



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המעוררת: דל-פק מערכות בע"מ
ע"י בא כח עו"ד טלי ירון-אלדר ועוזי שוחט

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים
ע"י בא כח עו"ד איריס בורשטיין – מוזס-פרקליטות מחוז
תל אביב (אזורי)

2

3

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

פסק דין

לפני ערעור על שומות שקבע המשיב בצו לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002.

רקע

המעוררת החלה בפעילותה העסקית בשנת 1992. בסמוך לכך פנתה המעוררת אל מרכז ההשקעות במשרד התעשייה והמסחר (להלן: "מרכז ההשקעות") בבקשה לקבלת מעמד של "מפעל מאושר" בהתאם לקבוע בחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 (להלן: "חוק העידוד"). הבקשה היתה על פי תכנית 363 לגבי מפעל בבני ברק. במסגרת המפעל פועל/או תוכננו לפעול מעבדות מחקר ופיתוח, ביקורת איכות וייצור מערכות לניהול תחנות דלק וציי רכב, מערכות תדלוק אוטומטיות ומוצרים נוספים לניהול תחנות דלק וחניוניות נוחות. בקשת המעוררת נענתה על ידי מרכז ההשקעות והיא זכתה להטבות של מפעל מאושר באזור פיתוח ג. תקופת ההטבות ביחס לתכנית 363 נקבעה עד לשנת 1999. בתקופה האמורה העבירה המעוררת חלק מעבודות הייצור לאפסילור תעשיות אלקטרוניות בע"מ שמפעלה שכן בדימונה ונהנה מהטבות של מפעל מאושר (להלן: "קבלן המסנה").

ביום 13.6.1995 הגישה המעוררת למרכז ההשקעות בקשה נוספת לאישור תכנית השקעה – הרחבה בדימונה. ביום 3.12.1995 העניק מרכז ההשקעות למעוררת "כתב אישור לתכנית במסלול חלופי", לפיו אישר מרכז ההשקעות תכנית להרחבת מפעל הייצור של המעוררת בדימונה (להלן: "כתב האישור"). בכתב האישור צוין כי התוכנית המאושרת מתייחסת "אך ורק לפעילות החברה בדימונה ולא לפעילותה במרכז הארץ וההטבות במס יינתנו למעוררת על "המחזור הנובע מפעילות בדימונה (אז"פ א') בלבד". עוד נקבע כי המעוררת תנהל הנהלת חשבונות נפרדת לפעילות בדימונה. באשר לשיעור ההטבה במס, נקבע בכתב האישור כי שיעור ההטבות במס להן יהיה זכאי המפעל ייקבע בהתאם לסעיף 74 לחוק. בכתב האישור נקבע, כי "שנת הבסיס" הינה שנת הייצור המלאה האחרונה שלפני הפעלת ההרחבה (1996).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בסמוך לאחר קבלת כתב האישור פנתה המערערת אל מרכז ההשקעות במכתבים מיום 31.1.1996
- 2 ומיום 17.6.1996 וביקשה את אישור מרכז ההשקעות לחישוב הטבת המס "בהתאם להבנתה את
- 3 כתב האישור" שפורטה במכתב מיום 17.6.1996.
- 4 את דוחותיה לשנות המס 1997, 1998 ו- 1999 הגישה המערערת בהתאם להבנתה את כתב האישור
- 5 "לפי שיטת המחזוריים".
- 6 דוחות המס של המערערת לשנות המס 1997, 1998 ו- 1999 סומנו על ידי המשיב בקוד -01, דהיינו
- 7 שומה על פי דו"ח וזאת בחודש דצמבר 2001.
- 8 ביום 22.3.2000 קיבלה המערערת ממרכז ההשקעות "אישור על ביצוע התוכנית המאושרת - מסלול
- 9 חלופי" (להלן: "אישור הביצוע"). בסעיף 4 לאישור הביצוע צוין, כי שיעור ההטבות במס להן יהיה
- 10 זכאי המפעל עפ"י אישור זה, יקבע בהתאם לסעיף 74 לחוק.
- 11 בסעיף 6 לאישור הביצוע, צוין: "ההטבות לפי אישור זה תינתנה אך ורק על מחזור הנובע מפעילות
- 12 בדימונה ולא על פעילות במרכז הארץ. תנוהל הנהלת חשבונות נפרדת לפעילות נשוא אישור זה...".
- 13 ביום 28.1.2001 הוציא המשיב מכתב בדבר קביעת אופן חישוב הטבות המס של המערערת (להלן:
- 14 "הרולינג"), בו צוין:
- 15 "בהמשך לשיבות שקוימו במשרדנו בתאריכים 16.11.00 וב- 10.1.01 לרבות המסמך שהצגתם
- 16 בפנינו מיום 18/1/2001, עולה כי לחברה יש 2 מרכזי רווח נפרדים המנוהלים ע"י מערכת הנהלת
- 17 חשבונות נפרדת. מרכז רווח אחד מנוהל בדימונה והשני בבני ברק. לאור זאת ובהתבסס על המצגים
- 18 שהוצגו בפנינו, מוסכם לראות את הפעילות המתבצעת בדימונה כמרכז רווח נפרד אשר ייוחסו לו
- 19 הטבות המס בהתאם למעמד כתבי האישור שניתנו לאחר בדימונה. מוסכם בזאת כי קביעת אופן
- 20 הטבות המס ייעשה בהתאם לאמור לעיל ו... למילוי כל התנאים הבאים: 1. מחזור האתר בבני ברק
- 21 לא יפחת ממחזור הבסיס כפי שנקבע ע"י פקיד השומה למפעלים גדולים בהסכם שומות לשנים
- 22 1992-1993. מובהר בזאת כי במסגרת קביעת הטבות המס שיינתנו לפעילות המתבצעת בבני ברק
- 23 יובא בחשבון מחזור הבסיס כפי שנקבע ע"י פש"ג כאמור לעיל".
- 24 המערערת הגישה את דוחותיה לשנות המס 2000 ו- 2001.
- 25 בין לבין, ביום 29.7.2001 שלח מרכז ההשקעות למערערת "כתב אישור לתכנית במסלול חלופי"
- 26 (להלן: "כתב האישור הנוסף"), לפיו אישר מרכז ההשקעות הרחבת המפעל בדימונה בהתאם
- 27 לבקשה שהגישה המערערת ביום 23.11.1998. בסעיף 7 לכתב האישור הנוסף צוין: "אופן חישוב
- 28 הטבות המס יהיה בהתאם לחשוב שנקבע לתוכנית מאושרת קודמת שניתנה לחברתכם מיום
- 29 03.12.95 וכאמור במכתב נציבות מס הכנסה מיום 28.01.01". בסעיף 8 לכתב האישור הנוסף צוין:
- 30 "שיעור ההטבות במס להן יהיה זכאי המפעל עפ"י אישור זה ייקבע - בהתאם לסעיף 74 לחוק...".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 האופן בו חישה המערכת את הטבות המס בשנות המס 2000 – ו – 2001, לא התקבל על ידי
2 המשיב ובעקבות משא ומתן נכרת בין המשיב לבין המערכת הסכם (להלן: "הסכם הפשרה").
- 3 ביום 15.9.2003 קיבלה המערכת ממרכז ההשקעות מכתב לפיו ביום 17.3.2003 החליטה ועדת
4 משנה: "להכיר במפעלכם כמפעל המאופייין במחזוריות טכנולוגית גבוהה, לצורך חישוב מחזור
5 הבסיס בהתאם לנוהל שחיקת מחזור בסיס אישור לשחיקת מחזור הבסיס של המפעלים בבני ברק
6 ובדימונה". בהתאם אושר למערכת להפחית בכל שנה משנות החטבות 10% ממחזור הבסיס בגין
7 תכנית 536, עד לרצפת מחזור הבסיס שנקבע לתכנית 363.
- 8 על פי האישור האמור, הגישה המערכת דוחות מתקנים לשנות המס 2000 ו – 2001. בשנת המס
9 2002 הגישה המערכת דוח שנערך על פי יחס מחזוריים כאשר המפעל בדימונה מהווה הרחבה של
10 המפעל בבני ברק, בהתחשב בשחיקת מחזור הבסיס.
- 11 ביום 14.6.2005 קיבלה המערכת שומות לשנות המס שבערעור לפי סעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודת מס
12 הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א – (להלן: "הפקודה"), לפיה פוצלו ההכנסה החייבת והפחתת של
13 המערכת בשנות המס שבערעור בין המפעל בדימונה תוך חיוב במס בשיעור 0% לבין המפעל בבני
14 ברק תוך חיוב במס בשיעור 36%. השומות נומקו כדלהלן:
- 15 **"קבעתי שיש לפצל את ההכנסה החייבת לפי חוק מס הכנסה (תיאומים**
16 **בשל אינפלציה) התשמ"ה – 1985, על פי יחס המשכורות בין הפעילות**
17 **בדימונה לבין הפעילות בבני ברק.**
- 18 **קבעתי שיש לפצל את ההוצאות לרבות הפחת והניכוי בשל פחת לפי**
19 **ייחוס ספציפי לפעילויות השונות כאמור, והכל בעולה ממאזן הבוחן**
20 **שהוגש לי על ידי החברה.**
- 21 **קביעותי הנ"ל מבוססות על האמור באישור הביצוע לתכנית 536**
22 **ולהבהרות שקיבלתי לגביו ממרכז השקעות".**
- 23 ביום 23.6.2005 הגישה המערכת השגות על השומות האמורות.
- 24 ביום 27.6.2005 פנתה המערכת למרכז ההשקעות בבקשה לקבל הבהרה ביחס לאופן חישוב
25 ההטבות למפעלים בדימונה ובבני ברק.
- 26 במענה לפנייתה קיבלה המערכת מכתב מיום 10.10.2005 בו צוין:
- 27 **"הנדון: ייחוס הטבות המס לתכנית המאושרת – הבהרה.**
- 28 **כתב אישור מיום 03/12/1995**



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' מקדו שומה למפעלים גדולים

1. בהתאם לקביעה בסעיף 4 לאישור הביצוע הסופי מיום 22/03/2000
הריני להבהיר כי ייחוס הטבות המס של התכנית המאושרת הנדונה
יהיה לפי השיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון,
התשי"ט – 1959, בלבד, דהיינו – לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל
מחזור המפעל בשנת הבסיס, לבין כלל המחזור בכל שנה משנות
ההטבות במס.
עפ"י שיטה זו מפעל החברה בדימונה מהווה הרחבה של מפעל החברה
בבני ברק.
 2. שיטת הייחוס הנ"ל אושרה ע"י מס ההכנסה כאמור ברישא של סעיף
1 להסכם השומה מיום 04/11/2002 בין החברה לפשמ"ג.
 3. יתור פרטי אישור הביצוע וכתב האישור על תנאיה ועל עדכוניהם, בעינם
עומדים "להלן: "מכתב ההבהרה".
- בין לבין הגישה המערערת בימים: 4.11.2001, 29.12.2003, 9.6.2004 ו- 21.5.2006 בקשות למרכז
ההשקעות לנטרול נכסים במסגרת אישור חדש שניתן לה להרחבת המפעל בדימונה ומפעל נוסף
במעלות.
- ביום 28.5.2006 קיבלה המערערת אישור ממרכז ההשקעות בדבר תוספת השקעה לנטרול בסך של
3,434,856 ₪ (להלן: "אישור הנטרול").
- ביום 20.6.2006 קבע המשיב בצו שומות לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002 לפי סעיף 152 (ב) לפקודה.
על פי הצווים האמורים חויבה המערערת בתוספת מס (לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002) בסך
8,535,408 ₪ לפני ריבית וחצמדה.
- לאחר הוצאת הצווים פנתה המערערת ועדכנה את המשיב כי בידיה אישור הנטרול, והמשיב מצדו
הסכים לדון בהשפעת אישור הנטרול על השומות שקבע בצו. אלא, שבמכתב מיום 2.8.2006 הודיע
מרכז ההשקעות למערערת כי אישור הנטרול מושהה ובקשת המערערת לנטרול רשימת ההשקעות
בתיק תובא להחלטתה של מנהלת מרכז ההשקעות.
- נגד החלטת מרכז ההשקעות להשהות את אישור הנטרול הגישה המערערת המרצת פתיחה לבית
המשפט המחוזי בירושלים (ה"פ 7216/08). תובענה זו נמחקה בהעדר סמכות עניינית.
- לשלמות התמונה יוער, כי בסמוך הגישה המערערת לבית המשפט לעניינים מינהליים בירושלים
עתירה מינהלית על פי הוראות חוק חופש המידע, התשנ"ח – 1998 בה עתרה לחייב את הממונה על
יישום חוק חופש המידע במשרד התעשייה המסחר והתעסוקה למסור לה מידע הנוגע למתן אישורי
נטרול על ידי מרכז ההשקעות (עתמ 8294/08). עתירה זו הסתיימה בהסדר עיון חלקי שקיבל תוקף
של פסק דין.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלמק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 בדיון שקיים המשיב עם המערערת לאחר הוצאת הצווים, לא התקבלו טענותיה של המערערת
2 ומכאן הערעור שלפני.

3 טענות המערערת:

4 א. מרכז החשקעות קבע כי חישוב ההכנסה החייבת המוטבת במפעל בדימונה יהיה על פי יחס
5 המחזורים, על כן, ועל פי הוראות 74 לחוק העידוד, אין המשיב מוסמך כלל לקבוע את אופן
6 חישוב ההכנסה החייבת המוטבת של המערערת על פי מבחן יחס הנכסים.

7
8 ב. אמנם בכתב האישור ובאישור הביצוע קבע מרכז החשקעות שחישוב ההכנסה החייבת
9 המוטבת יהיה על פי יחס המחזורים ויחד עם זאת קבע שהמערערת תנהל הנהלת חשבונות
10 נפרדת למפעל בדימונה ובכך יש לכאורה סתירה פנימית, אולם בכתב ההבהרה נקבע
11 שחישוב ההכנסה החייבת המוטבת יהיה על פי יחס המחזורים בלבד.

12
13 ג. למשיב לא הייתה סמכות לקבוע את מבחן המשכורות שקבע במסגרת השומות שלב א'.

14
15 ד. בתקופה שלאחר האישור רכשה המערערת נכסים חדשים לצורך ביצוע הפעילות המאושרת
16 ומבחינה כלכלית אין זה נכון לחשב את ההכנסה החייבת המוטבת של המערערת על פי
17 מבחן הנכסים שלא נוטרלו.

18
19 ה. פעילות הייצור של המערערת מהווה מרכז הון אחד והנכסים שרכשה המערערת החל
20 משנת 1997 שימשו את פעילות המפעלים בדימונה ובני ברק גם יחד, על כן, די בהפעלת
21 יחס המחזורים כדי לקבוע שהטבות המס יינתנו לפעילות המאושרת בלבד.

22
23 ו. אפילו ניתן היה לחשב את ההכנסה החייבת המוטבת על פי מבחן הנכסים, טעה המשיב
24 בחישובו מאחר והתעלם מצידוד מו"פ במימון עצמי שעל פי אישור הנטרול היה עליו לנטרל
25 כמו גם צידוד מו"פ במימון מדען אותו היה עליו לנטרל על פי הקבוע באישור הביצוע.

26
27 ז. למערערת הייתה זכות לחשב את הכנסתה החייבת בשנות המס שבערעור בהתאם לכתב
28 הרולינג, אולם במסגרת הסכם הפשרה היא הסכימה לוותר על זכותה זו ואף הסכימה
29 לחיוב מס נוסף כדי להשיג וודאות ביחס לחיובי המס בשנות המס שבערעור. הסכם הפשרה
30 מהווה הבטחה שלטונית שבנסיבות העניין אין המשיב רשאי לחזור בו ממנה, במיוחד מקום
31 שהמערערת הסתמכה על הסכם הפשרה שאם לא כן הייתה יכולה לייצר את מוצריה בחוץ
32 לארץ וחריגה נטו שהיה לה היה מקביל לריווח על פי חישוב יחס המחזורים בלבד. לכך יש



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ ג' בקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 להוסיף, כי קביעת הצווים מהווה הפרה של הסכם הפרשה על ידי המשיב. בהתחשב בכל
2 אלה יש לקבוע שהצווים חסרי תוקף חוקי.
3
4 ח. אישור הנטרול מהווה הבטחה שלטונית של מרכז ההשקעות ממנה לא יכול היה לחזור.
5 לכך יש להוסיף, כי למרכז ההשקעות לא הייתה סמכות "להשהות" את אישור הנטרול. על
6 כן, אין תוקף למכתב ההשהיה שהוציא מרכז ההשקעות.
7
8 ט. במשך כל השנים בהם התנהלה מול המשיב פעלה המערערת בתום לב והקפידה לבצע את
9 הוראות מרכז ההשקעות והמשיב, ואף הקפידה לפנות אל מרכז ההשקעות ולבקש הבהרה
10 כדי למנוע אי הבנות. מנגד, המשיב לא נהג כפי שרשות מנהלית חייבת לנהוג. כך, לאחר
11 שהבין שהרולינג אינו כדאי מבחינה כלכלית לחץ על המערערת להסכים לביטולו ולעריכת
12 הסכם הפרשה. אלא שגם כאן לא עצר המשיב ומשהתברר לו שהסכם הפרשה אינו כדאי לו
13 מבחינה כלכלית, החליט להתעלם מהסכם הפרשה שבוצע על ידי המערערת ולהחיל עליה
14 את מבחן המשכורות שכלל אין לו עיגון בדין. משהשיגה המערערת על קביעת המשיב
15 האמורה, הוציא המשיב צווים המחילים על המערערת את מבחן הנכסים תוך התעלמות
16 מאישור הנטרול המעקר לחלוטין את מבחן הנכסים.

טענות המשיב:

- 17
18 א. בשנות המס שבערעור התזיקה המערערת שני מפעלים המייצרים מוצרים שונים, שיעדו
19 לקהל לקוחות שונה, וכל אחד מהם מהווה מגזר פעילות נפרדת. במפעל בבני ברק יוצרו
20 מערכות לניהול תחנות דלק ומערכות תדלק אוטומטיות ואילו במפעל בדימונה קודדו פרטי
21 הרכב, סוג הדלק ופרטי אמצעי התשלום למתקן דלקן שהותקן ברכב. מתקני הדלקן יוצרו
22 והותקנו ברכבים על ידי קבלן משנה שפעל בדימונה ונהנה מהטבות מפעל מאושר. ייצור
23 הדלקן נעשה על פי ידע שפיתחה המערערת במפעל בבני ברק. במפעל בדימונה הועסקו
24 כשמונה עד עשרה עובדים בלבד, לא היו בו הנהלה נפרדת, מחלקת כספים, שיווק או
25 מכירות, מחלקת בדיקה ומו"פ. תפקידם של העובדים במפעל בדימונה הסתכם בביצוע
26 עבודת קידוד שהינה "פעילות בעלת ערך מוסף נמוך ותורומה לערך המוצר הסופי, שולית".
27 כל פעילות החברה, למעט פעילות הקידוד ופעולות שבוצעו על ידי קבלני משנה, בוצעו
28 במפעל בבני ברק בו הועסקו כ- 70 עובדים.
29
30 ב. הפעלת מבחן יחס המחזורים בלבד יוצרת מצב שהמערערת תובעת הטבות מס גם על חלק
31 מפעילותה במפעל בבני ברק, באופן הסותר את כתב האישור של מרכז ההשקעות את
32 תכליתו ואת תכלית החוק לעידוד השקעות הון וכוונת המחוקק.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' בקיד שומה למפעלים גדולים

- ג. עיקר הציוד היצרני של המערערת ונכסיה שימשו את המפעל הלא מאושר בבני ברק, בכלל זה מערכות מחשבים, מעבדות, נכסי מחקר ופיתוח אשר עלותם מסתכמת ב- 3,848,664 ₪ (טופס י"א נכון לשנת 2002). לעומת זאת, במפעל בדימונה היו נכסים בסך 1,023,115 ₪ בלבד, ומתוך זה הציוד היצרני היה בשווי 850,000 ₪ שבעיקרו שימש את קבלן המשנה. כלומר 75% מנכסי החברה משמשים דווקא את המפעל בבני ברק. זאת ועוד. מאז שנת ההפעלה של המפעל המאושר, 1997, רכשה המערערת נכסים תפעוליים רבים, כאשר כמעט כל הנכסים האמורים נרכשו עבור המפעל בבני ברק, ושימשו שם בפיתוח מערכות תדלוק אוטומטיות, מערכות לניהול תחנות דלק ומחקר ופיתוח אשר ייצר את הערך המוסף של הפעילות העסקית של המערערת. השימוש בנכסים האמורים, המהווים נכסים לא מאושרים, תרם תרומה משמעותית לגידול במחזור ההכנסות של החברה ביחס למחזור שנת הבסיס (1996).
- ד. כתוצאה מייחוס ההכנסות בין מפעלי המערערת על פי מבחן יחס המחזורים בלבד, דיווחה החברה מאז שנת 1997 ועד שנת 2002, על הכנסה פטורה בסך כ- 44,000,000 ₪ מתוך הכנסה חייבת כוללת בסך 76,000,000 ₪, וכל זאת תוך שימוש בנכסים מאושרים בעלות של כ- 850,000 ₪ בלבד. הפעלת מבחן יחס המחזורים בלבד, ללא פיצול נוסף של החלק המאושר לפי מבחן יחס הנכסים הוביל למצב בו תבעה החברה פטור על כ- 60% מהכנסתה החייבת, על אף שהתרומה של המפעל בדימונה להכנסה החייבת הינה מינורית ושולית ביחס לתרומה של המפעל בבני ברק.
- ה. המערערת פנתה למרכז ההשקעות בבקשה לבצע נטרול נכסים לצורך חישוב ההכנסה החייבת המוטבת. מרכז ההשקעות העניק למערערת אישור נטרול נכסים אולם לאחר בדיקה נוספת הורה על השהיית תוקף האישור האמור. במצב דברים זה אין בידי המערערת אישור נטרול נכסים. לכך יש לחוסיף, כי אישור נטרול הנכסים מתייחס לתכנית 642 שהינה תכנית חדשה שאושרה בשנת 2001 ולא לתכנית 536 נשוא ענייננו.
- ו. פניית המערערת למרכז ההשקעות בבקשה לנטרול נכסים, יש בה משום הודאה של המערערת והסכמה לעמדת המשיב לפיה יש להחיל על הכנסתה החייבת של המערערת בשנות המס שבערעור הן את מבחן יחס המחזורים והן את מבחן יחס הנכסים בהתאם לנוסחה הקבועה בסעיף 74 לחוק העידוד.
- ז. על פי כתב האישור, הטבות המסלול החלופי שהוענקו למערערת (פטור ממס) צריכות להתייחס אך ורק למפעל בדימונה ולגידול המחזור שמקורו בפעילות זו בלבד. כדי להגשים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' מיקוד שומה למפעלים גדולים

- 1 את ההטבה האמורה יש לפצל את ההכנסה המאושרת המתקבלת מהפעלת מבחן יחס
2 המחזוריים, פיצול נוסף על פי מבחן יחס הנכסים.
3
- 4 ח. על פי הוראות סעיף 74 (ב) (1) לחוק העידוד, ברירת המחלל לקביעת שיעור ההטבות במפעל
5 מעורב הינה מבחן יחס הנכסים וגם כאשר מרכז ההשקעות קובע מבחן אחר (בעניינו, מבחן
6 המחזוריים) אין בכך כדי לבטל את מבחן יחס הנכסים. בהתאם, בשלב הראשון, מאתרים
7 את חלק ההכנסה המהווה גידול ביחס לשנת הבסיס באמצעות מבחן יחס המחזוריים. אלא
8 שמבחן זה אינו מספיק משום שיתכן שתלק מהגידול במחזור נובע מנכסים יצרניים שאינם
9 קשורים למפעל המאושר, על כן, בשלב השני, ביחס לגידול במחזור נערך מבחן יחס הנכסים
10 שמטרתו להפריד בין הגידול במחזור שנובע מנכסי המפעל המאושר לבין הגידול במחזור
11 הנובע מיתר הנכסים היצרניים שאינם מאושרים ואינם זכאים להטבת מס. אופן החישוב
12 האמור אף מעוגן במדרג ליישום חוק העידוד של מרכז ההשקעות.
- 13 **6.5" יחס מחזור ויחס נכס**
14 **כאשר נקבע יחס מחזור, וכאשר נרכשו נכסים בלתי מאושרים, ואלה לא**
15 **נוטרלו, יהא צורך בחישוב משולב של יחס מחזור ויחס נכסים".**
- 16 ט. החישוב המשולב של ההכנסה החייבת המוטבת הן על פי יחס המחזוריים והן על פי יחס
17 הנכסים, בנסיבות בהן משתתפים בתהליך הייצור נכסים לא מאושרים, הינו בעל הגיון
18 כלכלי מובהק.
19
- 20 י. במהלך השנים נעשו ניסיונות מצד רשות המיסים ומרכז ההשקעות לייצור תבנית לפיה רק
21 הפעילות של המערערת במפעל בדימונה תזכה להטבת מס בהתאם לגידול במחזור, ובהתאם
22 נקבע הרולינג שתכליתו הייתה לפצל את דיווחי החברה באמצעות הנהלת חשבונות נפרדת
23 של הפעילות במפעל בדימונה. אלא שהמערערת לא יישמה את הפיצול האמור כראוי
24 והתוצאה לא שיקפה את ההטבה שאמורה הייתה המערערת לקבל על פי כתב האישור, ועל
25 כן, הוסכם על המשך יישום השיטה שנקבעה ברולינג בשנות המס 2000 ו- 2001 בשינויים
26 מתחייבים והחלפת השיטה האמורה בשנת המס 2002.
27
- 28 יא. מאוחר יותר קיבלה המערערת ממרכז ההשקעות אישור על שתיקת מחזור הבסיס. בעקבות
29 זאת, החליטה המערערת על דעת עצמה, שלא לכבד את ההסכמות שנכללו בהסכם הפשרה
30 והגישה דוחות מתקנים לשנים 2000 ו- 2001. על פי הדוחות המתקנים פיצלה המערערת
31 את ההכנסה החייבת על פי יחס המחזוריים ולא לפי הנהלת חשבונות נפרדת לכל מפעל, כפי
32 שנקבע בהסכם הפשרה וברולינג.
33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

דיון

1. תכליתו של חוק העידוד, נקבעה בסעיף 1 לחוק בנוסחו הרלבנטי, והיא משיכת הון לישראל, ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון לפיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולתה הכלכלית, שיפור מאזן התשלומים בדרך של הגדלת היצוא, קליטת עליה, חלוקה דמוגרפית מתוכננת ויצירת "מקורות עבודה חדשים" (סעיף זה תוקן ביום 6.1.2011 בתיקון מס' 68). להגשמת תכליות אלה, הוסמך מרכז ההשקעות לאשר מענקים, פטורים, ערבויות, הנחות, הקלות והיתרים על יסוד תכנית להקמה או הרחבה של מפעל, רכישת מכונות או השקעה. בהתאם, נקודת המוצא ביחס למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים באשר ליישום כתב האישור שקיבלה המערערת ממרכז ההשקעות היא שכתב האישור נועד לקיים את תכליתו של חוק העידוד ביחס לאזור הפיתוח בו שוכנת דימונה, ובכלל זה מתן תמריצים ליצירת תשתית למקומות עבודה חדשים באזור דימונה.

2. בין ההטבות הניתנות מכוח חוק העידוד, נכללת הטבה חקבועה בסעיף 51 לחוק העידוד, שזו לשונו:

"(א) חברה הזכאית לקבל מענק בשל מפעל שבבעלותה, תהא זכאית להטבות בסעיף קטן (ב) (להלן – **מסלול הטבות חלופי**) במקום כל ההטבות במס אשר היא זכאית להן לפי סעיף 47 ובמקום כל המענקים שהיא זכאית להם, והכל בשל אותו מפעל...

...
"מפעל" – מפעל שאושר כמפעל מאושר ביום כ"א באדר ב' התשמ"ו (1) אפריל 1986) או לאחריו...

(ב) בעל מפעל שבחר במסלול הטבות חלופי יהיה זכאי להטבות שלהלן בשל הכנסתו החייבת שהושגה מאותו מפעל:

(1) אם המפעל נמצא באזור פיתוח א' – פטור ממס במשך 10 שנים מתחילת תקופת ההטבות;

"...

ביחס למפעל שהקימה בדימונה בשנת 1997, בחרה המערערת במסלול הטבות חלופי ובהתאם זכאית היא לפטור ממס על הכנסותיה החייבות מהמפעל בדימונה בשנות המס שבערעור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלמק מערכות בע"מ נ' בקיד שומה למפעלים גדולים

3. כאמור ביום 13.6.1995 הגישה המערערת "בקשה לאישור תכנית השקעה – הרחבה" (מוצג מע/21). בבקשה האמורה תוארה התכנית העסקית של המערערת ומטרתה: "הקמת קו ליצור מעגלים מודפסים בטכנולוגיית SMT. לצורך כך תשכור החברה מבנה בדימונה אשר בו ימוקמו המכונות החדשות. הקמת הקו החדש תאפשר הקטנת גודל הרכיבים, שיפור איכותם וגידול בתפוקה". בסעיף 17 לבקשה, מציינת המערערת את תכנית ההשקעה ומפרטת את המכונות אותם היא מתכוונת לרכוש בסכום כולל של \$200,000.

במכתב ששלחה המערערת למרכז ההשקעות ביום 17.8.1995 (מוצג מש/3), מתייחס מר חיים כהן, מנכ"ל המערערת, להחלטת המערערת על ביצוע תכנית ההרחבה בדימונה, וכך הוא כותב (סעיף 9):

"החברה החליטה על ביצוע תכנית ההרחבה בדימונה מהסיבות הבאות: קבלן משנה מרכזי וחשוב של החברה פועל כיום בדימונה. מכיוון שהחברה מרוצה מאוד מעבודתה עם קבלן משנה זה ומבקשת להמשיך את פעילותה מולו גם בעתיד, החברה הגיעה להסכמה עם אותו קבלן משנה שהוא יפקח על כל נושא הקמת מערך הייצור והטמעת טכנולוגיית SMT – ה."

מכאן, עולה שהמערערת הציגה בפני מרכז ההשקעות מצג לפיו במפעל בדימונה יתבצע ייצור עצמי של מוצריה תוך שימוש במכונות המפורטות בבקשת האישור.

נראה שבפועל אכן רכשה המערערת את המכונות שפורטו בבקשה לאישור תכניתה והיא אף מעסיקה במפעל בדימונה מספר עובדים/ות כמפורט בבקשה שהגישה, אולם מעדותו של מר חמי שטרהל, סמנכ"ל הכספים במערערת (להלן: "מר שטרהל"), עולה שחלק ממכונות הייצור שיועדו למפעל המערערת בדימונה, לא שימשו את המערערת אלא שימשו את קבלן המשנה שייצר עבורה רכיבים ו/או מוצרים באמצעות עובדים שלו ולא של המערערת ובלשונו של מר שטרהל (ש' 5 ע' 68 לפרוטוקול הדיון מיום 19.3.2009):

"ת. נכון, ההבדל שקודם קבלן המשנה אפסילור השתמש במכונה שלו, ולאחר שנת 97 הוא עבד על המכונה של החברה לצורך הרכבת מוצרי החברה, וכך נחסך לנו הצורך להעסיק בצורה ישירה עוד עובדים והסתמכנו על הניסיון של העובדים באפסילור ועל המיומנות שלהם בעבודה על המכונות האלו. מבחינתנו הדבר היווה צמצום עלויות".

עוד העיד מר שטרהל (שם, ש' 15 ע' 69):



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

"התכניות של המערכת היו להיות בעלת יכולת ייצור עצמאית ולפיכך לרכוש מכונה, לדאוג שיהיו עובדים, ובתקופת המעבר אפסילור תעזור לחברה לרכוש את המיומנות. באותן תכניות מקוריות חשבו שתהליך הצריכה ייעשה בבני ברק. לימים בשלב הביצוע, התכניות השתנו והוחלט שהצריכה תרד לדימונה, ולעומת זאת מי שיעבוד על המכונות יהיו עובדים של קבלן המשנה. אופציה כזאת היא האופציה הכדאית לחברה, אשר מוזילה את העלויות אך עדיין שומרת אחת לאחת על כל ההתחייבויות שהחברה נתנה באישור הביצוע של תכנית ההרחבה

בדימונה"

מהאמור לעיל, עולה כי מלבד מספר פועלים/ות שעבדו במפעל שבדימונה בעיקר כמקודדים או צורבים כפי שניתן לראות בתמונה (מוצג מש/2 י), בוצעה עבודת הייצור בדימונה באמצעות עובדים של קבלן המשנה ולא של המערכת. זאת בניגוד, לאמור במכתבו של מנכ"ל המערכת, מר חיים כהן מיום 17.8.1995 (מוצג מש/3).

4. ביחס לפעילות הייצור של המערכת, התעוררה מחלוקת בין הצדדים האם במפעל בבני ברק מתקיימת פעילות ייצור. בחקירתו הראשית טען מר שטרפל שבמפעל בבני ברק לא מתבצעת עבודת ייצור. לקראת סיום חקירתו הראשית עומת מר שטרפל עם האמור במוצגים מע/19 ומע/20, מהם עולה כי בזמן אמת פרסמה אורפק תעשיות (1983) בע"מ אשר החזיקה במלוא מניות המערכת, כי במפעל בבני ברק מתבצעת עבודת ייצור של יחידות המותקנות בתחנות התדלוק. מר שטרפל טען בחקירתו כי המסמכים נערכו באופן לקוי ושגוי (ש' 16 ע' 44 לפרוטוקול הדיון מיום 16.3.2009). בהמשך חקירתו הנגדית ניסה לבסס את גרסתו לפיה מדובר בטעות של עורכי המסמכים בטענות שלא מצאתי בהן ממש. בחקירתו הנגדית הודה מר שטרפל כי המסמכים מע/19 ו- מע/20 נערכו עוד קודם שהחל לעבוד אצל המערכת (ש' 17 ע' 49 לפרוטוקול הדיון מיום 19.3.2009). עוד עולה מחקירתו של מר שטרפל כי מלבד המסמכים מע/19 ו- מע/20 מצא הוא מסמכים נוספים מהם עולה שבמפעל בבני ברק הייתה פעילות ייצור (שם, ש' 10 ע' 50). מחקירתו הנגדית של מר שטרפל עולה כי לא ערך את המסמכים מוצגים מע/19 ו- מע/20 ולמעשה בתקופה בה החלה הפעילות במפעל בדימונה הוא כלל לא עבד אצל המערכת. על כן, איני רואה לנכון להעדיף את גרסתו ביחס לפעילות הייצור במפעל בבני ברק על פני האמור במסמכים שנערכו בזמן אמת. לכך יש להוסיף, כי ממכתב מיום 31.1.1996 ששלח מר יוניסיאן דני מטעם המערכת (נספח ד להודעת נימוקי הערעור), עולה כי "חלק מסוים וקטן ממערך הייצור" נמצא בבני ברק, וכך עולה גם מסעיף 1 למכתבו של מר אילן אולסקר מיום 17.6.1996 (נספח ה להודעת נימוקי הערעור).



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

5. מהאמור עד כאן, עולה כי לאחר הקמת המפעל בדימונה פעלה המערכת בשלושה מוקדי ייצור. מוקד אחד במפעל בבני ברק בו התקיימה פעילות ייצור לצד פעילות מחקר ופיתוח לגביה איני רואה צורך להכריע אם בהתחשב במהות פעילותה העסקית של המערכת יש לראות בה פעילות ייצור. מוקד שני במפעל בדימונה בו בוצעה פעילות קידוד. מוקד שלישי אמנם היה בדימונה, אולם מדובר בקבלן המשנה שאת עבודות הייצור שלו ואת העסקת העובדים שלו אין ליחס למערכת כפי שיפורט להלן.
- יוער כי גם המומחה מטעם המערכת, מר מנחם פרלמן (להלן: "מר פרלמן"), התייחס לשלושה מוקדי פעילות אלה (סעיף 23 לחוות הדעת), אלא שבמסקנותיו התעלם מר פרלמן מתרומתו של קבלן המשנה לפעילות המערכת ו/או לא ייחס לכך משקל לצורך חישוב הסבת המס מכוח כתב האישור.
- לכך, יש להוסיף, כי על פי חוות דעתו של מר פרלמן, פעילותה של המערכת מאופיינת "בעצמות הון נמוכה". דהיינו הרכוש הקבוע היווה 34% מסך מכירות המערכת בשנים הרלבנטיות, כאשר מכונות הייצור והציוד היוו 15% בלבד מהרכוש הקבוע (שם, סעיפים 37 ו- 38 ו- ש' 9 ע' 37 לפרוטוקול הדיון מיום 15.2.2010). יצוין כבר כאן, כי בהתחשב במאפייניה של פעילות המערכת, נראה שיש טעם בגישתו של מר פרלמן לפיה נוכח הקשר החלש בין השקעת המערכת במכונות וציוד לבין היקף הכנסותיה, אין במבחן יחס הנכסים כדי לשקף את הגידול בהכנסות המערכת כתוצאה מפתחת המפעל בדימונה (שם, ש' 12 ע' 34).
6. כאן המקום לעמוד על נפקות העובדה לגביה אין חולק שציקר או חלק גדול מפעולות הייצור של המערכת נעשו על ידי קבלן המשנה שמפעלו שכן בסמוך למפעל של המערכת בדימונה. לטענת המשיב, המערכת קיבלה את כתב האישור על סמך ההנחה שבכוננתה להקים מפעל בדימונה ולהפעיל קו ייצור סדרתי בעצמה. אולם לא כך עשתה המערכת ובפועל מלבד רכישת מכונות המשיכה בייצור מוצריה כפי שפעלה עוד קודם לאישור תכנית ההשקעה שלה בדימונה, דהיינו ייצור מוצרים באמצעות קבלן משנה. בהתחשב בכך ובהתעלם מהפעילות המצומצמת שהתקיימה במפעל של המערכת בדימונה, למעשה לא נוסף כל ערך מוסף מביצוע התכנית שאושרה.
- בסיכומיה לא התייחסה המערכת לנפקות פעולת הייצור שבוצעה על ידי קבלן המשנה. התייחסות לעניין זה מצאתי בסיכומי התשובה של המערכת, ואלה טענותיה: במסגרת הבקשה לאישור התחייבה המערכת לרכוש ציוד ולהעסיק 6 עובדים בדימונה ובפועל רכשה המערכת את הציוד שהתחייבה לרכוש והעסיקה כמות כפולה של עובדים באופן ישיר ואף למעלה מכך באופן עקיף. המערכת אף עמדה בתחזית המכירות לה התחייבה. מוסיפה



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המערערת וטוענת כי המכונות שנרכשו עמדו אמנם בשטח המפעל של קבלן המשנה, אולם
2 המערערת שכרה שטחים אלה מקבלן המשנה. אשר לעובדי הקבלן שהועסקו בייצור מוצרי
3 המערערת, אין המערערת רואה הבדל בין העסקה ישירה לבין העסקת עובדים באמצעות
4 קבלן משנה שאת שכרם שילמה המערערת באמצעות "חשבונית" שהוגשה לה. שני סוגי
5 העובדים ייצרו מוצר של המערערת וייצרו הכנסה למערערת. מוסיפה ומדגישה המערערת
6 כי עובדי קבלן המשנה הועסקו בדימונה.
7
8 אף שמבחינה מהותית יש הבדל בין עובד המועסק ישירות על ידי מעסיק לבין עובד קבלן,
9 מבחינה כלכלית ואף מבחינת תכלית חוק העידוד (הגדלת מקומות העבודה באזור פיתוח),
10 נראה לכאורה שאין הבדל ממשי בין העסקה ישירה להעסקה עקיפה (באמצעות קבלן
11 משנה). אלא שבנסיבות ענייננו, נראה כי המערערת לא הייתה רשאית לפעול כפי שפעלה.
12 ראשית, בסעיף 8 לבקשה למפעל מאושר (נספח א' להודעת נימוקי הערעור) ציינה המערערת
13 במפורש שקודם להקמת המפעל בדימונה חלק מתהליך הייצור בוצע על ידי קבלן משנה
14 והיא "מעוניינת לעבור לייצור והרכבה עצמיים של מעגלים מודפסים בטכנולוגיית SMT".
15 כן הוסיפה המערערת: "החברה מעריכה כי מעבר לייצור עצמי של המעגלים, בטכנולוגיית
16 SMT, תאפשר הגדלת כושר הייצור ותשפר את המוצר". סביר להניח שאישור המפעל
17 בדימונה על ידי מרכז ההשקעות נסמך על המצג האמור של המערערת, ועל כן וללא אישור
18 מראש של מרכז ההשקעות, חייבת הייתה המערערת לבצע את עבודות הייצור וההרכבה של
19 המעגלים המודפסים בעצמה ולא להעביר את הייצור לקבלן משנה. שנית, מעדותו של מר
20 שטרהל ומראיות נוספות שהוצגו בפני עולה כי קודם להקמת המפעל בדימונה נעזרה
21 המערערת בקבלן המשנה בדימונה. בפועל גם לאחר הקמת המפעל בדימונה וקבלת כתב
22 האישור נעזרה המערערת באותו קבלן משנה, ומר אלכסנדר מילנר, יו"ר מועצת המנהלים
23 של המערערת אשר העיד מטעם המערערת (להלן: "מר מילנר"), אישר שהעובדים של
24 המערערת בדימונה לא הפעילו את המכונות שרכשה המערערת (ש' 5 ע' 18 לפרוטוקול הדיון
25 מיום 14.12.2009). מילא ובהתעלם מפועליות הקידוד, ככל שמדובר ביצירת מקומות
26 עבודה חדשים לא חל שינוי מעצם רכישת מכונות הייצור והצבתם בדימונה.
27
28 7. עוד יש להוסיף ביחס לפעילותה של המערערת, כי מדובר במפעל "עתיר ידע" שהגדלת
29 המכירות שלו נובעת בעיקר ממחקר, פיתוח, זכויות פטנטים בהם החזיקה המערערת
30 ומפעילות שיווק והנהלה שלטענת המשיב הוצאות השכר בגינם היו 92% מהוצאות השכר
31 של המערערת, וכל אלה לא בוצעו בדימונה בתקופה הרלבנטית. ועוד וכפי שעולה מחקירתו
32 של מר מילנר (ש' 33 ע' 15 לפרוטוקול הדיון מיום 14.12.2009), נראה כי בסמוך לפני הגשת
33 תכנית 536 לאישור הגיעו מנהלי המערערת למסקנה שהכנסות המערערת עומדות לגדול,
34 בעוד ההטבות שהיו למערערת מאישור המפעל בבני ברק עמדו להסתיים בשנת 1999, ועל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 כן, ראו לנכון לקשור את פעילות המערערת לדימונה, גם אם לא באופן יצרני, במטרה
2 להמשיך וליהנות מהטבות מס.
3
- 4 8. משעמדנו על פעילותה של המערערת בתקופה הרלבנטית לכתב האישור, נראה כי צודק
5 המשיב בטענתו לפיה אין דרך מדויקת לבדוד את הכנסות המערערת מפעילות הייצור
6 העצמאית שלה בדימונה. יחד עם זאת, ניתן לראות באופן ברור שהיקף פעילות הייצור
7 העצמאית של המערערת בדימונה היה קטן מאוד ביחס להיקף פעילות הייצור של קבלן
8 המטבח, פעילות המחקר והפיתוח ופעילות השיווק שלה. בהתחשב במסקנה האמורה
9 ובתכלית חוק העידוד, נבחן את השתלשלות האירועים ביחס לקביעת הטבות המס שאמורה
10 הייתה המערערת לקבל מכוח כתב האישור.
11
- 12 כתב האישור
13
- 14 9. בכתב האישור (נספח ב' להודעת נימוקי הערעור) נקבע (סעיף 3):
15
16 "התוכנית המאושרת מתייחסת אך ורק לפעילות החברה בדימונה
17 (אז"פ א') ולא לפעילותה במרכז הארץ. לפיכך, הטבות במס ינתנו
18 [ינתנו] על מחזור הגובע מפעילות בדימונה (אז"פ א') בלבד".
19
- 20 מהאמור לעיל, נראה כי בזמן אמת היה ברור למרכז ההשקעות שהמפעל החדש בדימונה
21 יהווה מוקד ייצור של המערערת ובהתאם לבקשת המערערת זכאי יהיה מפעל זה להטבות
22 מס.
23
- 24 להגשמת המגבלה הקבועה בסעיף 3 לכתב האישור, לפיה רק המפעל של המערערת בדימונה
25 יזכה להטבות מס, נקבע בסעיף 8 לכתב האישור כדלהלן:
26
- 27 "החברה תנהל הנהלת חשבונות נפרדת לפעילות נושא כתב האישור
28 בדימונה ותקבע מחירי העברה מקובלים בין פעילות הרכבת ה-S.M.T
29 בדימונה לבין פעילות במרכז הארץ".
30
- 31 יוער, כי אישור התכנית הותנה בקיומו של ציוד להרכבת S.M.T במפעלה של המערערת
32 בדימונה (סעיף 4), וכמפורט לעיל ספק אם תנאי זה התקיים.
33
- 34 10. בסעיף 10 לכתב האישור, נקבע:
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 "שיעור ההטבות במס להן יהיה זכאי המפעל עפ"י אישור זה ייקבע
2 בהתאם לסעיף 74 לחוק – לפי היחס שבין המחזור הנוסף (בניכוי מיסים
3 עקיפים) מעל למחזור המפעל בשנת הבסיס כשהוא מוגדל בשיעור שינוי
4 מדד המחירים הסיטוניים של התפוקה התעשייתית לבין כלל המחזור
5 בכל שנה משנות הטבות המס".
- 6
- 7 קביעה זו שבכתב האישור, מייחסת את הטבת המס להכנסה הנגזרת מיחס המחזור הנוסף
8 לכלל המחזור במפעל. דהיינו יחס מחזוריים. כאן המקום להדגיש כי מלשון סעיף 10 שלעיל
9 ומהחוראות הקבועות בסעיפים 3 – 8 לכתב האישור, ברור שהמחזור אותו יש לחשב
10 לצורך חישוב הטבות המס של המערכת, הוא המחזור של המפעל בדימונה בלבד.
- 11
- 12 במכתב מיום 17.6.1996, מטעם המערכת (נספח ה' לנימוקי הערעור) פנתה המערכת אל
13 מרכז ההשקעות ביחס לאופן חישוב הטבות המס מכוח כתב האישור, וכך ציינה במכתבה:
14
- 15 "בהמשך לבקשתנו בנושא שבנדון, אבקש את בדיקתך ואישורך לחישוב
16 ההטבות בכתב האישור כדלקמן:
- 17 1. הפעילות בדימונה תנוהל כמרכז רווח נפרד. בדימונה ייווצרו כל התקני
18 הזיהוי לרכבים. ייווצר ציוד לתחנות ומוצרים אחרים המיוצרים במסגרת
19 הפעילות של מערכות אוטומטיות לניהול צי רכב ישאר במפעל הקיים
20 בבני ברק.
- 21 2. "...".
- 22
- 23 מהאמור במכתב זה, עולה כי נוכח חוראות כתב האישור גם למערכת היה ברור שהפעילות
24 בדימונה תנוהל כמרכז רווח נפרד, וכך הצהירה.
- 25 11. בסמוך לקבלת כתב האישור פנה מר יוניסיאן דני במכתב מיום 31.1.1996 אל מרכז
26 ההשקעות (נספח ד' לנימוקי הערעור) וכך טען:
- 27
- 28 "בכתב האישור הוגדר בסעיף 3 שההטבות תנתנה רק בגין הפעילות
29 בדימונה על המחזור הנובע מפעילות בדימונה. סעיף זה אמנם מבהיר
30 את רצון וכוונת המינהלה, אך הינו בעייתי ביותר ליישום מבחינה
31 טכנית. ניתן לפרשו באופנים שונים ופירוש הדבר התנצחויות שנתיות
32 בעתיד מול פקיד השומה".
- 33



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מהרישא של האמור לעיל עולה כי בעת עריכת המכתב מיום 31.1.1996 הבינו נציגי
2 המערערות שהטבות המס מכוח כתב האישור יתייחסו רק להכנסה הנובעת מפעילות המפעל
3 בדימונה, ללא ההכנסה הנובעת מפעילות הייצור של קבלן המשנה בדימונה וללא המחזור
4 הנובע מפעילות הייצור בבני ברק. בהתאם נראה, כי הסיפא במכתב האמור נועדה לשנות
5 את קביעת מרכז ההשקעות לפיה יש לנהל הנהלת חשבונות נפרדת למפעל בדימונה ולקבוע
6 מחירי העברה בין המפעלים, בדרך של פרשנות או בדרך אחרת.
7
- 8 יוער כי ביום 22.3.2000 הוציא מרכז ההשקעות אישור ביצוע בו חזר על קביעותיו לפיהן
9 החטבות מכוח כתב האישור תינתנה אך ורק על מחזור הנובע מפעילות בדימונה ולא על
10 פעילות במרכז הארץ ותנוהל הנהלת חשבונות נפרדת לפעילות במפעל בדימונה (נספח ו
11 להודעת נימוקי הערעור).
12
- 13 נוכח כל אלה, הרי שבדי להגשים את תכליתם של חוק העידוד וכתב האישור, היה נכון לבדל
14 את ההכנסה שנצמחה למערערות מעבודת הייצור שהתבצעה במפעל של המערערות בדימונה
15 מיתר ההכנסות שנצמחו למערערות מהמרכיבים העסקיים האחרים בהם: עבודת הייצור של
16 קבלן המשנה, פעילות המחקר והפיתוח, פעילות השיווק, וההנהלה. כזאת לא עשתה
17 המערערות. מכאן מקור התקלה שהובילה להשתלשלות העניינים בה אדון להלן.
18
- 19 12. המערערות נתפסות לאמור בסעיף 10 לכתב האישור וטוענת כי סעיף זה העניק לה הטבות
20 מס על פי "שיטת המחזוריים", דהיינו לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל למחזור המפעל
21 בשנת הבסיס. אלא שסעיף 10 לכתב האישור מתייחס רק למפעל בדימונה, ואף שאני מוכן
22 לקבל שנוכח אופן פעילותה של המערערות בתקופה הרלבנטית קשה היה לבדל את
23 הכנסותיה מהפעילות בדימונה, אין לומר שמדובר במשימה בלתי אפשרית, ולמעשה אילו
24 פעלה המערערות בהתאם להוראות כתב האישור, דהיינו ניהול הנהלת חשבונות נפרדת
25 למפעל בדימונה וקביעת מחירי העברה ביחס לפעילות חיצונית (קבלן המשנה והפעילות
26 בבני ברק) שתרמה למחזור בדימונה אפשר היה לחשב את ההכנסה מפעילות המפעל
27 בדימונה, אלא שככל הנראה תוצאה כזו לא סיפקה את המערערות.
28
- 29 13. כאמור המערערות פנתה אל מרכז ההשקעות במכתבים מיום 31.1.1996 (נספח ד להודעת
30 נימוקי הערעור) ומיום 17.6.1996 (נספח ה להודעת נימוקי הערעור) בבקשה להבהיר את
31 שיטת חישוב החטבות שנקבעה בכתב האישור. מכתבים אלה לא נענו והמערערות הגישה את
32 דוחותיה הכספיים לשנות המס 1997, 1998 ו- 1999 "בהתאם להבנתה את כתב האישור".
33
- 34 אף שהדוחות הכספיים לשנות המס 1997, 1998 ו- 1999 אינם בערעור, בין הצדדים
35 התגלעה מחלוקת באשר לשיטת החישוב בה נקטה המערערות בעת עריכת הדוחות הכספיים



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

לשנות המס 1997, 1998 ו- 1999. אדון במחלוקת זאת להלן משום שיש בה כדי לשפוך אור על התנהלות הצדדים והשלכותיה על הערעור שבפני.

דוחות המס לשנים 1997 - 1999

14. לטענת המשיב, בעריכת הדוח הכספי לשנת המס 1997 אשר הוגש ביום 31.12.1998, השתמשה המערערת בחישוב "דו שלבי" : יחס מחזוריים ולאחריו יחס נכסים. מוסיף המשיב, כי הגם שתוצאת החישוב הדו שלבי זהה לתוצאת החישוב על פי יחס המחזוריים בלבד מדובר בחישוב דו שלבי, משום שהדוח נערך "תחת ההנחה כי בידי המערערת קיים "אישור נטרול", שמשמעו כי על אף שקיימים נכסים שאינם נכללים בתכנית המאושרת, הרי שהם לא יובאו בחישוב יחס הנכסים אלא ינטרלו ממנו". את טענתו לפיה בשנת המס 1997 חישבה המערערת את ההטבות המגיעות לה על פי החישוב הדו שלבי, מבסס המשיב על האמור בדוח ההתאמה בו מציינים המבקרים, רואי חשבון סומך חייקין, כי המערערת פנתה למרכז השקעות בבקשה לנטרול השקעות וטרם קיבלה תשובה לפנייתה זו, וכי דוח ההתאמה מבוסס על ההנחה שבקשות החברה לנטרול נכסים תאושרנה. טענות אלה מעלה המשיב גם ביחס לדוחות לשנות המס 1998 ו- 1999.

המערערת כופרת בטענות המשיב, לטענתה, את הדוחות לשנות המס 1997 – 1999 ערכה לפי שיטת המחזוריים, כפי המודגם במוצג מע/37 (2) "חישוב החלק היחסי של הכנסה פטורה ממפעל מאושר" שצורף לכל דוח שהגישה. מוסיפה המערערת וטוענת כי אילו חישבה את ההכנסה המוטבת על פי השיטה הדו שלבית היה עליה לחשב את ההכנסה המוטבת כמודגם במוצג מע/37 (1). עוד טוענת המערערת, כי הבקשה לנטרול נכסים הוגשה כדבר שבשגרה וליתר זהירות ואין בכך כדי ללמד על אופן עריכת הדוחות הכספיים בשנות המס 1997 – 1999. כן מציינת המערערת כי דוחות אלה אושרו על ידי המשיב לאחר ביקורת (קוד 01).

15. בדוח הכספי שהגישה המערערת בשנת המס 1997 (מוצג מע/5), ציינו רואי החשבון של המערערת כדלהלן :

"החברה פנתה ב- 15 בנובמבר 1998 למרכז השקעות בבקשה לנטרול השקעות בנכסים קבועים שנעשו בשנת 1997, מאחר שאינם מהווים נכסים יצרניים, אולם עד כה לא נתקבלה תשובה לפנייה זו. דוח ההתאמה לשנת 1997 מבוסס על ההנחה שבקשות החברה לנטרול כאמור לעיל, תאושרנה".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 יחד עם זה, החישובים שבמוצג מע/37 (2) מלמדים על חישוב ההכנסה המוטבת לפי יחס
2 מחזורים בלבד. למעשה אף המשיב אינו חולק על כך שהמערערת חישבה את החטבה
3 המוטבת בשנים 1997 – 1999 על פי יחס המחזורים בלבד (סעיפים 9 ו- 11 לסיכומים), וכך
4 גם עלה מחקירתו של המפקח ארז עיני (להלן: "המפקח עיני") אשר לשמע עדותו, אין מנוס
5 מהמסקנה שניסה ככל האפשר להתחמק ממתן תשובה פשוטה וחד משמעית ביחס לשיטת
6 חישוב ההכנסה המוטבת של המערערת לשנות המס 1997 – 1999 (ע"מ 203 – 208 ו- 230
7 לתמליל הדיון מיום 4.3.2010). זאת ועוד. בסעיף 1 להסכם הפרשה הוגדרה "שיטת הייחוס
8 הקבועה באישור הביצוע" כשיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק העידוד כפי שיושמה על ידי
9 החברה בשנות המס 1997 – 1999...". על פי ההגדרה האמורה, נראה כי הצדדים התייחסו
10 לשיטה שיושמה בפועל על ידי המערערת, דהיינו שיטת יחס המחזורים, והסיבה ליישום
11 השיטה אינה מעלה או מורידה לעניין ההגדרה שבסעיף 1 להסכם הפרשה.
12
13 ועוד. בסיכומיו מתייחס המשיב לאישור הביצוע מיום 22.3.2000 (נספח ו לנימוקי הערעור).
14 לטענתו באישור הביצוע נכללו הוראות ביחס לנטרול, השקעות, ציוד משרד וכלי רכב לצורך
15 חישוב החטבות על פי סעיף 74 לחוק, ובכך יש כדי ללמד כי לצורך חישוב החטבות המס מכוח
16 כתב האישור היה על המערערת לערוך חישוב דו שלבי. דהיינו חישוב יחס המחזורים
17 ולאחריו יחס הנכסים ממנו ינוטרלו הנכסים המאושרים לנטרול. אלא, שכמפורט לעיל,
18 אישור הביצוע הועבר למערערת לאחר הגשת הדוחות הכספיים לשנות המס 1997 ו- 1998.
19 לפיכך, אין באמור באישור הביצוע כדי לשנות מהמסקנה שדוחות המס של המערערת
20 לשנות המס 1997 – 1999 נערכו על פי שיטת או חישוב יחס המחזורים בלבד. כן יש להוסיף,
21 כי דוחות המס לשנים 1997 – 1999 נבדקו ואושרו על ידי המשיב, וספק אם היה המשיב
22 מסתפק בהערה של רואי החשבון ולא בודק עם המערערת האם מרכז ההשקעות מה עם
23 בקשות המערערת לנטרול נכסים, אילו באמת ייחס למערערת חישוב של ההכנסה המוטבת
24 על פי השיטה הדו שלבית (יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים). על כן, נראה לי כי למרות
25 הערת רואי החשבון בדוחות של המערערת ביחס לאישור הנטרול, יש לראות במערערת כמי
26 שחישבה את הכנסתה המוטבת בשנים 1997, 1998 ו- 1999, על פי יחס המחזורים בלבד.
27
28 יחד עם זאת, נראה כי התנהלות המערערת בקשר עם משמעות הדוחות לשנות המס 1997
29 ו- 1998, לעניין שהיה במחלוקת בין המשיב לבין המערערת קודם לכריתת הסכם הפרשה,
30 לוקה בפגם מסוים, משום שנוכח ההערות שנכללו בדוחות ההתאמה לשנות המס 1997 ו-
31 1998, אודות אישור הנטרול, היה על המערערת להבהיר למשיב שחישוב ההכנסה המוטבת
32 בדוחות אלה נעשה בדרך של יישום שיטת ייחוס המחזורים באופן חד שלבי, דהיינו רק
33 יחס מחזורים, וכל האמור ביחס לאישור הנטרול אינו צריך לעניין.
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

הרולין

16. במכתב מיום 28.11.2000 פנתה המערערת אל המשיב בעניין "הטבות במסגרת חלופי – דל-פק מערכות בע"מ" (מוצג מע/20), בזה הלשון:

"בהמשך לפגישה שנערכה בנציבות מס הכנסה בתאריך 16/11/00, להלן הצעתנו והבהרות נוספות לגבי קביעת חישוב הטבות מס הכנסה בהקשר למסלול החלופי של החברה, וזאת כפי שעלה בפגישתנו. דל-פק מערכות בע"מ מפתחת, משווקת ומייצרת מערכות אוטומטיות לתדלוק ("דלק"). החברה פועלת בשני מוקדים: באזור פיתוח א' (דימונה) מתבצע הייצור של התקני הזיהוי (המותקנים ברכבים), לרבות פעילות צריבת/תכנות הדלקים. במרכז הארץ (בני ברק) מתבצע הייצור של היחידות המותקנות בתחנות התדלוק. מטת החברה, השיווק, הפיתוח, הרכש, המחסן המרכזי ומטה התפעול (עובדים עקיפים) נמצאים במרכז הארץ. הפעילות בדימונה מנוהלת בספרי החשבונות של דל-פק מערכות בע"מ בכרטיסי חשבונות נפרדים כפי שנמסר בעבר. מאחר ודל-פק מערכות הינה מפעל מעורב, וכפי שעלה בפגישה, הצעתנו היא לנהוג בהתאם לסעיף 74 לחוק, כלשון, ולראות בהכנסה של החברה הנובעת מהגידול מעבר למחזור הבסיס (שנת 1997) כהכנסה פטורה".

יצוין, כי המצג העולה מהמכתב מיום 28.11.2000 שהעבירה המערערת למשיב, לפיה במפעלה בדימונה התבצעה עבודת ייצור של התקני זיהוי, לא תאם את המציאות לפיה, עבודת הייצור האמורה בוצעה על ידי קבלן המשנה בדימונה ולא במפעל של המערערת. במענה לפניית המערערת, שלח המשיב מכתב מיום 28.1.2001 (מוצג מע/3), הוא הרולין, שזו לשונו:

"בהתאם לבקשת מנהלת מרכז השקעות נבחנה הדרך בה יחשבו הטבות המס שבנדון, על מנת להבטיח שהטבות מס המיועדות לאזור פיתוח א' יינתנו רק לפעילות בדימונה. בקשת החברה למרכז השקעות משנת 1998 מתייחסת להרחבת הפעילות בדימונה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בהמשך לשיבות שקוימו במשרדנו בתאריכים 16.11.00 וב – 10.1.01
- 2 לרבות המסמך שהצגתם בפנינו מיום 18/1/2001, עולה כי לחברה יש 2
- 3 מרכזי רווח נפרדים המנוהלים ע"י מערכת הנהלת חשבונות נפרדת.
- 4 מרכז רווח אחד מנוהל בדימונה והשני בבני ברק.
- 5 לאור זאת ובהתבסס על המצגים שהוצגו בפנינו, מוסכם לראות את
- 6 הפעולות המתבצעות בדימונה כמרכז רווח נפרד אשר ייוחסו לו הטבות
- 7 המס בהתאם למעמד כתבי האישור שניתנו לאתר בדימונה.
- 8 מוסכם בזאת כי קביעת אופן הטבות המס ייעשה בהתאם לאמור לעיל
- 9 ובכפוף למילוי כל התנאים הבאים:
- 10 1. מחזור האתר בבני ברק לא יפחת ממחזור הבסיס כפי שנקבע ע"י פקיד
- 11 השומה למפעלים גדולים בהסכם השומה לשנים 1992 – 1993.
- 12 מובהר בזאת כי במסגרת קביעת הטבות המס שיינתנו לפעילות
- 13 המתבצעת בבני ברק יובא בחשבון מחזור הבסיס כפי שנקבע ע"י
- 14 פש"ג כאמור לעיל.
- 15 2. לא יועברו נכסים ואו פעילות מן האתר בדימונה לאתר בבני ברק.
- 16 3. העברה של פעילות בין האתרים ואו נכסים תחייב פניה לקבלת אישור
- 17 ממרכז ההשקעות ובחינת אופן חישוב הטבות המס מחדש".
- 18
- 19 מהאמור ברולנינג, נראה כי בעת עריכת הרולנינג גם המשיב טעה וסבר שהמערערת פועלת
- 20 בשני מוקדי ייצור בלבד ולא ידע או לקח בחשבון שהמערערת מייצרת את עיקר המוצרים
- 21 בדימונה באמצעות קבלן משנה. כן עולה מהרולנינג שהמשיב הסכים שלצורך חישוב הטבות
- 22 המס מכוח כתב האישור יש לראות במפעל בדימונה כמפעל נפרד ומנותק מהמפעל בבני ברק
- 23 (מפעל מבוזר) וכתנאי למתן הטבות המס נאסר על המערערת להעביר נכסים או פעילות בין
- 24 המפעלים בבני ברק ובדימונה.
- 25 17. נוכח האמור לעיל, מקובלת עליי טענת המשיב לפיה הרולנינג לא ביטל את התובנה שהוטלה
- 26 על המערערת בכתב האישור ובאישור הביצוע, לקבוע מחירי העברה בין המפעל בבני ברק
- 27 לבין המפעל של המערערת בדימונה. זאת, מבלי להידרש לשאלה האם היה בכוחו של
- 28 הרולנינג לבטל חובה שנקבעה בכתב האישור ובאישור הביצוע. יודגש, כי בסיכומיה טוענת
- 29 המערערת כי לאחר קבלת הרולנינג יישמה "בדייקנות את שיטת חישוב הטבות המס בהתאם
- 30 לרולנינג", והגישה את דוחותיה לשנים 2000 ו – 2001 לפי שיטת ההקמה (סעיף 43). אלא
- 31 שלא מצאתי שהמערערת טוענת כי קבעה מחירי העברה בדוחות האמורים. לכך יש להוסיף
- 32 כי בחקירתו (הראשית) התייחס מר שטרהל ליישום הרולנינג, וטען כי המערערת הגישה
- 33 דוחות לשנות המס 2000 ו – 2001 בהתאם לרולנינג ולפי שיטה של מרכזי רווח נפרדים,
- 34 הנהלת חשבונות נפרדת וביחס למפעל בדימונה פעלה המערערת בשיטת ההקמה "משמע



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 הטבה החל מהשקל הראשון" (ש' 3 ע' 14 לפרוטוקול הדיון מיום 16.3.2009). דהיינו גם מר
2 שטרה לא טען שבמסגרת הדוחות האמורים קבעה המערערת מחירי העברה בין המפעל
3 בבני ברק לבין המפעל בדימונה. בהתחשב בכך שכל הנראה לא נקבעו מחירי העברה בין
4 המפעל בבני ברק לבין המפעל בדימונה ובהתחשב בכך שהמערערת ייחסה את פעילות קבלן
5 המשנה למפעל שלה בדימונה, לא ייפלא שבסיכומיה חוזרת וטוענת המערערת כי הרולינג
6 היטיב עמה בכך שקבע את שיטת ההקמה כשיטת חישוב ההכנסה המוטבת (סעיפים 120 ו-
7 121 לסיכומים).

8
9 אוסיף, כי עמדה זו של המערערת הובילה לתקלות הרבות אליהן נקלעו הצדדים בניסיון
10 למצוא את הדרך הנכונה לחישוב ההכנסה המוטבת לה הייתה זכאית המערערת.

11
12 הסכם הפשרה

13 18. בסמוך לאחר הוצאת הרולינג והגשת הדוח הכספי של המערערת לשנת המס 2000, סבר
14 המשיב, (המפקח עיני) שתוצאת המס שהתקבלה בדוח לשנת המס 2000 אינה סבירה משום
15 שהיא מגלמת מציאות לפיה עיקר פעילות החברה התבצעה במפעל בדימונה וזה הפך למרכז
16 הרווח הגדול של המערערת. זאת, שעה שמדובר במפעל שבפועל התבצעה בו פעילות בהיקף
17 קטן של צריבה ואו קידוד נתונים.

18
19 19. במסגרת דיונים שהתקיימו בין המפקח עיני לבין נציגי המערערת, נכרת בין הצדדים הסכם
20 הפשרה (נספח ט לנימוקי הערעור), שזו לשונו:
21

22 "הואיל: ופשמ"ג סקר את שומתה העצמית של החברה לשנת המס
23 2000 ונתגלתה מחלוקת בקשר לאופן חישוב ההכנסה החייבת המוטבת
24 המיוחסת למפעל בדימונה;

25 והואיל: והחברה קיבלה אישור מקדמי ממ"ה (להלן: "הרולינג") אשר,
26 לפי טענתה, מאשר את שיטת ייחוס ההכנסה החייבת, כמדווח
27 בשומתה העצמית של החברה, למפעל בדימונה;

28 והואיל והמחלוקת בין הצדדים נתגלתה במהלך שנת המס 2002;

29 הסכימו הצדדים ביניהם כדלקמן:

30 הגדרות
31 "שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע" – השיטה הקבועה בסעיף 74
32 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959, כפי שזו יושמה על ידי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' בקיד שומה למפעלים גדולים

1 החברה בשנות המס 1997 – 1999. בשיטה זו המפעל בדימונה מהווה
2 הרחבה של המפעל בבני ברק.
3 "שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג" – לפי פרשנות החברה –
4 המפעלים בדימונה ובבני ברק הינם מפעלים מאושרים נפרדים (מפעלים
5 בהקמה) אשר יש לנהל לגבי כל אחד מהם הנהלת חשבונות נפרדת
6 ולחשב לכל מפעל הכנסה חייבת באופן ספציפי (ללא מחזור בסיס).
7 "הפרש המס" – לשנת מס – ההפרש שבין המס הכולל החל על החברה,
8 תחת יישום שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע, לבין המס הכולל
9 החל על החברה לפי שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג.

הסכמות

11 2.1 פקיד השומה יקבל את פרשנות החברה לכתב הרולינג בקשר לשנות
12 המס 2000 ו- 2001, דהיינו יאפשר לחברה ליישם בשומותיה העצמיות
13 את שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג, יובהר ויוער כי לפקיד
14 השומה שמורה הזכות לבחון במסגרת הליכים שומתיים את אופן חישוב
15 ההכנסה החייבת המיוחסת לכל מפעל ממפעלי החברה (מחירי העברה,
16 שיטת ייחוס הוצאות, וכו').
17 2.2 החברה תשלם מס חריג נוסף, מעבר לזה הקבוע בשומתה העצמית,
18 בכל אחת משנות המס 2000 ו- 2001. המס החריג הנוסף מהווה את
19 המכפלה שבין הפרש המס ל- 28.5%. המס החריג הנוסף ישא ריבית
20 והפרשי הצמדה, כמתחייב בדיון, מתום שנת המס שלגביה המס החריג
21 חושב. בקשר לשנת המס 2000, תגיש החברה ט' 1214 מתקן בצירוף
22 נספח המתאר את אופן חישוב המס החריג. בקשר לשנת המס 2001,
23 לכשתגיש החברה ט' 1214 לשנה זו, תצרף החברה נספח המתאר את
24 אופן חישוב המס החריג לאותה שנה.

25 2.3 מוסכם על החברה כי לכתב הרולינג לא יהא כל תוקף משפטי מחייב
26 החל משנת המס 2002.

27 2.4 מוסכם על פקיד השומה כי במידה והחברה תקבל, חלף למועד
28 החתימה על הסכם זה, אישור ממרכז ההשקעות על שחיקת מחזורי
29 בסיס למפעלה בדימונה (להלן: "אישור שחיקה"), יחושב המס,
30 כהגדרתו בסעיף 1 דלעיל, מחדש בהתאם לאישור השחיקה (להלן:
31 "הפרש המס החדש"). הוראות סעיף 2.2 יחולו על הפרש המס החדש,
32 בשינויים המחויבים. במידה שהחברה תשלם את המס החריג הנוסף,
33 כמתחייב מסעיף 2.2 להסכם, עוד טרם לקבלת אישור השחיקה, תגיש
34 החברה דוחות מס מתקנים (ט' 1214) ויוחזר לה המס העודף ששילמה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 2.5 יובהר כי פקיד השומה אינו מקבל את שומות החברה לשנות המס
- 2 2000 ו – 2001 בהסכם, ואין בהסכם זה בכדי לצמצם את סמכות פקיד
- 3 השומה, כפי שזו קבועה בדין. לשום את החברה בקשר לשנות המס
- 4 האמורות, מעבר לאמור בסעיף 2.1 דלעיל.
- 5 2.6 למען הסר ספק, יובהר כי דוחות המס המתקנים, המוגשים לאור
- 6 ולפי הסכם זה, אין בהם כדי לשנות את מועד הגשת השומה העצמית
- 7 של החברה (שומה 00), לעניין מגין תקופת ההתיישנות הקבועה בסעיף
- 8 145 לפמ"ה.
- 9 הסכם זה כפוף לאישור פקיד השומה".
- 10
- 11 20. מהסכם הפשרה עולה כי הצדדים להסכם ביקשו להסדיר את שומות המערערת לשנים 2000
- 12 – 2002, הן שנות המס שבערעור כאן. מטעמי הצדדים עולה כי קיימת מחלוקת באשר
- 13 למשמעות הסכם הפשרה ואופן יישום הסעיפים האופרטיביים הכלולים בו על ידי
- 14 המערערת. לטענת המערערת, קיימה את הוראות הסכם הפשרה והיא מבקשת לאוכפו.
- 15 מנגד טוען המשיב כי המערערת לא קיימה את הוראות הסכם הפשרה, ומכל מקום, גם על
- 16 פי הוראות הפשרה רשאי היה לבחון את הדוחות שהגישה המערערת ולשום את המערערת
- 17 ביחס לשנות המס 2000 ו – 2001.
- 18
- 19 21. מהאמור בסעיף 2.2 להסכם הפשרה, עולה כי ההגדרות שנקבעו בהסכם נועדו לחישוב המס
- 20 החריג הנוסף בשיעור 28.5% שתשלם המערערת בשנות המס 2000 ו – 2001 בגין ההפרש
- 21 שבין המס החל על פי שיטת יחס המחזורים למס החל על פי שיטת החישוב שנקבעה
- 22 ברולינג. זאת, לאחר חישוב המס לשנים האמורות על פי שיטת הרולינג בהתאם לסעיף 2.1
- 23 להסכם הפשרה.
- 24
- 25 מאחר והמס החריג הנוסף ששילמה המערערת מכוח הוראות סעיף 2.2 להסכם הפשרה
- 26 הוחזר לה לאחר תיקון הדוחות בהתאם להוראות סעיף 2.4 להסכם הפשרה, נראה כי
- 27 הנתינת הצורך לדון בהוראות הרישא של סעיפים 2.1 ו – 2.2 להסכם הפשרה.
- 28
- 29 22. בסיפא לסעיף 2.1 להסכם הפשרה, נקבע כי למרות ההוראות שנקבעו ביחס לשומות לשנות
- 30 המס 2000 ו – 2001 בהסכם הפשרה, זכאי המשיב לבחון את "אופן חישוב ההכנסה החייבת
- 31 המיוחסת לכל מפעל ממפעלי החברה" ובכלל זה מחירי העברה. כן, נקבע בסעיף 2.5 להסכם
- 32 הפשרה כי אין בהסכם כדי לצמצם את סמכות המשיב לשום את המערערת בשנות המס
- 33 2000, 2001 ו – 2002 מעבר לשומות המקוריות שהגישה המערערת לשנות המס 2001 ו –
- 34 2002 כאמור בסעיף 2.1 להסכם הפשרה. מכאן, שאף מכוח אכיפת הסכם הפשרה רשאי או
- 35 זכאי המשיב לבחון את אופן חישוב ההכנסה החייבת של המפעל בדימונה ולבחון האם



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 נקבעו מחירי העברה נאותים באופן שהכנסה שהייתה למעוררת ממוקדי ייצור/רווח אחרים
2 לא יוחסו למפעל המעוררת בדימונה.

3
4 23. נוכח מסקנתי שלעיל, איני רואה צורך לדון בטענות הצדדים ביחס לביטול או אי ביטול
5 הסכם הפשרה, ונקודת המוצא מכאן ואילך היא שהסכם הפשרה עומד בתוקפו. מטעם זה
6 גם איני רואה נחיצות להידרש לפסקי הדין הנזכרים בתוספת לסיכומים מטעם המעוררת
7 מיום - 18.6.2013. נכון לחזור ולהדגיש כאן, כי אף שהסכם הפשרה עומד בתוקפו אין בכך
8 כדי לשלול מהמשיב את הכוח שניתן לו בהסכם הפשרה לשום מחדש את המעוררת בשנות
9 המס שבערעור ובכלל זה לבחון האם המעוררת קיימה את הוראות כתב האישור בדבר
10 ניהול חשבונות נפרד וקביעת מחירי העברה במפעל בדימונה.

11
12 24. המפקח עיני נחקר והתייחס לנסיבות כריתת הסכם הפשרה, וכך העיד (ש' 29 ע' 51
13 לפרוטוקול הדיון מיום 25.2.2010 – חקירה ראשית):

14
15 "ש. מה הציגו לך נציגי החברה לגבי הפעילות שלה ולגבי מתכונת
16 הדיווח שלה שזה מה שהביא אותך לזמן אותם לדיון?
17 ת. ...בכל זאת למה שינו את שיטת הדיווח, הוצג לי רולינג של רשות
18 המיסים ולפיו הם הבינו שהם יכולים לדווח כפי שדיווחו. שיטת הדיווח
19 הייתה כזאת שלמעשה כל פעילות הדלקנים בוצע לגביה חישוב של
20 ריווח והפסד נפרד מבלי להתחשב במחזורי הפעילות בשנות 96, היא שנת
21 הבסיס. בסכניקה הזאת היקף ההכנסה הפטורה של החברה הגיע לכ -
22 25 אחוזים מכלל ההכנסה החייבת שלה.

23 ...
24 משהבינתי שבמחזור הבסיס כלול גם מחזור של דלקנים, ומדובר
25 בהעתקה של מחזוריים, או חלק ממחזוריים, מאזור פיתוח ג' לא, סברתי
26 שהרולינג מעורר קושי והפרשנות שלהם לרולינג מעוררת קושי.

27 ...
28 ת. אני עובר לרולינג גם הוא מאוד לא ברור. אישור הביצוע גם הוא לא
29 ברור וכו' רשום שהאתר בדימונה הוא הרחבה עם הטבות מס שמחושבות
30 לפי שיטת המחזוריים ובכל זאת האתר בדימונה צריך לנהל הנהלת
31 חשבונות נפרדת, צריך שיהיו בינו לבין האתר בבני ברק מחירי העברה
32 נאותים עבור פעילות ההרכבה אס.אמ.טי. ובכל מקרה לא תינתן הטבה
33 על רווח שהוא לא בזיקה לפעילות של דימונה... ההנחיה הייתה לנסות
34 להגיע לפשרה לגבי התקופה שלפני 2002 ולגבי ההמשך לנסות לראות...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ש. בעקבות אותו דיון שערכת עם החברה הגעת להסכם מע/4 שאתה
חתום עליו. מה עמד ברקע ההסכם. מה היה הלך הרוח של הצדדים עת
נחתם ההסכם.
ת. כמו בכל דיון הצגתי להם את המסמכים ואת הטיעונים שלנו וגם
טענתי שהרולינג של רשות המסים שקובע שהמפעל בדימונה יהיה
מפעל נפרד שמדווח על רווחיו כמרכז רווח נפרד, טענתי שהפרשנות
לרולינג הזה בכמה אופנים וזאת עוד לפני שהתייחסתי לעניין של
אופציית ביטול הרולינג. אנו בפקיד השומה הרגשנו תוצאה שמתקבלת
מדוחות המס של החברה בעקבות שינוי השיטה, זה היה שינוי קיצוני
ביחס לשנים 97-99, הרגשנו שהתוצאה שהתקבלה לא סבירה, במובן
הזה שלמעשה האתר הקטן, בדימונה, שהוא גם המאוחר בזמן, הופך
להיות עיקר הפעילות של החברה ואולי מרכז הרווח הגדול שלה. לכן,
עוד לפני שטענו שאפשר לבטל את הרולינג, טענו שגם שיטת חישוב
הרווח של כל מרכז רווח היא לא סבירה גם לפי הוראות הרולינג עצמן.
אחת הטענות שהעליתי, מכיוון שהאתר בדימונה היה מאוחר בזמן ועסק
בפעילות הרכבה בלבד, טענתי שאולי נכון לחשב את הרווח מאותו אתר
לפי שיטת קוסט פלוס או שיטה אחרת שתביא את האתר בדימונה
לרווח הדומה לזה של קבלני המשנה של אותה חברה. התפתח דיון
ובסופו של דבר אנו מגיעים לאותו הסכם שמדובר."

בחקירתו הנגדית התייחס המפקח עיני לתכלית הסכם הפשרה וכך העיד (ש' 8 ע' 187
לתמליל הדיון מיום 4.3.2010):

"ש. ...האם זה נכון שמטרת מע/4 הייתה לקבוע את שיטת חישוב
ההכנסות הזכאיות לפטור ממס, החל משנת 2000 ואילך, אתה מאשר.
ת. כן.
ש. וזאת גם הייתה המטרה המשותפת שמוגדרת ב – "הואגל" הראשון
שלכם, נכון?
ת. כן."

כך העיד מפקח עיני בהמשך (שם, ש' 3 ע' 189):

"ש. עכשיו תגיד לי, איזו תמורה פש"ג נתן לחברה במע/4 בתמורה
לויתור שלה. החברה באה, אתה אומר וואלה לחברה יש ruling מדהים
לטובתה, היא מסכימה לוותר על ה – ruling, תגיד לי איך מכרת את



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 זלמק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 ההסכם הזה לחמי, בקיצור תסביר לי, מה אמרת לו, אמרת לו שמע
2 תחתום פה, כדאי לך, מה אמרת לו?
3 ת. לא מכרתי לו אותו, הוא קיבל לשלם 28.5%, בתמורה לזה לא ביטלתי
4 לו אותו אחורנית (את הרולינג – מ.א.).
5 ...
6 ש...עבשיו אנחנו מבינים שהחברה בעצם לא קיבלה כביכול כל תמורה.
7 ת. התשובה היא כן, קיבלה את הוודאות".
8
9 25. ביחס לתכלית הסכם הפשרה, טוענת המערערת כי ברקע החתימה על הסכם הפשרה
10 החזיקה ברולינג שהיה בעל תוקף מחייב והיטיב עמה ובידיעה שהמשיב הסכים ליישום
11 שיטת יחס המחזורים בחישוב ההכנסה המוטבת. טענה זו של המערערת אינה מקובלת
12 עליי. ראשית, כבר קודם לכן ציינתי שאילו פעלה המערערת כפי הקבוע בכתב האישור
13 וברולינג, תוך קביעת מחירי העברה ונטרול ההכנסה מפעילות קבלן המשנה מההכנסה
14 שיוחסה למפעל בדימונה, לא הייתה כל הטבה ברולינג מעבר לחישוב נכון יותר של ההכנסה
15 המוטבת שנצמחה למערערת מהמפעל בדימונה (ראה סעיף 17 שלעיל). שנית, לא מצאתי
16 בסיס לטענת המערערת כאילו קודם לכריתת הסכם הפשרה הסכים המשיב לחישוב
17 ההכנסה המוטבת על פי שיטת יחס המחזורים, אדרבא, קודם לכריתת הסכם הפשרה עמד
18 בתוקפו הרולינג ולגביו מסכימה המערערת שנקבע בו שיש לראות במפעל בדימונה כמרכז
19 רווח נפרד וחשוב הטבות המס יהיה "על פי שיטת ההקמה" עם מחזור בסיס אפס (סעיפים
20 41 ו- 42 לסיכומים).
21
22 26. מכל אלה, עולה כי הסכם הפשרה היווה ניסיון נוסף של המשיב לקבוע שיטה נכונה לחישוב
23 ההכנסה המוטבת לה הייתה זכאית המערערת מכוח כתב האישור, ובכלל זה ביקש לבטל
24 את הרולינג שלגישתו לא שיקף את ההכנסה אותה היה נכון לייחס למפעל של המערערת
25 בדימונה. אוסיף, כי בסיכומיה נתפסת המערערת לעדותו של מפקח עיני ביחס לצורך שהיה
26 למשיב בביטול הרולינג (סעיפים 128 – 133), אולם נוכח מסקנותיי באשר לאופן יישום
27 הרולינג על ידי המערערת, איני רואה להידרש לעניין זה מעבר לאמור לעיל.
28
29 עוד אוסיף באשר לכוונת הצדדים בכריתת הסכם הפשרה, כי בהתחשב בפירוט הנסיבות עד
30 כאן, ספק אם מבחינת המערערת תכליתו של הסכם הפשרה היה להגיע לוודאות ביחס
31 לאופן חישוב ההכנסה המוטבת מהמפעל בדימונה. מאופן השתלשלות העניינים מיום הגשת
32 הבקשה למפעל מאושר בדימונה ועד כריתת הסכם הפשרה, עולה כי לאורך שנים פעלה
33 המערערת להכתיב או לקבוע את ההכנסה המוטבת באופן שיקטין את חיובי המס ככל
34 האפשר תוך ערפול והצגת מצגים לא מדויקים בלשון המעטה, כלפי מרכז ההשקעות וכלפי
35 המשיב, מבלי לנסות להגיע לשיטה או אופן חישוב שישקף באמת את הכנסתה מהמפעל



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- בדימונה אשר לאור המפורט לעיל, נראית כהכנסה שולית או קטנה ביחס לכלל הכנסתה של המעוררת משלושת מוקדי ייצור ההכנסה שהיו לה בשנים הרלבנטיות. על כן, ומבלי להתעלם מהעדויות הנזכרות בסיכומי המעוררת, איני רואה לקבל את טענת המעוררת כאילו ביסוד הסכמתה להתקשר בהסכם הפשרה עמד רצונה בהשגת וודאות וסופיות באשר לשיטת חישוב ההכנסה המוטבת (סעיפים 134 – 137 לסיכומים).
27. לטענת המעוררת, לאחר כריתת הסכם הפשרה הגישה את דוחות המס לשנים 2000 ו – 2002 שתוקנו כדלהלן:
- א. הדוח לשנת המס 2000 תוקן באופן שנוספה "הכנסה חריגה" בסך 1,239,000 ₪ לגביה חושב מס בשיעור 28.5% ובסה"כ תוספת מס של 353,115 ₪ (מוצג 14/מ).
- ב. הדוח לשנת המס 2001 תוקן באופן שנוספה "הכנסה חריגה" בסך 1,431,000 ₪ לגביה חושב מס בשיעור 28.5% ובסה"כ תוספת מס של 407,835 ₪ (מוצג 16/מ).
- ג. הדוח לשנת המס 2002 הוגש על פי שיטת המחזורים.
28. בהתייחסה להוראות הסכם הפשרה מפרטת המעוררת את ההסכמות אליהן הגיעו הצדדים ומונה שישה סעיפי משנה (סעיף 143 לסיכומים). לטעמי, מעבר להסכמות הנטענות ואיני מביע עמדה לגביהן הסכימו הצדדים שלפיקד השומה שמורה הזכות לבחון במסגרת חליכי שומה את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת למפעל בדימונה (כמו גם המפעל בבני ברק) ובכלל זה את מחירי ההעברה. כן הסכימו הצדדים שאין בהסכם כדי לצמצם את סמכות פקיד השומה לשום את המעוררת בשנות המס 2000, 2001 ו – 2002 מעבר לאמור בסעיף 2.1 להסכם הפשרה. ממילא, ובהתחשב בהוראות אלה, זכאי ואף חייב היה פקיד השומה לבחון את הדוחות המתקנים שהגישה המעוררת מכוח הסכם הפשרה וככל שהם לא תאמו את הקבוע בכתב האישור וברולינג לקבוע שומה בהתאם לסמכותו.
- טענת המעוררת, כאילו הוראות הסיפא של סעיף 2.1 וסעיף 2.5 להסכם הפשרה, הקנו למשיב זכות לבדוק האם "המעוררת מיישמת כראוי את שיטת הרולינג" בלבד, אינה מעוגנת בנוסח סעיפים אלה ואף נסתרת מהם, ועל כן, אני דוחה טענה זו של המעוררת.
29. יש להוסיף ולהדגיש כי מהאמור עד כאן עולה שבעת עריכת הסכם הפשרה סברו שני הצדדים כי המס שהיה מוטל על המעוררת בחישוב ההכנסה המוטבת על פי שיטת יחס המחזורים כשהמפעל בדימונה מהווה הרחבה לא היה שווה למס שהיה מוטל על המעוררת בחישוב ההכנסה המוטבת על פי שיטת הרולינג. על כן, בסעיף 2.2 להסכם הפשרה נקבע כי



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 בגין ההפרש בין שתי שיטות חישוב אלה תשלם המערערת מס בשיעור מופחת של 28.5%.
- 2 רק לצורך יישום הוראה זו שנקבעה בסעיף 2.2 להסכם הפשרה יש חשיבות להגדרה של
- 3 "שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע" וכפי שצינתי לעיל, היא שיטת יחס המחזוריים.
- 4 אולם כפי שנקבע לעיל, ביישום הוראות סעיף 2.1 להסכם הפשרה היה על המערערת לדווח
- 5 בשנות המס 2000 ו- 2001 על פי שיטת הרולינג שהוגדרה בהסכם הפשרה כדלהלן: "שיטת
- 6 הייחוס הקבועה בכתב הרולינג" – לפי פרשנות החברה – המפעלים בדימונה ובבני ברק
- 7 הינם מפעלים מאושרים נפרדים (מפעלים בהקמה) אשר יש לנחל לגבי כל אחד מהם הנהלת
- 8 חשבונות נפרדת ולחשב לכל מפעל הכנסה חייבת באופן ספציפי (ללא מחזור בסיס)".
- 9
- 10 עוד יש להוסיף, כי על פי הוראות סעיף 2.3 להסכם הפשרה, תוקפו של הרולינג פקע החל
- 11 משנת המס 2002 ואילך. דהיינו, ביחס לשנת 2002 היה על המשיב לפעול בהתאם לסמכותו
- 12 ולבחון מחדש את אופן חישוב ההכנסה המוטבת של המערערת.
- 13
- 14 30. ביום 15.9.2003 ניתן למערערת אישור על "מעמד של מפעל המתאפיין במחזוריות
- 15 טכנולוגית גבוהה" לצורך חישוב מחזור הבסיס בהתאם לנוהל שחיקת מחזור בסיס, דהיינו
- 16 הפחתה של 10% ממחזור הבסיס בכל שנה משנות ההטבות שהוענקו למערערת בכתב
- 17 האישור (נספח י' לנימוקי הערעור) (להלן: "אישור השחיקה").
- 18
- 19 עם קבלת האישור האמור, הגישה המערערת דוחות מס מתקנים לשנים 2000 ו- 2001 לפי
- 20 יחס מחזוריים. מהדוח לשנת המס 2000 (מוצג מע/15) עולה כי הגידול במחזור מעל מחזור
- 21 הבסיס (לאחר שחיקה של 40%) עמד על סך 39,340,000 ₪ מתוך מחזור כולל של
- 22 58,824,000 ₪.
- 23
- 24 מהדוח לשנת המס 2001 (מוצג מע/17) עולה כי הגידול במחזור מעל מחזור הבסיס (לאחר
- 25 שחיקה של 50%) עמד על סך 59,063,000 ₪ מתוך מחזור כולל של 74,984,000 ₪.
- 26
- 27 המשיב קיבל את הדוחות המתקנים שהגישה המערערת, ומר שטרפל אישר בחקירתו
- 28 שהמס המיוחד ששילמה המערערת על פי הסכם הפשרה הוחזר לה בצירוף חזר נוסף בסך
- 29 כ- 428,000 ₪ (ש' 3 ע' 60 לפרוטוקול הדיון מיום 19.10.2009).
- 30
- 31 31. בעקבות הגשת הדוחות המתקנים, הוציא המשיב (המפקחת ענת ברור) למערערת שומות
- 32 לשנות המס 2000 – 2002 מכוח הוראות סעיף 145 (א) (2) (ב) לפקודה (נספח יא לנימוקי
- 33 הערעור).
- 34 ביחס לכל אחת מהשומות לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002, ציין המשיב:
- 35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקוד שומה למפעלים גדולים

- 1 "קבעתי שיש לפצל את ההכנסה החייבת לפי חוק מס הכנסה (תיאומים)
2 בשל אינפלציה), התשמ"ה – 1985 על פי יחס המשכורות בין הפעילות
3 בדימונה לבין הפעילות בבני ברק.
4 קבעתי שיש לפצל את ההוצאות לרבות הפחת והניכוי בשל פחת לפי
5 ייחוס ספציפי לפעילויות השונות כאמור, והכל כעולה ממאזן הבוחן
6 שהוגש לי על ידי החברה.
7 קביעותי הנ"ל מבוססות על האמור באשור הביצוע לתכנית 536
8 ולהבהרות שקיבלתי לגבי מרכז השקעות".
9
10 עפ"י חישובי המשיב חולקה ההכנסה החייבת בין המפעלים בדימונה ובני ברק כדלהלן:
11 א. בשנת 2000 – 721,399 ₪ הכנסה חייבת (פטורה ממס) בדימונה ו - 11,838,850 ₪
12 בבני ברק (36% מס).
13 ב. בשנת 2001 – 2,072,130 ₪ הכנסה חייבת בדימונה ו - 20,240,805 ₪ בבני ברק.
14 ג. בשנת 2002 – 1,149,300 ₪ הכנסה חייבת בדימונה ו - 10,332,857 ₪ בבני ברק.
15 32. ביום 23.6.2005 השיגה המערערת על השומות שנקבעו לה בשנות המס 2000, 2001 ו - 2002
16 (נספח יב לנימוקי הערעור), במסגרת השגתה טענה המערערת לחוסר סמכות המשיב לחשב
17 את ההכנסה החייבת אותה יש לייחס למפעל בדימונה על פי יחס המשכורות מאחר ושיטת
18 חישוב זו לא נזכרה בכתב האישור ואף לא ברולינג או בהסכם הפרשה.
19
20 לאחר דיונים בהשגת המערערת, הוציא המשיב שומות בצוים לפי סעיף 152 (ב) לפקודה
21 (נספח טו לנימוקי הערעור), הן השומות נושא הערעור כאן. להלן נימוקי השומות:
22 "החברה פיצלה את הכנסתה החייבת בין חלק המפעל הזכאי להטבות
23 מס מכוח סעיף 51 (ב) לחוק עידוד השקעות הון (להלן: "ההכנסה
24 המאושרת") לבין חלק המפעל שאינו זכאי להטבות מס כאמור אך ורק
25 על פי הגידול במחזור ההכנסות בכל שנת מס ביחס למחזור שנת הבסיס
26 (להלן: "יחס המחזוריים").
27 בתהליך הייצור במפעלי החברה משתתפים הן נכסים יצרניים שאושרו
28 על ידי מרכז השקעות במסגרת התכנית המאושרת (להלן: "נכסים
29 מאושרים") והן נכסים יצרניים שנרכשו החל משנת ההפעלה (שנת
30 1997), שלא במסגרת התכנית המאושרת (להלן: "נכסים לא
31 מאושרים"). הנכסים הלא מאושרים משתתפים בייצור ותורמים
32 תרומה משמעותית ודומיננטית לגידול במחזור.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 לפיכך, קבעתי, כי יש לפצל את ההכנסה החייבת שנתקבלה לאחר
2 הפעלת יחס מחזוריים פיצול נוסף, בהתאם ליחס שבין הנכסים
3 המאושרים לבין כלל הנכסים היצרניים (המאושרים והלא מאושרים)
4 שנרכשו החל משנת ההפעלה כאמור והשתתפו בתהליך הפקת הכנסות
5 המפעל (להלן: "יחס הנכסים"), ולהעניק את הטבות המס מכח סעיף
6 51 (ב) לחוק עידוד השקעות הון רק על הגידול במחזור הנובע משימוש
7 בנכסים מאושרים בלבד.
- 8 לצורך הפעלת מבחן יחס הנכסים קבעתי, כי נכסים כגון ציוד משרדי,
9 רכב פרטי, רכב מסחרי, ונכסים לא יצרניים אחרים אשר נרכשו לאחר
10 שנת ההפעלה, לא יובאו בחשבון הנכסים, כהוראת סעיף 74 (ב) (2)
11 לחוק עידוד השקעות הון ("ניטרול").
- 12 33. עפ"י חישובי המשיב חולקה ההכנסה החייבת של המערערת כדלהלן:
- 13 א. בשנת 2000 – הכנסה פטורה 3,905,134 ₪ והכנסה חייבת בשיעורי מס רגילים
14 8,655,115 ₪.
- 15 ב. בשנת 2001 – הכנסה פטורה 5,912,365 ₪ והכנסה חייבת בשיעורי מס רגילים
16 15,234,243 ₪.
- 17 ג. בשנת 2002 – הכנסה פטורה 2,557,904 ₪ והכנסה חייבת בשיעורי מס רגילים
18 8,090,444 ₪.
- 19 34. על הסכם הפשרה לא יכולה להיות מחלוקת שחלים דוגי החוזים והדין המינהלי באופן
20 שחלה על המשיב חובה לפעול בתום לב בשימוש בסמכויותיו ובזכויות שהוקנו לו בהסכם
21 הפשרה. אולם גם בהתחשב בכך, נראה כי נוכח התנהלות המערערת אשר פעלה להגיש
22 דוחות מתקנים לשנות המס 2000 ו- 2001 שלא על פי שיטת הרולינג כאמור בסעיף 151
23 לסיכומי המערערת וראה גם עדותו של מפקח עיני ש' 2 ע' 57 לפרוטוקול הדיון מיום
24 25.2.2010) אלא על פי שיטת יחס המחזוריים, תוך התעלמות מייחוס מחירי העברה
25 לנכסים/מידע וזכויות שהועברו מהמפעל בבני ברק למפעל בדימונה והכללת ההכנסות
26 הכרוכות בעבודת קבלן המשנה למפעל בדימונה עד כדי עיוות התוצאה הכלכלית של המפעל
27 שהקימה בדימונה, רשאי היה המשיב לשום את המערערת בהתאם לסמכויותיו, ואין
28 לראות בפעולה כזו הפרה של הוראות הסכם הפשרה.
- 29
- 30 לטענת המערערת, לאחר קבלת אישור השחיקה רשאית הייתה להגיש דוחות מתוקנים לפי
31 שיטת יחס הנכסים ולא לפי שיטת הייחוס הקבועה ברולינג. טענה זו סומכת המערערת על
32 אלה: ראשית, המשיב ביקש לבטל את הרולינג גם ביחס לשנות המס 2000 ו- 2001 ורק



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 מפני עמדתה של המערערת הוסכם שהשומות לשנים 2000 ו- 2001 יוגשו על פי שיטת
2 הרולינג. שנית, בסעיף 2.1 להסכם הפשרה נקבע כי המשיב יאפשר למערערת להגיש את
3 הדוחות לשנת 2000 ו- 2001 על פי שיטת הרולינג, דהיינו לא הייתה למערערת חובה לעשות
4 כך. טענות אלה ואחרות של המערערת כמו גם הטענות האחרות שבסעיף 160 לסיכומיה,
5 שאינן אלא הצגה של אותן טענות באופן שונה, אינן מקובלות עליי. בהחלט ניתן להניח
6 שאילו היה הדבר תלוי במשיב, היה מבטל את הרולינג גם ביחס לשנות המס 2000 ו- 2001,
7 אלא שלא כך הוסכם, והמערערת לא ביקשה מהמשיב לשנות את ההסכמה שבסעיף 2.1
8 להסכם הפשרה. לכך יש להוסיף, כי על פי הקבוע בסעיף 2.1 להסכם הפשרה היה על
9 המערערת להגיש את הדוחות לשנים 2000 ו- 2001 על פי שיטת הרולינג ללא קשר לקבלת
10 אישור השחיקה. לצורך ההבהרה אוסיף, כי בהסכם הפשרה נקבע כי ככל שהמערערת תקבל
11 אישור שחיקה יהיה בכך כדי לשנות מהאמור בסעיף 1 להסכם העוסק בהפרש המס
12 ומהאמור בהוראות סעיף 2.2 העוסק בתשלום המס הריג הנוסף. דהיינו לא היה בקבלת
13 אישור השחיקה כדי לשנות מהוראות סעיף 2.1 להסכם הפשרה לפיו היה על המערערת
14 להגיש דוחות לשנים 2000 ו- 2001 על פי שיטת הרולינג, לפיה היה עליה לחשב את ההכנסה
15 המוטבת מהמפעל בדימונה באופן נפרד משאר פעילותה.
16
- 17 35. בהתחשב באמור לעיל ביחס למוקדי הייצור של המערערת, נראה כי השיטה בה בחר המשיב
18 לחשב את ההכנסה המוטבת של המערערת בצוויים לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002 (יחס
19 מחזוריים ולאחריו יחס נכסים) קרובה יותר ליישום תכלית חוק העידוד וכתב האישור
20 מאשר האופן בה חישבה המערערת את הכנסתה המוטבת, תוך הכללת גורמי ייצור שלא
21 אושרו. זאת ועוד. שיטה זו של המשיב מתיישבת עם הוראות סעיף 6.5 למודריך ליישום חוק
22 העידוד (מוצג מ/11), הקובע כי "כאשר נקבע יחס מחזור, וכאשר נרכשו נכסים בלתי
23 מאושרים, ואלה לא נוטרלו, יהא צורך בחישוב משולב של יחס מחזור ויחס נכסים".
24
- 25 ועוד. סעיף 74 (ב) (1) לחוק העידוד, המתייחס ל"מפעל מעורב", קובע כי מרכזי ההשקעות
26 (המיועדים) יקבע את האופן בו תחושב ההכנסה המוטבת וכל עוד לא עשה כן, "יראו
27 כהכנסתו החייבת של חלק מאושר כלשהו, שיעור מהכנסתו החייבת של המפעל כולו שהוא
28 כיחס שבין שווי הנכסים הקבועים של המפעל באותו חלק מאושר לבין שווי הנכסים
29 הקבועים של המפעל כולו באותו זמן". דהיינו, אם וככל שלא ניתן למצוא בקביעת מרכז
30 ההשקעות את האופן בו יש לחשב את ההכנסה המוטבת במפעל בדימונה, אזי ברירת
31 המחל היא חישוב ההכנסה המוטבת על פי יחס הנכסים בין המפעל בדימונה לבין המפעל
32 בבני ברק (ללא הנכסים אשר נרכשו והושכרו או הועברו לקבלן המשנה). כזאת לא עשתה
33 המערערת בדו"חות המתקנים שהגישה, ונמצא שבחישוב ההכנסה המוטבת לא קיימה
34 המערערת את הוראות כתב האישור, לא קיימה את הוראות הרולינג, לא קיימה את
35 הוראות הסכם הפשרה ואף לא קיימה את ברירת המחל שבסעיף 74 לחוק העידוד.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' בקיד שומה למפעלים גדולים

1
2 זאת ועוד. טענת המשיב לפיה מכתב האישור ואישור הביצוע, ניתן ללמוד שהם מגלמים את
3 שיטת ייחוס המחזורים הדו שלבית, דהיינו יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים, נראית לי.
4 סעיף 10 לכתב האישור וסעיף 4 לאישור הביצוע קובעים את יחס המחזורים כשיטת חישוב
5 ואילו סעיף 11 לכתב האישור קובע נטרול נכסים הרלבנטי לחישוב על פי יחס הנכסים, ובכך
6 יש כדי לתמוך במסקנה שאישור הביצוע מחייב את המערערת לחשב את ההכנסה המוטבת
7 על פי ייחוס המחזורים ולאחריו יחס הנכסים.

8
9 בסיכומיה טוענת המערערת, כי אף אם לא יתקבלו טענותיה לפיהן על פי פרשנות הסכם
10 הפשרה ראשית הייתה להגיש דוחות לשנות המס 2000 – 2002 לפי שיטת יחס המחזורים,
11 יש לקבוע כי ביחס לשנות המס 2000 ו- 2001 יש ליישם את שיטת הרולינג (סעיף 167
12 לסיכומים). טענה זו הייתה מקובלת עליו אילו קיימה המערערת את הוראות הרולינג, אולם
13 משגם הוראות אלה לא קיימה המערערת, אין הצדקה להתערב בצווים שקבע המשיב.

מכתב ההבהרה

14
15
16
17 36. לאחר קבלת שומות שלב א' לשנות המס שבערעור, פנתה המערערת במכתב מיום 27.6.2005
18 אל מרכז ההשקעות, בזה הלשון:

"הנדון: בקשת הבהרה לכתב אישור – דלפק מערכות בע"מ"

א.נ.

1. לחברה שבנדון יש כתב אישור במסלול החלופי להרחבת המפעל
בדימונה (כ.א 16753/536).
2. פעילות החברה מוקמה בעבר בבני ברק בלבד. לאחר הקמת מפעלה
של החברה בדימונה, החברה פועלת בשני מקומות – בני ברק ודימונה.
3. לחברה יש אישור ביצוע בגין ההשקעות בהתאם לכתב האישור
האמור לעיל, והיא עומדת בכל תנאי כתב האישור.
4. בהסתמך על כתב האישור, מחשבת החברה את ההטבות שהוקנו לה
מתוקף כתב האישור במסגרת דוחות המס השנתיים שלה בהתאם
להוראות סעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון.
- בהתאם לאמור לעיל, שיעור ההטבות במס מחושב לפי היחס שבין
המחזור הנוסף של כלל החברה (מודגש במקור מ.א) (הן המחזור הנובע
מפעילות דימונה והן המחזור הנובע מפעילות בני ברק) מעל למחזור של
כלל החברה בשנת הבסיס – לבין המחזור של כלל החברה בכל שנה
משנות ההטבה במס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

שנת ההפעלה, כפי שנקבעה ע"י מרכז ההשקעות, היא שנת 1997.
בהתאם לכך, מחזור הבסיס הינו המחזור של כלל החברה בשנת 1996.
בבקשתי אליך לאשרר כי לצורך קביעת אופן חישוב הטבות המס –
החברה פועלת בצורה נכונה על בסיס כתב האישור שהתקבל על פי דין
ובסמכות.

"...

במכתב מיום 10.10.2005 ששלח מר חזי צייג, רו"ח, מנהל מרכז ההשקעות, צוין:

"הנדון: ייחוס הטבות המס לתכנית המאושרת – הבהרה

כתב אישור מיום 03/12/1995

1. בהתאם לקביעה בסעיף 4 לאישור הביצוע הסופי מיום 22/03/2000

הריני להבהיר כי ייחוס הטבות המס של התכנית המאושרת הנדונה
יהיה לפי השיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק עידוד השקעות הון,
התשי"ט – 1959 בלבד, דהיינו – לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל
מחזור המפעל בשנת הבסיס, לבין כלל המחזור בכל שנה משנות
ההטבות במס.

ע"פ שיטה זו מפעל החברה בדימונה מהווה הרחבה של מפעל החברה
בבני ברק.

2. שיטת הייחוס הנ"ל אושרה ע"י מס הכנסה באמור ברישא של סעיף 1

להסכם השומה מיום 04/11/2002 בין החברה לפשמו"ג.

3. יתו פרטי אישור הביצוע וכתב האישור על תנאיהם ועדכוניהם, בעינם

עומדים."

37. לכאורה, יש במכתב ההבהרה משום אישור לאופן החישוב ההכנסה החייבת בו נקטה
המערערת במסגרת הדוחות המתקנים. אלא, שיש לזכור כי על פי הוראות הסכם הפרשה
היה על המערערת להגיש את הדוחות המתקנים לשנות המס 2000 ו- 2001 על פי שיטת
הרולינג ועל כך להוסיף את הפרש המס שבין שיטה זו לשיטת יחס המחזורים, וכאמור
כזאת לא עשתה המערערת.

38. בין המשיב לבין המערערת התגלעה מחלוקת בשאלה כיצד מחשבים את שיטת יחס
המחזורים. לשיטת המשיב, יישום שיטת יחס המחזורים כולל שני שלבים, דהיינו חישוב על
פי יחס המחזורים של כלל הפעילות של המערערת ביחס לשנת הבסיס ולאחריו חישוב של
יחס הנכסים. לשיטת המערערת, יישום שיטת יחס המחזורים כולל שלב אחד, דהיינו חישוב
על פי יחס המחזורים של כלל הפעילות של המערערת ביחס לשנת הבסיס.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 זלפך מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1
2 ככל שמדובר במחלוקת האמורה, נפל פגם בהתנהלות המשיב, משום שלאורך כל הניסיונות
3 לקבוע שיטה לחישוב ההכנסה המוטבת של המערערת בשנות המס שבערעור ובכלל, לא
4 מצאתי שנאמר למערערת לחשב את ההכנסה המוטבת על פי שיטת יחס המחזורים הקבועה
5 בסעיף 74 לחוק העידוד, ובכתב האישור כאשר חישוב כזה כולל יחס מחזורים ואחריו יחס
6 נכסים. כזאת לא עשה המשיב במסגרת הרולינג, אף לא במסגרת הסכם הפשרה וגם לא
7 במסגרת השומות שלב א' לאחר תיקון הדוחות על ידי המערערת, אלא רק בשלב הצווים
8 נשוא הערעור כאן. למרות זאת, נראה כי המערערת אינה יכולה להיבנות ממכתב ההבהרה
9 מקום שמיא קשורה בהסכם הפשרה אשר חייב אותה לחשב את הכנסתה החייבת על פי
10 שיטת הרולינג.
11
12 זאת ועוד. מכתב ההבהרה מטעם מר חזי צייג, לפיו מפעל החברה בדימונה הינו הרחבה של
13 מפעל החברה בבני ברק, אינו מתיישב עם האמור בסעיף 3 לכתב האישור, לפיו הטבות המס
14 מתייחסות רק למחזור הנובע מפעילות המפעל בדימונה ואף לא עם האמור בסעיף 8 לכתב
15 האישור לפיו על המערערת לנהל הנהלת חשבונות נפרדת למפעל בדימונה ולקבוע מחירי
16 העברה, ואין ספק שמר חזי צייג, מנהל מרכז ההשקעות, לא הוסמך ולא התכוון לשנות את
17 הוראות כתב האישור, אלא אך ניסה להבהירן ללא הצלחה.
18
19 אשר למחלוקת שהתגלעה בין הצדדים בשאלה האם שיטת יחס המחזורים כוללת שלב אחד
20 (יחס מחזורים בלבד) או שני שלבים (יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים), המערערת לא
21 העידה את מר חזי צייג כדי שיבהיר האם במכתב אישור את שיטת יחס המחזורים על פי
22 גישת המערערת או המשיב וממילא אף אם הייתה למכתב ההבהרה נפקות לענייננו, אין
23 באמור בו כדי לתמוך בשיטת המערערת. לכך יש להוסיף, כי לגרסת המערערת קודם לקבלת
24 מכתב ההבהרה נפגשו נציגי המערערת (מר שטרפל ומר מילנר) עם מר חזי צייג, והלינו על
25 כך שהמשיב חישב את ההכנסה המוטבת של המערערת בשנות המס 2000, 2001 ו- 2002 על
26 פי יחס המחזורים ולאחריו יחס המשכורות. ממילא נראה כי ההבהרה של מר חזי צייג
27 נועדה לשלול את חישוב ההכנסה המוטבת של המערערת על פי האופן בו חישב המשיב את
28 ההכנסה המוטבת בשומות שלב א' לשנות המס 2000, 2001 ו- 2002, דהיינו יחס משכורות
29 לאחר יחס מחזורים, ואין בה כדי להביע עמדה ביחס לשאלה האם שיטת יחס המחזורים
30 כוללת שלב אחד בלבד כטענת המערערת או שני שלבים כטענת המשיב.
31
32
33
34
35



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלמק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

מכתב ההשהיה

- 1
- 2
- 3 39. באשר לתוקף מכתב ההשהיה טוענת המערערת נגד התנהלות מרכז ההשקעות ונגד
- 4 התנהלות המשיב. נגד מרכז ההשקעות טוענת המערערת כי מכתב ההשהיה הוצא על ידו
- 5 תוך הפרת זכות הטיעון של המערערת, הפרת חובת ההנמקה, הפרת חובת ההגינות והפרת
- 6 התחייבותו לדון בבקשת הנטרול של המערערת במנהלת מרכז ההשקעות. כן תוקפת
- 7 המערערת את התנהלות המשיב וטוענת כי פעל אצל מרכז ההשקעות לביטול אישור הנטרול
- 8 כדי לבסס את הצויים אותם הוציא ובמטרה להשתחרר מהסכם הפשרה, תוך הפרת החובה
- 9 לפעול בדרך מקובלת ובתום לב בביצוע הסכם הפשרה. נוכח טענות אלה כלפי מרכז
- 10 ההשקעות והמשיב עותרת המערערת להכריז על מכתב ההשהיה כבטל ומבוטל (סעיפים 169
- 11 – 183)
- 12
- 13 כאמור, המערערת מעלה לביטול מכתב ההשהיה במסגרת הליך משפטי בו נקטה (ה"פ
- 14 7216/08) ומהלך זה לא צלח. לכך יש להוסיף, כי מרכז ההשקעות אינו צד להליך כאן.
- 15 בהתחשב בכך, איני רואה לנכון להידרש לעניין תוקפו של מכתב ההשהיה, במיוחד וכפי
- 16 שיובהר להלן, מכתב זה אינו רלבנטי לעניינינו, ואך מחמת טעות שנפלה אצל המשיב סבר
- 17 הוא שאישור הנטרול ומכתב ההשהיה קשורים לתכנית 536 נשוא עניינו.
- 18
- 19 40. בכותרת המכתב מיום 2.8.2006 צוין: "מס' תכנית 642" וכך גם מצוין במכתב אישור
- 20 הנטרול מיום 28.5.2006, אליו מתייחסת ההשהיה (נספח יד לנימוקי הערעור).
- 21
- 22 בחקירתנו טען מר שטרהל שאישור הנטרול מתייחס לתכנית 536, ורק בשל חלופי התקופה בו
- 23 ניתן היה לקבל את אישור הנטרול (3 שנים מאישור התכנית) נדרש בכותרת המסמך כאילו
- 24 הוא מתייחס לתכנית 642 (עי' 70 - 75 לפרוטוקול הדיון מיום 19.10.2009). טענה זו של מר
- 25 שטרהל לא נתמכה בראיה כלשהי והמערערת לא הזמינה נציג ממרכז ההשקעות שיכול היה
- 26 לאשש או לסתור את טענתה זו. לכך יש להוסיף, כי במכתב אישור הנטרול מיום 26.5.2006
- 27 צוין במפורש: "עדכון מספר 5 לכתב אישור מיום 29/07/2001" דהיינו העדכון מתייחס
- 28 לתכנית 642 שקיבלה אישור ביום 29.7.2001 ולא לתכנית 536 שקיבלה אישור ביום
- 29 3.12.1995. על כן, אין אלא לקבוע כי אישור הנטרול ומכתב ההשהיה אינם נוגעים לעניינינו.
- 30 מבלי להידרש לתוקפם של אישור הנטרול ומכתב ההשהיה, אין המערערת זכאית להסתמך
- 31 על מכתב הנטרול ביחס לחישוב הכנסתה המוטבת מכוח כתב האישור (תכנית 536). יצוין,
- 32 כי המשיב אישר שבחישוב השומות נשוא הערעור כאן, לפני משורת הדין, התיר נטרולם
- 33 של נכסים לא יצרניים למעט נכסי מחקר ופיתוח, למרות העדרו של אישור נטרול.
- 34



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

בסיכומיה טענה המערערת כי טענת המשיב לפיה מכתב הנטרול מתייחס לתכנית 642 ולא לתכנית 536, הינה בגדר הרחבת חזית אסורה, אליה התנגדה בשלב ההוכחות. טענה זו אינה מקובלת עליי. ראשית, ניתנה למערערת הזדמנות סבירה לשטוח את טענותיה ולפרוס את ראיותיה ביחס לטענה זו של המשיב, ובשלב ההוכחות העדים מטעמה התייחסו לעניין זה בהרחבה, כפי שפורט לעיל. שנית, המערערת היא שהציגה בפני המשיב את אישור הנטרול כאילו הוא מתייחס לתכנית 536, ועל כן, אין היא יכולה להיבנות מהטעות אליה נקלע המשיב שלא בטובתו.

בסיכומי התשובה מטעמה טענה המערערת, כי מכתב החשיה אינו "ראיה קבילה לאמיתות תוכנו" כיוון שהמשיב לא ביסס עליו את שומתו ומשום שהמשיב לא זימן את מר חזי צייג לעדות. כאמור, בשלב ההוכחות התייחסו העדים מטעם המערערת למכתב החשיה ולמשמעות תוכנו והמכתב אף התקבל כמוצג מש/10 וצורף כנספח על ידי המערערת (נספח יז לנימוקי הערעור), ועל כן ולנוכח האמור לעיל, איני מוצא ממש בטענה זו של המערערת.

לסיים

41. נראה כי אף שהמשיב ואולי גם מרכז ההשקעות פעלו באופן מעורר תהיות בלשון המעטה, בעניינו של מפעל המערערת בדימונה, יש לזקוף את התקלות שהיו ביחס לחישוב ההכנסה המוטבת ממפעל המערערת בדימונה גם למערערת אשר למרות האמור בכתב האישור בדבר ניהול הנחלת חשבונית נפרדת למפעל בדימונה וקביעת מחירי העברה בחישוב ההכנסה מהמפעל בדימונה, בחרה להתכתב ולהתנהל מול מרכז ההשקעות והמשיב תוך התעלמות מהתרומה הממשית של המפעל בדימונה לכלל הבנסתה זאת, תוך הצגת מצגים לא מדויקים ביחס לפעילות הייצור במפעל בדימונה, עד כדי סיכול תכליתם של חוק העידוד וכתב האישור לחניק הטבות רק ביחס להכנסות שנוצרו מחקמת והפעלת המפעל בדימונה, ולא להכנסות שהיו למערערת מפעילותם של קבלן המשנה בדימונה, מחלקת המחקר והפיתוח, המשווקים והפעילות במפעל בבני ברק.

כך גם ראיתי לנכון להסכים עם טענת המשיב, לפיה אף החלת המבחן הדו שלבי – יחס מחזוריים ולאחריו יחס נכסים – אינו מביא לתוצאה מדויקת המכמתת את התרומה של המפעל בדימונה להכנסות המערערת, ובהתחשב בשיטות חישוב אפשריות שאינן מעוגנות בכתב האישור (ראו חוות דעת הכלכלן גבי ארביב) יש בו כדי להיטיב מאוד עם המערערת, אולם מבין האפשרויות העומדות בפנינו השיטה הקרובה ביותר לה ניתן למצוא עיגון בכתב האישור ובאישור הביצוע הינה שיטת יחס המחזוריים הדו שלבית לפיה נקבעה חבות המס של המערערת בצווים נשוא ערעור זה.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

42. כאן המקום, להתייחס לחוות דעתו של מר פרלמן, המומחה מטעם המערער. בסיכום חוות דעתו, קובע מר פרלמן (סעיף 100):

"לאור האמור לעיל, הגעתי לידי מסקנה, כי במקרה הנדון אין שום משמעות כלכלית למבחן יחס הנכסים או למבחנים כגון יחס המשכורות או יחס המועסקים לצורך חישוב התרומה של כל סוג נכסים להכנסות/רווחיות הנובעת ממנו. לעומת זאת, מבחן יחס המחזורים מבוסס מבחינה כלכלית והוא המבחן הראוי במקרה זה".

בחוות דעתו המשלימה שהוגשה כתגובה לחוות דעתו של הכלכלן מר גבי ארביב, קובע מר פרלמן (סעיף 116):

"לאור האמור בחוות דעתי ממרץ 2009 ובחוות דעת זו, הריני מחווה את דעתי, כי יחס המחזורים בלבד הינה השיטה "הרעה במיעוטה" מבין כל השיטות לשם חישוב הטבות המס למערער".

אפשר שמסקנות אלה של מר פרלמן היו עומדות בתוקפן במקרה אחר, אלא שמעדותו של מר פרלמן עולה כי לצורך חוות דעתו לא הבחין מר פרלמן בין עבודת הייצור שנעשתה על ידי קבלן המשנה לבין העבודה שבוצעה במפעל המערער בדימונה, ובמסגרת חוות דעתו ייחס מר פרלמן את עבודת הייצור של קבלן המשנה למפעל בדימונה (ש' 31 ע' 25 לפרוטוקול הדיון מיום 15.2.2010). כפי שנקבע לעיל, בנסיבות ענייננו, יש להבחין בין פעולות הייצור של קבלן המשנה לבין פעילותה של המערער במפעל בדימונה, ואין לכלול את ההכנסה הנובעת מפעילות הייצור של קבלן המשנה בהכנסה המוטבת של המערער.

עוד עולה, כי לצורך הכנת חוות דעתו הניח מר פרלמן שמכונת ה-MST הוצבה על ידי המערער במפעלה בדימונה (שם, 13 ע' 26) והוא לא היה ער לכך שהמכונה הוצבה במפעלו של קבלן המשנה אשר השתמש בה.

מכאן, שחוות דעתו של מר פרלמן התבססה על הנחות שגויות או כאלה שאינן מקובלות עליי. אוסיף, כי לאחר שהוצגו לו העובדות ביחס למכונה, הוסיף מר פרלמן (שם, ש' 29 ע' 27):

"זת. אם זה היה סתם פיקציה והמכונה הייתה מיותרת ומרכז ההשקעות לא ידע מה הוא מאשר, לא הייתי כותב את חווה"ד כפי שכתבתי".



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלמק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 ועל כך, אין להוסיף.
- 2
- 3 43. בסיכומיה טוענת המערערת כי מצבה שונה לרעה כאשר הסתמכה על כתב האישור ואישור
- 4 הביצוע והחליטה על "אופרציה בדימונה", כאשר היה ביכולתה "להחליט על אופרציה
- 5 אחרת", בין היתר בחו"ל, כפי שחברות רבות נוהגות. עוד טוענת המערערת כי מצבה שונה
- 6 לרעה עת הסתמכה על הרוליינג ועל ההגדרה של שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע
- 7 בהסכם הפשרה, והסכימה לביטול הרוליינג.
- 8
- 9 המערערת פעלה כפי שפעלה לאורך כל השנים, תוך סרבול, הטעיה והפרה של הוראות כתב
- 10 האישור, הרוליינג והסכם הפשרה, ועל כן, אילו היה נזק כלכלי, וכפי שפורט לעיל
- 11 איני סבור כן, לא היה לה אלא להלין על עצמה, אף שכאמור גם המשיב ומרכז ההשקעות
- 12 אינם מפעילים בכל הקשור בביצוע תכנית 536. הסתמכות הינה טענה מינהלית
- 13 מובהקת המצריכה ניקיון כפיים ותוס לב. בלא אילו נשמט בסיס הטיעון. ספק אם בעת
- 14 שפנתה המערערת לקבלת אישור ההרחבה הלכאורית של המפעל לדימונה, היו פיה ידיה
- 15 שווים. על מה אם כן הסתמכה? שורתה חול בעיני מרכז ההשקעות ו/או המשיב?
- 16
- 17 44. כתבי הסיכומים בכלל ובוודאי סיכומי תשובה אינם פלטפורמה להגשת ראיות חדשות או
- 18 מקצה שיפורים לשלב ההוכחות והטעמים לכך ברורים. על כן, אם וככל שהמערערת ראתה
- 19 צורך לצרף ראיות לשם בירור האמת, היה עליה להגיש בקשה לצירוף ראיות. כזאת לא
- 20 עשתה המערערת ובמקום זאת צירפה לסיכומי התשובה מטעמה אסופה של כתבות עיתון,
- 21 אליהן התייחסה בסיכומי התשובה. כידוע, אין משקל לאמור בכתבה עיתונאית, וממילא לא
- 22 ראיתי לנכון להתייחס לטענות המערערת ביחס לתוכן הכתבות שצירפה. זאת, הוספתי כדי
- 23 להביע את מורת רוחי מצירוף ראיות לאחר שלב ההוכחות ומהניסיון להציג מצג הנסמך על
- 24 כתבה בעיתון כאילו תוכן הכתבה הוכח בפני בית המשפט או שהוא בגדר ידעיה שיפוטית.
- 25
- 26 45. ביום 6.1.2015 הגישה המערערת בקשה לעיכוב פרסום פסק הדין בטענה כי במהלך הדיונים
- 27 נחשפו סודות מסחריים של המערערת. למיטב הבנתי, אין בפסק דין זה המתייחס לפעילות
- 28 העסקית של המערערת בשנים 2001 – 2002 וקודם לכן, סודות מסחריים של המערערת. עם
- 29 זאת, ובהתאם להחלטתי מיום 22.1.2015 יעוכב פרסום פסק הדין ב – 7 ימים, כדי לאפשר
- 30 למערערת אם וככל שתמצא לנכון להגיש בקשה בקשר עם פרסום פסק הדין.
- 31
- 32
- 33
- 34
- 35
- 36



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

10 מרץ 2015

ע"מ 1178/06 דלפק מערכות בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים וזולים

סוף דבר

הערעור נדחה.

המעוררת תשלם למשיב את הוצאות המשפט ובכלל זה שכ"ט עו"ד בסך כולל של 250,000 ₪ וזאת כשאני מביא בחשבון בן השאר, את מספר ישיבות ההוכחות הרב שנדרשו כדי לשמוע את הערעור.

בהעדר החלטה אחרת מזכירות בית המשפט תשחרר את פסק הדין לפרסום בחלוף 7 ימים מיום מתן פסק הדין.

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

ניתן היום, י"ט אדר תשע"ה, 10 מרץ 2015, בהעדר הצדדים.

מגן אלטוביה, שופט