

אין לי אלא לחזור על דבריו המפורשים של השופט ויתקון בפסק דין שנכתב לפני כ- 46 שנים בע"א 34/70 מוריס בנין נגד פקיד שומה למס הכנסה תל אביב 4 (פ"ד כד' (2) 425 תש"ל/תשל"א 1970 פסק הדין מיום 11/10/70) לאמור:

"על פקיד השומה לשכנע את בית המשפט שיש מקום להפעלת סעיף 86 לפקודה.. (ע"א 102/59 פקיד שומה ירושלים נגד איסמר פ"ד יד' ע' 2165).

ובעניין איסמר הנ"ל שניתן לפני כ- 56 שנים ביום 20/10/60 על ידי השופט לנדוי נאמר:

"בארכוח החברה טען שהעסקה של הקצאת מניות הבכורה היא בחזקת כשרות, ועל פקיד השומה התוקף את כשרותה הראיה. לטענה זו אני מסכים, ובהשקיפי על חומר הראיות כולו באור זה הגעתי למסקנה שאין בו כדי הוכחת הטענה שהייתה כאן עיסקה בדויה" (עניין איסמר הנ"ל בעמוד 1270).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הנה כי כן, מושכלות ראשונים היא שכאשר פקיד השומה טוען ל"עסקה מלאכותית" או "עסקה בדויה" נטל ההוכחה מוטל עליו.

4. לסיכום שאלת הנטל

פקיד השומה טען טענה מהותית, שבניגוד להסכם שעשו הצדדים, המוניטין לא עבר מהמערערת לדויטשה פוסט בשנת 2007 ולכן עליו נטל השכנוע להוכיח טענה זו.

יש לשים אל לב שלמרות שהצדדים טענו בהרחבה לעניין הנטל בסופו של יום ההכרעה בתיק זה לא הושפעה מעניין היפוך הנטל.

ו. המשמעות של שינוי המבנה בשנת 2001 - האם מדובר בשינוי מהותי כטענת המשיב או בשינוי נראותי כטענת המערערים.

1. טענות המשיב לעניין שינוי המבנה

המשיב טען ששינוי המבנה היה שינוי מהותי. ביום 1.1.01 הפכה פליינג קרגו לחברת החזקות. דהיינו, העסק החי, פעילות השילוח והבלדרות, הועברו לחברות הבנות. על פי הצהרת החברה "חברת פליינג קרגו תהפוך לחברת החזקות ובה השקעות בחברות בנות, מזומנים, והלוואות" (מש/11, בסעיף 3.3.3).

המשיב טען שפליינג קרגו משכה ידיה מעיסוקה באופן מוחלט ובהסתמך על (מש/2, בעמ' 7, בביאור 1) לפיו "ב- 1.1.2001 פוצלה פעילותה העסקית של החברה ובוצע בה שינוי מבנה כך שפעילות שתי החטיבות הנ"ל הועברה לשתי מסגרות תאגידיות נפרדות". "לאחר הפיצול כאמור, החברה הינה חברת החזקות". כך גם בדוחותיה של פליינג קרגו לשנים הבאות חוזרת היא ואומרת, כי "הינה חברת החזקות" (מש/3-8, בביאור 1).

בשנים 2001 ואילך אין בפליינג קרגו הכנסות מפעילות עסקית. הכנסותיה הן רווחי אקוויטי (חלק ברווחי חברות מוחזקות) והכנסות מימון (מש/2-7, בדו"ח רווח והפסד). הוצאותיה הן בסכומים זניחים. בשנת 2001 למשל, הן מסתכמות ב- 30,000 ש"ח (מש/2, בעמ' 3, בדו"ח רווח והפסד). משנת 2001 ואילך אין בה הוצאות הנלוות לפעילות, כגון הוצאות משכורת או דמי ניהול. מכך מסיק המשיב שאין בפליינג קרגו מי שישמר מוניטין ויגן עליו. אין בפליינג קרגו הוצאות פרסום, החזקת אתר אינטרנט, דואר, טלפון, וכיו"ב הוצאות הכרוכות בטיפוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מוניטין. רו"ח לוי, העד מטעם המשיב ציטט מתוך ביאור הדוח השנתי של המערערת לשנת
2002 מ/ש/13

"ת. ...עכשיו עמוד 7 למעלה ביאור אחד, החברה החלה פעילות ב-1.1.2001 והיא עוסקת בעיקר במתן שירותי הובלה אווירית. הפעילות העסקית בה עוסקת החברה הועברה במסגרת פיצול פעילותה של חברת פליינג קרגו בע"מ כדלקמן: חברת קרגו, פליינג קרגו בע"מ פעלה עד יום 31.12.2000 באמצעות שתי חטיבות, חטיבת השילוח וחטיבת הבלדרות. ב-1.1.2001 בוצע שינוי מבנה כך שפעילות שתי החטיבות הועברו לשתי מסגרות תאגידיות נפרדות. אף.סי פליינג קרגו תובלה בין לאומית, זו חברת הבת ואף.סי פליינג קרגו אקספרס בע"מ זה חברת האחות. שתי החברות הנ"ל הינן בבעלות מלאה של מאה אחוז של חברת פליינג קרגו בע"מ. במסגרת הפיצול קיבלו החברות המתפצלות כלומר חברת הבת שלנו וחברת האחות את כל הנכסים וההתחייבויות של החטיבות אשר פעלו במסגרת חברת פליינג קרגו בע"מ. כלומר רשום פה שנעשה פה פיצול, הפעילות של הבלדרות הועברה לחברת האחות, הפעילות של התובלה הבין לאומית הועברה לחברת הבת שלנו, כל ההסכם וכדומה, אוקי ונעשה פיצול של כל הנכסים וכל ההתחייבויות של חברת האם. כמו שראינו בחברת האם לא נותר שם שום נכסים והתחייבויות בקשר הפעילות הספציפית הזאת והביאור של מ-2001 וצפונה חוזר ואומר שנעשה פה פיצול. כל הנכסים וכל ההתחייבויות עברו לחברת הבת.

ש: תתייחס בבקשה לפעילות, איזו פעילות נעשתה במסגרת חברת הבת, כתובת, עובדים, מנהלים וכולי.

ת: אפשר במסגרת חברת הבת, אפשר לראות בדוחות הכספיים של חברת הבת שיש שם מחזור מאוד, מאוד גבוה, המחזור של שנה ראשונה עומד,

ש: של איזו שנה?

ת: 2001. יש פה מספרי השוואה בעמוד מספר 3, אין לי את הדו"ח עצמו ביקשו שימציאו לנו אותו אבל על פי מספרי השוואה שזה די, אם אין איזה תיקון או משהו זה אמור להיות אותו דבר כמו בדו"ח עצמו בעמוד 3. יש פה הכנסות הובלה אווירית, 412 מיליון שקל, עמלות עוד 39 מיליון שקל כלומר סך הכל הכנסות של 451 מיליון שקל. זה סכום ניכר, ללא ספק גבוה מאוד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

וגם יש רווח בסך של, טוב אין פה דו"ח התאמה, רווח חשבונאי בסך ל- 25 מיליון שקל.

ש: לשנת הפעילות הראשונה?

ת: לשנת הפעילות הראשונה. אני לא רואה חברה עושה דבר כזה שהיא קמה מחזור **out of the blue** מחזור כזה גבוה ורווחים כאלה גדולים. אני לא ראיתי דבר כזה בחיים, חברה שקמה מאפס בשנה ראשונה. לכן מה שאנחנו רואים עברה כל הפעילות של חברת האם, עברו כל הנכסים של חברת האם אם נכסים גבוהים, אם זה נכסים בעיקרון אחרים, אם נכסים מוחשיים ואם נכסים בלתי מוחשיים ואם יש גם מוניטין וכדומה שהולך אחרי הפעילות. כל הפעילות, הכל עבר לחברת הבת. עברו העובדים, עבר הידע, עבר שיטות העבודה, עבר גם תקף נגיע כל העניין עם הסוכן הבן לאומי כל העניין של DHL תקף נגיע לדבר הזה בקיצור עברו כל הגורמים היוצרים רווחים בסכומים כאלו ניכרים. לא נשאר שום דבר בחברה האם, אנחנו רואים גם מחברת האם שאין שם כלום, שום דבר במשך שבע שנים וגם פה נעבר גם הסיכון העסקי והסיכון המסחרי (ראו עדות רו"ח לוי בע"מ 294-295).

דהיינו עיקר טענת המשיב היא שבפליינג קרגו אין כל פעילות עסקית בשנים 2001-2007, כל הפעילות הועברה לחברות הבנות יחד עם כל הנכסים של חברת האם – פליינג קרגו באופן שהמערערת יכולה הייתה כבר בשנה הראשונה להיווסדה להשיא רווחים נאים בשיעור של 25 מיליון ש"ח. לא נטען ולא הוכח, שאי פעם ננקטו צעדים על מנת לצקת לפליינג קרגו, שוב, פעילות עסקית כלשהי. על פי הנטען פליינג קרגו משכה ידיה באופן מוחלט מעיסוקה בשילוח בינלאומי, העבירה את העסק למערערת ואיפשרה לה ליהנות מן הלקוחות מכאן ואילך. דהיינו אליבא דמשיב מדובר בשינוי מבנה מהותי.

2. טענות המערערים לעניין שינוי המבנה

לטענת המערערים שינוי המבנה היה טכני – פרוצדורלי ושקוף מבחינת כל הגורמים המערערים – החברה האם יכלה לשוב ולעסוק בתחום השילוח בכל עת עד למכירת המוניטין בשנת 2007



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

אליבא דמערערים, שינוי המבנה נבע מסיבות של "נראות" כלפי החברות הרב-לאומיות, DHL ו-Fed-Ex, אשר יוצגו שתיהן על-ידי פליינג קרגו, והתחרו במישור הבינלאומי בין לבין עצמן. התעורר חשש אצל פליינג קרגו שהחברות הזרות, או מי מהן, תטענה כלפיה, טענות של ניגוד אינטרסים. שינוי המבנה היה טכני-אדמיניסטרטיבי מאחר שבפועל לא חל שינוי כלשהו בדרך ניהול העסקים ולא הייתה לשינוי המבנה כל השפעה על התנהלות הקבוצה בשום צורה ואופן לרבות למול לקוחותיה. ערב שינוי המבנה, התנהלו בפליינג קרגו שתי חטיבות נפרדות ועצמאיות (חטיבת השילוח וחטיבת הבלדרות) ולאחר שינוי המבנה, הפכו החטיבות לחברות-בנות, שגם הן חוסות תחת המטריה של פליינג קרגו - החברה האם.

3. דיון והכרעה לעניין שינוי המבנה

הנימוק בעטיו הוחלט על שינוי מבנה הוסבר היטב בעדויות עדי המערערים. היטיב להסביר את הסיבה לשינוי המבנה מר דניאל רייק: בעדות ארוכה וממצה שמחזיקה כ-170 עמודי פרוטוקול הסביר מר רייק את ההיסטוריה של חברת האם והנימוקים לשינוי המבנה.

מר ריק רואה בחיי פליינג קרגו שתי תקופות. תקופה אחת עד למכירה ל-DHL, תקופה אחת אחרי המכירה ל-DHL. הוא מסביר שהחברה התחילה פעילותה בשנות ה-80 וצמחה בשנות ה-90. בשנת 2001 נעשה שינוי נראותי.

מר רייק הסביר שמה שהבדיל את פליינג קרגו ויצר את המוניטין שלה הוא שהם נתנו שירות 24 שעות, 7 ימים בשבוע. כשחברות אחרות לא נתנו שירות מחוץ לשעות העבודה המקובלות. העבודה הרצופה 24/7 הביא לפליינג קרגו עבודה והעדפה על פני חברות אחרות. שינוי נוסף שהכניסה פליינג קרגו לענף היה השילוב של שילוח בינלאומי ובלדרות על פי עדותו הם הצליחו בחמש שנים להיות המוביל האווירי המייצא הגדול בישראל. הדרך שלהם הייתה לקנות מקום במטוסים. אחת החברות שמהן קנתה פליינג קרגו את המקום במטוסים נקראה פליינג טייגרס, שנרכשה בשלב מאוחר יותר על ידי פדרל אקספרס, מכאן הקשר של פליינג קרגו עם פדרל אקספרס. בשנות התשעים התחילו בפעילות בלדרות וב-92 תפסה פליינג קרגו רבע מהשוק בתחום הבלדרות (עמוד 1009 לפרוטוקול).

פליינג קרגו זיהתה צורך של החברות הגדולות במשק לקבל פתרון לתחרות בשווקים הבינלאומיים. כלומר שחברה ישראלית תוכל לראות עצמה כאילו היא פועלת מאירופה או מארה"ב או מהמזרח. פליינג קרגו בנתה תשתית שאפשרה לחברות הללו לתת פתרון ושירות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ללקוחות. פליינג קרגו התחילה במתן שירותי עמילות מכס ושירותים ימיים ב-93'. לאחר מכן החלה גם לתת שירותי ביטוח ושירותי אחסנה. בשנת 96 התחילה חברת האם לעבוד עם חברת AEI, שבגלגוליה השונים הפכה לחברת DHL (עמוד 1010 לפרוטוקול). בהמשך נתנה פליינג קרגו שירותי המכונים line feeding – אספקת כל החומרים לקו היצור, הדבר כרוך בלוגיסטיקה של רכישת החומרים, יבואם ואספקתם לקו היצור. לאחר קבלת התוצר שליחתו למזמין (עמוד 1011 לפרוטוקול). בהמשך עדותו הסביר מר רייק שהצורך לבצע את שינוי המבנה נבע מכך שפליינג קרגו קיבלה שירותים גם מ DHL וגם מ FED-EX חברות שהתחרו במישור הבינלאומי והי חשש לניגוד אינטרסים ובלשונו:

"הדואר הגרמני רכש באותה שנה לאחר מכן חלקים מ-DHL במסגרת איזה שהיא מדיניות, במסגרת זאת היה לנו אז שני גופים שעבדנו מולם, שהתהווה מהותית איזה שהוא ניגוד אינטרסים ביניהם. ואז מה שעשינו כדי לפתור את זה,

כב' השופט: בין מי למי היה ניגוד האינטרסים?

ת. בין AEI, אז זה נקרא Danzas AEI

כב' השופט: שלימים הפכה ל-DHL אתה אומר?

ת. נכון, שדויטשה פוסט קנו אותה וקנו את DHL לבין פדרל אקספרס שאותם טיפלנו...שאת שירותי הבלדרות הם נתנו לנו....בכל אופן ואז רצינו לעשות, עדיין רצינו להשתמש בשירותים של שניהם, שניהם בחרו בנו אני חושב כשנתנו שירות יוצא מן הכלל בארץ, הם בחרו לעבוד איתנו ורצינו לא לעשות להם את החיים קשים. ועשינו שינוי נראותי שהפרדנו את הפעילויות, למרות שבעצם פיזית לא קרה כלום (פרוטוקול עמוד 1012).

השינוי לדבריו היה ניראותי מאחר שבשטח לא קרה דבר. מה שהיה חטיבות בפליינג קרגו הפך להיות שתי חברות בת, אחת עסקה בשילוח ואחת בבלדרות. (ראו גם בע' 1047 לפרוטוקול). כאשר מנהלי החטיבות הפכו להיות מנהלי חברות הבת. על מנת להמחיש לבית המשפט את סל השירותים שנתנה פליינג קרגו הוצגה לבית המשפט מצגת מע/11. המדובר במצגת שהוצגה לחברת וישיי באוגוסט 2002.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"ת. נסתכל על השקף הקודם, תיארתי אותו קודם עם הדוגמא של המכשיר שם. אז אנחנו מטפלים מרגע שיש **build of material** עד הרגע שמוסרים את זה והדוגמא של וישיי היא דוגמא טובה, שהוא מקבל תחת פליינג קרגו איזה שהם מכלול של שירותים שזה שילוח אווירי, ימי, עמילות, לוגיסטיקה, מערכות מידע, ביטוח, דואר בזמנו שהיה לנו. משתמש בחברות תעופה, בתובלה יבשתית, בתובלת אקספרס. בעצם הוא קיבל איזה שהוא סל שאחר כך בהמשך המצגת ראיתי שאנחנו מפרטים אותו." (פרוטוקול ע' 1022).

כפי שהוסבר פליינג קרגו נתנה ללקוחותיה סל שירותים. מסתבר שבפליינג קרגו לכל לקוח היה מספר לקוח אחד לכל השירותים שקיבל מהקבוצה ללא קשר לנותן השירות מתוך הקבוצה. לא זו אף זו, כאשר השירותים היו מגוונים אחת מחברות הקבוצה הייתה עושה את החוזה עם הלקוח בשם כל חברות הקבוצה. חברת האם לא הייתה עושה את החוזים אך מנהליה היו מעורבים בהם למשל מר דני רייק חתם על החוזה עם חברת קומברס מע/18 בנובמבר 2001 (לאחר שינוי המבנה). בכל מקרה של לקוח שביקש שירותים משולבים היה ממונה אדם מטעם הקבוצה שינהל את כל הפעולות הקשורות בין הלקוח לקבוצת פליינג קרגו ובלשונו:

"יש דבר ראשון מנהל הכוח שהוא אחראי על כלל הפעילות, אוקי? זו ההתחייבות שלנו מול הלקוח, שאנחנו שמים מישהו שהוא יהיה מנהל הלוגיסטיקה של הלקוח לכאורה, או לא לכאורה. ומתחתיו יש נגיד מי שמנהל את המחסן שלו או מי שמנהל את העובדים אצלו במפעל, מי שמנהל את היצור, מי שמנהל את התובלה היבשתית. אבל כולם, ההתחייבות שלנו שכולם מדווחים ומדברים עם בן אדם אחד. במקום להתרוצץ, לא הגיע החבילה, כן זה המשאית לא הגיעה, זה נתקע בעמילות מכס, זה בחו"ל נתקע, זה פה. אותם ממש לא עניין איפה, עניין אותם לקבל את השירות. והמחויבות שלנו, מדדו אותנו לפני כל השירות. אצלנו זה חולק לכל החברות התפעוליות." (עמוד 1034 לפרוטוקול).

בהמשך העדות מסביר מר רייק כי שינוי המבנה לא נולד מצורך מיסויי אלא מצורך עסקי:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ש. ומה היה הסיכון ש-AEI תעשה, איך היא תפעל כלפיכם בעקבות שינוי הבעלות בה?
- ת. אני לא יודע אם לקרוא לזה סיכון אבל הטענה שרצינו לטפל בה היתה שיש חברה אחת, גוף אחד שמטפל גם ב-DHL וגם בפקס, וזה לא נראה טוב.
- ש. הם יכלו לפעול,
- ת. הם ידעו בדיוק עם מי הם עושים עסק, הרי בגלל זה הם בחרו בפליינג קרגו לעשות איתם עסק. זה לא היה בשבילו איזה שהוא משהו שהוא לא הכיר בו. אבל היה לו יותר נוח בתוך הארגון שלו שאנחנו פעלנו, הוא היה לו הסכם עם גוף אחד ולפקס היה הסכם עם גוף אחר. ולכן עשינו את השינוי במינימום, עוד פעם, עשינו את זה הייתי אומר במינימום עלות או במינימום טיפול מול הלקוח בארץ, כי הבנו שהכוח שלנו, המוניטין שלנו, היכולת שלנו אצל הלקוח טמונה ביותר מגוף אחד, ביותר מפליינג קרגו. וזה היה בפליינג קרגו בע"מ, משם זה צמח.
- ש. זאת אומרת לקוחות ידעו שאתם מייצגים את שתי החברות שאולי מתחרות בעולם?
- ת. כן, בטח. מה זה הן ידעו? המשלוחים שלהן, השתמשנו בשירותי כל אחת מהחברות כדי לתת, אנחנו לא יכולים לתת, לא היה לנו פעילות בארה"ב או באפריקה או באסיה.
- ש. מי הוביל את השינוי העסקי הזה או את השינוי הנראותי הזה?
- ת. אני. אני הובלתי את השינוי הזה. אני פרנואיד ולא רצינו שיהיה איזה שהיא נראות, איזה שהוא מישהו יבוא ויגיד כך או אחרת ולכן מול החברות הזרות רצינו להפריד את הפעילות." (עמוד 1049)

לאחר שנולד הצורך העסקי לבצע את שינוי המבנה, מהסיבות שהובהרו לעיל, נעשתה פניה לרו"ח ורדי ולעו"ד ד"ר משה שקל על מנת שיבחנו ההיבטים המיסויים של שינוי המבנה. מר רייק מסביר שבשום פנים ואופן לא הייתה כוונה להעביר את המוניטין מפליינג קרגו לחברות הבנות עם שינוי המבנה. לא היה כל אינטרס לחברת האם להעביר את המוניטין כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

העוצמה של הקבוצה הייתה השימוש במותג או בשם או במוניטין שנצבר בפליינג קרגו, ובלשונו של מר רייק:

"ש. תוכל להסביר לנו בהקשר הזה מה נעשה עם המוניטין שעליו דיברת של פליינג קרגו בע"מ?"

ת. המוניטין היה, נשאר בחברה בע"מ, לא התכוונו, זה לא היה נכון לנו בעסק. עזוב רגע את הדיון שלנו פה, בעסק אם אני לא באתי כפליינג קרגו היה לי חיסרון. זה שבאתי כפליינג קרגו, כגוף אחד, כישות אחת זה נתן לי כוח אצל הלקוח.

ובהמשך:

ת. אנחנו השארנו את המוניטין בפליינג קרגו בע"מ, לא היה לנו שום, איזה שהוא עניין, אינטרס להעביר את המוניטין מפליינג קרגו בע"מ, איפה שהוא נצמח, לחברות האחרות, היה פוגע בנו, היה מחליש אותנו. ולכן המוניטין, כל מה שאנחנו עושים, כל כוח המשיכה מול הלקוחות היה ונשאר בפליינג קרגו בע"מ. אני אגיד מעבר לזה, גם היועצים המשפטיים שלנו אחר כך או היועצי מס, כל היועצים הנכבדים אמרו לנו שהיינו עושים טעות אם היינו מעבירים את זה בשינוי הזה. המוניטין לא היה של חברה כזאת או של חברה אחרת או של גוף כזה או אחר, הוא היה של העסק עצמו. (פרוטוקול עמוד 1051-1050).

בהמשך משיב מר רייק לשאלות בית המשפט בעניין זה, ומביא כדוגמא להתנהלות של הקבוצה את ההסכם שנחתם עם חברת קומברס מע/18. המדובר בהסכם מיום 5/11/2001 בין קומברס לבין המערערת. מצד המערערת חתם מר דניאל רייק בסעיף 8.1 להסכם נכתב שלעניין חלק 8:

"Supplier" means Supplier and the FC Group companies and its and their employees, as well as performance of land transportation in Israel – its and their subcontractors:

.....



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

"FC Group Companies" means AEI-Flying Cargo Logistic Services Ltd., F.C (Flying Cargo) Express Ltd. And Tsomet Foreign Trade Computer Information Ltd.

ההסכם ממחיש את דברי מר רייק בעדותו. דהיינו, אחת מחברות הקבוצה הייתה חותמת עם לקוח על הסכם שבו משולבים שירותים רבים וההסכם היה נעשה גם בשם חברות אחרות בקבוצה שאמורות היו ליתן שירותים מכח אותו הסכם. כך גם מצינו בסעיף 2.1.1 לנספח A להסכם עם קונברס את משמעות המונח שהוסבר בעדות רייק ניהול לוגיסטי כולל:

"T.L.M.- TOTAL LOGISTIC MANAGEMENT DEFINITION

Total responsibility for controlling, providing ,and constantly improving Comverse, logistic operation, as described in this Agreement, including import, export, drop shipments and domestic shipments door to door, P.O. tracing, warehouse handling, the logistic-information flow between the parties, as well as supplying ad-hoc solutions when possible and subject to the scope of services and managing other suppliers when possible if requested by Comverse."

הנה כי כן, החוזה עם חברת קומברס ממחיש את השירותים שניתנו על ידי אגד החברות ללקוחות. המדובר בשירותי לוגיסטיקה, שכוללים יבוא, יצוא, משלוחים מחו"ל ובתוך הארץ, ניהול מחסנים ושיתוף במידע בדבר הלוגיסטיקה ואספקת פתרונות לבעיות שתתעוררנה במהלך ההפעלה. בהמשך החוזה נכתב שהמערערת תעמיד מנהל צוות שיהיה אחראי בקונברס לכל הפעילות והשירותים שיוענקו לחברה זו על ידי החברות השונות של קבוצת פליינג קרגו (סעיף 2.4.1 לנספח A להסכם).

מעדותו של מר רייק ומהחוזה לדוגמא שבין המערערת וקונברס ניתן להבין כיצד קבוצת החברות שחסו תחת המטריה של פליינג קרגו תפקדו כגוף אחד. המדובר בהסכם שנחתם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

כאמור בנובמבר 2001, כאחד עשר חודשים לאחר שינוי המבנה. אנחנו רואים שחברה אחת חותמת הסכם עם לקוח בשם חברות או גופים אחרים הקשורים לפליינג קרגו. המעוררת שהיא במהותה חברת שילוח, כוללת בהסכם שבינה לבין הלקוח (קומברס במקרה זה), שירותים של חברות אחרות בקבוצה כמו החברה האחות, וחברה נוספת AEI-Flying Cargo Logistic Services Ltd. התנהלות עסקית מסוג זה מעידה על העובדה שמדובר בצבר חברות בעלות שליטה מרכזית, באופן שהסכם שעושה אחת החברות בצבר מחייב את החברות האחרות, כל אחת בתחום השירות שהיא נותנת ללקוח. מר רייק הסביר, באופן משכנע, שכלפי החברות הבינלאומיות הם רצו ליצור נראותיות של בידול בין החברות ואילו כלפי הלקוחות הם רצו להראות שהם עובדים כגוף אחד שנותן פתרונות כוללים ללקוחות של פליינג קרגו. לא זו אף זו לכל לקוח היה מספר אחד אצל כל החברות וכן אובליגו אחד. כלומר לכל לקוח היה קו אשראי אצל הקבוצה ולא קו אשראי נפרד אצל כל חברה מהקבוצה ממנה קיבל שירותים. דהיינו, גם מבחינת הלקוח מדובר באשראי של הקבוצה כולה, ובלשונו:

- ת. כי אנחנו רצינו להמשיך לפעול כגוף אחד ולתת פתרון.
- ש. אבל הסברת לנו לפני כן שכלפי החברות הבינלאומיות השותפות שלכם AEI ופקס רציתם נראותית שכן יהיה בידול, כלפי הלקוחות לא רציתם את אותו בידול?
- ת. לא, הבידול שיחק נגדנו, בשביל זה אנחנו, בשביל זה המוניטין שלנו היה פליינג קרגו כנותן פתרונות, נותן פתרונות נצמח, התחלנו אותו, עשינו אותו, טיפחנו אותו כפליינג קרגו, כנותן פתרון אחד. אם תסתכלו, לא יודע, יש לכל המקומות, ככה אנחנו מציגים, זה היה לב העסק. המוניטין שלנו כנותן, כספק פתרונות. והמוניטין הזה ישב בפליינג קרגו בע"מ.
- ש. ברור. ומבחינת, דיברת על מספרי לקוח, קטלוג במערכת, מערכות מחשוב, כל הדברים האלה?
- ת. שום דבר, אותו מספר לקוח עד המכירה ל-DHL כל המספרי לקוח היה אחד. זאת אומרת אם היה אינטל היה אינטל בכל הפעילות, אם היה פיליפס או כל אחד, מי עדין, היה אחד. מספר אחד ששירת בכל הפעילויות. האובליגו היה אחד בוא נגיד. (פרוטוקול עמוד 1-1060)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מר טולדנו, שניהל את חטיבת השילוח בפליינג קרגו עובר לשינוי המבנה ואת המערערת מיד
 לאחר שינוי המבנה, הסביר כאמור את הרקע לשינוי המבנה:

"ש. ב-2001 בוצע שינוי מבנה, תספר על הרקע, למה בוצע שינוי המבנה
 הזה?"

ת: אנחנו כקבוצה ייצגנו בארץ את פדקס. הסוכן הבינלאומי שלנו הייתה
 חברת אייר אקספרס אינטרנשיונל, אח"כ הדויטשה פוסט שקנה
 אותה והוא קנה את DHL, התחיל לפעול תחת המותג DHL
 בבלדרות. ונוצר מצב שהסוכן הבינלאומי שלנו פועל בבלדרות תחת
 המותג DHL ואנחנו בארץ פועלים תחת המותג פדקס, והיה לנו
 חשש שבמיוחד אצל הסוכן הבינלאומי יהיו שאלות לגבי האם יש פה
 איזשהו ניגוד אינטרסים, למרות שזה לא היה אז אבל זה היה איזשהו
 צעד מקדים. לא מצאנו את זה אצל לקוחות בארץ כמעט אבל בעיקר
 היה הנושא כלפי הסוכן ואז החלטנו לעשות את השינוי. (פרוטוקול
 ע' 3-902)

תשובותיו באשר לרקע והסיבה לשינוי המבנה הולמות את תשובותיו של מר רייק. כך גם
 בהמשך עדותו הבהיר מר טולדנו את השקיפות של שינוי המבנה כלפי הסוכן הבינלאומי,
 הלקוחות, הספקים, המנהלים והעובדים – אף אחד לא הרגיש בשינוי כלשהו וכן תנאי
 העבודה לא השתנו:

"ש. ומה קרה בשטח לאחר שינוי המבנה?"

ת: בשטח לא קרה כלום. ז"א, אני ניהלתי את החברה קודם בתור
 חטיבה, יום אחרי זה ניהלתי אותה בתור חברה, לא היה שום שינוי.

ש: המשכורת שלך השתנתה?"

ת: לצערי לא.

ש: המשכורת יכולה גם להשתנות כלפי מטה.

ת: לא השתנתה.

ש: המשכורות של יתר העובדים השתנו?"

ת: לא השתנו. מבחינת העובדים זה היה non-event."

(עמוד 903 לפרוטוקול).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מר טולדנו הבהיר שלא חל כל שינוי בכרטיסי הביקור, במיקום המשרדים, במספרי הטלפון וכו' כך גם העיד שלא נחתמו חוזים חדשים עם הלקוחות במועד שינוי המבנה (עמ' 907).
גב' אבלין כהן שהייתה המנכ"לית של FC פליינג קרגו תובלה בינלאומית, ובעת מסירת העדות הייתה המנכ"לית של FC פליינג קרגו אקספרס. אישרה שלא נחתמו הסכמים חדשים עם לקוחות בעקבות שינוי המבנה בשנת 2001 והלקוחות נותרו עם ההתקשרות המקורית מול החברה האם (בעמ' 949 שורות 12-18). כהן הבהירה, שלא היה שינוי בתנאי השכר של העובדים; לא היה שינוי במיקום המשרדים; לא היה שינוי במספרי הטלפון; לא היה שינוי בכתובות הדוא"ל; כל החברות בקבוצה המשיכו לעשות שימוש באותה סיומת דוא"ל וכו' (פרוטוקול בעמ' 934-935). הסכם העסקה של כהן היה חתום על-ידי החברה האם ולא נחתם עמה הסכם העסקה חדש לאחר שינוי המבנה (פרוטוקול בעמ' 937). באופן דומה, גם יתר העובדים לא הוחתמו על הסכמי העסקה חדשים עם החברות הבנות (פרוטוקול בעמ' 937). רו"ח ורדי גם הוא העיד על אופי שינוי המבנה :

"כלפי הלקוחות ההתנהלות הייתה אותה התנהלות, עוד פעם, כל כוחה של פליינג קרגו הוא כקבוצה שנותנת גם שירותי בלדרות, גם תובלה בינלאומית, גם ביטוח, גם אחסנה, גם מחשוב, גם תובלה יבשתית וכדומה, הכל פתרון כולל ללוגיסטיקה ללקוחות" (פרוטוקול עמוד 827).

בסיכומי התשובה של המשיב הוא מתייחס לטענת "הקבוצה" ולהסכם עם חברת קונברס לטעמו אין בטענה זו כדי לסייע למערערים. לשיטת המשיב החברות האחרות פעלו כקבוצה. פליינג קרגו לא פעלה, גם לא הוצגה בהסכמים עם הלקוחות כחלק מהקבוצה (ראו סעיף 15 לסיכומי התגובה).

אינני תמים דעים עם עמדת המשיב. העובדה שפליינג קרגו לא אוזכרה אינה מעלה ואינה מורידה לשאלת אופיו ומהותו של שינוי המבנה. שכן, תיאום כזה בין חברות, באופן שאחת מהן כורתת הסכם שמחייב חברה אחרת בקבוצה, יכול להתקיים רק כאשר החברות חוסות תחת מטריה אחת או תחת יד מכוונת אחת. ללקוח היה ברור שהוא יקבל שירות ממספר חברות והדבר מופיע בחוזה. בתחום ניהול המלאי והמחסנים הוא יקבל שירותים מחברת הלוגיסטיקה, בתחום השינוע יקבל שירותים מחברת הבלדרות ובתחום השילוח יקבל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

שירותים מהמערערת. מה שעולה מההסכם עם קונברס, שהיא הסתפקה בהסכם אחד עם המערערת ולא דרשה לחתום על הסכם עם כל אחת מהחברות נותנות השירותים. כך גם אני ער לאמירה של מר טולדנו שיתכן שהיו לקוחות שאיתם היו עושים כמה הסכמים. מההסכם עם קונברס ומהעדות עולה שבאותם המקרים של שירותים משולבים הקבוצה העמידה אדם מטעמה שיתאם ויהיה אחראי לסינרגיה בין כל הגופים נותני השירות שחוסים תחת המטריה של פליינג קרגו. מעצם העובדה שקונברס ולקוחות נוספים הסתפקו בהסכם עם אחת מחברות הקבוצה עבור שירותים משולבים שניתנים על ידי חברות אחרות בקבוצה, ניתן בהחלט להסיק שהיא הסתמכה על המוניטין של הקבוצה ככזו. השאלה היכן היה המוניטין באותו שלב תידון בהמשך. שכן, בשלב זה הדיון נסוב על מהותו של שינוי המבנה. פרופ' פרי אשר נתן חוות דעת והעיד מטעם המערערים, קובע כי פליינג קרגו בחרה באסטרטגיה מובהקת של "חברת קודקוד" תוך העברת הפעילות לחברות הבנות. אסטרטגיה זו חיזקה את יתרונה הגדול של פליינג קרגו במשיכת הלקוחות ובשימורם. בהיותה מעניקה פתרון מלא ללקוחותיה תוך הענקת מכלול שירותים בסל אחד (ראו סעיף 27 לחוות דעתו של פרופ' פרי).

עוד ניתן ללמוד על אופיו של שינוי המבנה, מתשובה לשאלה האם פליינג קרגו יכולה הייתה לשוב ולעסוק בתחומים שבהם עסקה עובר לשינוי המבנה. במילים אחרות האם שינוי המבנה הוא בר ביטול, אם לאו.

מר טולדנו אישר, שהחברה האם יכלה לחזור ולעסוק בתחום השילוח בתקופה שלאחר שינוי המבנה ללא כל בעיה (בעמ' 905) ואף הסביר מדוע ובלשונו:

"ש: אחרי שינוי המבנה, האם החברה האם יכלה, אילו רצתה בכך,

לחזור לפעילות של תובלה בינלאומית, בלדרות, כל הדברים האלה?

ת: אם היא הייתה רוצה זה לא הייתה בעיה.

ש: למה זה לא הייתה בעיה?

ת: כי בסופו של דבר הלקוחות והעובדים לא ראו שינוי במעבר לפורמט

החדש ואם היינו מודיעים מאיזושהי סיבה שצריך לעבור לפורמט

הקודם זה היה קורה, לא היה רעש." (פרוטוקול בעמ' 906).

גב' אוולין כהן אישרה, שלא הייתה כל מניעה מהחברה האם לחזור ולפעול בתחום השילוח בתקופה שלאחר שינוי המבנה (בעמ' 935). מר רוזליס אישר אף הוא, שלא הייתה כל בעיה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

להחזיר את הגלגל אחורה ולהשיב את פעילות התובלה הבינלאומית לחברה האם, כפי שהיה מלפני שינוי המבנה בשנת 2001 (בעמ' 982).
גם פרופ' צדקה הסביר שהחברה האם יכלה לחזור ולפעול בתחום השילוח ללא כל בעיות בשנים שבין 2001 ל-2007 (עמ' 714).
ארבעה עדים – שלושת המנהלים של פעילות השילוח והמומחה הכלכלי פרופ' צדקה, אישרו שלחברה האם הייתה אפשרות לשוב ולעסוק בתחום השילוח בכל עת, עד למכירת המוניטין בשנת 2007.
עדויותיהם של העדים מטעם המערערים: מר רייק, מר טולדנו, גב' כהן, מר רוזליס ופרופ' צדקה לא נסתרו בחקירה נגדית או בעדויות של המשיב.

התוצאה היא ששוכנעתי מהראיות שהיו בפני, ששינוי המבנה שנעשה בשנת 2001, שבמסגרתו הופרדה פעילות החטיבות בפליינג קרגו והועברה לחברות בת, נולד מצורך עסקי ולא מצורכי מס. השינוי היה נראותי או טכני פרוצדוראלי, כטענת המערערים, ולא מהותי כטענת המשיב. לא חל כל שינוי בפעילות העסקית של קבוצת החברות שהוחזקו על ידי פליינג קרגו. שכן, גם לאחר שינוי המבנה, המשיכו פליינג קרגו והמערערת לפעול בשילוב עם חברות קשורות נוספות, יחדיו, כקבוצה עסקית אחת, תוך ניצול, קשרי הגומלין והסינרגיה העסקית בין כל החברות בקבוצה. כך גם שוכנעתי שאילו רצתה פליינג קרגו לשוב ולעסוק בתחום השילוח יכולה הייתה לעשות כן בכל עת, עד למכירת המוניטין בשנת 2007.

ז. מהם הסמנים שעל פיהם איבחנה הפסיקה העברת מוניטין;

לאורך השנים התגבשה בפסיקה רשימת סממנים שיש בהם כדי להצביע על העברת מוניטין. ראשית לכל יש להידרש למונח "מוניטין" שלא הוגדר על ידי המחוקק. בע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 249-248 (2004)) (להלן: "עניין אינווסט"), נדרש בימ"ש העליון לשאלת הגדרתו של המונח "מוניטין" ולנושאים אחרים הקשורים בו בתחום דיני המס. נקבע כי המוניטין מבטא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו, מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו. מהגדרה זו של המוניטין, קרי שימור הרגלם של לקוחות לשוב ולפקוד את



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

העסק, נובעת תכלית מכירתם של מוניטין – להביא לכך שאותם לקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק גם לאחר שהבעלות בו החליפה ידיים.

אולם, לא בכל מקום שבו הוסכם על העברת חוג הלקוחות מעיד הדבר על העברת מוניטין [ראו פסק דינה של השופט חיות בע"מ א" 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן להלן: "עניין; ברק סוכנויות"] (פורסם בנבו 13/1/15).

בעניין אינווסט מנה בית המשפט העליון מספר סממנים המהווים אבני בוחן לקיומה של עסקה למכירת מוניטין ובהם: העברת מרשם הלקוחות; אינטרס המיסוי הנוגד בין הרוכש למוכר (טרם תיקון 132 לפקודה) מכירתו של העסק כעסק-חי – במובן זה שהמוכר מושך ידו מעיסוקו באופן מוחלט ובכך מוותר גם על קשריו עם לקוחותיו; וקיומה של תניית אי-תחרות המגבילה את המוכר מלנסות לשוב ולזכות בלקוחותיו. אין מדובר ברשימה סגורה ונדרשת בחינה של כל מקרה ומקרה על פי מכלול נסיבותיו כדי שניתן יהיה להגיע למסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של כל המאפיינים.

בע"מ א" 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (פורסם בנבו 15/12/03 להלן: "עניין שרון") נכתב שגרעין המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת, למקום העסק, וזאת, בין היתר, בהסתמך על דברי פרופ' ל' ויסמן שמסביר:

"במוניטין של עסק הכוונה לכוח המשיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות. הגורמים למוניטין עשויים להיות מגוונים, כגון כוח המשיכה של הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על ידי העסק; איכות המוצר או השירות; מחירי השירותים או המוצרים; יעילות העסק, מיקומו וכדומה" (ראו ל' ויסמן דיני קניין – חלק כללי (תשנ"ג) 360).

המוניטין מבטאים, אפוא, את מכלול היתרונות שנצברו לעסק בשל תכונותיו - מיקומו, שמו הטוב, דימויו, איכות השירותים שהוא מציע ואיכות המוצרים שהוא מספק. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו. בכך תיארנו את תכונותיהם של המוניטין, ומכאן – לאפשרות העברתם בתמורה.

המוניטין, עשויים לנבוע, משורה של גורמים, ובהם: הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על-ידי העסק; איכות המוצר; שם המוצר; מחירי המוצרים או השירותים; יעילות העסק ומיקומו (ראו, למשל, ע"מ א" 467/84 הוצאת עיתון "הארץ" בע"מ נ' שטולורק ואח', פ"ד מב (1) 137, 139). כאשר נמכר עסק, נמכרים, ברגיל, גם מקצת מאותם יתרונות היוצרים את המוניטין של העסק ובהם, מיקומו של העסק, שמו וכלים המאפשרים גישה ללקוחותיו, לצורך שימור זיקתם לעסק (ראו סעיף 5 לעניין שרון).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

עוד נאמר בעניין שרון, שלמרות שחוג הלקוחות הוא נכס מוניטין הניתן להעברה ולמכירה, אינה מביאה בהכרח למסקנה שהמוניטין עוברים מקום בו הוסכם כי חוג הלקוחות עובר מאדם למשנהו. על מנת שתתקיים העברה של מוניטין, נדרש כי ימצאו סממנים נוספים שיש בהם כדי להצביע על העברה כזו, או, למצער, על סיכויים סבירים לכך. אולם, לא נדרש, כי מכירה של המוניטין תלווה במכירה של נכס פיזי השייך לעסק (ראו פסקה 7 לעניין שרון) בהמשך נכתב בעניין שרון שסממן שיש בו כדי להצביע על העברת מוניטין, הוא קיומה של תנית אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה. תניה כזו חשובה במיוחד מקום בו שבים הלקוחות לעסק, פעם אחר פעם, בשל תכונותיו האישיות של בעליו, ולא דווקא בשל מיקומו של העסק או בשל טיבו של המוצר שנמכר. בתקופת מניעת התחרות, יבקש הרוכש לבסס את העסק שרכש ולהוכיח ללקוחותיו, כי ממשיכים הם להימצא בידיים טובות ונאמנות, וכי ראוי להם להמשיך בקשריהם העסקיים עימו. אם יצליח בכך, לא יעמוד בסכנת תחרות מצד המוכר בתום תקופת מניעת התחרות. בהעדר הסכמה כאמור, עשויים הלקוחות לשמר את קשריהם העסקיים הקודמים עד שלא ניתן יהא עוד לדבר על העברה של תיקי הלקוחות (ראו עניין שרון בפסקה 7 לפסק הדין).

יש לשים אל לב שעצם קיומה של תנית אי תחרות אינה מהווה הוכחה מוחלטת ומספקת לקיומה של עסקת מכר מוניטין (ראו פסק דינה של כב' השופטת שטרסברג כהן: בע"א 834/96 אלי הולצמן נ' פקיד השומה תל-אביב 4 (פורסם בנבו 23.4.98)). נדרשת בחינה של המקרה על מכלול נסיבותיו, וגזירת מסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של הסממנים כולם.

כאשר עסק נמכר כ"עסק חי", דהיינו, כאשר מועברת פעילותו של העסק. העברת הפעילות אין משמעה בהכרח העברת כלל הרכוש הפיסי של העסק; העברה שכזו משמעה העברתם של אותם יסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. במקרה שכזה, כוונת הצדדים היא, שהמוכר ימשוך ידיו, באופן מוחלט, מעיסוקו, ובכך מוותר הוא גם על קשריו עם לקוחותיו.

בע"מ 1228/05 אליהו רג'ואן נ' פקיד שומה תל אביב יפו 1, מיסים כד/2 (אפריל 2010) 24 מדובר על שני סממנים נוספים: אופן הצגת העסקה בהסכם עצמו ולרשויות המס ומיהו "הנושא בסיכון הכלכלי".

עניין האינטרסים המנוגדים סממן נוסף עליו נטו, להסתמך הטוענים למכר מוניטין, התבסס על ההנחה שבהתקיים אינטרסים מנוגדים בין מוכר המוניטין לבין רוכשם, הרי שאם העיד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

על עצמו הקונה כי רכש את המוניטין של המוכר, היה מקום להאמין לו ולראות את העסקה כעסקה כנה ואמיתית. הנחה זו נסמכה על קיום ניגודי עניינים בין המוכר לקונה: המוכר נטה לייחס חלק גדול ככל האפשר מן התמורה שקיבל - למוניטין, שהרי סיווג עסקה כעסקת מוניטין הטיל עליו, כאמור, שיעור מס מופחת. רוכש המוניטין, לעומתו, העדיף, בדרך-כלל, שלא לראות בין הנכסים שרכש מוניטין, וזאת בשל שני טעמים מרכזיים: ראשית, רכישה של מוניטין היוותה, ועודה מהווה, רכישה של נכס הוני, ועל-כן הוצאת הרכישה לא תותר בניכוי חד-פעמי. שנית, בניגוד לכללי החשבונאות המקובלים, אשר התירו תמיד הפחתת מוניטין לאורך תקופת השימוש הצפויה בהם, לא הביאה הפקודה את המוניטין בגדר "נכס בר-פחת", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה; לפיכך, לא היה הרוכש רשאי להפחית, לאורך השנים, את התמורה ששילם בגין רכישת המוניטין. ניגוד האינטרסים בין מוכר המוניטין לרוכשם מבטיח ששיעור המוניטין משקף שווי אמיתי ממוכר מרצון לקונה מרצון.

יודגש, כי כיום שוב לא קיים ניגוד האינטרסים המיסויים בין הצדדים לעסקה. בעקבות כניסתן לתוקף של תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, ביום 1 ביולי 2003, מתיר הדין לנישום, להפחית לאורך השנים את התמורה ששילם בגין רכישת מוניטין (אשר נרכשו לאחר יום 1 ביולי 2003; ראו דיון מפורט בסוגיה להלן בפרק העוסק בהפחתת המוניטין). היום – לאור התיקון בפקודה ובתקנות - כאשר המדובר בנכסים אשר נרכשו טרם כניסת התיקון לתוקף, קיימת זהות אינטרסים בין שני הצדדים לעסקה – שניהם מעוניינים בהרחבת נתח התמורה המיוחס למכירת המוניטין. בעניינם של נכסים אחרים, אף שלא קיימת זהות אינטרסים שכזו, אין מתקיים ניגוד העניינים המיסויים. אשר על כן, בעסקות שנעשו אחרי כניסת תיקון 132 לתוקף, בית המשפט אינו יכול להסתמך על ניגוד העניינים בין הצדדים כגורם המבטיח שסכום תמורה הנקוב בחוזה יבטא נכונה את עובדת מכירת המוניטין ואת ערכם.

מיצוי של ההלכות דלעיל נותן שאין רשימה סגורה של סממנים המאפיינים העברת מוניטין אך כאשר נבחנת השאלה האם הועבר מוניטין אם לאו יש לשקול בין היתר את הסממנים הבאים: העברת חוג לקוחות, אינטרס המיסוי הנוגד, מכירתו של העסק כעסק חי, קיומה של תניית אי תחרות, העברת סימן המסחר, העברת הרכוש הפיזי של העסק, כוונת הצדדים ואופן הצגת העסקה בהסכם ולרשויות המס, מיהו הנושא בסיכון הכלכלי.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ח. האם חברת אחזקות נטולת פעילות ייצורית/תפעולית, יכולה להחזיק במוניטין

1. טענות המשיב

המשיב טוען שכאשר העסק אינו פעיל כלל לא ניתן לייחס לו מוניטין. המשיב מבסס טענתו זו על שלושה פסקי דין:

ע"מ 1052-06, **תדיראן בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים** (מיסים און-ליין - מחוזי, מיסים כו/6 (דצמבר 2012) ה-17. להלן: "**עניין תדיראן במחוזי**"). שלטענת המשיב בסיכומיו העובדות בעניין תדיראן דומות דמיון רב לעובדות בתיק דנן. גם שם בוצע רה-ארגון בחברה וגם שם העבירה תדיראן לחברת הבת את כל הפעילות העסקית בתחום הקשר והיא עצמה חדלה מכל פעילות בתחום. לאחר 3 שנות פעילות. במקביל למכירת המניות חתמה תדיראן על הסכם עם החברה הבת, לפיו העבירה אליה, תמורת תשלום, את הזכות להשתמש בשם ובלוגו. המערערת שם טענה, שהסכם זה משקף מכירה של מוניטין. בית המשפט המחוזי פסק, כי את המוניטין יש לייחס לחברה הבת, שכן הם צמודים אל העסק ואל הפעילות העסקית.

ע"מ 36620-12-09 + ע"מ 26356-10-10, **כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (מיסים כז/2 (אפריל 2013) ה-28. להלן: "**עניין כלל**"). גם שם העלתה המערערת טענה דומה לזו שבפי המערערים כאן. לטענתה, כאשר רכשה את מניותיה של מיטבית, חברה לניהול קרן פנסיה, רכשה למעשה שני נכסים - האחד, מניות חברת מיטבית; השני, מוניטין, הנמצא בבעלות חברת קג"מ, הקשור בפעילות חברת מיטבית. היא הוסיפה וטענה, כי פעילות מיטבית התאפשרה הודות למוניטין של קג"מ, בעלת המניות בה, כי כבר מלידתה, הוצגה מיטבית כתוכנית פנסיונית בתוך הפעילות של קג"מ, כאיבר מאיבריה של בעלת המניות, וחוג הלקוחות הרחב שממנו נהנתה כבר מימיה הראשונים נבע משמה הטוב ומהמוניטין של קג"מ, כי יש לראות במיטבית כפלטפורמה של קג"מ, "צינור" דרכו סיפקה קג"מ שירותים ללקוחותיה". טענות המערערת שם נדחו. בית המשפט המחוזי קבע שמרגע שנצטברו אצל מיטבית עמיתים ולקוחות לאורך השנים, חלחלו הקשרים של קג"מ עם לקוחותיה אל מיטבית עצמה.

עמ"ה 515-06, **גלאון מנועים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון** (ניתן ביום 24.12.12. לא פורסם). להלן: "**עניין גלאון**". בעניין גלאון חיסלה השותפות את פעילותה בתחום המנועים עם העברתה לידי המערערת ולא המשיכה בשום פעילות בתחום זה, במובן זה, שעם העברת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הציוד ורשימת הלקוחות למעוררת, הועבר המוניטין למעוררת הלכה למעשה שהרי השארת המוניטין בידי השותפות, בהעדר עסק חי, ובהעדר לקוחות, מרוקן את המוניטין מכל תוכן. העסק נמכר כל כולו למעוררת, כשבמסגרת מכירה זו הועברה רשימת הלקוחות, כך גם גורלו של המוניטין. דהיינו, המוניטין נמכר למעוררת ולא נותר בידי השותפות, גם אם נאמר אחרת. בעניין גלאון נקבע שאין להכיר בהפרדה המלאכותית בין המוניטין לבין העסק, שכן המוניטין מצטרף תמיד לפעילות עסקית וכאשר אין כל פעילות עסקית אין מוניטין. בהסתמך על שלושת פסקי הדין הנ"ל טוען המשיב כי חברת אחזקות נטולת פעילות ייצורית/תפעולית, אינה יכולה להחזיק במוניטין.

2. טענות המערערים

המערערים טוענים שאין כל מניעה שחברת אחזקות תהיה בעלת מוניטין, מאחר שאין כל הבדל בין מוניטין לכל נכס בלתי מוחשי אחר. כפי שניתן להחזיק פטנט, מותג, או כל נכס בלתי מוחשי אחר בחברת החזקות המעמידה את הנכס לרשותן של חברות אחרות בקבוצה, כך גם ניתן להחזיק את המוניטין בחברת החזקות שאינה מבצעת את הפעילות העסקית בעצמה אלא מעמידה את המוניטין לשימושן של חברות אחרות בקבוצה. המערערים טוענים כי בפסיקה בה נתלה המשיב הדגישו השופטים שישבו בדין, כי הכרתם מעוגנת בנסיבות שעמדו בפניהם, תוך שהם נזהרים שלא לקבוע הלכה קטגורית ונחרצת. עניין כלל שונה בתכלית השינוי מענייננו. שם נמכרו מניות של חברה וחרף זאת ביקשה המוכרת (כלל) "לפצל" ולסווג מחדש את הממכר (המניות) כאילו שיש בהן ("בהרמת מסך") גם ערך של מוניטין, ולראותם כממכר נוסף נפרד. בפרשת כלל לא נמכרו מניות לחוד ומוניטין לחוד אלא מניות בלבד. לכן פרשת כלל איננה ברת השוואה לענייננו. עניין תדיראן - על אף שהמשיב מציג בסיכומיו כאילו קיים דימיון בין פרשת תדיראן לענייננו, מבכר הוא להתעלם ממספר עובדות. בראשן העובדה כי העסקה שם התמקדה אך ורק בשם ובלוגו שנותרו קניינה של החברה האם; בניגוד לפרשת תדיראן שבמסגרתה הועברה בהסכם "כל פעילותה העסקית בתחום הקשר", בענייננו במסגרת סעיף 104 א' לפקודה, הועברו נכסים קבועים ולצידם הועברו מספר התחייבויות פיננסיות - אך במודע ובמכוון לא הועבר המוניטין; בניגוד לפרשת תדיראן (וכפי שטען שם פקיד השומה) המונח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מוניטין (goodwill) לא נזכר כלל במסגרת הסכם העסקה המקורי, ואילו בענייננו המונח נזכר גם נזכר בהסכם [מע/21] משנת 2007; בניגוד לפרשת תדיראן בה ביקשה המערערת לתקן את דיווחיה למשיב, בענייננו משך שנים ובעקבות דיווחה המערערת למשיב את אשר התרחש והלה קיבל ושתק. ואמנם, בסופו של יום, ביהמ"ש דשם קבע כי "בנסיבות שפורטו לעיל, השם "תדיראן" והלוגו של המערערת לא גילמו כל מוניטין בתחום הקשר בו עסקה חברת הבת". היינו, המצע העובדתי, הוא שעמד בבסיס ההכרעה שלפיה לא הוכח שהסימן הגרפי הביא לידי ביטוי מוניטין שהיה בידי המוכרת. ולא למותר לציין כי עינינו הרואות שהמצע העובדתי בענייננו שונה בתכלית.

עניין גלאון - קיימים הבדלים בולטים ומשמעותיים בין הנסיבות דכאן ופרשת גלאון: בניגוד לפרשת גלאון במסגרתה העסקאות בוצעו בין צדדים קשורים המוחזקים כולם על ידי קיבוץ גלאון, בענייננו מניות החברה הבת נמכרו ל-DHL, שאינה צד קשור לחברה האם ובוודאי שאיננה מוחזקת על ידי פליינג קרגו; בניגוד לפרשת גלאון שהמסמכים בעניינה נערכו בדיעבד והפרטים נקבעו באופן רטרואקטיבי, בענייננו הצדדים ניהלו מגעים זמן רב בטרם ביצע העסקה ומסמכיה נערכו "בזמן אמת"; בניגוד לפרשת גלאון בה המשיב טען כי הערכת שווי המוניטין נערכה בהתבסס על נתונים לא מדויקים וישנים, בענייננו נערכה עבודת PPA מטעם הרוכשת על-ידי KPMG גרמניה מיד לאחר ביצוע העסקה. בעוד שבפרשת גלאון החזיר ביהמ"ש את העניין להערכה מחודשת. בדומה לפרשות תדיראן וכלל, התשתית העובדתית היא שעמדה בבסיס הכרעתו של בית המשפט. התשתית העובדתית בענייננו שונה בתכלית.

3. דיון בשאלת המוניטין בחברת האחזקות

המשיב מסתמך, בין היתר, על פסק הדין בעניין תדיראן בבית המשפט המחוזי תוך שהוא טוען בסיכומיו שהעובדות שם דומות דמיון רב לאלה שכאן (ההדגשה במקור). אליבא דמשיב גם בעניין תדיראן בוצע רה-ארגון בחברה. גם שם הועבר תחום פעילות מסוים לחברה בת, גם שם מכרה החברה האם את מניותיה של החברה הבת, לאחר 3 שנות פעילות. במקביל למכירת המניות חתמה על הסכם עם החברה הבת, לפיו העבירה אליה, תמורת תשלום, את הזכות להשתמש בשם ובלוגו. המערערת שם טענה, שהסכם זה משקף מכירה של מוניטין. בית המשפט פסק, כי את המוניטין יש לייחס לחברה הבת, שכן הם צמודים אל העסק ואל



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הפעילות העסקית. כידוע, בית המשפט העליון קיבל את הערעור ותוצאת פסק הדין התהפכה.

בסיכומי השלמה שנכתבו בקשר לפסק דין תדיראן, לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט העליון שלא קיבל את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, שינה המשיב טעמו וכתב, שמפסק הדין בע"א תדיראן עולה תמונה עובדתית שונה מזו שבפסק הדין קמא. על פי דבריו מפסק הדין בערעור עולה, שהיו בחברה-האם תוכן ועשייה. המשיב מסיק שבעניין תדיראן בהכרח היו בחברה האם עובדים, שנתנו הנחיות, שטפלו באותם דוחות ותכניות ובחלק מפעילות הקשר שלא הועבר, בשמירת המידע, בנכסי המקרקעין. לחילופין, היו בה הוצאות לרכישת שירותים מבחוץ לשם כך. שם החברה האם "הפכה לחברת אחזקות מנהלת", כלומר ניהלה, פעלה ונשאה בהוצאות.

גם המערערים שינו התייחסותם לעניין תדיראן. בהתייחסם לפסק דינו של בית המשפט המחוזי הצביעו המערערים על נקודות שוני רבות, בין עניין תדיראן לעניין דנן. לשיטתם המצע העובדתי, הוא שעמד בבסיס ההכרעה ושהמצע העובדתי בעניינינו שונה בתכלית מעניין תדיראן. לאחר פסק דינו של בית המשפט העליון שינו גם המערערים טעמם תוך שהם טוענים שנסיבותיה של פרשת תדיראן דומות מאוד לנסיבות המקרה שלפנינו – בפרשת תדיראן דובר על הפיכת חטיבה לחברה בת – העברה שכונתה "העברה בתוך המשפחה" (ראו בסעיף 12 לפסק הדין) בדיוק כפי שקרה גם בערעור שלפנינו; בפרשת תדיראן לא חל כל שינוי באופי הפעילות בתקופה שלפני ואחרי שינוי המבנה – בדומה מאוד לנסיבות המקרה שלפנינו; בפרשת תדיראן ניתנה לחברה הבת זכות שימוש בשם ובלוגו – גם בערעור שלפנינו נותרו המותג (והמוניטין) בידי החברה האם שהעניקה למערערת זכות שימוש בהם; בפרשת תדיראן המשיכה החברה האם להיות מעורבת בפעילות החברות הבנות בקבוצה – גם בערעור שלפנינו המשיכה החברה האם לספק את ה"מטרייה הכוללת" לצורך הפעילות; בפרשת תדיראן דובר על פעילות משותפת של כל החברות בקבוצה – גם בערעור שלפנינו התנהלו החברה האם והחברות הבנות כקבוצה אחת תוך ניצול המוניטין הכוללים שנצברו ונותרו בחברה האם.

לצורך ביסוס הטענה שחברת אחזקות אינה יכולה להחזיק במוניטין הסתמך המשיב, בנוסף לפסקי הדין בעניין תדיראן גלאון וכלל, על עדותו של רו"ח לוי - סגן פקיד השומה רמלה, ועל חוות דעתו ועדותו של מר שמואל ווינשטיין - מנהל מחלקת הערכות השווי ברשות המיסים. רו"ח לוי הסתכל על התמונה בראיה של רואה חשבון מניתוח הדוחות הכספיים של החברות המעורבות. רו"ח לוי נשאל לגבי ההיתכנות שחברת אחזקות תהיה הבעלים של



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פטנט ומותג וכאשר רו"ח לוי נשאל בהמשך באשר לשימוש שעשתה הקבוצה כולה במותג פליינג קרגו ענה שאין הוא בקי בנושא וביקש להפנות שאלות כגון אלה למר ווינשטיין, ובלשונו של רו"ח לוי:

- "ש: בפליינג קרגו חברת האם אתה לא יודע שנותר מותג?
 ת: המותג שייך לכל הקבוצה, מה שאני ראיתי.
 ש: אבל כששייך לקבוצה זה לפליינג קרגו אין מותג, אצלה אין מותג?
 ת: המותג,
 ש: שלה, לה אין מותג? לה פליינג קרגו אין מותג? אין חלק במותג?
 ת: לא אמרתי,
 ש: לשיטתך, אני שואל אותך.
 ת: לא יודע נכון להיום, אני פחות זה תשאל את שמואל, חבל שלא שאלת אותו את זה. עכשיו אני לא זוכר כבר.
 ש: אבל אתה לא יודע לומר?
 ת: אני לא יודע להיכנס, מבחינה כלכלית אם יש, אם אין כמה וכדומה. יש מותג פליינג קרגו ששייך לקבוצה.
 ש: וכשאני שואל אותך עכשיו לפי הבנתך שלך כשאתה אומר שמותג שייך לקבוצה האם אתה מתכוון שהמותג שייך לקבוצה לכל אחת מהחברות בחלקים שווים באופן יחסי?
 ת: לא יודע.
 ש: רק לחברה אחת מתוך הקבוצה?
 ת: לא יודע. לא מכיר את זה מספיק טוב, לא יודע מספיק טוב. אני לא בקיא בשוק הזה מספיק טוב" (עמוד 362-363 לפרוטוקול).

ובהמשך חקירתו הנגדית אומר רו"ח לוי שאם יש לחברה מותג, והיא מאפשרת לחברה אחרת לעשות בו שימוש, כי אז עליה לחייב את החברה שעושה שימוש במותג בדמי שימוש. רו"ח לוי ממשיך להישאל על סיטואציה לפיה, כאשר חברת אם לא מחייבת את חברת הבת בשימוש במותג, למרות שניתן לגבות ממנה מס בגין הכנסה רעיונית, הדבר לא נעשה מאחר שתוצאת המס תהיה מצד אחד הכנסה לחברת האם, ומצד שני הוצאה לחברת הבת לכן באופן מעשי אוצר המדינה לא יצא נשכר מכך. רו"ח לוי מבהיר שאין הוא יכול לענות תשובה כללית בשם רשות המיסים, אבל אם ירדתי לסוף דעתו, יש לבצע הערכת שווי של השימוש:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ש: עכשיו לחברת אם יש לה מותג, המותג בבעלותה היא מאפשרת לחברות
הבת בקבוצתה להשתמש בו והיא לא מחייבת,
ת: לא המקרה שלנו?
ש: לא היפותטי לגמרי. רוב השאלות שלי תהיינה היפותטיות. והיא לא
מחייבת את חברת הבת בדמי שימוש עבור המותג שלה.
ת: זה לא משהו כלכלי בעיקרון.
ש: זה ברור שהיא יכולה לחייב האם אתה לא נפגש עם תופעות כאלה
כשאתן להם הפרשי מס ביניהם מעת לעת?
ת: יכול להיות שיש, יכול להיות שיש דבר כזה,
ש: האם נכון שבמקרים כאלה אתה לא זוקף אפילו הכנסה, זקיפת הכנסה
היא הכנסה רעיונית כמובן, כיוון שתוצאות המס תהיינה ממילא זהות,
בחברה אחת תהיינה הוצאה ובחברה השנייה היא תהיה הכנסה, ואז זה
יתאזן לך.
ת: לדעתי אי זקיפת הכנסה לסעיף 2.4 שאתה מביא אי אפשר דבר כזה על
פי הפקידה. אין פה סעיף 85 או משהו דומה לזה.
ש: מה זה שייך ל-85?
ת: לא כי 2.4 מה אני אעשה לפי שווי שוק? לפי מה? כמה צריך להיות?
ש: אתה תעריך מהם דמי השימוש הראויים, אתה לא יודע להעריך מהם
דמי השימוש ראויים?
ת: אני?
ש: אתה, ויינשטיין, מישהו.
ת: אני לא, אז אכן יכול להיות ששמוליק יודע מה דמי השימוש הוא יכול
להעריך אותם, אני,
ש: יכול להעריך ואז אני שואל אותך אם נכון שאתם כרגיל בנסיבות כאלה,
אתם, אתם נציבות מס הכנסה, רשויות המס,
ת: אני פקיד שומה רמלה.
ש: פקיד שומה רמלה, לא זוקפים הכנסה בסיטואציות כאלה כשחברות
פרטיות באותה קבוצה לא מחייבות אחת את השנייה ואין תוצאות מס
לאי החיוב.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ת: בוא אני אסביר לך מה המצב אצל הפקיד שומה, עד שהגיעו ארבעה נכבדים האלו היו לי שתי מפקחים וחצי שהתעסקו בחברות. אני לא מאמין שזה תיק שאי אפשר להתעסק איתם שאין תוצאות הפרשי מס.

מהתשובה ניתן ללמוד שגם רו"ח לוי, שהעיד מטעם המשיב, סבור שחברת אחזקות יכולה להחזיק במותג אך אם חברה אחרת עושה בו שימוש על חברת האחזקות לגבות על כך דמי שימוש. עיקר הטיעון הוא שהעובדה שלא נגבו דמי שימוש, היא הנותנת שלא היה בידי פליינג קרגו מוניטין. מילים אחרות לשיטת המשיב אם היה בידי פליינג קרגו מוניטין, חזקה עליה שהייתה גובה בגינו תמורה כלשהי ממי שעשה בו שימוש.

מסיכומי התשובה של המשיב ניתן להסיק שהוא חזר בו מהטענה הכללית שחברה שחדלה מפעילות ייצורית לא יכולה להחזיק במוניטין. הטענה היא עתה שהדבר אפשרי, אך אם חברת האם מאפשרת לחברת הבת לעשות שימוש במוניטין עליה לגבות על כך תמורה וכן לעגן בכתב את ענין בעלותה במוניטין וזאת על מנת להגן עליו.

"המשיב אינו טוען כאקסיומה, שחברה שחדלה מפעילות ייצורית לא תוסיף להחזיק במוניטין שבבסיס הפעילות, אלא, שאם תאפשר החברה לגורם אחר להפיק רווחים מהמוניטין, תתבע דמי שכירות/תמלוגים (ח"ד ווינשטיין, בעמ' 23). וקודם כל תקפיד החברה לעגן בכתב את בעלותה במוניטין. נכס זה אינו נשמר בחצרית או בחשבון הבנק שלה. הוא טעון הגנה בהסכם." (ההדגשות במקור, סעיף 8 לסיכומי התגובה של המשיב)

טענת המשיב לצורך בהגנה בהסכם על נכס המועמד לשימושה של חברה בת בבעלות מלאה היא טענה תמוהה. ברור לחלוטין שאין כל צורך בהגנה על נכס המועמד לרשות חברה הנשלטת במלואה בידי בעלי הנכס. בעלי הנכס יכולים בכל רגע נתון להפסיק את השימוש בנכס הן מתוקף הבעלות בנכס והן מתוקף השליטה בחברת הבת. לכן אין צורך להגן על המוניטין בהסכם כשזה המצב העובדתי.

4. חוות דעתו של מר שמואל ווינשטיין, מטעם המשיב. להלן תקציר חוות דעתו:

למר ווינשטיין תואר שני במנהל עסקים, התמחות במימון ושיווק ותואר ראשון בכלכלה/מנהל עסקים את תארו רכש באוניברסיטה העברית בירושלים. בנוסף לכך עבר קורס מפקחי מס הכנסה, קורס ניתוח דוחות כספיים והערכת שווי חברות במרכז הישראלי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לניהול וכן קורס מתקדם באותם הנושאים. תמצית חוות דעתו היא (על פי תמצית המנהלים):

מר ווינשטיין התבקש ע"י פקיד שומה רמלה לתת חוות דעתו המקצועית לגבי שתי שאלות:
(1) הרכב הנכסים של פעילות העסקית אותם העבירה פליינג קרגו לחברת השילוח ביום 1/1/2001 ;

(2) מה הייתה התפלגות השווי של מרכיבי הפעילות העסקית שהועברה, לפי מועד רכישתם/צמיחתם, על פי סעיף 104.

עד סוף 2000 הפעילות העסקית של פליינג קרגו התבצעה בשתי חטיבות עצמאיות, חטיבת השילוח וחטיבת הבלדרות, כאשר לכל חטיבה היו מערכת דיווח והנהלת חשבונות נפרדת, ומיתוג שיווקי נפרד.

בתאריך 01.01.2001 השלימה החברה את העברת הפעילות העסקית של חטיבות החברה לשתי חברות בנות, שהקימה לצורך קליטת הפעילות: חברת השילוח וחברת הבלדרות מלבד השיקול התפעולי להעברת הפעילות העסקית של החטיבות, פליינג קרגו ציינה בבקשתה לביצוע שינוי המבנה העסקי שיקול מסחרי נוסף: חטיבת השילוח החזיקה בהסכם נציגות של חברת Danzas AEI העולמית, שהינה בבעלות הדואר הגרמני- DP אשר החזיקה גם ב 25% מחברת DHL שהיא אחת המתחרות העיקריות של חברת FedEx העולמית.

החברה העריכה שחברות FedEx ו DP עשויות להעצים את התחרות ביניהן על שווקי הבלדרות והשילוח.

במסגרת העברת הפעילות העסקית מפליינג קרגו לחברת השילוח וחברת הבלדרות הועברו כל העובדים, בהתאם לחטיבה שנה הועסקו בהתאמה (עובדי חטיבת השילוח הועברו לחברת השילוח וכו' לרבות שרשרת הניהול שכללה גם את שני בעלי השליטה. למעשה, החל משנת 2001, לא הועסקו ולו עובד אחד בפליינג קרגו. מתחילת 2001 ואילך פליינג קרגו אינה מעסיקה עובדים כלל.

בשנת 2007 נחתם הסכם בין חברת Deutsche Post International BV, חברה הקשורה

ב

DP, לבין פליינג קרגו וחברת השילוח. בהתאם למתווה ההסכם, מכרה פליינג קרגו את מניות חברת השילוח לרוכשת, ובו זמנית חברת השילוח רכשה מוניטין מחברת פליינג קרגו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

נטען, כי נכסים בלתי מוחשיים, ומוניטין של פליינג קרגו ביניהם, לא הועברו בעת העברת הפעילות העסקית.

5. במסגרת חוות הדעת בוחן מר ווינשטיין את הרכב הנכסים שהועברו במסגרת שינוי המבנה העסקי:

על פי המסמכים שהוגשו במסגרת הבקשה לשינוי מבנה בשנת 2001, ועל פי הביאורים לרוחות הכספיים הן של פליינג קרגו והן של חברת השילוח, בשנים שלאחר שינוי המבנה העסקי, הפעילות העסקית הועברה לחברת השילוח, כולל כל הנכסים וכל ההתחייבויות של הפעילות העסקית, ופליינג קרגו אינה עוסקת בפעילות עסקית כלשהי מאז הפכה לחברת החזקות.

מאז העברת הפעילות העסקית, חדלה פליינג קרגו להעסיק עובדים (העובדים הועברו לחברות השילוח והבלדרות, במסגרת העברת הפעילות העסקית, בהתאם לתפקידם בחטיבות). לפיכך, לאחר העברת הפעילות העסקית לא היה ביכולתה של פליינג קרגו לנהל ולשלוט, לתפעל, לתחזק ולשמר את נכסיה הבלתי מוחשיים.

בכל השנים שלאחר העברת הפעילות, חברת השילוח לא נדרשה לשלם, ולא שילמה, כל תשלום/תמלוג או שכר בגין שימוש בנכסים, שכביכול נותרו שייכים לפליינג קרגו.

מן האמור מתבקשת מסקנה ברורה, כי במסגרת העברת הפעילות העסקית הועברו הן הנכסים המוחשיים והן הנכסים הבלתי מוחשיים, לרבות מוניטין, ככל שהיו. לכן, בעסקת מכירת המניות של חברת השילוח בשנת 2007, התמורה שהתקבלה הייתה בגין מכירת מניות חברת השילוח, בלבד.

6. זיהוי הנכסים הבלתי מוחשיים שהועברו

על פי בדיקתו של מר ווינשטיין, במועד העברת הפעילות העסקית, ביום 1 לינואר 2001 העבירה פליינג קרגו לחברת השילוח את הנכסים הבלתי מוחשיים הבאים:
- זכות שימוש במותג "פליינג קרגו" - הכולל את מכלול הסימנים המבדלים של הקבוצה:
שם המסחרי, סימן מסחרי, לוגו ואתר האינטרנט.

מבלי לקבוע את זהות הבעלים במותג, מסקנתו היא, כי הבעלות על המותג "פליינג קרגו" לא הועברה בלעדית לחברת השילוח. עם זאת, במסגרת העברת הפעילות העסקית בינואר 2001, פליינג קרגו העניקה לחברת השילוח זכות להשתמש במותג, ללא כל תמורה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- שווי מיון, גיוס והכשרת עובדים (Assembled Workforce AWF) במסגרת העברת הפעילות העסקית, לא נותרו עובדים בפליינג קרגו. העובדים הועברו לחברת השילוח ולחברת הבלדרות, בהתאם לתפקידם בחטיבות בפליינג קרגו.
- נכסים בלתי מוחשיים אחרים המרכיבים פעילות עסקית בתחום השילוח מכלול הנכסים הבלתי מוחשיים בתחום פעילות השילוח נחלק לשניים:
- נכסים בלתי מוחשיים הקשורים ב-DP ומיוחסים לשיתוף הפעולה האסטרטגי בתחום השילוח כסוכן בלעדי בישראל של DP, לרבות כל ההסכמים והזכויות בקשר עם שיתוף פעולה עם DP, לרבות קשרי לקוחות, ידע, קשרים תפעוליים ומוניטין (כערך סל שיווי) בקשר עם DP.
- נכסים בלתי מוחשיים שאינם קשורים ב DP, ומקורם בפעילותה העצמאית של פליינג קרגו לפני העברת הפעילות העסקית לחברת השילוח והמשך הקשר עימם במסגרת חברת השילוח. מדובר בקשרי לקוחות ומוניטין (כערך שיווי) בתחום השילוח, שאינם קשור בסוכנות DP
בהמשך חוות הדעת כימת מר ווינשטיין את זכות השימוש במוטג "פליינג קרגו", שווי מיון גיוס והכשרת עובדים, נכסים בלתי מוחשיים המרכיבים את הפעילות העסקית הקשורה ב-DP, נכסים בלתי מוחשיים שאינם קשורים ב DP.

מטעם המערערים הוגשו שתי חוות דעת אחת של פרופ' צדקה והשניה של פרופ' פרי. חוות הדעת עסקו בין היתר בשאלה האם חברת אחזקות ללא פעילות יכולה להחזיק במוניטין?

7. תקציר חוות דעתו של פרופ' צדקה

פרופ' צדקה הוא בעל תואר ראשון בכלכלה וסטטיסטיקה (בהצטיינות יתרה) מאוניברסיטת תל אביב ותואר ד"ר בכלכלה מ- **Massachusetts Institute of Technology (MIT)** כיום הוא פרופסור לכלכלה באוניברסיטת תל אביב. חוות דעתו עוסקת בשאלה:

- האם, מבחינה כלכלית, מוניטין עשוי להיות מוחזק בחברת החזקות ולשמש את החברות הבנות בהן מתבצעת פעילות הקבוצה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- האם, מבחינה כלכלית, מוניטין הינו נכס הניתן להעברה ולמכירה בנפרד מהפעילות הפיזית של החברה?

- האם סביר כי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו הוחזק בחברת האם בתקופה שלאחר שינוי המבנה, לאורך שנות הפעילות ועד מכירת חברת הבת בשנת 2007? האם זה סביר כי חברת הבת רכשה את המוניטין מחברת האם במועד המכירה?

- האם סביר כי חברת הבת ניהלה את פעילותה העסקית ממועד הפיצול ועד מועד המכירה, תוך שימוש במוניטין של חברת האם ולרבות שמירה ופיתוח של המוניטין האמורים?

תשובתו המקצועית לכל השאלות המפורטות לעיל היא בחיוב:

חברת פליינג קרגו בע"מ הוקמה בשנת 1982 ופעלה במספר תחומים, כולל תובלה בינלאומית ושירותים לוגיסטיים. בדצמבר 2000 כחלק משינוי מבנה שבוצע בחברה מטעמים תפעוליים פוצלה הפעילות לשתי חברות בנות. בסמוך לאחר מועד זה העבירה החברה האם את נכסיה הפיזיים לחברות הבנות, בעוד שפעילות הקבוצה המשיכה להיות מרוכזת תחת פליינג קרגו. חברות הקבוצה המשיכו לאחר מועד השינוי המבני לפעול יחדיו ובשיתוף מלא, כקבוצה עסקית אחת, תוך ניצול המוניטין שנצבר בחברת האם, קשרי הגומלין והסינרגיה העסקית. מגוון שירותי הקבוצה המשיך להיות משווק ללקוחותיה כשרות כולל. כל החברות חלקו את אותם נכסים בלתי מוחשיים ובכללם מוניטין הקבוצה.

מוניטין מוגדר כנכס בלתי-מוחשי של פירמה, המגלם את ערך הפירמה מעל לערך הנכסים המוחשיים שלה. נכס זה משקף את יכולתה של הפירמה להמשיך ולהרוויח רווח שהוא עודף על השיעור הנורמאלי, או הבסיסי, שמרוויחים עסקים אחרים מסוג דומה, או שניתן להשיג על ההשקעה בשוקי ההשקעות. יכולת זו נובעת מהפופולאריות והשם הטוב שיש לעסק במסחר, המיקום שלו, שם מסחרי, יחסי ציבור, או שילוב של כל אלה ושל גורמים אחרים. חברות החזקה לעיתים מחזיקות במוניטין המשמש את כלל הקבוצה, הן אלו המפתחות, מחזקות ומתחזקות אותו. נכס המוניטין המוחזק על ידי חברת האם הינו נכס מרכזי, כאשר לחברות הבנות אין מוניטין משל עצמן אלא הן עושות שימוש במוניטין של החברה האם. החברות הבנות עשויות לסייע בתחזוקתו של המוניטין ואף בפיתוחו. בהמשך חוות דעתו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הביא פרופ' צדקה דוגמאות משוק ההון הישראלי ומשוק ההון האמריקאי לחברות החזקות המחזיקות גם במוניטין של הקבוצה המוחזקת על ידן. חברת פליינג קרגו הציעה ללקוחות פתרון כוללני ומקיף, שכלל מגוון רחב של שירותים, שהותאמו לצרכיו של כל לקוח. הלקוח קיבל מענה מגוף אחד ללא הבחנה בין החברות השונות בקבוצה. זהו עיקר כוחה של החברה ומה ששמר על חוזקו של המוניטין. לקוחות קבוצת פליינג קרגו ראו לנגד עיניהם חברה אחת שמעניקה את מכלול השירותים הכוללים: הובלה, שילוח, אחסון, לוגיסטיקה, ביטוח וכו' שלמעשה ניתנו על ידי מספר חברות בקבוצה. מסקנתו של פרופ' צדקה היא כי מכיוון שמדובר בחברת אם ובחברת בת בבעלות מלאה שפעלו יחד בקבוצה אחת, כמקשה אחת, אין שום בסיס כלכלי לטענתו של פקיד השומה והמומחה מטעמו שהמוניטין הועבר לחברת הבת במועד הפיצול בשנת 2001 (הדגשה במקור) וכי הוא נמצא כולו רק בחברת הבת.

יתר על כן, מכיוון שחברת האם קדמה בזמן בהרבה לחברת הבת, וחברת האם שמרה על השם "פליינג קרגו", סביר הרבה יותר לייחס את המוניטין לחברת האם מאשר לחברת הבת. אילו שינתה חברת האם (נכתב בטעות חברת הבת ותוקן בכתב יד בישיבה מיום 3/9/14) את שמה במועד הפיצול ולא הייתה נשארת יותר תחת השם "פליינג קרגו" הייתה בכך אולי איזושהי אינדיקציה (עדיין לא-מבוססת) שהמוניטין הועבר לחברת הבת במועד הפיצול. לכן, המסקנה הסבירה ביותר היא כי המוניטין נותר בחברת האם בפיצול המקורי שהתרחש בשנת 2001, ובמהלך השנים שירת את מכלול הקבוצה על חברות הבנות שלה. ערך הקבוצה נבע בעיקר מהמוניטין שלה ולא מהרכוש הפיזי שלה (מבנים ומשאיות). להערכתו, סביר שמוניטין זה הוחזק על ידי החברה האם והוא תוחזק והושבח באמצעות החברות הבנות. הסכם אי התחרות שנחתם כחלק מעסקת המכירה בשנת 2007 מעיד על כך. חיזוק נוסף לטענתו, ניתן למצוא בכך שבמסגרת שינוי המבנה שבוצע, לא הייתה כל התחייבות של חברת האם שלא לחזור ולפעול בתחום השילוח, ולמעשה, החברה האם הייתה יכולה לחדש ימיה ולשוב לפעילות מבלי שלחברות הבנות תהיה טענה כלשהי כלפיה. היכולת לשוב ולפעול בתחומי השילוח והבלדרות מעידה על כך שהמוניטין נותרו בחברה האם ולא עברו לחברה הבת.

בנסיבות אלה, ברור שאילו עסקת המכירה משנת 2007 הייתה מסתכמת אך ורק במניות החברה הבת, חברת האם הייתה יכולה להמשיך בעצמה, אצלה, את הפעילות בתחום השילוח הבינלאומי ללא כל קושי, והרוכשת לא הייתה נהנית מהמוניטין. לכן, היה על החברה הרוכשת לרכוש גם את המוניטין שנצברו בחברה האם, כפי שאכן בוצע בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

8. תקציר חוות דעתו של פרופ' פרי

פרופ' פרי הוא מוסמך למשפטים מהאוניברסיטה העברית בירושלים, בעל תואר שני במינהל עסקים ובעל תואר ד"ר במינהל עסקים מאוניברסיטת קולומביה בניו יורק. בין היתר שימש פרופ' פרי כמרצה למינהל עסקים (שיווק) באוניברסיטה העברית הוא פרופ' אמריטוס של אוניברסיטת חיפה, ראש מגמת אסטרטגיה במסגרת תואר שני לייעוץ ארגוני המסלול האקדמי של המיכללה למינהל וכן ר' החוג לפרסום ותקשורת שיווקית במכללת קרית אונו.

חוות הדעת - נוכח המסד העובדתי שהונח בפניו, כמו גם הפרטים שנאספו ונבדקו על ידו, ולאור תיאוריות השיווק המקובלות במחקר האקדמי ויישומן בפרקטיקה העסקית הנוהגת, נתבקש לחוות דעתו בסוגיות הבאות:

- האם חברת אחזקות נטולת פעילות ייצורית תפעולית יכולה להיות בעלת מוניטין משל עצמה. ובתוך כך, התבקש להביע עמדתו בדבר האפשרות שלפיה חברה תעביר את פעילותה הייצורית תפעולית (ברזלים ואנשים) לחברה בת שלה, ותותיר בידיה את המוניטין הקשור בפעילות שהועברה.

- האם חברת אחזקות כאמור יכולה להיוותר עם המוניטין ומבלי שתתקיים בה פעילות ייצורית (לאורך שנים) ומהי מידת שרידותו של המוניטין ולחילופין קצב שחיקתו בסיטואציה כאמור.

- עוד נתבקש פרופ' פרי להתייחס לנסיבות העניין דנא, ולחוות דעתו בדבר קיומו של מוניטין בחברת פליינג קרגו בע"מ והותרתו בידי פליינג קרגו כ"חברה האם" גם לאחר שהועברה הפעילות לחברה הבת, א.פ.סי. פליינג קרגו (תובלה בינלאומית) בע"מ, במסגרת שינוי המבנה בשנת 2001, וזו הראשונה נותרה בחברת האחזקות; ובאשר לסבירות העסקה בה פליינג קרגו מכרה לחברה הבת שנרכשה על ידי Deutsche Post את המוניטין הנזכר.

תמצית מסקנות חוות הדעת

לצורך בחינת הסוגיות הנזכרות בחן פרופ' פרי מספר מחקרים ומאמרים אקדמאיים, המופיעים בנספח מקורות המידע, וכן ניתח מספר מקרי מבחן (case studies), הדומים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

באופיים למקרה הנדון. על סמך המידע שבחן וכן על סמך למעלה מ 40 שנות ניסיונו כמומחה וכיועץ לאסטרטגיה שיווקית בלמעלה מ 2,000 פרויקטים, להלן מסקנותיו:

מוניטין יכול להיות נחלתה של חברת אחזקות, שהיא על טהרת האחזקות בלבד וללא כל פעילות ייצורית. מוניטין הוא תפיסת הלקוחות לגבי איכות המוצרים או השירותים של חברה כלשהי ואין הוא קשור למבנה האחזקות המשפטי או החשבונאי. זוהי הדעה השלטת בעולם השיווק ואצל מומחי המוניטין, ופרופ' פרי לא ראה שמישהו חולק על כך בדיסציפלינה השיווקית, שהיא תחום עיסוקו ומחקרו. קיימת בוודאי האפשרות, שלפיה תחזיק פירמה במוניטין במנותק מהפעילות הייצורית היונקת ממוניטין זה. ישנן דוגמאות רבות לחברות המחזיקות במוניטין בעל ערך רב מאוד ואשר אינן מנהלות פעילות ייצורית בעצמן, אלא באמצעות חברות בנות. מסקנה זו שרירה וקיימת גם באשר לפירמה בה החלה הפעילות הייצורית וזו הועברה לימים לחברה בת, כאשר הפירמה נותרה כחברת אחזקות גרידא. המוניטין איננו בהכרח נצמד להעברת הפעילות, אלא קשור לתפיסת הלקוחות.

אשר לשאלת שרידותו של המוניטין בחברת אחזקות כאמור, אשר העבירה פעילותה הייצורית או נכסיה לחברה בת, וכן שחיקתו של המוניטין אלו תלויות בנסיבות. לעיתים יהא חילחולו של המוניטין מחברת האם (חברת האחזקות) אל חברת הבת מהיר, ולעיתים תהא זליגתו איטית ובלתי מורגשת.

בעניין דנן, אשר הובא בפניו ונחקר על-ידו, קובע פרופ' פרי כי המוניטין, אשר היה ונותר בפליינג קרגו החברה האם (גם לאחר העברת הפעילות לחברה הבת), לא כורסם ולא נגרע עד למכירתו בשנת 2007 לחברה הבת, כי אם בשוליים ובצורה זניחה.

לנוכח האמור לעיל, מסקנתו של פרופ' פרי היא כי נכון עשתה Deutsche Post כאשר לצד רכישת "שולחנות ומחשבים", רכשה גם (באמצעות החברה הבת), את המוניטין הנכבד שנותר בפליינג קרגו (החברה האם), המהווה את המנוע לפעילות והאבן השואבת של לקוחותיה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

כך, על אף המוניטין העולמי של Deutsche Post ונוכח היות המוניטין צמוד גאוגרפיה, סבור פרופ' פרי כי הסכומים ששולמו על ידי החברה הבת בעד רכישת המוניטין, ובפרט נוכח תחום הפעילות וחשיבות המימד השיווקי, הינם סכומים סבירים.

9. הכרעה בשאלת המוניטין בחברת האחזקות

מומחי הצדדים חלוקים בשאלה שבמחלוקת בפרק זה – דהיינו האם חברת אחזקות ללא פעילות עסקית יכולה להחזיק במוניטין כטענת המערערים, אם לאו כטענת המשיב.

מר ווינשטיין העד מטעם המשיב, כותב בחוות דעתו שבהתאם להצהרה בדוחותיה הכספיים של פליינג קרגו לאחר שינוי המבנה העסקי, החברה משמשת כחברת החזקות בלבד, ללא כל פעילות עסקית מעבר לפעילות ההחזקה. מאחר ולחברה עצמה אין כל פעילות עסקית, ומאז תחילת שנת 2001 הפעילות מתבצעת באמצעות חברת השילוח וחברת הבלדרות, הרי ככל שבמסגרת הנכסים הבלתי מוחשיים יש מוניטין כלשהם, הם שייכים בעת המכירה לחברת השילוח.

אליבא דווינשטיין, מבחינה כלכלית, לא ייתכן שהחברה העבירה את כל פעילותה העסקית לחברת השילוח, אבל השאירה בידה את המוניטין הקשורים לפעילות זו. למעשה, עם העברת הנכסים התפעוליים מהחברה לחברת השילוח, בהכרח עברו עמם המוניטין הקשורים בפעילות השילוח. אשר לחברת השילוח, היא אינה יכולה לרכוש מוניטין הנמצאים בידה, לאחר שהועברו אליה במועד העברת הפעילות העסקית.

ממשיך וכותב מר ווינשטיין כשהוא מצטט מביאור 1 לדוחות הכספיים של כל אחת מהחברות הבנות החל משנת 2001:

"במסגרת הפיצול קיבלו החברות המתבצעות את כל הנכסים וההתחייבויות של החטיבות אשר פעלו במסגרת חברת פליינג קרגו בע"מ".

התנהלותן של פליינג קרגו ושל חברת השילוח מלמדת, כי עם השלמת שינוי המבנה העסקי בראשית 2001, הועברו אל חברת השילוח לא רק נכסים מוחשיים, אלא גם כל הנכסים הבלתי מוחשיים, הקשורים והנחוצים לפעילות העסקית בתחום השילוח, וביניהם מוניטין, ככל שהיו.

ממשיך וכותב מר ווינשטיין - אמנם, מדי שנה קיבלה פליינג קרגו דיבידנדים מחברת השילוח, אשר שקפו את הרווחים שנצמחו לחברת השילוח בשנה שחלפה. אולם, מלבד



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

חלוקת הדיבידנדים מחברת השילוח לחברת האם שלה, פליינג קרגו, מעולם לא שילמה חברת השילוח לפליינג קרגו כל תשלום נוסף, כדמי שכירות או תמלוגים, עבור השימוש בנכסים בלתי מוחשיים כלשהם, שכביכול שייכים לפליינג קרגו, וניתנו לשימושה של חברת השילוח.

אילו נכס כלשהו, מוחשי או בלתי מוחשי, לרבות מוניטין כלשהם, היה נשאר בבעלות פליינג קרגו ומושכר לחברת השילוח, סביר היה לצפות לחיוב כלכלי הוגן של חברת השילוח ע"י פליינג קרגו, בצורת דמי שכירות/תמלוגים בגין השימוש בנכס/נכסים שהועמדו לרשותה. בפועל לא שולמו דמי שכירות/תמלוגים כלשהם, כאמור.

מכך מתבקשת המסקנה, לפי דברי מר ווינשטיין, כי כל הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים של פעילות השילוח היו, לאחר העברת הפעילות העסקית, בבעלותה של חברת השילוח. דהיינו, המשיב חזר בו מהטענה שחברת אחזקות שאיננה פעילה אינה יכולה להחזיק במוניטין ועתה הטענה היא שאילו היה בידי פליינג קרגו מוניטין חזקה עליה שהייתה גובה דמים מחברות הבת בגין השימוש בו. העובדה שלא נגבו כספים בגין השימוש, ראייה היא כי לא היה בידי פליינג קרגו מוניטין.

מחקירתו הנגדית של מר ווינשטיין עולה כי גם לדעתו הדספלינה הראויה לבדוק אם יש מוניטין אם לאו הם מומחים ליחסי ציבור ומומחים לקידום עסקים ובלשונו:

"ש. עכשיו איך אני, מה אתה מייצע לי בתור מישהו שמהרהר לנצל את

המוניטין הישראלי שלו ולבדוק אם יש לי גם איזשהו זנב מוניטין

בחו"ל, איך אתה מציע לי לבדוק את זה?

ת. יש טכניקה בדוקה ונהוגה.

ש. והיא?

ת. עושים מחקרים ובודקים האם במקום שבו אתה רוצה לפתוח את

העסק מודעים לשם,

ש. נכון.

ת. האם על ידי כך שיפרסמו אותך כאחד המובילים בישראל, אם זה יצור

רושם ויביא לך לקוחות,

ש. נכון.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ת. ועל סמך בדיקה תיאורטית כי אם לא מכירים אותך בחו"ל אז הם יצטרכו איכשהו להשתכנע מפי שמביא את זה שאכן מדובר במומחה מוביל בישראל.
- ש. תודה, תודה אתה צודק. עכשיו, איך אני בודק את זה? אמרת מה צריך לבדוק. איך מבצעים את זה? למי פונים כדי לאתר את קיום המוניטין או העדר המוניטין שלי?
- ת. אני מניח שיש מומחים שבודקים את זה, מומחים של יחסי ציבור, מומחים לקידום עסקים וצר לי לאכזב אותך אבל לפחות בשלב ראשון ההצלחה שלך תהיה תלויה בכישורים והכוח השיווקי של אותו גורם מקצועי שתפנה אליו.
- ש. עכשיו, אבל ברור לגמרי שלא יעלה על דעתי וגם לא יעלה על דעתך לשלוח אותי בתחום הזה של כניסתי לחו"ל לכלכלן או לרואה חשבון כדי שיוודא אם יש לי או אין לי מוניטין בחו"ל.
- ת. אני לא חושב שזו דיסציפלינה חשבונאית או כלכלית.
- ש. אני מסכים אתך.
- ת. יחד עם זאת, כל אחד שיודע מה הוא צריך לעשות יכול לעשות את העבודה. (ראו ע' 50-51 לפרוטוקול)

הנה כי כן גם לדעתו של מר ווינשטיין שהוא כלכלן בהשכלתו, הוא אינו האיש המתאים לבדוק קיום של מוניטין.

מקובלת עלי טענת המערערים לפיה בין היתר נפלה שגגה בחוות דעתו של מר ווינשטיין (המערערים טוענים שאין המדובר בחוות דעת ולכן הם בחרו לכנות אותה נייר עבודה), כי היא מבוססת על ההנחה השגויה לפיה המוניטין שבמחלוקת הועברו מהחברה האם אל המערערת בשנת 2001, ומשכך היא אינה יכולה להוות "חוות דעת" בסוגיית מועד העברת המוניטין.

דהיינו, מר ווינשטיין מקבל כעובדה נתונה את השאלה העיקרית שבמחלוקת בין הצדדים. אם אכן הנחת המוצא היא שהמוניטין הועברו כבר בשנת 2001 אין צורך לכתוב לשם כך חוות דעת. בהמשך לחוות דעתו, בפיסקה השנייה בעמ' 22 כותב מר ווינשטיין:

"מבחינה כלכלית, לא יתכן שהחברה העבירה את כל פעילותה העסקית לחברת השילוח אבל השאירה בידה את המוניטין הקשורים לפעילות זו. למעשה, עם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

העברת הנכסים התפעוליים מהחברה לחברת השילוח, בהכרח עברו עמם המוניטין הקשורים בפעילות השילוח".

במילים "לא יתכן" ו"בהכרח" מנמק מר ווינשטיין את מסקנתו בשאלה העיקרית שבמחלוקת בין הצדדים. מקובלת עלי טענת המערערים לפיה הנמקה שכזו, ללא הסבר, ללא מתודולוגיה ותיאוריה כלכלית, ללא אסמכתאות אקדמאיות, וללא דוגמאות פרקטיות אינה יכולה לשמש בסיס לחוות דעת מומחה.

המערערים המציאו כאמור חוות דעת של פרופ' פרי ופרופ' צדקה. פרופ' פרי שימש בין היתר כמרצה למינהל עסקים (שיווק) באוניברסיטה העברית והוא ראש מגמת אסטרטגיה במסגרת תואר שני לייעוץ ארגוני המסלול האקדמי של המכללה למנהל וכן ר' החוג לפרסום ותקשורת שיווקית במכללת קריית אונו. דהיינו מדובר במומחה בעל שיעור קומה בתחום השיווק. פרופ' צדקה הוא כיום פרופסור לכלכלה באוניברסיטת תל אביב.

המשיב טען בסיכומיו שהמערערים נקטו בגישת כל המרבה הרי זה משובח, וזימנו עוד ועוד עדים, גם עדים שאינם לעניין כלל. כך טען המשיב שפרופ' פרי לא תרם כלל לביורר המחלוקת כי התעלם מהפן המשפטי והדגיש את עניין תודעת הצרכן. פרופ' פרי זומן על מנת להשיב לשאלות שבמחלוקת מנקודת מבטו כאיש שיווק וכלכלן ולא כאיש משפט. כך גם מלין המשיב על כך שפרופ' צדקה התייחס לנתונים שהציג פרופ' פרי מבלי לבדוק אותם (ראו סעיף 73 לסיכומי המשיב) המשיב ער להלכת מרציאנו (ע"פ 566/89, מאיר מרציאנו נ' מדינת ישראל, פ"מ מו(4) 539. 1.9.92. פורסם בנבו) לפיה עד מומחה רשאי להסתמך על נתונים שנאספו על ידי מומחה אחר אך מוצא פגם בכך שמומחה אחד נסמך על משנהו. אינני שותף לביקורתו של המשיב על מומחי המערערים.

פרופ' פרי בחן מספר מחקרים ומאמרים אקדמאיים, וכן ניתח מספר מקרי מבחן, הדומים באופיים למקרה דנן. על סמך המידע שבחן וכן על סמך למעלה מ 40 שנות ניסיונו כמומחה וכיועץ לאסטרטגיה שיווקית בלמעלה מ 2,000 פרויקטים, הסיק שמוניטין יכול להיות נחלתה של חברת אחזקות, שהיא על טהרת האחזקות בלבד וללא כל פעילות ייצורית. שכן, מוניטין הוא תפיסת הלקוחות לגבי איכות המוצרים או השירותים של חברה כלשהי ואין הוא קשור למבנה האחזקות המשפטי או החשבונאי. זוהי הדעה השלטת בעולם השיווק ואצל מומחי המוניטין, ופרופ' פרי לא ראה שמישהו חולק על כך בדיסציפלינה השיווקית, שהיא תחום עיסוקו ומחקרו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פרופ' צדקה הסביר בחוות דעתו שחברות החזקה לעיתים מחזיקות במוניטין המשמש את כלל הקבוצה, הן אלו המפתחות, מחזקות ומתחזקות אותו. נכס המוניטין המוחזק על ידי חברת האם הינו נכס מרכזי, כאשר לחברות הבנות אין מוניטין משל עצמן אלא הן עושות שימוש במוניטין של החברה האם.

בע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פ"ש גוש-דן (פורסם ביום 13.1.2015). נקבע שהמוניטין הוא נכס קנייני שיש לזהותו ולשייכו ע"י מומחי שיווק. מקריאת חוות הדעת של פרופ' פרי ופרופ' צדקה ומחקירתם בבית המשפט שוכנעתי שלפני שני מומחים בעלי שיעור קומה כל אחד בתחומו. הם ענו על השאלות שנשאלו בחקירה נגדית גם כאשר התשובות לא תאמו במלואן את עמדתם. חוות הדעת שלהם נכתבו לאור ניסיונם העשיר בתחום השיווק ותרמו להבהרת המחלוקת שבין הצדדים. למרות שגם למר ווינשטיין, המומחה מטעם המשיב, יש רקע בשיווק אותו רכש במסגרת לימודיו לתואר שני, ראיתי להעדיף את חוות דעתם של פרופ' פרי וצדקה על פני חוות דעתו של מר ווינשטיין. רבות מתשובותיו של מר ווינשטיין היו תשובות מתחמקות כך לדוגמא, אחת מיני רבות, מר ווינשטיין מסכים שחברת אחזקות שמחזיקה כספים איננה חדלה להיות בשל כך חברת אחזקות. אך כשנשאל האם אותה חברה שרוכשת בכספים אלה בניין לשימושה, חדלה בשל כך להיות חברת אחזקות עונה מר ווינשטיין:

"ש. למה לא, אתה צודק, ואם אחר כך היא תקנה בכסף הזה בנין אז זה יפסול

אותה?

ת. אז שוב, אם הבנין הזה,

ש. בנין משרדים עבורה?

ת. אז שוב, בנין משרדים, תראה, אמרנו אם מדובר בבנין שמניב שכר דירה,

ש. אבל אני שואל בנין משרדים עבורה.

ת. זה סיטואציה חדשה, מה אתה שואל?

ש. אז אני שואל אותך לגבי בנין,

ת. בנין משרדים עבורה,

כב' השופט: שיענה על שאלה, תשאל אותו את השאלה הבאה,

שמואל ווינשטיין: מה זה בנין משרדים עבורה?

עו"ד רובין: לשימושה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

שמואל ויינשטיין: איזה בדיוק שימוש? יש לה הנהלה?

- ש. יש לה מנכ"ל, יש לה צ'רמן,
ת. כלומר יש לה פעילות של ניהול, נכון?
ש. אתה רוצה ניהול?
ת. למה אני צריך משרד? אם אין לי אנשים ואין לי ציוד ואין לי,
ש. יש לי אנשים.
ת. אז בוא, אתה חייב לתת לי, אני אתייחס במדויק למה שאתה אומר אם
התנאים של השאלה יהיו ברורים,
ש. יש לי,
ת. אם אתה מדבר על חברה שיש בה, יש בה שכירים מנהלים ויש בה פעילות
ניהול ויש בה אולי פעילות מימון ופעילות השקעות, אם יש לה מומחה או
שהיא מעסיקה מומחה למקרקעין שעוזר לה לקנות את הבנינים, הרי
שהיא כבר איננה חברה אחזקות פסיבית והופכת לחברה שיש בה פעילות
עסקית,
ש. זאת אומרת,
ת. כי אז היא יכולה גם לרכוש בנין וזה לגיטימי,
ש. זאת אומרת שהאבחנה שלך היא הפסיביות או האקטיביות, לפי מה שאני
שומע עכשיו, אם היא פסיבית היא יכולה להיות חברה אחזקות, ואם היא
אקטיבית היא כבר לא חברה אחזקות.
ת. אני אומר דבר כזה,
ש. מענין.
ת. חברה אחזקות זה חברה אחזקות, ברגע שיש בה פעילות, וגם אם זה
פעילות שולית, אבל פעילות עסקית, אז יש בה את החלק של האחזקות
ויש לה את החלק של הפעילות העסקית, גם כל אחד מאיתנו יכול,
ש. אז היא חברה אחזקות או לא חברה אחזקות?
ת. אני, שוב, ענין של חברה אחזקות, בעיניי, הגדרה נטו לחברה אחזקות,
שכל מה שהיא עושה היא מחזיקה במניות או איזה שהוא נכס שאין בו,
מתקיימת פעילות עסקית, או בעזרתו.
ש. זאת אומרת, בנין יכול להיחשב כך, לא?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ת. בנין אם הוא לא משמש כעסק להשכרה ולא מניב, אני יכול לקנות בנין, אוקיי? לא לעשות בו כל שימוש ולחכות שיום אחד אני אמכור אותו, אמנם זו התנהגות איננה כלכלית אבל אז זה לא יסתור את ההגדרה שלה כחברה שמחזיקה.
- ש. זאת אומרת, אין איסור בהגדרות שלך שאתה לא יודע מאיפה אתה שואב אותם,
- ת. אין הגדרה אז מכאן אין איסור", (ראו עמודים 81-80) לפרוטוקול)

זו דוגמא לדרך מתן התשובות וניתן למצוא בפרוטוקול הדיון דוגמאות נוספות לדרך זו של מתן תשובות. מומחי המערערים שכנעו בחוות דעתם כי מסקנותיהם מבוססות על ידע מקצועי השואב מתוך הספרות המקצועית הרלוונטית ונתונים עליהם הם הסתמכו. כאמור אינני שותף לביקורת שמתח המשיב על המערערים בדבר חוסר הרלוונטיות של חוות הדעת (ראו פרק י"ד לסיכומי המשיב) אני סבור שחוות הדעת של הפרופסורים פרי וצדקה היו רלוונטיות ותרמו רבות להכרעה במחלוקת שבין הצדדים. התוצאה היא אפוא, שראיתי להעדיף את חוות דעתם של מומחי המערערים על פני מומחה המשיב.

10. לסיכום פרק זה

מוניטין יכול להיות נחלתה של חברת אחזקות, שהיא על טהרת האחזקות בלבד וללא כל פעילות ייצורית. חברת החזקה כדוגמת פליינג קרגו החזיקה במוניטין המשמש את כלל חברות הקבוצה, שהן אלו המפתחות, מחזקות ומתחזקות אותו. נכס המוניטין שהוחזק על ידי פליינג קרגו הינו נכס מרכזי, כאשר לחברות הבנות אין מוניטין משל עצמן אלא הן עושות שימוש במוניטין של פליינג קרגו אשר תפקדה במבנה של "חברת קודקוד" במובחן מ"חברת מסד".

ט. משמעות הרישום בטופס הסטטוטורי שהוגש לפי סעיף 104א' לפקודה ומשמעות ביאור 1 בדוחות המערערת - האם המוניטין עבר מפליינג קרגו למערערת בשנת 2001 בד בבד עם העברת הפעילות העסקית.

1. המסגרת הנורמטיבית



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

אחת מנקודות המחלוקת בתיק זה היא משמעות הכתוב בטופס הסטטוטורי 1512 שהוגש לפי סעיף 104א' לפקודה, שבו אין איזכור למוניטין כנכס שהועבר. לעומת זאת משנת 2001 נכתב בביאורים לדוחות הכספיים שבמסגרת הפיצול קיבלו חברות הבת את כל הנכסים וההתחייבויות של החטיבות אשר פעלו במסגרת חברת פליינג קרגו. להלן לשונו של סעיף 104א':

104א. (א) אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס לפי פקודה זו, לפי חוק מס שבח מקרקעין, או לפי חוק התיאומים בשל אינפלציה, לפי הענין, אם נתמלאו כל אלה:

- (1) המעביר מחזיק במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה זכויות המקנות לו לפחות 90% בכל אחת מהזכויות בחברה;
- (2) החברה מחזיקה בנכס שהועבר אליה במשך שנתיים לפחות מיום ההעברה;
- (3) היחס בין שווי השוק של הזכויות שהוקצו למעביר לבין שווי השוק של כלל הזכויות בחברה מיד לאחר ההקצאה הוא כיחס שבין שווי השוק של הנכס המועבר לשווי השוק של החברה מיד לאחר ההעברה;

- (4) החברה לא תהיה איגוד מקרקעין במשך שנתיים מיום ההעברה.
- (ב) האמור בסעיף קטן (א) לא יחול לגבי נכס שהינו בבעלות שותפות או בבעלות משותפת של מספר בעלים.
- (ב1) הועבר נכס לחברה שהיא איגוד מקרקעין או שהיתה לאיגוד מקרקעין לאחר העברת הנכס, יחולו הוראות סעיף קטן (א), ובלבד שהועברו מלוא זכויותיו של המעביר בנכס, ואם הנכס המועבר הוא קרקע, הושלמה בניית בנין על אותה קרקע בתוך 4 שנים ממועד ההעברה, בהתאם לתנאים שקבע המנהל.
- (ג) (בוטל).

סעיפים 104א-104ג לפקודה, פוטרים ממס, במקרים מסוימים, העברות של נכסים לחברה בתמורה להקצאת מניות. במסגרת זו המחוקק פוטר ממס העברות נכסים בין ישויות משפטיות שונות, כל עוד נשמרת מידה רבה של זהות בבעלות הכלכלית בנכסים המועברים,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

במסגרת שינויי המבנה. על מנת להגשים תכלית זו, מתייחסים הפטורים לפי סעיפים אלו לכל מס שבו עלול המעביר להתחייב לפי הפקודה, חוק מיסוי מקרקעין (שבח, מכירה ורכישה), התשכ"ג-1963 וחוק מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985. תשלום המס בגין רווח ההון או השבח שנצבר מיום רכישת הנכס ועד להעברתו בפטור ממס, נדחה עד לאותו המועד שבו יימכר הנכס על ידי החברה הקולטת לצדדים שלישיים (שאין להם זהות בבעלות הכלכלית), וזאת על ידי שימוש בטכניקה של העברת המחיר המקורי ותאריך הרכישה של הנכס המועבר מהמעביר לנעבר. למרות שהמחוקק עושה שימוש במונחים של פטור ממס, אין מדובר בפטור, אלא בדחיית מס. תכלית דחיית המס, באה לנטרל את שיקולי המס בביצוע שינויי מבנה בחברות, אשר כרוכים בהעברות נכסים בין חברות בקבוצה אחת או בין החברה לבעלי מניותיה. זאת, במיוחד כאשר שינויי מבנה מתאפיינים בכך שלא עובר כסף מזומן מיד ליד, עובדה שהיתה מקשה על מימון תשלום המס באירועים כאלה.

שר האוצר התקין תקנות להסדרת העברות נכסים מכח סעיף 104א' הנ"ל - **תקנות מס הכנסה (הודעה בדבר העברת נכס ומסמכים מצורפים)**, תשנ"ז-1997 (להלן: "**תקנות ההעברה**"). על פי תקנה 1 לתקנות ההעברה, הודעה בדבר העברת נכס לחברה, על פי סעיפים 104א עד 104ג לפקודה, תיעשה לפי טופס 1512 שבתוספת.

2. העובדות

פליינג קרגו הגישה טופס 1512 כנדרש (מע/3) ובו דיווחה על העברה שבוצעה ביום 1/1/01. ההודעה היא מיום 30/1/10, במקום המיועד לתיאור הנכסים המועברים נכתב: רכבים, ציוד מסחרי ואלקטרוני, שיפורים במושכר ומחשבים ע"פ רשימה רצ"ב (הדגשה במקור). אין מחלוקת בין הצדדים שברשימת הנכסים המועברים לא נכתב שהועבר מוניטין.

בביאור מס' 1 לדוחות הכספיים של המערערת החל משנת 2001 נכתב:

באור 1-כללי

החברה החלה בפעילות ב 1 לינואר 2001 והיא עוסקת בעיקר במתן שרותי הובלה אווירית. הפעילות העסקית בה עוסקת החברה הועברה במסגרת פיצול פעילותה של חברת פליינג קרגו בע"מ כדלקמן:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

חברת פליינג קרגו בע"מ פעלה עד ליום 31.12.00 באמצעות שתי חטיבות, חטיבת השילוח וחטיבת הבלדרות. ב 1.1.2001 בוצע שינוי מבנה כך שפעילות שתי החטיבות הנ"ל הועברה לשתי מסגרות תאגידיות נפרדות:
א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ
א.ף.סי. (ופליינג קרגו) אקספרס בע"מ.

(שתי החברות הנ"ל הינן בבעלות מלאה (100%) של חברת פליינג קרגו בע"מ)
במסגרת הפיצול קיבלו החברות המתפצלות את כל (הדגשה שלי א.ס.) הנכסים וההתחייבויות של החטיבות אשר פעלו במסגרת חברת פליינג קרגו בע"מ

טענות הצדדים

3. טענות המשיב - העסק החי הועבר אל החברות הבנות. מיום 1.1.01 אין בפליינג קרגו פעילות עסקית. היא לא חידשה מאז את פעילותה, והינה חברת החזקות. עם הפעילות העסקית הועברו כל אותם יסודות, המבטיחים את המשך פעילותו של העסק המערערת התחילה לפעול באותה נקודה שבה פליינג קרגו הפסיקה לפעול.

בדוחות המערערת לשנת 2001 נאמר: "במסגרת הפיצול קיבלו החברות המתפצלות את כל הנכסים וההתחייבויות של החטיבות אשר פעלו במסגרת חברת פליינג קרגו בע"מ". ביאור זה חוזר גם בדוחות לשנים הבאות (מש/31, מש/13-15, בעמ' 7, בביאור 1). אליבא דמשיב המערערת חוזרת ואומרת, שקבלה את כל הנכסים כולם, ללא יוצא מן הכלל. דהיינו כל הנכסים לרבות המוניטין. הטענה לפיה בשנת 2001 המוניטין נותרו מאחור, בידי פליינג קרגו צצה בהקשר של העסקה. אין בפנינו מסמך מהשנים 2000-2006, האומר, ברחל בתך הקטנה, שהמוניטין לא הועברו. גם בדוחות חברת הבלדרות נאמר, שכל הנכסים הועברו לידי החברות הבנות.

עובדי חברת השילוח ומנהליה הועברו למערערת והחל מיום 1.1.01 היו עובדיה. לא נותר בפליינג קרגו מי שינהל ויתפעל את פעילות השילוח. לא נותר מי שישמר ויטפח את הקשרים עם הלקוחות, הידע, או כל נכס בלתי מוחשי.
האחים רייק, גם הם, עברו להיות עובדי המערערת ומיום 1.1.01 פעלו מטעמה, וקבלו ממנה שכר תמורת פעילותם:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לטענת המשיב בעניי דנן, העברת העובדים פירושה העברת קשרי הלקוחות לידי המערערת. בנסיבות מסוימות, העברת קשרי לקוחות עולה כדי העברת מוניטין. העברת העובדים משמע העברת הידע, ההכשרה שניתנה לעובדים, הניסיון והמיומנות שרכשו. הדברים אמורים גם באחים רייק. גם הם היו לעובדי המערערת, מה שפירושו שהידע והניסיון שלהם הועבר עימם, הועמד לרשות המערערת והוטמע בה.

יתיר על כן, העברת כל העובדים, והמנהלים בכללם, ההירארכיה כולה, משמע העברת הארגון, מסורת העבודה, נוהלי העבודה, מה שבנסיבות מסוימות עולה כדי העברת מוניטין. ביום 1.1.01 היתה בידי המערערת רשימת הלקוחות. היו בידה קשרי הלקוחות, באמצעות העובדים. מיום 1.1.01 ואילך פנתה המערערת אל הלקוחות. מאותו יום סיפקה המערערת את שירותי השילוח. ממילא הלקוחות היו לקוחותיה, וכבר נפסק כי "המוניטין גלומים בתוצאה, קרי – בחוג הלקוחות" (ע"א שרון, בפסקה 25).

אין זה משנה אם הלקוחות, בחלקם היו גם לקוחות של חברה אחרת, או חברות אחרות בקבוצת פליינג קרגו, אם חלק מהם קבלו שירותים גם מחברה נוספת, או חברות נוספות, בקבוצה. בכל מקרה היו הם לקוחות של המערערת. כשם שאין זה משנה שאותם לקוחות היו גם לקוחות של חברות שמחוץ לקבוצת פליינג קרגו, שקבלו שירותים מגורמים שמחוץ לקבוצה, בה במידה אין זה משנה אם קבלו שירותים מגורם אחר בתוך הקבוצה. אין בכך כדי לשלול את היותם לקוחות של המערערת.

פליינג קרגו חדלה לפעול, והעבירה את הפעילות העסקית, והסיכונים הכרוכים בה, למערערת מיום 1.1.01 פליינג קרגו אינה מבטחת עצמה כנגד כל סיכון שהוא. העברת סיכונים עסקיים היא אינדיקציה להעברת מוניטין.

נכס שיצא מידי פליינג קרגו וניתן למערערת, הוא הסכם הנציגות הבלעדית מול Danzas AEI (שבבעלות דווייטשה פוסט). חטיבת השילוח בפליינג קרגו החזיקה בהסכם נציגות. ב-1.11.2000 נכנס לתוקף מש/19, הסכם נציגות בין Danzas AEI לבין המערערת, שהחליף הסכמי נציגות קודמים (מש/19, בסעיפים 11.1 ו-17.1). עפ"י עבודת הערכה של מרכיבי התמורה הפעילות העסקית הקשורה לדווייטשה פוסט הניבה בשנת 2007 75% מהכנסותיה של המערערת. בנוסף לכך הועברו גם ההסכמים עם הלקוחות, הסכמי אשראי וכיו"ב.

ניתנה למערערת זכות שימוש במותג פליינג קרגו, כלומר בסימנים המבדלים של הקבוצה: שם מסחרי, סימן מסחרי, לוגו ואתר אינטרנט. המותג שימש את כל החברות בקבוצה, גם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

את אלה שלא היו בבעלות פליינג קרגו (רק המערערת וחברת הבלדרות היו בבעלותה). אף לא אחת מהחברות שילמה לפליינג קרגו תמורת השימוש במוטג. כמו כן הועברו מפליינג קרגו למערערת הרכוש הקבוע, המלאי העסקי, ויתרות התחייבויות למיניהן.

באשר לטופס 1512 טוען המשיב שאמנם, בטופס שהוגש לרשות המיסים לעניין העברת הנכסים לפי סעיף 104א' לפקודה, פורטו נכסים מוחשיים בלבד, ואולם בפועל הועברו גם הנכסים הבלתי מוחשיים. בתיאור מטרת ההעברה נאמר בטופס במפורש, שהועברה יחד עימם הפעילות העסקית: "ניהול ותפעול של פעילות השילוח הבינלאומית והפעילויות הנלוות לה". משהועברו הפעילות העסקית והנכסים המשרתים אותה, ובכללם הנכסים הבלתי מוחשיים, בהכרח הועברו מוניטין, ככל שהיו. כך נקבע בפסיקה, חד משמעית, לאורך כל הקו, גם מקום בו "הצטיידו" הנישומים בהסכם או טופס כלשהם, האומרים כי לא יועברו מוניטין.

4. טענות המערערים

אין מחלוקת שעד לשנת 2001 נצמחו ונצברו בפליינג קרגו מוניטין משובחים בעלי ערך ניכר, המוניטין היכו בה שורשים עמוקים עד וכולל שנת 2007, עת נמכרו המוניטין הקשורים בפעילות השילוח מחברת האם לדויטשה פוסט, על דרך מכירת המוניטין למערערת שעברה לשליטת הראשונה.

טענת המשיב כאילו שבשנת המס 2001 נמכרו והועברו גם המוניטין לחברה הבת הוא מופרך לחלוטין ומתנפץ אלי המציאות, העדים, המומחים, ההסכמים, הטפסים, אומד הדעת, דיני החוזים, הקניין והתאגידים, החשבונאות, השיווק, דיני המס וההיגיון בכללותו. האמת העובדתית והמשפטית היא חדה וברורה: בשנת 2001 איש לא רצה להעביר את המוניטין מחברת האם לחברה הבת. העברתם לא הייתה הגיונית, עד כדי אבסורדית; ואין להניח שמומחי המס שסבבו את השינוי הנזכר התכוונו ליצור איוולת מס שכזו. ואכן, הם (ואחרים), כולם העידו שהכוונה הייתה להותיר את המוניטין בידי המערערת - וכך אכן אירע. לא ייפלא אפוא שכך גם נוסח הטופס הסטטוטורי שהוגש לפי סעיף 104א' לפקודה [מע/3]. בטופס זה פורטו בפרוטרוט ובדייקנות כל הנכסים המוחשיים המועברים (שהמוניטין אינם נמנים עליהם). המוניטין לא נכלל בטופס (ואיש גם לא התכוון להעבירם). יתרה מכך, גם בדוחות הכספיים [מש/8-מ/13, מע/4] צוין במפורש שהועבר רק "רכוש קבוע" (שמוניטין אינם נמנים עליו). בשלב שני, הועברו לחברת הבת נכסים פיננסיים שוטפים (שהמוניטין אינם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

נמנים גם עליהם). עוד הוכח שרשויות המס מקפידות על מילוי הנכון של הטופס הסטטוטורי ואי הכללת נכס מובילה לתוצאה, שהעברתו לא תחסה בכנפי הפטור של סעיף 104א לפקודה ונכס שלא נרשם לא ייחשב כמועבר בגדרו של הפטור. כל אלה מעידים כאלף עדים שהמוניטין נותרו בידי חברת האם ולא הועברו לחברה הבת בגדרו של "מהלך ה-104 לפקודה". לכן גם לא הוקצו מניות מחברת הבת לחברת האם, אלא כדי שווי הנכסים המוחשיים המועברים, ולא כנגד המוניטין שלא הועברו ששוויים עולה כפל מונים על שווים הזניח של הנכסים המועברים ("הברזלים"). על כל אלה הושמעו עדויות למכביר והוצגו מוצגים רבים שנערכו "בזמן אמת". גם החשבונאות שיקפה כהלכה את אי העברת המוניטין. המסקנה החד-משמעית היא שהמוניטין לא עברו בשנת 2001 בגדרו של "מהלך ה-104א" (כהעברה פטורה). שמא עברו המוניטין מבלי משים ועל כרחם של הצדדים, שלא על דרך הפטור. מי שיגיע למסקנה כזו יצטרך לייחס למערערת ולצוות יועציה טיפשות גדולה וחוסר מקצועיות משווע; שהרי בהעברת מוניטין מחוץ לגדרי סעיף 104 לפקודה קיימת וודאות של חיוב במס אסטרונומי (בהתאם להגדרות "מכירה" ו-"תמורה" בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה), ואמנם, סיכלות שכזו לא הייתה. לא בכדי, כל אותן שנים, למן שנת 2001 ועד וכולל שנת 2007 (ואף לאחריה), לא העלה בדעתו איש מאנשי מס הכנסה טענה מוזרה, כאילו שהמוניטין עברו על כרחן של המערערת ובתה, וכאילו שהעברתם חייבת במס בסכומים אסטרונומיים. העדר שומת רווח הון בשנים 2001 ואילך מלמדת אל נכון, גם בבחינת הודאת בעל דין, שגם המשיב לא ייחס לחברת האם ויועציה טיפשות שכזו וגם הוא הבין שהמוניטין לא עברו מחברת האם לבת בשנת 2001 (וכידוע "עבר" ו"העברה" גם הם ל"מכירה" יחשבו בראי הפקודה, אילו היה כדבר הזה - ולא היא).

המוניטין והקניין בו, שהיה הנכס העיקרי של פליינג קרגו, נותר אצלה עד למכירתו בשנת 2007. גם הסכם 2007 עם DHL, הוא כשלעצמו (בבחינת "סופו מעיד על תחילתו"), מאשש את אומד דעתן של חברת האם והחברה הבת, שהמוניטין השתמרו בידי המערערת ולא עברו אל החברה הבת בשנת 2001 וגם לא אחריה (עד לשנת 2007). לא ייפלא אפוא, שגם דויטשה פוסט ראתה כך את פני המציאות המשפטית והעובדתית בבואה לרכוש את חברת הבת, ולכן התעקשה לרכוש גם את המוניטין שנותרו אצל החברה האם. בלעדי רכישת המוניטין, לא הייתה דויטשה פוסט רוכשת את חברת הבת, שכן נכס המוניטין היה לב הרכישה ועיקר שוויה. כפי שהעיד אחד מבכיריה, דויטשה פוסט לא הייתה זקוקה ל"ברזלים" של חברת



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הבת ולא למומחיותה בתחום השילוח. היא הייתה זקוקה למוניטין הישראלי שהרי מוניטין הוא, על פי רוב, טריטוריאלי.

6. דיון והכרעה

מהראיות שהיו בפני שוכנעתי שהמוניטין המשמעותיים שצברה פליינג קרגו עד למועד שינוי המבנה ב 2001, לא הועברו לחברות הבנות במסגרת שינוי המבנה. זו הייתה הנחייתם של יועציה המקצועיים של פליינג קרגו אשר קבעו שהעברתו תגרום לה נזק ולכן לא ראו בהעברת המוניטין בשלב זה כל טעם. רו"ח פלדמן אישר, שלא היה כל היגיון מיסויי בהעברת המוניטין מפליינג קרגו למערערת במסגרת שינוי המבנה שבוצע בשנת 2001 ובלשונו:

"ש. תודה. עכשיו אני כן רוצה לחזור למה שכבר רמזת קודם לכן ולשאל אותך כדרכה של חקירה ראשית את השאלה הבאה. אתה ניצב ב-2001 בתור מומחה מס ומבין גם בעסקים ויודע שפליינג קרגו מבקשת להקים שתי חברות בת ולהעביר לחברות הבת את הפעילות שלה, בעבר או לא בעבר אבל לא זאת השאלה שאני רוצה לשאול אותך העיקר שאני רוצה לשאול אותך, מה השיקולים, המוטיבציה, היתרונות, החסרונות, המפגעים אם יש כאלה או יש כאלה ביחס להעברת מוניטין? האם היית מייעץ להעביר מוניטין? מייעץ לא להעביר מוניטין? תן לנו איזו שהיא פרספקטיבה של שיקולים נמיסויים ואחרים ביחס להעברת מוניטין כיוון שאני רוצה להבין ממך אם יש או אין היגיון ומוטיבציה מכל אספקט שהוא להעברת מוניטין כלפי מטה מבחינת האינטרסים של הנוגעים בדבר. נחה דעתך גברת ליבנה?

ת: אוקי כפי שכבר ציינתי קודם העברת מוניטין למטה, אני מתקשה למצוא סיבה טובה לעשות אותה מבלי שזה ייהפך להיות מלכודת מס העברה של המוניטין כלפי מטה במצב שבו אין הכרח לעשות את זה כמו במכירה מוחלטת החוצה. אני באמת לא יכול לחשוב, זה פשוט אם מישהו עושה כזה דבר הוא פשוט עושה טעות ומכשיל את, אם עושה את זה נישום אז הוא מכשיל את עצמו ואם עושה את זה מייצג הוא עושה עבודה לא טובה." (עמוד 508-9 לפרוטוקול)

רו"ח פלדמן עבד בשירות המדינה כעשרים שנה ותפקידו האחרון היה סגן נציב מס הכנסה מקצועי, ששמעו שני בהיררכיה של נציבות מס הכנסה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לאחר מכן היה שותף המיסים באחד ממשרדי רואי החשבון הגדולים בארץ, ולאחר מכן היה במשך מספר שנים מנכ"ל חברת האם של הבנק הבין לאומי שבמסגרתה גם ניהל חברת השקעות גדולה. כיום עוסק רו"ח פלדמן בייעוץ ובניהול של חברות בארץ ובחו"ל.

רו"ח פלדמן הסביר, שלו המוניטין היו מועברים במסגרת שינוי המבנה שנערך בשנת 2001, הייתה נוצרת טעות מס חמורה ביותר. גם רו"ח ורדי אישר, שלא היה כל היגיון מיסוי בהעברת המוניטין במסגרת שינוי המבנה ושהדבר עלה במפורש בהתייעצויות עם מומחי המס שהיו מעורבים בשינוי המבנה (בעמ' 835-836 שורות 19-28 ו-1-8 בהתאמה).

גם העד מטעם המשיב רו"ח צחי לוי הסכים (בסופו של דבר לאחר התחמקויות על פני 6 עמודי פרוטוקול), לומר לפרוטוקול שמנקודת המבט של דיני המס לא היה כל היגיון להעביר את המוניטין לחברת הבת בשנת 2001 ובלשונו:

עו"ד רובין: אעשה כמצוות אדוני. אז אני חוזר על השאלה שלי, האם נכון שבסיטואציה שעמדה בפני המייצגים בשנת 2001 בהיותם מייצגים את חברת האם שלה שתי חברות בת, מאה אחוז שלהם ובהתחשב בכך שחברת האם היא חברה שיכולה להיות חברה משפחתית לא יכולה להיות חברה משפחתית שבעלי המניות שלה הם רק יחידים, בני משפחה אחת של שני הרייקים אמת? האם נכון שבנסיבות,

כב' השופט: הוא אמר כן, לא שמעתי את התשובה.

עו"ד רובין: כן, כן.

עד: אני לא הוצאתי מילה. איך הוא ישמע תשובה? לא דיברתי.

עו"ד רובין: האם נכון שבנסיבות האלה מבחינת שיקולים המס של המייצגים, עזוב אם זה מצליח להם או לא, לא היה שום היגיון מס להעביר את המוניטין למטה אלא רק מפגע מס לרצות ולהעביר את המוניטין למטה לחברות הבת?

ת: דבר דומה קרה בדיוק בפסק דין פרידלנדר בעיקרון שניסו להשאיר את המוניטין למעלה,

ש: זה לא מה ששאלתי אותך.

ת: אז אני עונה לך. כדי,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ש: זה לא מה ששאלתי אותך אתה עונה על משהו שלא שאלתי,
 ת: עדיף על פניו, עדיף בעיקרון להשאיר את המוניטין בחברת האם
 אם וכאשר עשו חברת משפחתית תוצאת המס תהיה יותר נמוכה
 אם יש מוניטין וכדומה.
 ש: תודה רבה, זה כל מה ששאלתי.(פרוטוקול עמוד 375)

המהלך של שינוי המבנה לא נעשה בחיפזון או כלאחר יד אלא באופן מתוכנן ומבוקר שכלל בין היתר התייעצות עם מומחים שונים לרבות מומחי מס אשר התריעו מראש מפני העברת המוניטין במסגרת שינוי המבנה.

אי-העברת המוניטין נעשתה במודע ובמתכוון, מאחר ולא היה בה כל יתרון מיסוי או אחר עבור הקבוצה ובהתאם לעצת יועציה המקצועיים של פליינג קרגו כמוסבר לעיל. רו"ח ורדי העיד שערב שינוי המבנה נבחנו שלוש חלופות: מכירת חטיבה; פיצול לפי סעיף 105 לפקודה; והעברת נכסים לפי סעיף 104 לפקודה ובלשונו:

.. "בערב שינוי המבנה נבחנו שלוש חלופות. חלופה ראשונה שהייתה לכאורה הכי מהירה, תוך תחושה שיש סיכוי שהחברה תאבד את אחד מהזכיונות שלה, פשוט למכור חטיבה אחת לחברה חדשה, לא היינו צריכים לחשוב הרבה להבין שזו פעולה מאוד לא נכונה כי גם יש בה חבות מס וגם יכול להיות שהחברה תמצא את עצמה חודשיים אח"כ, חצי שנה אח"כ או שנה אח"כ, ללא הזכינות, ז"א שילמנו מס על משהו שאין לו שווי. למיטב ידיעתי, גם הסכמי הזכינות או הסכמי הנציגות, ניתנים לביטול בצורה מאוד מהירה ולכן החשש היה מאוד מוחשי, ז"א החלופה הראשונה של מכירה נפסלה.

החלופה השנייה, עוד פעם, האוטומט שעמד בפנינו זה פיצול, פיצול לפי סעיף 105 בצורה, פיצול מלא, המשמעות של סעיף 105 זה ללכת לנציבות מס הכנסה, לקבל אישור מראש למהלך הזה, המהלך הזה יכול להתבצע רק ב-31 בדצמבר לסוף שנה, במהלך צריך לפצל באופן מלא את כל מה שיש במאזן, כלומר בצורה ציורית פשוט לגזור את המאזן ולחלק מה שייך למחלקה א' ומה שייך למחלקה ב', כולל יתרת הרווח שנמצאת, יש יתרות רווח בסכומים משמעותיים ערב שינוי המבנה, לחלק אותם בין שתי הישויות, לחלק את כל הנכסים המוחשיים והלא מוחשיים שקיימים ב-105. הבנו שזה מהלך מורכב, חשבנו שזה מהלך שצריכים לבחון אותו ופעלנו, פעלנו כדי לראות איך מתקדמים. בשלב מאוחר יותר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בהתייעצות עם גורמים אחרים והתייעצנו עם גרי אגרון שהיה נציג מס הכנסה, סגן נציב מס הכנסה לעניין מקצועיים אם לדייק, הצטרף להיות כשותף או לעבוד במשרד שקל, התייעצנו אתו והוא העלה רעיון של לעשות את שינוי המבנה באמצעות סעיף 104 והבנו שסעיף 104 מתאים לנו במדויק, הוא מתאים לנו במדויק, אנחנו יכולים א. לבחור בדיוק מה אנחנו מעבירים, רצינו להעביר, רצינו לתת, את הפעילות התפעולית רצינו להוריד למטה, ז"א היכולת לבחור באופן ספציפית את מה אנחנו מעבירים, אפשרי ב-104, אנחנו יכולים לעשות את זה בכל יום ויום ואנחנו לא חייבים להסתכן לסוף שנה ואנחנו לא צריכים לפנות לנציב מס הכנסה, או לנציבות כדי לקבל אישור כדי לקבל אישור מראש, למרות כל הדעה הזאת של מי שהיה אז סגן נציב מס הכנסה, פנינו בכתב לנציבות מס הכנסה, לחגי אופנהיים, אם אני לא טועה בשם, לקבל ממנו clearance ששינוי המבנה בדרך של 104, כמו שהבנת אותו, הוא כשר ולמיטב זיכרוני קיבלנו את האישור לכך." (עדותו של רו"ח ורדי בע' 828 לפרוטוקול)

רו"ח ורדי הבהיר, שהרעיון לבצע את שינוי המבנה במתווה הקבוע בסעיף 104 לפקודה, הגיע מהיועצים המקצועיים של פליינג קרגו, לאחר בדיקה וניתוח של יתרונות וחסרונות. בנוסף, ליתר ביטחון, נעשתה ביום 6/12/2000 פניה ממשרדו של עו"ד ד"ר משה שקל, למחלקה המקצועית בנציבות מס הכנסה. ביום 13/12/2000 התקבל אישור עקרוני למהלך - משיב רו"ח חגי אופנהיים – מנהל תחום מיזוגים ופיצולים בנציבות מס הכנסה תל אביב, שאין מניעה להעביר באמצעות סעיף 104 נכסים, כהגדרתם בסעיף, לחברה כהגדרתה בסעיף (החברה הקולטת), כנגד הקצאת מניות בחברה הקולטת להלן שלב א'. מוסיף וכותב רו"ח אופנהיים שאין מניעה להעביר לאחר, ובסמוך לשלב א' נכסים שוטפים כנגד התחייבויות לחברה הקולטת (ראו מע/7). מן הראוי לציין שעניין אי העברת המוניטין לא הוזכר במפורש אבל המוניטין לא נכללו בטפסי הדיווח שנמסרו למשיב בנוגע לשינוי המבנה (מע/3 ו- מע/2).

רו"ח ורדי הסביר אילו נכסים הועברו לפי סעיף 104 לפקודה – בשלב ראשון – הועבר הרכוש הקבוע שכולל כלי רכב, מחשבים, ציוד ומיטלטלין ושיפורים במושכר ובשלב שני בוצעה העברת נכסים שוטפים והתחייבויות שוטפות. רו"ח ורדי עמד על כך, שבמסגרת שינוי המבנה, לא הועברו נכסים בלתי מוחשיים ובלשונו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ש. אתה מציין באופן חד ונחרץ שהנכסים הבלתי מוחשיים נותרו בחברה האם ולא הועברו, לרבות המוניטין, איך אתה מגיע למסקנה הכל כך חד משמעית הזו?

ת. סעיף 104 הוא סעיף מובנה ומאוד ברור איזה נכס אנחנו מעבירים ותמורת הנכס הזה מוקצות מניות. יש סט טפסים שבו אנחנו נדרשים לדווח בצורה מאוד פרטנית מה אנחנו מעבירים, תמורת מה שמועבר אנחנו צריכים להקצות מניות, לא מכיר דרך אחרת.

ש. אולי הנכסים האלה עברו בעסקה הנלווית?

ת. העסקה הנלווית היא העברה של נכסים שה-**face value** שלו, הערך הנקוב שלהם הוא בדיוק מה שרשום בדו"חות הכספיים, כלומר אם לקוח חייב 100 שקל וזה שווי חובו בגין שירות שניתן בעבר, זה מה שעובר, בדיוק במזומן שיש 100 שקל.

ש. אוקי. גם אתה כמומחה מיסים ואני מבין שגם התייעצתם עם מומחי מיסים מהטובים בארץ בזמנו, היה היגיון מיסויי או מהו ההיגיון המיסויי להעביר או להשאיר את המוניטין בחברה האם?

ת. גם בהיבט המיסויי ואנחנו מדברים על שנת 2000, שנת 2001, לא היה היגיון מיסויי להעביר את המוניטין למטה כי באותה עת שיעור המס על מוניטין נצבר היה שיעור מס מופחת עד לכדי 10%, לא היה שום היגיון לאבד את ההטבה הזו ולהוריד את המוניטין למטה (פרוטוקול עמודים 831-2).

רו"ח ורדי מסביר גם את חוסר ההיגיון המיסויי בהעברת המוניטין בשנת 2001 שכן אילו היו מעבירים את המוניטין היו מאבדים הטבת מס משמעותית. באותה העת שיעור המס על מוניטין נצבר היה שיעור מופחת של 10%, הטבה שהיתה הולכת לאבדון אם היו מעבירים את המוניטין לחברת הבת.

רו"ח ורדי התייחס להעברת הנכסים בפועל ולמאמצים המיוחדים שנדרשו ממנו ומצוות משרדו לצורך עדכון טפסי הפחת (מע/2) שצורפו לדיווח על העברת הנכסים (מע/3) רשימת הנכסים שהועברו הייתה ארוכה ומפורטת – ראו במע/2 והיא אינה כוללת את המוניטין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ראיה נוספת לכך שלא מדובר בהשמטה מקרית ניתן למצוא בנתון המתייחס לשווי השוק של הנכסים המועברים כפי שפורט בטופס 1512 – מע/3. שווי השוק שדווח על ידי פליינג קרגו והמערערת עמד על סך של 8,945,000 ₪. סכום זה כלל אך ורק את שווי השוק של הנכסים הפיזיים שאכן הועברו מפליינג קרגו אל המערערת במסגרת שינוי המבנה. שוויים של המוניטין שנצמחו לפליינג קרגו אשר עמד על מאות מיליוני שקלים, כבר במועד שינוי המבנה, לא נכלל בטופס הדיווח.

לשאלה מה היו צריכים לעשות אם היו רוצים להעביר את המוניטין, משיב ר"ח ורדי שיש לרשום מוניטין בטופס 1512 בעלות רכישה של אפס, כי מדובר במוניטין שנצמח. במקרה כזה היה צריך להמציא הערכת שווי של המוניטין ולהקצות מניות לפי אותו השווי. עוד מסביר ר"ח ורדי שהעברה על פי סעיף 104א' נבדלת מהעברה על פי סעיף 103 ו 105 מכיוון שכאשר מתבצעת העברה בהתאם לסעיף זה, הנישום צריך להודיע לשלטונות המס, מבלי לקבל אישור מוקדם, לכן ההקפדה על הכתוב בטפסים היא מירבית.

ר"ח ורדי מציין שזכורים לו דבריו של גרי אגרון, סגן נציב מס הכנסה לעניינים מקצועיים, לפיהם כל נכס שהועבר ולא נרשם בטופס 1512 ייצור אירוע מס, דהיינו לא ייהנה מהפטור. ר"ח ורדי אומר בעדותו שבשיחה עם גרי אגרון הועלה עניין המוניטין. עוד מבהיר ר"ח ורדי שגם בעיסקה המשלימה לא הועבר מוניטין מאחר שבמסגרתה הועברו רק נכסים מאזניים מוחשיים כלומר נכסים ששווי השוק שלהם שווה בדיוק לשווי המאזני ובלשונו:

"ש. נניח שהייתי רוצה להעביר את המוניטין מהחברה האם לחברה הבת,

כיצד הייתי צריך למלא בהקשר של המוניטין את טופס 1512?

ת. אז אני אלך ל-1512 א', אני הייתי צריך לרשום תיאור הנכס, עוד פעם,

ברובריקה הפרטים על נכסים המועברים הייתי צריך לרשום מוניטין,

עלות הרכישה שלו אפס כמו שאמרנו,

ש. כי זה מוניטין,

ת. שנצמח. שווי השוק שלו, מן הסתם הייתי צריך ללכת להביא הערכת

שווי כדי להגיש מה שווי השוק של הנכס המאוד משמעותי הזה.

ש. ואז אמורים להקצות מניות לפי שווי,

ת. לפי שווי השוק של החברה, של הנכסים המועברים, סליחה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ש. ועוד פעם, אם הייתי סורק עכשיו את הטפסים ואת הנספחים וכו', המוניטין נמצא פה בכל הטופסולוגיה ונספחולוגיה הזאת?
- ת. המוניטין איננו.
- ש. ואומר לנו פקיד השומה, הטפסים טפסים, לא נרשם, נשמט, נשכח, התבלבלתם, בכל זאת המוניטין כנראה עבר. מה אתה אומר בעניין?
- ת. המוניטין לא עבר, אני חושב שבפרקטיקה שבה אני, בשפה שבה אני מדבר, סעיף 104 הוא הסעיף היחיד מבין 103, 104 ו-105, שהנישום צריך לתת הודעה בלי לקבל אישור מהנציבות, לכן ההקפדה על מילוי הטפסים בצורה מדויקת היא קריטית. זכור לי בצורה מאוד מוחשית דבריו של גרי אגרון בפגישות שהיו לנו, הוא אומר תזכרו מה שאתם לא רושמים ואתם מעבירים, זה אירוע מס, כלומר תקפידו בדיוק לרשום בצורה מפורטת את הדברים. הוא ידע לספר על אנשים שיצאו להם שומות כי הם אמרו שהם העבירו דברים ולא רשמו.
- ש. יכול להיות שגרי התייחס באופן כללי לאיך עובדת השיטה, לאו דווקא למוניטין.
- ת. הוא התייחס באופן ספציפי, אנחנו דיברנו באופן ספציפי על מוניטין.
- ש. בדיונים המקדימים,
- ת. בדיונים המקדימים דיברנו באופן ספציפי על מוניטין מתוך הבנה, באותו דיון, של היכולת שלנו בעצם לעשות את 104, אותו דיון שגרם לנו גם ללכת לקבל clearance מנציבות מס הכנסה, למה אנחנו כן בוחרים להעביר כדי לעשות איזושהי, הכי מהר שאפשר, ישות משפטית אחרת שמבחינה נראותית יש להם תפעול אבל לא להעביר נכסים לא מוחשיים, לא להעביר דברים שלא רצינו, כך עשינו והנושא של המוניטין עלה בצורה מאוד ברורה.
- ש. ובעסקה המשלימה, אולי שמה בכל זאת איך שהוא המוניטין,
- ת. העסקה המשלימה ממש לא רלוונטית מהסיבה המאוד פשוטה, העסקה המשלימה נותנת ביטוי לנכסים שהערך הנקוב שלהם הוא,
- ש. נכסים מאזניים?
- ת. נכסים מאזניים, מוחשיים, ששווי השוק שלהם שווה בדיוק לשווי המאזני. (עמוד 6-385 לפרוטוקול)



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

באופן דומה גם רו"ח פלדמן שהעיד מטעם המערערים, ושימש כאמור בעבר סגן נציב מס הכנסה לעניינים מקצועיים, אישר שלא ניתן להעביר במסגרת סעיף 104 לפקודה נכסים שלא נכללו בטופס 1512:

"ש. ואתה מכיר גם מקרים, מבלי להזכיר כמובן שמות שרשויות המס עמדו על דעתם שנכס שאיננו רשום ברשימת הנכסים המועברים של 104 לא יקום ולא יהיה שיראו אותם כמועברים בגדרו?
ת. כן. כן והיו הרבה מקרים כאלה..." (בעמ' 505, שורות 3-6).

באשר לטענת המשיב לפיה צמד המילים כל הנכסים שבביאור 1 בדוחות המערערת משקפת גם העברה של המוניטין. שוכנעתי שאין ממש בטענה זו ודינה להידחות מכמה טעמים:
- אילו היו מועברים המוניטין, היה הדבר בא לידי ביטוי במסמכים החשבונאיים – דהיינו, החשבונאות הייתה משקפת זאת. אין כל ראיה חשבונאית על העברת המוניטין.
- הביאורים מתייחסים (וצמודים גם באופן הצגתם) לנתוני המאזן ונכסיו. הם אינם מתייחסים לנכסים חוץ-מאזניים. הביאורים של הדוחות הכספיים מתייחסים אל הנכסים הנכללים במאזן (עמ' 25 לחוות דעת KPMG). בענייננו, המוניטין הנצמח (להבדיל ממוניטין שנרכש) איננו נכס מנכסי המאזן, וממילא אין הביאורים מתייחסים אליו. לפיכך, שוכנעתי שההיגד "כל הנכסים" מתייחס לכל הנכסים המאזניים כפי שהדגיש גם רו"ח ורדי, מי שכתב את הביאור, שכל הנכסים המאזניים הועברו לחברה הבת ובלשונו:

עו"ד ליבנה: רו"ח ורדי, בשנים 2001 והלאה ציינת בביאורים בדו"חות החברה האם, שנה אחרי שנה, שהיא העבירה לחברות הבנות את כל הנכסים, בדגש על כל, נכון?
העד: מה שכתוב בביאורים בדו"חות הכספיים זה השפה החשבונאית, בשפה החשבונאית אני מזכיר מה אמרתי מקודם, אנחנו, החברה עבדה חודש שלם לפצל כל אחד מהנכסים בצורה פרטנית וה-



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- wording** החשבונאי, כל הנכסים שהועברו זה מה שכתוב שם, זו הכוונה למה שכתוב שם.
- ש. אותה אמירה עצמה חזרה גם בדו"חות חב' השילוח שנה אחרי שנה.
- ת. זה אותו עיקרון, אותו דגש על אותה השקעה מאוד אינטנסיבית של חודש שלם שמבחינתנו מה שראינו נגד העיניים, כל הנכסים המוחשיים, כל הרכוש קבוע שהעברנו ופיצלנו, פיצלנו את טפסי הפחת כדי לוודא שעברו בצורה מדויקת ונכונה, מכל אחת מהחטיבות, לזה הכוונה.
- ש. ואותו ביאור נרשם גם בדו"חות החברה הבת השנייה, חב' הבלדרות.
- ת. נכון. (פרוטוקול עמ' 865)
ובהמשך:
- "ש. אני מניחה שתסכים אתי שמשרד שקל, אני מניחה שגם אתה עצמך ער לזה שעניינים של מוניטין היות והוא נכס בלית מוחשי, לעיתים מאוד קרובות מעוררים מחלוקת בין הנישומים ומתכנני המכס לבין רשויות המס.
- ת. כן.
- ש. וזה אומר שכאשר יש סוגיה שעל פניה אפשר שתתעורר לגביה מחלוקת, האם לא ראוי ונכון היה שייאמרו הדברים הבמפורש ברחל בתך הקטנה, לתשומת ליבכם איננו מעבירים מוניטין או כל נכסים בלתי מוחשיים.
- ת. אני רוצה לענות על מה שאת אמרת, בשני היבטים, בהיבט החשבונאי אני חושב שנתתי תשובה, מוניטין נצמח לא נרשם בדו"חות הכספיים, אחד, בצורה מאוד ברורה, בעולם המס מבחינתי טופס 104, טופס שאנחנו מודיעים לפקיד השומה מה אנחנו עושים ופקיד השומה מקבל אותו, זה לא כתוב שם, אז אני, כלומר אני לא יודע איפה את רוצה שנשים מודעה בעיתון, אני אומר באמת אני לא,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ש. הייתי מצפה שיהיה בפנייה לרשות המיסים, כיוון שאתה שמת כל כך הרבה דגש על שקיפות ולהקדים את המאוחר,
 ת. אבל כתבנו במפורש מה אנחנו מעבירים, כתבנו במפורש" (עמוד 687 לפרוטוקול).

- טענת המשיב אינה מתיישבת עם דו"ח תזרים המזומנים [מע/4]. חייבת להתקיים הרמוניה בין רישום הנכסים והביאורים לבין דו"ח תזרים המזומנים; כך למשל בדו"ח נרשם בעמ' 11 למע/4 הנ"ל:

"(ב) פעולות שלא במזומן"

החברה הקצתה מניות בפרמיה בסכום כולל של 8,925 אלפי ₪ כנגד קבלת רכוש קבוע, במסגרת פיצול פעילות חברת האם (פליינג קרגו בע"מ)

- ביאור 15 למע/4 הולם את דיווחי ה-104א. דהיינו נרשם בו בין היתר:
 "בתחילת השנה הוקצו 89,255 מניות רגילת לפליינג קרגו בע"מ כנגד העברת הרכוש הקבוע של חטיבת השילוח (תובלה בינלאומית) במסגרת פיצול חברת פליינג קרגו בע"מ." (עמוד 12 למע/4).

- עדותו של רו"ח ורדי, מנסח הדו"חות, שחזר והסביר:
 "המוניטין נשאר בחב' האם, אני כרו"ח בשפה החשבונאית שאני עליה אמון, בדו"חות הכספיים מוניטין נצבר אין לו ביטוי, הנכס הלא מוחשי הזה מבחינת הטפסים והדיווחים ומבחינת הדו"חות הכספיים נשאר באותו מקום שהוא היה מלפני שינוי המבנה" (עמ' 841).

7. לסיכום פרק זה

התוצאה היא ששוכנעתי שהעובדה שבטופס 1512 לא נרשם שהועבר מוניטין נעשתה בכוונת מכוון. שכן, לא הייתה כל כוונה להעביר את המוניטין של פליינג קרגו לחברות הבנות בשנת 2001 ואין כל שיקוף חשבונאי להעברה לרבות כימותו. בנסיבות העניין העברת המוניטין בשנת 2001 יחד עם כל הנכסים המאזניים הייתה יוצרת חיוב מס ואבדן פטור, וגם מטעם זה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לא סביר שהמוניטין הועבר. כך גם מהראיות שעמדו בפני שוכנעתי שההיגד "כל הנכסים" שבביאורים לדוחות הכספיים, משמעו כל הנכסים המאזניים או המוחשיים שבאים לידי ביטוי במאזן. מאחר שמוניטין שנצמח אינו חלק מהמאזן, צירוף המילים "כל הנכסים" במקרה דנן, אינו כולל את המוניטין. לפיכך לא ניתן לומר שהמוניטין עבר למערערת בשנת 2001.

י. האם המוניטין עבר, חלחל או התפוגג, מפליינג קרגו למערערת בין השנים 2001-7

בהינתן שאין מחלוקת שלפליינג קרגו היו מוניטין לפני שינוי המבנה, ולאחר שקבעתי שהמוניטין לא עבר עם שינוי המבנה בשנת 2001, יש להידרש לשאלה: האם המוניטין הועבר או חלחל למערערת או התפוגג ואיננו, לפני העסקה עם דויטשה פוסט שנעשתה בשנת 2007, באופן שבמועד העסקה לא היה בידי פליינג קרגו מוניטין להעברה? שאלה זו היא שאלה של עובדה ומשפט, ולכן אביא תחילה את עיקר העובדות הדרושות להכרעה, ואיישמן על ההלכה כפי שהתגבשה.

1. טענות המשיב

המערערת הוקמה על ידי פליינג קרגו ובאה בנעליה בתחום פעילות מסוים, תחום השילוח הבינלאומי, ביום 1.1.01. ממועד זה ואילך אין בפליינג קרגו פעילות עסקית, בשילוח בינלאומי ובכלל.

בשנת 2007 לא היו בפליינג קרגו מוניטין בתחום השילוח הבינלאומי. מוניטין צמודים לעסק, ובפליינג קרגו לא היו עסק, פעילות עסקית, מנגנון, נכסים תפעוליים, מוחשיים ובלתי מוחשיים, מזה 7 שנים. ככל שהיו בה מוניטין הקשורים בשילוח בינלאומי, אלה הועברו אל המערערת או "חלחלו" אליה עם הזמן, או התפוגגו ואינם במהלך 7 שנים של אפס פעילות. הטענה, לפיה לישות משפטית, שאין בה עסק ופעילות עסקית, יש מוניטין בגין אותה פעילות עסקית, שאין בה, אינה מתקבלת על הדעת. בוודאי כך לאחר 7 שנים של אפס פעילות, ועל אחת כמה וכמה בעולם העסקים בימינו, ובתחום הלוגיסטיקה, המשתנה בקצב מהיר.

בשנת 2007 העסק, הפעילות העסקית בתחום השילוח הבינלאומי, היו במערערת. ממילא היו בה גם הנכסים הנלווים לפעילות זו. היו מאחוריה 7 שנות עבודה והשקעה, במהלכן הכפילה את היקף הפעילות והרווחים. היו בה העדכון, הרלוונטיות לשנת 2007. ככל שנדרשו מוניטין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לצורך הפעילות, היו בה כבר המוניטין הדרושים, בין אם הועברו אליה מפליינג קרגו אגב העברת העסק, או "חללו" אליה עם השנים, או נצמחו בה עצמה במהלך 7 שנים. באשר למע/3- המשיב טוען שהמערערים, נתפסו לאקסיומה, ולטופס מע/3, כביכול אקסיומה היא שאם לא צוינו בו מוניטין, אותם מוניטין יתקיימו בפליינג קרגו לעד. לטענת המשיב מע/3 אינו מקנה למערערים חסינות מפני הלכת ע"א כלל, לפיה בנסיבות מסוימות ובחלוף שנים, הזיקה ללקוחות תחלחל אל העסק הנותן שירותים ללקוחות. דהיינו, גם אם לא הועברו מוניטין ב-2001, הקביעה, לפיה הממכר בשנת 2007 הוא מניות, מפני שמאוחר יותר המוניטין חלחלו/התפוגגו/נצמחו כבר מוניטין למערערת, בעינה עומדת, ושומת 2007 שרירה וקיימת. בין אם הועברו מלוא המוניטין מלכתחילה, ובין אם חלקם חלחלו לאחר מכן, לא שולמה תמורה בגינם. על כן, בחישוב שומת 2007 לא תובא בחשבון עלות רכישה, ויישמר רצף המס. זו נפקותו של הטופס מע/3, ולא מעבר לזה.

2. טענות המשיב בשאלת סממני העברת המוניטין

עובדי חטיבת השילוח ומנהליה הועברו למערערת, והחל מיום 1.1.01 היו לעובדיה. לא נותר בפליינג קרגו מי שינהל ויתפעל את פעילות השילוח. לא נותר מי שישמר ויטפח את הקשרים עם הלקוחות, הידע, או כל נכס בלתי מוחשי. בענייננו, העברת העובדים פירושה העברת קשרי הלקוחות לידי המערערת. בנסיבות מסוימות, העברת קשרי לקוחות עולה כדי העברת מוניטין. העברת העובדים משמעו העברת הידע, ההכשרה שניתנה לעובדים, הניסיון והמימונות שרכשו. הדברים אמורים גם באחים רייק. גם הם היו לעובדי המערערת, מה שפירושו שהידע והניסיון שלהם הועבר עימם, הועמד לרשות המערערת, והוטמע בה. יתירה מזו, העברת כל העובדים, והמנהלים בכללם, ההירארכיה כולה, משמעו העברת הארגון, מסורת העבודה, נוהלי העבודה, מה שבנסיבות מסוימות עולה כדי העברת מוניטין: ביום 1.1.01 היתה בידי המערערת רשימת הלקוחות. היו בידה קשרי הלקוחות, באמצעות העובדים. מיום 1.1.01 ואילך פנתה המערערת אל הלקוחות. מאותו יום סיפקה המערערת את שירותי השילוח. ממילא הלקוחות היו לקוחותיה, וכבר נפסק כי "המוניטין גלומים בתוצאה, קרי – בחוג הלקוחות" פליינג קרגו חדלה לפעול, והעבירה את הפעילות העסקית, והסיכונים הכרוכים בה, למערערת. מיום 1.1.01 פליינג קרגו אינה מבטחת עצמה כנגד כל סיכון שהוא. אפס פעילות משמעו אפס סיכונים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

נכס שיצא מידי פליינג קרגו וניתן למערערת, הוא הסכם הנציגות הבלעדית מול Danzas AEI (שבבעלות דויטשה פוסט).

ביום 1.1.01 הפכה פליינג קרגו לחברת החזקות. העסק החי, פעילות השילוח והבלדרות, הועברו לחברות הבנות. בפליינג קרגו אין כל פעילות עסקית בשנים 2001-2007, ואף לא מאז. לא נטען ולא הוכח, שאי פעם ננקטו צעדים על מנת לצקת לתוכה, שוב, פעילות עסקית כלשהי. פליינג קרגו משכה ידיה באופן מוחלט מעיסוקה בשילוח בינלאומי, העבירה את העסק למערערת ואפשרה לה ליהנות מן הלקוחות מכאן ואילך. בתקופה 2001-2007 הכפילה המערערת, ואף למעלה מזה, את היקף הפעילות ואת הרווחים. אם בשנת 2001 היה מחזור עסקאותיה כ- 451 מיליון ש"ח, הרי בשנת 2007 היה מחזור העסקאות כ- 971 מיליון ש"ח. הכנסתה החייבת גדלה מכ- 27 מיליון ש"ח בשנת 2001 לכ- 61 מיליון ש"ח בשנת 2007. ראה מש/24, ריכוז נתונים מתוך דוחותיה של החברה, וגרף המתאר את הגידול בהיקף הפעילות.

תקן העובדים במערערת, במונחי שנות עבודה, גדל בתקופה זו מ- 354 ל- 543. השכר הכולל של העובדים גדל מ- 45.3 מיליון ש"ח ל- 78.5 מיליון ש"ח (ראה ח"ד ווינשטיין, בעמ' 17). השינויים המהותיים באופי הפעילות חייבו שינוי תנאי ההתקשרות עם הלקוחות לעיתים קרובות. המערערת נדרשה לתת פתרונות מורכבים יותר וזולים יותר, וחתמה על הסכמים חדשים ושונים, בהתאם.

במסגרת המערערת סל השירותים הורחב. היקף הצבת העובדים באתרי הלקוחות גדל. החל משנת 2001 הלקוחות לא פנו אל פליינג קרגו, שהרי היא לא סיפקה כל שירות. בפרסומים ובאתרי האינטרנט לא הוצע ללקוחות, קיימים ופוטנציאליים, לפנות לפליינג קרגו ולא ניתנה להם כל דרך ליצירת קשר איתה.

באשר לטענת המערערים שהלקוחות לא השכילו להבחין בין החברות השונות בקבוצת פליינג קרגו. הרעיון, שגורמים דוגמת וישיי או אינטל לא יבחינו בין חברת אחת לאחרת, מגוחך. עובדתית, אין כלום בטענה זו.

כל חברה בקבוצת פליינג קרגו התמחתה בפעילות מסוימת והתמקדה בה (להוציא פליינג קרגו, שלא עסקה בכל תחום שהוא). ברי, שהלקוחות לא ראו בפליינג קרגו ישות אחת, כי אם קבוצת חברות, הפועלות כל אחת בתחום התמחותה, ובשיתוף פעולה ביניהן. סיכומו של דבר, בשנת 2007 לא היו לפליינג קרגו עסק ומוניטין. ממילא לא מכרה מוניטין. לא ניתן למכור מוניטין עסקיים כנכס עצמאי, במנותק מעסק.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

באשר לטענת המערערים שגם אם החברות לא שלמו בקבוצה לפליינג קרגו תמורת השימוש בנכסיה, העבירו אליה את רווחיהן כדיבידנד. טוען המשיב שלא כל החברות היו בבעלות פליינג קרגו, אלא שתיים בלבד המערערת וחברת הבלדרות. החברות האחרות לא הצמיחו לפליינג קרגו הכנסה מדמי שימוש, ואף לא הכנסת דיבידנד.

3. טענות המערערים

הדיווחים שנמסרו למשיב בזמן אמת, אשר לא כללו כל התייחסות לנושא המוניטין ואי-ביצוע פעולות כלשהן מטעם הצדדים להטמעת המוניטין בידי המערערת לאחר שינוי המבנה, מעידים על כך שהמוניטין שנצברו בפליינג קרגו לא הועברו אל המערערת במסגרת שינוי המבנה, אלא נותרו בידי פליינג קרגו. גם העובדה שלאחר שינוי המבנה המשיכו החברה-האם והמערערת לפעול בשילוב עם חברות נוספות בקבוצה, יחדיו כקבוצה עסקית אחת, תוך ניצול המוניטין הכוללים שנצברו ונותרו בחברה-האם, יחסי הגומלין והסינרגיה העסקית בין החברות האחרות בקבוצה, מעידה על כך, שבמועד שינוי המבנה, לא הועברו מוניטין מהחברה-האם אל המערערת. במשך השנים מיום שינוי המבנה ועד למכירת המוניטין לדויטשה פוסט תיחזקו המערערת והחברות הבנות את המוניטין שנשאר בפליינג קרגו.

4. דיון והכרעה

כפי שהובהר לעיל ממיצוי של ההלכות של בית המשפט העליון עולה שאין רשימה סגורה של סממנים המאפיינים העברת מוניטין. כאשר נבחנת השאלה האם הועבר מוניטין אם לאו, יש לשקול בין היתר את הסממנים הבאים: העברת חוג לקוחות, אינטרס המיסוי הנוגד, מכירתו של העסק כעסק חי, קיומה של תניית אי תחרות, העברת סימן המסחר, העברת הרכוש הפיזי של העסק, כוונת הצדדים ואופן הצגת העסקה בהסכם ולרשויות המס, מיהו הנושא בסיכון הכלכלי. להלן אדון בחלק מהפרמטרים הרלוונטיים. בתקופה שלאחר שינוי המבנה המשיכה פליינג קרגו לספק את ה"מטרייה הכוללת" לצורך פעילות כל החברות בקבוצה לרבות המערערת.

- האחים רייק כיהנו כדירקטורים בפליינג קרגו גם בתקופה שלאחר שינוי המבנה. מנהלי המערערת דיווח על פעילותם לאחים רייק מתוקף היותם



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הבעלים ונציגי פליינג קרגו ועל אף שהם הועסקו כעובדים של המערערת והיו כפופים לכאורה לאותם מנהלים של המערערת ראו לדוגמא עדות טולדנו:

"ש: טוב. איך התנהלה חברת האם וחברות הבנות? היה יחסים בניהם או איך זה עבד בשטח?"

ת: אני ניהלתי כשהייתה כבר חברה, את התובלה הבינלאומית, בתקופה מוקדמת ניהלתי את חברת השירותים הלוגיסטיים. הייתי יושב פעם בשבוע עם אחד הבעלים, עם דני והיינו עוברים לדברים שצריך לדבר עליהם, נושאים שצריכים לטפל בהם, דברים שעשינו, דברים שאנחנו צריכים לשפר.

ש: למי אתה דיווחת?"

ת: אני דיווחתי לדני ואבי.

ש: דני ואבי רייק.

ת: נכון.

ש: ולמה דיווחת להם?"

ת: הם היו הבעלים ולכל דבר ועניין הם היו מאוד מעורבים.

ש: אבל אני יודע שדני לפחות היה רשום כעובד של תובלה בינלאומית, אז מה, אתה דיווחת לעובד שלך?"

ת: לא היה לזה משמעות, מבחינתי הוא היה בעל העסק" (עמוד 905 לפרוטוקול).

- רו"ח ורדי העיד על כך שחלק מהלקוחות של הקבוצה היו מעבירים תשלומים אל פליינג קרגו ולא למי מהחברות הבנות:

"ההתנהלות לא השתנתה, ההיכרות שלי והאמירה הזאת באה מתוך הסיטואציות שהיינו המון דיונים והרבה פתרונות לעובדה שלקוחות היו משלמים לפליינג קרגו,

ש. פליינג קרגו,

ת. פליינג קרגו בע"מ.

ש. בע"מ.

ת. ואנשי הגבייה לא ידעו מה לעשות עם זה, ... הלקוחות התבלבלו, לא זיהו ולא הקפידו בישות המשפטית אם קוראים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לה כך, קוראים לה אחרת או מי עשה את זה" (בעמ' 843 שורות
1-13).

- תיק הניכויים של פליינג קרגו נותר פתוח (פרוטוקול בעמ' 843).

- פליינג קרגו הייתה ה"עוסק" המוביל בתיק איחוד העוסקים של חברות הקבוצה. דיווחי הקבוצה למע"מ בוצעו דרך תיק העוסק של פליינג קרגו ששימשה למעשה כנציגת הקבוצה לצורכי מע"מ (פרוטוקול עמ' 843-844).

- פליינג קרגו העמידה כספים וערבות לפירעון כל התחייבויות המערערת כלפי הנהלת המכס. (ראו מע/20). מדובר בערבות, לא מוגבלת בסכום, כלפי המכס, בגין כל דרישה מהמערערת. המסמך הוא מיום 7/3/07 כשבעה חודשים לפני שנעשתה העסקה עם דויטשה פוסט באוקטובר 2007. מסתבר מעדותו של מר רייק שהחברות הבנות, או מי מהן, כסוכנות מכס היו נותנות אשראי ללקוחות החברה, הערבות נועדה להבטחת התשלום של סוכן המכס (ראו ע"א 6930/11 מדינת ישראל - אגף המכס ומע"מ נ' ג'וניור קרטל בע"מ ואח' ופסק דיני - בת"א 1886-08-07 וב-ת"א 1906-08-07 להלן: "עניין ג'וניור קרטל"). בעניין ג'וניור קרטל סוכן מכס ירד מנכסיו לאחר שביצע תשלום למכס באמצעות העברה בנקאית (מס"ב). הבנק לא כיבד את העברת הכספים ומשך את הכסף מהמכס. הערבות אמורה להבטיח את המכס מפני מצב כזה שסוכן המכס אינו עומד בהתחייבותו כלפי המכס. על רקע הסבר זה יש לראות את דבריו של מר רייק:

"ש. מי מימן את תובלה בינלאומית כנגד ההתחייבויות האלה למכס?

ת. פליינג קרגו בע"מ מימן את תובלה בינלאומית כמו שהוא מימן גם את פליינג קרגו אקספרס, כמו שהוא מימן חברות אחרות בקבוצה. כל המימון נעשה מפליינג קרגו בע"מ. לא מבנקים, לא מגופים ביטוחיים, לא יודע מאיפה אנשים מממנים בתחום שלנו, אנחנו מימנו באופן עצמי, לקחנו את כל הסיכון, שמנו בפליינג קרגו בע"מ, הכספי."

מסתבר שפליינג קרגו מימנה מכספיה את הפעילות של חברות הבת וחברות אחרות בקבוצה ששימשו כסוכנות מכס ונתנו אשראי ללקוחות הקבוצה. בנוסף לכך המציאה ערבות מע/20 למכס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- פליינג קרגו בע"מ הופיעה ברשימת המבוטחים בפוליסות הביטוח של חברות הקבוצה. המערערים הביאו כדוגמא את פוליסת הביטוח של חברת השירותים הלוגיסטיים. הפוליסה סומנה מע/19. שמה של פליינג קרגו בע"מ מופיע ברשימת המבוטחים בעמוד השני של הפוליסה. יתירה מזאת, על אף שמדובר בפוליסת ביטוח בחברת השירותים הלוגיסטיים תיאור הפעילות העסקית כולל התייחסות לכל השירותים המסופקים על ידי הקבוצה – בלדרות, שילוח, ניהול מחסנים, ייצוג חברות תעופה ועוד (ראו פירוט במרכז העמוד השני במע/19).

לאחר שינוי המבנה, המשיכו פליינג קרגו והמערערת לפעול יחד עם החברה האחות וחברות קשורות נוספות כקבוצה אחת. בהקשר זה, העיד מר טולדנו:

"התפיסה הייתה שאנחנו עובדים כקבוצה ועבדנו כקבוצה, יחסית היו מעט מאוד רעשים של "אתה מפה ואני משם", התחושה הייתה שאנחנו עובדים כקבוצה לכל דבר ועניין" (עמ' 905 שורות 4-2).

באותו הקשר הבהיר גם מר רוזליס שהיה מנכ"ל חברת הבת, שהמיקוד בקרב עובדי הקבוצה היה בעשייה הכוללת בכל תחומי הפעילות של הקבוצה מבלי לייחס משמעות מיוחדת לחברה זו או אחרת בקבוצה. כשמדובר היה על לקוחות שהם בסדרי גודל בינוניים ומעלה, היה מתמנה מנהל לקוחות מפתח (key account manager) שהיה מלווה את השירותים שנותנת קבוצת החברות של פליינג קרגו לאותו לקוח.

האדם שמונה להיות מנהל לקוח היה בונה סביב כל סגמנט של פעילות של כל חטיבה סוג של מתווה עבודה (standard operating procedure), שהיה מקובל על הלקוח ועל פליינג קרגו. היה נפתח ללקוח מספר לקוח בתוך המערכת, מספר אחד לכל לקוח אצל כל חברות הבת של פליינג קרגו, היו מחליטים על מסגרת האשראי שנותנים ללקוח, מסגרת שהייתה כללית לכל חברות הקבוצה שנתנו שירותים לאותו לקוח. מר רוזלס היה מנהל לקוח של התעשייה האווירית ובעבר היה מנהל לקוח של אינדיגו. בתפקידו הוא הגדיר עצמו כ"האורים והתומים" של אותה חברה לכל נושא השינוע. אם לחברה היה אתגר ארוך טווח, והיא התכוננה לבצע פעילות מסוג חדש עבודה, היו קוראים לו, מציגים לו את הפעילות, והוא היה אוסף את המרכיבים הנדרשים כדי לתפור להם פתרון, או לחלופין גם באירועים קצרי טווח, מישהו בקבוצה עשה איזו טעות תפעולית הפניה הראשונה הייתה אליו והוא היה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פותר אותה ללא קשר לחברה שהיא מקור הטעות. ללא קשר לתפקידו כמנכל חברת הבת.
לשאלה כיצד פעלה הקבוצה משיב מר רוזאליס:

"ש: טוב. עכשיו איך התנהלה ההתנהלות העסקית? יש לנו שתי חברות בנות של חברת האם, איך זה מתנהל? יש חברות בנות, חברת אם, מי עושה מה?

ת: ע"פ התפיסה שלי כל הטרמינולוגיה הזאת שהשתמשת בה כרגע, זה לא היה מנת חלקי ביומיום. מבחינתי זה היה פליינג קרגו, אני נעתי בתוך מרחב שאין בו חיץ כמעט לחלוטין, אני אומר כמעט רק לצורך הזהירות, אני לא זוכר שהיה חיץ בכלל, וכך זה התנהל. היינו, האנשים שציינתי מקודם היו יוצאים החוצה, מאתרים את הלקוחות הפוטנציאלים שמעניינים אותנו, אנחנו היינו מגיעים, ממפים, כל מה שתיארתי מקודם ויוצאים קדימה.

ש: היה שיתוף פעולה בין החברות בקבוצה?

ת: עוד פעם, הטרמינולוגיה הזאת היא טרמינולוגיה שאני פחות מתחבר אליה, זה לא שיתוף פעולה בין חברות בקבוצה, זה היה שיתוף פעולה של אנשים בתוך ארגון שנקרא פליינג קרגו, לצורך העניין. ז"א לא הייתי צריך להתקשר למנכ"ל קבוצה מקבילה כדי לבקש אישור להוריד מחיר בהובלה יבשתית שאני לא מקבל את שכרי מפליינג קרגו, בכלל לא היה אישיו". (עמוד 977 לפרוטוקול).

– אחד היתרונות של פליינג קרגו בשוק השילוח, היה באפשרות למתן פתרון כולל של ניהול שרשרת האספקה. העד טולדנו סיפק הסבר על ניהול שרשרת האספקה One Stop Shop המדובר במתן שירות כולל של ניהול מחסני הלקוח על פי דרישותיו. כשמדובר במפעל יצרני המדובר הוא ביבוא חומרי הגלם והבאתם לקו היצור באופן שהייצור לא יפסק בשל חסר או תקלה ביבוא. לאחר שהמפעל היצרני סיים את הייצור דאגה פליינג קרגו באמצעות אחת מחברות הבת שלה לשלוח את המוצר המוגמר ללקוח הסופי. יתרון זה הוא של פליינג קרגו כקבוצה. שוכנעתי שכח המשיכה של הלקוחות נבע מהיכולת של פליינג קרגו להציע ללקוחות שירותי שילוח, לצד שירותי בלדרות, כמו גם שירותי לוגיסטיקה, ביטוח, ושירותים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

רלבנטיים נוספים. המערערת לא הייתה מסוגלת לפעול כ- One Stop Shop לבדה אלא רק בחסות פליינג קרגו ובשיתוף פעולה עם חברות אחרות מהקבוצה.

– קידום המכירות ופגישות שיווק עם לקוחות פוטנציאליים בוצעו באופן משולב על ידי גורמים מכל החברות בקבוצה, העד טולדנו תיאר את תהליך קידום המכירות הקבוצתי כדלקמן:

"...היינו באים לפגישה, לא הייתה באה חברת תובלה בינלאומית, היינו מגיעים מתובלה בינלאומית, מבלדרות, משירותים לוגיסטיים, כדי להבין, בסופו של דבר אחרי שהיינו מבינים את הצרכים היינו עושים מצגת של כל הגופים הללו יחד והיה הרבה יותר, זו הייתה דרך הרבה יותר אפקטיבית כדי למכור ללקוח..." (בעמ' 901, שורות 2-7).

גם גב' כהן אישרה כי קידום המכירות מצד המנהלים היה ביחס לכלל הקבוצה ולא לגבי חברה ספציפית (בעמ' 946). דהיינו, כבר בשלב הפניה ללקוח פוטנציאלי (או שימור לקוח קיים) הפנייה היא של כלל הקבוצה ולא של כל אחת מהחברות.

- החומר השיווקי התייחס לפעילות הקבוצה כמכלול ולא לחברה בודדת – המערערים הציגו מספר דוגמאות לחומר שיווקי בו נעשה שימוש לצורך גיוס לקוחות חדשים או שימור לקוחות קיימים. החומר השיווקי המופיע במע/11, מע/21, ו- מע/22 מעיד גם הוא על כך שכל חברות הקבוצה המשיכו להתנהל יחד כקבוצה עסקית אחת גם לאחר שינוי המבנה לרבות בהיבט של המצג כלפי הלקוחות. כך לדוגמא מעין במע/11 – מצגת שהוצגה לחברת "וישיי" באוגוסט 2002 – לאחר שינוי המבנה – עולה שהמצגת מתייחסת לכלל פעילות הקבוצה יחד ולא לפעילות כל אחת מהחברות בקבוצה בנפרד. באופן דומה מע/21 – מצגת שהוצגה לחברת "אורבוטק" בשנת 2005 – לאחר שינוי המבנה מתייחסת גם היא לכלל פעילות הקבוצה יחד ללא התייחסות נפרדת כלשהי למי מהחברות בקבוצה וכך גם פרופיל הקבוצה שבמע/22 המדבר על "קבוצת פליינג קרגו" על החברה האם וקבוצת פליינג קרגו.

בחקירתו אישר פרופ' פרי שהחומר השיווקי הכלול במע/22, מעיד על כך, שמדובר בקבוצה שנתפסה על-ידי הלקוחות כגוף אחד:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ש. בהתבסס על המומחיות שלך, מה הרושם שמסמך כזה יוצר אצל הלקוחות, האם מדובר בקבוצה אחת שמספקת מגוון פתרונות, או שמדובר באוסף של חברות שכל אחת מהן פועלת בנפרד.
ת. תראה, אני קורא את הפסקה הראשונה "פליינג קרגו בע"מ הינה בעלים של מספר חברות המרכיבות את קבוצת אף.סי., פעילותן של החברות משולבות זו בזו וכקוצבה? אף.סי. מספקת פתרונות לוגיסטיים כוללים ומענה מלא לניהול שרשרת אספקה." אני חושב שזה די self evident

ש. שמה המסקנה?

ת. שזה קבוצה אחת, גוף אחד שמספק תחת מטריה אחת את כל הדברים.

ש. אתה יכול להסתכל בעמוד 4 למוצג הזה?

ת. (מעין) כן.

ש. אתה יכול להתייחס לתמונה שמופיעה בעמוד הזה?

ת. כן, שוב, במרכז פליינג קרגו, שרשרת אספקה ואז מפרטים את כל המרכיבים של שרשרת האספקה, סל השירותים גם הכותרת, לפי דעתי זה שוב יוצר בדיוק אותו דימוי שבעצם מדובר פה בקבוצה אחת שנותנת סל שירותים מלא. (עמוד 20-819)

– בקליטת לקוח משמעותי חדש, מונה עבור אותו לקוח Account Manager - מנהל תיק לקוח – אשר טיפל בכל צרכי הלקוח למול הקבוצה ולא רק בצרכים הקשורים בחברה שבה הועסק אותו Account Manager מבחינה פורמלית. מר טולדנו הבהיר שה- Account Manager שימש כאיש הקשר של הלקוח לגבי כל פעילויות הקבוצה. גם גב' כהן אישרה שה- Account Manager סיפק מענה כולל לכל צרכי הלקוח מהקבוצה. דברים דומים נאמרו גם בעדותו של רוזליס.

הרושם שקיבלתי הוא שהלקוח ראה לנגד עיניו נציג אחד של כל חברות הקבוצה וגם בכך יש כדי לספק תמיכה לטענה לפיה גם בתקופה שלאחר שינוי המבנה המשיכו חברות הקבוצה לפעול יחד כקבוצה עסקית אחת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

עם קליטת כל לקוח חדש נפתחו ללקוח באופן אוטומטי כרטיסי לקוח בעלי מספר זהה בכל חברות הקבוצה (עדות מר טולדנו וגב' כהן). דוגמאות לכרטיסי לקוח מחברות שונות בקבוצה בעלי מספר זהה התקבלו וסומנו מע/10. מעיון במע/10 ניתן לראות שמספר הלקוח של חברת "אזורה" לדוגמא היה 20-0070 אצל המערערת, בחברת הבלדרות (אקספרס); בחברת התובלה היבשתית ובחברת התובלה הקריטית. באופן דומה מספר הלקוח של חברת "אביק" לדוגמא היה 20-0490 בכל אחת מהחברות האמורות. הנה כי כן, גם הקבוצה ניהלה את ענייניה מול הלקוחות כמערכת אחת כוללת ולא כאוסף של חברות נפרדות.

– בדיקת הרווחיות של פעילות הקבוצה למול לקוחותיה נעשתה תמיד ברמת כלל הקבוצה ולא ברמת כל אחת מהחברות בקבוצה בנפרד. מסיבה זו היו לא מעט מקרים שבהם לקחה על עצמה אחת מהחברות בקבוצה לספק ללקוח שירותים במחירי הפסד על מנת לאפשר את המשך הפעילות הרווחית של חברות אחרות בקבוצה עם אותו לקוח ובלבד שהסיכום הכללי של הפעילות יניב לקבוצה רווח. בהקשר זה העיד מר טולדנו:

"... חשוב לזכור, מול עינינו ומול עיניו הייתה כל המטרייה כולה. ז"א למשל היו לקוחות, מטבע הדברים הלקוח היה עובד איתנו בתובלה הבינלאומית והיה עובד איתנו בשירותים הלוגיסטיים והוא היה לקוח מאוד רווחי בתחום אחד ופחות רווחי בתחום אחר, היינו נזהרים לעלות לו את המחירים כי היינו מסתכלים על המכלול" (בעמ' 918 שורות 6-1).

דברים דומים נאמרו גם על ידי גב' כהן:

"אנחנו לא אוהבים את זה אבל זה קורה באופן טבעי כי אם אתה נותן לוישיי היקפי פעילות מאוד גדולים בתחום השילוח והתנאי כדי להיות אטרקטיביים זה אולי לתת לו את התובלה היבשתית שהיא רק עשרה אחוז מהיקפי הפעילות, לתת לו אותם בהנחה או במחיר אטרקטיבי או לפעמים בחינם, זה מה שאנחנו עושים מתוך ראייה של המכלול של הפעילויות שאנחנו נותנים ללקוח וסה"כ ההכנסות שיש לנו ממנו" (בעמ' 957 שורות 14-20).

– גם ההתנהלות הכספית מול הלקוחות הייתה במיוחד לגבי כל חברות הקבוצה ולא לגבי כל חברה בנפרד. כך לדוגמא הסבירה גב' כהן שהחלטות לגבי מתן אשראי נוסף, ללקוח



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מסוים, התקבלו לאחר בדיקת יתרות החוב של אותו לקוח כלפי כל החברות בקבוצה ולא כלפי החברה הספיציפית שהעמידה את האשראי הנוסף:

"... כשזה הגיע לכדי החלטה במצב כזה שבו צריך להחליט האם ממשיכים לתת אשראי ללקוח או מגדילים לו היו מסתכלים על כל הפעילות, ... אבל כשזה הגיע לכדי החלטה תמיד ראינו, גם מבחינת הערכת הסיכונים מול הלקוח, אם הלקוח פיגר בחברה אחת ולא פיגר בחברה אחרת, היינו עושים בתהליך הגבייה שלנו הערכת סיכונים, אז הערכת הסיכונים לקחה את התמונה הכוללת של הלקוח" (בעמ' 966 שורות 8-19).

– העובדים בחברות השונות בקבוצה ובמיוחד הבכירים שבהם טיפלו במטלות הקשורות לחברות שונות בקבוצה ללא קשר לחברה שהעסיקה אותם באופן רשמי. בהקשר זה הוצגו על ידי המערערת במע/14 אסמכתאות לפעילויות שונות שבוצעו על ידי רוזליס הקשורות לפעילות של חברות אחרות בקבוצה על אף שהוא הועסק על ידי המערערת. בין היתר הובאו דוגמאות לרכישת נפח הטסה של חברת "אירו סוויט" באוקראינה; עסקה פוטנציאלית לרכישת אניית "רורו"; ייצוג חברות תעופה בחו"ל; ייצוג של חברת "סרי לנקה איירליינס" בטורקיה; הגשת הצעה במכרז של משרד הביטחון לאיסוף ערכות מגן; וייצוג של חברת תעופה בשם "איירברידג". רוזליס הדגיש, שמדובר במספר קטן של דוגמאות מתוך מגוון הפעילויות שבוצעו על-ידו שלא בתחום התובלה הבינלאומית (בעמ' 982-978).

5. נקודת המבט של לקוחות הקבוצה

המערערים הביאו ראיות המבהירות את האופן שבו תפסו הלקוחות את פעילות הקבוצה. בין יתר הראיות הקשורות לנקודת המבט של לקוחות הקבוצה ניתן למנות את חוות הדעת של המומחה לענייני שיווק - פרופ' פרי שראיין (באמצעות צוות "מיצוב") מספר לקוחות של הקבוצה; מוצגים מע/12 ומע/13 המעידים על מתן ניקוד כולל מצד הלקוחות לפעילות כל החברות בקבוצה יחד; ואת עדותו של רוזליס שעובר לעבודתו בפליינג קרגו כיהן בתפקידים בכירים ב"אל-על" שהייתה ספקית ולקוחה של הקבוצה.

חוות-דעתו של פרופ' פרי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

חוות דעתו של פרופ' פרי נסקרה בפרוטרוט לעיל, כשדנתי בשאלה האם חברת אחזקות ללא פעילות יכולה להחזיק במוניטין. בפרק זה, אתייחס לחוות דעתו ככל שהיא עוסקת בהתנהלות פליינג קרגו ממועד שינוי המבנה ועד לעסקת המכר בינה לבין דויטשה פוסט. פרופ' פרי, קיים בין היתר, ראיונות עם לקוחות של החברה ועם לקוחות של חברות מתחרות. מסקנות חוות-דעתו של פרופ' פרי, תומכות בכל טענות המערערת. בנסיבות המקרה שלפנינו, קובע פרופ' פרי כי המוניטין היו ונותרו בפליינג קרגו, גם לאחר שינוי המבנה, ולא נגרע מהם דבר עד למכירתם למערערת בשנת 2007 (סעיף 19 לחוות הדעת). פרופ' פרי חיווה דעתו, שהמוניטין הם מוקד המשיכה של העסק (בסעיף 4 לחוות-הדעת). פרופ' פרי מבהיר, שהמוניטין הם עניין תלוי גיאוגרפיה. חברות הנהנות ממוניטין טובים במדינות מסויימות, לא בהכרח תזכינה לאותם מוניטין במדינות אחרות, תוך שימוש בדוגמה של ברגר קינג העולמית ובורגר ראנץ' הישראלית (בסעיף 8 לחוות-הדעת). בפרק ג' לחוות-הדעת, הציג פרופ' פרי את התיאוריה השיווקית בנוגע ל"חברת מסד" ול"חברת קודקוד". בחברת מסד המוניטין נמצאים בחברות הפעילות המצויות בבסיס הפירמידה ואילו בחברת קודקוד, המוניטין נמצאים בקודקוד הפירמידה, קרי בחברת האחזקות (בסעיף 12 לחוות-הדעת). פרופ' פרי הביא בחוות-דעתו דוגמאות לחברות החזקה משני הסוגים. פרופ' פרי הבהיר, כי:

"ראיונות שנערכו עם לקוחות של פליינג קרגו, אשר צרכו מגוון שירותים מהקבוצה, העידו על כך שהלקוחות לא ידעו לבצע את ההבחנה הברורה עם איזו מהחברות הם עובדים ובאיזה שלב. הלקוחות אף העידו שבכל נושא שבו הם היו צריכים שירות ללא תלות בתחום, הם תמיד פנו לאותם אנשי קשר, מבלי לדעת לאיזו אחת מהחברות בקבוצת האנשים משתייכים באופן פורמלי. על-פי העדות של הלקוחות לגבי התנהגותם אל מול פליינג קרגו, בפירוש ניתן לראות כי מדובר בחברת אחזקות שבה המוניטין נמצאים אצלה (כלומר, חברת קודקוד) ולא אצל החברות הבנות שבבעלותה או החברות האחיות בקבוצה. ראיונות כגון דא הם פרקטיקה מקובלת של בדיקה שאנו, מומחי השיווק מבצעים בבחינות שונות של שוק ושל מוניטין" (בסעיף 15 לחוות-הדעת).

בפרק ה' לחוות-דעתו, ניתח פרופ' פרי את המקרה הספציפי של פליינג קרגו. מהראיונות שערך פרופ' פרי עם לקוחות הקבוצה, עולה שכוח משיכת הלקוחות של הקבוצה היה טמון



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפתרון הכולל שהוצע על ידי הקבוצה בתחום הלוגיסטיקה וניהול שרשרת האספקה (סעיף 20.3 לחוות הדעת). עוד עולה מאותם ראיונות שלקוחות הקבוצה רכשו במרכז מכלול שלם של שירותים – "חבילה" – כאשר הם ראו לנגד עיניהם את חברת האם כגורם שמולו בוצעה ההתקשרות (סעיפים 20.4 ו-21.5 לחוות הדעת). בסעיף 22 לחוות דעתו ניתח פרופ' פרי את מצב הדברים מבחינה שיווקית והגיע למסקנה לפיה חברת האם פעלה כחברת קודקוד, כלומר – היא הותירה את המוניטין בחזקתה, למרות העברת הפעילות הפיזית לחברות הבנות.

על פי חוות דעתו של המומחה מתחום השיווק – פרופ' פרי, אשר לא נסתרה בחוות דעת נגדית מטעמו של המשיב או בחקירה נגדית, פליינג קרגו כחברת אחזקות החזיקה במוניטין (חברת קודקוד) בתקופה שלאחר שינוי המבנה בשנת 2001 ועד לעסקת המכירה בשנת 2007. – במסגרת מע/12 ומע/13 הציגו המערערים ראיות ברורות לכך שהלקוחות תפסו את הקבוצה כמכלול אחד. מע/12 ומע/13 הם מסמכים חיצוניים שנערכו על ידי לקוחות הקבוצה ולא על ידי מי מהמערערים. עיון בשקף מספר 1 במע/12 מראה שהמצגת כולה – שנערכה כאמור על ידי הלקוח – בשנת 2005 – ארבע שנים לאחר שינוי המבנה – מופנית ל- Flying Cargo כלומר אל החברה האם ולא אל המערערת או אל כל חברה אחרת באופן פרטני. עיון בשקף מספר 11 במע/12 מלמד שמסקנות הלקוח לגבי טיב השירות הופנו גם הן אל החברה האם כנציגת כל הקבוצה ולא לכל אחת מהחברות השונות בקבוצה. באופן דומה גם עיון בכל אחד מהעמודים במע/13 מלמד שהלקוח נתן ציון אחד כולל לפעילות כל החברות בקבוצה יחד כמכלול אחד. דהיינו, מנקודות המבט של הלקוחות, ההתייחסות הייתה אל כל הקבוצה כמכלול אחד וגם בכך יש כדי לתמוך במסקנה לפיה המוניטין נצברו ונותרו בחברה האם אשר סיפקה את ה"מטרייה" שהייתה דרושה לפעילות כל החברות בקבוצה כמכלול אחד.

המערערת לא נקטה בצעדים כלשהם להטמעת המוניטין בשנת 2001 - במסגרת עסקאות להעברת מוניטין, נהוג לנקוט בפעולות שונות לקליטת והטמעת המוניטין אצל הרוכש. פעולות אלה כוללות, בין היתר, קבלת התחייבות לאי-תחרות מצד המעביר, מתן שירותים שונים על-ידי המעביר בתקופת ההטמעה, קבלת זכות שימוש בשם מסחרי או מותג וכו' רו"ח פלדמן מתייחס לעניין זה בעדותו:



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ש: אנחנו דיברנו קודם, אתה דיברת קודם על העברת המוניטין. אני רוצה לשאול אותך או אני רוצה שתסכים איתי שכאשר יש פעולה של העברת מוניטין הצד המקבל הנעבר חייב לעשות פעולות כדי להטמיע את המוניטין אצלו, אתה מסכים?

ת: אמת, כן. בהחלט.

ש: אתה תסכים איתי שאחת הפעולות שהוא יכול לעשות זה לדרוש מהמעביר להימנע מתחרות עימו?

ת: נכון.

ש: פעולה נוספת שהוא יכול לדרוש זה שהמעביר יעמיד לרשותו אנשים שבקייאם במוניטין כדי לעזור לו לקלוט את המוניטין ולנתב אותו?

ת: בהחלט.

ש: ואתה תסכים איתי גם שאחד הדברים שיכולים לעזור להטמיע את המוניטין זה שימוש בשם המותג של מעביר המוניטין?

ת: כן, כמעט אי אפשר בלי זה. " (עמ' 542-541)

במועד שינוי המבנה ולאחר מכן, לא בוצעו פעולות כלשהן להטמעת המוניטין אצל המערערת. כפי שיובהר בהמשך, לעומת זאת, במסגרת עסקת רכישת המוניטין בשנת 2007 ננקטו על ידי הצדדים הצעדים הדרושים לצורך הטמעת המוניטין אצל המערערת, לרבות הסכם אי תחרות.

- קשרי לקוחות – טענה עיקרית של המשיב היא שהעברת העובדים מפליינג קרגו למערערת יחד עם רשימת הלקוחות כמוה כהעברת המוניטין של פליינג קרגו למערערת. כפי שהוסבר לעיל בהלכת שרון נימנו, בין היתר, סממני העברת המוניטין: תניית אי התחרות; ניתוק - ויתור על הקשר עם הלקוחות; העברת מרשם הלקוחות ו-ניגוד האינטרסים בין המוכר והקונה. ברור כי ב-2001 ועד ל-2007 לא נחתמה בין פליינג קרגו למערערת כל תניית אי תחרות. פליינג קרגו לא רק שלא ויתרה על הקשר עם הלקוחות אלא המשיכה לנקוט באסטרטגיית "חברת הקודקוד", וכפי שמוכח בחוות דעתו של פרופ' פרי חלק מהלקוחות לא היו מודעים להפרדה התאגידית בתוך פליינג קרגו, הם ראו לנגד עיניהם רק חברה אחת – פליינג קרגו- עם מספר שירותים בתחום הלוגיסטיקה (סע' 22.6 לחוות דעת פרופ' פרי). "מבחן הניתוק" חוזר ונשנה בפסיקה כמבחן מרכזי. יישומו בעניינו מלמד כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לא השתנה דבר במערכות המידע והמיחשוב, בפניה ללקוחות, במנהלי הלקוחות, בתמחור המשותף ובסיוע ההדדי בין חברות הקבוצה.

בעניין רג'ואן יש דיון בשני סממנים להעברת מוניטין: אופן הצגת העסקה בהסכם עצמו ולרשויות המס ומיהו הנושא בסיכון הכלכלי. שינוי המבנה הוצג לשלטונות המס כמות שהוא לא היה כל רמז על כוונה להעביר את המוניטין עד להסכם משנת 2007 שבו הועבר המוניטין. שינוי המבנה והנכסים שהועברו מכוחו נרשמו בטופס 1512 בהתאם להוראות סעיף 104א' הנ"ל והעניין נסקר לעיל באריכות.

באשר לסממן הסיכון, הוכח כי גם לאחר 2001 לא היה כל שינוי בנשיאת הסיכונים. כאמור לעיל פליינג קרגו הופיעה בפוליסות הבטוח שנעשו עד ל-2007. פליינג קרגו המשיכה לשאת בסיכון הנזיקי, ובסיכון המוניטין (העיקרי) והן בסיכון המימוני שכן היא גם סייעה במתן אשראי לחברות וגם ערבה להם כלפי המכס. על אף שהסיכון הנזיקי היה (נוכח האמנות הבינלאומיות) הזניח שבסיכונים. כך גם פליינג קרגו עמדה בסיכון שהמוניטין שלה ייפגע, הדבר הוסבר היטב בדבריו של מר רייק:

ש. עכשיו אני חוזר לטענתה של חברתי שלמעשה לא היה כל סיכון על פליינג קרגו בע"מ. תוכל להתייחס לטענת הסיכון של פליינג קרגו בע"מ?

ת. לפליינג קרגו בע"מ היו סיכונים מרכזיים שהם לא סיכונים ביטוחיים זאת אומרת הם לא רק סיכונים ביטוחיים אבל הם בעיקר לא סיכונים ביטוחיים הייתי אומר אפילו. רוב הפעילות בתפעול שרשרת אספקה מגובה, בטח התובלה הבינלאומית מגובה באמנות. ובאמנות האלה יש כללים, שגם מה שאני אעשה או לא אעשה או אגיד או לא אגיד ואסכם ואכתוב כך או אכתוב אחרת האמנות האלה פועלות. כך שהסיכון הביטוחי הוא סיכון אבל הוא סיכון יחסי, בוא נגיד מוגבל. איפה הסיכון האמיתי? הסיכון האמיתי אם נתתי שירות לא טוב בתובלה מקומית והלקוח רואה שפליינג קרגו נותן שירות לא טוב, שם הסיכון העיקרי שלי, הוא סיכון של המוניטין. הפגיעה הכי גדולה שאני יכול לקבל,

עו"ד רובין: מי זה אתה?



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ת. פליינג קרגו בע"מ. הפגיעה הכי גדולה שאני יכול לקבל,
 עו"ד רובין: שפליינג קרגו בע"מ יכולה לקבל, אחרת הפרוטוקול לא ידבר
 את זה.

.....

ת. הסיכון הכי גדול של פליינג קרגו בע"מ זה הסיכון המוניטיני שיפגע
 בה. אחד השירותים ייתן שירות לא טוב, ייתן שירות שייתפס
 כשירות לא טוב או לא איכותי או לא בזמן. הנזק לפליינג קרגו בע"מ,
 הנזק המוניטיני הוא הנזק האמיתי. מעבר לזה כל החברות, אני מדבר
 על הבנות בעיקר וגם האחיות לצורך העניין, קיבלו את המינוי שלהן
 מפליינג קרגו בע"מ. זאת אומרת כל, עברו פה הדוחות הכספיים, אין
 לנו, לא לקחנו מימון מבנקים ולא עבדנו עם חברות אשראי, כל מה
 שמימנו בעסק, בחברות הבנות ובחברות אחרות היה מימון עצמי.

ש. מימון עצמי שהועמד עוד פעם?

ת. הועמד על ידי פליינג קרגו בע"מ. זאת אומרת אם היה נגיד מקרה של
 חוסר כסף באחת החברות, מי שהיה סובל מזה, הראשון שהיה סובל
 מזה זה פליינג קרגו בע"מ, כי היא מימנה אותה. זאת אומרת הסיכון
 הוא לא רק סיכון,

כב' השופט: מתי זה? באיזה תקופה?

ת. כל התקופה.

כב' השופט: עכשיו,

ת. עד 2007. (עמוד 1070 לפרוטוקול)

סממנים חיצוניים נוספים הם שלא נעשה כל שינוי בהתקשרויות עם הלקוחות (וחוזים
 ארוכי טווח המשיכו בדיוק כשהיו) ולמעלה מכך, החברה האם המשיכה להיות צד (מוביל)
 בהתקשרויות חדשות. לא היה שינוי בכתובות הדוא"ל שנותרו @flying-cargo.com ;

– כנגד חומר הראיות הרב שהביאו המערערים בנוגע לנקודת המבט של לקוחות הקבוצה,
 בחר המשיב שלא להביא ראיה כלשהי ביחס לאופן בו תפסו לקוחות הקבוצה את פעילות
 הקבוצה ואת המוניטין שבמחלוקת. המשיב לא הביא כל ראיה מצד לקוחות הקבוצה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

להוכחת הטענה להעברת המוניטין מהחברה האם למערערת כבר במסגרת שינוי המבנה בשנת 2001 וזאת על אף שהנטל רובץ עליו.
יש לשים אל לב שפרופ' פרי קבע שהמוניטין לא כורסם ולא נגרע עד למכירתו כי אם בשוליים ובצורה זניחה. לא הובאו בפני ראיות מהימנות באשר לשיעור הכירסום או שיעור גריעת המוניטין, באופן שאוכל לגבש ממצא עובדתי בקשר לכירסום האמור.

6. לסיכום פרק זה

המוניטין לא עבר, חלחל או התפוגג, מפליינג קרגו למערערת בין השנים 2001-7 ונשאר בידיה עד למכירתו בשנת 2007.

בתקופה שלאחר שינוי המבנה המשיכה החברה האם לספק את ה"מטרייה הכוללת" לצורך פעילות כל החברות בקבוצה לרבות המערערת. האחים רייק כיהנו כדירקטורים בחברה האם גם בתקופה שלאחר שינוי המבנה. מנהלי המערערת דיווח על פעילותם לאחים רייק מתוקף היותם הבעלים ונציגי החברה האם ועל אף שהם הועסקו כעובדים של המערערת והיו כפופים לכאורה לאותם מנהלים של המערערת. האחים רייק בכובעם כבעלים של פליינג קרגו בע"מ הם אלה שעמדו בקשר ישיר עם הלקוחות המרכזיים של הקבוצה והם אלה שטיפלו בכל בעיה או משבר שהתעוררו במערכת היחסים שבין הקבוצה ללקוחותיה.
לאחר שינוי המבנה התקבלו לעיתים תשלומים מלקוחות לחשבון פליינג קרגו בגין עבודה של חברות אחרות בקבוצה; תיק הניכויים של פליינג קרגו נותר פתוח; פליינג קרגו הייתה ה"עוסק" המוביל בתיק איחוד העוסקים של חברות הקבוצה גם אחרי שינוי המבנה; פליינג קרגו העמידה ערבות למכס עבור חברות בקבוצה; פליינג קרגו הופיעה ברשימת המבוטחים בפוליסות הביטוח של חברות הקבוצה.

פליינג קרגו והחברות הבנות המשיכו להתנהל כקבוצה אחת כשפליינג קרגו משמשת כחברת קודקוד. החברות נוהלו בסינרגיה מלאה כקבוצה שנותנת מכלול שירותים משולבים של: שילוח אווירי, ימי, עמילות מכס, לוגיסטיקה, מערכות מידע, ביטוח, דואר, בתובלה יבשתית, תובלת אקספרס. כך נתנו חברות הקבוצה שירותים לחברות יצרניות של לוגיסטיקה ושינוע של חומרי הגלם עד לקו הייצור. פעילות שיכולה להתבצע רק כאשר יש גורם על מתאם בין כל הגופים שנותנים את השירות המורכב. קידום המכירות נעשה לכלל הקבוצה ולא לחברה ספציפית; החומר השיווקי התייחס לפעילות הקבוצה כמכלול ולא לחברה בודדת. לכל לקוח גדול מונה מנהל מיוחד שהיה אחראי כלפי הלקוח על תיאום כל הגופים הקשורים לפליינג קרגו; לכל לקוח היה כרטיס לקוח בעלי מספר זהה אצל כל חברות הקבוצה; הייתה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

התנהלות כוללת מול כל לקוח דהיינו יתכן מצב שחברה אחת נותנת שירות ללקוח שהוא מבחינתה בהפסד, אך חברה אחרת של הקבוצה נותנת שירות ברווח ובלבד שסה"כ הפעילות מול אותו לקוח תהיה ברווח. כך גם לכל לקוח היה נקבע קו אשראי כולל כלפי כל חברות הקבוצה.

התוצאה היא לא רק שהמוניטין לא עבר בשנת 2001 אלא שממועד שינוי המבנה ועד לעיסקה בשנת 2007, פליינג קרגו יחד עם חברות הבת תיחזקו והשביחו את המוניטין של פליינג קרגו.

יא. האם המוניטין עבר בשנת 2007

1. טענות המשיב

בשנת 2007 לא היו לפליינג קרגו עסק ומוניטין. ממילא לא מכרה מוניטין. לא ניתן למכור מוניטין עסקיים כנכס עצמאי, במנותק מעסק. בהסכם מע/21 מתואר הממכר כמוניטין. כאשר באמת מועברים מוניטין מיד ליד, ייעשה מאמץ לשכנע את הלקוחות שיתנו אמון ברוכש ויוסיפו לפקוד את בית העסק. לא נשמעו עדויות מטעם המערערים שיש בהם עידוד לקוחות כאמור. מוניטין הינם נכס בלתי מוחשי, שלא קל לתחום את גבולותיו. במכירת/רכישת מוניטין טמונה הטבת מס. מכאן הפיתוי להציג את הממכר, לצורך מס, כמוניטין, גם אם, באמת, אינו מוניטין. במצב של העדר ניגוד עניינים פיסקאלי יכול היה להתעורר חשד כי הצדדים עיצבו את העיסקה לשם השגת מטרה פיסקאלית כזו או אחרת. הדברים אמורים, קודם כל, בצדדים קשורים. בין שני צדדים, שהם, לצורך העניין, אחד, כה קל להלביש את העיסקה בלבוש נוח לצורך מס. עיסקה יוצאת דופן בין צדדים קשורים יש לבחון ביתר ביקורתיות ואף בחשדנות מסויימת. בוודאי כך עיסקה, שעניינה נכס כל כך אמורפי כמוניטין.

בעיסקה שבמע/21 נמכרו, כנטען, מוניטין, המוכרת פליינג קרגו באמצעות מר אברהם רייק. הרוכשת המערערת, באמצעות מר אברהם רייק. ראה מע/21, בעמוד האחרון: חתימתו של מר רייק על ההסכם, הן בשם המוכרת, הן בשם הרוכשת, ממחישה את זהות האינטרסים בין הצדדים למכירת/רכישת המוניטין, כביכול.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

לדעת המשיב, בפנינו תכנון מס בוטה, שתוכנן בקפידה ובשיתוף פעולה בין שלושת הגורמים המעורבים בעיסקה: פליינג קרגו המערערת ודויטשה פוסט. כיוון שהעיסקה תוארה (רובה ככולה) כמכירת מוניטין, ומשבקשה פליינג קרגו למסותה כחברה משפחתית, המס בגין רווח ההון בעיסקה, ובכלל זה העברתו לידי בעלי המניות, האחים רייק, הינו בשיעור 20% בלבד. בחישוב רווח הון במכירת "נכס שהוא מוניטין שלא שולם בעד רכישתו", לא ייערך חישוב ליניארי (סעיף 91(ב1)(1) לפקודה). לולא בקשה פ.ק למסותה כחברה משפחתית, העברת רווח ההון לידי בעלי המניות, כדיבידנד, היתה ממוסה גם היא.

בתיאור הממכר (רובו ככולו) כמוניטין בקשה פליינג קרגו לחמוק ממיסוי העיסקה כהויתה, כמכירת מניות, שתמוסה במס רווח הון בשיעור 25% על חלק רווח ההון שנצמח לאחר 1.1.2003 (להלן: "המועד הקובע"), ובמס בשיעור שקרוב ל- 50% על חלק רווח ההון שנצמח לפני כן. משביקשה הכרה כחברה משפחתית, ימוסה רווח ההון שנצמח לפני המועד הקובע בשיעור המס המקסימלי החל על "הנישום" בחברה המשפחתית, המערער. לולא בקשה הכרה כחברה משפחתית, היתה ממוסה על רווח ההון שנצמח לפני המועד הקובע במס חברות בשיעור של כ- 29%, ועל זה שנצמח לאחר מכן בשיעור 25%. העברת הרווח לידי בעלי המניות, כדיבידנד, היתה ממוסה גם היא, בשיעור 25%. בשורה התחתונה, בתיאור הממכר כמוניטין בקשה פליינג קרגו להימנע מתשלום כמחצית סכום המס. באשר למערערת, רוכשת המוניטין, כנטען. ברכישת מוניטין טמונה הטבת מס משמעותית. מוניטין שנרכשו ניתנים להפחתה לצורך מס, בשיעור 10% לשנה. ראה תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003. לעומת זאת מניות, אינן נכס בר הפחתה. משמע, בתיאור העיסקה כרכישת מוניטין בקשה המערערת לזכות בכל שנה בהוצאת פחת בסכום של כ- 53 מיליון ש"ח, במשך 10 שנים.

באשר לדויטשה פוסט גם היא נהנית מתיאור הממכר כמוניטין, ומהפחתת המוניטין במערערת, שהרי רכשה את הבעלות בה. זאת ועוד. משנטלה המערערת הלוואה מ- מדויטשה פוסט לצורך התשלום תמורת מוניטין, כנטען, רווחי המערערת יועברו לדויטשה פוסט כהחזר הלוואה, מה שאין עימו מס, ולא כדיבידנד, שקבלתו תמוסה. לפיכך טוען המשיב שתכנון המס משרת את שלושת הצדדים לעיסקה.

לטענת המשיב, לו באמת היו בפליינג קרגו נכסים בלתי מוחשיים רבי ערך, שהועמדו לשימושן של החברות האחרות, היתה גובה מהן דמי שימוש/שכירות בגינם. משלא היו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הכנסות דמי שכירות בפליינג קרגו, והוצאות דמי שכירות בחברות האחרות, המסקנה המתחייבת היא, שלא היו בפליינג קרגו נכסים בלתי מוחשיים.

2. טענות המערערים

בניגוד לשינוי המבנה שהיה כאמור טכני באופיו ו"שקוף" מבחינת כל המעורבים בדבר, עסקת המכירה בשנת 2007 גררה שינויים מהותיים ובולטים באופן ניהול העסקים הן של המערערת והן של מה שנותר מ"קבוצת פליינג קרגו" לאחר העסקה: היה שינוי תודעת בקבוצה מצד אחד הייתה פליינג קרגו ומצד שני פליינג קרגו תובלה בינלאומית, הייתה הפרדה בלקוחות, לא היה אותו בסיס נתונים של לקוחות, נוצרו שתי רשתות רשת אחת של תובלה בינלאומית ורשת אחת לשאר חברות הקבוצה. לפני המכירה היה מנהל לקוח אחד לכל הקבוצה לאחר המכירה יש שני מנהלי לקוח אחד מטעם תובלה בינלאומית והשני לשאר חברות קבוצת פליינג קרגו. השינויים היו חדים ובולטים והם כללו בנוסף גם מסירת הודעה רשמית לעובדים; מסירת הודעה רשמית ללקוחות; שינוי במיקום המשרדים; שינויים במספרי הלקוחות (בניגוד למיספור האחיד שהיה נהוג בקבוצה עד למועד המכירה); ניהול נפרד של האובליגו של הלקוחות; הפסקת הסבסוד הצולב בין פעילות המערערת ובין פעילות יתר החברות בקבוצת פליינג קרגו; פעילות שיווקית נפרדת של המערערת ושל יתר קבוצת פליינג קרגו; שינויים בכרטיסי הביקור; המעטפות; ונייר המכתבים (מע/16, מע/17, ומע/18); ועוד.

ננקטו צעדים כדי להטמיע את המוניטין שנרכשו - חתימת הסכם אי תחרות עם פליינג קרגו ובעלי מניותיה; התקשרות בהסכמי יעוץ עם האחים רייק; והשימוש בשם פליינג קרגו.

3. דיון והכרעה לעניין מכירת המוניטין בשנת 2007

הסכם המכר מע/21 – הוא הסכם מיום 16/10/07 בין Deutsche Post AG חברה המאוגדת תחת חוקי גרמניה ("חברת אם"); Deutsche Post International BV חברה הרשומה בהולנד ("הקונה"); F. C. (Flying Cargo) International Transportation



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

Ltd – המערער – חברה המאוגדת תחת חוקי מדינת ישראל (מכונה בהסכם "החברה")
Flying Cargo Ltd חברה מאוגדת תחת חוקי מדינת ישראל (המוכרת).

בעסקה ייצג את דויטשה פוסט מר רנטו קיאבי אשר העיד בפני. מר קיאבי הוא בעל ניסיון של כ- 58 שנים בתחום השילוח, שימש בתפקידים בכירים בקונצרן הדואר הגרמני (ה- Deutsche Post) והיה מעורב במעלה מ- 40 עסקאות רכישה (של חברות ונכסים אחרים) שבוצעו על ידי הקונצרן. מר קיאבי היה הדמות המובילה מטעם הדויטשה פוסט במשא ומתן על עסקת המכירה. מר קיאבי הגיע מחו"ל במיוחד לצורך הערעור על מנת למסור עדות על נקודת המבט של הדויטשה פוסט ביחס לעסקה.

מעדותו עולה שדויטשה פוסט מאוגדת כחברה ציבורית בגרמניה, הבעלות בחברה היא מפוצלת 40% שייך לממשלת גרמניה ו 60% מוחזק בידי הציבור. דויטשה פוסט מעסיקה למעלה מ- 550 אלף עובדים והיא בעלת מחזור של למעלה מ- 50 מיליארד יורו בשנה – מדובר בתאגיד ציבורי מהגדולים בעולם. לדעתו של מר קיאבי ערכה של החברה הוא בין 30 ל 40 מיליארד אירו.

הסכם המכר כולל התייחסות ברורה ומפורשת לשתי עסקאות שונות – עסקת מכירת מניות ועסקת מכירת מוניטין (ראו סעיפים 2.1 ו- 2.2 להסכם המכר). במבוא להסכם המכר התייחסו הצדדים להעברת נכסים מסוימים מהחברה האם אל המערער במסגרת שינוי המבנה תוך הותרת המוניטין בידי החברה האם.

באשר לחיוניות רכישת המוניטין נרשם במבוא להסכם שהקונה זיהה שרכישת המוניטין חיונית להמשך ההפעלה ושימור הפעילות כפי שהיא עובר לרכישה:

"WHEREAS, Buyer recognizes that the acquisition of the Goodwill is essential for the continued operation and preservation of the activity of the Company as same exists on the date hereof and on the Closing Date and, accordingly, desires, in further exercise of the Option and forthwith upon purchase of the Shares by Buyer, that the Company shall purchase the Goodwill from the Seller, and Seller desires, forthwith upon purchase of the Shares by Buyer, to sell the



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

Goodwill to the Company, upon the terms and subject to the conditions set forth herein; and"

בסעיף 4.4 להסכם המכר נתנה פליינג קרגו מצג ברור, לגבי זכויותיה במוניטין. מר קיאבי אישר שלדויטשה פוסט היה עניין מיוחד ברכישת פליינג קרגו. שכן, אחד המרכיבים של האסטרטגיה של דויטשה פוסט זה למלא אותן נקודות ריקות בהן אין לדויטשה פוסט פעילות בעצמה. דהיינו הם חיפשו חברות באותן נקודות שדויטשה פוסט לא נמצאת בהן, חברות בעלות נוכחות מורגשת בהיקף רציני בשוק (ראו עמודים 18-617).

מר קיאבי אישר שהעסקה כללה רכישה של מניות המערערת ומיד לאחר מכן רכישה של המוניטין נשוא הערעור מחברת האם על ידי המערערת. ר"ח ורדי הבהיר שהרוכשים בדקו את סוגיית המוניטין והתבססו על טפסי הדיווח שהועברו לפקיד השומה ביחס לשינוי המבנה, במטרה לוודא שהמוניטין לא הועברו אלא נותרו בבעלות פליינג קרגו. בהתאם לחוזה שני הצדדים לעסקה סברו שהמוניטין הוחזקו על ידי פליינג קרגו ולכן היה צורך לרכוש אותו ממנה.

– המערערים הציגו את פרוטוקול אישור העסקה על ידי דירקטוריון הדואר הגרמני מע/6. מעיון במע/6 עולה שהעסקה הוצגה לדירקטוריון הדואר הגרמני בדיוק באותו האופן שבו היא דווחה למשיב – רכישת מניות המערערת ולאחר מכן רכישת המוניטין על ידי המערערת – וכך גם אושרה העסקה על ידי הדואר הגרמני. מע/6 הוא מסמך פנימי אותנטי המתאר את האופן בו הוצגה העסקה בזמן אמת לדירקטוריון של תאגיד ציבורי ענק בגרמניה ואת האישור שניתן על ידי הדואר הגרמני לעסקה כעסקה לרכישת מוניטין. מקובלת עלי טענת המערערות שהעובדה שהעסקה הוצגה לדירקטוריון הדואר הגרמני כעסקת מוניטין ואושרה באופן זה על ידי הדואר הגרמני מהווה ראיה טובה לאישוש טענות המערערים. המדובר כאמור בחברה ציבורית שמעסיקה כ- 550,000 איש ולכן לא סביר שהוצגה לדירקטוריון עסקה בדויה או מלאכותית.

מר קיאבי העיד על כך שהמוניטין היה בידי פליינג קרגו והמוניטין הזה זה בדיוק הסיבה לכך שיש להם את היכולת לייצר עסקים ולקוחות ובלשונו:

I repeat my statement. The goodwill of this whole transaction was sitting in Flying Cargo Limited and that goodwill is the reason why



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

הלקוחות האלה למעשה נמשלו על ידי המוניטין שישב למעלה ולא בתפעול. דהיינו המוניטין ישב למעלה – בחברת האם ולא בחברות המתפעלות את העסק. ובלשונו:

"I repeat, the ten million shekels represented the netbook value of the assets that were in that company... And the goodwill was the interesting part, and the Wright (Reik A.S) brothers would not have sold me that company for ten million shekels, I can assure you..... our transaction was clearly based on having the tangible assets and the intangible assets. The intangible assets were sitting in the holding company. And this is what we wanted. Despite of the fact that on the books all these customers produced, all this money, it was governed by the goodwill that was sitting up there and not governed by the operation". (678-80)

בניגוד לשינוי המבנה של 2001 שהיה כאמור נראותי טכני ולא מהותי (ראו דיון לעיל), עסקת המכירה בשנת 2007 גררה שינויים מהותיים ובולטים באופן ניהול העסקים הן של המערערת והן של מה שנותר מ"קבוצת פליינג קרגו" לאחר העסקה. בתשובה לשאלה מה השתנה מבחינת הפעילות לאחר ההסכם מ 2007 עונה מר רייק:

"ת. כאן היה שינוי. א' היה שינוי תודעתי, בוא נתחיל, היה פתאום שני דברים. היה פליינג קרגו תובלה בינלאומית DGF או DHL global forwarding והיה שאר פליינג קרגו. היתה הפרדה בלקוחות, לא היה אותו data base של לקוחות. דיברי קודם על מספר לקוח אחד, נגמר העניין הזה, נשאר מספר לקוח בשירותים האחרים, תובלה בינלאומית כבר לא היה מספר לקוח אחד. קווי תקשורת, רשת, כמו שיש לכם פה רשת מידע, רשת אינטרנט. נהיה שתי רשתות, רשת אחת של תובלה בינלאומית, רשת אחת של כל שאר הקבוצה. מנהל הכוח. מנהל הכוח היה פעם אחד לכל הקבוצה, נהיו שניים, אחד לתובלה בינלאומית, אחד לשאר הקבוצה. המימון, אם פעם פליינג קרגו מימנה, מימנה זה אומר כל יום שלפליינג קרגו תובלה בינלאומית היה חסר כסף, מי שהיה מעביר לה כסף זה פליינג קרגו בע"מ. זה היה מעשה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

מאותו יום, מינואר 2008 מי שהעביר לה את הכסף זה DHL. מה עוד השתנה? אני חושב שהתפיסה. ההבנה." (עמודים 90-1089)

הנה כי כן, מדבריו עולה שהיו שינויים משמעותיים: הפרדה בלקוחות, שונה בסיס המידע של הלקוחות, לא היה יותר מספר לקוח אחד לכל חברות הקבוצה, קווי התקשורת ורשתות האינטרנט הופרדו, כשניתנו שירותים ללקוח גם מפליינג קרגו וגם מהמערערת מונו שני מנהלי לקוח במקום אחד במצב הקודם, פליינג קרגו לא מימנה יותר את המערערת מי שמימן אותה היה DHL.

מר קיאבי העיד שדויטשה פוסט נקטה במספר צעדים כדי להטמיע את המוניטין שנרכשו: חתימת הסכם אי תחרות עם פליינג קרגו ובעלי מניותיה, התקשרות בהסכמי יעוץ עם האחים רייק; והשימוש בשם פליינג קרגו (בעמ' 624-625 לפרוטוקול). יש לשים אל לב שבמבחן משינוי המבנה שנעשה בשנת 2001, שבו לא נעשו כל פעולות להטמעת המוניטין, בשנת 2007 ננקטו פעולות להטמעת המוניטין לרבות הסכם אי תחרות, הסכם יעוץ עם בעלי המניות, והסכם בדבר השימוש בשם פליינג קרגו.

זאת ועוד: מיד לאחר העסקה הוחלפו הדירקטורים; האובליגו של הלקוחות כבר לא נערך במשותף; כרטיסי הביקור, המעטפות ונייר המכתבים השתנו [מע/16, מע/17 ו-מע/18]; מיקום המשרדים השתנה; והתמחור כבר אינו מתבצע במשותף.

מר קיאבי הסביר בעדותו שדויטשה פוסט מיומנת מאד ברכישת חברות ויש להם צוותים שמבצעים בדיקות נאותות עובר לכל רכישה. התמורה נקבע לאחר שהסתיימו בדיקות הנאותות. מר קיאבי המשיך והסביר כי היה להם מדד של מסגרת מסוימת שנקבע עבור המחיר של העסקה, בין מינימום מסוים למקסימום מסוים. וכאשר הצוותים של KPMG ואותן החברות שעסקו בבדיקת הנאותות קבעו את התמורה. (לעניין בדיקת הנאותות ראו גם בעמוד 681 לפרוטוקול).

מהראיות שהיו בפני שוכנעתי שהרוכשת, DHL, לא הייתה זקוקה לנכסים המוחשיים שהיו במערערת, היא הייתה יכולה לרכוש אותם על נקלה, לרוכשת יש גם מומחיות עולמית בתחום השילוח ובמובן זה היא לא הייתה זקוקה לדבר. מקובלת עלי טענת המערערים שהרוכשת חפצה במוניטין "הישראלי", שהרי מוניטין הם "צמודי גאוגרפיה" וטריטוריאליים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ואין מחלוקת שלפליינג קרגו היה מונוטין ישראלי (ראו חוות דעתו של פרופ' פרי בסע' 8 "המוניטין בהקשר לתחום גיאוגרפי" ובדוגמאות שם).

4. לסיכום פרק זה

ההבדל בין שינוי המבנה שנעשה בשנת 2001 לעיסקת המכר באוקטובר 2007, גלויים לעין. בעוד ששינוי המבנה היה נראותי (במובחן ממהותי), לאחר העיסקה בשנת 2007 חלו שינויים מהותיים בהתנהלות פליינג קרגו, המערערת וחברות האחרות של הקבוצה. בולטת במיוחד העובדה שבשנת 2001 לא נעשה כל ניסיון להטמעת המוניטין במערערת, לא נעשה הסכם אי תחרות ואנחנו לא מוצאים את שאר המאפיינים אותם אנו מוצאים לאחר העיסקה של 2007, שבמסגרתה נעשה ניסיון להטמיע את המוניטין הנרכש במערערת. ההסכם שנחתם בשנת 2007 ושמוכחו נמכרו מניות ומוניטין נעשה לאחר בדיקות מעמיקות של מיטב המומחים. הצדדים לעיסקה הם חברת פליינג קרגו חברה בעלת משקל במשק הישראלי ודויטשה פוסט חברה ציבורית בבעלות חלקית של ממשלת גרמניה והציבור – חברה שמעסיקה למעלה מחצי מיליון עובדים. מי שניהל את המו"מ מטעם דויטשה פוסט הסביר היטב את השיקולים שעמדו בבסיס ההחלטה לרכוש את המוניטין מפליינג קרגו בשנת 2007 וזאת לאחר שהוא שוכנע שהמוניטין נמצא בידיה ולא עבר, התנדף או נגזז בשלב מוקדם כל שהוא לפני חתימת העיסקה. כאשר טוענים כנגד שתי חברות מבסדר גודל כזה שהן עשו ביניהם עסקה בדויה או מלאכותית ו/או ביצעו תכנון מס אסור צריך היה פקיד השומה להביא ראיות מוצקות המושתתות על אדנים איתנים, דבר שלא נעשה במקרה דנן. מה עוד שנוכח הטענה שמדובר בעסקה בדויה או מלאכותית עבר נטל השכנוע לכתפי המשיב שלא הרימו.

יב. האם יש להתיר בניכוי את הפחתת המוניטין;

1. טענות המשיב

המשיב טוען לחילופין שאין להתיר את הפחתת המוניטין, כמתחייב מהוראת סעיף 2(א) לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, שאינה מתירה הפחתת מוניטין ברכישתם מ"קרוב". לטענת המשיב אין לקבל את טענת המערערים, שכאשר רכשה המערערת את המוניטין, לא היו עוד היא ופליינג קרגו בגדר צדדים "קרובים", כיוון שרגע קודם לכן נמכרו מניותיה לדויטשה פוסט, כיוון שרכישת המוניטין ארעה "immediately following the purchase of the Shares" (מע/21, בסעיף 2.2). לטענת המשיב השכילו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המערערים להפוך את הוראת תקנה 2(1) הנ"ל לאין ואפס, בהשחילם למע/21 שתי מילים: immediately following. לדעת המשיב, העיסקה הינה עיסקה אחת, "עיסקת חבילה". פליינג קרגו מוכרת המוניטין, כנטען, והמערערת, הרוכשת, הינן צדדים "קרובים", ותעיד על כך חתימתו של מר אברהם רייק על מע/21 בשם שתיהן. העיסקה נערכה בו זמנית, ואין לשעות ללבוש שהלבישו אותה הצדדים. על כן, גם לו נרכשו המוניטין, לא ניתן להפחיתם.

2. טענות המערערים

לעניין זה לא מצאתי התייחסות מפורשת בסיכומים המתייחסים לתיקים של פליינג קרגו בע"מ ודניאל רייק (23248-09-12 ו- 23285-09-12).
א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ, המערערת בתיק 56940-07-12 טענה בסיכומיה שבניגוד לטענת המשיב, המוניטין לא נרכשו מקרוב. במועד רכישת המוניטין הוחזקה המערערת על ידי הדויטשה פוסט ולא על ידי החברה האם. המערערת מסתמכת על דבריו של רו"ח ורדי שאמר בעדותו שהוא סבור שעסקת רכישת המוניטין היא עסקה שבוצעה בין צדדים שאינם קשורים. לא נטענו על ידי המערערים טענות אחרות הטענה היחידה היא אפוא שאין המדובר ברכישה מקרוב. מעבר לכך לא נטענו טענות נוספות בסיכומים.

3. דיון והכרעה בשאלת ניכוי הפחתת המוניטין

לעניין זה מקובלת עלי עמדת המשיב. אני סבור שיש ממש בעמדתו ואין לאפשר פחת בשל המוניטין שנרכש, להלן אבהיר עמדתי:
בהתאם לתקנה 1 לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), תשס"ג-2003 (להלן: "תקנות המוניטין"), הפחת בשל מוניטין ששולם בעדם יהיה בשיעור של 10% לשנה ממחרם המקורי.

על פי תקנה 2 (א) לתקנות הנ"ל, האמור בתקנה 1 לא יחול ברכישת מוניטין מקרוב כהגדרתו בסעיף 105'א לפקודה, או מתושב חוץ, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהרכישה היתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

תחילתן של תקנות המוניטין ביום 1 ביולי 2003 והן חלות על מוניטין שנרכש ביום התחילה ואילך. נוכח העובדה שהמוניטין בענייננו נרכש באוקטובר 2007 יש תחולה לתקנות. אין מחלוקת בין הצדדים שפליינג קרגו והמערערת היו חברות קרובות לפני שמניות המערערת נרכשו על ידי דויטשה פוסט. שכן, המדובר בחברת אם ובתה. בהתאם לסעיף 2.2 להסכם המכר מע/21:

"Purchase and Sale of Goodwill. Subject to the terms and conditions of this Agreement, in consideration of the payment of the Goodwill Component in accordance with the provisions hereof and following exercise of the Option and in reliance on the covenants, representations and warranties of Buyer contained herein, Seller at the Closing will, immediately following the purchase of the Shares, sell, convey, transfer, assign and deliver the Goodwill to the Company, free and clear of all Liens, and the Company, in reliance on the covenants, representations and warranties of the Seller contained herein, at the Closing, will purchase and acquire the Goodwill from Seller immediately following the purchase of the Shares."

(הדגשה שלי א.ס.)

לכאורה מלשון החוזה עולה שהמוניטין נרכש מיד לאחר (immediately following) העברת המניות. דהיינו, בשעת העברת המוניטין פליינג קרגו והמערערת כבר לא היו חברות קרובות מאחר שדויטשה פוסט הפכה להיות הבעלים של המערערת, לאחר שחדלה להיות חברת בת של פליינג קרגו.

לדעתו של רו"ח ורדי שהעיד מטעם המערערים לא מדובר בעסקה בין צדדים קרובים ובלשונו:

"ש. כמומחה חשבונאי בנסיבות האלה, העסקה השניה של רכישת המוניטין בין תובלה בינלאומית ובין פליינג קרגו בע"מ, האם עסקה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בין צדדים קשורים או צדדים בלתי קשורים? ת. ... לדעתי זו עסקה שאינה בין צדדים קשורים, ...

ש. אתה אומר שהעסקה הזאת היא עסקה בין צדדים שהם אינם קשורים.
 ת. שאינם קשורים" בעמ' 889 שורות 23-27 ובעמ' 890 שורות 1-2.

רו"ח ורדי לא נימק דבריו, בחינת סתם ולא פרש. מקובלת עלי טענת המשיב שמדובר בעסקה אחת של מכירת מניות ומוניטין. ואין לקבל את עמדת המערערים לפיה המוניטין נמכר לאחר העברת המניות. הצדדים לעסקה אינם יכולים על ידי הכנסת צמד המילים **immediately following** לשנות את מהות העסקה ותכנה הכלכלי ולקבוע כי המוניטין נמכר לאחר מכירת המניות. והלכה היא שעסקה יש למסות על פי תכנה הכלכלי ועל פי מהותה האמיתית כפי שכתב כב' השופט רובינשטיין (כתוארו אז) בע"א 4666/10 דוד לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב (פורסם בנבו 28/6/12 להלן: "עניין לנדאו").

"אחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא כי עסקה יש למסות ע"פ תוכנה הכלכלי וע"פ מהותה האמיתית. כפי שנפסק, המונחים בהם השתמשו הצדדים להסכם והלבוש שבו הם הלבישו את ההסכם מהווים ראיה לכאורית על טיב תוכנו, ולא יותר מזה; ואם תוכנו של ההסכם מראה שהמדובר בעסקה שונה במהותה הממשית משם התואר או מהלבוש שניתן לה בהסכם, לא ישעה ביהמ"ש לאותו שם תואר או לבוש, וידון בעניין ע"פ טיבה האמיתי של העסקה".

המערערים הסתמכו רבות על עדותו של מר קיאבי אשר ניהל את המו"מ מטעם דויטשה פוסט, שהבהיר שמהות העסקה מבחינתו היתה המוניטין. לא היה לדויטשה פוסט כל עניין ברכוש האחר של החברה ולכן מבחינת הדויטשה פוסט עיקר העסקה היא רכישת המוניטין שלגביהם אומר מר קיאבי:

"לא הייתי קונה את החברה אילולא הייתי מסוגל לקנות את המוניטין.... המוניטין היה כזה שהם (פליינג קרגו הערה שלי א.ס.) היו דומיננטיים בכל התחומים באמצעות אותו המוניטין, באמצעות אותו השם, באותו שוק.."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ולשאלה מדוע לא הסתפק ברכישת המניות בסך של 10 מיליון ₪ השיב מר קיאבי "אני לא רוצה רק רהיטים. מה אני יכול לעשות עם הרהיטים?" מר קיאבי נשאל בחקירה נגדית מדוע דויטשה פוסט לא רכשה את הציוד והתחילה לפעול בעצמה. תשובתו הייתה שבמצב זה היה צריך להתחרות עם פליינג קרגו מול המוניטין שנמצא בבעלותם (ראו עמודים 2-670 לפרוטוקול). הנה כי כן, ברור שרכישת המוניטין היא עיקר העסקה ולכן הפרדת העסקה באופן מלאכותי לשני שלבים שבראשון נרכשו המניות ורק לאחר מכן המוניטין חוטאת לאמת ומחטיאה את המטרה. לכן אין זאת שצמד המילים **immediately following** הוכנסו לסעיף 2.2. הנ"ל באופן מלאכותי ורק משיקולי מס.

4. לסיכום

מהותו של ההסכם על נסיבותיו, מצביע על עיסקה שונה מזו המתוארת בסעיף 2.2 הנ"ל מבחינת סדר הרכישות. המדובר בעסקה אחת סימולטאנית שבה נרכשו מוניטין ומניות ואם אחד מהם נרכש קודם לכן הרי אלו המוניטין שהוא העיקר, בחינת הולך הטפל אחרי העיקר. התוצאה היא אפוא שהמוניטין נרכשו מחברה קרובה ולכן אין לאפשר פחת בשל המוניטין שנרכש. כאמור לא מצאתי מקום לדון בנקודות נוספות מאלו שעלו בסיכומים.

יג. האם יש להתיר למערערת ניכוי הוצאות המימון

לצורך מימון הרכישה, העמידה דויטשה פוסט (במישרין ובאמצעות חברה קשורה) למערערת הלוואה בסך של כ-518 מיליון ש"ח, נושאת ריבית בשיעור שנתי של 2.65% - 5.85% ("ההלוואה"). המערערת העבירה לדויטשה פוסט תשלומי ריבית וסכומים שונים על-חשבון פירעון הקרן באופן שוטף. בדוחותיה השנתיים בתקופה שלאחר הרכישה, דרשה המערערת בניכוי את הוצאות המימון בהן נשאה בגין ההלוואה ("הוצאות המימון").

טענות הצדדים

1. המשיב טען שהעסקה, כתיאורה במע/21, רובה ככולה רכישת מוניטין ע"י המערערת, וכן רכישת מניות ע"י דויטשה פוסט, תמורת כ-9 מיליון ש"ח. בפועל שולמה התמורה, גם בגין



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

המוניטין, מקופתה של דויטשה פוסט. לצורך התשלום נטלה המערערת הלוואה מדויטשה פוסט, בסכום כולל של 517,644,906 ש"ח. סך של 267,644,966 ש"ח הועבר ישירות מדויטשה פוסט לפליינג קרגו, ולא דרך המערערת ורק לאחר מכן נרשם כהלוואה בספריה. המשיב לא התיר בניכוי את הוצאות המימון בגין ההלוואה שנטלה המערערת מדויטשה פוסט לצורך רכישת המוניטין, מאחר שלטענתו המערערת לא רכשה דבר. לטענת המשיב דויטשה פוסט רכשה מניות, במלוא הסכום שבעיסקה. לכן, דויטשה פוסט היתה אמורה לשלם לפליינג קרגו את התמורה במלואה, במישרין ולא בעקיפין, דרך המערערת, תוך יצירת הוצאות מימון אצל האחרונה, בגין הלוואה שסכומה קרוב למלוא הסכום שבעיסקה. הוצאות המימון אינן לשם ייצור הכנסתה של המערערת, ואף לא לצורך רכישת נכסים שישמשו בייצור הכנסה אצלה. לפיכך אינן מותרות בניכוי, כמתחייב מהוראות סעיף 17 לפקודה.

2. המערערת טענה שיש להתיר לה בניכוי את הוצאות המימון. ההלוואות שבגינן שולמו הוצאות המימון, שימשו לרכישת הנכס העיקרי המשמש בייצור הכנסתה של המערערת – המוניטין.

3. דיון והכרעה

סעיף 17 לפקודה, החולש על סוגית ניכוי ההוצאות, קובע, כי "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו... יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד". סעיפים 30-33 לפקודה (הסעיפים בסימן ד' לפרק השני) מונים הוראות שונות, המסייגות ומגבילות ניכוי הוצאות. ביניהם נכללת, בסעיף 32, רשימה ארוכה של הוצאות שאין להתירן. הסעיף מתיר לנכות הוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסה, ולשם כך בלבד. דרישה זו משמעה כי כל ההוצאה ולא רק מקצתה, הוצאה ע"י הנישום תוך כדי ייצור הכנסתו, ולשם ייצורה.

כדי שתותר הוצאה בניכוי, עליה לעמוד, אפוא, בתנאים הבאים: הוצאה שבפירות העומדת במבחן הקבוע בסעיף 17, שלא נאסרה בניכוי לפי סעיף 32 או התקנות שהותקנו מכוח סעיף 31 ולא עולה על הכמות והסכום שנקבעו לפי המבחן שנקבע בסעיף 30 לפקודה. ר' עמ"ה (מחוזי ת"א) 110/96 ראובן שליטנר נ' פ"ש ת"א 2, פורסם בנבו 7/6/99, ארבעה הם אפוא התנאים המצטברים, אשר רק עם התקיימם ניתן להתיר בניכוי הוצאה כאמור ואלה הם: (א) שתהא זו הוצאה שהוצאה בפועל על ידי הנישום. (ב) שיצאה כולה (ג) בייצור הכנסה ולשם כך בלבד (ד) בשנת המס". סעיף 32 משלים אפוא את סעיף 17.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בהתאם לסעיף 17 (1) (א) לפקודה ניתן לנכות סכומים המשתלמים בתור ריבית או הפרשי הצמדה על כסף שלווה, אם נוכח פקיד השומה שהם משתלמים על הון ששימש בהשגת הכנסה.

עיקר טענת המשיב היא שאין להתיר למערערת בניכוי את הוצאות המימון בגין ההלוואה שנטלה המערערת מדויטשה פוסט לצורך רכישת המוניטין, מאחר שלטענתו המערערת לא רכשה דבר. לטענת המשיב דויטשה פוסט רכשה מניות, במלוא הסכום שבעיסקה.

4. לסיכום

טענה זו של המשיב שדויטשה פוסט רכשה מניות נדחתה על ידי לאחר שקבעתי כי המערערת רכשה מוניטין. לפיכך בהתאם לדין, הוצאות המימון בקשר לרכישת המוניטין ניתנות לניכוי ויש להתיר למערערת לנכותם.

יד. האם נחתם בין הצדדים הסכם שומה

1. העובדות:

ביום 18/2/08 נחתם בין פליינג קרגו למשיב הסכם (מע/5) בזו הלשון:

"הסכם מקדמה ושומה"

שנחתם ביום 18/02/08 במשרד פקיד שומה רמלה

בין: חברת פליינג קרגו בע"מ ח.פ. 510944820

(להלן: "הנישום")

מצד אחד;

לבין: פקיד שומה רמלה

(להלן: "פקיד השומה")

מצד שני;

הואיל והנישום הצהיר בפני פקיד השומה כדלהלן:

א. הנישום הינו תושב ישראל הנישום בפקיד שומה רמלה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- ב. הנישום הינו חברה משפחתית ובה הנישום המייצג הוא מר דני רייק ת.ז. XX (מס תעודת הזהות הושמט א.ס.)
- ג. בחודש אוקטובר 2007 נחתם הסכם בין הנישום לבין חברת דויטשה פוסט לפיו מוכרת החברה את כל אחזקותיה במניות חברת אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ ח.פ. 513046615 וכן מוניטין המוחזק על ידה (להלן - "ההסכם").
- ד. בהתאם להסכם תשולם תמורת מכירת המניות והמוניטין בשני תשלומים, האחד בסך של 228,946 אלפי ₪ נטו התקבלה במהלך חודש ינואר 2008 ובשלו שולמה מקדמה לפקיד השומה והשני בסך של כ 200 מיליוני ₪ כפוף להתאמות, תתקבל ביום 31/12/09 (להלן - "התשלום השני").
- ה. התשלום השני הינו בסך של 200 מיליוני שקלים כפוף להתאמות מסוימות כפי שנקבע בהסכם.

- והואיל: ויום המכירה הוא יום סגירה ההסכם הוא יום מכירה המניות והמוניטין.
- והואיל: והתשלום השני. המהווה חלק מתמורת המכירה, אינו וודאי והוא כפוף להתאמות מסוימות כפי שנקבע בהסכם.
- והואיל: והצדדים מעוניינים להסדיר את אופן תשלום מקדמת המס בגין התשלום השני ובכלל ולהסדיר את אופן ההתחשבנות בין הצדדים בהגיע מועד התשלום השני.

לפיכך הותנה והוסכם בין הצדדים כדלקמן

1. המבוא להסכם זה מהווה חלק בלתי נפרד ממנו.
2. לצורך חישוב התמורה נכון להיום בגין התשלום השני יהוון התשלום לפי ריבית של 4% לשנה (שנתיים היוון 1.04^2) תוצאת החישוב מביאה לתמורה מחושבת של 184,911 אלפי ₪ (להלן "התשלום השני המהוון") בגינו ישולם מס לפקיד השומה בסך של 36,982 אלפי ₪.
3. המס האמור ישולם לפקיד השומה בתוך 30 יום ממועד החתימה על הסכם זה.
4. אין בהסכם זה כדי לגרוע מכל חובה של הנישום לפי פקודת מס הכנסה ליישום הוראות הפקודה.
5. אין בהסכם זה משום עריכת שומה לנישום מלבד האמור בהסכם זה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 56940-07-12 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

6. במועד התשלום השני יחושב ההפרש שבין התשלום שהתקבל בפועל לבין התשלום השני המהווה באם ההפרש חיובי ישלם הנישום בתוך 15 יום ממועד התשלום השני את המס המתחייב להשלמה באם ההפרש שלילי, יחשב ההפרש "הפסד הון" בגין ההפרש שלילי או חיובי תתוקן השומה לשנת המס 2007.

ולראיה באו הצדדים על החתום

חתימה של
 ב"כ הנישום"

חתימה של יצחק סרוק
 פקיד שומה רמלה

טענות הצדדים

2. טענות המשיב

בביאור 10 לדוחות פליינג קרגו לשנת 2007 (שהוגשו למשיב ביום 31.12.08), שכותרתו "מס הכנסה", אין זכר לשומת מס סופית שנעשתה, כביכול, ב- 2/2008. פליינג קרגו אינה אומרת בדוחותיה: הוצאה שומה סופית בגין העיסקה, והנושא סגור וחתום. גם לא בהשגתה: לא נעשתה לפליינג קרגו שומה סופית ב- 18.2.08. לא ניתן לעשות שומה בסוגיה שבענייננו תוך מספר שבועות. כאשר, אכן, הוצאו שומות, אלה שבערעור, קדמו לכך שני שלבי דיונים, מספר רב של פגישות, עם מייצגי שני הצדדים לעיסקה, וכן דיונים פנימיים, עם מחלקת הערכות השווי בנציבות מס הכנסה וגורמים נוספים. כל שהיה צריך להסדיר בפברואר 2008 היה תשלום מקדמת המס בגין התשלום השני בעיסקה, וכך גם נרשם במע/5 במפורש: "והואיל: והצדדים מעוניינים להסדיר את אופן תשלום מקדמת המס בגין התשלום השני ובכלל ולהסדיר את אופן ההתחשבנות בין הצדדים בהגיע מועד התשלום השני".

מה שבקשה פליינג קרגו אז הוא לשלם בהקדם את מקדמת המס, בלא חיוב בקנס פיגורים. כך נאמר, בבירור, בחליפת המיילים מש/43: "אני מעוניין שהתשלום ישולם כמה שיותר מהר". לא נאמר: אני מעוניין שתיעשה שומה סופית כמה שיותר מהר.

הצהרת הנישום, אופן הצגת העיסקה בפני המשיב, אינם חושפים את העוקץ המיסויי הטמון בה. תיאור העיסקה אינו כפי שהיא בהסכם המכר מע/21. התיאור חוטא לאמת, משמות הצדדים להסכם ואילך.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

על כן, גם לו עשה המשיב שומה סופית בהסכם מע/5, שומה זו בטלה מלכתחילה מחמת הטעיה, מתוך שהצהרת הנישום, עליה מושגת מע/5, אינה אמת. מתוך הצהרת הנישום במע/5 עולה גם, שלא נמסר אז למשיב ההסכם מע/21. לו היה אז מע/21 בידי המשיב, די היה בהצצה בשמות הצדדים שבעמוד הראשון כדי להיווכח שהעיסקה, כמוצאה, אינה כפי שנעשתה באמת, וכי יש דברים בגו. אין בכתובים בקשה של פליינג קרגו, שתיעשה שומה סופית. לא נאמר במע/5: שומה סופית. עד המשיב, רו"ח ניסים, חוזר ואומר בעדותו שלא הייתה כל כוונה לעשות שומה סופית. על אומד דעתו של המשיב, שלא התכוון לעשות ולא עשה שומה סופית, ניתן ללמוד גם מכך, שלא פנה למנהל בבקשה "לפתוח" את השומה כביכול, מכח הסמכות הנתונה למנהל בסעיף 147 לפקודה.

3. טענות פליינג קרגו

פליינג קרגו טענה שביום 18.2.2008 נכרת הסכם מקדמה ושומה בין המערערת ובין המשיב, שתכליתו להסדיר את אופן מיסוייה של עסקת המכירה ב-2007. הסכם השומה קבע את הסדרי המס שייגזרו מעסקת המכירה, ולכן ההסכם הוא סופי ומחייב כפי שהדברים נכתבו בפרק 3 לנימוקי הערעור.

פליינג קרגו טוענת שכותרתו של ההסכם, אי הסטנדרטיות שלו, סעיף 5 להסכם, כמו גם עדותו המהימנה של רו"ח פלדמן, מעידים על סופיותו של ההסכם ועל כבילותו של פקיד השומה לסופיותו.

אין לקבל את עמדת פקיד השומה שאין להסכם חשיבות, מאחר שהמידע שבבסיסו לא היה באותה עת בידי פקיד השומה ושהסכם המכירה [מע/21] לא היה בידיו (סע' 89 לסיכומיו). פליינג קרגו טוענת שלא יתכן שהסכם שומה מיוחד ולא סטנדרטי שכזה נחתם ללא מידע. ופקיד שומה לא יחתום על הסכם כזה משמעותי לא יעשה כן ללא שיהיה בידיו כל המידע הרלוונטי. אגב זאת טוענת פליינג קרגו שיש לזקוף לחובת המשיב את העובדה שפקיד השומה לא זומן לעדות.

ביום 25.11.2007 נמסר למר אברהם לוי, ששימש כרכז בפקיד שומה רמלה, "דיווח על רווח הון" שפירט את מתווה העסקה וחישוב רווח הון (להלן: "הדיווח" - מע/24). מהדיווח עולה בבירור כי המערערת מכרה הן מניות והן מוניטין (כמצוין במפורש בכותרת הדיווח ובתוכנו). יתרה מכך, "המס לתשלום" חושב לפי שיעור מס החל על מכירת מוניטין שנצמח בידי יחיד,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

ללא חלוקה ליניארית. למען הסר ספק, כמצוין בסיפא של מע/24, לדיווח צורף הסכם המכירה [מע/21].

עובר לחתימה על הסכם השומה, נערכו שיחות בין המשיב למייצגיה של המערערת, מר פלדמן ורו"ח יובל כהן, והוחלפו תכתובות אודות ניסוחו של הסכם השומה. במסגרת השיחות והתכתובות המשיב היה מעורב בהסכם המתגבש, בדק את ניסוחו, התייעץ עם רפרנט מקצועי בנציבות מס הכנסה, ולבסוף חתם על הסכם השומה [מע/5]. הסכם חשוב, ביחס לתמורה גדולה, הנחתם על ידי פקיד השומה בכבודו ובעצמו (כיאה להסכם ייחודי וחשוב) במעורבות יועץ משפטי, מחייב את המסקנה שכל הנתונים הרלוונטיים היו בפני פקיד השומה.

הסכם השומה מעיד גם מעיד על שיקול הדעת שהפעיל פקיד השומה בטרם חתם על הסכם השומה ועל היות ההסכם סופי ומחייב. כותרתו של ההסכם מעידה על תוכנו - "הסכם מקדמה ושומה". המילה "שומה" מלמדת על סופיות רווח ההון בגין עסקת המכירה וסיווגו. סעיפים 4 ו-5 להסכם השומה נוספו לבקשתו של רו"ח ניסים לאחר התייעצות עם הרפרנט המשפטי. הסעיפים מסדירים את שומת העיסקה מאוקטובר 2007 ואינם מסדירים את השומה הכללית של פליינג קרגו. והם עדות לכך שהכוונה הייתה שההסכם יהווה שומה סופית בכל הנוגע לעיסקה עם דויטשה פוסט.

פליינג קרגו טוענת שפקיד השומה היה מודע לעסקה ורכיביה בטרם חתם על הסכם השומה. פקיד השומה כבול, אפוא, להסכם השומה, עליו חתם, וגם מנוע מלהפוך את עורו ואת הסכמתו. ניסוחו של המשיב "לגמד" את מעורבותו של פקיד השומה בהסכם השומה עליו חתם הוא מטעה, מוטעה, מביך ותמוה.

לחלופין טוענת פליינג קרגו שהסכם השומה מהווה עריכת "שומה" למצער בגין התשלום הראשון - לחלופין ולמצער, יש לראות בהסכם השומה, כשומה בגין התשלום הראשון אשר כבר התקבל בידי המערערת בטרם נחתם הסכם השומה.

לחלופין ולמצער, טוענת פליינג קרגו שלגבי התשלום השני בלבד תהא התחשבות גרידא, כפי שבוצע, וזאת רק ביחס לגידול/קיטון של התמורה בפועל אל מול הסכום הנקוב בהסכם השומה [מע/5].

4. דיון והכרעה בשאלה ההסכם מע/5

המחלוקת בין הצדדים היא האם מע/5 הוא הסכם שומה כולל של העיסקה שבין פליינג קרגו, דויטשה פוסט והמערערת, כטענת פליינג קרגו. או שמא לפנינו הסכם שבא להסדיר



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

את המקדמה בקשר לתשלום השני של העסקה כטענת המשיב. אכן לשונו של ההסכם מעלה מספר תמיהות באשר למטרתו ויעודו. מצד אחד כותרתו של ההסכם היא "הסכם מקדמה ושומה" אם המדובר בהסכם מקדמה מדוע צריך היה לרשום בכותרת שמדובר גם בהסכם שומה. אם המדובר בהסכם המתייחס למקדמה אולי כותרת המסמך הייתה צריכה להיות הסכם לשומת מקדמה.

בקשר להסכם העידו מטעם פקיד השומה רו"ח שאול ניסים אשר גם הגיש תצהיר. מטעם פליינג קרגו העיד רו"ח פלדמן אשר ייצג את פליינג קרגו לעניין ההסכם מע"מ 5/ וכן נשאל בעניין זה רו"ח ורדי מייצג המערערים.

רו"ח ניסים הגיש תצהיר ממנו עולה שהוא היה שותף לניסוחו של מע"מ 5/ לפי תצהירו ההסכם נועד להסדיר תשלום מקדמת מס רווח הון בגין העסקה שבערעור. כמי שהיה מעורב ושותף לניסוחו של מע"מ 5/ ולשיחות שקדמו לחתימתו, ידוע לו שלא הייתה ולא נבראה שומה סופית בהקשר לעסקה זו.

עוד מצהיר רו"ח ניסים שאין אמת בעדותו של רו"ח פלדמן לפיה עובר לחתימת מע"מ 5/ נמסר לו הסכם המכר והרכישה מע"מ 21. כך גם מצהיר רו"ח ניסים שאין ממש בעדותו של רו"ח פלדמן לפיה סעיף 5 למע"מ 5/ הינו סעיף סטנדרטי ברוב ההסכמים. רו"ח ניסים שהוא בעל וותק של 20 שנה ברשות המיסים לא נתקל בסעיף דומה.

כך גם הופתע רו"ח ניסים מטענתו של רו"ח ורדי לפיה בשלב א' של דיוני השומה ניהל איתו דיון על כל ההיבטים של העסקה. רו"ח ניסים מצהיר שלא ידע על כל ההיבטים האפשריים של העסקה.

רו"ח פלדמן שהעיד מטעם פליינג קרגו טען שהמדובר גם בהסכם שומה וגם בהסכם מקדמה. לדבריו ההסכם בא לפתור בעיה לפיה המחצית השנייה של התמורה הייתה תלויה בביצועים העתידיים של החברה בעוד שאירוע המס התרחש במועד מוקדם יותר. הבעיה הייתה כיצד להוון את שיעור המס ובלשונו:

ש: אני לא הבנתי את התשובה שלך אז האם זה הסכם מקדמה, האם זה הסכם שומה, מה זה? מה זה.

ת: זה גם וגם. זה גם מתייחס לנושא של מקדמת רווח הון וגם מתייחס לנושא שומתי ספציפי שעלה כחלק מעסקת המכירה.

ש: ומהו הנושא השומתי שאליו הוא מתייחס לפי דבריך?

ת: מאחר והתמורה הייתה תמורה מותנית בפרפורמנס, בתקופה של שנתיים עלתה השאלה איך מחייבים את זה, איך מחזירים את התמורה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
 ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

העודפת. מאחר ואירוע המס נוצר בתאריך מסוים וקביעת התמורה הסופית נעשתה במועד מאוחר יותר עלתה שאלה איך מהוונים אחורה חלק מהתמורה ובעצם איך ממסים את העסקה במועד המכירה למרות שחלק מהנתונים או חלק מהמרכיבים שדרושים לצורך חישוב המס נקבעים במועד מאוחר יותר.

ש: עכשיו כשאתה אומר איך ממסים את העסקה למה אתה מתכוון, איך ממסים את העסקה באופן זמני? איך ממסים את העסקה באופן סופי? איך ממסים את העסקה באופן אחר?

ת: הנושא המרכזי שנדון ונבחן זה שומה סופית ברורה. זאת אומרת זה לגבי האלמנט שעליו אני מדבר זה קביעה שומתית זו לא קביעה של מקדמה, זו קביעה איך, מה תהיה, איך מחשבים את גובה ההכנסה וגם פקיד השומה נקב פה גם בשיעור המס שיגבה מההכנסה האמורה (עמוד 533 לפרוטוקול).

גם רו"ח ורדי שייצג את המערערים בהשגה נשאל לגבי מע/5 אם לשיטת המערערים נעשה הסכם שומה, כי אז הטענה הייתה צריכה להיטען בקול גדול ולשמש כטענה עיקרית. למרות זאת הדבר נטען בקול ענות חלושה וכך ענה רו"ח ורדי:

ש. ואני אומרת, לו סבר מישהו שבאמת נחתם הסכם מקדמה ושומה, הוא היה צועק גוועלד עד הגג, הוא היה מקדיש לזה 10 עמודים מתוך עמודי ההשגה ומוסיף עוד משהו, 2, למעלה מן הצורך.

ת. אני עניתי בעדות הראשית, אני התנהלתי במדויק בדיווחים השנתיים בחישוב המס בהתאם להסכם הזה.

ש. לא זה,

ת. אז את שואלת,

כב' השופט: השאלה היא למה בהשגה ההסכם הזה לא הודגש.

העד: אני אתייחס,

כב' השופט: מי חתום על ההשגה?

העד: אני לא חתום על ההשגה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

עו"ד ליבנה: יובל כהן, אבל אנחנו שמענו מפי העד שבשלבים הראשונים הוא היה בתמונה,

העד: לא, לא,

ש. בנוסף לזה, הוא רואה החשבון המייצג.

ת. הייתי,

ש. היית אצל המפקחת והמפקחת אמרה אם נדון, נדון רק בעסקה.

ת. נכון.

ש. נמסה את העסקה ומכאן ואילך טיפל בזה יובל כהן.

ת. נכון.

ש. זה מה שאמרת.

ת. נכון.

ש. זו השגה שהגישה החברה שאתה המייצג מבחינת פקיד השומה, נכון?

ת. לא, התשובה היא נכון אבל את שואלת האם בהשגה, את שואלת אותי התייחסות

בהשגה שאני לא הייתי שותף לכתיבתה, לגבי התייחסות להסכם מקדמה ושומה,

עוד פעם, הסכם מקדמה ושומה נערך ע"י זאביק פלדמן ויובל כהן.

ש. וזאביק פלדמן ויובל כהן בהשגה לא צועקים, כפי שאמרת, גוועלד.

ת. זה תשאל אותם. את שואלת אותי שאלות,

ש. אני חושבת אולי זה מעיד על מה הם באמת חשבו בזמן אמת על אותו הסכם

מקדמי ושומה.

ת. הרי זה כתוב, אבל זה כתוב, את מסתכלת רק על, זה כתוב בהשגה (עמוד 888

לפרוטוקול).

ההסכם מע/5 מעלה אכן תהיות רבות אם אכן מדובר בהסכם שומה סופי היינו מצפים מפליינג קרגו להדגיש את העניין באופן מיוחד. כך גם הטענה הזו הייתה צריכה להיות טענה ראשונה ועיקרית בדיוני השומה. כך למשל אם אכן המדובר היה בהסכם שומה יתכן שהיה מקום לשקול הגשת בקשה לקבלת הערעור על הסף. מקריאת ההסכם מתקבל הרושם שמדובר בהסכם מקדמה לגבי המחצית השניה של התשלום.

סעיף ד. להסכם מבהיר שהתמורה תשולם בשני תשלומים האחד בסך של 228,945,000 ₪ שהתקבל בחודש ינואר, כחודש לפני חתימת ההסכם מע/5 ובגינו שולמה מקדמה. וסכום



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.פ. סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

נוסף בסך של 200,000,000 ₪ כפוף להתאמות אמור להתקבל ביום 31/12/09. כפי שהסביר ר"ח פלדמן היה צריך להסדיר את המקדמה באשר לתשלום השני מאחר שאירוע המס התרחש באוקטובר 2007 – יום סגירת ההסכם הוא יום מכירת המוניטין (ראו ה"הואיל" השני במע/5). המשכו של ההסכם ב"הואיל" השלישי והרביעי מבהירים את מטרתו של ההסכם. דהיינו, שיעורו של התשלום השני אינו וודאי והוא כפוף להתאמות בהתאם להסכם מע/21. ולכן בהתאם ל"הואיל" הרביעי הצדדים מעוניינים להסדיר את אופן תשלום מקדמת המס **בגין התשלום השני** ולהסדיר את אופן ההתחשבות בין שני הצדדים בהגיע מועד התשלום השני.

עיקרו של ההסכם מע/5 על ששת סעיפיו האופרטיביים עוסק באופן היוון התמורה שתתקבל בתשלום השני. נעשה חישוב שהתמורה המחושבת היא 184,911,000 ₪ ולכן ישולם מס של 36,982,000 ₪. – דהיינו 20% מס. סעיף 6 עוסק במצבים שבהם לאחר ביצוע ההתאמות בהתאם להסכם מע/21 יהיו הפרשי שומה לטובת הנישום או לטובת המשיב וניתן פתרון לכל אחד מהמצבים.

הנה כי כן, למרות שההסכם מע/5 מעלה תהיות רבות שרובן ככולן הועלו על ידי פליינג קרגו, אני עדיין סבור שבנסיבות העניין ומתוך לשונו של ההסכם עולה שכל מטרתו הייתה להסדיר תשלום המקדמה בגין התשלום השני כדי שפליינג קרגו לא תחוייב בסופו של יום בריבית פיגורים שיכולה להיות משמעותית ביותר נוכח הסכומים שבהם עסקינן. אכן היה מקום להזמין את מר יצחק סרוק שהיה פקיד השומה רמלה וחתם על ההסכם מע/5. כך גם לא היה מקום לטענה שההסכם מע/21 לא היה בפני פקיד השומה בעת שנחתם מע/5 בוודאי שאין זו טענה שהמשיב יכול להתהדר בה. שכן פקיד שומה סביר היה צריך ללמוד את ההסכם מאוקטובר 2007 על כל היבטיו, לפני שהוא חותם על הסכם מקדמות בפברואר 2008 בקשר לאותו הסכם. אם אכן מדובר כטענת פליינג קרגו בהסם שומה סופי ומחייב, היה זה מן הראוי שהטענה בדבר משמעות ההסכם, תעלה במלוא עוצמתה כבר בדיוני השומה, דבר שלא נעשה. יחד עם זאת המערערים ציינו במפורש את עמדתם באשר למע/5 בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור.

כידוע יש הסוברים שגדר המחלוקת בערעורי מס נקבע בהתאם להודעות המפרשות את נימוקי הערעור והשומה וזאת מכח תקנה 10 (ב) לתקנות מס ערך מוסף ומס קניה (סדרי הדין בערעור), תשל"ו-1976 שמשוות את מעמדן של ההודעות המפרשות לכתב תביעה וכתב הגנה הקובעים את גדר המחלוקת בין הצדדים.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

5. לסיכום פרק זה

התוצאה היא שלמרות הכשלים בעמדת המשיב, שחלקם פורט לעיל, אני עדין סבור שההסכם מע/5 אינו הסכם שומה סופי אלא הסכם בדבר הסדרת המקדמה בקשר לתשלום השני בעסקה.

טו. תוצאת פסק דין

1. בשאלת הנטל - פקיד השומה טען טענה מהותית, שבניגוד להסכם שעשו הצדדים, המוניטין לא עבר מהמערערת לדויטשה פוסט בשנת 2007 ולכן הוטל עליו נטל השכנוע להוכיח טענה זו. למרות שקבעתי שהנטל על המשיב יש להדגיש שהתוצאה שאליה הגעתי לא נגזרה מההכרעה בשאלת הנטלים.

2. באשר למשמעות שינוי המבנה - שוכנעתי מהראיות שהיו בפני, ששינוי המבנה שנעשה בשנת 2001, שבמסגרתו הופרדה פעילות החטיבות בפליינג קרגו והועברה לחברות הבת, נולד מצורך עסקי ולא מצורכי מס. השינוי היה נראותי או טכני פרוצדוראלי, כטענת המערערים, ולא מהותי כטענת המשיב. לא חל כל שינוי בפעילות העסקית של קבוצת החברות שהוחזקו על ידי פליינג קרגו. שכן, גם לאחר שינוי המבנה, המשיכו פליינג קרגו והמערערת לפעול בשילוב עם חברות קשורות נוספות, יחדיו, כקבוצה עסקית אחת, תוך ניצול, קשרי הגומלין והסינרגיה העסקית בין כל החברות בקבוצה. כך גם שוכנעתי שאילו רצתה פליינג קרגו לשוב ולעסוק בתחום השילוח יכולה הייתה לעשות כן בכל עת עד למכירת המוניטין בשנת 2007.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

3. **הסממנים להעברת מוניטין על פי הפסיקה** - מיצוי של ההלכות נותן שאין רשימה סגורה של סממנים המאפיינים העברת מוניטין. אך כאשר נבחנת השאלה האם הועבר מוניטין אם לאו, יש לשקול בין היתר את הסממנים הבאים: העברת חוג לקוחות, אינטרס המיסוי הנוגד, מכירתו של העסק כעסק חי, קיומה של תניית אי תחרות, העברת סימן המסחר, העברת הרכוש הפיזי של העסק, כוונת הצדדים ואופן הצגת העסק בהסכם ולרשויות המס, מיהו הנושא בסיכון הכלכלי.

4. **בשאלה האם חברת אחזקות נטולת פעילות ייצורית/תפעולית יכולה להחזיק במוניטין** ניתנה תשובה שמוניטין יכול להיות נחלתה של חברת אחזקות, שהיא על טהרת האחזקות בלבד וללא כל פעילות ייצורית. חברת החזקה כדוגמת פליינג קרגו החזיקה במוניטין המשמש את כלל חברות הקבוצה, שהן אלו המפתחות, מחזקות ומתחזקות אותו. נכס המוניטין שהוחזק על ידי פליינג קרגו הינו נכס מרכזי, כאשר לחברות הבנות אין מוניטין משל עצמן אלא הן עושות שימוש במוניטין של פליינג קרגו אשר תפקדה במבנה של "חברת קודקוד" במובחן מ"חברת מסד".

5. **בשאלה האם העברת הפעילות מחברת האם למערערת חייב העברת המוניטין ומשמעות הרישום בטופס 1512**; קבעתי ששוכנעתי שהעובדה שבטופס 1512 לא נרשם שהועבר מוניטין נעשתה בכוונת מכון. שכן, לא הייתה כל כוונה להעביר את המוניטין של פליינג קרגו לחברות הבנות בשנת 2001 ואין כל שיקוף חשבונאי להעברה לרבות כמותו. בנסיבות העניין העברת המוניטין בשנת 2001 יחד עם כל הנכסים המאזניים הייתה יוצרת חיוב מס ואבדן פטור, וגם מטעם זה לא סביר שהמוניטין הועבר. כך גם מהראיות שעמדו בפני שוכנעתי שההיגד "כל הנכסים" שבביאורים לדוחות הכספיים, משמעו כל הנכסים המאזניים או המוחשיים שבאים לידי ביטוי במאזן. מאחר שמוניטין שנצמח אינו חלק מהמאזן, ההיגד "כל הנכסים" אינו כולל את המוניטין. לפיכך לא ניתן לומר שהמוניטין עבר למערערת בשנת 2001.

6. **באשר לתקופה שבין שינוי המבנה למכירה לדויטשה פוסט** - קבעתי כי המוניטין לא עבר, חלחל או התפוגג, מפליינג קרגו למערערת בין השנים 2001-7 ונשאר בידיה עד למכירתו בשנת 2007. בתקופה שלאחר שינוי המבנה המשיכה החברה האם לספק את ה"מטרייה הכוללת" לצורך פעילות כל החברות בקבוצה לרבות המערערת. האחים רייק כיהנו



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

כדירקטורים בחברה האם גם בתקופה שלאחר שינוי המבנה. מנהלי המערערת דיווח על פעילותם לאחים רייק מתוקף היותם הבעלים ונציגי החברה האם, על אף שהם הועסקו כעובדים של המערערת והיו כפופים לכאורה לאותם מנהלים של המערערת. האחים רייק הם אלה שעמדו בקשר ישיר עם הלקוחות המרכזיים של הקבוצה והם אלה שטיפלו בכל בעיה או משבר שהתעוררו במערכת היחסים שבין הקבוצה ללקוחותיה.

לאחר שינוי המבנה התקבלו לעיתים תשלומים מלקוחות לחשבון פליינג קרגו בגין עבודה של חברות אחרות בקבוצה; תיק הניכויים של פליינג קרגו נותר פתוח; פליינג קרגו הייתה ה"עוסק" המוביל בתיק איחוד העוסקים של חברות הקבוצה גם אחרי שינוי המבנה; פליינג קרגו העמידה ערבות למכס עבור חברות בקבוצה; פליינג קרגו הופיעה ברשימת המבוטחים בפוליסות הביטוח של חברות הקבוצה.

פליינג קרגו והחברות הבנות המשיכו להתנהל כקבוצה אחת כשפליינג קרגו משמשת כחברת קודקוד. החברות נוהלו בסינרגיה מלאה כקבוצה שנותנת מכלול שירותים משולבים של: שילוח אווירי, ימי, עמילות מכס, לוגיסטיקה, מערכות מידע, ביטוח, דואר, בתובלה יבשתית, תובלת אקספרס. כך נתנו חברות הקבוצה שירותים לחברות יצרניות של לוגיסטיקה ושינוע של חומרי הגלם עד לקו הייצור. פעילות שיכולה להתבצע רק כאשר יש גורם על מתאם בין כל הגופים שנותנים את השירות המרוכב. קידום המכירות נעשה לכלל הקבוצה ולא לחברה ספציפית; החומר השיווקי התייחס לפעילות הקבוצה כמכלול ולא לחברה בודדת. לכל לקוח גדול מונה מנהל מיוחד שהיה אחראי כלפי הלקוח על תיאום כל הגופים הקשורים לפליינג קרגו; לכל לקוח היה כרטיס לקוח בעלי מספר זהה אצל כל חברות הקבוצה; הייתה התנהלות כוללת מול כל לקוח דהיינו יתכן מצב שחברה אחת נותנת שירות ללקוח שהוא מבחינתה בהפסד, אך חברה אחרת של הקבוצה נותנת שירות ברווח ובלבד שסה"כ הפעילות מול אותו לקוח תהיה ברווח. כך גם לכל לקוח היה נקבע קו אשראי כולל כלפי כל חברות הקבוצה.

התוצאה היא לא רק שהמוניטין לא עבר בשנת 2001 אלא שממועד שינוי המבנה ועד לעיסקה בשנת 2007, פליינג קרגו יחד עם חברות הבת תיחזקו והשביחו את המוניטין של פליינג קרגו.

7. לשאלה האם המוניטין עבר בשנת 2007 נקבע שההבדל בין שינוי המבנה שנעשה בשנת 2001 לעיסקת המכר באוקטובר 2007, גלויים לעין. בעוד ששינוי המבנה בשנת 2001 היה ניראותי (במובחן ממהותי), לאחר העיסקה בשנת 2007 חלו שינויים מהותיים בהתנהלות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 12-09-23285 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-09-23248 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 12-07-56940 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פליינג קרגו, המערערת וחברות האחרות של הקבוצה. בולטת במיוחד העובדה שבשנת 2001 לא נעשה כל ניסיון להטמעת המוניטין במערערת, לא נעשה הסכם אי תחרות ולא אובחנו שאר המאפיינים אותם אנו מוצאים לאחר העיסקה של 2007, שבמסגרתה נעשה ניסיון להטמיע את המוניטין הנרכש במערערת. ההסכם שנחתם בשנת 2007 ושמוכחו נמכרו מניות ומוניטין נעשה לאחר בדיקות מעמיקות של מיטב המומחים. הצדדים לעיסקה הם חברת פליינג קרגו חברה בעלת משקל במשק הישראלי ודויטשה פוסט חברה ציבורית בבעלות חלקית של ממשלת גרמניה והציבור – חברה שמעסיקה למעלה מחצי מיליון עובדים. מי שניהל את המו"מ מטעם דויטשה פוסט הסביר היטב את השיקולים שעמדו בבסיס ההחלטה לרכוש את המוניטין מפליינג קרגו בשנת 2007 וזאת לאחר שהוא שוכנע שהמוניטין נמצא בידיה ולא עבר התנדף או נגוז בשלב מוקדם כל שהוא לפני חתימת העיסקה. כאשר טוענים כנגד שתי חברות בסדר גודל כזה שהן עשו ביניהם עסקה בדויה או מלאכותית ו/או ביצעו תכנון מס אסור צריך היה פקיד השומה להביא ראיות מוצקות המושתתות על אדנים איתנים, דבר שלא נעשה במקרה דנן. מה עוד שנוכח הטענה שמדובר בעסקה בדויה או מלאכותית עבר נטל השכנוע לכתפי המשיב.

8. **בשאלה האם יש לאפשר למערערים לנכות פחת בשל מוניטין** – נקבע שמהותו של ההסכם על נסיבותיו, מצביע על עיסקה שונה מזו המתוארת בסעיף 2.2 הנ"ל מבחינת סדר הרכישות. המדובר בעסקה אחת, סימולטאנית, שבה נרכשו מוניטין ומניות, ואם אחד מהם נרכש קודם לכן, הרי אלו המוניטין שהוא העיקר, בחינת הולך הטפל אחרי העיקר. התוצאה היא אפוא שהמוניטין נרכשו מחברה קרובה ולכן אין לאפשר למערערים פחת בשל המוניטין שנרכש.

9. **באשר להתרת הוצאות המימון** - טענה זו של המשיב נדחתה על ידי לאחר שקבעתי שהמערערת רכשה מוניטין. לפיכך בהתאם לדין, הוצאות המימון בקשר לרכישת המוניטין ניתנות לניכוי ויש להתיר למערערת לנכותן.

10. **בשאלה האם נחתם הסכם שומה אם לאו** - קבעתי שהתוצאה היא שלמרות הכשלים בעמדת המשיב, ההסכם מע/5 אינו הסכם שומה סופי אלא הסכם בדבר הסדרת המקדמה בקשר לתשלום השני בעסקה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

התוצאה היא אפוא שהערעור בחלקו הארי מתקבל, הערעור בעניין הפחת נדחה - אין לאפשר למערערת פחת בשל המוניטין שנרכש. התוצאה אליה הגעתי מייתרת את הצורך לדון בשאלת קנס הגירעון.

הוצאות ושכ"ט עו"ד

בהינתן שחלקו הארי של הערעור התקבל, ובהתחשב בכך שהמערערים נדרשו להמציא חוות דעת משני מומחים וכן לשאת בהוצאות העדת עד שמתגורר בחו"ל, המשיב ישלם הוצאות ושכר טרחת עו"ד בסכום כולל של 100,000 ₪ למערערת וסכום זהה לפליינג קרגו ולמערער, וזאת בתוך 30 יום מהיום. מכאן ואילך ישאו הסכומים הנ"ל הפרשי הצמדה וריבית חוקית עד לתשלום המלא בפועל.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 56940-07-12 א.ף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

פרסום פסק הדין – בהתאם להלכת רע"א 382/16 יהל נגד פקיד שומה (מיום 13/7/16), ניתן לפרסם את פסק הדין אך לא לפני 16/11/16.

ניתן היום, ה' חשוון תשע"ז, 6 נובמבר 2016, בהעדר הצדדים.

חתימה