



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת יעל ייטב

המעוררת

יינות ביתן בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד גיל גריידי, עדי חיה רבן ועמית רון, ממושרד
גורניצקי ושות'; ועוה"ד טל בן משה וגיא חן ממושרד שגיא
ושות'

נגד

המשיב

פקיד שומה אשקלון

ע"י ב"כ עו"ד ירון פנש מפרקליטות מחוז דרום (אזרחי)

פסק דין

מבוא

- 1
- 2 1. המערערת (להלן- "יינות ביתן"), חברה פרטית המפעילה רשת מרכולים לממכר
- 3 קמעונאי של מוצרי מזון ומוצרים אחרים ברחבי הארץ, ערערה על שומה שקבע
- 4 המשיב (להלן- "פקיד השומה"), בצו לפי סעיף 152(ב) **בפקודת מס הכנסה [נוסח**
- 5 **חדש], התשכ"א- 1961** (להלן- "**הפקודה**"), לשנות המס 2013-2014.
- 6 2. ברקע המחלוקת המרכזית בין הצדדים עומדת עסקת רכישת מניות שבגדרה רכשה
- 7 יינות ביתן (בדרך של מיזוג משולש הופכיל), 100% ממניות חברת ע.ר. צים שיווק
- 8 ישיר בע"מ (להלן- "**כמעט חינוס**"), חברה ציבורית, שמניותיה נסחרו באותה עת
- 9 בבורסה לניירות ערך בתל-אביב, ואשר הפעילה רשת חנויות בשם "**מחסיני כמעט**
- 10 **חינוס**". התמורה ששילמה יינות ביתן בעד המניות, לאחר חלוקת דיבידנד על ידי
- 11 כמעט חינוס, עמדה על 266.9 מיליון ₪.
- 12 3. בדוחות הכספיים שהגישה לפקיד השומה, ייחסה יינות ביתן את עלות רכישת
- 13 מניות כמעט חינוס לשני נכסים נפרדים: '**רכישת מניות**' ו'**זכות למענק ספקים**'.
- 14 את העלות שייחסה לזכות למענק הספקים הפחיתה בשנות המס, בהתאם לחוות
- 15 דעת כלכלית שקיבלה, וניכתה אותה מהכנסתה באותן שנים, ובכך הפחיתה את
- 16 הכנסתה החייבת בכול אחת משנות המס שבערעור.
- 17 4. במהלך דיון ההוכחות העידו לפני מטעם יינות ביתן: **מר נחום ביתן**, בעל השליטה
- 18 ביינות ביתן (להלן- "**מר ביתן**"); **רו"ח אלי אל-על**, משווי הוגן בע"מ (להלן-
- 19 **רו"ח אל-על**), אשר העריך את שוויה של הזכות שבמחלוקת; ו**רו"ח שלומי**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

שוב, ראש תכנית חשבונאות וסגן דיקן בבית ספר אריסון למנהל עסקים במרכז
הבינתחומי הרצליה, בעל חברת IFRS קונסולטינג בע"מ, המספקת ייעוץ חשבונאי
לחברות ורואי חשבון (להלן- "רו"ח שוב"). מטעם פקיד השומה העידו: המפקחת
רו"ח ספיר זוהר, מפקחת בכירה בפ"ש אשקלון (להלן- "המפקחת"), אשר טיפלה
בהשגה; רו"ח אילן מויאל, מנהל תחום (הערכות שווי ושינויי מבנה) ברשות
המיסים (להלן- "רו"ח מויאל"); ורו"ח ברק מימון, ממונה מפקח ארצי-
חשבונאות, במחלקה לתקינה חשבונאית ומיסוי משאבי טבע בחטיבה המקצועית
ברשות המיסים (להלן- "רו"ח מימון").

5. אקדים ואציין כי לאחר שמיעת ראיות הצדדים וטענותיהם מצאתי שיש לדחות
את הערעור.

העובדות

6. ביום 18.10.12 נחתם הסכם מיזוג (להלן- "הסכם המיזוג"), בין יינות ביתן וחברת
יינות ביתן ייעודית בע"מ, חברת בת בבעלות מלאה של יינות ביתן (להלן- "חברת
היעד"), מצד אחד; לבין כמעט חינם, מצד שני. בהסכם המיזוג נקבע כי חברת
היעד תתמזג עם כמעט חינם, כך שבמועד ההשלמה של הסכם המיזוג, תהיה יינות
ביתן בעלת 100% ממניותיה של כמעט חינם ("והואיל" השלישי במבוא של הסכם
המיזוג). בסעיף 2 בהסכם המיזוג פורט כי בכפוף להתקיימות תנאים מתלים
שונים, במועד ההשלמה של העסקה תתמזג חברת היעד עם ולתוך כמעט חינם,
כחברה הקולטת במיזוג, ולאחר מכן תתחסל, ללא פירוק; בעלי המניות של כמעט
חינם יקבלו את התמורה, ויינות ביתן תחזיק ב- 100% מהון המניות המונפק
והנפרע של כמעט חינם. מניותיה של כמעט חינם יימחקו מהמסחר בבורסה, והיא
תהפוך לחברה פרטית.

7. בסעיף 3 בהסכם המיזוג נקבע כי במועד השלמת התנאים המתלים תשלם יינות
ביתן לבעלי מניותיה של כמעט חינם, בתמורה למניות, סכום השווה להפרש שבין
350 מ' ₪ לבין סך הדיבידנד אשר יוכרז בכמעט חינם טרם מועד העסקה (תוך
עריכת הבחנה לעניין התמורה בין שתי קבוצות של בעלי המניות: 'בעלי מניות
זכאים', ו'בעלי השליטה').

8. ביום 30.1.2013 הכריז דירקטוריון כמעט חינם על חלוקת דיבידנד בסך של 83.1
מיליון ₪, אשר שולם סמוך לאחר מכן. התמורה ששולמה לבעלי מניותיה של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 כמעט חינם הסתכמה אפוא לסך של 266.9 מיליון ₪ (להלן- "תמורת המניות").
 2 עלות הרכישה שנרשמה בדוחות הכספיים של יינות ביתן, בניכוי עלות עסקה
 3 והוצאות אחרות עמדה על 263.6 מ' ₪.
 4 9. ביום 4.2.13 התקיימו מלוא התנאים המתלים שנקבעו בהסכם המיזוג, והוא נרשם
 5 במועד זה ברשם החברות. לאחר השלמת המיזוג חוסלה חברת היעד, וכמעט חינם
 6 נותרה בבעלות מלאה של יינות ביתן. מניותיה של כמעט חינם נמחקו מהמסחר
 7 בבורסה, והיא הפכה לחברה פרטית. בעקבות העסקה נוספו ליינות ביתן 36
 8 סניפים ברחבי הארץ.
 9

דיווחה של יינות ביתן בדוחות הכספיים

10 10. יינות ביתן יישמה לטענתה בדוחות הכספיים את כללי התקינה החשבונאית
 11 הבינלאומית, IFRS 3 (International Financing Reporting Standards), ופיצלה
 12 את תמורת המניות לשני נכסים: מניות, וזכות למענק ספקים, כדלקמן-
 13

153,400,000	השקעה במניות כמעט חינם
110,200,000	זכות למענק ספקים
263,600,000	סך עלות רכישת המניות

14
 15
 16 11. בביאור 6 בדוח לשנת 2013, נכתב-

17 "ביום 4 בפברואר 2013 רכשה החברה 100% מהון המניות של חברת ע.ר. צים
 18 שווק ישיר בע"מ (להלן- "החברה הנרכשת") לרבות המניות המוחזקות אצל
 19 הציבור. סך של 153.4 מיליון ₪ יוחסו למניות החברה הנרכשת מתוך תשלום
 20 כולל בסך 263.6 מיליוני ₪ (לאחר ניכוי הוצאות מימון)... (ראה סעיפים 1-3
 21 להלן). החברה הנרכשת מפעילה ליום הרכישה 36 מרכולים לממכר קמעונאי של
 22 מוצרי מזון ומוצרי צריכה אחרים ברחבי הארץ תחת המותג "מחסני כמעט
 23 חינם". עלויות הרכישה הסתכמו לסך של 1.7 מיליון ₪, שמתוכם סך של 750
 24 אלפי ₪ הוכר בסעיף חייבים לזמן ארוך ויוכר על פני תקופה של 5 שנים.
 25 בנוסף לרכישת המניות בחברה הנרכשת רכשה החברה נכס לא מוחשי (זכות
 26 למענק ספקים). סך של 110.2 מיליון ₪ יוחסו לזכות למענק ספקים (ראה סעיף
 27 3 להלן)".



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

12. בסעיף 3 בביאור צוין כי-

"נכס בלתי מוחשי, זכות למענק ספקים- כתוצאה מהשגת השליטה בחברה הנרכשת סיכמה החברה מול ספקים השונים על קבלת מענקים. שווי המענק מספקים נאמד בכ- 110.2 מיליון ₪ וע"פ הסיכומים עם הספקים. החברה תובעת את הוצאות הפחת בנכס הבלתי מוחשי בהתאם לקצב קבלת המענקים ובהתאם לסיכומים עם הספקים לתקופה של עד 3.5 שנים".

7

8

השומה בצו

13. פקיד השומה חלק על עמדתה של יינות ביתן, וקבע כאמור את הכנסתה החייבת,

לשנים 2013-2014, בצו לפי סעיף 152(ב) בפקודה. ביחס לעסקת רכישת מניות כמעט חינם, פירט פקיד השומה בנימוקי הצו כי הנכס היחיד שרכשה יינות ביתן בעסקה היה מניות 'כמעט חינם', ומלוא התמורה ששילמה לבעלי מניותיה של כמעט חינם הייתה בעד המניות בלבד, ולא בעד נכס נוסף כלשהו, בהתאם להערכות שבוצעו לשווי המניות. עוד טען פקיד השומה כי הנכס הבלתי מוחשי הנוסף שהציגה יינות ביתן בספריה כ"מענק ספקים", נוצר יש מאין לצרכי מס בלבד, וכי לא קיים נכס שניתן להפחיתו בשנות המס, אף לא המניות. לחילופין טען פקיד השומה, כי ככל שתתקבל טענת יינות ביתן על רכישת שני נכסים, רשאי הוא להתעלם מהעסקה, מכוח סמכותו בסעיף 86 בפקודה, ולערוך שומה בהתאם.

14. על פי נימוקי הצו, היו ליינות ביתן עלויות שונות ברכישת מניות כמעט חינם, בסך כולל של 1.7 מיליון ₪. בדוחותיה הכספיים בחרה לרשום 750,000 ₪ מהסכום האמור בסעיף מאזני של "חייבים לזמן ארוך", ותבעה אותו בניכוי מהכנסתה החייבת על פני חמש שנים. כפועל יוצא ניכתה בשנות המס נושא הערעור סכום של 150,000 ₪ בכול שנה. פקיד השומה קבע כי יש לסווג את הסכום האמור, בסך של 750,000 ₪, כחלק מעלות רכישת מניות כמעט חינם, ועל כן היוון אותן לעלות המניות, וכפועל יוצא לא התיר ניכוי של הוצאה בסך של 150,000 ₪ בכול שנה.

15. פקיד השומה שלל את הניכויים האמורים וקבע בצו את הכנסות המערערת כדלקמן:

2013	2014	
52,824,450	25,101,510	הכנסה חייבת מוצהרת מתוקנת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

הוסף בצו		
תאום הפחתת מענק ספקים	37,645,000	46,512,000
היוון רכישת מניות כמעט חינם	150,000	150,000
סך הכנסה חייבת בצו	62,896,510	99,486,450

1

16. יינות ביתן לא ערערה על שניים מהנושאים שנדונו בצו, ושאותם אזכיר לשם השלמת התמונה: הראשון, שלילת הוצאות בגין **הסכם אי תחרות** בעקבות הסכם שומות לשנים 2011-2012, שהיו לו השלכות גם לשנות המס נושא הערעור, ולפיו נשללו הוצאות: בשנת המס 2013 - בסך של 1,164,073 ₪; ובשנת 2014 - בסך של 1,186,358 ₪. השני, תוספת **הכנסה מריבית** להכנסה החייבת, לאחר שנמצא כי בשנות המס הלוותה יינות ביתן הלוואה לחברה קשורה, מבלי שדיווחה על הכנסות מריבית בין חברתית, בניגוד לאמור בסעיף 3(ג) בפקודה. צוין בנימוקי הצו כי יינות ביתן לא הגישה השגה על סעיף זה. כאמור יינות ביתן לא הגישה ערעור על שני סעיפים אלו, ועל כן הם אינם במחלוקת לפני.

17. נושא אחרון שנדון בצו היה קנס גירעון, ובנימוקי הצו צוין כי קנס הגירעון יוטל כחוק.

13

תמצית טענות הצדדים

18. לטענת יינות ביתן, בד בבד עם רכישת מניות כמעט חינם, היא התקשרה עם ספקיה וקיבלה מהם 'מענקי ספקים'. בהודעה המפרשת את נימוקי הערעור ביארה יינות ביתן כי בענף הקמעונאות היה קיים בעבר נוהג שלפיו זכאית חברה קמעונאית, הרוכשת פעילות או סניפים של חברה קמעונאית אחרת, לקבל מענקים מהספקים (נוהג שפסק בעקבות האיסור שהוטל על ספקים להעביר תשלומים לקמעונאים בגדרו של **חוק קידום התחרות בענף המזון, התשע"ד-2014**). יינות ביתן הדגישה כי המענקים היוו חלק מהותי ממקורות המימון לרכישת המניות של כמעט חינם, ועל כן, עוד בטרם ניהולו של המשא ומתן על רכישת מניות כמעט חינם, ניהלה יינות ביתן, באמצעות מנהליה, משא ומתן מוקדם עם ספקיה לגבי גובה המענקים שתקבל מהם בגין רכישת כמעט חינם. רק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 על יסוד ההסכמות שהושגו עם הספקים ניהלה יינות ביתן את המשא ומתן עם
2 בעלי המניות בכמעט חנם.
- 3 19. בסיכומיה טענה יינות ביתן כי על פי התקינה החשבונאית הרלוונטית, יש לייחס
4 חלק מעלות המניות לזכות מענק ספקים, שהינו נכס בלתי מוחשי, ולהפחיתו
5 במשך שלוש וחצי שנים, שנות השימוש בנכס, בהתאם לעיקרון העקיבה, שלפיו
6 נגזרת חבות המס מהכללים החשבונאיים. לטענתה של יינות ביתן, כחלק
7 אינהרנטי, ובעקבות עסקת כמעט חנם, שבמסגרתה נרכשו מניות כמעט חנם,
8 קמה לה זכות לקבל "מענקי ספקים", ועל כן התמורה ששולמה על ידה בעד מניות
9 כמעט חנם היא הסכום ששולם עבור המניות, בניכוי הזכות לקבלת 'מענק
10 ספקים' שקמה לה באופן אינהרנטי כתוצאה מעסקת כמעט חנם. נטען כי
11 המדובר במכלול אחד היוצר יחד את התמורה הסופית בעסקה.
- 12 20. יינות ביתן הוסיפה וטענה כי הואיל והיא זכאית לקבל מענקים מהספקים עקב
13 רכישת המניות, מוקשה הדבר למסות מענקים אלה כהכנסה חייבת, שכן מהותם
14 היא הקטנת עלות רכישת המניות בידיה, כפי שמענק שניתן על ידי המדינה
15 בתחום שהמדינה מבקשת לעודדו אינו מהווה הכנסה חייבת אלא מהווה חלק
16 מעלות רכישת הנכס בפועל, המביא להקטנת העלות. בעת שהזכות למענקי ספקים
17 מהווה חלק ממכלול העסקה היא מקטינה את עלות המניות, הפחתת הזכות הינה
18 אך ביטוי לכך שהזכות נפרשה מבחינה תזרימית למשך מספר שנים, כך שיש לבצע
19 הקבלה בין הזכות כנגד הסכומים העתידיים להתקבל ושהתקבלו בפועל. לחילופין
20 טענה כי מכיוון שהזכות למענקי ספקים הינה בבחינת נכס בלתי מוחשי, יש
21 להפחיתו בהתאם להוראות הפקודה.
- 22 21. פקיד השומה טען מנגד כי בהוראות הפקודה קיימות הוראות ספציפיות לעניין
23 קביעת עלות מניות כמעט חנם, ולכן לא נדרשת עקיבה אחר כללי החשבונאות.
24 תמורת המניות (263.6 מיליון ₪) מגלמת את הזכויות והחובות הנלוות למניה
25 עצמה. לא קיים נכס נוסף אשר יש לחשבו באופן נפרד מרכישת המניות,
26 ולהפחיתו מתמורת המניות הכוללת ששולמה לצד ג', ויינות ביתן אינה זכאית
27 להוצאות פחת המפחיתות באופן משמעותי את חבות המס שלה. "מענק
28 הספקים", שאליו התייחסה יינות ביתן כנכס, אינו אלא ביטוי להנחה שקיבלה
29 יינות ביתן מספקיה, במהלך העסקים הרגיל, ולפיכך הוא מובא בחשבון במסגרת
30 חישוב הכנסתה החייבת לפי סעיף 2(1) בפקודה.
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2

דיון והכרעה

22. מס הכנסה מוטל כידוע על ההכנסה החייבת, המוגדרת בסעיף 1 בפקודה,

כ"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין".

הטלת המס על ההכנסה החייבת, ולא על ההכנסה הגולמית, נועדה לחייב במס

את התוספת לעושר הנובעת מההכנסה, המשקפת את הכנסה האמתית של

הנישום (ראו למשל דנ"א 2308/15 פקיד שומה רחובות נ' אילנה דמארי ואח'

(מיום 12.9.2017)(להלן - "פרשת דמארי")). ה"ניכויים" המנוכים מהכנסתו של

נישום הם בעיקר "הוצאות" ו"פחת", בעוד שהקיזוזים מתייחסים בעיקרם

לקיזוז הפסדים, כמפורט בסימנים א' וב' בפרק השני בפקודה, שכותרתו "ניכויים

וקיזוזים".

23. לצד המטרה לחייב במס את התוספת לעושר בלבד, מוטלות בפקודה על הניכויים

והקיזוזים מגבלות שונות, בעיקר בשל טעמים פיסקאליים. כך למשל מגבילה

הפקודה קיזוז הפסדים, וכפי שנקבע על ידי כב' הנשיאה (כתוארה אז), מ' נאור

בפרשת דמארי-

15

16 "ניתן להניח כי הטלת מגבלות כה גדולות על האפשרות לקזז

17 הפסדים (ובהן כאמור הגבלתם של הסכומים, של התקופות ושל סוגי

18 ההכנסות שכנגדן יבוצע הקיזוז) נובעת מהצורך להגביל את המס

19 שתפסיד המדינה עקב קיזוז ההפסדים, וזאת בשים לב לכך שהמס

20 הוא הרכיב המרכזי שבאמצעותו מממנת המדינה את תקציבה ואת

21 השירותים הציבוריים שהיא מספקת לאזרחיה".

22

23 24. ההוצאות המותרות לנישום בניכוי לשם קביעת הכנסתו החייבת, הן "יציאות

25 והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד", כקבוע בסעיף

26 17 רישה בפקודה, וכן הוצאות נוספות שותרו בניכוי, על פי פסקאות המשנה

27 בסעיף 17. סעיף 32 בפקודה משלים ומונה את ההוצאות שלא יותרו בניכוי. שתי

28 הדרישות המרכזיות הנלמדות מהסעיפים האמורים להתרת ניכוי הוצאה הן:

29 האחת, כי ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד; והשנייה, כי

30 מדובר בהוצאה פירותית ולא בהוצאה הונית, אשר ניכוייה נאסר במפורש בסעיף



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 32(3) בפקודה. כפי שציין כב' השופט ע' גרוסקופף בע"א 235/17 מרכז ארכיאולוגי
2 בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 4 (מיום 20.6.18) -
3 "הוצאה הונית היא השקעה "לטווח ארוך", אשר נועדה ליצור את
4 התשתית לפעילות העסקית. המבחן הבסיסי הוא בשאלה האם
5 הפעילות נועדה ל"נטיעת עץ חדש" בעסק, היינו יצירת מקור הכנסה
6 נוסף (כגון רכישת נכס חדש) או שמא נועדה היא ל"הצמחת פירות",
7 היינו יצירת הכנסה ממקור קיים, ובכך לשרת את ההון הקיים
8 ולתחזק את מנגנון הייצור השוטף...".
9
10 25. הוצאה הונית, שאינה מוכרת כאמור כהוצאה בייצור הכנסה, "תהווה לנכס",
11 היינו, תצורה ל"מחיר המקורי", ותובא בחשבון באחת משתי דרכים: בחישוב
12 רווח ההון (המוגדר בסעיף 88 בפקודה כ"סכום שבו עולה התמורה על יתרת
13 המחיר המקורי"), ולעיתים גם באמצעות ניכוי בעד פחת, ככל שנקבע בפקודה,
14 בתקנות שהותקנו מכוחה, או בדין מס ספציפי, שיעור פחת לאותו נכס.
15 26. תמורת המניות, ששילמה אפוא יינות ביתן לבעלי המניות בכמעט חינוס, אינה
16 בגדר הוצאה מותרת בניכוי בבירור ההכנסה החייבת בשנת המס, בהיותה הוצאה
17 הונית. המניות אינן "נכס בר-פחת", ועל כן בבירור ההכנסה החייבת לא ניתן
18 לנכות בגין הוצאות בעד פחת (לעומת מוניטין, שהוא נכס בר פחת מאז התקנת
19 תקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003, (להלן - "תקנות פחת
20 המוניטין"), ולפיכך ניתן לנכות את הפחת בגין רכישת המוניטין על פי הוראות
21 התקנות האמורות).
22 27. יחד עם זאת, ההוצאה בגין רכישת מניות אינה הוצאה ה"הולכת לאיבוד", אלא
23 הוצאה שעיתוי התרתה נדחה למועד מכירת המניות, ולפיכך עלות רכישת מניות
24 "כמעט חינוס" תוכר ליינות ביתן בעתיד, בחישוב רווח ההון, במועד שבו תמכור
25 יינות ביתן את מניות כמעט חינוס.
26 28. יינות ביתן ייחסה כאמור חלק נכבד מהתמורה ששילמה בעד מניות כמעט חינוס,
27 כ- 40%, לנכס אחר, נכס בלתי מוחשי שאותו הגדירה כ"זכות למענק ספקים",
28 ותבעה בגינו, בשנות המס נושא הערעור, הוצאות בעד פחת, וכפועל יוצא הפחיתה
29 בשנות המס מהכנסתה חלק נכבד מתמורת המניות, ששילמה כאמור בעד מניות
30 כמעט חינוס.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

29. אקדים את המאוחר, ואציין כבר עתה, כי "הוצאות רכישתו" של ה'נכס' השנוי במחלוקת, "זכות" למענק ספקים, אינן מותרות בניכוי בשנת המס, בהיותן הוצאות הוניות. זאת ועוד. ה'נכס' השנוי במחלוקת אינו נכס בר-פחת, ועל כן לא הייתה ליינות ביתן אפשרות לתבוע בגינו הוצאות בעד פחת, כפי שעשתה. על כל פנים, לא מצאתי שיש לקבל את עמדת יינות ביתן לכך שבד בבד עם רכישת מניות כמעט חנם היא רכשה נכס בלתי מוחשי, 'זכות למענק ספקים', אף לא קיבלתי את עמדתה שלפיה יש לייחס חלק מעלות רכישת המניות למחיר מקורי של נכס בלתי מוחשי זה.

"זכות למענק ספקים"

30. "מס אמת" נקבע בהתאם למהות הכלכלית האמתית של העסקה. עמד על כך בית המשפט העליון בע"א 750/16 בן ציון סעדטמנד ואח' נ' פקיד שומה רחובות (מיום 28.2.2019). כב' השופטת ע' ברון הדגישה באותה פרשה כי-
"על מנת להתחקות אחר טיבה של העסקה מבחינה כלכלית אין לראות בכותרת שהכתירו אותה הצדדים חזות הכל והוא הדין באשר לאופן שבו כינו אותה, למתכונת שבה ערכו אותה וללבוש שהעטו עליה" (ע"א 5025/03 מנהל מיסוי מקרקעין איזור תל אביב נ' אורלי חברה לבנין ופיתוח בע"מ, פסקה 7 (16.8.2006); כן ראו: ע"א 5228/13 נסים נ' פקיד שומה גוש דן, פסקה 12 (24.12.2015); ע"א 6340/08 וילאר נכסים בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה, פסקה 24 (10.6.2010))."

31. וכפי שציינה כב' הנשיאה מ' נאור (כתוארה אז), לעניין חוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963-

"הכלל הנקוט בידינו לעניין סיווג עסקאות לצורכי מס הוא כי 'התוכן הכלכלי והמהות האמיתית של העסקה הם שעומדים בבסיס החיוב במס, ועל פיהם עלינו לפרש את המונח 'מכירת זכות במקרקעין' (ע"א 614/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' חברת ש.א.פ. בע"מ, פ"ד מא (3) 735, 738 (1987); כן ראו: ע"א 204/07 מנהל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

מיסוי מקרקעין רחובות נ' בני ויינר ובניו ביין והשקעות, פסקה 11
(19.7.2010) והאסמכתאות הרבות שם; אהרן נמדר, מס שבח
מקרקעין, חלק א' בסיס המס 62-64 (מהדורה שביעית, 2012). עוד
נפסק כי על מנת לעמוד אל נכון על תוכנה הכלכלי ועל מהותה
האמיתית של העיסקה אין לראות בתיאור הממכר על ידי הצדדים
חזות הכל (ראו למשל, ע"א 175/79 מנהל מס שבח אזור ירושלים נ'
אביבית בע"מ (13.12.1979)) ועל בית המשפט לבחון את מהות
העסקה ואת נתוניה לאשורם על מנת לעמוד על טיבה ועל האופן
שיש לסווגה".

32. הנכס הבלתי מוחשי, "זכות" למענק הספקים, שבגיננו תבעה יינות ביתן הוצאות
פחת, תואר על ידה באופן מעורפל למדי, מצד אחד על בסיס נוהג שהיה קיים
בעבר בתחום הקמעונאות, מצד שני כ"זכות חוזית" בעקבות ההתקשרות החוזית
עם ספקיה.

33. בתצהיר עדותו הראשית ביאר מר ביתן כי בענף הקמעונאות קיים נוהג שלפיו
זכאית חברת קימעונאית, הרוכשת פעילות או סניפים של חברה קימעונאית
אחרת, לקבל מענקים מספקים. יינות ביתן, באמצעות מנהליה, וביניהם הוא
עצמו, ניהלה משא ומתן מוקדם עם הספקים והתקשרה עמם בהסכמים לגבי
גובה המענקים שלהם תהיה זכאית בגין רכישת 'כמעט חינם'. מר ביתן הצהיר,
בסעיף 10 בתצהירו, כי מענקי הספקים התקבלו אצל יינות ביתן, על פי רוב,
באמצעות הקטנת חיוביה לפי מספר התשלומים שנקבעו מראש. כתוצאה
מרכישת המניות חל שיפור בתנאים המסחריים שבין יינות ביתן לבין ספקיה. מר
ביתן פירט (בסעיף 12), כי יינות ביתן ביקשה לאמוד את שווי זכות המענקים,
המשקף את סכום התועלות הכלכליות העתידיות הגלומות במענקים ו"בהתאם
לחוות דעת כלכלית שניתנה לחברה, ביום 12.6.13, נאמד שווי זכות המענקים
בכ- 110.2 מיליון ₪ ויתרת משך חייה נאמדה בכ- 3.5 שנים, בהתחשב בהערכות
החברה אודות תקופת ההתקשרות עם הספקים, ובהתחשב בהערכות החברה
ביחס לתזרים הצפוי מכל ספק". מר ביתן הדגיש בעדותו (בסעיף 13) כי המענקים
היוו חלק מהותי ממקורות המימון של יינות ביתן לרכישת המניות, כפי שבא לידי
ביטוי בתכנית העסקית מחודש ספטמבר 2012. על בסיס התכנית עסקית, לרבות
הצפי למענקים, ניתן ליינות ביתן אשראי מאת הבנקים לביצוע העסקה.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

34. מר ביתן הוסיף (בסעיף 14) כי מאחר ש"כחלק" מעסקת רכישת המניות, הייתה יינות ביתן זכאית, מעבר למניות 'כמעט חינם', גם לזכות למענקים מספקיה, חילקה, הן בדוחותיה המאוחדים (הסקורים והמבוקרים) וכן בדוח ה'סולוי' המבוקר, את עלות רכישת מניות 'כמעט חינם' לשני נכסים, בהתבסס על הערכת השווי של זכות המענקים. עוד הוסיף (בסעיף 16), כי בשנות המס הפחיתה יינות ביתן את זכות המענקים שיש לייחס לכל שנה, לפי אומדן המענק. לדבריו "החברה לא הפחיתה את גובה המענקים שקיבלה בפועל בכל שנה ("שקל נגד שקל"), אלא הפחיתה בכל שנה משווי זכות המענקים, כפי שהוערך בחוות הדעת הכלכלית שקיבלה, את החלק היחסי משווי הזכות כפי שהוערך כאמור".
35. בחקירתו הנגדית השיב מר ביתן כי בכל העסקאות שבוצעו בעבר קיבל מענקים מהספקים. לדבריו "אני לפני שקניתי את כמעט חינם עשיתי עוד כמה עסקאות. רואים את זה. כל עסקה שעשיתי קיבלתי מענק מהספקים. כלומר ידעתי מה אני הולך לקבל פחות או יותר פלוס מינוס" (עמ' 8 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 23-25). חלקם של המענקים היו מתועדים לדבריו במסמך, וחלקם לא. (עמ' 9 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.19, שורות 9-11). עוד השיב כי במסגרת ההסכמים שנחתמו בעקבות עסקת המיזוג, שופרו תנאי הסחר בין יינות ביתן לבין ספקיה, כגון הסדרנות, היעדים, מעטפת החג. אם קודם לעסקה היה מקבל הנחה בשיעור 3% הועלה שיעור ההנחה ל- 5%. (עמ' 9, שורות 28-30).
36. לתצהיר עדותו הראשית צירף מר ביתן דוגמאות להסכמים עם ספקים כדלקמן:
1. ב"הסכם סחר" מיום 10.3.14, עם הספק – החברה המרכזית להפצת משקאות בע"מ (קוקה קולה), הערוך על גבי טופס הנושא את הלוגו של יינות ביתן, פורטו בטבלה שיעורי הנחה בתחומים שונים: סדרנות – 4%; יעדים – 5%; מעטפת חג – 5% (חודשיים ראש השנה ופסח). בשורה אחרת בטבלה פורטו שני מענקים: האחד, לסניף ביתן רשת – 200,000 ₪ כולל טרה; לסניף ביתן בסיטי – 150,000 ₪ כולל טרה. בשורה שכונתה 'השמדות' נכתב 0.5%. בסעיף ההערות נכתב "מענק כמעט חינם: 5 מיליון ₪ בשלושה תשלומים לפי הפירוט הבא: חיוב ראשון – 2013, חיוב שני ינואר 2014 וחיוב שלישי ינואר 2015. כלומר, כרגע צריך לחייב 2013 פלוס 2014 שווה 3,400,000 ₪ בגין תשלומים 2013-2014 מענקים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 **ואת היתרה 1,600,000 ₪ לחייב בינואר 2015. סכום המענקים כולל את**
2 **טרה".**
- 3 2. ב"הסכם סחר" מיום 10.4.14, עם הספק **"תנובה חלב"**, הערוך בטופס
4 הנושא את ה'לוגו' של יינות ביתן, פורטו בטבלה שיעורי הנחה (סדרנות –
5 3.5%; "בונוס 4.5% חודשי +1% שנתי (ה- 1% שנתי במידה ולא תקטן
6 הרשת); "מעטפת חג – 1.5% חודשיים פסח, חודשיים ראש השנה). בשורה
7 המפרטת את מענק הסניפים נכתב "250,000 ₪ סניף גדול, 150,000 ₪
8 סניף קטן". בשורה המפרטת הנחה מסחרית נכתב 9%; בשורה המפרטת
9 הנחה מסחרית פיקוח נכתב 2.2%; בשורה המפרטת אשראי נכתב שוטף
10 28%; בשורה המפרטת תקציב מבצעים נכתב 2%. ובשורה המפרטת בונוס
11 דלתא נכתב "4% בסוף שנה על גידול מכירות בלבד". בהערות נכתב **"בגין**
12 **פרסום ושת"פ ספק תנובה חלב ותנובה מותגים יש לחייב 700,000 ₪**
13 **עבור 2013, 700,000 ₪ עבור 2014 ו- 700,000 ₪ עבור 2015".**
- 14 3. ב"הסכם סחר" מיום 10.4.14, שנערך עם הספק **תנובה מותגים (טחונים,**
15 **טירת צבי, סנפרוסט, מעדנות, מאמא עוף, תפוגן, מילוטל, ענבי ציון)**
16 בטופס הנושא את ה'לוגו' של יינות ביתן, נרשמו בטבלה הנחות (סדרנות
17 3%; בונוס 5% חודשי; מעטפת חג 3% (חודשיים ראש השנה ופסח);
18 הנחת פתיחה/הסבה 5% שלושה חודשים; בשורה המפרטת "מענק סניף"
19 נרשם 320,000 ₪ סניף גדול, 230,000 ₪ סניף קטן. תנאי אשראי נרשם
20 שוטף 21%, בשורה המפרטת הנחה מסחרית נרשם 30% ובשורה המפרטת
21 בונוס דלתא נרשם "7% בסוף שנה על דלתא מכירות בלבד".
- 22 4. בהסכם מיום 9.5.13, אשר נכתב בכתב יד, וכוותרו "הסכמות", כפי
23 הנראה בין יינות ביתן לבין **אוסם**, נרשם עוף טוב ... לכל הרשת כולל
24 מעדנייה (25% שטח מדף) לפי הקיים בסניפים הקיימים, שורה מתחת
25 נרשם "תשלום – 2 מ' ₪ פריסה על פני – 36 תשלומים. עוד נרשם **"כניסה**
26 **לסניפים: מעלות, מודיעין, ק.אתא, ירקונים, אור עקיבא, נהריה, בית**
27 **שאן. הנחה מסחרית אוסם יבש פלוס 0.5%; בונוס 2013 תוספת – 1%,**
28 **בונוס 2014 תוספת 0.25%".** צוין שמדובר בתוספת על הקיים. לאחר מכן
29 צוין שבשנת 2013 ישולם בונוס מידי חודש בחודשו, ובשנת 2014 "נחזור
30 לבונוס שנתי". עוד צוין מענק מיזוג 3.7 מיליון ₪ במסגרת הסכם השקעה.
31 בשורה נפרדת צוין **"יוסדרו כל החיוביים וההפרשים הקיימים היום..."**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 כחלק מהוצאת תכנית זו אל הפועל". עוד צוין כי חנויות חדשות יחויבו
2 לפי הסכם קיים.
- 3 5. בהסכם על נייר נושא לוגו של 'סוגת', הערוך כמכתב הממוען ליינות ביתן
4 ול'כמעט חינם' שכותרתו "הסכם מסחרי לשנים 2013-2015", צוין בסעיף
5 1 שכותרתו "בונוס", שהמערערת/כמעט חינם תקבל בונוס עבור אותן
6 שנים בסך 4% מהיקף המכירות נטו, לא כולל סוכר לבן ומלח נייר. בסעיף
7 2 שכותרתו "סדרנות", נכתב כי יינות ביתן/כמעט חינם תקבל תשלום
8 'סדרנות' עבור אותן שנים בסך 4% מהיקף המכירות. בסעיף 3 שכותרתו
9 "תקציב חגים מיוחד" נכתב כי יינות ביתן /כמעט חינם תקבל תקציב
10 חגים מיוחד בחודשים מרץ פלוס אפריל, ספטמבר פלוס אוקטובר בסך
11 3% מהיקף המכירות. בסעיף 4 שכותרתו "פתיחת סניפים חדשים" צוין כי
12 יינות ביתן/כמעט חינם תקבל תשלום עבור פתיחת סניפים חדשים בסך
13 30,000 ₪ לכל סניף חדש רלוונטי. התשלום בגין פתיחת סניפים חדשים
14 ישולם ב- 36 תשלומים חודשיים שווים. אף צוין כי במידה והסניף או
15 הרשת תימכר במשך 36 חודשי התשלום ישולם חלק יחסי בלבד. עוד צוין
16 כי היקף המכירות נטו הינו על פי הרשום בהנהלת החשבונות של סוגת,
17 וכי היוזמה לתשלום הבונוס היא של סוגת בלבד.
- 18 6. ב"הסכם מסחרי" עם הספק ויטה פרי גליל, מחודש 10/03, אשר נערך
19 בטופס הנושא את ה'לוגו' של יינות ביתן, פורט בשורה המתייחסת
20 לסדרנות 4% חודשי "מכירות נטו"; בשורה המפרטת את היעדים נרשם
21 4% חודשי "מכירות נטו"; בשורה המפרטת את מעטפת החג צוין 2%
22 "מכירות נטו פעמיים בשנה פסח ראש השנה"; בשורה המפרטת הנחת
23 פתיחה צוין 5% "שלושה חודשים"; בשורה המפרטת מענק צוין 2.75%
24 "מענק כמעט חינם למשך 36 חודשים החל מיום 1.3.14; וכן מענק
25 סניפים: 80,000 ₪ סניף גדול ו- 60,000 ₪ סניף קטן. בסעיף שונות פורט
26 "תיקוני קירור עד 1% בשנה בהתאם לצורך".
- 27 7. ב"הסכם סחר" מיום 27.11.14, עם סודה סטרים ישראל, שנערך בטופס
28 הנושא 'לוגו' של יינות ביתן פורטו תנאים מסחריים: בונוס - 5.5%,
29 סדרנות - 3%, מענק כמעט חינם- 8.3% (נרשם כי סעיף זה תקף ואינו
30 מתווסף לחידוש הסכמים בעתיד, אף צוין שסך הנחות נוספות 16.8%.
31 לענין מעטפת החג צוין כי במהלך חודשים מרץ אפריל/ ספטמבר אוקטובר



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 תינתן הנחה נוספת של 3% בגוף החשבונית. עוד צוין מענק לפתיחת סניף
- 2 חדש בלבד למשך 3 חודשים בשיעור של 5% בגוף החשבונית. פורט מענק
- 3 פתיחה/הסבה ונרשם כי במהלך פתיחת סניף תינתן הנחה נוספת של 5%
- 4 עד ולא פחות מ- 5,000 ₪ בחודש הפתיחה. אף צוין שההסכם תקף מיום
- 5 1.1.15 עד 31.5.16.
- 6 8. בהסכם מיום 14.11.13, עם ספק בשם "ליימן פרור", הנושא את ה'לוגו'
- 7 של יינות ביתן ואשר כותרתו "הסכם פגישה – ליימן פרור/ מותגים",
- 8 פורט בונוס שנתי החל מיום 1.1.13 4%; מענק לסניף גדול 40,000 ₪
- 9 ומענק לסניף קטן בסכום של 30,000 ₪. פורט לענין סדרנות – 3% בסניפי
- 10 בית אל, כוכב יעקב ותל ציון. לענין מעטפת חג צוין 5% חודשיים פסח,
- 11 חודשיים ראש השנה. וכן צוינה הנחת פתיחה 75 למשך 3 חודשים. צוין
- 12 מענק 'כמעט חינם' אשר הודגש בעיגול בסכום של 1.200 מיליון ₪ כולל
- 13 סחורה שהתקבלה בבנוס – החזרות מהבנוס. עוד פורט תחת הכותרת
- 14 "החזר הפרשים": החזר בסך 96,000 ₪ בגין הפרש בנוס 2012 כמעט
- 15 חינם; בדיקת יתרת הפרש בנוס 2012 ינות ביתן בסך 40,521 ₪; החזר
- 16 הפרשי נוטלה 750 מ- 20.50% רווח ל- 17% רווח 3/4 מהסכום 75,100 ₪.
- 17 כן צוין הבנות: נוטלה 750 גרם בלבד רווחיות מסוכמת 17% ונוטלה 350
- 18 גרם ממשוך 20.5%.
- 19 9. ב"הסכם סחר" עם הספק "דנשר (1936) בע"מ", שנערך על גבי טופס
- 20 הנושא את ה'לוגו' של יינות ביתן, פורט בטבלה סדרנות 3.5%; בנוס 4%,
- 21 בשנת 2014 עולה ל- 5%; מעטפת חג 5% שונה השיעור ל- 7%, הנחת
- 22 פתיחה צוין שיעור שאינו ברור; כן צוין מענק 30,000 ₪. ובהערות צוין
- 23 "מענק כמעט חינם 1,110,000 ₪ - 10 תשלומים".
- 24 10. ב"הסכם סחר" עם הספק "זוגלובק" בטופס הנושא את הלוגו של יינות
- 25 ביתן מיום 10.7.13 פורט לענין סדרנות 6% ממחזור קניות ברוטו
- 26 בקיזוז הנחה מסחרית; יעדים 5% ממחזור קניות חודשי ברוטו החל מיום
- 27 1.6.13; מעטפת חג 3% ממחזור קניות ברוטו לחודשיים פסח וחודשיים
- 28 ראש השנה; לענין הנחת פתיחה נכתב 5% מקניות נטו לשישה חודשים
- 29 בסניפי ביתן בלבד ללא ביתן בסיטי; למענק חנות חדשה נרשם סניף ביתן
- 30 170,000 ₪, סניף ביתן בסיטי 70,000 ₪; לענין פחת מעדנייה צוין 7%
- 31 ממחזור קניות ברוטו בניכוי הנחות מסחריות ממוצרי מעדנייה בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 לעניין הנחת מזומן צוין 2.5% הנחת מזומן שוטף 60 במידה והרשת תשלם
2 מזומן תקבל 4% הנחת מזומן. בהערות לסעיף זה צוין בכתב יד "כרגע
3 מעודכן 3.5% הנחת מזומן להמשיך בהוראות יניב עד שיתלוננו". בשורה
4 המפרטת הנחות מסחריות נקבע נקניק – 7%, מעובדים – 7%, טבע –
5 15%, מאפה ופיצות – 7%. בהערות שנרשמו בסוף המסמך נכתב **"הרשת
6 תקבל 2.25% מתקבולים נטו (בתוספת סדרנות, בונוס ומענק חג), למשך
7 5 שנים בסוף כל חודש. את חיוב זה יש להמשיך לחייב עד תום ה - 5
8 שנים ללא קשר לתקופת ההסכם"**. לצד ההערה האמורה נכתב בכתב יד
9 **"מענק כמעט חינם"**. עוד צוין במסמך כי תוקף ההסכם הוא מיום 1.6.13
10 עד 31.5.16.
- 11 11. ב"הסכם סחר" עם הספק **"מחלבת המושבה בע"מ"**, שנערך בטופס
12 הנושא את ה'לוגו' של יינות ביתן, פורט לענין סדרנות – 4%; לעניין בונוס
13 – 4% מינואר 2013; מעטפת חג – 3%; הנחת פתיחה – 3%, מענק 20,000
14 ₪ סניף קטן 10,000 ₪; הנחת החדרת פריט חדש – 10% למשך שלושה
15 חודשים. בהערות שנרשמו בסוף המסמך נרשם **"מענק כמעט חינם
16 740,000 ₪/30"**.
- 17 12. ב"הסכם סחר" עם הספק **"ש. שסטוביץ בע"מ"**, שנערך בטופס הנושא
18 את ה'לוגו' של יינות ביתן נרשם סדרנות – 3.2%; בונוס – 5.5%; מעטפת
19 חג – 3%; הנחת פתיחה – 5%; לענין מענק נרשם סניף גדול 30,000, סניף
20 קטן 20,000. בהערות שבסיום המסמך נכתב **"מענק סניף כמעט חינם –
21 1,850,000 / 30 תשלומים"**.
- 22 37. מעיון בהסכמים בין יינות ביתן לבין הספקים ניתן ללמוד כי בין הצדדים סוכם על
23 שורה של הטבות, חלקן בדמות "הנחות", חלקן בדמות "מענקים". אף שהצדדים
24 עשו שימוש במונח **"מענק"**, מונח שבמשמעותו המילולית מעיד על **'מתנה' או
25 'הוקרה'**, לא מדובר ב'מתנה', כי אם **בתשלום המותנה בהתקשרות החוזית
26 ובהפצת מוצרי הספק**. ה"מענקים" נפרשו על פני השנים, ולעיתים היה מדובר
27 ב"מענקים" חודשיים. אף שה"מענקים" חושבו בסכום אחד, ולא בשיעור
28 מהמכירות, ניתן להבין מהקשרם ועיגונם בהסכם הסחר, שקבלתם מותנית
29 בהמשך ההתקשרות עם הספקים ובהפצת מוצריהם על ידי יינות ביתן. סביר
30 להניח על יסוד עיגון ה"מענקים" בהסכמי הסחר, ועל יסוד העדויות שהובאו, כי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 ככל שיינות ביתן תפסיק להפיץ את מוצרי אותם ספקים, היא לא תמשיך להנות
2 מההטבות אשר כונו "מענקים".
- 3 38. רו"ח אל-על, אשר העריך עבור יינות ביתן את שווי הזכויות למענק ספקים ואת
4 תקופת השימוש הצפויה בזכות האמורה, ציין בסעיף 6 בחוות דעתו כי "על פי
5 מידע שנמסר לנו מהנהלת מזמינת העבודה, כמקובל בענף הקמעונאות, נוכח
6 עסקת הרכישה זכאית היא לתנאים מסחריים משופרים מול ספקיה השונים,
7 באופן בו מעניקים הספקים לרוכשת מענקים, כתוצאה מהשגת שליטה בחברה
8 הנרכשת. לאמור, כתוצאה מביצוע העסקה חל שיפור בתנאים המסחריים
9 שעתידיים לשרור בין הרוכשת לספקיה, בין היתר, כתוצאה מיתרון לגודל של
10 הרוכשת, וכתוצאה ממאפייני הענף".
- 11 39. בחקירתו הנגדית תיאר רו"ח אל-על את הנכס הנוסף כ"סובסידיה" שהוענקה
12 ליינות ביתן (עמ' 14 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 23-24). עוד השיב
13 כי "משפטית, עובדתית, הנכס הוא מניה אבל הזכויות הכלכליות, הגלומות
14 במנייה הזאת בעצם בעסקה, היו מספר רב של נכסים. וטכנית בוודאי הם קיבלו
15 מניות, אבל התועלות הכלכליות או הנכסים הכלכליים שגלומים בתוך המניה,
16 הם היו שניים מובהקים - אחד כאלה שמגיעים מתוך הפעילות ואחד שמגיעים
17 תחת הפרקטיקה של הסבסוד, של מענקים מצד ג' בכלל". (עמ' 14 בפרוטוקול
18 הדיון מיום 19.12.2019, שורות 27-31). רו"ח אל-על אף השיב במפורש בחקירתו
19 הנגדית כי סביר להניח שהספקים אינם משלמים את הסכומים ליינות ביתן סתם
20 כך, אלא מפיקים מכך תועלת כלכלית (עמ' 19 בפרוטוקול הדיון מיום
21 16.12.2019, שורות 29-33).
- 22 40. בחוות דעתו של רו"ח שוב הוזכר קיומו של "נוהג" בענף הקמעונאות, שמכוחו
23 שולמו ליינות ביתן מענקי ספקים. מצד שני התייחס רו"ח שוב ל"זכויות חוזיות"
24 שנוצרו ליינות ביתן, בעקבות משא ומתן בינה לבין לקוחותיה. ברקע העובדתי
25 בחוות דעתו ציין המומחה "לפי המידע שנמסר לנו מהנהלת החברה, על בסיס
26 המשא ומתן שערכה החברה עם הספקים ערב עסקת הרכישה, במועד הרכישה
27 קמה לחברה זכות חוזית לקבל מהספקים את המענקים. בהתאם להערכת שווי
28 שקיבלה החברה, השווי ההוגן של הזכות החוזית למענקים במועד הרכישה של
29 החברה הנרכשת היה 110 מיליון ₪, ואורך החיים השימושיים של הזכות הוא
30 3.5 שנים". בסיכום חוות דעתו ציין רו"ח שוב כי בדוחות הכספיים הנפרדים



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 ("סולוי") של יינות ביתן יש להכיר בזכות החוזית למענק ספקים כנכס נפרד, ולא
- 2 כחלק מעסקת הרכישה של כמעט חנם.
- 3 41. על אופיה של הזכות למענק ספקים ניתן ללמוד גם מעדותה של המפקחת
- 4 שטיפלה בהשגה, אשר הצהירה בתצהיר עדותה הראשית, כי במהלך הטיפול
- 5 בתיק פנתה באופן מדגמי למספר ספקים וביררה עמם את מהות התשלום שעליו
- 6 דיווחה יינות ביתן כזכות למענק ספקים. את בדיקתה ערכה עם הספקים:
- 7 שטראוס גרופ בע"מ; קבוצת אוסם סחר; מעדני יחיעם; חוגלה קימברלי שיווק
- 8 בע"מ; ונטו מלינדה סחר בע"מ. מהתשובות שקיבלה מהספקים הסיקה את
- 9 המסקנות הבאות:
- 10 (1) כאשר רשת קמעונאית פותחת סניפים חדשים יעניק הספק הנחות לאותם
- 11 סניפים בעד קנייתיהם ובעד מדפים שנוספו לרשת, בין אם מדובר ברכישת
- 12 מניות או רכישת פעילות של רשת קמעונאית קיימת ובין אם מדובר בסניפים
- 13 חדשים שנפתחו. מאחר והסניפים התווספו לרשת אגב רכישת מניות של
- 14 חברה קמעונאית נוספת, נערך משא ומתן בין יינות ביתן לבין ספקיה, וסוכם
- 15 כי סכום ההנחה יינתן מראש על מנת לעזור ליינות ביתן בבעיה תזרימית עקב
- 16 ההוצאה הכרוכה ברכישת כמעט חנם.
- 17 (2) מרבית הספקים השיבו כי בתום התקופה שאליה מתייחסת ההנחה נבדקה על
- 18 ידם עמידתה של יינות ביתן ביעדי מכירות. וככל שלא היתה עומדת בהם,
- 19 היתה נדרשת להשיב את ההטבה שקיבלה.
- 20 (3) בבדיקה עם הספקים עלה שהמשא ומתן עמם התקיים רק לאחר מועד עסקת
- 21 המיזוג ולא קודם לכן.
- 22 (4) מבירור עם הספק שטראוס עולה כי בשנים 2013-2014 שולמו 6 מיליון ₪, לפי
- 23 ההסדר לגבי הסניפים שהועברו ליינות ביתן מכמעט חנם, בעוד שיינות ביתן
- 24 רשמה כי שולמו לה 6.6 מיליון ₪. בטבלה המרכזת את ההנחות בגין סניפים
- 25 חדשים שהתקבלו מחברת שטראוס נכתב במפורש כי 0.6 מיליון ₪ נוספים
- 26 ישולמו ליינות ביתן על סניפים חדשים העתידים להיפתח ללא קשר לסניפים
- 27 שנוספו מכמעט חנם.
- 28 (5) חברת אוסם רשמה בדוחותיה הוצאה מראש על הנחה ללקוחות בסך 5.5
- 29 מיליון ₪ והם הופרשו בספריה על פני השנים 2013-2015. בפועל שילמה בשנת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 2013 3,700,000 ₪ בעוד שיינות ביתן רשמה שקיבלה הנחה בסכום של
2 4,800,000 ₪ ב- 2013 ו- 700,000 ₪ נוספים בשנת 2014.
- 3 42. מההליכים שקדמו לחקיקת חוק קידום התחרות בענף המזון, התשע"ד - 2014,
4 לרבות הצעת החוק, עולה כי החוק נועד למגר נוהג שהיה קיים בענף, שלפיו נהגו
5 ספקים גדולים לקדם את מכירת מוצריהם, ולגרום להעדפתם על פני מוצרי
6 מתחריהם, באמצעות מתן הנחות מהיקף המכירות, סידור מדפים בצורה
7 מיטבית, באופן שיתקדם את מכירת מוצריהם, "מענקים", בגין פתיחת סניפים
8 חדשים או התרחבות של הרשת, וכיוצ"ב. כל אלו פגעו בתחרותיות בענף, וגרמו
9 לעליית המחירים, ועל כן פעל המחוקק למגרם.
- 10 43. עולה מהמקובץ, כי בענף הקמעונאות היה קיים נוהג שלפיו נהנו חברות
11 קמעונאיות לקבל מספקיהן הטבות שונות, הטבות לשם קידום מוצריהם של
12 הספקים והעדפתם על פני מוצרים אחרים, חלקן בדמות הנחות בשיעור
13 מהמכירות או היעדים, חלקן בתמורה לסידור מדפים, השכרת שטחי קירור
14 וכיוצ"ב, וחלקן בדמות "מענקים" כביכול, אשר ניתנו לפי תחשיב של פתיחת
15 סניפים חדשים, ככל הנראה כדי לעודד הפצת מוצריו של הספק באותם סניפים
16 חדשים. הנוהג האמור היה קיים עוד לפני עסקת "כמעט חינו", ומר ביתן העיד
17 במפורש שה"זכות" לקבל את המענקים הייתה קיימת גם בעבר, ובכל רכישת
18 עסקים בעבר הוא נהנה מ"מענקים" שונים. לא מדובר אפוא בזכות שנרכשה בד
19 בבד עם עסקת המיזוג, אלא בזכות שהייתה קיימת גם קודם לכן, ללא כל קשר
20 לעסקת המיזוג עם כמעט חינו.
- 21 44. עוד עולה מהמקובץ כי בעקבות רכישת כמעט חינו, והתוספת של 36 סניפים
22 לרשת, התרחב היקף המכירות של מוצרי הספקים באמצעות יינות ביתן, השתפר
23 כוח המיקוח של יינות ביתן, וכפועל יוצא גם שופרו תנאי הסחר בין יינות ביתן
24 לבין ספקיה. מספר מסקנות ניתן להסיק מהראיות האמורות, הרלוונטיות
25 לבחינת המחלוקת:
- 26 (1) לאחר השלמת עסקת המיזוג, חתמה יינות ביתן על הסכמים שונים עם
27 ספקיה, בדבר תנאי הסחר עמם, שבמסגרתם סוכם גם על הגדלת שיעורי
28 הנחות וגם על "מענקים", בסכומים ובשיעורים שונים עם כל ספק, בהתאם
29 לתוצאות המשא ומתן בין יינות ביתן לבין כל ספק בנפרד. בעקבות רכישת
30 המניות והתרחבות היקף מכירותיה של יינות ביתן, גדל כושר המיקוח שלה,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 וכפועל יוצא שופרו תנאי הסחר, כך שהספקים העניקו לה הנחות בשיעור גבוה
- 2 יותר, ו"מענקים" נוספים;
- 3 (2) השיפור בתנאי הסחר, וכפועל יוצא ההנחות שקיבלה יינות ביתן מספקיה,
- 4 באו כאמור לידי ביטוי לא רק ב"מענקים" כביכול, אשר הוגדרו כמענק סניף
- 5 חדש, או מענק "כמעט חינם", והתווספו למענקים שלהם הייתה יינות ביתן
- 6 זכאית בעקבות הסכמים קודמים, אלא גם בהגדלת שיעור ההנחה שניתן
- 7 ליינות ביתן בעבר בסעיפים כגון "סדרנות" (סידור המדפים), "מעטפת חג"
- 8 (הנחות בחגים נוכח היקף המכירות), ו"שיפור יעדים". מר ביתן השיב כאמור
- 9 במפורש בחקירתו הנגדית כי בהסכמים שנחתמו עם הספקים בעקבות עסקת
- 10 המיזוג, שופרו תנאי הסחר כגון הסדרנות, יעדי המכירות, מעטפת החג. אם
- 11 קודם לכן היה מקבל הנחה בשיעור 3% בלבד, בעקבות המיזוג הועלה שיעור
- 12 ההנחה ל- 5% (עמ' 9; שורות 28-30). גם המפקחת שטיפלה בהשגה, השיבה
- 13 בחקירתה הנגדית כי " אין פה מענק... מה שנעשה פה זה דבר כזה, תמיד
- 14 רשת כזו בכל רשת מקבלת הנחות מסוימת בין אם זה כאחוזים מהקניות, בין
- 15 אם זה תוך התקזזות על סכומים מסוימים במספר פעולות..." (עמ' 6
- 16 בפרוטוקול הדיון מיום 18.12.2019, שורות 33-36);
- 17 (3) בפועל לא התקבלו "מענקים", כי אם הוקטנו חיוביה השוטפים של יינות
- 18 ביתן לספקיה באמצעות אותם "מענקים". מר ביתן העיד כאמור כי
- 19 ה"מענקים" התקבלו באמצעות הקטנת חיוביה של יינות ביתן בתשלום
- 20 לספקיה, לפי מספר התשלומים שנקבעו מראש. המפקחת אף היא פירטה
- 21 בחקירתה הנגדית כי "זה לא שהועבר באמת כסף בפועל. אני רואה זאת
- 22 בשנים השוטפים במישור הפירוטי ולא במישור ההוני. זה גם תמיד תלוי
- 23 מכירות... אלו הכנסות מעסק לפי סעיף 2.1 בשנים השוטפות". (עמ' 7
- 24 בפרוטוקול הדיון מיום 18.12.2019, שורות 3-9)(השיבושים במקור). "מענקי
- 25 הספקים" אינם אלא הקטנת החיובים השוטפים במהלך העסקים הרגיל;
- 26 (4) "מענקי הספקים" הובאו בחשבון בדיווחיה של יינות ביתן על הכנסתה
- 27 השוטפת לפי סעיף 2(1) בפקודה, ובעניין חישוב הכנסתה הפירותית מעסק לא
- 28 קיימת מחלוקת כלשהי בין יינות ביתן לבין פקיד השומה. המחלוקת הינה
- 29 בשאלה האם בנוסף להנחות ולהתחשבנות השוטפת נרכש נכס נוסף, מלבד
- 30 מניות כמעט חינם;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 (5) ה"מענקים", כמו גם ההנחות, לא ניתנו ליינות ביתן דווקא, אלא גם לחברת
2 הבת כמעט חנם.

3

4

הזכות למענק ספקים

5 45. "מענקי הספקים" הובאו כאמור בחשבון בדיווחיה של יינות ביתן על הכנסתה
6 השוטפת לפי סעיף 12(1) בפקודה, ובעניין חישוב הכנסתה מעסק לא קיימת
7 מחלוקת כלשהי בין יינות ביתן לבין פקיד השומה. אלא שיינות ביתן התייחסה
8 ל"מענק הספקים" גם במישור ההוני, בטענה שבד בבד עם רכישת המניות, היא
9 רכשה נכס נוסף, מלבד המניות, ועל כן ייחסה חלק מהתמורה ששילמה בעד
10 מניות כמעט חנם לאותו 'נכס', ותבעה בגינו בשנות המס ניכוי בעד פחת.
11 כאסמכתא לייחוס חלק מעלות רכישת המניות לנכס בלתי מוחשי, "זכות למענק
12 ספקים", הגישה יינות ביתן שתי חוות דעת של מומחים מטעמה: חוות דעתו של
13 רו"ח אל-על וחוות דעתו של רו"ח שוב.

14 46. בחוות דעתו של רו"ח אל-על מנובמבר 2018 (שבה הזכיר חוות דעת מקורית שערך
15 מיום 12.6.13), העריך המומחה את שוויה של הזכות למענק ספקים, ואת משך
16 השימוש בה. בחוות הדעת נכתב כדלקמן:

17 (1) לא הוערך שווי הנכסים המוחשיים של הפעילות, ולא בוצעה הערכת שווי
18 לפעילות, כי אם ייחוס עודף עלות לנכסים בלתי מוחשיים מסוימים בלבד.
19 חוות הדעת נערכה לפי תקן 3 IFRS ותקני חשבונאות בינלאומיים 28 IAS ו-
20 38 IAS הדנים בהשקעה בחברות מוחזקות ובנכסים בלתי מוחשיים.

21 (2) בסעיף 3.1.2 בחוות הדעת, שכותרתו "מענק מספקים" נכתב **"על פי מידע**
22 **שנמסר לנו מהנהלת מזמינת העבודה, נוכח עסקת הרכישה זכאית היא**
23 **לתנאים מסחריים משופרים מול ספקיה השונים, באופן בו מעניקים**
24 **הספקים לרוכשת מענק... כתוצאה מביצוע העסקה חל שיפור בתנאים**
25 **המסחריים שעתידיים לשרור בין הרוכשת לספקיה, בין היתר, כתוצאה**
26 **מיתרון לגודל של הרוכשת וכתוצאה ממאפייני הענף"**.

27 (3) בהתייחסותו למתודולוגיה (סעיף 4), פירט רו"ח אל-על כי הערכת שוויים
28 ההוגן של נכסים בלתי מוחשיים, וייחוס עודף עלות הרכישה בגינם, מבוססת
29 בעיקר על כללים והנחיות שנקבעו על פי תקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3
30 המתוקן "צירופי עסקים" 3(R) BUSINESS IFRS COMBINATIONS. מדידת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 שווי מקצועית אומדת את ההכנסות וההוצאות העתידיות על פני ציר זמן
2 והבנת המשמעויות הכלכליות של היישומים המסחריים הצפויים מהנכסים
3 המוערכים. הערכת השווי מנסה לשקלל, ככל שניתן, גם השפעה אפשרית של
4 גורמים אקסוגניים ואנדוגניים על תוחלות תזרימי המזומנים מהנכסים
5 המוערכים, הן באמצעות עריכת תחזיות תזרימי מזומנים, והן באמצעות
6 שיעורי ההיוון המשקפים, בין היתר, את מידת אי הוודאות הגלומה בתחזיות.
7 (4) בסעיף 4.14.8 העוסק בזיהוי הנכסים הבלתי מוחשיים, פורט כי על פי
8 התקנים הרלוונטיים קיימים שני מבחנים להכרה בנכס בלתי מוחשי בנפרד
9 ממוניטין: **מבחן הזיהוי המשפטי** – המופעל כאשר מקורו של הנכס הינו
10 בזכויות משפטיות או חוזיות כגון הסכמים וחוזים, מותגים וסימני מסחר
11 השונים, פטנטים רשומים, זכויות יוצרים וכיו"ב; וכן **מבחן ההפרדה** – אשר
12 יש להפעילו אם הנכס הבלתי מוחשי אינו עומד בקריטריון מבחן הזיהוי
13 המשפטי. כאשר עומד הנכס במבחנים האמורים, יש להכיר בו כנכס בלתי
14 מוחשי נפרד. הכרה זו תתקיים גם אם הנכס ניתן להפרדה היפותטית בלבד
15 כגון על ידי מכירתו, העברתו, החלפתו, השכרתו וכיו"ב. זאת ועוד, יש
16 להפרידו גם אם לא ניתן לקיים הפרדה באמצעים אלה אלא באמצעות
17 הצמדתו לחוזה, נכס או התחייבות קיימת. לעומת זאת, כוח עבודה יומי
18 ייחשב כחלק בלתי נפרד מהמוניטין אף אם הוא בר הפרדה.
19 (5) פורט בחוות הדעת כי זוהו נכסים בלתי מוחשיים: **'מותג', ו'הסכם אי**
20 **תחרות'**, אשר נאמדו, בין היתר, על סמך שיחות ובירורים עם הנהלת יינות
21 ביתן.
22 (6) בסעיף 6 התייחס המומחה ל'מענק מספקים' וציין כי **"על פי מידע שנמסר לנו**
23 **מהנהלת מזמינת העבודה, כמקובל בענף הקמעונאות, נוכח עסקת הרכישה**
24 **זכאית היא לתנאים מסחריים משופרים מול ספקיה השונים, באופן בו**
25 **מעניקים הספקים לרוכשת מענקים, כתוצאה מהשגת שליטה בחברה**
26 **הנרכשת. לאמור, כתוצאה מביצוע העסקה חל שיפור בתנאים המסחריים**
27 **שעתידים לשרור בין הרוכשת לספקיה, בין היתר, כתוצאה מיתרון לגודל של**
28 **הרוכשת, וכתוצאה ממאפייני הענף"**. שווי המענק מספקים משקף את שווי
29 התועלות הכלכליות העתידיות הגלומות בהם למועד הרכישה. את יתרת משך
30 החיים הצפוי של הנכס אמד בהיקף 3.5 שנים, בהתחשב בהערכות הנהלת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 יינות ביתן אודות תקופת ההתקשרות עם הספקים ובהתחשב במצגי ההנהלה
- 2 ביחס לתזרימים הצפויים מכל ספק.
- 3 (7) מבחינת מחירי ההעברה הניח המומחה כי מחירי ההעברה עם צדדים קשורים
- 4 המשקפים מחירי שוק וזאת בהתאם למידע שנמסר לו. שיעור ההיוון הריאלי
- 5 לאחר מס עבור הנכס, הוערך בשיעור של כ- 9.5% בהתחשב במאפייני הסיכון
- 6 הספציפי של הנכס בייחס לפעילות בכללותה. בהתאם להנחות אמד המומחה
- 7 את שווי המענק מספקים ב- 110.2 מיליוני ₪.
- 8 (8) בסעיף 7.2 התייחס ר"ח אל-על ל'נכסים בלתי מוחשיים', שאותם הכיר
- 9 והעריך בנפרד מהמוניטין. לעניין "מותג" ציין כי כלל פעילותה של החברה
- 10 הנרכשת מבוסס על המותג "חצי חינם". עוד ציין כי שווי המותג משקף את
- 11 שווי התועלות הכלכליות העתידיות, את משך חיי הנכס אמד בכ- 5 שנים.
- 12 (9) אשר להסכם 'אי תחרות' צויין כי בעלי השליטה בכמעט חינם התחייבו שלא
- 13 להתחרות במישרין או בעקיפין בפעילות עסקית של יינות ביתן לתקופה של
- 14 שנה. עוד צויין כי נכסים 'בלתי מוחשיים' אחרים לא הוערכו בנפרד
- 15 מהמוניטין, שכן לא גלומות בהם הטבות מיוחדות השונות מתנאי שוק. לא
- 16 בוצעה הערכת שווי נפרדת למערכות המחשוב והתוכנות המשרדיות, ושווי
- 17 כוח האדם המיומן לא הוצג בנפרד, שכן בתקינה החשבונאית הוא מוגדר
- 18 כחלק מהמוניטין. את שווי המותג אמד על בסיס שיטת הפטור מתמלוגים,
- 19 וציין כי שיעור התמלוגים השנתי מסך ההכנסות המיוחסות למותג נאמד בכ-
- 20 0.8%. אשר לשווי הסכם אי התחרות הניח כי קיומו של הסכם אי תחרות
- 21 משקף הפרש בתזרימי המזומנים בשיעור של כ- 25%.
- 22 47. ר"ח שוב התייחס בחוות דעתו לנסיבות העסקה, ותיאר כי יינות ביתן השלימה
- 23 רכישה של 100% מהון המניות של כמעט חינם, בתמורה ל- 264 מיליון ₪. לפני
- 24 השלמת הרכישה ניהלה יינות ביתן משא ומתן מתקדם עם ספקים, לגבי סכום
- 25 המענקים שהיא תהיה זכאית להם בגין רכישת כמעט חינם. בהסתמך על
- 26 ההסכמות עם הספקים ניהלה יינות ביתן משא ומתן עם בעלי המניות בכמעט
- 27 חינם. סכום המענקים הצפוי מהספקים כתוצאה מרכישת כמעט חינם היה בעל
- 28 חשיבות מכרעת לענין המחיר שאותו הסכימה יינות ביתן לשלם עבור כמעט חינם.
- 29 על בסיס המשא ומתן שערכה עם הספקים קמה לה במועד הרכישה זכות חוזית
- 30 לקבל מענקים מהספקים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 **48. ברקע העובדתי בחוות דעתו ציין רו"ח שוב כי "לפי המידע שנמסר לנו מהנהלת**
2 **החברה, על בסיס המשא ומתן שערכה החברה עם הספקים ערב עסקת**
3 **הרכישה, במועד הרכישה קמה לחברה זכות חוזית לקבל מהספקים את**
4 **המענקים. בהתאם להערכת שווי שקיבלה החברה, השווי ההוגן של הזכות**
5 **החוזית למענקים במועד הרכישה של החברה הנרכשת היה 110 מיליון ₪, ואורך**
6 **החיים השימושיים של הזכות הוא 3.5 שנים".**
- 7 **49. בסיכום חוות דעתו ציין המומחה כי בדוחות הכספיים הנפרדים ("סולו") של**
8 **יינות ביתן יש להכיר בזכות החוזית למענק ספקים כנכס נפרד, ולא כחלק**
9 **מעסקת הרכישה של 'כמעט חינם', בשל כל אחד מהטעמים הבאים:**
- 10 **(1) במועד הרכישה קמה ליינות ביתן זכות חוזית לקבל מהספקים את המענקים,**
11 **ועל כן היא מקיימת את התנאים להגדרתה כנכס בלתי מוחשי, וכפועל יוצא**
12 **יש להכיר בה כנכס בלתי מוחשי בדוחות הכספיים, בהתאם למבחנים שנקבעו**
13 **בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38. השווי ההוגן של הזכות החוזית**
14 **למענקים במועד הרכישה היה 110 מיליון ₪, ויש להפחית זכות זו לאורך**
15 **החיים השימושיים שלה – 3.5 שנים;**
- 16 **(2) בהתאם לתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3 (IFRS) יש להכיר כחלק מצירוף**
17 **העסקים רק בתמורה שהועברה עבור הנרכש ולא בתמורה שהועברה עבור**
18 **פריטים אחרים. בעניינו ערכה יינות ביתן משא ומתן עם הספקים על בסיס**
19 **הנוהג שלפיו זכאית חברה קימעונאית הרוכשת פעילות או סניפים של חברה**
20 **קימעונאית אחרת לקבל מענק מספקים, לפני השלמת עסקת הרכישה, והיא**
21 **הביאה בחשבון את העובדה שעם השלמת עסקת הרכישה, תיווצר לה זכות**
22 **חוזית לקבל מענקים מהספקים. "נתון זה שימש בסיס למשא ומתן של**
23 **החברה עם בעלי המניות של החברה הנרכשת, באופן שבו החברה היתה**
24 **מוכנה לשלם יותר לבעלי המניות של החברה הנרכשת, בהשוואה לרכישה**
25 **ללא הזכות למענק ספקים. כפועל יוצא, התשלום לבעלי המניות של החברה**
26 **הנרכשת כולל במהותו שני רכיבים – תשלום עבור החברה הנרכשת (עסק)**
27 **ותשלום עבור הזכות החוזית לקבל מענקי ספקים (נכס בלתי מוחשי)".**
- 28 **(3) הזכות החוזית כלפי הספקים לקבלת מענקים לא היתה קמה אלמלא שילמה**
29 **יינות ביתן תמורה לבעלי 'כמעט חינם'. יחד עם זאת, העובדה שהתמורה עבור**
30 **הזכות החוזית למענקים שולמה לגורם אחר, ולא לספקים עצמם, אין בה כדי**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 לשלול הכרה בזכות למענקים כנכס בלתי מוחשי נפרד בדוחות הכספיים
2 הנפרדים.
- 3 (4) המהות הכלכלית של רכישת הזכות החוזית לקבל מענק ספקים עולה בקנה
4 אחד עם שלושת הגורמים המנויים בתקן דיווח כספי בינלאומי מספר 3, לענין
5 הקביעה האם עסקה מסוימת מטופלת כחלק מעסקת ההחלפה עבור הנרכש,
6 או כעסקה נפרדת. הסיבות לעסקה, הגורם שיזם את העסקה ועיתוי העסקה
7 מצביעים כולם על כך שרכישת הזכות החוזית לקבלת מענק הספקים מבוצעת
8 לטובת יינות ביתן ולא לטובת בעלי המניות של כמעט חינום. ועל כן יש לטפל
9 בה בנפרד מעסקת צירוף העסקים ולהציג אותה כנכס נפרד בדוחות הכספיים
10 הנפרדים ("סולו") של יינות ביתן.
- 11 (5) על פי התקינה החשבונאית הישראלית בהעדר תקן חשבונאות ספציפי יש
12 ליישם את הפרקטיקה המקובלת בישראל, הדומה בהקשר זה להוראות
13 התקינה החשבונאית הבינלאומית.
- 14 (6) קיימים מקרים נוספים שבהם נרכשת זכות חוזית במסגרת עסקה של צירוף
15 עסקים, כגון **הזכות לאי תחרות**, וזכות זו הינה של הרוכש (החברה האם)
16 להבדיל מזכות הנרכש (החברה הבת) במקרים אלו יש להכיר בזכות החוזית
17 בדוחות כספיים הנפרדים ("סולו") כנכס נפרד, ולא כחלק מחשבון ההשקעה
18 בחברת הבת. הזכות החוזית לקבלת מענק ספקים נרכשה על ידי יינות ביתן
19 במסגרת עסקה של צירוף עסקים ויינות ביתן היא זו הזכאית לקבל את
20 המענק ישירות מהספקים ולא החברה הנרכשת. יתרה מכך, על אף שיינות
21 ביתן תמחרה את הזכות החוזית למענק ספקים במשא ומתן עם בעלי המניות
22 של החברה הנרכשת, זכות זו לא מהווה חלק ממה שיינות ביתן ובעלי המניות
23 של החברה הנרכשת החליפו בצירוף העסקים. " **במילים אחרות, הזכות**
24 **החוזית לקבל מענקים מהספקים נכנסה לתוקף בעקיפין, כתוצאה מעסקת**
25 **צירוף העסקים, אולם היא לא מהווה חלק מעסקת ההחלפה עבור החברה**
26 **הנרכשת**".
- 27 50. על יסוד טעמים אלו, קבע רו"ח שוב שעולה באופן חד וברור שבדוחות הכספיים
28 הנפרדים של יינות ביתן יש להכיר בזכות החוזית למענק ספקים כנכס נפרד, ולא
29 כחלק מעסקת הרכישה של כמעט חינום, החברה הנרכשת.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 51. פקיד השומה הגיש מנגד את חוות דעתו של רו"ח מימון, אשר חלק על חוות דעתו
- 2 של רו"ח שוב, בשל כל אחד מהטעמים הבאים:
- 3 (1) בדיני המס בכלל ובהוראות הפקודה בפרט קיימות הוראות ספציפיות לעניין
- 4 קביעת עלות מניות כמעט חנם, ולכן לא נדרשת 'עקיבה' אחר כללי החשבונאות.
- 5 גם אם הייתה נדרשת עקיבה אחרי כללי החשבונאות, לא היה זה לתקן 3 IFRS,
- 6 הואיל ובבסיסו מונחת ההנחה של ישות אחת כוללת, בניגוד לעקרון הפרדת
- 7 הישויות שקיים בדיני המס. אם בכל זאת יש לעקוב אחר הכללים החשבונאיים
- 8 בכלל ו-3 IFRS בפרט, גם בהתאם להם אין להכיר ב'נכס', או למצער להכיר בנכס
- 9 אל מול 'התחייבות' או 'הכנסה' במועד הרכישה, דבר שיביא למסקנה שכל
- 10 התמורה ששולמה שולמה בעבור מניות כמעט חנם.
- 11 (2) לא קיימת זכות חוזית לקבלת מענקי ספקים קודם לחתימת הסכם המיזוג,
- 12 אף לא נוצרה זכות חוזית כאמור אגב רכישת המניות. ככל שקיימת זכות חוזית
- 13 לקבלת מענק מספק, הרי שזו קמה עם חתימת חוזה המחייב את הספק, חתימה
- 14 שהתרחשה לאחר חתימת הסכם המיזוג, עם כל ספק וספק בנפרד. רו"ח מימון
- 15 הדגיש כי לחוות דעתו של רו"ח שוב לא צורך ולו חוזה אחד שנחתם עם הספקים
- 16 ערב עסקת המיזוג. לטענתו של רו"ח מימון, **עצם העובדה שלא נחתמו חוזים לפני**
- 17 **רכישת המניות שלעצמה מעקרת מתוכן את חוות דעתו של רו"ח שוב.**
- 18 (3) יש להניח שהזכות החוזית של יינות ביתן טומנה בחובה לא רק זכויות, אלא
- 19 גם חובות, כגון שכמעט חנם **תרכוש מוצרים מאותם ספקים** שנתנו לכאורה
- 20 מענקים ליינות ביתן בעקבות רכישת כמעט חנם.
- 21 (4) גם אילו היתה קיימת זכות לקבלת מענקי ספקים, לא שולמה עבורה כל
- 22 תמורה לבעלי המניות הקודמים של כמעט חנם. גם אם תתקבל טענתה של יינות
- 23 ביתן שלפיה אגב רכישת מניות כמעט חנם נוצר לה נכס חדש שהוא ה'זכות
- 24 למענקי ספקים', הרי שבהתאם להוראת הפקודה יש לייחס לו את עלות יצירתו
- 25 שהיא אפס.
- 26 (5) בהתאם להערכות השווי שנערכו לכמעט חנם לפני עסקת המיזוג, עמד שווין
- 27 של המניות על סך של כ- 366 מיליון ₪ בממוצע, בדומה לסך ששולם בפועל בעד
- 28 המניות, בניכוי הדיבידנד שחולק.
- 29 (6) הנכס 'זכות' למענק ספקים, ככל שהוא קיים, מקורו בסניפים השייכים
- 30 לכמעט חנם ועל כן, ככל שהוא קיים, הוא נובע מהחזקה במניות, וכפועל יוצא,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

הינו חלק מרכישת המניות ולא מנכס שנרכש בנפרד. יש לראות בזכות כאמור
"כסינרגיה שנוצרה אגב רכישת מניות צים שיווק, המהווה חלק מעלות הרכישה
המיוחסת למוניטין, היינו, חלק מעלות רכישת המניות של צים שיווק ולא כנכס
שעומד בפני עצמו".

(7) גם אם יש להכיר בנכס נפרד, יש להכיר כנגדו בהתחייבות או למצער להכיר
בהכנסה במועד רכישת המניות, ולכן אין לייחס לו חלק מהתמורה ששולמה עבור
מניות כמעט חנם אשר נרכשו במסגרת עסקת המיזוג.

(8) הסיבה לזכאות למענק ספקים היא השליטה שהשיגה יינות ביתן אגב עסקת
המיזוג, אשר סיפקה לספקיה את היכולת ליצור ציפיה ש- 36 הסניפים השייכים
לכמעט חנם ירכשו מהם סחורה. בזכות רכישת מניות כמעט חנם השיגה יינות
ביתן את היכולת לקבוע את המדיניות הכספית והתפעולית של כמעט חנם, ואת
האפשרות לקבוע ממי תרכוש כמעט חנם את מוצריה ובאילו תנאים, שכן
בהתאם לתכנית העסקית תבוצענה רכישות במאוחד.

(9) IFRS 3 מגדיר מוניטין כ"נכס המייצג את ההטבות כלכליות העתידיות
הנובעות מנכסים אחרים שנרכשו בצירוף העסקים, אשר לא זוהו בפני עצמם ולא
הוכרו בנפרד". מוניטין הוא חלק מעלות צירוף העסקים ולכן ייכלל כחלק מעלות
המניות. על פי ספרו של רו"ח שוב, מוניטין יכול לשקף "סינרגיה צפויה בין
החברות המתמזגות ויתרונות נוספים משילוב העסקים, כוללים יתרונות לגודל
בייצור ו/או בשיווק, צמצום כפילויות, הגברת כוח השוק של החברות המתמזגות
מול לקוחות, ספקים ומתחרים וייעול הפעילות של החברה הנקלטת. יתרונות
סינרגטיים כאמור, אינם מייצגים נכס בלתי מוחשי מזוהה ולפיכך תשלום
כלשהו בגינם נכלל במסגרת המוניטין". בהתאם לכך, ככל שקיימת זכות למענקי
ספקים, שהיא זכות הנובעת משליטה ב- 36 סניפים נוספים, דבר שהביא לחיזוקה
של יינות ביתן מול ספקיה, אותה הזכות הינה חלק מהמוניטין, וכפועל יוצא הינה
חלק מעלות המניות.

כללי החשבונאות ודיני המס

52. יינות ביתן ביקשה כאמור לעגן את טענתה בדבר זכאותה כביכול לניכוי בעד
פחת בעקרונות חשבונאיים. לטענתה של יינות ביתן, בהתאם לכללי חשבונאות
ולתקן 3 IFRS שיישמה בדוחותיה, היה עליה לייחס חלק מתמורת המניות
ששילמה לבעלי המניות שמכרו את מניות כמעט חנם לנכס "זכות למענק



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 ספקים", ובהתאם לעיקרון העקיבה, שלפיו נגזרת חבות המס מהכללים
2 החשבונאיים, היא הייתה רשאית להפחית את המחיר המקורי שייחסה למענק
3 הספקים על פני שלוש וחצי שנים.

4 53. היחס בין כללי החשבונאות לדיני המס, ונפקותו לעניין עקרון העקיבה נדונו לא
5 אחת בהלכה הפסוקה, אשר הבהירה, פעם אחר פעם, שעקרון העקיבה אחר כללי
6 החשבונאות חל ככל שלא קיימת הוראה מפורשת בדיני המס בלבד. ואולם ככל
7 שקיימות הוראות ספציפיות בדיני המס, יחולו ההוראות הספציפיות, ולא תהיה
8 כל תחולה לעיקרון העקיבה אחר כללי החשבונאות.

9 54. לאחרונה דן בית המשפט העליון פעם נוספת ביחס שבין כללי החשבונאות לבין
10 דיני המס בע"א 2515/18 חברת אס. סי. אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד
11 שומה פתח תקווה (מיום 17.6.2020)(להלן- "פרשת קניון דרורים"). כב' השופט
12 ד' מינץ סקר את ההלכה הפסוקה בעניין זה והטעים כי –
13

14 "ככלל, יש לשאוף להרמוניה בין כללי החשבונאות לבין דיני
15 המס (ראו: ע"א 8500/10 פרל נ' פקיד שומה 1 ירושלים, פסקה 34
16 (10.9.2012)...). אולם חשוב להדגיש חזור והדגש, כפי שהיטיב
17 בית המשפט המחוזי (השופט א' פלפל) בעניין אחר לומר "אין
18 קשר ישיר והכרחי בין דרך קביעת ה'הכנסה החייבת' לצורך
19 דיני המס ובין דרך קביעת הרווח הראוי לחלוקה כדיבידנד על פי
20 דיני החברות" (עמ"ה (מחוזי ת"א) 54/89 עיט ציוד צבאי ליצוא
21 בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 2 (10.10.1991)...
22 לשון אחר, הראייה החשבונאית המאפשרת להביט על רווחי
23 שערך ככאלו העומדים במבחן הרווח והמאפשרים בתורם
24 לחברה לחלק דיבידנד, אינה בהכרח המבחן הקובע לעניין
25 הגדרת ההכנסה החייבת בדיני המס".

26 55. כב' השופט מינץ עמד על התכליות השונות של כללי החשבונאות לעומת דיני המס,
27 תוך התייחסות מפורשת לכללי ה- IFRS, והדגיש כי כללי החשבונאות עוסקים
28 במצב החברה עבור בעלי המניות המשקיעים בחברה, בעוד שנקודת המבט של
29 דיני המס שונה, והיא חיוב ההכנסה במס, מנקודת ראות חיצונית לחברה.
30 לדבריו-
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 "כללי ה-IFRS, ובאופן רחב יותר כללי החשבונאות
2 המודרניים, מיישמים את נקודת מבטם של המשקיעים.
3 במסגרת תפיסה זו, כללי החשבונאות עוסקים בנסיבות אשר
4 יש בהן כדי להשפיע על מצב החברה בעיני בעלי המניות,
5 המשקיעים בחברה. "החשבונאות מכירה בנסיבות בעלות
6 השלכה מוניטרית של הישות (ומכך על בעלי המניות),
7 מקטלגת אותן לפי השלכתן על המשקיעים, מודדת אותן
8 בערכים החשובים למשקיעים ומגלה את המידע בצורה
9 המתאימה לצורכי המשקיעים..." אולם רווח בעיני
10 המשקיעים אינו בהכרח רווח בעיני אחרים...

11
12 האחידות החשבונאית, במסגרתה ביטוי חשבונאי זהה משמש בכל
13 המסגרות, אינה משרתת בהכרח את כל התחומים המשפטיים
14 הנסמכים על תוצרי החשבונאות... אכן ככלל, הפקודה מקבלת את
15 כללי החשבונאות הרגילים המקובלים בעולם המסחר, שרואי
16 החשבון סומכים את ידם עליהם ("הלכת העקיבה") (ראו: ע"א
17 494/87 חברת קבוצת השומרים שמירה ובטחון בע"מ נ' פקיד
18 השומה למפעלים גדולים, פ"מ מו(4), 795, 800 (1992)...; אמנון
19 רפאל ושלומי לזר מס הכנסה – כרך ראשון 785-786 (2009), מהדורה
20 רביעית)). ברם אלה אינם תמיד עולים בקנה אחד עם מדיניות המס
21 של המחוקק המשתקפת בפקודה. לא פעם אפוא, נפרדות הדרכים.
22 או אז דיני המס "גוברים" על כללי הרישום החשבונאי (עניין קבוצת
23 השומרים, 800; ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד
24 שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא (3) 447, 413 (2006); ע"א 3348/97
25 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות
26 בע"מ, פ"ד נו(1) 1, 9 (2001)). הטעם לכך הוא ש"כללי החשבונאות
27 של ראיית החשבון מטרתם פנימה – לשקף את פעילות העסק ואת
28 מצבו הפינאנסי, למען הנישום עצמו, כדי שידע היכן הוא עומד ואיך
29 לכלכל את עסקו, מה שדרוש לו ללא קשר עם חובת מס הכנסה.
30 לעומת זאת, חשבונאות לצורך מס מטרתה חוצה כלפי שלטונות
31 המס, על-מנת שיוכלו לקבוע את ההכנסה החייבת..."



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1

2

56.

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

הבחנה בין כללי המס לבין כללי החשבוונאות הוכרה כאמור זה מכבר בפסיקה, ואינה הלכה חדשה שנקבעה בפרשת קניון דרורים. בע"א 3348/97 פש"מ ג' נ' דקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו(1) 1, 8-9 (2001), הדגיש בית המשפט העליון -

"ניהול החשבוונות של הנישום מתבצע על-פי כללי החשבוונאות המקובלים בעולם המסחר. כללי החשבוונאות משקפים את פעילות העסק ואת מצבו הפיננסי של הנישום, אולם לצד ניהול החשבוונות הרגיל מתבצעת חשבוונאות לצורך מס כדי לקבוע את ההכנסה החייבת של הנישום. מערכת הדיווח לצורכי מס שונה באופן משמעותי ממערכת הדוח הפיננסי... לכן הדיווח לצורכי מס אינו תואם תמיד את עקרונות החשבוונאות המקובלים אצל רואי-חשבון... מערכת כללי המס שונה מהחשבוונאות המקובלת אצל רואי-חשבון, בייחוד כאשר קיים חשש פן משלמי-המס ינצלו עקרונות חשבונאיים לשם הקטנת סכום ההכנסה החייבת במס או לשם דחיית תשלום המס... מובן שבמקרה של אי-התאמה הוראות דיני המסים גוברות על כללי הרישום החשבונאי..."

57. ההלכה הפסוקה אף עמדה במפורש על הפער הקיים בין הפחת החשבונאי לבין הפחת לצרכי מס, הבחנה הרלוונטית במיוחד לענייננו. כך למשל בע"א 5321/98 איווסט אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב 1, פ"ד נח (2) 241, 248-249 (2003) (להלן - "פרשת איווסט"), הדגיש כב' השופט א' ריבלין (כתוארו אז), לעניין מוניטין כי למרות שעל פי כללי חשבוונאות מקובלים ניתן היה בעבר להפחית מוניטין, לא רשאי היה הרוכש להפחית את המוניטין לצרכי מס, כל עוד לא קבעה הפקודה את המוניטין כנכס בר-פחת-

"רכישה של מוניטין הייתה, ועודה, רכישה של נכס הוני, ועל-כן הוצאת הרכישה לא תותר בניכוי חד-פעמי. שנית, בניגוד לכללי



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

החשבוונאות המקובלים, אשר התירו תמיד הפחתת מוניטין לאורך תקופת השימוש הצפויה בו (ראו לשכת רואי החשבון בישראל, גילוי דעת מס' 57), הרי שעד לאחרונה לא הביאה הפקודה את המוניטין בגדר "נכס בר-פחת", כהגדרתו בסעיף 88 לפקודה, לפיכך לא היה הרוכש רשאי להפחית, לאורך השנים, את התמורה ששילם בגין רכישת המוניטין".

58. גם כב' השופט יי עמית עמד על הפער הקיים לעניין פחת בין כללי החשבוונאות לבין הוראות הפקודה בע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (מיום 23.8.2016).

נושא הפחת מדגים היטב את הפער בין שתי מערכות הכללים: ייתכן כי לצרכי מס, יותר ניכוי פחת מואץ בשיעור של 20% לשנה, בעוד שעל פי כללי החשבוונאות הניכוי שיותר הוא 10% בלבד.

59. כללי החשבוונאות נדחקים אפוא מפני דין מס ספציפי, כפי שנקבע בהלכה הפסוקה לא אחת, ובקיומו של דין ספציפי בפקודה אין תחולה לעיקרון העקיבה. חבות המס נקבעת על פי הוראות דיני המס, ובענייננו, על פי הוראות הפקודה. לא זו אף זו. ניכוי בעד פחת יותר בהתאם להוראות הפקודה, ולא בהתאם לכללי החשבוונאות.

60. חוות הדעת שהגישה יינות ביתן מתייחסות להיבטים החשבונאיים הכלליים בלבד, שאף הם שנויים במחלוקת בענייננו, ולא לחשבוונאות המס או להוראות הפקודה. רוי"ח שוב הבהיר במהלך חקירתו הנגדית כי חוות דעתו מתמקדת בתחום החשבוונאות, ולא בתחום המס. לדבריו-

"אני לא מומחה מס. אני מומחה חשבוונאות ואני מניח שנקודת המוצא שפנו אלי זה שיטת העכיבה, היא הדבר הרלוונטי במקרה הזה, אך הנושא של מיסוי זו לא המומחיות שלי... אני מסתייג ואומר זו לא המומחיות שלי, אני נזהר במילותי בנושא מס, יחד עם זאת כנראה שלא סתם עולם המס במקרים האלה מסתמך על העולם החשבונאי כי רמת המורכבות כאן היא גבוהה והרבה פעמים בפקודת



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 **מס הכנסה ברמת מורכבות כזו קשה להיכנס לכל הניואנסים** (עמ' 26
2 לפרוטוקול הדיון מיום 16.12.19; שורות 5-6; 10-13).
3 61. חוות דעתו של רו"ח שוב עוסקת אפוא **בחשבוונאות בכלל, ולא בחשבוונאות המס,**
4 או בדיווח לצורך בחינת חבות המס. גם **רו"ח אל-על** השיב בחקירתו הנגדית
5 שהוא אינו יכול להשיב על שאלות מבחינה מיסויית (או משפטית) (עמ' 20
6 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורה 24; שורה 32). לא הובאה מטעם יינות
7 ביתן כל חוות דעת באשר לחשבוונאות המס, (בעוד שרו"ח מימון, מטעם פקיד
8 השומה, התייחס בחוות דעתו לא רק לחשבוונאות בכלל, אלא גם לחשבוונאות המס
9 בפרט).
10 62. כפי שאפרט להלן, קיימות בענייננו הוראות מפורשות בפקודה בעניין הסוגיות
11 השנויות במחלוקת, ועל כן אין תחולה לעקרון העקיבה אחר כללי החשבוונאות.
12 ההכרעה בסוגיות השנויות במחלוקת תעשה אפוא על פי דיני המס, ולא על פי
13 כללי החשבוונאות, בראש ובראשונה לעניין ניכוי בעד פחת, אך גם לעניין
14 התייחסות לנכס, וקביעת המחיר המקורי.
15

תהיות באשר לדיווח החשבונאי

16 63. אף שחבויות המס בענייננו נקבעות על פי הוראות הפקודה, קשה להתעלם ממספר
17 קשיים וסימני שאלה בתחום החשבונאי המתעוררים מקריאת חוות הדעת
18 שהוגשו מטעם יינות ביתן, ומאופן דיווחה בדוחות הכספיים, ועל כן עוד בטרם
19 ניגש להוראות המס החלות בענייננו, נתעכב קמעה על אותם קשיים ותהיות.
20 64. רו"ח שוב ייחס חשיבות רבה בחוות דעתו **לעיתוי** המשא ומתן בין יינות ביתן לבין
21 הספקים, וחזר והדגיש מספר פעמים כי המשא ומתן עם הספקים התנהל **לפני**
22 המשא ומתן עם בעלי המניות של כמעט חניס. כמו כן חזר והדגיש בחוות דעתו
23 את קיומו של **הנוהג** בענף הקימעונאות, שלפיו זכאית **חברה קימעונאית**, הרוכשת
24 פעילות או סניפים של חברה קימעונאית אחרת, לקבל מענקים מספקים. כן
25 הדגיש כי **על בסיס נוהג זה**, ערכה יינות ביתן משא ומתן עם הספקים **עוד לפני**
26 **השלמת עסקת הרכישה**, והיא הביאה בחשבון את העובדה שהשלמת עסקת
27 הרכישה תיצור לה זכות חוזית לקבל מהספקים את המענקים. ההסכמות עם
28 הספקים היוו **בסיס** למשא ומתן של יינות ביתן עם בעלי המניות של כמעט חניס,
29 ויינות ביתן אף הייתה מוכנה **לשלם יותר** לבעלי המניות של כמעט חניס,
30 בהשוואה לרכישה ללא הזכות למענק ספקים. בהתאם לכך סבר כי יש להניח
31



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 שרוכש מתחום אחר, כגון רוכש פיננסי, שלגביו הנוהג אינו רלוונטי, והוא לא היה
2 זכאי לקבל מענק מספקים, היה מוכן לשלם פחות עבור מניות כמעט חינם,
3 בהשוואה לסכום ששולם בפועל על ידי יינות ביתן. עוד הדגיש כי **כפועל יוצא,**
4 **התשלום לבעלי המניות של החברה הנרכשת כולל במהותו שני רכיבים – תשלום**
5 **עבור החברה הנרכשת (עסק) ותשלום עבור הזכות החוזית לקבל מענקי ספקים**
6 **(נכס בלתי מוחשי).**
- 7 65. עולה מהדברים כי ייחוס חלק מתמורת המניות ל"נכס" נפרד של זכות למענק
8 ספקים, מבוסס על שניים: בראש ובראשונה על **ניהול משא ומתן** עם הספקים **עוד**
9 **לפני החתימה על הסכם המיזוג**, ושנית, **הנכונות לשלם למעלה ממאה מיליון ₪**
10 **עבור המניות, מעל מחיר השוק**, רק בשל קיומו של נכס נוסף הזכות למענק
11 הספקים.
- 12 66. שתי ההנחות האמורות מוקשות ואינן עולות בקנה אחד עם העובדות, ולפיכך
13 קשה לאמץ. הנחתו של רו"ח שוב, שאותה חזר והדגיש מספר פעמים בחוות
14 דעתו, על יסוד מידע שקיבל מיינות ביתן (כפי שהדגיש בחקירתו הנגדית, עמ' 21
15 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 26-30; עמ' 22, שורות 7-8), שלפיה
16 ניהלה יינות ביתן משא ומתן עם ספקיה **עוד לפני** החתימה על הסכם המיזוג, וכי
17 תוצאות המשא ומתן עם ספקיה שימשו בסיס להתקשרותה בעסקת המיזוג, אינה
18 נתמכת בעובדות, ועל כל פנים היא לא הוכחה על ידי יינות ביתן. הסכמי הסחר
19 שצורפו לתצהירו של מר ביתן נחתמו כולם לאחר שעסקת המיזוג הושלמה.
20 (הסכם הסחר עם החברה המרכזית להפצת משקאות בע"מ (קוקה קולה)) נחתם
21 ביום **10.3.14**, כשנה וחצי לאחר החתימה על הסכם המיזוג; ההסכם עם תנובה
22 חלב נחתם ביום **10.4.14**, אף הוא כשנה וחצי לאחר החתימה על הסכם המיזוג;
23 כך גם הסכם הסחר עם תנובה מותגים; ההסכם עם אוסם נחתם אך ביום **9.5.13**,
24 למעלה מחצי שנה לאחר החתימה על הסכם המיזוג; ההסכם עם ויטה פרי גליל
25 נחתם בחודש **אוקטובר 2013**, כשנה לאחר החתימה על הסכם המיזוג; ההסכם
26 עם סודה סטרים ישראל נחתם ביום **27.11.14**, כשנתיים לאחר החתימה על
27 הסכם המיזוג; ההסכם עם לימן פרו נחתם ביום **14.11.13**; ההסכם עם זוגלובק
28 נחתם ביום **10.7.13**. לא הוצג ולו הסכם אחד עם מי מהספקים, המרמז על
29 הסכמה באשר לגובה מענק הספקים ששולם במועד שקדם לחתימה על הסכם
30 המיזוג. מר ביתן העיד אמנם כי המשא ומתן עם הספקים נוהל עוד לפני החתימה
31 על הסכם המיזוג, ואולם מעבר לכך שעדותו בעניין זה הייתה מגמתית, ושהוא לא



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 הציג חוזה כלשהו או ראייה אחרת התומכים בעדותו, לא ניתן הסבר מניח את
2 הדעת למועד המאוחר שבו נחתמו הסכמי הסחר ביחס למועד החתימה על הסכם
3 המיזוג, ככל שההסכמה בדבר סכום המענקים הייתה קיימת קודם לכן. זאת
4 ועוד, מר ביתן הודה במפורש במקום אחר בחקירתו הנגדית כי במועד ביצוע
5 עסקת המיזוג היו הערכות בלבד בדבר סכומי מענק הספקים שתקבל יינות ביתן
6 (מ' 11 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 34-30).
- 7 67. המפקחת העידה כי בבדיקה שערכה עם מספר ספקים, מצאה כי לא נוהל עמם
8 משא ומתן לפני החתימה על הסכם המיזוג, אלא רק לאחר מכן. הראיות שעמדו
9 בפני המפקחת הן ראיות מנהליות, שיש לאמצן, במיוחד נוכח הוראת תקנה 10
10 **בתקנות בית משפט (ערעורים בעניני מס הכנסה), התשל"ט-1978**. על כל פנים,
11 לא הובאה עדות אובייקטיבית המפריכה את ממצאיה של המפקחת בבדיקה
12 שערכה במהלך בדיקת ההשגה. כפי שציין רו"ח מימון בחוות דעתו הנגדית לחוות
13 דעתו של רו"ח שוב, עצם העובדה שהחוזים בין יינות ביתן לבין ספקיה נחתמו
14 **לאחר** רכישת המניות, מעקרת מתוכן את חוות דעתו של רו"ח שוב.
- 15 68. ההסכם שצורף לתצהירה של המפקחת, בין יינות ביתן לבין שטראוס גרופ בע"מ,
16 מיום 1.1.2013 (להלן - "**שטראוס**"), שנחתם כשלושה חודשים לאחר החתימה על
17 הסכם המיזוג, וכחודש לפני השלמת העסקה, אינו תומך בגרסתה של יינות ביתן
18 לכך שהמשא ומתן בינה לבין ספקיה התנהל לפני החתימה על הסכם המיזוג.
19 ההסכם עם שטראוס הינו לכאורה הסכם בדבר הצבת מוצריה של שטראוס בעסק
20 של יינות ביתן. ההסכם עוסק בתשלומים שתבצע שטראוס, בסך של 2 מיליון ₪
21 כל אחד, ביום 12.8.13; 1.1.14, ו- 1.1.15, הוא אינו מזכיר את עסקת כמעט חינם,
22 אינו מותנה בהשלמת העסקה, אלא מתנה את התשלומים **בהמשך ההתקשרות**
23 בין שטראוס לבין יינות ביתן. בפירוט התשלומים ששילמה שטראוס ליינות ביתן,
24 אשר צורף על ידי המפקחת לאותו הסכם, מופיעים "מענקי רכישה עבור כמעט
25 חינם" מפרואר 2014, בסך של 4 מיליון ₪ בלבד, והתחשבנויות נוספות בסך כולל
26 של 2.6 מיליון ₪ שנעשו מאוחר יותר. לא ברור מטבלה זו שלתשלומים האמורים
27 קדם תשלום בסך של 2 מיליון ₪ בשנת 2013, שקשור לעסקת כמעט חינם דווקא,
28 או כי הסך של 2.6 מיליון אכן קשור ל"זכות" למענק ספקים.
- 29 69. הזכות החוזית מכוח ההסכמים עם הספקים נוצרה רק במועד מאוחר לחתימה על
30 הסכם המיזוג, בעת החתימה על ההסכמי הסחר עם הספקים, ולא במועד
31 החתימה על הסכם המיזוג, ועל כן קשה לקבל את הטענה שלפיה נוצרה הזכות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 הנטענת בד בבד עם החתימה על הסכם המיזוג, או לחילופין עם השלמתו. גם
2 הנוהג שהיה קיים בענף, למתן הנחות ו"מענקים" לשם עידוד מכירות של
3 הספקים, לא נוצר בד בבד עם עסקת המיזוג, אלא היה קיים שנים קודם לכן. מר
4 ביתן העיד במפורש כי גם לפני רכישת כמעט חנים נהנתה יינות ביתן ממענקי
5 ספקים, על בסיס הנוהג הקיים, בשעה שרכשה עסקים או סניפים חדשים. היתרון
6 שנוסף ליינות ביתן בעקבות רכישת מניות כמעט חנים היה אפוא הגדלת כושר
7 המיקוח עם הספקים, לצד יתרונות נוספים, כגון צפי לגידול בהכנסות.
8 70. לעיתוי החתימה על הסכמי הסחר עם הספקים משמעות קריטית לכאורה לעניין
9 ההכרה החשבונאית בנכס בלתי מוחשי. רו"ח שוב פירט בחוות דעתו כי 'נכס
10 בלתי מוחשי' מוגדר בתקן חשבונאות בינלאומי מספר 38 (IAS), כנכס לא כספי,
11 ניתן לזיהוי, חסר מהות פיזית. **נכס ניתן לזיהוי בהתאם להוראות התקן אם ניתן**
12 **להפריד אותו או לפצל אותו מהיישות המדווחת ולמכור אותו, להעביר אותו,**
13 **להעניק רישיון לשימוש בו, להשכיר אותו או להחליפו, בנפרד או יחד עם חוזה**
14 **קשור; או ככל שהוא נובע מזכויות חוזיות או מזכויות משפטיות אחרות מבלי**
15 **להתחשב בשאלה האם זכויות אלה ניתנות להעברה או ניתנו להפרדה מהיישות**
16 **המדווחת** (וראו גם סעיף 4.14.8 בחוות דעתו של רו"ח אל-על).
17 71. "הזכות" למענק ספקים אינה ניתנת להפרדה או פיצול, ולא ניתן למכור אותה
18 לאדם אחר, כפי שביאר רו"ח שוב במפורש בחקירתו הנגדית (עמ' 23 בפרוטוקול
19 הדיון מיום 16.12.2019, שורות 9-3), ועל כן עיתוי קיומה של "הזכות החוזית"
20 הוא קריטי לשיטתה של יינות ביתן ומומחיה. החוזים עם הספקים, שעליהם
21 מבוססת האסמכתה להצגת הזכות החוזית כנכס נפרד, לא היו קיימים במועד
22 החתימה על הסכם המיזוג, שכן הם נחתמו זמן רב לאחר מכן, ועל כן לא
23 מתקיימת החלופה השנייה להכרה ב"זכות" למענק ספקים כנכס נפרד.
24 72. לא זו בלבד שההסכמים בין יינות ביתן לבין הספקים נחתמו תקופות ממושכות
25 לאחר החתימה על הסכם המיזוג, גם הנחתו של רו"ח שוב, העומדת בבסיס חוות
26 דעתו, שלפיה תמורת המניות ששילמה יינות ביתן לבעלי המניות בכמעט חנים
27 עולה בסכום ניכר על שווי השוק, והיא מגלמת רכישה של נכס נוסף, אף היא אינה
28 נתמכת בעובדות. ניתן ללמוד מהעובדות דווקא כי תמורת המניות משקפת את
29 ערכן של המניות, ולא נכס נוסף.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

73. ראשית, יינות ביתן לא הציגה כל הערכת שווי למניות כמעט חנם שלפיה עמד
שוויין, כולל פרמיית שליטה, על סכום הנמוך בלמעלה ממאה מיליון ₪ מתמורת
המניות, כפי שהניח רו"ח שוב.
74. שווי השוק של מניות כמעט חנם נלמד משורה ארוכה של מסמכים מזמן אמת,
ומהתנהלות הצדדים, לרבות הדיווחים שהוגשו לרשויות השונות. בתכנית עסקית
שהוכנה עבור יינות ביתן בספטמבר 2012, לקראת עסקת המיזוג (להלן: "**התכנית
העסקית**"), צוין שלפיה מתווה העסקה הינו רכישת 100% מהמניות של כמעט
חנם (בלי אזכור של נכס נוסף). **בהערכת שווי** מניותיה של כמעט חנם, אשר
פורטה בתכנית העסקית, נכתב כי שווי מניותיה של כמעט חנם בבורסה, ליום
30.8.2012, הוא 256 מיליון ₪, ואולם צוין כי בתחילת המשא ומתן עמד שווי
השוק על 300 מיליון ₪, ו"**עלות העסקה**" **שנדרשה על ידי בעלי המניות הייתה**
420 מיליון ₪! כן נכתב כי התכנית העסקית הנוכחית מתייחסת לתמורה בסך של
350 מיליון ₪, אשר תשולם לכל בעלי מניותיה של כמעט חנם. צוין שהסכום
משקף מוניטין בסך של 240 מיליון ₪.
75. ניתן ללמוד מהתכנית העסקית כי למרות התנודתיות של מחיר המניות בבורסה,
שווי המניות, בעיקר לאור מכירת כמעט חנם **כעסק חי**, היה שונה ממחיר המניה
בבורסה, ובתחילה דרשו בעלי המניות 420 מיליון ₪ בתמורה למניות. התמורה
שעליה דובר בתכנית העסקית הייתה 350,000,000 ₪.
76. לקראת עסקת המיזוג ניתנו שתי הערכות שווי מקצועיות של מניות כמעט חנם,
אשר צורפו לדוח מידי, מיום 19.10.18, שפרסמה כמעט חנם בדבר כינוס אסיפה
כללית מיוחדת של בעלי מניות החברה: נספח א' כלל הערכת שווי של כמעט חנם,
ליום 30.9.2012, אשר בוצעה על ידי **וריאנס ייעוץ כלכלי בע"מ** (להלן: "**הערכת
שווי וריאנס**"), שבה נקבע כי השווי ההוגן של כמעט חנם נע בטווח שבין 347-385
מיליוני ₪ במעוגל, עם שווי ממוצע של 366 מיליוני ₪; נספח ב' כלל בדיקת
הוגנות למחיר המוצע לרכישת מניות כמעט חנם, מנקודת מבטם של בעלי
המניות מן הציבור שאינם מקרב בעלי השליטה, אשר בוצעה על ידי **Deloitte**
שירותי ייעוץ כלכלי (1986) בע"מ (להלן: "**בדיקת הוגנות Deloitte**"), אשר
הציגה את עסקת המיזוג כעסקה לרכישת 100% מהון המניות של כמעט חנם,
ואישרה שמחיר העסקה הינו הוגן וסביר מנקודת מבטם של בעלי המניות מן
הציבור. בדוח המידי הוסבר כי התמורה שתשלם יינות ביתן בעד העברת הון



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 המניות של כמעט חינם לידיה תהיה שווה להפרש שבין 350 מיליון ₪ לבין סך
2 הדיבידנד שישולם בפועל .
- 3 77. רוי"ח שוב השיב בחקירתו הנגדית כי הערכת שווי וריאנס לא עמדה לנגד עיניו
4 בשעה שערך את חוות דעתו, ונודע לו עליה רק מספר ימים לפני חקירתו בבית
5 המשפט (עמ' 24 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 34-36), ועל כן הוא
6 לא התייחס אליה.
- 7 78. רוי"ח מויאל מטעם פקיד השומה קבע בחוות דעתו כי הממכר היחיד בעסקה היה
8 מניות כמעט חינם. לשם בחינת שווי המניות סקר את הערכת השווי של וריאנס
9 ואת בדיקת הוגנות המחיר של Deloitte , והביע דעתו שהערכת השווי שערכה
10 וריאנס משקפת בצורה נאותה את שווי מניות כמעט חינם ומסקנתו נתמכת
11 לטעמו בבדיקת הוגנות המחיר שבוצעה על ידי Deloitte שפורסמה לציבור
12 המשקיעים. רוי"ח מויאל חיווה דעתו כי התמורה ששילמה המערערת לבעלי
13 המניות של כמעט חינם היתה בסך 266.9 מיליון ₪ בגין מניות כמעט חינם **בלבד**,
14 והיא משקפת את שווי המניות בלבד.
- 15 79. זאת ועוד. המפקחת ערכה בדיקה באשר לשווי המניות בבורסה, באתר האינטרנט
16 "מאיה" של הבורסה לניירות ערך, לפני מחיקתה, ומצאה כי שווי המניות עמד על
17 316 מיליוני ₪, ללא פרמיית השליטה, כפי שפירטה בסעיף 9 בתצהיר עדותה
18 הראשית. בחקירתה הנגדית ביארה כי שווי הבורסה שציינה בתצהיר עדותה היה
19 השווי לפני הדיווח המידי לבורסה, היינו, לפני השפעות העסקה, אף התייחסה
20 לתנודתיות במחיר המניה בבורסה.
- 21 80. לא זו בלבד שהערכת שווי וריאנס ובדיקת הוגנות **Deloitte**, הן בדיקות
22 אובייקטיביות ומקצועיות שנערכו בזמן אמת, ומשקפות לטעמי את שווי המניות,
23 התנהלותה של יינות ביתן, כפי שבאה לידי ביטוי בדיווחיה, מעידה על כך
24 שהתמורה ששולמה משקפת את שווי המניות בפועל, וכי לא שולמה תמורה
25 החורגת משווי השוק. לשם קבלת אישורו של הממונה על ההגבלים עסקיים
26 לביצוע הסכם המיזוג, חתמה יינות ביתן, ביום 18.10.12, באמצעות מר ביתן, על
27 טופס 'הודעת מיזוג' שהוגש לרשות להגבלים עסקיים. בטופס דיווחה יינות ביתן
28 כי התמורה שתשלם לבעלי המניות עבור הון המניות של כמעט חינם היא בסך של
29 350 מיליון ₪. ביום 9.1.13 אישר הממונה על ההגבלים העסקיים את בקשת
30 המיזוג שהוגשה על ידי יינות ביתן ועל ידי כמעט חינם. גם בדיווח למע"מ דיווחה
31 יינות ביתן על רכישת מניות כמעט חינם בסכום השווה לתמורת המניות.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 לדיווחים הנעשים בידי חברה בזמן אמת, באשר לנכסים שנרכשו ושווים, קיימת
2 משמעות ראייתית, הדיווח למע"מ אף עשוי ליצור השתק (ראו למשל פסק דינו של
3 כב' המשנה לנשיאה ח' מלצר בע"א 8294/14 רוני גנגינה ואח' נ' פקיד שומה
4 פתח תקוה (מיום 20.3.18) (להלן - "פרשת גנגינה")).
- 5 81. ההנחה שלפיה הייתה יינות ביתן נכונה לשלם לבעלי המניות בכמעט חינם את
6 תמורת המניות בסכום הגבוה בלמעלה ממאה מיליון ₪ משווי המניות, בשל
7 הנוהג הקיים בענף, המקנה **לרשת קמעונאית** בלבד, ולא למשקיע אחר, מענקי
8 ספקים, בעוד שמשקיע מתחום אחר לא היה נכון לשלם סכום זה, אף היא לא
9 הוכחה בפני. לא הוכח בדרך כלשהי שהנוהג שלפיו נתנו ספקים הנחות ומענקים
10 שונים במהלך המסחר השוטף יוחד דווקא לרשת קמעונאית שהייתה קיימת לפני
11 רכישת המניות או העסק בלבד. לא הובאה כל תמיכה להנחה שגוף פיננסי, או גוף
12 מתחום אחר, לא היה זוכה בהנחות ומענקים מהספקים לאחר רכישת 26 סניפי
13 רשת כמעט חינם רק מהטעם שהוא לא היה רשת קמעונאית לפני רכישת המניות.
14 כזכור נהנתה יינות ביתן מהנחות וממענקים עוד לפני רכישת מניות כמעט חינם,
15 לרבות ממענקים בשל פתיחת סניפים חדשים. מקורו של הנוהג שהיה קיים בענף,
16 בתחרות בין ספקים, אשר ביקשו באמצעות הנחות והטבות שניתנו לרשתות
17 הקמעונאיות לקדם את מוצריהם ולהעדיפם על פני מוצרי מתחריהם. נוהג זה
18 הוביל כאמור לשינוי חקיקה שתכליתו להגביר את התחרות, ובכך להפחית את
19 מחירי המוצרים לצרכן. מבחינה כלכלית מהותית מדובר בהנחות על רקע יחסי
20 סחר בין רשת קמעונאית לבין ספקיה, בשל כושר המיקוח של רשת קמעונאית,
21 ואין להוציא מכלל אפשרות שהנחות ומענקים היו ניתנים בעקבות רכישת מניות
22 כמעט חינם גם למשקיע שאינו מתחום הקמעונאות, אשר היה הופך לרשת
23 קמעונאית חדשה רק לאחר רכישת המניות.
- 24 82. **עולה מהמקובץ כי תמורת המניות משקפת את שווי המניות בלבד, ולא שווי של**
25 **כל נכס נוסף (גם לא על פי שיטת ההערכה של השווי ההוגן של המניות).**
- 26 83. מעבר לכך שהעובדות מלמדות על כך שתמורת המניות שיקפה את שווי של מניות
27 כמעט חינם ואת שווי של העסק שנמכר כעסק חי, אין כל אסמכתא לכך שיינות
28 ביתן הסתמכה בהתקשרותה בעסקה דווקא על מענקי הספקים, ולא על **תכנית**
29 **התייעלות, עליה בהיקף ההכנסות או הנחות עסקיות אחרות.** על פי **התכנית**
30 **העסקית** ביקשה יינות ביתן לממן את רכישת מניות כמעט חינם באמצעות
31 אשראי בנקאי. בתכנית העסקית פורטו שלושה **מקורות המימון לפירעון**



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 **ההלוואות** שאותן תיטול יינות ביתן לשם פירעון ההלוואות: הראשון, **שינוי בהון**
2 **חוזר כתוצאה מאשראי ספקים**; השני, **חיובי ספקים עבור השתתפות בהוצאות**;
3 השלישי, **תזרים המזומנים של החברה המאוחדת**. אשר לשינוי בהון חוזר
4 כתוצאה מאשראי ספקים צוין כי כמעט חנם נוהגת לשלם לספקים באשראי
5 קצר יחסית של בין 40 עד 50 ימים. עוד צוין שיש לשנות את המדיניות הקיימת
6 ולהעמיד את ימי האשראי על כ- 70 יום, וכתוצאה מכך הגידול בהון החוזר יהיה
7 בסך של בין 50 – 70 מיליון ₪! אשר להקדמת תשלום ספקים צוין שכמעט חנם
8 לא רק משלמת באשראי קצר יחסית, היא גם משלמת לספקים מראש ושיטה זו
9 תשונה. **אשר לחיובי ספקים עבור השתתפות בהוצאות צוין כי לאחר רכישת**
10 **כמעט חנם תחייב המערערת את ספקיה עבור שטחי קירור והשקעות כפי**
11 **שנהוג בענף, וכפי שנעשה ברכישות קודמות**. סכומי החיוב יגיעו לכדי 150 מיליון
12 ₪. למען הזהירות צוין כי בתכנית העסקית נכללה השתתפות ספקים בסך של 120
13 מיליון ₪ בלבד, שיפרסו על פני שנתיים, והם יקוזזו מתוך התשלומים לספקים.
14 צוין שההשפעה על השנה הראשונה הינה 60 מיליון ₪ ולאחר מס- 45 מיליון ₪.
15 כך גם בשנה השנייה. אמצעי המימון הנוספים להחזר ההלוואה סוכמו בטבלה
16 כדלהלן:
17

פרטים	מיליוני ש"ח
שינוי בהון החוזר מאשראי ספקים	60
ביטול הקדמת תשלום לספקים	20
חיוב ספקים	45
סה"כ תזרים נוסף בשנה ה- 1	125

18
19 84. צוין בתכנית העסקית כי על פי ניסיון קודם של רכישת סניפים צפויה עליה ברווח
20 הגולמי, בשיעור של 1% לאחר הרכישה וזאת בשל **יכולת קנייה משופרת**, שכן
21 הספקים יידרשו להשוות את המחיר לכל הרשת והקניות תיעשנה במאוחד.
22 בתכנית העסקית פורט תזרים המזומנים הצפוי של הרשת המאוחדת לאחר
23 רכישת כמעט חנם וצוין כי לפי תחזית תזרים זו ככל הנראה ניתן יהיה להקדים
24 את החזר ההלוואה ארוכת השנים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

85. ניתן ללמוד מהתכנית העסקית, בראש ובראשונה, שציפיותיה של יינות ביתן
באשר להכנסות בעקבות ביצוע העסקה, אשר יסייעו בפירעון ההלוואות, לא היו
"מענק הספקים" דווקא, שאותו ציפתה לקבל מספקיה, כי אם בראש ובראשונה
שינוי **תקופת האשראי ותנאי האשראי**, שהיו קיימים בכמעט חנם. לצד אלו
ציפתה יינות ביתן ל"חיוב ספקים", **עבור שטחי קירור והשקעות כפי שנהוג
בענף**, היינו, הנחות שונות הניתנות על ידי הספקים, עבור שטחי קירור, ועבור
נושאים שונים, לרבות מענק הספקים, כאשר האומדן היה ל- 45 מיליון ₪ בלבד
בסעיף זה. לא מדובר אפוא בזכות ל"מענק ספקים" דווקא, אלא בשורה שלמה
של התחשבנויות עם הספקים, במסגרת ההתנהלות העסקית השוטפת בין יינות
ביתן לבינם.
86. יינות ביתן ניהלה אפוא את המשא ומתן עם בעלי המניות בכמעט חנם על יסוד
צפי לעליה בהכנסות, בין היתר בשל כוונותיה לבצע צעדי ייעול בכמעט חנם, וצפי
להטבה בתנאי הסחר עם הספקים, כגון שינוי במועדי האשראי והתשלום, חיוב
הספקים בהשתתפות תמורת מקומות קירור וכיוצ"ב, כמו גם קבלת הנחות שונות
מהספקים, ביניהם גם ההנחה אשר כונתה "מענק ספקים". יינות ביתן הניחה
שכל אלו יסייעו לה לפרוע את ההלוואות שנטלה מהבנקים לשם רכישת המניות,
ולאו דווקא מענקי הספקים.
87. חוות דעת הראשונה של רו"ח אל- על בדבר שווי הזכות למענק הספקים (אשר לא
הוצגה לפני), ניתנה לראשונה ביוני 2013, כתשעה חודשים לאחר החתימה על
הסכם המיזוג, שהמשא ומתן לכריתתו וודאי החל זמן מה לפני כן. הגרסה שלפיה
הסתכמו מענקי הספקים ל-110 מיליון ₪, לא הייתה קיימת אפוא לפני החתימה
על הסכם המיזוג.
88. קושי נוסף בחוות דעתו של רו"ח שוב עולה מהנחתו שלפיה יינות ביתן היא זו
הזכאית לקבל את מענק הספקים, ישירות מהספקים, ולא החברה הנרכשת כמעט
חנם. על בסיס הנחה זו השווה רו"ח שוב בין "הזכות למענק הספקים" לבין כל
זכות חוזית אחרת הנרכשת במסגרת עסקה של צירוף עסקים, כגון **הזכות לאי
תחרות**, וציין כי כאשר הזכות האמורה היא של חברת האם הרוכשת, להבדיל
מזכות של החברה הנרכשת, החברה הבת, יש להכיר בזכות החוזית האמורה
בדוחותה הכספיים הנפרדים של חברת האם, היינו יינות ביתן בענייננו, כנכס
נפרד, ולא כחלק מחשבון ההשקעה בחברת הבת. אלא שגם הנחה זו אינה תואמת
את המציאות. בפועל, לא רק יינות ביתן זכאית למענקים, אל גם כמעט חנם.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 הסכמי הסחר עצמם עוסקים לא רק במענקים ליינות ביתן, אלא גם במענקים
2 לכמעט חינו, במיוחד לסניפים חדשים. המפקחת השיבה בחקירתה הנגדית כי
3 הזכות לקבלת הנחה מסוימת היא בסניפים החדשים, ובחלק מההסכמים צוינו
4 סניפים ספציפיים, ועל כן ביררה עם הספקים מדוע החשבונית יצאה ליינות ביתן
5 ולא לכמעט חינו. התשובה שניתנה לה, למשל על ידי הספק נטו מלינדה, היתה כי
6 מר ביתן קבע למי תצא החשבונית. בחוות הדעת של רו"ח אל- על ובחוות הדעת
7 של רו"ח שוב יוחסה מלוא הזכות ליינות ביתן, מבלי שניתן כל הסבר מניח את
8 הדעת לכך שחלק מהזכות לא נזקפה לטובת כמעט חינו. יינות ביתן מצדה לא
9 הפריכה את טענותיה של המפקחת באשר לזכאותה של כמעט חינו למענקי
10 ספקים, לא פירטה מהי חלוקת המענקים בין השתיים, אף לא ביארה מהי
11 ההשלכה של זכאות כמעט חינו למענקים על אופן דיווחה של יינות ביתן בדוחות
12 הכספיים.
- 13 89. מכאן לקושי נוסף באשר לדיווח החשבונאי, המתעורר בשל ההבחנה בין אותו
14 נכס, "זכות" למענק ספקים, אשר נמצא זכאי להצגה כנכס נפרד, אף לייחוס של
15 חלק מתמורת המניות, בעוד שה"זכות" לקבלת הנחות (או לקבלת תמורה בעד
16 סידור הסחורה על המדפים או בעד שטחי הקירור) לא זכתה להתייחסות דומה.
17 כשם שנוצרה ליינות ביתן 'זכות' למענקי ספקים בעקבות רכישת מניות כמעט
18 חינו, כך נוצרה לה גם 'זכות' לקבלת הנחות מספקיה בשיעורים מוגברים,
19 במסגרת אותם חוזי סחר בדיוק, ומכוח אותו נוהג שהיה קיים בענף. מר ביתן
20 העיד כאמור כי בעקבות העסקה הוא דרש מהספקים הנחות גבוהות יותר מאלו
21 שקיבל בעבר, לפני העסקה, כשם שדרש מענקי ספקים. הבחירה להציג רק את
22 ה'זכות' למענק הספקים כנכס בלתי מוחשי נפרד, ולא את ה'זכות' להנחות, לא
23 בוארה, ולא ניתן הסבר מניח את הדעת.
- 24 90. גם להבחנה בין ה'זכות' למענק ספקים לבין נכס 'אי התחרות' ו'המותג', לא ניתן
25 הסבר המניח את הדעת. כפי שציין רו"ח אל- על בסעיף 7.2 בחוות דעתו, ניתן
26 לאתר בעסקה נכסים בלתי מוחשיים נוספים, 'מותג', ו'אי תחרות', שאותם הכיר
27 והעריך בנפרד מהמוניטין. לעניין "מותג" ציין כי כלל פעילותה של החברה
28 הנרכשת מבוססת על המותג "חצי חינו". אשר להסכם 'אי התחרות' ציין כי בעלי
29 השליטה בכמעט חינו התחייבו שלא להתחרות, במישרין או בעקיפין, בפעילות
30 העסקית של יינות ביתן, לתקופה של שנה. את שווי המותג אמד על בסיס שיטת
31 הפטור מתמלוגים, וציין כי שיעור התמלוגים השנתי מסך ההכנסות המיוחסות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 למותג נאמד בכ- 0.8%. אשר לשווי **הסכם אי התחרות** הניח כי קיומו של הסכם
2 אי תחרות משקף הפרש בתזרימי המזומנים בשיעור של כ- 25%. רו"ח אל-על
3 הוסיף כי נכסים 'בלתי מוחשיים' אחרים לא הוערכו בנפרד מהמוניטין, שכן לא
4 גלומות בהם הטבות מיוחדות השונות מתנאי שוק. על פי הסברו, לא בוצעה
5 הערכת שווי נפרדת למערכות המחשוב והתוכנות המשרדיות, ושווי כוח האדם
6 המיומן לא הוצג בנפרד, שכן בתקינה החשבונאית הוא מוגדר כחלק מהמוניטין.
7 91. על רקע חוות דעתו של רו"ח אל-על, לא ברור מדוע 'המותג' ו'הזכות לאי תחרות'
8 לא הוצגו כנכסים נפרדים (בדוח מוצגים בערכים 'מוניטין' והסכם 'אי תחרות'
9 פרטים משנים קודמות, שאינם קשורים לעסקת כמעט חנים), במיוחד נוכח
10 עמדתו של רו"ח שוב, אשר מצא דימיון בין 'הזכות למענק ספקים' לבין 'הזכות
11 לאי תחרות', והתייחס לזכות החוזית **לאי תחרות** בהרחבה. על פי הסברו של
12 רו"ח שוב, בדוחות הכספיים המאוחדים יש להכיר בזכות לאי תחרות כנכס בלתי
13 מוחשי, ואולם בדוחות הכספיים הנפרדים יש להבחין בין שני תרחישים: האחד,
14 כאשר החברה הבת (עסק הנרכש) היא הישות הזכאית להגנה מפני תחרות הרי יש
15 לכלול את הנכס הנובע מהזכות החוזית כחלק מחשבון ההשקעה בחברה הבת,
16 כיוון שנקודת המבט של הדוחות הכספיים הנפרדים, לחברה האם אין כל זכות
17 חוזית להגנה מפני תחרות, ועל כן אין להכיר בה כנכס נפרד; השני, ככל
18 שהחברה האם (הישות הרוכשת) היא הזכאית להגנה מפני תחרות, יש להכיר
19 בזכות החוזית כנכס נפרד ולא כחלק מחשבון ההשקעה בחברה הבת.
20 92. גם הערכת שווי של הנכס 'זכות' למענק ספקים אינה נקייה מספקות. רו"ח אל-
21 על העריך בחוות דעתו את ערכה של הזכות למענק ספקים בכ- 110.2 מיליוני ₪.
22 לתצהיר עדותו של מר ביתן צורפה טבלה שכותרתה "חיוב ספקים בגין מענקי
23 פתיחה- רכישת צים", שאינה נושאת תאריך, המתייחסת ל"מענקים" בסך של
24 124,058,000 ₪. אחד מהספקים, "ביכורי ביתן", פורט כמעניק 13,640,000 ₪,
25 ונראה כי סכום זה הופחת מרשימת המענקים, בשל היותו מוענק על ידי חברת
26 הבת, כפי שביארה המפקחת. כפי הנראה הסתמך רו"ח אל-על על טבלה זו
27 שהוכנה על ידי יינות ביתן או מטעמה, ואולם כלל לא ברור שהסכומים הנקובים
28 בטבלה מתייחסים למענקי הספקים בלבד. המפקחת הצביעה על כך שיינות ביתן
29 לא הייתה עקבית בגישתה, ולעיתים כללה "מענק הספקים" גם הנחות אחרות
30 שניתנו לה. על פי האמור בתצהיר עדותה הראשית, לשם כימות ההכנסה השנתית
31 מ'מענקים' הביאה יינות ביתן בחשבון לא רק את המענקים, אלא גם הנחות מסוג



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 אחר, המסתכמות לסכומים ניכרים של מיליוני שקלים, שלא ניתנו לה מכוח
2 הצטרפותם של סניפים חדשים לרשת כתוצאה מרכישת כמעט חינם. מר ביתן
3 עצמו השיב בחקירתו הנגדית כי ב"מענק" בסך של 6.6 מיליון ₪ משטראוס, כללה
4 יינות ביתן לא רק את ה"מענק" בסך של 6 מיליון ₪ הקשורים בעסקת כמעט
5 חינם, אלא גם מענק בסך של 600,000 ₪, שעליו סיכמה יינות ביתן עם שטראוס
6 במועד מאוחר יותר, לגבי פתיחת סניף חדש שאינו קשור בדרך כלשהי לעסקת
7 כמעט חינם (עמ' 11 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 17-26).
- 8 93. רו"ח אל-על ציין בחקירתו הנגדית כי הוא לא בחן את החוזים עם הספקים (עמ'
9 14 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.19, שורות 15-20), אף לא את הסכם המיזוג (עמ'
10 15 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 1-4), הוא אף לא ביאר כיצד נערך
11 התחשיב שערך, ובהינתן העובדה שיינות ביתן לא שמרה בעקביות על ההבחנה
12 שערכה בין "מענק" הספקים שקיבלה בעקבות רכישת כמעט חינם, לבין מענקים
13 שאינם קשורים בעסקה והנחות אחרות שקיבלה מספקיה, מתעוררים סימני
14 שאלה למקרא תחשיבו.
- 15 94. בחקירתו הנגדית השיב רו"ח אל-על, שאילו היה יודע ש"מענק" הספקים ניתן
16 בתמורה לעמידה ביעדים או במכירות, היה השווי למועד העסקה נמוך יותר מזה
17 שקבע (עמ' 19 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 1-6), ובהינתן העובדה
18 ש"המענקים", למרות שמם, אינם מענקים, אף לא סובסידיה, כי אם הנחות על
19 בסיס מכירות שבוצעו בפועל (רו"ח אל-על – על אף השיב במפורש בחקירתו הנגדית
20 כי סביר להניח שהספקים אינם משלמים את הסכומים סתם כך, אלא מפיקים
21 מכך תועלת כלכלית (עמ' 19 בפרוטוקול הדיון מיום 16.12.2019, שורות 29-33),
22 קיימת בעיה באופן הערכת שוויה של הזכות הנטענת.
- 23 95. זאת ועוד, הערכת שוויה של הזכות על בסיס ההכנסות הצפויות ממנה, היא
24 הערכה בעייתית (ראו הדיון לעניין הערכת מוניטין בפרשת אינווסט), הממעטת
25 בערכן של שווי הזכויות האחרות, או ה"תועלות" הכלכליות האחרות, כפי שהגדיר
26 זאת רו"ח אל-על, ומשלא הוצגה במקביל הערכת שווי מלאה באשר לשווי של
27 מניות כמעט חינם, תוך התייחסות למרכיב השליטה, או לשווי של העסק של
28 כמעט חינם כעסק חי, על יסוד ההכנסות הצפויות ממנו, לא שוכנעתי שההערכת
29 השווי של הזכות כביכול למענק ספקים היא אכן הערכת שווי אמينة.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

96. לסיכום נקודה זו, חוות הדעת של רו"ח אל-על ושל רו"ח שוב, מעלות מספר סימני שאלה באשר לדיווח החשבונאי על ה"זכות" למענק ספקים כנכס נפרד מהמניות, המקשות על אימוץ חוות הדעת, עוד לפני יישום הוראות הפקודה.

הוראות הפקודה הרלוונטיות לענייננו

97. בפקודה קיימות הוראות ברורות הרלוונטיות לענייננו, ויישומן מעלה כי אין מקום להתייחס ל"זכות" למענק ספקים כאל "נכס" לעניין ניכוי בעד פחת, אף לא היה מקום לקבוע כי חלק מהמחיר המקורי של מניות כמעט חנם הוא המחיר המקורי של אותו הנכס. בוודאי שלא הייתה כל אפשרות לנכות הוצאות בעד פחת בגין המחיר המקורי שיוחס לנכס האמור.

"נכס"

98. ביסוד הדיווח השנני במחלוקת של יינות ביתן עומדת טענתה שלפיה רכשה 'נכס' נוסף, מלבד מניות כמעט חנם, "הזכות החוזית" לקבל מענק מספקיה, שאותה עליה להציג בנפרד מהמניות, על פי כללי החשבונאות המקובלים, ושאותה היא רשאית להפחית על פי הכללים האמורים. בין הצדדים נטושה מחלוקת האם הזכות למענק ספקים היא "נכס", כפי שטענה יינות ביתן, או שמא כלל לא מדובר ב"נכס", כפי שטען פקיד השומה.

99. כפי שאפרט להלן, הדגש לעניין הוראות הפקודה אינו קיומו של "נכס", אלא האם יש להתייחס לנכס במישור הפירותי או ההוני, שכן נכס עשוי להניב הכנסות פירותיות או לחילופין רווחי הון.

100. נכס מוגדר בסעיף 88 בפקודה, לעניין רווח הון, כדלקמן-

"נכס" - כל רכוש, בין מקרקעין ובין מיטלטלין, וכן כל זכות או טובת הנאה ראויות או מוחזקות, והכל בין שהם בישראל ובין שהם מחוץ לישראל, למעט -

- (1) מיטלטלין של יחיד המוחזקים על ידיו לשימוש האישי או לשימוש האישי של בני משפחתו או של בני-אדם התלויים בו;
- (2) מלאי עסקי;
- (3) זכות חזקה במקרקעין - בין שבדין ובין שביושר - המשמשים לצרכי מגורים ולא לשם השתכרות או ריווח;
- (4) זכויות במקרקעין וזכויות באיגוד כהגדרתן בחוק מיסוי מקרקעין, שעל מכירתם מוטל מס שבח או שהיה עשוי להיות מוטל אילולא הפטור לפי החוק האמור;



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

101. מהותה של הזכות או טובת ההנאה הראויות או המוחזקות, שהיא אחת החלופות המוזכרות בהגדרת "נכס" בסעיף 88 בפקודה, נדונה בפסק דינה של כב' המשנה לנשיא (כתוארה אז), מ' נאור, בע"א 2640/11 פקיד שומה חיפה נ' חיים ניסים (מיום 27.1.2015) (להלן - "פרשת ניסים"), בהקשר לתשלומים ששולמו לעובדים מידי מעבידם, במהלך יחסי העבודה, בעקבות אירוע חד-פעמי וחריג של פיצול החברה והפרטתה. בית המשפט דן בשאלה האם ויתור על זכות לעבוד אצל מעביד קודם הוא בבחינת מכירת זכות ראויה, ועל כן יש לחייב את התשלום ששולם בעדה במס רווח הון, או שמא מדובר בהכנסת עבודה, החייבת במס כאמור בסעיף 2(2) בפקודה.

102. כב' השופטת נאור הזכירה בפרשת נסים, את ההלכה שנפסקה בע"א 182/72 אברך נ' פקיד השומה תל אביב 3, פ"ד כז (2) 484-480 (1973) (להלן - "פרשת אברך"), אשר דן בויתור על זכות תביעה בבית המשפט, וקבע כי מדובר ב"ויתור" על "זכות ראויה", כהגדרתה בסעיף 88 בפקודה. בפרשת נסים הוזכרו עמדות השופטים שדנו בפרשת אברך, כדלקמן: כב' השופט א' מני ציין כי:

"המונח 'זכות ראויה' שאוב מן החוק האנגלי (Chose in Action) והוא כולל בתוכו לא רק זכויות לנכסים גשמיים (Corporeal) או ערטילאיים (Incorporeal), ולא רק זכויות הנובעות מחוזים או מעוולות אזרחיות, אלא גם זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480).

כב' השופט י' כהן הוסיף את הדברים הבאים:

"לא אתיימר לתת הגדרה למונח 'זכות ראויה' או למונח שבדיני אנגליה Chose in Action. משמעותו של המונח האנגלי השתנתה מזמן לזמן... לפעמים ניתנת לו משמעות רחבה ולפעמים משמעות מצומצמת, בהתאם לחיקוק והקשר הדברים שבו הוא מופיע... כפי שציין חברי הנכבד, השופט עציוני, היקפה של הזכות שבגדר מונח זה שנוי במחלוקת בין המלומדים במשפט האנגלי... לדעתי, אין אנו חייבים, בבואנו לפרש את הביטוי 'זכות ראויה' בחוק ישראלי, להיות צמודים להלכות הדין האנגלי בדבר פירוש הביטוי Chose in Action



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 אשר רחוקות מלהיות ברורות ושהן כאמור פרי
2 התפתחות היסטורית ארוכת ימים... (שם, בעמ' 486-484).

3
4
5 כב' השופט מ' עציוני, שהיה בדעת מיעוט באותה פרשה, הדגיש את העובדה כי
6 "זכות ראויה" צריכה להיות בעלת ערך כספי, ובלשונו:

7
8 "המחוקק שלנו לא מצא לנכון לתת הגדרה ל'זכות
9 ראויה' ולהבהיר לאיזו זכות הוא מתכוון, דבר
10 שכמובן מותיר מקום לפירושים שונים של מונח
11 זה... בדרך כלל 'זכות ראויה' מובחנת תמיד מ'זכות
12 מוחזקת', אולם המשותף לשתיים, שהן מתייחסות
13 לזכות רכושית. הראשונה מתייחסת לרכוש שאינך
14 יכול להחזיקו במובן פיזי, והשניה – לרכוש במובנו
15 הרגיל, שהנך יכול להחזיקו ממש..."

16
17 ברור לכן כי כדי לשוות לאיזו שהיא זכות או
18 תביעה את תכונותיה של 'זכות ראויה' הנכללת
19 בהגדרת 'נכס'. הרי שזכות זו או התביעה צריכות
20 להתייחס כפי שהגדיר זאת Salmond, לזכות
21 ברכוש (Proprietary Right), היינו לזכות שיכול
22 אתה להעריכה בשווה כסף" (שם, בעמ' 481-484).
23

24 103. לסיכום ציינה כב' השופטת נאור בפרשת נסים כי -

25 "ההלכה המחייבת היחידה לעניין פרשנות המונח "זכות
26 ראויה" בפקודת מס הכנסה היא הלכת אברך, שלפיה כאמור
27 יש לפרש מונח זה ככולל "זכויות בלתי-חוזיות וכן כל זכות
28 שניתנת לאכיפה באמצעות תביעה" (שם, בעמ' 480). גם לפי
29 המלומד נמדר, בכללן של "זכויות ראויות ומוחזקות" ייכללו
30 "מניות, זכויות אובליגטוריות הנובעות מחוזים שנכרתו בין
31 צדדים שונים, זכויות הנובעות כתוצאה מעוולות אזרחיות, וכל
32 זכות אחרת בעלת ערך כספי ניתן לאכיפה" (נמדר, בעמ' 607-
33 606). לגישת יוסף גרוס דיני המס החדשים 366 (2003),
34 ההגדרה "זכות ראויה" מעט מצומצמת יותר, וכוללת היא
35 "זכות לנכסים שאדם מצפה להם, אף שייתכן כי טרם הגיעו
36 לרשותו. כגון: זכות תביעה, זכות הגנה על יוצרים, וכיוב'".
37 כפי שצוין בפרשת אברך, תוכנה של ההגדרה "זכות ראויה"



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

הוא דינאמי, והוא עשוי להשתנות עם הזמן לפי התפתחות
ההלכה".

104. (וראו גם הדיון בזכויות שונות גם בע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג
קרנו ואח' (מיום 20.3.2019) (להלן - "פרשת פליינג קרגו").

105. זכות חוזית היא אכן "נכס", כהגדרתו בסעיף 88 בפקודה, יחד עם זאת, מבחינת
הפקודה וחבות המס בענייננו, הדגש אינו על עמידה בתנאי ההגדרה של 'נכס',
אלא על קיומה של 'מכירה' או קיומה של 'רכישה', שכן נכס בפני עצמו עשוי
להצמיח הכנסה פירותית, ובהעדר 'מימוש' (או רכישה) לא רלוונטיות הוראות
הפקודה העוסקות ברווח הון או בהוצאות בעד פחת. לא כל התקשרות חוזית
תטופל באמצעות הוראות הפקודה העוסקות ברווח הון או בניכוי בעד פחת, ואין
בהתקשרות בחוזה כדי להביאו בשערי פרק ה' העוסק ברווח הון במכירת 'נכס',
או בשערי ההוראות לניכוי בעד פחת, הרלוונטיות ברכישת נכס. מרבית ההכנסות
הפירותיות, שהמקור לחיובן במס הוא בסעיף 2 בפקודה על תתי סעיפיו, כרוכות
בהתקשרויות חוזיות, שנפקותן הינה לעניין הכנסה פירותית בלבד, מבלי שנוצר
בגין רווח הון או ניכוי בשל פחת, והרווחים מאותן התקשרויות חוזיות יחויבו
במס על פי אחד מהמקורות הנקובים בסעיף 2 בפקודה, לפי העניין.

106. ההלכה הפסוקה עסקה אמנם בעיקר במכירת נכס, ובשאלת מיסוי התשלומים
המשולמים בעקבות התקשרות חוזית, והבחינה בין הכנסה פירותית לרווח הון,
ואולם היא רלוונטיות גם לעניין השאלה האם "נרכש" נכס, והאם קיימת זכאות
לניכוי בשל פחת.

107. בפרשת ניסים מצא בית המשפט כי לעובדים אכן קיימת "זכות" להתנגד לשינוי
מבנה, זכות שהוכרה בפסיקה, כמו זכויות רבות אחרות בתחום דיני העבודה. יחד
עם זאת נקבע, כי "קיומה של זכות והכרה בה במסגרת דיני העבודה אין פירושה
שפיצוי לעובד בגין ויתור עליה או השעייתה יהווה "מכירה" של "נכס" בדיני
המס". כב' השופטת א' חיות (כתוארה אז), עמדה על כך שאת קבלת הפיצוי ניתן
תמיד להציג כויתור על הזכות לתבוע את אותו הפיצוי, ואולם לשם החיוב במס
יש לבחון את מהותו של הפיצוי, ולא להתייחס לקבלתו כתמורה בעד מכירת
הזכות. לדבריה-



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 "כמעט כל עסקת פיצוי ניתנת לתיאור גם כעסקה שבה נותן
2 הפיצוי "קונה" ממקבלו את הזכות שעמדה לו לדרוש את תשלום
3 הפיצוי, ובמילים אחרות – כתשלום שניתן עבור הויתור על
4 הזכות לדרוש את הפיצוי. כך לדוגמא, כאשר נכרת הסכם פשרה
5 לפיו ישלם הנתבע לתובע פיצויים עבור נזק שנגרם לו, ניתן
6 לתאר את העסקה שכרתו הצדדים לפיצוי עבור הנזק גם
7 כתשלום עבור ויתור על זכות התביעה. אך הפסיקה קבעה פעם
8 אחר פעם כי תשלום מסוג זה ייבחן על-פי מהות הנזק שנגרם –
9 נזק לפירות מקור ההכנסה או למקור ההכנסה עצמו – ולא על-
10 פי הזכות לתבוע שעליה ויתר התובע... זאת מתוך התפיסה כי
11 הפיצוי המוסכם שעליו התפשרו הצדדים נועד במהותו להיטיב
12 את הנזק שנגרם, ואת הויתור על הזכות לתבוע יש לראות
13 כתוצאת לוואי לכך שרצון התובע לקבלת הפיצוי בא על סיפוקו".

14
15 108. בע"א 5083/13 ברנע נ' פקיד שומה כפר סבא (מיום 10.8.2016) (להלן- "פרשת
16 ברנע"), אשר נדון בהרכב של 5 שופטים, נדון הסכם אי תחרות, (זכות בלתי
17 מוחשית, שעליה הצביע רו"ח שוב כזכות דומה במהותה לזכות למענק ספקים
18 נושא המחלוקת שלפני). כב' השופט י' עמית הזכיר בפרשת ברנע (פסקה 40), כי –

19
20 "ברוח משל העץ והפירות, מקובל לומר כי הכנסות הנובעות
21 משימוש בגורמי ייצור הן הכנסות שוטפות, קרי הכנסות פירותיות
22 החייבות במס הכנסה, בעוד שהכנסות הנובעות ממכירתם של אמצעי
23 הייצור הן הכנסות המצמיחות רווח הון...".

24
25 109. מעבר לחזקה ה"חזקה" הניתנת לסתירה כי תשלום הניתן לעובד על ידי
26 מעבידו הוא הכנסה פירותית הנכנסת בגדרו של סעיף 2(2) לפקודה", קבע
27 כב' השופט עמית כי –

28
29 "הניסיון להלביש על כל תשלום מעין זה כסות של תשלום הוני הניתן בגין
30 "ויתור על זכות", הוא בעיניי ניסיון מלאכותי, המבקש - במידה מסוימת
31 של תחכום - לזרות חול בעיני המתבונן. הלוא מבחינה מושגית, כל



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 התקשרות בין בעל "נכס הון" לבין צד שני המבקש לעשות "שימוש"
2 בנכס ההון, ניתנת לתיאור בתור עסקה שעניינה "ויתור על זכות". כך,
3 למשל, בעל מקרקעין המשכיר את דירתו, מוותר בכך על זכותו לעשות כל
4 שימוש בדירה למשך תקופת השכירות, תמורת תשלום דמי שכירות. האם
5 ניתן לומר כי מבחינת דיני המס, בעל המקרקעין מכר לשוכר "נכס"
6 בדמות זכות השימוש שלו בקרקע למשך תקופת השכירות? ... בדומה,
7 עסקאות למתן שירותים ניתנות גם הן לתיאור בתור עסקאות הוניות. כך,
8 ניתן לטעון כי יצרן המתקשר עם מפיץ בהסכם הפצה בלעדי, מוכר "נכס"
9 בדמות זכותו להתקשר עם מפיצים נוספים להפצת סחורתו. האם תתקבל
10 טענתו כי התמורה שקיבל בגין תניית הבלעדיות היא הכנסה הונית?
11 מדובר, כמובן, בשאלות רטוריות. האפשרות לעצב עסקה במונחים של
12 "ויתור על זכות" או "מכירת זכות", אין בה כדי להפכה לעסקה הונית ואין
13 בה כדי לשלול את אופייה הפירותי". (ההדגשות אינן במקור).

14
15 110. עולה מהמקובץ כי אף שהתקשרות החוזית מקנה למתקשרים בחוזה זכויות
16 וחובות הדדיים, אין בכך כדי להצדיק את הצגת העסקה כ"ויתור על זכות" או
17 כ"מכירת זכות", ובהקבלה, אף לא כ"רכישת זכות".
18 111. כב' השופט עמית הוסיף והדגיש את ההבחנה בין עץ לבין פירותיו וציין כי-

19
20 "תקבול המשולם בגין "גדיעת העץ" (מכירת אמצעי הייצור)
21 יהווה תקבול הוני, בעוד שתקבול הניתן בגין "קטיף הפירות"
22 (שימוש באמצעי הייצור) יהווה תקבול פירותי. אם ניישם משל
23 זה על הסוגיה שלפנינו (ועל יחסי עבודה בכלל), אזי "העץ" הוא
24 הונו האנושי של העובד המקנה לו את עצם יכולתו להשתכר,
25 ואילו "הפירות" הם שכר העבודה שהעובד מפק כתוצאה מניצול
26 הונו האנושי וטובות ההנאה שהוא מקבל ממעבידו. משעה
27 שקבענו כי מענק אי התחרות שמקבל העובד מהווה "תחליף
28 שכר" או "פיצוי" בגין הירידה הצפויה בהכנסתו של העובד
29 (לנוכח העובדה שנמנע ממנו למצות עד תום את כושר השתכרותו
30 לאחר פרישתו בשל תניית אי התחרות), אזי נחתם דינו של



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54050-01-18 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 התקבול להיות מסווג כהכנסה פירותית, בהיותו בבחינת תשואה
2 על הונו האנושי של העובד.
3 באספקלריה זו, ניתן להבין את הקושי הטמון בטענה כי תשלומי
4 אי תחרות הם תקבול הוני הניתן בגין מכירת "נכס". זאת, שכן
5 "מכירת הון אנושי אינה אפשרית. כישוריו וכשרונו של אדם
6 אחוזים בו עצמו. הם אינם ניתנים 'למכירה'..." הדברים
7 נאמרו לגבי תניות אי תחרות, והם יפים לגבי חוזי עבודה באשר
8 הם. חלפו הימים בהם בני אנוש היו בבחינת מטבע עובר לסוחר,
9 ובימינו, אדם המתקשר בחוזה עבודה אינו "מוכר" את הונו
10 האנושי לידי המעביד לצמיתות, אלא מתחייב לנצלו לטובת
11 המעביד למשך תקופת החוזה (וראו בדומה תיאורו של בית
12 המשפט המחוזי בעניין מכבי חיפה, כי "...אין השחקן (מאז
13 ביטול העבדות) 'מוכר' את עצמו ואת גופו אלא משכיר אותם
14 לעבודה לתקופת זמן"...) כאמור, כך בחוזה עבודה וכך בתניית אי
15 תחרות, מכוחה אין העובד-הפורש מוכר את הונו האנושי
16 למעביד, אלא מתחייב שלא לנצלו לפרק זמן מסוים".

17 112. עוד נקבע בפרשת ברנע (סעיף 47 בפסק דינו של כב' השופט י' עמית), כי אין
18 בעובדה שהתשלום משולם בדרך של מענק חד פעמי, כדי לשלול את אופיו
19 הפירותי של התקבול. (וראו גם הערותיה של כב' השופטת ד' ברק – ארז לעניין
20 האפשרות להכיר ב"גדיעת העץ" כבת תוקף).

21 113. לשם השלמת התמונה אזכיר כי תניית אי תחרות נדונה פעם נוספת בפרשת
22 גנגינה, בהקשר של רכישת פעילות עסקית ברשת מרכולים, על ידי יינות ביתן
23 עצמה, שבגדרה התקשרה יינות ביתן עם המוכרים בהסכם אי תחרות. פקיד
24 השומה חייב את התשלומים שקיבלו המוכרים בגין תניית אי התחרות במס לפי
25 סעיף 12(1) בפקודה. כב' השופט י' עמית חזר והטעים כי "משל 'העץ והפירות'
26 המשמש להבחנה בין הכנסות הוניות לפירותיות, מהווה אבן בוחן ביחס לכל
27 סוגי ההכנסות, לרבות הכנסות נטולות כל זיקה ליחסי עובד-מעביד" (סעיף 17
28 בפסק הדין). עוד הדגיש כי-

29
30 "האפשרות לעצב עסקה במונחים של "ויתור על זכות", אין בה כשלעצמה
31 כדי להפוך את העסקה להונית ולשלול את אופייה הפירותי. זאת, משום



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 ש"מבחינה מושגית, כל התקשרות בין בעל נכס הון לבין צד שני המבקש
2 לעשות 'שימוש' [או להבטיח אי-שימוש] בנכס ההון, ניתנת לתיאור בתור
3 עסקה שעניינה 'ויתור על זכות' (שם, פס' 45). לפיכך, לעולם עלינו
4 להתחקות אחר מהות התקבול, להידרש למהות ה"פירצה" ולבחון אם
5 מדובר בתקבול המשולם בגין "גדיעת העץ" או בגין "קטיפת הפירות".
6
7 114. בסופו של יום נקבע כאמור בפרשת גנגינה כי הכנסתם של המוכרים בשל תניית
8 אי התחרות הייתה הכנסה פירותית, לפי סעיפים 2(1) ו-2(2) בפקודה, לפי העניין.
9 115. עולה מהמקובץ כי לא כל התקשרות חוזית היא בבחינת רכישת נכס, ויש לבחון
10 את תוכנה של ההתקשרות, האם במסגרת ההתקשרות החוזית נרכש "עץ" המניב
11 פירות, או שמא מדובר בהתקשרות חוזית המסדירה הפקת הכנסות פירותיות.
12 116. בענייננו כאמור לא מדובר בסיווג הכנסה שהתקבלה, אלא בשאלה האם רכשה
13 יינות ביתן "נכס" (שיש לייחס לו חלק ממחירן המקורי של המניות ולתבוע בגין
14 רכישתו הוצאות בשל פחת). בחינת המהות הכלכלית של העסקה מלמדת על כך
15 שהנכס היחיד שרכשה יינות ביתן, ה"עץ" המניב את הפירות בדמות המענקים
16 וההנחות המוגברות כאחד, הינו מניותיה בלבד של כמעט חנם.
17 117. יינות ביתן לא רכשה מבעלי מניותיה של כמעט חנם נכס נוסף מלבד המניות.
18 רכישת המוניטין של כמעט חנם אינו מהווה רכישת נכס נוסף, שכן מוניטין
19 הנרכש אגב עסקת רכישה של עסק מהווה חלק מנכס המניות. כפי שציין כב'
20 השופט ע' גרוסקופף בפרשת פליינג קרגו הפעילות העסקית והמוניטין הנלווה לה
21 שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך חבות המס, כאשר שניהם נמכרים
22 במסגרת אותה עסקה ועל ידי אותו מוכר, אינה אפשרית—
23
24 כאשר נמכר עסק חי, על המוניטין של אותו עסק, אין לאפשר
25 לצורך דיני המס הפרדה של העסקה לשני חלקים: מכירה של
26 הפעילות העסקית מחד גיסא, ומכירה של המוניטין המתייחס
27 לאותה פעילות עסקית, מאידך גיסא. הפעילות העסקית
28 והמוניטין הנלווה לה שלובים זה בזה, והפרדה ביניהם לצורך
29 חבות המס, כאשר שניהם נמכרים במסגרת אותה עסקה ועל ידי
30 אותו מוכר, אינה אפשרית. ההלכה בעניין זה נקבעה בעניין
31 אינווסט, וחזרה עליה הנשיאה (בדימ') מרים נאור בעניין תדיראן,



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 בציינה כי "אין לפרש את הכרעתנו זו כ'פתיחת הסכר' וכשינוי
2 מקביעותיו של בית-משפט זה בעניין אינווסט. הכלל היה ועודנו הוא
3 כי מוניטין נמכרים כחלק בלתי נפרד מהעסק החי" (פסקה 8)...
4 המסקנה המתבקשת מהאמור לעיל היא שמכירה נפרדת של
5 עסק ושל מוניטין תתאפשר, אם ורק אם, מכירה זו מתייחסת
6 למוניטין נפרד מהמוניטין של פעילות העסק גופו (מוניטין
7 העסק הנמכר), כגון מוניטין של העוסק (פרשת שרון בעניין
8 אינווסט) או מוניטין של הקבוצה אליה השתייכה החברה
9 הנמכרת (עניין תדיראן).
10

11 118. גם הסכם 'אי התחרות' אינו מהווה רכישה של "נכס נפרד" בנסיבות אלו, יינות
12 ביתן אף לא טענה זאת.
13 119. יינות ביתן לא רכשה גם זכות כלשהי מספקיה, וההתקשרות החוזית עמם היא
14 בהקשר להפקת הכנסתה השוטפת מעסק, התקשרות שמטרתה הפצתם של
15 מוצרים ללקוחות. יינות ביתן לא רכשה מהספקים את המוניטין שלהם, (שלשם
16 עידודו העניקו לה הטבות שונות במהלך העסקים הרגיל), אף לא רכשה "נוהג"
17 למתן הנחות או מענקים, שהיה קיים עוד לפני עסקת המיזוג, וללא קשר עמה.
18 120. בד בבד עם רכישת עסק והרחבת הפעילות נוצרות הזדמנויות עסקיות חדשות,
19 עולה כושר המיקוח, יש וגדלה הרווחיות בשל האפשרות לנקיטת הליכי יעול.
20 מטבע הדברים מלווה רכישת עסק, באמצעות רכישת מניות או בכול דרך אחרת,
21 בהתקשרויות חוזיות רבות, עם ספקים או עם לקוחות. ואולם ההתקשרויות
22 האמורות אינן בגדר רכישת "נכסים נוספים" לצד רכישת העסק או המניות, כי
23 אם התקשרויות חוזיות לשם הפקת ההכנסות השוטפות על פי סעיף 2(1) בפקודה.
24 121. [לעניין הדיון בסוגיית ה"נכס" ראוי להזכיר שתי נקודות נוספות. גם אם היה
25 מקום לאמץ בדוח החשבונאי בעקבות עסקת כמעט חינם את תקן החשבונאות
26 הבינלאומי 3 (IFRS) בדבר צירוף עוסקים, מבחינת הוראות הפקודה נבחנת חבות
27 המס של כל חברה בנפרד, וככל שנרכש "עץ", המניב מענקים, לצדן של המניות,
28 חלק מהעץ "נרכש" לכאורה על ידי כמעט חינם, ועל כן אין להציגו לצורך מס
29 בדוחותיה של יינות ביתן, בוודאי שאין לייחס לו חלק מעלות רכישת מניות חברת
30 חינם, המוצגת בדוח הנפרד של יינות ביתן בלבד.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

122. שנית, אילו אכן לא היה מדובר בהנחה המובאת בחשבון בהתקשרות הפירותית
השוטפת בין יינות ביתן לבין ספקיה, במסגרת חישוב ההכנסה לפי סעיף (1)2
בפקודה, אלא בדבר מה נוסף, ב"מענק", או ב"עץ" חדש שנוצר או שניתן ליינות
ביתן "במתנה" מספקיה, היה על יינות ביתן לדווח על הכנסה בגובה שוויו של
ה"עץ" ששקיבלה מבלי ששילמה עבורו דבר (110 מיליוני ₪ נוספים), וניתן היה
לשקול האם יש מקום לפרוס את ההכנסה שנוצרה לה בשל אותו עץ על פני מספר
שנות מס כשנות השימוש בנכס האמור].

123. ניתוח המהות הכלכלית של העסקה בענייננו, מלמד אפוא על כך שבעקבות
רכישת מניות כמעט חנים התחזקו מעמדה של יינות ביתן כרשת קמעונאית
המפיצה את תוצרתם של הייצרנים, אף כוח המיקוח שלה במשא ומתן עם
ספקיה. כפועל יוצא שופרו תנאי הסחר בהסכמי הסחר בינה לבין ספקיה.
יתרונות מסחריים אלו אכן נוצרו בשל התרחבות הרשת בעקבות עסקת הרכישה,
ואולם יחד עם זאת, לא מדובר כאמור ברכישת "עץ" נוסף שרכשה יינות ביתן,
מבעלי המניות (כמוניטין, אי תחרות, וכיוצ"ב), אף לא ב"עץ" שרכשה
מהספקים. הניסיון לעצב את ההתקשרות החוזית עם הספקים ולהציגה
כרכישת זכות חוזית היא מלאכותית ומאולצת, בדומה לניסיונות שנדונו בפסיקה
לעצב התקשרויות חוזיות כ"ויתור" על זכות, ואין בה כדי להעיד על רכישת נכס.

"המחיר המקורי"

124. גם אילו היה מקום לקבל את עמדת יינות באשר ל"רכישת" נכס נוסף, לא היה
כל מקום לייחס חלק מהמחיר המקורי של המניות לנכס בלתי מוחשי אחר,
והמחיר המקורי שהיה נקבע לאותו הנכס, על פי הוראות הפקודה, היה 0.
125. ה"מחיר המקורי" מוגדר בסעיף 88 בפקודה כך-

"מחיר מקורי"-

(1) בנכס שנקנה- סכום שהוציא הנישום לרכישתו של אותו

נכס;

(2) בנכס שהתקבל בחליפין- התמורה בעד החליפין;

(3) בנכס שנתקבל במתנה-

;...

(4) בנכס שנתקל בירושה-

;...



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 **(5) בנכס שיצר הנישום- הסכום שהוציא הנישום ליצירת**

2 **הנכס;**

3 **(6) בנכס שהגיע אל הנישום בכול דרך אחרת- הסכום**

4 **שהוציא הנישום לרכישתו של אותו נכס;**

5 **והכול בתוספת ההוצאות שהוציא הנישום להשבחת הנכס או**

6 **להחזקתו מיום שרכשו ועד יום מכירתו, ובלבד שלא הותרו**

7 **בניכוי בעבר בחישוב הכנסתו החייבת של הנישום (להלן-**

8 **הוצאות השבחה או החזקה, לפי הענין);"**

9
10 126. "המחיר המקורי" נקבע אפוא על פי **הסכום שהוציא הנישום "לרכישתו של**

11 **אותו הנכס"** (או לשם יצירתו, לפי העניין). בענייננו תמורת המניות שולמה לבעלי

12 המניות הקודמים של כמעט חנם, ויש לקבוע אותה בשלמותה כמחיר המקורי של

13 מניות כמעט חנם. ככל ש'נרכש' או ש'נוצר' נכס נוסף, דוגמת הזכות למענק

14 ספקים, יקבע מחירו המקורי בהתאם לסכומים שהוצאו לרכישתו או ליצירתו,

15 היינו- 0.

16 127. כפי שאפרט להלן, הגדרת המחיר המקורי רלוונטית גם לקביעת הפחת, ובכול

17 מקרה, גם הפחת מחושב בשיעורים **"מן המחיר המקורי שעלה לנישום"**,

18 **כאמור בסעיף 21 בפקודה**, היינו, מהתמורה ששולמה **בעד אותו נכס**. יינות

19 ביתן לא שילמה למעשה דבר עבור הזכות למענק ספקים, ועל כן, גם אילו הייתי

20 מוצאת שיש להכיר בזכות למענק ספקים לצורך כלשהו כ'נכס', כהגדרתו בסעיף

21 88 בפקודה, לא ניתן לייחס לזכות האמורה חלק מהמחיר המקורי של מניות

22 כמעט חנם, והמחיר המקורי שניתן היה לקבוע לו הינו – 0.

23 **ניכוי בעד פחת**

24
25 128. גם אילו הייתי מקבלת את הטענה באשר לרכישת 'זכות' למענק ספקים, לא

26 מדובר בזכות שניתן לתבוע בגין רכישתה הוצאות בעד פחת. כפי שאפרט להלן,

27 ניתן לנכות הוצאות בעד פחת בגין נכס הוני, המשמש בייצור הכנסה, המתבלה

28 ונשחק במהלך השימוש בו, **ככל שנקבעה לו מכסת אחוזים מפורשת לניכוי**.

29 129. מספר הוראות בפקודה ובתקנות שהותקנו על פיה, עוסקות **בניכוי בעד פחת**:



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 (1) סעיף 17(8) בפקודה הקובע חריג לכלל האוסר על ניכוי הוצאה הונית, הקבוע
2 ברישה של סעיף 17, שלפיו ניתן לתבוע הוצאה הונית בשל פחת, בהתאם
3 לכללים ולמגבלות שנקבעו בפקודה, כדלקמן-
4 "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר
5 על פי סעיף 31- יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם
6 כך בלבד, לרבות-
7 ...

8 (7) ניכוי בעד פחת כאמור בסימן ב';"
9

10 (2) סעיף 21 בפקודה, שכותרתו "ניכויי פחת", המצוי בסימן ב' קובע-

11 "(א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה,
12 רהיטים או נכסים אחרים שבבעלותו של הנישום
13 והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו... סכום הפחת
14 יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת
15 הכספים של הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של
16 מקרים - מן המחיר המקורי שעלה לנישום, למעט
17 מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו
18 הנטיעות, הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו
19 הומצאו כהלכה.

20 [...]

21
22
23 "(ב) נתקבל מענק בשל רכישת נכס, שבעדו זכאים
24 לניכוי פחת על פי סעיף קטן (א), או שנמחל או שומט
25 חוב שמקורו בהלוואה לרכישת נכס כאמור תוך חמש
26 שנים משנת קבלתה, או שולם מס ערך מוסף בשל
27 רכישת נכס והנישום ניכה את המס כמס תשומות
28 לפי חוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975, יהיה המחיר
29 המקורי של הנכס הן לענין זה והן לענין סעיף 88 מחירו
30 כאמור פחות סכום המענק, החוב או מס התשומות לפי
31 הענין; הוראה זו לא תחול על סכום שחוייב במס על
32 פי סעיף 3(ב)(2)".

33
34 (3) תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 (להלן - "תקנות הפחת"), קובעות שיעורי פחת
35 פרטניים לסוגי נכסים שונים, והן מתעדכנות מעת לעת באופן תדיר. כמו כן נקבעו
36 תקנות ספציפיות להתרת פחת, שאינן רלוונטיות לענייננו, וכן **תקנות המוניטין**,
37 המתירות ניכוי בעד פחת למוניטין, בתנאים ובמגבלות שנקבעו בתקנות האמורות,
38 ושעד להתקנתן לא ניתן היה לתבוע פחת בעד מוניטין.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

130. מטרת הניכוי בעד פחת, המאפשר ניכוי לצורך חישוב ההכנסה החייבת עוד לפני מכירת הנכס, למרות שמדובר בהוצאה הונית, היא מטרה כפולה: מצד אחד, להעניק פיצוי לנישום על השקעתו הראשונית בעסק, ההולכת ונשחקת עם השנים; מצד שני, לאפשר לנישום לחדש ציוד ונכסים המשמשים בייצור הכנסתו (ראו כב' השופט ע' גרוסקופף בפרשת פליינג קרגו); אהרן נמדר, מס הכנסה [יסודות ועקרונות], (מהדורה רביעית, 2013) (להלן - "נמדר"), עמ' 383; אמנון רפאל ושלומי לזר, מס הכנסה כרך ראשון, הוצאת רונן, 2009, (להלן - "רפאל לזר"), עמ' 523.
131. עיון בסעיף 21 (א) בפקודה מלמד על מספר עקרונות מרכזיים שנקבעו לעניין ניכוי בעד פחת:
- (1) לאור מטרת הניכוי בעד פחת, לא ניתן לנכות פחת בשל כל נכס. כך למשל, אין לנכות פחת בגין קרקע, כפי שנקבע בסעיף 21(א) בפקודה, משום שהקרקע אינה עוברת הליך של התבלות והתיישנות. (ראו גם ע"א 141/51 וולף – בלוך נ' פקיד השומה, פ"ד י" 441; ע"א 158/57 צמר פלדה צור בע"מ נ' פקיד השומה, פ"ד י"ב 1778).
- (2) רכישת נכס הוני אינה מעניקה לרוכש זכות אוטומטית לניכוי בעד פחת, והניכוי בעד פחת יינתן רק אם נקבעה לנכסים ההוניים, המשמשים את הנישום בייצור הכנסתו, מכסה או שיעור לניכוי. הזכות לניכוי פחת אינה ניתנת אפוא למימוש אלא אם כן נקבע לנכס שיעור לניכוי בתקנות הפחת (נמדר עמ' 390) או בתקנות ספציפיות אחרות. שיעורי הפחת נקבעו בתקנות הפחת בהתאם לאורך חייהם המשווער של הנכסים, והם מנוכים באחוזים שנתיים ממחירם המקורי. (נמדר עמ' 431).
- (3) סעיף 21(א) בפקודה אינו מגדיר מהו המחיר המקורי, הוא אף אינו מפנה במפורש להגדרה המצויה בסעיף 88 בפקודה, ואולם פרשנות הרמונית של הוראות הפקודה, במיוחד נוכח הזיקה ההדוקה בין חישוב רווח ההון לבין ניכוי בעד פחת, לרבות הגדרת "יתרת המחיר המקורי", מלמדות על הקורלציה בין מחיר מקורי לעניין פחת לבין הבין המחיר המקורי המוגדר בסעיף 88 בפקודה (וראו לעניין זה גם נמדר, עמ' 394).
- (4) הכלל הבסיסי לענין המחיר המקורי של נכס הוא שיש לקחת בחשבון את עלות הנכס לנישום, ובלשון הסעיף - "המחיר המקורי שעלה לנישום", היינו מחיר העלות בפועל, ולא מחיר השוק במועד הרכישה, בתוספת הוצאות הכרוכות



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 ברכישה (נמדר, עמ' 394), גם אם כללי התקן החשבונאי הבינלאומי, עוסקים
2 ב"שווי הוגן". הניכוי הוא אפוא מהסכום ששילם הנישום בפועל בעד אותו הנכס,
3 ולא בעד נכסים אחרים.
4 132. עיון בתקנות הפחת ובהוראות הרלוונטיות האחרות, מעלה כי המניות, אינן
5 בגדר 'נכס בר-פחת', שכן ההשקעה במניות אינה הולכת ונשחקת עם השנים, אף
6 לא מדובר בצידוד מתבלה, או בנכס שנשחק, המשמשים בעסק, שיש לחדשם כעבור
7 מספר שנים כדי לאפשר לעסק להמשיך ולהפיק הכנסה. בהוראות הפקודה או
8 בתקנות העוסקות בפחת, לא נקבע שיעור פחת לנכסים בלתי מוחשיים, ולפיכך לא
9 יותרו הוצאות בעד פחת בגין נכסים שכאלו. כפי שנקבע בספרות, (ראו נמדר, עמ'
10 390) - "נכסי קניין רוחני, כגון פטנטים וזכויות יוצרים, נכללים במילים "או
11 נכסים אחרים" האמורים בסעיף, ואולם לא נקבע להם מכסת פחת בתקנות.
12 כאשר לנכס לא נקבע מכסת פחת בתקנות הפחת, לא יהיה ניתן לנכות פחת בגינו
13 אלא אם כן המכסה תיקבע בחקיקה אחרת. ואכן נכסי קניין רוחני כאמור לעיל
14 זכו למכסת פחת בחוק איגוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט – 1969, ולגבי מוניטין
15 – בתקנות שהותקנו במיוחד לענין זה בשנת 2003".
16 133. גם אילו הייתי מוצאת שיש לקבל את טענתה של יינות ביתן לרכישת נכס נוסף,
17 ולייחוס חלק מתמורת המניות לעלות אותו נכס, לא מדובר בנכס שנקבעו לו
18 שיעורי ניכוי בעד פחת, ועל כן לא ניתן לתבוע בגינו הוצאות בעד פחת.
19 134. לא זו בלבד שלא נקבע בפקודה (או על פיה) שיעורי פחת לנכס בלתי מוחשי
20 שאינו מוניטין, וכפועל יוצא לא ניתן לתבוע הוצאות בעד פחת בגין נכס שכזה,
21 הפקודה שוללת במפורש את האפשרות לנכות כפחת סכומי מענק שניתנו לנישום
22 לשם רכישת הנכס. עמד על כך כב' השופט ח' מלצר, בע"א 7957/13 מדרך עוז
23 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א (מיום 1.11.18) -
24

25 "סעיף 21(ב) מורה כי מקום בו נתקבל לידי הנישום מענק, או שנמחל או
26 שומט חוב שמקורו בהלוואה לרכישת נכס, יירשם "המחיר המקורי"
27 של הנכס בהתאם להוצאה שהוצאה בעת רכישתו, בניכוי המענק, או
28 החוב שנמחל, או שומט (כל זאת בכפוף לסייגים המנויים בסעיף). סעיף
29 זה קובע, אפוא, חריג לכלל לפיו אירועים שהתרחשו לאחר ביצוע עסקת
30 מכר ויש בהם כדי להשפיע על מחירו המקורי של הנכס – לא יובאו
31 בחשבון לעניין הפחת (ראו: נמדר, יסודות, עמ' 394-397; רפאל, עמ'



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

1 הוראת סעיף זה נועדה למנוע מנישום ליהנות מהמענק
2 שניתן לו לצורך רכישת הנכס, ובמקביל לעשות שימוש בסעיף הפחת
3 כהוצאה מוכרת עבור אותו נכס, בהתאם ל"מחיר המקורי" הגבוה עובר
4 לקבלת המענק (מטרה זו עולה מדברי ההסבר להצעת חוק לתיקון
5 פקודת מס הכנסה (מס' 21), התשל"ד-1974, ה"ח 147 (18.03.1974)
6 לפיה: "אין כל הצדקה לתת פחת גם בשל אותו חלק מנכס שרכישתו
7 מומנה כך").

8
9 135. לסיכום נקודה זו, גם אילו היה מקום לקבל את עמדתה של יינות ביתן, ולהציג
10 את ה"זכות" למענק ספקים כנכס נפרד, או לייחס לה חלק מהמחיר המקורי של
11 המניות, בהעדר קביעה מפורשת בפקודה או על פיה, לא היה ניתן לתבוע ניכוי
12 בעד פחת בשל נכס זה, שלא נקבע לו שיעור לניכוי בעד פחת.

נושאים אחרים

13
14
15 136. יינות ביתן לא טענה בסיכומיה טענות כלשהן באשר לנושאים אחרים אשר נדונו
16 בצו, ועל כן יש לראותה כזונחת את הטענות האמורות. על כל פנים, לא מצאתי כל
17 פגם בקביעת פקיד השומה בצו בעניין שאר הנושאים שנדונו בו.

קנס גירעון

18
19
20 137. פקיד השומה קבע כאמור בצו כי קנס גירעון יוטל בהתאם לשומה שתתקבל.
21 במהלך חקירתה הנגדית ביארה המפקחת כי ככל שידחה הערעור ותאושר השומה
22 העיקרית, יוטל קנס גירעון בשיעור של 15%, בעוד שככל שתתקבל השומה
23 החליפית יקבע קנס גירעון בשיעור של 30%. יינות ביתן טענה שאין לחייבה בקנס
24 גירעון, בשל כך שפקיד השומה לא הפעיל שיקול דעת באשר לשיעור הקנס. עוד
25 טענה כי מדובר במחלוקת משפטית, ולא ברשלנות מצדה.
26 138. סעיף 191 בפקודה קובע-

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



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

- 1 בשיעור של 15% מסכום הגרעון.
- 2 (ג) היו למנהל או למי שהוסמך לכך על-ידי טעמים סבירים
- 3 להאמין, כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת הנישום
- 4 להתחמק מתשלום מס, יוסיף לסכום המס שאותו נישום
- 5 חייב בו, כפל הקנסות הנקובים בסעיף קטן (ב).
- 6 (1ג) נישום שלגבו נקבע גירעון בסכום העולה על 500 אלף שקלים
- 7 חדשים לשנה, והגירעון האמור עולה על 50% מהמס
- 8 שהנישום חייב בו, רשאי פקיד השומה להטיל עליו קנס
- 9 בשיעור של 30% מסכום הגירעון אם הגירעון נובע בשל אחד
- 10 או יותר מאלה...
- 11 (3) תכנון מס שנקבע לגביו בשומה סופית כי הוא מהווה
- 12 עסקה מלאכותית, ובלבד שהנישום לא דיווח עליה, או
- 13 עסקה בדויה לפי סעיף 86...
- 14
- 15 139. מטרתו של קנס הגירעון הקבוע בסעיף 191 בפקודה היא ליצור תמריץ להגשת
- 16 דוח מלא המפרט את כלל ההכנסה, והתואם את הוראות הפקודה, באמצעות
- 17 הרתעה מפני השמטת הכנסות (בדומה לתכליתו של סעיף 50 בחוק מס ערך מוסף,
- 18 התשל"ו-1975, המטיל כפל מס בנסיבות מסוימות), בעיקר מהטעם שהשומה
- 19 מבוססת בראש ובראשונה על דיווחיו של הנישום, ובמרבית המקרים הדוח
- 20 שהוגש הוא השומה הסופית, שעל פיה משולם המס.
- 21 140. השוואה בין סעיפים קטנים (ב), (ג) ו-(1ג) מלמדת שבעוד שלעניין סעיף קטן (ב)
- 22 ברירת המחדל היא הטלת קנס הגירעון בשיעור 15%, ורק בהוכחת העדר רשלנות
- 23 מטעם הנישום יבוטל הקנס, לעניין סעיפים קטנים (ג) ו-(1ג) מוטל על המנהל או
- 24 על מי מטעמו להפעיל שיקול דעת לעניין הטלת קנס הגירעון: בענין סעיף קטן (ג),
- 25 לשקול האם ישנם טעמים סבירים להאמין כי הגרעון נוצר במזיד ומתוך כוונת
- 26 הנישום להתחמק מתשלום מס; ולעניין סעיף קטן (1ג) לבחון האם מתקיימים
- 27 התנאים המנויים בסעיף להטלת קנס גירעון בשיעור של 30%.
- 28 141. כפי שבואר בע"א 1134/11 ר. מ. שביט מבנים חברה לבנין השקעות ופיתוח
- 29 בע"מ נ' פקיד שומה באר שבע (מיום 12.5.2013)(להלן - "פרשת שביט"), שניים
- 30 הם התנאים להטלת קנס גירעון בהתאם להוראות סעיף 191 (ב) בפקודה: האחד,
- 31 שהגירעון עולה על 50% מהמס שהנישום חייב בו; השני, שהנישום לא הוכיח
- 32 להנחת דעתו של פקיד השומה שהוא לא התרשל בהכנת הדוח. בית המשפט הזכיר
- 33 בפרשת שביט את מבחן הכנות ותום הלב שנקבע בע"א 285/70 פקיד השומה תל
- 34 אביב 4 נ' ליכטנשטיין, פ"ד כה (1) 155 (1971), וכן את פסיקת בתי המשפט
- 35 המחוזי שלפיה יוטל קנס גירעון ככל שנישום אינו מספק ראיה או הסבר מניח את



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 18-01-54050 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:

הדעת לפגמים שנמצאו בדיווחיו, וכאשר משקלם המצטבר של הליקויים הוא משמעותי; או כאשר אופן הדיווח מעלה תמונה של פגמים המעידים על חוסר תשומת לב ראויה, גם אם חלק מטענות הנישום התקבלו על ידי בית המשפט. עוד הזכיר בית המשפט כי אין באי פסילת ספרים כדי לקבוע שהנישום לא התרשל. 142. בענייננו התעלמה יינות ביתן מהוראות הפקודה ומההלכה הפסוקה, הן באשר לנפקותם של כללי החשבונאות לעניין קביעת המס, הן באשר ליישום הוראות הפקודה השוללות ניכוי הוצאות הוניות והוצאות בעד פחת לנכס שלא נקבע כנכס בר-פחת. מדובר ברשלנות, לכל הפחות, ובכול מקרה לא הוכח על ידי יינות ביתן שלא מדובר ברשלנות מצדה. נוכח ההתעלמות מדיני המס לא התרשמתי כי מדובר בתום לב. פקיד השומה היה רשאי לשקול בנסיבות כגון אלו הטלת קנס גירעון בשיעור גבוה משיעור "ברירת המחדל" הקבועה בסעיף קטן (ב), במיוחד בשים לב לתיקונים שנעשו בפקודה לשם הרחבת ההרתעה והעמקת השימוש בקנס הגירעון, ואולם משהסתפק כאמור בקנס גירעון בשיעור 15%, וקבע שקנס בשיעור גבוה יותר יוטל רק בנסיבות שבהן יקבע בית המשפט כי מדובר בעסקה מלאכותית שיש להתעלם ממנה, אין מקום לשנות מהשיעור שקבע פקיד השומה, ולפיכך יוטל קנס גירעון בשיעור של 15% בלבד.

סיכום

143. אשר על כן אני דוחה את הערעור, לאחר שמצאתי שאין מקום לקבל את גרסתה של יינות ביתן שלפיה יש להכיר ברכישת נכס "זכות" למענק ספקים, ולייחס לו חלק מעלות רכישת המניות. בוודאי שאין להתיר ניכוי בעד פחת בגין חלק זה מהמחיר המקורי של המניות, גם אם יוצג כמחיר מקורי של נכס בלתי מוחשי אחר, שכן הנכס הנטען אינו נכס בר-פחת שניתן לנכות בגינו הוצאות בעד פחת. 144. הצו שנקבע על פי סעיף 152 בפקודה יעמוד בעינו, לרבות קנס הגירעון. 145. נוכח היקף המס השנוי במחלוקת והיקף הדיונים שלהם נדרש פקיד השומה, תשלם יינות ביתן לפקיד השומה את הוצאותיו בסכום כולל של 250,000 ₪, בתוך 30 ימים.

ניתן היום, כ"ב ניסן תשפ"א, 04 אפריל 2021, בהעדר הצדדים.



בית המשפט המחוזי בבאר שבע

ע"מ 54050-01-18 יינות ביתן בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון

תיק חיצוני:


יעל ייטב, שופטת