

בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ה"פ 28307-06-19 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

מבקשת א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ
באמצעות ב"כ עו"ד שלומי לזר

נגד

משיב פקיד שומה רמלה
באמצעות ב"כ עו"ד עדי חן

חקיקה שאוזכרה:

[פקודת מס הכנסה \[נוסח חדש\] - לא מרובד: סע' 104א, 191](#)
[תקנות מס הכנסה \(שיעור פחת למוניטין\), תשס"ג-2003: סע' 2\(א\)](#)

פסק דין

1. ביום 6.11.2017 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי בערעורים המאוחדים [ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה](#); [ע"מ 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה וע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. \(פליינג קרגו\) תובלה בינלאומית בע"מ](#) נ' פקיד שומה רמלה (להלן: **הערעורים**), במסגרתו התקבל עיקרו של הערעור שהגישו פליינג קרגו בע"מ, דניאל רייק וא.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ (להלן **ביחד: המערערים**), כנגד השומות שהוציא להם המשיב.

ביום 20.3.2019 ניתן פסק דינו של בית המשפט העליון בערעורים שהוגשו על פסק הדין בבית המשפט המחוזי [\(ע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ\)](#). בית המשפט העליון קיבל את עיקרו של הערעור שהגיש המשיב.

2. הבקשה שלפני עניינה בקנס הגרעון שהמשיב הטיל על המבקשת, א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ, היא המערערת [ע"מ 56940-07-12](#), בגין שנות המס 2008 – 2010 על פי [סעיף 191 לפקודת מס הכנסה](#) (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: **הפקודה**) וזאת בסך של כ-11.3 מיליון ש"ח (להלן: **קנס הגירעון**). קנס הגירעון הוטל מלכתחילה במסגרת השומה שהוצאה למבקשת והוא היווה חלק מהערעורים שהוגשו

לבית המשפט המחוזי (לרבות קנסות הגרעון שהוטלו במסגרת [ע"מ 23285-09-12](#) ובע"מ [23248-09-12](#)). בעקבות פסק הדין של בית המשפט המחוזי החליט המשיב שלא להטיל את קנס הגרעון על המבקשת. עם זאת, לאחר שניתן פסק דינו של בית המשפט העליון, החליט המשיב לחזור ולחייב את המבקשת בקנס הגרעון.

במסגרת המרצת הפתיחה דן עותרת המבקשת למתן סעד הצהרתי לפיו אין לחייבה בקנס הגרעון.

3. הערעורים שנדונו בבית המשפט המחוזי ובבית המשפט העליון נוגעים למסכת העובדתית הבאה: חברת האם - פליינג קרגו בע"מ – היא המערערת בתיק [ע"מ 23285-09-12](#) (להלן: **חברת האם**) - עסקה החל משנת 1982 ועד לשנת 2000 בשני תחומי פעילות: פעילות שילוח בינלאומית; ופעילות בלדרות. חברת האם מסווגת כחברה משפחתית והנישום המייצג, מר דניאל רייק, הוא המערער [בע"מ 23248-09-12](#). בסוף שנת 2000 הקימה חברת האם שתי חברות בנות: את המבקשת, וחברה נוספת, א.פ.סי. (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ. בתחילת שנת 2001 הועברו מחברת האם לחברות הבנות נכסים הקשורים לפעילות השילוח הבינלאומית ולפעילות הבלדרות (להלן: **שינוי המבנה**). למבקשת הועברו נכסים שונים ששימשו את חברת האם בפעילות השילוח הבינלאומית. העברת הנכסים בוצעה במתווה הקבוע [בסעיף 104 א'](#) לפקודה. ברשימת הנכסים המועברים לא נכלל נכס מסוג מוניטין השייך לחברת האם.

באוקטובר 2007 מכרה חברת האם את מניות המבקשת לחברה זרה תושבת הולנד המהווה חלק מקונצרן Deutsche Post (להלן: **דויטשה פוסט**). התמורה שנקבה בהסכם המכר עבור המניות הועמדה על סך של 9 מיליון ₪. על פי האמור בהסכם, "מיד לאחר מכירת המניות", רכשה המבקשת את כל המוניטין שנותרו בחברת האם, וזאת בתמורה לסך של כ-531,000,000 ₪. לצורך מימון הרכישה, העמידה דויטשה פוסט למבקשת הלוואה בסך של כ-518 מיליון ש"ח, נושאת ריבית.

בדוחותיה השנתיים בתקופה שלאחר הרכישה, דרשה המבקשת בניכוי את הוצאות המימון בהן נשאה בגין ההלוואה ואת הוצאות הפחת בגין המוניטין שרכשה מחברת האם. פקיד השומה לא קיבל את האופן שבו פוצלה התמורה בין המניות ובין המוניטין וסבר כי כל התמורה שולמה עבור המניות. המחלוקת בין הצדדים נגעה, אפוא, לסיווג הסכם המכר – האם עסקין במכר מניות בלבד, כפי שטען המשיב, או במכר מוניטין ומניות, כטענת המערערים. להבחנה זו נודעה חשיבות רבה.

ככל שהעסקה הייתה מסווגת כמכר של מוניטין ומניות, מרכיב המוניטין היה כפוף בעיקרו לשיעורי מס מופחתים (20%). זאת ועוד, המבקשת יכולה לנכות פחת בגין המוניטין וזאת בהתאם [לתקנות מס הכנסה \(שיעור פחת למוניטין\)](#), התשס"ג-2003.

(להלן: **תקנות פחת מוניטין**). תקנות פחת מוניטין מאפשרות להפחית לאורך השנים את התמורה ששולמה בגין רכישת מוניטין, בשיעור של 10% לשנה, אך זאת בכפוף לתקנה 2(א) לפיה **"האמור בתקנה 1 לא יחול ברכישת מוניטין מקרוב כהגדרתו בסעיף 105א לפקודה, או מתושב חוץ, אלא אם כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד"**. בנוסף, ככל שהעסקה הייתה מסווגת כמכר של מוניטין ומניות, המבקשת תוכל לנכות אף את הוצאות המימון בגין ההלוואה שנטלה לצורך רכישת המוניטין.

לעומת זאת, ככל שהעסקה תסווג כמכר מניות בלבד, הרי שעד למועד הקובע (1.1.2003), המכירה תחויב בשיעור המס השולי של החייב במס (הנישום המייצג), וממועד זה ואילך, בשיעור המס החל על רווח הון. בנוסף לא ניתן לנכות פחת, בהעדר פחת על נכס מסוג מניות.

4. כאמור, בית המשפט המחוזי קיבל בעיקרו את הערעור. בית המשפט קבע כי לא הועבר המוניטין מחברת האם למבקשת במועד שינוי המבנה בשנת 2001 והוא נותר בידי חברת האם ("לא עבר, לא חלחל ולא התפוגג"), כאשר במהלך אותן שנים חברת האם והמבקשת מתחזקות ומשביחות אותו. עוד נקבע כי המוניטין אכן עבר בשנת 2007 במסגרת העסקה, ואין לומר כי מדובר בעסקה בדויה או מלאכותית, שכן **"כאשר טוענים כנגד שתי חברות בסדר גודל כזה שהן עשו ביניהם עסקה בדויה או מלאכותית ו/או ביצעו תכנון מס אסור צריך היה פקיד השומה להביא ראיות מוצקות המושגות על אדנים איתנים, דבר שלא נעשה במקרה דנן"**.

אשר לשאלה האם יש להתיר למבקשת לנכות את הפחת בשל רכישת המוניטין, קבע בית המשפט המחוזי כי **"ברור שרכישת המוניטין היא עיקר העסקה ולכן הפרדת העסקה באופן מלאכותי לשני שלבים שבראשון נרכשו המניות ורק לאחר מכן המוניטין חוטאת לאמת ומחטיאה את המטרה. לכן אין זאת שצמד המילים immediately following הוכנסו לסעיף 2.2 הנ"ל באופן מלאכותי ורק משיקולי מס"**. ועוד ציין בית המשפט המחוזי כי **"מהותו של ההסכם על נסיבותיו, מצביע על עסקה שונה מזו המתוארת בסעיף 2.2 הנ"ל מבחינת סדר הרכישות. מדובר בעסקה אחת, סימולטאנית, שבה נרכשו מוניטין ומניות, ואם אחד מהם נרכש קודם לכן, הרי אלו המוניטין שהוא העיקר, בחינת הולך הטפל אחרי העיקר"**.

לפיכך מצא בית המשפט המחוזי כי המוניטין נרכשו מ"קרוב" ואין לנכות את הפחת בגינם. אשר להוצאות המימון קבע בית המשפט המחוזי כי יש להתיר וזאת לאור המסקנה שמדובר בהלוואה שניטלה לרכישת מוניטין ולא מניות. בית המשפט המחוזי חתם את פסק דינו המקיף והמפורט במילים אלה: **"התוצאה היא אפוא שהערעור**

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

5. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון. בית המשפט העליון קבע כי אין להתערב בקביעת בימ"ש קמא לפיה מבנה העסקה (מכירת מניות, ולאחר מכן – מכירת המוניטין) אינו מלאכותי, אלא תואם את מצב הדברים שהתקיים עובר למכירה, לפיו פעילות השילוח הבינלאומי הייתה בידי המבקשת, ואולם המוניטין של קבוצת פליינג קרגו היה מצוי בידי חברת האם.

בית המשפט העליון ציין כי במצב בו חברת אם מבצעת עסקה הכוללת הן מכירה של מניות חברת בת והן מכירה של מוניטין הקבוצה, השייך לחברת האם, תיתכן הפרדה בין העסקאות, באופן שמכר המניות ומכר המוניטין ימוסו בנפרד, כל אחד לפי כללי המיסוי הרלוונטיים לו. בית המשפט ציין כי המוניטין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת ממכירת העסק הוא זה של קבוצת פליינג קרגו השייך לחברת האם, להבדיל מהמוניטין הקשור לפעילות השילוח הבינלאומי, שהוא חלק בלתי נפרד ממכירת פעילות חברת הבת.

עם כל זאת, בית המשפט העליון סבר כי קיימת הצדקה להתערב בחלוקת התמורות בין שני המרכיבים כפי שנקבעה בהסכם המכר, וזאת בהתחשב בכך שמרביתה של התמורה הכוללת (98%) יוחסה למוניטין קבוצת פליינג קרגו, ורק היתרה לפעילות השילוח הבינלאומי, כך שמדובר בחלוקת תמורות "קיצונית, וככל הנראה חריגה" (פסקה 50) ואף "מופרכת על פניה" ו"אינה מתקבלת על הדעת" (פסקה 53).

בית המשפט העליון מצא כי מחומר מהראיות עולה ששווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו עומד על 12.378 מיליון ₪ וכל יתרת התמורה יש לייחס למניות, ולפי זאת יש אף לחשב את הוצאות המימון על ההלוואה.

אשר לניכוי הפחת על ידי המבקשת (בהתאם לתמורה המופחתת כפי שיוחסה על ידי בית המשפט העליון למוניטין, דהיינו סך של 12.378 מיליון ₪ בלבד), נקבע כי אכן מדובר ב"קרוב" כפי שקבע בית המשפט המחוזי, ואולם מתקיים הסייג [שבתקנה 2\(א\)](#) לתקנות פחת מוניטין, שכן הרכישה חיונית לצורך ייצור הכנסה, היא נעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים.

6. לטענת המבקשת, החלטת המשיב להטיל את קנס הגרעון דינה להתבטל הן בהיבט המהותי בשל היעדר התרשלות מצידה, הן בהיבט הפרוצדורלי, נוכח פסק דינו של בית

המשפט המחוזי בסוגיית קנס הגרעון שהפך סופי וחלוט, והן בהיבט המנהלי וזאת לאור העובדה כי החלטתו של המשיב התקבלה בחוסר סמכות, בחוסר סבירות, בהיעדר הנמקה, בניגוד לחובת ההגינות, ותוך שלילת זכות הטיעון של המבקשת.

לטענת המשיב, המבקשת מתעלמת לא רק מהקביעות בעניינה במסגרת פסק הדין במחוזי ופסק הדין בעליון, באשר להתנהלות הבלתי סבירה והרשלנית, אלא שהיא גם מתעלמת מהיגיון הדברים העומד ביסוד שיטת המס בישראל, לרבות מעקרון השוויון בפני דיני המס ומעקרון גביית מס אמת; ובייחוד מתעלמת מכך שהתכלית העומדת בבסיס הטלת קנס גרעון – הינה תכלית של איזון בין אי-תשלום מס שנוי במחלוקת כל עוד מתנהל הליך בירור המס, לבין ההשלכות של קביעה שהמס השנוי במחלוקת אכן היה צריך להשתלם מלכתחילה.

7. דין הבקשה להתקבל.

8. בית המשפט המחוזי קבע בפסק דינו כי **"התוצאה אליה הגעתי מייתרת את הצורך לדון בשאלת קנס הגירעון"**, אך סתם ולא פירש. לאמיתו של דבר, משהתקבל הערעור בעניין סיווג המכר ופיצול התמורה למרכיב המניות ולמרכיב המוניטין, אך נדחה בכל הנוגע לניכוי הפחת, תוך אמירה לפיה "סדר הרכישות" שנקבע בהסכם הוא מלאכותי ונעשה משיקולי מס, היה לכאורה מקום לשאול – מה דינו של קנס הגירעון שהוטל על המבקשת בגין הדו"ח שהגישה ואשר בו ביקשה לנכות את הפחת? (זאת להבדיל מקנס הגירעון שהוטל, ככל שהוטל, על המערער או המערערת [בע"מ 23285-09-12](#) ובע"מ [23248-09-12](#). יוער כי לא הוברר עד תום האם אכן הוטל בפועל קנס גירעון בשומות נשוא ערעורים אלו; ראו האמור בסיכומים מטעם המערערים ליד ה"ש 92). כך או כך, קביעתו של בית המשפט המחוזי בעינה עומדת, ולפיה מתייתר הצורך לדון בשאלת קנס הגירעון – משמע, כי **אין להטיל את הקנס**. ואכן, בעקבות פסק הדין, ולאחר שהתקיימה פגישה בין נציגי המבקשת ובין המשיב, הוחלט כאמור בפסק דינו של בית המשפט המחוזי (ראו פרוטוקול הדיון מיום 2.1.2020 עמ' 13 ש' 2-4).

9. המשיב הגיש ערעור לבית המשפט העליון על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. לטענתו, מאחר שעתירתו הייתה להחזיר את השומה על כנה, משמע – גם את קנס הגירעון שהוא חלק בלתי נפרד ממנה. אין בידי לקבל טענה זו. דווקא על שום שבית המשפט המחוזי סתם ולא פירש, וכאשר חרף החלטתו לדחות את הערעור שהוגש על ידי המבקשת, קבע כי אין להטיל את הקנס, ניתן היה לצפות כי המשיב יביא גם נושא זה לפתחו של בית המשפט העליון, ולמצער, כטענה חילופית. משמע, היה עליו לטעון כי גם אם יידחה הערעור על פסק הדין של בית המשפט המחוזי בכל הנוגע לשומותיהם של המערערים האחרים, הרי שלכל הפחות יש להטיל קנס גירעון על המבקשת

שערעורה נדחה, זאת במיוחד על רקע האמור בהסכם בעניין "סדר הרכישות", שהוא מלאכותי ונעשה משיקולי מס. אלא שסוגיית קנס הגירעון לא נזכרה בהודעת הערעור שהוגשה על ידי המשיב לבית המשפט העליון ואף לא בסיכומים מטעמו. לא למותר לומר, כי אף בית המשפט העליון לא נדרש לסוגיה זו.

10. במהלך דיוני ההוכחות התבקשה העדה מטעם המשיב להסביר את שיקוליו בהטלת הקנס בעקבות פסק דינו של בית המשפט העליון: **"עלתה שאלה מה לגבי קנס הגירעון האם להטיל או לא והוחלט שמאחר ופסק הדין התהפך לטובתנו ונאמרו אמירות שנאמרו ע"י השופטים, עולה מסקנה כי יש להטיל קנס גירעון"**. (עמ' 14 ש' 26–28).

ובהמשך: **"לאור האמירות של ביהמ"ש העליון, הקשות שנאמרו על ידו, הסקנו כי גם ביהמ"ש העליון התרשם שהחברה התרשלה בקביעת הכנסתה בעת הגשת הדוח"** (עמ' 14 ש' 34–35).

אין בידי לקבל מסקנה זו המבוססת על "התרשמות מהתרשמות", דהיינו על התרשמותו של המשיב מהאופן שבו "התרשם" בית המשפט העליון. כמתואר לעיל, בית המשפט העליון אכן סבר כי התמורה שיוחסה למרכיב המוניטין "קיצונית וחריגה", "מופרכת" ו"אינה מתקבלת על הדעת", אך משלא נדרש לסוגיית קנס הגירעון, לא ניתן לצקת לתוך פסק הדין קביעות נורמטיביות שאינן בו.

11. לאור האמור נראה לי, אפוא, כי סוגיית קנס הגירעון הפכה לסופית וחלוטה, והמשיב אינו רשאי עתה להטיל קנס גירעון. טענתו בסיכומיו לפיה **"רק יישם את פסק הדין בעליון, ואת מדיניות המס בישראל, כאשר שידר את תוצאת המס הנובעת מפסק הדין בעליון למחשבו, לרבות קנס הגירעון הנובע מתוצאת מס זו"** מתעלמת מכך כי קנס הגירעון אינו מתווסף באופן "אוטומטי" לשומה מקום בו קיימת לנישום זכות לטעון כנגדו, בוודאי במצבים בהם סוגיית קנס הגירעון כבר עלתה ונדונה באופן מפורש בכתבי הטענות של הצדדים בבית המשפט המחוזי, ואף במהלך דיוני ההוכחות (ראו נספחים 1 – 4 להמרצת הפתיחה), ואין מדובר מבחינתם בתוספת "אוטומטית" שיש לשדר אותה למחשבים, זאת ותו לא.

12. דומה כי יפה לעניין זה האמור בפסק דינו של בית המשפט העליון בע"א [1134/11 ר.מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע](#) (12.5.2013). באותו מקרה טען המשיב כי המערערים זנחו את טענתם בנושא קנס

הגירעון, ואילו המערערים טענו כי הטענה לא נזנחה אלא מדובר בסוגיה שהינה טפלה לדיון העיקרי. על כך אמר בית המשפט העליון:

"מטבע הדברים כאשר טענה מסוימת טפלה למחלוקת העיקרית היא אמנם תתפוס נתח מוקטן של הטיעון, אך אין לקבל כי תיעדר כליל מן הסיכומים אלא אם היא נזנחה. סיכומי המערערים בפני בית המשפט המחוזי משתרעים על פני 30 עמודים, בכל אלו לא מצאו המערערים לכלול ולו בשורה קצרה אחת את טענתם לעניין קנס הגרעון. זה אינו 'יחס בהתאם' למשקלה או לאי-מרכזיותה של הטענה אלא זניחתה ובדין לא נדרש בית המשפט המחוזי למחלוקת זו בפסק דינו".

13. מטעם נוסף אני סבור כי אין מקום להטיל את קנס הגירעון; משקיבל בית המשפט המחוזי את עיקרו של הערעור, קשה לומר כי התקיימו הנסיבות המצדיקות הטלת קנס.

[סעיף 191](#) לפקודה קובע כדלקמן:

(א) בסעיף זה, "גרעון" - הסכום שבו עודף המס שנישום חייב בו על המס שהוא חייב על פי הדו"ח שלו לפי סעיף 131, או סכום המס שנקבע לפי סעיף 145(ב) אם לא הגיש דו"ח כאמור, הכל לפי הענין.
(ב) נישום שלגביו נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהוא חייב בו ולא הוכיח להנחת דעתו של פקיד השומה שלא התרשל בעריכת הדו"ח שמסר או באי מסירת דו"ח, יהא חייב בקנס בשיעור של 15% מסכום הגרעון.

14. אין חולק כי לאור פסק דינו של בית המשפט העליון בערעור, נוצר גרעון העולה על 50% מהמס שהמבקשת חייבת בו. למעשה, לאור הפער העצום בין המס על פי הצהרתה של המבקשת באשר לתמורה ששולמה עבור המוניטין, ובין קביעת בית המשפט העליון בדבר התמורה שראוי ליחסה למוניטין, מדובר בגרעון בהיקף ובשיעור עצום ורב. עם זאת, השאלה שיש לשאול היא האם ניתן לומר כי המבקשת התרשלה בהגשת הדו"ח וזאת בשעה שבית המשפט המחוזי סבר כי לא נפל פגם באופן שבו פוצלה התמורה בין המניות ובין המוניטין. אכן, בית המשפט המחוזי לא קיבל את הערעור בנוגע לסוגיית ניכוי הפחת – וקנס הגרעון נשוא דיונונו אמנם נובע מסוגיה זו – אך זאת לא בשל ייחוס תמורה "קיצוני", "מופרד" או "בלתי מתקבל על הדעת", כפי שקבע בית המשפט העליון, אלא בשל גישתו כי מדובר ברכישת מוניטין מ"קרוב".

יתר על כן, גם בית המשפט המחוזי מצא פגם בהתנהלותה של המבקשת, שקבעה את

"סדר הרכישות" בהסכם המכר "באופן מלאכותי ומשיקולי מס בלבד", אלא שחרף זאת סבר שאין להטיל קנס גירעון. יתכן שכך סבר על רקע הטענות הקשות שהושמעו על ידי המשיב באשר לייחוס התמורה, אותן דחה, ויתכן משום שראה מול עיניו את התוצאה הכוללת לפיה "הערעור בחלקו הארי התקבל". כך או כך, וכאמור, המשיב לא מצא לנכון לערער על מסקנתו זו של בית המשפט המחוזי ככל שהיא נוגעת לקנס הגרעון שהוטל על המבקשת, ולו במסגרת טענה חילופית.

יתר על כן, המשיב החליט באופן פוזיטיבי, על בסיס המסקנות, וחרף האמירות, של בית המשפט המחוזי, ולאחר דיון שהתקיים עם נציגי המבקשת, שלא להטיל את הקנס. יצוין בהקשר זה כי המבקשת טענה שהחלטת המשיב הייתה על **ביטול הקנס**, אך איני סבור כי לכך משמעות רבה. המשיב מסכים כי לנוכח פסק הדין בבית המשפט המחוזי הוחלט שלא להטיל קנס גירעון, ודי בכך לצורך העניין. בנסיבות אלו, אין לקבל את עמדת המשיב כי ניתן להטיל בשנית את קנס הגירעון, כאשר אפילו לא ניתנה אפשרות למבקשת להביע עמדתה בעניין זה בפניו.

ועל כל זאת יש להוסיף כי בית המשפט העליון דווקא סבר כי יש להכיר בפחת, על אף שמדובר ב"קרוב", וזאת משום שרכישת המוניטין נעשתה **"בתום לב ומטעמים עסקיים"**. על שום מה נזעק דווקא עתה המשיב – לאחר שבית המשפט העליון הכשיר את ניכוי הפחת - ומוצא שיש להטיל קנס גירעון בשל ניכוי הפחת? ברי, כי לא על עצם הניכוי, אלא בשל "החטא הקדמון" של יחוס "מופרך ובלתי מתקבל על הדעת" של התמורה למרכיב המוניטין. אלא שבית המשפט המחוזי לא סבר כי יש פגם בפיצול התמורה, והנה שבנו לנקודת ההתחלה. כלום ניתן לומר שהמבקשת התרשלה כאשר בית המשפט המחוזי סבר כי נהגה נכונה?! כבר נפסק כי **"אין לומר על המשיב שהוא התרשל באי-מילוי אחר ההוראות, כאשר אנשי משפט היו חלוקים בדעותיהם על תחולת אותן הוראות..."** (ע"א 285/70 פקיד השומה תל אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כח(1) 155, 160 (1971)). נראה כי בבחינת קל וחומר כאשר מדובר בפסק דין של בית משפט מחוזי.

15. כאן המקום להעיר כי אינני מקבל כלל ועיקר את טענת המבקשת לפיה ראוי לבטל את הקנס על שום שבית המשפט העליון קיבל את עמדתה העקרונית באשר לאפשרות פיצול התמורה למניות ולמוניטין (ודחה את עמדת פקיד השומה בעניין זה), כאשר התערבותו הייתה "רק" בחלק התמורה שיש לייחס למוניטין. טענה זו מוטב שלא הייתה נטענת. דומני, כי מצבה של המבקשת מבחינת מידת "ההתרשלות" היה טוב

יותר אילו בית המשפט העליון היה קובע כי מבחינה משפטית גרידא לא ניתן לייחס תמורה המשולמת בגין מכירת מניות או מכירת פעילות, למוניטין. דווקא העובדה כי אפשרות כזו אכן קיימת, ושהיא נוצלה על ידי המערערים בדרך של ייחוס מופרך של תמורה למרכיב המוניטין, היא שעשויה לכאורה ללמד על התנהלות "רשלנית". מכל מקום, וכאמור, משלא הוגש ערעור על ידי המשיב בעניין זה, סוגיית הקנס הפכה לחלוטה.

16. לאור מסקנתי דלעיל איני נדרש לטענותיה של המבקשת במישור המנהלי באשר לאופן שבו הוטל עליה הקנס, ובכלל זאת כי לא ניתנה לה הזדמנות נאותה לטעון טענותיה, או לטענותיה במישור הדיוני כי המשיב נמנע מלגלות בתצהירו עובדות מהותיות, או נמנע מלהביא עדים רלוונטיים.

17. אדגיש, כי איני מתעלם מטענת המשיב לפיה שיטת המס מבוססת על מתן אמון בהצהרות הנישום ובדיווחיו וכי קנס הגירעון הוא צדו השני של המטבע. משמע כי מקום שבו בוחר הנישום להפר את האמון שניתן בו ולנקוט ב"פוזיציה" בלתי סבירה, בלתי זהירה ורשלנית, מתוך מחשבה כי לכל היותר יעמוד באותו מצב שהיה נמצא בו מלכתחילה, יהיה עליו לשאת בקנס לטובת קופת המדינה כך שיימצא במצב גרוע ממצבו המקורי, אילו לא נקט באותו תכנון מס. המשיב אף מצא לנכון להרחיק לכת ולצטט דברים שאמר שר האוצר המנוח לוי אשכול בכנסת בשנת 1954 בדבר חשיבות הטלת קנס כגורם המרתיע מפני אי תשלום המס במועדו. אלא שאיני סבור כי במקרה הנוכחי, ולאור נסיבותיו כפי שתוארו לעיל, האמור לעיל בדבר תכליתו של הקנס, מטה את הכף לכיוון הטלתו.

18. באותה מידה איני מתעלם מהאמירות הלא פשוטות שנאמרו על ידי בית המשפט העליון באשר לאופן שבו נהגו המערערים בייחוס התמורה למרכיב המוניטין. לא מן הנמנע כי בנסיבות אחרות, היה בהם כדי לגבש מסקנה בדבר התרשלותם של המערערים בעריכת דוחותיהם. גם התוצאה הסופית של פסק הדין בבית המשפט העליון לפיה פער המס בין פסק הדין בעליון לבין השומה העצמית של המבקשת, מסתכם לכדי 50 מיליון ₪ לתקופה של 3 שנים בלבד (2008-2010) – יכול לכאורה להצביע על התרשלות בהכנת הדו"ח, אף כי ברור שפער המס כשלעצמו אינו אינדיקציה מספיקה לרמת ההתרשלות, אם בכלל (ראו: [ע"מ 22037-11-11 חברת מגדניית הדר בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים](#) (27.2.2013)).

ועם כל זאת, וגם אם נותרת תחושה בלתי נוחה מהתנהלותה של המבקשת (כאשר בנוסף הסתבר כי נקטה בפעולות אחרות לביטול קנס הגרעון במקביל להגשת ההמרצה דן וזאת בלא לגלותם לבית המשפט; ראו מכתב רה"ח של המבקשת מיום 18.9.2019

למשיב - מש/1; עמ' 3, ש' 31 עד עמ' 4, ש' 20) – בסופו של דבר נדרשים אנו להכריע במחלוקת בין הצדדים שלא עלפי תחושות, אלא על פי נורמות משפטיות. הראשונה שבהן היא **הסופיות**, והשנייה היא **כבוד ערכאות שיפוטיות** ופסקי הדין שלהם, גם אם הוגש על פסק הדין ערעור, שהתקבל.

אעיר כי בהקשר אחרון מבקש המשיב להשוות את ההליכים המשפטיים דנן להליכים פליליים. לטענתו, כפי שבפלילים, כשהליך הוכרע לאחר ערעור, אשמתו או חפותו של נאשם איננה נקבעת לפי השאלה אם שופט או אפילו הרכב שופטים בערכאה הדיונית זיכה אותו, אלא לפי השאלה אם השופטים - או אפילו רוב השופטים - בערכאת הערעור הרשיע או זיכה אותו. כך גם הלגיטימיות של "פוזיציה" שנקט נישום בשומתו העצמית נקבעת לפי פסק הדין של בית המשפט העליון.

על כך יש לומר כי אין חולק שתוצאת המס הסופית נקבעת על פי פסק דינו של בית המשפט העליון. המבקשת "הורשעה" על ידי בית המשפט העליון, ו"הזיכוי" בבית המשפט המחוזי אינו עומד עוד. אך השאלה היא האם מלבד אותה "הרשעה" יש להטיל סנקציות שלא נדונו בבית המשפט העליון, כאשר בית המשפט המחוזי קבע באופן מפורש שאין להטילם. ואם כבר בהשוואה לפלילים עסקינן, ראוי להביא בחשבון כלל נוסף מתחום המשפט הפלילי, ולפיו ערכאת ערעור, שהחליטה להתערב בעונשו של נאשם, אינה ממצה עמו את הדין.

19. סוף דבר – הבקשה מתקבלת, והודעות החיוב בטלות.

20. נוכח התנהלותה של המבקשת – איני עושה צו להוצאות.

ניתנה היום, י' אייר תש"פ, 04 מאי
2020, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין 54678313
נוסח מסמך זה כפוף לשינויי ניסוח ועריכה

[בעניין עריכה ושינויים במסמכי פסיקה, חקיקה ועוד באתר נבו – הקש כאן](#)