



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה
תיק חיפוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המעוררים: טיפיקון בע"מ
רועי אלמגור
איריס אלמגור
על ידי ב"כ עו"ד רונן גפני

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
על ידי ב"כ עו"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1

2 הערעורים המאוחדים דנן, אשר הוגשו על ידי חברת טיפיקון בע"מ (להלן – **טיפיקון או החברה**)
3 ועל ידי בעל מלוא הון מניותיה, מר רועי אלמגור (להלן – **המעורר**) ובת זוגו גבי איריס אלמגור (להלן –
4 **המעוררת**) (המעורר והמעוררת להלן יחד יכוננו – **המעוררים**), מעלים לדיון כסוגיה מרכזית את
5 שאלת זכאותה של חברת טיפיקון לשיעורי מס מועדפים המוענקים לפי חוק עידוד השקעות הון,
6 התשי"ט – 1959 (להלן – **חוק עידוד השקעות הון**) בשנות המס 2013-2014.

7 יתר הסוגיות המצריות הכרעה בערעורים אלו והנוגעות למעוררים – ההכרעה בהן מושפעת בעיקר
8 מן ההכרעה בסוגיה המרכזית. כך, נדרשת הכרעה בשאלת זכאותו של המעורר לשיעור מס מועדף
9 על הכנסתו מדיבידנד מחברת טיפיקון בשנות המס 2013-2014. כמו כן, הועלתה טענה לעניין חישוב
10 מס נפרד למעורר והמעוררת בשנות המס 2012-2014.

11 עיקר המחלוקת בין הצדדים בשאלת זכאותה של חברת טיפיקון להטבות המס לפי חוק עידוד
12 השקעות הון נעוצה בשאלה האם הכנסתה של חברת טיפיקון הינה "הכנסה מועדפת" מ"מפעל
13 מועדף" או "מפעל תעשייתי" והאם פעילותה היא "פעילות ייצורית", כהגדרת מונחים אלו בסעיפים
14 18א' ו- 51 לחוק עידוד השקעות הון.

15



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

1 הרקע העובדתי:

- 1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
19
20
21
22
23
24
25
26
27
28
1. חברת טיפיקון הוקמה בשנת 2009 על ידי המערער, אשר כאמור מחזיק במלוא מניותיה. החברה סיפקה שירותי ייעוץ לחברה ישראלית בשם יוטרייד פרימיום בע"מ (להלן – **הלקוח הישראלי**). בנוסף, סיפקה חברת טיפיקון שירותי פיתוח תוכנה לחברה אמריקאית בשם Rovaline LLC (להלן – **הלקוח הזר**), וזאת על פי הסכם מיום 1.6.2013, מוצג מש"מ 1, שכותרתו "Services Agreement" (להלן – **הסכם השירותים**). הכנסותיה של חברת טיפיקון מהלקוח הזר בשנת 2013 עמדו על שיעור של כ- 60% מכלל הכנסותיה ובשנת 2014 עמדו הכנסות החברה מהלקוח הזר על שיעור של כ- 85% מכלל הכנסותיה.
2. המערער והמערערת הועסקו על ידי חברת טיפיקון, שולמו להם משכורות והמערער אף משך דיבידנד מהחברה.
3. בשנות המס הרלבנטיות לערעור החברה, היינו בשנים 2013 ו-2014, דיווחה חברת טיפיקון למשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – **המשיב**), על הכנסותיה כהכנסות מועדפות לפי חוק עידוד השקעות הון.
4. המחלוקת הנוגעת למערערים בערעור שהוגש על ידם מתייחסת לשיעור המס שיחול על המערער בגין הדיבידנד שנמשך על ידו מהחברה בשנות המס 2013-2014 וכן התייחסה המחלוקת גם לשאלה האם יש לבצע חישוב מס מאוחד למערער והמערערת בגין הכנסותיהם ממשכורת מהחברה או שמא זכאים הם לחישוב נפרד בשנים 2012-2014. המשיב בשומות בצווים שהוציא לחברה ולמערערים קבע כי החברה אינה זכאית להטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון, מאחר ואינה מבצעת "פעילות ייצורית" כנדרש על פי ההגדרה של "מפעל תעשייתי", שכן פעילותה היא פעילות של ייעוץ ומתן שירותים בלבד; לחילופין – נטען על ידי המשיב כי גם אם ייקבע כי פעילותה של חברת טיפיקון יכול שתחשב כ"פעילות ייצורית" הרי שבגין מתן שירותי פיתוח לחברת רובליין – שהינה תושבת חוץ – יש לקבל את אישורו של ראש המינהל למחקר ופיתוח, ומאחר ולחברה אין אישור שכזה ועל כן אינה זכאית להטבת המס; לחילופי חילופין – נטען כי אם ייקבע כי פעילותה של חברת טיפיקון מול הלקוח הזר היא פעילות ייצורית – הרי שיש להחיל את הטבת המס רק על חלק הפעילות המתייחס להכנסותיה מהפעילות מול הלקוח הזר.
- בהתאם לקביעותיו אלו ביחס לחברת טיפיקון, שלל המשיב בשומות בצווים שהוצאו למערער את שיעור המס המוטב על הכנסותיו מדיבידנד מהחברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בנוסף, קבע המשיב כי המערער והמערערת אינם זכאים לחישוב מס נפרד לפי הוראות סעיף
2 66 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש) התשכ"א – 1961 (להלן – הפקודה).
- 3 5. חברת טיפיקון והמערערים הגישו ביום 27.6.16 השגה על השומות לפי מיטב השפיטה
4 שהוציא להם המשיב לשנות המס שבערעור.
- 5 6. דו"ח המערערים לשנת המס 2012 הוגש ביום 30.6.2013; הדו"ח לשנת המס 2013 הוגש
6 ביום 29.6.2014 והדו"ח לשנת המס 2014 הוגש ביום 28.2.2016.
- 7 מועד ההתיישנות, על פי הוראת סעיף 152(ג) לפקודה, הינו לפי המאוחר מבין תום שנה
8 מהגשת ההשגה או תום שלוש שנים (ביחס לדוחות עד וכולל 2012) או תום ארבע שנים
9 (לגבי דוחות החל משנת 2013 ואילך) מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח.
- 10 7. הצווים נשלחו על ידי המשיב ביום 20.6.2017. נימוקי הצווים לא נשלחו יחד עם הצווים
11 עצמם בשל טעות של המפקחת במשרדי המשיב (להלן – המפקחת) אשר טיפלה בשומות
12 חברת טיפיקון והמערערים. נימוקי הצווים נמסרו לידי המערערים ביום 4.9.17.
- 13 אין מחלוקת כי הצווים ונימוקי הצווים נחתמו במסגרת המועד הקבוע בפקודה אך נימוקי
14 הצווים לא נשלחו יחד עם הצווים עצמם, אלא רק במועד מאוחר יותר לאחר הגשת הודעות
15 הערעור, משהסתברה למשיב הטעות שבאי משלוח נימוקי הצווים.
- 16 8. חברת טיפיקון והמערערים טענו להתיישנות השומות שהוצאו להם על ידי המשיב, מן
17 הטעם כי עד למועד הגשת הערעורים לבית המשפט התקבלו בידיהם רק הצווים ללא
18 נימוקי הצווים. על כן, בחלוף המועד הקבוע בחוק למתן ההחלטה בהשגות המערערים
19 ומשלא התקבלו נימוקי הצווים – נטען כי יש לקבל את הערעורים מחמת התיישנות.
- 20 9. ביום 21.11.17 התקיימה ישיבת קדם משפט בערעורים דנן, במהלכה טען ב"כ המערערים
21 לקיומן של מחלוקות עובדתיות בין הצדדים ביחס למכלול הסוגיות שהועלו בערעורים.
22 מטעם זה נקבעו מועדים להגשת תצהירי עדות ראשית ונקבע דיון הוכחות ליום 11.4.2018,
23 תוך שהובהר כי משנקבעו הערעורים לשמיעת ראיות – לא יידחה הדיון אלא מטעמים של
24 כוח עליון.
- 25 10. חברת טיפיקון והמערערים הגישו תצהיר עדות ראשית אחד – מטעם המערער. המשיב
26 הגיש תצהיר עדות ראשית של המפקחת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

11. ביום 10.4.18, ערב מועד ההוכחות, הגישו המערערים וחברת טיפיקון "בקשה דחופה לדחיית דיון". ב"כ המערערים ביקש את דחיית דיון ההוכחות בשל כך שנטען כי המערער, אשר כאמור הגיש תצהיר עדות ראשית בתיקי הערעורים דנן, נסע לגרמניה בעניינים עסקיים ולא יכול היה מטעמים אלו לשוב ארצה למועד הדיון.
- בהחלטה שניתנה ביום 10.4.18 נקבע כי ככל שהמערער בחר בחירה מודעת שלא לשוב ארצה לצורך דיון ההוכחות בערעורו ובערעור החברה שבבעלותו – אין בכך משום עילה לדחיית דיון ההוכחות מאחר ואין המדובר בכוח עליון.
12. לדיון ההוכחות שנקבע ליום 11.4.18 לא התייצב המערער ואף לא התייצבה המערערת. בקשה חוזרת מטעמו של ב"כ המערערים שהועלתה בפתח הדיון לדחיית שמיעת הראיות – נדחתה. בנסיבות אלו של העדר התייצבות של המצהיר כמו גם מי מבעלי הדין מטעם המערערים, נקבע כי תצהירו של המערער אינו משמש כחלק מחומר הראיות בערעורים דנן, על כל המשתמע מכך.
- בנוסף, ונוכח העדר כל תצהיר מטעם המערערים או מי מהם – הודיע ב"כ המערערים כי הוא מקבל את הצעת בית המשפט וכי המערערים חוזרים בהם מערעורם בנושא החישוב המאוחד/נפרד בשנות המס 2013-2014, אך עמד על טענת המערערים להתיישנות השומות. בדיון ההוכחות נחקרה אפוא המפקחת שנתנה תצהיר מטעם המשיב וניתן צו לסיכומים.
- תמצית טענות חברת טיפיקון והמערערים:**
13. חברת טיפיקון טוענת כי היא זכאית להטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון בשנות המס שבערעורה (2013-2014).
- הוכח מעדותה של המפקחת בחקירתה הנגדית ומנספחים שצורפו לתצהיר העדות הראשית שלה כי המשיב אינו חולק על כך שהחברה מפתחת תוכנה. על כן, פעילותה של חברת טיפיקון נכנסת בגדר "פעילות ייצורית", כמשמעות מונח זה בהגדרת "מפעל תעשייתי" בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון. בנסיבות אלו, אין לייחס משמעות להוצאתו של תצהיר המערער מתיק בית המשפט.
14. עיקר פעילות החברה, אם לא פעילותה היחידה, בשנות המס שבערעור, היא פעילות של ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח. החברה סווגה כבית תוכנה לצרכי ארנונה. החברה פיתחה תוכנות והכנסותיה נבעו ממכירת התוכנות או מהענקת זכות שימוש בתוכנות שפיתחה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, הכנסותיה באות בגדר חלופה (1) או חלופה (3) להגדרת "הכנסה מועדפת" שבחוק
2 עידוד השקעות הון .
- 3 15. אין לייחס חשיבות לעובדה כי התמחור של פיתוח התוכנה נעשה לפי שעות עבודה שהושקעו
4 בפיתוח. אופן התשלום, תנאי התשלום ושיטת התמחור אינם מהווים אמת-מידה לצורך
5 סיווג "עיקר הפעילות" של החברה.
- 6 16. החוק אינו מגדיר מהו "מפעל" ואין לפרש מונח זה בפרשנות לפיה מדובר דווקא בתעשייה
7 המסורתית, או ב"בית חרושת". לאור הקידמה וההתפתחות הטכנולוגית, אין ולא צריכה
8 להיות מניעה לכלול בהגדרת "מפעל תעשייתי" גם מפעל עם מספר עובדים מצומצם, מאחר
9 והחוק אינו קובע את מספר המועסקים ב"מפעל" כמדד נדרש לעמידה בתנאי קיומו של
10 "מפעל תעשייתי". אימוץ גישת המשיב תוביל לכך שחברות טכנולוגיה המפתחות תוכנה
11 לא תוכלנה להיכלל בהגדרת "מפעל" במובן התעשייתי המסורתי – ולא לכך כיוון המחוקק.
- 12 17. גם אם בחינת פעילותה של החברה תיעשה על בסיס הסכם השירותים עם הלקוח הזר –
13 אין בכך כדי לשלול ממנה את הטבות המס. חוק עידוד השקעות הון אינו מוציא מתחולתו
14 מתן שירותי פיתוח תוכנה. לא קיימת אבחנה בחוק ביחס לשאלה כיצד מתבצע "פיתוח
15 תוכנה" – האם בדרך של מתן שירותי פיתוח תוכנה או בדרך אחרת. ממילא, פיתוח תוכנה
16 = ייצור תוכנה.
- 17 18. אין כל דרישה בחוק לאישור של ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי לצורך קבלת הטבת
18 המס, מקום בו לא מדובר בשירותי מחקר ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ, אלא מדובר
19 על ייצור מוצרי תוכנה או פיתוח תוכנה. במקרה דנן, חברת טיפיקון לא עסקה במחקר
20 ופיתוח תעשייתי עבור תושב חוץ ועל כן אין בסיס לדרישת המשיב לקיום אישורו של ראש
21 המינהל למחקר ופיתוח כתנאי למתן הטבות המס.
- 22 19. המשיב עצמו ראה בחברת טיפיקון כזכאית להטבות לפי חוק עידוד השקעות הון, מאחר
23 ואישר לחברה החזר מס בעקבות הגשת הדו"ח לשנת 2013, שאלמלא כן – לא היה מאשר
24 לה את החזר, ואין לקבל את טענת המשיב כאילו מדובר בהחזר אוטומטי המתבצע עם
25 הגשת הדו"ח.
- 26 20. אין לקבל את טענת המשיב לפיה גם אם ייקבע כי פעילות החברה היא "פעילות ייצורית"
27 הרי שיש להחיל את הטבת המס רק על ההכנסות מהלקוח הזר, העומדת בניגוד להוראת
28 סעיף 51טז' לחוק עידוד השקעות הון, הקובע כי ההטבות ניתנות על כלל ה"הכנסה
29 המועדפת" של החברה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 המשיב העלה בנימוקי הצווים נושאים שלא נידונו בשלב אי של השומה ובכך פגע בזכות
2 הטיעון של החברה.
- 3 .22 לכל הפחות ביחס לשומת המערערים לשנת המס 2012 לא עשה המשיב שימוש בסמכויותיו
4 במועד הקבוע בסעיף 152(ג) לפקודה מאחר ושלח את נימוקי הצו באיחור. אין לקבל את
5 טענת המפקחת בתצהירה בדבר "שיכחה" לשלוח את הנימוקים כמו גם שאין לקבל את
6 הטענה כי אילו המערערים היו פונים למשיב – היו הנימוקים נשלחים אליהם. על כן, יש
7 לראות את ההשגה של המערערים כאילו התקבלה ויש לבטל את הצו שהוצא להם לשנת
8 2012.
- 9 .23 בנוסף, יש לבטל את הצווים גם לשנות המס 2013 ו- 2014 בשל האיחור במשלוח נימוקי
10 הצווים. נימוקי הצווים התקבלו אצל חברת טיפיקון והמערערים רק לאחר הגשת הודעות
11 הערעור, ועל כן לפי הפסיקה יש להורות על בטלות הצווים בשל הפרת חובת ההנמקה.
- 12 **תמצית טענות המשיב:**
- 13 .24 נטל הראיה מונח על כתפי חברת טיפיקון והמערערים – והם לא הביאו כל ראיה בתמיכה
14 בעמדתם. תצהירו של המערער הוצא מן התיק בהעדר התייצבותו לדיון ההוכחות, ודי בכך
15 כדי להביא לדחיית הערעורים.
- 16 .25 חברת טיפיקון אינה זכאית להטבות המס לפי החוק לעידוד השקעות הון, שכן הכנסותיה
17 מהלקוח הישראלי הן הכנסות מייעוץ ואילו הכנסותיה מהלקוח הזר, כעולה מהסכם
18 השירותים, הן הכנסות ממתן שירותים ולא מפיתוח תוכנה. על פי הסכם השירותים חברת
19 טיפיקון הינה יועצת של הלקוח הזר וקבלן משנה שלו. לחברה אין כל זכויות קנייניות
20 בתוצרי השירות שניתן ללקוח הזר, והתמורה משולמת לה לפי שעות עבודה שבוצעו בפועל.
21 חברת טיפיקון אינה מוכרת ללקוח הזר מוצר או תוכנה אלא מספקת לו שירותי פיתוח
22 ומקבלת בתמורה שכר לפי שעת פיתוח עבור שירותיה.
- 23 .26 לא הוכח כי לחברת טיפיקון קיים מוצר כלשהו, העומד בפני עצמו, שהוא פרי יצירתה של
24 החברה, ואשר הוא זה שנמכר ללקוח הזר. במכתב שנשלח על ידי החברה לרואה החשבון
25 מטעמה מיום 21.2.17 מצוי פירוט של סוגי המוצרים אותם פיתחה חברת טיפיקון עבור
26 הלקוח הזר. אין המדובר במוצרים של החברה אלא מדובר בפיתוח שנעשה כשירות עבור
27 הלקוח הזר.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 חברת טיפיקון מעסיקה עובדים לשם מתן שירותי פיתוח תוכנה ללקוחותיה בהתאם
2 לפרויקטים ספציפיים ותוך תחלופה גבוהה של עובדי החברה, ללא רציפות תעסוקתית.
3 החברה העסיקה בשנים 2013-2014 מספר עובדים משתנה מדי חודש, שנע בין שני עובדים
4 לשישה עשר עובדים בחודש. העסקה מזדמנת של עובדים אינה מאפיינת "מפעל תעשייתי",
5 אשר אמור לייצר באופן קבוע מוצרים הנמכרים ללקוחותיו. מכאן, שגם אם לא קיימת
6 בחוק עידוד השקעות הון הגדרה ברורה של "מפעל", הרי שעדיין יש לפרש את המונח
7 "מפעל" באופן סביר ואין לקבוע קיומו של "מפעל" אשר אינו מעסיק עובדים באופן רציף
8 וקבוע אלא באופן מזדמן.
- 9 יש לדחות את טענת החברה לפיה המשיב הכיר בזכאותה להטבות המס לפי חוק עידוד
10 השקעות הון בשל קליטת דו"ח החברה לשנת 2013 ותקצורו. בשלב קליטת השומה
11 העצמית על פי הדו"ח – שלב שומת "00" – קולט המשיב את הדו"ח ומתקצר אותו באופן
12 אוטומטי ובלא הפעלת שיקול דעת. רק בשלב השומה לפי מיטב השפיטה נבחן הדו"ח לגופו.
13 על כן, ככל שהשומה העצמית על פי דו"ח 2013 של חברת טיפיקון הובילה להחזר מס על פי
14 המוצהר והחזר זה שולם לה – אין בכך משום "הודיה" של המשיב בזכאות החברה לשיעור
15 מס המועדף לפי חוק עידוד השקעות הון.
- 16 יש לדחות את טענות המערערים לחישוב מס נפרד בשל אי הבאת ראיות, כאשר נטל הראיה
17 הוא על כתפיהם. גרסתה של המערערת לא הובאה בפני בית המשפט בתצהיר מטעמה
18 ותצהירו של המערער הוצא מן התיק בשל העדר התייצבותו לדין ההוכחות.
- 19 באשר לטענת ההתיישנות של שומת המערערים לשנת 2012: מאחר וההשגה הוגשה ביום
20 27.6.2016, יכול היה המשיב להוציא את הצו לשנת 2012 עד ליום 26.6.2017 או עד תום
21 שלוש מתום שנת המס שבה הוגש דו"ח 2012. דו"ח המערערים לשנת 2012 הוגש ביום
22 30.6.2013, ועל כן חלוף 3 השנים מתום השנה בה הוגש מביא ליום 31.12.2016. מכאן, שלפי
23 מועד הגשת ההשגה (לפי המאוחר) התיישנות חלה ביום 26.6.2017.
- 24 באשר ליתר שנות המס – דו"ח המערערים לשנת 2013 הוגש ביום 29.6.2014 ולכן
25 ההתיישנות היא ביום 31.12.2017.
- 26 דו"ח המערערים לשנת המס 2014 הוגש ביום 28.2.16 ועל כן ההתיישנות היא ביום
27 31.12.2019.
- 28 אין מחלוקת כי הצווים נשלחו במועד לכל שנות המס שבערעור. אין גם מחלוקת כי נימוקי
29 הצווים התקבלו אצל המערערים ביום 4.9.2017.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 על כן, לגבי שנות המס 2013-2014 אין כל התיישנות. לכל היותר יכולים המערערים לטעון
2 להתיישנות השומה לשנת 2012. נימוקי הצו לשנת 2012 היו מוכנים וחתומים במועד, אך
3 לא נשלחו בדואר למערערים בשל טעות אנוש של המפקחת. אין לקבוע כי השומה לשנת
4 2012 התיישנה אך ורק בשל כך שהמפקחת שכחה לשלוח את הנימוקים במועד, שכן הצו
5 עצמו נשלח במועד וכל השומה בצו נוגעת רק לעניין אי התרת חישוב נפרד למערערת.
- 6 הפסיקה אליה מפנים המערערים לעניין התיישנות אינה רלבנטית שכן אין מחלוקת בדבר
7 קבלת הצו במועד. די בקבלת הצו בכדי לשלול את טענת ההתיישנות. עם קבלת הצו יכולים
8 היו המערערים לפנות למשיב לצורך קבלת הנימוקים – אך לא עשו כן.
- 9 הדיונים בשלב ההשגה נסבו גם על שאלת החישוב הנפרד בשנת המס הרלבנטית, ועל כן
10 ברור היה למערערים מהו הנימוק להוצאת השומה בצו לשנת 2012.
- 11 בבסיס טענת התיישנות עומד העיקרון של הוודאות ועיקרון זה לא נפגע במקרה הנדון,
12 מאחר ובמועד קבלת הצו ידעו המערערים כי הצו לשנת 2012 הוצא להם בשל דחיית טענתם
13 לחישוב נפרד, באשר היתה זו הסוגיה היחידה שנדונה ביחס לשנת 2012. קבלת טענת
14 ההתיישנות של המערערים לשנת 2012, כאשר לא קיימת מחלוקת עובדתית או משפטית
15 בין הצדדים לגופו של עניין, מהווה ניצול טעות בתום לב.
- 16 אין בסיס לטענת המערערים כאילו נימוקי הצווים כוללים נימוקים עובדתיים שלא עלו
17 לדיון בשלב הראשון של השומה. השומות בשלב א' והצווים בשלב ב' הינם זהים ומבוססים
18 על אותן עובדות וטענות משפטיות. ממילא המשיב אינו כבול בשלב ב' של הדיון השומתי
19 לשומה בשלב א' והוא יכול לשנותה כליל. יתר על כן, העובדות והנימוקים המפורטים
20 בנימוקי הצווים עלו גם בדיוני ההשגה ועל כן ניתנה למערערים הזדמנות מלאה להציג את
21 מלוא טיעוניהם.

דיון והכרעה:

- 22
- 23 35. סעיף 1 לחוק עידוד השקעות הון כנוסחו לאחר תיקון מס' 68, מגדיר את מטרות החוק
24 כדלקמן:
- 25 "מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות
26 לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם –
- 27 (1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה;
- 28 (2) שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 (3) יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני קיימא."
- 2 סעיף 2 לחוק הוא זה הקובע את האמצעים לצורך הגשת מטרות החוק:
- 3 "לשם הגשמתה של מטרת החוק יוענקו המענקים, הפטורים, ההנחות, ההקלות
- 4 וההיתרים האמורים בו (להלן – הטבות) שיינתנו אם דרך כלל ואם על יסוד תכנית, הכל
- 5 כפי שיפורט בפרקים הבאים."
- 6 בסעיף 18א' לחוק מצויה, בין היתר, הגדרת "מפעל מועדף" או " מפעל תעשייתי" תוך
- 7 הפניה לסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון.
- 8 בסעיף 51 לחוק עידוד השקעות הון נקבע מהי "הכנסה מועדפת":
- 9 "הכנסה מועדפת" – הכנסה ממפעל מועדף, כמפורט להלן, בניכוי הנחות שניתנו ובלבד
- 10 שההכנסה הופקה או נצמחה במהלך עסקיו הרגיל של המפעל מפעילותו בישראל:
- 11 (1) הכנסה ממכירת מוצרים שיוצרו באותו מפעל, לרבות רכיביהם שיוצרו במפעל
- 12 אחר, והכל למעט רכיבים שמקורם במכרה, במפעל אחר להפקת מחצבים או
- 13 במפעל לחיפוש או הפקה של נפט כהגדרתו בחוק הנפט, התשי"ב-1952;
- 14 (2) הכנסה ממכירת מוצרים שהם מוליכים למחצה, שיוצרו במפעל אחר שאינו
- 15 בבעלות קרובו של בעל המפעל, על פי ידע שפותח במפעל;
- 16 (3) הכנסה ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעל וכן הכנסה
- 17 מתמלוגים שהתקבלו בשל שימוש כאמור שהמנהל אישר שהיא נלווית לפעילות
- 18 הייצורית של המפעל המועדף בישראל;
- 19 (4) הכנסה משירות נלווה למכירות כאמור בפסקאות (1) ו-(2) וכן משירות נלווה
- 20 לזכות השימוש בידע או בתוכנה או לתמלוגים כאמור בפסקה (3);
- 21 (5) הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן לגביהם אישור
- 22 מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי."
- 23 "מפעל מועדף" מוגדר בסעיף 51 כדלקמן:
- 24 "מפעל מועדף" – מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו
- 25 מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה
- 26 המתחדשת."
- 27 ולבסוף, קיימת גם הגדרה של "מפעל תעשייתי", בזו הלשון:
- 28 "מפעל תעשייתי" – מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית,
- 29 למעט כל אחד מאלה....;
- 30 בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" – לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, ומחקר ופיתוח
- 31 תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח
- 32 תעשייתי...."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 בע"מ 11-01-55001 מאוחד עם ע"מ 13-01-38260, חברת אדהאן כרמלי הנדסה בע"מ נ'
2 פקיד שומה ירושלים (מיסים כט/1 (פברואר 2015) ה-17) ציין כבוד השופט מינץ כי
3 הפסיקה הבחינה בין תעשייה ייצורית לבין תעשיית השירותים וקבעה כי רק תעשייה
4 ייצורית נכללת בגדרי החוק.
- 5 בע"מ 12/6889 מלון חוף גיא בע"מ נ' פקיד שומה טבריה (28.04.2014) קבע בית המשפט
6 העליון את הדברים הבאים:
- 7 "פסיקתו של בית משפט זה התמקדה בפרשנות התיבה "פעילות ייצורית", בעוד
8 שלהגדרת "מפעל תעשייתי" נמצאת התייחסות מועטה. לעתים ההבחנה בין תיבות אלה
9 לא הייתה בהירה דיה, וכבר נאמר כי הן משמשות "חלף-דיבור" האחת לשנייה. עם זאת,
10 קשה להלום את טענת המערערות בפנינו, כי המונחים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות
11 ייצורית" "אחד הם". נוסחם של חוק עידוד, חוק מס מעסיקים, סעיף 10(ב) בפקודה
12 וחוקים נוספים העוסקים בנושא זה הוא ברור: ההטבות ניתנות למפעל תעשייתי שעיקר
13 פעילותו ייצורית. קרא: "סתם" מפעל אשר אינו תעשייתי - לא יזכה בהטבות אף אם
14 פעילותו ייצורית; ומפעל בעל אופי תעשייתי שפעילותו אינה ייצורית - אף הוא לא יזכה
15 בהטבות."
- 16 ראו גם: ע"א 86/653 פקיד שומה ת"א 5 נ' ניקוב שרותי מחשב (1976) בע"מ (מיסים ג/5)
17 (ספטמבר 1989) עמ' ה-9.
- 18 בע"א 85/798 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שרותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ 38.
19 (פורסם בנבו 15.12.1988) דן בית המשפט העליון באבחנה בין פעילות ייצורית לבין פעילות
20 של מתן שירותים. אמנם באותה פרשה נידונה הסוגיה בהקשר של חוק עידוד התעשייה
21 (מיסים) תשכ"ט - 1969 וחוק מס מעסיקים תשל"ה - 1975, אך המטרות והתכליות של
22 חוקים אלו הינן דומות אם לא זהות למטרותיו ותכליותיו של חוק עידוד השקעות הון, שכן
23 סעיף 2א' לחוק מס מעסיקים העניק פטור ממס מעסיקים למעסיק במפעל תעשייתי שעיקר
24 פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מיסים).
- 25 בית המשפט העליון דן בפרשת ניקוב בשאלה מהי "פעילות תעשייתית ייצורית" במובחן
26 מפעילות תעשייתית שאינה ייצורית, והתייחס לקושי הפרשני שעשוי להתעורר בעניין זה:
- 27 "נדרשים אנו איפוא למתוח את קו ההבחנה, שהוא דק וגמיש, בין מה שיחשב במערך
28 התעשייתי לפעילות ייצורית ממש המזכה בהטבה, לבין מה שייראה כפעילות תעשייתית
29 שאינה בפועל ייצורית, שאינה מזכה בהטבה.
- 30 זאת ועוד. ההטבה שענינה פטור מתשלום מס מעסיקים, נועדה מטבע קביעתה להפחית
31 מעלות המוצר המוגמר של המפעל התעשייתי, שהרי יחסך מבעל המפעל תשלום מס
32 המוסיף לעלות המוצר, וממילא, במידה זו או אחרת, מפחית את כושר התחרות של מפעל
33 בשוק הצרכני. באותה מידה יש בפטור מתשלום המס, מזווית ראייה אחרת, משום עידוד
34 מעבר עובדים מתחום השרותים לתחום הייצור התעשייתי - מגמה מבורכת שיש בה



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

1 לשפר במידה רבה את עוצמתה הכלכלית של המדינה. מגמה זו מושגת באפשרות הניתנת
2 לבעל המפעל לעודד מעבר זה בתשלום שכר נטו ברמה גבוהה יותר (ראה לענין זה מאמרו
3 של מ. נוידרפר, רו"ח הממונה על הכנסות המדינה בשעתו, חוק לעידוד התעשייה (מיסים)
4 תשכ"ט-1969 רואה חשבון כרך 3-4, עמ' 1934, וכן דברי הכנסת כרך 82, עמ' 2204).

5 לאחר סקירה של שתי הגישות השונות שהתגבשו בפסיקה לפרשנות המושגים מפעל
6 תעשייתי ופעילות ייצורית, מצוין כבוד השופט לוין כי הקריטריון המנחה שהתגבש היה
7 נעוץ בתשובה לשאלה "עד כמה הפעילות הייצורית מתבטאת בהפיכתו של חומר גלם
8 מוחשי ליש מוחשי המגולם במוצר המוגמר."

9 בית המשפט העליון הפנה לפסיקתו בבג"ץ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים
10 גדולים ואח', פ"ד מ(4) 788, אשר אימצה את מבחן עשייתו של יש ממשי מחומרי גלם
11 מוחשיים. אולם, נקבע כי לצד זאת יש לבחון היבטים נוספים, כגון טיב תהליך הייצור
12 ומרכיביו השונים, לצורך קביעה האם במפעל פלוני מתקיים הן האלמנט של תהליך
13 תעשייתי של מפעל והן האלמנט של מהות ממשית של הפעילות הייצורית, דהיינו: יצירת
14 יש חדש במהותו.

15 עם זאת, נתן בית המשפט העליון את דעתו להתפתחות הטכנולוגית בעולם המחשבים
16 ולפיתוחה של תעשייה עתירת ידע המבוססת על מחשבים – הן כאמצעי שירות והן כאמצעי
17 ייצור, ולעניין תחום תעשייתי זה נקבע:

18 "האבחנה החשובה לעניננו היא איפוא מה טיבו של כל אחד ואחד מהמפעלים העוסקים
19 בעיבוד נתונים – האם תורם הוא לפעילות ייצורית תעשייתית בהיותו מקדם הפיכת חומר
20 גלם ממשי, בתהליך יעיל חכם ורווחי ליש מוחשי חדש וממשי במהותו, שאז ענין לנו עם
21 מפעל תעשייתי במונחו של חוק מס מעסיקים הנ"ל, המזכה בפטור מתשלום המס, או
22 שמה מספק הוא רק שרות ללקוח – אם בקבלת נתונים עובדתיים (כגון דפי חשבון) ועבודתם
23 בתהליכים מתקדמים למערכת ספרים ודו"חות כלכליים מסובכים ומחכימים, שאין בהם
24 תוכן חדש אלא צורה ברורה ונאותה יותר של המידע שסופק למחשב, נאגד בו ונפלט
25 במסגרת מסודרת ומאורגנת היטב, שאז ענין לנו במפעל שאינו מזכה בפטור."

26 39. ראו גם הקביעות בפסק הדין בעניין ע"מ 16016-06-45987 ויסינק סירקיסט בע"מ נ' פקיד
27 שומה עפולה (23.10.2018). באותה פרשה אף נטען מפורשות על ידי ב"כ החברה
28 והמעוררים ד"כאן, אשר ייצג את אף את המערערת בפרשת ויסינק כי "התיבה" מפעל
29 תעשייתי" נועדה למעט מקרה בו עיקר העיסוק הוא מתן שירותים." – ראו פסקה 9 לפסק
30 הדין ויסינק.

31 40. התכלית העומדת בבסיס מיעוט תחום מתן השירותים מהגדרת "מפעל תעשייתי" היא
32 ברורה: חוק עידוד השקעות הון, כשמו כן הוא – נועד לצורך עידוד השקעות בנכסי הון של
33 חברה הנכנסת לגדרי "מפעל תעשייתי" או "מפעל מועדף".



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 יצירת נכסי הון מובילה למשיכה ושימור של השקעות במדינת ישראל, וכפועל יוצא –
2 ליצירת מקומות עבודה בני קיימא בישראל, באזורים שהחוק ביקש לעודד ולהגדיל את
3 היקף התעסוקה בהם.
- 4 חוק עידוד השקעות הון חותר למתן הטבות מס למפעלים תעשייתיים התורמים לעצמאות
5 הכלכלית של משק המדינה ולתוצר המקומי הגולמי (ראו סעיף 18א(ב) לחוק). השגת
6 מטרות אלו – כך על פי החוק ותכליתו – תיעשה באמצעות מפעלים תעשייתיים שמקיימים
7 פעילות של ייצור.
- 8 אף כי הגדרת "פעילות ייצורית" בחוק כוללת גם ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח – הרי שהדגש
9 הוא על הייצור של מוצרים אלו, באופן היוצר "יש ממש" בידי אותו מפעל, על ידי כך
10 שנותרת הבעלות בזכויות הקניין הרוחני במוצרים בידיו והוא מפיק את הכנסותיו ממתן
11 זכות שימוש בזכויות הקניין הרוחני בתוכנות המפותחות על ידיו ומתמלוגים המתקבלים
12 עקב מתן זכויות שימוש אלו. פעילות ייצורית שכזו במסגרת של מפעל תעשייתי – היא זו
13 התורמת והגורמת למימוש המטרות והתכליות של חוק עידוד השקעות הון.
- 14 המצב העובדתי בערעורים שבפני, כפי הראיות שהובאו בפני, הוא כי החברה עוסקת במתן
15 שירותים ואינה עוסקת בייצור מוצרי תוכנה ופיתוח. יתר על כן, החברה לא הרימה את נטל
16 הראיה המונח על כתפיה להוכיח כי היא מקיימת "מפעל תעשייתי".
- 17 באשר לבחינת קיומה של "פעילות ייצורית" – הסכם השירותים הינו הראיה היחידה
18 שהונחה בפני, המגדירה את מהות ההתקשרות בין החברה לבין הלקוח הזר. בהסכם זה
19 נאמר מפורשות, למן כותרתו, כי טיפיקון מספקת שירותים ללקוח הזר. טיפיקון מוגדרת
20 כ"יועץ" בהסכם השירותים ("Consultant"). יתר על כן, בהסכם השירותים נאמר כי
21 טיפיקון תספק ללקוח הזר שירותי פיתוח תוכנה מסוימים. כל זכויות הקניין הרוחני
22 בתוצרי שירותי פיתוח התוכנה שייכים ללקוח הזר ולחברת טיפיקון אין כל זכויות בהם,
23 אף לא זכויות מוסריות, על פי דיני זכויות יוצרים, אפילו ששמה יופיע על גבי הפיתוחים.
- 24 יוצא אפוא, כי העובדות במקרה שבפני הן כי פעילותה של טיפיקון אינה "פעילות
25 ייצורית". בידיה של החברה לא נותר כל "יש ממש מוחשי" שהוא תוצר הפעילות הייצורית
26 הנדרשת לצורך קבלת הטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון.
- 27 על פי הראיות שבפניי – החברה מספקת שירותים ללקוח הזר, ופעילות זו של מתן שירותים
28 וההכנסה הנובעת הימנה אינה מזכה בהטבות המס לפי חוק עידוד השקעות הון.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

42. עוד אוסיף, כי בניגוד לנטען על ידי החברה והמערערים – איני מוצאת כי הכנסות החברה נופלות בגדר אחת מן הקטגוריות של "הכנסה מועדפת", שכן הכנסותיה אינן הכנסות ממכירת מוצרים שיוצרו במפעלה; אינן הכנסות ממתן זכות לשימוש בידע או בתוכנה שפותחו במפעלה או הכנסה מתמלוגים שהתקבלו ממתן זכות שימוש כאמור ואף אינה הכנסה ממחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ.
43. יודגש: חברת טיפיקון אינה מייצרת מוצר מסוים – תוכנה מסוימת – אשר אותה או את זכויות השימוש בה היא מוכרת או מעניקה רישיונות שימוש בה. אילו פני הדברים היו כך – הרי שאמנם ניתן היה לקבוע כי מדובר ב"פעילות ייצורית" וב"הכנסה מועדפת", שכן כתוצאה מהפעילות היה נוצר "יש מוחשי וממשי חדש" בידי חברת טיפיקון. אלא שכאמור, מהסכס השירותים עולה כי החברה מספקת שירות לפי דרישת הלקוח הזר וכי למעשה המוצר, התוכנה על כל זכויות הקניין הרוחני בה – אינה שייכת לחברה אלא הללו שייכים ללקוח הזר. בכך לא באות לידי ביטוי מטרותיו של חוק עידוד השקעות הון ולא ניתן אפוא להעניק לטיפיקון את הטבות המס שנועדו להגשים את מטרות החוק.
44. המערערים הפנו לע"א 5272/15 דל-פק מערכות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (מיסים ל/4 (אוגוסט 2016) ה-21), וביקשו ללמוד הימנו כי פעילות של מחקר ופיתוח היא הפעילות הייצורית בחברות טכנולוגיות או בחברות הייטק וכי בחברות כאלו עיקר ייצור ההכנסה נובע מאותה פעילות מחקרית-פיתוחית.
- אלא שבניגוד לטענת המערערים, בית המשפט העליון בפרשת דל-פק לא התייחס לפעילות של פיתוח תוכנה המתבצעת כשירות עבור אחר, אלא לפעילות פיתוח המתבצעת עבור החברה המפתחת עצמה. במצב דברים זה, כאשר תוצרי פיתוח התוכנה נותרים בידי החברה המפתחת וכשכל הזכויות בתוכנה נותרות בבעלותה של החברה המפתחת, בבחינת "יש ממשי" הנוצר על ידיה ונותר בידיה, והכנסותיה נובעות ממכירת אותה תוכנה או מכירת זכויות השימוש בה – אז ורק אז פעילות הפיתוח יכולה להיחשב כפעילות ייצורית.
45. אציין, כי הטענות שהועלו על ידי החברה והמערערים בסיכומי טענותיהם בכתב – לגבי קיומה של "פעילות ייצורית" לחברה - אין בהן ממש שכן כלל לא הוכחו. כאמור, בפני בית המשפט אין כל תצהירי עדות ראשית מטעם החברה והמערערים, שכן המערער לא טרח להתייצב לדיון ההוכחות ולהיחקר על תצהירו. די היה בכך כדי לדחות את טענות החברה והמערערים בשל אי עמידה בנטל הראייה המונח לפתחם.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 כל שהוצג בפני בית משפט זה הוא הסכם השירותים שצורף לתצהיר המערער טרם הוצאתו
2 מהתיק אך הוצג כמוצג גם מטעם המשיב (מ/ש2), ומהסכם זה, כאמור, עולה כי החברה
3 אינה זכאית להטבות מס לפי חוק עידוד השקעות הון, כפי שהבהרתי לעיל.
- 4 46. למעלה מן הצורך אף אציין, כי בהעדר כל ראיה מצד החברה והמערערים, מלבד תצהיר
5 המפקחת והנספחים לו, איני סבורה כלל כי החברה הרימה את נטל הראיה בדבר היותה
6 "מפעל תעשייתי". כאמור, קיימת אבחנה בין שאלת העמידה בקריטריון קיומו של מפעל
7 תעשייתי, לבין הקריטריון של הפעילות הייצורית. במקרה דנן, למעט טענת החברה כי
8 לצרכי ארנונה הוכרה כ"בית תוכנה", עניין שכשלעצמו הצריך הבאת ראיות בפני בית
9 משפט זה על מנת להבין על בסיס אלו נתונים עובדיים ניתנה הכרה זו לצרכי ארנונה –
10 הרי שלא קיימת כל ראיה אחרת להיותה "מפעל תעשייתי".
- 11 אכן, מספר העובדים אינו צריך להוות אינדיקציה בלעדית או מרכזית לקיומו של "מפעל",
12 ויש לבחון כל מקרה לגופו בהקשר זה, לפי תחום הפעילות של המפעל והיקפי הייצור. אך
13 עם זאת, שורת ההיגיון והשכל הישר מובילים למסקנה כי גם אם בתחילת פעילותו של
14 מפעל יש מספר מועט של עובדים ולאחר תקופה גדל מספר העובדים – הרי שבסופו של דבר
15 קיימת "ישורת תעסוקתית" המקבעת את מספר העובדים למספר קבוע פחות או יותר,
16 לצורך קיום פעילות ייצורית במסגרת של "מפעל תעשייתי".
- 17 תנודתיות משמעותית במספר העובדים – מעוררת ספק משמעותי באשר לקיומו של "מפעל
18 תעשייתי". במקרה דנן, ולאור מוצג מע/1 "אישור על דיווחים חודשיים לביטוח הלאומי",
19 ממנו ניתן ללמוד על מספר העובדים שהועסקו על ידי החברה בשנים 2013-2014, ולאור
20 הפערים במספר העובדים המועסקים בין החודשים השונים, כאשר בין שנת 2013 לשנת
21 2014 הלך ופחת מספר העובדים עד כדי כך שבמחצית שנת 2014 לא הועסקו עובדים כלל,
22 מעלה ספק בעיני אם ניתן לראות בחברה כ"מפעל תעשייתי".
- 23 47. בהתאם לקביעה זו, לפיה חברת טיפיקון אינה זכאית להטבות המס לפי חוק עידוד
24 השקעות הון מאחר ואינה בגדר של "מפעל תעשייתי" ומאחר ופעילותה אינה "פעילות
25 ייצורית" והכנסתה אינה "הכנסה מועדפת" – או אז גם נדחה ערעורו של המערער בכל
26 הקשור והמתייחס לשיעור המס החל על דיבידנד שנמשך על ידו מהחברה בשנים 2013-
27 2014. מאחר והכנסת החברה אינה הכנסה מועדפת, הרי שגם שיעור המס המוטל על
28 הדיבידנד שמשך המערער בשנים אלו אינו שיעור מוטב, ועל המערער לשלם את המס החל
29 על בעל מניות מהותי – קרי: מס בשיעור 30%.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 עוד נדחית טענת החברה והמערערים כאילו המשיב הכיר בזכאות החברה להטבת המס לפי
2 חוק עידוד השקעות הון בשל החזר מס שבוצע לאחר הגשת דו"ח החברה לשנת 2013.
- 3 דומני כי שגגה של ממש נפלה מלפני החברה בטענתה זו.
- 4 בעת הגשת הדו"ח לפי סעיף 130 לפקודה על ידי נישום – הרי שדו"ח זה משמש כ"שומה
5 עצמית" של הנישום. פקיד השומה מחויב על פי הדין לקלוט את הדו"ח ולהזינו למחשב
6 שע"מ כמות שהוא. ככל שכתוצאה מנתוני השומה העצמית שבדו"ח השנתי נוצר החזר מס
7 – הרי שפקיד השומה מחויב בביצוע החזר, ללא שיקול דעת באותה נקודת זמן. פקיד
8 השומה רשאי על פי הדין לחלוק על השומה העצמית שבדו"ח בדרך של הוצאת שומת שלב
9 א' לפי מיטב השפיטה. אך טרם שהוצאה שומה לפי מיטב השפיטה – אין פקיד השומה
10 רשאי, ברגיל, למנוע החזר מס הנובע משומה עצמית שתוקצרה למחשב שע"מ.
- 11 ואם לא די בכך – לא ברור כלל כיצד מתיישבת טענתה זו של החברה עם העובדה כי הוצאה
12 לה שומת שלב א' והוצאה לה שומה בצו לשנת 2013 – כך שברור כשמש כי המשיב אינו
13 מכיר ולא הכיר בשום צורה ואופן בזכאות הנטענת על ידי החברה להטבות המס לפי חוק
14 עידוד השקעות הון.
- 15 49. באשר ליתר הסוגיות שבערעור המערערים: בנסיבות בהן חזרו בהם המערערים
16 מטענותיהם בעניין החישוב המאוחד, כל שנותר הוא לדון בטענת ההתיישנות שנטענה על
17 ידי המערערים.
- 18 אקדים ואציין, כי לא מצאתי כל בסיס לטענת ההתיישנות שהעלו המערערים ביחס לשנות
19 המס 2013-2014.
- 20 כאמור לעיל, דוחות המערערים לשנים 2013 ו- 2014 הוגשו ב- 29.6.2014 וב- 28.2.2016,
21 בהתאמה. בשים לב למועד הגשת ההשגה ביום 27.6.2016, ולאור הוראת סעיף 152(ג)
22 לפקודה, כנוסחו לאחר תיקון 211 – המועד המאוחר ביותר שניתן היה להוציא את השומות
23 בצווים למערערים הוא בתוך 4 שנים מתום שנת המס שבה הוגשו הדוחות של המערערים.
24 קרי: לגבי שנת 2013 – עד לסוף שנת 2018 ולגבי שנת 2014 – עד סוף 2012.
- 25 מקום בו אין מחלוקת כי הצווים עצמם נשלחו לידי המערערים ביום 20.6.2017 ונימוקי
26 הצווים נשלחו במועד לא ידוע אך לפני יום 4.9.2017 (מועד מסירת נימוקי הצווים לידי
27 המערערים) – ברי כי הצווים ונימוקיהם לשנים 2013-2014 נמסרו במועד לידי המערערים
28 ועל כן יש לדחות את טענת ההתיישנות ביחס לצווים לשנים הללו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 באשר לטענת ההתיישנות ביחס לשומה בצו לשנת 2012 – מצב הדברים הוא שונה.
- 2 אין מחלוקת כי הצו לשנת 2012 נשלח למערערים במועד. אלא שהנימוקים לצו נשלחו לידי
- 3 המערערים במועד לא ידוע, לפני 4.9.2017, אך לאחר יום 26.6.2017.
- 4 מאחר והדו"ח של המערערים לשנת המס 2012 הוגש ביום 30.6.2013 ומאחר ועל דו"ח זה
- 5 חלה הוראת סעיף 152(ג) לפקודה כנוסחה לפני תיקון 211, הרי שהמועד האחרון להוצאת
- 6 שומה בצו לשנת 2012 הינו עד תום שנה ממועד הגשת ההשגה (26.6.2017) או בתוך שלוש
- 7 שנים מתום שנת המס שבה הוגש הדו"ח (סוף 2016). במקרה הנדון – בתום שנה ממועד
- 8 הגשת ההשגה, אם לא נשלח הצו ונימוקיו למערערים הרי ששנת 2012 תתיישן.
- 9 איני מוצאת צורך לחזור על ההלכה הפסוקה הנוהגת, אשר קבעה כי המועד בו השלים פקיד
- 10 השומה את עשיית השימוש בסמכויותיו, כמאמר סעיף 152(ג) לפקודה, הוא מועד משלוח
- 11 ההחלטה בהשגה (ראו: ע"א 5954/04 פקיד שומה ירושלים נ' משה סמי (22.4.2007);
- 12 דני"א 3993/07 פקיד שומה ירושלים 3 נ' איקאפוד בע"מ (14.7.2011); ע"א 3929/13 פקיד
- 13 שומה תל אביב 3 נ' יוסי נאמן (10.12.14)).
- 14 ההחלטה בהשגה מורכבת הן מן הצו עצמו והן מנימוקי הצו (ראו סעיף 152(ג) וסעיף
- 15 158א(ב) לפקודה). משלוח שני מסמכים אלו יחד הוא היוצר את הוודאות הנדרשת על פי
- 16 הדין לנישום – שכן בהם מצויות הקביעות של סכום ההכנסה החייבת, הניכויים, הקיזוזים,
- 17 הפטורים והמס שבו חייב הנישום, כמו גם הנימוקים לקביעת כל אלה.
- 18 ייתכנו מצבים בהם מכלול הנתונים הנדרשים יימצאו במסמך אחד אשר כולל גם את סכומי
- 19 ההכנסה והמס וגם את הנימוקים באופן שישלול טענת התיישנות – ראו למשל: ע"מ
- 20 15-09-45155 רוזלמן נ' פקיד שומה נתניה (פורסם בנבו 18.12.2016).
- 21 במקרה הנדון, לא כך הם פני הדברים ביחס לצו לשנת 2012.
- 22 במקרה שלפני, הצו לשנת המס 2012 נשלח למערערים במועד – קרי: ביום 20.6.2017. אלא
- 23 שנימוקי הצו – לא נשלחו במועד זה.
- 24 המפקחת הודתה בתצהירה – ראו סעיף 32 לתצהירה – כי היא שכחה לשלוח את נימוקי
- 25 הצו מחמת טעות אנוש. המפקחת הבהירה כי נימוקי הצו היו חתומים ומוכנים במועד
- 26 הוצאת הצווים, אך בשל טעות – הם לא נשלחו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיפוני:

- 1 מקובלת עלי עמדת המשיב לפיה נימוקי הצו לשנת 2012 לא נשלחו במועד בשל טעות אנוש
2 בלבד, וכי הנימוקים היו חתומים וערוכים במסגרת המועד הקובע בפקודה.
- 3 אוסיף גם ואציין, כי הדעת בהחלט אינה נוחה מן התחושה כי המערערים נמנעו במתכוון
4 מפניה למשיב לצורך קבלת נימוקי הצו, וזאת – כך על פי הנראה, לצורך יצירת טענת
5 התיישנות עבורם.
- 6 אלא שבכך לא די כדי לדחות את טענת ההתיישנות. הצו לשנת 2012 אכן כולל את פירוט
7 ההכנסה החייבת ואת הקיזוזים והניכויים שהתיר המשיב בצו, אך אין בו כל נימוק.
- 8 גם אם התנהלות המערערים מעוררת תחושת אי-נוחות, וגם אם ברי כי קבלת התנהלות זו
9 מובילה לתוצאה שהיא לכאורה אינה תוצאת "מס-אמת" – לא ניתן לסטות מן ההלכה
10 הפסוקה, אשר העדיפה מפורשות את הוודאות על פני קביעת "מס-אמת" במצבים של
11 התיישנות.
- 12 אוסיף גם ואומר, כי קביעת מס-אמת היא תוצר של שיטת המס ודיני המס בכללותם,
13 לרבות המועדים הקבועים בדין להפעלת סמכויות המשיב. מכאן, שחלק מדרישת תשלום
14 "מס אמת" כרוכה גם בהשלמת הפעלת הסמכות על ידי פקיד השומה במועד הקבוע בדין.
- 15 53. טוען המשיב כי מאחר והסוגיה היחידה שנדונה ביחס לשומת המערערים (היחידים) לשנת
16 2012 היא הסוגיה של החישוב המאוחד/נפרד – הרי שברורה היתה למערערים ההנמקה
17 לצו שהוצא להם לשנה זו. אין בידי לקבל טענה זו.
- 18 קיומה של סוגיה אחת במחלוקת בשנת המס 2012 אינה מייתרת את הצורך במתן הנמקה
19 לאי קבלת השגתם של המערערים בסוגיה זו. הסיבות והנימוקים לאי קבלת החישוב הנפרד
20 לו עתרו המערערים בדו"ח שהוגש על ידם ובהשגתם יכולים להיות שונים ומגוונים. ידיעת
21 ההנמקה והסיבה לדחיית החישוב הנפרד היא הוודאות אליה כיוון בית המשפט העליון
22 בפסיקתו. ידיעה זו נחוצה לו לנישום על מנת שידע לכלכל את צעדיו בהמשך – האם יבחר
23 בהגשת ערעור מס הכנסה, או ישלים עם קביעת המשיב בשומה בצו.
- 24 55. לפיכך, בשונה מהמקרה שנדון בפרשת **רוזלמן** – איני סבורה כי במקרה דנן משלוח הצו
25 עצמו ללא נימוקיו עונה על התנאים הקבועים בפקודה בדבר סיום הפעלת סמכותו של פקיד
26 השומה.
- 27 על כן, בנסיבות העניין שבפני הנוגעות לשומה בצו שהוצאה למערערים (היחידים) לשנת
28 2012 – חלה התיישנות בשל אי משלוח נימוקי הצו במסגרת המועד הקובע לפי סעיף 152(ג)



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-07-52139 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

ע"מ 17-07-52165 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיכוני:

1 לפקודה ולפיכך השגת המערערים בכל הנוגע לחישוב הנפרד לשנת המס 2012 – מתקבלת
2 והשומה בצו שהוצאה להם לשנת 2012. – בטלה.

3 **סוף דבר:**

4 56. ערעורה של חברת טיפיקון – נדחה והשומות בצווים שהוצאו לה – יעמדו בעינן.

5 ערעור המערערים לשנות המס 2013-2014 – נדחה והשומות בצווים שהוצאו להם לשנים
6 2013-2014 יעמדו בעינן.

7 טענת ההתיישנות של המערערים (היחידים) ביחס לשומה בצו של שנת 2012 – מתקבלת.

8 בנסיבות העניין, לאור דחיית מרבית הערעורים ולנוכח התנהלות המערערים ואי התייצבות
9 מי מהם לדיון ההוכחות – יישאו המערערים בהוצאות המשיב ובשכ"ט עו"ד בסך כולל של
10 30,000 ש"ח אשר ישולמו בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישאו ריבית והפרשי הצמדה כחוק
11 מהיום ועד התשלום המלא בפועל.

12

13 **המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.**

14

15 ניתן היום, ה' אדר ב' תשע"ט, 12 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

16

17

אורית וינשטיין, שופטת

18

19



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 52139-07-17 טיפיקון בע"מ נ' פקיד שומה חיפה
ע"מ 52165-07-17 אלמגור נ' פקיד שומה חיפה
תיק חיצוני:

1