



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מעוררת

לוכסמבורג פמול בע"מ
ע"י ב"כ עוה"ד יוסי דולן

נגד

משיב

פקיד שומה מפעלים גדולים
ע"י ב"כ עוה"ד אריק ליס מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

פסק דין

לפני ערעור על שומה שקבע המשיב למעוררת בצו לשנת המס 2000.

רקע עובדתי

1. המעוררת נוסדה במהלך שנת 1968 ומאז הקמתה עסקה בפעילות תעשייתית בתחום הכימיקלים המיוחדים, בין היתר בהפקה ובייצור של מוצרים כימיים בתחום הגנת הצומח בחקלאות. במהלך עסקיה פיתחה המעוררת טכנולוגיה חדשה לייצור חומר כימי המכונה Sym-Tet (להלן: "החומר"), המשמש כחומר ביניים לייצור חומר הדברה הידוע בשם Chlorpyrifos. בראשית שנת 1997 החל משא ומתן בין המעוררת לבין חברת Dow Agrosciences B.V. (להלן: "דאו") מקבוצת חברת Dow Chemicals, אשר עסקה בייצור ובשיווק של Chlorpyrifos. כוונת הצדדים הייתה לפעול במסגרת מיזם משותף לייצור החומר במפעל שהמעוררת החלה בבנייתו. לשם כך, ביקשו הצדדים להקים חברה בבעלות משותפת, אשר המעוררת תמכור לה את הפעילות ליצור החומר.

2. ביום 16.1.1998 נחתם בין המעוררת לבין דאו הסכם Joint Venture (להלן: "הסכם המיזם"), המתייחס להקמת מיזם משותף לייצור החומר. בהסכם המיזם הוסכם בין הצדדים כי המעוררת תקים חברה ישראלית בשם לימא דלתא בע"מ (להלן: "לימא דלתא") שתהיה בבעלות משותפת של הצדדים. לימא דלתא הוקמה בחודש מאי 1998, וביום 7.5.1998 התקשרה עימה המעוררת בהסכם למכירת נכסים שונים (להלן: "הסכם המכר"), תמורת 23.625 מיליון דולר ותמורה מותנית נוספת. סך התמורות שבחזרה הורכבו ממספר מרכיבים:

(א) סך של \$19,250,000 בגין מכירת נכסים מוחשיים ולא-מוחשיים.

(ב) סך של \$2,037,500 בגין מכירת מוניטין.

(ג) סך של \$2,037,500 בגין מכירת ידע.

(ד) סך של \$300,000 בגין מכירת זכויות בחכירת משנה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

- 1 ה) סך של \$3,3750,000 שישולם בגין מוניטין וידע, רק במידה שהמפעל ייצר או יוכיח יכולת
2 ייצור של החומר בתנאים ובאופן שפורטו בהסכם (להלן: "התמורה הנוספת").
3 ו) סך של לכל היותר \$2,000,000 שישולם בגין מוניטין וידע, בהתאם למנגנון חישוב שפורט
4 בהסכם בנוגע לעלויות ייצור החומר.
5
6 3. במקביל למשא ומתן שקיימה המערערת מול דאו, בראשית שנת 1997 פנתה המערערת למשיב
7 בבקשה להגיע להסדר בנוגע למכירה הצפויה של פעילותה בתחום ייצור החומר, לרבות מוניטין,
8 ציוד וידע, לחברת המיזם המשותף, ולחישוב רווח ההון בגין המכירה. ביום 1.6.1997 אישר המשיב
9 את בקשת המערערת בדבר התמורה אשר תיוחס לציוד המוחשי, למוניטין ולידע שנמכרו על ידה
10 (להלן: "הסדר המס"). בהסדר המס נקבע כי חישוב המס הסופי הנוגע למרכיב הציוד המוחשי
11 ייערך לאחר המצאת חישוב סופי עם השלמת ההשקעה במפעל. בדו"ח רווח הון ובדוחות הכספיים
12 שהגישה המערערת בגין שנת המס 1998 צוין כי לעלות הרכוש הקבוע נתווספה ההפרשה להתחייבות
13 להשלמת המפעל (להלן: "ההפרשה"), אשר הוערכה על ידי המערערת בסך כ-15 מיליון ש"ח, נכון
14 ליום 31.12.1998. בעקבות ניכוי ההפרשה כנגד רווח ההון ממכירת המפעל, לא נוצר למערערת רווח
15 הון בגין מכירת המפעל ללימא דלתא. עוד ציינה המערערת בדיווח רווח ההון שלה כי עם סיום
16 ההשקעה במפעל יוגש דיווח מתקן על רווח ההון.
17
18 4. בחלוף זמן לא רב לאחר הקמת המיזם המשותף, וטרם הושלם המפעל על ידי המערערת, התברר
19 כי מחיר החומר ירד באופן דרמטי בשווקים העולמיים, באופן שייצורו על ידי לימא דלתא כבר אינו
20 כדאי כלכלית. בשל כך נתגלעו מחלוקות בין המערערת לבין דאו, ופעילות המפעל הופסקה בפועל
21 בשנת 2000. על רקע כישלון המיזם, פנתה דאו למערערת בחודש יולי 2001 בטענה כי המערערת
22 הפרה את הסכם המיזם באופן שהסב לדאו נזק כספי ניכר. לאחר משא ומתן בין הצדדים נחתם
23 ביום 12.3.2003 הסכם פשרה בין דאו לבין המערערת (להלן: "הסכם הפשרה"). בהסכם נקבע כי
24 המערערת תשלם לדאו סך של 7.5 מיליון דולר, בגין 3 רכיבים: 1.3 מיליון דולר עבור מניות לימא
25 דלתא שיועברו למערערת מדאו, 3.2 מיליון דולר שישולמו לדאו כהחזר הלוואת בעלים שנתנה בעבר
26 ללימא דלתא, 3 מיליון דולר כפיצוי לדאו בגין אי השלמת המפעל על ידי המערערת.
27
28 5. עם החתימה על הסכם הפשרה, הגישה המערערת דו"ח רווח הון כחלק מהדוח השנתי שהוגש בגין
29 שנת 2003. בדו"ח נתנה המערערת ביטוי לעובדה שלא הושלמה בניית המפעל ולתשלום האמור בסך
30 3 מיליון דולר כפיצוי בגין אי השלמת המפעל.
31
32 **גדר המחלוקת**
33 6. המחלוקת בין הצדדים היא בנושא ההפרשה להתחייבות החברה להשלמת בניית המפעל. המשיב
34 טוען כי למערערת לא הייתה כל התחייבות להשלים את בניית המפעל, אלא ניתנה לה אופציה
35 להשלמת המפעל בעבור התמורה הנוספת, ועל כן לא הייתה זכאית להוון את ההפרשה לעלות הציוד
36 שנמכר ללימא דלתא. לחילופין, טוען המשיב כי גם אם יימצא שלמערערת הייתה התחייבות כאמור,



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

1 הרי שההתחייבות בוטלה כבר בשנת המס 2000 ולא בשנת המס 2003, כפי שדיווחה המערערת.
2 מנגד, טוענת המערערת כי אכן הייתה לה התחייבות לבניית המפעל מכוח הסכמיה מול דאו, וכן כי
3 הדיווח על רווח ההון היה צריך להיעשות בשנת 2003 כפי שאכן נעשה. המערערת גם מעלה בקשה
4 לקבל את הערעור על הסף לנוכח חוסר התאמה, לגישתה, בין נימוקי השומה לבין נימוקי הצו.
5

טענות המערערת

7. המערערת טוענת כי הצו מבוסס על כך שאין להכיר בהפרשה להשלמת המפעל, מאחר שהמערערת
8 לא עמדה בהוצאה להשלמת המפעל, בעוד שמההודעה המפרשת את נימוקי השומה עולה כי טענת
9 המשיב היא שלמערערת כלל לא נוצרה התחייבות להשלמת המפעל או לחילופין התחייבות זו בוטלה
10 בשנת 2000 ומהווה הכנסה הונית במועד הביטול. המערערת טוענת כי נימוקי המשיב בהליך דנן
11 שונים באופן מהותי מנימוקי הצו והועלו לראשונה כאן. בנסיבות אלו, דין טענות המשיב להידחות
12 ודין הערעור להתקבל על הסף.
13

8. לגופו של עניין, טוענת המערערת שמהוראות ההסכם עולה כי התמורה שקיבלה בעבור נכסים
14 מוחשיים ולא-מוחשיים, בסך 19.25 מיליון דולר, ניתנה גם בגין התחייבות המערערת להשלמת
15 המפעל בהתאם למפרט שצורף להסכם. על פי המערערת, התמורה הנוספת מותנית בכך שהמפעל
16 ייצר בפועל או יוכלת ייצור של החומר בתנאים הקבועים בהסכם. לשיטתה, לתמורה נוספת זו
17 אין ולו כלום עם ההתחייבות להשלים את המפעל, ולא ניתן לפרש את החוזה כאילו נקבע
18 שלמערערת יש את האפשרות להשלים את המפעל תמורת תמורה נוספת מותנית.
19
20

9. המערערת טוענת גם כי עיון בהסדר המס שנחתם מול המשיב מעלה כי ההסדר סותר לחלוטין את
21 פרשנותו הנוכחית של המשיב. לגישת המערערת, הסדר המס מתייחסת מפורשות להתחייבות
22 המערערת להשלמת בניית המפעל, ונקבע שם שחישוב המס הסופי ייערך רק לאחר השלמת
23 ההשקעה במפעל. הסדר המס מפריד בין סוגיית ההתחייבות להשלמת הבנייה, לבין התמורה
24 הנוספת, ואף קובע את אופן פיצול התמורה הנוספת בין הרכיבים השונים ואופן מיסוי כל רכיב.
25 המערערת מוסיפה כי ביום 14.2.2001 נחתם הסכם שומות בינה לבין המשיב בנוגע לשנות המס 1995
26 – 1998, ובו נקבע שהחברה תגיש דוח רווח הון חדש בשנה בה יתבררו עלויות השלמת המפעל. על פי
27 המערערת, גם בהסכם השומות ביטא המשיב עמדתו שקיימת התחייבות מצד המערערת להשלים
28 את הקמת המפעל.
29
30

10. באשר לטענתו החלופית של המשיב כי ההתחייבות בוטלה בשנת 2000 ויש לרשום בגין הביטול
31 רווח הון, טוענת המערערת כי ביטול ההתחייבות נעשה רק מתוקף הסכם הפשרה של שנת 2003.
32 בשנת 2000 אמנם הופסק הייצור בפועל, אולם המערערת ראתה בהפסקה כמצב זמני שיתכן כי
33 ישתנה בעתיד. בשנת 2003 נפטרה המערערת מהתחייבותה לבניית המפעל במסגרת הסכם הפשרה,
34 ולכן רק בשנה זו דיווחה על כך למשיב. לחילופין טוענת המערערת כי אם ההתחייבות בוטלה כבר
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

בשנת 2000, הרי שיש להקטין את התמורה במקביל, שכן התמורה בסך 19.25 מיליון דולר שולמה למערערת גם בגין ההתחייבות.

טענות המשיב

11. המשיב שולל את טענת המערערת כי נימוקי השומה שונים באופן מהותי מנימוקי הצו. על פי המשיב, בצו נקבעה קביעה כללית לגבי אי הכרה בהפרשה בחישוב רווח ההון, מאחר שהשלמת המפעל לא בוצעה בפועל. נימוקי השומה מפרטים את העמדה הנ"ל כי אי ההכרה בהפרשה משני טעמים חלופיים: לא היה מקום להכיר בהפרשה מלכתחילה או לחילופין ההפרשה בוטלה בשנת המס 2000. זאת ועוד, לגישת המשיב כל הנימוקים המפורטים בצו ובנימוקי השומה הועלו בפני מייצגי המערערת במסגרת שלב ב' לדיוני השומה, וניתנה למערערת ההזדמנות במהלך ההליך השומתי להתייחס לכל טענות המשיב. המשיב מוסיף כי הפסיקה הדגישה את חשיבות הוצאת שומת אמת, אפילו מקום בו התברר שנפל פגם פרוצדוראלי כזה או אחר בהליך השומתי.

12. המשיב טוען כי התשלום הנקוב בהסכם המכר ניתן בעבור נכסים קיימים של המערערת ולא בגין התחייבות להשלמת בניית המפעל. מלשון החוזה ומהמסמכים שהחליפו ביניהם הצדדים במשא ומתן לקראת החוזה לומד המשיב כי אומד דעת הצדדים במועד כריתת החוזה היה שאין כל זיקה בין התשלום בגין הנכסים לבין התחייבות המערערת להשלמת המפעל. לדעת המשיב, "השלמת המפעל" מבחינת הצדדים הייתה עמידה ביכולות הייצור המפורטות בהסכם המעניקות את התמורה הנוספת. לפי גישתו, התמורה הנוספת היא התשלום בגין השלמת המפעל. משלא קיבלה המערערת תשלום בגין התחייבות להשלמת המפעל אלא רק ניתנה לה האפשרות להשלים את המפעל תמורת תמורה נוספת, הרי שאין מקום להכיר בהפרשה להתחייבות. המשיב טוען עוד כי המערערת הציגה מצגים לא מדויקים בבקשתה להסדר המס, וזו הסיבה שניתן הסדר המקבל את עמדת המערערת.

13. לחילופין טוען המשיב כי אף אם היה מקום לרישום ההפרשה בספרי המערערת, הרי שהיה עליה לבטלה בשנת 2000. המשיב טוען כי כבר החל משנת 2000 היה ברור למערערת כי המפעל לא יושלם, ולכן כבר לא הייתה לה התחייבות להשלמתו והיה עליה לדווח על רווח הון מביטול ההתחייבות. יתירה מכך, אפילו לו תתקבל טענת המערערת שבאותה עת עדיין היה חוסר ודאות בנוגע לשאלת השלמת המפעל, הרי שבכל מקרה לא הייתה ההסתברות הנדרשת באותה עת שהמערערת תעמוד בהתחייבותה. לעמדת המשיב, אי ביטול ההפרשה בשנת 2000 לא מתיישב עם עקרון השמרנות החשבונאי שעל פיו אין להכיר בהשקעה שהסיכוי לביצועה נמוך.

14. באשר לסכום ששילמה המערערת לחברת דאו במסגרת הסכם הפרשה כפיצוי בגין אי השלמת המפעל, טוען המשיב כי פיצול התשלום במסגרת הסכם הפרשה לרכיבים שבו, נעשה על ידי הצדדים באופן שרירותי. המשיב עומד על כך שלצורכי מס יש לראות את המהות הכלכלית האמיתית של העסקה, ולא להתייחס לכינוי שבחרו הצדדים להעניק לעסקה. לגישתו, מהות התשלום האמור היא בגין רכישת מניות דאו בלימא דלתא על ידי המערערת.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

דיון והכרעה

15. לגישת המערער יש לקבל את הערעור על הסף מאחר שהנימוקים שפורטו בהודעה המפרשת את נימוקי השומה שונים מנימוקי הצו. נימוקי הצו שהוצא על ידי המשיב הינם בני 5 שורות בלבד, והאי לישנא:

**"קבעתי כי לא היה מקום לתבוע במסגרת חישוב רווח ההון ממכירת המפעל את סכום ההפרשה להשלמת המפעל.
קביעתי זו מבוססת על כך שהשלמת המפעל לא בוצעה בפועל, והחברה לא עמדה בהוצאה זו. לפיכך, יש להגדיל את רווח ההון בסכום ההפרשה האמורה בהתאם לסעיף ט' להסדר המס בין הצדדים מיום 1.6.97 בעניין מכירת המפעל של החברה ברמת חובב"**

16. לטענת המערער נימוקי הצו מצביעים על כך שההוצאה לא הותרה מאחר שהמערער לא השלימה את המפעל, וזאת בניגוד להודעה המפרשת את נימוקי השומה בה נאמר שלמערער לא הייתה התחייבות מלכתחילה להשלמת המפעל או לחילופין שההתחייבות בוטלה בשנת 2000. אמנם, המשיב בחר לנקוט בתמציתיות במילותיו שעה שביקש לכלול את מלא טענותיו האמורות. על פניו אכן ההנמקה מכוונת לאי עמידה בהוצאה הצפויה שסכומה הופרש ולא באי קיומה של חבות.

17. הפסיקה עמדה בעבר על חשיבות הוצאת שומת אמת, אפילו במקרים שבהם נפל פגם פרוצדוראלי בהליך השומתי או במקום בו נחזית חוסר התאמה לכאורה בין נימוקי השומה לבין נימוקי הצו (ראו: ע"א 4027/10 ידיד אליהו ויעקב קבלנים נ' מנהל מס ערך מוסף (פורסם בנבו, ניתן ביום 8.3.2012); ע"מ"ה 94/96, בנאסולי ליאון נ' פקיד שומה נתניה, מיסים יא/ה-216 (פברואר 1997) (להלן: "פרשת בנאסולי")). לאור מגמה זו, יש לבחון במקרים מסוימים באופן מרחיב את נימוקי הצו, במטרה לזהות בין השיטין את נימוקי השומה, בכדי שלא תיפסל שומת אמת עקב פגם טכני. במקרה דנן נראה כי שני הנימוקים החילופיים שהציג המשיב אכן יכולים לעלות מנימוקי הצו, למרות השפה הרפה שבה נוסח הצו. העובדה "שהשלמת המפעל לא בוצעה בפועל" עשויה להצביע הן על כך שלא הייתה התחייבות והן על כך שההתחייבות בוטלה בשנת המס.

18. ודוק, הנכונות להתגבר על חוסר התאמה לכאורה בין נימוקי השומה לבין נימוקי הצו מתגברת במידה שהדבר לא יוביל לנוק למערער. עמדה על כך השופטת אופיר-תום בפרשת בנאסולי:

"מסקנה כללית מכל מה שנאמר עד כאן, הינה, כי קיימת גמישות ברורה בגישתם של בתי המשפט בסוגיית התרתה של טענה חדשה, כאשר אין בכך כדי לפתוח חזית חדשה, או, כאשר ברור הוא שאין בכך כדי לגרום נזק לצד האחר,"

הדברים יפים גם לענייננו. ר"ח מיכל זיקליס, המפקחת אשר טיפלה בהשגה של המערער מטעמו של המשיב, טענה בעדותה כי כלל הטענות שהוצגו בנימוקי השומה ובנימוקי הצו הועלו בפני



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

- 1 המערערת בשלב ההשגה (עמ' 21, שורות 29 – 30 לפרוטוקול). טענה זו לא נסתרה על ידי המערערת.
- 2 נראה כי לא מדובר בנימוקים שהועלו בפעם הראשונה בפניי המערערת, אלא ניתנה לה ההזדמנות
- 3 להתמודד מולם. לפיכך, לא נגרם נזק או חוסר הגינות פרוצדוראלית למערערת. במצב זה, אין מקום
- 4 להיעתר לבקשתה לקבל את הערעור על הסף.
- 5
- 6 19. המחלוקת העיקרית בין הצדדים היא בשאלה האם הייתה למערערת התחייבות להקמת המפעל,
- 7 אשר בגינה היה מקום לרשום הפרשה כנגד עלות המפעל שנמכר ללימא דלתא. לטענת המשיב,
- 8 בהסכם המיזם ובהסכם המכר נקבע כי למערערת תינתן תמורה נוספת בגין השלמת הבנייה במפעל,
- 9 כלומר השלמת המפעל נתונה להחלטתה הבלעדית של המערערת, בעוד שלטענת המערערת
- 10 ההסכמים מחייבים את המערערת להשלמת הבנייה, בעוד התמורה הנוספת ניתנת רק בגין עמידה
- 11 ביעדי ייצור מסוימים.
- 12
- 13 20. כבר בפתח הדברים יוער כי בהסדר המס מיום 1.6.1997 (מ/ע 5) קבע המשיב כי התמורה הנוספת
- 14 תינתן בהוכחת יכולת ייצור (PERFORMANCE, בלשון ההסדר) ומחציתה תיחשב כתמורה בגין
- 15 מוניטין, ומחציתה כתמורה בגין העברת ידע (סעיף ו' להסדר המס). עוד נקבע שם במפורש כי חישוב
- 16 המס הסופי יחוס למרכיב הציוד המוחשי ייערך רק לאחר השלמת ההשקעה במפעל (סעיף ט' להסדר המס).
- 17 המשיב טען כי הסדר המס ניתן עוד לפני החתימה על הסכם המיזם והוא מבוסס על
- 18 מצגים חלקיים שהציגה המערערת. טענה זו תמוהה בעיניי, מאחר שסעיף י' של הסדר המס קובע
- 19 בבירור כי "אישור זה ניתן בכפוף להמצאת חוזה המכירה החתום בין המוכרת למשקיע שיבוסס על
- 20 העקרונות שפורטו לעיל, ושיומצא למשרדנו בצרף לתשלום שבסעיף ח(1) לעיל". המשיב אינו טוען
- 21 כי הסדר המס בוטל (למעשה המשיב אף קובע בנימוקי הצו כי הגדלת רווח ההון נעשית בהתאם
- 22 לסעיף ט' להסדר המס), ונראה לפיכך כי המערערת המציאה למשיב את חוזה המכירה. מכל מקום
- 23 לא נטען כי לא חוזה המכירה לא הומצא. הכיצד יטען כעת המשיב כי הסדר המס אינו מחייב אותו
- 24 מאחר שתוכנו של חוזה המכירה שונה מהמצגים שהציגה לו המערערת? זאת ועוד, בהסכם שומות
- 25 לשנים 1995 – 1998 (מ/ע 20), שנערך ביום 14.2.2001, נקבע בסעיף 10 כי "מוסכם כי הדיווח על רווח
- 26 ההון בשנת המס 98 לא יתוקן, וכאשר יתבררו עלויות השלמת המפעל החברה תגיש דו"ח רווח הון
- 27 חדש בשנה בה העלויות יתבררו". הסכם השומות נחתם כמובן לאחר שהגישה החברה את דיווחיה
- 28 לשנת המס 1998 בה ציינה במפורש שלעלות הרכוש הקבוע התווספה ההתחייבות להשלמת המפעל
- 29 בסך כ-15 מיליון ש"ח.
- 30
- 31 21. עולה מכאן כי המשיב ידע לאורך השנים אודות ההפרשה בגין ההתחייבות ואף אישר אותה
- 32 במפורש, על סמך מצגים מלאים של המערערת. הדבר קיבל ביטוי בהסדר המס ובהסכם השומות.
- 33 לכאורה די בכך בכדי למנוע מהמשיב להשמיע טענותיו שאין להכיר בהתחייבות. עם זאת, גם לגופו
- 34 של עניין אני מוצא שיש לקבל את עמדת המערערת בעניין זה.
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

22. פרשנות חוזה תיעשה על פי אומדן הדעת הסובייקטיבי המשותף לצדדים כפי שהוא משתמע מהחוזה ומנסיבות העניין (סעיף 25 לחוק החוזים (חלק כללי), תשל"ג-1973, וכן ע"א 4628/93 מדינת ישראל נ' אפרופים שיכון ויזום (ניתן ביום 6.4.1995, פורסם בנבו)). מילים רבות נשפכו בפסיקה אודות אופן פרשנות החוזה, ומחלוקות נתגלעו בנוגע למידה בה על בית המשפט להידרש לנסיבות העניין החיצוניות לגוף החוזה, כאשר לשון החוזה ברורה (ראו למשל רע"א 3961/10 המוסד לביטוח לאומי נ' סהר חברה לביטוח בע"מ ואח' (ניתן ביום 26.2.2012, פורסם בנבו), ע"א 5856/06 אמנון לוי נ' נורקייט בע"מ ואח' (ניתן ביום 28.1.2008, פורסם בנבו)). הכרעה בין גישות פרשניות אלו אינה נדרשת בענייננו, שכן הן מלשון החוזה והן מנסיבות העניין נראה שנגיע למסקנה זהה- למערכת אכן הייתה התחייבות להשלמת המפעל.
23. הסכם המכר קובע בסעיף 2.3 כי המערערת לוקחת על עצמה את המחויבות להשלים את המפעל בהתאם למפרט המצורף לחוזה ועל חשבונה. לגישת המשיב את סעיף זה והמחויבות העולה ממנו יש לקרוא לצד סעיף 2.2(ii), שם נקבע תשלום נוסף בסך 3.375 מיליון דולר בהוכחת יכולת ייצור. המשיב לא הצליח לבסס טענתו מתוך גוף החוזה ולשון, ולכן מבקש הוא להסתמך על תרשומת המסכמת פגישה של נציגי המערערת עם נציגי דאו מיום 19.2.1997, שם ציין אחד מנציגי דאו כי "סיום המפעל הינו לאחר 90 יום ייצור לפי היקף שנתי של 3,000 טון". מכאן למד המשיב כי קיימת זהות בין השלמת המפעל לבין עמידה בתפוקת הייצור המקנה את התמורה הנוספת, כלומר התמורה הנוספת תשולם בפועל עם השלמת המפעל.
24. ראשית יש לציין כי הפגישה מיום 19.2.1997 התקיימה כשנה לפני החתימה על הסכם המיזם (נחתם ביום 16.1.1998) וכשנה וחצי לפני החתימה על הסכם המכר (נחתם ביום 7.5.1998). פירוש סעיפים מפורטים שלשונם ברורה בחוזה, על סמך אמרת אגב בודדת שנרשמה בתרשומת פגישה שנערכה כשנה וחצי לפני החתימה על החוזה, היא פרשנות מרחיקת לכת, בלשון המעטה. ממילא יש להעניק משקל נמוך יחסית לתרשומת זו בבחינת אומדן דעת הצדדים במועד כריתת החוזה. יתירה מכך, אין להסיק מכך שהמטרה הסופית של המיזם הייתה לעמוד ביכולות ייצור מסוימות כי הצדדים הסכימו לכך שעצם השלמת המפעל היא אופציונאלית בלבד. את הדיבור "סיום המפעל" בתרשומת יש להבין בהקשר זה, כלומר הצדדים התייחסו בכך להשגת המטרה הסופית, היא עמידה בתפוקות ייצור מסוימות, ועל מטרה זו ניתנה התמורה הנוספת. השלמת המפעל, שהינה מטרת ביניים בדרך להשגת המטרה הסופית, אינה המטרה בגינה התכוונה לשלם את התמורה הנוספת.
25. זאת ועוד, בעוד הסכם המכר כולל התחייבות מפורשת כאמור להשלמת המפעל, אין בהסכמים מצג כלשהו של המערערת בדבר יכולות הייצור, עלות הייצור או תפוקת המפעל בכללי. על המערערת לא הוטלה, ואף לא הייתה כוונה להטיל, כל חובה בקשר לתפוקת המפעל. משלא התחייבה המערערת לתפוקה מסוימת, נועד מנגנון התמורה הנוספת לתמרץ את המערערת להשגת התפוקה. התמורה הנוספת קשורה באופן אינהרנטי להוכחת יכולת ייצור בתפוקה רצויה, ולא לעצם השלמת המפעל, שהיא התחייבות מפורשת שנטלה על עצמה המערערת. כך גם עורך הדין אנטוני בלך, אשר



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

- 1 ייצג את המערערת בניסוח הסכם המכר והסכם המיזם ועדותו רלוונטית לקביעת אומד דעת
- 2 הצדדים במועד כריתת החוזה, קבע במפורש בעדותו כי "המערערת היתה צריכה להשלים את
- 3 המפעל על פי המפרט בלי שתקבל תמורה נוספת" (עמ' 18, שורה 18 לפרוטוקול). תמונה דומה
- 4 עולה מהמכתב ששלח מייצגה דאז של חברת דאז, עורך הדין (כתוארו אז) חנן מלצר, למנהלי
- 5 המערערת ביום 10.7.2001 (מע/13). במכתב נקבע בסעיף 1.3 כי המערערת התחייבה, בין היתר
- 6 להשלים את מפעל ה-Sym-Tet בהתאם לתוכניות המוסכמות ולמפרט, וכן נקבע בסעיף 2.3 כי
- 7 המערערת מפרה או צפויה להפר התחייבויותיה על פי הסכם המיזם, בהקשר לאי השלמת המפעל.
- 8 אמנם המכתב נשלח לאחר הפרת החוזה, בעוד אנו נדרשים לגילוי אומד דעת הצדדים במועד כריתת
- 9 החוזה, אך דומה כי במקרה זה ניתן ללמוד מתוכן המכתב גם על אומד דעת הצדדים בעבר. מאחר
- 10 שהן דאז והן המערערת מסכימות כי המערערת הפרה התחייבותה בכך שלא השלימה בניית המפעל,
- 11 הרי שהדבר עשוי להעיד גם על כוונת הצדדים דאז, במועד כריתת ההסכם.
- 12
- 13 26. המשיב מפנה לסעיף 2.1 למכתבו של עורך הדין (כתוארו אז) מלצר, שם נאמר כי המערערת
- 14 הציגה לפני דאז מצג כי המפעל יעמוד במכסות הייצור לאחר השלמתו. מכאן שהשלמת המפעל כמיה
- 15 כעמידה במכסות, כלומר התמורה הנוספת היא בגין השלמת המפעל. אין בידי לקבל טענה זו. אין
- 16 כל ספק שמטרתה של דאז בהתקשרות הייתה כי המפעל יעמוד במכסות הייצור, וכי מטרה זו
- 17 תוגשם רק במידה שהמפעל יושלם על ידי המערערת. אולם מכך שהשלמת המפעל היא תנאי הכרחי
- 18 לעמידה במכסות הייצור לא ניתן להסיק שהשלמת המפעל תוביל בהכרח להשלמת מכסות הייצור.
- 19 עמידה בתפוקת ייצור מסוימת איננה ודאית אף אם בניית המפעל הייתה מושלמת לפי המפרט. לפי
- 20 גישת המשיב, לו היה מושלם המפעל אך לימא דלתא לא הייתה עומדת במכסות הייצור, הרי
- 21 שהמערערת הייתה זכאית בכל זאת לתמורה הנוספת. ברי שאין כך הדבר.
- 22
- 23 27. אציין עוד, למרות שהצדדים לא נדרשו לכך, כי עצם הטענה שלא הייתה כל מחויבות של
- 24 המערערת להשלים את המפעל נשמעת על פניו משוללת כל היגיון. האם ייתכן שדאז בחרה לרכוש
- 25 מהמערערת מפעל חלקי, מבלי להטיל עליה כל מחויבות להשלמת בנייתו? האם דאז בחרה לשלם כ-
- 26 23 מיליון דולר, מבלי שחוזה המכר מחייב את הצד שמנגד אפילו להשלים את המפעל, נשוא המכר?
- 27 מדובר בטענה אבסורדית, בכל הכבוד. ההסכם קובע שהתמורה הנוספת תינתן בגין הוכחת יכולת
- 28 ייצור, מאחר שאי עמידה בתפוקת ייצור היא סיכון סביר שיוזם יאות ליטול על עצמו בעסקאות מסוג
- 29 זה. מאידך, תשלום של עשרות מיליוני דולרים תמורת מפעל לא מושלם שאין כלל חובה להשלימו
- 30 הוא סיכון לא סביר ליטול בעסקאות מסוג זה.
- 31
- 32 לאור כל האמור, אני קובע שלמערערת הייתה התחייבות להשלמת המפעל וכי ההפרשה נרשמה כנגד
- 33 עלות המפעל כדין.
- 34
- 35 28. כטענה חלופית, טוען המשיב כי אף אם הייתה למערערת התחייבות להקמת המפעל, הרי
- 36 שההתחייבות בוטלה בפועל כבר בשנת 2000, עם הפסקת הייצור במפעל, ולא בשנת 2003, עם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

- 1 החתימה על הסכם הפרשה. על פי המשיב, על המערערת לדווח על רווח ההון שצמח לה מביטול
- 2 ההתחייבות בשנת 2000. המערערת טוענת מנגד כי ההתחייבות בוטלה רק בשנת 2003, עת נחתם
- 3 הסכם הפרשה המשחרר אותה באופן סופי מהתחייבותה.
- 4
- 5 29. אין חולק כי בשנת 2000 הופסקה כל הפעילות הייצורית במפעל. המערערת שלחה מכתבים
- 6 למנכ"ל המועצה המקומית של רמת חובב (מ/ש 1) ולמרכז ההשקעות (מ/ש 2) בהם הודיעה על
- 7 הפסקת הפעילות במפעל ועל פינוי המפעל מכימיקלים. העד מטעמה של המערערת, רוי"ח אבי נווה,
- 8 מנהל הכספים של המערערת, העיד כי החל ממרץ 2000 הופסק הייצור במפעל וכ-50 עובדים פוטרו
- 9 (עמ' 8, שורות 8 – 16 לפרוטוקול). לטענת המערערת, מדובר היה בתקופה של אי ודאות זמנית בלבד
- 10 וטרם התברר עד תום היקף ההתחייבות והאופן שבו יפתר המצב.
- 11
- 12 30. הפרשה היא התחייבות שעיתי פירעונה או סכומה אינו ודאי (ראו סעיף 10 לתקן חשבונאות
- 13 בינלאומי 37 "הפרשות, התחייבויות תלויות ונכסים תלויים" (להלן: "תקן 37")). גורם אי הודאות
- 14 והקושי לכמת את ההפרשה, מעוררים תהיות בעניין אופן מיסוי ההפרשה. מחד, ההפרשה היא
- 15 הוצאה שטרם יצאה בפועל על ידי הנישום. הכרה בה בשנת המס עשויה לפגוע בשלמות הקופה
- 16 הציבורית, אילו יתברר בתקופות מאוחרות שההוצאה קטנה מגובה ההפרשה שהוכרה. מאידך, אילו
- 17 לנישום כבר קמה בפועל בשנת המס החובה להוציא משאבים כלכליים לקיים התחייבויותיו מהעבר,
- 18 הרי שאי-הכרה בהפרשה עשוי להוביל לפגיעה מיותרת בנישום ולמיסוי בגין רווחים שלא באמת
- 19 צמחו לו. בית המשפט העליון עמד על קושי זה ביחס להכרה בהפרשה בגין חוב תלוי בע"א 600/75,
- 20 תל רונן קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה תל-אביב 1, פד"א לא(2) 729 :
- 21 "השאלה העיקרית היא, אם נקבל את ההלכה המתירה הפרשה לחוב תלוי כדבר
- 22 רצוי וצודק, או שמא נראה בה את הפרצה הקוראת לגנב ושכדאי להצר את תחולתה.
- 23 אין לי ספק שניתן לעשות בה שימוש לרע ... אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך
- 24 שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, ייגרם לנישום עול משווע. טול לדוגמא
- 25 את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה,
- 26 ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה מגרשים בשנה אחת והיו לה
- 27 רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה
- 28 לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה,
- 29 בלי להתחשב בחוב התלוי. לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל
- 30 הנישומה, מניין לה הכסף לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת
- 31 לפני שוקת שבורה"
- 32
- 33 31. בית המשפט בע"א 1124/03, גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, מיסים יט/2
- 34 ה-69 (אפריל 2005) קבע 3 תנאים לעניין ההכרה בהפרשה בגין חוב תלוי, שנועדו לאזן בין הצורך
- 35 להטיל מס על הכנסתו החייבת של הנישום לבין הצורך למנוע את שחיקת בסיס המס: האחד,
- 36 הנישום מחוייב לכלול את ההפרשה במאזניו על פי עקרונות חשבונאיים מקובלים; השני, ניתן לכמת



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

את גובה החוב, בהתבסס על כללי חשבוונאות מקובלים (בהערת אגב, אציין כי נראה שיש זהות מסוימת בין שני התנאים הראשונים. תקן 37 קובע בסעיף 14 כי יש להכיר בהפרשה כאשר, בין היתר, ניתן לערוך אומדן מהימן של סכום ההתחייבות); השלישי, קיימת הסתברות גבוהה, אך לא מוחלטת לכך שהחוב ייפך למוחלט. באשר לתנאי השלישי, יש צורך בהסתברות גבוהה יותר להתגשמות החוב מאשר הנדרש על פי כללי החשבוונאות המקובלים. החשבוונאות הפיננסית פועלת, בין היתר, לאורו של עקרון השמרנות המחייב הכרה בהוצאה כאשר מסתבר שהיא תוצא באמת, בעוד חשבוונאות המס אינה מונעת משיקולי שמרנות אלא מהרצון לברר את הכנסתו האמיתית של הנישום (ראו פסקה 88 בע"מ 1129-02, **חברת טלמנג'מנט סולושנס בע"מ נ' פקיד השומה חולון**, ניתן ביום 21.10.2012, פורסם בנבו).

32. התנאים לעיל אמנם נקבעו ביחס להפרשה בגין חוב תלוי, אך ההגיונות בבסיסם מתאימים גם להכרה בהפרשה בגין התחייבות שונה. בהקשר לענייננו, נראה כי החל משנת 2000 המעוררת אינה עומדת בתנאים להכרה בהפרשה. באשר לשני התנאים הראשונים, תקן 37 קובע כי ניתן להכיר בהפרשה, כאשר **"יותר סביר מאשר לא"** כי קיימת התחייבות אשר תיסגר כנגד תזרים שלילי של משאבים כלכליים, אשר ניתן לערוך לו אומדן סביר. יש לציין שבמסגרת התקינה הישראלית שקדמה לתקינה הבינלאומית, ואשר הייתה בתוקף בשנת המס נשוא הערעור ועודנה חלה גם היום על מרבית החברות הפרטיות, נדרשת אף רמת ודאות גבוהה יותר בנוגע לקיומה של ההתחייבות בכדי שניתן יהיה להכיר בהפרשה (ראו לעניין זה את מאמרם של דוד גולדברג ובונו דהרי, **"חשבוונאות במצבים של אי-ודאות"**, **רואה החשבון** (אוגוסט 2007)). בשנת 2000 הופסקה כאמור הפעילות במפעל עקב אי הכדאיות בהמשך ייצור החומר. סגירת המפעל נעשתה ברצון שני הצדדים, המעוררת ודאו, וכך אמר מנהל הכספים של המעוררת בעדותו (עמ' 14, שורות 27 – 30):

"ש. למה לא השלמתם את המפעל?"

ת. כי הם (דאו, מ.א.) הובילו לסגירתו. הם ראו שהתהליך לוקח הרבה זמן וממשיכים להפסיד. הם הגיעו למסקנה שגם אם בסוף נייצר את התפוקה המלאה אולי זה לא כדאי להם. אני לא נכנס לשיקולים שלהם."

תמונה דומה עולה ממכתב ששלח משרד עורכי הדין ש. הורוביץ, מייצג המעוררת דאו, לעורכי הדין של חברת דאו ביום 12.8.2001 (מע/14). המכתב מתאר את השתלשלות העניינים, ובסעיף 16 נקבע כי דאו לא דרשה מהמעוררת להשלים את בניית המפעל, מאחר שלאור השינוי בתנאי השוק אין כל טעם כלכלי בהשלמת המפעל לשם הגברת תפוקת הייצור. כאשר המפעל שרוי בהפסדים ועצם השלמת ההתחייבות רק תסב הפסדים גדולים יותר לשני הצדדים, קשה לדמיין שיותר סביר מאשר לא כי קיימת למעוררת התחייבות להשלמת המפעל.

33. אפילו לו היה נטען שעדיין קיימת התחייבות, מאחר שהמעוררת לכאורה תידרש לשלם פיצוי לדאו בגין אי השלמת המפעל, הרי שהתחייבות זו היא למצער התחייבות שלא ניתן לאמוד אותה באופן סביר ומהימן. בשנת 2000 עורכי הדין של המעוררת ושל דאו עסקו בהחלפת מכתבים (מע/13 ו-מע/14) בנוגע לחבות של כל אחד מהצדדים בגין כישלון המיזם המשותף. בעוד דאו טענה טענות



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

- 1 שונות בדבר הפרת חוזה ופגמים בכריתת החוזה, הרי שהמערערת הכחישה וניסתה להדוף את
2 הטענות. באותה תקופה התחיל משא ומתן בין הצדדים במטרה לגבש פתרון מוסכם, משא ומתן
3 אשר הבשיל כאמור לבסוף להסכם הפשרה בשנת 2003. על פני הדברים, בשנת 2000 קיים היה כבר
4 יסוד סביר כי המערערת לא תידרש לפצות את דאוו בגין מלוא סכום ההתחייבות המקורי, אלא רק
5 בגין חלקו, בהתאם להתבררות המצב המשפטי בין הצדדים. זאת ועוד, במועד זה, לאור ראשונות
6 המגעים בין הצדדים, היה קשה עד בלתי אפשרי לאמוד את גובה ההתחייבות, אם בכלל הייתה
7 קיימת. משלא התקיימו שני התנאים הראשונים, אין צורך לבדוק את התקיימות התנאי השלישי.
8 אציין רק שלאור העובדה שקיים ספק האם בכלל סביר שלמערערת יש התחייבות להשלמת המפעל
9 בשנת 2000, קל וחומר כי אין הסתברות גבוהה שהחוב ייהפך למוחלט.
- 10
- 11 34. המערערת טוענת כי ביטול ההפרשה בשנת 2000 מחייב מנגד להקטין את התמורה שקיבלה.
12 לגישה, יש להקטין את התמורה בגובה הפיצוי ששילמה בפועל בגין הפרת ההתחייבות במסגרת
13 הסכם הפשרה משנת 2003, כלומר 3 מיליון דולר. איני מוצא ממש בטענה זו. אמנם, לא מן הנמנע
14 שבמקרים מסוימים יש לראות פיצוי שניתן בגין הפרת התחייבות כהשבה וביטול העסקה המקורית
15 במלואה או בחלקה, מצב אשר יכול ויקנה לנישום את הזכות להקטין את התמורה שנתקבלה
16 במסגרת העסקה המקורית. לא השתכנעתי כי זהו המצב במקרה דנן.
- 17
- 18 35. בהסכם הפשרה משנת 2003 שילמה המערערת כ-7.5 מיליון דולר לדאוו, בגין 3 רכיבים: מניותיה
19 של דאוו בלימא דלתא, החזר הלוואות הבעלים שנתנה דאוו ללימא דלתא ופיצוי בגין אי השלמת
20 המפעל. מבחינה מהותית, מדובר בהסכם היפרדות השותפים במיזם המשותף. בהסכם זה מכרה
21 דאוו את מניותיה בלימא דלתא לידי המערערת, ולמעשה ויתרה על חלקה במפעל שבבעלות לימא
22 דלתא. ממילא מרגע שאין לדאוו כל זכות בלימא דלתא, אשר המפעל מנוי בין נכסיה, הרי
23 שהתחייבות המערערת להשלים את בניית המפעל היא התחייבות חסרת כל ערך כלכלי. מבחינה זו,
24 אין טעם סביר לכך שהמערערת תבחר לשלם לדאוו פיצוי בגין אי השלמת ההתחייבות.
- 25
- 26 36. המשיב מזכיר את ההלכה הידועה בדיני המס כי "מהותה של עסקה נקבעת לצורך דיני המס על
27 פי המהות הכלכלית האמיתית של העסקה. שם העסקה או כינויה על ידי הצדדים לה איננו מכריע
28 את מהותה של העסקה לצורך דיני המס" (ע"א 6722/99, מנהל מע"מ תל אביב נ' משכנות כלל
29 מגדלי הים התיכון בע"מ, מיסים יח/ה-75 (פברואר 2004)). בענייננו הרי שמהות התשלום, על כלל
30 מרכיביו, אחת היא- פירוק המיזם המשותף. הפיצול, בין תשלום פיצוי בגין אי השלמת המפעל לבין
31 עלות רכישת המניות, הוא פיצול שנעשה באופן שרירותי וחסר מהות כלכלית. העובדה שהצדדים
32 כתבו בחוזה את שווי ההתחייבות באופן שרירותי, אינו קובע את השווי הכלכלי האמיתי של
33 ההתחייבות ואת המהות הכלכלית של העסקה לעניין דיני המס. פקיד השומה רשאי לעניין זה
34 להתעלם מהכינוי שהעניקו הצדדים לעסקה ביניהם ולבחון אותה באופן מהותי.
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים

37. במכתב שנשלח מעורך דינה של דאו אל המערערת (מע/13), אשר בו פורטו סכומים שונים בגינם תובעת דאו פיצויים, לא נתבע במפורש פיצוי בגין אי השלמת ההתחייבות. אכן נדרש פיצוי כולל בגין סך ההשקעה שהשקיעה דאו במיזם, אך לא מעשה פיצול או תחשיב כלשהו אשר עשוי להצביע על השווי שייחסו הצדדים למרכיבי החוזה השונים. מנהל הכספים של המערערת טען בעדותו שהסכומים נקבעו במשא ומתן בין הצדדים לאור תחשיבים שערך כל צד (עמ' 14, שורות 31 – 32, עמ' 15, שורות 1 – 4 לפרוטוקול). תחשיבים אלו לא הוצגו בפני בית המשפט, וכן לא הוצג כל מסמך אחר ממשיא ומתן שערכו הצדדים, אשר עשוי להעיד על אופן קביעת פיצול התמורה בהסכם הפרשה. הסכם המכר שבמסגרתו התחייבה המערערת להשלמת המפעל גם הוא לא כולל פירוט של שווי התמורה שניתנה לה בגין התחייבות זו. מאחר שאין כל מהות כלכלית מאחורי פיצול התשלום למספר תשלומים ונראה כי על פניו פיצול זה מעניק יתרון מיסוי למערערת, יש לדרוש מהמערערת שתוכיח כי מדובר בפיצול אמיתי המבוסס על משא ומתן בין הצדדים ועל בחינת השווי האמיתי של הזכויות, החובות והנכסים בגינם ניתן התשלום. בענייננו לא הוצגה בפניי אף ראיה העשויה להעיד על השווי הכלכלי האמיתי שייחסו הצדדים להתחייבות האמורה או למניות לימא דלתא, לבד מאמירות בעלמא אודות תחשיבים שנעשו.

38. המערערת ביצעה למעשה שתי עסקאות נפרדות. בראשונה מכרה מפעל לחברת לימא דלתא ובשנייה רכשה את מניות לימא דלתא מדאו. עצם העובדה שבחרה לכוונת את העסקה השנייה באופן שונה, לא משפיעה על סיווגה המיסוי הנכון, אשר ראוי שיתבסס על מהות כלכלית ולא על צורה משפטית. מסיבה זו, לא ניתן להסתפק במקרה זה בסיווג התשלום על ידי המערערת כתשלום פיצוי בגין הפרת ההתחייבות, אלא יש צורך להוכיח כי סיווג זה מבוסס מבחינה כלכלית והוא מתאר נכוחה את העסקה שביצעו הצדדים. מאחר שהדבר לא הוכח בפניי, ונחזה על פניו כי העסקה שבוצעה הייתה עסקת רכישת מניות ותו לא, איני רואה לנכון להידרש לטענות המערערת. אין מקום להתערב בשקול דעתו של המשיב באשר לקביעתו בעניין זה.

אחרית דבר

התחייבות המערערת להשלמת המפעל בוטלה במהלך שנת 2000 ועל המערערת לשלם מס רווח הון בגין הביטול האמור. הערעור נדחה.

לאור דלות הנמקת המשיב בעת קביעת השומה אני בוחר לקבוע כי כל צד יישא בהוצאותיו. ניתן היום, ז' טבת תשע"ג, 20 דצמבר 2012, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 1079-07 לוכסמבורג פמול בע"מ נ' פקיד שומה מפעלים גדולים