



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לפני כב' השופט יוסי טופף

המערערת:

צומת ספרים בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד אהוד ברזילי,
עו"ד קארין צוקרמן ועו"ד סוזאנה מיכאלוב

נגד

המשיב:

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

פסק דין

פרולוג

1. האם פקיד השומה פעל נכונה משמצא לסווג אחרת את מערך החוזים שהוצגו לפניו, לצרכי הטלת מס אמת, בהגיעו למסקנה כי מדובר בעסקה אחת של מכירת זכויות בעלות בשותפות, על כלל הנכסים המוחשיים והלא מוחשיים וההתחייבויות שבה, באופן ששתי השותפות שייסדו את השותפות מכרו שליש מחלקן בשותפות לשותפה שלישית. וזאת חלף, הצגת העסקה מצד המערערת של השכרה ובהמשך מכירה של מוניטין מאת אותן שתי שותפות לשותפות שהקימו, בד בבד להכנסת שותפה שלישית לשותפות, תמורת תשלום אשר שימש את השותפות לשכירת ולרכישת המוניטין מאותן שתי שותפות מייסדות. בנגזר התעוררה השאלה אימתי הועבר המוניטין מהשותפות המייסדות לשותפות שהוקמה על ידן. בזאת ועוד עוסקים הערעורים שלפני.

הגופים הרלוונטיים

2. חברת צומת ספרים בע"מ (להלן: "המערערת") הוקמה בשלהי שנת 1996 על ידי שלוש הוצאות לאור (הד ארצי, זמורה-ביתן וכנרת), על מנת לתן מענה לעודפי מלאי שהצטברו ברשותן. בשנת 1997 פעלה המערערת כשותפות ובראשית שנת 1998 אוגדה הפעילות במסגרת חברה בע"מ. המערערת עסקה במכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים באמצעות רשת חנויות בישראל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

החנות הראשונה נפתחה בגבעת ברנר בשנת 1996, ובהמשך נפתחו חנויות במרכזי קניות שמחוץ למרכזי הערים, כך: בגוש, באר שבע, חיפה, צומת גן שמואל וצומת ירקונים. בשנים 1999-2000 פתחה המערערת סניפים באשקלון, חולון (וולפסון), כפר ויתקין ונמל תל אביב. חנויות הרשת שהפעילה המערערת התפרסו על פני שטחים גדולים והחזיקו מלאים גדולים בשיטת משגור (קונסיגנציה). בשלהי שנת 1998 למשך תקופה קצובה מכרה המערערת ספרים גם באמצעות דוכנים ברשת שופרסל.

3. חברת אש-אורי בע"מ (להלן: "אש-אורי") הוקמה בשנת 1981 והפעילה רשת חנויות למכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים בשם "יריד הספרים". אש-אורי הפעילה חנויות באזור ירושלים (חמש חנויות), תל אביב, חיפה פתח תקוה והרצליה. מרבית החנויות מוקמו בקניונים ובמרכזי מסחר במרכזי הערים.

4. חברת באג מולטיסיסטם בע"מ (להלן: "באג") עסקה בשיווק מוצרי מחשבים ובהפצת ספרים, ונרכשה על ידי חברת מודן הוצאה לאור בע"מ.

מארג ההסכמים

5. במרוצת השנים נחתמו מספר הסכמים, שעל יסודם התעוררה מחלוקת המס. להלן עיקרי הדברים:

הסכם מייסדים בין המערערת לבין אש-אורי להקמת שותפות

6. ביום 6.8.2002 נחתם "הסכם מייסדים להקמת שותפות" בין המערערת לבין אש-אורי (להלן: "הסכם המייסדים") להקמת שותפות מוגבלת, הרשומה כדן, בשם "צומת ספרים 2002 - שותפות מוגבלת" (להלן: "השותפות"), כך שהמערערת ואש-אורי תחזקנה כל אחת בהיותן "שותפות מוגבלות" ב-49% מהשותפות, ו-2% הנותרים יוחזקו על ידי חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ, שהוקמה במיוחד ע"י המערערת ואש-אורי כדי שזו תשמש כחברת ניהול ושותפה כללית בשותפות (להלן גם: "השותפות" ו/או "המייסדות").

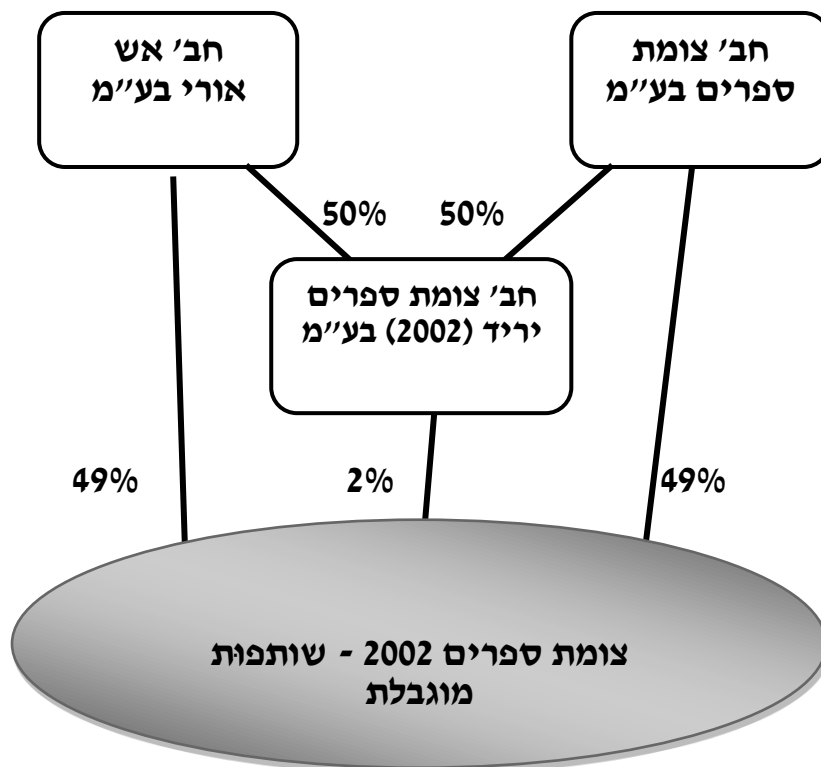


בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

7. למען הנוחות, להלן תרשים המציג את חלוקת הבעלות בשותפות כפועל יוצא מהסכם המייסדים –



8. במסגרת הסכם המייסדים סוכם, בין היתר, כי כל פעילותן של המערערת ואש-אורי, תהא באמצעות השותפות. הווה אומר, השותפות תנהל ותפעיל את כל החנויות שברשתות של המערערת ואש-אורי, והאחרונות התחייבו שלא להתחרות בשותפות באמצעות פתיחת חנויות שלא באמצעות השותפות, או בכל דרך אחרת של פעילות קמעונאית כלשהי במישרין או בעקיפין. מטרת השותפות הוגדרו לשם הקמה וניהול רשת חנויות למכירת ספרים ומוצרי פנאי בישראל, במרכזי ערים ומחוצה להן, במתכונת החנויות שהופעלו על ידי כל אחת מהשותפות המייסדות. סוכם כי אבי שומר (להלן: "שומר"), אשר ניהל את רשת יריד הספרים הוא זה שינהל את השותפות. סוכם כי החל מתחילת פעילותה של השותפות יעברו כל עובדי המערערת ואש-אורי לעבוד בשותפות וישמר להם רצף זכויותיהם, אלא אם כן לא יזדקקו לשירותם, ואז כל אחת מהשותפות המייסדות,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

ששימשה מעסיקתם, תישא בהוצאות פיטורי אותם העובדים. הוסכם כי המערערת ואש-אורי תעברנה כל אחת את הסכמי השכירות השונים על שם השותפות ובכל אותם הסכמים שלא ניתן יהיה להעבירם על שמה, תכנס השותפות לנעלי כל אחת מהשותפות המייסדות, מבחינת חובות וזכויות לקיום אותם הסכמים. הוסכם כי עם תחילת פעילות השותפות הרי שרק השותפות תתקשר בהסכמי שכירות לשכירת חנויות חדשות לרשת החנויות המשותפת. השותפות תתקשר בהסכמים עם על המוציאים לאור אשר ספריהם נמכרים ברשת החנויות המשותפת. המערערת ואש-אורי תהיינה זכאיות לחלקן ברווחי השותפות בהתאם לחלקן בשותפות. סוכם כי השותפות תשלם מדי חודש לכל אחת מהשותפות המייסדות, המערערת ואש-אורי, סך של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימושה הבלעדי בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, לרבות זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן.

סוכם כי השותפות המייסדות תחזקנה את חלקן בשותפות ולא תעברנה את זכויותיהן, או כל חלק מהן, לאחר בכל דרך שהיא, לתקופה שלא תפחת משלוש שנים, ולאחר מכן תהא לשותפה האחרת זכות סירוב ראשונה לרכוש את חלקה של השותפה המעוניינת במכירת זכויותיה (לפי מנגנון שנקבע בהסכם). הוסכם כי במקרה של פירוק השותפות במהלך 3 שנים מתחילת פעילותה תחולק הפעילות בין המערערת לבין אש-אורי, כך שכל אחת מהן תקיים את הפעילות שהייתה אצלה בטרם הוקמה השותפות, ובמידה ויתווספו חנויות חדשות, הן תחולקנה בין המערערת לבין אש-אורי בהתאם לאופי החנויות והפעילות. במקרה של פירוק השותפות לאחר 3 שנים מתחילת פעילותה, תחולק הפעילות בין המערערת לבין אש-אורי באופן שכל פעילות שהועברה לשותפות תקיים על ידי הצד שהפעילה לפני הקמת השותפות, וחלוקת הפעילות תחולק באופן שווה לאחר בדיקת שווי הרשת.

בנוסף, הוסכם על פיצוי לאש-אורי במקרה של פירוק השותפות לאחר 7 שנים מתחילת פעילותה כמפורט בהסכם. הובהר כי במקרה של פירוק השותפות אזי החנויות והפעילות תחולקנה בין המערערת לבין אש-אורי בהתאם לאופי החנויות והפעילות שהועברו על ידי כל אחת מהן לשותפות – דהיינו חנויות המצויות במרכזי ערים, קניונים ומרכזים מסחריים שכונתיים יועברו לאש-אורי; וחנויות המצויות מחוץ למרכזי ערים יועברו למערערת. הוסכם והוצהר כי בעת פירוק השותפות תחזור לאש-אורי הזכות לשימוש בשם "יריד הספרים" באופן בלעדי, והזכות לשימוש בשם "צומת ספרים" תחזור למערערת באופן בלעדי. בהתאם ישונו שמות החנויות בהתאם לחלוקה בין השותפות המייסדות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

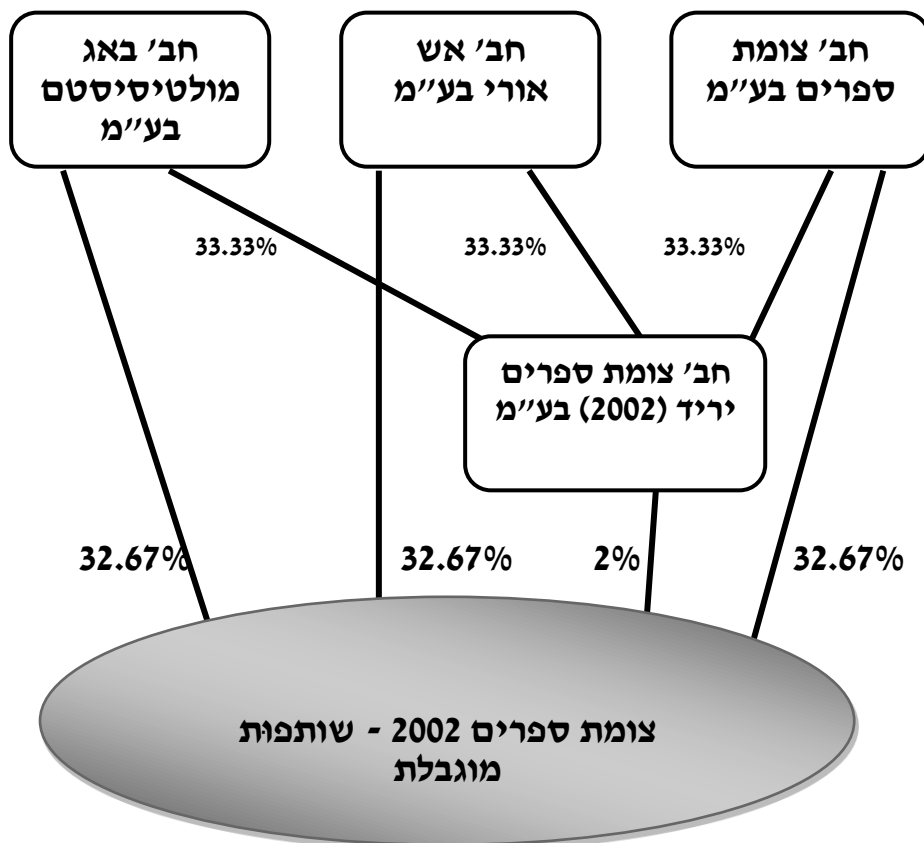
13 אוקטובר 2021

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

הסכם לצירוף חברת באג מולטיסיסטם בע"מ כשותפה נוספת בשותפות

9. ביום 3.7.2005, נחתם הסכם שכותרתו: **"הסכם להכנסת שותף"**, לצירוף באג כשותפה מוגבלת נוספת בשותפות (להלן: **"הסכם לצירוף באג"**). הוסכם כי באג תחזיק בבעלות בחברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ, המשמשת כאמור כחברת ניהול ושותפה כללית בשותפות, בחלקים שווים עם המערערות ואש-אורי, כך שכל אחת מהן תחזיק שליש מהזכויות בשותפות, לרבות שליש מהזכויות בחברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ, המשמשת כאמור כחברת ניהול ושותפה כללית בשותפות.

10. למען הנוחות, להלן תרשים המציג את חלוקת הבעלות בשותפות בעקבות ההסכם לצירוף באג –





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

11. במסגרת ההסכם לצירוף באג סוכם בין היתר כי תוקף ההסכם מותנה בקבלת אישור (או קבלת פטור מאישור הסדר כובל) מאת הממונה על ההגבלים העסקיים (להלן: "התנאי המתלה").

הוסכם כי באג תשקיע בשותפות סכום של 30 מיליון ₪ בתמורה ל-1/3 מהזכויות בה. סוכם כי ההשקעה תושקע בהון השותפות במועדים ובתנאים הבאים: סכום של 1 מיליון ₪ יופקד בנאמנות אצל עורך דין עד למילוי התנאי המתלה, ולאחר מכן יועבר באמצעותו להון השותפות; סכום של 19.5 מיליון ₪ ישולם להון השותפות בתוך 14 יום מיום התקיים התנאי המתלה; סכום של 10.5 מיליון ₪ יושקע בשותפות ב-28 תשלומים חודשיים, בסך של 375,000 ₪ כל אחד, החל מיום התקיים התנאי המתלה.

הסכם זה נחתם כאמור ביום 3.7.2005, אך הוסכם כי מלוא הרווח של שנת 2005 כולה יחולק שווה בשווה בין שלושת השותפות.

הוסכם כי החל ממועד חתימת ההסכם ועד למועד התקיימות התנאי המתלה, תהיינה זכויות המערערת ואש-אורי, כל אחת, למשך מדי חודש במהלך שנת 2005 סכום של 100,000 ₪ מתוך רווחי השותפות, וסכומים אלו לא יכללו בחישוב הרווחים בין המערערת ואש-אורי לבין באג.

הובהר במסגרת ההסכם לצירוף באג כי קיים הסכם נוסף, הנוגע לשכירות מוניטין, במסגרת הסכם המייסדים מיום 6.8.2002 וכן הסכם שכירות מוניטין מיום 3.7.2005 הכולל עדכון סכומים. צוין כי באג, כשותפה חדשה, מודעת ומסכימה כי תהיה לה זכות הכרעה בהחלטה האם לממש את האופציה הנתונה למערערת ולאש-אורי, כמפורט בהסכם שכירות מוניטין (עליו יורחב בהמשך).

הוסכם כי השותפות לא תפורק בכל מקרה ומכל סיבה שהיא במשך 4 שנים מיום כניסת ההסכם לתוקף ובתנאי שבאג הכניסה לשותפות את מלוא השקעתה לפי ההסכם לצירופה כשותפה בשותפות. עוד נקבע כי במשך תקופה של 4 שנים לפחות מיום כניסת ההסכם לתוקף, כל אחת מהשותפות תחזיק בעצמה בחלקה בשותפות ולא תעביר בכל דרך את זכויותיה, כולן או חלקן, לאחרים. במידה ומי מהשותפות תבקש למכור או להעביר את זכויותיה בשותפות הרי שנקבע מנגנון של זכות סירוב ראשונה לרכוש את חלקה של השותפה המוכרת, כפי המפורט בהסכם. בנוסף לכך, הוסכם כי בחלוף 4 שנים מיום כניסת ההסכם לתוקף ובתנאי שבאג הכניסה לשותפות את מלוא השקעתה, תהיינה השותפות רשאיות לקבל החלטה פה אחד על פירוק השותפות, כך שכל אחת תקבל שליש משווי השותפות לפי בדיקת שווי שתערך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הסכם שכירות מוניטין

12. ביום 3.7.2005, המועד שבו נחתם ההסכם לצירוף באג לשותפות, נחתם הסכם נוסף שכותרתו: **"הסכם שכירות מוניטין"** שבין המערערת ואש-אורי לבין השותפות, כאשר באג אישרה הסכם זה בחתימתה, הגם שאינה צד לו (להלן: **הסכם המוניטין**). הוסכם כי השותפות כרשת למכירת ספרים צברה מוניטין רב. במסגרת הסכם זה סוכם בין היתר כי בעקבות הכנסת באג כשותפה נוספת לשותפות יועלה גובה דמי השכירות החודשיים אותם שילמה השותפות למערערת ולאש-אורי, בהתאם להסכם המייסדים, מסך של 100,000 ₪ לסך של 190,000 ₪ (בתוספת מע"מ), לכל אחת מהן, רטרואקטיבית מיום 1.1.2005.

במסגרת הסכם שכירות המוניטין ניתנה לשותפות אופציה לרכישת מוניטין מהמערערת ומאש-אורי תמורת סכום של 17,780,000 ₪, ככל שתבחר לממשה במהלך התקופה 30.12.2006-30.12.2007. הוסכם כי כל עוד לא מומשה האופציה, תמשיך השותפות לשלם את דמי השכירות החודשיים למערערת ולאש-אורי. הובהר כי מימוש זכות האופציה ייעשה בדרך של מסירת הודעה בכתב מצד השותפות למשכירות 60 יום מראש. הוסכם כי ככל שמימוש האופציה ייעשה לאחר 30.12.2006 אזי יופחת מסכום מחיר המכירה דמי השכירות שישולמו החל מיום 1.1.2007 ועד ליום המימוש.

13. ביום 22.10.2006 הודיעה השותפות בכתב, באישורן של כלל השותפות על החלטתה לממש את הזכות שהקנתה לה האופציה לרכישת המוניטין. ביום 31.12.2006 מומשה האופציה, העסקה דווחה לרשות המסים ושולם המס בגינה.

שומות המס

14. במסגרת הצווים מושא הערעורים החליט המשיב, במסגרת שומה ראשית, לסווג באופן שונה את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, לצד הכנסת באג כשותפה חדשה, וקבע כי אופן הצגת העסקה כהשקעה בשותפות, בד בבד לקבלת הכספים שהושקעו לכאורה בשותפות במסווה של תמורה מהשכרת וממכירת המוניטין לשותפות, אינה עולה בקנה אחד עם תוכנה הכלכלי האמיתי, ולמעשה מדובר בעסקה אחת של **מכירת זכויות בשותפות**. לפיכך, קבע המשיב במסגרת הצווים מטעמו כי ביום 3.7.2005 מכרו המערערת ואש-אורי, כל אחת מהן, 1/3 מזכויותיה בשותפות לבאג תמורת 15 מיליון ₪ עבור כל אחת. לשיטת המשיב, התמורה מהמכירה הינה רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה. בנוסף לכך, בוטלו הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות (החל משנת 2007), והן הוספו כתוספת הכנסה חייבת בצו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

15. המשיב הטעים קביעותיו שבצווים מושא הערעורים, בין היתר, בכך שכספי "ההשקעה" מצד באג בשותפות הועברו בסופו של דבר למערערת ולאש-אורי. המשיב גרס כי מתוך סכום ההשקעה של באג בשותפות בסך של 30 מיליון ₪, הועבר עיקר הסכום בעסקה סיבובית למערערת ולאש-אורי, באמצעות הגדלת "דמי שכירות המוניטין" בסכום של 9.12 מיליון ₪ לשנתיים ו"רכישת מוניטין" בסכום של 17.8 מיליון ₪, באמצעות מימוש האופציה. בנוסף, הפנה המשיב להסכם לצירוף באג לפיו המערערת ואש-אורי זכאיות למשוך כל אחת סכום של 100,000 ₪, מדי חודש בשנת 2005, עד לקיום תנאים בהסכם. נטען כי הסכם שכירות המוניטין וההסכם לצירוף באג נחתמו באותו היום וקיים ביניהם קשר הדוק. לשיטת המשיב, האינטרס של באג כשותפה בשותפות הוא שכספי ההשקעה מצדה אכן ישמשו כהון חוזר בשותפות ולא יועברו למערערת ולאש-אורי. ואף על פי כן, באמצעות הסכם שכירות המוניטין הועברו כספי "ההשקעה" בשותפות למערערת ולאש-אורי ובכך עוקרה האפשרות שכספי "ההשקעה" אכן ישמשו בשותפות לפיתוח, ייזום והרחבה.

16. עוד נטען כי הסכם שכירות המוניטין וההסכם לצירוף באג חסרי הגיון כלכלי או טעם מסחרי. צוין כי שני ההסכמים הללו נחתמו ביום 3.7.2005, אך נקבע כי תחולתם הינה רטרואקטיבית מיום 1.1.2005, ללא כל סיבה הנראית לעין וללא היגיון כלכלי. לשיטת המשיב, כלל לא ברור שבבעלותן של המערערת ואש-אורי היה מוניטין להשכרה במועד אותן עסקאות, 3.7.2005. נאמר כי ככל שהיה קיים מוניטין באותו מועד הרי שהוא שייך לשותפות עצמה, כמי שהחזיקה בעסק החי של מכירת הספרים, ולא למערערת ולאש-אורי. עוד צוין ששמה של השותפות עצמה ממילא כולל את המותג "צומת ספרים". נטען כי חלפו כשלוש שנים ממועד ייסוד השותפות ועד למועד עסקת מכירת המוניטין במהלכן הועברו לשותפות העסק החי והמוניטין של המערערת ואש-אורי, אשר מבחינתן המוניטין שלהן התפוגג ודעך ותחתיו צמח והתפתח מוניטין של השותפות עצמה, כמי שמחזיקה בעסק החי. עוד נטען כי אין טעם עסקי או כלכלי שבאג תסכים לממן דמי מוניטין שנתיים מופרזים בסכום של 4,560,000 ₪, שהם פי שניים ממה ששולם עד לאותו מועד, בעוד שווי הבעלות במוניטין הועמד בהסכם על סך של 17,780,000 ₪, ואף מבלי שהוצגה הערכת שווי כלשהי.

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

18. במסגרת שומה חילופית קבע המשיב כי מכלול הנסיבות, בדגש על הגדלת דמי השכירות ששילמה השותפות למערערת ולאש-אורי מ-2.5 מיליון ש"ח בשנה ל-4.5 מיליון ש"ח בשנה, קביעת הסכם האופציה לרכישת המוניטין למימוש משנת 2006, כאשר לשיטת המשיב היה ברור לצדדים כי האופציה תמומש, והתוספת למניע של אש-אורי בהפחתת חבות המס על ידי הפיכתה ל"חברה משפחתית" החל משנת 2006, כך שלא תוטל עליה חבות מס דו שלבית, כמקובל במיסוי תאגידים, מצביעים ומלמדים כי למעשה אין המדובר בהסכם שכירות והסכם אופציה, העומדים בפני עצמם, אלא בעסקה למכירת מוניטין ו/או נכס הון אחר של המערערת ואש-אורי לשותפות, שנעשתה ביום 3.7.2005, ומומנה על ידי הקצאת זכויות לבאג, כך שדחייתה לעתיד הינה למראית עין בלבד ו/או לצורך הפחתת מס בלתי נאותה, כמשמעות הדברים בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה ציין המשיב כי לא הוכח בפניו מרכיב המוניטין ונכסי ההון האחרים הכלולים בעסקת המכירה.

19. בסופו של דבר, לשיטת המשיב, התכלית העיקרית של מכלול ההסכמים הייתה הפחתת מס מצד המערערת. צוין כי רווח הון ריאלי ממכירת זכות בשותפות ביום 3.7.2005 מחויב בשיעור מס רווח הון לפי חישוב ליניארי של 26.25% בערכי חודש יולי 2005. לעומת זאת, מכירת מוניטין ביום 31.12.2006 מחויבת בשיעור מס של 25% בלבד, בערכי תום שנת 2006. בנוסף לכך, ייחוס התמורה למוניטין יאפשר לשותפות בשותפות, לפי חלקן, לדרוש את מלוא התמורה כהוצאת פחת שנתית בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), תשס"ג-2003, ולנכותה מהכנסותיהן החייבות מהשותפות במשך 10 שנים. דמי שכירות המוניטין נדרשים כהוצאה בשנים 2005 ו-2006 ואילו המוניטין מופחת כהוצאה החל משנת 2007.

20. במסגרת הצווים שהוצאו למערערת, ועל יסוד הטעמים שפורטו לעיל, נבנו שומות מס לשנים הרלוונטיות החל משנת 2005, שכללו בעיקר ביטול הכנסות מהשכרת מוניטין, ביטול הוצאות שכירות מוניטין בשותפות, ביטול הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות (החל משנת 2007), קביעת רווחי הון בעקבות מכירת זכויות בשותפות, ביטול ותיקון של הפסדים שקוזזו משנים קודמות - הכל כמפורט בצווים מושא הערעורים.

21. המערערת ערערה כאמור על קביעות המשיב בצווים שהוצאו מטעמו, שדיונם אוחד, כדלקמן:

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



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

22. למען הסדר הטוב, יצוין כי בתחילה אוחדו בהליך זה גם ערעורים שהגישה חב' צומת ספרים יריד (2002) בע"מ על קביעות המשיב בצווים שהוצאו לה, כדלקמן:

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

ברם, ביום 12.12.2018 הודע מטעם חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ על חזרתה מהערעורים שהוגשו מטעמה. לאור זאת, עוד באותו היום, ניתן פסק דין המוחק את ארבעת הערעורים מטעם חברת צומת ספרים יריד (2002) בע"מ.

עיקרי טיעוני המערערות

23. המערערות, באמצעות ב"כ עו"ד אהוד ברזלי ועו"ד קארין צוקרמן, טענה בכתבי הערעור מטעמה ובסיכומיה כי שגה המשיב בהחלטתו לסווג מחדש לצרכי מס את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, והכנסת באג כשותפה, כעסקה אחרת בתכלית לפיה מדובר במכירת חלק מזכויותיהן של המערערות ואש-אורי בשותפות, הכוללת בחובה את כלל הנכסים הבלתי מוחשיים, בניגוד לעולה ממסמכי העסקה ותכליתה.

24. נטען כי עד להקמת השותפות, המערערות ואש-אורי היו מוכרות כחברות ותיקות העוסקות מזה שנים רבות בהפצת ספרים בישראל. נטען כי עסקינן בעסקאות מוכרות ומקובלות בעולם העסקי, שעה ששתי שותפות - המערערות ואש-אורי - חברו יחדיו להקמת שותפות, והמוניטין הנפרד והעצמאי של כל אחת מהן נותר בבעלותן, בכפוף למתן זכות שימוש לשותפות. נטען כי בהתאם להסכם המייסדים, נקבע כי השותפות תשלם לכל אחת מהשותפות המייסדות תשלום חודשי בסך של 100,000 ₪ + מע"מ, אשר ברובו מתייחס לתשלום בעבור המוניטין שבבעלותן. נטען כי ברי שלמערערות ולאש-אורי, שהן חברות ותיקות העוסקות בהפצת ספרים בישראל, נצמח ונצבר מוניטין עסקי רב במהלך שנות פעילותן.

25. לימים, התקשרו המערערות ואש-אורי בהסכם לצירוף באג לשותפות, היות שזו חפצה בקידום והרחבת פעילותה העסקית (לאחר שנרכשה על ידי הוצאת הספרים מודן). נטען כי הכנסת באג כשותפה כמזה כרכישת מניות בהקצאה, דהיינו הכנסת כסף לשותפות וקבלת זכות בשותפות, בדומה לקבלת מניות בחברה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

26. ברם, כך נטען, בעקבות כניסת באג כשותפה נוספת בשותפות, הזכאית ל-1/3 מרווחי השותפות, לאחר תשלום דמי שימוש במוניטין, היה צורך "לשערך מחדש" את סכום התמורה מהשימוש במוניטין בהתאם לשווי באותו מועד ובהתאם להחלטת הצדדים, וזאת בין היתר מהטעם שבאג לא הייתה צד להסכם המייסדים. לאור זאת, דמי השימוש החודשיים הועלו בהסכם המוניטין לסכום של 190,000 ₪ + מע"מ, בהתאם לשווי השוק, בין קונה מרצון לבין מוכר מרצון, ולאחר משא ומתן שהתנהל בין הצדדים. נטען כי הסכום שנקבע כתשלום דמי השימוש היווה "נקודת השוויון על כף המאזניים", בין ההחלטה של השותפות האם לרכוש את המוניטין בהתאם לאופציה שנקבעה בהסכם שכירות המוניטין לשותפות לרכישת המוניטין לבין ההחלטה להמשיך לשלם דמי שימוש חודשיים. בדרך זו, כך נטען, ניתנה לבאג אופציה לבחון האם ברצונה להיכנס לשותפות כשותפה קבועה באמצעות זכות הכרעה שניתנה לה, באופן בלתי חוזר וחד צדדי, לחייב את השותפות לממש האופציה לרכישת המוניטין מידי המערער ואש-אורי. לימים, בעקבות מימוש האופציה, רכשה השותפות את המוניטין בסכום של 17,780,000 ₪. נטען כי מדובר בפעולות לגיטימיות ושגרתיות שנבעו מטעמים מסחריים גרידא, ואין המדובר בעסקה מלאכותית או כזו המצדיקה סיווג מחדש לצרכי מס כשם שעשה המשיב.

27. נטען כי במועד החתימה על ההסכם לצירוף באג כשותפה בשותפות, עמדה יתרת החובה של המערער ואש-אורי בספרי השותפות, ביחס לכל אחת מהן, על סך של כ-5 מיליון ₪, בטרם כניסת באג לשותפות. ביום 1.9.2005 משכו המערער ואש-אורי, כל אחת מהן, סכום העומד על 5 מיליון ₪, וזאת כדי להעמיד את ההתחייבויות של כל השותפות לשותפות על סכום זהה, ואילו באג משכה סך של 9.5 מיליון ₪, כך שבמערך הזכויות תימצאנה השותפות במצב זהה. על-כן, בחשבון ההון, הועמד מרכיב ההשקעה של באג בשותפות על סך של 20 מיליון ₪ נטו (ולא 30 מיליון ₪).

28. נטען כי תחולת ההסכמים להכנסת באג כשותפה והסכם שכירות המוניטין נקבעה ליום 1.1.2005, לפי מועד תחילת המשא ומתן ובהתבסס על הבנות והסכמות שבין הצדדים לאותם הסכמים. נטען כי לא ניתן למדוד רווח בגין חצי שנת פעילות, ולכן הוסכם כי כל הרווח שהופק בשנת 2005 יחולק בין כלל השותפות בחלקים שווים.

29. נטען כי המשיב נחפז לסווג מחדש את העסקה, ובדרך זו התעלם לחלוטין ממבנה העסקה שכפי שנקבע על ידי הצדדים. נטען כי השימוש בכלי ה"סיווג מחדש" מצד המשיב, הינו חריג. ככלל, על פקיד השומה לקבל את מערכת ההסכמות, ורק כאשר בידו להוכיח בראיות כי העסקה נשוא המחלוקת אינה הולמת את תוכנה וצורתה, הרי שניתן להתיר את התערבותו. לטענת המערער, המחלוקת אינה הולמת את תוכנה וצורתה, הרי שניתן להתיר את התערבותו. לטענת המערער, המחלוקת אינה הולמת את תוכנה וצורתה, הרי שניתן להתיר את התערבותו. לטענת המערער, המחלוקת אינה הולמת את תוכנה וצורתה, הרי שניתן להתיר את התערבותו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

רשויות המס אינן רשאיות להתעלם מן הצורה שבה הולבשה העסקה, ואין די בכך שהסיווג מחדש הינו עתיר מס ביחס למסגרת המשפטית שקבעו הצדדים.

30. נטען כי במקרה דנא היו טעמים סבירים וברורים לעריכת העסקה כפי שנערכה, וכי סיווג העסקה להכנסת שותף נוסף כמכירת זכות בשותפות, חורגת מגדר הדין המאפשר סיווג מחדש תוך התעלמות מהסכמים וסיווגם כפי שנעשה.

31. נטען כי הסיווג מחדש מניח כי נכסיה הבלתי מוחשיים של השותפות התהוו כולם בתקופת השותפות הקצרה (3 שנים) ומתעלם לחלוטין מהזכויות הבלתי מוחשיות, לרבות מווייטין, שהיו למערערת ערב הקמת השותפות. לחילופין, נטען כי הסיווג מחדש מניח כי הזכויות הבלתי מוחשיות עברו במועד לא ידוע לשותפות, לפני כניסת השותף החדש, בסתירה למסמכי הקמת השותפות משנת 2002.

32. נטען כי הנכסים הבלתי מוחשיים, ובכללם המווייטין, לא הועברו לשותפות עד לכניסת באג, כמשקיעה חדשה, כך שהעסקה הנוגעת למווייטין בוצעה משום שבאג ביקשה להיכנס לשותפות שבה נמצאים הנכסים הבלתי מוחשיים. נטען כי בשנת 2002, עת נכרת הסכם השותפות, לא ידעו השותפות כי שלוש שנים לאחר מכן, חברה נוספת תצטרף כשותפה לשותפות ולכן אין ספק שמתווה העסקה נקבע מטעמים מסחריים ולא משיקולי מיסוי כאלה ואחרים. נטען כי ניסיון המשיב לסווג באופן שונה את העסקה להכנסת באג כשותפה, משמעו סיווג שונה של הסכם המייסדים שנחתם בין המערערת לבין אש-אורי בכל הנוגע להשארת הנכסים הבלתי מוחשיים, ובכללם המווייטין, אצל המערערת ואש-אורי. לטענת המערערת, תוצאת הסיווג מחדש הינה "העלמת" הנכסים הבלתי מוחשיים שקדמו להסכם המייסדים, או העברתם לשותפות במועדים בלתי ידועים, שכן לעת "מכירת הזכות בשותפות", בהתאם לסיווג מחדש שערך המשיב, הנכסים הבלתי מוחשיים כבר נמצאים בשותפות, כאילו נולדו בה או הועברו אליה בניגוד למערכת ההסכמית. עוד נטען כי גם אם יימצא שלשותפות עצמה קיים מווייטין נפרד שנוצר בתקופת פעילותה הקצרה, בניגוד לדעתה של המערערת, עדיין לא ייתכן שבתקופה כה קצרה של שלוש שנים יימחקו לחלוטין כל המווייטין או הנכסים הבלתי מוחשיים של המערערת שנצברו על פני שנים.

33. נטען כי עמדת המשיב, לפיה יש לסווג את העסקה מחדש, יוצרת עיוות משפטי וקנייני לפיו הנכסים הבלתי מוחשיים נעלמו מן העולם בטרם עברו לשותפות ונוצרו מחדש בעת יצירת השותפות. נטען כי המשיב לא טען לאורך שנות הפעילות של השותפות, וטרם כניסת באג כשותפה נוספת, כי הנכסים הבלתי מוחשיים נעלמו או הועברו במסגרת הסכם המייסדים, אלא הסכים בהתנהגותו כי כל צד שמר על נכסיו הבלתי מוחשיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

34. נטען כי אין מחלוקת על כך שהעברת נכסים בלתי מוחשיים מהווה אירוע מס (כאשר ישנם גם סעיפי פטור בפקודת מס הכנסה) וכי גם אם לשיטת המשיב הנכסים היו מועברים לשותפות, עסקינן במכר היוצר אירוע מס. עם זאת, נטען כי לא הייתה לצדדים כוונה ליצור עסקת מכר מוניטין בהסכם המייסדים, בייחוד בשל החשש שמא השותפות תתפרק והצדדים ידרשו לשלם מס במסגרת מכר חוזר.

35. נטען כי לפי שיטת המשיב, בשנת 2002 עת נכרת הסכם המייסדים, הועבר לשותפות מלוא העסק החי, לרבות הנכסים הבלתי מוחשיים, הגם שבכך התעלם למעשה מהאמור בהסכם המייסדים. אולם, לטענת המערער, היות שהמשיב לא פעל בדרך זו בזמנו ולא שם את המערער בגין אירוע מס בשל העברת נכסים בלתי מוחשיים לשותפות, הרי שהוא מושתק מלטעון זאת עתה, ובכך נשמטה הקרקע תחת הסיווג מחדש לגבי עסקת הכנסת באג כשותפה. נטען כי הסיווג מחדש מתעלם מרצונה של באג להצטרף כשותפה בשותפות, אשר כלולים בה כל הנכסים הבלתי מוחשיים, ובכללם מוניטין, אשר נשמרו אצל השותפות בהתאם להסכם המייסדים.

36. נטען כי מוניטין הינו נכס בלתי מוחשי, המהווה כוח משיכה של עסק הגורם לבואם של לקוחות, והוא שמבדיל בין עסק ותיק ומבוסס לבין עסק חדש הנמצא בראשית דרכו. נטען כי בעת כריתת הסכם המייסדים, שלטה הגישה החשבונאית שכלל הנכסים הבלתי מוחשיים מהווים מוניטין, ולא נעשתה אבחנה חשבונאית ומיסויית בין מוניטין לבין נכסים בלתי מוחשיים. אף לפי הגישה המאוחרת, לא ניתן לאמוד חלק מהנכסים, ולכן כלל הנכסים הבלתי מוחשיים נתפסו כמוניטין. המערער, כך נטען, הוכיחה כי הסכם המייסדים השאיר את הנכסים הבלתי מוחשיים בידי המערער, ואש-אורי, כשהנכסים הבלתי מוחשיים הם "מוניטין" לצרכי חשבונאות, ואין צורך להוכיח שמוניטין הוא נכס בלתי מוחשי. נטען כי גם אם תתקבל עמדת החשבונאות המאוחרת, לפיה ניתן לחלץ נכסים בלתי מוחשיים שאינם מוניטין, לא ניתן להתעלם לחלוטין מהמוניטין כפי שנעשה בסיווג מחדש.

37. נטען כי הסיווג מחדש שערך המשיב מתעלם מההבדל המתמטי והכלכלי בין "עסקה בפנים" לבין "עסקה בחוץ". נטען כי בהיבט המהותי יש להבחין בין מצב בו שותף חדש רוכש זכויות מעל השותפות, מידי השותפים, שזו "עסקה בחוץ"; לבין מצב בו שותף חדש מכניס כספים לתוך השותפות כנגד הקצאת זכויות, שזו "עסקה בפנים". נטען כי הסיווג מחדש לפי משיב אינו מבחין בין עסקת רכישת זכויות בשותפות, לבין השקעה בשותפות, אך אלו עסקאות שונות בתכלית, שכן ברכישת זכות בשותפות לא מדובר באותם ערכים כמו בהשקעה בשותפות. נטען כי שגה המשיב כאשר סיווג את השקעת באג בשותפות כמכירת 1/3 מהזכויות בשותפות בתמורה ל-30 מיליון ₪,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בעוד שהיה עליו להעמיד את עסקת מכר הזכויות בשותפות על סך של 20 מיליון ₪, שהרי באג מחזיקה ב-1/3 מהזכויות בשותפות, ולכן 10 מיליון ₪ מתוך ה-30 מיליון ₪ "שייכים" לה.

38. נטען כי בשומה הועמד סכום התמורה הכולל שקיבלו המערערת ואש-אורי יחדיו מבאג, בסכום העולה על 28 מיליון ₪, וזאת בשל הגדלת דמי שכירות המוניטין לתקופה של שנתיים, בסכום כולל של 9.12 מיליון ₪, מימוש אופציית רכישת המוניטין בסכום של 17.8 מיליון ₪, וכן זכותם של המערערת ואש-אורי למשוך מהשותפות סכום חודשי של 100,000 ₪ בשנת 2005. נטען כי מדובר בחישוב שגוי, מופרך ובלתי מבוסס שהרי הסכום החודשי הנטען כלל לא נמשך על ידי המערערת בפועל וכי המשיב היה מודע לכך בעת הוצאת השומה.

39. נטען כי הסיווג מחדש "מאלץ" את מספרי העסקה ומתאים אותם באופן מלאכותי. נטען כי המשיב התעלם מתזרים כספי העסקה להכנסת באג כשותפה בסכום של 20 מיליון ₪, והביא למעשה לתשלום עצמי מתוך הונה של השותפות בסכום של 6.92 מיליון ₪. עוד נטען כי מבחינה תזרימית, באג השקיעה בפועל 20 מיליון ₪ בלבד ולכן אין כל בסיס משפטי או עובדתי לייחס סכום גבוה יותר. נטען כי רק 20 מיליון ₪ מתוך הסכום אותו מייחס המשיב למערערת ולאש-אורי, מקורם בכספים ששולמו על ידי באג. מקורם של יתר הכספים הנטענים על ידי המשיב, 6.92 מיליון ₪, מקורם בכספי השותפות לפני כניסתה של באג כשותפה, ולכן אין לראות בסכומים אלו כהכנסה. בשל כך נטען, כי חלק מהתמורה ש"קיבלו" המערערת ואש-אורי במסגרת הסיווג מחדש שולם לידיהן מתוך כספים שלהן עצמן, וזו תוצאה שאינה סבירה, אינה הגיונית ואינה משקפת את המציאות העובדתית בפועל.

40. באשר לכניסת באג כשותפה חדשה בשותפות, נטען כי מנהלה עודד מודן אישר בעדותו את מערך ההסכמים בעסקה, בעודו רואה לנגד עיניו כי באג נכנסה לשותפות כמשקיעה כאשר המוניטין בתוך השותפות, בין בדרך של שכירות ובין בדרך של מכר.

41. לחילופין, נטען כי גם אם יוחלט לסווג מחדש את העסקה, הרי שהמוניטין לא עבר בשלבים אלא עבר במלואו בשנת 2005, עובר לכניסתה של באג כשותפה, תוך התעלמות מתקופה השכירות שנמשכה שנתיים. לשיטת המערערת, גם סיווג מעין זה שונה מהסיווג שערך המשיב.

42. לחילופי חילופין, נטען כי ככל שייקבע כי יש לסווג את העסקה מחדש, יש לקבוע מועד אחר בו המוניטין עבר לשותפות, כאשר נטען שהמשיב איננו החלטי, ואף סותר עצמו, ביחס לשאלה מתי הנכסים הבלתי מוחשיים, לרבות המוניטין, עברו לשותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

43. המערערת הדגישה כי לשיטתה המוניטין, כחלק מהנכסים הבלתי מוחשיים, עבר בהתאם להסכמים כחלק ממימוש האופציה. לחילופין נטען כי הנכסים הבלתי מוחשיים הועברו לשותפות עובר לכניסת באג כשותפה בשנת 2005. לחילופי חילופין, נטען כי יש לקבוע כי מועד העברת הנכסים הבלתי מוחשיים היה במועד יצירת השותפות, בשנת 2002, ולתקן את השומות בהתאם.

44. נטען כי ישנו היגיון עסקי רב במטווה העסקה, השולל כל סיווג מחדש, כאשר דרך הסיווג מחדש איננה מתיישבת עם העובדות והמספרים ובעלת כשלים רבים. נטען כי העברת המוניטין לשותפות, לקראת כניסתה של שותפה חדשה, נעשתה בשני שלבים, שכירות ולאחר מכן רכישה בדרך של מימוש אופציה, וזאת משיקולי מימון ומשיקולים מסחריים. נטען כי כל משקיע היה מתנה את כניסתו לשותפות בהעברת המוניטין לתוכה. בית המשפט התבקש לקבוע ולאשר כי אכן נעשתה העברת מוניטין לשותפות בהתאם למערכת ההסכמים שהוצגה; לחלופין בעת כניסת באג לשותפות; ולחלופי חילופין במועד אחר. נטען כי יש לגזור מעסקת הכנסת באג כשותפה כעסקת הקצאה ("למטה") ולא כעסקת מכר מניות ("למעלה").

45. באשר להכרעה שניתנה בעניינה של אש-אורי, נטען כי לב העניין בעניינה של המערערת שונה מעניינה של אש-אורי וכלל לא נידון, והוא שאלת מועד העברת המוניטין של השותפות המייסדות לשותפות. נטען כי גם בהיעדרה של חוות דעת בקשר לשווי השותפות המייסדות ערב הקמת השותפות, אין מחלוקת שלשותפות המייסדות היה מוניטין, אשר בוודאי לא נעלם או התכלה, כעמדת המשיב. נטען כי אין מחלוקת שלשותפות היה מוניטין ערב כניסתה של באג, כאשר השאלה האם מוניטין זה נוצר בתקופת חייה הקצרה של השותפות, כולו או עיקרו תולדה של המוניטין של השותפות המייסדות ושאלה זו לא נדונה בהליך בעניינה של אש-אורי.

46. בהתייחס לטענת המשיב, לפיה בעת העברת פעילות של עסק לא ניתן להפריד ממנה את המוניטין, נטען כי לשיטת המשיב המוניטין עבר לשותפות ביחד עם הפעילות העסקית בשנת 2002, אך פקיד השומה, משיקוליו, לא פעל בהתאם ולא קבע העברה זו כאירוע מס, ועל כן אינו יכול לשלול הפחתה של המוניטין ממועד זה למשך 10 שנים ללא הנמקה. לטענת המערערת, על פי הפסיקה, ניתן כחריג להפריד את המוניטין ולהעבירו בשלב מאוחר יותר, כפי שנעשה בענייננו. נטען כי המערערת שימרה מוניטין אצלה, כחלק עיקרי מהנכסים הבלתי מוחשיים, בשל טעמים כלכליים, תוך מעורבות גדולה בפעילות השוטפת של השותפות כ"חברת אחזקות". המערערת טענה כי יש להכיר בשמירת המוניטין בידה והעברתו ממנה לשותפות בהתאם להסכמים שנחתמו עם כניסת באג לשותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

47. המערערת לא חלקה על כך שבאג נכנסה לעסקה שבה כלול מוניטין, בין אם המוניטין הועבר אגב אותה עסקה ובין אם הועבר לפני כן. נטען כי על פי עדותו של עודד מודן, מנקודת ראותו, לא הייתה כל כוונה לעסקת מכר זכויות בשותפות, אלא כתשלום עבור המוניטין, ואישר כי חתם על הסכם להכנסת שותף והסכם מוניטין ופעל על פיהם. נטען כי טענת המשיב לפיה 30 מיליון ₪ שהושקעו על ידי באג הועברו מידו לידי המערערת ואש-אורי אינה נכונה, שכן על פי עדותו של מודן בפועל הסכום האמור לא הועבר אליהן, וודאי שלא בבת אחת.

48. נטען כי המשיב שגה בשומתו ביחס לסכומים שלא שולמו וכי העד מטעמו הודה שאין בידי ראיה שהסכום שולם. נטען כי מצופה מרשות שלטונית שתתקן את השומה ולא תבקש לגבות מס על סכום שלא התקבל, אך המשיב לא עשה זאת והעלה לראשונה בסיכומיו טענה לפיה יש לחייב את הסכום במס בטענה של בסיס מצטבר.

49. לבסוף, נטען כי עמדת המשיב, בהתאם לתקנה 2 לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, לגבי רכישת מוניטין מקרוב, הרי שזו הועלתה לראשונה מצדו בשלב הסיכומים, ולא בדיוני השומה או במסגרת נימוקי השומה גם בהליכים של השנים המאוחרות יותר. על כן, נטען כי אין להתיר העלאת טענות חדשות בשלב זה של ההליך ומסיבה זו בלבד יש לדחותה על הסף. נטען כי יש לפרש את תקנות הפחת כקובעות הוראה פוזיטיבית, לפיה ככלל יש להכיר בניכוי פחת בגין המוניטין שנרכש, בדומה לנכסים אחרים המשמשים לייצור הכנסה, אשר זכו להתייחסות מפורשת בהוראות הפקודה, והחריג הקבוע בתקנה 2 יחול רק במקרים קיצוניים בהם מתעורר ספק ביחס לקיומו של טעם עסקי מסחרי לגיטימי לעסקה. נטען כי סטייה מהפרשנות המוצעת באמצעות הרחבת החריג הנוגע לעסקאות בין "קרובים", יש בה כדי לגרום לנזק כלכלי בלתי סביר לסקטור העסקי. נטען כי בנסיבות שבפנינו, רכישת המוניטין על ידי השותפות מומנה על ידי השותפה הנכנסת, באג, ולא בכדי שהרי בבחינת תכלית העסקה, בכוונת הצדדים היה לצרף את באג באופן הדרגתי לשותפות, תחילה באמצעות דמי שימוש ורק לאחר מכן חיבור קבע באמצעות מימוש האופציה לרכישת המוניטין. על כך מעידה חתימתה של באג על הסכם המוניטין, כמו גם מתן זכות הכרעה בלעדית לבאג למימוש האופציה לרכישת המוניטין. אשר על כן, נטען כי אי הכרה בניכוי פחת בגין מוניטין בנסיבות שבפנינו משמעותה פגיעה בצד ג', באג, שאין בינה לבין המערערת יחסי קרבה כלשהם. נטען כי לו המוניטין היה נרכש על ידי באג, אזי טענה בדבר אי הכרה בניכוי פחת כלל לא הייתה מתעוררת. לחלופין, נטען כי העסקה הייתה חיונית לייצור הכנסה ובוצעה בתום לב ומשיקולים עסקיים גרידא.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

עיקרי טיעוני המשיב

50. המשיב, פקיד שומה למפעלים גדולים, טען באמצעות ב"כ עו"ד אלפא ליבנה, טען כי הסוגיה שבמחלוקת בדבר סיווג העסקה לצרכי מס הוכרעה זה מכבר בהליכים המשפטיים שהתנהלו בעניינה של אש-אורי בבית המשפט המחוזי בירושלים ובבית המשפט העליון, כך שאין מקום לקביעה שונה בעניינה של המערערת, שהרי מדובר באותה עסקה ובאותם הסכמים.

51. נטען כי ההליך שהתנהל בבית משפט זה היה למעשה "שידור חוזר" של שלב ההוכחות שהתנהל בפני בית המשפט המחוזי בירושלים בעניינה של אש-אורי, מלבד עדותו של מר מודן, מנכ"ל באג, אשר נשמעה רק בהליך שלפני, ולשיטת המשיב עדותו זו תמכה למעשה בעמדתו ואיננה את גרסת המערערת בדבר שמירת המוניטין בידה, באומרו שלא היה לו כל עניין בקניית מוניטין של השותפות, אלא של השותפות עצמה.

52. הודגש כי בעניינה של אש-אורי נקבע בבית המשפט כי נעשה שימוש בהסכם המוניטין כדי להעביר כספים לאש-אורי כשותפה מייסדת בעבור הזכויות בשותפות וכי סיווגה של העסקה לצרכי מס כפי שקבע המשיב נעשה כדין. לשיטת המשיב, משנקבע בפסק דין סופי כיצד תסווג העסקה למס וכיצד תמוסה השותפה, אש-אורי, כך יש למסות גם את המערערת. נטען כי "אי אפשר שהסיווג למס והשומה המתחייבת מסיווג זה, יהיו סיווג ושומה שונים ממה שנקבע לגבי שותפתה לעסקה", וכי באג אף היא נישומה כמתחייב מפסק הדין בעניינה של אש-אורי.

53. נטען כי בהעברת פעילותו של עסק לא ניתן לפצל, לצורך מס, בין הפעילות לבין מוניטין הנלווה אליה, שכן הלכה היא שפעילות עסקית ומוניטין הנלווה לה שלובים זו בזו, ועל כן טיעוניה של המערערת בדבר פיצול בין רכיב הפעילות לבין רכיב המוניטין אינם יכולים לעמוד. בהקשר זה צוין כי מכירה, כהגדרתה בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה, משמעה גם העברה, וכל פעולה או אירוע שבעקבותם יצא נכס מרשותו של אדם. על כן, נטען כי יש לדחות את טענת המערערת לפיה בשנת 2002 העבירה את פעילותה, בעוד שהמוניטין נותר בידה.

54. נטען כי טענות המערערת אינן מתיישבות עם השכל הישר, שכן בעסק של מכירת ספרים בקמעונאות, העיקר הוא המוניטין ואילו נכסים אחרים בטלים לעומתו. נטען כי אף לשיטת המערערת, כפי שזו באה לידי ביטוי בעדותו של רו"ח שגיב, השותפות ללא המוניטין הייתה בגדר שותפות נכה ועל כן שוויה ללא המוניטין נמוך יותר, אך בפועל באג נדרשה לשלם עם כניסתה לשותפות מחיר גבוה של 30 מיליון ₪. המחיר אותו שילמה באג, כך נטען, מלמד על כך שלדעת כל הצדדים לעסקה, המוניטין היה בשותפות בשנת 2005 בעת ביצוע העסקה עם באג, ולא בידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

השותפות המייסדות. נטען כי אין מקום לטענת המערערת כי כל שהיה בשותפות היה בגדר בטל בשישים, ועם זאת שוויה היה 90 מיליון ₪, בעוד המוניטין הוחזק בידי השותפות המייסדות. נטען כי בניגוד לטענות מר זמורה, לפיהן השותפות רצו שהמוניטין יישאר בידן, אין הוראה בהסכמים לפיה השותפות לא תעברנה את המוניטין לשותפות, והמונח מוניטין כלל לא הוזכר מפורשות. לעומת זאת, נטען כי לאחר שצורפה באג לשותפות ההסכמים חזרו וציינו את נושא המוניטין. לטענת המשיב, הגיוני ואלמנטרי שמוניטין עסקי שייך לעסק, שפעילותו מצמיח ומגדיל את המוניטין, קרי השותפות אשר פעלה ושגשגה במשך כארבע שנים וחצי עד לצירופה של באג כשותפה נוספת.

55. לשיטת המשיב, הכספים ששילמה באג לא יועדו לשמש, ולא שימשו, כהשקעה בשותפות, אלא הועברו תוך פרק זמן קצר וידוע מראש לכיסוי השותפות המייסדות, במסגרת השכרת המוניטין ומכירת המוניטין. נטען כי בעת ביצוע העסקה, לא סוכם שהכספים שהעבירה באג ישמשו להרחבת הפעילות, וכי באג הייתה אדישה לשימוש שיעשה בהם, כך שסיווג התשלומים כשכירות או רכישת המוניטין נעשה ע"י המערערת ואש-אורי, בעוד באג לא נטלה חלק בקביעת סכום "דמי השכירות", ובקביעת התמורה שתשולם ב"מימוש האופציה". לשיטת המשיב, הצורה שבה הולבשה העסקה על ידי המערערת ואש-אורי, אינה משקפת את תפיסתה של באג את מהות העסקה. נטען כי מכלול הראיות מצביע על כך שהעסקה נעשתה במישור בעלי הזכויות בשותפות ולא הייתה השקעה של השותפה הנכנסת, באג, בשותפות. כספיה של באג נשאבו לכיסיהן של השותפות המייסדות כדמי שכירות מוניטין וכתמורה למכירת המוניטין, כאשר באג הייתה אדישה לכינויים שהוצמדו לתשלומים (שכירות, רכישת וכד') או לשימוש שיעשה בכספים, כמו גם ללבוש שבו הולבשה העסקה בכללותה על ידי השותפות המייסדות, כשכל מבוקשה היה לרכוש שליש מהזכויות בשותפות.

56. לעניין השומות נטען כי המשיב קבע את סיווגה של העסקה כמכירת זכויות בשותפות, וכך גם קבע בית המשפט המחוזי בירושלים בעניינה של אש-אורי, בעוד הערעור שהוגש לבית המשפט העליון נדחה. לכן, המשיב קבע כי בשנת 2005 מכרו המערערת ואש-אורי שליש מהזכויות בשותפות, תמורת 30 מיליון ₪, כאשר חלקה של המערערת הינו 15 מיליון ₪, וסכום זה חב במס לפי סעיף 91(ב) לפקודת מס הכנסה. מסיווגה של העסקה נגזרו גם השומות לשנות המס שלאחר מכן, לפיהן לא הותר לשותפות ניכוי הוצאות הפחתת מוניטין, שנרכש כנטען מהשותפות המייסדות ביום 31.12.2006. נטען כי כך מתחייב גם מהוראת סעיף 2(א) לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, לפיה לא תותר הפחתת מוניטין שנרכשו מ"קרוב", וכי בענייננו לא חל הסייג שבסיפא. נטען כי לא הוכח שרכישת המוניטין הנתענת הייתה חיונית לייצור הכנסה, ובתום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לב, וכי לאחר ארבע שנים וחצי של פעילות, במהלכן הכפילה השותפות את מחזור עסקאותיה, נזקקה היא לפתע לרכוש את המוניטין.

עם זאת, היות שבית המשפט המחוזי בירושלים קבע בעניינה של אש-אורי כי השומה תתייחס לסכום של 14 מיליון ₪, והערעור שהוגש לבית המשפט העליון נדחה, הרי שהמשיב יתקן את שומת המערערת ויעמיד את התמורה על 14 מיליון ₪, שכן אי אפשר שתיעשה שומה שונה למערערת ולשותפתה. נטען כי אילולא היה מדובר בשומת שותפים, היה המשיב עומד על שומתו המקורית.

57. צוין כי באג משכה סך של 10 מיליון ₪ סמוך לכניסתה לשותפות והסך נרשם כהתחייבות, ולכן אין פירוש הדבר שהעסקה הסתכמה ב- 20 מיליון ₪ כטענת המערערת.

58. לעניין המוניטין נטען כי משסווגה העסקה שבמחלוקת כמכירת זכויות בשותפות, אין זה משנה אם היו מוניטין, מקום בו העסקה אינה עסקת מוניטין. נטען כי אף לגופו של עניין, מוניטין הוא נכס שאת קיומו יש להוכיח ועל כן היה על המערערת להוכיח את עצם קיומו של מוניטין, ואת שוויו במועדים הרלוונטיים. נטען כי כיוון שהמוניטין הושכר ונמכר, לטענת המערערת, לגורם קשור, מוטל עליה נטל הוכחה מוגבר. המערערת לא הציגה ראיות אובייקטיביות, עדיה היו בעלי עניין ויועציהם, הצדדים לעסקה והוגי תכנון המס, ולא הוגשה חוות דעת לגבי שווי המוניטין בשנים הרלוונטיות. לכן, כך נטען, המערערת לא עמדה בנטל ההוכחה, לא כל שכן בנטל מוגבר.

59. לשיטת המשיב, בשנת 2006 לא נמכר מוניטין ולא היה כל ביטוי בעסקה להעברת מוניטין. נטען כי אם הועבר מוניטין, סביר שהוא הועבר בשנת 2002, בהקמת השותפות, אז הועברו מהשותפות המייסדות הפעילות הקמעונאית, מנגנון, עובדים, רשימות לקוחות וכד'. גם אם ניכרים סממנים שנלווים אולי להעברת מוניטין, נטען כי לא הוכח שווי המוניטין, ואף לא שוויים של נכסים אחרים שללא ספק הועברו, כדוגמת זכויות שכירות. נטען כי בניגוד לטענת המערערת, לפיה המשיב הסכים בהתנהגותו כי כל צד שמר בעסקה הראשונה על נכסיו הבלתי מוחשיים, לא נטען ולא הוכח כי המשיב בחן את דוחות המערערת. נטען כי גם לו בחן את הדוחות, לא היה למד מתוכן על קיומם של מוניטין שנצמח. נטען כי לא הוכח שווי הנכסים שהועברו לשותפות בהקמתה, מוניטין, זכויות לשכירות החנויות, או כל נכס אחר.

המשיב הוסיף וטען כי בשנות פעילותה, צברה השותפות מוניטין משל עצמה, כך על פי ההסכם מיום 3.7.2005, וכך עולה גם מהדו"חות הכספיים של השותפות, לפיהם מחזור המכירות במסגרת השותפות גדל מכ-73.5 מיליון ₪ בשנת 2003, לכ-120 מיליון ₪ בשנת 2005. עוד נטען כי החיבור בין השותפות המייסדות תרם למוניטין של השותפות, שנוצר מתוך ולאחר החיבור. נטען כי לא



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הוכח שווים של מוניטין ונכסים אחרים שהיו בשותפות בשנים 2005 ו-2006, ואיזה חלק מתוך אלו נבע מפעילות השותפות. נטען כי בסוף שנת 2006 השותפות עמדה על רגליה, צברה מוניטין משלה, ולא נזקקה לחיזוק ולמוניטין "היסטורי" של השותפות המייסדות, מה גם שסביר שמוניטין שהיה בידהן ארבע שנים וחצי קודם לכן, דהה בחלוף השנים.

60. נטען כי תכנון המס נשוא הערעור יצא מנקודת מוצא, לפיה בהעברת פעילות עסקית ניתן להפריד, לצורך מס, בין הפעילות לבין מוניטין השלובים בה, וזאת בהתעלם מההלכה שבדיני המס בסוגיית המוניטין.

הליכי המס בעניינה של אש-אורי

61. למען שלמות התמונה לא ניתן לפסוח על הליכי המס שהתנהלו בעניינה של אש-אורי, בשים לב שגם היא צד כל אותם הסכמים רלוונטיים במעמד זהה לזה של המערערת. ואכן, בדומה לשומות בצווים שהוצאו למערערת, הוצאו שומות בצו גם לאש-אורי על בסיס אותם טעמים, ביחס לשנות המס 2004-2006, וערעורים מטעם האחרונה ובעליה הוגשו ונדונו בבית המשפט המחוזי בירושלים (ע"מ 5598-07-10 ; ע"מ 12044-12-10 ; ע"מ 5736-07-10 ; ע"מ 5664-07-10).

62. ביום 19.8.2013, לאחר ניהול משפט שבמהלכו נשמעו עדים וראיות, ניתן בבית המשפט המחוזי בירושלים (כב' השופטת מרים מזרחי) פסק הדין בערעורים מטעם אש-אורי, שבמסגרתו אימץ בית המשפט את עמדת המשיב, וקבע כי המשיב פעל כדין בסיווג מחדש של העסקה הכוללת, זולת לעניין סכום התמורה, כך שיש לתקן את השומה בגין הסיווג מחדש באופן שתתייחס ל-14 מיליון ₪, חלף סכום של 15 מיליון ₪. יצוין כי הערעור בעניינה של אש-אורי עסק גם בסוגיות נוספות, שאינן רלוונטיות למערערת.

63. בית המשפט המחוזי בירושלים סקר את עיקרי טענות הצדדים, והגיע בין היתר, למסקנות הבאות בסוגיות הרלוונטיות למחלוקת בין הצדדים שלפני:

"בחינת שני ההסכמים שנולדו באותו יום, ההסכם להכנסת שותף והסכם המוניטין, מובילה למסקנה, כי הם עוסקים באותו עניין – מערכת היחסים בין שלושת השותפים, השומרת על זכויותיהם ההדדיות בשותפות. אכן, באג אינה צד להסכם המוניטין, אלא חתמה עליו כמי שיודעת על קיומו בלבד. ברם, באג היא זו שלמעשה 'משלמת את החשבון' כי כספי השותפות שנעשתה צד לה נשאבים לטובת שתי השותפות האחרות מכוח



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

התשלומים עבור המוניטין. בנסיבות אלו, בהן הנושא של שני ההסכמים הוא אותו נושא, לא ברור מדוע לא מראש נחתם הסכם אחד. להערכתי ניתן להתרשם, כי נעשה ניסיון להפריד בין הסכמים כדי לטשטש את הקשר ביניהם.

הקושי לקבל את ההסכמים בפשטות כפי תוכנם לכאורה, מתעצם לנוכח העובדה שבוססה באופן משכנע על ידי המשיב לפיה, לא הוכח קיומו של מוניטין המצדיק תשלום נמשך כל כך משמעותי (דהיינו – אפילו ניתן להניח קיומו של מוניטין לא הוכח ערכו), ובוודאי לא הוכח כי ערכו כה גבוה כמתבטא בתשלום שהועבר. אין די בציון העובדה, כי הצדדים להסכם המייסדים היו חברות ותיקות וידועות שעסקו מזה שנים רבות בהפצת ספרים בישראל, ואין להסתפק בעובדה זו כדי לבסס את הטענה שהוראה בדבר תשלום דמי שימוש עבור המוניטין אינה צריכה להתמיה. לא אחזור על הנימוקים של בא-כוח המשיב שפורטו לעיל ושנתמכו בפסיקה, ואסתפק כאן באמירה כי מצאתי אותם משכנעים וראויים. נימוקים הגיוניים אלו, מביאים למסקנה, כי אמנם נעשה שימוש בהסכם המוניטין כדי להעביר כספים לשותפות המייסדות, וביניהן המערערת, בעבור הזכויות בשותפות.

ויוטעם, באג אמנם אינה צד להסכם המוניטין, אבל אין ספק שסיפקה את התמורה לכניסתה גם באמצעות הסכם המוניטין שהיה מקובל עליה. היא זו ש'שילמה' את המחיר של הסכם זה, בהסכימה להעברת תשלומים נכבדים מתוך רווחי השותפות, לשותפות האחרות. בהסכם המוניטין הסכימו על כך השותפות האחרות בלעדית, אבל ברי כי היא הסכימה לתוכן הדברים. הסכם המוניטין נכרת בין שני צדדים, שהינם בעלי אותו אינטרס, ולפיו יקבלו סכומים מתוך כספי השותפות שגם באג כשותפה עתידית תהיה הבעלים שלהם. התוצאה היא, ש'באג' שילמה לא רק את הסכום שנקבע בהסכם להכנסת שותף (אשר את חלקו החזירה לעצמה), אלא למעשה גם את הסכומים הנוספים ששולמו על ידי השותפות לשותפות הוותיקות בעבור המוניטין. בא כוח המשיב הדגיש בצדק, כי האינטרס של באג כשותפה בשותפות היה, שכספי ה'השקעה' ישמשו כהון חוזר בשותפות ולא יועברו למערערת ולצומת ספרים, ובכל זאת קיבלה על עצמה, בצרפה חתימת ידיעה בלבד (לא כצד), לשתף פעולה בהעברת הסכומים הנוספים. בסופו של דבר, באמצעי מחוכם של הסכם המוניטין, נשאב למעשה סכום הדומה בגובהו לסכום ששילמה באג עם כניסתה כשותפה על ידי שתי השותפות הוותיקות, ובהן המערערת, כעולה מפירוט הסכומים שהובא לעיל בגדר טענות בא-כוח המשיב.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לאור האמור, קצרה הדרך שעשה המשיב לסיווג שנעשה בפסק-הדין בעמ"ה 131/95 מילר יעקב נ. פקיד השומה כפר-סבא הנ"ל. פסק-דין זה, אושר כאמור, בבית המשפט העליון בע"א 7493/98 שלמה שרון שהוזכר לעיל. הדרך שננקטה שם הולמת גם את העניין דנן. האבחנה שהוצעה על ידי המערערים בסיכומי התגובה אינה מבטלת רלבנטיות זו, מאחר שהמשיב הראה באמצעות שורת נימוקים טובים, מדוע גם במקרה דנן אין ביד המערערת לשכנע כי את העברת הכספים המסיבית מסביר קיומו של המוניטין. ויודגש, אין ספק, כי לא הוכח באופן אובייקטיבי שוויו של המוניטין הנדרש, וערך זה צריך להסביר את גובה הסכום ששולם עבורו. ללא הסבר כזה, אין הסבר כלכלי הגיוני להעברת סכומי הכסף בגין המוניטין, ולכן היה מקום לסיווג העסקה הכוללת מחדש. תוך כדי העברת הסכומים בעבור המוניטין ניתן גם המקום לבאג בשותפות, באופן שנעשתה בעלת הזכויות בה. הענקה זו, נעשתה על חשבון היקף הזכויות שהיה קודם לכן לשתי השותפות, לכן ההשוואה למכירה גם היא במקום.

יחד עם זאת, אני רואה קושי מסוים בדרכו של המשיב, הנובע מהתעלמותו, כך ניתן להתרשם, מהעובדה שבאג נעשתה בעלת זכויות בכספי השותפות מרגע כניסתה, וממימוש זכויותיה על ידי משיכה של ₪ 10,000,000 בסמוך לכניסתה. מטעמי באי-כוח המערערים כפי שפורטו לעיל, אני רואה לנכון לייחס לכל אחת מן השותפות הוותיקות מחצית מסך ה-30 מיליון ₪ ששילמה באג לפי הסכם הכנסת שותף. מקובלת עלי טענת המערערים לפיה, בסופו של חשבון שולם על-ידי באג בעבור רכישת הזכויות להיות שותפה – סך של 20 מיליון ₪ בלבד.

ואולם, אין זה מונע את הקביעה שהתשלום שקיבלו שתי השותפות ביחד גבוה מזה, ואסביר. אין מחלוקת, כי באמצעות 'הסכם המוניטין' קיבלו שתי השותפות ביחד (ובהן המערערת) סך של כ-26,920,000 מיליון ₪, ובאמצעות ה'הסכם להכנסת שותף' (ס' 7.1) קיבלו סכום נוסף (עוד 100,000 ₪ לכל חודש), סכום שנקבע על פי הסבר המערערים, בשל המוניטין. בסך הכול קיבלו שתי השותפות ביחד סך 28,000,000 ₪ (סכום שלא נסתר). כמו-כן, אין מחלוקת שבאג שילמה כדי לרכוש את הזכויות קודם שנעשתה שותפה – 30,000,000 ₪. מכאן, שמכוח 'הסכם המוניטין' וה'הסכם להכנסת שותף' הועברו למערערת ולשותפה המקורית הנוספת סכומים הקרובים לסכום ששילמה באג כדי לרכוש את זכותה בשותפות. אכן, בסופו של דבר, לאור משיכת הכספים של באג, מקור הכספים היה בחלקו רווחי השותפות, אבל הכספים הגיעו בעקבות העסקה הכוללת, ואין חשיבות לשאלה אם מדובר באותו מקור כספי. זווית הראיה הנכונה היא – הכספים שנתקבלו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בפועל על ידי כל אחת מן השותפות. ניתן לסכם ולומר, שבגין קבלת הזכויות בשותפות על ידי באג – קיבלה כל אחת מהשותפות המייסדות סך של 14 מיליון ₪.

משאין הסבר לתשלום הגבוה עבור המוניטין (סכום זה אינו מוסבר על ידי המוניטין, משלא הוכח שוויו), מקובלת עלי קביעת המשיב כי היה בידו לסווג עסקה זו כמכירת הזכויות בשותפות (כפי שנהג בית המשפט בפרשת מילר). ברם, בשונה מדרכו של המשיב, אני סבורה שהמיסוי צריך להתייחס למחצית מהסכום הכולל ששולם בפועל בעבור ה'מוניטין', ובהקשר זה יש לתקן את השומה בגין הסיווג מחדש באופן שתתייחס ל-14 מיליון ₪, ולא ל-15 מיליון ₪.

64. אש-אורי ובעליה לא השלימו עם תוצאת הערעור שנדון בבית המשפט המחוזי בירושלים וערערו לבית המשפט העליון (ע"א 1471/14).

ביום 22.4.2018 ניתן פסק דין בבית המשפט העליון (כב' המשנה לנשיאה ח' מלצר, כב' השופטת ד' ברק ארז וכב' השופט מ' מזוז), על יסוד פשרה שהושגה בין הצדדים, כדלקמן:

1. נוכח האמור בהודעת הצדדים מתאריך 12.04.2018, ניתן בזאת תוקף של פסק-דין להסכם הפשרה שבין בעלי הדין, לפיו:
 - א. פסק-הדין של בית המשפט המחוזי יעמוד על כנו.
 - ב. לפני משורת הדין ומבלי להודות בטענות המערערים – יבוטלו קנסות הגירעון שהוטלו בגין השומות, נשוא תיק זה.
2. נוכח האמור לעיל ובכפוף להסכמות הנ"ל – הערעור שבפנינו נדחה ללא צו להוצאות.

65. בהקשר זה יוזכר כי במהלך שמיעת הערעורים שלפני, הבהיר המשיב לא אחת כי בכוונתו לתקן את השומה שהוצאה מטעמו למערערת לשנת 2015, נוכח הפסיקה בעניינה של אש-אורי, כך שהתמורה תועמד על סך של 14 מיליון ₪, במקום 15 מיליון ₪.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הערות נוספות לסדר

66. טרם דיון והכרעה במחלוקת שלפני, מספר הערות לסדר.

67. הליכי הערעור בעניינה של המערערת נמשכו שנים רבות, במהלכן הוגשו ערעורים נוספים בקשר לשנות מס עוקבות, לצד בקשות דחיה מרובות, רובן בהסכמה, הן מהטעם שהצדדים מנהלים ביניהם משא ומתן והן מהטעם שיש מקום להמתין לפסיקת בית המשפט המחוזי בירושלים בערעורים הדומים שהוגשו מטעם אש-אורי.

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

ביום 29.1.2014 הוגשה בקשה נוספת, בהסכמה, לדחיית מועד ההוכחות בין היתר בשל הגשת ערעור לביהמ"ש העליון בעניינה של אש-אורי (ע"א 1471/14), והצורך להמתין לתוצאתו נוכח השפעתו על עניינה של המערערת. בית המשפט (כב' השופט מ' אלטוביה) נעתר לבקשה מטעמיה, וחלף ישיבת ההוכחות נקבעה תזכורת פנימית בחלוף 6 חודשים.

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

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

לימים, נוכח שינויים בסדרי העבודה בבית משפט זה, בעטים אף הוחלפו לא אחת המותבים בהליך זה, ולאחר דחיות נוספות, נקבעו דיונים לשמיעת עדי הצדדים, כפי בקשת המערערת, על אף תוצאת הליכי הערעורים בעניינה של אש-אורי. בהקשר זה יצוין כי בקשת המשיב לדחיית הערעורים על הסף, בהתבסס על תוצאת ההליכים המשפטיים והקביעות בעניינה של אש-אורי, נדחתה בעיקר מהטעם שהמערערת זכאית לקבל את יומה בבית המשפט, בהינתן שלא נשמעה מטעמה התחייבות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מפורשת לאמץ את אשר ייקבע בעניינה של אש-אורי, חרף הדחיות הרבות שהתבקשו בזמנו מבית משפט זה.

68. לקראת פתיחת שלב ההוכחות, ביקשה המערערת להגיש מטעמה חוות דעת מומחה באשר לאומדן שווי המוניטין של המערערת נכון ליום 30.6.2005, אשר נכתבה ביום 17.3.2014 (להלן: "חוות הדעת"). המשיב התנגד לכך ועמדנו נתקבלה, כך בהחלטה מיום 19.12.2018, מהטעמים העיקריים הבאים:

א) המערערת לא הצדיקה החרגתה מהכלל, לפיו יותר לה להציג עובדה או ראיה חדשה במסגרת התדיינות בבית המשפט, על אף שזו לא הוצגה למשיב במסגרת הליכי השומה וההשגה. במקרים שכאלה נדרש בעל הדין להראות שהעובדה או הראיה החדשה לא הייתה בידיעתו בעת ההתדיינות הקודמות ואף לא הייתה אמורה להיות בידיעתו לו פעל בשקידה ראויה.

בהקשר זה יוזכר כי המערערת הגישה ארבעה ערעורים, בעקבות ארבעה הליכי השגה נפרדים בתומם הוצאו לה שומות בצווים לשנות המס 2005-2014, על בסיס החלטות מנומקות מטעם המשיב. באף לא אחד מהדיונים שהתקיימו בפני המשיב, במסגרת הליכי ההשגות שקדמו להוצאת ארבעת הצווים, מצאה לנכון המערערת להציג את חוות הדעת המדוברת בפני המשיב, על אף שאין חולק כי מדובר בחוות דעת שהוזמנה על ידי המערערת ונחתמה ביום 17.3.2014. נמצא אם כן כי חוות הדעת נערכה, לבקשת המערערת, לאחר שכבר הוגשו מטעמה שני הליכי ערעור לבית המשפט (לשנות המס: 2005-2007 ו-2008-2010), ועל אף שביום ביום 7.2.2016 הגישה המערערת ערעור שלישי במספר לגבי שנת המס 2011, וביום 25.12.2017 הגישה המערערת ערעור רביעי לגבי שנות המס 2012-2014, היא לא מצאה להציג את חוות הדעת בפני המשיב, כך גם לא במהלך שנות ההמתנה הרבות מאז הגשת הערעורים ועד לקביעת מועד לשמיעת הראיות.

נמצא אם כן כי המערערת החזיקה באמתחתה את חוות הדעת במשך שנים רבות, מאז חודש מרץ 2014, ועל אף זאת לא מצאה מטעמיה העלומים להציגה לפני המשיב, במהלך הדיונים שהתקיימו בפניו בהשגות שהגישה ביחס לשנות המס הנדונות. משנה תוקף יש לעובדה זו, משמדובר בחוות דעת שהוזמנה לבקשת המערערת כך שדבר לא מנע ממנה מלהזמין קודם לכן, ולימים התברר שבכל מקרה בחרה המערערת שלא להציגה בפני המשיב בדיוני ההשגות.

נקבע אם כן כי התנהלות זו מצד המערערת, ללא סיבה ראויה לצידה, החלישה את טענתה, לפיה חוות הדעת הינה "אבן יסוד" של ההליך שבפנינו. שהרי ככל שכך הדבר, מצופה היה לקבל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הסבר משכנע מצד המערערת לפשר הסתרת חוות הדעת מעיני המשיב, כדי לשכנעו בצדקת טענותיה, וזאת עד לשלב הצגת הראיות בבית המשפט, בעיקר בהינתן אופיים הייחודי של הליכי ההשגה והערעור העוסקים במיסוי הכנסות, כפי שנומק בהרחבה בהחלטתי מיום 19.12.2018.

(ב) בנוסף לכך, וזה העיקר, לא שוכנעתי כי בנסיבות העניין חוות הדעת הינה ראייה בעלת חשיבות כה רבה לקבלת שומת אמת, המצדיקה לחרוג מהכלל ולאשר הגשתה בבית המשפט מבלי שזו הוגשה ונבחנה על ידי המשיב בטרם הוצאו הצווים מטעמו מושא הערעורים.

כאמור, ליבת המחלוקת בין הצדדים אינה נוגעת אך לשווי המוניטין של המערערת נכון ליום 30.6.2015, אלא עוסקת בשאלה האם צדק המשיב בקביעתו בבסיס הצווים שהוציא למערערת כי לצרכי מס יש לסווג מחדש את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, לצד הכנסת באג כשותפה חדשה, כעסקה אחת שתכליתה האמיתית הינה מכירת זכויותיה של המערערת בשותפות, ובכלל זאת כלל נכסיה המוחשיים והבלתי מוחשיים. עסקה זו הפיקה למערערת, כך לשיטת המשיב, רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה יש לציין כי אותה תמורה ממש, בסך של 15 מיליון ₪, שולמה גם לאש-אורי. מכאן, לא מצאתי לקבל את טענת המערערת כי חוות הדעת הינה "אבן יסוד של ההליך שבפנינו", ולא שוכנעתי בנחיצותה לקביעת שומת אמת.

עוד יוזכר בהקשר זה כי בהסכם המייסדים מיום 6.8.2002, אשר נחתם בין המערערת לבין אש-אורי להקמת השותפות, נקבע כי האחרונה תשלם לכל אחת מהשותפות, המערערת ואש-אורי, תשלום חודשי בסך 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימוש בלעדי מצדה בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, ובכללן זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שבבעלותן, לרבות הציוד שבבעלותן לפי טופס יא' מיום 31.3.2002, שצורף בזמנו להסכם המייסדים. בנוסף לכך, המערערת ואש-אורי, התחייבו שלא להתחרות בשותפות באמצעות פתיחת חנויות שלא באמצעות השותפות, או בדרך של פעילות קמעונאית כלשהי במישרין או בעקיפין. הווה אומר, לפי הסכם המייסדים עצמו, אין המדובר רק בזכות שימוש במוניטין (ולמים רכישתו על ידי השותפות), אלא בזכות שימוש ברשתות החנויות שנוהלו על ידי כל אחת מהשותפות, המערערת ואש-אורי, על כלל נכסיהן, מוחשיים ובלתי מוחשיים, לרבות ציודן, כעסק חי (למעט סניף אחד של אש-אורי שהורג מהסכם זה). יש לציין כי המערערת גם לא מצאה לנכון להציג בשלבי ההשגה או בבית המשפט חוות דעת בנוגע לאומדן שווי הנכסים המוחשיים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

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

מכאן, משנקבעו סכומים לא מבוטלים בגובה של עשרות מיליוני שקלים, במסגרת מכלול ההסכמים המפורטים לעיל, על בסיס תחשיבים ומשאים ומתנים בין הצדדים, מבלי להיזקק כלל לחוות הדעת, הרי שלכאורה כלל לא נדרשת חוות הדעת. יתר על כן, לא שוכנעתי כי יש בחוות דעת שנכתבה כעבור שנים ממועד כריתת ההסכמים, כדי להועיל למערערת בשלב הערעור, לצורך הצדקת אומדן המוניטין, שהוערך על ידה שנים רבות קודם לכן.

דין והכרעה

69. השאלות המרכזיות המונחות לפתחי הן כדלקמן: האם כדין פעל המשיב עת מצא לנכון לסווג באופן שונה או לסווג מחדש את מכלול ההסכמים שהוצגו לפניו מאת המערערת בקבעו כי מדובר בעסקה אחת של מכר זכויות בשותפות, תוך ביטול טענות המערערת באשר למכירת מוניטין. כנגזרת מכך, מתעוררת שאלות נוספות כגון: האם למערערת כלל נצמח מוניטין, וככל שכן האם מכרה המערערת לשותפות את המוניטין שנצמח לה במסגרת עסקה נפרדת, ואם כן אימתי הועבר המוניטין ומהו שווי.

70. אקדים אחרית לראשית, ואציין בקצירת האומר, כי לאחר שנתתי דעתי לתוכנם של כלל ההסכמים גם יחד, והתרשמתי ממכלול הראיות, העדויות והטיעונים שהובאו ונשמעו לפני, נחה דעתי כי בדין ובצדק פעל המשיב עת סיווג אחרת את המוסכם בין הצדדים, כך שמדובר בעסקה אחת למכירת זכויות בשותפות, ולא שתי עסקאות, כפי שהוצג מטעם המערערת, מתוך מטרה לייחד ולהפריד מעין עסקת מכר מוניטין, לשם הטבת מס. למעשה, נחה דעתי כי ככל שנצמח למערערת מוניטין, בגין מכירה קמעונית של ספרים, הרי שהוא הועבר, הלכה למעשה, במכלול



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הפעילות העסקית ממנה אל השותפות עם הקמתה ביום 6.8.2002. וכך, בשנת 2005, ערב כניסת באג כשותפה נוספת, החזיקה השותפות במוניטין משל עצמה, אשר אף אם שורשיו במוניטין שהועבר אליה משתי השותפות, המערערת ואש-אורי, כשלוש שנים קודם לכן, הרי שמאז צמח וגדל אצלה כתוצאה מפעילותה העסקית כשותפות, והיה שייך כל כולו לה. להלן אבאר מסקנותיי.

"סיווג שונה" כנגד "סיווג מחדש"

71. מושכלת יסוד בדיני המס היא, כי מיסויה של עסקה הולך אחר מהותה הכלכלית, אף אם הצדדים לעסקה הכתירוה אחרת או ערכו אותה במתכונת שונה. על פי עקרונות יסוד בדיני המס, "מס אמת" נקבע בהתאם למהות הכלכלית האמיתית של העסקה; ובהקשר זה, "על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה" (ראו למשל: ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, פסקה 7 (16.8.2006); ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 12 (24.12.2015); ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 24 (10.6.2010)); ע"א 750/16 בן ציון סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות (28.2.2019); ע"א 2454-19 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (28.8.2019); ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ (16.8.2006); ע"א 750/16 בן ציון סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות (28.2.2019)).

72. אכן, כל נישום זכאי לעצב ולהסדיר את יחסיו ועסקאותיו מבחינה משפטית בגדרי המשפט הפרטי. אולם, זכות זו מצויה במתח מתמיד עם האינטרס הציבורי שבהטלת מס אמת, לפי מהותן הכלכלית לאשורן של אותן עסקאות. על-כן, הגם שככלל רשאים נישומים לכלכל צעדיהם, ולנסות ולתכנן את עסקאותיהם כך שישווגו באופן מיטבי מבחינתם לצרכי מס, הרי שלעיתים לא ניתן לקבל את עמדתם; בין אם משום שהסיווג שעליו הצהירו נמצא שגוי, בין אם משום שהלבישו את העסקה במחלצות לא לה, באופן מלאכותי (ראו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' יואב רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נו' 915 (5) 922-923 (2003) (להלן - רובינשטיין); ע"א 750/16 סעדטמנד נ' פקיד שומה רחובות, פסקאות 12-14 (28.2.2019); ע"א 1211/14 גוטשל נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקאות 11-12 (11.11.2015); גליקסברג, עמודים 9-19). ודוק: אין דינה של פעולה בתחום משפט המס, גוזר בהכרח את דינה לעניין תחומים אחרים של המשפט הפרטי. כאמור, מדובר בשתי מערכות נורמטיביות נפרדות, שחרף הזיקה המשפטית והלשונית ביניהן, ביסודן תכליות שונות; לעיתים תלכנה שתיהן יחדיו, ותחלנה דין זהה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

על פעולה פלונית, לעיתים תידון כל אחת מהן על-פי דרכה, וייקבע דין שונה לגבי אותה פעולה (ע"א 4015/95 פקיד שומה ירושלים נ' ברזני, פ"ד נב(2) 269, 275-276, 285-287 (1998); דוד גליקסברג גבולות תכנון המס - סיווג מחדש של עסקאות לצורך מס 10-6 (1990) (להלן - גליקסברג); איל זמיר חוק חוזה קבלנות, תשל"ד-1974, עמ' 171-172 (בסדרה פירוש לחוקי החוזים, גד טדסקי עורך, 1994)).

73. בע"א 7493/98 שלמה שרון ואח' נ' פקיד שומה - יחידה ארצית לשומה (15.12.2003), פ"ד נח(2) 241, 248-249 (2004) (להלן: פ"ד "שלמה שרון"), נאמר בין היתר כך:

"יש להבחין בין טענות בדבר סיווג העסקה לבין הטענה בדבר היותה של עסקה מלאכותית. בשלב ראשון עלינו לקבוע, כקביעה עובדתית, אם הכינוי שהצדדים כינו בו את העסקה, מושא המחלוקת עם פקיד השומה, ראוי הוא; ברי כי המציאות העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות היא הקובעת, בסופו של דבר, את סיווגה של העסקה, ולא הלבוש שניתן לה בהסכם שנעשה בין הצדדים (ראו: ע"א 175/79 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אביבית בע"מ, בעמ' 804; רע"א 8522/96 רוכוורגר רוטמנטש חברה לבניין והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1 (ניתן ביום 14.4.1997)). להרחבה ראו ד' גליקסברג גבולות תכנון המס, בעמ' 9-19. אם בית-המשפט מגיע לכלל דעה כי העסקה שנערכה בין הצדדים שונה היא מן הכינוי החיצוני שהעניקו לה, הרי שהיא תמוסה לפי המציאות העובדתית והמשפטית שלה. בשלב ראשוני זה, המכונה שלב 'הסיווג השונה', אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה ולהוראת סעיף 86 לפקודה. רק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית (ראו א' יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של 'העסקה המלאכותית', בעמ' 48).

74. נמצא אפוא כי בבוא פקיד השומה לעמוד על מהות כלכלית זו, פתוחות לפניו שתי דרכים עיקריות להאיר עסקה באור שונה מזה שבו היא הוצגה על ידי הצדדים לה.

הדרך הראשונה עוברת במסלול הדין הכללי. מטרתו של מסלול זה היא לחשוף את המהות האמיתית של העסקה באמצעות עקרונות וכלים מן הדין הכללי הרלוונטי, בגדרו יבחן פקיד השומה האם לאור הוראות הדינים הכלליים, מלבד דיני המס, כגון דיני התאגידים או החוזים, יש לבצע "סיווג שונה", דהיינו לסווג אחרת את העסקה מכפי שהציגו הצדדים. הדין הכללי יכול לספק קונסטרוקציות משפטיות שונות לסיווג העסקה באופן שונה מסיווג הצדדים. בתוך כך, ניתן שיעשה שימוש גם בהוראות דיני המס, אשר לעתים מגדירות פעולות ומעשים, לצרכי מיסוי, בשונה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מההגדרות הנהוגות בדין מעשה יום ביומו (ע"א 1829/13 ישיבת ויז'ניץ בית ישראל נ' מנהל מיסוי מקרקעין ירושלים, פסקה 14 (8.10.2015); ע"א 10666/03 שיטרת נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו, פסקה 13 (30.1.2006); ע"א 4374/05 ראובני נ' פקיד שומה תל אביב 4 (19.9.2007); רובינשטיין, עמ' 922-923; גליקסברג, עמ' 9-17). לפיכך, כאשר פקיד השומה עושה שימוש בסמכותו לסווג אחרת ("סיווג שונה" להבדיל מ"סיווג מחדש"), אין הוא מאמץ את המצג העובדתי שמציג הנישום, מפני שלדעתו מצג זה אינו משקף נאמנה את המציאות העובדתית האמתית, ומוצא הוא לנכון לקבוע מצג אחר תחתיו. פעולתו זו של פקיד השומה מתבססת על דינים, עקרונות וכלים מן הדין הכללי הרלוונטי, מבלי לשנות את העובדות העיקריות שבבסיס העסקה המוצגת לפניו. ככל שפקיד השומה בדעה שהצגת עובדות העסקה בידי הנישום לוקה בחסר או שונה מכפי שאירעו הדברים בפועל, למשל, לעניין היקף ותוכן העסקה או זהות הצדדים לה, לפנינו שימוש בכלי של "סיווג שונה" של העסקה. התערבות בעובדות, תוך שינוי תוכן והיקף העסקה כפי שהוצגה על ידי הנישום, אין פירושה כי בעשותו כן משתמש פקיד השומה בהכרח בסמכות שמקורה בנורמה אנטי תכנונית. אין אם כן מניעה כי פקיד השומה יתערב בעובדות העסקה במסגרת סיווגה באופן שונה ואין בהתעלמות מהמצג העובדתי של הנישום כדי ללמד בהכרח על שימוש בכלי המלאכותיות. כל עוד פקיד השומה יכול להתערב בעולם המעשה של העסקה, להתעלם מעובדות מסוימות, להוסיף עובדות אחרות, לשנות את היקף העסקה או לשנות את זהות הצדדים לה, הוא פועל בעולם המציאות בלבד ולכן אך משנה את סיווגה של העסקה לצרכי מס.

75. הדרך השנייה עניינה 'סיווג מחדש' של עסקה. מקורה ב"נורמה האנטי-תכנונית" כללית, שמטרתה לקבוע את קו הגבול בין תכנון מס לגיטימי לכזה שאינו לגיטימי; ולענייננו רלוונטית ההוראה המצויה בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה (עוד ראו: סעיף 84 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; סעיף 138 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975; סעיף 53א חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961; וכן, גליקסברג, בעמ' 9-19), שבתנאים מסוימים מתירה לפקיד השומה להתעלם מרכיביה של עסקה, ו"לסווג מחדש" בהתאמה למהותן הכלכלית האמיתית, להבדיל מצורתן הפורמאלית, לצורך הטלת מס. נורמה אנטי תכנונית זו מאפשרת לפקיד השומה, בהתאם לצורך, "להתעלם" מהעסקה כפי שהוצגה לפניו, ובכלל זה לבנות עסקה אחרת תחתיה שכן מדובר הן בסמכות "הורסת" והן בסמכות "בונה" (משקמת) ובדרך זו ליצור עסקה חדשה לצורך מס בלבד (פ"ד רובינשטיין). פקיד השומה רשאי לעשות כן, אם מצא כי אין טעם מסחרי יסודי לביצוע העסקה כפי שנעשתה. מאחר שסיווג מחדש הוא אמצעי דרסטי יותר מסיווג שונה, ואף כרוך בקביעה שלפיה העסקה שביצע הנישום אינה לגיטימית, הנטל להוכיח שמדובר בעסקה מלאכותית רובץ לפתחן של רשויות המס. הנה כי כן, אם העסקה נבנית מחדש, כולה או חלקה, רק בעולם המיוחד של המס, משום שבעולם המעשה פקיד השומה מסכים לכך שהעסקה התרחשה בפועל כפי שהוצגה לו על ידי הנישום, אזי לפנינו שימוש בכלי השיורי של טענת המלאכותיות (ע"א 102/59



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

פקיד שומה ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר ולהשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960); ע"א 10666/03 שיטריט נ' פקיד שומה תל אביב יפו 4, פסקה 18 (30.1.2006); ע"מ (ת"א) 17419-02-18 ברודקום ברודבנד אקסס בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (20.2.2019); א' יורן "סיווג שונה" של עסקה לצורך מס ומיקומה הנכון של העסקה המלאכותית" משפטים כ 43 (1990)).

76. כפי שנקבע בפסיקה, אין המדובר בדרכים חלופיות, אלא יש למצות את תחילה את הראשונה בטרם הידרשות לשנייה. הווה אומר, על פקיד השומה למצות את מסלול ה'סיווג השונה' בטרם יידרש לאפשרות של 'סיווג מחדש'. בית המשפט העליון עמד לא פעם על חשיבות סדר הפניה אל ה"מסלולים" המפורטים. כך למשל:

"יש להבחין בין טענות בדבר סיווג העסקה לבין הטענה בדבר היותה של עסקה - מלאכותית. בשלב ראשון עלינו לקבוע, כקביעה עובדתית, אם הכינוי בו כינו הצדדים את העסקה נשוא המחלוקת עם פקיד-השומה ראוי הוא; ברי, כי המציאות העובדתית המתגבשת ממכלול הראיות היא הקובעת, בסופו של דבר, את סיווגה של העסקה, ולא הלבוש שניתן לה בהסכם שנעשה בין הצדדים [...]. אם בית המשפט מגיע לכלל דעה כי העסקה שנערכה בין הצדדים שונה היא מן הכינוי החיצוני שהעניקו לה, הרי שהיא תמוסה לפי המציאות העובדתית והמשפטית שלה. בשלב ראשוני זה, המכונה שלב 'הסיווג השונה', אין אנו נזקקים לבחינת מלאכותיותה של עסקה ולהוראת סעיף 86 לפקודה" (ע"א 7493/98 שרון נ' פקיד שומה יחידה ארצית לשומה, פס' 17 (15.12.2003)).

הנה כי כן, בהתאם לפסיקה וכך גם לפי גישתו של פרופ' גליקסברג, תחילה יש לבדוק אם תכנון המס מושתת על סיווגים התואמים את הדין הכללי. אם התשובה חיובית יש לבחון האם אין בהוראות המס הרלבנטיות סיווג שונה המאפשר לסכל את תכנון המס. הפנייה לשלב של סיווג מחדש על פי הנורמות האנטי תכנוניות תיעשה רק לאחר שלא היה בידי הסיווג השונה למנוע את תכנון המס (גליקסברג, עמ' 19). מכל מקום, הנורמה שבסעיף 86 לפקודת מס הכנסה היא שיוורית. ההלכה שנקבעה היא שרק אם לפי העובדות הרלוונטיות לא ניתן לסווג את העסקה באופן שונה מכפי שסיווגה הנישום, מותר לרשויות המס לטעון כי מדובר בעסקה מלאכותית.

77. במקרה שלפני, כפי הנזכר, בצווים מושא הערעורים החליט המשיב, במסגרת השומה הראשית, לסווג באופן שונה את עסקת מכירת המוניטין לשותפות, לצד הכנסת באג כשותפה חדשה, וקבע כי אופן הצגת העסקה כהשקעה בשותפות, בד בבד לקבלת הכספים שהושקעו לכאורה בשותפות במסווה של תמורה מהשכרת וממכירת המוניטין לשותפות, אינה עולה בקנה אחד עם תוכנה הכלכלי האמיתי, כך שלמעשה המדובר בעסקה אחת של מכירת זכויות בשותפות. לפיכך, קבע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

המשיב במסגרת הצווים מטעמו כי ביום 3.7.2005 מכרו המערערת ואש-אורי, כל אחת מהן, 1/3 מזכויותיה בשותפות לבאג תמורת 15 מיליון ₪ עבור כל אחת. לשיטת המשיב, התמורה מהמכירה הינה רווח הון ריאלי החייב במס לפי סעיף 91(ב1) לפקודת מס הכנסה. בנוסף לכך, בוטלו הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות (החל משנת 2007), והן הוספו כתוספת הכנסה חייבת בצו.

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

במסגרת שומה חלופית קבע המשיב כי מכלול הנסיבות, בדגש על הגדלת דמי השכירות ששילמה השותפות למערערת ולאש-אורי מ-2.5 מיליון ש"ח בשנה ל-4.5 מיליון ש"ח בשנה, קביעת הסכם האופציה לרכישת המוניטין למימוש משנת 2006, כאשר לשיטת המשיב היה ברור לצדדים כי האופציה תמומש, והתוספת למניע של אש-אורי בהפחתת חבות המס על ידי הפיכתה ל"חברה משפחתית" החל משנת 2006, כך שלא תוטל עליה חבות מס דו שלבית, כמקובל במיסוי תאגידים, מצביעים ומלמדים כי למעשה אין המדובר בהסכם שכירות והסכם אופציה, העומדים בפני עצמם, אלא בעסקה למכירת מוניטין ו/או נכס הון אחר של המערערת ואש-אורי לשותפות, שנעשתה ביום 3.7.2005, ומומנה על ידי הקצאת זכויות לבאג, כך שדחייתה לעתיד הינה למראית עין בלבד ו/או לצורך הפחתת מס בלתי נאותה, כמשמעות הדברים בסעיף 86 לפקודת מס הכנסה. בהקשר זה ציין המשיב כי לא הוכח בפניו מרכיב המוניטין ונכסי ההון האחרים הכלולים בעסקת המכירה.

78. מכל המקובץ, לשיטת המשיב, התכלית העיקרית של מכלול ההסכמים הייתה הפחתת מס מצד המערערת שלא כדין. אשר על כן, על יסוד הטעמים שפורטו לעיל, נקבעו שומות מס לשנים הרלוונטיות החל משנת 2005, שכללו בעיקר ביטול הכנסות מהשכרת מוניטין, ביטול הוצאות שכירות מוניטין בשותפות, ביטול הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות (החל משנת 2007), קביעת רווחי הון בעקבות מכירת זכויות בשותפות, ביטול ותיקון של הפסדים שקוזזו משנים קודמות.

79. לאור האמור, אדרש תחילה לטעמי השומה הראשית, ובהתאם לצורך אתן דעתי לשומה החלופית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

נטל ההוכחה

80. כלל הוא כי נטלי הבאת הראיה והשכנוע בערעורים על שומת מס מוטלים על שכמי הנישומים, בהיותם מי שמוגדר כ"מוציא מחברו". זאת לא בכדי, שכן מערכת היחסים בין פקיד השומה לנישומים מאופיינת בפערי מידע מובנים. ככלל, מצויים נישומים בעמדת יתרון על פני פקיד השומה בכל הקשור לגישה למידע אותנטי אודות עסקיהם והכנסותיהם. על-פי רוב, מידע אותנטי כאמור מצוי בידי הנישומים ואיננו מצוי בידיהן של רשויות המס.

81. הגם שדומני כי אין חולק, יצוין כי בערעורים מהסוג הנדון בענייננו, מוטל נטל ההוכחה ככלל על כתפיו של המערער בהיותו מי שמוגדר כ"מוציא מחברו", ובהינתן שעסקין בשאלה לבר פנקסנית, שאינה נופלת לגדרו של סעיף 155 לפקודת מס הכנסה (ר' רע"א 4125/90 גיורא ארד חברה לניהול השקעות בע"מ נ' מנהל מע"מ, מיסים 6/1 בעמ' 125-ה).

82. הלכה היא כי על הנישום הטוען למכירת מוניטין מוטל להוכיח קיומו של מוניטין, שוויו ועצם מכירתו, זאת גם במקום בו הצדדים לעסקה הסכימו במפורש כי זהו "הממכר" (ראו למשל: עמ"ה 1013/01 גוטמן משה ואח' נ' פ"ש ת"א 3, מיסים כג/2 (אפריל 2009) ה-19; עמ"ה 1036/00 פרידלנד שמואל נ' פ"ש כפ"ס, מיסים יז/1 (פברואר 2003) ה-19; עמ"ה 82/97 סטולוב נ' פקיד שומה ת"א 4, מיסים יג/1 בעמ' 124-ה; עמ"ה 194/92 תחנת שירות רמת-גן בע"מ נ' פ"ש גוש דן, מיסים ו/6 ה-7; עמ"ה 1021/98 אהוד קורי נ' פ"ש ת"א 1, מיסים יד/6 ה-13; עמ"ה 131/95 יעקב מילר נ' פ"ש כ"ס, מיסים יג/5 ה-114).

בע"א 74/15 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' גזית גלוב ישראל (פיתוח) בע"מ ואח' (14.12.2017) שב וציין בית המשפט העליון כך: "הדרישה להוכיח בראיות מכירתו של מוניטין במקרה נתון אוצלת עצמה על כל ההיבטים שציננה ועדת הערר בפסק-דינה: על הוכחת קיומו של מוניטין, על הוכחת זהות בעליו, על הוכחת שוויו ועל הוכחת מכירתו תוך תשלום נפרד בגינו במקרה נתון. אין ספק כי יש בכך כדי להטיל נטל לא-פשוט על כתפיו של המוכר, אך הדבר מוצדק במיוחד לאור העובדה שהצדדים להסכם המכירה הם אדוניו וביכולתם לעצב את תוכנו לפי שיקוליהם-הם, לרבות משיקולי מס. בנסיבות אלה יש להבטיח כי הטענה למכירתו של מוניטין משקפת את המציאות ואינה מוצגת משיקולי מס גרידא, כפי שפעמים רבות מתחוויר בפסיקה".

על כן, הנטל להוכיח כי המדובר במכירת מוניטין כתיאורה של העסקה, כפי הנטען מטעם המערער, שלפני, מונח הוא על שכמה של המערער.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

83. לצד זאת, נקבעו חריגים לכלל לפיו נטל השכנוע מוטל על שכמי הנישום. הראשון, בהתאם לסעיף 155 לפקודת מס הכנסה, הקובע כי במקרה שבו מדובר בפנקסים קבילים וכשהמחלוקת נוגעת לרישום בספרים יישא המשיב בנטל הצדקת השומה. השני, כאשר פקיד השומה מפעיל את סמכותו על פי סעיף 86 לפקודת מס הכנסה ומתעלם מעסקה בשל היותה מלאכותית, עובר אליו נטל השכנוע וכן יפתח הוא בהבאת ראיותיו (ראו ע"א 34/70 בנין נ' פקיד השומה תל אביב 4, פ"ד כד(2) 425 (1970)); ע"א 102/59 פקיד השומה ירושלים נ' "איסמר" חברה למסחר והשקעות בע"מ, פ"ד יד 2165 (1960); ע"א 10666/03 שטרית נ' פקיד שומה תל אביב 4 (30.1.2006), פסקה 18). קביעה כי עסקה הינה מלאכותית - כלומר סיווגה מחדש - נעשית לצרכי המס ותכליתה לשלול מהנישום את יתרון המס שהשיג (רע"א 11490/03 פקיד שומה ירושלים 1 נ' ועקנין, פ"ד ס(3) 577 (2005); ע"א 34/70 מוריס בנין נ' פקיד שומה, ת"א 4 פ"ד כד(2) 425; עמ"ה (ת"א) 1214-02 אלי טל ציוד וספורט בע"מ נ' פקיד שומה כפר-סבא (27.1.2004)).

84. במקרה שלפני העובדות שעל בסיסן קבע המשיב את שומתו הראשית הן אותן עובדות, למצער רובן ועיקרן, כפי שהוצגו על ידי המערערת ואשר באו לידי ביטוי בהסכמים נשוא הערעורים, אלא שהמשיב העמידן על המציאות המשפטית והעובדתית לפי גישתו. ודוק, המערערת הינה צד לכל ההסכמים מושא השומה והערעורים שלפני. על יסוד עובדות אלו אשר הוצגו על ידי המערערת ועל בסיס הגדרות המשפט האזרחי הכללי מצא לנכון המשיב לסווג את העסקה בצורה אחרת מכפי שסווגה אותה המערערת. במקרה דנן, במסגרת השומה הראשית, אין מחיקה או התעלמות ממה שהוצג על ידי המערערת כי אם סיווג שונה על בסיס אותן עובדות לכן אין לומר כי ביסוד השומה עומדת טענת מלאכותיות. אמנם, כנימוק חלופי וכשומה חלופית קבע המשיב כי מדובר בעסקה מלאכותית או עסקה שאחת ממטרותיה העיקריות הינה הימנעות ממס או הפחתת מס בלתי נאותה, בהתאם להוראות סעיף 86 לפקודת מס הכנסה, כפי המפורט לעיל. ברם, התוצאה אליה הגיעה המשיב בקביעת השומה הינה אותה תוצאה, ובכל מקרה יתמקד תחילה הדיון בשומה הראשית שהוציא המשיב תחת ידיו מנימוקה, ובהמשך ככל שימצא צורך אדרש לחלופות המוצעות.

85. על כן, נוכח טעמי השומה הראשית והעיקרית שהוצאה למערערת, לפיה אין לראות בטיעוני המשיב משום טענה למלאכותיות, הרי שאין מקום לחרוג מן הכלל בדבר נטלי ההוכחה בערעורי מס הכנסה, המוטלים הם אם כן במקרה דנא על כתפי המערערת.

86. שלושה הם, כך נראה, ראשי ההוכחה שעל הטוען לקיומה של עסקת מוניטין לעמוד בהם. תחילה, עליו להוכיח כי היה לו מוניטין; בשנייה, עליו להוכיח שהיה זה מוניטין בר-העברה, ובשלישית, כי אכן הועבר זה בפועל אל הרוכש שקנה בו בעלות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

האם למעוררת נצמח כלל מוניטין ?

מוניטין – מהו?

87. מוניטין הוא "נכס", כהגדרתו המונח בס' 88 לפקודת מס הכנסה ומכירתו חבה במס רווח הון. המחוקק מכיר בכך שבמקרים מסוימים מוניטין הוא נכס הצומח ומתפתח בידי הנישום במהלך תקופת פעילותו העסקית. בפסיקה הותוו פרמטרים שנועדו להשיב על השאלה 'מהו מוניטין' ומתי מבוצעת מכירה של נכס זה.

88. בפ"ד שלמה שרון, במסגרתו נדונו חמישה ערעורים שעסקו בסוגיית המוניטין, נדרש בימ"ש העליון לשאלת הגדרתו של המונח "מוניטין" ולנושאים אחרים הקשורים בו בתחום דיני המס. צוין כי הגדרתו של מוניטין קשה היא ואין בחוק הישראלי הגדרה ממצה למונח "מוניטין". נקבע כי המוניטין מבטא את מכלול היתרונות שנצברו לעסק ובכללם: תכונותיו, מיקומו, יעילותו, שמו הטוב, דימויו, איכות ומחיר השירותים שהוא מציע ואיכות ומחיר המוצרים שהוא מספק ובהם סימן המסחר של המוצר, ככל שקיים. העסק בעל המוניטין משמר את הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד אותו. מהגדרה זו של המוניטין, קרי שימור הרגלם של לקוחות לשוב ולפקוד את העסק, נובעת תכלית מכירתם של מוניטין – להביא לכך שאותם לקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק גם לאחר שהבעלות בו החליפה ידיים.

נכתב שגרעין המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת, למקום העסק, וזאת, בין היתר, בהסתמך על דברי פרופ' י' 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 המוצרים או השירותים; יעילות העסק, מיקומו וכדומה"** (ראו: י' ויסמן דיני קניין – חלק כללי (תשנ"ג) 360).

89. המוניטין מבטא, 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 תכונותיו של המוניטין, ומכאן – לאפשרות העברתו בתמורה או שלא בתמורה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שוויון ואופיין של המערערת ואש-אורי ערב החתימה על הסכם המייסדים

90. כפי הנזכר, המערערת ואש-אורי ייסדו את השותפות בחתימתן על הסדר המייסדים ביום 6.8.2002.

91. המערערת הוקמה כשותפות בשלהי שנת 1996, ובשנת 1998 אוגדה כחברה בע"מ. ערב הקמת השותפות המערערת ניהלה רשת חנויות למכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים. חנויות הרשת, אשר במספר, התפרסו על פני שטחים גדולים והחזיקו מלאים גדולים בשיטת משגור (קונסיגנציה). החנות הראשונה נפתחה בגבעת ברנר בשנת 1996, ובהמשך נפתחו חנויות במרכזי קניות שמחוץ למרכזי הערים: בגעש, באר שבע, חיפה, צומת גן שמואל וצומת ירקונים. בשנים 1999-2000 נפתחו סניפים גם באשקלון, חולון (וולפסון), כפר ויתקין ונמל תל אביב.

אש-אורי, אשר הוקמה עוד בשנת 1981, הפעילה רשת חנויות למכירה קמעונאית של ספרים ותקליטורים בשם "יריד הספרים", אשר ניהלה אף יותר חנויות רובן באזור ירושלים, אך גם בתל אביב, חיפה, פתח תקוה והרצליה. מרבית החנויות מוקמו בקניונים ובמתחמי מסחר וקניות במרכזי הערים.

92. לקראת ההסכמות שגובשו בהסכם המייסדים, הוזמנה חוות דעת שכותרתה: "הערכת השווי 'צומת ספרים' ו'יריד ספרים' וקביעת יחס החליפין ההוגן בין 'צומת ספרים' לבין 'יריד ספרים' מחודש 12/2000", וזו הוצגה לבית המשפט מטעם המערערת ובהסכמת המשיבה (להלן: "חו"ד הערכת השווי" - מע/1). מעיון בחו"ד הערכת השווי עולה כי ערב הקמת השותפות, שתי הרשתות, זו של המערערת וזו של אש-אורי, עסקו בעיקר במכירה קמעונאית של ספרים. אש-אורי החזיקה וניהלה רשת למכירת ספרים ותיקה בהרבה מזו של המערערת, שכללה סניפים רבים יותר ברחבי הארץ (13 סניפים). ואילו, המערערת הייתה בזמנו רשת צעירה יחסית לממכר ספרים וניהלה 10 סניפים. השוני הבולט בין שתי הרשתות, ואולי זה היה הגורם שחיבר והשלים את צרכיהן, היה שאש-אורי מקמה את מרבית סניפיה במרכזי הערים ובקניונים; ואילו, המערערת מקמה את מרבית סניפיה, שנפרסו על פני שטחים גדולים יותר, ב"פאואר סנטרים" ובמרכזים מסחריים בצמתים שמחוץ למרכזי הערים.

93. יש מקום לציין כי **ערן זמורה**, מנכ"ל משותף בהוצאת הספרים כנרת זמורה דביר, ושותף להקמת המערערת (להלן: "זמורה"), מסר בעדותו כי ערב הקמת השותפות ניהלה המערערת 14 חנויות ואילו אש-אורי ניהלה 16 חנויות. נתונים דומים נכללו בתצהיר שהוצג בעבר מטעם **יורם רוז** (להלן: "רוז"), שותף להקמת המערערת ושותף בבעלות הוצאת כנרת, והוצג גם בהליך שלפני (מש/3). ואילו, אבי שומר, בעלים ומנהלה של חב' אש-אורי בע"מ, אשר ניהלה כאמור את רשת "יריד



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

ספרים", ומי שלימים מונה לנהל את השותפות, מסר בעדותו כי במהלך השנים 1981-2002 נוהלו 14 חנויות תחת השם "יריד ספרים".

94. כך או אחרת, אין חולק כי ערב הקמת השותפות, אש-אורי החזיקה יותר חנויות לממכר ספרים מאשר המערער, אך שטחי המסחר בחנויותיה של המערער היו גדולים יותר מאלו של אש-אורי.

95. מחו"ד הערכת השווי עולים, בין היתר, הנתונים הבאים:

בשנת 1998 - היקף הפעילות של המערער עמד על כ-15.7 מיליון ₪; ואילו היקף הפעילות של אש-אורי עמד על כ-30.7 מיליון ₪. היקף המכירות בחנויות של המערער עמד על כ-15.7 מיליון ₪; ואילו היקף המכירות בחנויות של אש-אורי עמד על כ-24.3 מיליון ₪.

בשנת 1999 - היקף הפעילות של המערער עמד על כ-23.5 מיליון ₪; ואילו היקף הפעילות של אש-אורי עמד על כ-32.5 מיליון ₪. היקף המכירות בחנויות של המערער עמד על כ-20.7 מיליון ₪; ואילו היקף המכירות בחנויות של אש-אורי עמד על כ-29.5 מיליון ₪.

בשנת 2000 (נתונים ביחס לרבעון האחרון) - היקף הפעילות של המערער עמד על כ-32.5 מיליון ₪; ואילו היקף הפעילות של אש-אורי עמד על כ-33.5 מיליון ₪. היקף המכירות בחנויות של המערער עמד על כ-27.5 מיליון ₪; ואילו היקף המכירות בחנויות של אש-אורי עמד על כ-36 מיליון ₪.

96. בחו"ד הערכת השווי כלל לא צוין כי למערער יש מוניטין. זאת, להבדיל מאש-אורי, לגביה נכתב מפורשות בחו"ד הערכת השווי, כי אחת החוזקות שלה הינו: **"מוניטין חזק באזור ירושלים"**. בנוסף, בתת פרק שעסק ב"נקודות שוני בין הרשתות" נכתב: **"יריד הספרים צברה נכסים פסיים ונכסים לא מוחשיים במהלך פעילותה"**, וזאת להבדיל מהמערער.

בעניין זה יש לציין כי רוי"ח **שלומי ברטוב** (להלן: **"ברטוב"**), אשר ערך את חו"ד הערכת השווי, זומן לעדות מטעם המערער, והתבקש להסביר מדוע אין בחו"ד הערכת השווי כל אזכור בקשר למוניטין של המערער. יש לציין כי מעדותו של ברטוב השתקף היטב ניסיונו לטשטש בדיעבד את העובדה כי בחו"ד הערכת השווי שערך, כלל לא יוחס מוניטין למערער, וזאת להבדיל מאש-אורי, בעוד פער זה, נכלל מפורשות ברשימת "נקודות שוני בין הרשתות".

ברטוב פירט בעדותו כי לשם עריכת חו"ד נעשתה מלאכה רבה ויסודית. וכך מסר, בין היתר: **"במסמך הזה השקענו הרבה מאוד שעות. זה היה צוות שעבד ברשותי, אני ניהלתי את הפרויקט."**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

היו איתי אני חושב 3-4 עובדים מקצועיים שעבדו איתי בפרויקט הזה. נפגשנו עם החברות, עם שתי החברות בנפרד, גם עם יריד ספרים וגם עם צומת ספרים, למדנו את השוק לעומק. אספנו נתונים, קיבלנו נתונים מהחברות, מרואי החשבון שלהם, ממערכות הכספים שלהם. ועשינו עבודה, לטעמי עבודה, עבודה מקצועית. נפגשתי גם עם האדונים הנכבדים שנמצאים פה, עם רן זמורה ויורם, שהם היו המנהלים ובעצם המנהלים של צומת ספרים באותה, באותה תקופה. נפגשתי עם אנשי הכספים של, של החברות, ביקרנו גם בחנויות. ביקרנו בחנויות גם בחנויות של צומת ספרים ביקרנו מספר חנויות, אני זוכר בגבעת ברנר ובגוש. ... ביריד הספרים נפגשנו עם אבי שומר שהיה המנכ"ל והבעלים של החברה, נפגשנו עם אנשי הנהלת חשבונות כדי לקבל נתונים כספיים, נפגשנו עם מנהלים, עשינו עבודה מאוד מאוד יסודית. אספנו הרבה הרבה חומרים מהחברות, דוחות כספיים של שנים אחרות, נתוני הנהלת חשבונות, למדנו על השוק. זה שוק שאנחנו גם הכרנו אותו מעבודות אחרות אבל אין ספר שעושים עבודה כזאתי אז יותר, יותר מעמיקים בעבודה ומכירים את השוק יותר, יותר לעומק" (פרוט' מיום 21.2.2019, בעמ' 22).

ברטוב נשאל על אודות הערכת שוויה של המערערת בחוות הדעת, והשיב: "מרבית השווי של 35.8 הוא בעצם מוסבר, זה השם של הפעילות העסקית של החברה באותה נקודת זמן ומרבית הזכויות וזה מוסבר במוניטין והנכסים הלא מוחשיים שבעצם היו לחברה באותה נקודת זמן" (שם, בעמ' 23).

ברטוב נשאל מדוע לא ציין מפורשות בחוות הדעת את דבריו בבית המשפט בקשר למוניטין של המערערת, והשיב בהאי לישנא: "העבודה שלי, כמו שאני כתבתי, הייתה עבודה, הייתה הערכת שווי של צומת ספרים ויריד ספרים וקביעת יחס החליפין. לא, לא נשאלתי את השאלה הזאתי בעבר אז לא, לא נדרשתי, לא נדרשתי לכתוב אותה, למרות שאפשר. מי, לפחות שאני קורא את זה בראייה מקצועית היום אז אני חושב שאפשר להבין בצורה ברורה שהפער הזה הוא מוניטין, למרות שהמילה מוניטין לא, לא נאמרת במפורש לגבי צומת ספרים" (שם, בעמ' 28).

בהמשך נשאל הכיצד מצא לנכון להזכיר בחוו"ד הערכת שווי שלאש-אורי היה מוניטין, להבדיל מהמערערת, ועל כך השיב: "אני חושב שיריד ספרים כפי שהניתוח שלנו, סליחה, הראה באותם השנים היה באמת מוניטין חזק באזור ירושלים. היו לה אני חושב בערך מחצית החנויות שלה היו חנויות באזור ירושלים, חנויות מקומיות חזקות וטובות. הייתה להם חנות טובה בקניון מלחה, היו להם כמה חנויות. צומת ספרים היה אני חושב את המוניטין הארצי. נכון אני לא כתבתי את הדבר הזה, לגבי המילה מוניטין לא מופיעה אצלי. כמו שאמרתי, אני חושב שאפשר להבין את המוניטין מכל הניתוח של החברה וזה גם, וזה גם שאלה חישובית. זאת אומרת מוניטין זה הגדרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

חישובית, שווי פחות נכסים נטו זה מוניטין, זה, זה הגדרה שגם רשויות המס וגם חשבונאות מדברת עליהם. זה, זה נתון, זה נתון מספרי שעולה בתרגיל חישובי פשוט מהחוות דעת שלי".

לאחר ששמעתי את עדותו של ברטוב התרשמתי כי זו נועדה להקהות את העובדה כי למערכת לא יוחס מוניטין בחוות דעתו היסודית והמעמיקה כפי שהוצגה, בעוד שאש-אורי נבדלה מהמערכת, כך בחוות הדעת, בין היתר, בשל מוניטין חזק שטיפחה באזור ירושלים. מצאתי את הסבריו של ברטוב לכך, כפי המצוטט לעיל, כקלושים ודחוקים, בעיקר בהינתן שמטרת חוות הדעת הייתה להעריך את שוויין של כל אחת מהחברות וקביעת יחס החליפין ביניהן. ברי כי קיומו של מוניטין והערכתו הינו אבן יסוד בהערכת שווייה הכולל של חברה, בעיקר לקראת מיזוג אפשרי.

97. בסופו של דבר, בחו"ד הערכת השווי מחודש דצמבר 2000, אשר שימשה את המערכת ואש-אורי, לקראת הקמת השותפות ביניהן, הוערך שווייה של המערכת בכ-35.8 מיליון ₪, ואילו שווייה של אש-אורי הוערך בכ-47 מיליון ₪.

איה אזכור המונח "מוניטין" בהסכם המייסדים?

98. כותרתו של סעיף 13 להסכם המייסדים הינו: "השכרת החנויות, העברת מלאים".

בסעיף 13.1 להסכם המייסדים נכתב: "מוסכם בין הצדדים כי צומת ויריד ישכירו לשותפות את כל זכויותיהן לשימוש בכל החנויות, ברשת צומת ספרים וברשת יריד ספרים, כחנויות עובדות, כולל זכות שימוש בנכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן הציוד שבבעלות כל אחת מהן לפי טופס יא' ליום 31/3/02, המצורף להסכם זה כנספחים 11 ו-12 בהתאמה".

בסעיף 13.2 נכתב: "תמורת הזכות לשימוש הבלעדי בחנויות של כל רשת, נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים, והציוד כאמור בסעיף 13.1 לעיל תשלם השותפות לכל אחת מן השותפות המוגבלות – צומת ויריד – תשלום חודשי בסך של 100,000 ₪ (מאה אלף שקלים חדשים) בתוספת מע"מ כחוק עבור כל חודש במשך כל תקופת השימוש בחנויות"

הנה כי כן, הוסכם כי השותפות תשלם מדי חודש לכל אחת מהשותפות המייסדות, המערכת ואש-אורי, סך של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימוש הבלעדי בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, לרבות זכויות השימוש בנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים לרבות הציוד שבבעלות כל אחת מהן.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

99. יובהר ויודגש - הסכם המייסדים אינו כולל את התיבה: "מוניטין". ודוק, הגם שהסכם המייסדים הינו מפורט ביותר, הרי שהמונח "מוניטין" כלל אינו נזכר בו. עובדה זו כשלעצמה מעוררת על פני הדברים תמיהה, שכן לטענת המערערת כל שוויון של השותפות המייסדות, המערערת ואש-אורי, התבטא במוניטין של כל אחת מהן, אותו צברו לכאורה במהלך שנות פעילותן. המערערת עמדה על טענתה כי מלבד מוניטין לא החזיקה באמתחתה כל נכס משמעותי אחר, בהינתן שמלאי הספרים הגדול שהחזיקה התנהל בשיטת המשגור (קונסיגנציה), ושווי של יתר הציוד שהחזיקה היה לטענתה "בטל בשישים".

100. אמנם, נשמעה הטענה כי המונח "נכסים בלתי מוחשיים", שנוכח בהסכם המייסדים, טמן בחובו גם "מוניטין". ברם בהינתן שלא נטען כי למערערת (ולאש-אורי) היו נכסים בלתי מוחשיים אחרים, מלבד מוניטין, ובהינתן כי לשיטת המערערת היה זה הנכס העיקרי, אם לא הבלעדי, שהחזיקה, אשר לימים אף "זכה" להסכם נפרד משל עצמו, כך בשנת 2005 במקביל להסכם צירוף באג לשותפות, הרי שמצופה היה כי הסכם המייסדים יאמר באופן גלוי ומפורש את דברי השותפות המייסדות ביחס למוניטין שלהן, שוויו, השימוש בו ואופן החזקתו. אך לא כך הוא.

101. מעדותו של רו"ח דורון שגיב (להלן: "שגיב"), אשר זומן להעיד מטעם המערערת, כמי שליווה אותה, בכריתת הסכם המייסדים, וההסכמים להכנסת באג כשותפה, בעיקר בתחום המיסוי, עלה בין היתר כי השמטת המונח "מוניטין" לא נעשתה בשל טעות קולמוס או בהיסח הדעת. וכך מסר בעדותו: "אני באתי, אני ביקשתי שיצינו במפורש בין הנכסים הבלתי מוחשיים את המילה מוניטין, אני ביקשתי. בא עורך הדין ואמר לי: תשמע, אם אני אכתוב מוניטין, זה אומר שמה? שאין נכסים אחרים? אתה קורא למשהו מסוים בשם מוניטין, ואני קורא לזה אולי בשם מותג, אחר כך יהיה ויכוח משפטי האם מה שחזר או מה שנשאר זה משהו אחר. אז הוא אמר לי: תשמע, אני מעדיף משפטית לקרוא לזה בשם הכולל: נכסים בלתי מוחשיים, אבל אין ספק מבחינתי שהנכס המרכזי היה המותג, אבל אתה יודע, עורכי דין תמיד פוחדים מצמצום, רוצים שזה יהיה יותר רחב אז אמרו לי: אתה יכול לחיות עם זה? אמרתי: תשמע, אולי זה טיפה פחות טוב אבל אפשר לחיות עם זה, הרי ברור שבתוך המילה נכסים בלתי מוחשיים, הנכס הבלתי מוחשי הגדול ביותר זה המותג וזה המוניטין" (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 166).

רוז בעדותו הוסיף: "תראה, אני חושב שעורכי הדין, א', אני לא עורך דין, וזה ניסח עורך דין, אבל כששאלתי למה, אמרו לי שזה יהיה כולל, שיהיה כולל גם המוניטין וגם המיקומים וגם האדמיניסטרציה, והיות ואין שום דבר בחנויות כמעט, חוץ מנכסים לא מוחשיים, אז זה כולל את כל המכלול" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 108).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

אולם, זמורה מצדו הבהיר בעדותו כי למערכת לא היה נכס בלתי מוחשי אחר מלבד מוניטין. כך בדבריו: "נכסים בלתי מוחשיים זה המוניטין. אני לא מכיר הסבר אחר לנכסים לא מוחשיים ברשת של חנויות ספרים" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 34). ובהמשך: "המילה מוניטין איננה, יש נכסים בלתי מוחשיים, שזה מבחינתנו, כל זה, כי אני לא, אם את יכולה לעזור לי, מה יכול להיות נכס בלתי מוחשי שהוא איננו מוניטין בחנות ספרים?" (שם, בעמ' 72).

102. אציין כי מקובלת עלי הטענה כי "נכסים בלתי מוחשיים" טומנים בחובם, בין היתר, גם "מוניטין". כמו כן, מוסכם עליי שלא ההתבטאות הלשונית המסוימת, או המונח שנכתב בהסכם, אף לא החסרתו של מונח מהותי אחר, הם שבכוחם לקבוע, ככלל, מהותו של ההסכם וסיווגה של העסקה נושא התייחסותו או כדי לקבוע כשלעצמו קיומו או העדרו של מוניטין. הכלל הוא כי יש להעדיף מהות על פני צורה, אך עם זאת אין מקום להתעלם כליל מלשון ההסכם. הקובע הוא המסר הענייני העולה מסעיפיו השונים של ההסכם והרקע הנסיבתי הניצב מאחוריהם.

103. נתגלה אם כן פער לא מוסבר - בין הטענה שנשמעה מצד המערערת ואש-אורי לפיה הנכס העיקרי, אשר אצר את מרבית שוויו, היה המוניטין שנצמח בידן, עד כי עמדו על רצון להחזיקו בבעלותן גם לאחר הקמת השותפות, ובשנת 2005 אף זכה להסכם נפרד משל עצמו - לבין העובדה שהושמט מהסכם המייסדים, כאשר יתר הסוגיות שנכללו בו היו מפורטות ומדוקדקות, וחלף זאת הוזכר אגד כללי של נכסים, מוחשיים ולא מוחשיים, אשר תמורת זכות השימוש בו היה על השותפות לשלם דמי שימוש חודשיים. נמצא שדווקא בסוגיה מרכזית זו, אליבא ד'מערערת, לא הובא כל פירוט שלכאורה נדרש מטעמה. כך למשל נותרו ללא מענה השאלות הבאות: מה היה שווי המוניטין של כל אחת מהשותפות המייסדות ערב הקמת השותפות?; למשך כמה זמן הן התעתדו להחזיק בו בבעלותן?; מה היו תנאי ומגבלות השימוש בו?; מה גובה דמי השימוש שעל השותפות לשלם תמורת המוניטין לבדן?; ועוד כהנה וכהנה שאלות.

104. תהיות אלה שלא הוסברו על-ידי המערערת או מי מטעמה, יש בהן כדי לחזק את מסקנתי, המושתתת כשלעצמה על מכלול הראיות והעדויות, כפי שאפרט, לפיה בעת כריתת הסכם המייסדים השותפות המייסדות כלל לא נתנו דעתן באופן פרטני וייחודי לנושא המוניטין, וסוגיה זו לא זכתה לתשומת לב מיוחדת מצדן, ולא בכדי. רק כעבור שנים אחדות, בשנת 2005, בעת שבאג הביעה עניין להצטרף כשותפה לשותפות, מצאו הן בסוגיית המוניטין אמצעי לסלול עבורן אפיק להזרמת כספים היישר לכיסן, בכסות מכירת מוניטין לשותפות, באופן מנותק מדרישות המציאות שהתהוותה. לצורך כך, סוגיית המוניטין, אשר נחבאה אל הכלים בהסכם המייסדים, ואף עוד קודם לכן, הרקיע לפתע שחקים בעת שבאג הפציעה והביעה רצון לרכוש זכויות בעלות בשותפות, שהרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

אז נוצרה לכאורה הזדמנות לתכנן דרך לקבלת הכספים במסלול מיטיב מבחינת מס, אף אם לא תאמה את טיב העסקה בכללותה. וכך יצא שבאג שילמה 30 מיליון ₪ עבור רכישת שליש מהבעלות בשותפות, בעוד שהשותפות העבירה קרוב למלוא הסכום אל השותפות המייסדות, בכסות תמורה לאותו מוניטין, שכלל לא זכה להתייחסות קונקרטית בעת שהשותפות באה אל העולם במסגרת הסכם המייסדים.

האם נושא "המוניטין" כלל נזכר בקשר למערערת עד למועד כריתת הסכם המוניטין?

105. חיזוק למסקנתי דלעיל, נמצא בכך שלא רק בהסכם המייסדים סוגיית המוניטין לא נזכרה באופן פרטני ומזוקק, אלא גם בחו"ד הערכת השווי, שהוזמנה עבור השותפות המייסדות לקראת גיבוש הסכם המייסדים ביניהן, לא יוחס למערערת מוניטין כלשהו, בעוד שלאש-אורי נזקף "מוניטין חזק באזור ירושלים". בנסיבות אלה, בהינתן שהמערערת ייחסה לעצמה מוניטין בשווי של מיליוני שקלים, כך לשיטתה, מצופה ואף התבקש כי המערערת, או מי מבעליה, יפנו לעורך חו"ד ויצגו לו את משנתם בליווי תחשיבים ונתונים, בייחוד נוכח המשא ומתן שהתנהל אז עם אש-אורי לקראת הקמת השותפות ביניהן. ברם, מסתבר שהמערערת לא פעלה כך.

ברטוב, אשר ערך כאמור את חו"ד הערכת השווי, נשאל במהלך עדותו כך: **"כאשר העברתם את טיוטת חוות הדעת לתגובות של החברות, אנשי צומת ספרים לא באו ואמרו לא ציינת שיש לנו מוניטין והרי יש לנו מוניטין מפואר?"** ועל כך השיב: **"אני לא זוכר אם הם אמרו את המשפט הזה כן או לא, אבל בסוף מה שכתוב פה המילה מוניטין לא, לא מוזכרת פה".** בהמשך נשאל: **"הם לא, בשיחות האלה שאתה מתאר, לא אמרו לך המוניטין הוא העיקר, כל השאר, וזה, זה בערך ציטוט מדברים שנאמר כאן, כל השאר בטל בשישים. לא אמרו לך, לא הדגישו, לא שמו דגש מוניטין, מוניטין, מוניטין? ... אני שואלת, האם אמרו לך אז מוניטין, מוניטין, מוניטין?"** ועל כך השיב: **"לא, לא זכור לי"** (פרוט' מיום 21.2.2019, בעמ' 33-32).

106. ר"ח ציקי קוטלר (להלן: "קוטלר"), אשר הוציא למערערת את השומה הראשונה בצו לשנות המס 2005-2007, מסר עדות מטעם פקיד השומה בהליך שלפני, וציין כי בדיוני השומה עם מי מטעם המערערת, לקראת הוצאת השומה, לא הוצגו לפניו הערכות שווי של מוניטין המיוחס למערערת.

עוד הוסיף קוטלר בעדותו כך: **"את המילה מוניטין אנחנו יכולים לראות לראשונה בהסכם להשכרת מוניטין ב-2005 ... אם אנחנו פותחים את הדו"חות של 2003 ... לא מוצאים את המילה מוניטין, אנחנו רואים שם את השכרת ציוד, ... בדו"חות 2004 אנחנו רואים את המונח השכרת**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מוניטין, ... כי הדו"חות של 2004 נחתמו באוגוסט 2006 כלומר אחרי העסקה של 2005 אז היה מקום לאפשר לתקן את השורה הזאת בדו"חות, בשורה הזאת מופיעה השכרת ציוד ב-2003. בנוסף. כרטיס המערכת, יש כרטיס חשבוניות שאנחנו רואים שם שעד ליוני בעצם, יוני 2005 יש לנו פקודה של השכרת ציוד והפקודה משלימה להשכרת המוניטין נמצאת באותו כרטיס אבל בדצמבר, כלומר עד יוני עשו עדיין פקודה של השכרת ציוד" (פרוט' 13.3.2019, בעמ' 60).

107. בנוסף לכך, נמצא כי השותפות דיווחה בספריה על הוצאה בשל "שכירות ציוד", להבדיל משכירות מוניטין או כל נכס בלתי מוחשי אחר. ודוקו, בדו"חות הכספיים המבוקרים של השותפות ליום 31.12.2003 (מש/1), בפרט בדו"ח רווח והפסד נכלל סעיף "הוצאות מכירה הנהלה וכלליות", כאשר בביאור המצורף לו מפורטים רכיבי סעיף זה ובהם, לצד דמי ניהול, הוצאות שכר, אחזקה המשרדים והחנויות, פרסום, דמי שכירות, אחזקת רכבים, הוצאות נסיעה וכד', גם: "שכירות ציוד" בסכום של 2,400,000 ₪. סכום זה מתקבל כאמור מתשלום חודשי של 100,000 ₪, לכל אחת מהשותפות המייסדות, מדי שנה.

בהקשר זה מעניין לציין כי בדו"חות הכספיים של השותפות החל משנת 2004 ואילך, עבר סעיף זה מטמורפוזת וכוונה לפתע "שכירות מוניטין" חלף "שכירות ציוד", בעוד סכומו לא השתנה כמובן. חשוב לציין את העובדה כי הדו"חות הכספיים של השותפות לשנת המס 2004 בוקרו ונחתמו בחודש אוגוסט 2006 (מש/2), היינו לאחר שנחתמו ההסכם לצירוף באג כשותפה והסכם המוניטין, שאז כאמור כל "סוגית המוניטין" זכתה לפתע לתשומת לב אחרת לחלוטין והוצגה כנכס העיקרי, אם לא היחיד, שבעצם משקף את שוויה של המערכת (ושל אש-אורי).

108. מעיון בכרטיס "מצב חשבון" של המערכת לשנת 2005 נרשם כי בחודשים ינואר עד יוני היא קיבלה תשלום בסך 100,000 ₪ מדי חודש תמורת "שכירות ציוד"; ואילו בחודש דצמבר, היינו לאחר החתימה על הסכם המוניטין, נרשמה לפתע הכנסה מ"שכירות מוניטין" (מש/5).

109. יצוין כי המערכת לא הציגה חשבוניות מס שהוצאו מטעמה לשותפות בגין השכרת המוניטין או הציוד בסכום של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ מדי חודש, עם הקמת השותפות, על אף שהתבקשה.

ב"כ המשיב העלתה סוגיה זו בשאלות שהפנתה לזמורה, כך: "אני סבורה שלו היו החשבוניות שהוצאו במהלך השנים 2003-2004 אומרים שכירות מוניטין, הייתם מציגים את זה לפקיד השומה ולבית המשפט. תתייחס לזה, נראה לי שאלה לגיטימיות", ועל כך השיב: "אני אענה לך, ההתייחסות שלי שאני לא יודע, כמו שאני אומר שאם זה במאזן פה, אז זה כתוב שגוי" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 74).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

גם רזניק נשאל על כך בעדותו והשיב: "אז קודם כל אני לא יודע מה היה רשום בחשבוניות כי לא אני הוצאתי חשבוניות ואני מניח שאם צריך לבדוק או לא לבדוק, אפשר לבדוק את הדברים האלה..." (פרוט' מיום 19.12.2018, עמ' 82).

חשבוניות המס שהמערערת הנפיקה לשותפות, כפי חובתה בדין, כנגד קבלת התשלום עבור דמי השימוש בנכסים המוחשיים והלא מוחשיים הינם מסמכים שבשליטתה וברי כי אין חולק על כך. בעלי המערערת נשאלו על אי הצגתן בישיבת ההוכחות הראשונה, שלאחריה התקיימו ישיבות רבות נוספות במועדים נדחים, אך המערערת לא מצאה לנכון להציגן, או למצער לבקש לעשות כן, אף לא בהמשך ההליך המשפטי. העובדה שהמערערת נמנעה מלחשוף אותן חשבוניות מס - מדברת לחובתה, בעיקר כאשר לא נשמעה מטעמה כל טענה כי אותן חשבוניות מס אינן מצויות ברשותה. ידועה ההלכה, הן במשפט פלילי הן במשפט אזרחי, שאם נמנע בעל-דין מהצגת ראיה רלבנטית שהיא בהישג ידו, ואין לו לכך הסבר סביר, ניתן להסיק, שאילו הובאה ראיה, הייתה פועלת נגדו. על כן, שבחירה המערערת להימנע מהצגת אותן חשבוניות, מבלי שהציגה הסבר לכך, מתחזקת המסקנה כי בדומה לרישום בספרי החשבוניות של המערערת, הרי שגם על גבי אותן חשבוניות מס שניפקה לשותפות נרשם: "השכרת ציוד" ולא "השכרת מוניטין".

מה היחס בין שוויים של הנכסים המוחשיים לבין אלה הלא מוחשיים שהושכרו לשותפות ?

110. כפי שצוטט לעיל מסעיף 13 להסכם המייסדים, הוסכם כי השותפות תשכור מהמערערת ומאש-אורי את זכויות השימוש ברשתות החנויות של כל אחת מהן, ובכלל זאת "זכות שימוש בנכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים שבבעלות כל אחת מהן הציוד שבבעלות כל אחת מהן".

111. התעוררה אם כן השאלה מה שווי הנכסים המוחשיים, לרבות הציוד הנזכר, לצד וביחס לשווי הנכסים הבלתי מוחשיים, שלשיטת המערערת המדובר במוניטין שנצמח לה. כאמור הסכם המייסדים התייחס לכלל הנכסים - מוחשיים ובלתי מוחשיים - במקשה אחת, ובתמורה לזכויות השימוש בהם תשלם השותפות דמי שימוש חודשיים בסכום של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ לכל אחת מהשותפות המייסדות.

112. יובהר, מקביעת גובה דמי השימוש החודשיים לא ניתן לקבוע את שווי הנכסים המוחשיים והבלתי מוחשיים שהושכרו לשותפות, כמו גם את היחס ביניהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בהקשר זה אישר זמורה בעדותו כך: "ל-100 אלף לא הייתה חשיבות כלכלית". ... "הסעיף הזה בא בפירוש לסמן את זה שאנחנו כל אחד שומר בעצם על המוניטין שלו, זה לא, אין, הסכום הוא לא סכום כלכלי, שמבטא את זה" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 34-33). זמורה אישר בעדותו כי סכום ה-100,000 נקבע ללא כל תחשיב כלכלי, כך שלמעשה כל סכום היה מתקבל (שם בעמ' 36). והוסיף: "זה היה סתמי לדעתי" (שם, בעמ' 92).

רוז מס בעדותו: "ה-100 אלף זה היה סכום שסתם החלטנו עליו. ... בגלל שהרווחים היו מתחלקים שווה בשווה. אין לזה משמעות בכלל. היינו יכולים להגיד 500 אלף, היינו יכולים להגיד 50 אלף" (שם, בעמ' 115).

וכך מסר שומר בעדותו: "100 אלף שקל בסכום שחשבנו שהוא משקף את הרווחים שהיה לכל חברה לפני כן, באופן שהוא הגיוני. זה לא היה משנה גם אם זה היה 90 או 100 אלף שקל, בגלל שהיינו שותפים שווים אז לא היה לנו בעיה, גם לא היינו חייבים לקבוע מספר מדויק, כי לקחנו את זה שווה בשווה אז זה לא פגע באף אחד. זה היתרון בשותפות שכל אחד הוא 50 אחוז וכשמחלקים תמיד חצי וחצי אז אף אחד לא נפגע" (פרוט' 19.12.2018, עמ' 24).

שגיב אישר בעדותו כי לא נערכה חוות דעת להערכת שווי המוניטין - "שאלה טובה. מה שקרה, שעשו במקור את ההסכם, אמרתי, אף אחד לא בדק מה השווי הנכון של המוניטין הזה, כי זה היה פחות חשוב, למה פחות חשוב? כי אם שני צדדים מקבלים את אותו הסכום, ... כל עוד הסכום, אם אנחנו שותפים חצי חצי, והסכום שמשולם לנו זהה, יש חוסר משמעות לקבוע האם ה-100 אלף שקל זה הסכום הנכון או שהוא צריך להיות 130 או שצריך להיות 70. לכן לא נערך שום בדיקה כלכלית מה הסכום הראוי, האם הוא 100 אלף שקל, או 190, או 170, או 180" (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 177).

113. המערערת טענה כי דמי השימוש החודשיים ששילמה השותפות לה ולאש-אורי היו למעשה עבור השימוש במוניטין של כל אחת מהן. לדבריה לא היה באמתחתן להעביר כל נכס אחר זולת מוניטין. במסגרת טענה זו ביקשה למעשה המערערת לשנות בדיעבד את הנכתב בהסכם המייסדים שהיא עצמה צד לו, ולהציג את התיבה: "נכסים מוחשיים ובלתי מוחשיים" ו"הציוד שבבעלות כל אחת מהן" כאילו נכתב: "מוניטין". בהקשר זה, נשמעה הטענה בעדותם של זמורה ורוז, לפיה בהינתן שהמערערת לא החזיקה מלאי ספרים בבעלותה, אלא בשיטת משגור (קונסיגנציה), הרי ששווי הנכסים המוחשיים שהיו בבעלותה היה "בטל בששים" כלשונם. ברם, אבהיר כי אין בידי לקבל טענה זו. למעשה באתי למסקנה כי למערערת היה ציוד מוחשי שווה ערך בסכום לא מבוטל, שאת סכומו אין בידי לקבוע, אך לבטח אינו סכום זניח כפי ניסיונה של המערערת להציגו. להלן אנמק.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

114. יצוין כי סעיף 13.1 להסכם הפנה לרשימת הציוד שבבעלות המערערת ואש-אורי לפי טופס יא' ליום 31/3/02, שצורף כנספח לאותו הסכם, אך טופס זה כלל לא הוצג לבית המשפט, על אף שנציגי המערערת נשאלו על כך.

115. זמורה עצמו סיפר בעדות כי: "בנינו אופרציה שלמה: משרדים, עובדים, מכונות, הנהלת חשבונות גדולה, מערכות מחשב, רואי חשבון, מנהלי חשבונות..." (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 25). "אני מדבר על 250-300 עובדים, על מכונות כמעט לכל האנשים. ... יצרנו אופרציה שלמה, הדוגמא הראשונה: פתחנו משרדים די גדולים, לקחנו מחסן אחד בניר צבי ואחרי תקופה קצרה היו לנו 4 מחסנים בתוך ניר צבי, לאחסן כל מיני דברים נוספים, דברים שלנו" (שם, בעמ' 27).

ובהמשך עדותו הוסיף: "כן, יש ארונות, יש מזגן, זה המוחשי, יש שולחנות, ארונות, כיסאות, המלאי הוא לא שלנו, הנכס הוא לא שלנו, אין מוחשי, הכל לא מוחשי" (שם, בעמ' 34).

רוז אישר בעדותו שהיו נכסים מוחשיים כמו מחשבים, קופות וריהוט (שם, בעמ' 104, 107).

116. זמורה אישר בעדותו כי המערערת שכרה חנויות במסגרת חוזי שכירות ארוכי טווח עם אופציות להארכה, ואף לכך יש ערך כלכלי. חוזים אלו הועברו לפי הסכם המייסדים לשימוש השותפות, אשר למעשה נכנסה בנעליהן של המערערת ואש-אורי גם בכל הנוגע להסכמי השכירות.

וכך נשאל זמורה: "עצם זה שהעברת, אתם, החברה, השותפות, העברתם את ההסכמים, את ההתחייבויות ואת הזכויות שלכם לשותפות, העברת נכס שיש לו ערך, השותפות יכלה לממש את האופציה, אם רצתה", והשיב: "סביר, כן" (שם, בעמ' 96).

רוז אישר בעדותו שהשותפות המשיכה את השכירות של החנויות – "אני לא יודע טכנית אם החוזים נמשכו או שהעבירו את השמות. לדעתי החוזים נמשכו, עם השמות הקודמים, עד שחידשו חוזים. כן, אבל זה פעם ב-5 שנים מחדשים, פעם ב-7 שנים, זה לא מיד. אתה חותם חוזה לטווח ארוך כשאתה שוכר חנות" (שם, בעמ' 120).

ברטוב אישר בעדותו כי חוזי שכירות ארוכי טווח מהווים נכס (פרוט' 21.2.2019, עמ' 35)



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

117. ר"ח יוסי רוזניק (להלן: "רוזניק"), אשר ליווה את המערערת ממועד הִנְסָדָה, ולאחר מכן גם את השותפות מסר בעדותו, בקשר לציוד של המערערת, כך: "גם את הציוד הם השאירו אצלם באותו מועד. זאת אומרת הציוד, אם נזכור מה זה ציוד בעסק כזה, זה בעיקר שיפורים במושכר, זאת אומרת הרי לוקחים חנות, משפצים אותה ומדפים, זה עיקר הציוד שיש באותו מועד בעסק מסוג זה" (פרוט' מיום 19.12.2018, בעמ' 63).

118. מעיון ב"מאזן הנומינלי" של המערערת לימים 31.12.1998 ו-31.12.1999, עולה כי כחלק מ"הרכוש השוטף" דיווחה המערערת בספריה על "רכוש קבוע" בסכומים של 3,018,282 ₪ ו-2,945,630 ₪, בהתאמה. ב"מאזן המתואם" נכתב כי שווי ה"רכוש הקבוע" לאותם מועדים הינו 3,266,082 ₪ ו-3,150,799 ₪, בהתאמה. מדובר על ריהוט וציוד משרדי, כלי רכב, ציוד מחשבים, שיפורים במושכר ועוד. על כן, אינני סבור שראוי לכנות רכוש וציוד בשווי זה כ"בטל בששים", לבטח שערכו של המוניטין לאותה עת כלל לא נזכר ולא הוערך.

119. מכל המקובץ עד כאן, על יסוד מכלול הראיות והעדויות דלעיל, עולה כי המערערת ואש-אורי העבירו לשימוש השותפות את כלל נכסיהן, מכל סוג שהוא, תמורת תשלום דמי שימוש חודשיים. המערערת לא הציגה כל תחשיב או הערכה לקביעת שווי הנכסים – אלו המוחשיים ואלו הלא מוחשיים. נחה דעתי כי למכלול הנכסים המוחשיים היה שווי רב, שהשכרת זכויות השימוש בו הצדיקו תשלום דמי שימוש הולמים. ערכם של אותם נכסים מוחשיים לא היה "בטל בששים", כפי שנשמע מטעם המערערת. די מהעדויות שנשמעו מטעם המערערת ומעיון בדיווחיה במאזנים המבוקרים מטעמה כדי להיווכח שהיה מדובר על רכוש וציוד בשווי של מיליוני שקלים.

האם המערערת עמדה בנטל ההוכחה הרובץ עליה בקשר להוכחת קיומו של מוניטין?

120. כפי שצוין לעיל בהרחבה, על נישום הטוען למכירת מוניטין מוטל להוכיח קיומו של מוניטין, שוויו ועצם מכירתו, זאת גם במקום בו הצדדים לעסקה הסכימו במפורש כי זהו "הממכר".

121. ברם, חוששני כי המערערת כלל לא עמדה בנטלי הראייה והשכנוע, הם נטל ההוכחה, כי אכן החזיקה במוניטין, ולבטח לא הוכיחה ערכו של מוניטין כלשהו.

122. ההתרשמות מעדויות בעלי המערערת הייתה כי הם כה חדורי בטחון בקיומו של מוניטין המיוחס למערערת בשווה ערך של מיליוני שקלים, עובר למועד הקמת השותפות ולבטח לאחריו, עד כי אין מקום כלל לערער או לפקפק בכך. זו למעשה הייתה נקודת המוצא שהוצגה מטעם בעלי המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

123. ברם, המוניטין, כפי שפירט המלומד ד' אלקינס בספרו **מיסוי קנין רוחני** (תשנ"ג) בעמ' 144, הוא נכס יציר השוק, ולא יציר החוק, כך ששומה על הטוען לקיומו להביא ראיות מן השוק. בלשונו: **"קיומו של מוניטין, אין להוכיחו בבדיקת רישום מסויים או בניתוח הוראות חקוקות; על-מנת להוכיח קיומו של מוניטין, יש להביא ראיות מהשוק, אשר הוא המעניק מוניטין לעסק פלוני ושוללו מעסק אלמוני"**. השאלה לגבי המוניטין היא לדעתו, בשונה מנכסים ערטילאיים אחרים, שאלה כמותית, ולא ישותית, קרי באיזו מידה יש לעסק פלוני מוניטין.

124. בנסיבות שכאלו, נקבע בפסיקה לא אחת, כי לצורך הרמת נטל ההוכחה בדבר קיומו של מוניטין, אין די בעדותו של בעל העניין לבדו, המספר על הצלחתו ועל שמו הטוב שלו עצמו ושל עסקו, שהרי, עדותו זו נגועה היא מדרך הטבע בחוסר אובייקטיביות מובנה. על כן, לא ניתן להסתפק בהכרזת מי מטעם בעלי המערערת כי מוניטין כאמור היה בידה. אין די בעדות מפי בעל העניין עצמו על מנת לקבוע כי המוניטין, קרי, מכלול תכונותיו התרומיות, שמו הטוב, צוות עובדיו, מיקומו, ועוד כיוצא באלה תכונות שמנתה הפסיקה בעניין זה, אכן התקיימו ואף היוו אותו כח מושך שהביא אל העסק אותם ספקים ולקוחות כנטען על ידי הבעלים, ועל ידם בלבד.

125. הכרזות אלה, כך גם במקרה שלפני, היו צריכות ביסוס בראיות מן השטח, מפי מי שחוו מוניטין זה, או בראיות כתובות שתועד קיום, אם היו כאלה. על המערערת היה להציג ראיות בלתי תלויות או לזמן עדים אובייקטיביים. דומני כי הוכחה זו לא דרשה מהמערערת מאמץ מיוחד, שהיה אמור להתבטא בזימון מספר אנשים מבין לקוחותיה שהיו יכולים להעיד על שמה הטוב, על אמינותה במתן שירות, על טיב המבצעים והמחירים האטרקטיביים שלה, על רצונם להמשיך ולהימנות עם לקוחותיה הנאמנים ועל עוד כהנה עובדות הבונות את המוניטין. המערערת אף יכלה להציג חוות דעת מקצועיות בשאלת קיומו של מוניטין ושוויו, אך כאמור כל זאת לא נעשה. כאמור אין די בעדויותיהם של בעלי המערערת, שפרשו בפני על פני יריעה רחבה את כל שבחי המערערת, והרבו לטפוח על כל שכס בשל ייחודה והצלחתה של המערערת.

ראו בהקשר זה את שנקבע בעמ"ה (ת"א) 194/92 **תחנת שירות רמת-גן בע"מ נ' פקיד שומה גוש** דן (14.10.1996): **"בין כך ובין כך, נראה לי, כי ... על מנת להוכיח קיומם של המוניטין בענייננו, לא די היה להם למערערים בהשמעת עדויותיהם של בעלי התחנה בלבד, שאמרו מה שאמרו מתוך נגיעה אישית ברורה. היה על המערערים לזמן כעדים מטעמם, ולו, כמה מלקוחותיה הקבועים של התחנה, על מנת שיעידו על המוניטין שלה, שבגינם נמשכו הם ואחרים, אליה, דרך קבע"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

126. הנה כי כן, קיומו של מוניטין אינו ענין מובן מאליה, כמו עובדה ידועה לכל שאינה צריכה ראיה כלל. כפי שצוין עיקר משמעו של המוניטין הינו שימור הרגלם של לקוחותיו לשוב ולפקוד את אותו בית עסק. מהגדרה זו של המוניטין, קרי שימור הרגלם של לקוחות לשוב ולפקוד את העסק, נובעת תכלית מכירתם של מוניטין – להביא לכך שאותם לקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק גם לאחר שהבעלות בו החליפה ידיים.

127. במקרה דנא, כפי שנסקר בהרחבה לעיל, לא הוצגה כל ראיה אובייקטיבית לכך שלמערערת כלל היה מוניטין. לא נשמעו עדים שנהגו לרכוש ספרים דווקא בחנויות המערערת או כאלה שהעדיפו רשת זו על פני המתחרה. אף חו"ד להערכת שווי השותפות המייסדות שחברה לקראת הקמת השותפות כלל לא ייחסה מוניטין למערערת, ומעדותו של ברטוב עלה כי הדבר אף לא הטריד את מי מבעלי המערערת. כמו כן, ברטוב בעדותו לא סיפק הסבר משכנע לעובדה כי למערערת לא יוחס כלל מוניטין בחו"ד, בעוד שלאש-אורי ייחס בחו"ד מוניטין שתואר כחזק באזור ירושלים. בסופו של דבר, שאלת הוכחת המוניטין בענייננו נשארה תלויה על בלימה מבלי שמומשה על ידי המערערת.

128. ברם, חרף האמור לעיל, נכון אני להניח שסביר כי המערערת צברה מוניטין, בשווי כלשהו, מאז הקמתה ועד להעברת פעילותה העסקית הקמעונאית אל השותפות. ערכו של מוניטין זה כאמור לא הוערך בזמנו על ידי המערערת ולא הוכח. וחשוב להזכיר, באותה תקופה מדובר היה ברשת ספרים צעירה יחסית, כפי שכונתה ע"י זמורה עצמו: **"תשמע, אנחנו עסק של 5-6 שנים, בחיתולים..."**, כאשר שוק מכירות הספרים בקמעונאות נשלט בעיקרו, באותה עת, על ידי רשת הספרים הוותיקה "סטימצקי", כפי שהדבר נשמע ונטען מפי כלל עדי המערערת, ואף נזכר בחו"ד הערכת השווי.

האם המוניטין שנצמח למערערת הינו בר-העברה?

האם מוניטין ניתן למכירה / העברה בנפרד? ואם כן, באלו נסיבות?

129. המוניטין, כנכס קנייני, "בעל שווי עובר לסוחר", ניתן להעברה או למכירה (ע"א 4666/10 לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, פס' יא (28.6.2012)). בקשר למהותה של מכירה שכזו הסביר השופט קיסטר בע"א 276/69 הילקוביץ נ' אלויס (ישראל) בע"מ, פ"ד כד(1) 85, 90: **"...משמעות של מכירת מוניטין היא המוכר יאפשר לקונה ליהנות מן הלקוחות הרגילים לסחור עם המוכר"**. דברים דומים כתב השופט ויתקון בע"א 550/72 באומל נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(1) 650, 653: **"...מוניטין שנמכרו אינן אלא ההסתברות שלקוחות ישנים יחזרו למקום הישן..."**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

130. בפ"ד שלמה שרון 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 לפקודת מס הכנסה), מכירתו של העסק כעסק-חי – במובן זה שהמוכר מושך ידיו מעיסוקו באופן מוחלט ובכך מוותר גם על קשריו עם לקוחותיו; וקיומה של תניית אי-תחרות המגבילה את מוכר העסק מלנסות ולזכות בלקוחותיו בחזרה. אין מדובר ברשימה סגורה ונדרשת בחינה של כל מקרה ומקרה על פי מכלול נסיבותיו כדי שניתן יהיה להגיע למסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של כלל המאפיינים.

סקירת פסיקה רלוונטית לענייננו

131. עוד מקדמת דנא, קבע בית המשפט העליון בע"א 550/72 ארנסט באומל נ' פקיד שומה חיפה, פד"א ר', 295 כי: "מוניטין הן נכס. זהו נכס בלתי מוחשי, שאין להעבירו אלא יחד עם העסק שלגביו הוא קיים (ראה Good Will 24 A. jur סעיפים 2, 4 ו-12)". במרוצת השנים חזרו בתי המשפט ומלומדים פעמים רבות על כך שאין להפריד בין העסק החי לבין מוניטין, באופן שהאחרון יימכר בנפרד ובמנותק.

132. כך נאמר בפ"ד שלמה שרון: "יודגש גם זאת: מצב הדברים המובהק – שבו נמכר מוניטין של עסק, בהנחה שקיים מוניטין כזה – הוא כאשר נמכר העסק כ'עסק חי', לאמור כאשר מועברת פעילותו של העסק. העברת הפעילות אין משמעה בהכרח העברת כלל הרכוש הפיזי של העסק; העברה שכזו משמעה העברתם של אותם יסודות המבטיחים את המשך פעילותו של העסק. במקרה שכזה כוונת הצדדים היא שהמוכר ימשוך ידיו מעיסוקו באופן מוחלט, ובכך הוא מוותר גם על קשריו עם לקוחותיו. כך נפסק גם בארצות-הברית:

'A seller who disposes of his manufacturing plant as a going concern necessarily parts with all those advantages which are inherent in conducting an established business at that plant; in other words, parts with his good will' (Pfleghar Hardware Specialty Co. v. Blair (1929), at p. 617).

ככלל, יקשה להוכיח כי נמכר המוניטין של עסק מקום שבו לא נמכר העסק כעסק חי. ייתכנו אולי מקרים נדירים שבהם אכן תתבצע מכירה שכזו....".

133. בעמ"ה (מח' ת"א) 94/95 שלמה הררי נ' פקיד שומה ת"א 4, פד"א כו', 396 נדרש בית המשפט המחוזי להכריע בשאלת מיסוי של מוניטין, קרי, אם מדובר כלל במוניטין, והאם אכן בוצעה עסקת מכירה כנטען. באותו מקרה, הנישום הררי, עסק שנים רבות בתחום המחשוב והתקשורת. בשנת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

1986 הקים הררי את חברת בריקום תקשורת בע"מ (להלן: "חברת בריקום") ושימש בה כמנהל שכיר. כחמש שנים לאחר מכן, בשנת 1991, מכר הררי את החברה לקבוצת האריס-אדאקום, וזו, מצדה, מיזגה את חברת בריקום עם חברת מסוף ק.מ. תקשורת מחשבים בע"מ (להלן: חברת מסוף). גם לאחר המיזוג, המשיך הררי לשמש כמנהלה של החברה החדשה. הצדדים עיגנו את העסקה המתוארת בשלושה הסכמים נפרדים: על-פי ההסכם הראשון, מכרה חברת בריקום לקבוצת האריס-אדאקום את כל נכסיה - לרבות הסכמי השירות עם לקוחותיה; בהסכם השני, שנחתם בין הררי לבין חברת מסוף, הוסכם שהוא ישמש כמנהלה של החברה החדשה; על-פי ההסכם השלישי, שכונה על-ידי הצדדים "Goodwill and Reputation Purchase Agreement" (להלן בפסקה זו: "הסכם המוניטין"), הוסכם כי הררי ימכור לחברת מסוף את המוניטין שלו. עוד הוסכם, כי לאחר שיסיים את תפקידו כמנהל החברה, יימנע הררי מלהתחרות בה במשך שנתיים. בתמורה התחייבה חברת מסוף לשלם לו סכום כולל של 300,000 דולר, ששווים היה 626,100 ₪.

פקיד-השומה סבר, כי הסכם המוניטין אינו משקף את ההתרחשות העסקית האמיתית. לשיטתו, הסכם המוניטין אינו עוסק כלל במכירת מוניטין, כי אם בהתחייבותו של הררי, כלפי חברת מסוף, להימנע מעיסוק בנושאי מומחיותו - לתקופה של שנתיים ימים מתום מועד העסקתו. לחלופין, סבר פקיד-השומה, כי המדובר לכל היותר בהשכרת מוניטין לתקופה קצובה, להבדיל ממכירתם, שהרי אין הררי יכול להיפרד "מהמוניטין האישיים שלו".

הדיון בבית המשפט המחוזי נסב על השאלה מהם אותם מוניטין שמכר הררי לחברת מסוף. נקודת המוצא של בית המשפט המחוזי בהכרעתו הייתה, ועל כך לא הייתה למעשה מחלוקת, כי אין לומר שהררי מכר את תכונותיו האישיות ואת כישוריו, שהרי אלה דברים ברייתם, ואינם ניתנים כלל למכירה. הררי טען, מצדו, כי את לקוחותיו העביר לחברת מסוף - ובכך התבטא מכר המוניטין. טענה זו נדחתה בבית המשפט המחוזי מן הטעם "שבני-אדם אינם ניתנים למכירה". עם זאת ציין בית המשפט המחוזי כי בניגוד ללקוחות עצמם, עשוי "הקשר עם הלקוחות" להיחשב - בנסיבות מסוימות - כמוניטין הניתנים למכירה. אלא שבית המשפט קבע כי במקרה זה לא נמכר אותו "קשר" על-ידי הררי, כי אם על-ידי חברת בריקום (במסגרת ההסכם הראשון). בית המשפט המחוזי נדרש גם לשאלה שמא המוניטין שמכר הררי אינם אלא הציפייה כי הלקוחות יישארו בעסק. אך גם תשובתו לשאלה זו הייתה שלילית.

בית המשפט המחוזי הדגיש בפסק דינו (בפסקה ז'), כך: **"יש לומר בראש כל, כי מכירת מוניטין בלא מכירת העסק עצמו, מציבה קונסטרוקציה משפטית וקניינית בלתי אפשרית"**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בית המשפט העליון (ע"א 5936/98), אשר דן בערעור של שלמה הררי (כחלק מפ"ד שלמה שרון), קבע כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי בדיון יסודה. בית המשפט העליון דחה את טענת הררי, לפיה מכר הוא לחברת מסוף את הציפייה להתקשר עם לקוחות חדשים וישנים, כך שמכירה זו מהווה מכירה של "מוניטין". נקבע כי יש להבחין, בין המרכיבים האפשריים של המוניטין - לאמור מקורותיהם - לבין המוניטין עצמו, קרי פרי המקורות. אין די בקיום מקורות אפשריים של מוניטין. נאמר כי השאלה הצריכה תשובה היא האם הוכח, במידה מספקת, כי נתקיימו מוניטין בפועל. משנקבע כי תיקי הלקוחות היו של חברת בריקום, ולא של הררי, ממילא לא היה בידיו למכור אותם. למעשה טען הררי, כי מכר לחברת מסוף את המרכיב האחד שיצר את תיקי הלקוחות של חברת בריקום, לאמור - את תכונותיו האישיות. אך גם בהקשר זה נקבע כי הררי אינו יכול למכור את תכונותיו האישיות; וכי אף על בסיס ההנחה כי תכונותיו של הררי היוו את המרכיב המרכזי ביצירת המוניטין, והדבר לא נקבע בבית המשפט, אין לזהות את אלה עם המוניטין. נקבע כי המוניטין גלום בתוצאה, קרי - בחוג הלקוחות, וזה האחרון כלל אינו קניינו של הררי. את חוג הלקוחות מכרה כבר בריקום לקבוצת האריס-אדאקום. בנסיבות העניין, אין גם בהתחייבות לאי-תחרות, שנכרתה בין הררי לבין חברת מסוף, כדי להוות סימן וראיה לכך שהררי מכר את המוניטין שלו. עוד נאמר כי תנית אי-תחרות עשויה להוסיף ראיה לשאלת מכירת המוניטין. אך באותו המקרה, התחייב הררי, כמנהלה, להשקיע את כל מרצו ואונו בקידום החברה, ותנית אי התחרות לא נכנסה כלל לתוקף במועד הנטען למכירת המוניטין.

134. בעמ"ה (מח' ב"ש) 515/06 גלאון מנועים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (24.12.2012), התעוררה סוגיית סיווג עסקה שנעשתה בין גלאון מנועים בע"מ (להלן: "גלאון") לבין שותפות בנושא המוניטין. בית המשפט נדרש לשאלה האם יש לקבל את עמדת גלאון, לפיה מדובר בהשכרת מוניטין או את עמדת פקיד השומה כי יש לסווג עסקה זו כמכירה, וכי העברת המוניטין מהשותפות לגלאון על דרך של שכירות הייתה בבחינת תכנון מס פסול.

במקרה המדובר, המערערת, גלאון, עסקה בייצור, מסחר, שיווק ומכירה של מנועים חשמליים, כאשר הבעלות בה חולקה כך ש-49.9% מהמניות הוחזקו במישרין ע"י קיבוץ גלאון, ואילו 50.1% מהמניות הוחזקו ע"י שותפות לייצור מאווררים ומנועים (להלן כאן: "השותפות"), שאף היא הייתה בבעלות הקיבוץ. בשלהי שנת 1997 הוקמה גלאון, וביום 31.12.1997 העבירה השותפות לגלאון את הציוד היצרני המשמש ליצור מנועים ואת כל הפעילות הקשורה בייצור לרבות רשימת הלקוחות והרשאה להתקשר עימם. כמו כן, השכיר הקיבוץ לגלאון את המקרקעין עליהם שכן המפעל בהסכם למשך 10 שנים. לא הייתה מחלוקת כי עד למועד העברת תחום הפעילות במנועים לגלאון השותפות הייתה פעילה בתחום זה ולאחר העברת הפעילות לגלאון, נשארה בשותפות פעילות המאווררים והשואבים בלבד. הסכם העברת הפעילות נחתם רק ביום 9.11.1998.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

במסגרת ההסכם ניתנה לגלאון הרשות לעשות שימוש בשם "גלאון" ובידע של השותפות, ללא תמורה. כמו כן הוגבלה ההרשאה כך שהקיבוץ או השותפות יכלו לבטל את ההרשאה בהודעה מוקדמת של 90 יום. ביום 22.3.1999 נחתם הסכם בין גלאון לבין חברת רדמונד אמקור בע"מ, לפיו ייסדו חברה בשם גל-רד מנועים 2000 (להלן: "חברת גל-רד"), בעלות בחלקים שווים, לשם מיזוג פעילותם בייצור מסחרי של מנועים חשמליים. על פי ההסכם, גלאון העבירה את פעילות הייצור לחברת גל רד וכן נכסים בשווי 8 מיליון ש"ח וכן התחייבה שהשותפות תעביר לגל רד מוניטין בסך 2.15 מיליון ש"ח. בהתאם העבירה רדמונד ציוד בשווי 8 מיליון ש"ח וכן 2.15 מיליון ש"ח במזומן. בהתאם למוסכם, ביום 23.8.1999 הוקמה חברת גל רד וגלאון העבירה אליה את פעילות הייצור וכן מכרה השותפות את המוניטין שלה לגל רד בתמורה לסך של 2.3 מיליון ש"ח (2.15 מיליון בתוספת הפרשי הצמדה). המכירה דווחה בדוחות השותפות והקיבוץ לפקיד השומה. או אז נמצא פרוטוקול בין גלאון לבין שותפות מחודש דצמבר 1999, כי בגין הרשאה בשימוש ובידע של השותפות תשלם גלאון לשותפות דמי שימוש בסך 540,500 ש"ח לשנת 1998, וסך של 480,000 ש"ח לשנת 1999. הפרוטוקול שיקף הסכם לתשלום דמי שכירות בגין מוניטין על אף שבהסכם המקורי סוכם כי השימוש יהיה ללא תמורה. השותפות דיווחה על הכנסה מדמי שימוש וגלאון דיווחה על הוצאה שוטפת בשנים האמורות. גלאון טענה כי אין המדובר במוניטין במשמעו הרגיל, אלא מדובר בשימוש בשם ובידע בלבד. כי גם אם מדובר במוניטין גרידא, הרי שגלאון שכרה אותו מהשותפות ושילמה עבורו דמי שימוש המותרים בניכוי. עוד נטען כי גם את התקבל גישת פקיד השומה שמדובר ברכישת מוניטין, שגה בהערכת שווי רכישתו.

בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' השופטת ר' ברקאי) נדרש, בין היתר, לשאלה האם יש לקבל את עמדת גלאון, כי מדובר בהשכרת מוניטין או את עמדת פקיד השומה, אשר טען כי יש לסווג עסקה זו כמכירה. גלאון ביקשה לדבוק בלשון ההסכם שנחתם בינה לבין השותפות, לפיו מדובר בזכות לעשות שימוש בשם ובידע של השותפות לתקופה מוגבלת בזמן ולכן אין מדובר במכירה. נטען כי החלטת השותפות להשכיר לגלאון את המוניטין ולא למכרו נבעה משיקולים אסטרטגיים לשמור את "הנכס" - המוניטין בידי השותפות ולא בידי חברה, אשר כל נושה עלול להטיל עליו שעבוד ולגזול מהקיבוץ את הנכס היקר לו ולכן ביקשה לשמר אותו בידיה עד אשר ימצא משקיע בחברה. פקיד השומה מצדו טען, כי אכן לא ניתן לשלול על הסף את האפשרות העקרונית להשכרת זכות המוניטין, אולם שכירות שכזו יש שתעשה במקרים מיוחדים בהם נקבע מפורשות, כי מדובר בזכות שכירות בלבד.

ביהמ"ש קבע כי יש לקבל את עמדת פקיד השומה לפיה, ההסכם בדבר השכרת המוניטין מהשותפות לגלאון היה בבחינת תכנון מס פסול. נאמר כי עסקה של השכרת מוניטין אפשרית ולא פסולה על פניה אולם, עסקה שכזו חייבת לשקף אמיתית את מהות פעולת ההשכרה ולא תוכר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לצרכי מס כאשר מדובר בפיקציה שנועדה כל כולה להקטין את החבות במס. בפועל נמצא, כי כל המהלכים בנוגע לעסקת השכרת המוניטין בתמורה לגלאון, נודעו רק בדיעבד, לאחר שגלאון הפסיקה את פעילותה והייתה ריקה מתוכן וקיימת "על הנייר" בלבד, שהרי כל פעילותה הועברה לחברה החדשה שהוקמה - חברת גל-רד. בית המשפט קבע כי נתון זה מחזק את המסקנה כי מדובר בפעולות פיקטיביות שלא היה בהן דבר כי אן הרצון להקטין את החבות במס.

בית המשפט הוסיף וציין כי מההסכם שבין גלאון לבין השותפות עלה כי עוד בסוף שנת 1997 חיסלה השותפות את פעילותה בתחום המנועים עם העברתה לידי גלאון ולא המשיכה בפעילות כלשהי בתחום זה. נקבע כי עם העברת הציוד ורשימת הקוחות לגלאון, הועבר כל המוניטין לגלאון הלכה למעשה. עוד נקבע, ש"השארית המוניטין בידי השותפות, בהעדר עסק חי ובהעדר לקוחות, מרוקן את המוניטין מכל תוכן". בית המשפט הגיע למסקנה כי מכירת כל כולו של העסק לגלאון, כשבמסגרת מכירה זו הועברה רשימת לקוחות, הרי שכך גם גורלו של המוניטין. דהיינו, המוניטין נמכר לגלאון ולא נותר בידי השותפות, "גם אם נאמר אחרת".

עוד הוסיף בית המשפט כי אמנם בהסכם שנחתם בין השותפות לבין גלאון, צוין כי גלאון זכאית להשתמש במוניטין של השותפות ללא תמורה וכי השותפות יכולה לבטל את ההרשאה בשימוש במוניטין, אך קבע כי "עם כל הכבוד לחופש החוזים, והרי הכתב סובל הכל, אין לקבל מצב אבסורד זה ולהכיר בהפרדה המלאכותית בין המוניטין לבין העסק, בנסיבות בהן נמכר העסק כעסק חי על כל תכולתו והמוניטין שבו. השכרת המוניטין, שנולדה מאוחר יותר, אינה מתיישבת עם הנסיבות כאשר מדובר בחיסול פעילות מוחלט של השותפות והעברתו לידי המערער (גלאון - י.ט.)." בית המשפט הדגיש בפסק דינו כי: "המוניטין מצטרף תמיד לפעילות עסקית וכאשר אין כל פעילות עסקית אין מוניטין". מכאן, כך נקבע, השותפות לא יכלה להשכיר מוניטין השייך לה, כאשר לא נותרה אצלה כל פעילות בתחום המנועים, לאחר זו הועברה כולה לגלאון.

בית המשפט הגיע אם כן למסקנה כי יש לקבל את עמדת פקיד השומה, הקובעת כי המוניטין נמכר לגלאון על ידי השותפות עם העברת כל נכסי השותפות בתחום המנועים לידי גלאון, וכי הטענה של השכרת המוניטין הינה "תכנון מס פסול".

135. בעמ"ה (מח' ת"א) 1036/00 פרידלנד שמואל נ' פקיד שומה כפר סבא (15.1.2003), מיסים יז/1 (פברואר 2003) ה-19, עסק בעניינו של המערער, אשר טען למכירת מוניטין שצבר ביחד עם בנו-שותפו בעסק הממתקים, לחברה שהקימו. המערער היה בעליה ומנהלה של חברת ממתקים גדולה. עסקו של המערער הוקם על ידו עוד בשנות ה-40, ונוהל תחילה על ידו ולאחר מכן עם בנו. בשנת 1992 החליטו השניים להסב את השותפות ביניהם לחברה בע"מ. עם הקמת החברה נחתם הסכם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בין החברה לשותפות, לפיו נמכר לחברה העסק בכללותו. אולם, במסגרת הסכם זה נקבע, שהשותפים ימשיכו להחזיק באופן אישי בכל נכסי הנדל"ן, במוניטין ובזכויות השיווק. בשנת 1995, כארבע שנים לאחר הקמת החברה, נערך הסכם נוסף בין החברה לשותפים, לפיו רכשה החברה מידי השותפים, תמורת 3.3 מיליון ש"ח, את המוניטין והסוכנויות בחו"ל שהוחרגו מההסכם משנת 1992. פקיד השומה סבר שאין בהסכם השני משום מכירת מוניטין, אלא מכירה בגין זכויות הייצוג והשיווק של היצרנים בארץ ובחו"ל בהן החזיקה השותפות, או לחילופין בגין שכירתן של אותן זכויות במהלך ארבע השנים שחלפו.

בית המשפט המחוזי קבע, בין היתר, כי מרכיב מרכזי של מוניטין בעסק הוא מערך לקוחות של העסק והצפי כי הקשר עימם ימשך גם לאחר מכירתו. כאשר מתבצעת מכירת העסק ע"י אדם או תאגיד לגורם זר, שאין בינו ובין המוכר יחסים מיוחדים, מהווה המשך הקשר של הלקוחות עם העסק שעבר לידיים אחרות, אינדיקציה ברורה לקיומם של מוניטין ולהעברתם אל הקונה, שאילולא המוניטין היו הלקוחות פונים אולי לגורם אחר בשוק ונקשרים בקשרים עסקיים עמו. לא כך הדבר במקום בו המכירה נעשית בין גופים קשורים, כגון: שותפות ההופכת לחברה, נכנסת לנעליה וממשיכה להיות מנוהלת על ידי השותפים לשעבר, הכל בבחינת "אותה גברת בשינוי אדרת". בנסיבות כאמור, דבר לא נשתנה לכאורה מבחינת הלקוחות במעבר מן השותפות לחברה ולא היה זה מעניינם באיזו צורת התאגדות פועל העסק, ומשמע, שהמשך קשריהם עם העסק שהפך להיות בבעלות החברה, אין בו כדי להעיד בהכרח על העברת המוניטין לחברה. עוד נקבע כי בנוסף לחסר הראייתי בשאלת ביסוס הטענה לקיומם של מוניטין בשותפות והעברתם לחברה, יש למבנה המשפטי של העסקאות, השלכות קריטיות מאחר שהוא חסר אחיזה בכל חשיבה עסקית סבירה והתאפשר רק בשל קיומם של יחסים מיוחדים בין הצדדים. בית המשפט התעלם מהתוכן הכתוב של ההסכמים, בחן את המהות האמיתית המסתתרת מאחוריהם וקבע כי **במכירת העסק החי במסגרת ההסכם הראשון נמכר גם המוניטין, על אף שהוא הוחרג ממנו, שכן מוניטין הולכים אחר העסק ואין דרך למכרם במנותק ממנו. עוד נקבע כי מכירת המוניטין במסגרת ההסכם השני הינה חסרת כל טעם עסקי או כלכלי, שכן החברה הייתה כבר פעילה כארבע שנים ובמשך כל אותה תקופה השתמשה במוניטין, בלא שאיש ציפה ממנה לתשלום בגינם. נקבע כי רכישת המוניטין בשלב שכזה לא תשנה דבר בפעילותה העסקית.**

136. בע"א 749/13 תדיראן בע"מ נגד פקיד שומה למפעלים גדולים (22.7.2015) נדונה שאלת סיווג עסקה למכירת לוגו וסימן מסחרי כמכר מוניטין. באותו מקרה, ביצעה המערערת, חב' תדיראן בע"מ, רה-ארגון שבמסגרתו העבירה בשנת 1996 את הפעילות העסקית בתחום הקשר לחברה בבעלותה המלאה – חברת תדיראן קשר בע"מ (להלן: "חברת הבת"). המערערת הותירה בידה את הזכויות בסימן המסחרי והלוגו, אולם הותירה לחברת הבת להמשיך ולהשתמש בהם לצורך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

פעילותה העסקית. בשנת 1999 מכרה המערערת את מניותיה בחברת הבת לצד ג' (להלן: "הרוכשת"), וכן התחייבה להעביר לרוכשת את זכויות השימוש בסימן המסחרי ובלוגו בתמורה ל-15,000,000 \$ וכן התחייבה שלא להתחרות בעסקיה של חברת הבת במשך חמש שנים ממועד העסקה בתמורה נוספת של 20,000,000 \$. בקשר לעסקה האמורה התגלעה מחלוקת בקשר למועד בו נמכר המוניטין, האם המוניטין נמכר בנפרד ממכירת המניות או שמא כמקשה אחת, שכן שיעור המס שחל על מכירת מוניטין בשנים אלו, טרם תיקון 132 לפקודה, היה נמוך במידה משמעותית משיעור המס שהוטל באותה עת על רווח הון.

בית המשפט המחוזי בתל אביב (ע"מ 1052/06, מיום 6.9.2012) דחה את טענת המערערת וקבע כי בהסכם משנת 1996 העבירה המערערת לחברת-הבת מוניטין בתחום הקשר, שכן כל הפעילות העסקית בתחום הקשר עברה לחברת הבת בעוד שהיא עצמה חדלה מלעסוק בתחום זה. בית המשפט הוסיף וקבע כי הלקוחות ייחסו את מכלול היתרונות בתחום הקשר לחברת הבת ולא למערערת וציין כי מסקנה זו מקבלת משנה תוקף נוכח היותה של חברת הבת יצרנית המוצר בנוסף להיותה הספקית שלו. חברת הבת הינה זאת אשר סיפקה ללקוחות מוצרים ושירותים בתחום הקשר, קבעה את שמות המוצרים ומחירם, הלקוחות ייחסו את טיב המוצרים והשירות, שמות המוצרים ומחיריהם לחברת הבת ולפיכך יש לראות בהעברת הפעילות העסקית יחד עם העברת המוניטין כמקשה אחת. על כך הוגש ערעור לבית המשפט העליון.

בית המשפט העליון פסק כי יש לקבל את הערעור, היות שגם לאחר ההסכם משנת 1996 נותרו המוניטין בתחום הקשר בידי המערערת, והוא נמכר על ידה לחברת הבת רק עם ההתקשרות בהסכם משנת 1999. בית המשפט העליון (כב' השופטת (כתוארה אז) א' חיות) אשרר את קביעת בית המשפט המחוזי, לפיה **סממן מובהק אשר הוכר בפסיקה כסממן המלמד על מכירת מוניטין הוא מכירתו של העסק כ"עסק חי", במובן זה שהמעביר מושך את ידיו מן העסק הנעבר ונפרד ממנו על כל המשתמע מכך**. אולם, בנסיבות המקרה, הגיע בית המשפט העליון למסקנה שונה מזו של בית המשפט המחוזי, וקבע כי המערערת הותירה בידה את המוניטין שהיה לה במועד העברת הפעילות העסקית לחברת הבת, אשר היה מגולם בסימן המסחרי והלוגו, עד למועד מכירת מניות חברת הבת. נקבע כי המערערת הותירה לחברת הבת להשתמש במוניטין שהיה מגולם בסימן המסחרי והלוגו, אולם לא העבירה אליה את הבעלות עליהם ולא נפרדה מהם, אלא רק ביצעה העברה בתוך הקבוצה תוך שמירת השליטה המלאה על ידה. על יסוד מסכת הראיות נקבע שגם לאחר ההסכם משנת 1996 לא משכה המערערת ידיה מעסקי הקשר ולא נפרדה מהם, שכן העברת הפעילות בתחום הקשר ממנה אל חברת-הבת בשנת 1996, הייתה למעשה סוג של "העברה בתוך המשפחה" אשר בוצעה כחלק ממהלך ארגוני ששימר בידי המערערת שליטה מלאה בחברת-הבת ובמסגרתו המשיכה חברת הבת לקיים קשר עסקי הדוק עם המערערת כחברת האם. נאמר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שההסכם מ-1996 מלמד אף הוא על המשך הקשר בין המערערת וחברת-הבת. כך למשל, הוסכם בין השתיים כי המערערת תעביר לחברת הבת כל תמורה או תקבול שיגיע לידיה בגין הפעילות בה עוסקת חברת הבת. עוד נקבע כי חברת הבת תמשיך לקיים את כל ההסכמים וההתחייבויות שהוסבו אליה מהמערערת, וכי במידה והסבת ההסכם לא תאושר על ידי גורם כלשהו תישאר המערערת חייבת וזכאית כלפי הצדדים האחרים להסכם או להתחייבות וכי האמור יחול גם במקרה שהמערערת וחברת הבת יגיעו ביחד להחלטה כי משיקולים מסחריים או אחרים לא רצוי להסב את ההסכם או ההתחייבות האמורים. המערערת התחייבה להמשיך לשמור ולאחסן את כל המידע העוסק בפעילותה של חברת הבת, וחברת הבת התחייבה לדווח למערערת על אירועים מהותיים ולהכין דוחות כספיים שנתיים ורבעוניים בהתאם להנחיות המערערת מעת לעת. כמו כן, התחייבה חברת הבת להגיש למערערת תכניות תקציב, דו"חות פעילות, תכניות פיתוח (השקעות וכד'), והכל - בהתאם להנחיות המערערת כפי שתינתנה מעת לעת. על כן, הגיע בית המשפט העליון למסקנה כי המערערת לא משכה ידיה כלל וכלל מעסקי הקשר שהפעילות בהם הועברה לחברת-הבת שהוקמה במסגרת הליך רה הארגון. לכך הוסיף בית המשפט העליון כי ההתקשרות בין המערערת לבין חברת-הבת להעברת הפעילות בהסכם מ-1996 נעדרת סממן חשוב המעיד על מכר מוניטין והוא - הסכם אי-תחרות. זאת להבדיל מההסכם מ-1999 אשר לצדו כן נחתם הסכם אי תחרות ובגין ההתחייבות הכלולה בו אף שולמו לתדיראן \$ 20,000,000. לכן נקבע כי המערערת לא העבירה את המוניטין בתחום הקשר לחברת-הבת בשנת 1996 והמשיכה להחזיקו בידה עד שנת 1999. נקבע כי ההסכם מ-1999 לפיו מכרה המערערת לרוכשת גם את הלוגו ואת השם המסחרי "תדיראן קשר" הינו הסכם למכירת מוניטין, הנלווה למכירת העסק כולו. אחרת קשה להלום את נכוניתה של הרוכשת לרכוש את השם והלוגו ב-15 מיליון דולר. **חיזוק נוסף למסקנה זו תלה בית המשפט העליון בעובדה כי במערך ההסכמים שנחתם באותו מעמד נחתם גם הסכם אי תחרות, שהוא כאמור אחד הסממנים החשובים לעסקה של מכירת מוניטין, ולפיו התחייבה המערערת שלא להתחרות בעסקיה של חברת-הבת בבעלות הרוכשת וזאת במשך חמש שנים ממועד העסקה וכנגד תשלום של 20,000,000 דולר.**

137. בע"א 3136/17, 3146/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ (20.3.2019) נדונה שאלת אופן המיסוי של עסקת מכר שהוצגה על ידי הצדדים כמכר נפרד של מניות חברת אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ (להלן: "חברת הבת"), ושל מוניטין קבוצת פליינג קרגו, השייך לחברת פליינג קרגו בע"מ (להלן: "חברת האם"). ערעור פקיד השומה עסק בשאלת סיווג העסקה – האם עסקינן במכר מניות בלבד או במכר מוניטין ומניות, ואופן מיסוי; ערעור חברת הבת עסק בניכוי פחת בגין רכישת המוניטין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

חברת האם עסקה בשנים 1982-2000 בפעילות שילוח בינלאומית וכן בפעילות בלדרות. ביום 1.1.2001 העבירה חברת האם את פעילותה ל-2 חברות חדשות שהוקמו לצורך כך, פעילות השילוח הבינלאומית הועברה לחברת הבת ופעילות הבלדרות הועברה לחברת אף. סי (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ. העברת הפעילויות בוצעה באמצעות העברת נכסים לחברות החדשות ללא חיוב במס בהתאם להוראות סעיף 104א לפקודת מס הכנסה. כנדרש בסעיף 104ז לפקודת מס הכנסה הודיעה חברת האם לפקיד השומה על העברת הנכסים כאשר ההודעה כללה רשימת נכסים מוחשיים בלבד וללא כל זכר למוניטין או נכסים בלתי מוחשיים אחרים. באוקטובר 2007 נכרת הסכם מכירה בין חברת האם לבין חברת Deutsche Post International BV (להלן: "דויטשה פוסט"), חברה זרה תושבת הולנד, במסגרתו מכרה חברת האם את מניות חברת הבת לדויטשה פוסט בתמורה לכ-9 מיליון ₪. עוד על פי אותו הסכם ומיד לאחר העברת המניות, רכשה חברת הבת את כל המוניטין שנותר בחברת האם בתמורה לכ-531 מיליון ₪ באמצעות הלוואה שניתנה לה ע"י דויטשה פוסט. חברת האם ביקשה להיחשב כחברה משפחתית בשנת המס 2007, כאשר מר דניאל רייק אחד מבעלי מניותיה, נחשב כנישום מייצג. סיווגה של החברה כחברה משפחתית אפשר לבעלי המניות ליהנות משיעור מס אחיד של 20% (שיעור מס רווח הון באותה עת) על רכיב המוניטין המהווה את עיקרה של העסקה וזאת בהתאם להוראות סעיף 91(ב1)(1) לפקודת מס הכנסה, המחריג רווח הון בשל מכירת מוניטין מחישוב המס בשיטה הלינארית. אילו סווגה כל תמורת העסקה כמכר מניות, היו נדרשים בעלי המניות לשלם מס בשיעור שולי של 48% על חלק רווח ההון שנצמח עד ל"מועד הקובע" (1.1.2003) ויתרת רווח ההון הייתה מחויבת בשיעור מס של 25% – חסכון מס של יותר מ-120 מיליון ₪. כמו כן, תבעה חברת הבת בניכוי את הוצאות הפחתת המוניטין בשיעור שנתי של 10% בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003 וכן את הוצאות המימון בגין ההלוואה שנתקבלה מדויטשה פוסט לרכישת המוניטין.

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד קבע כי שינוי המבנה המתואר שנעשה בשנת 2001 נולד מצורך עסקי ולא משיקולי מס, השינוי היה טכני ולא מהותי ולא חל כל שינוי בפעילות העסקית של הקבוצה שהוחזקה על ידי חברת האם. נקבע כי מוניטין יכול שיהיה מוחזק על ידי חברת אחזקות שלה אין כל פעילות עסקית, במקרה זה המוניטין אשר הוחזק ע"י חברת האם אשר תפקדה כ"חברת קודקוד" שימש את כלל חברות הקבוצה תוך שהן מפתחות מחזקות ומתחזקות אותו. המוניטין לא עבר, חלחל או התפוגג כטענת פקיד השומה אלא המשיך להישאר בידה של חברת האם ולשמש את פעילותה של כל הקבוצה באמצעות החברות השונות. להבדיל משינוי המבנה בשנת 2001, עסקת המכר בשנת 2007 לוותה בשינויים מהותיים בהתנהלות הקבוצה, נחתם הסכם אי תחרות ובוצעו פעולות שונות להטמעת המוניטין. בית המשפט המחוזי דחה את טענת פקיד השומה כי מדובר בעסקה למכר מניות בלבד וקבע כי חברת הבת אכן רכשה מוניטין מחברת האם. בהתאם לכך נפסק כי יש להתיר בניכוי את הוצאות המימון בגין ההלוואות ששימשו לרכישת המוניטין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לעניין התרת הוצאות הפחת בשל המוניטין קיבל ביהמ"ש את עמדת פקיד השומה ופסק שהמוניטין
אכן נרכש מ"קרוב" היות שמדובר בעסקה אחת שבה נרכשו גם המוניטין וגם מניות חברת הבת, בו
זמנית.

בעקבות כך הוגשו כאמור ערעורים מטעם שני הצדדים. בית המשפט העליון קיבל את ערעור פקיד
השומה וקבע, בין היתר, כי לצורך חישוב המס המוטל בגין הסכם המכר ייוחס סכום של 434.354
מיליון ש"ח למכירת מניות חברת הבת מחברת פליינג קרגו לחברת דויטשה פוסט, וסכום של
12.378 מיליון ש"ח למכירה (מתן זכות שימוש) של מוניטין קבוצת פליינג קרגו מחברת האם לחברת
הבת. הוצאות המימון שהוכרו לחברת הבת יופחתו בהתאם.

בית המשפט העליון (כב' השופט עופר גרוסקופף) פירט בסוגיית המוניטין, בין היתר, כדלקמן
(ההדגשות שלי – י.ט.):

"המוניטין ממנו נהנה עוסק, עסק, מוצר או שירות הוא עניין עובדתי, הנקבע בהתאם ליחס
הלקוחות הפוטנציאליים אליו. המוניטין אינו משקף לפיכך אמת אובייקטיבית בדבר תכונותיו
של העוסק, העסק, המוצר או השירות (העוסק אדיב, העסק חדשני, המוצר איכותי, השירות
מצוין וכיו"ב), אלא הוא שיקוף של תפיסות הציבור ביחס לתכונות האמורות (הציבור סבור כי
העוסק אדיב, הציבור מניח כי העסק חדשני, הציבור רואה את המוצר כאיכותי, הציבור תופס את
השירות כמצוין וכיו"ב). ממילא, הצבעה על כך שתפיסות הציבור ביחס לתכונות האמורות אינן
נכונות, אין בה כדי לגרוע מערכו הכלכלי של המוניטין או מההגנה המשפטית הניתנת לו - כך,
למשל, אם הציבור מעריך שמוצר הוא איכותי, מוצר זה נהנה ממוניטין בעל ערך ובר-הגנה, וזאת
גם אם בעיני המומחים לדבר המוצר איננו איכותי כלל ועיקר.

כפי שצוין לעיל מוניטין יכול שיתייחס לכל אחד מאלה: עסק, עוסק, מוצר או שירות, וזאת
בהתאם לשם הטוב שיצא לכל אחד מהם בעיני הציבור. לעיתים קרובות פעילות עסקית אחת
עשויה ליצור מוניטין נפרד לכל אחד מהמנויים לעיל: העסק, העוסק, המוצר או השירות. ... ודוק,
בין המוניטין של עסק, עוסק, מוצר ושירות הקשורים לאותה פעילות עסקית צפוי להתקיים
מתאם חיובי, במובן זה שכאשר אחד מהם מושבח גם האחר, ולהיפך. ... ואולם, המתאם האמור
אינו מלא ואינו הכרחי. ...

מבחינה משפטית, הבעלות במוניטין של עסק, עוסק, מוצר או שירות הנובעים מאותה פעילות
עסקית ניתנת להפרדה, במובן זה שאין דרישה כי כולם יהיו מרוכזים בידי אותו אדם. ... כמו כן,
עלול להיווצר קושי לנתק בעיני ציבור הלקוחות הפוטנציאלי בין רכיבי הפעילות, באופן שיאפשר
העברה מלאה של המוניטין הקשור לאחד הרכיבים בלבד. ... יחד עם זאת, המשפט מאפשר, באופן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

עקרוני, את הפיצול האמור, ומנגנונים שונים עשויים לאפשר לבצע הפרדה מסוג זה בצורה מוצלחת יותר או פחות ...

כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של הפעילות העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית. ההלכה בעניין זה נקבעה בעניין אינווסט, וחזרה עליה הנשיאה (בדימ') מרים נאור בעניין תדיראן, בצינה כי 'אין לפרש את הכרעתנו זו כ'פתיחת הסכר' וכשינוי מקביעותיו של בית-משפט זה בעניין אינווסט. הכלל היה ועודנו הוא כי מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי' (פסקה 8)).

המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל היא שמכירה נפרדת של עסק ושל מוניטין תתאפשר, אם ורק אם, מכירה זו מתייחסת למוניטין נפרד מהמוניטין של פעילות העסק גופו (מוניטין העסק הנמכר), כגון מוניטין של העוסק (פרשת שרון בעניין אינווסט) או מוניטין של הקבוצה אליה השתייכה החברה הנמכרת (עניין תדיראן)."

וביישום הדברים במקרה הנדון, נקבע כי המוניטין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת ממכירת העסק הוא המוניטין של קבוצת פליינג קרגו (השייך לחברת האם), וזאת להבדיל מהמוניטין הקשור לפעילות השילוח הבינלאומי (אותו לא ניתן להפריד לצורכי מס ממכירת פעילות חברת הבת).

להשלמת התמונה, יצוין כי לאחר מתן פסק דינו של בית המשפט העליון שקיבל כאמור את עמדת פקיד השומה, לפיה לא ניתן להפריד לצורכי מס בין מכירת המוניטין של העסק לבין מכירת העסק, פנו המשיבים בבקשת הבהרה לבית המשפט. בית המשפט העליון התבקש להבחין בין יום מכירת העסק (כלומר יום מכירת המניות, שבהתאם להוראות סעיף 104 לפקודת מס הכנסה הוא יום רכישת הנכסים שהועברו עבור המניות, כשלצורך העניין נקבע יום התחלת הפעילות בחברת האם כיום רכישת הנכסים) ליום מכירת המוניטין (יום המכירה של המניות לדויטשה פוסט). כאשר הרווח הנובע מכך לחברת האם הינו שכל שיום המכירה מאוחר יותר, כך בחישוב הליניארי חלק התקופה שממוסה במס של 25% גדל והחלק שממוסה במס שולי קטן. פקיד השומה טען בין היתר שכפי שאין להפריד בין מכירת העסק למכירת המוניטין של העסק, כך גם אי אפשר להפריד בקביעת יום הרכישה שלהם.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בית המשפט העליון קבע כעמדת פקיד השומה ש"דין בקשת ההבהרה להידחות. כפי שטען פקיד השומה, אחד העקרונות שפסק הדין מבוסס עליו הוא שכאשר עסק חי נמכר כיחידה אחת, לא ניתן לפצל את המכירה לצורכי מס לשני רכיבים: מכירה של הפעילות העסקית מזה, ומכירה של המוניטין הנלווה לאותה פעילות עסקית מזה ... בהעדר אפשרות לפצל לצורכי מס מכירה של עסק חי לשני הרכיבים השלובים הללו: פעילות העסק ומוניטין הנלווה לאותה פעילות, גם בהעברה של פעילות השילוח הבינלאומי מחברת האם לחברת הבת לא היה ניתן לפצל בין רכיב הפעילות לרכיב המוניטין הנלווה לאותה פעילות (להבדיל מרכיב המוניטין השייך לקבוצת פליינג קרגו). על כן גם לא ניתן לפצל את 'יום הרכישה' של המניות כך שייקבעו יום רכישה אחד למניות בקשר לרכיב הפעילות ויום רכישה אחר בקשר לרכיב המוניטין".

138. בע"א 3890/13 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (29.12.2014) נדרש בית המשפט העליון לערעור של המערערת לאחר שבית המשפט המחוזי בתל אביב דחה את ערעורה. המערערת הינה חברת ביטוח, העוסקת בכל ענפי הביטוח, ומוחזקת בבעלות מלאה של חברת "כלל החזקות עסקי ביטוח בע"מ", שהינה חברה ציבורית. הערעור בבית המשפט המחוזי עסק בשלוש עסקאות שבוצעה המערערת לרכישת מניות שלוש חברות לניהול קרנות פנסיה. בדיווחיה לפקיד השומה טענה המערערת, כי בעסקאות אלו רכשה לא רק מניות, אלא גם נכס נוסף הנלווה למניות - מוניטין. בעסקה ראשונה טענה המערערת, כי רכשה למעשה שני נכסים - האחד, מניות חברת מיטבית; השני, מוניטין, הנובע מפעילות בעלת המניות הקודמת שלה. לעניין העסקה השנייה, טענה המערערת, כי המוניטין היה בידי בעלות מניותיה כנכס נפרד מפעילות החברה שבעלותן. במסגרת הסכם הרכישה, ויתרו בעלות המניות על תזרימי ההכנסות המגיעים להן מהסכמי העמלות. בנוגע לעסקה עם חב' שבח טענה המערערת, כי בהסכם רכישת המניות צוין במפורש, כי המערערת רכשה גם את זרם העמלות מהלקוחות. המערערת ראתה בזרם העמלות כסממן לקיומו של נכס מוניטין. לחילופין, זרם העמלות, לטענת המערערת, הינו נכס נפרד מהאחזקה במניות, שכן מדובר בנכס ממשי המעוגן בהסכם עמלות המקנה זכות לזרם העמלות עד שנת 2019. מנגד, פקיד השומה עמד על כך, כי על פי נוסח ההסכמים כולם מדובר ברכישת מניות; חברת האם של המערערת, כלל החזקות, דיווחה לרשות לניירות ערך, לבורסה לניירות ערך בתל אביב ולציבור המשקיעים, כי מדובר בעסקאות לרכישת מניות; דיווחי המערערת בדוחותיה הכספיים סולו היו על רכישת מניות. פקיד השומה ציין כי המערערת טענה בפני כולי עלמא, כי רכשה מניות ורק כלפיו טענה כי רכשה מוניטין, לאור הטבת המס הצפויה לצמוח לה מדיווח זה.

בית המשפט המחוזי בתל אביב קבע כי בדוחותיה הכספיים הנפרדים (דוחות סולו) ובדיווחיה לרשות לניירות ערך ולבורסה לניירות ערך דיווחה המערערת כי היא ביצעה עסקה לרכישת מניות ורק בדוחותיה המאוחדים התייחסה המערערת לרכישת מוניטין. בית המשפט קבע כי במטרה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לבחון את טענות המערער, יש לבדוק את מהות העסקאות שנעשו על פי עקרון המהות הכלכלית האמיתית בצירוף העיקרון של הטלת מס אמת, כשהנטל להוכחת הטענות מוטל על המערער, והגיע לכלל מסקנה, כי לא עלה בידי המערער להרים את הנטל שהונח לפתחה.

בית המשפט המחוזי בחן את טענותיה הפרטניות של המערער בהתייחס לכל אחת משלוש העסקאות ודחה אותן. בהתייחסו לעסקה הראשונה, עסקת מיטבית, קבע בית המשפט בין היתר בהתייחסו לפסק הדין **שלמה שרון** כי רשימת הלקוחות הייתה חלק בלתי נפרד מנכסיה של מיטבית, וכי למיטבית הייתה זכות עצמאית לפנות ללקוחותיה בכל עניין, במנותק מהקשר של קג"מ לאותם לקוחות. **נקבע כי תיק הלקוחות חילחל עם השנים מקג"מ למיטבית באופן שנהפך להיות חלק מובנה ממנה. כן נדחתה הטענה כי לרשימת הלקוחות אין ערך של ממש מבלי שהיא נתמכת על ידי נוכחותה של קג"מ, באופן שהמוניטין הוא למעשה נכס חיצוני לתיק הלקוחות.** נפסק כי לא הוכח שניתן משקל כלשהו בשיווקה של מיטבית להיותה חברת בת של קג"מ, או כי האחרונה הייתה מעורבת בפעילות מיטבית לאחר המכירה, באופן שיש בו כדי לרמוז על העברת ידע ייחודי אודות לקוחות מיטבית למערער. גם טענתה החלופית של המערער בדבר רכישת נכס ה"סינרגיה" נדחתה, משנקבע כי התמורה העודפת ששולמה בגין פוטנציאל הסינרגיה נבע מהשווי הסובייקטיבי שייחסה המערער לנכס ולא מהשווי האובייקטיבי של נכס המוניטין, וזאת אף בהתעלם מכך שלא היה בנמצא צד שמכר לה את אותו "נכס". בהתייחס לעסקת עתודות החדשה נקבע, כי אין להסיק את דבר קיומו של ממכר מוניטין מהסממנים השונים שהעידו לכאורה על המשכיות העסק הנרכש על ידי המערער. עסקאות הרכישה עם שמיר ועם ביטוח חקלאי בוצעו באותו מחיר ביחס לשיעור האחזקה של המוכרות, והדבר מלמד שמדובר בתמורה בגין מניות עתודות החדשה ותו לא. באשר לעסקת שבח נפסק כי משעה שעמיתים חדשים לא יכולים היו להצטרף לקרן ואילו העמיתים הוותיקים יכולים היו לבחור רק מבין מספר קרנות מצומצם, מעיד הדבר על כך שמצבה של עתודות הוותיקה, בה החזיקה שבח, היה סטטי יחסית, באופן שלא עולה בקנה אחד עם האופן שבו הוגדר והוכר מוניטין בעניין שרון. נקבע, כי נוכח הרפורמה בקרנות הפנסיה הוותיקות, היו הלקוחות "משומרים", בבחינת "קהל שבוי" ממילא, ולא הייתה קיימת אפשרות ממשית לעזיבתם.

בית המשפט העליון הגיע למסקנה כי אין מקום לדחות את הממצאים העובדתיים שנקבעו בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, ובהתחשב בכך שממצאים אלו תומכים במסקנות המשפטיות אליהן הגיע, אזי דחה את הערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

139. בע"מ 4666/10 דוד לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב (28.6.2012) נדרש בית המשפט העליון לשאלה האם תסווג עסקה כמכר מוניטין, המזכה במס מופחת, אם לאו. המערערים, דוד לנדאו ורונית לנדאו (להלן: "המערערים") היו שותפים בחלקים שווים במערערת 5 (להלן: "הסוכנות הישנה"), אשר פעלה משכבר הימים בתחום הביטוח. בשנת 1998 נערך הסכם בין המערערים לחברת כלל החזקות (להלן: "כלל"), בו הוצהר, כי דוד לנדאו הוא הבעלים של 75% מהמוניטין שצברו המערערים, והוסכם, כי לנדאו ימכור לחברת כלל 49% מהמוניטין שברשותו תמורת 9,500,000 ש"ח (כך שהבעלות במוניטין תהיה כלהלן: 26% לנדאו, 25% למערער 3 ו-49% לכלל). עוד סוכם, כי שלושת הצדדים להסכם יקימו חברה חדשה ויעבירו לה "את מלוא זכויותיהם במוניטין בפטור ממס לפי סעיף 104ב לפקודת מס הכנסה (להלן: "הסוכנות החדשה"). ואכן, במקביל נחתם הסכם נוסף, שבמסגרתו הוקמה הסוכנות החדשה, באחוזי בעלות זהים לאחוזי הבעלות במוניטין, ובשם הזהה כמעט לחלוטין לזה של הסוכנות הישנה. המערערים כיהנו כמנהלי הסוכנות החדשה, ובהתאם להסכמים היו זכאים למנות דירקטורים ולקבל דיבידנדים. שני ההסכמים הותנו בתנאי מתלה, שעניינו קבלת אישור מקדים משלטונות המס "כי מכירת המוניטין כאמור... הינה עסקת מוניטין". אישור זה לא ניתן. עמדת פקיד השומה, אשר התקבלה בבית המשפט המחוזי בתל אביב הייתה כי חרף הניסיון להציג את העסקה כעסקה למכירת מוניטין, למעשה מדובר בהכנסת "שותף לעסק ברמת ה-Equity"; הקביעה התייחסה לסיווג הנכון של העסקה לפי מהותה, ולא לטענת המשיב בדבר היותה עסקה מלאכותית לפי סעיף 86 לפקודה. נקבע, כי גם אם עקרונית ניתן למכור רק חלק ממוניטין ולשייר חלק ממנו בידי המוכר, הרי שאין מדובר במכירת מוניטין, אלא בהכנסת שותף במישור ההוני, ועל כן אין חלה הנחת המס.

בית המשפט העליון שוכנע כי מהותה האמיתית של העסקה היא הכנסת שותף לסוכנות ברמת ההון וכי המערערים לא הצליחו לשכנע אחרת. נאמר כי אף אם נניח, כי ניתן לערוך עסקאות בחלק ממוניטין, המערערים לא השכילו להראות באיזה מובן "מכרו" את המוניטין שלהם לחברת כלל, ובאיזה מובן "קנתה" חברת כלל מוניטין אלה. המערערים היו האבן השואבת המקצועית - קרי, בעלי המוניטין - ללקוחות הסוכנות הישנה והם ממשיכים להיות האבן השואבת לאותם לקוחות עצמם במסגרת הסוכנות החדשה - אשר הם בעליה ומנהליה. ככל שהלקוחות ביקשו לקבל מן הסוכנות הישנה שירות בגין המוניטין המוערכים של המערערים, ימשיכו לעשות זאת גם עתה - ומי שייהנה מכך (גם לאחר המכירה) הם המערערים, אשר לא נפרדו כלל מן המוניטין שלהם. ככלל, במקרה של מכירת מוניטין "כוונת הצדדים היא, שהמוכר ימשוך ידיו, באופן מוחלט, מעיסוקו, ובכך מוותר הוא גם על קשריו עם לקוחותיו". בית המשפט העליון קבע כי אף לטענות בדבר חישוב המחיר המקורי של הזכות שנמכרה במסגרת "עסקת המוניטין" אין להיעתר. בית המשפט המחוזי קבע, כי "משעה שלא הוצגו על ידי המערערים במהלך ההליך השומתי ולאחר מכן טענות ונתונים בקשר עם המחיר המקורי, אין מקום להתערב בקביעת המשיב גם בעניין זה". עמדה זו הייתה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מקובלת גם על בית המשפט העליון. גם בכל הנוגע לייחוס החלק היחסי של תמורת "מכירת המוניטין" למערער 3 לא נמצאה עילה להתערב. נקבע כי בדין קבע בית המשפט המחוזי, כי "ייחוס התמורה בהתאם לשיעור האחזקה של המערערים מתבקש בנסיבות אלו". משנקבע, כי מהותה של העסקה היא הכנסת שותף, לא נמצאה סיבה לייחס בנסיבות הנתונות את ההכנסות רק לאחד מהשותפים הקיימים, כשגם התמורה אכן נכנסה לחשבון השותפות.

140. בע"א 1839/19 פקיד שומה כפר סבא נ' שלמה ריזמן (14.6.2021) נדרש בית המשפט העליון, בין היתר, לטענת המשיב, שלמה ריזמן (להלן: "ריזמן") כי חלק מהתמורה שקיבל במסגרת הסכם למכירת מניותיו שולם לו בעד המוניטין שהיה לו, ושנמכר לקונה המניות – זאת, למרות שההסכם לא אמר זאת במפורש. ריזמן ביקש לסווג מחדש לצרכי מס את ההסכם למכירת מניותיו עליו חתם, מאחר שלדבריו מהותו הכלכלית של ההסכם, מכלילה בתוכו, נוסף למכירת המניות שהוסדרה במפורש בהסכם, את מכירת המוניטין האישי שלו לחברה אשר רכשה ממנו את המניות, למרות שהדבר לא נכתב במפורש באותו הסכם.

ריזמן, מהנדס בהשכלתו, ייסד בשנת 1986 את אזימוט טכנולוגיות בע"מ (להלן: "אזימוט"). ביום 20.7.2000 נרשמו מניותיה של אזימוט למסחר בבורסה. כעבור כתשע שנים וחצי, לאחר משא ומתן ממושך, נחתם הסכם מיזוג בין אזימוט לבין חברת אלביט מערכות בע"מ (להלן: "אלביט"). הסכם מיזוג זה נחתם ביום 24.1.2010, ובמסגרתו הוסכם כי אלביט תרכוש את מלוא מניותיה של אזימוט ועל ידי כך תהפכה לחברת בת פרטית בבעלותה המלאה. חלקו הארי של מניותיה של אזימוט היה מצוי בחזקת ריזמן, מייסדה של אזימוט ומי שכיהן בה בתפקידי מפתח של יו"ר הדירקטוריון ומנכ"ל. התעוררה אם כן השאלה, לצד סוגיות נוספות, האם חלק מהתמורה שריזמן קיבל מאלביט במסגרת עסקת המיזוג שולם לו בעד מכירת המוניטין שלו כאיש מקצוע, כאיש עסקים וכרוח החיה שמאחורי אזימוט, שאותה הקים במו-ידיו.

בית המשפט העליון החליט לשנות את פסק דינו של בית המשפט המחוזי וקבע כי יש לייחס את מלוא התמורה שקיבל ריזמן מאלביט במסגרת עסקת המיזוג כתמורה ששולמה לו בעד מכירת מניותיו באזימוט.

כב' השופט שטיין פסק כי מלוא התמורה שקיבל ריזמן במסגרת עסקת המיזוג תסווג כתמורה בגין מכירת מניותיו, ותמוסה בהתאם. השופט שטיין קבע כי ריזמן אינו רשאי לטעון כי חלק מהתמורה בעסקת המיזוג הייתה בעבור מכר של מוניטין, חלק מכר של מניות, משום שמשמעות הדברים היא 'סיווג מחדש' של העסקה לפי דוקטרינת הסיווג מחדש, קונסטרוקציה השמורה, ככלל, לפקיד השומה. רק במקרים חריגים שבחריגים ניתן להרשות לנישום לסווג מחדש עסקה שביצע. ריזמן



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לא הציג ראיות ברורות ומשכנעות שהיה בכוחן לפתוח בפניו את שערי החרג לכלל שמונע בעדו לסווג מחדש את העסקה של מכירת מניותיו שעשה עם אלביט, ולכן יוחסה מלוא התמורה שקיבל מאלביט במסגרת עסקת המיזוג כתמורה ששולמה לו בעד מכירת מניותיו באזימוט. עוד קבע כב' השופט שטיין כי: "ספק בעיניי אם בכלל ניתן היה למכור את חברת אזימוט לחברת אלביט כעסק חי במנותק מהמוניטין שבעזרתו פעלה אזימוט לאורך שנים. ספק זה לא הוסר על ידי המשיבים; ומשכך, ברי הוא כי נטל ההוכחה שרובץ עליהם לא הורם".

לעומת זאת, כב' השופט קרא סבר כי ריזמן לא ביקש לסווג מחדש את העסקה, אלא שביקש שהיא תמוסה בהתאם למהות תוכנה. השופט קרא סבר כי ניתן לראות בחלק מהתמורה שקיבל ריזמן כתקבול עבור מכר מוניטין אישי. ואולם, לטעמו לא היה צורך לקבוע מסמרות בשאלה אימתית, אם בכלל, יכול נישום לטעון כי יש למסות את העסקה בהתאם למהות תוכנה ולא כפי שכונתה, וכי אף אם תתקבל טענת ריזמן, בחינת מהות תוכנה של העסקה הובילה למסקנה כי יש לראות את התקבול שקיבל ריזמן כתמורה עבור התחייבותו שלא להתחרות באלביט למשך 4 שנים ולא תקבול עבור מוניטין אישי. תמורה שניתנה בעבור התחייבות "אי-תחרות" לזמן מוגבל, אינה עולה כדי גדיעת מקור ההכנסה לריזמן. לפיכך, קבע כי מדובר בהכנסה פירותית ולא בהכנסה הונית. מאחר שפקיד השומה לא טען כי מדובר למעשה בהכנסה פירותית, המתחייבת במס הכנסה שולי, אלא ראה בכל התמורה כהכנסת הונית, המתחייבת במס רווח הון ממכירת מניות על ידי בעל מניות מהותי, נקבע כי דין הערעור להתקבל גם בעניין זה, אך בשונה מהנמקתו של השופט שטיין.

כב' השופט סולברג הסכים אף הוא כי כל אשר מכר ריזמן במסגרת העסקה היה מניות בלבד ולא מוניטין אישי, אך זאת נוכח המסגרת המשפטית שנבחרה לביצוע העסקה, וגם אם מבחינה עובדתית מחיר העסקה נקבע לא רק לפי שווי המניות, אלא גם בהתחשב במוניטין האישי של ריזמן, ובנכונותו להטמיעו באלביט לאחר העברת הבעלות.

141. בעמ"ה (מח' ת"א) 131/95 מילר יעקב נ' פקיד שומה כפר סבא, מיסים יג/5 (אוקטובר 1999) ה-8, נדרש בית המשפט המחוזי להכריע בין היתר בשאלה האם יש לקבל כפשוטו הסכם, המתייחס למכירת מוניטין על ידי המערער לחברתו שלו, ולקבוע שאכן בוצעה במסגרת מכירת מוניטין, פשוטה כמשמעה. באותו מקרה, הנישום מילר, עסק החל משנת 1974, בעסקי פינוי אשפה, ועל לקוחותיו נימנו מוסדות ציבור, רשויות מקומיות, מפעלים ומחנות צבא. עד לאמצע שנת 1983 פעל מילר בתחום זה כאדם פרטי (וממילא נחשב כנישום יחיד). ביום 31.5.1983, העביר את עסקיו הפרטיים לחברה שהקים לצורך כך - היא חברת "טל-אל, עבודות ציבוריות בע"מ" (להלן: "חברת טל-אל"). מילר הקצה לעצמו 99% ממניות חברת טל-אל, ולרעייתו, 1%. מילר שימש כמנהלה הכללי של החברה. כעשר שנים מאוחר יותר, ביום 8.3.1993, צורפה לחברת טל-אל שותפה עסקית,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

היא חברת "מנופים פיננסיים לישראל בע"מ" (להלן: "חברת מנופים"). לצורך זה, נחתם הסכם משולש שאלה עיקריו: (א) חברת טל-אל תקצה לחברת מנופים 25.2% מהון המניות שלה, תמורת סכום כולל של 1,320,000 ₪; (ב) מילר ימכור לחברת טל-אל את המוניטין שלו, תמורת סכום כולל של 1,200,000 ₪; (ג) מילר ימשיך לשמש מנהלה הכללי של חברת טל-אל לתקופה של חמש שנים לפחות, ותוענק לו משכורת חודשית של 14,000 ₪; (ד) אם וכאשר יחליט לעזוב את חברת טל-אל, הוא ימנע מלהתחרות בה במשך תקופה של שנתיים ימים.

מילר דיווח לפקיד השומה על הכנסה הונית ממכירת המוניטין שלו. פקיד השומה דחה את הדוח בשל כך שסבר, כי מדובר בעסקה למכירת מניות במסווה של הקצאת מניות מחברת טל-אל לשותף החדש - היא חברת מנופים - ומכירת מוניטין לחברת טל-אל. על החלטה זו של פקיד השומה ערר מילר בפני בית המשפט המחוזי.

בית המשפט המחוזי בחן את הסוגיה על פי שתי פניה האפשריות: אם ב"מוניטין אישיים" של מילר עסקינן, כך קבע בית המשפט, הרי שאלה אינם בני העברה, וממילא אינם ניתנים למכירה על-ידו. ואילו אם הכוונה למכירת המוניטין העסקיים של מילר - שביטויים בקשרים שיצר עם לקוחותיו ובציפייה להימשכותם גם בעתיד - הרי שקשה לקשור אליו, את המוניטין הללו, באופן בלעדי. תמיכה לכך מצא בית המשפט המחוזי, בין היתר, בעובדה שהחוזים עם הלקוחות נחתמו בשם חברת טל-אל ולא מטעמו של מילר. בית המשפט המחוזי העיר כי אפילו היינו יוצאים מתוך הנחה שהמוניטין העסקיים שייכים למילר, הרי כיוון שהמשיך לעבוד בחברת טל-אל, לא ניתן לדבר על היפרדות מן המוניטין. מסקנתו של בית המשפט הייתה, אפוא, כי מילר לא מכר את המוניטין שלו.

בית המשפט העליון (ע"א 6690/99), אשר דן בערעור של מילר יעקב (כחלק מפ"ד שלמה שרון), הסכים לתוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי, אך מצא להעיר כי: "אין לדבר על 'מוניטין אישיים'. מוניטין הם מוניטין; עתים הם פרי תכונות אישיות של אדם ועתים הם פרי גורמים אחרים הכרוכים בעסק, ובהם מיקומו, שמו וטיב מוצריו. העובדה שתכונות האישיות של מילר תרמו למוניטין של העסק אינה הופכת אותם ל'מוניטין אישיים'". צוין כי בית המשפט המחוזי קבע שלא הוכח כלל שמילר צבר לעצמו מוניטין. הלקוחות זיהו עצמם הן עם חברת טל-אל והן עם מילר. חברת טל-אל לא הייתה בגדר "חברה על הנייר", שהרי אחרת חברת מנופים לא הייתה משקיעה סכום של 1,320,000 ₪ ברכישת 25% ממניותיה. מילר המשיך לעבוד בחברת טל-אל כמנהל שכיר, לאחר שחברת מנופים נכנסה כמשקיעה, תוך שהתחייב להמשיך ולמלא בה את כל אותם תפקידים שמילא בה קודם לכן. לפיכך, כך נקבע, גם אם אכן חוזרים ושבים הלקוחות לעסק בשל תכונותיו האישיות של מילר, כטענתו, הרי אין כל סיבה שיחדלו מכך עתה, וממילא נשמט כל הבסיס לעסקת המוניטין הנטענת שבינו לבין חברת טל אל. אשר לתניית אי-התחרות בה התחייב, נקבע כי אין



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בקיומה כשלעצמו, בנסיבות שכאלה, משום הוכחה למכירת מוניטין. בסופו של יום, אושרה שומתו של פקיד השומה, בקבעו כי הכנסתו של מילר באה מרווח הון "רגיל" ולא כתוצאה ממכירת מוניטין.

142. להשלמת התמונה, אציין בקצירת האומר, היות שהסוגיה לא הועלה במקרה שלפני, כי לעיתים המוניטין בו עסקינן הינו כולו או בחלקו מוניטין אישי, כזה המתייחס לבן-אדם מסוים (אשר יכול להיות בעל עסק, עובד בחברה וכדומה) ונוגע לתכונותיו האישיות, כגון ידע, מומחיות מסוימת, כושר ניהול, שמו הטוב, ניסיונו האישי, יחס אישי שהוא מעניק ללקוחות או תכונות אחרות שלו. אדם אינו יכול להיפרד מכל אלו, אלא הם נכסים "אישיים" ההולכים עמו באשר ילך, ולכן אין הוא יכול להעביר אותם לאחר. מצב דברים שכזה מצוי לרוב אצל בעלי משלח-יד מסוימים המקיימים יחסי אמון מיוחדים עם לקוחותיהם, כגון עורכי-דין, רואי-חשבון ורופאים ו/או כאלה שעולה בידם להעניק יחס אישי ללקוחות, בעלי מומחיות מיוחדת, תכונות אישיות אחרות שבהן ניחן וכד'. עם זאת, פירותיו של המוניטין האישי ניתנים להפרדה מבעליו, ועל כן הם ניתנים להעברה (ע"א 5321/98 אינווסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 250 (2003) להלן: "אינווסט"); ע"א 5118/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פס' 5 (24.12.2015).

כך למשל, אדם אינו יכול להעביר לאחר את "אדיבותו" או את "ניסיונו", אך את רשימת הלקוחות שפוקדים את העסק בשל תכונות אלו ניתן להעביר לאחר, ואת כוח עבודתו של האדם ניתן להעמיד לרשות אחר, ובכך לסייע לו ליהנות מהמוניטין האישי שצבר העובד. מי שרוכש את תיקי הלקוחות רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה להעיד גם על כך שהמוכר סומך את ידו על הרוכש שימשיך לנהל את העסק כראוי ובאופן שהלקוחות לא ייפגעו. יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין שווה כסף המועבר לרוכש תיקי הלקוחות. הנה כי כן, האבחנה הנדרשת היא אפוא בין מוניטין אישי, הטבוע בבעליהם וילך עמו באשר ילך, לבין פירותיו של המוניטין האישי – הריהו המוניטין העסקי הניתן להפרדה מבעליו. מטבע הדברים, משימה זו אינה תמיד פשוטה והטענה כי נעשתה עסקה למכירת מוניטין היא טענה בעלת פן עובדתי ופן משפטי כאחד, הדרושה הוכחה על ידי הטוען לעסקה כזו.

143. מסקירת הפסיקה דלעיל נמצא כי ככלל כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של הפעילות העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית. ישנם מצבים בהם במסגרת עסקה אחת נמכרים הן העסק (על המוניטין שבו) והן מוניטין של בעלי העסק (בין אם הוא אדם פרטי ובין אם חברה). כך, למשל, באחת הפרשיות שנדונה בעניין **אינווסט** (שנדונה בפרשת **שרון**) דובר במנהל תיקי השקעות ורעייתו אשר מכרו לרוכשת (חברת קרדן השקעות בע"מ) במסגרת עסקה אחת הן את מניותיהם בחברה באמצעותה פעלו עד אותה עת, והן את "כל המוניטין שלהם ובכלל זה הידע המקצועי, השם והקשרים". בגין כל אחד מהנכסים (העסק והמוניטין) נקבע מחיר נפרד (תוך הבחנה בין מוניטין הבעל ומוניטין האישה). בית המשפט העליון אישר את קביעות בית המשפט המחוזי, לפיהן לבעל היה מוניטין בתחום שוק ניירות הערך (מוניטין העוסק), שהיה נפרד מהמוניטין של החברה באמצעותה פעל (מוניטין העסק), וכי הוא מכר את פירות מוניטין זה לרוכשת בנפרד ממכירת מניותיו בחברה; לעומת זאת לאשה לא היה מוניטין עוסק משל עצמה, ומשום כך לא הוכר שהיה לה נכס עצמאי אותו יכלה למכור בנפרד למכירת מניותיה בחברה. דוגמא נוספת לאותו עקרון היא עניין **תדיראן**, שזכר לעיל, שם הכיר כאמור בית המשפט העליון בכך שלחברת האם, תדיראן בע"מ, היה מוניטין משל עצמה, אשר לא הועבר לחברת הבת באמצעות התבצעה הפעילות בתחום מערכות הקשר. לפיכך הוכר בכך שהסכם המאפשר לרוכש שימוש במוניטין הכללי של תדיראן, קובע תמורה נפרדת (אשר עליה הוטל מס כמכירת מוניטין), מזו ששולמה בעבור חברת הבת (אשר עליה הוטל מס כמכירת מניות). הנשיאה (בדימי) מרים נאור ציינה מפורשות בעניין תדיראן כי "אין לפרש את הכרעתנו זו כ'פתיחת הסכר' וכשינוי מקביעותיו של בית-משפט זה בעניין **אינווסט**. הכלל היה ועודנו הוא כי מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי" (פסקה 8).

144. **מן הכלל אל הפרט** - על רקע העקרונות והכללים שנקבעו בפסיקה, אפנה ליישומם במקרה שלפני. לצורך כך, אתן דעתי לנסיבות הקונקרטיות של העברת המוניטין מהמערערת אל השותפות, אשר הוצגה בתחילה כהשכרת זכות השימוש בו, ולאחר מכן מכירתו במסגרת מימוש הסכם האופציה.

מעמדן השוויוני של המערערת ואש-אורי כשותפות בשותפות

145. נמצא אם כן כי ערב הקמת השותפות, אש-אורי החזיקה רשת ספרים ותיקה בהרבה מזו של המערערת, ניהלה סניפים רבים מהמערערת, ושוויה הוערך בפער של כ- 11.2 מיליון ₪ יותר מזו של המערערת. ובכל זאת הרצון להקמת השותפות בין המערערת לאש-אורי גבר עד כדי שבעליהן הסכימו כי **כל אחת מהשותפות המייסדות תהנה ממעמד זהה ושווה בשותפות**.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

146. בהקשר למעמדן הזהה והשוויוני של השותפות המייסדות בשותפות הטעים זמורה בעדותו, כדלקמן: "סביבות (שנת – י.ט.) 2000, ... אני מקבל מטלפון מאבי שומר, שהכרתי אותו, אנחנו בתור מו"לים מכרנו גם לרשת שלו, לא הייתה היכרות של חברות, מה שקיימת בינינו היום, ושותפות, אני מקבל טלפון: 'בוא ניפגש', ואני נפגש אתו, והוא אומר לי: 'תשמע, בוא, בוא נעשה חיבור, בוא נתמזג', ... ואני עונה לו: 'תשמע, צריך להתייעץ גם עם יהורם (רוז – י.ט.) וזה, אבל זה נראה לי מאוד, חצי חצי, אין פה שום מצב אחד 60, אחד 40, אחד 70, אנחנו קונים חצי חצי, זהו'". (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 30).

ובהמשך: "אנחנו מהרגע הראשון אמרנו: חצי חצי, לא מעניין אותי שוואיים, לא מעניין אותי כלום, וככה גם נעשה בפועל עם הערכת השווי. ומעניין לראות, אפילו בהערכה, אני זוכר את המספרים, אנחנו 40, הוא 46, רשת של 6 שנים ורשת של עשרים ומשהו שנים. ... אני הצבתי הגדרות בתחילת הדרך אתו. שם: צומת ספרים, מוניטין: צומת ספרים, 50/50, אין פה העברות כספים או תשלומים, ובדיוק ככה זה התבצע..." (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 46).

ועוד הוסיף: "חוות הדעת לא עניינה אותנו מבחינת הזה, מבחינת השוויים, כי לא היה, גם אם הוא היה שווה 100 מיליון, ואנחנו 30, הוא לא היה מקבל אגורה. כי מראש אמרנו חצי חצי, ואין פה העברות כספים, ואין, את רואה שלמרות שהוא 47 ואנחנו 40, משהו כזה, אין פה זה. חצי חצי השותפות" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 54).

אף רוז נדרש לסוגיה זו בעדותו, ומסר כך: "אני לא הייתי מעורב בזה, ערן (זמורה – י.ט.) אמר לו: 50/50, אם לא, אין מה לדבר, זה הכל. הוא אמר: אל תביא לי הערכות שווי, אל תבלבל לי את המוח, 50/50 זה הזה, לא בריא, לא טוב שלא נהיה שווה בשווה" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 105).

וכך גם מסר שומר בעדותו: "ואחד הדברים שחשבתי שלא ראוי שיהיה בינינו הבדלים, גם אם אני אהיה יותר גדול זו תהיה שותפות שתתחיל ברגל שמאל אם אחד יותר גדול מהשני, ולכן החלטנו וויתרתי, שנתחיל 50 – 50 ולאורך הדרך בהחלט צדקנו, והתייחסנו יותר באמת לשווי המצרפי של החיבור, מה ייתן לנו החיבור בין החנויות שלנו, ופחות ליחסים שהיו בינינו אז" (פרוט' מיום 19.12.2018, בעמ' 21).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שם השותפות: "צומת ספרים 2002 - שותפות מוגבלת"

147. עוד הוסכם בין השותפות המייסדות כי השותפות תפעל ותוצג תחת השם – "צומת ספרים". כתוצאה מכך, השם "יריד ספרים" נותר ללא שימוש, למצער שימוש פומבי.

148. מעדותו של זמורה עלה כי העדפת השם "צומת ספרים" על פני "יריד ספרים" או כל שם אחר הייתה חשובה לו, והוא התנה זאת בטרם הוקמה השותפות. כך מסר בעדותו: "אמרתי לו (לאבי שומר – י.ט.): שני כללים, אחד חצי חצי, שניים, צומת ספרים זה השם, אתה תצטרך, יש לו רשת 20 שנה, 25 שנה, זה צריך להתמודד, זה השם, זה העתיד" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 31). וכן בהמשך הוסיף: "תשמע, אנחנו עסק של 5-6 שנים, בחיתולים, לא קמעונאים, בא מישהו שהוא הרשת השנייה היחידה במדינה ("יריד ספרים", אש-אורי - י.ט.). יש סטימצקי ויש הוא" (שם, בעמ' 98). זמורה התבקש להטעים את בחירת השם "צומת ספרים" עבור השותפות ומסר בעדותו כי: "בסקרים יצאנו תמיד מקום שני, כמעט כל בן אדם ידע, שם: 'צומת ספרים'" (שם בעמ' 28).

149. לעומת זאת, שומר אשר היה בעליה ומנהלה של אש-אורי, אשר החזיקה כאמור ברשת "יריד ספרים", וכמי שיועד לנהל את השותפות כולה, נשאל בעדותו על אודות תהליך בחירת שם השותפות, והשיב: "קודם כל גם במקרה הזה השותפים אמרו לי תחליט אתה, כמובן שהם רצו שישאר השם שלהם, צומת ספרים, הילדים שלי התרגשו שאני אקרא לחברה יריד הספרים, אבל באותה תקופה כל הדברים, קודם כל היה להם שילוט ענק ולהחליף אותו, את השילוט הענק הזה, עלה המון כסף. אבל היה גם דבר נוסף, הייתה לצומת ספרים חנות שעדיין בגעש, במקום שעברו שם 2 מיליון מכוניות בשבוע והייתה חשופה לארץ, ואני חושב שהמון המון אנשים ראו את השם הזה אז בשיקול חשבתי שנכון לקחת בזמנו את השם צומת ספרים. ... כשאנשים רואים שלט ענק שנמצא לצד הדרך ועוברים פעמיים ביום לידו, אז זה עושה להם איזו שטיפת מוח. ... חנויות של יריד הספרים היו סגורות בשבת אז הייתה עוד חשיפה לצומת ספרים, אז חשבתי שהיה איזה יתרון קל לשם צומת ספרים בזמנו. ... שלטים של צומת ספרים היו ענקיים, עלות של החלפת השלטים שלהם הייתה הרבה יותר יקרה. אני רק אתן לכם סדר גודל, שלט בגעש זה משהו כמו 100 אלף שקל שילוט בגעש, אז להחליף את השלטים האלה בשילוט בחנות רגילה זה 7,000 שקל, 5,000 שקל, אז גם השיקול הכלכלי נלקח פה בחשבון" (פרוט' 19.12.2018, עמ' 26-27).

150. רוז מצדו מסר בעדותו כי הוא עצמו לא לקח חלק בבחירת השם לשותפות, וכך אמר: "בגלל שאבי שומר עשה סקרים, הוא ככה אמר לנו, והוא החליט שהשם צומת ספרים, זה השם שהוא מוכר ומקובל יותר בשוק, והוא שם יותר טוב מיריד הספרים" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 105).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

151. נמצא אם כן כי עדויות בעלי השותפות, בקשר לבחירת שמה של השותפות לא הלמו זו את זו. ככלל, טבעי הדבר כי בעלי כל אחת מהשותפות יחפוץ בשימור שמה של הרשת שהייתה בבעלותו, באופן שהשותפות תישא את שמה, זאת הן מההיבט האמוציונלי והן בעיקר מההיבט הכלכלי, בייחוד נוכח תרחיש של פירוק השותפות וחזרה לפעילות עסקית נפרדת במסגרת כל אחת מהשותפות.

במקרה זה, זמורה הציג עצמו כמי שהתעקש על קביעת שמה של השותפות כ"צומת ספרים", בטענה ששם זה עדיף על "יריד ספרים", לקידומה ולהתפתחותה של השותפות כרשת ספרים. ברם, לא שוכנעתי כי עמדה זו בוססה על ממצאים אמפיריים. ודוקו, חרף הנאמר, לא הוצגו לבית המשפט סקרים או מחקר שוק כלשהו לתמיכה בטענה כי המותג "צומת ספרים" חזק יותר בשוק מזה של "יריד ספרים". בהקשר זה חשוב להזכיר כי לפי חו"ד הערכת השווי רשת יריד ספרים זכתה להערכת שווי גבוהה בהרבה מזו של צומת ספרים, בפער של כ- 11.2 מיליון ₪; חו"ד הערכת השווי ציינה את המוניטין של רשת "יריד ספרים" בעיקר בירושלים וסביבתה, להבדיל מהמערערת שלגביה לא אזכר מוניטין כלל, לרשת יריד ספרים היו יותר סניפים והיא הייתה ותיקה בהרבה בתחום מכירה ספרים בקמעונאות מהמערערת. זמורה היה מודע לפערים אלו ולא בכדי הדגיש את התעקשותו על שמה של "צומת ספרים", חרף כל אלו ועל אף שדובר ברשת ספרים שאך לפי דבריו הייתה אז עוד בחיתוליה. מכאן, לא שוכנעתי כי היה הסבר כלכלי / שיווקי, להבדיל מאמוציונלי, לדרישתו של זמורה להעתיק את השם "צומת ספרים" לשותפות, למעט בתרחיש עתידי לפי השותפות תתפרק וכל אחת מהשותפות תמשיך בפעילותה תחת שמה הקודם.

לעומת זאת, שומר סיפק בעדותו הסבר מניח את הדעת, הגיוני ותועלתני, לכך שניאות לוותר על השם "יריד ספרים" לטובת "צומת ספרים", חרף האינטרס לשמר את שמה של רשת הספרים שבבעלותו אשר פעלה כך למעלה מ-22 שנה, ועל אף התלהבות בני משפחתו מהרחבת הרשת תחת השם המוכר להם. מעדותו של שומר עלה כי לפי תחשיביו, עלות החלפת השילוט מ"צומת ספרים" ל"יריד ספרים" הייתה כרוכה בהוצאה כספית גדולה עבור השותפות, משום שסניפיה של צומת ספרים היו פרוסים על פני שטחים נרחבים בהרבה, ומוקמו בצמתי דרכים ובמרכזי מסחר, כך שהיה מדובר בשלטי חוצות גדולים במיוחד שנראו עד למרחוק, להבדיל מהשילוט של יריד ספרים אשר סניפיה מוקמו בקניונים ובמרכזי הערים, כך שדובר על שילוט תואם חנות המצומצם בהיקפו, שעלות החלפתו הייתה זולה בהרבה.

152. התרשמתי כי השותפות המייסדות ובעליהן כלל לא נקלעו לקרב אימתני בנוגע לקביעת שמה של השותפות כ"צומת ספרים", הגם שעל פני הדברים השם "יריד ספרים" היה ותיק ומוכר יותר, וזאת בעיקר משום העלויות שהיו כרוכות בהחלפת שלטי הענק של רשת "צומת ספרים". שומר "הקריב"



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

למעשה את השם "יריד ספרים" לטובת "צומת ספרים", אך התקבל הרושם מעדותו כי הוא כלל לא ייחס לכך חשיבות יתרה ולא התעקש מצדו על בחירת שמה של השותפות, הגם שהוא זה שנבחר לעמוד בראשה כמנהלה.

153. דומני שתוצאה זו, לצד קביעת מעמדן השוויוני של המערערת ואש-אורי כשותפות בשותפות, לרבות חלוקת ההכנסות השוויונית ביניהן, גם בקשר למוניטין של השותפות, מלמדת שבחירת שם השותפות לא הקנתה יתרון כספי למי מהשותפות. אחרת, ניתן היה לצפות שהמערערת תזכה לדמי שימוש גבוהים יותר, ולימים תמורה כוללת רבה יותר, מאשר אש-אורי, שכן שמה של המערערת הוא זה שמוצג בפני לקוחות השותפות, בעוד שהשם "יריד ספרים" נעלם משוק הספרים. שמה של המערערת הוא זה שהיה אמור לשיטת השותפות למשוך את הלקוחות לרשת הספרים המשותפת, ובכל זאת אש-אורי קיבלה את אותו זרם הכנסות מהשותפות כמו המערערת.

154. כאמור מערך הלקוחות של העסק, והצפי שהקשר עימם יימשך גם לאחר מכירתו, מהווים אחת ההוכחות המרכזיות לקיום המוניטין בעסק. ברם, לא תמיד ולא בכל מקרה, כך.

בהקשר זה ראו את שנפסק בעמ"ה (מח' ת"א) 1036/00 פרידלנד שמואל נ' פקיד שומה כפר סבא (15.1.2003), מיסים יז/1 (פברואר 2003) ה-19: "כאשר מתבצעת מכירת העסק על ידי אדם או תאגיד לגורם זר, שאין בינו ובין המוכר יחסים מיוחדים, מהווה המשך הקשר של הלקוחות עם העסק שעבר לידיים אחרות, אינדיקציה ברורה לקיומם של מוניטין ולהעברתם אל הקונה. שאילולא המוניטין, היו הלקוחות פונים אולי לגורם אחר בשוק ונקשרים בקשרים עסקיים עימו. לא כך, כאשר ענין לנו "במכירה" המתבצעת בין גורמים קשורים, כמו שותפות ההופכת להיות חברה הנכנסת לנעליה, והמנוהלת על ידי השותפים לשעבר, הכל, בבחינת אותה גברת בשינוי אדרת. בנסיבות כאמור, דבר לא נשתנה לכאורה מבחינת הלקוחות במעבר מן השותפות לחברה, ומשמע, שהמשך קשריהם עם העסק שהפך להיות בבעלות החברה, אין בו כדי להעיד בהכרח על העברת המוניטין אל החברה. וכי מה ענינם של הלקוחות באיזו צורת התאגדות פועל אותו גוף שאליו נקשרו לפני שנים?"

העברת כל הפעילות בתחום מכירה קמעונאית של ספרים ומוצרים נוספים מהשותפות אל השותפות

155. סוכם כי אבי שומר, אשר ניהל את רשת יריד הספרים הוא זה שינהל את השותפות (סעיף 15.2 להסכם המייסדים). סוכם כי החל מתחילת פעילותה של השותפות היא תישא בכל ההוצאות ותהא זכאית לכל התקבולים הנובעים מהפעלת כל חנויות המערערת ואש-אורי המופעלות על ידה. השותפות תקבל עליה את כל ההתחייבויות הקשורות בהפעלת החנויות לרבות ההתחייבויות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הכרוכות בשכירות החנויות, רכישת ספרים ומוצרים אחרים, העסקת עובדים, תטפל בנושאי קבלת רישיונות ו/או היתרים ו/או אישורים הדרושים לפעילותה. סוכם כי כל עובדי המערכת ואש-אורי יעברו לעבוד בשותפות וישמר להם רצף זכויותיהם, אלא אם כן לא יזדקקו לשירותם, ואז כל אחת מהשותפות המייסדות, ששימשה מעסיקתם, תישא בהוצאות פיטורי אותם העובדים (סעיף 12 להסכם המייסדים). יוטעם כי ה"ה זמורה, רוז ושומר אישרו בעדותם כי אכן השותפות מעסיקה את העובדים שעבדו קודם לכן תחת המערכת ואש-אורי והיא זו שמשלמת להם שכר עבודה.

156. הוסכם כי המערכת ואש-אורי תעברנה כל אחת את הסכמי השכירות השונים על שם השותפות ובכל אותם הסכמים שלא ניתן יהיה להעבירם על שמה, תכנס השותפות לנעלי כל אחת מהשותפות המייסדות, מבחינת חובות וזכויות לקיום אותם הסכמים. הוסכם כי עם תחילת פעילות השותפות הרי שרק השותפות תתקשר בהסכמי שכירות לשכירת חנויות חדשות לרשת החנויות המשותפת. השותפות תתקשר בהסכמים עם המוציאים לאור אשר ספריהם נמכרים ברשת החנויות המשותפת. המערכת ואש-אורי תהיינה זכאיות לחלקן ברווחי השותפות בהתאם לחלקן בשותפות. יוטעם כי זמורה אישר בעדותו כי הסכמי שכירות החנויות אכן הועברו לניהול השותפות.

157. רוז אף אישר בעדותו כי המערכת העבירה את רשימת הלקוחות שלה בכל אחד מסניפיה לשימוש השותפות, כך: "ש: אתה ציינת, הזכרת משהו על רשימת לקוחות שמתקשרים אליהם ואומרים להם: בואו, יצא ספר חדש. יש דבר כזה? ת: חיובי, אני אמרתי את זה. מאז ומתמיד. האמת היא שזו יוזמה של מנהלי חנויות, מנהלי חנויות טובים עושים את זה, מנהלי חנויות לא טובים, אנחנו מעודדים את זה, אנחנו מעודדים לשמור את הלקוחות, לקוח מרים טלפון למנהל חנות, אומר: הגיעו ספרים חדשים, הוא מוקיר ומעריך את זה שמנהל החנות הועיל להרים לו טלפון ואמר לו: הגיעו ספרים חדשים. כן, עד היום יש את הרשימות האלה. ש: וכאשר הקימו את השותפות? ת: עד היום, אני עונה לך מיד. ש: לא, אבל אני מדברת ספציפית על 2002, העבירו את הרשימות לידי השותפות? ת: זה ברצף, זה מסורת כבר, זה מסורת. זה התחיל עם צומת וזה מסורת עד היום. כן כן" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 120).

יצוין כי נאמר בפסיקה כי: "מי שרוכש את תיקי הלקוחות רוכש לעצמו את הזכות להציג עצמו בפני הלקוחות; הוא רוכש את ההזדמנות לזכות בנאמנותם. לעתים הוא רוכש גם את הזכות להציג עצמו כ"יורשו" וממשיכו של בעל העסק המוכר; העברת תיקי הלקוחות עשויה להעיד גם על כך שהמוכר סומך את ידו על הרוכש שימשיך לנהל את העסק כראוי ובאופן שהלקוחות לא ייפגעו. יתרונות אלה כולם, אף שהם פרי יחסו האישי של המוכר ללקוחותיו, הם בבחינת מוניטין שווה כסף המועבר לרוכש תיקי הלקוחות" (פ"ד אינווסט, בעמ' 250).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

התחייבות השותפות שלא להתחרות בשותפות

158. במסגרת הסכם המייסדים הוגדרו מטרות השותפות לשם הקמה וניהול רשת חנויות למכירת ספרים ומוצרי פנאי בישראל, במרכזי ערים ומחוצה להן, במתכונת החנויות שהופעלו על ידי כל אחת מהשותפות המייסדות. הוסכם כי כל פעילותן של המערערת ואש-אורי, תהא באמצעות השותפות בלבד והן כשלעצמן תשמשנה כ"חברות אחזקה של השותפות". כל אחת מהשותפות התחייבה במסגרת הסכם המייסדים "שלא לקיים פעילות עסקית כלשהי זולת זכויותיה בשותפות, במשך כל תקופה קיומה ופעילותה של השותפות". הווה אומר, השותפות תנהל ותפעיל את כל החנויות שברשותן של המערערת ואש-אורי, והאחרונות התחייבו שלא להתחרות בשותפות בפעילות כלשהי של שיווק ספרים, בין במישרין ובין בעקיפין, באמצעות פתיחת חנויות שלא בניהול השותפות, או בכל דרך אחרת של פעילות קמעונאית כלשהי (למעט חנות אחת של יריד ספרים ברמת אשכול שהורגה מפורשות מהשותפות).

159. זמורה אישר בעדותו כי לפי הסכם המייסדים, הצדדים התחייבו שלא להתחרות בשותפות, במישרין או בעקיפין, והבהיר כי הם אכן כך נהגו: "בוודאי, ברגע שאנחנו יחד אז לא מתחרים אחד בשני. השותפות שנוצרה מנהלת את שתי האישיותיות כמו שצריך. לא מתחרים אחד בשני" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 64). זמורה הדגיש מספר פעמים כי הם לא התחרו בשותפות ולא מכרו ספרים בקמעונאות שלא באמצעותה (שם, בעמ' 85). בהמשך עדותו נשאל זמורה האם מאז 2002 הם מקיימים עסק נפרד של מכירת ספרים בקמעונאות והשיב על כך בשלילה, ושב לציין כי עם הקמת השותפות כל ההכנסות וכל ההוצאות ממכירת ספרים בקמעונאות הן אך ורק של השותפות (שם, בעמ' 66).

רוז אף הוא אישר בעדותו כי: "באופן עקרוני נכון שכל הפעילות, אנחנו שפכנו אותה לתוך השותפות", אישר שבדו"חות הכספיים של המערערת, לאחר הקמת השותפות אין עלות מכירות, אין הוצאות של מכירה ושיווק ואין הוצאות עבור פרסום (שם, בעמ' 136).

160. עיון בספרי החשבונות של המערערת (מ/ש 3 ו-מ/ש 4) מאמת את הדברים ומחזק את הטענה, שלמעשה כלל אינה במחלוקת, לפיה השותפות לא התחרו בשותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

התכלית שהציגה המערערת בשלה חפצה להמשיך ולהחזיק ברשותה את המוניטין

161. כפי הנזכר, בהתאם לסעיף 13 להסכם המייסדים, שכותרתו: "השכרת החנויות, העברת מלאים", הוסכם כי השותפות תשלם מדי חודש לכל אחת מהשותפות המייסדות, סכום של 100,000 ₪ בתוספת מע"מ, תמורת הזכות לשימושה הבלעדי בכל חנויות הרשתות שבבעלותן, כחנויות עובדות, על כלל הציוד שבהן, לרבות זכויות השימוש בנכסים מוחשיים והבלתי מוחשיים שבבעלותן.

162. זמורה הסביר בעדותו את הרקע לסעיף השכרת הנכסים, כך: "אנחנו הולכים ל-5 שנים, ב-5 שנים הראשונות אפשר לפרק את העסק, זאת אומרת, כל אחד לוקח את שלו, אם לא מסתדרים אנחנו לוקחים את השם 'צומת ספרים', אנחנו לוקחים את החנויות שלנו, חנויות שיהיו נוספות נמצא את הדרך לחלק אותן, כל אחד מחזיק את המוניטין שלו אצלו, זה היה ההיגיון בזה, וגם זה לא היה חשבון כלכלי, אז בשיחות, אני לא זוכר איך זה היה בדיוק, אמרנו: כדי לסמן את זה, כל גוף יקבל מהשותפות שאנחנו מכינים, שתנהל את שתי הרשתות לכאורה, תיתן מאה אלף שקל כל חודש לגופים, לגופי האם, לצומת ספרים ולאבי שומר, זה היה המנגנון. ביוזעין אמרנו: אני לא ניקח סיכונים, אני לא יודעים מה, כן, אנחנו מכירים ששותפויות מתפוצצות, אנחנו רוצים להחזיק את הדברים אצלנו, לכן גם בחוזה זה כתוב בעצם, ש-5 שנים, אם קורה משהו ולא מסתדרים, אנחנו לוקחים את כל הדברים שלנו, הוא לוקח את שלו, בחדשות נמצא את המנגנון הזה. אחרי X זמן, כבר השיטות עוברות לשיטות המקצועיות של bmbly או דברים כאלה, buy me buy you. ... אנחנו מקבלים את כל ה-14 חנויות שהיה לנו, אנחנו לוקחים את השם שהוא המוניטין, את המיקומים שהם המוניטין, את האנשים שלנו שנקלטו בחברה, והוא לוקח את שלו, ומה שחדש, נמצא את הנוסחה איך לחלק את זה, חנות אחת הוא, חנות אחת אנחנו, ממה שיהיה בתקופה הזו. והגדרנו את זה ממש, 5 שנים, זה נשאר, הדברים נשארים שלנו, כמו ששלו שלו" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 31-32). "... ושחש וחלילה אם מתפרקים או שיש בעיה או שמשהו צריך, משתנה, זה נשאר שלנו, זה חוזר אלינו, זה הדבר החשוב בכל העסק הזה. כמובן החנויות, גם החנויות חלוקה, אנחנו לוקחים בחזרה את מה שאנחנו הבאנו" (שם, בעמ' 33).

רוז מצדו הוסיף: "המוניטין נשאר אצלנו, היות ובכל חיבור שאנחנו עושים, אנחנו חרדים לעתיד, איך השותפות תעלה ביחד, איזה בעיות יהיו, ... אנחנו רצינו שהלקוחות שלנו יישארו אתנו, ושהוא יישאר עם הלקוחות שלו אצלו, שיהיה לנו אפשרות תמיד להיפרד. בשביל זה השארנו את המוניטין למעלה, כדי שנוכל תמיד להיפרד, זה הרעיון שהיה מאחורי. ... שיהיה לכל אחד אפשרות מפלט, זה הכל" (שם, עמ' 106).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

163. בסיכומי המערערת הודגש כי הנכסים הבלתי מוחשיים, ובכללם המוניטין, לא הועברו לשותפות עד לכניסת באג כמשקיעה נוספת, שהרי רק אז הייתה הצדקה מבחינתה להעברת המוניטין לשותפות, נוכח רצונה של באג להיות שותפה בשותפות שבה נמצאים הנכסים הבלתי מוחשיים, ובכללם המוניטין. נטען כי בהסכם המייסדים סוכם שהנכסים הבלתי מוחשיים אינם עוברים לשותפות, ולכן האחרונה תשלם למערערת ולאש-אורי תשלום חודשי בעד השימוש בהם. עוד נטען כי בהסכם המייסדים נקבע מנגנון לפירוק השותפות, הכולל חלוקת הפעילות, וכחלק ממנגנון זה נשארו הנכסים הבלתי מוחשיים מחוץ לשותפות. נטען כי הגם שישנם סעיפי פטור בפקודת מס הכנסה, הרי שלא הייתה בכוונת המערערת ליצור עסקת מכר של המוניטין בשל החשש שמא השותפות תתפרק, כך שהשבתו לידי המערערת היה חושף את המערערת לאירוע מס ללא פטור.

164. שגיב אף הוא גרס בעדותו כי מטרת השכרת המוניטין הייתה למנוע מכר חוזר במקרה של פירוק השותפות. ברם, יש קושי לקבל הסבר זה, לאחר שנודע כי חו"ד הערכת השווי כלל לא הובאה לעיונו של שגיב, כך שכלל לא עמדה לנגד עיניו הערכת שוויון של כל אחת מהשותפות, ולשותפות עצמן לא הייתה הערכת שווי באשר לשווי המוניטין של כל אחת מהן.

165. כאמור, המערערת ובאי כוחה הדגישו בטיעוניהם כי המערערת ואש-אורי עמדו על כך שהמוניטין יישאר ברשותן, ואילו השותפות תקבל מהן אך את זכות השימוש בו תמורת דמי שימוש חודשיים. התכלית לצעד זה, כך נטען, היה חששן של השותפות המייסדות שמא השותפות ביניהן לא תצלח ובדרך תקל דרכן לפיצול השותפות.

לאחר שנתתי דעתי לדברים, לא שוכנעתי כי יש ממש בטיעוני המערערת.

166. כאמור, נמצא כי סוגית המוניטין כשלעצמה כלל לא קיבלה התייחסות קונקרטית או נבדלת בהסכם המייסדים. השותפות המייסדות כלל לא טרחו להעריך את שווי המוניטין שנצמח לכל אחת מהן. סעיף 13 להסכם המייסדים, שעליו מבססת המערערת את טענותיה כי הוסכם מפורש שהמוניטין יישאר בבעלותה, שזו כותרתו: "השכרת החנויות, העברת מלאים" מתייחס כן לכלל הנכסים של השותפות, הן המוחשיים והן הלא מוחשיים, שנלוו לצורך הפעלת סניפי שתי הרשתות כ"חנויות עובדות". לא הייתה בהסכם המייסדים כל התייחסות מיוחדת למוניטין, גם אם בכסות המונח "נכסים בלתי מוחשיים", להבדיל מ"הנכסים המוחשיים", שלגביהם הגעתי לכלל מסקנה כי ערכם נאמד במיליוני שקלים כפי שפירטתי לעיל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

167. בכל הנוגע לחששן של השותפות שמא השותפות ביניהן תכשל, הרי שאך טבעי כי חשש כזה או אחר מקנן כל אימת שמוקמת שותפות חדשה או כל מיזם עסקי אחר. לשם כך, קבעו ביניהן השותפות עקרונות ברורים שעוגנו במסגרת הסכם המייסדים. סוכם כי השותפות המייסדות תחזקנה את חלקן בשותפות ולא תעברנה את זכויותיהן, או כל חלק מהן, לאחר בכל דרך שהיא, לתקופה שלא תפחת משלוש שנים, ולאחר מכן תהא לשותפה האחרת זכות סירוב ראשונה לרכוש את חלקה של השותפה המעוניינת במכירת זכויותיה (לפי מנגנון שנקבע בהסכם). הוסכם כי במקרה של פירוק השותפות במהלך 3 שנים מתחילת פעילותה תחולק הפעילות בין המערערת לבין אש-אורי, כך שכל אחת מהן תקיים את הפעילות שהייתה אצלה בטרם הוקמה השותפות, ובמידה ויתווספו חנויות חדשות, הן תחולקנה בין המערערת לבין אש-אורי בהתאם לאופי החנויות והפעילות. במקרה של פירוק השותפות לאחר 3 שנים מתחילת פעילותה, תחולק הפעילות בין המערערת לבין אש-אורי באופן שכל פעילות שהועברה לשותפות תקיים על ידי הצד שהפעילה לפני הקמת השותפות, וחלוקת הפעילות תחולק באופן שווה לאחר בדיקת שווי הרשת. בנוסף, הוסכם על פיצוי לאש-אורי במקרה של פירוק השותפות לאחר 7 שנים מתחילת פעילותה כמפורט בהסכם. הובהר כי במקרה של פירוק השותפות אזי החנויות והפעילות תחולקנה בין המערערת לבין אש-אורי בהתאם לאופי החנויות והפעילות שהועברו על ידי כל אחת מהן לשותפות – דהיינו חנויות המצויות במרכזי ערים, קניונים ומרכזים מסחריים שכונתיים יועברו לאש-אורי; וחנויות המצויות מחוץ למרכזי ערים יועברו למערערת. הוסכם והוצהר כי בעת פירוק השותפות תחזור לאש-אורי הזכות לשימוש בשם "יריד הספרים" באופן בלעדי, והזכות לשימוש בשם "צומת ספרים" תחזור למערערת באופן בלעדי. בהתאם ישונו שמות החנויות לפי החלוקה בין השותפות המייסדות.

הנה כי כן, נחה דעתי כי הסכם המייסדים נתן מענה מפורט לכל תרחיש של פירוק השותפות, כאשר בסעיפי ההסכם הנוגעים לדבר אין כל התייחסות ממוקדת למוניטין דווקא, אלא התייחסות לכלל הפעילות העסקית של השותפות, ביחס לכלל נכסיה.

בכל הנוגע לטענת המערערת כי ביקשה לשמר את המוניטין באמתחתה לבל תחויב במס בשל העברתו לחזקת השותפות, הרי שבהינתן מסקנותיי בהליך דנא, סבורני כי טענה זו עשויה לבסס התחמקות פסולה מתשלום מס, נוכח סיווג העסקה לאשורה, הכוללת העברת המוניטין הלכה למעשה לשותפות, ואין להוסיף.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

האם המערערת ואש-אורי השכירו את המוניטין שנצמח לכל אחת מהן לשותפות עם הקמתה?

168. כמבואר לעיל, הגעתי למסקנה כי המערערת כלל לא הוכיחה שהיה לה מוניטין; ועם זאת, מצאתי לצאת מנקודת הנחה כי סביר שמוניטין בשווי מסוים נצמח למערערת במהלך שנות פעילותה המעטות, ממועד הקמתה ועד להעברת פעילותה לשותפות. ברם, בבוחני האם המוניטין הועבר, בדרך כלשהי (מתנה, השאלה, מכירה, השכרה או כל דרך אחרת) אל גוף אחר, השותפות בעניינו, הרי שיש להבחין בין המרכיבים האפשריים של המוניטין – לאמור מקורותיהם – לבין המוניטין עצמו, קרי פרי המקורות. בהקשר זה נקבע זה מכבר בפסיקה כי אין די בקיום מקורות אפשריים של מוניטין, כדי הקביעה כי נתקיים מוניטין בפועל (ראו למשל, פ"ד אינוסט).

עוד בהקשר זה ראו בע"א 74/15, ע"א 1346/15, ע"א 6219/15, ע"א 8715/15, **מנהל מיסוי מקרקעין רחובות ואח' נ' גזית גלובל ישראל (פיתוח) בע"מ ואח'** (14.12.2017), שם נאמר: **"ראוי לפנות תחילה להבחנה בין מוניטין לבין גורמים העשויים ליצור מוניטין. לעניין זה נאמר בחוזר מ"ה 9/97: 'יש... להבחין היטב בין הגורמים היוצרים מוניטין, כגון מקום טוב, יחסים ארוכי טווח עם לקוחות, מבצעים וניסיונות אותם עשה הנישום ליצירת חוג הלקוחות, לבין הוכחת קיומו של המוניטין עצמו שאותם גורמים יכול ויצרו. אין בהוכחת הגורמים כאמור משום תנאי מספיק להוכחת קיומו של... מוניטין (שם טוב) שאת קיומו יש להוכיח בראיות של ממש' (שם, פס' 3)"**

169. לאחר שסקרתי את נתוניו של המערערת ואש-אורי, נסיבות ואופן העברת הפעילות העסקית שלהן בתחום מכירת ספרים בקמעונאות אל השותפות שאותה ייסדו השתיים, ברקע העקרונות שנקבעו בפסיקה כפי שנסקר לעיל, באתי לכלל מסקנה כי אין לקבל את טענת המערערת, לפיה עלה בידה (ובידי אש-אורי) לנתק את המוניטין ככל שנצמח בידה, מכלל הפעילות העסקית של רשת חנויות הספרים. ודוקו, הפעילות העסקית של השותפות המייסדות, זו אשר הועברה לתוך השותפות כללה למעשה את כל אבני היסוד של המוניטין הנטענים מטעם המערערת ואש-אורי - ובכללם שמה של המערערת, חנויות הספרים של השותפות המייסדות לרבות מאפייניהן ומיקומן, רשימת הלקוחות של כל חנות, המו"לים שמספקים את מלאי הספרים, אסטרטגיית המחירים וכד'. כל אלה לא ניתן "להותיר" בידי השותפות המייסדות, גם אם חפצו בכך, שהרי אלו עברו לשותפות כחלק אינהרנטי ובלתי נפרד של הפעילות העסקית בתחום מכירת ספרים בקמעונאות בכללותה בהיותה "עסק חי".

170. ויובהר, כפי שנקבע בפסיקה, עסקה של השכרת מוניטין אפשרית היא ולא פסולה מניה וביה; אולם עסקה שכזו חייבת לשקף פעולת השכרה ממשית, ולא פיקציה שנועדה כל כולה להקטין את חבות המס. יחד עם זאת, מסקירת הפסיקה דלעיל, נמצא כי ככלל כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של הפעילות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית.

על כן, בענייננו, בעוד שהפעילות העסקית הועברה במלואה לשותפות כנגד קבלת מחצית מזכויות הבעלות בשותפות בידי כל אחת מהשותפות המייסדות, הרי שמתחייבת המסקנה כי המוניטין עבר אף הוא כחלק בלתי ניתן נפרד מהפעילות העסקית הכוללת, כדבוקה אחת. אין בידי לקבל את הטענה, לפיה המערכת המשיכה להחזיק במוניטין כבעליו, כתוצאה מהסכמות של השותפות בין לבין עצמן, באופן שהשותפות נחשבה בעיניהן כמי שרק עשתה בו שימוש כנגד תשלום דמי שימוש.

171. המערכת ואש-אורי התחייבו כאמור שלא להתחרות בכל דרך שהיא, במישרין או בעקיפין, כנגד השותפות, והן אכן קיימו התחייבות זו. בדרך זו, כך הלכה למעשה, המערכת ואש-אורי משכו ידיהן לחלוטין מעיסוקן בממכר ספרים בחנויותיהן, ואף וויתרו על קשריהן עם לקוחותיהן. כאמור, מרכיב מרכזי של מוניטין בעסק הוא מערך לקוחותיו והצפי כי הקשר עימם ימשך בעתיד. מכאן, על יסוד העקרונות שנקבעו בפסיקה הענפה שהובאה לעיל, באתי למסקנה לפיה המערכת לא יכלה למעשה להשכיר מוניטין, בעת שלא נותרה אצלה כל פעילות בתחום מכירות ספרים בקמעונאות, לאחר שפעילות זו הועברה במלואה ממנה אל השותפות, כך שבדין לא היה צפי ממשי לשמירת קשר עם רוכשי הספרים, בעוד המערכת ואש-אורי פסקו למכור ספרים בקמעונאות.

172. סבורני אם כן כי גם אם נאמר אחרת, גם אם הוצג אחרת וגם אם נכתב אחרת (כך למשל בהסכם המייסדים), הרי שאין בכל אלה כדי לשנות את המציאות כהווייתה. בעניין זה, אין לי אלא לשוב ולהפנות לדברי בית המשפט המחוזי בבאר שבע (כב' השופטת ר' ברקאי) בעמ"ה (מח' ב"ש) 515/06 גלאון מנועים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון (24.12.2012), ההולמים גם לעניינה של המערכת שלפני: "עם כל הכבוד לחופש החוזים, והרי הכתב סובל הכל, אין לקבל מצב אבסורד זה ולהכיר בהפרדה המלאכותית בין המוניטין לבין העסק, בנסיבות בהן נמכר העסק כעסק חי על כל תכולתו והמוניטין שבו. ... המוניטין מצטרף תמיד לפעילות עסקית וכאשר אין כל פעילות עסקית אין מוניטין. ... המוניטין מצטרף תמיד לפעילות עסקית וכאשר אין כל פעילות עסקית אין מוניטין".

על כן, המערכת ואש-אורי לא יכלו להשכיר מוניטין, ככזה שעדיין שייך להן, כאשר לא נותרה אצלן כל פעילות בתחום ממכר ספרים בקמעונאות, לאחר שזו הועברה כולה לשותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

173. הנה כי כן, נחה דעתי כי בהעברת הפעילות העסקית כולה, בתחום מכירת ספרים, כעסק חי אל השותפות, תמורת מחצית מזכויות הבעלות בה, כאשר ברקע תניית אי תחרות, הרי שמתמהיל זה הועבר למעשה גם המוניטין, כחלק בלתי נפרד מכלל הנכסים, ולא ניתן להחריגו. מוניטין הולכים אחר העסק ואין דרך להשכירו ולאחר מכן למכרו במנותק ממנו כעבור שנים, באופן מלאכותי.

ואפנה בשנית לע"א 3136/17, 3146/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ (20.3.2019), שם נקבע: "כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של הפעילות העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית".

174. אציין ולו למעלה מהצורך, ככל שהייתה נשמעת תמיהה לגבי התמורה לשותפות כתוצאה העברת המוניטין מהן אל השותפות, הרי שהן קיבלו כל אחת מחצית מזכויות הבעלות בשותפות כולה, על כלל נכסיה, המוחשיים והלא מוחשיים. יתר על כן, בהקשר זה ראו דברי שגיב בעדותו, המקובלים עלי כשלעצמם: "נגיד שאני ואתה שותפים בשותפות, אין חובה בכלל שאנחנו נגבה כסף עבור, אנחנו מהשותפות, זה לא חובה. אין לכפות על אדם הכנסה. אדם לא חייב, כשהוא שותף בשותפות, הוא לא חייב לקבוע סכום עבור הדברים שלו, זאת אומרת, נגיד שאני ואתה שני שותפים, ואנחנו רוצים להקים שותפות, אנחנו לא חייבים לגבות שכר עבור העבודה שלנו, אנחנו לא חייבים לגבות כסף, גם עורכי דין, עורכי דין מקימים, לפעמים לוקחים שני משרדי עורכי דין, הופכים להיות שותפות, אף אחד לא בא חייב לבוא ולקחת כסף עבור המוניטין או עבור כל שירות אחר. אין חובה לקחת בין שותף לשותפות כסף עבור הזכויות, ולכן, כמו שאתה יכול להגיד: תשמע, אדם יכול לקבל משכורת של מיליון שקל, הוא יכול להגיד גם להחליט שהוא לוקח משכורת של 100 אלף שקל..." (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 167).

השבחת המוניטין בחסות הפעילות העסקית של השותפות

175. מוניטין אינו נכס שקופא על שמריו. שווי המוניטין, בדומה לתנודתיות ערכה של "מניה נסחרת", משתנה הוא על פני ציר הזמן ונגזר מכלל הפרמטרים המבטאים הצלחה או כישלון של האישיות בעלת המוניטין, אדם או תאגיד לסוגיו.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

176. בהלכת שלמה שרון נקבע, בין היתר, כי: "הגרעין של המוניטין מצוי בקיומה של סבירות כי הלקוחות ישובו, מסיבה זו או אחרת, למקום העסק". כלומר, מוניטין הוא מכלול היתרונות של העסק אשר מעניקים לו מעמד ייחודי בקרב לקוחותיו (הקיימים או העתידיים) השבים ופוקדים אותו. יתרונות אלו נמדדים לרוב ביחס ליתרונות של עסקים מתחרים באותו פלח שוק וכל שינוי בהם עשוי להשליך על שווי המוניטין. כך למשל, נניח שעסק מסוים יוצא במסע פרסום שכולל מבצעי הוזלות מחירים, אזי סביר שהדבר ימשוך לקוחות ותיקים וחדשים, וכתוצאה מכך יתרום לצמיחת המוניטין לטווח ארוך יותר ממשך תקופת מבצע ההוזלות. ואילו, פרסום שלילי על אודות פגמים במוצר או במתן שירות, אף כאלה שהינם ארעיים וברי תיקון, עשוי להביא לפגיעה קשה במוניטין של אותו עסק, כזו שתימשך תקופה ארוכה, גם אם אותם פגמים תוקנו במלואם על אתר.

177. בהקשר זה ראו פסיקת כב' השופט ויתקון בע"א 550/72 באומל נ' פקיד השומה חיפה, פ"ד כח(1) 650: "ניתן לומר כי המוניטין הן פונקציה של רווחיות העסק, ויש שמחשבים את שוויין בכל עת על יסוד הרייוח השנתי הממוצע, אם לתקופה של שנה אחת ואם לתקופה של מספר שנים. (ראה דברי השופט אגרנט בעניין בלוך נגד מילר, ע"א 45/49 פסקי דין ח' 325 בע' 329 ה'). אין כל חזקה על רווחיות זו – ואין ניסיון החיים מלמדנו שהיא לעולם בקו העליה, יהא אשר יהיה אורך התקופה. לא מן הנמנע הוא כלל ועיקר שהעסק מגיע לשיאו כעבור מספר שנים ושוקט על שמריו או הולך ומצטמק עד למכירתו. לפעמים יש מגבלות פיזיים לפיתוח ולהרחבה. יש ובמרוצת הזמן חל שינוי, לטובה או לרעה, בהרכב הלקוחות או באיתור העסק לעומת אחרים. סימטא הופכת לציר תנועה ומיד משתנה שווי המוניטין. אין אני אומר שאי-אפשר לחלק מוניטין ולייחס את החלקים לתקופות שונות. נהפוך הוא, סבורני שלפעמים יש הכרח לעשות חשבון כזה. חנות מכולת עלובה הקיימת עשרות שנים במקום נידח ובקושי מפרנסת את בעליה ולימים מושקע בה הון עתק והיא הופכת לסופרסל גדול ומפואר ונמכרת כעבור שנתיים – אין ספק בלבי שמוניטיה נשתנו מיסודן ושיש לפצל את תקופת החזקה בהתאם לכך".

178. בהינתן כי עם הקמת השותפות בחודש אוגוסט 2002 הועברה אליה מלוא הפעילות העסקית מאת המערערת ואש-אורי, ובכללה המוניטין וזכות השימוש בו, כפי הנטען, הרי שנשאלת השאלה מה עלה בגורלו של המוניטין נכון לחודש יולי 2005, אז נכרתו ההסכמים לצירוף באג כשותפה נוספת ולהמשך השימוש במוניטין, ולימים רכישתו מהמערערת ואש-אורי לשותפות.

179. לעניין זה סיפר זמורה בעדותו, בגאווה רבה, כי המוניטין גדל והשתבח כתוצאה מפעילותה של השותפות, וכך העיד: "לא רק שהוא לא דעך ופג, הוא התקדם, המוניטין עוד גדל, כי מה קרה? לנו היה חנויות גדולות מחוץ לערים, ופתאום בתמהיל שלנו נהיה גם חנויות בקניונים, קטנות אמנם, אבל גם בהם שינו את הקונספט, הכניסו, הזרימו ספרים שלא היו קודם, אנחנו כמו"לים הכנסנו,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

היינו חלק מההחלטות, המוניטין גדל, נוספו חנויות, כל החנויות של יריד הספרים פתאום הופיע השם צומת ספרים, השם הזה משך קהל, משך אנשים, היו מחירים אטרקטיביים בתור חנות, היה מצאי יותר גדול, להיפך, נצבר עוד מוניטין" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 37).

בהמשך עדותו, החמיא זמורה לאבי שומר על הצלחתו בניהול נכון של השותפות, והוסיף: "... אני אומר את זה כדי לתת לו את הכבוד ואת כל מה שזה, הוא אוהב את זה וזה בסדר, הוא מנהל. ... הוא הגדיל את הרשת בצורה משמעותית". (שם, בעמ' 49).

זמורה נשאל האם "ברשת המאוחדת" היה מגוון יותר גדול של ספרים מזה של המערערת והשיב: "בהחלט התמהילים השתנו. כן. כן". לדבריו: "אנחנו מכניסים כותרים שאינם בחנויות אחרות". עוד נשאל: "האם אפשר להגיד שבסך הכל השלם עולה על חלקיו? זאת אומרת עם כל הכבוד לצומת וליריד ספרים, הביחד עושה משהו שהוא יותר מ-1+1. הוא 1+1=3?" והשיב: "זה אין ברירה, זה תוצאה סבירה שזה מוסיף" (שם, בעמ' 53-52).

בהמשך נשאל זמורה: "הרשת הזאת פעלה החל מ-2002, הכפילה כמעט את היקף המכירות, באו כפי שאתה אומר, לקוחות חדשים, היה פרסום של הרשת, הרשת הזאת בהכרח צברה מוניטין", והשיב: "כן, בנוסף למוניטין, על המוניטין שהיה, כן, אני לא, אין ויכוח" (שם, בעמ' 68).

ובהמשך עדותו מסר: "ואני מסכים אתך, היה בין 2002-2005, 3 שנים היה תוספת מוניטין שלא הועברה לשותפות, היא נוצרה מעצם המהלכים והפעולות של אבי שומר ושלנו, להגדלת הרשת והכל" (שם, בעמ' 82). זמורה אישר כי השותפות פתחה חנויות חדשות (שם, עמ' 86).

180. רוז התייחס גם הוא בעדותו לשותפות בין המערערת לאש-אורי ומסר: "אני חושב שזה רק הוסיף לקוחות" (שם, בעמ' 109). והוסיף: "יריד ספרים תורמת את ה-20 שנות ניסיון שלו, שלנו לא היה, ואנחנו תרמנו את זה שיש לנו שליטה על המחיר הסופי לצרכן, בתור מו"לים" (שם, בעמ' 111).

181. שומר הוסיף בעדותו: "פתחנו הרבה חנויות באותה תקופה אז רצנו קדימה"; וכך: "הצטרפו לקוחות חדשים" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 26, 41).

182. שומר אף פירט על מבצעי מכירות "אגרסיביים", כלשונו, שהשותפות הוציאה אל הפועל, כך למשל: "ש: מה זאת אומרת פרסום אגרסיבי? מה זה אומר קריאה לכל הקהל, ת: כן, 4 ב-100, שמעת על זה? ש: זה היה חידוש במסגרת השותפות או עוד קודם לכן? ת: במסגרת השותפות. ש: ה-4 ב-100, ת: 4 ב-100, המצאה של השותפות וזה היה רק בגלל היכולת שלנו לקבל מהשותפים שלנו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

ספרים במחירים הרבה יותר נוחים. ש: זאת אומרת המתכונת הזאת של 4 ב-100, אתה מציג אותה כאיזה סוג של פריצת דרך. ת: כן. הקהל שלנו קנה יותר ספרים" (שם, בעמ' 41).

בנוגע למבצע "4 ספרים ב-100 ש"ח", אשר הוצג כמבצע הדגל של השותפות, בפרסום "אגרסיבי", תחת הסלוגן: "אבא במאה", ותרם להגדלת היקף מכירת הספרים, יש לציין כי זמורה בעדותו הציג מבצע זה כשל המערערת, על מנת להאדיר את המוניטין שהצמיחה, אך כאמור מבצע זה יצא לדרך על ידי השותפות ולא המערערת. וכך העיד: "אנחנו גם עשינו דברים מטורפים קצת, מי שזוכר, פתאום היה "אבא ב-100", 4 ספרים ב-100 שקלים, 25 שקלים, ספר שני בשקל, קיבלנו ביקורות לכאן, ביקורות לכאן, 2 ספרים ב-100, זה דברים שלא היו" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 28).

ברטוב אישר בעדותו שחידושים שנעשו על ידי השותפות, כגון מבצע חדשני של "4 ספרים ב-100" תרם למוניטין שלה, והוסיף כי מוניטין עומד לבחינה מדי שנה מבחינה חשבונאית (פרוט' 21.2.2019, עמ' 35).

ואכן, התקבל הרושם כי ייחודיותו של אותו מסע פרסום ומבצעי מכירות אגרסיביים שנלוו לו כפי שתואר מיתגו את השותפות כרשת ספרים זולה משתלמת וכדאית, באופן שתכלית הפרסום הנ"ל לא דבק במוניטין של השותפות המייסדות, אלא יצר מוניטין חדש ושונה, מבחינת השותפות.

183. שגיב העיד אף הוא בהקשר זה, וכך מסר: "הפריסה של הסניפים יצרה פה את המותג הכולל, שאנשים באו וידעו שגם מישו בא וקונה ... ספר בירושלים, הוא יכול להחליף אותו בתל אביב" (פרוט' מיום 2.1.2019, עמ' 163).

184. זמורה אישר בעדותו כי השותפות כמעט והכפילה את מחזור מכירותיה במהלך השנים 2003-2005, מהיקף מכירות של כ-73.4 מיליון ש"ח לכ-120 מיליון ש"ח (מש/1-מ/2; פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 67).

185. לצד הנתונים הללו, יש לציין כי זמורה סבר לשיטתו כי המוניטין שצמח בידי השותפות שייך כל כולו למערערת ואש-אורי. וכך טען: "אנחנו בהחלטות שלנו, מראש, אמרנו שהמוניטין הבסיסי שהשתקף דרך ה-100 אלף, ממשיך להיות של שני הצדדים, מחולק בין שני הצדדים". כשנשאל: "מה לגבי המוניטין הלא בסיסי? לא זה שהיה מלכתחילה. אלא זה שנצמח?" השיב: "הוא חלק, שייך לשני הצדדים" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 69).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לעומתו, טען שומר בעדותו כי לא חל גידול במוניטין מהטעם ש"החיבור לקח זמן, מערכות מחשוב לקחו זמן אז לא חושב שהיה, בגלל זה לא חשבנו שאנחנו שווים יותר מהסכום שהיה". עם זאת, אישר כי "אם היה גידול אז אני מניח שהוא היה שייך לחברה החדשה, לצומת ספרים החדשה. ... כן, כי הוא נעשה בשותפות החדשה" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 25).

בצדק הקשתה ב"כ המשיב בשאלתה: "כלומר, אתה אומר שהשותפות מפעילה את העסק, אבל אנחנו לא מתחרים בה, אנחנו אין לנו פעילות עסקית במכירת ספרים, אבל המוניטין שלנו?" ועל השיב זמורה: "בוודאי, כן. למה זה לא הגיוני? נראה לי אלמנטרי" (שם, בעמ' 69).

186. יתר על כן, מעיון בהסכם המוניטין עולה כי במבוא להסכם ובגוף ההסכם (סעיף 3.3) נכתב בהאי לישנא: "רשת 'צומת ספרים' נוסדה על ידי המשכירות ועל ידי חברת הד ארצי. הרשת צברה מוניטין רב כרשת למכירת ספרים ברחבי הארץ". הווה אומר, הוסכם כי השותפות עצמה צברה מוניטין רב כרשת לממכר ספרים בקמעונאות.

187. מכל המקובץ, נחה דעתי כי השותפות על כלל מאפייניה סיפקה במובנים רבים מוצר חדש ושונה, אשר אמנם מבוסס על יסודותיהן של המערערת ואש-אורי, אך הלכה למעשה היה זה תמהיל משודרג בשוק מכירת הספרים בקמעונאות. החיבור בין שתי הרשתות "הקטנות" יחסית, שנוהל על ידי המערערת ואש-אורי, הוליד רשת חנויות מסונפות זו לזו בפריסה ארצית רחבה, לרבות בערים ובמרכזי קניות, וכן מחוץ לערים בצמתים ובמרכזים מסחריים. השותפות הוסיפה על הקיים והקימה חנויות חדשות נוספות משל עצמה ובכך הרחיבה את רשת הספרים המשותפת. השותפות נהנתה גם משיתוף מו"לים נוספים ובכך הרחיבה את מגוון הכותרים שסיפקה ללקוחותיה. השותפות יצאה במסע פרסום נרחב ובין לבין נקטה במבצעים ייחודיים, שמיצבו אותה בשוק כרשת עם נוכחות ומחירים משתלמים. ודוקו, השותפות הגדילה את היקף מכירותיה בין השנים 2003 ל-2005 ב-65% (מסכום של 73 מיליון ₪ לסכום של 120 מיליון ₪). לא בכדי נאמר כי לשותפות היה ערך מוסף משל עצמה אך בעצם החיבור שבין המערערת לבין אש-אורי ("1+1=3").

188. בעקבות כל האמור ועוד, באתי לכלל דעה כי גם אם השותפות קיבלה לידיה מוניטין כלשהו מאת כל אחת מהשותפות המייסדות בחודש יוני 2002, הרי שהמוניטין שנמצא הלכה למעשה באמתחתה נכון לשנת 2005, עת הוסכם על צירוף באג כשותפה שלישית, אינו דומה כלל לשוויו של המוניטין שהיה, אם היה, לשותפות המייסדות גם יחד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

189. אבהיר, אין בידי לקבל את הטענה שנשמעה מפי בעלי המערערת, הנוגדת אגב את עמדתו של שומר, לפיה צמיחת המוניטין כשלעצמה שייכת אף היא לשותפות המייסדות כבעלות המוניטין בכללותו. בהקשר זה אציין, כפי קביעתי מהטעמים דלעיל, כי ככל שהמערערת ואש-אורי החזיקו מוניטין משל עצמן ערב הקמת השותפות, והנני נכון להניח כך, הרי שמוניטין זה הועבר ב"חבילה אחת" עם כלל הפעילות העסקית של כל אחת מהן לתוך השותפות עם הקמתה בשנת 2002. בנוסף לכך, וזה העיקר, עם הקמת השותפות, היא אשר יהא שווי המוניטין שקיבלה השותפות לידה, ואף אם היה זה "מוניטין מושכר", הרי שהפעילות העסקית במלואה התחוללה במסגרת השותפות מאז היווסדה, בעוד השותפות המייסדות שימשו אך כ"חברות אחזקה" (כפי שנאמר בסעיף 10.7 להסכם המייסדים), והן עצמן לא עסקו בפעילות כלשהי של מכירת ספרים בקמעונאות.

190. בעניין זה יש לציין כי מהסכם המייסדים עולה כי השותפות בענייננו הינה **שותפות מוגבלת רשומה**. וכך נכתב בסעיף 2 להסכם הנ"ל: **"הצדדים רשמו שותפות מוגבלת (להלן: "השותפות") עם חתימת הסכם העקרונות וכן חתמו על מסמכי הקמת השותפות בנוסח המצ"ב להסכם זה יחד עם תעודת רישום השותפות כנספח א'..."**

סעיף 66 לפקודת השותפויות [נוסח חדש], תשל"ה-1975 שכותרתו: **"שותפות רשומה היא תאגיד"**, קובע בס"ק (א) כדלקמן: **"שותפות רשומה לפי פקודה זו היא תאגיד, ויכולה לתבוע ולהיתבע בשמה הרשום"**.

הנה כי כן, **שותפות רשומה הינה בעלת אישיות משפטית עצמאית** (לעניין זה ראו, לדוגמא, ע"א 6076/97 מאירוביץ נ' מנהל מע"מ, פ"ד נה(5) 417, 424 (2001); רע"א 1291/13 מתי אימבר נ' עו"ד ריב שי-ישינובסקי כונס נכסים זמני (19.6.2013)).

191. משכך הדבר, השותפות וכל אחת מהשותפות המייסדות הן גופים נפרדים ואין לייחס את הפעילות העסקית של השותפות משל הייתה זו פעילותן של השותפות המייסדות, אך בשל כך שהן משמשות "חברות אחזקה" של השותפות.

לאור זאת, המוניטין שטיפחה השותפות כתוצאה מפעילותה העסקית הענפה, בין אם שורשיו במוניטין שקיבלה במסגרת כלל נכסי השותפות המייסדות, ובין אם נצמח אצלה מראשיתו, הרי שנכון לשנת 2005 המוניטין של השותפות הינו אחד מנכסיה שלה, בדומה לכלל הנכסים המוחשיים והלא מוחשיים שבבעלות השותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הקשר בין ההסכם לצירוף באג כשותפה בשותפות לבין הסכם המוניטין

192. כאמור, ביום 3.7.2005 נחתמו שני הסכמים נפרדים, והם :

האחד, זה שכונה "הסכם לצירוף באג" (או "הסכם להכנסת שותף"), שהצדדים לו הם מצד אחד: המערערת, אש-אורי וצומת ספרים יריד (2002) בע"מ ומהצד השני באג. מטרת הסכם זה להסדיר את צירופה של באג כשותפה מוגבלת נוספת בשותפות, כך שבסופו של דבר כל אחת מהשותפות המייסדות (המערערת ואש-אורי) ובאג תחזקנה בשליש מהזכויות בשותפות.

השני, זה שכונה "הסכם המוניטין" (או "הסכם שכירות מוניטין"), שהצדדים לו הם מצד אחד: המערערת ואש-אורי ומהצד השני השותפות. על הסכם זה חתמו המערערת, אש-אורי וצומת ספרים יריד (2002) בע"מ, ולצד חתימותיהן, חתמה גם באג, תחת האמירה: "הח"מ מאשרת את ההסכם".

193. מעיון בסעיפי שני ההסכמים, ההסכם לצירוף באג והסכם המוניטין, עולה כי קיים ביניהם קשר סימביוטי הדוק, עד כי חלק מההסכמות שגובשו בין הצדדים פוצלו, בין שני ההסכמים, באופן שמחייב את קריאת שני ההסכמים בדבוקה אחת לשם קבלת תמונה מלאה על אודות ההסכמות שגיבשו הצדדים, כך שלא בכדי חתמו כלל הנוגעים בדבר על שני ההסכמים גם יחד עוד באותו יום.

ראו למשל, בסעיף 7.1 להסכם לצירוף באג נכתב: "החל מיום 1.1.2005 כל הרווח של שנת 2005 יחולק בין השותפות המוגבלות בחלקים שווים – הכל בכפוף להסכמים הקיימים ו/או שיהיו קיימים בין הצדדים לרבות הסכם שכירות מוניטין".

בסעיף 15.4 רישא להסכם לצירוף באג נכתב: "השותף החדש" ("באג" - י.ט.) מודע כי קיים הסכם שכירות מוניטין במסגרת הסכם הקמת השותפות מיום 6.8.2002 בין השותפות 1, 2 ובין צומת (השותפות – י.ט.), וכן הסכם שכירות מוניטין מיום 3.7.2005 הכולל עדכון סכומים".

בסעיף 9 להסכם המוניטין שכותרתו: "אופציה" נקבע כי המשכירות, המערערת ואש-אורי, נותנות לשוכרת, היא השותפות, לרכוש מהן את המוניטין שלהן. נקבע כי: "האופציה ניתנת למימוש על ידי השוכרת (השותפות – י.ט.) החל מיום 30.12.2006 ועד ליום 30.12.2007 כולל. האופציה תפקע מאליה ביום 1.1.2008". עוד הוסכם, כי בכפוף לכך שהשותפות תעמוד במלוא התשלומים של דמי השימוש במוניטין, הרי ש"מימוש זכות האופציה, יהיה בדרך של מסירת הודעה של השוכרת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

(השותפות – י.ט.), למשכירות (השותפות המייסדות – י.ט.) 60 יום מראש ובכתב בנוסח המצ"ב...".
(להלן: "האופציה").

הנה כי כן, לפי הסכם המוניטין ניתנה לשותפות הזכות לרכוש את המוניטין של המערער ואש-אורי, בתנאים המפורטים בהסכם, ובכללן המועדים שהאופציה תקפה בתמורה לסכום של 17,780,000 ₪, שיתווסף לדמי השימוש ששולמו או ישולמו תמורת השכרת המוניטין מצד השותפות המייסדות לשותפות.

אולם, רק מעיון בסעיף 15.4 סיפא להסכם לצירוף באג, שכאמור נחתם אף הוא באותו היום, מתגלה כי המנדט הבלעדי לקבלת ההחלטה בשם השותפות באשר למימוש האופציה ולשלם לשותפות המייסדות סכום של 17,780,000 ₪ ניתנה אך ורק לבאג. וכך נכתב: "השותף החדש מודע ומסכים כי תהיה לו זכות הכרעה בהחלטה אם לממש את האופציה הנתונה לשותפות לפי סעיף 9 להסכם שכירות המוניטין המעודכן". נמצא כי בהסכם המוניטין שבו למעשה הוחלט על האופציה, ופורטו תנאיה, אין כל אזכור לכך שהוסכם על הצדדים שמי שתהא רשאית לקבל את ההחלטה בשם השותפות, האם לממש את האופציה אם לאו, היא אך ורק באג, שבאותו היום ממש נחתם עמה ההסכם להכנסתה כשותפה בשותפות. הסכמה זו נגלית אך ורק מעיון בהסכם לצירוף באג.

194. הנה כי כן, מדובר בשני הסכמים שנחתמו באותו היום, על ידי אותם צדדים, והם עוסקים באותם נושאים, ואף נקבע שתהא להם תחולה רטרואקטיבית החל מיום 1.1.2005. לא נשמעה כל הצדקה לפיצול ההסכמות בין הצדדים לכדי שני הסכמים נפרדים. כאמור לעיל, קריאת כל הסכם בנפרד לא תגלה תמונה שלמה באשר למכלול הסיכומים וההסכמות שבין הצדדים, ומכאן מסקנתי שיש לראות בשני ההסכמים גם יחד כהסכם אחד כולל שיש לקראו כמקשה אחת.

מהו סכום התמורה ששילמה באג לצורך צירופה כשותפה בשותפות?

195. בהתאם להסכם לצירוף באג מיום 3.7.2005, הוסכם כי באג תשקיע בשותפות סכום של 30 מיליון ₪ בתמורה ל-1/3 מהזכויות בה. הוסכם כי דמי ההשקעה יושקעו בהון השותפות במועדים ובתנאים הבאים: סכום של 1 מיליון ₪ יופקד בנאמנות אצל עורך דין עד למילוי התנאי המתלה של קבלת אישור, או מתן פטור מאישור הסדר כובל, מאת הממונה על ההגבלים העסקיים, ולאחר מכן יועבר באמצעותו להון השותפות; סכום של 19.5 מיליון ₪ ישולם להון השותפות בתוך 14 יום מיום



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

התקיים התנאי המתלה; סכום של 10.5 מיליון ₪ יושקע בשותפות ב-28 תשלומים חודשיים, בסך של 375,000 ₪ כל אחד, החל מיום התקיים התנאי המתלה.

196. הנה כי כן, בעוד שההסכם לצירוף באג נקב באופן בהיר ומפורש בסכום "השקעה" של 30 מיליון ₪, שעל באג לשלם לשותפות תמורת קבלת שליש מזכויות הבעלות בה, נשמעה מטעם המערערת הטענה לפיה היה מדובר למעשה בסכום של 20 מיליון ₪ נטו בלבד. אבחן אפוא האם יש בסיס לטענה זו.

197. זמורה סיפר בעדותו הכיצד נולד הרעיון לצרף את באג כשותפה בשותפות ומה דרש בתמורה, כך: "היה לנו מחשבה שיש לזה משמעות, שאתה מוסיף עוד מו"ל, זה מה שתמיד טענו, הבעלות האנכית נותנת כוח, ... כדאי להמשיך הצמיחה שאם יבוא מישהו שיסכים לשלם מחיר שאנחנו נחשוב אותו, כדאי להכניס עוד מו"ל עם כוח, זה משפר את הרשת זה. אם אני, אני לא זוכר בדיוק, נדמה לי, אני אומר כל פעם, זה בסיפור בהיסטוריה שלנו, שפגשתי את עודד (מודן – י.ט.) בלונדון, באיזה יריד ספרים, ... ואז, אני לא זוכר בדיוק את הסיטואציה, הוא אומר לי: 'אני יכול להיכנס שותף?' אמרתי לו: 'שווי רשת 90 מיליון, תביא שליש, נכניס אותך', זה בדיבור. זה היה המגע הראשון. אני לא יודע מאיפה הוצאתי את המספר, מאיפה זרקתי את המספר, מהשמיים, אבל בסדר. זה בעצם נקודת ההתחלה הייתה" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 38). ובהמשך הוסיף: "30 מיליון בשוק הספרים זה מספר מטורף לקבל שליש וזה, אני לא חושב שהיה לו, היו פה כמה אלמנטים, זה סיפור, עובדה שזה לקח דיי הרבה זמן המשא ומתן. באמת, זה, נוצרו שתי אופציות: אחד, אנחנו נמכור לשותפות את המוניטין, תקנה אותה, את הזה, 30 מיליון, זה המספר, אנחנו לא זזים ממנו" (שם, בעמ' 39).

זמורה סיפר בעדותו כי המשא ומתן עם באג נמשך כמעט שנה, אך במהלך המשא ומתן התעקש על אותה עמדת הפתיחה, שתיאר בעדותו, לפיה דרש 30 מיליון ₪, לפי שווי של 90 מיליון, ועמדתו זו לא השתנתה במהלך המשא ומתן עד לחתימה על ההסכמים בין הצדדים (שם, בעמ' 101-100).

198. רוז סיפר בעדותו כי: "הוא (עודד מודן – י.ט.) איזה שנה התרוצץ סביב ערן (זמורה – י.ט.), אמר: בוא תכניס אותי, בוא לא תכניס אותי, או כן תכניס אותי. זה עדות שמיעה מה שאני אומר. ערן (זמורה – י.ט.) פגש אותו (עודד מודן – י.ט.) באיזה יריד ספרים בלונדון, אמר לו: ב-30 מיליון שקל זה בסדר. בא אלינו, אמר: יש לי הצעה של 30 מיליון שקל. עכשיו, המנגנון היה כזה שעודד לא ידע כמה הוא ימכור וכמה הוא ירוויח מהסיפור, מודן. אז הוא אמר: אני אשלם 380 אלף שקל לחודש, 24 חודש. ... יש לי סכנה שאם זה לא יצלח, אני פורש כעבור 24 חודש מהעסקה, זה הסיכון שאני לוקח, ואני מממש את האופציה. זה איש עסקים זהיר ככה מתנהג, הוא אומר: 24



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

חודש אני מסכן, של תשלומים, אחר כך אני יכול להגיש פוס, אני לא בעניין, או שאני כן רוצה לממש את האופציה, זה היה הרעיון שלו, שאנחנו הבנו וקיבלנו". (שם בעמ' 113).

רוז מסר בעדותו שזמורה ניהל למעשה את המשא ומתן מול עודד מודן והוא עצמו לא היה מעורב במשא ומתן. עם זאת, זמורה שאל אותו אם יסכים לסכום של 30 מיליון ₪ ורוז אישר כי נתן הסכמתו (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 156).

199. שומר הוסיף בעדותו כך: המספר הזה של ה-90 מיליון "הוא משקף את הערכת השווי שעשינו ב-2002, שהיא הייתה השווי המצרפי 90 מיליון, והיות ובשנים האלה עסקנו בבניית צומת ספרים, לא היו כל כך רווחים, לא היו רווחים בכלל אולי, אני כבר לא זוכר כל כך. יותר באמת זה היה השלב של הפריצה קדימה, אז לא חשבנו שהמוניטין השתנה, שהשווי של החברות השתנה, וזאת הייתה נקודת המוצא שלנו, 90 מיליון שקל שהיא הערכת השווי הראשונית שעשינו" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 25). ובהמשך הוסיף: "אמרנו שזה הסכום שחשבנו על שליש צומת ספרים, זאת אומרת אם אנחנו מדברים על 90 מיליון שקל אז סדר גודל של 30 מיליון שקל" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 29).

200. מודן מסר בעדותו, מזווית ראייתו, כי רכש שליש מהשותפות כדי לקבל שטחי מדף להגדלת המכירות של הספרים בהוצאה לאור שלו. מודן אף סיפר כי כתוצאה מכך, הדבר עודד סופרים לפנות להוצאה לאור שלו כדי להוציא לאור את ספריהם באמצעותה.

מודן אישר בעדותו כי לפי ההסכמות בין הצדדים, באג התחייבה "להכניס לשותפות 30 מיליון שקל"; ופירט: "... אני הייתי קונה מרצון, והם היו מוכרים מבלי רצון, ואם לא, וניסינו, ניסיתי קצת גם פחות מזה, אבל זה נעצר ב-30 מיליון, הייתה הסכמה. הייתי שמח לשלם פחות, אבל זה מה שהם היו מוכנים לקחת את הסיכון להכניס מתחרה לשותפות, זאת ההערכה שלי, על כל פנים זה הסכום שהגיע לשם בסופו של דבר" (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 219-220).

ואם נותר עוד ספק, מודן נשאל: "אתה שילמת את התשלומים שכתובים בהסכם בזמנים?" והשיב: "כן. כן. ... אני לא מאחר בתשלומים. ... אני מהכלכלה הישנה עוד, שמשלמת בזמן" (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 223).

201. רוזניק מסר בעדותו: "הסכום הזה נקבע, לפי מיטב הבנתי, במשא ומתן בין הצדדים. היה צד, צריך לזכור שמודן ובאג וקבוצת באג שזה כולל את מודן, הסתכל על העסקה הזאת לא כעסקה פיננסית, ... הוא הסתכל על זה כפלטפורמה להגדיל את הכנסותיו, ולכן המספר, אם תיקח את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הרווח הפסד שנתנה השותפות, האם הוא שווה 90 או לא שווה 90, תלוי למי. לכן זה היה עסקה שהיה במשא ומתן בין צדדים, שפה היה לו אינטרס עודף להיכנס לפלטפורמה שמגדילה בצורה משמעותית עובדתית זה מה שקרה גם, את היכולת מכירות שלו, וזה המספר שהוא הסכים לשלם, הרי היה פה משא ומתן. אם המספר שקבע מר זמורה הוא כי ככה הוא רצה והמספר שהשני הסכים לו, כי ככה הוא הסכים לו, עובדתית זה המספר שנסגר" (פרוט' 19.12.2018, עמ')

(86)

202. הנה כי כן, מההסכם לצירוף באג, ובעיקר מהעדויות הברורות והעקביות של הצדדים להסכם, כמפורט לעיל, ובכללן עדותו של מודן לפיה באג עמדה בכל התחייבויותיה הכספיות לפי ההסכם, עולה כי סכום התמורה ששילמה באג לשם צירופה כשותפה שלישית בשותפות עמד על 30 מיליון ₪. כפי שהסביר זמורה בעדותו, סכום זה נקבע על פי רצונו, מתוך ההנחה כי שווי השותפות עמד באותה עת על סך של 90 מיליון ₪. זמורה אישר בהגינתו כי ברקע להערכתו את שווי השותפות לא עמדה הערכת שווי מקצועית, אלא הוא "זרק את המספר מהשמיים", אך למעשה ניתן להבין מהיכן שאב סכום זה. כזכור, בחודש דצמבר 2000 חוברה חו"ד הערכת השווי (מע/1), ממנה עלה כי שווייה של המערער הוערך בכ-35.8 מיליון ₪, ושווייה של אש-אורי הוערך בכ-47 מיליון ₪. מכאן, שווין המצרפי של השותפות המייסדות הגיע אז לכדי סך של 82.8 מיליון ₪. בהינתן שפעילותה של השותפות שגשגה, עד כי מחזור מכירותיה זינק במהלך השנים 2003-2005, מהיקף מכירות של כ-73.4 מיליון ₪ לכ-120 מיליון ₪ (מש/1-מ/2), הרי שהערכת שווי של 90 מיליון ₪ נכון לשנת 2005, נראית על פני הדברים סבירה למדי. דומה כי לא בכדי סכום זה לא שונה במשך החודשים שבמהלכם ניהלו הצדדים משא ומתן עד לכריתת ההסכם לצירופה של באג לשותפות. מכאן פשיטא, הוסכם כי באג תקבל שליש מסך זכויות הבעלות בשותפות כנגד תשלום שליש משווייה הכולל של השותפות שהוערך בהסכמה על סך 90 מיליון ₪.

203. וחרף זאת, נשמעה לפני הטענה, בעיקר מפי רואי החשבון שהעידו מטעם המערער, לפיה באג השקיעה בשותפות סכום של 20 מיליון ₪ בלבד. הכיצד כך לשיטתם?

רו"ח רזניק גרס בעדותו כך: "אז קודם כל טכני או מספרית, ההסכם נקב בסכום של 30 מיליון, שזו השקעה לתוך השותפות, ובאותו רגע, ברגע ששותף, זאת אומרת קרו פה שני דברים; תזרימית בפועל לא הוזרמו 30 מיליון, אלא ההסכם נקב ב-30 מיליון ומשיכה של 10 מיליון במועד ההסכם עצמו, זאת אומרת נטו הוזרם לשותפות 20. בלי קשר לתזרים, אלא למהות – ברגע שיש השקעה לתוך עסק, חברה או שותפות ומאותו רגע השותף שנכנס הוא בעצם מהווה שליש מהזכויות בשותפות, מגיע לו שליש ממכסה השותפות, זאת אומרת שליש מאותו הון שהוזרם אליו. לכן גם בהיבט ההוני, העסקה נטו היא 20 לשותפים האחרים, כי באותו רגע שהשותף הפך



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

להיות שליש מזכויות השותפות, שליש מההון שייך אליו, זאת אומרת זה שלו. נכסים, התחייבויות וכל מה שקשור בזה, וגם ההזרמה הזאת" (פרוט' מיום 19.12.2018, עמ' 52).

"אם העסקה או אותם 30 מיליון היו מכר מעל השותפות, זאת אומרת בפועל הוא היה בא, אומר לשני השותפים הקיימים, כל אחד מכם קחו 15 מיליון מזומן ותנו לי שליש ממניות או זכויות השותפות, הרי בתוך השותפות לא היה נכנס כסף. זאת אומרת השותפות כגוף, ערכה לא השתנה. מה קרה מעל השותפות? קודם כל המזרים שהזרים, הזרים את כל ה-30 וקיבל שליש מחברה שה-30 לא בתוכה. הכסף הזה לא בתוך הגוף שהוא קיבל השקעה בה. הכסף הזה זרם החוצה" (שם, בעמ' 53).

"אם ניקח את הדוגמה הזאת של הזרמת 30 מיליון, אז אומר ששווי העסק אחרי הזרמה, הוא 90 מיליון כי הוזרם לתוך העסק 30 מיליון רק שליש. ה-30 מיליון בתוך השותפות. זאת אומרת בעסקה כזאת שווי העסק לאחר ההזרמה הוא לפי 90, כאשר שליש שייך למזרים כי הוא הזרים 30, ושני שליש שייכים לבעלי זכויות המקוריים. מבחינתם השווי הוא 60, חלקם בעסקה החדשה. זאת אומרת אם נלך הפוך ונלך מעל החברה, אז יש חברה או שותפות ששווייה הוא 60, הם מכרו שליש מהשותפות הזאת, זאת אומרת הם הזכאים. השווי של העסקה הוא 20, מעל החברה כי לא הוזרם כסף למטה ולכן העסקה היא לפי 20 מיליון שקל על שליש מזכויות אותה (לא ברור) ששווי 60. כי לתוך העסק לא הוזרם כלום" (שם בעמ' 54).

"20 זה הזרמה, שזה הסכום כמו שדיברנו ה-30 פחות 10 שזה החלק האמיתי של ההשקעה של באג נטו בשותפות" (שם, עמ' 58).

בצדק הופנה רזניק להערכת השווי לפיה שתי השותפות יחדיו היו שוות טרם הקמת השותפות כ-80 מיליון ₪, והשיב: "אני לא מכיר את הערכת שווי הספציפית, אבל אם המספרים האלו משקפים פעילות בשווי של 80 מיליון ב-2002 ואם אנחנו מדברים על עסקה, גם אם העסקה משקפת שווי 90 מיליון אבל עם הזרמת הכסף, השכר הוא זניח" (שם, בעמ' 66).

וכן: "נתחיל מהעסקה כפי שהיא הייתה, ההזרמה של ה-30 מיליון לתוך השותפות שיקפה כנגד שליש מהשכירות שלה, באופן טבעי שיקפה שליש לפי 30, נתן שווי של 90 מיליון לשותפות לאחר ההזרמה לשותף חדש, אוקיי? אז זו העסקה כפי שהייתה, זה השווי של העסקה כפי שהיה מול השותף החדש ב-2005. אם נלך, אתה אומר העסקה הייתה מעל השותפות, והשותפים הקיימים היו מוכרים את המניות או את הזכויות שלהם מעל השותפות, אז העסקה הייתה נעשית לפי שווי 60 מיליון, כי הנטו כמו שאמרתי הוא השקעה נטו 20, כי ביום ההשקעה של ה-30 הוא זכאי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לשליש ממנה, כפי שתיארנו קודם, לכן השקעה מחוץ לשותפות היא תהיה לפי 20, על שליש מהמניות נותן שווי 60" (שם, בעמ' 66).

ובהמשך: "הסיכום המסחרי היה ששווי העסק אחרי ההזרמה יהיה 90. זאת אומרת אם ניקח אותו טרום ההזרמה, הוא 60. זה הסיכום" (שם, בעמ' 86).

204. רו"ח שגיב הוסיף מצדו בעדותו: "פה העסקה הייתה שהוא נכנס לתוך השותפות. הקצאה, כמו בכל עסקה של מניות, במניות יש אפשרות לעשות עסקת מניות שאחד מוכר לשני מניות, ויש אפשרות שניה שהיא מקובלת, שהיא לעשות הקצאה לתוך העסק, ברור שבכל עסקה של הקצאה אין אירוע מס. מה סעיף 88 אומר? הוא אומר: יצא נכס מרשותו של אדם, אם אדם קיבל נכס חדש, שזה זכויות נוספות בנכס אחר, כמו בהקצאת מניות בחברה, אין אירוע מס, איך אומרים, זה כל הנפקה בבורסה, לכאורה, כל הנפקה, לפי מה שאתה אומר, כל הנפקה בבורסה זה אירוע מס, אפילו שותפויות הנפט מנפיקות עוד זכויות, ולא רואים בהנפקה הזאת מכירה של זכויות, זה דבר ידוע, כל הכסף ברגע שהוא נכנס פנימה, זה לא מכירה" (פרוט' מיום 2.1.2019, בעמ' 170).

ובהמשך: "כששמים כסף פנימה, זה אומר שזה כסף, השותף שנשאר בפנים, השותפים הנשארים נהנים, השותף החדש נהנה בעצם מחלק מהסכום. זאת אומרת, השקיעו פה 30 מיליון שקל פנימה, הועיל ומוזן הוא בעצם שותף בשליש, הוא בעצם נתן פנימה 30, אבל השותפים הישנים נהנים רק מ-20. כי הוא נהנה מה-10 הנוסף, זה אומר ששווי השותפות, ככל שהיא הייתה, המרבית ביותר, כי חלק מהסכום הוא אפילו בתשלומים, זה אומר שזה אפילו סכום נמוך יותר, אז השותפות הזאת הייתה שווה לצורך העניין באותו מועד 60 מיליון, או קיי? השותפות, כאילו מבחינת, כולל המותג. כי 60 מיליון זה כולל המותג. זאת אומרת, אם היית אומר, נגיד שהם היו רוצים למכור 100% מהשותפות והמותג, כמה כסף הם היו אמורים לקבל? 60 מיליון. אז אם הוא קנה שלישי, אם הוא היה קונה מהם שלישי באופן ישיר, הוא היה משלם להם 20 מיליון, הועיל והוא הכניס את הכסף פנימה, אז הוא בעצם שילם גם לעצמו 10 מיליון, ולכן הסכום המקסימלי שמישהו יכול היה להגיד שאם היו מוכרים חלק מהזכויות מבחוץ, שווה לכל היותר 20 מיליון שקל" (שם, בעמ' 178).

וכן: "אם היו עושים את העסקה בחוץ, אז בעצם מוזן היה משלם לכל אחד 10 מיליון, עבור מה הוא היה משלם? הוא היה משלם עבור החלק שלו במותג, שבעצם זה היה הסכום הגדול יותר, הוא היה צריך לקנות חלק גדול מהמותג, שזה היה הסכום המרכזי, ועוד סכום מסוים שהיו צריכים לעשות את הפרופורציה כמה זה עבור השותפות, אבל זה היה מה שקורה. הרי הוא היה קונה מכל אחד מהשותפים את הנכסים שיש לו..." (שם, בעמ' 179).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

"כן, אז אני אתן את הדוגמא שהייתה פה. השותפות הזאת הייתה שווה, עם המותג, עם המותג, או נכס, נגיד שיש חברה, החברה נגיד שווה יום לפני 60 מיליון, נניח. באים לבן אדם ואומרים לו: תראה, יש לך שתי חלופות, חלופה אחת לשלם עבור שלישי, אם אתה קונה בחוץ 60 מיליון חלקי 3, אתה צריך לשלם 20 מיליון עבור קניית המניות, ... ישנה אפשרות שניה שאני אומר לו: תשמע, במקום שאני אעשה אירוע מס, שהכסף ילך אלי, בוא תכניס את הכסף פנימה, אבל אם הוא יכניס פנימה 20 מיליון אז הוא גם שותף בכסף, כי הרי הוא שלישי מהחברה, אז בדרך כלל מה עושים? אם הוא מכניס את הכסף פנימה, אז הסכום גדל בחלקו בחברה החדשה. הועיל והוא היה שלישי, אז הוא מכניס 30 מיליון, אבל אין ספק שאם אתה אומר שהייתה פה עסקה של מכירת זכויות או מכירת מוניטין מחוץ לשותפות, זאת עסקה ב-20 מיליון ולא ב-30 מיליון..." (שם, בעמ' 179-180).

ועוד: "המוניטין ביחד עם השותפות היו שווים 60 מיליון שקל באותה נקודת זמן. ב-2005" (שם, בעמ' 190).

205. רו"ח רוניק ורו"ח שגיב הציגו אם כן בעדותם שתי דרכים אפשריות, להכנסת באג כשותפה שלישית שוות מעמד בשותפות. האחת, "עסקת חוץ", שבמסגרתה מבוצעת רכישת זכויות הבעלות "מעל" לשותפות, כך שהשותפות המייסדות מוכרות שלישי מזכויותיהן כנגד קבלת התמורה לידן. השנייה, "עסקת פנים", שבמסגרתה מושקעת התמורה "לתוך" השותפות כנגד הקצאת זכויות, וכך גם מתדלדל באופן יחסי שיעור החזקת הזכויות שבידי השותפות המייסדות.

בסופו של דבר, התוצאה המתקבלת, בכל אחת מהדרכים היא ששלושת השותפות, השתיים הוותיקות והמצטרפת החדשה, תחזקנה כל אחת בשליש מזכויות הבעלות בשותפות. ברם, לפי הדרך הראשונה, המכונה "עסקת חוץ", באג הייתה אמורה להעביר 15 מיליון ₪ לכל אחת מהשותפות המייסדות, המערערות ואש-אורי, בתמורה לשליש מזכויות כל אחת מהן בשותפות. אין חולק כי הצדדים לא בחרו בדרך זו לביצוע העסקה. הצדדים בחרו לכאורה בדרך השנייה, המכונה "עסקת פנים", כך שבאג התחייבה להשקיע 30 מיליון ₪ בשותפות, בתמורה להקצאת שלישי מזכויות הבעלות בה.

206. ודוקו, ככל שהעסקה אכן הייתה מתמצית בהשקעה כספית של 30 מיליון ₪ "לתוך" השותפות כנגד הקצאת זכויות הבעלות, הרי שבאג, כשותפה שהשקיעה סכום זה, הייתה בעלת שלישי מכלל נכסי השותפות, לרבות שלישי מסכום השקעתה, כך שהשקעתה נטו הייתה מסתכמת ב-20 מיליון ₪. במילים אחרות, היות ש-10 מיליון ₪ מתוך סכום ההשקעה היו למעשה שייכים לבאג, כמי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שמחזיקה בשליש מזכויות השותפות, הרי שנטו היא הוצאה מכיסה 20 מיליון ₪ בלבד. עסקה שכזו הייתה משקפת שווי של כ-60 מיליון ₪ ביחס לכלל השותפות.

207. ברם, הלכה למעשה לא בכך התמצתה העסקה. כספי "ההשקעה" שהעבירה באג כלל לא שימשו להשקעה ולהון חוזר בשותפות, אלא מלוא הסכום (כפי שאפרט בהמשך) הוצא מהשותפות חזרה "למעלה" הישר אל השותפות המייסדות, בכסות של תשלום מאת השותפות עבור השימוש ורכישת המוניטין של השותפים. בדרך זו, העסקה שהוצגה כ"עסקת פנים" התגלתה למעשה כ"עסקת חוץ". בדרך סיבובית זו, הכספים שהכניסה באג לתוך השותפות עשו במהרה את דרכם חזרה אל מחוץ לשותפות, מכוח ההסכם הנוסף המכונה "הסכם שכירות המוניטין", הישר לידיהן של המערערות ואש-אורי. בכך דומה הדבר ל"עסקת חוץ", מִשָּׁל באג הייתה מעבירה מלכתחילה את התמורה לה התחייבה בהסכם הצטרפותה לשותפות היישר לשותפות המייסדות. בדרך זו, העסקה כפי שהתממשה בפועל אכן שיקפה את שוויה המוסכם של השותפות לפי סך של 90 מיליון ₪. צאו וראו, עם הוצאת דמי התמורה ששילמה באג, אל מחוץ לשותפות, אזי אין מדובר עוד ב"השקעה" בשותפות, ובאג עצמה לא יכלה לזקוף לעצמה שליש מהם. וכך, באג שילמה 30 מיליון ₪, וקיבלה בתמורה מכל אחת מהשותפות המייסדות שליש מזכויותיהן בשותפות.

208. לאחר שהתרשמתי מעדויות בעלי השותפות כולן - ה"ה זמורה, רוז, שומר ומודן - שוכנעתי ממנהיגות גרסתם, המשתקפת גם מהסכם לצירוף באג לשותפות, לפיה במעמד כריתת הסכם זה היה מוסכם על הכל כי שווי השותפות עמד על 90 מיליון ₪, ומשעה שבאג חפצה להצטרף כשותפה נוספת, שלישית במספר, הרי שהתמורה לכך היא שליש מההסכם הנ"ל, היינו 30 מיליון ₪.

209. כמו כן, נחה דעתי כי בעת מסירת עדותם של רו"ח רוזניק ושגיב הם נפלו לכלל טעות בשעה שגרסו כי שוויה של השותפות עמד על 60 מיליון ₪, ורק בעקבות הזרמת התמורה מבאג, עמד שוויה על 90 מיליון ₪. גרסה זו אינה עולה בקנה אחד עם ההסכם לצירופה של באג לשותפות; אינה תואמת את עדויות הצדדים להסכם כפי שפורטו בהרחבה לעיל ואינה תואמת את הערכת השווי של המערערות ואש-אורי יחדיו לפי חו"ד מחודש דצמבר 2000. יתר על כן, בסופו של דבר נמצא כי אותם כספים לא נותרו בשותפות אלא הועברו למערערות ולאש-אורי.

210. נהיר היה מהעדויות שנשמעו מפי זמורה ומודן, שחלקן הובאו לעיל, כי בעת שזמורה הציג את השותפות לפי שווי של 90 מיליון ₪, הרי שזה כלל את מלוא נכסיה כמו גם התחייבויותיה של השותפות. בשום מקום או שלב לא נטען כי נאמר למודן כי מדובר בתאגיד שהינו כלי קיבול ריק ממוניטין וככל שיחפוץ גם בזה, יצטרך לשלם תוספת תמורה לשם כך. התשלום שנדרש מבאג, כפי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שהוצג למודן, בסכום של 30 מיליון ₪, הקנה לבאג שליש מזכויות הבעלות בשותפות כשהיא כוללת את כלל נכסיה בחבילה אחת.

ודוקו, מודן הבהיר בעדותו כי רכש זכויות בשותפות, אך בשל המוניטין שכבר היה לה. וכך אמר: "מה שקניתי זה את המוניטין של צומת ספרים. אני לא ידעתי מה המוניטין של השותפים, אני גם לא יכול לדעת את זה, אם זה מעורב מהמוניטין שמורכב מספרים או מורכב מהוצאה לאור, זאת אומרת הדבר היחיד שהתבייתי עליו, שיכולתי לעשות זה גם לחשב את ה-up sale שלי, ובסופו של דבר, את ה-up side, זה היה בקנייה של השותפות עצמה, וכל מה שעשיתי היה מכון לקנייה לשותפות" (פרוט' 2.1.2019 בעמ' 220).

ומן הצד השני לעסקה, רוז אישר בעדותו כי המערערת קיבלה את חלקה בסכום של 15 מיליון ₪. עדות זו תומכת לחלוטין במסקנה כי הלכה למעשה מדובר היה ב"עסקת חוץ", היינו העברת הכסף מבאג לשותפות המייסדות. אמנם, העסקה הוצגה כהשקעה בשותפות, משל מדובר ב"עסקת פנים", אך עד מהרה הכסף הוצא מן השותפות אל המערערת ואש-אורי, כך שכל אחת מהן קיבלה את מחצית התמורה שכביכול השקיעה באג בשותפות עצמה. וכך מסר רוז בעדותו: "לי היה טוב לקבל 15 מיליון עבור מוניטין. אני הסתכלתי רק על חצי הכוס המלאה, אני קיבלתי 15 מיליון עבור מוניטין? זה נחמד מאוד" (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 148).

עוד בהקשר זה, מקובלים עלי לחלוטין דבריו של קוטלר, כך בעדותו מטעם המשיב: "שמענו כאן את מר זמורה שאומר שהרשת שווה 90 מיליון, הרשת שווה 90 מיליון זאת אומרת מבחינתו אם הרשת שווה 90 מיליון אז המוניטין שווה 90, או לפחות המוניטין נמצא ברשת, כלומר העסק הזה שווה 90 מיליון ואם יש לו מוניטין אז הוא נמצא ברשת עצמה. עכשיו, אם אנחנו נניח ואני אלך לגישתם שהמוניטין לא נמצא ברשת, המוניטין נמצא אצל השותפות וכל יתר הנכסים שיש בשותפות עצמה ... בטל בשישים לצורך העניין. אז כמשקיע מה האינטרס שלי לשים 30 מיליון על ברזלים?" (פרוט' 13.3.2019, בעמ' 59).

211. טענה נוספת שנשמעה מטעם המערערת, במובלע בין שלל הטענות שפורטו לעיל, כדי לשכנעני כי סכום התמורה ששילמה באג עמד על 20 מיליון ₪, ולא 30 מיליון ₪ כפי המופיע בהסכם, הינה כי: "תזרימית השקעתה של באג בפועל עמדה על סך של 20 מיליון ₪ בלבד".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בהקשר זה, אפנה לדברי העדים הרלוונטיים:

שומר נשאל בעדותו על הטענה שבאג שילמה סך הכל 20 מיליון ₪, והסביר בעדותו כך: "10 מיליון זה היה להשוואת משיכות" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 46).

רזניק העיד אף הוא בעניין זה ומסר: "נכון למועד העסקה, השותפות הקיימות היו ביתרת משיכה של כ-5 מיליון שקל כל אחת, ואז אחרי שמודן נכנס ומשך בעצם את חלקו, את ה-10 מיליון, הם השלימו את המשיכה, שיהיה איחוד בין שלושת השותפים שהם שותפים זהים. אז הם משכו 5 מיליון שקל כל אחת. ... עובדתית, זה רשום בדוחות. זאת אומרת הוא לא משך, הוא אפילו לא הזרים את הכסף, הוא הזרים את הכסף נטו. לא עבר אפילו תנועה כספית של 19 מיליון בפנים ו-10 מיליון החוצה. היה תנועה כספית של 9 מיליון דה פקטו, או 9.5" (שם, בעמ' 87).

מודן העיד בנושא זה, כך: "ש: אתה התחייבת ל-30 מיליון אבל בפועל לא הכנסת 30 מיליון, נכון? ת: נכון, אני קיבלתי, למרות שזה לא היה חלק מהמחשבה שלי בהתחלה, לי היתה נכונות לשלם 30 מיליון דרך אגב, קיבלתי אם אני זוכר טוב, החזירו, כי לקחתי על עצמי בהיכנסותי כשליש שותף, הייתי צריך לקחת על עצמי גם שליש מהחובות שלהם לספקים, וזה בעצם היה הסכום שהורד, אני חושב שזה היה בסביבות 10 מיליון שקל שירד מהסכום. שעד היום אני חייב אותם דרך אגב. ש: כן. נשאר כהתחייבות, נכון? ת: כן כן" (פרוט' מיום 2.1.2019, עמ' 222). ובהמשך: "שילמתי 30, וקיבלתי על עצמי חוב של בסביבות 10 מיליון בסוף זה היה, אני חושב. זה גם הסכום שמופיע אצלי במאזנים, לכן אני אומר את זה, לא שאני זוכר, אבל כן" (שם, בעמ' 226).

קוטלר פירט בעדותו את מכלול הנתונים בהקשר זה, מבלי שדבריו נסתרו, כך: "הן (השותפות המייסדות - י.ט.) מושכות כ-5 מיליון שקלים מהשותפות, מה שמכניס אותן ליתרת חוב מול השותפות עצמה בגובה של 5 מיליון כל אחת. לאחר חתימת ההסכם כל אחת מהן מהשותפות המייסדות מושכות סכום נוסף של כ-5 מיליון שקלים, מה שמעמיד אותן על יתרת חובה של 10 מיליון שקלים כל אחת. היתרה הזאת קטנה בגובה סכום הדמי שכירות בגין המוניטין בשנת 2005 לגובה 2,280,000 כל אחת. בשנת 2006 הם שוב מושכות כל אחת כ-5 מיליון שקלים נוספים ובסוף השנה אנחנו רואים שיתרת החוב הזאתי בעצם קטנה גם כנגד דמי השכירות שמשולמים לכל אחת מהשותפות וגם בגין התמורה בעבור המוניטין. כלומר תזרימית השותפות המייסדות משכו את הכסף כבר בשנת 2005, רובו בשנת 2010 כ-10 מיליון ועוד קצת ב-2006. ש: והשותפה שנכנסה באג, כמה משכה היא? ת: השותפה שנכנסה באג כדי להשוות את כרטיס המשיכות על סכום זהה אז היא השקיעה 30 מיליון או רשמה את ההשקעה ב-30 ומשכה תיכף ומיד 20 מיליון, 10 מיליון, סליחה. אני אציין ה-10 מיליון הראשונים שנמשכו ב-2005 אחרי ההסכם זה בעצם מאותו



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מזומנים שהשקיעה מודן. הוא השקיע 10 מיליון במזומן ותיכף זה עבר לשותפות המייסדות. ...
ההשקעה בעיקרון ההשקעה היא 30 מיליון שקלים. זה מה שנקבע בהסכם בין השותפים. ...
הרשת שווה 90, תביא 30 נכניס אותך, אז הוא הביא 30, אז ההשקעה היא 30 אבל כדי להשוות
את כרטיס החו"ז אז הוא משך 10 מיליון שקלים בחזרה אבל ההשקעה היא 30 כי את ה-10 מיליון
שקלים שהוא משך הוא יצטרך להשקיע או להחזיר אותם שוב לשותפות" (פרוט' מיום 13.3.2019,
עמ' 53-54).

עוד בהקשר זה ראו המוסכם בסעיף 6.5 להסכם להכנסת באג לשותפות: "מוסכם בין הצדדים כי
הואיל והשותפים המוגבלים בצומת חייבים ו/או יהיו חייבים לצומת כספים, הרי עם דרישה
ראשונה של צומת שתעשה בהתאם להחלטת צומת ברוב רכיל, יחזירו כל אחד מהשותפים
המוגבלים לצומת את הכספים והחובות בהתאם לספרי צומת. כל אחד מהשותפים יהיו רשאים
לפרוס את החוב / ההחזר בפריסה של עד 12 (שנים עשר) תשלומים".

וכן האמור בסעיף 7.1 להסכם להכנסת באג לשותפות, שם נאמר בין היתר: "מיום כניסת ההסכם
לתוקפו השותף החדש (באג – י.ט.) יהיה זכאי לרווחים המתחלקים בין השותפים מעבר לסכום
החלוקה הנ"ל, כאשר ממועד התשלום בפועל גם השותף החדש יהיה זכאי לסכום זהה לסכומי
המשיכות של השותפות והכל בכפוף לעמידת השותף החדש בהתחייבויותיו בהתאם להסכם זה".

נמצא אם כן, כי כל אחת מהשותפות משכה מתוך השותפות סכום של 10 מיליון ₪. המערער ואש-
אורי משכו כל אחת שתי משיכות של 5 מיליון ₪, ועל מנת להעמיד את כלל השותפות בעמדה זהה,
"משכה" גם באג לעצמה 10 מיליון ₪. כך שיתכן שמבחינה תזרימית העבירה באג 20 מיליון ₪
בלבד, אך בה בעת נרשמה לחובתה התחייבות להשיב לשותפות, כמו כל אחת מיתר השותפות,
סכום של 10 מיליון ₪, שמבחינתה הינו חלק מהתמורה שהיא מחויבת לשלם במסגרת העסקה.

יוצא אם כן, כי סכום העסקה, כפי העולה מההסכם וכפי שאושר מפורשות בעדויות שנשמעו פי
הצדדים לה, הינו 30 מיליון ₪ תמורת קבלת שליש מהזכויות בשותפות.

האופציה לרכישת המוניטין – האם פיקציה או שמא אופציה ריאלית ?

212. כפי שצוין, ביום 3.7.2005, מלבד ההסכם לצירוף באג לשותפות, נחתם גם הסכם המוניטין, שבו
סוכם בין היתר כי תינתן לשותפות אופציה לרכישת מוניטין מהמערער ומאש-אורי תמורת סכום
של 17,780,000 ₪. יצוין כי לא הוצג לבית המשפט כל תחשיב או חוות דעת מקצועית שיש בהם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

הסבר או הנמקה לסכום שנקבע. לפי סעיף 9 להסכם המוניטין הוסכם כי האופציה ניתנת למימוש על ידי השותפות החל מיום 30.12.2006 ועד ליום 30.12.2007 כולל; לאחר מכן, ביום 1.1.2008, האופציה תפקע מאליה. כאמור ההחלטה האם לממש את האופציה בשם השותפות הופקדה באופן בלעדי בידי באג (סעיף 15.4 להסכם לצירוף באג).

עוד הוסכם כי כל עוד לא מומשה האופציה, תמשיך השותפות לשלם דמי שכירות חודשיים למערערת ולאש-אורי, אלא שבעקבות צירוף באג כשותפה בשותפות הועלה, ולמעשה כמעט הוכפל, גובה דמי השכירות החודשיים מסך של 100,000 ₪, כפי שנקבע בהסכם המייסדים, לסך של 190,000 ₪ בתוספת מע"מ (סעיף 5 להסכם המוניטין). נקבע כי סכום זה ישולם, לכל אחת מהשותפות המייסדות, רטרואקטיבית החל מיום 1.1.2005.

213. יוצא מכך, שלא ניתן היה לממש את האופציה עד ליום 30.12.2006, לכל המוקדם, כפי שאכן ארע בפועל. משמעות הדבר, בהינתן שלשני ההסכמים שנחתמו ביום 3.7.2005 (ההסכם לצירוף באג והסכם המוניטין), ניתנה משום מה תחולה רטרואקטיבית ליום 1.1.2005, הרי שלמעשה השותפות נדרשה לשלם מאותו המועד ועד למימוש האופציה דמי שכירות עבור השימוש במוניטין שלהן בסכום של 190,000 ₪ בתוספת מע"מ לכל חודש. כלומר המדובר בסכום של 9,120,000 ₪ בתוספת מע"מ שעל השותפות היה לשלם לשתי השותפות המייסדות גם יחד תמורת השימוש במוניטין שלהן למשך 24 חודשים (1.1.2005 – 30.12.2006), ורק לאחר מכן התאפשר לרכוש מהן את אותו המוניטין ממש תמורת סך של 17,780,000 ₪.

214. הווה אומר, שתקופת השכירות נכפתה על השותפות, וליתר דיוק על באג שבידיה הופקדה זכות ההחלטה באם לממש את האופציה, שכן לפי תנאי ההסכם לא התאפשר לשותפות לממש את האופציה עובר ליום 30.12.2006, אף אם באג חפצה בכך. ככלות הכול, לו באג הייתה מממשת את האופציה לרכישת המוניטין במועד מוקדם יותר, הרי שהשותפות הייתה חוסכת למצער חלק מדמי השכירות ששולמו למערערת ולאש-אורי, בהתאם למועד מימוש האופציה. בדרך זו נוצרה קונסטרוקציה הסכמית, שחייבה את השותפות, כשבאג כבר שותפה בה, לשלם למערערת ולאש-אורי דמי שכירות חודשיים כמעט מוכפלים (190,000 ₪ במקום 100,000 ₪, בתוספת מע"מ) למשך 24 חודשים לפחות, בין אם תמומש האופציה לרכישת המוניטין ובין אם לאו.

215. ודוקו, ככל שבאג הייתה בוחרת בשם השותפות שלא לממש את האופציה, הרי שהשותפות הייתה נדרשת להמשיך ולשלם דמי שכירות חודשיים למערערת ולאש-אורי תמורת זכות השימוש במוניטין שלהן, כך לפי ההסכמים, בסכום מצרפי של 4,560,000 ₪ מדי שנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בפועל, באג חפצה לממש את האופציה לרכישת המוניטין, בשם השותפות, אך לשם כך היה עליה להמתין עד ליום 30.12.2006, לאחר ששולמו למערערת ולאש-אורי דמי שכירות מוגדלים, לפי תקופה של 24 חודשים, שחלקה הובאה בחשבון רטרואקטיבית, כך שדובר בסכום מצרפי של 9,120,000 ₪ בתוספת מע"מ.

וראו בהקשר זה דברי שומר בעדותו: "אין קשר בין ההחלטה של עודד מודן לממש את האופציה, לבין התשלומים שהוא צריך לשלם. כן החליט לממש, לא החליט לממש, הוא כפוף ל-9.2 מיליון הללו שהוא צריך לשלם" (פרוט' 19.12.2018, בעמ' 45).

הנה כי כן, במצב של מימוש אופציית רכישת המוניטין, שילמה השותפות למערערת ולאש-אורי יחדיו הן דמי שכירות המוניטין החל מיום 1.1.2005 ועד למימוש האופציה (בסך 9.12 מיליון ₪, בתוספת מע"מ) והן דמי רכישת המוניטין (בסך 17.78 מיליון ₪), סכום כולל של 26,900,000 ₪, ללא המע"מ. בהקשר זה יש לציין כי לו באג הייתה מממשת את האופציה לאחר 30.12.2006 אזי דמי השכירות שהיו משולמים למערערת ולאש-אורי לאחר יום 1.1.2007 ועד ליום המימוש היו מנוכים מסכום הרכישה שנקבע באופציה.

216. מתבקשת אם כן המסקנה כי דמי השכירות שנדרשה השותפות לשלם למערערת ולאש-אורי, עם צירופה של באג לשותפות, למשך התקופה 31.12.2006-1.1.2005 הינם חלק בלתי נפרד מהסכום שדרשה המערערת ואש-אורי עבור המוניטין שלהם. הנה כי כן, דמי השכירות המוגדלים ששולמו למערערת ולאש-אורי, בצירוף מחיר המכירה שנקבע באופציה, היה מחייב בכל מקרה של מימוש האופציה להעביר למערערת ולאש-אורי יחדיו סכום של 26,900,000 ₪, לפני תוספת מע"מ. ודוק, גם אם האופציה הייתה ממומשת לאחר 30.12.2006 גם אז הסכום הכולל היה מגיע ל-26,900,000 ₪, לפני תוספת מע"מ.

על כן, נחה דעתי כי גם אם הצדדים להסכם בחרו להציג חלק מהסכום שסוכם כ"דמי שכירות" וחלקו כ"דמי מכירה", הרי שמדובר בסכום כולל, שהוצא מתוך השותפות לטובת המערערת ואש-אורי בגין המוניטין, בגין הזכויות במוניטין, כפי שהוצג על ידי הצדדים.

217. תכלית האופציה, כפי שהוצגה על ידי בעלי המערערת, הייתה לאפשר לבאג להיכנס בהדרגה לעסקה, לרבות סלילת "דרך יציאה" מהשותפות, מבלי שתהא זכאית לקחת עמה נתח מהמוניטין, שלשיטתם עודנו היה בבעלות השותפות, ורק בשימושה של השותפות.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

בסוגיה זו, גרס זמורה בעדותו כך: "החשיבה הכללית: יש מחיר לעסק, 30 מיליון אנחנו לא זזים ממנו, אחד. עודד מודאג, רוצה להיכנס צעד אחרי צעד, לראות אם זה כדאי לו, לקבל שטחי מדף, שזה הכוח של צומת, זה המוניטין שלה. הוא יכנס שלב שלב, אנחנו נגבה את דמי המוניטין, נשכיר, ניתן לשותפות, והיא תשלם לנו על המוניטין הזה, דרך התשלומים שלו. הוא דרש את האופציה, הוא רצה את האופציה ואנחנו הסכמנו, אם הוא משלם את ה-30 מיליון אז אין בעיה, אז יש לו את האופציה. תראה, לכאורה, אם לא היה עולה העניין של האופציה, שהוא ברור שהוא מחייב מציאות, אז שהוא היה משלם כל חייו, כל פעם את ה-190 האלה, זאת אומרת השותפות הייתה משלמת לנו, או שהוא היה בשלב מסוים הולך, הוא לא היה זכאי לכלום, הוא לא היה לוקח מאתנו, לא את המוניטין לא שום דבר. הוא קיבל אפשרות לשכור ולהיות תקופה בתוך, לראות איך זה, איך זה. הוא מהר מאוד הבין שזה כדאי, הוא מראש דאג יחד אתנו לזה שאם הוא משלם את ה-30 אז הוא שותף מלא. ... הבנתי שזה מה שיקרה בסוף אתו. שהוא יקנה את זה, שהוא יממש את האופציה" (פרוט' מיום 12.12.2018, עמ' 41).

זמורה נשאל מה באג רכשה תמורת מימוש האופציה, והשיב: "מוניטין. זה מה שהוא קונה, הוא לא קונה כלום, הוא קונה את המוניטין שיש לצומת, והוא הופך לשותף מלא. אנחנו לא היינו מוכרים לו מנייה, מה זה? לא מוכרים מנייה, אנחנו, נבנה מודל שהיה פשוט מבחינתנו, היה מובן לנו, ככה היה זה צריך להתנהל, הוא, היו לו גם שיקולים שלו, שהתאימו לו, להיכנס, לבדוק את הכוח שלו בתוך צומת, לראות איך הוא מממן את ה-390, מה הוא מרוויח מעל זה..." (שם, בעמ' 42).

זמורה נשאל על הטעמים בגינם ניתנה זכות ההחלטה לבאג באם לממש את האופציה בשם השותפות, ועל כך השיב: "הגיוני, מה, הבן אדם בא לשלם, אומרים לו 30 מיליון, הוא נכנס, הוא משלם, זאת אומרת אנחנו מעבירים את המוניטין הזה לשותפות והוא משלם את ה-190 וה-190 הזה, השותפות משלמת לנו, בוודאי שיש היגיון בזה, מה, איך אחרת? אם הוא, הכוונה שלו היא לקנות, אז בוודאי שהוא רוצה את האופציה. ואנחנו גם נותנים לה אותה, כי במחיר של 30 מיליון שאנחנו מקבלים, החלטנו ששווה לנו להכניס שותף" (שם, בעמ' 44).

ובהמשך: "ברגע שקבענו 30 מיליון, כן, זה שכל, וככה הרבה עסקים עושים: אתה נכנס, יש משא ומתן, איזה וריאציה של חוזה, כן. הוא הגדיל את כוחו, קיבל מדפים יותר, שילם את השכירות מוניטין, מימש את האופציה, אנחנו קיבלנו את מלוא הכסף, כן. יכול להיות שהיינו צריכים לדרוש 40 מיליון, זה הטעות יכול להיות, כן" (שם, בעמ' 45).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

218. יש לציין, דברי זמורה בעדותו, והתרשמתי לחיוב מכנותו, מחזקים אף הם את המסקנה כי עסקינן ב"עסקת חוץ", לפיה העברת הכספים תמורת קבלת הזכויות בשותפות התרחשה הלכה למעשה בדרג השותפות מעל לשותפות. אמנם, בתחילה כספים אלו עשו את דרכם אל תוך השותפות במסווה של "השקעה", אך חיש קל הוצאו מתוך השותפות הישר לידי השותפות המייסדות, בדמות תשלומים עבור המוניטין, שלשיטתן עודנו בבעלותן, מִשָּׁל לשותפות לא נצמח כלל מוניטין מִשָּׁל עצמה.

219. זמורה נשאל מדוע נקבע פרק זמן שלא אפשר לבאג לממש את האופציה, במהלכו נדרשה השותפות לשאת בהוצאות השכרת המוניטין, אך לא נשמעה מפיו תשובה לכך. בצדק הקשתה ב"כ המשיב בשאלתה זו: "האופציה הזאת היא בעצם לא ריאלית במובן מסוים ונדמה לי שאמרת משהו על זה, שהרי מודן לא, סליחה, באג, לא תמשיך בלשם 190 אלף כפול כך וכך 9 מיליון בשנתיים לנצח? זאת אומרת, בעצם ברור ומובן מאילו שהיא תקנה את המוניטין?" וזמורה אישר למעשה את הדברים באלה המילים: "זה היה דעתנו, ולהערכתנו גם דעתנו. אחרי שהוא ילמד את הרשת וזה, הוא יבצע את זה, עובדה שעשינו את האופציה. לא היינו עושים אם היינו חושבים שהוא ישלם כל חייו. הרי זה נעשה כי היה אפשרות די ברורה שזה מה שיקרה. לא חשבנו שהוא ישלם כל חייו" (שם, בעמ' 88).

220. רוז אף הוא נדרש לסוגיה ונשאל בעדותו לפרש קביעת האופציה, אך לא ידע לספק הסבר. וכך נשאל: "ש: למה לא ישר לקבוע: מעבירים את המוניטין מהשותפים לשותפות, למה בהתחלה אופציה, ואחר כך מכר? אתה ער לזה שהאופציה מומשה, נכון? ת: בגלל שאם עודד היה קונה, כמו שהוא עשה, את המוניטין, אז היינו צריכים להוריד את המוניטין למטה. ש: אבל אתה היית מעורב בדיון הזה, למה בהתחלה אופציה? ת: לא, אני לא הייתי מעורב, זה לא, אולי זה רואי החשבון מתעסקים בזה. אני לא, במתמטיקה אני לא שולט עד הסוף" (שם, בעמ' 118).

הנה כי כן, עדותו של רוז, מחזקת אף היא את מסקנותיי, לפיהן התמורה ששילמה באג עבור צירופה לשותפות לא נועדה לקידום, פיתוח או הרחבת השותפות, כפי שמצופה מכספי השקעה, אלא כספים אלו נועדו להגיע למערערת ולאש-אורי. יצא שכספי התמורה שהוצגו כלפי כל כדמי השקעה, נכנסו אמנם אל תוך השותפות, אך במהרה הוצאו ממנה הישר לכיסן של השותפות המייסדות, באצטלא של תשלומים עבור המוניטין שלהן.

221. רוז אף נשאל לפרש קביעת תקופת הדחייה שמנעה מבאג לממש את האופציה קודם לכן, לו חפצה בכך, והשיב: "השותפות לא היה לה את הכסף לשלם לנו את זה. המימון של השכירות, זה נעשה דרך מודן (באג – י.ט.) שהזרים אותו סכום לשותפות" (שם, בעמ' 151), "אנחנו מקבלים את מה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שמודן משלם, מה שבאג משלמת את השכירות של המוניטין, היות ואנחנו למעלה, אנחנו בעלי המוניטין, אנחנו מקבלים את זה" (שם, עמ' 152).

בצדק הקשתה ב"כ המשיב בשאלה: "אבל איזה היגיון זה? למה שהוא ישלם דמי שכירות במשך שנתיים, כאשר הוא יכול לקנות את המוניטין האלה בסכום שנקבע מראש?" ועל כך השיב רוז: "אבל זה לא משנה, את לא מבינה שזה הכל 30 מיליון שקל? מה זה משנה?" ובהמשך הבהיר: "התשובה היא שהסכום מסתכם ב-30 מיליון שקל. זה לא משנה איך אתה בונה את זה" (שם, בעמ' 155).

הנה כי כן, רוז אישר למעשה, בהגינות יש לומר, שלא היה זה משנה אם כספים אלו כונו "דמי שכירות" או "דמי רכישה", וזאת כל עוד "הסכום מסתכם ב-30 מיליון שקל". בהקשר זה יוזכר כי רוז מסר בעדותו: "לי היה טוב לקבל 15 מיליון עבור מוניטין. אני הסתכלתי רק על חצי הכוס המלאה, אני קיבלתי 15 מיליון עבור מוניטין? זה נחמד מאוד" (שם, בעמ' 148).

222. זמורה לא ידע להשיב בעדותו הכיצד נקבע סכום המכירה של המוניטין, כפי שהקנתה האופציה, על סך של 17,800,000 ₪. חלף זאת, זמורה שב והדגיש כי בסך הכל המחיר היה 30 מיליון ₪ (פרוט' מיום 12.12.2018, בעמ' 43).

בהמשך נשאל זמורה: "אתם קבעתם מראש ב-2005 שהסכום עבור המוניטין, הסכום שישולם עבור המוניטין, ישלם מתי שישולם, יהיה 17.8 מיליון, נכון?" ועל כך השיב: "אני חושב שזה היה. דרך אגב, זה אותי לא מעניין, אנחנו רצינו 30 מיליון, זה מה שמעניין" (שם, עמ' 88).

בהמשך נשאל זמורה הכיצד נקבע גובה דמי השכירות על סך של 190,000 ₪ והשיב: "זה היה ההיגיון שלי, אתה מכניס עוד משהו עוד נכנס לזה, אם היה 100 אלף, כל אחד לוקח עוד 90, מ-2.4 מיליון, 4.8 מיליון נראה לי סופר הגיוני. עכשיו יש מאחורי זה חשבון. אם היה 100 אלף קודם, נכנס משהו זה, 190 זה לא זה. ... היה איזה חשבון שאני לא זוכר אותו, אני מתאר לעצמי שרואה החשבון שלנו שהיה מעורב, ויועץ שהיה, יש פה איזה חשבון שנעשה על מכפילי רווח, על כמות חודשים, על שנים, והגיעו לסכום, כשאנחנו ידענו שאנחנו במסגרת 30 מיליון" (שם, בעמ' 92).

שומר הוסיף בעניין זה: "אמרנו שברגע שקונה את המוניטין, מתווסף השכר, השכירות מוניטין מתווספת, כי זה היה באותה תקופת ההסכם. זה לא חוזים נפרדים, זה הסכם, ה-9 מיליון האלה שאת אומרת ועוד ה-17 מיליון, שניהם ביחד מרכיבים את סכום המוניטין, לא 9 מיליון לבד. ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

לא נכון כי אני אומר, ה-18 מיליון מתווספים ל-9 שכבר שולמו, שביחד זה 27 מיליון. 26, 27, לא חשוב איך מחשבים את זה וזה הסכום" (שם בעמ' 44).

מודן נשאל מי קבע והכיצד נקבע סכום של 17.780 מיליון ש"ח למימוש האופציה, ועל כך השיב: "אני לא הייתי שותף לקביעה הזאת, אני חייב להגיד. אני ידעתי מה שילמתי, מה אני מקבל וזהו" (פרוט' 2.1.2019, בעמ' 244).

בהמשך עדותו נשאל לפרש הצורך בתקופת שכירות של המוניטין ורק לאחר מכן רכישתו, בעוד באג היא זו שקובעת האם האופציה תמומש, והבהיר: "להגיד לך שאני, שהייתי רוצה יותר שזה יהיה פחות מורכב? אני לא ייחסתי לזה חשיבות. אפילו כשהמוניטין בא מצד השותפים אחר כך, זה רק למדתי אחרי שקראתי את פסקי הדין (הליכי המס בעניינה של אש-אורי שהתנהלו בבית המשפט המחוזי בירושלים ובבית המשפט העליון – י.ט.), אני לא הייתי, אצלי היה, רציתי לקנות את העסק, את הביזנס, ידעתי שזה עולה לי, אני בפנים, זאת הייתה הסיבה, וכל הטכניקה של השותפים, אני לא יודע מה הייתה הסיבה לזה, גם לא נכנסתי, וגם יכול להיות שלא היו אומרים לי, כן? אבל זה לא היה העיקר פה. ... ההגנה העצמית שלי היא לא לשלם את כל ה-30 מיליון שקל. אם אני מבטל, אם אני לא מממש את האופציה, בעצם הייתי מפסיד הרבה אבל לא את הכל" (שם, בעמ' 225).

הנה כי כן, הטענה שנשמעה לא אחת מפי כל הצדדים לעסקה לצירוף באג כשותפה בשותפות, הינה כי באג נדרשה לשלם 30 מיליון ש"ח, כפי שהוסכם על הצדדים להסכם. עם זאת, התקבל הרושם כי הצדדים להסכם היו מעורים פחות, אם בכלל, ב"חלוקה" או ה"צביעה" של הכספים, היינו איזה חלק מהסכום יועד להשכרת המוניטין ואיזה חלק לרכישתו, ובלבד שהמערער ואש-אורי תקבלנה את חלקן מסכום התמורה המוסכם בסך של 30 מיליון ש"ח על מנת שבאג תיכנס כשותפה לשותפות.

223. מודן שיתף בעדותו כי חפץ לרכוש שליש מהשותפות, הגם שסכום התמורה שנדרש לשלם היה גבוה, וזאת כדי לזכות ב"שטחי מדף" ברשת הספרים של השותפות שלה סניפים רבים בפריסה כלל ארצית עבור ספרי הוצאת מודן שבבעלותו. בדרך זו כך סבר יגדיל משמעותית את היקף מכירות אותם ספרים ובהתאם סופרים רבים יותר יבקשו לקבל את שירותיה של מודן כהוצאת ספרים. לכן, מודן הסביר שכלל לא שינה לו לאן יועדו כספי התמורה ששילם תמורת קבלת הזכויות בשותפות, כל עוד הוא קיבל את האפשרות לשווק ולמכור את ספרי מודן ברשת השותפות. מעדותו עלה כי מבחינתו רכש זכויות בשותפות הכוללות את כלל נכסיה לרבות המוניטין שלה. מודן כלל לא היה מעוניין במוניטין של המערער ואש-אורי. הוא ראה במוניטין ככזה השייך לשותפות – ובצדק סבר כך.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

וכך העיד מודן: "אני כל ההתייחסות שלי הייתה למוניטין אחד, למוניטין בשותפות. אני אחזור על מה שאמרתי, אין לי עניין מה המרכיב של המוניטין של השותפות, אין לי שום עניין, אין לי שום תועלת בקניית מוניטין של שותפים, אלא של השותפות עצמה" (פרוט' מיום 2.1.2019, עמ' 229). ובהמשך: "הכוונה היא לקנות את השותפות, את העסק, את הביזנס עצמו, לא את המוניטין של השותפים, את המוניטין של הביזנס. תגידו לי מה ההבדל? לא יודע, זה לא מעניין אותי, זה מה שהיה, זה מה שהלכתי לקנות" (שם, עמ' 231). "ש: כשאתה אומר 'המוניטין שלהם', האם אתה מתכוון למוניטין של האדונים זמורה ורוז, של החברות שמאחוריהן או המוניטין של הרשת שפועלת? ת: לא לא, של הרשת שפועלת, וודאי. ש: ואתה סבור שב-2005 כשאתה נכנסת, הרשת החזיקה במוניטין ואתה נכנסת, למעשה קנית, לשיטתך קנית מוניטין ב-2005? ת: כן. עם תחנת יציאה, אבל אני אומר, זה רק היתה בעצם הטבה בשבילי" (שם, בעמ' 236). "ש: במועד הצטרפותה של באג לשותפות, לא היה בה דבר בעל ערך, מלבד אותו שם טוב המושך קונים רבים ומייצג תזרים מזומנים ורווחים, דהיינו מוניטין, זו דעתך? ת: אמרתי את זה גם עכשיו" (שם, בעמ' 237).

ובאשר ליעוד כספי התמורה שבאג שילמה לשותפות, כ"כספי השקעה", מסר מודן: "מה השותפות עשתה? אם העבירה את זה הלאה? זה לא היה מענייני, כי זה כסף שלי, אני נפטרתי ממנו, אני כמעט בטוח, אני לא יודע, אולי אתה יודע יותר טוב בתור צד של השותפים, נדמה לי שהתשלום היה לצומת, להוצאה עצמה" (שם, עמ' 233). ובהמשך: "ש: אם היו לשותפות מוניטין כאשר הצטרפת, למה היא הייתה צריכה לשכור אותן מהחברות המייסדות? ת: אני לא יודע, אני פשוט, אני חייב להגיד, וגם אם הייתי נבחן במכונת אמת, הייתי אומר: לא התייחסתי לזה. ידעתי מה המטרה הסופית שלי. ולא היה אכפת לי בזה. ... ש: אתה ער לכך שסכומי כסף, סכומים שקרובים ל-30 מיליון, יצאו מהשותפות אל החברות המייסדות תמורת שכירות מוניטין ורכישת מוניטין? זאת אומרת, הסכום, ת: אני ראיתי את זה בספרים אחר כך, אבל זה לא עניין אותי. אני הכנסתי את הכסף, אני הכנסתי את הכסף ולא עניין אותי מה הם עשו עם הכסף" (שם, בעמ' 238).

עדות זו מחזקת אף היא את המסקנה כי כספי התמורה כלל לא נועדו לשרת את השותפות, כך למשל לטובת פתיחת סניפים נוספים או מימון מבצעי פרסום ושיווק כדי לקדם את מכירותיה וכד', כפי שדומני היה אמור לשרת את האינטרס של באג כשותפה חדשה בשותפות, אלא שבפועל כספי התמורה מטעמה נועדו להעברה אל השותפות המייסדות, המערערת ואש-אורי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

234. מודן הדגיש בעדותו כי מטרתו הייתה ליהנות מהמוניטין של השותפות, כרשת המוכרת ספרים, ומכאן ברור שכוונתו הייתה לרכוש מוניטין ולממש את האופציה, והוא אף לא הסתיר זאת באומרו כי שילם עבור כך 30 מיליון ₪ (פרוט' מיום 2.1.2019, עמ' 233).

ועוד הוסיף מודן בעדותו: "...יש חתימה, יש אופציות, תממשו את האופציה, כי העסק הלך טוב, מבחינתי זה מה שאני רציתי, זה הכסף ששילמתי" (פרוט' מיום 2.1.2019, עמ' 238).

כשנשאל למי התכוון באמירתו: "תממשו את האופציה", הבהיר כי מבחינתו אי מימוש האופציה היה פירוק השותפות ואבדן הכספים ששילם עד לאותה נקודת זמן. מבחינתו, מימוש האופציה שימרה את המשך קיומה של השותפות (שם, בעמ' 239).

גם בהמשך עדותו הבהיר מודן כי אי מימוש האופציה משמעה מבחינתו: "לעזוב, לפרק את השותפות, לצאת". כששאל מה היה קורה לו הוחלט על אי מימוש האופציה, השיב: "הייתי הולך לדרכי, הייתי פותח חנויות, הייתי מחפש דרכים". כשנשאל האם השותפות בינו לבין השותפות המייסדות לא יכלה להתקיים ללא מימוש האופציה השיב: "השותפות ביננו? למה שהם יחזיקו מתחרה שם אם אני לא קונה את המוניטין?" (שם, עמ' 249).

235. מודן נשאל האם בעת ניסוח ההסכמים דרש שהזכות לממש את האופציה ולרכוש את המוניטין תהיה שלו, היינו של באג, והשיב: "להגיד שאני דרשתי? לא הייתה לי שום דרישה. הייתה לי דרישה להיכנס שותף ולשלם לא יותר מ-30 מיליון שקל. הטכניקה לא עניינה אותי..." (שם, בעמ' 239). וכן: "אני אומר, כל זמן שזה לא הפריע לי לעשות את מה שאני כיוונתי לעשות, לקנות ולהיכנס לעסק בסכום המקסימלי שסוכם עליו, אותו הדבר, הדרך לא היה אכפת לי. יכול להיות, זאת אומרת, קיבלתי, בעצם קיבלתי בונוס של אופציה, שהאמת שלא הייתי מתעקש על זה, כן? שיכולתי לצאת, לברוח באמצע, ולא לשלם את כל הסכום" (שם, בעמ' 241).

ובהמשך: "ש: כלומר, כשאתה אומר לחברתי שמבחינתי המוניטין כבר היה ב-2005, זה מבחינתך אם זה שכירות מוניטין או מימוש אופציה של מוניטין, בעיניך זה היינו הך? ת: היינו הך, כן. ש: כלומר, המוניטין שם בשותפות? ת: בהחלט. ש: שכירות, אופציה, אותו הדבר? ת: לא מעניין אותי" (שם, בעמ' 246).

236. מכל המקובץ, לאחר שנתתי דעתי לעדויות שנשמעו מטעם המערערת ולפערם בין עדויותיהם של הצדדים להסכמים, נחה דעתי כי באג כלל לא דרשה כי רכישת המוניטין תעשה בדרך של מימוש אופציה, ולמעשה שוכנעתי מעדותו של מודן כי כלל לא היה זה משנה מבחינתו הכיצד סווג הכסף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

ויעדו. מודן ידע כי הכסף שהעביר בשם באג לשותפות, לא ישרת את השותפות כדי השקעה לשם פיתוחה וקידום מכירותיה. מכאן, לא התעמק האם הכסף ישולם כדמי שכירות חודשיים, שנתיים או תשלום כולל שיועבר לשותפות המייסדות. מבחינתו, כפי שמסר בעדותו, הוא "נפרד" מהכסף בתמורה לקבלת זכויות בשותפות, הכוללות את המוניטין שלה עצמה, והכל כדי ליהנות משטחי מדף הזמינים לקהל רוכשי הספרים.

237. הנה כי כן, נחה דעתי כי האופציה לרכישת המוניטין הייתה למעשה פיקציה שכל מטרתה היה "לצבוע" את הכסף כמיוחס למוניטין לצרכי הטבת מס. ממכלול הראיות והעדויות שוכנעתי כי לא הייתה היתכנות ממשית וריאלית לאי מימוש האופציה. להלן אטעים מסקנתי.

238. כפי שנאמר, מודן הבהיר בעדותו כי כלל לא דרש את האופציה, כך שמבחינתו העברת 30 מיליון ₪ זיכתה את באג בשליש מהזכויות בשותפות, לרבות כלל נכסיה. מבחינת מודן המוניטין היה שייך לשותפות, בעוד שהבהיר כי כלל לא חפץ במוניטין של המערערת ואש-אורי. מכאן, ברי כי מדובר באופציה שדינה להתממש, שכן מודן מבחינתו לא הפיק תועלת ממימושה עבורו או עבור באג, אלא זו נועדה לסלול נתיב להעברת כספי התמורה לשותפות המייסדות כחלק מההסכמות בין הצדדים להסכמים מיום 3.7.2005.

239. האופציה הקנתה זכות לשותפות לרכוש את המוניטין מהמערערת ומאש-אורי תמורת סכום כולל של 17,780,000 ₪. מימוש האופציה התאפשר רק בחלוף 24 חודשים, שמניינם מיום 1.1.2005, כאשר במהלך תקופה זו נדרשה השותפות להעביר למערערת ולאש-אורי "דמי שכירות" עבור השכרת המוניטין, בסכום של 4,560,000 ₪ בתוספת מע"מ לכל שנה (סה"כ 9,120,000 ₪ בתוספת מע"מ). במידה והאופציה לא הייתה ממומשת, השותפות הייתה נדרשת לשלם למערערת ולאש-אורי "דמי שכירות" שנתיים בסכום של 4,560,000 ₪ בתוספת מע"מ. יוצא אפוא כי עוד בטרם היו חולפות להן 4 שנים, "דמי השכירות" שהיו משולמים לאורך התקופה היו עולים על התשלום שנדרש לרכישת המוניטין לו מומשה האופציה. על כן, לא היה כל היגיון כלכלי או אחר להימנע ממימוש האופציה.

240. כמו כן, אין בידי לקבל את הטענה כי האופציה שימשה כמעין "בונוס" לבאג, כך שאי מימושה אפשר לה, לו חפצה בכך, לחסוך את תשלום דמי הרכישה של המוניטין למערערת ולאש-אורי. ואבאר: מעיון בסעיף 6 להסכם צירופה של באג לשותפות, עולה כי באג התחייבה להשקיע בשותפות סכום של 30 מיליון ₪ בתמורה ל-1/3 מהזכויות בה. סוכם כי ההשקעה תושקע בהון השותפות במועדים ובתנאים הבאים: סכום של 1 מיליון ₪ יופקד בנאמנות אצל עורך דין עד למילוי התנאי המתלה, ולאחר מכן יועבר באמצעותו להון השותפות; סכום של 19.5 מיליון ₪ ישולם להון



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

השותפות בתוך 14 יום מיום התקיים התנאי המתלה; סכום של 10.5 מיליון ₪ יושקע בשותפות ב- 28 תשלומים חודשיים, בסך של 375,000 ₪ כל אחד, החל מיום שהתקיים התנאי המתלה. נמצא אם כן כי סכומי ההשקעה בשותפות, אופן ומועדי התשלומים, להם התחייבה באג, כלל אינם תלויים או מותנים בשאלה האם תבחר באג, בשם השותפות, לממש את אופציית רכישת המוניטין מהשותפות המייסדות, אם לאו.

241. בהקשר זה, חשוב לציין, לפי סעיף 18 להסכם צירופה של באג לשותפות, הוסכם כי "בכל מקרה ומכל סיבה שהיא" השותפות לא תפורק במשך 4 שנים מיום כניסת ההסכם לתוקף, ובתנאי שבאג העבירה את מלוא השקעתה לשותפות. עוד סוכם בין הצדדים להסכם כי שותף אינו ראשי לפעולות לפירוק השותפות, אלא אם כן הפעיל קודם לכן את מנגנון ה"במבי", ואף אחת מהשותפות הניצעות לא הייתה מעוניינת בהפעלת המנגנון הנ"ל. עוד סוכם כי לאחר חלוף התקופה של 4 שנים, כאמור לעיל, ובתנאי שבאג מילאה את כל התחייבויותיה לפי ההסכם, יהיו השותפות רשאיות לקבל החלטה על פירוק השותפות, פה אחד על ידי כל השותפות בשותפות, ובהעדר הסכמה יחול מנגנון ה"במבי" למכירה כפויה (סעיף 17 להסכם).

אי-לכך, נמצא כי הוסכם שהשותפות לא תפורק למצער במשך 4 שנים, שבמהלכן, ככל שבאג הייתה נמנעת ממימוש האופציה, הרי שהשותפות הייתה נדרשת להמשיך ולהעביר למערערת ולאש-אורי "דמי שכירות" שנתיים בסכום של 4,560,000 ₪ בתוספת מע"מ מדי כל שנה. נתון זה ממחיש כי האפשרות שלא לממש את האופציה לא הייתה כלל ישימה ולבטח שאינה הגיונית או כלכלית.

יתר על כן, הסכמות אלו משמטות את הבסיס לטענה שהשמיע מודן בעדותו, לפיה משמעות אי מימוש האופציה מבחינת באג הייתה פירוקה של השותפות. כפי שעולה מההסכם, לא הייתה היתכנות לפירוק השותפות בטרם חלפו 4 שנים ממועד כניסת באג לשותפות, ובטרם עמדה באג בכל התחייבויותיה הכספיות לשותפות, ללא קשר לשאלת מימוש האופציה.

242. לבסוף, יש להזכיר, שמא רוחב היריעה השכיח את המסקנה, אשר פורטה והוטעמה בהרחבה לעיל, לפיה במועד מימוש האופציה, לשותפות המייסדות כלל לא היה מוניטין בר מכירה להציע לשותפות, אשר מצידה הצמיחה מוניטין משל עצמה.

כאמור, באתי למסקנה כי השותפות המייסדות העבירו את המוניטין שלהן, ככל שהיה להן, במסגרת העברת הפעילות העסקית שלהן כ"עסק חי" לשותפות עם הקמתה בחודש אוגוסט 2002. על כן, מתעוררת התמיהה למה בשנת 2005 נדרשה כלל השותפות, בהיותה גוף נפרד ועצמאי, לרכוש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מוניטין בעשרות מיליוני שקלים מהמערערת ומאש-אורי, בהיותן חברות אחזקה בלבד, ללא כל פעילות עסקית בתחום מכירת ספרי בקמעונאות מאז הקמת השותפות.

בהקשר זה יפים לעניינו את שנפסק בעמ"ה (מח' ת"א) 1036/00 פרידלנד שמואל נ' פקיד שומה כפר סבא (15.1.2003), מיסים יז/1 (פברואר 2003) ה-19, שעניינו מפורט לעיל, כך:

"קשה מאד להבין טרנסקציה חוזרת זו, שחסרת כל טעם כלכלי היא על פניה. ולשם מה נזקקה החברה למוניטין? לא זו בלבד שמוסכם על הכל כי כבר רכשה אותם בעת הקמתה, עובר לרכישת העסק כולו מן השותפות, אלא שגם השותפים עצמם, שנשאו בגאון את מוניטיהם, הם עברו אל החברה מיד עם הקמתה, ועימם כל המוניטין שהיוו חלק מהם, דבר לא נשתנה בעסק, עם הקמת החברה, אליבא דבנו של המערער; אותם חצרים, אותם עובדים, אותם ספקים, ומדרך הטבע גם אותם לקוחות, כל אלה נותרו תחת כנפי החברה, כפי שהיו קודם, בחסותה של השותפות. מדוע איפוא תשלם החברה, כגוף עסקי העומד על רגליו ושאמור לדאוג להשאת רווחיו שלו, סכום כסף נכבד ביותר עבור מוניטין שממילא שלו הם? מה עוד, כאשר כבר 'השתמשה' החברה במוניטין האמורים במשך ארבע שנים, גם אליבא דמערער, בלא שאיש ציפה ממנה לתשלום בגינם".

243. מכל המקובץ, נחה דעתי כי האופציה בכללותה הייתה למעשה פיקציה, שכל יעודה ל"צבוע" את הכספים שהכניסה באג לשותפות בדרכם החוצה ממנה אל המערערת ואש-אורי, כתשלום עבור מוניטין ובדרך זו לזכות בהטבת מס. ככל שהיה למערערת ואש-אורי מוניטין הרי שהן נפרדו ממנו עם העברת הפעילות העסקית לידי השותפות בתחום מכירת ספרים בקמעונאות. השותפות מצדה שגשגה מאז הקמתה ועד שצורפה באג כשותפה שלישית, ובמסגרת זו הקימה סניפים חדשים, מכרה כותרים רבים, פרסמה מבצעים ייחודיים ועוד, עד כי מחזור מכירותיה זינק בכ-60% במהלך השנים 2003-2005. לא נשמע כל הסבר הכיצד ומשום מה רכשה השותפות בשנת 2005 מוניטין כלשהוא מהמערערת ומאש-אורי, בעת שמאז הקמתה הן שימשו רק כחברות אחזקה ללא כל פעילות שמצמיחה מוניטין בתחום מכירת ספרים בקמעונאות. יתר על כן, לא נשמע כל הסבר מה מנע מהשותפות לרכוש קודם לכן את המוניטין מהמערערת ומאש-אורי, ככל שחפצה בו. הסיבה הברורה לעיתוי שבו הדבר נעשה, היא הזרמת 30 מיליון ₪ מאת באג, כ"דמי השקעה", על מנת שתרכוש לעצמה שליש מזכויות הבעלות בשותפות, במטרה לקדם מכירות של ספרי הוצאת מודן. באג עצמה התחייבה לשלם את דמי התמורה עבור הזכויות בשותפות, ואין חולק כי עמדה בהתחייבותיה, ללא כל קשר לשאלת מימוש האופציה, על אף שלכאורה המנדט למימושה הופקד בידה. לא נשמע כל הסבר מניח את הדעת מדוע האפשרות לממש את האופציה נדחתה בשנתיים,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

מלבד העובדה שבמהלך התקופה הועבר סכום של 9,120,000 ₪ בתוספת מע"מ מהשותפות למערער ולש אורי כ"דמי שכירות", ורק לאחר מכן הועבר סכום נוסף של 17,800,000 ₪, והפעם כדמי מכירה. שוכנעתי כי באג מבחינתה הייתה אדישה לאן יועבר הכסף, שכן היה ברור שאין מדובר בכספי השקעה שנועדו לפתח את השותפות, אלא בתשלום שהועבר למערער ולש-אורי, יהא כינויו אשר יהא. הנה כי כן, נחה דעתי כי דובר למעשה בעסקה סיבובית, כך שהכסף שהכניסה באג לשותפות הוצא ממנה חיש מהר לטובת המערער ואש-אורי בכסות תשלום עבור מוניטין, חלף העברת הכסף במישרין ב"דרג שותפים" שמעל לשותפות, אלא שאז היה ברי וגלוי כי מדובר בתשלום עבור "זכויות בשותפות", על כל הכרוך בכך.

244. לשם השלמת התמונה, אפנה לע"א 2026/92 פקיד שומה פתח-תקווה נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (20.5.2001) (להלן: "שדות"), שם נדונה השאלה האם העברת פעילות שהתנהלה במסגרת שותפות לידי חברה בערבון מוגבל מהווה לצורכי מס הכנסה מכירה של כל נכס ונכס מנכסי השותפות או שמא מכירה של "זכות בשותפות" המגלמת חלק יחסי מכלל הנכסים וההתחייבויות הנמצאים בידי השותפות. כבוד הש' אנגלרד הטעים (בסעיפים 33 ו-34 לפסק הדין):

"העברת חלק בשותפות היא במהותה העברת זכות ב'עסק פעיל', על מכלול נכסיו והתחייבויותיו. זכות ב'עסק פעיל' של שותפות קרובה ביסודה למושג המניה בחברה עסקית. גם כאן מדובר בישות כלכלית ייחודית ומופרדת מן המחזיקים בה. מעמדה של השותפות כישות כלכלית עצמאית מתחזק גם נוכח ההכרה בה בדין הכללי, המקנה לה כשירויות שונות שתוחמות את פעילות השותפות. בכך שונה השותפות מעסק של אדם יחיד שלגביו קשה להפריד בין פעילויותיו, נכסיו והתחייבויותיו של היחיד לבין אלה של עסקו.

...המצאות הכלכלית מתייחסת אל ישותה של השותפות כאל 'עסק פעיל', על מכלול היבטיו, ויש להניח שגם אומדן השווי הכלכלי, המכתיב את התמורה בגין מכירת זכות בשותפות, מתבצע בהתאם לגישה זו.

...הגישה המטילה מס רווח הון על הזכות הכוללת בשותפות במקרה של העברת חלקו של שותף נותנת נפקות מלאה לישות הכלכלית של השותפות ובכך היא נותנת ביטוי למהותה האמיתית של העסקה. גישה זו מעניקה משמעות, לצורך דיני המס, ל'תופעת' השותפות, המוכרת בדין הכללי. גישה זו מתיישבת יפה גם עם העיקרון שלפיו יש לשאוף לתיאום בתפיסת מושגי היסוד במשפט האזרחי ובדיני המסים".

גישה זו קיבלה ביטוי נוסף בע"א 5118/13 משה בנימין נסים נ' פקיד שומה גוש דן (24.12.2015) שם אישר בית המשפט העליון את פסיקת בית המשפט המחוזי, לפיה למערער "מוניטין אישיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

שאינם ניתנים להעברה" ועל כן "הסבת זכותו של המערער בשותפות לידי החברה מהווה מכירה על פי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו חייבת היא ברווח הון".

בהמשך פסק דין נסים בעליון הדברים אף חודדו: "אשר על כן, הנכס הנמכר על פי ההסכם הוא זכותו של המערער בשותפות. ... בית משפט זה (בעניין שדות – י.ט.). הכריע לפי החלופה השנייה (הגישה הרואה בשותפות עסק נפרד – י.ט.), בקבעו כי הנכס הנמכר בעת העברת חלקו של שותף בשותפות הינו זכותו של השותף בשותפות. לקביעה זו נודעו השלכות נרחבות בתחום המס, ועיקר נפקותה בכך שבעת מכירת זכות בשותפות, חל על המוכר מס רווח הון בהתאם להוראות חלק ה' לפקודה. ... אין זאת אלא, שהלכת שדות חלה על העסקה שבה עסקינן – והמשמעות היא שהסבת זכות השותפות מידי המערער לחברה מהווה מכירה לפי הוראות סעיף 88 לפקודה, וככזו – חייבת במס רווח הון" (סעיפים 12 ו-13 לפסק דינה של כבוד השופטת ברוך).

בעקבות הלכת שדות, פרסמה רשות המסים חוזר מס הכנסה מספר 14/2003 שעניינו "מיסוי שותפויות" (מיום 10.8.2003). עמדת רשות המסים מובעת בחוזר:

"...בפסק דינו של בית המשפט העליון אומצה, למעשה, הגישה המעורבת לעניין מיסוי שותפויות. היינו, לעניין פעילותה השוטפת של השותפות יחול סעיף 63 לפקודה (הגישה המצרפית), ואילו לעניין מכירת חלקו של כל שותף בשותפות יש לנהוג לפי גישת הישות הנפרדת.

...

בהתאם לפס"ד שדות, יש להתייחס ל'זכות בשותפות' כנכס נפרד (בדומה למניה בחברה). לכן, בעת מכירת הזכות בשותפות יחושב רווח ההון לשותף המוכר בהתאם להוראות חלק ה' לפקודת מס הכנסה." (מתוך סעיפים 4 ו-5 לחוזר).

על כן, ניתן לומר כי "זכות בשותפות" מופרת כנכס בפני עצמו שניתן למכירה, במובן הרחב של מושג המכירה כפי שהוא מוגדר בסעיף 88 לפקודת מס הכנסה ("לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה, הענקה, מתנה, פדיון, וכן כל פעולה או אירוע אחרים שבעקבותיהם יצא נכס בדרך כל שהיא מרשותו של אדם...").

הגישה האמורה, המשווה במובנים מסוימים בין זכות שותף בשותפות לבין מנייה בחברה בערבון מוגבל, וזאת חרף "שקיפות" השותפות לעניין מיסוי הכנסות שוטפות מכוח הוראות סעיף 63 לפקודת מס הכנסה, מביאה מידה ראויה של האחדה במיסוי תאגידים מסוגים שונים. כשם שבעל מניות בחברה עשוי להפיק הן הכנסה פירותית מכוח ההחזקה במניותיו (למשל, במקרה של חלוקת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

דיבידנד) והן הכנסה הונית ממכירת מניותיו או מפדיון, כך גם לגבי שותף בשותפות וזאת בשינויים המחויבים מקיומו של סעיף 63 לפקודת מס הכנסה אשר למיסוי ההכנסה השוטפת.

הנה כי כן, כאשר הפעילות העסקית מאוגדת, המניה מבטאת אגד של זכויות, בין היתר את זכות הבעלות בנכסי החברה, ביניהם נכס המוניטין שלה. מכאן, שמכירת זכויות בשותפות כוללת גם את רכיב המוניטין המוטמע בין כלל הזכויות המגולמות "במניה" הנמכרת לרוכש הזכויות.

245. נותרה אם כן סוגיה אחרונה, והיא מהו הסכום שהועבר מהשותפות אל השותפות המייסדות, מכוח ההסכם לצירוף באג כשותפה והסכם המוניטין.

(א) כפי שצוין, כספים ששולמו לשם השכרת המוניטין במהלך התקופה 1.1.2005-31.12.2006 הגיעו לכדי 9,120,000 ₪ בתוספת מע"מ, כדלקמן:

דמי שכירות חודשיים למערכת ולאש-אורי (2 X 190,000)	התקופה	שיעור המע"מ	דמי שכירות לפני מע"מ	דמי שכירות בתוספת מע"מ
₪ 380,000	1.1.2005-31.8.2005	17%	₪ 3,040,000	₪ 3,556,800
₪ 380,000	1.9.2005-30.6.2006	16.5%	₪ 3,800,000	₪ 4,427,000
₪ 380,000	1.7.2006-31.12.2006	15.5%	₪ 2,280,000	₪ 2,633,400
סה"כ	1.1.2005-31.12.2006		₪ 9,120,000	₪ 10,617,200

(ב) בנוסף לכך, מימוש האופציה, זיכה את השותפות המייסדות בסכום של **17,780,000 ₪** תמורת "מכירת" המוניטין שלהן לשותפות.

(ג) לבסוף, בהתאם לסעיף 7 להסכם לצירוף שותף, סוכם כי כל אחת השותפות המייסדות, והן בלבד, תהיינה זכאיות לקבל בנוסף לכל תשלום אחר לרבות חלקן ברווחי השותפות, סך של 100,000 ₪ מדי חודש, החל מיום 1.1.2005 ועד למועד אישור הממונה על ההגבלים העסקיים שהיה תנאי למימוש ההסכם. המערכת לא הציגה כל ראיה למועד שבו הגיע אישור זה, אך מהעדויות שנשמעו מטעם המערכת נטען כי האישור הגיע יחסית מהר, בתוך שבועות ספורים (ראו עדות שומר, פרוט' 19.12.2018, בעמ' 32). על כן, גם בהנחה שמדובר בחודשיים ימים לאחר חתימת ההסכם לצירוף



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

באג, שנחתם ביום 3.7.2005, ובהינתן תחולתו הרטרואקטיבית של ההסכם למן תחילת שנת 2005, כך שדובר על 8 חודשים בלבד, הרי שהשותפות המייסדות היו זכאיות לקבל יחדיו סכום נוסף בגובה של 1,600,000 ₪.

סכימת שלושת הסכומים הנ"ל מביאה לסך של 29,997,200 ₪, ובמעוגל ל-30 מיליון ₪, שזהו בדיוק סכום התמורה שנדרשה באג לשלם כתנאי להצטרפותה לשותפות. מכאן, מתבקשת המסקנה כי כל כספי התמורה ששילמה באג, כלל לא הושקעו בשותפות, אלא הועברו לכיסן של המערערות ואש-אורי.

למען הסדר הטוב, אציין כי הנני ער לכך שבית המשפט המחוזי בירושלים, שדן בעניינה של אש-אורי, הגיע למסקנה כי כל אחת מהשותפות המייסדות קיבלה לידה 14 מיליון ₪ (חלף 15 מיליון ₪), והורה על תיקון השומה בהתאם. במסגרת הדיון שהתקיים לפני, הודיעו נציגי המשיב כי השומה תתוקן באופן דומה גם ביחס למערערת שלפני. כאמור, נחה דעתי כי כל אחת מהשותפות המייסדות קיבלה לידה 15 מיליון ₪ כפי שנקבע בשומה המקורית, אך דומני כי נכון יעשה לו יכבד המשיב את התחייבותו.

אפילוג

246. מכל הטעמים שמנתי, נחה דעתי כי המשיב פעל כדין באופן שבו סיווג את העסקה, כעסקה אחת למכירת זכויות בשותפות, חלף שתי עסקאות, כפי שהוצג מטעם המערערת, מתוך מטרה לייחד ולהפריד מעין עסקת מכר מוניתין, לשם הטבת מס. נחה דעתי כי ככל שנצמח למערערת מוניתין, בגין מכירה קמעונאית של ספרים, הרי שהוא הועבר, הלכה למעשה, במכלול הפעילות העסקית ממנה אל השותפות עם הקמתה ביום 6.8.2002. בשנת 2005, ערב כניסת באג כשותפה נוספת, החזיקה השותפות במוניתין משל עצמה, אשר אף אם שורשיו במוניתין שהועבר אליה משתי השותפות, המערערת ואש-אורי, כשלוש שנים קודם לכן, הרי שמאז צמח וגדל אצלה כתוצאה מפעילותה העסקית כשותפות, והיה שייך כל כולו לה. דמי התמורה בסך של 30 מיליון ₪ ששילמה באג לשותפות בתמורה לשליש מהזכויות בה, הועברו כולם לידי המערערת ואש-אורי, מחצית לכל אחת מהן, בעסקה סיבובית שכל כולה נועדה להציג את הכספים כתמורה עבור מכירת מוניתין, על אף שכבר לא היה בידן כל מוניתין למכירה, חלף הצגת העסקה כמכירת זכויות בשותפות, כפי שבצדק סיווג וקבע המשיב בשומתו. בנסיבות אלה, מתייתר הצורך להידרש לשומה החלופית, הטוענת לעסקה מלאכותית.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

13 אוקטובר 2021

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

247. על כן, צדק המשיב בקביעת שומות המס הרלוונטיות החל משנת 2005, שכללו בעיקר ביטול הכנסות מהשכרת מוניטין, ביטול הוצאות שכירות מוניטין בשותפות, ביטול הוצאות פחת בגין מוניטין בשותפות (החל משנת 2007), קביעת רווחי הון בעקבות מכירת זכויות בשותפות, ביטול ותיקון של הפסדים שקוזזו משנים קודמות - הכל כמפורט בצווים מושא הערעורים.

248. אשר על כן, הערעורים נדחים במלואם ביחס לכל שנות המס מושא הערעורים שבכותרת.

249. המערערת תישא בהוצאות משפט בסך כולל של 85,000 ₪, אשר ישולמו בתוך 30 יום, שאילולא כן תחויב המערערת בתוספת ריבית והצמדה כדין מיום מתן פסק הדין ועד ליום התשלום בפועל.

250. מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לב"כ הצדדים.

פסק הדין מותר לפרסום.

ניתן היום, ז' חשוון תשפ"ב, 13 אוקטובר 2021, בהעדר הצדדים.

יוסי טופף, שופט