

הנושא: סמכות פקיד שומה לבטל הטבות עפ"י חוקי עידוד

בבית המשפט העליון

מס' תיק: ע"א 3149/90

בפני: כב' הנשיא מ. שמגר, והשופטים א. גולדברג וי. מלץ

המערערת: אחים בולוס חברה לשיט בע"מ

המשיב: פקיד השומה חיפה

ניתן ביום 31.12.1992

העובדות:

1. המערערת הינה חברה בעלת מפעל שהוכרה כמפעל מאושר בכפוף לשני תנאים - השקעה ברכוש קבוע וביצוע יצוא שנתי.
2. בשנות המס שבערעור לא עמדה המערערת בתנאי בדבר הגדלת היצוא.
3. מרכז ההשקעות לא ביטל את האישור ולא נקט בדרכים עפ"י חוק עידוד השקעות הון בענין זה (סעיפים 75 - 75ב).
4. פקיד השומה סירב להעניק את הטבות המס.
5. לטענת המערערת, אין לפקיד השומה סמכות להתעלם מן ההטבות מכוח חוק העידוד, אלא רק למינהלת מרכז ההשקעות לפי חוק העידוד. לפיכך, כל עוד לא בוטל מעמדה כמפעל מאושר הינה זכאית להטבות.
6. בית המשפט המחוזי דחה את עמדת המערערת.

נפסק:

1. אם תנאי האישור לא קוימו, אין עוררין בדבר סמכות מנהלת מרכז ההשקעות לבטל כל אישור שנתנה.
2. אין צורך להידרש במקרה הנדון לאפשרות של סתירה בין סמכויות המינהלת לבין סמכותו של פקיד השומה.
3. משלא בוצע היצוא כנדרש בכתב האישור, צדק פקיד השומה בסירובו לאשר את מתן ההטבות, הואיל והוא פעל על פי האישור ובדק את קיומו של התנאי.
4. התעלמות או שתיקת מרכז ההשקעות אין בה כדי לקבוע שינוי בתנאי האישור ולפיכך פעל פקיד השומה כדין.
הערעור נדחה.

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3149/90

בפני:

כב' הנשיא מ. שמגר
כב' השופט א. גולדברג
כב' השופט י. מלץ

המערערת:

אחים בולוס חברה לשיט בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד ש. טויסטר

נגד

המשיב:

פקיד השומה חיפה
ע"י ב"כ עו"ד י. ישורון

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה מיום 28.5.90 בתיק ערעור 136/88 שניתן על ידי כבוד השופט ביין

פסק דין

הנשיא:

1. ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה, אשר דחה את ערעורה של המערערת על שומות מס הכנסה שהוצאו לה לשנות המס 1982-1984, וקבע כי באותן שנים לא תהא המערערת זכאית להטבות מס על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959.
2. אלה העובדות הצריכות לענין: למערערת מפעל תעשייתי בכרמיאל העוסק בעיבוד שיש ואבן. העברת המפעל מהמקום בו פעל קודם לכן, למקומו בכרמיאל נעשתה ביוזמת מינהל מקרקעי ישראל. בהסכם בין המערערת לבין מינהל מקרקעי ישראל נקבע, כי משרד המסחר והתעשייה יפצה את המערערת באופן חד פעמי עבור הנזקים שנגרמו לה כתוצאה ישירה מהעברת המפעל והמתקנים לעיבוד שיש ואבן ממקום הקודם לכרמיאל. עוד נקבע, כי גובה הפיצוי ייקבע על ידי מי שימונה לכך על ידי שר המסחר והתעשייה. המשנה למנכ"ל, שמונה לשום את גובה הפיצוי קבע במסמך שהוציא, כי בחישוב הנזק יצא, בין היתר, גם מן ההנחה שהמפעל החדש שיוקם יקבל מעמד של "מפעל מאושר" לפי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק העידוד). עוד נאמר שם, כי "באם לא יאושר המפעל החדש כמפעל מאושר, או לא ינתנו מענקים או הלוואות בשיעור האמור בטבלה דלעיל יפצה המשרד בנוסף לאמור לעיל, ובכפוף לאותם תנאים, גם לגבי הסכומים שנוכו מהנזק בגין מענק או הלוואה".

ביום 27.11.77 אישרה מינהלת מרכז השקעות את תוכנית העברת המפעל לכרמיאל והרחבתו בהשקעה של 17,055,000 ל"י ברכוש קבוע.

עמ' 86

נקבע כי ההרחבה תוכר כמפעל מאושר (ראה סעיף 74 לחוק העידוד), וזאת בכפופות לשני תנאים: האחד, כי לפחות 30% מן ההשקעה ברכוש קבוע תמומן בהון מניות (רגילות) נפרע. התנאי השני יובא כלשונו:

"יבוצע יצוא שנתי ישיר נוסף - מעל ליצוא שבוצע בשנה האחרונה שלפני ביצוע ההרחבה - בשיעור של 20%, לפחות, מתוספת המחזור (בניכוי המסים העקיפים), שתנבע לאחר ביצוע ההרחבה, החל בשנה הראשונה לאחר ביצוע התוכנית האמורה ואילך".

לכתב האישור נוספו תוספות שונות בשנים שלאחר מכן. במסמך שכותרתו "אישור על ביצוע התוכנית המאושרת" מיום 8.8.84, המופנה למערערת והחתום על ידי מנהל מחלקת הביקורת של מרכז ההשקעות נאמר, בסעיף 2 בו, כי "בגבולות הסך שהושקע מוקנות למפעל המאושר שהופעל בשנת המס 1982 הטבות שבחוק הנ"ל בתנאי שיבוצע יצוא שנתי ישיר נוסף מעל ליצוא שבוצע בשנה האחרונה שלפני ביצוע ההרחבה בשיעור של 20%, לפחות, מתוספת המחזור (בניכוי המסים העקיפים), לאחר ביצוע ההרחבה, החל בשנה הראשונה לאחר ביצוע התוכנית האמורה ואילך".

אין חולק, כי בשנות המס שבערעור לא עמדה המערערת בתנאי בדבר היצוא הישיר הנוסף. בשנת 1989 ניתן אישור של חטיבת הכימיה במשרד המסחר והתעשייה המופנה אל המשיב, כי "החברה לא עמדה בזמנו בתנאי היצוא". רק החל משנת המס 1987 החלה המערערת לייצא בשיעור הנדרש.

מוסכם, כי חרף אי עמידתה של המערערת בתנאי האישור, לא ביטל מרכז ההשקעות את האישור ואף לא נקט באחת מן הדרכים הפתוחות בפניו על פי הוראות חוק העידוד (ראה, למשל, סעיפים 75, 75א' ו-75ב').

המשיב סירב להעניק למערערת את הטבות המס האמורות בחוק העידוד לגבי אותן שנים בהן לא עמדה בתנאי האישור, והוא שם את הכנסותיה על פי הכללים הרגילים.

3. המערערת ערערה לבית המשפט המחוזי על שומות מס ההכנסה שהוצאו לה. היא טענה, כי פקיד השומה אינו מוסמך להתעלם מן הטבות המוענקות מכוח חוק העידוד. סמכות זו נתונה רק למינהלת מרכז ההשקעות לפי סעיפים 75 ו-75א' לחוק העידוד. לפיכך, כל עוד לא בוטל מעמדה של המערערת על ידי הגופים המוסמכים על פי חוק העידוד, אין פקיד השומה יכול לדרוש מן המערערת שעורי מס מעבר לקבוע בסעיף 47 לחוק העידוד.

בית משפט קמא ציין, כי אחדות ממטרות חוק העידוד הן שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא (סעיף 1(2) לחוק העידוד). משהפרה המערערת את התנאי בדבר הגדלת היצוא, סיכלה המערערת את המטרה שלשמה הוענק לה מעמד של מפעל מאושר. סעיף 73 לחוק העידוד קובע לאמור:

ענ' 87

"73. הוראות חוק זה יחולו על אף האמור בכל חיקוק אחר, אולם שום הטבה לא תנתן אלא אם קוימו הוראותיו של חוק זה ושל התקנות שהותקנו על פיו, ולגבי מפעל או השקעה מאושרים - אם קוימו גם התוכנית המאושרת ותנאי האישור".

מאחר ופקיד השומה הוא הממונה על מתן ההטבות, הרי ההוראה ההחלטית בסעיף האמור, לפיה "שום הטבה לא תנתן" מופנית גם אליו.

בית משפט קמא קבע, כי "אמנם בסעיף 75 לחוק ניתנה למינהלת רשות ההשקעות סמכות לבטל או להתלות את האישור, אך אין ללמוד מקיום סמכות זו כאילו כל עוד לא נעשה בה שימוש, חייבות הרשויות השונות לחלק למקבל האישור, שלא קיים את תנאיו, הטבות כאילו לא אירע מאומה".

סיכומו של דבר, עמדת בית המשפט היתה, כי אין סתירה בין הוראות סעיף 73 לחוק העידוד לבין הוראות סעיפים 75 ו-75א', אלא המדובר בסמכויות מקבילות, היינו, שתי הרשויות גם יחד מוסמכות ומצוות על כך שלא תופרנה הוראות סעיף 73 הנ"ל.

מכאן הערעור שבפנינו.

4. עמדת המערערת היא, כי למינהלת מרכז ההשקעות "סמכות ייחודית" על פי חוק העידוד, והיא איננה חולקת אותה עם פקיד השומה. סעיף 73 הנ"ל הוא בבחינת "הצהרה כללית", ועיון בסעיפים 75 ו-75א' מצביע, בין היתר, על כך, שהמינהלה **רשאית** להתלות את האישור או לבטלו, היא **רשאית** לעכב הטבות עד לבירור הענין, היא **רשאית** להחליט כי ישולמו רק **חלק** מהמסים ותשלומי החובה האחרים שלגביהם ניתנו הטבות, וכיוצא באלה סמכויות שבשיקול דעת. במקרה שבפנינו בחרה המינהלה שלא לבטל את האישור, על אף שידעה את העובדות במלואן. עמדת המערערת היא, כי לא יעלה על הדעת "שכאשר המינהלה, הגוף המוסמך על פי החוק לבטל הטבות, מסרבת לעשות זאת במודע וביודעין, יבוא גוף אחר שאין לו כל סמכות כזו, יקח לעצמו סמכות מקבילה ויעשה בה שימוש בניגוד לרצון המינהלה". המערערת טוענת, כי ככל הנראה שינתה המינהלה במשתמע את תנאי האישור, שכן המערערת עמדה בתנאי היצוא הנדרש משנת 1987 ואילך, ולכן ניתן לומר שהמינהלה דחתה את הדרישה בדבר הגדלת היקף היצוא למועד מאוחר יותר.

5. דינו של ערעור זה להדחות.

כפי שצויין, אוסר סעיף 73 לחוק העידוד על מתן הטבות, אלא אם כן קויימו הוראות החוק והתקנות שהותקנו על פיו, ולגבי מפעל או השקעה מאושרים, כפי שהדבר בענייננו, "אם קויימו גם התוכנית המאושרת ובתנאי האישור". סעיפים 75, 75א' ו-75ב' מסמיכים את מנהל מרכז ההשקעות ומינהלת מרכז ההשקעות לנקוט צעדים שונים מקום שמתברר להם, כי מי שקיבל אישור לא קיים את התוכנית המאושרת או תנאי מתנאי האישור.

ענ' 88

בין היתר מוסמכים גורמים אלה לעכב הטבות עד לבירור הענין, להתלות את האישור או לבטלו, לעתיד או למפרע, להורות על תשלום המסים ותשלומי החובה האחרים לגביהם ניתנו ההטבות - כולם או מקצתם - ובמועדים שיקבעו, ולחייב בהשבת מענק שניתן על פי חוק העידוד - כולו או מקצתו. הערכאה הראשונה ניסתה ליישב את הסתירה הלכאורית בין הוראותיו הקטגוריות והחד משמעיות של סעיף 73, מחד גיסא, לבין מבחר הסמכויות שבשיקול דעת המנויות בסעיפים 75, 75א' ו-75ב' לחוק העידוד, מאידך גיסא. בית המשפט הציע הסבר לפיו מופנית הוראת סעיף 73 לעתיד לבוא, ואילו הוראות הסעיפים 75, 75א' ו-75ב' מורים מה יעשה מקום שכבר ניתנו ההטבות על פי החוק ובדיעבד התברר, כי תנאי האישור לא קויימו.

לאור עובדותיו של תיק זה אינני רואה צורך להדרש לאפשרות של סתירה פנימית בתוך הוראותיו של חוק העידוד. מסכים אני עם ב"כ המערערת, כי מנהל מרכז ההשקעות ומינהלת המרכז מוסמכים לנקוט את הצעדים המנויים בסעיפים 75, 75א' ו-75ב' לחוק העידוד. לו אכן עשו כן בענין שבפנינו, היתה עמדתם קובעת ומחייבת את המשיב, פקיד השומה. על פי החומר שהוגש לנו, הגופים האמורים, מטעמים השמורים עימם, בחרו **שלא** לנקוט עמדה נוכח הפרת תנאי האישור על ידי המערערת. אין כל אפשרות לראות בשתיקת הרשויות במקרה שבפנינו משום שינוי התוכנית או תנאיה, כפי שמציעה המערערת. הסבריה של המערערת בדבר "דחיית מועד" הדרישה בדבר הגדלת היקף היצוא לשנים מאוחרות יותר אינם באים במקום הבעת עמדה בכתב ובאופן מסודר על ידי הגופים המוסמכים במרכז ההשקעות. מונח בפנינו "אישור על ביצוע התוכנית המאושרת" מיום 8.8.84, לפיו מותנות ההטבות על פי חוק העידוד "בתנאי שיבוצע יצוא

שנתי ישיר נוסף מעל ליצוא שבוצע בשנה האחרונה שלפני ביצוע ההרחבה...". נוסח זה **זהה** לנוסח שהופיע באישור מרכז ההשקעות המקורי משנת 1977. מרכז ההשקעות לא ויתר על התנאי האמור עד שנת 1984. בהעדר עמדה מוסמכת אחרת של הגוף האמור, אין בפנינו אלא מה שענינו ראות. סיכומה של נקודה זו, הדרישה בדבר הגדלת היצוא שרירה וקיימת מעולם לא ויתרו עליה.

עמדתו של מרכז ההשקעות עמדה לעיני פקיד השומה בבואו לערוך את שומות מס ההכנסה למערכת. בהעדר עמדה מחייבת אחרת של הרשויות המוסמכות במרכז ההשקעות, צדק פקיד השומה משסרב לאשר מתן ההטבות למערכת נוכח אי עמידתה בתנאי בדבר הגדלת היצוא. בעשותו כן, מימש המשיב, הלכה למעשה, את מדיניות מרכז ההשקעות כפי שהתבטאה באישור הנ"ל בדבר ביצוע התוכנית המאושרת. הימנעותם של הגורמים המוסמכים במרכז ההשקעות מלבטל את האישור או להתלותו אינה יכולה לבוא במקום שינוי מפורש בתנאי האישור. צדק, איפוא, פקיד השומה כאשר פעל **על פי** האישור ובדק התקיימות התנאי בדבר הגדלת היצוא.

לא למותר להזכיר בהקשר זה את פסק הדין בענין ע"א 192/77 (**כרמיאל תעשיות אלומיניום בע"מ נ' פקיד השומה**, עכו, פ"ד לב(3) 14). באותו ענין היה האישור שניתן למערכת דשם כפוף לתנאי, "כי תהיה הפרדה מוחלטת בין הפעילות היצרנית והמסחרית של מפעלכם בכרמיאל לבין מפעליהם האחרים של בעלי המניות". פקיד השומה באותו ענין סבר, כי החברה לא עמדה ב"תנאי הפרדה" הנ"ל.

ענ' 89

פקיד השומה פנה למרכז ההשקעות וניסה לקבל עמדת הגורמים המוסמכים בדבר העמידה בתנאי. כפי שנאמר שם, עמדת מרכז ההשקעות היתה "מתחמקת": מחד גיסא, היתה הסכמה שהתנאי הופר, ומאידך גיסא, לא היה המרכז מוכן לבטל את האישור לרגל ההפרה. זאת ועוד, עמדת המרכז היתה, כי ענין הוא לפקיד השומה דווקא לבדוק ולוודא דבר התקיימות התנאי (ראה שם בעמ' 17, מול האות ה). בית משפט זה הסכים, כי פקיד השומה מוסמך מכוחו של סעיף 73 לחוק העידוד, לבדוק אם התקיימו תנאי האישור, ואולם בנסיבות אותו ענין ראה לנכון לפנות למרכז ההשקעות בשלב הערעור ולקבל עמדתו.

במקרה שבפנינו אין כל ספק, כי התנאי שנקבע באישור בדבר הגדלת היצוא לא קויים; לכן, כל עוד עומד האישור בתוקף, לא יתכן לזכות את המערכת בהטבות על פי חוק העידוד תוך התעלמות מאי העמידה בתנאי הנ"ל. התעלמות מרכז ההשקעות מן ההפרה אינה יכולה לחייב את המשיב לנהוג כך אף הוא. זו איננה פעולה או הבעת עמדה על פי הסעיפים 75, 75א' ו-75ב'. זו גם איננה קביעת שינוי בתנאי האישור שניתן למערכת לפי חוק העידוד. בית משפט קמא שיער, כי הימנעות מרכז ההשקעות מלבטל את האישור נובעת מהחשש, שבמקרה כזה תאלץ המדינה לשלם פיצוי נוסף למערכת עקב העברת המפעל לכרמיאל. יתכן שכך הוא, אך מכל מקום, אין לשיקולים מעין אלה ולסמכויותיו של פקיד השומה ולא כלום, וכפי שצויין, פקיד השומה פעל כדין בבדקו אם התקיימו התנאים שנקבעו באישור.

אשר על כן החלטנו לדחות את הערעור.

המערכת תישא בהוצאותיו של המשיב בסכום של 10,000 ש"ח.

(-) הנשיא

השופט א. גולדברג:

אני מסכים.

(-) שופט

השופט י. מלץ:

אני מסכים.

(-) שופט

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא.

ניתן היום ז' בטבת תשנ"ג (31.12.92).

(-) שופט

(-) שופט

(-) הנשיא