



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערים

1. ליבנה צפוני בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד שמעון כהן

נגד

משיבים

2. פקיד שומה גוש דן  
ע"י ב"כ עוה"ד ניר וילנר פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

1. בפירוט נימוקי השומה ציין המשיב:

11

12

"קבעתי כי יש לראות בסכומי דמי הזיכיון שמשלמת החברה לחברת Inter Ikea Systems B.V (להלן: "איקאה") שמקום מושבה בהולנד, כהכנסה מתמלוגים בידי איקאה, וכי יש לראות בסכומים אלו ששולמו על ידי חברה תושבת ישראל, כהכנסה שהופקה בישראל, והחייבת במס בישראל בהתאם לסעיפים 2 (7) ו- 4 (א) (7) לפקודה.

17

18

19

20

21

קביעתי זו נשענת, בין היתר, על כך שבהסכם הזיכיון שבין החברה לבין איקאה מיום 11.03.2014, מוענקת לחברה הזכות לעשות שימוש בזכויות הקנייניות של איקאה לרבות שימוש בידע מסחרי סודי, בסימני מסחר, ובידע מסחרי ייחודי של איקאה, והחברה הלכה למעשה, עושה שימוש בזכויות אלו, ובשיטת ההפעלה הייחודית של איקאה לצורך פעילותה.

22

23

24

25

26

עוד קבעתי כי בהתאם לסעיף 170 לפקודה, ובהתאם לסעיף 13 (2) (ב) לאמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין הולנד (להלן: "האמנה"), יש לנכות מס במקור בשיעור של 5% בגין ההכנסה האמורה מתמלוגים ששולמו לחברה תושבת הולנד. יצוין כי תשלומים אלו נכללים בגדרי "תמלוגים" לפי סעיף 13 (4) לאמנה.  
..."

27

28

29

המערערת אינה משלימה עם השומה בצו שקבע המשיב ומכאן הערעור שלפני.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 טענות המערערת: 2.
- 2
- 3 א. המערערת הוקמה בשנת 1997 כחלק מקבוצת הריבוע הכחול ובשנת 2009 הוחלף שמה
- 4 לשם הנוכחי. בשנת 1997 התקשרה המערערת עם איקאה במערכת הסכמים הכוללת
- 5 הסכם פיתוח, הסכם זיכיון, והסכם הפצה, מכוחם מנהלת המערערת את חנויות
- 6 איקאה בישראל.
- 7
- 8 ב. בהתאם להוראות הסכם הזיכיון משלמת המערערת לבעלת הזיכיון 3% ממחזור
- 9 המכירות החודשי ברוטו. ככל שקיימת חבות מס בישראל בגין התשלומים האמורים,
- 10 המערערת נושאת בו.
- 11
- 12 ג. הקמת החנויות והפעלתן "נעשים בליווי ובאישור של איקאה העולמית", ובהתאם
- 13 לקונספט של איקאה, המיושם "באופן זהה לגמרי" בכל חנויות איקאה בעולם.
- 14
- 15 ד. על פי הסכמי הזיכיון מעניקה איקאה למערערת שירותי חיוניים לתפעול החנויות,
- 16 לרבות תכנון והקמת החנויות, הדרכת עובדים, עיצוב החנויות, סיוע בהכנת תכניות
- 17 עסקיות ותמיכה שיווקית, בדרך המוכתבת על ידי איקאה. המערערת אינה נדרשת
- 18 לשלם תשלום נוסף בגין רובם המוחלט של השירותים. זאת, מכוח הוראות סעיפים 1.6
- 19 ו- 2 להסכם הזיכיון.
- 20
- 21 ה. למערערת לא היה כל ניסיון במכירות קמעונאיות ובתחום הריהוט וכך גם לבעלי
- 22 המניות במערערת. לפיכך, המערערת הסתמכה ועדיין מסתמכת באופן בלעדי על
- 23 היכולות, הניסיון והידע הרב האצור בידי איקאה אשר מנחה את המערערת "באופן
- 24 פעיל ורציף" בקשר לאופן הפעלת רשת חנויות איקאה.
- 25
- 26 ו. ביום 28.1.2004 נכרת הסכם פשרה בין המערערת לבין המשיב. תוקפו של הסכם
- 27 הפשרה נקבע ל- 5 שנים, אולם בשנת 2009 קבע המשיב כי עד למתן החלטה סופית
- 28 תמשיך המערערת לפעול על פי הסכם הפשרה, וכך גם בשנת 2013.
- 29
- 30 ז. בהתאם לקביעת המשיב הגישה המערערת את דוחותיה לשנות המס 2014 ו- 2015,
- 31 אלא שבדיוני השומה על הדוחות האמורים נסוג המשיב מהחלטתו להאריך את הסכם
- 32 הפשרה וביקש לערוך בה שינויים.
- 33
- 34 ח. נוכח השינוי בהחלטת המשיב, הגישה המערערת דוחות מתקנים המבהירים את
- 35 עמדתה המקצועית. דוחות אלה טרם נקלטו על ידי המשיב.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1  
2 ט. הסוגיה המשפטית הצריכה הכרעה במסגרת ההליך כאן, היא סיווגם לצרכי מס של  
3 התשלומים ששולמו על ידי המערערת בשנות המס שבערעור לאיקאה העולמית. האם  
4 עיקר התשלומים האמורים שולמו בגין מגוון שירותים שמעניקה איקאה העולמית  
5 באופן קבוע ורציף למערערת או שמא כטענת המשיב, התשלומים שולמו בגין הזכות  
6 לשימוש בידע ובמותג IKEA.
- 7  
8 י. אמנת המס הרלוונטית לענייננו היא האמנה למניעת כפל מס בין ישראל לבין הולנד.  
9 סעיף 13 (2) לאמנה זו מגדיר את המונח "תמלוגים, באופן זהה להגדרה הקיימת בסעיף  
10 12 לאמנת המודל של ארגון ה-OECD (להלן: "אמנת המודל").
- 11  
12 יא. על פי דברי ההסבר לסעיף 12 לאמנת המודל, המונח "תמלוגים" כולל תשלומים מכל  
13 סוג, המשולמים בתמורה לקבלת זכות שימוש בנכס לא מוחשי (זכות יוצרים, פטנט,  
14 סימן מסחר, מודל, תכנית, פורמולה סודית). בנוסף, מידע הנוגע לניסיון תעשייתי,  
15 מסחרי או מדעי יחשב גם הוא לתמלוגים בין אם הוא מוגן משפטית ובין אם לאו.
- 16  
17 עוד טוענת המערערת, דברי ההסבר באמנת המודל קובעים באילו מקרים לא יסווגו  
18 דמי הזיכיון כ"תמלוגים". לעניין זה נקבע כי במקרה בו מדובר בידע עתידי ו/או  
19 מוצרים חדשים העושים שימוש בידע הקיים יש לראות בכך שירותים הניתנים לזכיון.
- 20  
21 יב. המערערת, מצביעה על סעיפים בדברי ההסבר לאמנת המודל שנועדו "לתחום את  
22 התחולה של סעיף התמלוגים ביחס לתחולת סעיפים אחרים באמנת המודל" בהתאם  
23 להסבר בסעיף 8.4 לאמנת המודל: סעיף 10.1 – תשלום עבור בלעדיות לא ייחשב  
24 לתמלוגים מאחר והוא משולם עבור הגדלת המכירות ובהתאם יש לסווג תשלום כזה  
25 כרווחי עסקים כאמור בסעיף 7 לאמנת המודל; סעיף 10.2 – תשלום עבור פיתוח, מודל  
26 או תכנית שעדיין לא קיימים לא ייחשב לתמלוגים, ויש לראותם כתשלום בתמורה  
27 לשירות שיספק בעל הזכות במסגרת אותו פיתוח ולכן מדובר ברווחי עסקים. לעניין זה  
28 טוענת המערערת, כי סיווג דומה יחול גם במקרה בו לזכיון הועברו מלוא הזכויות  
29 לעשות שימוש בידע שבאמצעותו נעשה הפיתוח או העיצוב; סעיף 11 – תשלום בגין  
30 ידע גם אם הינו ניסיון ופרקטיקה מסחרית, יחשב לתמלוגים. עם זאת, מובהר כי  
31 הסעיף לא יחול על תשלומים בגין ידע חדש שהושג בגין השירותים שניתנו לזכיון; סעיף  
32 11.1 חוזה העברת ידע אינו דורש ממעניק הזיכיון לקחת חלק כלשהו ביישום הידע  
33 והוא אף אינו ערב לתוצאות בפועל של מקבל הזיכיון; סעיף 11.2 במקרה בו השימוש  
34 בידע נעשה על ידי בעלת הזיכיון לטובת הזכיון יש לראות בכך מתן שירותים לזכיון  
35 ולא תמלוגים; סעיף 11.3 – מונה מבחנים שלאורם יש לאבחן בין תמלוגים לבין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 31731-02-21 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שירותים: א. חוזה ידע מתייחס לידע הקיים ביום מתן הזכות ובדרך כלל תידרש  
2 סודיות. ב. במקרה של חוזה שירותים, בעל הזיכיון לוקח על עצמו להעניק שירותים  
3 לזכיון בהתבסס על אותו ידע. ג. בחוזה להספקת ידע בלבד, בעל הזכות אינו נדרש  
4 לפעילות אקטיבית, ובדרך כלל לא יהיה מעורב בהטמעתו או ביצירת שירותים  
5 הנובעים מאותו ידע.  
6
- 7 יג. לטענת המערערת על פי דין, יש לבצע בדיקה מהותית של ההכנסה מנקודת מבטו של  
8 מקבל ההכנסה, ובתוך כך יש לבדוק האם התשלום המשולם לבעל הזיכיון המכונה  
9 לעיתים "תמלוגים" ולעיתים "דמי זיכיון", הינו בגין מתן זכויות לשימוש בנכס קיים  
10 והשירותים הכלולים במסגרת דמי הזיכיון הם שוליים, או שמא התשלומים משולמים  
11 בעיקרם בגין השירותים הרבים בתחום הקמעונאות. ככל שבעל הזיכיון מעורב יותר  
12 בהעברת הידע, הטמעתו, הדרכה ופיקוח תתחזק המסקנה שמדובר בחוזה שירותים.  
13
- 14 יד. לטענת המערערת, הדרכים ומבחני העזר על פיהם יש לסווג את התשלום לאיקאה  
15 העולמית נדונו בספרות המקצועית מזה עשרות שנים ותמציתם פורטה לעיל. מבחנים  
16 אלה, "יובילו למסקנה חד משמעית, כי התנהלות הצדדים בפועל מתוארת בצורה נכונה  
17 ומדויקת על ידי המערערת", והראיות התומכות בעמדתה "מצביעות באופן ברור, כי  
18 תשלום דמי הזיכיון הינו בעיקרו בגין השירותים הרבים אותם מקבלת המערערת  
19 מאיקאה העולמית". שירותים אלה מובנים וחיוניים להפעלת הזכות שניתנה  
20 למערערת במסגרת הזיכיון.  
21
- 22 טו. המערערת הוכיחה כי במסגרת הקונספט לפיו מופעלות חנויות איקאה השם IKEA  
23 הוא אינו המותג במובן הרגיל של המילה אלא הוא למעשה "כלי הקיבול" אליו  
24 "מתנקזים" כל הערכים אותם מבקשת איקאה העולמית להעביר ללקוחותיה ולסביבה  
25 הארגונית בה היא פועלת, "במסגרת מה שמכונה "הקונספט האיקאיי", ועל כך קיימת  
26 הסכמה של המשיב. כדי להבהיר את עמדתה, מציינת המערערת כי הזכיון אינו מקבל  
27 מוצרים ממותגים ונדרש למכור אותם, אלא הקונספט האיקאיי שמטרתו להקים מגה  
28 חנויות מצליחות, עושה שימוש בשם איקאה כחלק מהמערך השיווקי שתומך בהצלחת  
29 החנות.  
30
- 31 טז. בקרב המומחים שהגישו חוות דעת מטעם שני הצדדים קיימת תמימות דעים כי  
32 המטרות השאפתניות של איקאה מחייבות לזכיון צמוד, הדרכה והטמעה, ייעוץ, הכוונה,  
33 ומערכות בקרה ודווח ברמה היומיומית. בנוסף ככל חנות איקאה אחרת בעולם,  
34 חנויותיה של המערערת נדרשות לתמיכה לוגיסטית לצורך תפעולן השוטף לרבות  
35 יצירת מגוון, מערכת ספקים זמינים אשר סוכמו עימם התנאים המסחריים. לטענת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 המערערת, פרופ' חזי לוי המומחה מטעם המשיב הבהיר כי חנויות איקאה הם חלק  
2 ממנגנון לביצוע סחר בינלאומי ומנגנון זה הוא העיקר והשם איקאה אינו המרכיב  
3 העיקרי. מוסיפה המערערת וטוענת כי השירותים הניתנים לה במסגרת המנגנון  
4 והעוצמה האיקאית, אינם יכולים להיות מוגדרים כתמלוגים "מאחר והם נוצרו  
5 ונוצרים באופן שוטף לאחר שנחתם הסכם הזיכיון, שירותים אלו הנם חלק מהסכם  
6 הזיכיון".
- 7  
8 יז. לטענת המערערת, מדובר בדמי זיכיון להקמה והפעלה של מגה חנויות הנושאות את  
9 השם IKEA, המערערת מוגדרת במסגרת הסכמי הזיכיון כ"מפתחת" (developer).
- 10  
11 יח. דמי הזיכיון מחושבים כשיעור מכלל המכירות בחנות מבלי שנעשית הבחנה בין  
12 מוצרים הנרכשים מאיקאה ובין אם מדובר במוצרים הנרכשים מיצרנים מקומיים או  
13 מוצרי הסעדה. בכך יחד עם נתונים אחרים, יש כדי ללמד "כי דמי הזיכיון משולמים  
14 בגין מתן הזכות להקים ולהפעיל חנויות הנושאות את השם IKEA בשטח של מדינת  
15 ישראל". מוסיפה המערערת וטוענת כי המשיב מתעלם לחלוטין ממרכיב זה שהוא  
16 לדעת המערערת המרכיב המרכזי שבלעדיו אין. לטענתה, יכולת ההפעלה של מגה  
17 חנויות היא לב העניין ולא הזכות לייבא ולמכור את מוצרי איקאה בישראל. לטענתה  
18 מדובר באופרציה הנוגעת ומתזמנת אלפי משתנים והצלחתה נובעת מהעובדה  
19 שאיקאה העולמית משמשת כמטה המנהל ומכוון את כל חנויות IKEA בעולם בהן  
20 החנויות של המערערת.
- 21  
22 יט. אכן ניתנה למערערת הזכות לעשות שימוש בידע ובסימני המסחר כחלק "מהכלים  
23 שיאפשרו את ההצלחה", אך לא בכך לב העניין. לב העניין הוא הפעלתן של מגה חנויות  
24 בתחום ה – retail הקמעונאי. המערערת הסתמכה על המנגנון והעוצמה האיקאית  
25 ואילולא זאת, לא הייתה משקיעה 400 מיליון ש"ח בבניית חנות רק על מנת לזכות בגישה  
26 למידע כזה או אחר.
- 27  
28 כ. כחלק מהסכם הזיכיון המערערת מקבלת מגוון שירותים מהותיים, הכרחיים, רציפים  
29 ומקצועיים עוד בשלב הייזום ואיתור המיקום בו תוקם החנות ובמשך תפעול החנויות  
30 מאיקאה העולמית והיא לא נדרשת לשלם עבור שירותים אלה למעט חריגים שעיקרם  
31 פיתוחים טכנולוגיים שנדרשים מצד ג'.
- 32  
33 כא. בהתחשב באמור לעיל, דמי הזיכיון שמשלמת המערערת "הינם הלכה למעשה תשלום  
34 "תקורה" כריטיינר לזכיון בתמורה למעטפת השירותים", לרבות שירותי המטה  
35 והתמיכה הלוגיסטית בחנויות של המערערת. מוסיפה המערערת וטוענת כי "סכום



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הריטיינר", המהווה 3% ממחזור המכירות הינו אחיד וחל באותו שיעור גם על החנויות  
2 שבבעלות איקאה העולמית. ככל הנראה שיעור הריטיינר נקבע "מתוך ניסיון וידיעה"  
3 של היקף השירותים שיידרשו מבעלת הזיכיון.
- 4  
5 כב. לטענת המערערת מרגע שנקבע שיעור התשלום "אין דרך לכמת את עלות השירותים  
6 שנצרכו ואת חלקם מהתשלום השוטף". לטענת המערערת, בשנות ההקמה של חנות  
7 מגיעים לישראל צוותים משמעותיים של כ- 20 אנשים לתקופות של כשלושה חודשים  
8 בשנה ומחזור המכירות הינו 0. מכאן לטענת המערערת, שדמי הזיכיון משולמים עבור  
9 "שירותי תמיכה וליווי הכרוכים בפעילות הקמעונאית".
- 10  
11 כג. המערערת מסכימה עם תיאורו של המשיב לפיה איקאה העולמית הופכת לשותפה  
12 עסקית של המערערת, ומוסיפה כי בתמורה להעברת הידע, הטמעתו, התמיכה  
13 הלוגיסטית, מתן שירותי ניהול ומטה לחנויות של המערערת זכאית איקאה העולמית  
14 לתשלום בשיעור של 3% ממחזור המכירות. מוסיפה המערערת וטוענת כי בדרך זו ניתן  
15 לבאר מדוע בשנים מסוימות בהן ניתנים שירותים בהיקפים עצומים (שנות ההקמה,  
16 משבר בפעילות הזכיון ומלחמה, לא התקבלה כל תמורה או תמורה מוגבלת ובשנים  
17 בהן הזכיון "עולה על דרך המלך" הודות לסיוע ולתמיכה של איקאה העולמית, חלקו  
18 של בעל הזכות בגין תרומתו גדל (בשל גידול במחזורי המכירה). מדובר אם כן ברווחי  
19 עסקים של איקאה העולמית בישראל, אשר חיובם במס יעשה בהתאם להוראות סעיף  
20 7 לאמנת המודל.
- 21  
22 כד. לטענת המערערת גם המומחה מטעם המשיב קבע כי חנויות איקאה נראות באופן זהה,  
23 בהתאם אחידות בנראות גוזרת אחידות בתשומות המושקעות, ובכך מובטח הקונספט  
24 האיכאי האחיד והמוצלח בכל העולם.
- 25  
26 כה. המערערת דוחה את טענת המשיב לפיה הצדדים להסכמים השתמשו במונח  
27 "תמלוגים" ובכך יש לתמוך בעמדת המשיב. לטענתה, מדובר בהרחבת חזית אסורה  
28 לפי שעניין זה לא נדון במסגרת הליכי השומה אלא רק בהודעה המפרשת את נימוקי  
29 הצו. ועוד. במסגרת חקירתו של המשיב התברר כי המונח תמלוגים "royalties" מופיע  
30 בהסכם הפיתוח, אולם בהסכם הזיכיון אשר דן באופן מעמיק בתשלום דמי הזיכיון  
31 לא מופיעה המילה תמלוגים בכלל אלא המילה "franchise fee" ולפיכך וככל שיש  
32 לקבל את עמדת המשיב לפיה יש במונחים בהם השתמשו הצדדים כדי ללמד על מהות  
33 התשלום, אזי יש בכך כדי לחזק דווקא את עמדת המערערת. לעניין, מוסיפה המערערת  
34 וטוענת כי הלכה היא שסווג התשלום יהיה בהתאם למהותו הכלכלית של התשלום ולא  
35 לדרך בה הוצג התשלום על ידי הצדדים. עוד טוענת המערערת כי טענת המשיב סותרת



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 את ההגדרה הקבועה באמנה אשר היא בגדר הדין המחייב בענייננו. מוסיפה המערערת  
2 וטוענת כי למעשה המשיב עצמו העיד כי "יש לבחון את התשלומים בהתאם למהותם",  
3 ועמדה זו אינה יכולה לדור יחד עם טענתו לפיה יש להיצמד למילה הכתובה.  
4  
5 כו. המערערת דוחה גם את טענת המשיב לפיה ויתרה על טענותיה במסגרת דיונים שקיימה  
6 עם אגף המכס, ועל כן, יש להחיל את אותו הוויתור גם לענייננו. לטענתה מדובר  
7 בתיאור מטעה ורשלני הנשען על עובדות לא נכונות. בנוסף טוענת המערערת להרחבת  
8 חזית אסורה מאחר וטענה זו לא הועלתה על ידי המשיב בהליכי השומה. לגופה של  
9 הטענה, מבהירה המערערת כי אגף המכס הפחית 75% מהתשלום המקורי ובכך יש כדי  
10 ללמד כי בהסכם הפשרה "קיבל אגף המכס את עמדתה של החברה".  
11  
12 כז. המערערת דוחה את טענת המשיב לפיה דמי הזיכיון הינם תשלום שזכות שימוש בידע,  
13 בסודות מסחריים, שימוש במוטג ובסימני המסחר שפיתחה איקאה העולמית לאורך  
14 שנים ולכן יש לראות בו כתשלום בעד השימוש בשם איקאה ולא עבור השירותים  
15 הניתנים למערערת. דהיינו, השירותים המוענקים למערערת זניחים בהתייחס לשימוש  
16 בידע ובמוטג של איקאה העולמית. לטענת המערערת, היא מתעקשת להדגיש כי  
17 הזיכיון ניתן לה בתחום הקמעונאות, מאחר ואיקאה העולמית פיתחה יכולת מוכחת  
18 להפעלת מגה חנויות ובכך יש כדי להסביר את התנהלותה ומעורבותה של איקאה  
19 העולמית בחנויות של המערערת. עוד טוענת המערערת כי העברת הידע במקרה כאן  
20 הוא הכרחי אך הוא בבחינת שלב מקדים ולבטח אינו מספיק, מאחר ואי אפשר להפעיל  
21 חנויות בסדרי גודל שכאלה רק מקריאת החומרים שנתקבלו והזכות לעיין בהם. נדרש  
22 מאיקאה העולמית להכשיר את המנהלים ואת הצוותים המובילים להפעלת החנות.  
23 הכשרה שכזו על ידי צוותים מנוסים מאיקאה העולמית הינה הכרחית והיא מבוצעת  
24 בפועל כפי שהעיד מנכ"ל המערערת. הכשרה שכזו הינה באחריותה של איקאה  
25 העולמית מכוח הסכם הזיכיון, הכשרה אשר המערערת הוכיחה כי היא מבוצעת באופן  
26 שוטף ורציף.  
27  
28 כח. למערערת אין שיקול דעת עצמאי בהקמה ותפעול של החנויות ובהתאם להסכמים עם  
29 איקאה העולמית היא אינה יכולה לסטות מהשיטה האיקאית, והפיקוח של איקאה  
30 העולמית נועד לוודא זאת. כמו כן, איקאה העולמית מעורבת בבחירת הבעלים  
31 בזכיינית ורואה בהם שותפים עסקיים, איקאה העולמית בוחנת את הזכיינים ואת  
32 החנויות בבעלותה על פי פרמטרים אחידים המהווים את ליבת הערכים של החברה.  
33 איקאה העולמית מקיימת מערך הדרכות והכשרות לעובדי איקאה מכל העולם לרבות  
34 עובדי המערערת, שאינה נושאת בעלות הדרכות אלה (טיסות, הסעות, לינה, מזון כשר  
35 והרצאות), למעט תוספות או בקשות מיוחדות של הצוות הישראלי.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1  
2 כט. ביום 28.1.2004 נחתם הסכם פשרה בין המערערת לבין המשיב באמצעות היחידה  
3 למיסוי בינלאומי ברשות המיסים (להלן: "**הסכם הפשרה**"). תוקפו של הסכם הפשרה  
4 נקבע ל – 5 שנים והסתיים בשנת המס 2009. בשנת המס 2009 האריך המשיב את  
5 ההסדר וקבע כי עד למתן החלטה אחרת רשאית המערערת לפעול בהתאם להוראות  
6 הסכם הפשרה. כך גם בדיוני השומה בשנת המס 2013. בהתאם לקביעה זו של המשיב  
7 הגישה המערערת את דוחותיה לשנות המס 2014 ו – 2015. אלא שבדיוני השומה לשנות  
8 המס האמורות נסוג המשיב מהחלטתו להאריך את תוקף הסכם הפשרה, "וביקש  
9 לערוך בה שינויים מבלי לנמק את הסיבות לכך". המערערת התנגדה לכך והגישה דוחות  
10 מתקנים המבהירים את עמדתה, אולם דוחות אלה טרם נקלטו על ידי המשיב.  
11  
12 ל. לתמיכה בטענותיה צירפה המערערת חוות דעת מטעם רו"ח יניב אבדי (להלן: "**רו"ח**  
13 **אבדי**"). לטענת המערערת, רו"ח אבדי בחן את פעילותה ואת הקשר בינה לבין איקאה  
14 העולמית והגיע למסקנה לפיה איקאה אינה "מותג קלאסי" אלא "קונספט קמעונאי"  
15 במסגרתו מופעלות יכולות רבות מתחומי דעת שונים על מנת להקים ולתפעל מגה  
16 חנויות שיצליחו כבר במועד פתיחתן. לגישתו של רו"ח אבדי השיטה המוגדרת כ –  
17 Ikea retail system כוללת את היכולת לבחור מיקום לחנויות חדשות, אשר על הקמתן  
18 עם כל המערכות הנדרשות בהן, עיצובן, מיתוגן והפעלתן אחראית איקאה העולמית  
19 המעורבת באופן עמוק בפעילותה של כל חנות וחנות. לדעתו של רו"ח אבדי "אין עוד  
20 מקרה בו בעל הזיכיון מעורב כל כך בהתנהלותו של זכיון בכל המישורים".  
21  
22 לא. סימן המסחר IKEA אינו מהווה נכס ממנו מפיקה בעלת הזיכיון הכנסה אלא הינו  
23 רכיב בתוך הקונספט האיקאי. הכנסתה של בעלת הזיכיון קשורה קשר הדוק ובלעדי  
24 עם השירותים שמעניקה בעלת הזיכיון לחברה לצורך הפעלתן של חניות IKEA.  
25  
26 לב. בסיכומיה התייחס המערערת לסיכון הכלכלי כשיקול בו יש להתחשב לצורך סיווג  
27 התשלום לאיקאה העולמית. לטענתה, "זכיון רגיל" זכאי למכור את הסחורה  
28 בטריטוריה ללא פתיחת נקודות מכירה או תוך שימוש בחנויות קטנות המפוזרות  
29 במרכזים מסחריים, ובכך לצמצם את השקעתו ואת הסיכון הכרוך בהתקשרות עם  
30 הזכיון. לעומת זאת ההשקעה הנדרשת מהמערערת היא הקמה של "מתחם איקאה"  
31 הכולל חנות בשטח של כ – 30,000 מ"ר, שטחי חניה והעמסה בעלות של כ – 400 מיליון  
32 ש"ח עוד בטרם פתיחת החנות לקהל הרחב. סיכון זה אף מועצם בהתחשב בכך  
33 שלמערערת או בעלי המניות בה לה היה כל ניסיון בהפעלת חנויות בתחום הרהיטים.  
34 הפער בין ההשקעה הנדרשת מזכיון רגיל להשקעה הגדולה שנדרשת המערערת  
35 להשקיע "מחדד את ההבדל בין קונספט של retail אשר ההצלחה מוגדרת כמכירה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 קמעונאית בנפח משמעותי בחנויות הזכייין בלבד שכן עד להשגת נפחי מכירות שיכסו  
2 עלויות שקועות אלו החברה תימצא בהפסד". עוד טוענת המערערת בעניין הסיכון, כי  
3 התנהלות לא נכונה של הזכייין הינה בעלת פוטנציאל לפגיעה בכל הנכסים של איקאה  
4 העולמית.

5

6 3. טענות המשיב:

7

8 א. קבוצת איקאה העולמית מחזיקה במותג גלובלי מוכר המדורג במקום ה- 40 ברשימת  
9 המותגים בעלי הערך הרב ביותר בעולם נכון לשנת 2020 לפי דירוג של המגזין פורבס.  
10 תחת המותג IKEA פועלות 422 חנויות בכ- 50 מדינות המוכרות בעיקר ריהוט בשיטה  
11 של הרכבה עצמית.

12

13 ב. המערערת החלה להפעיל את החנות הראשונה בישראל בשנת 2001 בנתניה. נכון  
14 לתקופה הרלבנטית הפעילה המערערת 3 חנויות בישראל ונכון לשנת 2023 מפעילה  
15 המערערת 5 חנויות ועוד שתי חנויות למטבחים.

16

17 ג. הפעלת החנויות של המערערת בישראל נעשית תחת המותג IKEA ובכפוף להסכמים  
18 שנכרתו בין המערערת לבין איקאה העולמית ובעלת הזכויות במותג ובקניין הרוחני.  
19 על קבוצת איקאה נמנית חברה תושבת קפריסין המשמשת כספק של המוצרים  
20 לחנויות המערערת.

21

22 ד. ביום 11.3.2014 נכרת הסכם פיתוח בין המערערת לבין איקאה העולמית, לפיו הוגדרה  
23 המערערת כמפתחת אזורית האחראית להקים חנויות איקאה בישראל. בהסכם  
24 הפיתוח נקבע כי ביחס לכל חנות שתפתח המערערת בישראל ייחתם הסכם זיכיון  
25 ספציפי שהעתק ממנו צורף כנספח להסכם הפיתוח.

26

27 ה. באותו היום נכרת הסכם זיכיון בין המערערת לבין איקאה העולמית, לפיו הוגדרה  
28 המערערת כזכיינית. הסכמים דומים נכרתו ביחס לכל אחת מהחנויות של המערערת.

29

30 ו. בין המערערת לבין החברה הקפריסאית נכרת הסכם אספקה בו נקבעו הוראות באשר  
31 לאופן רכישת הסחורה על ידי המערערת.

32

33 ז. המשיב מצביע על הסכם זיכיון שנכרת בין המערערת לבין איקאה העולמית ביום  
34 1.9.1997 הדומה בעיקרו להסכם הזיכיון הנוכחי. לטענת המשיב, על פי ההסכם האמור



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 שילמה המערערת לאיקאה העולמית סכום חד פעמי של 250,000 דולר מעבר לתמלוגים  
2 בשיעור 3% מהמכירות.
- 3
- 4 ח. בסעיף 7.5 להסכם הפיתוח נקבע כי המערערת תשלם לאיקאה תמלוגים (Royalty)  
5 ששיעורם ייקבע בהסכם הזיכיון. סעיף 11.1 להסכם הזיכיון קובע כי המערערת תשלם  
6 לאיקאה סכום השווה ל – 3% ממחזור המכירות החודשי שלה (נטו).
- 7
- 8 ט. המערערת החלה בהפעלת החנות הראשונה בישראל בשנת 2001 בעיר נתניה, ומראשית  
9 פעילותה שילמה לאיקאה העולמית תמלוגים בעד הזיכיון כמפורט בסעיף 11.2 להסכם  
10 הזיכיון הישן, וניכתה מהם מס במקור בשיעור 5% כשיעור הניכוי במקור מתמלוגים  
11 לפי סעיף 13 (2) (ב) לאמנה שבין מדינת ישראל לבין ממלכת הולנד. כעבור פרק זמן  
12 העלתה המערערת טענה כי תשלומים אלה כוללים שירותים שניתנו בחו"ל ואו תשלום  
13 בגין דמי זיכיון אשר אין לנכות בגינם מס במקור.
- 14
- 15 י. ביום 28.1.2004 נכרת בין המערערת לבין המשיב הסכם פשרה, לפיו 75% מהתשלומים  
16 הנ"ל יסווגו כתמלוגים והמערערת תנכה מס במקור בגינם בהתאם לאמנה. תוקף  
17 ההסדר נקבע ל – 5 שנים. בשנת 2009 ביקשה המערערת להאריך את תוקף ההסדר.  
18 נוכח בקשה של המערערת נקבע כי עד להחלטה סופית המערערת תמשיך לנכות מס  
19 במקור בהתאם להסדר, וככל שתהא החלטה אחרת היא תחול רטרואקטיבית על כל  
20 התשלומים שיבוצעו לאחר תום תקופת ההסדר.
- 21
- 22 יא. בשנת 2018 ערך המשיב ביקורת ניכויים אצל המערערת לרבות ביחס לניכוי מס במקור  
23 מתמלוגים. במהלך הביקורת נמסר למשיב על ידי חשב המערערת, כי המערערת פעלה  
24 לפי ההסדר משנת 2004 עד לשנת 2016 שבמהלכה החליטה באופן חד צדדי ועל דעת  
25 עצמה להפסיק לנכות מס במקור מהתשלומים לאיקאה העולמית.
- 26
- 27 יב. ביום 31.12.2019 הוציא המשיב למערערת שומת ניכויים לפי מיטב השפיטה לשנות  
28 המס 2014, 2015 ו – 2016 במסגרתה חויבה המערערת בתוספת מס בגין אי ניכוי מס  
29 במקור בשל תשלום תמלוגים לאיקאה העולמית וכן בגין אי ניכוי מס במקור בשל אי  
30 זקיפת שווי רכב לפי תקנות מס הכנסה (שווי השימוש ברכב), התשמ"ז – 1987.
- 31
- 32 יג. ביום 20.1.2020 הגישה המערערת השגה על השומה לשנות המס 2014, 2015 ו – 2016.  
33 ביום 18.1.2021 דחה המשיב את השגת המערערת והוציא לה שומה בצו. ביחס לרכיב  
34 אי זקיפת שווי שימוש ברכב המערערת שילמה את המס והוא אינו שנוי עוד במחלוקת.  
35 מה שאין כן ביחס לתשלומים ששילמה המערערת לאיקאה העולמית בשנות המס  
36 הרלבנטיות ואשר מגיעים לסכומים של עשרות מיליוני שקלים כל שנה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1  
2 יד. לטענת המשיב, פקודת מס הכנסה מכירה כהכנסה מתמלוגים כמקור חיוב במס (סעיף  
3 2 (6) לפקודה, אולם הפקודה אינה מגדירה את המונח תמלוגים. באמנת ישראל הולנד,  
4 הרלבנטית לענייננו, מוגדר המונח "תמלוגים" בסעיף 13 (4). הגדרה דומה מצויה גם  
5 בסעיף 12 לאמנת המודל.  
6  
7 טו. מהמקורות שלעיל כמו גם מקורות נוספים, עולה כי "כאשר מועברת תמורה בעסקה  
8 למתן זכות שימוש בקניין רוחני (לרבות בסימני מסחר), בידע תעשייתי ומסחרי,  
9 בתוכניות ובתהליכים סודיים, בעצוב, הרי ששיווגה של התמורה לצרכי מס הוא –  
10 כתמלוגים.  
11  
12 טז. סעיף 7.5 להסכם הפיתוח קובע כי המערערת תשלם לאיקאה תמלוגים כאשר שיעור  
13 התמלוגים ייקבע בהסכם הזיכיון. סעיף 11.1 להסכם הזיכיון קובע את שיעור  
14 התמלוגים (3%). בהתאם, בחשבוניות המס שהוציאה איקאה למערערת נכתב כי  
15 מדובר בתשלום דמי זיכיון ולא תשלום בגין שירותים, ממילא גם לא פורטו השירותים  
16 כמתחייב בחוק.  
17  
18 יז. לטענת המשיב, משהצדדים לעסקה קבעו בהסכמים שביניהם שמדובר בתמלוגים  
19 ובחשבוניות שהוציאה איקאה העולמית למערערת נרשם שמדובר בדמי זיכיון הרי  
20 שלפנינו עסקת תמלוגים, זוהי מהותה הכלכלית של העסקה וכל ניסיון של המערערת  
21 לטעון אחרת, בעל פה, כנגד מסמכים בכתב יש לדחות. לפי הכלל לפיו אין להעיד בעל  
22 פה נגד מסמך בכתב. על כך יש להוסיף כי המערערת נמנעה מלהעיד נציג מאיקאה  
23 העולמית ויש לזקוף גם זאת לחובתה. עוד מוסיף המשיב כי מדובר בגרסה כבושה מצד  
24 המערערת.  
25  
26 יח. בדוחותיה הכספיים של המערערת, כפי שנמסרו למשיב, הצהירה המערערת כי דמי  
27 הזיכיון שהיא משלמת לאיקאה העולמית בשיעור 3% מהמכירות, הם תמלוגים. כך,  
28 בדוח הכספי לשנת 2009 הצהירה המערערת "...וכן מחויבת לשלם תמלוגים חודשיים  
29 בשיעור של 3% מהמכירות". כך גם בדוחות הכספיים של המערערת לשנים 2015 –  
30 2016. מוסיף המשיב וטוען כי דוחותיה של המערערת נערכו ע"י פירמת רו"ח BDO –  
31 זיו האפט ואושרו על ידי דירקטוריון המערערת סמנכ"ל הכספים, והמנכ"ל של  
32 המערערת. המערערת לא זימנה לעדות גורם ממשד רו"ח BDO וגם זאת יש לזקוף  
33 לחובתה.  
34  
35 יט. מחקירת המנכ"ל של המערערת עולה כי המערערת מעבירה את דוחותיה הכספיים  
36 לאיקאה העולמית ומכאן שדיווחיה של המערערת לפיה מדובר בתמלוגים מקובלת על



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 איקאה והדיווח תואם את ההסכמים והחשבונות שאיקאה העולמית הנפיקה, שאם  
2 לא כן הייתה דורשת לתקן את הדוחות הכספיים של המערערת.  
3  
4 כ. המשיב מצביע על הכלל לפיו הנישום מחויב על דיווחיו והצהרותיו ולא בנקל יש לאפשר  
5 לו לסגת מדיווחיו תוך העלאת טענה לפיה יש להעדיף את המהות על פני הצורה.  
6 בהתאם, בזמן אמת, דיווחה המערערת כי היא משלמת תמלוגים, אין לאפשר לה לסגת  
7 מדיווחיה. במיוחד כך כאשר הדיווחים בזמן אמת תואמים את ההסכמים שבין  
8 המערערת לבין איקאה העולמית וגם את עמדתה של איקאה העולמית.  
9  
10 כא. בשולי הנטען לעיל, מבהיר המשיב כי אין לקבל את טענת המערערת כאילו הסתמכות  
11 המשיב על הדוחות הכספיים של המערערת מהווה הרחבת חזית. הסתמכות המשיב על  
12 דוחותיה של המערערת צוינה בהודעה המפרשת את נימוקי השומה ומדובר במסמכה  
13 של המערערת עצמה ששימשו את המשיב כחלק משיקול דעתו בהוצאת השומה בצו.  
14  
15 כב. בסעיף 3.1 להסכם הזיכיון נקבע כי איקאה העולמית מעניקה למערערת את הזכות  
16 והרישיון להפעיל חנות איקאה בשיטת הקמעונאות של איקאה לצורך מכירה  
17 קמעונאית של ריהוט ופריטי עיצוב פנים ולהציע מוצרי מזון ללקוח הקצה. שיטת  
18 הקמעונאות של איקאה מוגדרת בסעיפים 3 להסכם הפיתוח ו- 2 להסכם הזיכיון –  
19 כשיטה קמעונאית ייחודית בפיתוח ובעלות איקאה הכוללת שילוב ייחודי של עיצוב  
20 מבנה, אבזור פנימי וחיצוני, שיטה קמעונאית, מערכת ייחודית של מזון ומשקאות,  
21 סטנדרט תפעולי, שיטות פרסום ושיווק, מועדון לקוחות, רכיבים דיגיטליים ומערכת  
22 התומכת ביישום השיטה. בסעיף 2 להסכם הפיתוח ולסעיף 3.2 להסכם הזיכיון נקבע  
23 כי איקאה העולמית מעניקה למערערת את הזכות והרישיון להשתמש בזכויות  
24 הקנייניות שלה המוגדרים כקניין רוחני בבעלות, ברישיון או בשליטת איקאה בקשר  
25 לשיטת הקמעונאות של איקאה, למוצרי איקאה ולמוצרי המזון (להלן: "הקניין  
26 הרוחני"), הכוללים: א. סימנים מובחנים ומזוהים, שמות מסחריים, סימני מסחר, שם  
27 אתר האינטרנט, סימני שירות, זכויות יוצרים, לוגו וסלוגנים לקידום מכירות. ב.  
28 נראות מסחרית ייחודית הכוללת את תכנון ואופן פריסת החנות, ריהוט ועיצוב פנים  
29 ותכנון מסעדת החנות. ג. זכויות בקניין רוחני אחר לרבות ידע סודי של איקאה –  
30 IKEA Secret Know How (המוגדר כסודות מסחריים משמעותיים ובעלי ערך  
31 בבעלות ובשליטת איקאה המיושמים על ידי איקאה בשיטת הקמעונאות של איקאה,  
32 במוצרי איקאה ובמוצרי המזון), פטנטים, עיצובים, תרשימים, מדגמי תועלת, מאגרי  
33 מידע, צילומים ותוכנות מחשב.  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 כג. מכל האמור לעיל, עולה כי לאיקאה העולמית ישנן זכויות קנייניות רבות הכוללות ידע  
2 סודי, ובהתאם להסכם הזיכיון המערערת קיבלה זכות ורישיון מטעם איקאה  
3 העולמית לעשות שימוש במלוא הידע, ולהפעיל חנות איקאה בשיטת הקמעונאות של  
4 איקאה, לרבות הזכות והרישיון לעשות שימוש בקניין הרוחני שבבעלותה. בגין הזכות  
5 והרישיון להשתמש בכל אלה נקבע במפורש בהסכם הזיכיון כי המערערת תשלם  
6 לאיקאה העולמית 3% מהמכירות שלה (נטו), ובהתאם יש לראות בתשלומים אלה  
7 תמלוגים.

8  
9 כד. עוד עולה כי המערערת קיבלה לשימושה חוברות הדרכה והנחיות בהם היא עושה  
10 שימוש לצורך למידה ויישום שיטת הקמעונאות של איקאה. ועוד. המערערת עושה  
11 שימוש בשם ו/או סימן מסחר IKEA למרות ששמה שונה. כך, הסימן IKEA מתנוסס  
12 מעל החנויות שהמערערת מפעילה, זה שמו של אתר האינטרנט שמפעילה המערערת,  
13 ובפרסומיה מציגה המערערת את עצמה כ – IKEA. החנויות של המערערת מעוצבות  
14 תוך שימוש בשיטת הקמעונאות ובקניין הרוחני של איקאה העולמית.

15  
16 כה. על פי דין תמלוגים משולמים בעד שימוש או זכות לשימוש בקניין רוחני לרבות סימני  
17 מסחר, נוסחאות, תהליכים סודיים וידע תעשייתי ומסחרי, לרבות כזה הנובע מניסיון  
18 קודם ואשר גילוי עשוי להפיק טובות הנאה. לפיכך, התשלומים ששילמה ומשלמת  
19 המערערת לאיקאה העולמית בהתאם לסעיף 7.5 להסכם הפיתוח המחייב את  
20 המערערת בתשלום תמלוגים, בשיעור 3% מהמכירות נטו, בגין השימוש בכל הקניין  
21 הרוחני המפורט לעיל במסגרת הפעלת חנויות IKEA בישראל, הם תמלוגים.

22  
23 כו. המשיב מצביע על פסק הדין בע"מ 17-07-16567 החברה המרכזית לייצור משקאות  
24 קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (פורסם בנבו), בו נקבע כי זכיון מקומי העושה שימוש  
25 במוניטין ובסימני המסחר של חברה בינלאומית גלובאלית, המהווים נכס כלכלי בעל  
26 עוצמה, משלם תמלוגים בגין השימוש האמור. על כך מוסיף המשיב ומצביע גם על פסק  
27 הדין בעמ"ה (ים) 9054/05 אידיאל טורס (1983) ישראל בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים  
28 (פורסם בנבו), בו נקבע כי שימוש בשם ובסימן מסחרי המעניקים יתרון מסחרי  
29 מצדיקים כשלעצמם תשלום תמלוגים.

30  
31 כז. לטענת המשיב, האמור בפסקי הדין שלעיל נכון גם לענייננו בשינויים המחויבים.  
32 השימוש שעושה המערערת בשם IKEA, בצבעים, במוניטין, במותג, בקניין הרוחני  
33 הכולל סימני מסחר של איקאה, ובפרט בשיטת הקמעונאות של איקאה, מהווים נכס  
34 כלכלי בעל עוצמה "לא מבוטלת", מעניקים לה יתרון עסקי – מסחרי, מהווים אבן  
35 שואבת ללקוחות, ומחייבים תשלום תמלוגים בגין השימוש האמור.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1  
2 כח. לטענת המשיב, חיזוק למסקנה לפיה מדובר בעסקת תמלוגים ניתן למצוא בכך  
3 שבהתאם לסעיף 10 להסכם הפיתוח ולסעיף 13 להסכם הזיכיון, למערכת תהיה גישה  
4 לידע סודי של איקאה ולמידע חסוי נוסף תוך שמירת סודיות. כך ובהתאם להוראות  
5 סעיף 11.3 לדברי הפרשנות לסעיף התמלוגים (12) באמנת המודל, נקבע כי הסכם  
6 הכולל הוראות סודיות הוא אינדיקציה לעסקת תמלוגים. מוסיף המשיב ומצביע על  
7 ההוראה בדברי הפרשנות הנ"ל כי במקרה בו בעל הידע אינו מבטיח תוצאות זו  
8 אינדיקציה לתשלום תמלוגים. בסעיף 17.1 להסכם הזיכיון נקבע כי איקאה לא תהיה  
9 אחראית להפסדים כספיים של המערכת וזו אינדיקציה לעסקת תמלוגים ולא לחוזה  
10 למתן שירותים.

11  
12 כט. לטענת המשיב עמדתו מתיישבת עם תכליתו של סעיף 4א (א) (7) לפקודה, לפיו מס  
13 ישולם בישראל בגין תמלוגים המשתלמים ע"י תושב ישראל, שמקורם בנכס לא מוחשי  
14 ובגין שימוש בקניין רוחני אשר שייכים לחברות זרות. לעמדת המשיב, כאשר חברה  
15 בינלאומית בעלת מותג "חזק" כמו איקאה, מאפשרת לזכיון ישראלי לעשות שימוש  
16 בקניין הרוחני שלה, בשיטות, ובידע תעשייתי ומסחרי בהתאם להנחיותיה ואלו  
17 מאפשרים לה למקסם רווחים המופקים בישראל, זה מקרה מובהק בו יש לקבוע כי  
18 שולמו תמלוגים, ולחייב במס את התועלת הכלכלית שהופקה מהשימוש בקניין הרוחני  
19 בישראל.

20  
21 ל. במסגרת הליכי השומה קיבל המשיב מכתב החתום על ידי גב' גבריאל אולסון,  
22 דירקטורית לעניינים משפטיים באיקאה, החתומה על הסכם הפיתוח והסכם הזיכיון  
23 מטעם איקאה. במכתב האמור כותבת גב' אולסון כי התשלומים שמשלם הזכיון  
24 לאיקאה בשיעור 3% ממחזור המכירות שלו נטו, "משולמים בעבור הזכות לעשות  
25 שימוש בשיטת הקמעונאות של איקאה ובסימני המסחר". כך הבהירה גב' אולסון  
26 במכתב נוסף שנשלח למנכ"ל המערכת, מר קובלנץ. לעניין זה מוסיף המשיב, כי  
27 למרות שהמכתב שנשלח על ידי גב' אולסון למנכ"ל המערכת, יכול היה לסייע בבירור  
28 טענות המערכת, נמנעה המערכת מלצרף מכתב זה לראיותיה בניסיון להסתירו  
29 מבית המשפט. בנוסף, המערכת נמנעה מלזמן מי מנציגי איקאה וגם זאת יש לזקוף  
30 לחובתה.

31  
32 לא. המשיב מצביע על כך שככלל תשלום בשיעור ממחזור המכירות מהווה אינדיקציה  
33 לתשלום תמלוגים. בענייננו אין חולק שעל פי הסכם הזיכיון התחייבה המערכת לשלם  
34 לאיקאה העולמית 3% ממחזור המכירות נטו. בכך, יש כדי ללמד שהתשלום אותו  
35 משלמת המערכת לאיקאה העולמית הוא תמלוגים ולא תשלום בעד שירותים. עוד  
36 מוסיף המשיב כי על פי ההלכה מקום בו משולם תשלום התלוי בהיקף ניצול הנכס



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 הניתן על ידי בעליו ובעל הנכס אינו נפרד מהנכס לצמיתות, יש לסווג הכנסה זו כהכנסה  
2 פירותית מתמלוגים. כך לטענת המשיב, ניתן להקיש וללמוד מהוראות סעיף 32 (א)  
3 לחוק הנפט, התשי"ב – 1952, הקובע חובת תשלום תמלוגים בשיעור של שמינית  
4 מכמות הנפט המופקת על ידי בעל החזקה. המשיב מצביע על עמדתו של המלומד עו"ד  
5 דוד אלקינס, לפיה כאשר התשלום שזכאי לו בעל הנכס אינו קבוע אלא תלוי בהיקף  
6 הניצול שלו, יש לסווגו כתמלוגים. עוד מצביע המשיב על דו"ח שנכתב לבקשת ארגון ה  
7 OECD – ומצוטט בסעיף 64 לסיכומיו בו נקבע כי תמלוגים מאופיינים כתשלום אחוז  
8 ממכירות הזכייין. לטענת המשיב, כך גם נקבע בעניין החברה המרכזית. כך הוא בעניינה  
9 של המערערת המשלמת לאיקאה העולמית אחוז מהכנסותיה גם לגבי מוצרים שאינם  
10 נרכשים מאיקאה העולמית, כתמלוגים.
- 11  
12 לב. הכנסותיה של איקאה העולמית מושפעות מהסיכון של שינוי המחיר המוצר הסופי,  
13 והיא חשופה לסיכון שההכנסות יגדלו או יצטמצמו, ובכך יש אינדיקציה שאיקאה  
14 העולמית שותפה מלאה לפעילות המערערת ונוטלת חלק בסיכון העסקי של המערערת.  
15 דהיינו, השימוש בקניין הרוחני של איקאה העולמית הוא אשר תורם לזרם ההכנסות  
16 של המערערת, ועל כן, מגיע לה תמורה הנגזרת ממכירות המוצרים בהם נעשה שימוש  
17 בקניין הרוחני שלה לרבות מוצרים שאינם נרכשים מאיקאה העולמית. צורת  
18 ההתחשבות של המערערת עם איקאה העולמית מלמדת על "סיכון הדדי" המאפיין  
19 עסקת תמלוגים.
- 20  
21 לג. המערערת הגיעה להסכם פשרה עם המכס שקיבל תוקף של פסק דין ביום 18.1.2018,  
22 לפיו היא משלמת תמלוגים לאיקאה העולמית. לפיכך, מושתקת המערערת מלטעון  
23 ההיפך במסגרת ההליך כאן. מוסיף המשיב כי יש לדחות את ניסיונה של המערערת  
24 להתחמק מנפקותו של הסכם הפשרה לעניינו. תוך טענה לפיה מדובר בפשרה כספית  
25 ולא מהותית, וכי המכס קיבל את עמדתה והסכם הפשרה מתייחס רק ל – 25% מכלל  
26 המס שנדרש, מאחר וניתן ללמוד מההסכם כי המערערת הסכימה שמדובר בתמלוגים  
27 וחויבה על מלוא רכיב המע"מ, כאשר ההפחותות שביצע המכס נעשו בהתאם לדין  
28 ובהתאם לקביעה שמדובר בתמלוגים. מוסיף המשיב כי טענת המערערת לפיה מדובר  
29 בהרחבת חזית אסורה, אינה יכולה להתקבל מאחר ולא נטענה על ידי המערערת  
30 בהזדמנות ראשונה, מאחר ובדיון מיום 25.11.2018 טען המשיב כי המערערת טוענת  
31 בניגוד להסכם שחתמה עם המכס מבלי שהמערערת טענה באותו המעמד להרחבת  
32 חזית ולא ביקשה למחוק את הסעיפים הרלבנטיים מתצהיר העדות הראשית מטעם  
33 המשיב. עוד מוסיף המשיב כי המערערת הייתה מודעת להסכם הפשרה שחתמה עם  
34 המכס ומדובר במסמכים שמצויים בחזקתה ובחוסר תום ליבה לא צירפה אותם  
35 לראיותיה, וממילא אין בכך כדי להפגיע אותה.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 31731-02-21 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1  
2 לד. פרופ' אופיר, מומחה בעל ניסיון עשיר בפרקטיקה ובאקדמיה, קבע בחוות דעתו כי  
3 המערערת משלמת תמלוגים לאיקאה העולמית. פרופ' אופיר, קבע כי IKEA הוא מותג  
4 עוצמתי, בינלאומי, מצליח, המכיל מודל עסקי עולמי הנותן תועלות רבות לחברה  
5 מקומית. על כן, התמורה המשולמת על ידי המערערת לאיקאה העולמית בגין השימוש  
6 במותג, בסימני המסחר, בפטנטים, ותהליכים עסקיים היא תמלוגים.  
7  
8 לה. הפיקוח וההגבלות של איקאה העולמית על המערערת, וכן הסמכויות שהותירה בידה  
9 בהתאם להסכמים עליהם חתומים הצדדים, מלמדים אף הם כי מדובר בעסקת  
10 תמלוגים. בתוך כך מצביע המשיב על סעיפים 3.1, 3.2 ו- 10.4 להסכם הזיכיון לפיהם  
11 המערערת מנועה מלעשות שימוש בזכויות שהוענקו לה בעסקיה האחרים, סעיף 16.1  
12 להסכם הזיכיון לפיו בתום תקופת ההסכם המערערת תפסיק לעשות שימוש בזכויות  
13 שהוקנו לה על פי ההסכם, סעיפים 4.1 ו- 4.2 להסכם הזיכיון לפיו המערערת תבנה  
14 את חנויות איקאה לפי Ikea Operating Standards ולאיקאה העולמית סמכות לפקח  
15 שהבניה נעשית לפי הדרישות, סעיף 4.4 להסכם הזיכיון לפיו לאיקאה העולמית סמכות  
16 להתערב במינוי מנהלים, סעיף 4.9 להסכם הזיכיון המחייב את המערערת למסור  
17 לאיקאה העולמית את כל הנתונים על תפעול החנויות וכל מידע נדרש, סעיף 4.11 לפיו  
18 התחייבה המערערת למכור במסעדה פריטים בהתאם להנחיות איקאה העולמית.  
19 סעיף 6.4 להסכם הזיכיון לפיו התחייבה המערערת לפרסם בישראל על חשבונה  
20 בהתייעצות עם איקאה העולמית, סעיף 8.1 המקנה לאיקאה העולמית זכות לבדוק את  
21 החניות של המערערת וסעיף 10.1 להסכם הזיכיון המקנה לאיקאה העולמית זכות  
22 לבטל את ההסכם במקרה שהמערערת תבצע פעולה שעלולה לפגוע בזכויות הקנייניות  
23 שלה או בשיטת הקמעונאות שלה. לטענת המשיב, הוראות אלה נועדו למנוע דילול של  
24 המותג IKEA ושיטת הקמעונאות של איקאה העולמית.  
25  
26 לו. מעבר לתמלוגים משלמת המערערת לאיקאה העולמית סכומים נוספים ונפרדים  
27 בתמורה לשירותים אותם היא מקבלת מאיקאה העולמית. כך, סעיף 7.4 להסכם  
28 הפיתוח קובע כי המערערת תשלם לאיקאה העולמית "עמלת הקמה" בגין השירותים  
29 שיינתנו על ידי איקאה העולמית בקשר לפתיחת כל חנות. כך גם נקבע בסעיפים 3.3 ו-  
30 11.4 להסכם הזיכיון ביחס לשירותים "מכווני מערכת קמעונאית של איקאה" ובכלל  
31 זה, שירותים בעניין מיקום החנות, הכשרה, עיצוב פנים, בניית תוכנית שיווק ותמיכה.  
32 כך גם בסעיף 7 להסכם הזיכיון הנוגע להכשרת אנשי צוות על חשבונה של המערערת.  
33 מוסיף המשיב, כי השירותים שלטענת המערערת ניתנים לה בתמורה לתשלומים שהיא  
34 משלמת לאיקאה העולמית בשיעור 3%, הם השירותים המנויים לעיל בגינם מחויבת  
35 המערערת בתשלומים אחרים או נוספים שאין להם קשר לתשלום בשיעור 3% המהווה



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 תמלוגים, כפי שניתן לראות מחשבוניות שהפיקה איקאה העולמית בגין התשלומים  
2 הנוספים ששילמה המערערת.

3  
4 לז. מכל אלה עולה, כי בניגוד לטענת המערערת בגין שירותים שונים המערערת נדרשת  
5 לשלם סכומים נוספים מעבר לתשלומים השוטפים שהיא משלמת לאיקאה העולמית  
6 בשיעור 3% ממחזור המכירות נטו.

7  
8 לח. לטענת המשיב, אילו ימצא שישנם שירותים מסוימים שכלולים בתשלום השוטף  
9 בשיעור 3% שמשלמת המערערת לאיקאה העולמית מדובר בשירותים בהיקף זניח  
10 ביחס להיקף התמלוגים שמשלמת המערערת. לפיכך ובהתאם לסעיף 11.6 לדברי  
11 הפרשנות לאמנת המודל, יש להחיל גם לגבי את הטיפול המיסויי בנוגע לחלק העיקרי  
12 בתמורה. כלומר מהות העסקה היא עסקת תמלוגים כאשר הטפל הולך אחר העיקר.

#### 4. טענות תשובת המערערת:

13  
14  
15  
16  
17 א. אין מחלוקת כי לצורך פרשנות המונח "תמלוגים" הדין החל הוא האמנה בין מדינת  
18 ישראל לבין ממלכת הולנד המבוססת על אמנת המודל של ארגון ה-OECD, למרות  
19 מפליג המשיב לפרשנויות אשר במקרה כאן אין להן תוקף.

20  
21 ב. המערערת דוחה את טענת המשיב לפיה הסתמך על הכתוב בדוחותיה. לטענתה, נציג  
22 המשיב מר תורג'מן הודה בחקירתו: "אם אתה מחפש תשובה עובדתית אז זה לא מצוי  
23 בצו". לטענת המערערת דווקא המשיב מנוע מלהעלות טענה בעניין הדוחות.

24  
25 ג. לטענת המערערת מדובר בהגדרה ספציפית המחייבת לצורך האמנה המבחינה בין  
26 תמלוגים שהם מתן זכות שימוש פאסיבית לבין תמלוגים המגלמים פעילות אקטיבית.  
27 לעניין זה טוענת המערערת כי העקרונות לחלוקת זכויות המיסוי בין המדינות נותנות  
28 משקל לדרך הפקת ההכנסה. דהיינו, האם מדובר בהכנסה אקטיבית או בהכנסה  
29 פאסיבית. כאשר ההכנסה היא אקטיבית אמנת המס ככלל תעניק את מלוא זכויות  
30 המיסוי למדינת התושבות. לעומת זאת, כאשר מדובר בהכנסה פאסיבית הרי ש"נקודת  
31 האיזון" עוברת למדינת המקור אשר משלמת דמי שימוש בנכס המופעל על ידה  
32 במסגרת פעילותה. ממשיכה המערערת וטוענת כי נקודת המוצא באמנת המס הינה כי  
33 יתכן שבדוחות המס המוגשים במסגרת הדין הפנימי, בחשבוניות ובדינים אחרים  
34 תשלומים אלו הוגדרו כתמלוגים, אולם דברי ההסבר לאמנה קובעים כי על אף  
35 הגדרתם כאמור יש לבחון את אותם תשלומים לצורך אמנת המס ולסווגם לצרכי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 האמנה בהתאם למהותם. לכן, טענת המשיב כי כך מופיע בדוחות הכספיים של החברה  
2 אין בה ממש והיא אינה מייצגת את הדרך בה יש לבחון את התשלומים בהתאם  
3 להוראות הדין. למעלה מכך מוסיפה המערערת, כי במסגרת סעיף 2 לדברי ההסבר  
4 מתואר שינוי בתחולת ההגדרה של המונח תמלוגים ביחס לאמנת המודל 1963 ו- 1977  
5 כך שהוצאו מתוך המונח "תמלוגים" לצורך האמנה, תשלומים מסוימים. לסיכום  
6 טענותיה בעניין זה מבהירה המערערת כי מדובר בהגדה מאוד ספציפית אשר לוקחת  
7 בחשבון כי לצרכי דין אחר תשלומים אלו יוגדרו כתמלוגים אך אין לראות בהם ככאלה  
8 כאשר הוראות האמנה מוחלות.

9

10 ד. לטענת המערערת, הטענות שהעלה המשיב ביחס להסכם עם רשויות המכס מהוות  
11 הרחבת חזית אסורה. מוסיפה המערערת וטוענת כי בסיכומיו ביצע המשיב "מקצה  
12 שיפורים" לעדותו של מר תורגימן אשר הגיש את הסכם הפרשה בין המערערת ורשויות  
13 המכס. לפי שבחקירתו אישר מר תורגימן שראה בכך "משהו צדדי" שאינו דומה  
14 למקרה כאן, ועל כן, לא ניתן עניין זה משקל רב בהליכי השומה.

15

16 ה. חוות דעתו של פרופ' אופיר אינה עומדת בתנאים היסודיים להגדרתה כחוות דעת  
17 מומחה. מכל מקום עדותו של פרופ' אופיר וחוות דעתו תואמים ותומכים בטענות  
18 המערערת.

19

20 ו. לטענת המערערת, היא עושה שימוש בסימני מסחר כחלק מהקונספט אולם העיקר  
21 הוא המעטפת הניהולית המאוד ייחודית של איקאה העולמית. זו אינדיקציה המצביעה  
22 על כך שמדובר בפעילות אקטיבית אותה יש לסווג כרווחי עסקים ולא כתמלוגים.

23

24

25

26

### דין

27

28 5. אין חולק שאיקאה העולמית היא תושבת הולנד ובהתאם הדין החל בענייננו הוא סעיף 13  
29 (2) לאמנת המס בין מדינת ישראל לבין ממלכת הולנד בדבר מניעת מסי כפל ומניעת  
30 התחמקות ממס לגבי מסים על הכנסה והון (להלן: "אמנת הולנד").

31

32

33 6. סעיף 13.2 לאמנת הולנד קובע כי אפשר להטיל מס על תמלוגים כאמור במדינה שבה נמצא  
34 מקורם, ולפי דינייה של אותה מדינה, אך המס לא יעלה על 10% על תמלוגים בעד סרטים ו  
35 – 5% על כל התמלוגים האחרים. סעיף 13.4 לאמנת הולנד קובע:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1  
2 "המונח "תמלוגים" כפי שהוא משמש בסעיף זה, משמעותו – תשלומים מכל סוג  
3 המתקבלים כתמורה בעד השימוש, או הזכות לשימוש, בכל זכות יוצרים של יצירה  
4 ספרותית אמנותית או מדעית, לרבות סרטים סינמטוגרפיים וסרטים או וידאו טייפ  
5 לשידורי רדיו או טלוויזיה, כל פטנט, סימן מסחרי, מדגם או דגם, תכנית, נוסחה או  
6 תהליך סודיים, או בעד השימוש או הזכות לשימוש בציוד תעשייתי, מסחרי או מדעי,  
7 או בעד ידיעה הנוגעת לניסיון שנרכש בתעשייה, במסחר או במדע".

8  
9 7. לתמיכה בטענותיה צירפה המערערת תצהיר מטעמו של מר יהושע קובלנץ, מנהלה משנת  
10 2014 (להלן: "מר קובלנץ"). בסעיף 5 לתצהירו מבהיר מר קובלנץ כי על פי הוראות הסכם  
11 זיכיון מס' 1417 (להלן: "הסכם הזיכיון"), ככל שתשלום דמי הזיכיון בשיעור 3% ממחזור  
12 המכירות של המערערת חייב במס בישראל, המערערת היא שתישא בו. באותו הסעיף  
13 מאשר מר קובלנץ כי דמי הזיכיון משולמים לאיקאה העולמית בהתחשב בכלל מכירות  
14 המוצרים בחנות, לרבות מוצרים המסופקים על ידי ספקים מקומיים ואף בגין מכירת מזון  
15 במתחמי המסעדות בחנויות שמפעילה המערערת.

16  
17 8. בסעיף 9 לתצהירו מבהיר מר קובלנץ כי איקאה העולמית "מעורבת באופן רציף, בולט  
18 ומשמעותי בכל פרט מהותי בפעילות החברה, בקשר עם הפעלת חנויות איקאה בישראל,  
19 ואף בפרטים היום-יומיים של הניהול, הבקרה והפיקוח השוטפים. הכל על מנת לוודא כי  
20 חנויות איקאה פועלות על פי הקונספט ושיטת הקמעונאות האיקאית וללא פגיעה או פגיעה  
21 אפשרית במוותג העולמי. בסעיפים 10 – 15 מפרט מר קובלנץ את האופן בו מעורבת איקאה  
22 העולמית בפעילות החנויות של המערערת וההסכמות לעניין המעורבות האמורה.

23  
24 9. די באמור עד כאן, כדי ללמד שככל שמדובר במוותג IKEA כסימן מסחר או במוותג IKEA  
25 כשיטת קמעונאות איקאית, פועלת איקאה העולמית למנוע דילול של המותגים האמורים  
26 ולהבטיח שהמערערת מקיימת את התחייבויותיה על פי ההסכמים. אף אם ניתן להסכים  
27 ששיטת הקמעונאות האיקאית היא שיטה ייחודית, אין במעורבות של איקאה בפעילותן  
28 של החנויות המופעלות על ידי המערערת כמפורט בתצהירו של קובלנץ, כדי להפוך מעורבות  
29 זאת למתן שירותים. אדרבא, עיקר העיקרים בעסקיה של המערערת הם זכויות הקניין  
30 הרוחני של איקאה העולמית כפי שהם באים לידי ביטוי בסימן המסחר IKEA ובשיטת  
31 הקמעונאות האיקאית שנרכשה באיקאה במשך שנים ועוד בטרם התקשרות המערערת עם  
32 איקאה העולמית להפעלת חנויות IKEA בישראל. חיזוק למסקנה זו ניתן למצוא בסעיף  
33 16 לתצהירו של קובלנץ:

34  
35 "נתון נוסף, שלעניות דעתי יכול לשפוך אור על הבנת בסיס העניין ולהבהיר את  
36 ההצדקה למעורבות כה גדולה של איקאה העולמית הוא, כי מרבית חנויות איקאה  
37 בעולם נמצאות בבעלות איקאה ומופעלות על ידה. עובדה זו, לצד עובדות נוספות,



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 ממחישה את החשיבות מבחינת איקאה העולמית ב "יישור קו" של הזכיינים בכל  
2 הנוגע להפעלת חנויות איקאה, על פי קונספט ייחודי וקוהרנטי, כאילו היו אותן  
3 חנויות מופעלות אף הן במישרין בידי קבוצת איקאה".  
4

5 דהיינו מעורבותה של איקאה העולמית בחנויות המופעלות על ידי המערערת לא נועדה  
6 להעניק למערערת שירותים אלא להגן ולמנוע דילול של המותג IKEA על כל רבדיו. תמיכה  
7 נוספת למסקנה זו ניתן למצוא בסעיף 18 לתצהירו של מר קובלנץ:  
8

9 "על מנת לוודא שהחברה אכן מקיימת את אותם הסטנדרטים המחמירים של שיטת  
10 הקמעונאות של איקאה, מחייבת איקאה העולמית את החברה, כאמור גם לעיל,  
11 להסתייע בשירותיה של איקאה העולמית, באופן שאינו מותיר דרגות חופש רבות  
12 בידי החברה".  
13

14 10. בסעיף 19 לתצהירו מנסה מר קובלנץ להציג את פעולות ההדרכה והפיקוח של איקאה  
15 כשירותי ניהול, אלא שהתשלומים בגין השירותים הנזכרים בסעיף 19 לתצהירו של מר  
16 קובלנץ, לרבות הדרכה, הנחיות בעניין עיצוב החנות, הנחיות בענייני לוגיסטיקה, שיווק  
17 וקידום מכירות, ניהול הליכי בקרה בקשר עם תפעול החנויות, ניהול סקרי לקוחות, תכנון  
18 מסחרי לפריסת החנויות והכנת תכניות עסקיות, ככל שמשולם תשלום כלשהו בגין פעילות  
19 זאת, הינם חלק מהתשלום המשולם לאיקאה לפי שיעור המכירות, ובהתחשב בזכויות  
20 הקניין הרוחני הגלומות במותג IKEA ובשיטת הקמעונאות האיקאית, פעולות אלה  
21 הנעשות על ידי נציגי איקאה הם חלק מההגנה על זכויות הקניין הרוחני של איקאה מפני  
22 דילול, ועל כן, אין לראות בהם מתן שירותים. ועוד. לא מצאתי בתצהירו של מר קובלנץ  
23 הצהרה לפיה קיימת הגבלה על היקף הפעולות המבוצעות על ידי איקאה בקשר עם הפעלת  
24 החנויות של המערערת. דהיינו שיקול הדעת באשר לפעולות שמבצעת איקאה בקשר עם  
25 הפעלת חנויות איקאה על ידי המערערת, נתון באופן בלעדי לאיקאה. בכך יש כדי לתמוך  
26 במסקנה שהפעולות האמורות נועדו להגן על זכויותיה של איקאה ולמנוע דילול של המותג  
27 וזכויות הקניין הרוחני של איקאה. ודוק, התשלום לא נעשה בהתאם לשירותים הנטענים  
28 שניתנים אלא נגזר ממכירות המערערת כמקובל בתשלום עבור שימוש בתשלום עבור מותג  
29 קרי תמלוגים. השם, המותג, אחוז בחווית הקניה של IKEA העולמית מבקשת להנחיל  
30 למערערת ויש להניח לשאר הזכויות שלה ברחבי העולם. אין מקום להפרדה מלאכותית  
31 בין חווית הקניה והוויב שהמערערת טוענת שהיא יוצרת בהנחיית השירותים לכאורה  
32 שהיא מקבלת מ IKEA לבין שם המותג IKEA ומשכך ברור כי מדובר בתשלום תמלוג  
33 בגין שימוש בשם ובאווירה וחווית הקניה הנגזרים ממכירות המערערת ולא תשלום בגין  
34 שירות המתמחר על פי עלות בתוספת רווח.  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 31731-02-21 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

11. מטעם המשיב הוגש תצהיר של רכז חוליית ניכויים בפקיד שומה גוש דן, מר יואל תורגימן  
אשר תיאר את הקמת חנויות איקאה בישראל וההסכמים בהם התקשרה המערערת עם  
איקאה העולמית (שם, סעיפים 6 עד 8, ונספחים 8 עד 11).

12. בסעיף 9 לתצהירו, מצביע מר תורגימן על סעיפים 11.1 ו- 11.3 להסכם הזיכיון בהם נקבע  
כי המערערת תשלם לאיקאה דמי זיכיון בשיעור של 3% ממחזור המכירות החודשי. עוד  
מצביע מר תורגימן על סעיף 7.5 להסכם הפיתוח שנכרת בין המערערת לבין איקאה, לפיו  
דמי הזיכיון שנקבעו בהסכם הזיכיון (3%) הם תמלוגים (Royalty) שעל המערערת לשלם  
לאיקאה (שם, סעיף 10).

13. מר תורגימן מצביע על ביאור 8 לדוח השנתי לשנת 2009 של המערערת, שזו לשונו:

13 **"ביום 1 בספטמבר, 1997 חתמה החברה על הסכם זיכיון עם Inter Ikea System**  
14 **B.V לפיו קיבלה החברה את הזכות הבלעדית והרישיון להקים את החנות בישראל.**  
15 **ההסכם תקף ל- 10 שנים ומעניק אופציית חידוש אוטומטית ל- 5 שנים נוספות.**  
16 **תמורת הזיכיון שילמה החברה סכום חד פעמי של 250,000 דולר וכן מחויבת לשלם**  
17 **תמלוגים חודשיים בשיעור 3% מהמכירות.**  
18 **ביום 12 בינואר, 2006 חתמה החברה על הסכם זיכיון חדש עם Inter Ikea System**  
19 **B.V המחליף את הסכם הזיכיון הקודם. ההסכם תקף עד ליום 31 בדצמבר, 2020**  
20 **ומעניק אופציית חידוש אוטומטית כל חמש שנים ללא שינוי בשיעור התמלוגים**  
21 **החודשיים."**

22  
23 כך גם צוין בביאור 12א לדוח השנתי של המערערת לשנת 2015 ובביאור 12ב לדוח השנתי  
24 לשנת 2016.

25  
26 14. בתצהירו מצביע מר תורגימן על מסמך שנערך ביום 4.11.2008 על ידי גב' גבריאלה אולסון,  
27 בשם איקאה (נספח 13), בו נכתב בין היתר:

28  
29 **"Inter IKEA Systems make available the IKEA Retail System to retail**  
30 **Companies under separate franchise agreements against a fee**  
31 **equivalent to 3% of sales...**  
32 **The franchise payments are as described above are paid for the right to**  
33 **use the IKEA Retail System and the IKEA trademarks..."**

34  
35 15. בחקירתו, אישר מר קובלנץ שהוא מכיר את המסמך (ש' 3 ע' 41 לפרוטוקול הדיון מיום  
36 6.9.2023). אמנם בהמשך חקירתו ניסה מר קובלנץ להתעמת עם תוכן המסמך ולטעון



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 כאילו נציגי איקאה מעניקים שירותים לחנויות איקאה בישראל (שם, ע' 41 עד 43), אלא  
2 שעם כל הכבוד למר קובלנץ המסמך מדבר בעד עצמו, ויש בו כדי לתמוך במסקנה  
3 שהתשלומים שמשלמת המערערת לאיקאה בשיעור 3% מהמכירות מהווה תמלוגים ואינו  
4 תשלום בעד שירותים.  
5  
6 ראיתי לנכון להוסיף, כי טענת המערערת לפיה איקאה מעניקה לה שירותים באופן המצדיק  
7 תשלום של מיליוני ₪ הנגזרים כשיעור של 3% מהמכירות, אינו סביר בהתחשב בהיקף  
8 המעורבות של איקאה בניהול השוטף של חנויות המערערת. מעדותו של מר קובלנץ עולה  
9 כי היקף המעורבות של איקאה בניהול חנויות המערערת מגיע כדי: "לפחות פעמיים בשבוע  
10 שיחות עדכון", "ארבע פעמים בשנה שיחות אסטרטגיה", "אני נוסע ארבע, חמש, שש  
11 פעמים בשנה אליהם למתן הסברים", "הביקורים כרגע הם פחות תכופים, בגלל מה  
12 שעברנו" (שם, ע' 48). לשאלה האם יש לך תחשיב מעמיק לשירותים שאיקאה מספקת  
13 לכם? השיב מר קובלנץ: "אני חושב שקשה מאוד להעריך". תשובה זו של מר קובלנץ  
14 תומכת אף היא במסקנה שאין מדובר בתשלום בעד שירותים. סביר מאוד להניח שחברה  
15 כדוגמת המערערת שנדרשת לשלם מיליוני ₪ בשנה, הייתה מנהלת רישום ובקרה על  
16 השירותים שלכאורה מתקבלים מאיקאה ואשר לכאורה בגינם משולמים מיליוני ₪ בשנה.  
17 העובדה שאין למצוא רישום מדויק ומפורט של השירותים שלכאורה אמורה הייתה  
18 המערערת לקבל מאיקאה, מלמדת שהתשלומים שמשלמת המערערת לאיקאה אינם בעד  
19 שירותים אלא בעד הזכות להשתמש בקניין הרוחני של איקאה.  
20  
21 16. בסיכומיה טענה המערערת כי על מנת לעמוד בסטנדרטים המחייבים של איקאה העולמית,  
22 מוענקים למערערת על פי הסכמי הזיכיון מגוון רחב של שירותים החיוניים לתפעול  
23 החנויות בדרך המוכתבת על ידי בעלת הזיכיון ("מעטפת שירותים"). בסעיף 10.6 לסיכומים  
24 מפרטת המערערת את השירותים שלכאורה מספקת לה איקאה לרבות ייעוץ ליווי ותכנון  
25 בשלב ההקמה (10.6.1.1), הכשרה של צוותי ההנהלה ייעוץ וליווי לבעלי תפקידים מרכזיים  
26 (10.6.1.2), תיעוד המלאי וניהול ההזמנות (10.6.2), בקרה ופיקוח על קיום הנחיות ונהלי  
27 בעל הזיכיון (10.6.3), מערך הטמעה ועריכת הדרכות (10.6.4), שימוש במערך ובמנגנון  
28 האספקה העולמי של איקאה (10.6.5) שירותים נוספים לרבות, ליווי, תרגום וביצוע  
29 הדרכות עובדים, פרסום שוטף של ספרי הנחיה בנושאי עיצוב מסחרי, הנחיות שוטפות  
30 בנושא סידור ועיצוב החנויות, שירותי ייעוץ באמצעות צוותי הדרכה מחו"ל, תמיכה  
31 והדרכת הזכיון בכל ענייני הלוגיסטיקה, ניהול הליכי בקרה שוטפים בקשר לתפעול  
32 החנויות בארץ, ביצוע וניהול סקרי לקוחות, הכנת תכניות עסקיות לרבות תקציבים, ליווי  
33 שוטף וייעוץ (10.6.6).  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 אין בפירוט האמור כדי לסייע למערערת. ראשית, במסגרת דיוני השומה כמו גם במסגרת  
2 ההליך כאן לא הובאו ראיות המלמדות על מתן כל השירותים האמורים בפועל ולא הובאו  
3 ראיות בדבר היקף השירותים האמורים, מתי ניתנו ועל ידי מי, וכפי שפורט לעיל, מחקירתו  
4 של מר קובלנץ עולה כי מדובר בפעולות בהיקף זניח ביחס להיקף הכספי של פעילות  
5 המערערת ונגזרת התשלומים שהיא משלמת לאיקאה. זאת ועוד. חלק גדול מאוד  
6 מהשירותים הנטענים בסיכומי המערערת (ליעוץ, ליווי, תיעוד, ניהול הזמנות, בקרה,  
7 פיקוח, הטמעה, הדרכות, פרסום, עיצוב ועוד) מהווים פעילות שכל בעל זיכיון עם מותג  
8 ושם עולמי נוקט כדי להבטיח שהמותג לא ידולל על ידי הזכיון המקומי והכנסותיו  
9 מתמלוגים יהיו גבוהים ככל האפשר. כך גם עולה מההנסיבות שהתבררו עד כאן. העובדה  
10 שאיקאה מסייעת ומעורבת בפעילות של המערערת נועדה להבטיח שהמותג איקאה לא  
11 ידולל ולהגדיל את היקף המכירות ובכך להגדיל את הכנסותיה של איקאה מניצול הקניין  
12 הרוחני שבבעלותה. כך גם עולה מחקירתו של מר קובלנץ (שם, ש' 4 ע' 49):

13  
14 "ש. אתה מסכים שיש קשר ישיר בין מחזור המכירות להיקף דמי הזיכיון, נכון?  
15 שאיקאה תשלם? שהמערערת תשלם לאינטר איקאה?  
16 ת. דמי הזיכיון מחושבים כשיעור מההכנסות, כן.  
17 ש. כן. כלומר, לאינטר איקאה יש אינטרס משמעותי שהמערערת תגדיל את היקף  
18 המכירות שלה, ולכן גם חשוב לה שהטמעת השיטה שלה הייחודית תיושם בפועל  
19 בצורה הטובה ביותר, אתה מסכים איתי.  
20 ת. כלכלית, עסקית, כן".

21  
22 17. בתצהירו מצביע מר תורגימן על סעיף 3.2 להסכם הזיכיון לפיו מעניקה איקאה למערערת  
23 רישיון להשתמש בזכויות הקניין הרוחני שלה לרבות סימנים מסחריים, שם אתר  
24 האינטרנט, סימני שירות, זכויות יוצרים, לוגו וסלוגנים לקידום מכירות, נראות מסחרית  
25 ייחודית הכוללת את תכנון ואופן פריסת החנות, ריהוט ועיצוב פנים ותכנון מסעדת החנות,  
26 זכויות בקניין רוחני לרבות ידע סודי של איקאה בשיטת הקמעונאות שלה, פטנטים,  
27 עיצובים, תרשימים מאגרי מידע ותוכנות מחשב. כל זאת בכפוף לשמירה על סודיות מצד  
28 המערערת.

29  
30 18. דומה שאין חולק אודות המסמכים אליהם מפנה מר תורגימן, ונוכח האמור במסמכי  
31 המערערת, בהסכמים שנכרתו בין המערערת לבין איקאה ובמסמכים מטעם איקאה, נראה  
32 כי התשלום בשיעור 3% מהמכירות החודשיות שמשלמת המערערת לאיקאה הם תמלוגים.

33  
34 19. יצוין, כי המערערת לא זימנה עדים מטעם איקאה כדי לסייע בבירור טענתה כאילו  
35 התשלום בשיעור 3% מהמכירות החודשיות שמשלמת המערערת לאיקאה הוא תשלום בגין  
36 שירותים שמקבלת המערערת מאיקאה, ואף לא הביאה מסמכים בכתב מטעם איקאה כדי



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 לסתור את האמור במסמך מיום 4.11.2008 מטעם גבריאלה אולסון בשם איקאה.  
2 בחקירתו נשאל מר קובלנץ מדוע לא הגיע אף אחד מאיקאה להעיד, וטען: "גם לא יודע וגם  
3 אני לא חושב שזה עלה אי פעם כחשיבה כנראה להביא נציג מאינטר איקאה לדיון" (ש' 22  
4 ע' 36 לפרוטוקול הדיון מיום 6.9.2023).

5  
6 20. כך העיד מר קובלנץ (שם, ש' 17 ע' 9):

7  
8 "כן, אה, המותג, המותג איקאה בעצם, נקרא לו החנות. אופן הקנייה, השיטה,  
9 הקמעונאות. אנשים מגיעים לאיקאה, כי הם מחפשים באיקאה את הבילוי, את  
10 החוויה, את המסעדות, את השירות, את האיסוף העצמי, את השירותים הנלווים. אה  
11 וכל המערך הזה ביחד כשהוא עובד, אה, כמו שהוא עובד, אם מצליחים, כמובן,  
12 להפעיל אותו נכון, יוצר את הקונספט האיקאי בתפיסת המותג".

13  
14 21. בהמשך חקירתו אישר מר קובלנץ שהוא חתום על הדו"ח השנתי לשנת 2009 הכולל את  
15 הביאור בעניין התמלוגים החודשיים שמשלמת המערערת לאיקאה (ש' 1 ע' 26), ובהמשך  
16 אישר זאת גם לגבי הדוחות משנת 2015 ו- 2016 (שם, ע' 27). בהמשך טען מר קובלנץ כי  
17 הביאורים נכתבו "שנים על גבי שנים פשוט נמשך כך ואף אחד לא ייחס לזה חשיבות, באמת  
18 מה מהות התשלום לצורך הדיון שלנו כאן". עם כל הכבוד מדובר בדוח שנתי של חברה  
19 המגלגלת עשרות מיליוני ₪ בחודש בעסקיה השונים ודוחותיה הרלבנטיים בוקרו על ידי  
20 סומך חייקין ובריטמן אלמגור זהר ושות', ואין לקבל שהשימוש במונח "תמלוגים  
21 חודשיים" נעשה כלאחר יד ומבלי להתחשב במהות התשלומים.

22  
23 22. אם לא די בכל האמור לעיל כדי ללמד שהתשלומים בשיעור 3% מהמכירות שמשלמת  
24 המערערת לאיקאה הם תמלוגים ולא בעד שירותים, הוסיף על כך מר קובלנץ עצמו, כאשר  
25 אישר בחקירתו שמלבד התשלומים בשיעור 3% מהמכירות, משלמת המערערת לאיקאה  
26 בנפרד בגין שירותים ותוכנות ובגין תשלומים אלה המערערת מקבלת חשבונות נפרדות.  
27 הנה כי כן, כאשר מדובר בשירותים החורגים מפעולות שיוזמת איקאה כדי להבטיח  
28 שהמותג שלה לא ידולל וכדי להגדיל את הכנסותיה ממכירות, מחויבת המערערת בתשלום  
29 נפרד. בהמשך חקירתו של מר קובלנץ הוצגו בפניו חשבונות נוספות הנוגעות לתשלום נוסף  
30 בגין הדרכה או השתלמות של עובדי המערערת על ידי איקאה או פעולות שבוצעו על ידי  
31 איקאה (שם, ע' 62 – 73). בכך יש לתמוך במסקנה לפיה התשלומים בשיעור 3% מהמכירות  
32 שמשלמת המערערת לאיקאה הם תמלוגים ולא בעד שירותים. כאשר בעל המותג שותף  
33 בדרך של תשלום מותנה במכירות, רוצה לומר שותף גם לסיכון שלא יהיו כלל מכירות ולכן  
34 לא יבוצע כל תשלום, הרי שהניסיון לצבוע את התשלומים הללו הנגזרים כשעור מן  
35 המכירות כתשלום בגין שירות לא יכול לעמוד. המדובר במובהק בתשלום שהוא תמלוג.  
36



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

23. בחקירתו לא ידע מר קובלנץ להסביר מדוע בחשבוניות השוטפות שמנפיקה איקאה בגין התשלומים בשיעור 3% מהמכירות, לא מצוין שמדובר בתשלום בגין שירותים אלא בדמי זיכיון. לכך, יש להוסיף, כי בהתחשב בהיקף הפעילות של איקאה, סביר להניח שאילו היו התשלומים ששילמה המערערת לאיקאה בגין שירותים, הייתה איקאה מציינת זאת בחשבונית שהנפיקה למערערת.
24. נוכח האמור לעיל, לא מצאתי להאריך בהתייחסות לחוות הדעת של המומחה מטעם המערערת מר יניב אבדי, אשר אישר כי לא שוחח עם נציגי איקאה (ש' 3 ע' 101 לפרוטוקול הדיון מיום 11.9.2023). מר יניב אבדי אף אישר כי לא בדק כיצד מסווגת איקאה את התשלומים שמשלמת לה המערערת בשיעור 3% מהמכירות (שם, 20 ע' 103). כמו כן, עולה מחקירתו של מר יניב אבדי שלא עיין בהסכם הפיתוח (שם, ש' 18 ע' 106) ולא היה מודע לסעיף 7.5 להסכם הפיתוח העוסק בחובתה של המערערת לשלם Royalties לאיקאה (שם, ש' 10 ע' 107). לכך יש להוסיף כי גם את המסמך מטעם גבריאלה אולסון לא ראה מר יניב אבדי (שם, ש' 2 ע' 110). עוד יש להוסיף כי בחקירתו אישר מר יניב אבדי שלא היה לו מידי אודות היקף השירותים שלכאורה ניתנו על ידי איקאה למערערת (שם, ע' 117). בחוות דעתו נסמך מר יניב אבדי על נתונים שקיבל מהמערערת אודות השירותים שלכאורה קיבלה מאיקאה (ע' 13 לחוות הדעת), וכפי שהתברר לעיל, המערערת שילמה בנפרד על שירותים שקיבלה מאיקאה לרבות עבור השתלמות והדרכה של עובדי המערערת.
- מסקנתו של מר יניב אבדי כמפורט בסעיף 18 לחוות הדעת נסמכת רק על נתונים שקיבל מהמערערת ומבלי שנערכה הצלבה או בחינה של הנתונים אל מול ההסכמים שנכרתו בין המערערת ובין איקאה מכוחם משלמת המערערת לאיקאה תשלומים בשיעור 3% מהמכירות. לפיכך ונוכח המסמכים שפורטו לעיל מהם עולה מסקנה שונה ממסקנתו של מר יניב אבדי איני רואה לנכון לייחס משקל לחוות הדעת של מר יניב אבדי.
25. משהגעתי עד כאן, איני רואה צורך להידרש לחוות דעתו ועדותו של פרופסור חזי אופיר (ע' 172 עד 273 לפרוטוקול הדיון מיום 11.9.2023). כך גם איני רואה צורך להאריך עוד ואוסיף בקצרה כי לא מצאתי בחקירתו הארוכה (ע' 283 עד 385 לפרוטוקול הדיון מיום 13.9.2023) של מר יואל תורגימן המצהיר מטעם המשיב אשר נסמך על ההסכמים שנכרתו בין המערערת לאיקאה כמפורט לעיל והמסמכים שהוצגו בפניו בהליכי השומה כפי שפורט לעיל, כדי להצדיק התערבות בקביעת השומות של המערערת בשנים הרלבנטיות.
26. לסיכום, יובהר כי המערערת לא השכילה לשאת בנטל להוכיח שההתקשרות בינה לבין איקאה היא במתן שירותים בתמורה לתשלומים בשיעור 3% מהכנסותיה. אדרבא, מסמכי ההתקשרות בינה לבין איקאה מלמדים שמדובר בתשלום תמלוגים בעד השימוש במותג



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 IKEA ובידע העצום והסודי של איקאה באשר לאופן הפעלת חנויות איקאה. ועוד. על פי  
2 הוראות ההסכמים שבין המערערת לבין איקאה מחויבת המערערת בשמירת סודיות. כך  
3 גם עולה מחקירתו של מר קובלנץ. חובת הסודיות המוטלת על המערערת, מהווה  
4 אינדיקציה תומכת לכך שמדובר בתמלוגים.  
5  
6 ככל שאיקאה העניקה שירותים למערערת, עבור חלקם שילמה המערערת בנפרד ושירותים  
7 אחרים נועדו למנוע דילול של המותג והקניין הרוחני של איקאה ולהגדיל את הרווחים של  
8 איקאה תוך כדי הגדלת היקף המכירות של המערערת. לפיכך, אין במתן השירותים  
9 האמורים כדי לשנות מהמסקנה לפיה התשלומים בשיעור של 3% מהמכירות ששילמה  
10 המערערת לאיקאה הם תמלוגים.  
11  
12 27. מחקירתו של מר קובלנץ עולה כי עם תום ההתקשרות בין המערערת לבין איקאה, תהיה  
13 המערערת מנועה מלעשות שימוש בסימני המסחר ובכל הידע שאיקאה העבירה למערערת  
14 לצורך הפעלת החנויות. יתר על כן, אפילו היום לא יכולה המערערת לפתוח חנות ולהשתמש  
15 בקונספט הקמעונאי של איקאה ללא אישור איקאה, ובלשונו: "בלי אישור של איקאה אתה  
16 לא יכול לעשות כלום" (ע' 88 לפרוטוקול הדיון מיום 6.9.2023). דהיינו, למערערת ניתנה  
17 רק זכות שימוש בקונספט של איקאה, בסימני המסחר ובקניין הרוחני של איקאה, ואין  
18 בכך שמפעם לפעם מגיעים נציגים של איקאה כדי לתדרך, לפקח ולייעץ לאנשי המערערת,  
19 כדי להקנות למערערת זכות מעבר לזכות השימוש האמורה. בכך יש כדי לתמוך במסקנה  
20 שהתשלומים בשיעור 3% שמשלמת המערערת לאיקאה הם תמלוגים.  
21  
22 28. טענת המערערת, לפיה פיתוחים מאוחרים שמפתחת איקאה ומעברים למערערת, מהווה  
23 אינדיקציה שאין מדובר בתמלוגים אלא ברווחי עסקים אינה מקובלת עליו לפי שלא הוכחה  
24 ולא נתמכה על ידי עדים או מסמכים מטעם איקאה שלכאורה היא זו שפיתחה פיתוחים  
25 מאוחרים. מכל מקום, מדובר באינדיקציה אחת אל מול אינדיקציות רבות כמפורט לעיל  
26 התומכות במסקנה שמדובר בתמלוגים.  
27  
28 29. בתצהירו הצביע מר יואל תורגימן על הסכם פשרה שנכרת בין המערערת לבין אגף המכס  
29 והמע"מ, כמפורט בסעיפים 38 – 44 לתצהירו ובנספח 27 – הסכם פשרה שקיבל תוקף של  
30 פסק דין ביום 18.1.2018. למקרא הסכם הפשרה, נראה כי המערערת הסכימה כי  
31 התשלומים בשיעור 3% שהיא משלמת לאיקאה מהווים תמלוגים ו/או דמי זיכיון ולא  
32 שולמו בגין שירותים (ראה סעיף 2 להסכם הפשרה). יתר על כן, בסעיף 7 להסכם התייחסו  
33 הצדדים למס הכנסה, וכך נקבע:  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 "למען הסר ספק, אין בהסכם זה כדי להוות קביעה כלשהי לצרכי מס הכנסה, לרבות  
2 לעניין גובה ההכנסה מתמלוגים בידי איקאה העולמית, דבר שייבחן על ידי פקיד  
3 השומה הרלוונטי. יובהר כי האמור לעיל אינו גורע מחובתה של ליבנה צפוני לדווח  
4 למס הכנסה על תשלום תמלוגים לאיקאה העולמית ולשלם את המס הנובע מכך  
5 בהתאם להוראות הדין".

6  
7 גם אם אין בהסכם האמור משום הודאת בעל דין או מניעות להעלאת טענה נוגדת בהליך  
8 כאן, יש בהסכם הפשרה כדי לחזק את המסקנה שלעיל.

9  
10 30. בסיכומיה התייחסה המערערת להסכם הפשרה, כאשר לטענתה בדיוני השומות לשנות  
11 המס 2014 – 2015 "נסוג המשיב מהחלטתו להאריך את הסכם הפשרה". בכך, אין כדי  
12 לסייע למערערת לפי שכל שנת מס עומדת לעצמה והמשיב אינו כבול להחלטות קודמות  
13 שאינן מתיישבות עם הוראות הפקודה והדין. כפי שפורט לעיל, התשלומים בשיעור 3%  
14 ששילמה המערערת לאיקאה מהווים תמלוגים והמשיב אינו מוסמך לשנות מכך גם אם  
15 בעבר נקט עמדה שונה בטעות.

16  
17 31. גם בסיכומיה וגם בסיכומי התשובה מטעמה, העלתה המערערת טענות בדבר הרחבת חזית  
18 מטעם המשיב הן ביחס לטענות המשיב הנסמכות על הוראות ההסכמים שנכרתו בין  
19 המערערת לבין איקאה והן ביחס להסכם הפשרה שנכרת בין המערערת לבין אגף המכס  
20 והמע"מ. טענות אלה של המערערת, אינן יכולות לסייע לה במקרה כאן לפי שהמשיב עצמו  
21 כפוף לדין, וככל שטעה ולא התייחס לשיקולים או לראיות שהיה עליו להתייחס אליהן  
22 במסגרת הליך השומה, ואיני קובע עמדה בעניין זה, ניתן ואפשר לתקן זאת במסגרת ההליך  
23 כאן, כל עוד ניתנה למערערת הזדמנות סבירה והוגנת להגיב ולהתייחס לטענות מעין אלה.  
24 בכל הנוגע להוראות ההסכמים שבין המערערת לאיקאה ניתנה למערערת הזדמנות  
25 להתייחס לכך במסגרת ההליך כאן והיא אכן עשתה זאת כפי שפורט לעיל בחלק בו פורטו  
26 טענות המערערת. כך הוא גם ביחס להסכם הפשרה שנכרת בין המערערת לבין אגף המכס  
27 והמע"מ. זאת, מכוח הוראות סעיף 156 לפקודה המסמך את בית המשפט שלערעור לאשר,  
28 להפחית, להגדיל, או לבטל את השומה או לפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון.

30  
31 סוף דבר

32  
33 הערעור נדחה.  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

07 אוגוסט 2025

ע"מ 21-02-31731 ליבנה צפוני בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 בהתחשב בנסיבות העניין, בהתנהלות המערערת ומספר דיוני ההוכחות שהתקיימו, אני מחייב את  
2 המערערת לשלם למשיב הוצאות משפט ושכ"ט עו"ד בסך 225,000 ₪.

3

4

5

6

**מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים**

7

**ניתן היום, י"ג אב תשפ"ה, 07 אוגוסט 2025, בהעדר הצדדים.**

8

  
מגן אלטוביה, שופט

9

10

11

12

13