



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

בפני כבוד השופט שמואל בורנשטין

המערערות אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ
באמצעות ב"כ עוה"ד שלומי לזר ואסף ששון

נגד

המשיב פקיד שומה רמלה
באמצעות ב"כ עוה"ד אריק ליס ועדי חן

החלטה

1

2

רקע

1. לפני שתי בקשות בשני ההליכים שבכותרת. בהליך האחד, המתייחס לשומה לשנות
המס 2011-2014, מבקשת המערערת לתקן את נימוקי הערעור ולהוסיף להם טענה בדבר
שווי המוניטין השייך לקבוצת פליינג קרגו. בהליך השני, המתייחס לשומת הניכויים
לשנות המס 2012-2014, מבקש המשיב לצמצם את נימוקי הערעור, כך שלא תידון בהם
טענת המערערת בדבר שווי המוניטין האמור. עיקרה של המחלוקת בין הצדדים
בבקשות אלו היא האם פסק דינו של בית המשפט העליון שניתן ביום 20.3.2019
במסגרת ע"א 3136/17 פקיד שומה רמלה נ' פליינג קרגו בע"מ (להלן: פסק הדין),
בהתייחס לשומה לשנות המס 2007-2010, יוצר השתק פלוגתא ביחס לשאלת שווי
המוניטין.

2. שני ההליכים נוגעים למסכת העובדתית הבאה כפי שזו תוארה על ידי בהליך נוסף
שהתנהל בין הצדדים, בהתייחס לקנס הגירעון שהוטל על המערערת בעקבות פסק הדין
(ה"פ 19-06-28307 אף.סי. פליינג קרגו תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
(4.5.2020)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס.י. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס.י. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

3. חברת פליינג קרגו בע"מ (להלן : **חברת האם**) עסקה החל משנת 1982 ועד לשנת 2000 בשני תחומי פעילות : פעילות שילוח בינלאומית ; ופעילות בלדרות. חברת האם מסווגת כחברה משפחתית והנישום המייצג הוא מר דניאל רייק. בסוף שנת 2000 הקימה חברת האם שתי חברות בנות : את המערערת, וחברה נוספת, א.פ.ס.י. (פליינג קרגו) אקספרס בע"מ. בתחילת שנת 2001 הועברו מחברת האם לחברות הבנות נכסים הקשורים לפעילות השילוח הבינלאומית ולפעילות הבלדרות (להלן : **שינוי המבנה**). למערערת הועברו נכסים שונים ששימשו את חברת האם בפעילות השילוח הבינלאומית. העברת הנכסים בוצעה במתווה הקבוע בסעיף 104א' לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן : **הפקודה**). ברשימת הנכסים המועברים לא נכלל נכס מסוג מוניטין השייך לחברת האם. באוקטובר 2007 מכרה חברת האם את מניות המערערת לחברה זרה תושבת הולנד המהווה חלק מקונצרן Deutsche Post (להלן : **דויטשה פוסט**)).
4. התמורה שננקבה בהסכם המכר עבור המניות הועמדה על סך של כ-9 מיליון ₪. על פי האמור בהסכם, "מיד לאחר מכירת המניות", רכשה המערערת את כל המוניטין שנותר בחברת האם, וזאת בתמורה לסך של כ-531,000,000 ₪. לצורך מימון הרכישה, העמידה דויטשה פוסט למערערת הלוואה בסך של כ-518 מיליון ש"ח, נושאת ריבית. בדוחותיה השנתיים בתקופה שלאחר הרכישה, דרשה המערערת בניכוי את הוצאות המימון בהן נשאה בגין ההלוואה ואת הוצאות הפחת בגין המוניטין שרכשה מחברת האם. פקיד השומה לא קיבל את האופן שבו פוצלה התמורה בין המניות ובין המוניטין וסבר כי כל התמורה שולמה עבור המניות.
5. המחלוקת בין הצדדים נגעה, אפוא, לסיווג הסכם המכר – האם עסקינן במכר מניות בלבד, כפי שטען המשיב, או במכר מוניטין ומניות, כטענת המערערים.
- להבחנה זו נודעה חשיבות רבה. ככל שהעסקה הייתה מסווגת כמכר של מוניטין ומניות, מרכיב המוניטין היה כפוף בעיקרו לשיעורי מס מופחתים (20%). זאת ועוד, המערערת יכולה לנכות פחת בגין המוניטין וזאת בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת למוניטין), התשס"ג-2003 (להלן : **תקנות פחת מוניטין**)).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

1 תקנות אלו מאפשרות להפחית לאורך השנים את התמורה ששולמה בגין רכישת
2 מוניטין, וזאת בשיעור של 10%, אך זאת בכפוף לתקנה 2(א) לפיה "האמור בתקנה 1 לא
3 יחול ברכישת מוניטין מקורב כהגדרתו בסעיף 105יא לפקודה, או מתושב חוץ, אלא אם
4 כן הוכח להנחת דעתו של פקיד השומה שהרכישה הייתה חיונית לצורך ייצור ההכנסה
5 ונעשתה בתום לב ומטעמים עסקיים בלבד."

6 בנוסף, המערערת תוכל לנכות אף את הוצאות המימון בגין ההלוואה שנטלה לצורך
7 רכישת המוניטין. ככל שהעסקה תסווג כמכר מניות בלבד, הרי שעד למועד הקובע
8 (1.1.2003), המכירה תחויב בשיעור המס השולי של החייב במס (הנישום המייצג)
9 וממועד זה ואילך, בשיעור המס החל על רווח הון. בנוסף לא ניתן לנכות פחת, בהעדר
10 פחת על נכס מסוג מניות.

11 6. ביום 6.11.2017 ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי (כבוד השופט א' סטולר)
12 בערעורים המאוחדים ע"מ 23285-09-12 פליינג קרגו בע"מ נ' פקיד שומה רמלה; ע"מ
13 23248-09-12 רייק נ' פקיד שומה רמלה וע"מ 56940-07-12 א.פ.סי. (פליינג קרגו)
14 תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה, במסגרתו התקבל עיקרו של הערעור
15 שהגישו פליינג קרגו בע"מ, דניאל רייך וא.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ,
16 כנגד השומות שהוציא להם המשיב.

17 בית המשפט המחוזי קבע כי לא הועבר המוניטין מחברת האם למערערת במועד שינוי
18 המבנה בשנת 2001 והוא נותר בידי חברת האם ("לא עבר, לא חלחל ולא התפוגג"),
19 כאשר במהלך אותן שנים, חברת האם והמערערת מתחזקות ומשביחות אותו. עוד קבע
20 בית המשפט המחוזי כי המוניטין אכן עבר בשנת 2007 במסגרת העסקה, ואין לומר כי
21 מדובר בעסקה בדויה או מלאכותית, שכן "כאשר טוענים כנגד שתי חברות בסדר גודל
22 כזה שהן עשו ביניהם עסקה בדויה או מלאכותית ו/או ביצעו תכנון מס אסור צריך היה
23 פקיד השומה להביא ראיות מוצקות המושתתות על אדנים איתנים, דבר שלא נעשה
24 במקרה דנן".

25 אשר לשאלה האם יש להתיר למערערת לנכות את הפחת בשל רכישת המוניטין, קבע
26 בית המשפט המחוזי כי "ברור שרכישת המוניטין היא עיקר העסקה ולכן הפרדת
27 העסקה באופן מלאכותי לשני שלבים שבראשון נרכשו המניות ורק לאחר מכן
28 המוניטין חוטאת לאמת ומחטיאה את המטרה. לכן אין זאת שצמד המילים
29 immediately following הוכנסו לסעיף 2.2 הנ"ל באופן מלאכותי ורק משיקולי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- 1 **מס".** ועוד ציין בית המשפט המחוזי כי **"מהותו של ההסכם על נסיבותיו, מצביע על**
2 **עסקה שונה מזו המתוארת בסעיף 2.2 הנ"ל מבחינת סדר הרכישות. מדובר בעסקה**
3 **אחת, סימולטאנית, שבה נרכשו מוניטין ומניות, ואם אחד מהם נרכש קודם לכן, הרי**
4 **אלו המוניטין שהוא העיקר, בחינת הולך הטפל אחרי העיקר".**
- 5 לפיכך מצא בית המשפט המחוזי כי המוניטין נרכשו מ"קרוב" ואין לנכות את הפחת
6 בגינו. אשר להוצאות המימון קבע בית המשפט המחוזי כי יש להתירן וזאת לאור
7 המסקנה שמדובר בהלוואה שניטלה לרכישת מוניטין ולא מניות.
- 8 7. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגשו ערעורים לבית המשפט העליון, וביום
9 20.3.2019 ניתן, כאמור, **פסק הדין**. בית המשפט העליון קיבל את עיקרו של הערעור
10 שהגיש המשיב. בית המשפט העליון קבע כי אין להתערב בקביעת בימ"ש קמא לפיה
11 מבנה העסקה (מכירת מניות, ולאחר מכן – מכירת המוניטין) אינו מלאכותי, אלא תואם
12 את מצב הדברים שהתקיים עובר למכירה, לפיו פעילות השילוח הבינלאומי הייתה בידי
13 המערער, ואולם המוניטין של קבוצת פליינג קרגו היה מצוי בידי חברת האם. בית
14 המשפט העליון ציין כי במצב בו חברת אם מבצעת עסקה הכוללת הן מכירה של מניות
15 חברת בת והן מכירה של מוניטין הקבוצה, השייך לחברת האם, תיתכן הפרדה בין
16 העסקאות, באופן שמכר המניות ומכר המוניטין ימוסו בנפרד, כל אחד לפי כללי המיסוי
17 הרלוונטיים לו. בית המשפט ציין כי המוניטין בגינו ניתן להכיר במכירה נפרדת ממכירת
18 העסק הוא זה של קבוצת פליינג קרגו השייך לחברת האם, להבדיל מהמוניטין הקשור
19 לפעילות השילוח הבינלאומי שהוא חלק בלתי נפרד ממכירת פעילות חברת הבת.
- 20 עם כל זאת, בית המשפט העליון סבר כי קיימת הצדקה להתערב **בחלוקת התמורות** בין
21 שני המרכיבים כפי שנקבעה בהסכם המכר, וזאת בהתחשב בכך שמרביתה של התמורה
22 הכוללת (98%), יוחסה למוניטין קבוצת פליינג קרגו, ורק היתרה לפעילות השילוח
23 הבינלאומי, כך שמדובר בחלוקת תמורות **"קיצונית, וככל הנראה חריגה"** (פסקה 50)
24 ואף **"מופרכת על פניה"** ו"**אינה מתקבלת על הדעת"** (פסקה 53). בית המשפט העליון
25 מצא כי מחומר מהראיות עולה ששווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו עומד על 12.378
26 מיליון ₪ ואת כל יתרת התמורה יש לייחס למניות, ולפי זאת יש אף לחשב את הוצאות
27 המימון על ההלוואה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 יש לציין כי ביום 22.7.2019 ניתנה החלטת בית המשפט העליון בבקשה שהוגשה
- 2 להבהרת פסק הדין באשר ל"יום הרכישה" של המניות, וממילא לשיעור המס החל
- 3 במכירתן. באותה החלטה דחה בית המשפט העליון את הגישה לפיה יש לקבוע "יום
- 4 רכישה" נפרד לרכיב פעילות השילוח הבינלאומי ולרכיב המוניטין הנלווה לאותה
- 5 פעילות שהועברו מחברת האם לחברת הבת. בית המשפט העליון קבע כי טיעון זה אינו
- 6 מתיישב עם התפיסה לפיה אם פעילות והמוניטין שנצמח לאותה פעילות מועברים
- 7 כמקשה אחת, לא ניתן לנתק ביניהם לצורכי מס.
- 8 9. הערעורים שלפניי נוגעים לשומות לשנות מס מאוחרות יותר לאלו שנדונו בפסק הדין,
- 9 ואולם גם שומות אלו מתייחסות וקשורות לאותה עסקה שנערכה בשנת 2007 ותוארה
- 10 לעיל.
- 11 ע"מ 18-03-55902 עניינו שומת ההכנסה של המערערת לשנות המס 2011-2014 (להלן:
- 12 **שומת ההכנסה**), במסגרתה לא התיר המשיב ניכוי הוצאות ריבית ופחת וזאת על יסוד
- 13 אותם נימוקים בגינם לא התיר לה את הניכוי בשנות המס נשוא פסק הדין.
- 14 ע"מ 18-01-47138 עניינו שומת הניכויים של המערערת לשנות המס 2012-214 (להלן:
- 15 **שומת הניכויים**) במסגרתה סירב המשיב לסווג את התשלומים ששילמה המערערת
- 16 לחברת האם כהחזר הלוואה וריבית, ואף זאת על יסוד הנימוקים שעמדו ביסוד השומות
- 17 בשנות המס נשוא פסק הדין, דהיינו כי אין מדובר בהלוואה, אלא בתשלום עבור רכישה
- 18 המניות, ולפיכך יש לסווג את התשלומים כדיבידנד.
- 19 10. בערעור שומת ההכנסה הוגשה ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור ביום 27.8.2018,
- 20 דהיינו, עוד בטרם ניתן פסק הדין. הבקשה לתקן את נימוקי הערעור ולכלול בהם טענה
- 21 בדבר שווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו, הוגשה בעקבות פסק הדין. בערעור שומת
- 22 הניכויים ביקשה וקיבלה המערערת, בהסכמת המשיב, ארכה להגשת ההודעה המפרשת
- 23 את נימוקי הערעור, וזאת נוכח ההליך שהתקיים בבית המשפט העליון, והשפעתו על
- 24 אותה שומה. רק ביום 27.5.2020, דהיינו לאחר שניתן פסק הדין, הגישה המערערת את
- 25 ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור ובהם נכללה טענתה בדבר שווי המוניטין.

26

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

11. מכל מקום, בשני ההליכים, וממילא בשתי הבקשות, עומדת על הפרק שאלה זהה : האם
פסק הדין, אשר קבע כי שווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו עומד על סך של 12.378
מיליון ₪, יוצר השתק פלוגתא ביחס לשנות המס שבערעורים דנו, או שמא רשאית
המערערת לטעון לשווי מוניטין אחר ולהוכיחו בראיות ובחוות דעת מומחים.

12. יצוין, כי הערעורים דנו נדונו בתחילה במאוחד, אך בהמשך לכך, מאחר וההליכים היו
מצויים בשלבים שונים, ומאחר ובערעור שומת הניכויים עולות לכאורה אף סוגיות
נוספות מעבר לשאלת שווי המוניטין, ולשם יעילות הדיון, החלטתי לפצלם (ראו החלטה
מיום 1.6.2020). עם זאת, מאחר ששתי הבקשות – דהיינו, הן הבקשה לתיקון נימוקי
הערעור בתיק האחד, והן הבקשה לצמצום נימוקי הערעור בתיק האחר – מעוררות
שאלה דומה – החלטתי דנו מתייחסת לשתי בקשות אלו גם יחד.

11 תמצית טענות המערערת

13. בפסק הדין אומץ מתווה העסקה בהתאם לעמדת המערערת, לפיו במסגרת עסקת המכר
נמכרו שני סוגי נכסים - מניות ומוניטין וכי מבנה העסקה אינו מלאכותי. בהתאם לכך,
בית המשפט העליון התיר בניכוי (באופן חלקי) את הוצאות המימון ששימשו לרכישת
המוניטין ואת הוצאות פחת המוניטין. בית המשפט העליון הוסיף וקבע כי יש להפריד
בין שני סוגים של מוניטין שנמכרו במסגרת עסקת המכר : (א) המוניטין המיוחס
לפעילות השילוח הבינלאומי ואשר אינו ניתן להפרדה מהפעילות עצמה, השייך לחברת
הבת ונכלל במרכיב המניות ; (ב) המוניטין של קבוצת פליינג קרגו, השייך לחברת האם,
עומד בפני עצמו ואינו נכלל במרכיב המניות.

14. לא מתקיים במקרה זה השתק פלוגתא מאחר שלא התקיימו התנאים הנדרשים לכך על
פי הפסיקה :

א. הפלוגתא בהליך המשפטי נשוא פסק הדין נסובה סביב הקצאת התמורה בין המניות
והמוניטין המיוחס לפעילות השילוח הבינלאומי (כאשר המשיב ייחס את מלוא
התמורה למניות), ולא סביב הקצאת התמורה בין המוניטין המיוחס לפעילות
השילוח והמגולם במרכיב המניות, כקביעת פסק הדין, לבין המוניטין המיוחס
לקבוצת פליינג קרגו. פלוגתא זו התעוררה לראשונה אך ורק בפסק הדין. לפיכך, לא
מתקיים התנאי הראשון הנדרש להחלת כלל השתק הפלוגתא – זהות הפלוגתא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

1 ב. לאור האמור, אף לא התקיימה התדיינות לגבי הפלוגתא הנ"ל, ולא הובאו על ידי מי
2 מהצדדים ראיות כלשהן, לרבות חוות דעת מומחים והערכות שווי של שני סוגי
3 המוניטין שנכללו בעסקת המכר. זאת ועוד, בהליך בפני בית המשפט המחוזי המשיב
4 כלל לא הציג חוות דעת בדבר ייחוס התמורה למוניטין ולמניות, ובוודאי שלא בדבר
5 ייחוס התמורה בין שני סוגי המוניטין, אלא טען בעלמא שיש לייחס את כל התמורה
6 למניות. לפיכך לא מתקיים התנאי השני הנדרש להחלת כלל השתק הפלוגתא –
7 התדיינות באותה פלוגתא.

8 ג. בית המשפט העליון קבע כי המערערת לא הוכיחה את שווי המוניטין של קבוצת
9 פליינג קרגו, למעט הסכום של כ-12 מיליון ₪, שהופיע באחד המוצגים שהגישה
10 המערערת בהליך שהתנהל בפני בית המשפט המחוזי (עבודת ה-PPA) ואשר המשיב
11 לא חלק עליו. משמע מכאן כי בית המשפט העליון אף ורק קבע "**חסם תחתון**" לשווי
12 המוניטין של הקבוצה. המערערת לא הוכיחה את שווי המוניטין משום שעניין זה
13 לא נדון בבית המשפט המחוזי, כמו גם שנטל ההוכחה הוטל על כתפי המשיב ולא
14 עליה. מכל מקום, משעה שהדיון בבית המשפט העליון לא הסתיים בקביעת **ממצא**
15 **פוזיטיבי**, לא מתקיים התנאי השלישי לקיום השתק פלוגתא.

16 15. בנסיבות אלה, בהן לא קיים השתק פלוגתא ביחס לשווי המוניטין שנרכש מקבוצת
17 פליינג קרגו, יש לברר עתה את ההקצאה הנכונה של התמורה הכוללת, בין שני סוגי
18 המוניטין, וזאת בהתאם למתווה שנקבע בפסק הדין, במסגרתו התקבלו באופן עקרוני
19 כל טענותיה המשפטיות של המערערת. באותה מידה יש לאפשר למערערת להביא ראיות
20 על מנת להוכיח מה השווי שיש לייחס מתוך התמורה הכוללת להתחייבות לאי תחרות,
21 שהיא להערכתה בעלת שווי ניכר.

22 16. העדר קיומו של השתק פלוגתא מקבל משנה תוקף לאור העיקרון בדיני המס לפיו כל
23 שנת מס עומדת בפני עצמה, כפי שנקבע בע"א 490/13 **פלומין נ' פקיד שומה חיפה**
24 (24.12.2014) (להלן: **עניין פלומין**). כך, אין להחיל את השתק הפלוגתא בשנת מס אחרת
25 וזאת כאשר ארע "**שינוי באקלים המשפטי**", כפי שהיה במקרה דנן, ובקביעת בית
26 המשפט העליון באשר למצב בו נמכרים מוניטין במסגרת עסקה למכירת מניות של
27 חברת בת – דהיינו הצורך להפריד בין שני סוגי המוניטין.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

17. זכותה של המערערת להוכיח את שווי המוניטין נגזרת גם מחובתו של המשיב לגבות מס
אמת, כפי שכבר נקבע ברע"א 1830/14 רובומטיקס נ' פש"מ"ג (2.4.2015) (להלן: ענין
רובומטיקס).
18. אין לקבל את הנימוק שהעלה המשיב לביסוס עמדתו לפיו לא ניתן למסות את המערערת
באופן שאינו מתיישב עם השומה שהוצאה למוכרת, שכן עניין זה אינו רלוונטי לשאלת
השתק הפלוגתא. זאת ועוד, לא ניתן לעשות שימוש בנימוק זה כאשר הדבר מנוגד
לעקרון גביית מס אמת. יתר על כן, שנת המס הרלוונטית למוכרת היא שנת המכירה
(שנת 2007) ואילו השנים הרלוונטיות בהליכים דנן הן שנים אחרות.
19. פסק הדין הגדיר מחדש את יריעת המחלוקת בין הצדדים כאשר סוגיית הקצאת
התמורה בין שני סוגי המוניטין, זה המיוחס לקבוצה וזה המיוחס למניות, לא נדונה
במהלך דיוני השומה. מכאן שלא ניתנה למערערת הזדמנות נאותה להציג את טענותיה
וראיותיה בהתייחס לשאלת המוניטין המיוחס לקבוצת פליינג קרגו. יש לתת למערערת
את יומה בבית המשפט ולאפשר לה להציג עניין זה במסגרת נימוקי הערעור בהליכים
דנן. כך במיוחד עת נקבע בהליך שהתנהל בבית המשפט המחוזי כי נטל ההוכחה מוטל
על כתפיו של המשיב ולא על כתפי המערערים. המשיב לא עמד בנטל זה שכן נקבע כי
במסגרת עסקת המכר נמכרו שני סוגי מוניטין.
20. אין לאפשר למשיב לעשות שימוש בנימוקים פרוצדורליים על מנת לחסום את דרכה של
המערערת. הדבר מנוגד לחובת ההגינות השלטונית בה מחויב המשיב, כמו גם לעקרון
גביית מס אמת, המחייב לבצע בירור ענייני וקונסטרוקטיבי של העובדות והטענות
המשפטיות בערעורי מס. יתר על כן, טענה לקיומו של השתק פלוגתא עלולה להביא לכך
שתישלל מבעל דין הזדמנות ראויה לטעון את טענותיו במחלוקת שיש לו עם בעל הדין
שכנגד וממילא לתוצאות שאינן עולות בקנה אחד עם שיקולי צדק. לפיכך, יש להפעיל
את השתק הפלוגתא באופן זהיר ושיקול. כך בוודאי יש לנהוג בענייני מס כאשר יש
להפעיל כלל "מרוכך" של השתק פלוגתא על מנת להגיע לגביית מס אמת וכפי שאף נקבע
בעניין פלומין. לכך יש להוסיף את הגישה הליברלית הנוהגת באשר לתיקון כתבי טענות,
וכן את העובדה כי מדובר במחלוקת יחידה, מוגדרת ומצומצמת שטרם נדונה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

21. השווי שיוחס בסופו של דבר למוניטין קבוצת פליינג קרגו עמד על 2% בלבד מהתמורה
הכוללת, ואילו בעניין **תדיראן** שאליו הפנה בית המשפט בפסק הדין, שאף הוא עסק
במכירת של מניות ומכירה של מוניטין הקבוצה, יוחס למוניטין שווי בשיעור של כ-10%.
אף שווי נמוך זה של 2% מצדיק לאפשר למערערת להוכיח את שווי המוניטין של קבוצת
פליינג קרגו.

22. התמורה ששולמה בעסקת המכר עמדה על סכום כולל של 531 מיליון ₪ ואולם בית
המשפט העליון התייחס בפסק הדין לתמורה בסכום של 446 מיליון ₪ בלבד, באופן שבו
סכום של כ-434 מיליון ₪ יוחס למניות וסכום של כ-12 מיליון ₪ יוחס למוניטין קבוצת
פליינג קרגו. מכאן שקיים פער של כ-100 מיליון ₪ בין התמורה הכוללת ובין סכום
התמורה שהוקצה למניות ולמוניטין בפסק הדין. ממילא פער זה מעורר את הצורך לברר
את האופן שבו יש לייחס את מלוא התמורה לשני הרכיבים בעסקה.

23. ככל שיקבע כי קיים השתק פלוגתא ביחס לשווי המוניטין המיוחס לקבוצה, באותה
מידה יש אף לקבוע כי קיים השתק פלוגתא בכל הנוגע לסיווג התשלומים ששולמו על
ידי המערערת לדויטשה פוסט ולחברה האחות, דהיינו כהחזר הלוואה וריבית. כך קבע
בית המשפט המחוזי כממצא עובדתי, ובית המשפט העליון אישר זאת בפסק הדין. גם
פקיד השומה סבר כי יש לסווג באופן זה את התשלומים, אך טען שהם אינם מותרים
בניכוי על פי סעיף 17 לפקודה. רק במסגרת שומת הניכויים קבע פקיד השומה כי אין
מדובר בהחזר הלוואה וריבית, אלא בדיבידנד.

תמצית טענות המשיב

24. משניתן פסק הדין בו נקבע כי לצורך חישוב המס המוטל בגין עסקת המכר ייוחס סכום
של כ-12 מיליון ₪ למוניטין קבוצת פליינג קרגו, וכי בהתאם לכך יוכרו הוצאות המימון
והפחת, הרי שקביעה זו תקפה לשנות המס נשוא פסק הדין וגם לשנים שלאחר מכן,
לרבות שנות המס בהליכים דנן. אין עוד מחלוקת או אי בהירות או סימני שאלה בנוגע
לניכוי הוצאות המימון והפחת. טענות הבאות לשנות מהמתווה הנ"ל שקבע בית המשפט
העליון בפסק הדין בעניין ייחוס תמורת העסקה, אינן בהתאם למתווה העסקה שאושר
על ידי בית המשפט כפי שטוענת המערערת, אלא בניגוד לו.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

25. המעורבים האחרים בעסקת המכר, דהיינו חברת האם ודויטשה פוסט, נישמו על בסיס המתווה שנקבע בפסק הדין, דהיינו מכר של מניות תמורת סך של כ-434 מיליון ₪ ומכר מוניטין תמורת סך של כ-12 מיליון ₪. אי אפשר שהמערערת תמוסה בדרך שאינה מתיישבת עם השומות שהוצאו למעורבים האחרים, באופן הפוגע בעקרון רציפות המס.
26. העיקרון לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה משמעו כי ניתן לבחון בכל שנת מס האם חלו שינויים משפטיים או עובדתיים המצדיקים בחינה מחדש של קביעות שנקבעו בקשר עם שנות מס קודמות. עיקרון זה אינו מאפשר לערוך בחינה חדשה ככל שלא חלו שינויים כאמור. במקרה הנדון, לא חלו כל שינויים, שכן השומות שבערעור נגזרות מעסקת המכר שנערכה בשנת 2007 וקביעת בית המשפט העליון בפסק הדין לפיה מוניטין אינם נמכרים בנפרד מהעסק החי, נותרה בעינה. החלטת בית המשפט העליון מיום 22.7.2019 אף היא תומכת בעמדת המשיב ולפיה לא ניתן להפריד בין הפעילות לבין המוניטין המיוחס לאותה פעילות.
27. המערערת מבקשת להציג טענות וראיות שלא הציגה בדיוני השומה, ושלא נדונו ולא נבחנו ולא נדונו טרם הוצאת השומה. אין לאפשר למערערת לקיים דיוני שומה באולם בית המשפט. זאת ועוד, העסקה שבבסיס השומות נשוא הערעור ואופן מיסוייה נדונו לפני ולפנים. נשמעו עדים, הוגשו ונבחנו חוות דעת מומחים, נרשמו למעלה מאלף עמודי פרוטוקול והוגשו מאות עמודי סיכומים. משמע, כי היה למערערת יומה בבית המשפט ואין להתיר לה להציג עתה טענות וראיות שלא הציגה עד כה. המערערת אינה זכאית ל"סיבוב שני" ול"מקצה שיפורים". לעומת זאת, המשיב זכאי שלא להיות מוטרד שוב בעניין שנדון כבר באופן יסודי ומעמיק וניתן בו פסק דין סופי. גם האינטרס הציבורי מחייב שלא להתיר כפל התדיינות.
28. אין כל בסיס לטענת המערערת כי קיים השתק פלוגתא באשר לסיווג התשלומים ששולמו לדויטשה פוסט ולחברה האחות כהחזר הלוואה וריבית, באשר בית המשפט העליון קבע בפסק הדין כי יתרת הסכומים ששולמו בעסקה, הם תמורה עבור המניות שנרכשו על ידי דויטשה פוסט, והוצאות המימון יותרו אך ורק כנגד הסכום שיוחס למוניטין אשר נרכש על ידי המערערת.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

דיון והכרעה

1

29. יאמר כבר עתה, כי הגעתי למסקנה לפיה צודק המשיב בעמדתו כי מתקיים **השתק פלוגתא** וכי אין מקום להתיר למערערת להתדיין פעם נוספת בשאלת שוויו של המוניטין המיוחס לקבוצת פליינג קרגו. ממילא איני מקבל את בקשת המערערת לתקן את נימוקיה בערעור הנוגע לשומת ההכנסה, ואילו בקשתו של המשיב לצמצם את יריעת המחלוקת בערעור הנוגע לשומת הניכויים, כך שלא יכלול את הסוגיה האמורה, מתקבלת.

7

30. אזכיר, כי המחלוקת העיקרית שעמדה בלבו של ההליך הקודם היא האופן שבו יש לייחס את התמורה הכוללת ששולמה במסגרת עסקת המכר שנערכה בשנת 2007. עמדת המערערת הייתה כי יש לקבל את האופן בו יוחסה התמורה במסגרת מערך ההסכמים שערכו הצדדים, דהיינו, כי מתוך אותה תמורה כוללת יש לייחס למניות סך של כ-9 מיליון ₪ ואילו את יתרת התמורה יש לייחס למוניטין שהמערערת רכשה מחברת האם. עמדת המשיב הייתה כי יש לייחס את מלוא התמורה למניות.

13

31. בסיומו של הליך ממושך, בו נשמעו עדים רבים, לרבות עדויות מספר מומחים, ניתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי אשר קיבל בעיקרו של דבר את גישת המערערת. על פסק הדין של בית המשפט המחוזי הוגש ערעור לבית המשפט העליון, אשר קבע כי אכן העסקה כוללת שני מרכיבים – מכירת מניות ומכירת מוניטין – אך לא ניתן להתבסס על החלוקה ההסכמית שנקבעה על ידי הצדדים, **שכן היא אינה מייצגת לא את שווי המוניטין של חברת האם ולא את שווייה של חברת הבת** (פסקה 36 לפסק הדין).

19

וכך נאמר בעניין זה:

20

"סוגיה אחרת, בה סבור אני כי יש הצדקה להתערבותנו, היא האם ניתן לקבל את חלוקת התמורה בין שני שלבי העסקה, כפי שסוכמה בין הצדדים (והשוו לפרשת תדיראן, פסקאות 18-19). במילים אחרות, האם ניתן לקבל כי מתוך תמורת העסקה הכוללת של 446.787 מיליון ש"ח שולמו כ-2% (8.945 מיליון ש"ח) בעבור מניות א.פ.סי תובלה בינלאומית וכ-98% (437.787 מיליון ש"ח) בעבור המוניטין של קבוצת פליינג קרגו כפי שקבעו הצדדים.

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

1 בעניין זה שוכנעתי מטיעוני פקיד השומה כי יש הצדקה להתערב בפסק
2 דינו של בית המשפט קמא, ולקבוע כי חלוקת התמורה שנקבעה בהסכם
3 המכר אינה מייצגת את שווי מוניטין קבוצת פליינג קרגו אשר נמכר
4 במסגרת העסקה. במצב דברים זה, לא ניתן להתבסס על החלוקה
5 ההסכמית לצורך מיסוי העסקה, אלא יש לבחון על פי הראיות שלפנינו
6 מהו הערך שחברת פליינג קרגו הצליחה להוכיח כי יש לייחס למוניטין
7 שנמכר". (פסקה 32 לפסק הדין ; הדגשה הוספה).

8 32. בית המשפט העליון הוסיף וקבע על סמך הראיות שהיו לפניו כי ניתן לכל היותר להכיר
9 בשווי מוניטין בסך של כ-12 מיליון ₪:

10 "הנתון היחידי שהציגו הנישומים בעניין זה, ואשר עליו לא חלק גם
11 פקיד השומה, הוא ששווי זכות השימוש בסימני המסחר ובלוגו
12 השייכים לחברת פליינג קרגו עומד על 12.378 מיליון ש"ח. יתר הנתונים
13 שהוצגו, כדוגמת השווי המוערך של קשרי לקוחות או של כוח העבודה,
14 מתייחסים לנכסים הכרוכים בפעילות העסקית של חברת הבת, דהיינו
15 בפעילות השילוח הבינלאומי, ולפיכך אינם יכולים להיות מופרדים
16 משווי המניות לצורכי מס. המסקנה המתחייבת היא ששווי המוניטין
17 של קבוצת פליינג קרגו אשר הוכח בראיות עומד על 12.378 מיליון ש"ח
18 בלבד. ממילא כל יתר השווי – 434.354 מיליון ש"ח – צריך להיות מיוחס
19 למכירת המניות". (פסקה 61 לפסק הדין ; ההדגשה הוספה).

20 בסיכומם של הדברים קבע בית המשפט העליון כך :

21 "לו תישמע דעתי אמליץ לחבריי לקבל את שני הערעורים שהוגשו,
22 בהתאם למפורט להלן: ע"א 3136/17: ערעור פקיד השומה יתקבל
23 בעיקרו, תוך שייקבע כי לצורך חישוב המס המוטל בגין הסכם המכר
24 ייוחס סכום של 434.354 מיליון ש"ח למכירת מניות א.פ.ס. תובלה
25 בינלאומית מחברת פליינג קרגו לחברת דויטשה פוסט, וסכום של
26 12.378 מיליון ש"ח למכירה (מתן זכות שימוש) של מוניטין קבוצת
27 פליינג קרגו מחברת פליינג קרגו לחברת א.פ.ס. תובלה בינלאומית.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 הוצאות המימון שיוכרו לחברת א.פ.ס. תובלה בינלאומית יופחתו
2 בהתאם. ע"א 3146/17: ערעור א.פ.ס. תובלה בינלאומית יתקבל, במובן
3 זה שיאושר לה ניכוי פחת בהתאם לתקנות מס הכנסה (שיעור פחת
4 למוניטין), התשס"ג-2003 בגין הסכום שיוחס לרכישת מוניטין קבוצת
5 פליינג קרגו, דהיינו 12.378 מיליון ₪". (פסקה 72 לפסק הדין; ההדגשה
6 הוספה)

7 33. אם זו אינה קביעה ברורה וחד משמעית, שנועדה להביא את המחלוקת בין הצדדים
8 לסוף פסוק בשאלת ייחוס התמורה בעסקת המכר – איני יודע קביעה ברורה וחד
9 משמעית מהי. אף אין מדובר בעניין שנידון אגב אורחא. מדובר בלב ליבה של
10 המחלוקת בין הצדדים והנוגעת לאופן שבו יש לייחס את התמורה הכוללת ששולמה
11 בעסקה, כאשר בית המשפט העליון מצא כי הערכים שהוצגו על ידי המערערת בנוגע
12 למוניטין של קבוצת פליינג קרגו, לעומת המוניטין של פעילות השילוח הגלום
13 במניותיה, "בעליל אינם מייצגים את החלוקה הנכונה מבחינה כלכלית של התמורות
14 שניתנו במסגרת הסכם המכר" (פסקה 59 לפסק הדין).

15 34. בפסק הדין הבהיר בית המשפט העליון כי מקום בו נמכר עסק חי, על המוניטין שבו,
16 לא ניתן להפריד לצורכי מס בין מכירת הפעילות ומכירת המוניטין שכן שניהם חד הם.
17 בית המשפט העליון הוסיף כי הפרדה שכזו תתאפשר אם המכירה מתייחסת למוניטין
18 נפרד מהמוניטין של העסק גופו, כגון מוניטין של הקבוצה אליה השתייכה החברה
19 הנמכרת. גישתו זו של בית המשפט העליון עולה בקנה אחד עם ההלכה הפסוקה
20 והברורה, כדוגמת זו שנקבעה בפסק הדין בעניין אינווסט (ע"א 5321/98 אינווסט
21 אימפקס בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב, פ"ד נח(2) 241, 248-249 (2003)) ובעניין
22 תדיראן (ע"א 749/13 תדיראן בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (22.7.2015))
23 כך, שחרף ניסיונה של המערערת להציג גישה זו כחידוש או כ"שינוי באקלים
24 המשפטי", איני סבור כלל ועיקר כי כך מצב הדברים. האקלים הוא אותו אקלים
25 והרוח נושבת באותו כיוון, וגם בית המשפט העליון ראה באופן זה את מצב הדברים
26 (ראו פסקה 42 לפסק הדין).



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליונג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליונג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

35. גישתה של המערערת באשר לאותו "אקלים משפטי" חדש, מתבססת, ככל הנראה, על כך שבעיניה יש להבחין בין המניות ובין המוניטין המיוחס לפעילות השילוח הבינלאומי. מכאן מנסה היא להוליך למסקנה לפיה הדיון בהליך הקודם נסוב על אופן ייחוס התמורה בין שני נכסים אלה, ואילו סוגיית הקצאת התמורה למוניטין הקבוצה, לעומת מוניטין פעילות השילוח, לא נדונה, וכאילו מדובר בפלוגתא אחרת. אלא שבית המשפט העליון הבהיר בפסק הדין כי אין מקום להפרדה זו, שכן מניותיה של חברה, והמוניטין המשויך לפעילותה של אותה חברה – חד המה. אין מדובר בשני נכסים, אלא בנכס אחד – הן המניות הנמכרות, ואותו חלק בתמורה שאינו מיוחס למוניטין הקבוצה, ממילא מיוחס למניות. החלטתו של בית המשפט העליון מיום 22.7.2019 ולפיה לא קיימים שני ימי רכישה למניות, אלא אחד - מחדדת עניין זה ביתר שאת. מכל מקום, מהמצוטט לעיל מתוך פסק הדין ברור כי בית המשפט העליון התייחס באופן מובהק לחלוקת התמורה בין שני סוגי המוניטין, דהיינו מוניטין פעילות השילוח (הגלום במניות) ולמוניטין הקבוצה, ולא רק לחלוקה (או אי החלוקה) בין המניות ובין מוניטין פעילות השילוח, וממילא לטענת המערערת בעניין זה אין כל אחיזה.

36. יש לזכור בהקשר זה כי המערערת, יחד עם הנישומים האחרים, היא שבחרה לייחס מתוך התמורה הכוללת ששולמה בעסקה (סך של מעל חצי מיליארד ₪) סך של כ-9 מיליון ₪ (דהיינו פחות מ-2%) למניות, ואילו את היתרה למוניטין. ייחוס זה של התמורה נראה בעיני בית המשפט העליון כ"מופרז". טענת המערערת לפיה בית המשפט העליון אימץ את עמדתה העקרונית באשר לאפשרות למכור באופן נפרד מניות ומוניטין, אין בה כלל ועיקר לגרוע מהקביעה בדבר "המופרזות" באופן שבו דווחה העסקה.

בהליך האחר שנוהל על ידי המערערת באשר לקנס הגירעון שהוטל עליה בעקבות פסק הדין (ה"פ 19-06-28307), הגם שקיבלתי את עתירתה של המערערת לביטול הקנס, מצאתי לנכון לציין דברים אלה היפים גם להליכים דנן :

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



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פלוינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פלוינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

- 1 דומני, כי מצבה של המבקשת מבחינת מידת "ההתרחקות" היה טוב יותר
2 אילו בית המשפט העליון היה קובע כי מבחינה משפטית גרידא לא ניתן
3 לייחס תמורה המשולמת בגין מכירת מניות או מכירת פעילות, למוניטין.
4 דווקא העובדה כי אפשרות כזו אכן קיימת, ושהיא נוצלה על ידי המערערים
5 בדרך של ייחוס מופרך של תמורה למרכיב המוניטין, היא שעשויה לכאורה
6 ללמד על התנהלות "רשלנית". מכל מקום, וכאמור, משלא הוגש ערעור על
7 ידי המשיב בעניין זה, סוגיית הקנס הפכה לחלוטה.
- 8 37. על כל פנים, בנסיבות אלה, ומאחר שהמערערת לא הציגה, ובוודאי לא הוכיחה, ייחוס
9 אחר שאינו "מופרך", היה ניתן לאמץ את גישת המשיב לפיה כל התמורה שולמה עבור
10 המניות. חסד עשה, אפוא, בית המשפט העליון עם המערערת שמצא, לאחר שבחן
11 בקפידה את ראיותיה, כי ניתן לייחס למוניטין הניתן להפרדה, דהיינו זה השייך לחברת
12 האם, סך של כ-12 מיליון ₪.
- 13 משהסתבר למערערת כי ניסיונה לייחס אך ורק כ-2% מהתמורה למניות, ואילו את
14 היתרה למוניטין (וזאת חרף ההלכה הברורה לפיה אין להפריד בין הפעילות העסקית
15 ובין המוניטין הקשור אליה) – לא צלח, טוענת היא עתה כי יש לגזור **ערך נוסף** מתוך
16 התמורה הכוללת, הערך שבית המשפט העליון ייחסו למניות, והוא שווי מוניטין
17 הקבוצה, וזאת בניגוד לקביעתו של בית המשפט העליון בפסק הדין. זאת אין לאפשר.
- 18 38. סבורני כי ניסיונה של המערערת לחזור ולהביא להכרעה נוספת את סוגיית השווי שיש
19 לייחס למוניטין שניתן להפרדה מהעסק החי, ולפיכך אינו בבחינת תמורה בגין מכירת
20 המניות, הינו בבחינת שימוש לרעה בכלל לפיו "כל שנת מס עומדת בפני עצמה". אכן,
21 וכפי שנאמר בעניין **פלומין** לאור הכלל האמור אין למנוע דיון חדש בפלוגתא שנקבעה
22 בעניין פיסקלי, אך אין פירושו של דבר הוא כי כלל זה פותח "לכל רוח" את ההתדיינות
23 בשנות מס עוקבות תוך התעלמות מכל מה שהוכרע באופן חלוט במחלוקת בין
24 הצדדים. לפיכך, ועל אף הכלל לפיו "כל שנת מס עומדת בפני עצמה", לא קיימת
25 לנישום – ובאותה מידה גם לא לפקיד השומה – האפשרות להעמיד מחדש לבירור עניין
26 שבירורו בא על סיומו וניתנה בו הכרעה חלוטה, ברורה וחד משמעית. **ככל שלא חל**
27 **שינוי עובדתי או משפטי**, ההכרעה באותו עניין חולשת על כלל השומות שהן תולדה
28 של אותה הכרעה.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פלוינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פלוינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

39. לפיכך, משנקבע כי מתוך התמורה ששולמה בעסקת מכר קונקרטית שנערכה במועד אחד ויחיד, יש לייחס למוניטין שווי של כ-12 מיליון ₪, ומשעה שהמערערת אינה יכולה להצביע על שינוי כלשהו שארע מאז אותה עסקה, שווי זה גוזר את תוצאות המס של כל השומות לכל שנות המס, ככל ששומות אלו מבוססות על אותו שווי (אציין בהקשר זה כי ממילא אין גם חשיבות לשאלה באיזה סכום נקב בית המשפט העליון באשר לשווי המניות, והאם אמנם התמורה הכוללת עומדת על הסכום הנזכר בבקשת המערערת וכיצד הוא חושב; בסופו של יום, קביעתו הפוזיטיבית של בית המשפט העליון נוגעת לשווי מוניטין הקבוצה, וכפועל יוצא מכך כל היתרה מיוחסת למניות).
40. ממילא אין לקבל את טענת המערערת לפיה לא מתקיים השתק פלוגתא על שום שלא נקבע ממצא פוזיטיבי באשר לשווי המוניטין הניתן להפרדה מהעסק ומהמניות. לטענתה, שווי זה נקבע רק על יסוד כך שהמערערת לא הביאה ראיות להוכחת אותו שווי וזאת לאור יריעת המחלוקת בין הצדדים. כאמור לעיל, המערערת תולה את מחדלה בעניין זה גם ב"שינוי האקלים המשפטי" שנקבע בפסק הדין. אלא שכפי שצינתי לעיל, איני סבור כי חל שינוי כלשהו באקלים המשפטי ולפיכך המערערת אינה רשאית לטעון כי לא נקבע ממצא פוזיטיבי באשר לשווי אותם מוניטין, וכפי שהבהרתי בע"מ 48240-01-15 פיננסטיק בע"מ נ' פריד שומה פתח תקווה (14.10.2016) בפסקה 38:
- "אכן, בעניין פלומין עמד בית המשפט על כך שבהתדיינות הראשונה, זו שבעקבותיה עולה הטענה להשתק פלוגתא, "נקבע ממצא", ויש להניח כי בדומה למה שנקבע בעניין סררו, יש לפרש זאת כ"ממצא פוזיטיבי" וזאת להבדיל מממצא הנובע מהעדר הוכחה. עם זאת, גם ההלכה לפיה אין להחיל את הכלל בדבר השתק פלוגתא מקום בו לא הוגש כתב הגנה (ע"א 202/70 אליהו נ' יחזקאל פ"ד כה(2) 425 (1971) אינה עומדת עוד באופן איתן על תילה (רע"א 2237/06 בנק הפועלים בע"מ נ' וינשטיין (8.3.2009)), ובבחינת קל וחומר, אין לשלול את החלת הכלל כאשר ההליך המשפטי החל אך בעל דין כשל בהבאת ראיות ולפיכך לא עמד בנטל ההוכחה המוטל עליו. ברי כי תוצאת אי עמידה בנטל הוכחה, לרבות בשל אי הבאת עדים, אין פירושה שלא נקבע "ממצא פוזיטיבי"."



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

41. לטענת המערערת, לפיה בית המשפט העליון התכוון לקבוע אך ורק "חסם תחתון" לשווי המוניטין של הקבוצה, ולפיכך כי פתוחה בפניה הדרך להוכיח את השווי הנכון, לא מצאתי כל תימוכין בפסק הדין, לא במפורש ואף לא במשתמע. על פניו ניכר כי בית המשפט העליון לא התכוון להותיר את הדיון בשאלת השווי לעת אחרת, או לאפשר למערערת להוכיח שווי אחר מזה אשר הוא עצמו קבע על בסיס מה שהיה בפניו.
42. אציין בהקשר זה, כי לאחר הדיון שהתקיים בבית המשפט העליון, הגישה המערערת ביום 5.8.2018 בקשה להשלמת טיעון בעניין שווי המוניטין, לרבות "המשמעות של הותרת המותג של הקבוצה בידי פליינג קרגו בע"מ". המערערת הדגישה כי אין בבקשתה לגרוע מטענתה לפיה אין להתערב בקביעה העובדתית של בית המשפט קמא בדבר שווי המוניטין ושווי המניות שנמכרו על ידי חברת האם, אך ככל שעל אף זאת נשקלת על ידי בית המשפט האפשרות לקבוע שווי שונה מכפי שנקבע על ידי הצדדים לעסקה ואושר על ידי בית המשפט קמא, מתבקש בית המשפט להתיר לצדדים השלמת טיעון קצרה בעניין זה. המשיב, כמו גם חברת האם ומר רייק התנגדו לבקשה. האחרונים ציינו בתגובתם כי "עניין אלוקציית השווי - תם ונשלם".
- בית המשפט העליון דחה את הבקשה להשלמת הטיעון וזאת נוכח העובדה כי שלב הגשת ושמיעת הטיעונים הסתיים לאחר שלצדדים ניתנה הזדמנות נאותה להעלות את מכלול טענותיהם (הבקשה, התגובות והחלטת בית המשפט העליון צורפו כנספחים 1 – 4 לבקשת המשיב).
- איני מוצא, אפוא, כל אחיזה לפרשנותה של המערערת לפיה בית המשפט העליון התכוון לאפשר לה לערוך "מקצה שיפורים" להוכחת שווי המוניטין בזיקה לשומות שנות המס הבאות, וזאת אך ורק משום הכלל לפיו "כל שנת מס עומדת בפני עצמה".
- לכך יש להוסיף, כי המערערת אף אינה מציינת מה השווי שלדעתה יש לייחס למוניטין הקבוצה, ועל שום מה היא סוברת כי טעה בית המשפט העליון שקבע כי השווי שיש לייחס למוניטין עומד על סך של כ-12 מיליון ₪. כל שטוענת היא ש"להערכתה של תובלה בינלאומית, שווי המוניטין של קבוצת פליינג קרגו (להבדיל משווי המוניטין של הפעילות השילוח הבינלאומי) שנרכש במסגרת עסקת המכר, גבוה באופן משמעותי מחסם השווי התחתון שנקבע לגבי שווי זה (כ-12 מיליון ₪)".



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- 1 הנימוק שהמערערת מעלה בעניין זה הוא שבמקרים דומים אחרים, כמו בעניין
2 **תדיראן**, נקבע שיעור אחר, גבוה יותר, מתוך התמורה. ברי, כי לא ניתן להקיש בעניין
3 זה ממקרה אחד למקרה אחר, ושווי מוניטין של קבוצה אחת, ובוודאי שיעורו מתוך
4 כלל התמורה במכירת חברת בת, אינו בהכרח כשווי המוניטין של קבוצה אחרת או
5 השיעור שיש לייחס לאותם מוניטין מתוך התמורה הכוללת ששולמה בעסקת המכר.
- 6 43. זאת ועוד, לא מצאתי בטיעוניה של המערערת מענה הולם לטענת המשיב לפיה לא ניתן
7 להתעלם משומוניהם של המעורבים האחרים בעסקת המכר, לאמור חברת האם
8 ודויטשה פוסט, המבוססות על אותו ייחוס שנקבע על ידי בית המשפט העליון. ברי
9 בעיני כי אין להשלים עם תוצאה לפיה **באותה עסקה ובקשר לאותם נכסים**, ייקבע
10 שווי שונה למוכר ולקונה. אם חברת האם מכרה למערערת מוניטין בשווי של כ-12
11 מיליון ₪, הרי שהמערערת קנתה נכס זה באותו שווי ולא בשווי אחר. וכיוצא בכך, אם
12 חברת האם מכרה לדויטשה פוסט מניות בשווי ההפרש בין התמורה הכוללת ובין שווי
13 המוניטין האמור, ובאופן זה הן נישומו, אי אפשר לומר כי אך ורק לצורך שומתה של
14 המערערת יש לייחס חלק משווי זה (בסכום שאינו ידוע, והמערערת, כאמור, אף לא
15 ציינה מהו) לנכס אחר, כך שלמעשה המניות נמכרו בשווי נמוך יותר.
- 16 44. אם אין די בכל האמור, הרי שאף לא אוכל להתעלם מהאופן שבו התנהלה המערערת
17 במסגרת ההליכים דנן, כאשר חזרה והבהירה, פעם אחר פעם, כי קביעותיו של בית
18 המשפט העליון בערעור התלוי והעומד בעניינה, "יקרינו" על ההליכים דנן, ובתוך כך
19 אף ביקשה להאריך את המועד להגשת נימוקי הערעור (בשומת הניכויים) וזאת עד
20 למתן פסק הדין. והנה, משניתן פסק הדין והסתבר כי נדחתה עמדתה באשר לאופן
21 שבו יש לייחס את התמורה, נאחזת היא בטענה כי פסק הדין קבע, כביכול, קביעה
22 "מפתיעה" באמצע את עמדתה כי ניתן למכור מניות ומוניטין באופן נפרד, אך לא
23 מוניטין המיוחס לפעילותו של העסק, אלא רק זה המשוך לקבוצה. צודק המשיב
24 המעלה תמיהה - כלום סברה המערערת שרק אם טענותיה תתקבלנה יהיה בכך כדי
25 ליצור זיקה בין ההכרעה בפסק הדין לבין ההליכים דנן? כלום סברה שאם טענותיה
26 תדחנה, יהיה ניתן להציג תזה שונה באשר להקצאת התמורה בין סוגי הנכסים?

27



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 18-03-55902 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 18-01-47138 א.פ.ס. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני :

- 1 עם כל החשיבות הרבה הקיימת לעקרון שנקבע בעניין **רובומטיקס** בדבר גביית מס
- 2 אמת – ויודגש כי שום דבר ממה שטוענת המערערת אינו מלמד על כך שהשווי שקבע
- 3 בית המשפט העליון אינו משקף מס אמת – קיים עקרון חשוב לא פחות, שאף הוא
- 4 נקבע באותה הלכה, ולפיו אין לנצל לרעה את ההליך המשפטי.
- 5 45. מכל האמור עולה, כי קיים השתק פלוגתא בכל הנוגע לאופן שבו יש לייחס את התמורה
- 6 ששולמה בעסקת המכר וזאת בהתאם לקביעותיו של בית המשפט העליון, אשר חלות
- 7 גם ביחס לשומה בשנות המס נשוא הערעורים דנן. משמע, כי מתוך התמורה הכוללת
- 8 יש לייחס סך של 12.378 מיליון ₪ למוניטין הקבוצה שנרכש מחברת האם, ובהתאם
- 9 לשווי זה יותרו למערערת הוצאות הפחת והוצאות המימון. יתרת התמורה תיוחס
- 10 לרכישת המניות.
- 11 46. לא מצאתי יסוד לטענת המערערת כי ככל שיקבע כי קיים השתק פלוגתא בסוגיית שווי
- 12 המוניטין של קבוצת פליינג קרגו, יש ממילא לקבוע כי קיים השתק פלוגתא גם באשר
- 13 לסיווג התשלומים ששולמו על ידי המערערת כהחזר הלוואה וריבית. אדרבא, על פניו
- 14 נראה כי קביעת בית המשפט העליון בפסק הדין לפיה יתרת התמורה שמעבר לסך הנ"ל
- 15 של כ- 12 מיליון ₪ שולמה על ידי דויטשה פוסט לחברת האם עבור המניות (ראו פסקה
- 16 62 לפסק הדין), משמעה כי המערערת לא קיבלה הלוואה, והתשלומים ששילמה אינם
- 17 בגדר החזר קרן הלוואה וריבית. עם זאת, ככל שקיימת למערערת טענה אחרת כנגד
- 18 קביעתו של המשיב בשומת הניכויים לפיה מדובר בדיבידנד – טענה זו שמורה לה.
- 19 47. אשר על כן – בקשת המערערת לתיקון ההודעה המפרשת את נימוקי הערעור בע"מ
- 20 18-03-55902 (שומת ההכנסה) – **נדחית**, וזאת מהטעם כי קיים השתק פלוגתא בנוגע
- 21 לשאלה איזה חלק מהתמורה הכוללת בעסקה יש לייחס למניות ואיזה חלק למוניטין,
- 22 והכל בהתאם לקביעותיו של בית המשפט העליון בפסק הדין.
- 23 בקשת המשיב בהתייחס לע"מ 18-01-47138 (שומת הניכויים) ולפיה קיים השתק
- 24 פלוגתא בנוגע לשאלה הנ"ל ולפיכך כי אין להתיר למערערת להעלותה פעם נוספת לדיון
- 25 במסגרת הערעור דנן - **מתקבלת**.
- 26 יתר הסוגיות שבמחלוקת, ככל שקיימות, יעמדו בעינן.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 55902-03-18 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה
ע"מ 47138-01-18 אף.סי. (פליינג קרגו) תובלה בינלאומית בע"מ נ' פקיד שומה רמלה

תיק חיצוני:

1 48. המערערת תישא בהוצאות המשיב בגין הבקשות דנן וזאת בסך כולל של 40,000 ₪
2 שישולמו בתוך 30 יום, שאם לא כן יישאו הפרשי הצמדה וריבית החל מהיום ועד
3 למועד תשלומם בפועל.

4 ניתן לפרסם החלטה זו.

5

6

7

8

9

10 ניתנה היום, ג' תשרי תשפ"א, 21 ספטמבר 2020, בהעדר הצדדים.

11

שמואל בורנשטין, שופט

12
13