



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

לפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערת: החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד גולדפרב זליגמן ושות'

נגד

המשיב פקיד שומה גוש דן
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס וניר וילנר – פרקליטות מחוז תל אביב (אזרחי).

2

3

פסק דין

4

5

6 לפני ערעור על שומות שקבע המשיב למערערת בגין שנות המס 2010, 2011 (ע"מ 16567-07-17),
7 2012 (ע"מ 8148-02-18), 2013 (ע"מ 73162-01-20), 2014 (ע"מ 47016-01-21), 2015, 2016 (ע"מ
8 45406-01-22) ו- 2017 (ע"מ 26284-04-24).

9

10 עניינם של ערעורי המס שלעיל במחלוקת שהתגלעה בין רשות המסים (להלן: "המשיב" או "פקיד
11 השומה") לבין המערערת בסוגיה של סיווג וחובת ניכוי מס במקור בגין תשלומים ששילמה
12 המערערת על פי הסכמי בקבוק ושיווק בלעדיים שנכרתו בינה לבין The Coca-Cola Company
13 (להלן: "קוקה קולה") את חלקם רואה המשיב כתמלוגים בגין שימוש בזכויות הקניין הרוחני של
14 קוקה קולה, החייבים בניכוי מס במקור.

15

16 **רקע**

17

18 המערערת, היא חברה פרטית אשר התאגדה והחלה פעילותה בשנת 1968, ומאז היא מחזיקה
19 בזכויות הפצה של המשקאות הקלים הנמכרים בישראל תחת סימני המסחר ו/או המותג "קוקה
20 קולה" (להלן: "משקאות קוקה קולה") מכוח הסכמים שנכרתו בינה לבין קוקה קולה מעת לעת.
21 שיווק ומכירת משקאות קוקה קולה בישראל מבוצעת באמצעות החברה המרכזית למכירות והפצה
22 בע"מ שבבעלות מלאה של המערערת (להלן: "החברה המרכזית").

23



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1 לצורך שיווק ומכירת משקאות קוקה קולה בישראל רוכשת המערערת תמציות מספק מורשה של
2 קוקה קולה, מכינה את משקאות קוקה קולה בתוספת מרכיבים נוספים, מוזגת את המשקה
3 לבקבוקים ומשנעת את המשקאות אל נקודות השיווק והמכירה.

4

5 בשנות המס הרלבנטיות חייב המשיב את המערערת באי ניכוי מס במקור בגין חלק מהתשלומים
6 ששילמה המערערת לקוקה קולה, מאחר ולטענתו מדובר בתמלוגים בגין השימוש שעושה המערערת
7 בסימני המסחר והמוניטין של קוקה קולה.

8

9 עמדה זו של המשיב לא השתנתה גם לאחר דיוני השומה וההשגה, ומכאן הערעורים שלפני.

10

11 להלן פירוט נימוקי השומה לשנות המס 2010 – 2011 :

12

13

14 1". אי ניכוי מס מהעברות לחו"ל:

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

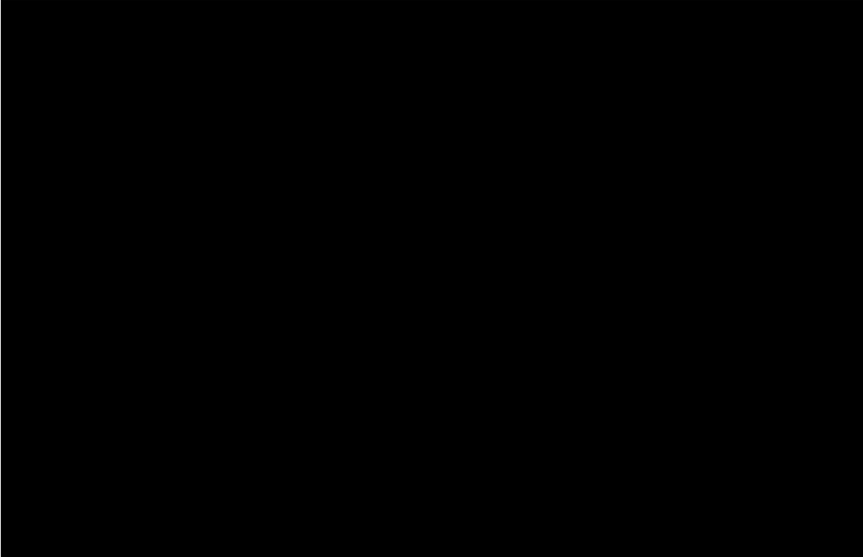




בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1
2
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
31



עוד קבעתי, כי התמורה שסווגה על ידי כתמלוגים מהווה הכנסה מתמלוגים ששולמה
על ידי חברה תושבת ישראל, ובהתאם הופקה בישראל וחייבת במס בישראל בהתאם
לסעיפים 2 (7) ו- 4א (א) (7) לפקודה.
לאור האמור לעיל, קבעתי, כי היה על החברה לנכות מס במקור מהתשלומים שסווגו
על ידי כתמלוגים ששולמו לסניף מאירלנד מכוח סעיף 170 לפקודה.
עוד קבעתי, כי יש לנכות מס במקור בגין ההכנסה מתמלוגים כאמור, בהתאם לשיעור
המס הקבוע בדין הפנימי בישראל, שכן על פי מסמכים שהוצאו על ידך, התשלומים
ששולמו על ידי החברה בשנות המס, לא שולמו לחברה תושבת אירלנד כפי שנטען
בתחילה על ידך, אלא לסניף של חברה מאוגדת באיי קיימן, ובהתאם אין כל מקום
להעניק הטבות אמנה בגין ההכנסה כאמור. לפיכך, היה על החברה לנכות מס בשיעור
24% - 25% בשנים 2010 - 2011 בהתאמה, ע"פ סעיף 170 לפקודה.
...
בשל העובדה שהחברה היא המשלמת את המס, (העבירה תמלוגים מבלי לנכות)
חישוב המס נערך בגילום כמפורט להלן".



טענות המערערת:

א. בגין שנת המס 2010 הגישה המערערת דו"ח ניכויים שנתי בשנת 2011, ובהתאם להוראות
סעיף 167 (א) (2) לפקודת מס הכנסה (להלן: "הפקודה"), היה על המשיב לקבל את הדיווח
או לדחותו ולהוציא שומה לפי מיטב השפיטה עד ליום 31.12.2014. אלא שרק ביום
10.8.2014 החל המשיב בביקורת ניכויים לשנת המס 2010, ואף התעכב בדרישתו לקבלת
מסמכים עד ליום 26.10.2014. לא זאת אף זאת, המשיב התעכב כמעט חודשיים נוספים





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
22-01-45406 וע"מ 24-04-26284 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

- 1 בהגשת בקשה להארכת המועד לקביעת שומת הניכויים מסמנכ"ל לעניינים מקצועיים
2 ברשות המיסים.
3
4 זאת ועוד. הנימוקים לארכה המבוקשת לא נמסרו למערערת בזמן אמת וממילא לא
5 התאפשר לה להשמיע טיעוניה בטרם קבלת ההחלטה בעניין.
6
7 החלטת הסמנכ"ל לעניינים מקצועיים ברשות המיסים מיום 25.12.2014, להאריך את
8 המועד לקביעת שומת הניכויים, הייתה אוטומטית, "שבלונית ובלתי מנומקת", וחסרה
9 התייחסות לנסיבות המקרה הקונקרטיות.
10
11 בנוסף, האיזון בין עקרון סופיות השומה והסתמכות הנישום לבין עקרון גביית המס, לפיו
12 רק במקרים חריגים ייעשה שימוש בסמכות ההארכה "הופר ברגל גסה".
13
14 בהתחשב בכל אלה, ההחלטה על הארכת המועד לקביעת שומת ניכויים, בניגוד לדין
15 ולהוראות סעיף 3.3 לחוזר מס הכנסה 3/2009 – "הארכת תקופת התיישנות" (מוצג מע/1)
16 אינה יכולה לעמוד, ומשחלף המועד לאישור או דחיית הדיווח של המערערת לשנת המס
17 2010, יש לקבל את השומה העצמית של המערערת.
18
19 ב. למרות סכומי המס הגבוהים מאוד, שומה שלב א' נערכה על ידי המשיב, ביום 31.12.2015,
20 מבלי שהייתה בידיו עבודה כלכלית או חוות דעת מתאימה, ובסופו של דבר חוות דעת
21 מטעם מר שמוליק ווינשטיין, מנהל מחלקת הערכות שווי ושינוי מבנה עסקי ברשות
22 המיסים, נכתבה רק בחודש דצמבר 2017. לפיכך, עד סוף דיוני השומה לא הייתה למערערת
23 הזדמנות להתייחס לחוות הדעת המלאה. נוכח פגמים אלה, יש לראות את צו השומה
24 לשנות המס 2010 ו- 2011, "כאילו התיישן, ולקבל את הערעור לגביו".
25
26 ג. במהלך השנים ערכה רשות המיסים ביקורות שומה וניכויים ובין היתר נבחנה סוגיית
27 התמלוגים. בכל אותן שנים קיבל המשיב את עמדת המערערת, לפיה אין מדובר בתשלום
28 תמלוגים, וקבע באופן חד משמעי שאינו רואה בחלק מהתשלום בגין התמציות שרכשה
29 המערערת לצורך ייצור משקאות קוקה קולה ושיווקם, תמלוגים בגין השימוש בקניין
30 הרוחני של קוקה קולה. כך בביקורת ניכויים לשנת המס 1995 ובמסגרת דיון בין הצדדים
31 נכרת הסכם מיום 18.5.2000 (מוצג מע/5), אשר לא כלל חיוב מס בגין תמלוגים. כך גם
32 ביחס לשנות מס נוספות, בהן קיבל המשיב את עמדת המערערת לפיה אין מדובר
33 בתמלוגים.





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1 רק בשנת 2014 החליט המשיב לשנות מעמדתו "ארוכת השנים" ולחייב את המערערת
2 בניכוי מס במקור בגין תשלום תמלוגים רעיוניים. המערערת הסתמכה על ההתנהלות
3 העקבית של רשות המיסים לאורך השנים, על כן, המערערת לא התייחסה לנושא ניכוי מס
4 במקור בגין תמלוגים בהתחשבות שלה עם ספק התמציות. שינוי העמדה של המשיב וחיוב
5 המערערת בתשלום מס בגין רכיב תמלוגים רעיוני הוא שרירותי, חסר בסיס עובדתי, ופוגע
6 בעקרונות הוודאות וההסתמכות של המערערת אשר בינתיים שינתה מצבה לרעה בהסתמך
7 על מצגי המשיב. אמנם אין הרשות רשאית לכבול את שיקול דעתה וכל שנת מס עומדת
8 לעצמה, אולם שינוי עמדה או החלטה אינו יכול להיות שרירותי אלא רק בהתקיים שינוי
9 נסיבות מהותי או שינוי מדיניות או שינוי חקיקה רלוונטית. בענייננו, לא חל כל שינוי
10 מהותי בהתנהלות המערערת בהפצת משקאות קוקה קולה או בנסיבות והמצב העובדתי
11 העסקי בשנות המס שבערעורים זהה למצב העובדתי העסקי בכל עשרות שנות המס שקדמו
12 להן.

13

14 ד. לטענת המערערת, היא רוכשת מקוקה קולה מוצר מוגמר בו דבק המוניטין של קוקה קולה
15 ובמצב דברים זה הוראות הדין הן שאין לחייב את המשווק בתשלום תמלוגים.

16

17

18

19

20 המופצים בישראל על ידי המערערת יהיו מתוצרתה של קוקה קולה בלבד, בהתאם

21

22

23

24

25

26

27

28

29 ה. לטענת המערערת שיטת הפעילות לפיה רוכשת המערערת תמציות של משקאות קוקה
30 קולה נוהגת ונפוצה במדינות רבות מאחר ואספקת התמצית מפחיתה את משקל המים
31 והסוכר הנגישים לכל מבקב במדינתו, ובכך מצטמצמות עלויות השינוע של משקאות
32 קוקה קולה באופן משמעותי. מוסיפה המערערת, כי אילו הייתה רוכשת את המוצר "כאשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
22-01-45406 וע"מ 24-04-26284 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1 הוא ארוז ומוכן למכירה" עלויות השינוע היו כה גבוהות עד כדי כך שמכירת משקאות
2 קוקה קולה הייתה הופכת לבלתי משתלמת מבחינה כלכלית.
3

4 1. לטענת המערער מודל פעולה מסחרי זה מונהג על ידי קוקה קולה לפני למעלה מ – 120
5 שנים ב - 200 מדינות באמצעות 300 מבקבקים והוא מקובל במרבית החברות הפועלות
6 בשוק המשקאות הקלים. משכך, אין מדובר במודל פעולה שמונהג משיקולים של
7 התחמקות מתשלום מס או הפחתתו אלא במודל פעולה מסחרי הקיים עשרות שנים.
8

9 2. לביסוס טענותיה ותמיכה בערעור צירפה המערער חוות דעת מומחה מטעם רו"ח אורי
10 כהן.
11

12 3. בסיכומים משלימים מטעמה טוענת המערער, כי החלטת המשיב לחייב אותה בתשלום
13 מס במקור בגין תמלוגים, מהווה אפליה של המערער ביחס לנישומים הפועלים בדרך
14 דומה, אותם לא חייב המשיב בתשלום מס במקור בגין תשלום תמלוגים לספקי התמציות.
15 עוד בעניין זה טוענת המערער, כי למשיב אין מדיניות סדורה בעניין התמלוגים והוא
16 מפעיל את סמכותו בצורה שאינה עקבית היוצרת "איפה ואיפה בין נישומים".
17

טענות המשיב:

18 1. המשיב עומד על הנימוקים המפורטים בנימוקי השומה כמפורט לעיל.
19

20 2. עוד טוען המשיב, כי במהלך כל שנה מעבירה החברה תשלומים שוטפים בגין רכישת בסיסי
21 משקה הכלולים בחשבונות הייבוא. בסוף כל שנה נערכת התחשבות סופית הנקבעת על
22 פי שיעור מוסכם מהמכירות נטו ומתבצעים תשלומי השלמה מבלי שבפועל נרכשו בסיסי
23 משקה נוספים. כל התשלומים לרבות תשלומי ההשלמה שמקורם בהתחשבות סוף השנה
24 משולמים לספקיות בסיסי משקה. תשלומים אלה מוצגים על ידי החברה כהוצאה בגין
25 רכישת בסיסי משקה. מלבד תשלומים אלו לא מועבר כל תשלום בעד שימוש שנעשה
26 בנכסים הבלתי מוחשיים של קבוצת קוקה קולה. לפיכך, לעמדת המשיב, התשלום שהוצג
27 על ידי המערער בעלות רכישת בסיסי משקה כולל בתוכו תשלום בגין שימוש בנכסים
28 הבלתי מוחשיים של קבוצת קוקה קולה.
29
30
31
32



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 ג. לטענת המשיב המערערת אינה רוכשת מוצר סופי, אלא תמציות ובהתאם להנחיות
2 שניתנות לה על ידי קוקה קולה היא מייצרת, מאחסנת, מפרסמת, מחלקת ומוכרת את
3 המוצר הסופי משקאות קוקה קולה (סעיף 67 להודעה המפרשת את נימוקי השומה). מוסיף
4 המשיב וטוען, כי המערערת אינה מוכרת תמציות ממותגות אלא את משקאות הקוקה
5 קולה "ולשם כך עליה לעבור את כל התהליך הכולל לאורך כל הדרך שימוש במוטגים
6 (לרבות סימני מסחר, לוגו, פרסום) של קוקה קולה, עיצוב האריזות בפורמט הממותג של
7 קוקה קולה, שימוש במידע הנוגע לניסיון התעשייתי והמסחרי של קבוצת קוקה קולה
8 העולמית, ופרסום ומכירת המוצר בהתאם לכללים ולשיטת העבודה הייחודית של קוקה
9 קולה". בכך לטענת המשיב, "שונה המערערת מיבואן של מוצר ממותג הרוכש את המוצר
10 בהתאם לתמורה המשקפת רווח מסוים למוכר, ובכך מסתיימת העסקה".
11
12
13

14 ד. לצורך ביסוס טענתו שלעיל וחישוב שיעור התמלוגים ממנו נגזר שיעור ניכוי המס במקור,
15 נסמך המשיב על חוות דעת מחלקת הערכות שווי ברשות המסים.
16
17

דין

18
19
20 1. סעיף 2 (7) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: "הפקודה") מכוחו נקבעו שומות
21 המערערת, קובע:

22 "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס, בשיעורים
23 המפורטים להלן, על הכנסתו של אדם תושב ישראל שהופקה או שנצמחה בישראל
24 או מחוץ לישראל ועל הכנסתו של אדם תושב חוץ שהופקה או נצמחה בישראל,
25 ממקורות אלה:
26

27 (1) ...

28 ...

29 (7) השתכרות או ריווח שמקורם בכל נכס שאינו אחוזה-בית ולא קרקע ולא בנין
30 תעשייתי;"

31
32 סעיף 4א (א) לפקודה, עליו נסמך פקיד השומה, קובע:

33
34 "המקום שבו הופקה או נצמחה הכנסה, השתכרות או רווח מכל אחד מהמקורות
35 המפורטים להלן יהיה –



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 ... (1)
- 2 ...
- 3 (7) לגבי השתכרות או רווח, לרבות תמלוגים, שמקורם בנכס לא מוחשי – מקום
- 4 מושבו של המשלם;”
- 5
- 6 2. הצדדים אינם חלוקים על המשמעות של הוראות הפקודה שלעיל, למעט סיווג חלק
- 7 מהתשלומים ששילמה המערערת לקוקה קולה כתמלוגים הבאים בגדרו של סעיף 4א (א)
- 8 (7) לפקודה, ובכך אדון להלן.
- 9
- 10 3. אין חולק שהסכמי קוקה קולה אשר נכרתו בין המערערת לבין קוקה קולה לאורך שנים
- 11 רבות ועוד קודם לשנת 2010, אינם כוללים התייחסות או חיוב מפורש של המערערת לשלם
- 12 לקוקה קולה תמלוגים או כל תשלום אחר בגין הרישיון וזכות השימוש בסימני המסחר או
- 13 בזכויות קניין רוחני של קוקה קולה (סעיף 7 לתצהירו של אליהו נאווי המצהיר מטעם
- 14 המשיב).
- 15
- 16 במצב דברים זה, הכלל הוא שעל פקיד השומה לכבד את הוראות ההסכם שנכרת בין
- 17 הצדדים, למעט חריגים הקבועים בדיני המס, בין היתר, סעיף 85א (א) לפקודה, שזו לשונו:
- 18 **”בעסקה בין-לאומית שבה מתקיימים בין הצדדים לעסקה יחסים מיוחדים**
- 19 **שבשלהם נקבע מחיר לנכס, לזכות, לשירות או אשראי, או שנקבעו תנאים אחרים**
- 20 **לעסקה, באופן שהופקו ממנה פחות רווחים מאשר היו מופקים בנסיבות העניין, אילו**
- 21 **נקבעו המחיר או התנאים בין צדדים שאין ביניהם יחסים מיוחדים (להלן – תנאי**
- 22 **השוק), תדווח העסקה בהתאם לתנאי השוק ותחויב במס בהתאם.**
- 23 **”...**
- 24
- 25
- 26 4. אין חולק שהמערערת וקוקה קולה אינן חברות קשורות במובן התאגידי הפורמאלי, דהיינו
- 27 אין מדובר בחברת בת או בחברה קשורה ובעלי המניות במערערת אינם בעלי מניות
- 28 מהותיים בקבוצת קוקה קולה אם בכלל. משכך מתעוררת השאלה האם בנסיבות העניין
- 29 מתקיימים בין המערערת לבין קוקה קולה ”יחסים מיוחדים” המקימים לפקיד השומה
- 30 סמכות להתערב בהסכם שנכרת בין המערערת לבין קוקה קולה ולסווג תשלומים בהם
- 31 חויבה המערערת באופן שונה מהמוסכם לכאורה בין המערערת לבין קוקה קולה?.
- 32
- 33 בע”א 780/14 סילברבוים אחזקות בע”מ נ’ פקיד שומה – היחידה הארצית לשומה (פורסם
- 34 בנבו) (להלן: ”עניין סילברבוים”), התייחס בית המשפט העליון למשמעות המונח ”יחסים
- 35 מיוחדים” בדיני המס, וכך נקבע (שם, פסקה 19 לפסק הדין של כבוד השופט ד’ ברק-ארוז):
- 36





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 "יחסים מיוחדים – המונח "יחסים מיוחדים" מופיע בחוקי מס שונים שבהם
2 נדרשת התייחסות לשווי הכלכלי ה"אמיתי" של עסקאות לצורך מיסוי נכון
3 שלהן, במצב שבו היחסים בין המוכר לקונה עלולים להטות את המחיר
4 שנקבע ביניהם. חוקים אלה נמנעים ברגיל מהגדרה ממצה של המונח, ואף
5 פסיקתו של בית משפט זה הלכה בנתיב דומה, בשים לב לעושר של המצבים
6 הכלכליים והאנושיים שמזמנים חיי המסחר.

7
8 כך למשל, ההגדרה של המונח יחסים מיוחדים לעניין מס שבח מקרקעין
9 פורשה באופן רחב ותלוי הקשר, באופן שחבק בתוכו הן יחסי תלות, קרבה
10 משפחתית, יחסי שליטה, יחסי קרבה מסחריים שהשפיעו על המחיר
11 המוסכם, וכן מצבים נוספים שבהם השפיעו עליו שיקולים זרים לבר-
12 עסקיים... באופן כללי, ניתן לומר כי מונח זה מכוון למקרים שבהם "אותו
13 מוכר, אילו היה מוכר בשוק החופשי, לקונה אחר, היה דורש ומקבל מחיר
14 גבוה יותר" (ד"נ 22/71 דנקנר נ' מנהל מס שבח מקרקעין, אזור תל-אביב,
15 פ"ד כח 105, 108 (1973)).

16
17 לכך יש להוסיף, כי גם כאשר נוספו בפקודת מס הכנסה הגדרות למונח זה
18 (לאחר התרחשותה של העסקה המצויה בבסיס הערעור), הרי שאלה כוללות
19 רשימה "פתוחה" של מצבים טיפוסיים של יחסים מיוחדים, להבדיל
20 מרשימה סגורה. כך למשל, בסעיף 85א לפקודת מס הכנסה, שנוסף לחוק
21 בשנת 2002, מוגדר המונח "יחסים מיוחדים" כך: "לרבות יחסים שבין אדם
22 לקרובו, וכן שליטה של צד אחד לעסקה במשנהו, או שליטה של אדם אחד
23 בצדדים לעסקה, במישרין או בעקיפין, לבד או יחד עם אחר".

24
25 ...לא זו בלבד שאין כל פגם בהתייחסות למכלול הנסיבות, אלא שלמעשה
26 בחינה זו היא נדרשת כדי לעמוד על טיבם של היחסים בין הצדדים".

27
28 5. על רקע ההלכה שלעיל, אבחן האם בנסיבות הקונקרטיות לענייננו ההתקשרות בין
29 המערערת לבין קוקה קולה מהווים "יחסים מיוחדים", המקימים לפקיד השומה סמכות
30 להתערב בהסכם קוקה קולה ולסווג חלק מהתשלומים בהם חויבה המערערת כתגמולים
31 בגין השימוש בסימני המסחר וזכויות הקניין הרוחני של קוקה קולה, למרות שנוסח
32 ההסכם אינו כולל חיוב בתשלום תמלוגים באופן מפורש.

33
34 6. מחוות הדעת עליה נסמך המשיב, ונראה שאין חולק, ניתן לעמוד על עוצמת המותג קוקה
35 קולה והקשר של קוקה קולה עם המשווקים העצמאיים (מבקבקים) במדינות השונות
36 ברחבי העולם, כדוגמת המערערת (שם, ע' 23):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 "מבקבים – נכון לשנת 2015, לקבוצת קוקה קולה בעלות או שליטה על 76 מפעלי
2 ייצור ומילוי בקבוקים ופחיות במקומות שונים ברחבי העולם. בנוסף קבוצת קוקה
3 קולה קשורה עם מעל 300 מבקבים בלתי תלויים ברחבי העולם.
4 ...
5 שיתוף פעולה עם המבקבים משחק תפקיד מרכזי ביישום ובהצלחת פעולות השיווק
6 של קבוצת קוקה קולה. קבוצת קוקה קולה העבירה למבקבים ולמשווקים שלה
7 ברחבי העולם כ- 5 מיליארד דולר בשנת 2010 על מנת שיהיו שותפים בתכניות שיווק
8 וקידום מכירות וזאת בשל הבנתה כי הערך של העסק הוא במוטג (The value of
9 "this business is in the brand") וכי המוצרים הנמכרים הינם הרבה יותר
10 הוליסטיים מרק המשקה ("It's much more holistic than just the drink").
11
12 7. מהסכם קוקה קולה עולה כי המערערת ביקשה להשתמש בסימני המסחר של קוקה קולה
13 לצורך שיווק משקאות קוקה קולה בישראל. עוד עולה מההסכם כי קוקה קולה העניקה
14 למערערת רישיון לעשות שימוש בסימני המסחר וזכויות הקניין הרוחני שלה (ראה המבוא
15 להסכם וסעיף 12.1 לחוות הדעת של רשות המסים).
16
17 8. בנימוקי השומה התייחס פקיד השומה לנסיבות ההתקשרות בין המערערת לבין קוקה
18 קולה ולהוראות הסכם קוקה קולה, וכך פירט:
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36 9. בטרם נתייחס לנסיבות הקונקרטיות עליהן נסמך פקיד השומה וחוות דעת המומחים, נכון
37 לציין כי ברע"א 371/89 אילן לייבוביץ נ' א.א.ת.י. אליהו בע"מ ואח' (פורסם בנבו) (להלן:



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 "עניין אליהו", התייחס בית המשפט העליון (כבוד הנשיא מ' שמגר) למהות זכויותיו של
2 מפיץ במוניטין של מוצר, וכך נקבע (שם, פסקה 3):

3
4 "אכן, מקובל כי המפיץ הבלעדי נוטל על עצמו לפרסם את המוצר ולבנות לו מוניטין
5 בתחום הטריטוריאלי אשר בו הוקנתה לו הזכות להפצה בלעדית.

6 ...
7 המוניטין המקומי של המוצר נבנה, אם כן, במידה רבה, על-ידי מאמצי השיווק
8 והמכירה של המפיץ הבלעדי. עם זאת, אין פירושו של דבר כי זכות הקניין במוניטין
9 זה היא של המפיץ. זכות הקניין במוניטין של המוצר, אף זה אשר נבנה על-ידי
10 המפיץ, שייכת ליצרן המוצר.

11 ...
12 הקניין במוניטין של המוצר הוא של היצרן. המוניטין של המוצר דבק במוצר עצמו.
13 המוצר מזוהה, בדרך כלל, עם היצרן אשר מייצר אותו, ולא עם המפיץ אשר משווק
14 אותו. המפיץ פועל, אמנם, לשם בנייתו של מוניטין זה ולשם טיפוחו. אך בכך בלבד
15 אין כדי להקנות לו את זכות הקניין במוניטין מן הסוג האמור...

16 כך אף בענייננו. המוצרים הנדונים, עטי פרקר ועטי קרוס, מזוהים בארץ עם יצרניהם.
17 מפצי העטים בארץ, המשיבות הראשונה והשנייה, אמנם פועלים לשם טיפוח
18 המוניטין של המוצרים, אך עובדה זו בלבד אין בה כדי לגרור את הזכות לייחס לעצמם
19 את המוניטין של המוצר.

20 ...
21 יצרן המוצר בוחר לו את אפיקי השיווק הרצויים לו, דרכם הוא מבקש לשווק את
22 סחורתו. ההחלטה למי למכור את סחורתו היא בידו. עם זאת, לאחר שמכר את
23 סחורתו והעביר לרוכש את זכות הקניין בה, אין הוא יכול, מכוחו של המוניטין,
24 להמשיך לשלוט על אפיקי ההפצה של הסחורה. הרוכש את הסחורה רוכש אותה
25 יחד עם המוניטין אשר צמוד אליה. סביר, כי המוניטין היווה שיקול ברכישתה של
26 הסחורה. יש להניח כי קיום מוניטין אף בא לידי ביטוי בתמורה הכספית ששילם
27 הרוכש עבור הסחורה. עתה, משרכש את הסחורה, רשאי הרוכש להפיצה הלאה, תוך
28 שהוא נהנה מן המוניטין אשר קיים לסחורה זו. היצרן אינו יכול, מכוחו של המוניטין,
29 לעקוב אחר הנכס שייצר, וכשהוא מוכר אותו הוא נפרד ממנו באופן מוחלט.
30 אכן, ייתכנו מקרים בהם ירצה היצרן לשלוט על אפיקי השיווק והמכירה של סחורתו.
31 במקרים כאלו הוא עשוי להתנות התניות חוזיות בהסכם ההפצה, המגבילות את
32 המפיץ באשר להמשך הפצתה של הסחורה.

33 ...
34 השאלה העקרונית הנבדקת על-ידנו היא אם, בהיעדרה של הגבלה חוזית ומכוחו של
35 המוניטין בלבד, יכול היצרן לשלוט על אפיקי ההפצה ולמנוע הפצה אשר מתחרה
36 במפציו. התשובה לשאלה זו, כפי שהובר, היא שלילית".

37
38 קביעותיו של בית המשפט בעניין אליהו, תומכות במסקנה לפיה רכישת מוצר לצורך הפצתו
39 מכוח הסכם הפצה אינה מצריכה או מחייבת הקנייה נפרדת של המוניטין אשר דבק במוצר.

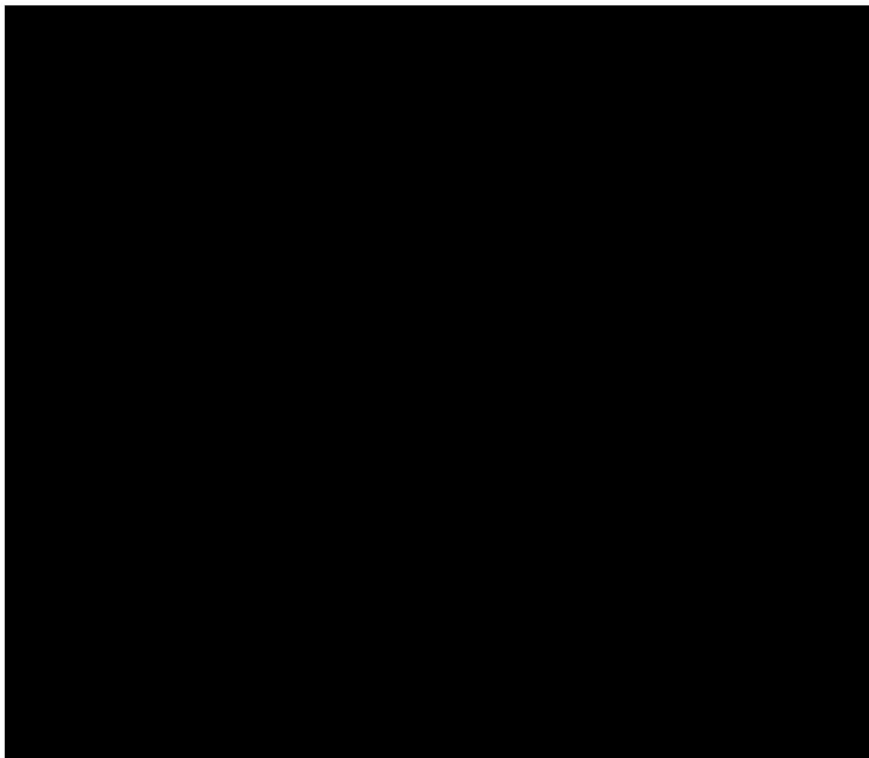




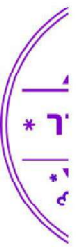
בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

- 1 לפיכך וככל שמדובר בשיווק משקאות קוקה קולה על ידי המערערת, יש לבחון האם
2 המערערת רוכשת מקוקה קולה "מוצר" מוגמר של קוקה קולה אותו היא משווקת כאשר
3 המוניטין של קוקה קולה "דבק בו" או שמא היא רוכשת מקוקה קולה חומר גלם המשמש
4 אותה יחד עם מריבים נוספים לייצור "מוצר" (משקה) אותו היא משווקת תוך כדי שימוש
5 בסימני המסחר ובמוניטין של קוקה קולה.
6
7 10. אין מחלוקת שהמערערת רוכשת מקוקה קולה תמציות בלבד. בנסיבות אלה, יש לבחון
8 האם תהליך הפיכת התמצית הנרכשת מספקי קוקה קולה למשקה אותו משווקת
9 המערערת בישראל הוא תהליך שולי במכלול העסקה שבין קוקה קולה לבין המערערת, אזי
10 ניתן לומר שעיקר העסקה בין המערערת לבין קוקה קולה היא רכישת משקה בו דבק
11 המוניטין של קוקה קולה, כטענת המערערת או שמא הפיכת התמצית האמורה למשקה
12 מהווה תהליך ייצור משמעותי ומהותי שמבצעת המערערת בישראל תוך שימוש בתמצית
13 ובבבוקים שרוכשת המערערת מהספקים של קוקה קולה כדי לייצר משקה אותו היא
14 משווקת בישראל תוך שימוש בסימני המסחר ובמוניטין של קוקה קולה.
15
16 11. באשר לתהליך הייצור הנעשה על ידי המערערת בישראל, העיד מר יואב נחשון, המצהיר
17 מטעם המערערת (ש' 15 ע' 206 לפרוטוקול הדין מיום 8.7.2019):



18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34
35
36





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

- 1
- 2
- 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
- 31
- 32
- 33
- 34
- 35
- 36
- 37
- 38

[Redacted]

בהמשך חקירתו אישר מר יואב נחשון כי המערערת מעסיקה [Redacted]

12. מעדותו של מר יואב נחשון עולה כי [Redacted]

[Redacted]

13. בחקירתו התייחס המומחה מטעם המערערת, לפעילות המערערת הנוגעת להכנת משקאות קוקה קולה, וכך העיד (ש' 9 ע' 21 לפרוטוקול הדיון מיום 7.7.2019):

[Redacted]





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

14. הנה כי כן, רו"ח כהן, המומחה מטעם המערערת אשר העיד כי סייר במפעל של המערערת משתמש אף הוא במונחים ייצור ומפעל כאשר הוא מתאר את שראו עיניו בתהליך ייצור משקאות קוקה קולה במפעל של המערערת, ומשכך אין לנו אלא פשוטם של דברים, דהיינו שהמערערת מייצרת משקאות קוקה קולה.
15. ועוד. אפילו אניח לטובת המערערת וקוקה קולה ששיטת הפעולה של קוקה קולה אל מול היצרנים והמפיצים במדינות השונות לרבות בישראל, נועדה לצמצם את הצורך בשינוע כמות גדולה של סוכר ומים כדי לחסוך בעלויות הייצור של משקאות קוקה קולה, אין בכך כדי לשנות מהמסקנה שייצור המשקה הסופי מתמציות קוקה קולה והמרכיבים הנוספים הנדרשים לכך, מחייב הפעלת מכוונות ועובדים בהיקפים גדולים ומשמעותיים.
16. חיזוק למסקנתי שלעיל, ניתן למצוא בהלכה שנקבעה בע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ (פורסם בנבו), לפיה המבחן העיקרי ל"פעילות ייצורית" מתקיים כאשר הנישום מייצר "יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" (שם, פסקה 6). בענייננו נראה כי מבחן זה מתקיים לפי שהמערערת מייצרת משקאות קוקה קולה מסוגים שונים (יש מוחשי) מתמציות קוקה קולה ומרכיבים נוספים (יש מוחשי אחר). ויודגש כי אין ספק שלא ניתן למכור את התמציות אותן רוכשת המערערת מספקי קוקה קולה כמשקאות קוקה קולה ללא פעולות הייצור/הערבוב ופעולות נוספות שמבצעת המערערת במפעל שלה, עוד בטרם תחילת פעולות השיווק וההפצה.
- לכך יש להוסיף כי המבחן הנוגע לייצור יש מוחשי הוא מבחן מצמצם ביחס למבחן "ההשבחה הכלכלית" ומבחן "היקף השימוש במוצר המוגמר" שנועדו אף הם לקבוע האם מדובר בפעילות ייצורית, ובהתחשב בנסיבות שפורטו לעיל, מבחנים אלה בוודאי מתקיימים ביחס לייצור משקאות קוקה קולה על ידי המערערת, הן לעניין הפיכת התמצית למשקה קוקה קולה והן לעניין היקף משקאות קוקה קולה הגדול המיוצר ומשווק על ידי המערערת.
- זאת ועוד. המערערת עצמה מאשרת כי היא מוכרת כיצרון לפי חוקי מס שונים (ראה סעיף 191 לסיכומים), וגם בכך יש כדי לחזק את המסקנה לפיה מדובר בייצור משקאות קוקה קולה.
17. בהתחשב בכל אלה, אין לי אלא לדחות את טענת המערערת לפיה היא רוכשת מקוקה קולה מוצר מוגמר ולקבוע כי המערערת מייצרת משקאות קוקה קולה בישראל כאשר חומרי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 הגלם הדרושים לייצור משקאות קוקה קולה מסופקים על ידי קוקה קולה או על פי
2 הנחיותיה.

3
4 18. נוכח מסקנתי לפיה המערערת מייצרת משקאות קוקה קולה בישראל ואין מדובר ברכישת
5 מוצר מוגמר, ממילא מתבקשת המסקנה לפיה שיווק המשקאות שמייצרת המערערת תוך
6 שימוש במוניטין ובסימני המסחר של קוקה קולה, המהווים נכס כלכלי בעל עוצמה לא
7 מבוטלת, מחייבת תשלום תמלוגים בגין השימוש האמור. כך נהוג וכך מקובל כאשר בעל
8 המותג נותן ליצרן ומשווק רישיון לעשות שימוש בסימני המסחר ובמוניטין שלו לצורך
9 שיווק ומכירה של המוצר המיוצר על ידי היצרן.

10
11 19. בהודעה המפרטת את נימוקי השומה צוין כי על פי הצהרת חשב המערערת מר זאב אדלר
12 מיום 2.12.2015, החל משנת 2006 נערכה התחשבות שנתית בין המערערת לבין קוקה
13 קולה, כאשר התשלום ששולם על ידי המערערת נעשה לפי שיעור המכירות של המערערת.
14 בכך יש להוסיף ולתמוך במסקנה שמבחינה מהותית מחויבת המערערת בתשלום תמלוגים
15 בגין השימוש בסימני המסחר והקניין הרוחני של קוקה קולה בשיווק ומכירת משקאות
16 קוקה קולה בישראל. טענת המערערת לפיה מדובר בסכומים זניחים, אינה יכולה לסייע
17 לה, לפי שלא מן הנמנע שקוקה קולה מתמחרת את התמציות במדויק בהתחשב בהיקף
18 המכירות של המערערת בישראל ולכן ההתאמות בסוף השנה אינן משמעותיות, ראה עדותו
19 של מר יואב נחשון (ע' 306 – 309 לפרוטוקול הדיון מיום 11.7.2019).

20
21 ועוד. בחוות דעתו טען רו"ח כהן כי תמורה המחושבת לפי שיעור המכירות "אינה סממן
22 בלעדי של עסקת תמלוגים בגין שימוש בקניין רוחני" (שם סעיף ג2), אולם גם הוא מסכים
23 שמנגנון זה הוא "מנגנון נפוץ", ובהתחשב במכלול הנסיבות נראה כי גם במקרה כאן מדובר
24 בתשלום תמלוגים.

25
26 20. כאמור, בהסכמים שנכרתו בין המערערת לבין קוקה קולה אין למצוא חיוב בתשלום
27 תמלוגים, למרות שקוקה קולה הקנתה למערערת זכות שימוש בסימני המסחר שלה
28 ובקניין הרוחני. זאת, נוכח צורת העסקה שנרקמה בין המערערת לבין קוקה קולה היוצרת
29 בין השניים "יחסים מיוחדים" של קשר ומעורבות הדדית של שתי החברות בייצור ושיווק
30 משקאות קוקה קולה בישראל, מעין "מיזם משותף" (Joint Venture). כך, אין חולק
31 שקוקה קולה מנחה ו/או מחייבת את המערערת לפעול בצורה מסוימת בכל שלבי רכישת
32 חומרי הגלם, הייצור, הפרסום ושיווק משקאות קוקה קולה וככל שהמכירות עולות שני
33 הצדדים מרוויחים יותר.
34

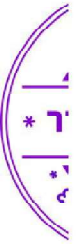
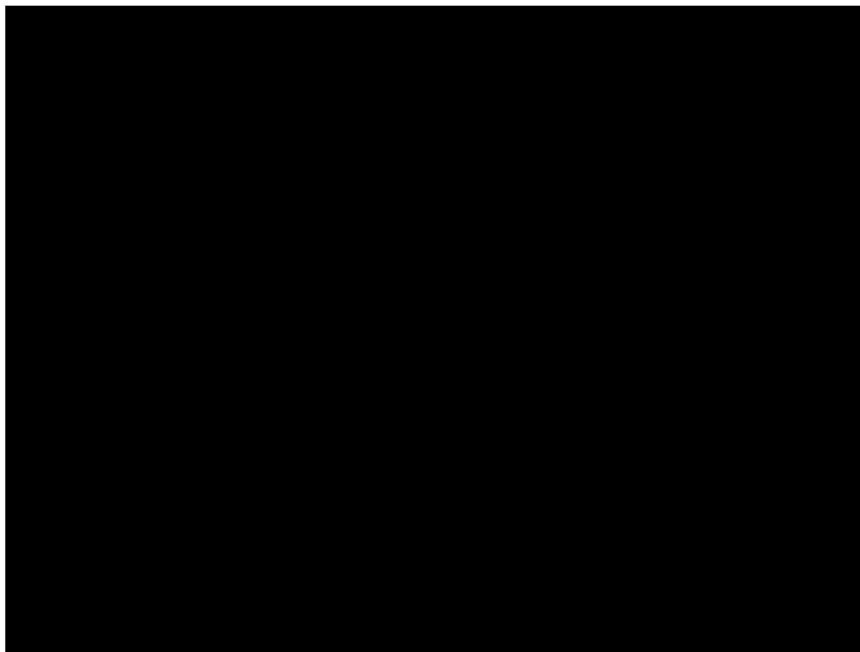


בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
22-01-45406 וע"מ 24-04-26284 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

- 1 21. בעניין סילברבוים הנזכר לעיל, נקבע כי "הרקמה" של המונח "יחסים מיוחדים" הקבוע
- 2 בסעיף 85 א לפקודת מס הכנסה, היא "רקמה פתוחה" המחייבת בחינה של מכלול הנסיבות
- 3 והיחסים בין שני צדדים כדי לקבוע אם אכן מתקיימים "יחסים מיוחדים" בין שני צדדים
- 4 לעסקה המקימים לפקיד השומה סמכות לסווג את תנאי העסקה הבינלאומית "בהתאם
- 5 לתנאי השוק" ולחייבה במס בהתאם.
- 6
- 7 22. מהאמור עד כאן, נראה כי בהתחשב במכלול תנאי ההסכמים שנכרתו בין קוקה קולה לבין
- 8 המערערת, ובהתחשב במעורבות ההדדית בין המערערת לבין קוקה קולה בייצור ושיווק
- 9 משקאות קוקה קולה לרבות אופן ההתחשבות כפי שפורט לעיל, יש לראות ביחסים בין
- 10 קוקה קולה לבין המערערת "יחסים מיוחדים" כמשמעותם בסעיף 85 א לפקודת מס
- 11 הכנסה, המקימים לפקיד השומה סמכות לסווג חלק מהתשלומים שמשלמת המערערת
- 12 לקוקה קולה כתמורה בגין הרישיון שניתן לה להשתמש בסימני המסחר והקניין הרוחני
- 13 של קוקה קולה בשיווק משקאות קוקה קולה בישראל.
- 14
- 15 23. כאמור לתמיכה בטענותיה צירפה המערערת חוות דעת מטעם רו"ח אורי כהן במטרה
- 16 לסתור את מסקנתו של המומחה מטעם רשות המסים, ובין היתר, מתאר רו"ח כהן, את
- 17 העסקה שנכרתה בין קוקה קולה לבין המערערת (שם, סעיף 3). כך מסביר רו"ח כהן את
- 18 העובדה שלמרות שקוקה קולה העניקה למערערת רישיון להשתמש בזכויות המותג בשיווק
- 19 משקאות קוקה קולה, אין מדובר בהסכם המגלם תשלום תמלוגים:

20
21
22
23
24
25
26
27
28
29
30
31
32
33
34

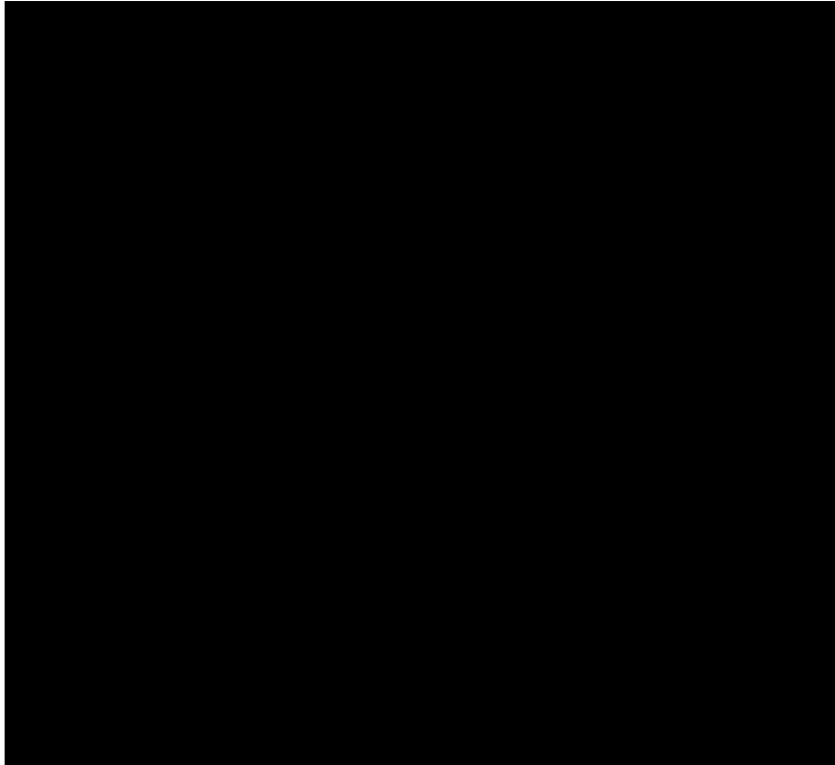




בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19



20 אכן וכפי שנקבע לעיל, דברים אלה של רוי"ח כהן תומכים במסקנה שמדובר במיזם משותף
21 לייצור ושיווק משקאות קוקה קולה בישראל, ואין בהם כדי לשנות מהמסקנה לפיה
22 המערכת מייצרת משקאות קוקה קולה בישראל.
23
24 24. רוי"ח כהן מתייחס לגישת ה- OECD לפיה תשלומים עבור זכות בלעדית להפצה של מוצר
25 ממותג באזור גאוגרפי מסוים אינם מהווים תשלומי תמלוגים בגין שימוש בקניין רוחני
26 (שם, ע' 16). מוסיף רוי"ח כהן הנסמך על עמדת ה- OECD וטוען כנגד עמדת המשיב, כי
27 "גם בהפצת מוצר שיובא כמוצר סופי ממותג למהדרין נעשה שימוש ברור במוצג, שהרי
28 הדוגמא מזכירה בבירור "Branded Shirts" ולפיכך חלה באופן מפורש על מוצרים
29 ממותגים, על אף העובדה שהיקף מכירותיהם מושפע בהכרח מערך המותג הגלום בהם".
30
31 בענייננו המעוררת אינה קונה את המוצר הממותג מקוקה קולה אלא רק תמציות
32 ובקבוקים ויחד עם חומרי גלם נוספים היא מייצרת את משקאות קוקה קולה המשווקים
33 ונמכרים תחת סימן המסחר של קוקה קולה ו/או זכויות קניין רוחני אחרות של קוקה
34 קולה. תמורת סימן מסחר כה חזק בעל מוניטין עולמי מקובל ונהוג לשלם תמלוגים. לפיכך,
35 אין בהנחיות או בגישת ה- OECD המתוארת כדי לסייע למעוררת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1

2 25. עוד מוסיף רו"ח כהן, כי האינטרס העומד בתכלית ההתקשרות בין קוקה קולה לבין
3 המערערת והשימוש בזכויות המותג הוא משותף הן לקוקה קולה והן למערערת כאשר שני
4 הצדדים תורמים יחד, כל אחד בתחום מומחיותו ויתרונו היחסי להגדלת כוחו של המותג
5 בטריטוריה ולמיצויו המרבי. "על כן, שימוש שנעשה במותג לצורך הגדלת מכירות מוצרי
6 היצרן בטריטוריה אינה רק נלווה להפצה, אלא הינו לטובת ולמען היצרן והמפיץ גם יחד,
7 ולכן, אין היגיון שהשימוש יחייב בתשלום תמלוגים". הוא אשר אמרנו – מיזם משותף
8 במסגרתו עושה היצרן שימוש בסימני המסחר ובמוניטין של קוקה קולה תמורת תמלוגים.

9

10

26. בחוות הדעת מטעם רשות המסים, נטען (שם, סעיף 12.1):

11

12

"עיון בהסכם המבקבק מצביע באופן חד משמעי, כי הדבר העיקרי בו הוא הענקת
13 רישיון למבקבק להשתמש במותגים של קבוצת קוקה קולה.

14

...

15

הזכות והיכולת של המבקבק, המשמש כמפיץ הבלעדי של מוצרי מותגי קבוצת קוקה
16 קולה, מקנה לו יתרון משמעותי, לא רק על פני היצרנים המקומיים אלא גם על פני
17 מבקבים של מותגים מתחרים.

18

היתרונות באים לידי ביטוי במגוון רחב של היבטים כלכליים, כגון: בתמחור המוצרים
19 בפרמיה של עשרות אחוזים ובשליטה המתמשכת בשוק המקומי בדומה לשליטה
20 בשווקים רבים בעולם, וזאת בשל היותם של מותגי קוקה קולה מותגים מובילים
21 בעולם.

22

הזכות לייצר ולשווק את מוצרי קוקה קולה כוללת את היכולת של החברה המרכזית
23 לשווק לזכיינים של הרשתות הבינלאומיות, כגון מקדונלדס, ברגר קינג ואחרים,
24 המהווים שותפים אסטרטגיים עולמיים של קבוצת קוקה קולה.

25

בכלכלה המודרנית של העשורים האחרונים ברור ומקובל, כי שימוש בנכסים בלתי
26 מוחשיים בעלי ערך מזכים את בעלי הנכסים הבלתי מוחשיים בזרם הטבות כלכליות
27 – דמי שימוש (תמלוגים), במידה וזכויות לשימוש בנכסים הבלתי מוחשיים מוענקת
28 לאחרים, ותזרים מזומנים נוסף לבעל הנכסים הבלתי מוחשיים במקרה של שימוש
29 עצמי – כתוצאה מחסכון בהוצאה שהיו נדרשים לשלם לאחר בתמורה לזכות
30 להשתמש בנכסים בלתי מוחשיים, כגון מותגים.

31

לפיכך, מבחינה כלכלית, מתבקשת המסקנה, כי חלק מהתשלום אותו מעבירה
32 החברה המרכזית למשקאות לקבוצת קוקה קולה באמצעות התשלומים שהוצגו
33 עלולות בסיסי משקה הינו בעד שימוש במותגים של קבוצת קוקה קולה".

34

35

27. בהתחשב בנסיבות העניין והמפורט לעיל אין לי אלא להסכים לעיקר המסקנות של
36 המומחה מטעם רשות המסים. בהקשר זה ראוי לציין, כי התובנה של המערערת לפיה
37 תהליך הייצור של משקאות קוקה קולה בישראל אינו מהווה חלק משמעותי בעסקה שבניה





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 לבין קוקה קולה הוא מובנת מאחר וכפי שאף המומחה מטעם המשיב הבהיר וציטט את
2 דבריו של מנכ"ל קבוצת קוקה קולה: "It's much more holistic than just the drink".
3 עם זאת ללא המשקה המוחשי יהיה חלקו בעסקה אשר יהיה, לא יכולה הייתה המערערת
4 לקיים עסק כלכלי ככל שמדובר בעסקה הנוגעת למשקאות קוקה קולה.

5

6 28. בחוות הדעת מטעם רשות המסים התייחס המומחה לשיעור התמלוגים וכך כתב (שם, ע'
7

8): (11)

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

29. בהמשך חוות דעתו התייחס המומחה מטעם רשות המסים באופן מפורט לקביעת שיעור התמלוגים (עמודים 33 – 39, 45 – 51).

30. בחוות דעתו, טען המומחה מטעם המערערת רו"ח אורי כהן כי המומחה מטעם רשות המסים כשל בקביעת שיעור התמלוגים ממספר סיבות: האחת, סטייה ודילוג ממתודה אחת (מחקר השוואתי) למתודה אחרת (מדד מותגים) ולמתודה שלישית ושרירותית (שיעור מה – EBIDTA). טענה זו סומכת המערערת על חוות דעתו של רו"ח כהן. כך לטענת המערערת מתודת המחקר ההשוואתי נחלה כישלון מאחר ואין בנמצא עסקאות ברות השוואה ולמעשה העסקאות עליהן נסמך המומחה מטעם רשות המסים כללו "תחום רחב" שלא ניתן להסיק ממנו על שיעור התמלוגים הראוי.

31. כן טענה המערערת כי למרות שעל פי המחקר ההשוואתי שערך הגיע המומחה מטעם רשות המסים לשיעור תמלוגים [REDACTED] בחר הוא בתקרה העליונה של טווח התמלוגים באופן בלתי מוסבר "שעל פני הדברים נועד להגדיל את שיעור התמלוגים הרעיוניים באופן מלאכותי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 עוד טוענת המערערת כי [REDACTED] מהמכירות לתמלוגים רעיוניים, אינו
2 יכול לעמוד, כי הוא מביא לתוצאה לפיה פחות [REDACTED] מוקצים
3 לשאר הנכסים בעסקה.
4

5 31. אכן, חלק מהטענות שהעלו המערערת ו/או המומחה מטעמה ביחס לאופן קביעת שיעור
6 התמלוגים, אינם טענות חסרות טעם, לפי שכפי שהודה אף המומחה מטעם המשיב:
7 "בשטח קשה מאוד למצוא עסקאות ברות השוואה שהן ממש ממש דומות.. (ש' 16 ע' 864
8 לפרוטוקול הדיון מיום 19.12.2019), ובהמשך העיד: "מה לעשות שעסקים אינם דומים
9 אחד לשני, זה קשה מאוד למצוא" (שם, ש' 17 ע' 866). אלא, שעניין זה אינו חדש ומקובל
10 למצוא עסקאות קרובות ולבצע התאמות בהתאם לנסיבות העניין, וכך אף אישר המומחה
11 מטעם המשיב: "עדיין יש מקום להתאמות, התחשבות בכוח היחסי של כל גורם, בעמדת
12 המיקוח, בסביבת השוק שהוא פועל, ז"א עדיין היישום הוא לא אחד לאחד ודורש התאמות
13 כאלה ואחרות..." (שם, ש' 20 ע' 865).
14

15 32. בחוות דעתו, מפרט רו"ח כהן את הגורמים המשפיעים על גובה התמלוגים בעסקה בה
16 משתלמים תמלוגים בהם (שם, ע' 28): ההטבות הכלכליות, עיתוי קבלת ההטבות
17 הכלכליות ומשכן, היקף ההשקעות הנדרשות לניצול הזכות, הסיכון הגלום בשימוש בקניין
18 הרוחני.
19

20 33. [REDACTED]
21
22
23
24
25
26
27

28
29 34. בהתייחסו לעיתוי קבלת ההטבות הכלכליות ומשכן, מבהיר רו"ח כהן כי ככל שההטבות
30 הכלכליות מהשימוש במוצג מתקבלות מוקדם יותר ולאורך זמן רב כך עולה שווי הזכות.
31

32 בסעיף 26 להודעה המפרשת את נימוקי הערעור מציינת המערערת כי היא מפיצה את
33 משקאות קוקה קולה בישראל "ברצף מאז שנות ה-60 של המאה הקודמת בהתאם
34 להסכמים בהם התקשרה עם TCCC מעת לעת". נמצא, שההטבות הכלכליות מהשימוש





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 במותג ו/או בסימן המסחר של קוקה קולה התקבלו אצל המערערת מוקדם והמערערת
2 נהנתה מההטבות הכלכליות האמורות במשך עשרות רבות בשנים. ועוד. בהודעת הערעור
3 מציינת המערערת (שם סעיף 25): "עוד למיטב ידיעת המערערת, קבוצת קוקה קולה היא
4 גם הבעלים של הנוסחאות הסודיות המשמשות לייצור המשקאות הקלים של הקבוצה,
5 הנחשבות (במיוחד הנוסחה הסודית של משקה הקוקה קולה) לסוד המסחרי השמור
6 בעולם". זאת ועוד. בהודעת הערעור מציינת המערערת (שם, סעיף 23): "למיטב ידיעת
7 המערערת, מוצריה של קבוצת קוקה קולה החלו להימכר בעולם בשלהי המאה ה 19
8 כאשר לפי פרסומים פומביים, כיום משווקת הקבוצה את מוצריה בכ - 200 מדינות".
9 בנסיבות אלה, ולמרות טענת רו"ח כהן באשר לסיכונים לכאורה הגלומים בשוק המשקאות
10 הקלים באופן כללי ובמשקאות קוקה קולה באופן קונקרטי (שם, ע' 30 - 31), נראה כי
11 למצער ביחס לשנות המס הרלבנטיות שתוצאותיהן כבר ידועות, אין ליתן משקל רב
12 לסיכונים המתוארים בחוות הדעת של רו"ח כהן. בכך יש כדי לתמוך במסקנה שהתמלוגים
13 בגין השימוש במותג קוקה קולה ובסימני המסחר של קוקה קולה צריכים להיות על הצד
14 הגבוה הנחוג בשוק המשקאות הקלים או עסקים דומים אחרים.
- 15
- 16 35. בחוות דעתו התייחס רו"ח כהן לשיטת ההשוואה שערך המומחה מטעם רשות המסים וטען
17 כי העסקאות עליהן הסתמר המומחה מטעם רשות המסים בהן שולמו תמלוגים [REDACTED]
18 [REDACTED], אינן ברורות השוואה בשל הבדלים בינן לבין העסקה בין המערערת לבין
19 קוקה קולה (שם, ע' 35 - 41). אכן, נראה כי בין נסיבות ותנאי העסקאות המתוארות על
20 ידי רו"ח כהן לבין העסקה של המערערת לבין קוקה קולה אין למצוא זהות, אולם וכפי
21 שעיד המומחה מטעם רשות המסים, מר ויינשטיין, קשה למצוא שתי עסקאות דומות ועל
22 כן נדרש לעשות התאמות כדי להגיע בקירוב לשיעור התמלוגים הראוי במקרה כאן.
- 23
- 24 36. רו"ח כהן מתייחס לעסקה שנכרתה בין Paul Newman לבין Drinks America במסגרתה
25 שולמו תמלוגים בשיעור של 12.5% שהוא קרוב לשיעור התמלוגים שמציע המומחה מטעם
26 רשות המסים. לטענת רו"ח כהן לא ניתן להשוות עסקה זו לעסקת קוקה קולה מאחר
27 ובעסקה האמורה מקבל הרישיון קיבל את המתכון והנוסחה להכנת המשקה. איני סבור
28 שיש בכך כדי לשלול לחלוטין אפשרות להסתמך על העסקה האמורה כדי לבסס את שיעור
29 התמלוגים בעסקת קוקה קולה. ראשית, מדובר בשימוש בסימן המסחר ובמוניטין של
30 קוקה קולה, כאשר למרות החשיבות הרבה של המתכון והנוסחה ו/או התמציות שרוכשת
31 המערערת בעסקת קוקה קולה, אלה אינם העיקר. שנית, אפילו ניתן להפחית ולצמצם
32 משיעור התמלוגים בעסקה האמורה (12.5%) נוכח העברת המתכון והנוסחה להכנת
33 המשקה (סביר להניח תחת תנאי סודיות), עוצמת המותג של קוקה קולה כפי שפורטה לעיל
34 מתוך הודעת הערעור מצדיקה איזון וצמצום ההפחתה באופן משמעותי.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

1 37. נוכח האמור עד כאן, נראה כי אין צורך להידרש ליתר ההסתייגויות של רוי"ח כהן ביחס
2 לעסקאות המפורטות בחוות הדעת של המומחה מטעם רשות המסים מאחר שניתן
3 להסכים שמדובר בעסקאות שונות בתחומן ואו בנסיבות שאינן דומות למקרה כאן וקשה
4 אם לא בלתי אפשרי לעשות את ההתאמות הנדרשות מבלי להכיר את העסקאות האמורות
5 לפרטי פרטים.

6

7 38.  38

8

9

10

11

12

13

14 בהקשר זה אוסיף, כי רוי"ח כהן מתאר את הפיצול בין השותפות במשקה NESTEA (שם),
15 ע' 63 – 64) באופן שלאחר הפיצול קוקה קולה קיבלה את הנוסחה של המשקה בעוד
16 NESTLE קיבלה את שם המותג NESTEA. לטענת רוי"ח כהן לאחר הפיצול ציבור
17 הלקוחות העדיף את הטעם של המוצר החדש ישן (FUSE TEA) על פני המותג NESTEA,
18 ועל כן, היה מקום להתחשב ברכישת התמציות בהן תלוי הטעם של המוצר הפופולרי בקרב
19 צרכני המשקאות הקלים וליתן לה משקל בעת קביעת שיעור התמלוגים בגין סימני המסחר
20 והמותג של קוקה קולה. מסקנה זו של רוי"ח כהן אינה נראית לי ומכל מקום אין ליתן לה
21 משקל רב בנסיבות המיוחדות של המקרה כאן. ככל שאכן הייתה עלייה במכירת המשקה
22 FUSE TEA יש להניח שהיא נבעה בעיקרה מהמוניטין של קוקה קולה ולא רק מהטעם של
23 המשקה. סביר להניח שאילו שווק ונמכר המשקה החדש על ידי "שחקן" חדש בשוק
24 המשקאות הקלים או אפילו על ידי שחקן אחר, המשקה לא היה נמכר בהיקפים זהים
25 לאילו שנמכרו ואפשר אף שהיה נעלם כמו משקאות חדשים נוספים שהיה ניסיון להחדירם
26 לשוק ללא הצלחה.

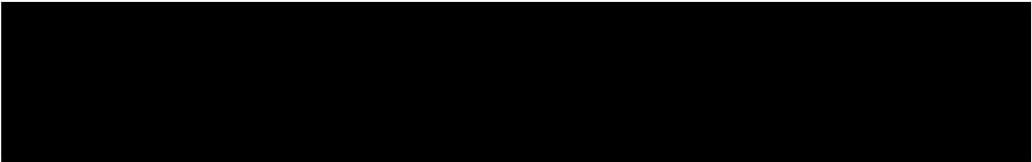
27

28 39.  39

29

30

31

32 40.  40

33

34

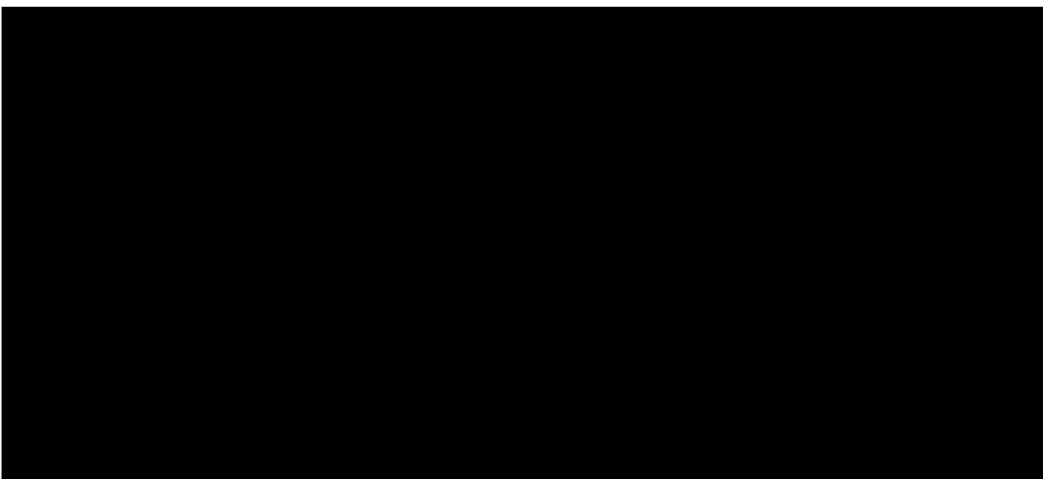




בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ
45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ'
פקיד שומה גוש דן

1
2
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
31
32
33



41. בסיכומיה תוקפת המערערת את עדי המשיב, בטענה שהם "אוחזים בעמדות, הסותרות זו את זו, ביחס לאפשרות לייחס תמלוגים בעסקאות הפצה, ועוד טענות מעין אלה, אלא שיש להבהיר כי גם המערערת וגם המשיב כפופים להוראות הפקודה והדין, ובהליך זה אין בית המשפט כפוף לקביעות המשיב או עמדתו. ראה לעניין זה הוראות סעיף 156 לפקודה, הקובע כי בית המשפט "יאשר, יפחית, יגדיל או יבטל את השומה או יפסוק בערעור באופן אחר כפי שיראה לנכון". על כן, מקום שעל פי דין יש לחייב את הנישום במס אפילו נסמך המשיב על נימוקים שונים, אין בכך כדי לבטל את השומות מקום שעל פי הוראות הפקודה והדין יש לחייב את קוקה קולה ו/או המערערת במס, לפי שאנו עוסקים בקופה הציבורית ולא בכספו של מי מבעלי התפקידים במשיב. נוכח האמור לעיל, מסקנתי היא שיש לסווג את העסקה בין המערערת לבין קוקה קולה בעסקת תמלוגים בחלקה ועל כן, אין המערערת יכולה להיבנות מטענות ביחס לגישת מי מבעלי התפקיד במשיב.

42. כידוע, למשיב אין לו משלו אלא את שהמחוקק והדין הסמיכו אותו לעשות, לפיכך ובהתחשב בהוראות הדין והאמור לעיל, טענת המערערת לפיה קודם הגיע פקיד השומה למסקנה שהעסקה בין המערערת לבין קוקה קולה כוללת תמלוגים ורק לאחר מכן פנה למומחה מטעמו אינה יכולה לסייע למערערת מקום שהדין קובע כי העסקה בינה לבין





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1 קוקה קולה היא עסקת תמלוגים בחלקה. הוא הדין באשר לטענות נוספות הנוגעות לאופן
2 התנהלות המשיב או מי מבעל התפקידים במשיב.
3
4 43. טענת המערערת לפיה השומה לשנות המס 2010 ו- 2015 התיישנה, עקב כשלים שלכאורה
5 נפלו באופן התנהלותו של הממונה בעת הארכת המועד לעריכת השומה, אינה מצדיקה את
6 ביטול השומה לשנות המס האמורות.
7
8 פגם שנפל בפעולה או החלטה של פקיד השומה אינו מחייב את ביטול הפעולה או ההחלטה
9 אלא בחינה של מהות הפגם והפגיעה בנישום אל מול הפגיעה באינטרס הציבורי אם תבוטל
10 ההחלטה (בטלות יחסית). במקרה כאן אפילו הייתי מקבל את טענת המערערת לפיה נפלו
11 פגמים בהארכת המועד לעריכת השומה, מדובר בעניין פרוצדוראלי שלא פגע בהסתמכות
12 של המערערת אשר ידעה על עמדת המשיב לפיה יש לחייב אותה בניכוי מס במקור בגין
13 התמלוגים לרבות דיון שומה בחוות הדעת מטעם המומחה של רשות המסים ביום
14 29.12.2016 (סעיף 60 לסיכומים), ובהתחשב בנסיבות המיוחדות והתקדים שבחיוב
15 תמלוגים בעסקה בין המערערת לבין קוקה קולה והפגיעה המשמעותית בקופת המדינה
16 תוך הפרת עקרון השוויון בין נישומים, נראה כי הכפ נוטה שלא לבטל את השומות לשנות
17 המס 2010 – 2011.
18
19 הוא הדין באשר לטענת המערערת באשר להתיישנות ביחס לשנת המס 2010 מאחר
20 ולכאורה נפל פגם בהארכת המועד על ידי מר אליהו נאווי. לכך יש להוסיף, כי מקרה
21 תקדימי מעין המקרה כאן מהווה הצדקה להארכת מועד בכדי לאפשר הן למשיב והן
22 למערערת לבחון את כל השיקולים והעובדות הרלבנטיות כדי לקבוע האם על פי הוראות
23 הפקודה והדין יש לחייב את קוקה קולה במס בגין התשלומים שקיבלה מהמערערת
24 ובהתאם לחייב את המערערת בניכוי מס במקור.
25
26 44. יצוין, כי בהסכמת הצדדים ניתן להם זמן לנסות להגיע להסכמות ליישוב המחלוקות לאחר
27 הגשת הסיכומים, אולם הדבר לא הסתייע.
28
29 45. בדיון שנערך ביום 19.9.2023 ניתנה לצדדים אפשרות למסור הבהרה קצרה בשאלת רכיב
30 הסיכון כאמת מידה להבחנה באשר לטיב התשלום על הרצף שבין תמלוג למוצר. בהמשך
31 ועוד בטרם הוגשו הבהרות הצדדים בשאלת רכיב הסיכון הגיש המשיב ביום 6.2.2024
32 בקשה לצרף כאסמכתא משפטית פסק דין שניתן באוסטרליה ואשר על פי טענת המשיב
33 נקבע בו כי תשלומים ששילמה חברה "מבבקת" אוסטרלית ל – PepsiCO עבור תרכיזי
34 משקאות כללו רכיב של תמלוגים.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

- 1
- 2 46. בהחלטה מיום 4.3.2024 נקבע כי אין מניעה להפניה לפסק הדין האוסטרלי, אולם נוכח
- 3 מסקנותיי שלעיל איני רואה לצורך לסמוך את מסקנותיי על קביעות בית המשפט
- 4 האוסטרלי.
- 5
- 6 47. בהתחשב באמור עד כאן ומשמדובר בערעור מס הכנסה בו אין בית המשפט כבול בטיעוניו
- 7 של המשיב וכל שנת מס עומדת לעצמה כפי שהבהירה המערערת בעצמה (סעיף 80
- 8 לסיכומים), איני רואה צורך להידרש לטענות המערערת שלא נדונו לעיל, המיוחסות לפקיד
- 9 השומה והמצהירים מטעם המשיב ביחס להתבטאויות, עמדות או התנהלות שאין בה כדי
- 10 לגרוע מהוראות הפקודה והדין (סעיפים 3, 4, 5, 6, 7, 72, 73, 74, 75, 77, 82, 83, 85, 86,
- 11 88, 89, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114,
- 12 121, 122, 123, 147, 162, 163, 165, 180, 182, 183, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237,
- 13 238, 244, 245, 249, 254, 255, 256, 257, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268,
- 14 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 280, 281, 282, 290, 291, 314, 315, 319,
- 15 343, 344, 345, 346, 347 ו- 348 לסיכומי המערערת, 17, 18, 28, 39 לסיכומי התשובה).
- 16 אפילו יש בטענות בעמדות או בהתנהלות המשיב ומי מנציגיו או בחלקן ממש ואין לזלזל
- 17 בכך ובהתאם על המשיב לבחון טענות אלה ולהסיק את המסקנות הראויות, אין בכך כדי
- 18 לכבול את שיקול דעתו של בית המשפט או להקנות למערערת הטבה שהפקודה והדין אינם
- 19 מקנים לה וממילא אין בטענות אלה כדי לשנות ממסקנותיי שלעיל.
- 20
- 21 48. ועוד. העובדה שבכל השנים עד לשנת המס 2010 לא פעל המשיב למצות את הדין עם
- 22 המערערת ו/או קוקה קולה בכל הנוגע למיסוי התמלוגים הגלומים בעסקה שבין המערערת
- 23 לבין קוקה קולה, אינה מצדיקה להותיר מצב זה כפי שהיה מקום שעל פי דין יש לחייב את
- 24 קוקה קולה במס בגין התמלוגים שהיא גובה מהמערערת. שאלת רכיב הסיכון כאמת
- 25 מידה יכול ותיבחן במקום אחר עם זאת משנמצא כי מדובר "במיזם משותף" היוצר יחסים
- 26 מיוחדים דומה שהדבר תומך בסיכון המשותף שיש בו להעיד על אופי התשלום כתמלוג.
- 27
- 28
- 29
- 30
- 31
- 32
- 33
- 34





בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 16567-07-17, ע"מ 8148-02-18, ע"מ, ע"מ 73162-01-20, 47016-01-21, ע"מ 45406-01-22 וע"מ 26284-04-24 החברה המרכזית לייצור משקאות קלים בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן

סוף דבר

1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19

הערעורים כולם, נדחים.

המערערת תשלם למשיב את הוצאות המשפט ושכ"ט עו"ד בסך 120,000 ₪. זאת בן השאר בהתחשב במספר ישיבות ההוכחות והמשאבים שנדרשו לניהול הערעור.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כוח הצדדים

ניתן היום, כ"ה אב תשפ"ד, 29 אוגוסט 2024, בהעדר הצדדים.


מגן אלטוביה, שופט

