



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 749/13

לפני: כבוד הנשיאה מ' נאור
כבוד השופט ס' גובראן
כבוד השופטת א' חיות

המערערת: תדיראן בע"מ

נגד

המשיב: פקיד השומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב יפו
מיום 6.9.2015 שניתן על-ידי כבוד השופט מגן אלטוביה

תאריך הישיבה: כ"ה בכסלו התשע"ה (17.12.2014)

בשם המערערת: עו"ד ד"ר משה שקל; עו"ד יניב שקל

בשם המשיב: עו"ד עמנואל לינדר

פסק-דין

השופטת א' חיות:

ערעור על פסק-דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב (השופט מ'
אלטוביה) מיום 6.9.2012 בו נדחה ערעור שהגישה המערערת על שומות שהוציא
לה המשיב לשנת 1999.

רקע עובדתי

1. המערערת, חברת תדיראן בע"מ (להלן: החברה או תדיראן), פועלת למעלה
משבעים שנה בתחום האלקטרוניקה. היא התאגדה עוד בשנת 1942 תחת השם ראן

בע"מ. בשנת 1962 שונה שמה ל"תדיראן תעשיות ישראל לאלקטרוניקה בע"מ" ובשנת 1983 קוצר שמה לשם "תדיראן". במהלך שנות פעילותה עסקה תדיראן בתחומים שונים ובהם לוחמה אלקטרונית, מקורות אנרגיה (סוללות), מוצרי צריכה פרטיים (מקררים ומזגנים) ובתחום הקשר הצבאי, שהוא נושא דיונו. בשנת 1996 עברה תדיראן תהליך של רה-ארגון במסגרתו הועברו פעילויות של החברה שבוצעו באמצעות חטיבות וקבוצות למסגרת של תאגידים בשליטת תדיראן והיא עצמה הפכה לחברת אחזקות מנהלת. כחלק מתוכנית רה-הארגון, נחתם ביום 26.10.1996 הסכם שכותרתו "הסכם להעברת פעילות" אשר עיגן את העברת הפעילות של כל חטיבות הקשר הטקטי ומערכות הקשר של תדיראן הן בשוק הצבאי הן בשוק האזרחי לחברה בת חדשה בבעלות תדיראן - תדיראן קשר (להלן: ההסכם מ-1996 ו- תדיראן קשר בהתאמה). סעיף 2 להסכם מ-1996 מפרט את הפעילות שתועבר מתדיראן לתדיראן קשר, ובין היתר הוסכם בו כי תדיראן תעביר לתדיראן קשר את כל זכויותיה והתחייבויותיה עד למועד הקובע לרבות הידע וזכויות הקניין רוחני מכל סוג שהוא, התייעוד, התקשרויות חוזיות עם ספקים, עם לקוחות, עם סוכנים ועם גורמים שלישיים וכן את הפטנטים, הציוד וכלי הרכב. עוד הוסכם כי תדיראן תחזיק במניות שיקנו לה שליטה מלאה בכל הזכויות בתדיראן קשר וכי חלק מפעילות הקשר של תדיראן, ובכלל זה פעילות בתחום הקשר קרקע-אוויר לחילוץ טייסים ובתחום הפעילויות האזרחיות וכן פעילות חטיבת המערכות לא תועבר לתדיראן קשר.

סעיף 4 להסכם מ-1996 עוסק בהרשאה שהעניקה תדיראן לחברת הבת - תדיראן קשר - לעשות שימוש בסימן המסחרי ובלוגו אשר שימשו אותה ומפאת חשיבותו להמשך הדיון, נביאו כלשונו כבר עתה:

4. תדיראן נותנת בזאת לחברת הבת את הזכויות להשתמש בסימן המסחרי וב"לוגו" כמופיע בנספח "ד" וחברת הבת מתחייבת להשתמש בסימן המסחרי וב"לוגו" האמורים בדרך נאותה ומבלי לפגוע בשמה הטוב של תדיראן ובהתאם להנחיות תדיראן מעת לעת ... למניעת ספקות מובהר, כי חברת הבת לא תהא רשאית להעביר לאחר/אחרים זכות מזכויותיה האמורות אלא בהסכמה מפורשת של תדיראן מראש. תדיראן תהא רשאית להתנות זכות זאת בתנאים שייקבעו על-ידה, או

לשנות את תנאי הזכות האמורה, לרבות דרישת תשלום
עבור השימוש בה, וזאת במקרה שלתדיראן לא תהא עוד
שליטה בחברת הבת ...

הוראות סעיף 4 להסכם מ-1996 מלמדות אפוא כי תדיראן העניקה לתדיראן קשר זכות שימוש – שאינה ניתנת להעברה אלא בהסכמה מפורשת ומראש מצד תדיראן - בשם ובלוגו המשמשים אותה, אשר סויגה בכך שתנאי השימוש הקבועים בסעיף יעמדו בתוקף כל עוד תדיראן היא בעלת השליטה בחברת הבת.

2. בשנת 1999, כשלוש שנים לאחר חתימת ההסכם מ-1996, חתמה תדיראן על שלושה הסכמים למכירת תדיראן קשר. ההסכם הראשון עסק במכירת מניות תדיראן קשר לתאגיד Talla communication industries Ltd (להלן: תלה) תמורת כ- 109 מיליון דולר. ההסכם השני מיום 10.11.2009 בין תדיראן לתדיראן קשר הוא ההסכם העומד במוקד הערעור דנן וכותרתו - "Name and Logo Agreement" (להלן: ההסכם מ-1999). על פי הסכם זה העניקה תדיראן לתדיראן קשר זכות שימוש בלתי הדירה בשם "Tadiran Communications Ltd" וכן העניקה לה רישיון בלתי הדיר להשתמש בשם ובלוגו כשהם נקיים מכל תנאי או הגבלה על העברתם, וזאת תמורת סך של 15 מיליון דולר. עוד הצהירה תדיראן בסעיף 4 להסכם מ-1999 כי לא תתיר לחברות הבת שלה או לשותפיה (affiliates) להשתמש בשם Tadiran communications או Tadiran Com לבדם או בצירוף לשמות אחרים. ההסכם השלישי נחתם גם הוא בין תדיראן לתדיראן קשר ובו התחייבה תדיראן לא להתחרות בתדיראן קשר במשך 5 שנים בתמורה ל-20 מיליון דולר (להלן: הסכם אי התחרות).

3. ביום 29.8.2001 הגישה תדיראן למשיב את דוחותיה לשנת המס 1999. בביאורים לדוחות הכספיים אשר צורפו לדוחות, פירטה תדיראן את שלוש העסקאות שפורטו לעיל וכן את הסכומים שהתקבלו בהן. לעומת זאת, בדוחות המס לא פורטה כל עסקה בנפרד וכלל התמורה שהתקבלה בגין שלוש העסקאות אוחדה תחת שורה אחת - "מימוש קשר" ונקבע לה שיעור מס רווח הון אחיד. כשלוש שנים לאחר מכן פנתה תדיראן למשיב וביקשה לתקן את הדיווח בדוחותיה משנת 2001, משום שבמהלך הדיונים מול המשיב בשומה לשנת 1999 גילתה לטענתה

טעות בדיווח. המשיב אישר לתדיראן להגיש את הדוח המתקן, ויום לאחר מכן הגישה תדיראן דוח לפיו שיעור המס החל על התמורה בהסכם מ-1999 הינו שיעור המס המופחת שחל בתקופה הרלוונטית על רווח הון ממכירת מוניטין. פקיד השומה סירב להכיר בהסכם מ-1999 כהסכם למכירת מוניטין ותדיראן הגישה על החלטה זו ערעור לבית המשפט המחוזי בת-אביב.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

4. בית המשפט המחוזי אישר את עמדתו של פקיד השומה ודחה את הערעור שהגישה תדיראן על החלטתו בקובעו כי על-פי הוראות ההסכם מ-1996 העבירה תדיראן לתדיראן קשר את כל הפעילות העסקית בתחום הקשר והיא עצמה חדלה מכל פעילות מתחום זה והפכה לחברת אחזקות מנהלת. ממילא, כך נקבע, בתקופה שלאחר כריתת ההסכם מ-1996 ככל שלקוחותיה של תדיראן קשר הבחינו באיכות מוצרי הקשר, איכות השירות שמות המוצרים ומאפיינים אחרים, הם ייחסו זאת לתדיראן קשר ולא לתדיראן. במצב דברים זה, קבע בית המשפט, כי ככל שנרכש מוניטין בקשר למוצרים ולשירותים שסיפקה תדיראן קשר ללקוחותיה, יש לייחסו לתדיראן קשר ולא לתדיראן. בית המשפט הוסיף ועמד על כך שעל-פי ההלכה שנפסקה ברע"א 371/89 ליבוביץ נ' א. את י. אליהו בע"מ, פ"ד מד(2) 310 (1990) (להלן: עניין ליבוביץ), המוניטין של המוצר דבק בדרך כלל במוצר עצמו המזוהה עם היצרן ומכיוון שתדיראן קשר הייתה יצרנית וספקית השירותים בתחום הקשר, המוניטין ביחס לשירותים ולמוצרים שסיפקה תדיראן קשר שייכים לה ולא לתדיראן. בנסיבות אלו, קבע בית המשפט כי אפשר שבשנת 1999 היו לתדיראן זכויות בשם "תדיראן" ובלוגו ששימשו את תדיראן קשר, אך השם והלוגו הנ"ל לא גילמו כל מוניטין בתחום הקשר בו עסקה תדיראן קשר וממילא בשנת 1999 לא הייתה לתדיראן פעילות בתחום הקשר וכפועל יוצא לא היו לה מוניטין בתחום זה.

בית המשפט הוסיף וקבע כי ההסדר הקבוע בסעיף 4 להסכם מ-1996 – המעניק לתדיראן קשר זכות להשתמש בסימן המסחרי ובלוגו תוך הגבלת העברת זכות השימוש האמורה – אינו מתייחס כלל למוניטין או להתקשרויות חוזיות עם לקוחות בעבר או בעתיד אלא רק לסימן המסחרי וללוגו ועל-כן אין לראות בו

כאילו הוא מקנה לתדיראן זכות למכור לתדיראן קשר את המוניטין בעת שתחדל משליטתה בחברת הבת. בהקשר זה, דחה בית המשפט את טענת תדיראן לפיה הועברו המוניטין לתדיראן קשר יחד עם "העסק החי" בשנת 1999 וזאת מכוח הוראות סעיף 4 להסכם מ-1996, שכן בהסכם מ-1996 העבירה תדיראן את כל פעילותה בתחום הקשר - דהיינו את ה"עסק החי" - לידי תדיראן קשר. בנסיבות אלו, כך נקבע, כל המוניטין שהיו בידי תדיראן בתחום הקשר הועברו כבר ב-1996 ולא נשארו בידיה מוניטין למכירה או להעברה בעת חתימת ההסכם מ-1999. בית המשפט הוסיף כי סעיף 4 להסכם מ-1996, שנוסחו הובא לעיל, אינו מתייחס למוניטין אלא רק לסימן המסחרי וללוגו וציין כי בהסכם מ-1999 נמכרו אמנם השם והלוגו אך אין בכך כדי להעיד על מכירת מוניטין בנסיבות המתוארות. בית המשפט הוסיף ודחה בהקשר זה את טענתה של תדיראן, כי היא ותדיראן קשר היו "יחידה כלכלית אחת" לפני כריתת ההסכם מ-1999 וציין כי אפשר שהמשקיעים אשר רכשו את תדיראן קשר ביקשו לרכוש גם את השם והלוגו של תדיראן "והדבר יותר מאשר מתקבל על הדעת", אך אין בכך כדי ללמד שהשם והלוגו מייצגים מוניטין של תדיראן.

מכאן הערעור שבפנינו.

טענות הצדדים

5. תדיראן טוענת כי יש להבחין בין ההגדרה המשפטית של המונח "מוניטין" לבין ההגדרה החשבונאית של מונח זה, ולשיטתה ההגדרה המשפטית של מוניטין כוללת גם את השם והלוגו של העסק, או לכל הפחות רואה בהם כגורמים המשמשים "כלי קיבול" למוניטין. עוד נטען כי בענייננו, השם והלוגו בהם השתמשה תדיראן קשר לפי סעיף 4 להסכם מ-1996 היוו את כלי הקיבול למוניטין אותם רכשה במשך שנות הפעילות הרבות בהן שירתה לקוחות מרוצים, ואת המוניטין הללו העבירה בשנת 1999 לתדיראן קשר. תדיראן מוסיפה וטוענת כי ללא המוניטין הקשורים בהם, השם והלוגו הם חסרי ערך ועל-כן הם אינם יכולים להיות "זכות הונית אחרת" שיש לה ערך כלכלי המנותק מן המוניטין אותם הם משקפים. משכך, מבקשת תדיראן לראות בהסכם מ-1996 כמקנה זכות שימוש

מותנית וזמנית במוניטין לתדיראן קשר ואילו את ההסכם מ-1999 כהסכם בו הועברו המוניטין לידי תדיראן קשר בהתאם לכוונת הצדדים. עוד נטען כי בניגוד לקביעת בית המשפט המחוזי, לאחר ההסכם מ-1996 נותרו בידי תדיראן המוניטין שגולמו בשם ובלוגו, שכן הקשר בין תדיראן ותדיראן קשר לא נותק, ואף שפעילותה של תדיראן עברה ממסגרת "חטיבתית" למסגרת של חברת אחזקות, נהנו החברות הבנות (לשעבר החטיבות) מהמוניטין ה"קונצרני" הקשור להיותה של תדיראן קונצרן בינלאומי ותיק ומבוסס. בהקשר זה טוענת תדיראן, כי המוניטין שלה בתחום הקשר לא התפוגגו בתוצאה מפעילותה של תדיראן קשר כחברת בת בשנים 1996-1999 אלא נותרו כולם, ולמצער רובם, בידיה וכי לא די בתקופה קצרה של שלוש שנים בהן חדלה תדיראן מפעילות בתחום הקשר על מנת לקבוע כי איבדה את המוניטין הרבים אותם צברה בתחום זה. לבסוף, טוענת תדיראן כי התוצאה אליה הגיע בית המשפט המחוזי אינה צודקת, שכן משמעותה היא שהעלות שיוחסה למוניטין התפוגגה ללא שימוש ונשללה ממנה הטבת המס לה הייתה זכאית בגין מכירתם.

6. המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי וטוען כי אין מקום להתערב בקביעותיו שהינן עובדתיות ומבוססות. לגישת המשיב העברת ה"עסק החי" בשנת 1996 הייתה כרוכה בהעברת המוניטין והוא שב ונסמך על ההלכה בעניין ליבוביץ' לפיה המוניטין של המוצר מזוהה לרוב עם היצרן המייצר אותו בציינו כי תדיראן קשר שימשה כיצרנית וספקית השירותים בתחום הקשר ועל-כן המוניטין שהועברו לתלה בהסכם מ-1999 שייכים לה ולא לתדיראן. המשיב מוסיף וטוען כי לא נותרו בידי תדיראן מוניטין לאחר כריתת ההסכם מ-1996 וכי הגישה שהציגה תדיראן בהקשר זה מנוגדת להלכות הפסוקות ותיצור אי-ודאות בכל הנוגע להגדרת המונח "מוניטין" שהינו ממילא קשה להגדרה.

דיון והכרעה

7. שתי שאלות טעונות דיון והכרעה במקרה דנן. הראשונה היא השאלה האם תדיראן העבירה לתדיראן קשר את המוניטין בתחום הקשר בהסכם מ-1996 והשאלה השנייה - בהנחה שהתשובה לשאלה הראשונה היא בחיוב - האם לאחר

כריתתו של הסכם זה נותרו בידי תדיראן מוניטין בתחום הקשר אשר נמכרו בהסכם מ-1999 לתדיראן קשר שבבעלות תלה.

אשר לשאלה הראשונה, קבע בית המשפט המחוזי כי בהסכם מ-1996 העבירה תדיראן לתדיראן קשר מוניטין בתחום הקשר, שכן כל הפעילות העסקית בתחום הקשר עברה לחברת הבת בעוד שהיא עצמה חדלה מלעסוק בתחום זה. בית המשפט המחוזי הוסיף וקבע כי הלקוחות ייחסו את מכלול היתרונות בתחום הקשר לתדיראן קשר ולא לתדיראן וציין כי מסקנה זו מקבלת משנה תוקף נוכח היותה של תדיראן קשר יצרנית המוצר בנוסף להיותה הספקית שלו. אשר לשאלה השנייה, הפנה בית המשפט המחוזי לפסק הדין בעניין רע"א 371/89 ליבוביץ נ' א. את י. אליהו בע"מ, פ"ד מד(2) 310 (1990) (להלן: עניין ליבוביץ), שם נקבע כי "הקניין במוניטין של המוצר הוא של היצרן" ולא של המפיץ אשר משווק אותו, ובהינתן המסקנה כי במסגרת ההסכם מ-1996 הועברה לחברת הבת כל הפעילות העסקית, כולל ייצור המוצר והספקתו, הגיע בית המשפט המחוזי למסקנה כי כל המוניטין בתחום הקשר הועברו עוד באותו שלב לידי תדיראן קשר. תימוכין למסקנה זו, מצא בית המשפט המחוזי גם בכך שבהסכם מ-1999 לא הייתה כל התייחסות למוניטין אף שהצדדים להסכם הן חברות עסקיות גדולות.

דעתי שונה. לטעמי גם לאחר ההסכם מ-1996 נותרו המוניטין בתחום הקשר בידי תדיראן והם נמכרו על ידה לתדיראן קשר רק עם ההתקשרות בהסכם מ-1999.

להלן אעמוד על הטעמים שהובילוני למסקנה זו.

ההסכם מ-1996 וסימן המסחר, הלוגו והשם ככלי קיבול למוניטין

8. ההסכם מ-1996 בין תדיראן ובין תדיראן קשר נושא את הכותרת "הסכם להעברת פעילות" ובראשיתו מצוין כי דירקטוריון תדיראן החליט להעביר פעילויות של החברה שבוצעו באמצעות חטיבות וקבוצות למסגרת של תאגידים בשליטת תדיראן. ההסכם כולל בפירוט את כל המועבר מתדיראן לתדיראן קשר, ובין היתר, הקניין הרוחני, התיעוד, ההתקשרויות החוזיות עם ספקים ולקוחות עם סוכנים וגורמים שלישיים וכן רשימת פטנטים. עוד הועבר ציוד הייצור, אך לא נכסי המקרקעין בהם היו ממוקמים משרדי תדיראן קשר (סעיפים 2 ו-5 להסכם מ-1996). סעיף 4 להסכם, שעל נוסחו עמדנו לעיל, הקנה לתדיראן קשר כאמור את זכות השימוש בסימן המסחר וב"לוגו" ואלה, כך לטענת תדיראן, מהווים כלי הקיבול למוניטין אשר נותרו בידיה ונמכרו רק בשנת 1999.

9. בית משפט זה עמד לא אחת (שלא בהקשרי מס) על המוניטין הגלומים בשם העסק, כך למשל, בכל הנוגע לעוולת גניבת העין שבסעיף 1 לחוק עוולות מסחריות, התשנ"ט-1999 נקבע כי:

ייעודה של עוולת גניבת עין - מהו? ייעודה הוא להגן על מוניטין שרכש אדם בעסק - עסק שעניינו נכסים או עסק שעניינו שירותים. (ע"א 5792/99 תקשורת וחינוך דתי יהודי משפחה (1997) בע"מ - עיתון משפחה נ' א.ס.בי.סי פרסום, שיווק וקידום מכירות בע"מ - עיתון "משפחה טובה", פ"ד נה(3) 933, 941-942 (2001))

ודוקו, ההגנה שמעניקה עוולת גניבת העין היא על המוניטין שצבר העסק ולא על השם או על סימן המסחר (MORCOM, ROUGHTON & ST QUINTIN, THE) (להלן: THE MODERN LAW OF TRADE MARKS, 399-401 (4th Edition, 2012) (להלן: THE MODERN LAW OF TRADE MARKS); ע"א 18/86 ע"א 18/86 מפעלי זכוכית ישראליים פניציה בע"מ נ' LES VERREIES DE SAINT GOBAIN, פ"ד מה(3) 223, 230-231 (1991)). כך גם לעניין סימן המסחר, אליו מתייחס, כאמור, סעיף 4 בהסכם מ-1996, לגביו כבר נפסק כי אחת מתכליותיו היא לאפשר "לבעליו לבלבל את מוצריו ממוצריהם של מתחריו, ובכך להגן על המוניטין שלו ולמנוע הטעיה של צרכנים ביחס למקור הטובין" [ההדגשה לא במקור] (ע"א August Storck KG 11487/03 נ' אלפא אינטואיט מוצרי מזון בע"מ, פסקה 8 (23.3.2008); כן ראו: ע"א 563/11

ADIDAS SALOMON A.G נ' יאסין, פסקה 8 (27.8.2012) (להלן: עניין אדידס); לתכליות הנוספות של סימן המסחר ראו: עמיר פרידמן סימני מסחר דין, פטיקה ומשפט משווה, בעמ' 16-14 (2010).

הקביעה כי סימן המסחר, לצד תכליותיו האחרות, משמש כאמצעי הגנה על המוניטין מתיישבת עם דוקטרינת הדילול המוכרת בהקשר זה, אשר "נועדה להגן על המוניטין והתדמית החיוביים שדבקו בסימן מסחר מוכר היטב והיא מספקת הגנה מעין קניינית למוניטין עצמו מפני ניסיונות פסולים של סוחרים להבנות מהמוניטין של בעל הסימן תוך יצירת מצג שווא בדבר קבלה כביכול של זיכיון, הרשאה, מתן חסות, קידום, או כל קישור אחר בין המוצר בעל המוניטין למוצר שלהם" (עניין אדידס, בפסקה 19; כן ראו: ע"א 7629/12 סוויסה נ' **Tommy Hilfiger Licensing LLC**, פסקאות 53-50 (16.11.2014) (להלן: עניין סוויסה); עוד על הקשר שבין סימן המסחר ובין המוניטין של העסק ראו: **THE MODERN LAW OF TRADE MARKS**, בעמ' 405-404; ארנסט חיים זליגסון דיני סימני מסחר ודינים הקרובים להם, בעמ' 110-109 (התשל"ג) (להלן: זליגסון); ארנסט חיים זליגסון יסודות דיני זכויות יוצרים, סימני מסחר, פטנטים ומדגמים, בעמ' 115-114 (1963); **J. Thomas McCarthy McCarthy on Lanham Act, 15 U.S.C.A. § 1060(a)(1) Prestonettes, Inc., v. Trademarks and Unfair Competition, § 18:2 (4th edition, 2003)**; (Coty 264 U.S. 359, 44 S.Ct. 350 U.S. (1924)).

הפטיקה במישור דיני המס הכירה אף היא באפשרות כי סימן מסחר וכן השם והלוגו ייחשבו ככלי קיבול של נכס המוניטין, ובלשונו של השופט א' ריבלין:

המוניטין, קרי - ההסתברות שהלקוחות ישובו ויפקדו את בית העסק - עשויים לנבוע, כאמור, משורה של גורמים, ובהם: הסימן המסחרי של המוצר או השירות המוצע על-ידי העסק; איכות המוצר; שם המוצר; מחירי המוצרים או השירותים; יעילות העסק ומיקומו (ע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 250-249 (2004) (להלן: עניין אינווסט)); השוו: ע"מ (מחוזי-תל אביב) 26356-10-10 כלל חברה לביטוח נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (20.2.2013) - ערעור על פסק הדין נדחה לפי סעיף 460(ב) לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984 -

ע"א 3890/13 כלל חברה לביטוח בע"מ נ' פקיד שומה
 למפעלים גדולים (29.12.2014); כן ראו: י' ויסמן דיני
 קניין – חלק כללי, בעמ' 360-361 (התשנ"ג)

10. הנה כי כן, סימן מסחר וכן השם והלוגו מהווים כלי קיבול לנכס המוניטין ואמצעי להגנה עליו ובענייננו ניתן לראות בסימן המסחר ובלוגו הנזכרים בסעיף 4 להסכם מ-1996, כלי קיבול למוניטין שאותם צברה תדיראן לאורך השנים בתחום הקשר. בכלי קיבול אלה העניקה תדיראן לתדיראן קשר כחברת בת זכות שימוש מסויגת תוך שהיא משמרת את זכותה בהם עד מכירתם לתדיראן קשר בהסכם מ-1999. בית המשפט קמא סבר כי משהועברה פעילותה של תדיראן בתחום הקשר לתדיראן קשר על פי ההסכם מ-1996, הועברו במסגרת זו גם המוניטין של תדיראן בתחום הקשר לתדיראן קשר. עוד סבר בית המשפט קמא כי לעניין העברת המוניטין אין לייחס משמעות מיוחדת לעובדה כי באותו שלב הוענקו לתדיראן קשר על-ידי תדיראן זכויות שימוש מסויגות בלבד בסימן המסחר ובלוגו ובהתייחסו לכך שאותן הזכויות נמכרו לבסוף לתדיראן קשר לאחר שמניותיה של תדיראן בה נרכשו על-ידי תלה בשנת 1999, ציין בית המשפט קמא כי "אפשר שהמשקיעים אשר רכשו את חברת הבת מתדיראן ביקשו לרכוש גם את השם והלוגו של תדיראן, והדבר יותר מאשר מתקבל על הדעת, אולם אין בכך כדי ללמד שהשם והלוגו מייצגים מוניטין של המערערת..." (פסקה 9 לפסק הדין).

דעתי שונה. לגישתי השם והלוגו אשר נמכרו על-ידי תדיראן לתדיראן קשר בהסכם מ-1999 בד בבד עם רכישת מניותיה של תדיראן קשר על-ידי תלה תוך שינוי המבנה התאגידי במובן זה שתדיראן קשר חדלה להיות חברת בת של תדיראן, בהחלט מייצגים מוניטין אשר נשתמר בידי תדיראן גם לאחר התקשרותה עם תדיראן קשר בהסכם מ-1996 להעברת הפעילות.

חשוב להדגיש עם זאת כי המבנה התאגידי אינו חזות הכל וכי על מנת להגיע למסקנה כי המוניטין נשמרו בידי תדיראן גם לאחר ההסכם מ-1996 אין די בעובדה שמדובר בהסכם שנקשר בין חברה אם לחברה בת. המלומדים Morcom, Roughton & ST Quintin התייחסו לסוגיה זו בציינם כי:

When a number of companies are engaged in one way or another in a particular business (for example, a parent company and its subsidiary), the question of which of those companies owns any goodwill that is generated that business's trade is, in every case, a

question of fact (MODERN LAW OF TRADE MARKS, pp. 403)

ובמילים אחרות, אין לקבוע כלל אחיד אחד המורה למי שייך המוניטין במבנה תאגידי מסוג זה והשאלה למי מהחברות שייך נכס המוניטין היא שאלה שבעובדה הטעונה בירור בכל מקרה לפי נסיבותיו (לעניין זה ראו גם פסק-דינו של בית המשפט לערעורים באנגליה בעניין: Scandecor Development AB v Scandecor Marketing AB [1999] FSR 29, 39; כן השוו: עניין אינווסט, בעמ' 251-254). בחינת מכלול העובדות הנוגעות לענייננו, עליהן אעמוד להלן, ודרך הילוכה של תדיראן בכל הנוגע לסימן המסחר, ללוגו ולשם כמפורט לעיל, מבססת לגישתי את המסקנה כי עד העסקה משנת 1999 היו בידי תדיראן המוניטין בתחום הקשר וכי מוניטין אלה נמכרו על-ידה בהסכם מ-1999 תמורת 15,000,000 דולר.

11. על משמעותו של המונח מוניטין, כפי שהותוותה לאורך השנים בפסיקתו של בית משפט זה, עמדתי לאחרונה בע"א 4710/12 ברק גז סוכנויות בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן (13.1.2015) (להלן: עניין ברק גז) שם קבעתי, בין היתר, כי:

"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, וכדברי הלורד אלדון משנת 1810: "מוניטין שנמכרו אינן אלא ההסתברות שלקוחות ישנים יחזרו למקום הישן" (ע"א 550/72 באומל נ' פקיד השומה, חיפה, פ"ד כח(1) 650, 652 (1974)). אולם, לא בכל מקום שבו הוסכם על העברת חוג הלקוחות מעיד הדבר על העברת מוניטין. בעניין אינווסט מנה בית משפט זה 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 [נוסח חדש]); 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 המוכר מלנסות לשוב ולזכות בלקוחותיו (עניין אינווסט, בעמ' 251-254; ע"א 4975/09 פינטו נ' פקיד שומה עפולה, פסקה 3 לפסק דינו של השופט נ' הנדל (10.4.2011) (להלן: עניין פינטו)). בעניין אינווסט הדגיש בית המשפט עם זאת כי אין מדובר ברשימה סגורה ונדרשת בחינה של כל מקרה ומקרה על פי מכלול נסיבותיו כדי שניתן יהיה להגיע

למסקנה הנסמכת על משקלם המצטבר של כל המאפיינים (עניין אינווסט, בעמ' 252; השוו לדבריו של הלורד Lindley בעניין Muller לעיל, בעמ' 235). כך למשל, נפסק בעניין אחד כי עצם קיומה של תניית אי תחרות אינה מהווה הוכחה מוחלטת למכירת מוניטין (ע"א 834/96 הולצמן נ' פקיד שומה תל אביב 4 (23.4.1998); ליישום שונה ראו: עניין פינטו, שם).

סממנים אלו של המוניטין ושל מכירתו, אשר הותוו בעניין אינווסט ובפסיקה שבאה בעקבותיו, רלוונטיים גם לענייננו, ובאמצעותם יש לנסות ולאפיין את מערכת היחסים שנוצרה בין תדיראן ותדיראן קשר בעקבות ההסכם מ-1996.

12. כפי שקבע בצדק בית המשפט המחוזי, 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 (עניין אינווסט, בעמ' 253-254; ע"א 4666/10 דוד לנדאו נ' פקיד שומה תל אביב, פסקה י"ד לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) א' רובינשטיין (28.6.2012)). בענייננו ובניגוד למסקנתו של בית המשפט המחוזי, אני סבורה כי מסכת העובדות שתפורט להלן יש בה כדי ללמד שגם לאחר ההסכם מ-1996 לא משכה תדיראן ידיה מעסקי הקשר ולא נפרדה מהם שכן העברת הפעילות בתחום הקשר מתדיראן לתדיראן קשר כחברה בת בשנת 1996, הייתה למעשה סוג של "העברה בתוך המשפחה" אשר בוצעה כחלק ממהלך ארגוני ששימר בידי תדיראן שליטה מלאה בתדיראן קשר ובמסגרתו המשיכה תדיראן קשר לקיים קשר עסקי הדוק עם תדיראן קשר האם.

העיד על כך מר שמואל כץ (להלן: כץ), אשר עבד בתדיראן מאז שנת 1972, המשיך לעבוד בתדיראן קשר בתחום השיווק והמכירות לאחר ההסכם מ-1996 וכן כסמנכ"ל שיווק של תדיראן קשר לאחר שנמכרה לתלה בעסקה משנת 1999 (ובהמשך גם לאחר שתלה מכרה את החברה לחברת אלביט מערכות):

"זה היה 'בתוך המשפחה'. תדיראן פשוט בהתארגנות פנימית שלה העבירה נכסים מסוימים מחדר א' לחדר ב' שלה" (עמ' 64 לפרוטוקול הדיון מיום 28.3.2010).

עדות נוספת התומכת במסקנה זו היא עדותו של רו"ח בניהו שמש, אשר סיפר כי גם לאחר הפיצול והקמתה של תדיראן קשר לא חל שינוי בפעילותה מהזמנים בהם הוגדרה כחטיבה בתוך תדיראן (עמ' 8 לפרוטוקול הדיון מיום 6.12.2008). עוד עולה מעדותם של מצהירים נוספים מטעם תדיראן, שלא נסתרה, כי "הכובד של המותג" מנקודת ראותם של הלקוחות התמקד בשם "תדיראן" (ר' חקירתו הנגדית של העד נחמיה שיף, בעמ' 16 לפרוטוקול הדיון מיום 28.3.2010 וכן בעמ' 19 בשורות 20-22; עדותו של שמואל כץ בעמ' 61 לפרוטוקול הדיון מיום 28.3.2010) ומדבריו של כץ אף עולה כי בעיני הלקוחות לא חל שינוי של ממש לאחר הקמתה של תדיראן קשר, והם ראו בפעילותה במבנה הארגוני החדש המשך ישיר של פעילותה הקודמת (עמ' 55, שם). עוד סיפר כץ בעדותו כי לקוחותיה של תדיראן קשר העבירו תשלומים עבור השירות שקיבלו ישירות לחברה האם - תדיראן (עמ' 55 לפרוטוקול הדיון מיום 28.3.2010) והוא הוסיף ועמד על מאפייניו הייחודיים של השוק הצבאי שבו התמודדה תדיראן קשר ותיאר כיצד תדיראן קשר נסמכה על שיוכה לתדיראן ובמצגות שהועברו ללקוחות הציגה את עצמה כחלק מקבוצת תדיראן ואף צירפה את מסמכי הרישום של תדיראן להצעות שהגישה במכרזים בהם התמודדה (עמ' 48, שם).

13. ההסכם מ-1996 מלמד אף הוא על המשך הקשר בין תדיראן ותדיראן קשר. כך למשל, קובע סעיף 8 להסכם כי תדיראן תעביר לתדיראן קשר כל תמורה או תקבול שיגיע לידיה בגין הפעילות בה עוסקת תדיראן קשר. עוד נקבע בסעיף 9א כי תדיראן קשר תמשיך לקיים את כל ההסכמים וההתחייבויות שהוסבו אליה מתדיראן, ובהמשך אותו סעיף נקבע כי במידה והסבת ההסכם לא תאושר על ידי גורם כלשהו "תישאר תדיראן חייבת וזכאית כלפי הצדדים האחרים להסכם או להתחייבות" וכי "האמור לעיל יחול גם במקרה שתדיראן וחברת הבת [תדיראן קשר] יגיעו ביחד להחלטה כי משיקולים מסחריים או אחרים לא רצוי להסב את ההסכם או ההתחייבות האמורים". תדיראן הוסיפה והתחייבה להמשיך ושמור ולאחסן את כל המידע העוסק בפעילותה של תדיראן קשר (סעיף 9ג) ובסעיף 11 התחייבה תדיראן קשר לדווח לתדיראן על אירועים מהותיים ולהכין דוחות כספיים שנתיים ורבעוניים בהתאם להנחיות תדיראן מעת לעת. כמו כן, התחייבה תדיראן

קשר "להגיש לתדיראן תוכניות תקציב, דו"חות פעילות, תוכניות פיתוח (השקעות וכד'), והכל – בהתאם להנחיות תדיראן כפי שתינתנה מעת לעת" (סעיף 11ב להסכם מ-1996). הנה כי כן, תדיראן לא משכה ידיה כלל וכלל מעסקי הקשר שהפעילות בהם הועברה לתדיראן קשר כחברת בת שהוקמה במסגרת הליך רה הארגון. מסקנה זו משתלבת היטב עם העובדה שלפי סעיף 4 להסכם מ-1996 טרחה תדיראן להדגיש כי זכות השימוש הניתנת לתדיראן קשר בסימן המסחר ובלוגו ניתנת לה כחברת בת שלה, כי היא אינה רשאית להעבירה וכי עליה "להשתמש בסימן המסחרי וב'לוגו' האמורים בדרך נאותה ומבלי לפגוע בשמה הטוב של תדיראן ובהתאם להנחיות תדיראן מעת לעת".

לכך יש להוסיף כי ההתקשרות בין תדיראן ותדיראן קשר להעברת הפעילות בהסכם מ-1996 נעדרת סממן חשוב המעיד על מכר מוניטין והוא - הסכם אי-תחרות (עניין אינווסט, בעמ' 252; עניין ברק גז, פסקה 7). זאת להבדיל מההסכם מ-1999 אשר לצידו כן נחתם, כפי שפורט לעיל, הסכם אי תחרות ובגין ההתחייבות הכלולה בו אף שולמו לתדיראן 20,000,000 דולר.

סיכום ביניים - בשל כל הטעמים המפורטים לעיל ובשונה מן המסקנה אליה הגיע בית המשפט המחוזי, דעתי היא כי תדיראן לא העבירה את המוניטין בתחום הקשר לתדיראן קשר בשנת 1996 והמשיכה להחזיק במוניטין זה עד שנת 1999.

14. כפועל יוצא מכך ואף זאת בשונה מבית המשפט המחוזי, אני סבורה כי נותרו בידי תדיראן מוניטין בתחום הקשר אותם יכולה הייתה למכור בהסכם מ-1999. במאמר מוסגר אציין כי בכל מקרה אין מקום לדעתי ללמוד לענייננו מן ההלכה שנפסקה בעניין ליבוביץ, אליה הפנה בית המשפט המחוזי. זאת שכן בניגוד לעניין ליבוביץ ולמקרים אחרים בהם יושמה ההלכה שנקבעה שם (ראו עניין ברק גז, פסקאות 8-10 וההפניות שם), בענייננו אין מדובר במערכת יחסים של מפיץ - יצרן שבה המפיץ טוען כי רכש מוניטין במנותק מן המוניטין של היצרן, אלא במערכת יחסים שבין יצרן (תדיראן) שערך רה-ארגון תאגידי והעביר את פעילות

הייצור מחטיבה לחברת בת (תדיראן קשר), ממנה לא התנתק ובה המשיך לשלוט באופן מלא גם לאחר מכן. בהינתן מערכת היחסים התאגידית האמורה, ההלכה לפיה, ככלל, המוניטין ישויכו ליצרן, אין די בה כדי לשלול את המסקנה כי המוניטין נותרו בידי תדיראן.

האם ההסכם מ-1999 היה הסכם למכירת מוניטין ?

15. ההסכם מ-1999 הוא כאמור אחד משלושה הסכמים שנכרתו בשנה שבה מכרה תדיראן את חברת הבת - תדיראן קשר - לתאגיד תלה שבשליטת קבוצת שמרוק ופיבי. ההסכם הראשון עסק במכירת מניות החברה תמורת כ-109 מיליון דולר. הסכם נוסף שנכרת באותו מהלך הוא הסכם אי התחרות שכלל התחייבות של תדיראן לא להתחרות בפעילותה של תדיראן קשר תמורת תשלום של 20 מיליון דולר. וההסכם השלישי, שכונה על-ידנו ההסכם מ-1999, הוא ההסכם לפיו נמכרה זכות השימוש בשם ובלוגו של תדיראן קשר, ולמען הנוחות נביא אותו כלשונו:

1. Tadiran hereby ultimately, irrevocably and unconditionally assigns and transfers to the Company the right to use the name "Tadiran Communications Ltd." And grants the Company an irrevocable, unconditional and perpetual license to use the Name and Logo free and clear of all liens and restrictions on transfer, for a total consideration of \$15,000,000 (fifteen million Dollars) payable by wire transfer of immediately available funds to an account or accounts specified by Tadiran.

2. Tadiran shall agree and shall take all necessary steps to enable the change of the Company's registered name to "Tdiran Communications Ltd."

3. Tadiran hereby agrees that the Company and its subsidiaries and affiliates, not to use the "Tadiran Communications" or the "Tadiran Com." names alone or in conjunction with other names after the date hereof.

אין מחלוקת, וכך גם נקבע בפסק דינו של בית המשפט המחוזי, כי בהסכם מ-1999 מימשה תדיראן למעשה את הזכויות בשם ובלוגו שאותן שימרה לעצמה על פי סעיף 4 להסכם מ-1996. עם זאת, קבע בית המשפט המחוזי כי אין במכירת הזכות כדי להעיד על מכירת מוניטין, שכן המונח "מוניטין" אינו מופיע כלל בהסכם והמוניטין שהיו אחוזים בשם "תדיראן תקשורת" הם לגישתו המוניטין

שבנתה לעצמה חברת הבת בעקבות ההסכם מ-1996, כתוצאה מהפעילות שלה בתחום זה עד שנת 1999.

קביעות אלה אינן מקובלות עליי ולטעמי בחינת ההסכם מ-1999 על רקע שני ההסכמים הנוספים שנחתמו בד בבד עמו, מלמדת כי מכירת מניותיה של תדיראן קשר על-ידי תדיראן לתלה היא זו המסמנת את היפרדותה הממשית של תדיראן מעסקיה של תדיראן קשר ואת משיכת ידה מאותם עסקים, אשר מאותו שלב ואילך עברו לתאגיד חיצוני. במסגרת עסקה זו שולבה גם מכירת המוניטין של תדיראן בתחום הקשר אשר כפי שתואר לעיל נבנו לאורך עשרות שנים ולגישתי נותרו בידי תדיראן גם לאחר ההסכם מ-1996. בהקשר זה קשה עליי המסקנה כי מוניטין מבוססים אלה אשר כפי העולה מן הראיות שהוצגו המשיכו לשרת את עסקיה של תדיראן קשר כחברת בת, נבנו במשך 3 שנות פעילות בלבד של תדיראן קשר. בניגוד לבית המשפט קמא אני סבורה כי ההסכם מ-1999 לפיו מכרה תדיראן לתלה גם את הלוגו ואת השם המסחרי "תדיראן קשר" הינו הסכם למכירת מוניטין, הנלווה למכירת העסק כולו. אחרת קשה להלום את נכונותה של תלה לרכוש את והשם והלוגו ב-15 מליון דולר, ויפים לעניין זה דבריו של השופט קרדוזו ב- In re Brown משנת 1926:

Men will pay for any privilege that gives a reasonable expectancy of preference in the race of competition. ... Such expectancy may come from succession in place or name or otherwise to a business which has won the favor of its customers. It is then known as good will (In re Brown, 242 N.Y. 1, 150 N.E. 581 (1926)).

חיזוק נוסף לאותה מסקנה עצמה ניתן למצוא בעובדה כי במשולש ההסכמים שנחתם באותו מעמד נחתם גם הסכם אי תחרות, שהוא כאמור אחד הסממנים החשובים לעסקה של מכירת מוניטין, ולפיו התחייבה תדיראן שלא להתחרות בעסקיה של תדיראן קשר בבעלות תלה וזאת במשך חמש שנים ממועד העסקה וכנגד תשלום של 20,000,000 דולר. לבסוף, לא למותר לציין כי תדיראן העלתה טענה נוספת התומכת באותה מסקנה עצמה, אשר לא נסתרה על-ידי המשיב, ולפיה בעת שתלה מכרה את מניותיה בתדיראן קשר לחברה אחרת, היא

דיווחה למשיב על מחיר רכישה של 109 מליון דולר, מבלי שכללה בסכום זה את התמורה עבור רכישת השם והלוגו (על פי ההסכם מ-1999). זאת בניגוד לאינטרס של תלה לדווח על מחיר רכישה גבוה ולהפחית בכך את הסכום שעליה לשלם כמס רווחי הון. טענה זו תומכת אף היא בעמדת תדיראן לפיה התמורה שנקבעה בהסכם מ-1999 (15,000,000 דולר), לא שולמה עבור מניות תדיראן קשר אלא עבור מוניטין.

16. העובדה כי המונה מוניטין לא נזכר בהסכם מ-1999 אין בה לטעמי כדי לשלול מסקנה זו בהינתן העובדה שהשם והלוגו שהינם, כאמור, כלי קיבול מובהקים של מוניטין העסק, נמכרו על-פי אותו הסכם וכן בהינתן יתר העובדות והנתונים שעליהם עמדנו לעיל, המלמדים כולם על כך כי מדובר בעסקת מכר מוניטין המשולבת במכירת מכלול עסקיה של תדיראן קשר לתלה. העובדה שתדיראן לא דיווחה בזמן אמת לרשויות המס על מכירת מוניטין מעוררת לכאורה קושי, אך בהקשר זה יש לזכור כי לדו"חות המס שהוגשו למשיב צירפה תדיראן את דוחותיה הכספיים ובפרק הביאורים נעשתה הפרדה בין שלוש העסקאות, וצוין כי מלוא האחזקות בתדיראן קשר נמכרו עבור 109 מיליון דולר וכי תדיראן קשר שילמה 35 מליון דולר "תמורת השם המסחרי והסכם אי תחרות לתקופה מוגבלת". בכך יש ללמד כי בזמן אמת בדוחות הכספיים בוצעה הפרדה בין העסקאות. רואה החשבון שמש, שהעיד מטעם תדיראן, הבהיר בהקשר זה כי הטעות בסיווג העסקה בדוחות המס התגלתה רק מספר שנים מאוחר יותר, משום שהדיון בשומות לשנת 1999 נערך בשלב זה (עדותו של רו"ח בניהו שמש, בעמ' 5 לפרוטוקול הדיון). מכל מקום, השאלה אם היה מקום לקבל דו"ח מתקן אינה מתעוררת כלל בענייננו שכן פקיד השומה היה בדעה שיש להתיר לתדיראן לתקן את דוחותיה והסכים לקבל את הדו"ח המתקן. פקיד השומה אף הוסיף והצהיר בהקשר זה כי ביקש לתת לתדיראן את יומה בבית המשפט (פסקה 76 לסיכומי המשיב בבית המשפט קמא), ובנסיבות אלו סברתי כי יש למקד את הדיון בהחלטתו לגופה.

17. בשולי הדברים יש מקום להתייחס לטרוניית המשיב על כך שתדיראן לא הביאה את לקוחותיה של תדיראן קשר על-מנת להעיד על סוגיית המוניטין. לעדות

הלקוחות יש אכן חשיבות בהקשר זה (ראו: עניין אינווסט בעמ' 266), אולם כפי שכבר נפסק, אין להגביל את המבקש להוכיח קיומם של מוניטין לסוגים מסוימים של הוכחה (ע"א 634/89 ריין נ' Fuji electronics mfg co, פ"ד מה(4) 837, 849 (1991)). בענייננו, ניתן היה אולי להביא ראיות נוספות בדבר קיומם של מוניטין שהיו בידי תדיראן לאחר ההסכם מ-1996. עם זאת, להבנתי אין לומר כי תדיראן כשלה בהבאת ראיות להוכחת המוניטין שנותרו בידיה לאחר ההסכם מ-1996. אדרבה, תדיראן הציגה תצהירים מפורטים של שלושה עדים שנשמעו בבית המשפט וניתן היה להסיק מעדויותיהם, בצירוף הראיות הנוספות שהציגה תדיראן, כי ערב ההתקשרות בהסכם מ-1999 היו בידיה מוניטין הניתנים למכירה.

שווי המוניטין שנמכרו

18. הסוגיה האחרונה הטעונה בירור נוגעת לשאלה האם יש לייחס את מלוא התמורה שהתקבלה בהסכם מ-1999 למכר מוניטין?

הנטל בעניין זה מוטל על תדיראן ועמדתה בהליכים דנן הייתה כי הסכום כולו (15,000,000 דולר) שולם לה עבור המוניטין ולמצער חלק הארי של אותו סכום. חישוב ערכם של מוניטין כרוך בקושי לא מבוטל (ראו עניין אינווסט, בעמ' 254; עניין ברק גז, פסקה 17). בענייננו, תמכה תדיראן את טענתה כי יש לייחס את מלוא התמורה למכירת מוניטין בתצהירו של ד"ר נחמיה שיף, בעל תואר ד"ר לכלכלה מהאוניברסיטה העברית בירושלים, אשר שימש מאז 1979 בתפקידים בכירים במסגרת אגף הבקרה של תדיראן ובמהלך שנות התשעים עבר לכהן כמנהל הכספים הראשי הראשון של תדיראן קשר עד לשנת 2007. בתצהירו פירט ד"ר שיף את הדרכים השונות לפיהן ניתן לאמוד את ערכם של המוניטין הגלומים בשם ובלוגו שנמכרו בהסכם מ-1999 וסיכם כי על-פי שלוש הדרכים אותן בחן, שווי המוניטין המתקבל נע בין 18 מליון ל-27 מליון דולר. לגרסתו, אפוא, התמורה בסך 15 מליון דולר שהעבירה תדיראן קשר עבור השם והלוגו היא סבירה ואף נמוכה.

המשיב מצידו המשיך לדבוק בעמדתו כי בעסקה דנן לא נמכרו מוניטין, והוא לא הציג מצידו - ולו לחלופין - כל חוות דעת או הערכה הנוגעת לשווי המוניטין, היה ועמדתו זו תידחה.

19. בהיעדר עמדה מצד המשיב לעניין שווי המוניטין ומשעמדת תדיראן לעניין זה סבירה על פניה, יש לאמץ לטעמי את עמדת תדיראן ולייחס את מלוא התמורה ששולמה על-פי ההסכם מ-1999 למכר מוניטין. לתדיראן יצאו, כאמור, מוניטין לא מבוטלים בתחום הקשר לאורך השנים, היא הייתה פעילה בתחום האלקטרוניקה עוד משנות הארבעים של המאה הקודמת, היינו כשישים שנים לפני כריתת ההסכם מ-1999 וכשלושים שנים מאז החלה לפעול תחת השם "תדיראן". תדיראן עסקה בתחום הקשר במשך עשרות שנים, בין היתר, מול לקוחות בינלאומיים שהיו קשורים איתה בחוזים ארוכי טווח. אכן, שנות הפעילות הרבות של תדיראן, פעילותה הגלובאלית בשווקים הצבאיים, והיקף העסקאות אותן פירט ד"ר שיף (מאות מיליוני דולרים), מלמדים על הערך המוסף הלא מבוטל שהיה לשימוש בשמה בהקשר זה. לכך יש להוסיף נתון נוסף המצביע לטעמי על השווי הלא מבוטל של המוניטין שנמכרו וכוונתי לכך שעל פי הסכם אי התחרות הייתה תלה נכונה לשלם לתדיראן סכום נכבד של 20,000,000 דולר וזאת כנגד הסכמתה של תדיראן שלא להתחרות עם תדיראן קשר בבעלות תלה במשך 5 שנים מיום חתימת ההסכם. בכך ניתן לראות אינדיקציה נוספת למשמעות שאותה ייחסה תלה למוניטין של תדיראן בתחום זה.

זאת ועוד - גם אם אניח לטובת המשיב כי תדיראן קשר צברה מאז הסכם 1996 ועד הסכם 1999 מוניטין כלשהם בזכות עצמה (וכפי שצוין לעיל אינני סבורה כך), מדובר לכל היותר בחלק צנוע ביותר מתוך המוניטין שנמכרו. מכל מקום, משלא באה כל ראיה מצד המשיב אשר עליה ניתן לבסס חלוקה כלשהי של התמורה, אין מקום לערוך פיצול כזה ויש לייחס את מלוא התמורה הנקובה בהסכם מ-1999 – 15,000,000 דולר - למכר מוניטין.

20. סיכומו של דבר, אציע לחבריי לקבל את הערעור מן הטעמים שפורטו לעיל ולקבוע כי יש לזקוף את כל התמורה הנקובה בהסכם מ-1999 - 15,000,000 דולר, למכירת מוניטין. כמו כן, אציע לחבריי כי בנסיבות העניין לא ייעשה צו להוצאות.

ש ו פ ט ת

הנשיאה מ' נאור:

השתכנעתי מדברי חברתי השופטת א' חיות כי דין הערעור להתקבל.

1. הערעור שלפנינו ממוקד בסופו של יום ברובד העובדתי. המערערת בצעה בשנת 1996 רה-ארגון. במסגרתו היא העבירה את הפעילות העסקית בתחום הקשר לחברה-בת. היא הותירה בידיה את הזכויות על סימן המסחר ועל הלוגו, אולם התירה לחברה-הבת להמשיך ולהשתמש בהם לצורך פעילותה העסקית. שלוש שנים לאחר מכן מכרה המערערת את מניותיה של החברה-הבת ובין היתר התחייבה, במסגרת חוזים נפרדים, להעביר לרוכשת את זכויות השימוש בסימן המסחר ובלוגו שלה וכן להימנע מלהתחרות בה.

2. השאלה העובדתית המתעוררת בערעור היא אם בעת מכירתן של המניות בשנת 1999 החזיקה המערערת מוניטין בידה. שאלה זו אוצלת על שאלת המשנה הנובעת ממנה, אם אכן במועד מכירתן של המניות נמכר המוניטין בנפרד מהן, או שמא מדובר, כקביעתו של בית-המשפט המחוזי, בפיצול מלאכותי של התמורה ששולמה בגין המניות למספר חוזים. שאלה זו התעוררה בענייננו מאחר ששיעור המס שחל על מכירתו של מוניטין בתקופה הרלוונטית היה נמוך במידה משמעותית משיעור המס שהוטל באותה עת על רווח הון. אעיר כי ההבדלים בשיעורי המס

צומצמו כמעט לחלוטין במסגרת תיקון מס' 132 בפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], כך שכיום מידת הרלוונטיות של השאלה שנידונה בפנינו מוגבלת יחסית.

3. כפי שעולה מפסק-דינה, סבורה חברתי השופטת א' חיות כי המערערת הותירה בידה את המוניטין שהיה לה, או למצער את רובו, במועד העברתה של הפעילות העסקית לחברה-הבת. מוניטין זה, כך קבעה, היה מגולם בין היתר בשם המותג ובסימן המסחר, אשר בהם המשיכה כאמור להחזיק עד שהעבירה אותם במסגרת המכירה נושא הערעור. לעמדתה אין מדובר אפוא בפיצול מלאכותי בין מספר חוזים, אלא במכירה אמתית של מספר מרכיבים או נכסים שונים.

4. לא אכחד: מלכתחילה מצאתי קושי בעמדתה של המערערת, בשים לב לכך שבזמן אמת היא דיווחה על העסקה כמקשה אחת – מבלי שהפרידה בין הנכסים שנמכרו במסגרת כל אחד מהחוזים – ושרק בהמשך, במהלך דיוני השומה שניהלה עם המשיב, גילתה את הטעות וביקשה להגיש דו"ח מתקן. ככלל, כל המשנה ידו על התחתונה. אולם, עיון בתיק מעלה כי המשיב כלל לא התנגד להגשתו של הדו"ח המתקן ולא חלק על הסברם של המערערת ושל עובדיה למקורה של הטעות (ראו תצהירו של רו"ח שמש, מוצג 5 בכרך המוצגים מטעם המערערת, סעיף ה'; וחקירתו הנגדית, פרוטוקול הדיון מיום 6.12.2009, בעמ' 4-5). בנסיבות אלה, הגעתי לכלל מסקנה שלא יהא זה נכון לזקוף לחובתה של המערערת את עצם התיקון.

5. כאמור, מקובלת עלי עמדתה של חברתי כי חלק הארי של המוניטין העסקי שצברה המערערת במשך עשרות שנות פעילותה – כמתואר בפסקה 1 בפסק-דינה של חברתי – גולם בשמה ובסימן המסחר שלה, אשר היו מוכרים לכל והיוו סמן לאיכות בשוק הרלוונטי שבו פעלה. אכן, המערערת העבירה לחברה-הבת את כל פעילותה העסקית בתחום הרלוונטי, על רובדיה השונים. אולם, העיקר נעוץ בכך שהמערערת הותירה בידה את מלוא הזכויות על המותג, זכויות אשר גלומות בעיקרן בשם, בלוגו ובסימן המסחרי. המערערת התירה לחברה הבת להמשיך ולהשתמש בכל אלה, אולם כאמור לא העבירה אליה את הבעלות עליהם. מקובלת

עליי עמדתה של חברתי, כי מנקודת ראותו של השוק די היה בהענקתו של היתר זה כדי ליצור את השיוך – הן מבחינת המותג, הן מבחינת השם, הן מבחינת המוניטין, הן מבחינת האיכות – לחברה-הבת. בכל אלה היה את המנוף העיקרי שאפשר לחברה-הבת להמשיך ולפעול בשוק, מבלי שיהיה עליה להקים מותג חדש – מותג אשר היה עשוי להיתקל מטבע הדברים בקשיי חדירה מרובים, במיוחד לנוכח השוק הקטן והסגור שבו מדובר. משאלה הם פני הדברים, למותג על כל רובדיו יש שווי; כשבנסיבות המקרה, מדובר בשווי משמעותי. כפועל יוצא, בשים לב לכך שבעת מכירת מניותיה של החברה-הבת ביקשו הרוכשים לרכוש גם את הזכויות במותג – לזכויות אלה יש שווי. זכויות אלה מגלמות, אפוא, בנסיבות העניין, את המוניטין שנותר בידה של המערערת.

6. אשר לאופן חישובו של המוניטין ולדרך הערכתו, תמימת דעים אני עם עמדתה של חברתי. עמדה זו עולה בקנה אחד עם פסק-דינו של בית-משפט זה בע"א 5321/98 אינווסט אימפקט בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב 1, פ"ד נח(2) 241, 259 (2003) (להלן: עניין אינווסט). בעניין אינווסט נקבע כי בהערכתו של מוניטין יש להסתמך ככלל על הסכמת הצדדים, אלא אם סבור פקיד השומה כי זו אינה סבירה; כשבמקרה זה האחרון יש לחשב את המוניטין באמצעות הפחתה של ערך נכסיו (המוחשיים והלא מוחשיים) של העסק ממלוא התמורה ששולמה בגין רכישתו. בענייננו לא העלה המשיב כל טענה באשר לחוסר סבירותו של הסכום ששולם בגין המוניטין; וכפי שציינה חברתי, הוא לא הציג כל חישוב אלטרנטיבי. על כן, יש לקבל את חישובה של המערערת לצורך הערכת שווי של המוניטין שמכרה.

7. אציין, לא בשולי הדברים, כי פעולת רה-הארגון שבצעה המערערת בשנת 1996 – ושבמסגרתה העבירה את הפעילות העסקית כולה לחברה-הבת שלה – בוצעה ללא כל חבות במס, בהתאם לאמור בסעיף 104א(א) בפקודת מס הכנסה, התשכ"ט-1969 (ראו, לעניין זה, למשל: הודעה המפרשת את נימוקי השומה, מוצג 2 בתיק המוצגים מטעם המערערת, בעמ' 2). סעיף זה קובע: "אדם המעביר את מלוא זכויותיו בנכס לחברה שאינה איגוד מקרקעין, תמורת קבלת הזכויות הקיימות באותה חברה, לא יחוייב במס" בכפוף לתנאים הנקובים בהמשך הסעיף.

הסדר זה אינו מעניק פטור ממס, אלא דחייה של תשלום המס למועד שבו תימכרנה המניות. המשיב עצמו לא חלק על העובדה שבשנת 1996 החזיקה המערערת במוניטין בלתי מבוטל (ראו סעיף 16 לתצהירו של רו"ח משולם מטעם המשיב, מוצג ב' בכרך המוצגים מטעם המשיב). במילים אחרות, אין ספק שאילו היה מדובר במכירה רגילה של מניות (ולא בהעברת הפעילות לחברה-בת, עסקה שבגינה נהנתה כאמור המערערת מההסדר המיטיב הקבוע בסעיף 104א(א)) והמערערת הייתה נדרשת לשלם מס רווח הון בגין העברתן של המניות, היה באפשרותה לשלם שיעור מס מופחת בגין הסכום ששולם על המוניטין. בשל הוראת סעיף 104א(א), זכתה המערערת לדחיית מס. בהגיע המועד לפרוע את ה"מפרעה" שהוענקה לה, יש בקביעה כי המערערת תידרש לשלם את אותם שיעורי מס שהייתה נדרשת לשלם אילו לא היה חל ההסדר בדבר דחיית המס האמורה כדי להטיל עליה חבות מס צודקת בנסיבות. יש בכך גם כדי ליצור "שקילות" בין שתי ההחלטות העסקיות האלטרנטיביות, המביאות – כעולה מדברים אלה – לחבות זהה במס.

8. יש להדגיש כי המקרה הנוכחי הוא מקרה חריג, שבו הוכח כי בשנת 1996 הועבר "העסק החי" מהמערערת לחברה-הבת במנותק מהמוניטין, אשר נמכר רק שלוש שנים לאחר מכן. כפי שצוין בעניין אינווסט, "ככלל, יקשה להוכיח כי נמכר המוניטין של עסק מקום שבו לא נמכר העסק כעסק חי. ייתכנו אולי מקרים נדירים שבהם אכן תתבצע מכירה שכזו [...]" (שם, בעמ' 254). 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. מוניטין הוא נכס מיוחד המצריך תחזוקה הדוקה ושמירה צמודה. בחלוף השנים עשוי שוויו של המוניטין לפחות ולעתים אף להתפוגג כליל, בין היתר עקב שינויים טכנולוגיים ופרסונאליים אשר עשויים לפגום בו. לפיכך, נדירים הם המקרים שבהם תוכר מכירתו של מוניטין המנותק מעסק, במיוחד כאשר מכירה זו מבוצעת תקופה לא מבוטלת לאחר מכירתו של העסק עצמו. לאחר עיון מדוקדק בעובדות ובעקבות הערותיה של חברתי השופטת א' חיות הגעתי לכלל מסקנה כי בענייננו הוכח מקרה נדיר מסוג זה, שעה ששינוי אופן ההתאגדות מחטיבות פנימיות לחברות-בנות יצר

מציאות שאפשרה למוניטין לשמור על ערכו אף במהלך השנים שחלפו. בנסיבות אלה החלטתי להצטרף לעמדתה של חברתי, שלפיה אכן נמכר במסגרת ההסכם משנת 1999 מרכיב של מוניטין. בנסיבות אחרות עשויה כמובן התוצאה להיות אחרת.

ה נ ש י א ה

השופט ט' ג'ובראן:

אני מסכים לפסק דינה של חברתי השופטת א' חיות ולהערותיה של חברתי הנשיאה מ' נאור.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק-דינה של השופטת א' חיות.

ניתן היום, ו' באב התשע"ה (22.7.2015).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ה נ ש י א ה