



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1381/13

לפני: כבוד השופט י' עמית
כבוד השופטת ד' ברק-ארז
כבוד השופטת ע' ברון

המערערת: לוקסמבורג פמול בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב בתיק
עמ' 001079/07 שניתן ביום 20.12.2012 על ידי כבוד
השופט מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: ח' בשבט התשע"ה (28.01.2015)

בשם המערערת: עו"ד יוסי דולן
בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

השופט י' עמית:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב (כב' השופט מ'
אלטוביה) בע"מ 1079-07 מיום 20.12.2012, אשר דחה את ערעור המערערת על
השומה שקבע לה המשיב בצו לשנת המס 2000.

ואלו העובדות הצריכות לעניין:

1. המערערת היא חברה העוסקת מאז הקמתה בפעילות תעשייתית בתחום
הכימיקלים המיוחדים, ובין היתר בהפקה ובייצור מוצרים כימיים הקשורים להגנת
הצומח בחקלאות. במהלך שנות פעילותה, פיתחה המערערת טכנולוגיה חדשה
לייצור חומר כימי המכונה Sym-Tet (להלן: החומר). בקשר לטכנולוגיה זו היו
למערערת זכויות קניין רוחני שכללו פטנטים, בקשות לפטנטים ועוד.

2. בראשית שנת 1997 החל משא ומתן בין המערערת לבין חברה בשם Dow
Agrosciences B.V (להלן: דאו) אשר עסקה בייצור ובשיווק חומר הדברה בשם

Chloropyrifos, שה-Sym-Tet משמש חומר ביניים בייצורו. תכלית המשא ומתן הייתה להביא להקמת מיזם משותף לייצור החומר במפעל באזור רמת חובב שבנגב, שהמערערת החלה באותה עת בהקמתו (להלן: המפעל). ביום 16.1.1998 נחתם בין המערערת לבין דאו הסכם Joint Venture (להלן: הסכם המיזם המשותף) במסגרתו סיכמו הצדדים, בין היתר, כי תוקם חברה ישראלית בשם לימא דלתא בע"מ (להלן: לימא דלתא) בבעלות משותפת של הצדדים, וכי המערערת תמכור ללימא דלתא את פעילותה בתחום ייצור החומר, לרבות ציוד, מוניטין וידע (להלן: מכירת הנכסים).

ביום 7.5.1998 התקשרו המערערת ולימא דלתא בהסכם למכירת הנכסים מהמערערת ללימא דלתא (להלן: הסכם המכר) בתמורה ל-23.625 מיליון דולר כדלקמן: סך של \$ 19,250,000 בגין "מכונות וציוד, חוזים" (להלן: התמורה בעד נכסים מוחשיים); סך של כ-2 מיליון דולר בגין מכירת מוניטין; סך של כ-2 מיליון דולר בגין מכירת ידע; וסך של \$ 300,000 בגין החכרת משנה של המקרקעין עליו מצוי המפעל.

בנוסף קבעו הצדדים כי ככל שהמפעל יצליח להגיע בתקופות המפורטות בהסכם, לייצור בכמות, באיכות ובעלות ייצור כפי שפורטו בהסכם, תהא המערערת זכאית לתמורה נוספת של כ-3 מיליון \$ (להלן: התמורה הנוספת).

בפועל, הייתה זו דאו ששילמה את מלוא סכום התמורה של \$23,625,000 כנגד קבלת 50% מהמיזם (סעיף 6.4.12 להסכם המיזם המשותף).

3. בעקבות המגעים בין המערערת לדאו, פנתה המערערת למשיב בבקשה להגיע להסדר מס בנוגע לחישוב רווח ההון בגין מכירת הנכסים ללימא דלתא, וזאת בעקבות התחייבות המערערת להשלים הקמת המפעל כפי שיפורט בהמשך. במסגרת הפרה-רולינג שביקשה המערערת, אישר המשיב ביום 1.6.1997 את בקשת המערערת לגבי התמורה אשר תיוחס לציוד המוחשי, המוניטין והידע

שנמכר על ידה, וקבע, בין היתר, כי חישוב המס הסופי הנוגע למכירת הציוד המוחשי יערך לאחר השלמת ההשקעה במפעל (להלן: הסדר המס).

בדו"ח רווח הון שהגישה המערערת לשנת המס 1998 ניכתה המערערת כנגד התמורה שנתקבלה בעד מכירת הנכסים סך של כ-15 מיליון ₪ (להלן: ההפרשה) בטענה כי התמורה בעד הנכסים המוחשיים כללה בנוסף למכונות והציוד גם התחייבות של המערערת להשלים את המפעל על חשבונה, באשר נכון למועד הגשת הדו"ח טרם מומשה התחייבות זו (להלן: התחייבות להשלמת המפעל). המערערת ציינה כי הניכוי נעשה בהתאם להסדר המס וכי כאשר תסתיים ההשקעה במפעל יוגש דיווח מתקן בגין רווח ההון שצמח למערערת מהמכירה. אציין כי ההתחייבות להשלמת המפעל הוערכה על ידי המערערת בסך של כ-15 מיליון ₪, נכון ליום 31.12.1998, בין היתר, בהתבסס על חוות דעת שמאית מטעם המערערת (על אף שעל פי הערכת השמאי מיום 19.5.1997 השלמת המפעל הוערכה רק ב-2 מיליון דולר – י"ע). מכל מקום, פקיד השומה הכיר בסכום של 15 מיליון ₪ כסכום המשקף את הערכת המערערת לגבי ההשקעה הנדרשת להשלמת המפעל.

ביני לביני, ועוד בטרם השלימה המערערת את התחייבותה להשלמת המפעל, מחיר החומר בשווקים העולמיים ירד באופן דרמטי ונתברר כי ייצורו על ידי לימא דלתא אינו משתלם מבחינה כלכלית. לנוכח עובדה זו, נתגלעו מחלוקות בין המערערת לבין דאו, ובשנת 2000 הוקפאה הפעילות במפעל, טרם השלמת ההשקעה שנדרשה להשלמת המפעל. על רקע כישלון המיזם המשותף וטענות דאו כלפי המערערת להפרת הסכם המיזם המשותף, נחתם ביום 12.3.2003 הסכם פשרה בין דאו למערערת (להלן: הסכם הפשרה). בהסכם נקבע כי המערערת תשלם לדאו סך של 7.5 מיליון דולר בגין הרכיבים הבאים: 1.3 מיליון דולר עבור מניות לימא דלתא שיועברו למערערת מדאו; 3.2 מיליון דולר בגין המחאת הלוואת בעלים שנתנה דאו ללימא דלתא אל המערערת; ו-3 מיליון דולר בגין אי השלמת המפעל על ידי המערערת.

עם החתימה על הסכם הפרשה, הגישה המערערת דו"ח רווח הון בו נתנה ביטוי לעובדה שלא הושלמה בניית המפעל על ידה ולכך שנאלצה לשלם לדאוסכום של 3 מיליון דולר בגין אי השלמתו.

4. ביום 24.1.2007 הוציא המשיב למערערת שומה בצו לשנת המס 2000 (להלן: הצו) על פי סעיף 152(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה). בצו נקבע כי היה על המערערת לבטל את ההפרשה שניכתה ממחיר המכירה ולהגדיל בהתאם את רווח ההון בגובה ההפרשה. ואלו נימוקי הצו כפי שניתנו על ידי המשיב:

"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 לאמור בסעיף ט להסדר המס בין הצדדים, מיום 1.6.1997, בעניין מכירת המפעל של החברה ברמת חובב".

על צו השומה הגישה המערערת ערעור לבית המשפט המחוזי בתל אביב.

טענות הצדדים ופסק הדין בבית משפט קמא

5. המשיב טען בבית משפט קמא שתי טענות חלופיות המצדיקות לטענתו את ביטול ההפרשה וזקיפת סכום ההפרשה כרווח הון. בתמצית, טענתו העיקרית של המשיב הייתה כי למערערת כלל לא הייתה התחייבות להשלמת המפעל ולכן לא היה מקום לנכות 15 מיליון ₪ מתמורת המכירה מלכתחילה. בהקשר זה טען המשיב כי התמורה הנוספת העתידית היא-היא התמורה שבאה כנגד התחייבות המערערת להשלמת המפעל, בעוד התמורה בעד הנכסים המוחשיים לא כללה התחייבות כאמור. לחלופין טען המשיב כי גם אם כללה התמורה בעד הנכסים המוחשיים התחייבות של המערערת להשלמת המפעל, ההתחייבות בוטלה בשנת

2000 עם הקפאת הייצור במפעל, ולכן כבר בשנה זו היה על המערערת לבטל את ההפרשה ולדווח עליה כרווח הון.

6. המערערת טענה, בין היתר, כי טענות המשיב בבית המשפט שונות באופן מהותי מהנימוקים שפורטו על ידו בצו ועל כן יש לדחות את טענותיו על הסף; כי התמורה בעד הנכסים המוחשיים כללה גם את התחייבותה להשלמת המפעל; כי התמורה הנוספת עליה הוסכם בהסכם הותנתה בעמידה ביעדי ייצור מסויימים ואין לה כל קשר להתחייבות המערערת להשלים את המפעל; וכי התכחות המשיב להתחייבות המערערת להשלמת המפעל סותרת את שנקבע בהסדר המס אשר מתייחס מפורשות לקיומה של התחייבות כאמור.

אשר לטענה החלופית שהעלה המשיב לפיה אף אם הייתה התחייבות מצד המערערת היא בוטלה בשנת 2000 לאור הקפאת הייצור במפעל, טענה המערערת כי אמנם בשנת 2000 הוקפא הייצור במפעל, אולם רק עם החתימה על הסכם הפשרה בשנת 2003, היא "נפטרה" מהתחייבותה באופן סופי ומוחלט. עוד הוסיפה המערערת וטענה כי אף אם תתקבל טענת המשיב לפיה בוטלה התחייבות המערערת להשלמת המפעל בשנת 2000, יש לנכות את הפיצוי ששילמה המערערת לדאו בהסכם הפשרה בגין הפרת ההתחייבות.

7. ביום 20.12.2012 דחה בית משפט קמא את הערעור בקבלו את הטענה החלופית של המשיב.

ראשית, נדחתה הטענה המקדמית של המערערת הנוגעת לנימוקי השומה. נקבע כי על אף השפה הרפה שבה נוסח הצו, הביטוי "השלמת המפעל לא בוצעה בפועל", המופיע בנימוקי הצו, עשוי להצביע הן על הטענה שכלל לא הייתה התחייבות והן על הטענה החלופית שההתחייבות בוטלה בשנת 2000, ולכן אין לדחות את טענות המשיב על הסף.

8. לגופם של דברים, דחה בית המשפט את הטענה העיקרית של המשיב לפיה לא הייתה למערערת כל התחייבות להשלמת המפעל, וזאת מהטעמים הבאים: מהסדר המס ומהסכם שומות לשנים 1995-1998, שנחתם בין המערערת למשיב ביום 14.2.2001, עולה כי המשיב ידע לאורך השנים אודות ההפרשה בגין ההתחייבות ואף אישר אותה במפורש; הסכם המכר כולל התחייבות מפורשת של המערערת להשלים את המפעל; הטענה שלא הייתה כל מחויבות מצד המערערת להשלים את המפעל משוללת היגיון, שכן לא ייתכן שדאו הסכימה לרכוש מהמערערת מפעל לא מושלם, מבלי להטיל עליה כל התחייבות להשלימו.

עם זאת, קיבל בית המשפט את הטענה החלופית שהעלה המשיב ולפיה היה על המערערת לבטל את ההפרשה כבר בשנת 2000. נקבע כי אין חולק שבשנת 2000 הופסקה פעילות המפעל, ולכן, ומכוח היקש למבחנים החלים על ביטול הפרשה בגין חוב תלוי, היה על המערערת לבטל את ההפרשה בשנת המס 2000 ולדווח עליה כרווח הון.

בנוסף, דחה בית המשפט את טענת המערערת לניכוי הפיצוי ששילמה לדאו בהסכם הפשרה כנגד ביטול ההפרשה. זאת, מן הטעם שיש להבחין בין עסקת המכר בין המערערת ללימא דלתא, לבין הסכם הפשרה העוסק ברכישת מניות לימא דלתא מדאו. נקבע כי המערערת לא הוכיחה שסיווג התשלום בסך 3 מיליון דולר בהסכם הפשרה, כפיצוי בגין הפרת התחייבות להשלמת המפעל, הוא סיווג מבוסס מבחינה כלכלית המתאר נכוחה את העסקה שביצעו הצדדים, ומאחר שעל פניו מעניק סיווג זה יתרון מיסויי למערערת, אין להתערב בקביעתו של המשיב בעניין.

9. מכאן הערעור שלפנינו.

10. בתמצית, טוענת המערערת כי שגה בית משפט קמא משלא דחה את טענות המשיב על הסף ובפרט משקיבל את טענתו החלופית לגבי אי עמידת המערערת בתנאים להפרשה בגין חוב תלוי, טענה שלא בא זכרה בנימוקי הצו. נטען כי טענתו החלופית של המשיב בדבר ביטול ההפרשה בשנת 2000 עומדת בסתירה לקביעה העקרונית של בית משפט קמא, לפיה התמורה שקיבלה המערערת בעד מכירת הנכסים כללה התחייבות להשלמת המפעל. בהקשר זה טוענת המערערת כי משעה שפסק בית משפט קמא כי הייתה לה התחייבות להשלמת המפעל, אך טבעי הוא, כי דאו תתבע מהמערערת השבה של תמורה זו, כפי שאכן נעשה בסופו של דבר בהסכם הפרשה. ולבסוף, אפילו בהנחה כי יש להשקיף על ההפרשה באספקלריה של "הפרשה בגין חוב תלוי", המערערת עמדה בתנאים להפרשה כאמור ובפרט בתנאי השלישי הדורש הסתברות גבוהה שהחוב ייהפך למוחלט.

עוד מוסיפה המערערת וטוענת כי הסכם הפרשה, לרבות הסכום שנקבע לפיצוי בגין הפרת ההתחייבות, מהווה המשך ישיר להסכם המכר ולכן שגה בית משפט קמא כשדחה את טענתה לניכוי הפיצוי שנקבע בהסכם הפרשה מהתמורה בעד המכירה.

11. המשיב תמך יתדותיו בפסק דינו של בית משפט קמא, בו נתקבלה טענתו החלופית לפיה היה על המערערת לדווח על ביטול ההפרשה בשנת 2000, עם הקפאת הייצור במפעל.

אציין כי בעקבות הדיון שנערך בפנינו, ביקשו הצדדים שהות להידבר, ומשלא צלחה ההידברות, נעתרנו לבקשתם להשלמת טיעון בכתב.

דיון והכרעה

12. אקדים ואומר כי לטעמי דין הערעור להתקבל, וכי עמדת המשיב עומדת בניגוד לפרה-רולינג ולהסדר המס שנערך בעקבותיו. לאור המסקנה אליה הגעתי,

איני רואה להידרש לטענה המקדמית של המערערת ולפיה נימוקי השומה שהגיש המשיב לבית משפט קמא, שונים מההנמקה הקצרה בצו.

13. לגופה של מחלוקת, ועל מנת לפשט את הדברים: המערערת התחייבה בהסכם המכר להשלים את המפעל, בעלות שהוערכה על ידה בדוחות הכספיים ב-15 מליון ₪. התחייבות זו עמדה בתוקפה עד לחתימת הסכם הפרשה בשנת 2003, שאז שילמה המערערת לדאו 3 מליון דולר חלף אי מילוי התחייבותה להשלים את המפעל. רק אז חלפה ועברה התחייבותה של המערערת מהעולם. זו לטעמי התורה כולה על רגל אחת.

14. אין חולק כי המערערת התחייבה להשלים את המפעל וכי הדיווח על התחייבות זו כהפרשה, לפחות בשנתיים הראשונות שלאחר המכירה (-1999 1998), נעשה כדין. המחלוקת מתמקדת כיום אך ורק במועד בו הייתה צריכה המערערת לבטל את ההפרשה ולזקוף אותה כרווח הון – האם בשנת 2000, במועד הקפאת הייצור במפעל, כטענת המשיב, או בשנת 2003, עם החתימה על הסכם הפרשה עם דאו, כטענת המערערת.

למחלוקת זו נפקות כספית של ממש. קבלת עמדת המשיב משמעה כי המערערת לא תוכל לנכות את הסכום של 3 מליון דולר - שנתחייבה לשלם לדאו במסגרת הסכם הפרשה בשנת 2003 - כנגד רווח ההון שצמח לה עם ביטול ההפרשה בשנת 2000 כדרישת המשיב, ולכל היותר תוכל לנכות סכום זה כנגד הכנסה הונית ככל שהייתה לה בשנת 2003 או לאחר מכן, בהתקיים התנאים שנקבעו לכך בפקודה. לשיטת המשיב, המדובר בשני אירועים נפרדים, ויש ליתן לכל אירוע את ביטוי במועד התרחשותו, ולכן, אין להתחשב בשנת 2000 בתשלום פיצוי או השבה שצפוי להתרחש מאוחר יותר, בשנת 2003.

מאידך גיסא, קבלת עמדת המערערת, לפיה רק עם החתימה על הסכם הפרשה היה עליה לדווח על ההפרשה כרווח הון, משמעה שרווח ההון שנוצר לה עם ביטול ההפרשה בשנת 2003 מתקזז למעשה עם הסכום שנתחייבה לשלם לדאו

באותה שנה במסגרת הסכם הפשרה. לשיטה זו, יש לחשב את רווח ההון שנצמח על פי הסכם המכר, תוך הפחתת הסכום של 3 מליון דולר מסכום התמורה.

15. לטעמי, בנסיבות הספציפיות של המקרה הקונקרטי שבפנינו, יש להכריע לטובת המערערת משתי סיבות עיקריות ומצטברות:

א. הסדר המס: בין המערערת למשיב נעשה הסדר מס שנתן תוקף לקיומה של התחייבות המערערת להשלמת המפעל ואפשר הלכה למעשה את דחיית הדיווח על הרווח שנוצר בגין המכירה.

ב. הסכם הפשרה: המשיב לא טען בפה מלא, וממילא לא הוכיח, כי סכום ההשבה או הפיצוי שנקבע בהסכם הפשרה עם דאו, נקבע באופן מלאכותי או באופן שאינו משקף את המהות האמיתית של התשלום לדאו.

אפתח בנימוק הראשון.

16. הסדר המס: כאמור, בטרם חתמו המערערת ודאו על הסכם המיזם המשותף, פנתה המערערת למשיב בהליך של פרה-רולינג, בבקשה לדחות את מועד הדיווח על רווח ההון שעתיד להתקבל מהמכירה, עקב הקושי להעריך את שווי הנכסים המוחשיים הנמכרים. קושי זה נבע מהתחייבות המערערת להשלים את המפעל, כלומר, מהעובדה שבמועד המכירה מכרה המערערת מפעל לא מושלם. בהסדר המס נקבע מפורשות כי חישוב המס הסופי הנוגע למכירת הציוד המוחשי יערך רק לאחר שתשלים המערערת את ההשקעה במפעל. המשיב ידע אפוא שלמערערת קיימת התחייבות להשלמת המפעל והסכים לדחיית הדיווח בגין התחייבות זו. כך גם נקבע באופן נחרץ בפסק דינו של בית משפט קמא:

”... עולה מכאן כי המשיב ידע לאורך השנים אודות ההפרשה בגין ההתחייבות ואף אישר אותה במפורש, על סמך מצגים מלאים של המערערת. הדבר קיבל ביטוי בהסדר המס ובהסכם השומות. לכאורה די בכך בכדי למנוע מהמשיב להשמיע טענותיו שאין להכיר בהתחייבות...”

אציין עוד, למרות שהצדדים לא נדרשו לכך, כי עצם הטענה שלא הייתה כל מחוייבות של המערערת להשלים את המפעל נשמעת על פניו משוללת כל היגיון. האם ייתכן שדאו בחרה לרכוש מהמערערת מפעל חלקי, מבלי להטיל עליה כל מחוייבות להשלמת בנייתו? האם דאו בחרה לשלם כ-23 מיליון דולר, מבלי שחוזה המכר מחייב את הצד שמנגד אפילו להשלים את המפעל, נשוא המכר? מדובר בטענה אבסורדית, בכל הכבוד. ההסכם קובע שהתמורה הנוספת תינתן בגין הוכחת יכולת ייצור, מאחר שאי עמידה בתפוקת ייצור היא סיכון סביר שיוזם יאות ליטול על עצמו בעסקאות מסוג זה. מאידך, תשלום של עשרות מיליוני דולרים תמורת מפעל לא מושלם שאין כלל חובה להשלימו הוא סיכון לא סביר ליטול בעסקאות מסוג זה".

אזכיר כי טענתו העיקרית של המשיב בבית משפט קמא הייתה, כי למערערת לא נוצרה התחייבות להשלמת המפעל, טענה שנדחתה גם מן הטעם שיש בה התכחשות של המשיב להסדר המס עם המערערת.

הסדר המס אפשר אפוא למערערת לדחות את הדיווח על רווח ההון שנוצר לה בגין המכירה, כך שממילא המערערת לא הייתה אמורה לדווח על מלוא רווח ההון במועד המכירה, כפי שנהוג בדרך כלל בהכנסה הונית.

17. כאמור, לטענת המשיב היה על המערערת לבטל את ההפרשה להתחייבות להשלמת המפעל כבר בשנת 2000, עם הקפאת הייצור במפעל, ולא עם החתימה על הסכם הפרשה עם דאו בשנת 2003. הגם שניתן להבין את הרציונל שבבסיס טענת המשיב, אני סבור שאין לקבלה בנסיבות המיוחדות של המקרה, נוכח הסדר המס.

בסעיף ט' להסדר המס נקבע כלהלן: "חישוב המס הסופי המתייחס לסכום המוסכם ביחס למרכיב הציוד המוחשי (לרבות עלות ההשקעה הסופית- סעיף 1 למכתבכם מיום 10.4.97, ושווי הציוד המוחשי- על יסוד הערכת שמאים להט- גבאי מיום 19.5.97) ייערך לאחר שתמציאו למשרדנו חישוב סופי לאחר השלמת ההשקעה במפעל" (הדגשה הוספה- י"ע).

מהו המועד שבו הושלמה ההשקעה במפעל ולפיכך המועד שבו הייתה צריכה המערערת לדווח על ביטול ההפרשה?

18. בית משפט קמא אימץ את עמדת המשיב כי המועד לביטול ההפרשה הוא בשנת 2000, בהיקש לכללים החלים על "הפרשה לחוב תלוי". הסוגיה של חוב תלוי הועלתה רק בסיכומי המשיב בבית משפט קמא, והצדדים לא התייחסו אליה כדבעי. מכל מקום, גם המשיב מכיר בכך שהכללים של חוב תלוי חלים, ככלל, על הוצאה פירותית ולא על הוצאה הונית (סעיף 9 לסיכומי המשיב וה"ש 1 שם), אלא שבמקרה דנן, מצא המשיב במסגרת הסדר המס לדחות, ובצדק, את קביעת רווח ההון אם וכאשר יתברר הסכום שנדרש להשלמת ההשקעה במפעל.

בהינתן שהסדר המס בין המערערת למשיב לא התיימר להחיל את הכללים של "הפרשה לחוב תלוי" על ההפרשה בגין ההתחייבות להשלמת המפעל, ובהתחשב בכך שגם המשיב אינו חולק על כך שמדובר בהוצאה הונית ולא פירותית, איננו רואים להידרש לנושא זה (לשלושת התנאים הנדרשים על פי הפסיקה להכרה בחוב תלוי ראו ע"א 6557/01 פז גז חברה לשיווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, 448-449 (2006); ע"א 1124/03 גני עופר בניה והשקעות בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1 (24.1.2005)).

19. הסכם הפרשה בין המערערת לדאו: מהתכתובות שהתנהלו בין דאו לבין המערערת - תוך שדאו מתרה במערערת בהגשת תביעה על פי טיוטת כתב תביעה שנשלחה אליה - עולה כי נושא ההתחייבות להשלמת המפעל עמד לכל אורך הדרך במחלוקת בין החברות, אם כי לא ננקבו סכומים. כך עולה מפורשות ממכתב מיום 10.7.2001 שנשלח על ידי באי כוחה של דאו למערערת, בו נאמר (בסעיף 1.4):

"Luxembourg grossly failed to complete the Sym-Tet Plant according to the agreed specifications and work plans, as prepared and presented by Luxembourg. Furthermore, Luxembourg has acknowledged that it is no willing to complete the

Sym-Tet Plant due to the poor performance of the existing production line".

וכפי שציין העד נזה מטעמה של המערערת, דאן הלינה על כך שהמערערת לא השלימה את המפעל למרות ששולמה לה תמורה למפעל מושלם: "בסופו של דבר הם ביקשו את התמורה...הם אומרים: "קנינו מפעל מושלם, לא השלמתם, לפחות בנושא ההשלמה אתם לא יכולים להתעשר על חשבוננו" (עמ' 17 לפרוטוקול). עוד סיפר העד, כי החל משנת 2000 נוצרה אי וודאות לגבי ההמשך: "לא ידענו מה אנו עושים הלאה, האם חוזרים לייצר בקרוב, האם מנהלים מו"מ לפירוק השותפות, האם מפרקים את המפעל. לא ידענו לאיזה כיוון הולכים" (שם, עמ' 13).

יוצא אפוא כי הצדדים ראו את התחייבותה של המערערת להשלמת המפעל כחלק בלתי נפרד מההתחייבויות שלקחה על עצמה המערערת במסגרת הסכם המיזם המשותף שבינה לבין דאן. לכן, דאן ראתה עצמה זכאית להשבה של חלק מהתמורה בגין אי השלמת המפעל.

ודוק: היריבות הישירה הנוגעת להשלמת המפעל היא אכן בין המערערת ללימא דלתא, מכוח הסכם המכר שביניהן, ועל כך אין כיום מחלוקת, כאמור בסעיף 2.3 להסכם:

"Luxembourg undertakes to complete the Sym-Tet Plant in accordance with the Specifications. Luxembourg shall complete the Sym-Tet Plant as aforesaid at its expense....., "

אלא שדאן התקשרה עם המערערת בהסכם המיזם המשותף בהסתמך על הסכם המכר, וההתחייבות של המערערת להשלמת המפעל מצאה ביטוייה כבר במבוא להסכם המיזם המשותף (סעיף C): "Luxembourg will undertake to complete the Sym-Tet Plant in accordance with agreed specifications". כאמור, הייתה זו דאן ששילמה על פי הסכם המיזם המשותף את מלוא הסכום של

\$23,625,000 כנגד קבלת 50% מהמיזם (סעיף 6.4.12 להסכם המיזם המשותף), כך שאין מקום לטענת המשיב, כביכול דאו הייתה זכאית אך למחצית הסכום שנקבע בהסכם הפשרה חלף אי ביצוע התחייבות המערערת להשלים את המפעל. הלכה למעשה, הסכם המכר והסכם המיזם המשותף יצרו הסכם משולש המערערת-דאו-לימא דלתא (שהיא החברה המשותפת שהוקמה מכוח הסכם המיזם המשותף). לכן, אין לקבל את טענת המשיב כי הסכם המכר בתחילת הדרך והסכם הפשרה בסוף הדרך הן שתי עסקאות נפרדות שאין ביניהן קשר. הסכם הפשרה הוא הסכם היפרדות הנובע מההסכם המשולש, מהעובדה שהמערערת לא עמדה בהתחייבותה להשלים את המפעל, גם אם מסיבות אובייקטיביות של אובדן הטעם הכלכלי לעסקה, ללא "אשם" חוזי מצידה.

20. אני נכון לקבל טענת המשיב כי בשלב זה, לאור השינויים שחלו בשוק העולמי, כבר היה ברור כי המפעל ייסגר וכי אין טעם כלכלי בהשלמתו. כך, לדוגמה, העובדים פוטרו בחודש מרץ 2000, ובמכתביה של המערערת למועצה מקומית רמת חובב ולמרכז ההשקעות היא מודיעה על פינוי המפעל וסגירתו. אולם מלוא התמורה עבור השלמת המפעל כבר שולמה על ידי דאו, והתחייבותה של המערערת כלפי דאו עדיין נותרה בתוקף.

ואכן, בין המערערת לדאו התנהל מו"מ שאין חולק על כנותו, במסגרתו תבעה דאו סכומי כסף שונים מהמערערת, ובסיומו נחתם הסכם הפשרה הכולל תשלום בסך של 3 מליון דולר בגין אי השלמת המפעל (לאחר שהמערערת השקיעה עד לאותו מועד סכום של כמליון ₪). מכאן, שהתמורה האמיתית שקיבלה המערערת מדאו - במסגרת הסכם המכר המבוסס על הסכם המיזם המשותף - בגין רכישת המפעל, קטנה בסכום של 3 מליון דולר. סכום זה שולם לדאו חלף הסכום ששולם על ידי מראש על פי הסכם המיזם המשותף, כנגד התחייבותה של המערערת להשלים את המפעל.

21. המשיב לא טען כי הפיצוי בהסכם הפשרה נקבע באופן מלאכותי וממילא אין מקום לפקפק בגרסת המערערת כי כל עוד לא הגיעו הצדדים להסכם הפשרה בשנת 2003, ההתחייבות להשלמת המפעל הייתה שרירה וקיימת.

ודוק: אכן, אין צורך להכריז על עסקה כמלאכותית על מנת לבחון את המהות האמיתית של העסקה (ראו, לדוגמה, ע"א 6722/99 מנהל מע"מ תל אביב נ' משכנות כלל מגדלי הים התיכון בע"מ, פ"ד נח(3) 341 (2004); ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609 (2005)). להבחנה בין טענה לעסקה מלאכותית לבין טענה הנוגעת למהות הכלכלית האמיתית של העסקה ראו ע"א 7493/98 שלמה שרון נ' פקיד שומה, פ"ד נח(2) 241, 259 (2003)). אלא שבמקרה דנן, לא שוכנעתי כי היה מקום להגיע למסקנה אליה הגיע בית משפט קמא, ולפיה הסכומים שהתחייבה המערערת לשלם לדאו בהסכם הפשרה פוצלו באופן שרירותי וחסר מהות כלכלית. טענה זו עומדת בסתירה למגעים שהתנהלו בין המערערת לדאו. גם המסקנה אליה הגיע בית משפט קמא בדבר קיומה של התחייבות להשלים את המפעל, בקובעו כי "הטענה שלא הייתה כל מחויבות של המערערת להשלים את המפעל נשמעת על פניו משוללת כל היגיון", מתיישבת עם הסכם הפשרה.

אכן, כפי שציין בית משפט קמא בפסק הדין, הסכם הפשרה הוא הסכם היפרדות בין דאו למערערת, וניתן לתמוה מה מצאו הצדדים לפרט את הסכומים השונים המרכיבים את הסכום הכולל ששולם לדאו. מה עוד, ש"מכירת מלוא זכויותיו של שותף בשותפות תיחשב, לעניין דיני המס, כמכירת נכס הוני יחיד, ולא כמכירת חלקו היחסי של השותף בכל אחד ואחד מנכסי השותפות בנפרד" (דנ"א 5504/01 פקיד שומה פ"ת נ' שדות חברה להובלה (1982) בע"מ (21.1.2002)). אלא שהסכומים שנקבעו בהסכם הפשרה בגין כל אחד מרכיביו, משקפים נאמנה את אופן ההיפרדות. אכן, איננו יודעים הכיצד נקבע במו"מ הסכום של 1.5 מליון דולר עבור מניות דאו בלימא דלתא. אך כפי שהסכום בגין המחאת הלוואות הבעלים של דאו למערערת משקף נכוחה את הסכום הרשום בספרים כהלוואת בעלים של דאו, כך גם לגבי הרכיב של אי השלמת המפעל. משלא עמדה המערערת בהתחייבותה להשלים את המפעל, אך טבעי הוא, כי נדרשה על ידי דאו להשבה או לפיצוי בגין

הסכום ששולם לה מראש עבור השלמת המפעל. ההסכמה אליה הגיעו הצדדים בנושא זה, הועלתה על הכתב במסגרת הסכם הפשרה בסעיף 5 הקובע כדלקמן:

"Payment in Respect of Non-Completion of the Sym-Tet Plant and Related Claims

The Parties acknowledge that Luxembourg undertook, pursuant to the Sale Agreement, to complete the Sym-Tet Plant in accordance with agreed specifications and that Luxembourg did not complete the Sym-Tet Plant. In consideration of the waiver of any and all claims related to the non-completion of the Sym-Tet Plant and all other related claims, remedies, relief and rights contemplated in clause 9.1.1 below and, subject to the fulfillment of both of the Conditions Precedent with effect from the Closing Date, Luxembourg shall (in accordance with clause 6 below) pay to Dow AgroSciences the amount of US \$3,000,000 (three million United States Dollars)".

כפי שציינה המערערת בדו"ח רווח הון לשנת 2003 "הסכימו הצדדים כי החברה [המערערת – י"ע] תשלם סך של כ-3 מליון דולר אשר משקפים את מימוש ההתחייבות כאמור להשלמת ההשקעות שטרם בוצעו". בית משפט קמא קבע כי הסכום שנקבע אינו תוצאה של חישוב או הערכה כלשהי שערכו הצדדים, כי לא נעשה תחשיב לגבי הרכיבים השונים ולכן אין לראות מהות כלכלית אמיתית מאחורי פיצול התשלום למספר תשלומים. אלא שהסכום שנקבע משקף לכאורה את השווי של ההתחייבות שנטלה על עצמה המערערת מלכתחילה, כפי שעולה מהסכום שהופרש על ידי המערערת בדוחות הכספיים בשנים 1998-1999, בין היתר, על סמך הערכת שמאי שהוכנה עוד קודם להסדר המס. כאמור, אחד הסכומים ש"פוצלו" בהסכם הפשרה, הוא בגין המחאת הלוואת הבעלים, ואין כל טענה כי סכום זה לא משקף מהות כלכלית אמיתית של מכירת הלוואת הבעלים מדאו למערערת.

22. המשיב העלה לראשונה בשלב הסיכומים בערכאה דלמטה, טענה ספקולטיבית-משהו, כי חרף העובדה שהמפעל לא הושלם, לימא דלתא לא החזירה

למרכז ההשקעות מענק בסכום של ששה מליון דולר ו"לא מן הנמנע כי הסכום ששילמה למערערת מגלם את חלקה של דאו במענק".

טענה זו לא נדונה ולא נתבררה כלל בערכאה הדיונית, ומכל מקום, מתשובת המערערת עולה כי דווקא נקודה זו מתיישבת עם טענתה. זאת, מאחר שהמערערת השקיעה במפעל 16.5 מליון דולר (לאחר ניכוי המענקים) בעוד שדאו שילמה בהסכם המיזם המשותף עבור המפעל 19.25 מליון דולר, מתוך הנחה שהמערערת תשלים הקמת המפעל בהשקעה נוספת של כ-3 מליון דולר.

23. ובנקודה זו ניתן לסגור מעגל עם הסדר המס בו נקבע כי חישוב המס הסופי ייעשה לאחר שתיוודע עלות ההשקעה הנוספת. הנה כי כן, בשנת 2003, עם חתימת הסכם הפשרה, נתברר כי המערערת השיבה לדאו חלק מהתמורה ששילמה בשעתו למערערת, כך שנתבררה עלות ההשקעה הסופית. עד לחתימת הסכם הפשרה, התחייבותה של המערערת להשלמת המפעל עמדה בתוקפה.

24. ולבסוף, ולא אחרון בחשיבותו.

באספקלריה של גביית מס אמת, הכף נוטה לעמדתה של המערערת, ונחזור לנאמר בראשית הדברים. דאו שילמה מראש במסגרת הסכם המיזם המשותף תמורה בסכום כולל של \$23,625,000 מתוכם 19.5 מליון דולר בגין הנכסים המוחשיים, כנגד התחייבות של המערערת להשלים את המפעל בסכום שהוערך בשעתו ב-15 מליון ש"ח. משלא הושקע סכום זה, תבעה דאו, וקיבלה במסגרת הסכם הפשרה, השבה או פיצוי בגין אי השלמת ההשקעה במפעל. לשיטת המשיב, בשתי עסקאות נפרדות עסקינן - הסכם המכר והסכם הפשרה. גישה זו מחטיאה, לטעמי, את הקשר ההדוק בין שני ההסכמים, באשר הסכם הפשרה בא חלף התחייבותה של המערערת להשלים את המפעל.

25. הערעור אפוא מתקבל. בנסיבות העניין, אין צו להוצאות.

ש ו פ ט

השופטת ע' ברון:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופטת ד' ברק-ארז:

1. אני מסכימה עם חברי השופט י' עמית כי דין הערעור להתקבל. לצד זאת, ראיתי לנכון להדגיש שמנקודת מבטי אין די בהסדר המס שנעשה בין המערערת לבין המשיב, בעומדו לבדו, כדי להצדיק את התוצאה שאליה הגיע חברי. לשיטתי, תוצאה זו נובעת בנסיבות העניין מהשילוב בין הסדר המס לבין המשמעות המשפטית שצריך היה לייחס לקיומה של ההתחייבות להשקיע במפעל, כל עוד היא לא בוטלה במסגרת הסכם הפשרה, גם כאשר ההיתכנות להמשך פעולתו הייתה נמוכה ביותר. ההדגשה האמורה עולה בקנה אחד עם דבריו של חברי בחוות דעתו (למשל בפסקאות 15 ו-23), אך ראיתי לנכון לעמוד עליה, בשים לב להדגשת חשיבותו של הסדר המס דווקא בהנמקתה של חוות הדעת בכללותה.

2. משמעותו של הסדר המס במקרה זה היא דחיית חישוב המס הסופי על רווח ההון שנוצר למערערת בגין מכירת הציוד המוחשי לחברת לימא דלתא בע"מ. כפי שציין חברי, בהסדר המס נקבע כי חישוב המס הסופי ייערך רק לאחר שהמערערת תשלם את השקעתה במפעל. מתי השלימה בפועל המערערת את השקעתה זו? את התשובה על כך הסדר המס לבדו אינו יכול לספק. המשיב סבור כי ההתחייבות פקעה למעשה כאשר המפעל הפסיק לפעול. לעומת זאת, המערערת טוענת כי זו פקעה רק כאשר נעשה הסדר הפשרה עם דאו (Dow Agrosiences). אני מסכימה עם חברי שהדין בעניין זה עם המערערת. תשובה זו מתחייבת ממתן תוקף מלא לקיומה של התחייבות משפטית להשקעה במפעל. העובדה שהמפעל הפסיק לפעול לא הפקיעה את ההתחייבות, ותוצאותיה הכלכליות לא הובהרו באופן

מלא במקרה זה עד אשר נעשה הסכם הפשרה בין המערערת לבין דאוו. מטעמים אלו אני סבורה כי אכן דין הערעור להתקבל.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' עמית.

ניתן היום, ט' באלול התשע"ה (24.8.2015).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט