



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5272/15

לפני: כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופט נ' הנדל
כבוד השופט א' שהם

המערערת: דל-פק מערכות בע"מ

נגד

המשיב: פקיד השומה למפעלים גדולים

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי תל אביב מיום
10.03.2015 בתיק ע"מ 1178/06

בשם המערערת: עו"ד פנחס רובין; עו"ד גיל גריידי; עו"ד שלמה
אביעד זיזר; עו"ד מעיין מלמד

בשם המשיב: עו"ד איריס בורשטיין-מוזס

פסק-דין

השופט נ' הנדל:

כיצד יש לחשב את הטבות המס להן זכאית המערערת, כמפעל מעורב, בשנים
2000-2002? זוהי השאלה העיקרית הדורשת את הכרעתנו. המענה לה איננו פשוט, אך
בדרכנו אליו ניעזר בכלים משפטיים בסיסיים ומוכרים: לשון החוק והמסמכים –
ופרשנותם, התנהלות הצדדים – ומשמעותה, והתכלית – החולשת על הכול.

חישוב הטבות מס של מפעל מעורב – מושגי יסוד

1. בטרם נציג את השתלשלות העניינים, נפתח בהבהרה כללית של מספר מונחים.
לצד היותם רלוונטיים ומרכזיים להכרעה, הם גם יאפשרו הבנה טובה יותר של

העובדות והאירועים, המחלוקות והטיעונים. המקור למושגי היסוד מצוי בדבר החקיקה העיקרי לענייננו: החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק העידוד). יצוין כי חוק זה תוקן פעמים רבות, גם בשנים האחרונות, וככלל, ההתייחסות בפסק דין זה תהא לנוסח הסעיפים במועדים הרלוונטיים.

סעיף 74 לחוק העידוד עוסק ב"מפעל מעורב". מדובר במפעל שחלקו מאושר וחלקו אינו מאושר, או מפעל שבו מספר חלקים מאושרים שהוקמו במועדים שונים (כפי שיובהר, כך היה בעניין המערער). "מאושר" משמע מפעל שזכה לאישור מטעם מרכז ההשקעות שבמשרד התעשייה והמסחר (כשמו אז. להלן: מרכז ההשקעות). האישור מעניק הטבות מס שונות, כמפורט במסגרתו ובהתאם להוראות חוק העידוד. אחת מההטבות האפשריות היא פטור ממס בגין ההכנסה הנובעת מהחלק המאושר, כך שהכנסה כזו לא תסווג כהכנסה מחייבת לצרכי מס.

מפעל מעורב זכאי להטבות המס רק ביחס להכנסות הנובעות מחלקים מאושרים, והטבות אלה ניתנות לכל חלק מאושר במפעל בנפרד (סעיף 74(א)). הבעייתיות הקיימת באשר למפעל מעורב היא כיצד יש לחלק את הכנסתו החייבת של המפעל בין חלקיו השונים – אלה שזכאים להטבה ואלה שלא. על פי סעיף 74(ב)(1) לחוק העידוד, הקביעה בדבר הדרך שבה יש לייחס את ההכנסה החייבת של המפעל לחלקיו השונים מסורה למנהלת מרכז ההשקעות. כעולה מלשון הסעיף ומהפרקטיקה שנהגה, ניתן להצביע על שתי שיטות מרכזיות לחלוקת ההכנסה החייבת של מפעל מעורב: יחס נכסים ו-יחס מחזוריים:

יחס מחזוריים – בדרך כלל (אך לא בהכרח), קביעת המנהלה, כפי שבאה לידי ביטוי בכתבי אישור שהוציאה, הורתה על חישוב בשיטת יחס מחזוריים. בשיטה זו, ההכנסה החייבת נקבעת לפי הגידול שחל במחזור הפעילות של המפעל כתוצאה מהוספת חלק מאושר. בכדי ליישם גישה זו, רואים כשנת הבסיס את השנה האחרונה שקדמה להפעלה המשמעותית של ההרחבה, ובכל שנה יש לבדוק בכמה גדל המחזור הכולל של המפעל ביחס למחזור הבסיס (כשהוא מותאם למדד) (ראו סעיף 74(ב)(1) סיפא. לעיל ולהלן: יחס מחזוריים). את התוספת (הגידול במחזור ביחס לשנת ההפעלה) מחלקים במחזור הנוכחי של אותה שנה. תוצאת המנה היא השיעור מההכנסה החייבת הזכאי להטבות המס. כעולה מלשון סעיף 74 לחוק, יחס המחזוריים מניח הרחבה של מפעל קיים על ידי הוספת חלק מאושר.

יחס נכסים – במקרה שבו מנהלת מרכז ההשקעות לא קבעה את דרך חלוקת ההכנסה החייבת של חלקי המפעל השונים (בין בשיטה של יחס מחזוריים ובין בדרך אחרת), תיעשה החלוקה לפי יחס נכסים. על פי שיטה זו, יש לחשב את ה-“שיעור מהכנסתו החייבת של המפעל כולו, שהוא כיחס שבין שווי הנכסים הקבועים של המפעל באותו חלק מאושר לבין שווי הנכסים הקבועים של המפעל כולו באותו זמן” (סעיף 74(ב)(1) רישא. לעיל ולהלן: יחס נכסים). הנכסים הקבועים הינם כל הנכסים הפועלים במסגרת המפעל, לרבות אלה שאינם בבעלותו. בקצירת האומר, ניתן לומר כי ההבדל בין השיטות הוא כי בעוד יחס המחזוריים קובע את שיעור ההטבה לפי הגידול במחזור הפעילות של המפעל לאחר ההרחבה ביחס למצב לפניו, הרי שיחס הנכסים קובע את שיעור ההטבה לפיה ההכנסה שנבעה מהנכסים המאושרים על ידי מרכז ההשקעות בלבד.

סוגיה רלוונטית ליחס הנכסים היא נטרול נכסים. בסמכות מנהלת מרכז ההשקעות לקבוע, כי בחישוב לפי יחס נכסים לא יובאו בחשבון נכסים שמתקיימים בהם התנאים המצטברים הבאים: (א) הנכסים הם מבני שירותים או מתקני שירותים, ציוד משרדי או רכב מנועי פרטי כמשמעותו בפקודת התעבורה; (ב) הם נרכשו תוך שלוש שנים מיום הפעלת החלק המאושר; (ג) מחירם המקורי, כפי שנקבע לעניין סעיף 21 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ”א-1961 (להלן: הפקודה), אינו עולה על 10% ממחירם המקורי של כל הנכסים הקבועים הכלולים בתכנית המאושרת (סעיף 74(ב)(2) לחוק העידוד) (להלן: נטרול). מטרת קביעה כזו של מנהלת מרכז ההשקעות היא החרגת נכסים שאינם כלולים בתכנית המאושרת ואשר אינם תורמים באופן ישיר לייצור ההכנסה – מסך הנכסים הקבועים של המפעל. פעולת הנטרול מאפשרת שלא לייחס הכנסה לנכסים אלה, ובאופן זה להגדיל את חלקה של ההכנסה המאושרת הנהנית מהקלות מס. במילים אחרות, בחישוב יחס הנכסים מתעלמים מנכסים מנוטרלים. הם אינם נכללים בנכסים המאושרים או בנכסים הבלתי-מאושרים, וכך אינם גורעים מהטבות המס הניתנות למפעל המעורב.

2. לצד יחס מחזוריים ויחס נכסים, שיטת ההקמה היא שיטה נוספת לייחוס הכנסות של מפעל מעורב. על פי שיטה זו, רואים את שני חלקי המפעל – המאושר והלא-מאושר, כשני מרכזי רווח נפרדים (מבוזרים). פעילותו של כל אחד מהחלקים מתנהלת כ”משק סגור”, כך שההקלות במס מיוחסות רק לחלק המאושר. לפיכך, הטבות המס הניתנות בגינו מחושבות “החל מהשקל הראשון” שהניבה פעילותו (לעיל ולהלן: שיטת ההקמה). לצורך יישומה של שיטה זו עשויות להידרש הנהלת חשבונות נפרדת לכל אחד מחלקי המפעל וכן קביעת מחירי העברה ביניהם, על מנת למנוע הסטה של

הכנסות ורווחים בין החלקים. שיטת ההקמה היא חלופית לשיטת יחס מחזוריים, במובן הבא: בעוד האחרונה רואה בחלק המאושר כהרחבת המפעל הקיים, הרי שהראשונה רואה בכל אחד מחלקי המפעל המעורב כיחידה בפני עצמה.

להשלמת התמונה יצוין, כי קיימות שיטות אחרות לחלוקת ההכנסה החייבת בין חלקי המפעל המעורב – המאושרים ושאינם מאושרים – כגון יחס משכורות, יחס עובדים ועוד. ואולם, כפי שיבואר, לענייננו נודעת חשיבות בעיקר ליחס המחזוריים, ליחס הנכסים, שיטת ההקמה – ולקשרים ביניהם.

העובדות וההליכים

3. המערערת (להלן גם: החברה) עוסקת בפיתוח, ייצור ושיווק של מערכות לניהול תחנות דלק וציי רכב, ומערכות תדלוק אוטומטיות. מערכות אלה מורכבות משני חלקים: יחידות המותקנות בתחנות הדלק אשר תפקידן לזהות את הרכבים המגיעים לתדלוק ("יחידות התחנה"); והתקני זיהוי לרכבים המותקנים ברכבים עצמם ("דלקן"). בסמוך להקמתה בשנת 1992, פנתה החברה למרכז ההשקעות בבקשה לקבלת מעמד של "מפעל מאושר" בהתאם לקבוע בחוק העידוד. הבקשה הוגשה על פי תכנית 363, ביחס למפעל החברה המצוי בבני ברק (להלן: תכנית 363 ו- המפעל בבני ברק). בקשת החברה נענתה בחיוב, והיא זכתה להטבות של מפעל מאושר המייצר במרכז הארץ – אזור פיתוח ג'. מהחומר עולה כי מערך הייצור הראשוני של המפעל בבני ברק אפשר ייצור ידני בכמויות קטנות. בבני ברק גם מצויות מחלקות הפיתוח, השיווק, המכירות והנהלת החברה. תקופת ההטבות לפי תכנית 363 נקבעה עד לשנת 1999, כך שעד לשנה זו בלבד נהנה המפעל בבני ברק ממעמד של מפעל מאושר. במהלך התקופה האמורה העבירה החברה חלק מעבודות הייצור לקבלני משנה, ובכללם חברת אפסילור תעשיות אלקטרוניות בע"מ, שמפעלה שכן בדימונה ונהנה גם הוא מהטבות של מפעל מאושר (להלן: אפסילור).

ביום 13.6.1995 הגישה החברה למרכז ההשקעות "בקשה לאישור תוכנית השקעה – הרחבה" לפי מסלול ההטבות החלופי, בהתאם לסעיף 51 לחוק העידוד (להלן: מסלול הטבות חלופי) (מ/39/כא. להלן: הבקשה לאישור). במסגרת הבקשה פורטו התכנית העסקית של החברה ומטרותיה. החברה הבהירה כי היא מעוניינת לעבור לייצור והרכבה עצמיים של מעגלים מודפסים בטכנולוגיית S.M.T, המאפשרת מוצר איכותי יותר והגדלת כושר הייצור. לצורך כך היא תשכור מבנה בדימונה בו תמוקמנה המכונות החדשות, שעלותן 200,000 דולר.

כחודשיים לאחר מכן נשלח מכתב חתום ע"י מר חיים כהן, מנכ"ל החברה, למרכז ההשקעות בעניין הבקשה לאישור (מש/3. להלן: המכתב מאוגוסט 1995). במכתב זה צוין כי "החברה תייצר במפעל בדימונה את המוצר המוביל שלה היום, התקן זיהוי ממשפחת דלקן 2000 המיועד להתקנה בכלי רכב". באשר לסיבות לביצוע תכנית ההרחבה בדימונה, ותוך התייחסות לאפסילור, נכתב כי "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 ה-S.M.T" (סעיף 9 למכתב מאוגוסט 1995).

4. ביום 3.12.1995 ניתן לחברה כתב אישור (מ/1), בקשר עם הפעלת תכנית 536 – ייצור בדימונה (להלן: כתב האישור ו- תכנית 536). בהתאם למסלול ההטבות החלופי בו בחרה החברה, ולפי סעיף 51 לחוק העידוד בנוסחו אז, המשמעות הייתה זכאותה לפטור ממס על הכנסותיה החייבות מהמפעל בדימונה (אזור פיתוח א') למשך 10 שנים – לרבות שנות המס שבערעור. כתב האישור קובע, בתמצית, כי התכנית המאושרת מתייחסת אך ורק לפעילות החברה בדימונה ולא לפעילותה במרכז הארץ, ולפיכך ההטבות במס תינתנה לחברה על המחזור הנובע מפעילות בדימונה (אזור פיתוח א') בלבד (סעיף 3); החברה תנהל הנהלת חשבונות נפרדת ותקבע מחירי העברה בין הפעילות בדימונה לבין זו במרכז הארץ (סעיף 8); ושיעור ההטבות במס לו תהיה זכאית החברה ייקבע – בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד – לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל למחזור המפעל בשנת הבסיס, כשהוא מותאם למדד המחירים הסיטוניים של התפוקה התעשייתית (סעיף 10).

בעקבות כתב האישור, פנתה החברה אל מרכז ההשקעות במכתבים מיום 31.1.1996 ומיום 17.6.1996 (מ/3 ו-מ/4, בהתאמה), וביקשה את אישורו לחישוב הטבת המס בהתאם להבנתה את כתב האישור. עולה כי פניות אלה לא נענו, ומענה – אם היה – לא צורף לחומר שבתיק. בכל מקרה, החברה הגישה את דוחותיה לשנות המס 1997-1999 לפי שיטת יחס המחזוריים ובהתאם להבנתה את אופן החישוב (מ/5. להלן: דוחות '97-'99). דוחות אלה סומנו על ידי המשיב בקוד 01 (שומה על פי דוח)(מ/6).

ביני לביני, ביום 22.3.2000 קיבלה החברה ממרכז ההשקעות "אישור על ביצוע התכנית המאושרת – מסלול חלופי" (מ/2. להלן: אישור הביצוע). גם באישור

הביצוע – בדומה לכתב האישור – נקבע כי ההטבות תינתנה רק על המחזור הנובע מפעילות בדימונה ולא מפעילות במרכז הארץ (סעיף 6); כי תנוהל הנהלת חשבונות נפרדת וייקבעו מחירי העברה מקובלים (שם); וכי שיעור ההטבות במס ייקבע – בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד – לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל למחזור המפעל בשנת הבסיס, לבין כלל המחזור בכל שנה משנות הטבות המס (סעיף 4).

בכתב האישור ובאישור הביצוע נפלה אי-בהירות מסוימת, ואף סתירה במידת-מה. מחד גיסא, אישורים אלה הגדירו את מפעל החברה בדימונה כהרחבה של המפעל בבני ברק, וקבעו כי שיעור ההטבות במס ייקבע בהתאם לסעיף 74 לחוק העידוד, ולמעשה, לפי יחס מחזוריים. לצורך זה נקבעו שנת הבסיס (1996) ושנת ההפעלה של ההרחבה (1997). מאידך גיסא, אישורים אלה כוללים דרישות להנהלת חשבונות נפרדת ולקביעת מחירי העברה – דרישות המתיישבות עם שיטת ההקמה, הרואה במפעל בדימונה כמרכז רווח נפרד. השתלשלות העניינים שבאה לאחר מכן, לרבות ההסכמות בדמות הרולינג והסכם הפשרה, כהגדרתם להלן, היוו ניסיונות ליישב את הסתירה ולהבהיר את הטעון הבהרה.

5. כשברקע אי הבהירות האמורה, פנתה החברה ביום 28.11.2000 אל נציבות מס הכנסה במכתב שכותרתו "הטבות במסגרת מסלול חלופי" ועניינו אופן חישוב הטבות המס (מ/77). להלן: המכתב שקדם לרולינג). במכתב זה הובהר כי החברה פועלת בשני מוקדים: הייצור של התקני הזיהוי המותקנים ברכבים (הדלקן), לרבות פעילות של צריבה ותכנות, מתבצעים בדימונה; ואילו הייצור של היחידות המותקנות בתחנות התדלוק (יחידות התחנה) מתבצע בבני ברק. שם מצויים גם מטה החברה, השיווק, הפיתוח, הרכש, המחסן המרכזי ומטה התפעול. בהמשך לפנייה זו, שלחה נציבות מס הכנסה ביום 28.1.2001 מכתב לרואי החשבון של החברה (מ/77). לעיל ולהלן: הרולינג). בתמצית, הורה הרולינג כי הפעילות המתבצעת בדימונה תיראה כמרכז רווח נפרד. למעשה, נקבע כי ייחוס ההכנסה החייבת יבוצע על פי שיטת ההקמה.

לאחר קבלת הרולינג, החברה הגישה את הדוח הכספי שלה לשנת 2000 (מ/39/ו). מר ארז עיני, שכיהן בשעתו כמפקח אצל המשיב (להלן: עיני), סבר כי תוצאת המס שהתקבלה בדוח לשנת 2000 אינה סבירה, משום שהיא מגלמת מציאות לפיה עיקר פעילות החברה התבצעה במפעל בדימונה וזה הפך למרכז הרווח הגדול שלה. זאת, שעה שבפועל בוצעה בו פעילות של צריבה/ קידוד נתונים בלבד, כאשר מרבית ועיקר פעילויות החברה בוצעו במפעל בבני ברק או על ידי קבלני המשנה, לרבות אפסילור, כפי שהיה עובר לתכנית 536. עמדת המשיב הביאה לדיונים בין

הצדדים, שבסיומם חתמו על הסכם פשרה ביום 5.11.2002 (מ/8). לעיל ולהלן: הסכם הפשרה).

6. הסכם הפשרה נועד להסדיר את סוגיית המיסוי של החברה בשנים 2000-2002, תוך התייחסות גם לתקופות קודמות (כגון דוחות '97-'99) ולהתפתחויות אפשריות עתידיות (כגון קבלת אישור שחיקה, כמוסבר להלן). בין היתר, התייחס ההסכם לשיטה לפיה יוגשו דוחות המס לשנים 2000-2001, וכן הורה על תשלום מס חריג על ידי החברה לשנים אלה, בצורת חישוב המפורטת בהסכם ותבואר בהמשך (להלן: המס החריג). ניתוח הסכם הפשרה – משמעותו, פרשנותו, אופן יישומו, שאלת הפרתו על ידי מי מהצדדים והשלכות ההפרה – זכה למקום נכבד בטיעוני הצדדים, וכן בפסק דינו של בית המשפט המחוזי. אף אנו נרחיב על אודותיו בשלב מאוחר יותר. כעת נציין כי המעשים והאירועים שיתוארו להלן אינם במחלוקת, אך נפקותם – על רקע הסכם הפשרה – כן.

לאחר שהחברה הגישה את הדוח השנתי שלה לשנת 2001 (מ/39/טז), קיבלה לידיה ביום 15.9.2003 מכתב ממרכז ההשקעות. על פי האמור במכתב זה, ועדת משנה החליטה "להכיר במפעל החברה כמפעל המאופיין במחזוריות טכנולוגית גבוהה, לצורך חישוב מחזור הבסיס בהתאם לנוהל שחיקת מחזור בסיס" (נספח י' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור – מ/16). לעיל ולהלן: אישור השחיקה). באישור זה נקבע כי החברה רשאית להפחית בכל שנה משנות הטבות המס את מחזור הבסיס של תכנית 536 ב-10%, עד למחזור הבסיס שנקבע בתכנית 363. בעקבות קבלת אישור השחיקה, הגישה החברה ביום 29.7.2004 דוחות מתקנים לשנים 2000 ו-2001 (מ/39/טו ו-מ/39/יז בהתאמה). המס החריג ששילמה החברה הוחזר לה, בצירוף חזר נוסף של כ-400,000 ש"ח. בגין שנת 2002 הגישה החברה דוח שנערך על פי יחס מחזוריים, כאשר המפעל בדימונה מהווה הרחבה של המפעל בבני ברק, בהתחשב בשחיקת מחזור הבסיס כקבוע באישור השחיקה.

7. ביום 14.6.2005 קיבלה החברה שומות לשנות המס שבערעור (2000-2002) (מ/9). להלן: שומות שלב א'), לפי סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה. בשומות האמורות, פוצלו ההכנסה החייבת והפחת של החברה בשנות המס שבערעור בין המפעל בדימונה (חיוב במס בשיעור 0% לבין המפעל בבני ברק (חיוב במס בשיעור 36%). פיצול זה נעשה על פי יחס המשכורות בין הפעילות בדימונה לבין הפעילות בבני ברק. ביום 23.6.2005 הגישה החברה השגות על שומות שלב א' (נספח יב' להודעה המפרשת את נימוקי הערעור – מ/16). ימים ספורים לאחר מכן, ביום 27.6.2005, פנתה החברה

למרכז ההשקעות בבקשה לקבל הבהרה ביחס לאופן חישוב הטבות המס למפעליה בדימונה ובבני ברק (מ/39/ז. להלן: בקשת ההבהרה). במענה לפנייתה, קיבלה החברה מכתב ממנהל מרכז ההשקעות, מר חזי צאיג (להלן: צאיג) מיום 10.10.2005. במכתב זה צוין, בין היתר, כי ייחוס הטבות יהיה לפי השיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק העידוד בלבד, דהיינו – "לפי היחס שבין המחזור הנוסף מעל מחזור המפעל בשנת הבסיס, לבין כלל המחזור בכל שנה משנות ההטבות במס" (מ/10. להלן: מכתב ההבהרה).

ביום 28.5.2006 קיבלה החברה אישור ממרכז ההשקעות בדבר תוספת השקעה לנטרול בסך של 3,434,856 ש"ח (מ/11. להלן: אישור הנטרול). לאישור זה קדמו בקשות שונות לנטרול נכסים שהגישה החברה למרכז ההשקעות במהלך השנים 2006-2001, במסגרת אישור חדש שניתן לה להרחבת המפעל בדימונה ומפעל נוסף במעלות (להלן: תכנית 642). זמן קצר לאחר מכן, ביום 20.6.2006, קבע המשיב בצו שומות לשנות המס שבערעור לפי סעיף 152(ב) לפקודה (מ/13. להלן: הצווים). על פי הצווים, שנערכו בהתאם לצורת חישוב דו שלבית – יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים – חויבה החברה בתוספת מס לשנים 2000-2002 בסך של כ-8.5 מיליון ש"ח (לפני ריבית והצמדה). לאחר הוצאת הצווים, עדכנה החברה את המשיב על אודות אישור הנטרול שבידיה. אלא שבמכתב מיום 2.8.2006 הודיע צאיג לחברה כי אישור הנטרול מושהה, כי בקשתה לנטרול תובא להחלטת מנהלת מרכז ההשקעות וכי עומדת לה האפשרות להעביר למנהלה חומר נוסף בכתב (מ/12. להלן: מכתב ההשהיה). החברה הגישה המרצת פתיחה נגד ההחלטה להשהות את הנטרול (ה"פ 7216/08), שנמחקה בהעדר סמכות עניינית. בשלב זה, ומשנדחו טענות החברה על ידי המשיב בדיונים שקיימו ביניהם, הוגש על ידה ערעור לבית המשפט המחוזי על קביעות המשיב בצווים.

פסק הדין של הערכאה קמא

8. אלה קביעותיו העיקריות של בית המשפט המחוזי, באמצע את עמדת המשיב: כתב האישור ניתן על רקע מצגי החברה בדבר ייצור עצמי במפעל בדימונה – מצגים שלא תאמו את המציאות. בפועל, היו שלושה מוקדים לפעילות החברה: במפעל בבני ברק, אצל קבלן המשנה בדימונה (אפסילור) ובמפעל החברה בדימונה. עיקר עבודת הייצור בוצעה על ידי קבלן המשנה, למעט פעילות קידוד וצריבת נתונים שבוצעה על ידי מספר מועט של עובדי החברה במפעלה בדימונה. עוד נקבע כי למרות שאין הבדל בין העסקה ישירה של עובדים לבין העסקתם בעקיפין דרך קבלן המשנה, הרי שהמערכת לא יכולה הייתה לנהוג כפי שפעלה. זאת הן לנוכח המצגים שהציגה בדבר

ייצור עצמי, והן לנוכח העובדה כי כמעט ולא היה כל שינוי בין פעילות החברה עובר לאישור תכנית 536 לבין פעילותה לאחריה. בית המשפט המחוזי הוסיף כי לצורך הגשמת תכלית חוק העידוד, כתב האישור ואישור הביצוע, היה נכון לבדל את הכנסת המערערת מהמפעל בדימונה מיתר ההכנסות שצמחו לה במוקדים האחרים. אמנם, אין דרך מדויקת לעשות זאת, אך ברור כי היקף ההכנסה מהמפעל בדימונה היה קטן משמעותית לעומת המוקדים האחרים. החברה גם לא פעלה בהתאם להוראות כתב האישור ואישור הביצוע – לרבות עריכת הנהלת חשבונות נפרדת וקביעת מחירי העברה – באופן שהיה מקל ומאפשר בידול כאמור.

עוד נקבע כי מצג החברה במכתב שקדם לרולינג אף הוא לא תאם את המציאות. כמו כן, הרולינג לא ביטל את החובה שהוטלה על החברה לקביעת מחירי העברה, אך החברה לא פעלה בהתאם לחובה זו ולא קבעה מחירי העברה גם בדוחות לשנים 2000-2001 כשהוגשו בשיטת ההקמה. לעניין הסכם הפשרה, נקודת המוצא של בית המשפט קמא הייתה כי הוא עומד בתוקפו. נקבע כי החברה היא שהפרה את הסכם הפשרה בהגישה את הדוחות המתקנים לשנים 2000-2001 שלא על פי שיטת ההקמה הקבועה ברולינג. בית המשפט המחוזי הוסיף כי על פי ההסכם, בכוחו של המשיב לשום מחדש את החברה בשנות המס שבערעור, ולכן אין פסול בהוצאת הצווים ואין בכך משום הפרת ההסכם על ידו. גם מכתב ההבהרה מטעם צאיג אינו משנה מסקנה זו, ואין ביכולתו להבהיר דברים שאינם מתיישבים עם האמור בכתב האישור ואישור הביצוע.

באשר לאישור הנטרול, נקבע כי הוא אינו רלוונטי, שכן הוא מתייחס לתכנית 642 המאוחרת יותר ולא לתכנית 536 – היא התכנית המתאימה. לפיכך, לבד מהנכסים שנטרלו על ידי המשיב לפני משורת הדין (שאינם נכסי מחקר ופיתוח), לא היה מקום להורות על נטרול נכסים נוסף. טענות דיוניות של המערערת, כגון הרחבת חזית, נדחו על ידי בית המשפט קמא. כך גם טענת החברה בדבר שינוי מצבה לרעה על רקע הסתמכות על כתב האישור ואישור הביצוע – וזאת לנוכח התנהלותה.

9. וכך סיכם בית המשפט המחוזי את פסק דינו (פסקה 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 הנהלת חשבונות 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 הכנסתה. זאת, תוך הצגת מצגים לא מדויקים ביחס לפעילות הייצור במפעל בדימונה, עד כדי סיכול תכליתם של חוק העידוד וכתב האישור להעניק הטבות רק ביחס להכנסות שנוצרו מהקמת 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.”

טענות הצדדים בערעור

10. לטענת המערערת, מרכז ההשקעות קבע – בכתב האישור, באישור הביצוע ובמכתב ההבהרה – כי יש לחשב לפי יחס מחזוריים. חישוב זה יש לבצע כפי שביצעה המערערת בדוחות 97-99 – שאף אושרו על ידי המשיב – דהיינו, באופן חד-שלבי. אליבא דמערערת, אין כל עיגון או ביסוס לשיטת החישוב הדו-שלבית בה נקט המשיב, של יחס מחזוריים ולאחריו יחס נכסים. עוד טענה המערערת כי המשיב “זיגזג” בין שיטות חישוב שונות, משראה כי הן מובילות לתוצאות מס המיטיבות עם המערערת, אך מעולם לא הבהיר בפניה כי עליה לחשב בשיטה הדו-שלבית – עד להוצאת הצווים. לעניין הסכם הפשרה, טענה המערערת כי לא הפרה אותו אלא פעלה לפיו. לגישתה, ההסכם מאפשר לה לבחור באיזו שיטה להגיש את דוחותיה לשנים 2000-2001, והגדרותיו מתייחסות במפורש ל”שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע”, היא שיטת המחזוריים, כשיטה שיושמה בפועל על ידה בדוחות 97-99. המערערת הוסיפה כי אף אם הפרה את ההסכם, אין בכך כדי לשלול את תוקפו ואף לא נטען לביטולו. לכל היותר, היה מקום להתחשב בדוחות המקוריים לשנים 2000-2001, שהוגשו בשיטת ההקמה. ככל שיישום הרולינג אינו אפשרי, יש לחזור לשיטת הדיווח שאושרה על ידי המשיב בעבר: חישוב חד-שלבי של יחס מחזוריים בלבד. טענה חלופית של המערערת היא כי גם אם יש לאמץ את השיטה הדו-שלבית, הרי שבנסיבות העניין שיטה זו יושמה

באופן שגוי. זאת מכיוון שבמסגרת השלב השני – יחס נכסים – התחשב המשיב גם בנכסים לא יצרניים בגינם ניתן למערערת אישור הנטרול. מכתב ההשהיה שיצא בקשר עם אישור הנטרול, מוסיפה המערערת, אינו תקף; ומכל מקום, לאחר שנים רבות, ההשהיה פקעה.

המשיב סומך ידיו על פסק דינו של בית המשפט המחוזי. בתמצית, נטען כי השיטה הדו-שלבית של יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים היא השיטה שיש ליישם – הן לפי עמדת מרכז ההשקעות והאישורים שיצאו תחתיו, הן לפי עמדת המערערת עצמה ורואי החשבון מטעמה, והן מההיבט המשפטי והכלכלי. עוד נטען כי אין בידי המערערת "הבטחה שלטונית" – בדמות מכתב ההבהרה, הסכם הפשרה או בכלל – ליישום חישוב חד-שלבי של יחס מחזורים בלבד. בנוסף, לגישת המשיב, אישור הנטרול אינו בתוקף והחברה אינה עומדת בתנאים לנטרול. בין היתר, נטען כי לא ניתן לנטרל יחסי מחקר ופיתוח בחברה עתירת-ידע כדוגמת המערערת, שכן הם מהווים עבורה נכסים יצרניים התורמים להפקת ההכנסה.

דיון והכרעה

11. מטעוני הצדדים עולה כי סלע המחלוקת נעוץ בשתי שאלות מרכזיות וקשורות: האחת, כיצד יש לחשב את ההכנסה החייבת המוטבת לה זכאית המערערת בשנות המס שבערעור? ליתר דיוק: למי תינתן הבכורה – יחס מחזורים בחישוב חד-שלבי כעמדת המערערת, או חישוב דו-שלבי של יחס מחזורים ולאחריו יחס נכסים כעמדת המשיב? השנייה, בהנחה שגישת המשיב בדבר חישוב דו-שלבי היא הנכונה – האם יש בידי המערערת אישור נטרול תקף המשפיע על הטבות המס להן זכאית המערערת בשנות המס שבערעור? נדון בשאלות אלה כסדרן.

א. יחס מחזורים בלבד או יחס מחזורים + יחס נכסים?

תכלית חוק העידוד ותכנית 536 ועמדת מרכז ההשקעות

12. גבולות הגזרה הרחבים של הדיון הם חוק העידוד, ובעיקר המסמכים שיצאו תחת ידי מרכז ההשקעות בקשר עם תכנית 536 וחישוב הטבות המס להן זכאית המערערת בהתאם לחוק זה. נפתח, אפוא, בהם.

סעיף 1 לחוק העידוד, בנוסחו אז, הגדיר כך את מטרותיו: משיכת הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון – לשם פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולתה הכלכלית, שיפור מאזן התשלומים, קליטת עליה ויצירת מקומות עבודה חדשים. לצורך מימוש מטרות אלה, הוסמך מרכז ההשקעות לאשר מענקים, פטורים, הנחות, הקלות והיתרים על יסוד תכנית להקמת מפעל או להרחבתו, רכישת מכונות או השקעה (סעיפים 2-3, 10 לחוק העידוד). מכוח סמכות זו ניתנו גם כתב האישור ואישור הביצוע מושא ענייננו.

לטענת המערערת, אישורים אלה מתאפיינים באי-בהירות ומדברים בשני קולות. הקול האחד – יחס מחזוריים ושיטת ההרחבה. כך, בכתב האישור נקבע כי "המנהלה החליטה... לאשר תוכנית השקעות ברכוש קבוע... להרחבת מפעלכם לייצור מערכות אוטומטיות לניהול ציי רכב (דלקון 2000) בדימונה..." (סעיף 2. ההדגשה הוספה) (ראו גם סעיף 1 לכתב האישור וכן הפתיח לאישור הביצוע). בנוסף, הורה כתב האישור כי "שיעור ההטבות במס להן יהיה זכאי המפעל עפ"י אישור זה ייקבע – בהתאם לסעיף 74 לחוק – לפי היחס שבין המחזור הנוסף (בניכוי מיסים עקיפים) מעל למחזור המפעל בשנת הבסיס... לבין כלל המחזור בכל שנה משנות ההטבות במס" (סעיף 10. ההדגשות הוספו) (ראו סעיף 4 המקביל באישור הביצוע). הקול השני – שיטת ההקמה. על פי כתב האישור, "החברה תנהל הנהלת חשבונות נפרדת לפעילות נושא כתב אישור בדימונה ותקבע מחירי העברה מקובלים בין פעילות הרכבות ה-S.M.D בדימונה לבין פעילות במרכז הארץ" (סעיף 8. ההדגשות הוספו) (ראו סעיף 6 סיפא המקביל באישור הביצוע).

13. אם בספירת קולות עסקינן, ניתן למעשה להצביע על שלושה קולות. כפי שיובהר, ניתן למצוא באישורים התייחסות גם ליחס הנכסים. עוד נזכיר את האבחנה שהציג המשיב בין שיטת חישוב לבין אופן החישוב (סעיף 6 לסיכומים מטעמו). אמנם, אי-הבהירות העולה מכתב האישור ואישור הביצוע היא בעייתית, ונראה כי תרמה את חלקה לאופן שבו התפתחו האירועים בהמשך. ואולם, אין בכוחה להכריע את הכף. ההכרעה דורשת מתן פרשנות לכתב האישור ואישור הביצוע. בפועל, המחלוקת בין הצדדים היא האם מסמכים אלה דורשים חישוב לפי יחס מחזוריים חד שלבי, או שמא חישוב דו-שלבי של יחס מחזוריים ולאחריו יחס נכסים. התמקדות במחלוקת זו, היא השאלה שלפתחנו, מעלה כי במכלול – כתב האישור ואישור הביצוע ברורים דיים בסוגיה זו, ותומכים יותר בחלופה השנייה על פני החלופה הראשונה. כך משני נימוקים:

ראשית, בעוד שסעיף 10 לכתב האישור וסעיף 4 לכתב הביצוע מפנים לסעיף 74 לחוק העידוד וקובעים, למעשה, את יחס המחזורים כשיטה לייחוס ההכנסה החייבת, ישנם סעיפים אחרים המתייחסים לנטרול נכסים. כך, בין היתר, סעיף 1(ב) לאישור הביצוע קובע כי: "ההשקעות בשיפורים במושכר בשנים 1997-1998 בסך 25,683 ש"ח, בצירוף משרדי בשנים 1997-1998 בסך 66,315 ש"ח, ובכלי רכב בשנים 1997-1998 בסך 464,839 ש"ח מנוטרלות לצורך חישוב ההטבות על פי סעיף 74 לחוק ולא תילקחנה בחשבון בחלק המאושר ואף לא בחלק הבלתי מאושר" (ההדגשה הוספה). כפי שהובהר לעיל, והצדדים אינם חלוקים על כך, נטרול נכסים רלוונטי רק לחישוב על פי יחס נכסים. כך עולה גם מלשון סעיף 74 לחוק העידוד. לכן, הכללת סוגיית הנטרול באישורים תומכת במסקנה לפיה כוונת מרכז ההשקעות הייתה חלוקת ההכנסה החייבת בין המפעל בדימונה למפעל בבני ברק על פי חישוב דו-שלבי: יחס מחזורים (ששיטת חישובו הוזכרה באישורים במפורש) ולאחריו יחס נכסים (שנובע מהכללת סעיפי הנטרול). לא הצלחתי למצוא בטענותיה המקיפות והסדורות של המערערת מענה לכך.

האמור יכול להצביע מדוע המתח בפרשנות מצוי בין יחס מחזורים לבין יחס נכסים. באשר לשיטת ההקמה, נדמה כי ההפרדה בין המפעל בבני ברק לבין המפעל בדימונה נובעת, בראש ובראשונה, מהחלטת מרכז ההשקעות לפיה רק המפעל בדימונה ייהנה מהטבות המס (ועוד על כך להלן). כתב האישור ואישור הביצוע טומנים בחובם מאפיינים ואזכורים הן של יחס מחזורים והן של יחס נכסים. עמדת המערערת היא כי יש להתעלם מיחס הנכסים, כאילו אינו עולה מהאישורים. לעומת זאת, עמדת המשיב בדמות גישת החישוב הדו-שלבית נכונה יותר, בהיותה משכללת את תוכן כתב האישור ואישור הביצוע.

שנית, ובהסתכלות רחבה יותר: הן כתב האישור והן אישור הביצוע מלמדים בבירור כי תכלית אישורה של תכנית 536 – הקמת המפעל בדימונה – היא להעניק את הטבות המס אך ורק למחזור הפעילות הנובע ממפעל זה: "התוכנית המאושרת מתייחסת אך ורק לפעילות החברה בדימונה (אז"פ א') ולא לפעילותה במרכז הארץ. לפיכך, הטבות במס ינתנו ינתנו [כך במקור] על מחזור הנובע מפעילות בדימונה (אז"פ א') בלבד" (סעיף 3 לכתב האישור. ראו נוסח דומה בסעיף 6 רישא לאישור הביצוע). זוהי גם תכליתו הכללית של סעיף 74 לחוק העידוד: ייחוס ההטבות מכוח החוק לחלקים המאושרים בלבד, מבלי שהחלקים האחרים ייהנו מהטבות אלה (ראו גם אייל רובין "למהותו של "מפעל מעורב" מיסים טו/4 (אוגוסט 2001) א-106, סעיף 2.1. להלן: רובין).

מקובלת עליי עמדת בית המשפט קמא, לפיה החברה יצרה מצג – עובר לקבלת האישורים – של ייצור עצמי, כאשר קבלן המשנה רק יפקח על הקמת מערך הייצור והטמעת הטכנולוגיה (ראו הבקשה לאישור והמכתב מאוגוסט 1995). על רקע זה, סביר להניח כי כתב האישור ואישור הביצוע ניתנו על יסוד מצגיה בדבר ייצור עצמי – שבפועל לא התממשו. לכך יש להוסיף כי החברה ייצרה באמצעות קבלן המשנה אפסילור (וקבלנים נוספים) גם עובר לכתב האישור. המכונות שנרכשו מכוח אישור תכנית 536 הוצבו בשטחו של קבלן המשנה והופעלו על ידי עובדיו (גם אם, בעקיפין, החברה היא זו שנשאה בשכרם). עולה, אפוא, כי לא היה הבדל ממשי בין פעילות החברה עובר למתן כתב האישור לבין פעילות החברה לאחריה, למעט העסקתם של עובדים בודדים בדימונה לצורך צריכה וקידוד נתונים. פעולות אלה מהוות חלק מהמכלול, והן חיוניות להשגת המוצר הסופי. יחד עם זאת, אין להעניק להן משקל רב יותר מזה שביכולתן לשאת. פעילות הצריכה וקידוד הנתונים היא זניחה ושולית, ביחס לשאר פעולות החברה – בין בבחינתה כחלק מתהליך הייצור של יחידות התחנה והדלקן שנעשה על ידי קבלני משנה; ובין בהשוואה למחלקות האחרות, דוגמת מחקר ופיתוח, שמקום מושבן בבני ברק. כך בהיבטים שונים, כגון מספר העובדים, היקף המשכורות, התרומה למחזור ההכנסות וכיוצא באלה. זאת ועוד, עולה כי אפסילור בעצמו נהנה ממעמד של מפעל מאושר. הענקת הקלות מס לחברה, בשל פעילותו של אפסילור בדימונה עברה, עשויה להוות כפל-הטבה שיבוא על חשבון צרכים ומפעלים אחרים.

הנה כי כן, "רוחם" של כתב האישור ואישור הביצוע, שמצאה ביטוי מפורש בהם, מעידה על השאיפה של מרכז ההשקעות באישור תכנית 536: יש לחשב את הטבות המס להן זכאית החברה כך שתיתנה על פעילות החברה עצמה (ולא קבלן המשנה) בדימונה (ולא בבני ברק). כפי שעולה גם מחוות דעתו של המומחה גבי אריב מטעם המשיב, שבית המשפט קמא – לאחר שמיעת עדויות – ראה לנכון לקבלה, הרי שמבין שתי האפשרויות שעל הפרק, החישוב הדו-שלבי מממש את השאיפה דלעיל בצורה טובה, ראויה והולמת יותר.

ודוק, עוד אין מחלוקת כי כתב האישור ואישור הביצוע מעולם לא בוטלו על ידי מרכז ההשקעות. לאמור, מסמכים אלה עודם מהווים את מסמכי המסגרת המתווים את הקו הכללי. אכן, היו שינויים לאורך הדרך, בעיקר במסגרת הרולינג והסכם הפשרה, ואליהם נתייחס בהמשך. ואולם, יש לזכור כי גם הסכמות מאוחרות המחייבות את הצדדים התקבלו, מלכתחילה, על מנת לממש את התכלית של כתב האישור ואישור הביצוע ובניסיון להבהירם. הסכמות אלה חיות ונושמות בתוך קרום המעטפת של כתב

האישור ואישור הביצוע, ויש לנסות וליישבן עם תכליתם ורוחם של מסמכים אלה – הענקת הטבות למחזור הנובע מפעילות החברה במפעל בדימונה בלבד.

14. על עמדת מרכז ההשקעות בשאלה שלפתחנו – חישוב חד שלבי או חישוב דו שלבי – ניתן ללמוד גם מה- "מדריך ליישום החוק לעידוד השקעות הון" של מרכז ההשקעות (עמודים רלוונטיים שלו צורפו כמ/ש/9. להלן: המדריך). סעיף 6.5 למדריך זה, שכותרתו "יחס מחזור ויחס נכסים", קובע כי "כאשר נקבע יחס מחזור, וכאשר נרכשו נכסים בלתי מאושרים, ואלה לא נוטרלו, יהא צורך בחישוב משולב של יחס מחזור ויחס נכסים". דהיינו, ככל שהנכסים שנרכשו לאחר אישור תכנית 536 אכן לא נוטרלו על ידי מרכז ההשקעות (על שאלת נטרול היחסים יורחב בהמשך), הרי ששיטת החישוב הראויה בעיני מרכז ההשקעות היא השיטה הדו-שלבית. יוזכר, כי מרכז ההשקעות הוא הגוף שבידיו מסר המחוקק את הסמכות לקבוע את שיטת החישוב כקבוע בסעיף 74 לחוק. מכאן החשיבות לעמדתו, כפי שהובעה במפורש במדריך.

בסעיף 31 לסיכומיה, טוענת המערערת כי הניסיון להיתלות בהוראות המדריך הוא שגוי. כך מפני שאין לו משמעות נורמטיבית; מפני שהוא עוסק בסיטואציה שונה של מפעלים המצויים באזור פיתוח זהה; ומכיוון שסעיף 6.5 הנ"ל נוסף רק לאחר קבלת כתב האישור. דין טענות אלה להידחות, גם אם מבחינה עובדתית נכונות הן. העדר מעמד נורמטיבי למדריך או העובדה שהתקבל מאוחר יותר לכתב האישור אינם שוללים את האפשרות להיתמך בהוראה זו כאינדיקציה נוספת לפרשנות הנכונה ולהבנת עמדתו של מרכז ההשקעות. כך או כך, חשוב להדגיש כי שיטת החישוב הדו-שלבית איננה בגדר פיתרון לוגי לעמימות המאפיינת את כתב האישור ואישור הביצוע. אלא, זוהי שיטה מוכרת שאומצה על ידי מרכז ההשקעות. כך בכלל וכך גם כאן. עולה מהחומר, כי עמדת רשות המיסים הייתה החלת שיטת החישוב הדו-שלבית באופן שוויוני, ברור וגורף על כלל המפעלים במשק [ראו, למשל, הוראת ביצוע 9/94 של מס הכנסה, וכן חוזר מס הכנסה 3/2006 בנוגע לייחוס ההכנסה החייבת במפעלים מעורבים, המפרט גם את המצב שקדם לתיקון חוק העידוד (מ/ש/10, סעיף 2.3א). ראו גם דברי העדים מטעם המשיב – עיני ומר משולם גרינפלד – שהובאו בסעיף 53 לסיכומי המשיב בהליך דלמטה]. אמנם, עמדה זו איננה בגדר דין. ואולם יש בה כדי להוות אחד השיקולים שיש להביא בחשבון. בעיקר, לענייננו, יש משמעות לכך כי המשיב דוגל בשיטת החישוב הדו-שלבית באופן כללי, ולא אימץ שיטה זו רק ביחס למערערת. נראה כי גם המערערת ידעה זאת. כך, למשל, בדוחות המס לשנים 1998-1997, עליהם חתומים הגורמים הרלוונטיים בחברה, צוינו הערות רואי החשבון של המערערת לפיהן הוגשו בקשות לנטרול נכסים, שהצפי הוא כי תאושרנה. הערה כזו,

בדומה להוראות נטרול הנכסים באישורים מטעם מרכז ההשקעות, משמעותה ההבנה כי ככלל, וככל שלא יינתן נטרול, יש להחיל את שיטת החישוב הדו-שלבית [עמדה זו של רואי החשבון של החברה עולה גם מספרם "עידוד השקעות הון בישראל – מדריך למשקיע (2003) (מ/ש/11)].

לעומת המדריך שהמערערת מתנגדת לתחולתו, מפנה היא למכתב ההבהרה כתומך, לשיטתה, בדרך החישוב של יחס מחזורים בלבד. אלא שגם כאן איני סבור כי ניתן לקבל את טענות החברה. ראשית, החברה ביקשה להעיד את צאיג – מי שחתום על מכתב ההבהרה – בהליך קמא מטעמה, אך חזרה בה מבקשה זו. בקשתה לזמנו כעד מטעם בית המשפט כך שתתאפשר חקירתו הנגדית גם על ידה – נדחתה. סבורני כי היה מקום שהמערערת תזמן את צאיג כעד מטעמה, על מנת שיבהיר האם הבנתה את מכתב ההבהרה אמנם נכונה. מוקשה הוא עוד יותר ביטול הזימון על ידה לאחר שכבר התבקש וניתן. שנית, למכתב ההבהרה קדמה בקשת ההבהרה של החברה, שבתורה נשלחה ארבעה ימים בלבד לאחר שקיבלה את שומות צו א'. כזכור, בשומות אלה נקבע כי ההכנסה החייבת של החברה תפוצל על פי יחס משכורות. יחס זה נקבע לראשונה בשומות צו א', ואף המשיב חזר בו ממנו כשהבין כי לא ניתן ליישבו עם האמור בכתב האישור ובאישור הביצוע. החברה אף היא התנגדה, כמובן, ליישום יחס זה ולכן פנתה בבקשת ההבהרה למרכז ההשקעות. על רקע זה נראה כי קביעתו של צאיג במכתב ההבהרה, לפיה ההכנסה החייבת תחושב לפי "יחס מחזורים בלבד", נועדה להבהיר כי יחס מחזורים – כן, אך יחס משכורות – לא. אין היא נועדה להכריע בשאלה שלפתיחנו: האם יחס מחזורים בשלב אחד או בשני שלבים (מחזורים + נכסים). שלישית, וכפי שיובהר להלן, ממילא על פי הסכם הפשרה נדרשה המערערת להגיש את דוחותיה לשנים 2000-2001 על פי שיטת ההקמה. משכך, נראה כי הבהרתו של צאיג בעניין יחס המחזורים – תהא אשר תהא משמעותה – איננה רלוונטית לאופן הגשת הדוחות בשנים אלה.

15. לסיכום נקודה זו: המחוקק מסר לידי מרכז ההשקעות את הסמכות לקבוע את אופן חישוב ההכנסה החייבת של מפעל מעורב. כך אכן קבע מרכז ההשקעות בכתב האישור ובאישור הביצוע. חרף עמימות מסוימת האופפת את המסמכים, בכל זאת ניתן לחלץ מהם אמירה ברורה של מרכז ההשקעות: ההטבות תינתנה לפעילות הייצור של החברה בדימונה בלבד. כל חישוב אחר המביא לסטייה חריגה מאמירה זו יש בו כדי לסכל את תכלית האישורים, וממילא גם את תכלית חוק העידוד. אי הבהירות של המסמכים עשויה גם לשקף דואליות. חובתנו להבין את האישורים. הם המפתח. ניתן לומר, כי הסעיפים בכללותם אינם יוצרים ניגוד בין השיטות – יחס מחזורים ויחס

נכסים – אלא שילוב ביניהן. ודוק, עולה מהחומר, כאמור, כי שיטה זו – השיטה הדו-שלבית – היא שיטה קיימת. מטיבם של הדברים, יש לה יתרון משלה. לצד זאת, אינני שולל את העמדה לפיה לשיטת החישוב הדו-שלבית חסרון משלה. למשל, רובין, במאמרו שהוזכר לעיל, התייחס לשיטת החישוב הדו-שלבית, תוך הבעת עמדה כי יש לעשות שימוש בה בהתקיים תנאים מסוימים. יש בסיס לקבוע כי תנאים אלה מתקיימים בענייננו. כך או כך, אין צורך במסגרת פסק הדין להביע עמדה. העניין עורר מחשבה. העיקר להכרעה בתיק זה הוא כי בבואי לפרש את כתב האישור ואישור הביצוע – המסמכים המנחים והעיקריים לענייננו – אינני עוסק אך בשיטה הרצויה אלא בשיטה המצויה. לאמור, ההליך אינו נסוב סביב הסתייגות המערערת מהשיטה שנבחרה, אלא הסתייגותה מהמסקנה שזוהי אכן השיטה שנבחרה. בחינת האישורים על כל חלקיהם ועל רקע תכליתם מובילה למסקנה ששיטת החישוב הדו-שלבית היא השיטה שנבחרה, ולנוכח העובדה כי מרכז ההשקעות מוסמך לקבוע שיטה כזו – היא המחייבת.

כל זאת אמרנו, וכעת נזכיר כי כתב האישור ואישור הביצוע הם נקודת המוצא, אך אינם נקודת הסיום. כאמור, חלו התפתחויות משמעותיות בשנים שלאחר מכן – בדמות הרולינג והסכם הפשרה. הללו משפיעות על הניתוח. המערערת סבורה כי התפתחויות אלה מציבות את המיקום הגיאומטרי של ההכרעה בצד שלה. לעומתה, סבור המשיב כי ההתפתחויות האמורות מחזקות את עמדתו. כפי שנראה עתה, אין בהשתלשלות האירועים המאוחרת כדי לשנות את התוצאה הסופית.

הרולינג, הסכם הפשרה והתנהלות המערערת

16. כשמונה חודשים לאחר שניתן אישור הביצוע, פנתה החברה לנציבות מס הכנסה במכתב שקדם לרולינג. כאמור, במכתב זה הובהר כי החברה פועלת בשני מוקדים: ייצור התקני הזיהוי ברכבים (הדלקן) מתבצע בדימונה, ואילו ייצור יחידות התחנה מתבצע בבני ברק, שם גם מצויות מחלקות החברה האחרות. לאחר מכתב זה, ניתן הרולינג באשר לקביעת אופן חישוב הטבות המס של החברה, וזו לשונו:

”בהתאם לבקשת מנהלת מרכז השקעות נבחנה הדרך בה יחושבו הטבות מס לחברה שבנדון, על מנת להבטיח שהטבות המס המיועדות לאזור פיתוח א' יינתנו אך ורק לפעילות בדימונה... בהמשך לפגישות שקוימו במשרדנו בתאריכים 16.11.00 וב-10.1.01 לרבות המסמך שהצגתם בפנינו מיום 18/1/2001 עולה כי לחברה יש 2 מרכזי רווח נפרדים המנוהלים ע"י מערכת הנהלות חשבונות נפרדת. מרכז רווח אחד מנוהל בדימונה והשני בבני ברק. לאור זאת ובהתבסס על המצגים שהוצגו

בפנינו, מוסכם לראות את הפעולות המתבצעות בדימונה כמרכז רווח נפרד אשר ייחוסו להטבות המס בהתאם למעמד כתבי האישור שניתנו לאתר בדימונה. מוסכם בזאת כי קביעת אופן הטבות המס ייעשה בהתאם לאמור לעיל ובכפוף למילוי כל התנאים הבאים:

1. מחזור האתר בבני ברק לא יפחת ממחזור הבסיס...
2. לא יועברו נכסים ו/או פעילות מן האתר בדימונה לאתר בבני ברק.
3. העברה של פעולות בין האתרים ו/או נכסים תחייב פניה לקבלת אישור ממרכז ההשקעות ובחינת אופן חישוב הטבות המס מחדש".

הנה כי כן, מלשון הרולינג עולה בבירור כי הוא ניתן על יסוד מצגי החברה לפיהם לחברה יש שני מרכזי רווח נפרדים, המנוהלים על ידי מערכת הנהלת חשבונות נפרדת. למעשה, בהתאם למצגים אלה קובע הרולינג כי ייחוס הטבות המס יהיה בשיטת ההקמה. כמו כן, צוין גם ברולינג "עיקרון העל", לפיו בחינת הדרך שבה יש לחשב את הטבות המס לחברה נועדה "להבטיח שהטבות המס המיועדות לאזור פיתוח א' יינתנו אך ורק לפעילות בדימונה", והודגש כי הטבות המס למפעל בדימונה תינתנה "בהתאם למעמד כתבי האישור". אמנם, הרולינג לא החזיק תקופה ארוכה מדי – ותחתיו בא הסכם הפשרה עליו חתמו הצדדים. ואולם, כפי שיבואר, התייחסות הרולינג עודנה נדרשת ותורמת – הן לנוכח הוראותיו של הסכם הפשרה המפנות אליו; והן לנוכח טענות המערערת החלופיות, לפיהן אף אם הפרה את ההסכם, היה מקום ליישם שוב את הוראות הרולינג על הדוחות לשנים 2000-2001.

17. כפי שתואר ברקע העובדתי, לאחר שהגישה החברה את הדוח לשנת 2000 על פי שיטת ההקמה, סבר עיני – נציג המשיב – כי הדוח מביא לתוצאה לא סבירה. לאחר דיונים, נחתם בין הצדדים הסכם הפשרה, שזו לשונו:

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

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

והואיל: והמחלוקת בין הצדדים נתגלתה במהלך שנת המס 2002;

הסכימו הצדדים ביניהם כדלקמן:

1. הגדרות

"שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע" – השיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, כפי שזו יושמה על ידי החברה בשנות המס 1997-1999. בשיטה זו המפעל בדימונה מהווה הרחבה של המפעל בבני ברק.

"שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג" – לפי פרשנות החברה – המפעלים בדימונה ובבני ברק הינם מפעלים מאושרים נפרדים (מפעלים בהקמה) אשר יש לנהל לגבי כל אחד מהם הנהלת חשבונות נפרדת ולחשב לכל מפעל הכנסה חייבת באופן ספציפי (ללא מחזור בסיס).

"הפרש המס" – לשנת מס – ההפרש שבין המס הכולל החל על החברה, תחת יישום שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע, לבין המס הכולל החל על החברה לפי שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג.

2. הסכמות

2.1. פקיד השומה יקבל את פרשנות החברה לכתב הרולינג בקשר לשנות המס 2000 ו-2001, דהיינו, יאפשר לחברה ליישם בשומותיה העצמיות את שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג. יובהר ויוער כי לפקיד השומה שמורה הזכות לבחון במסגרת הליכים שומתיים את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת לכל מפעל ממפעלי החברה (מחירי העברה, שיטת ייחוס הוצאות וכו').

2.2. החברה תשלם מס חריג נוסף, מעבר לזה הקבוע בשומתה העצמית, בכל אחת משנות המס 2000 ו-2001. המס החריג הנוסף מהווה את המכפלה שבין הפרש המס ל-28.5%. המס החריג הנוסף יישא ריבית והפרשי הצמדה, כמתחייב בדין, מתום שנת המס שלגביה המס החריג חושב. בקשר לשנת המס 2000, תגיש החברה ט' 1214 מתקן בצירוף נספח המתאר את אופן חישוב המס החריג. בקשר לשנת המס 2001, לכשתגיש החברה ט' 1214 לשנה זו, תצרף החברה נספח המתאר את אופן חישוב המס החריג לאותה שנה.

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

2.4. מוסכם על פקיד השומה כי במידה שהחברה תקבל, חלף למועד החתימה על הסכם זה, אישור ממרכז השקעות על שחיקת מחזורי בסיס למפעלה בדימונה (להלן: "אישור שחיקה"), יחושב הפרש המס, כהגדרתו בסעיף 1 דלעיל, מחדש בהתאם לאישור השחיקה (להלן: "הפרש

המס החדש"). הוראות סעיף 2.2 יחולו על הפרש המס החדש, בשינויים המחויבים. במידה שהחברה תשלם את המס החריג הנוסף, כמתחייב מסעיף 2.2 להסכם, עוד טרם לקבלת אישור השחיקה, תגיש החברה דוחות מס מתקנים (ט' 1214) ויוחזר לה המס העודף ששילמה.

2.5. יובהר כי פקיד השומה אינו מקבל את שומות החברה לשנות המס 2000 ו-2001 בהסכם, ואין בהסכם זה בכדי לצמצם את סמכות פקיד השומה, כפי שזו קבועה בדין, לשום את החברה בקשר לשנות המס האמורות, מעבר לאמור בסעיף 2.1 דלעיל.

2.6. למען הסר ספק, יובהר כי דוחות המס המתקנים, המוגשים לאור ולפי הסכם זה, אין בהם כדי לשנות את מועד הגשת השומה העצמית של החברה (שומה 00), לעניין מניין תקופת ההתיישנות, הקבועה בסעיף 145 לפמ"ה.

3. הסכם זה כפוף לאישור פקיד השומה".

בית המשפט קמא, אשר נקודת מוצא להכרעתו הייתה כי ההסכם תקף, קבע כי החברה הפרה את הסכם הפשרה, ואילו המשיב הפעיל את סמכויותיו בהתאם לו. איני רואה מקום לסטות מנקודת המוצא, זאת בין היתר על רקע טיעוני הצדדים. לאמור, אף אני אניח כי הסכם הפשרה עומד בתוקפו ולא בוטל. ואולם – שאלת תוקף ההסכם לחוד, ושאלת הפרתו לחוד. באשר לשאלה האחרונה, מקובלת עליי קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה ההסכם הופר על ידי המערערת, וכי המשיב, מנגד, רשאי היה לפעול כפי שפעל. אפרט את נימוקיי.

18. עולה מהחומר, כי הפשרה שנועד ההסכם להשיג היא בין עמדת המערערת – לפיה יש להמשיך ביישום הרולינג, שלשיטתה היטיב עימה; לבין עמדת המשיב – לפיה יש להחיל את שיטת יחס המחזורים. לשם הגעה לאותו "עמק השווה", הסכימו הצדדים כי בשנים 2001-2000 יוגשו הדוחות על פי הרולינג, קרי בשיטת ההקמה; ואילו משנת 2002 ואילך לא יהיה לרולינג תוקף מחייב. עניין זה הוצג על דרך השלילה – מה לא יהיה, ולא על דרך החיוב – מה כן (ראו סעיף 2.3). עוד הסכימו הצדדים כי בשנים 2001-2000 תשלם החברה את המס החריג, שמהווה 28.5% מההפרש שבין "שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע" לבין "שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג". בנוסף, נקבע כי במידה ותקבל החברה אישור שחיקה, תוכל להגיש דוחות מתקנים לאותן שנים.

בית המשפט המחוזי קיבל את עמדת החברה בקבעו כי דוחות '99-'97 הוגשו, בפועל, לפי יחס מחזוריים בלבד, קרי בחישוב חד-שלבי. כמו כן, נמתחה ביקורת על התנהלות שני הצדדים בקשר עם דוחות אלה (פסקה 15 לפסק הדין). אך בכל מקרה, נראה כי דיון בדוחות אלה והאופן שבו חושבו אינו רלוונטי לענייננו, ולמצער אינו משנה את התוצאה. אבהיר את כוונתי.

ההתייחסות לדוחות '99-'97 מצויה בחלק ההגדרות של הסכם הפשרה. "שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע" הוגדרה כ-"השיטה הקבועה בסעיף 74 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959, כפי שזו יושמה על ידי החברה בשנות המס 1997-1999" (ההדגשה הוספה). "הפרש המס" הוגדר כפער שנובע מיישום שתי ההגדרות שקדמו לו: שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע ושיטת הייחוס הקבועה ברולינג. כלומר, בהגדרת הפרש המס יש התייחסות, בעקיפין, לאופן שבו יישמה החברה את שיטת המחזוריים בדוחות '99-'97. עוד נזכיר כי בשנים 2000-2001 חויבה החברה, על פי הסכם הפשרה, בתשלום מס חריג המהווה 28.5% מהפרש המס כהגדרתו בהסכם. יוצא, כי הגדרת שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע, ובפרט ההתייחסות לדוחות '99-'97, משמשת לצורך חישוב המס החריג שעל החברה לשלם בשנים 2000-2001.

19. סעיף 2.4 להסכם הפשרה הוסיף וקבע, כי עם קבלתו של אישור שחיקה, תוכל החברה להגיש דוחות מתקנים לשנים אלה. האפשרות לתיקון הדוחות בעקבות קבלת אישור שחיקה נועדה, כמובן, לטובת החברה. הצורך בתיקון נובע מכך שאישור השחיקה מקטין את מחזור הבסיס, ולכן מגדיל את שיעור ההטבה לה זכאית החברה בשיטת ההרחבה (או מפחית את המס הכולל שבו היא חבה לפי שיטה זו). ניתן להיעזר בדוגמא מספרית: נניח כי עובר לאישור השחיקה, המס הכולל שחל על החברה לפי שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע הוא 100, ואילו המס הכולל שחל עליה לפי כתב הרולינג הוא 80. הפרש המס הוא 20, והמס החריג יהווה $5.7(X20) = 28.5\%$. כעת נניח כי אישור השחיקה הגדיל את שיעור ההטבה במס לו זכאית החברה, ומן הכיוון האחר – הקטין את המס הכולל בו היא חבה לפי שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע ל-90. הפרש המס כעת הוא 10 בלבד, והמס החריג יפחת במחצית אף הוא, לכדי 2.85. במצב כזה, קובע הסכם הפשרה, תוכל החברה להגיש דוחות מתקנים המתחשבים בשינויים הנובעים מקבלת אישור השחיקה. עוד נקבע בהסכם כי אם אישור השחיקה יתקבל לאחר ששולם המס החריג, יוחזר לחברה המס העודף ששילמה (כך אכן אירע בפועל).

כפי שעולה מהסכם הפשרה ומעמדות הצדדים שקדמו לו, הן המערערת והן המשיב סברו כי המס הכולל לפי שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע (יחס מחזוריים) עולה על המס הכולל לפי שיטת הייחוס הקבועה ברולינג (שיטת ההקמה). כך אכן היה בשנת 2000. ברם, בשנת 2001 – התהפכו היוצרות. אישור השחיקה הביא לכך כי כעת, המס הכולל לפי שיטת הייחוס הקבועה ברולינג עלה על המס הכולל לפי שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע (ראו עדות מר חמי שטרהל, סמנכ"ל הכספים בחברה, עמ' 209 לפרוטוקול הדיון בהליך קמא מיום 16.3.2009). במצב דברים זה, נראה כי החברה "לא הסתפקה" בתיקון הדוחות בסוגיית המס החרגי, כפי שקובע ההסכם, וחלף זאת ביכרה את הגשת הדוחות שלא על פי שיטת הרולינג אלא על פי שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע, דהיינו על פי יחס מחזוריים חד-שלבי כפי שיושם על ידה בדוחות '99-'97.

כזאת לא הייתה החברה רשאית לעשות. סעיף 2.4 להסכם הפשרה מאפשר לחברה להגיש דוחות מתוקנים בתנאים מסוימים. אפשרות זו מוגבלת למקרה שבו החברה תקבל אישור שחיקה. אמנם, סעיף 2.4 מפנה להגדרה של "הפרש המס" הקבועה בסעיף 1 להסכם והבנויה, כאמור, על ההגדרות האחרות: שיטת הייחוס הקבועה באישור הביצוע ושיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג. ברם, מלשון ההסכם ומבנהו עולה כי קבלת אישור השחיקה מובילה לחישוב מחודש של הפרש המס, ולפיכך להגשת דוחות מתוקנים. הא ותו לא. קבלת אישור השחיקה איננה מאפשרת את הגשת הדוחות לשנים 2000-2001 בשיטת יחס המחזוריים, והחובה המוטלת על החברה לפי הסכם הפשרה – להגיש דוחותיה בשנים אלה לפי שיטת ההקמה – עומדת בעינה.

20. החברה מבקשת להיתלות ברישת סעיף 2.1 להסכם הפשרה: "פקיד השומה יקבל את פרשנות החברה לכתב הרולינג בקשר לשנות המס 2000 ו-2001, דהיינו, יאפשר לחברה ליישם בשומותיה העצמיות את שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג" (ההדגשה הוספה). מהמילה "יאפשר" מבקשת החברה להסיק כי הבחירה ניתנה בידיה – תרצה, תגיש בשיטת ההקמה הקבועה ברולינג; תרצה – תגיש בשיטת יחס המחזוריים. פרשנות זו נדחתה על ידי בית המשפט קמא, ובצדק. ניתן להצביע על מספר טעמים לכך.

ראשית, לשון הסעיף ומבנהו: בסעיף 2.1 נעשה שימוש בשני משפטים מקבילים – "פקיד השומה יקבל את פרשנות החברה לכתב הרולינג בקשר לשנות המס 2000 ו-2001", ומיד מופיע נוסח חלופי – "דהיינו, יאפשר לחברה ליישם בשומותיה העצמיות את שיטת הייחוס הקבועה בכתב הרולינג" (ההדגשות הוספו). מכאן עולה כי

זהו הוויתור מצד המשיב במסגרת ההסכם, שנעשה בעת כריתתו. אין כאן מתן אפשרות עתידית לחברה להגיש דוחותיה כרצונה, כי אם נכונות עכשווית מצד המשיב, בשעת כריתת ההסכם, לקבל את פרשנותה לאופן שבו יש להגיש את הדוחות בשנים אלה – על פי שיטת ההקמה. יוער כי גם במצב זה, שמורה למשיב הזכות על פי ההסכם לבחון את אופן החישוב (ראו סעיף 22 להלן).

שנית, מבנה ההסכם: אפשרות הגשת דוחות מתקנים קבועה בסעיף 2.4, וכאמור מוגבלת למקרה של קבלת אישור שחיקה. סעיף 2.4 מפנה לסעיף 2.2, הקובע את חובת תשלום המס החריג, וכן להגדרת "הפרש המס" בסעיף 1 להסכם הפשרה. במילים אחרות, אין קשר בין סעיפי ההסכם המאפשרים הגשת דוחות מתקנים לבין שיטת החישוב לפיה יוגשו הדוחות בשנים אלה, הקבועה בסעיף 2.1.

שלישית, אומד דעת הצדדים: עיני, החתום על ההסכם מטעם המשיב, העיד כי לא היה זה אומד דעת הצדדים לאפשר לחברה לבחור כטוב בעיניה באיזו שיטה להגיש את הדוחות. מהחומר עולה כי מר חיים כהן, מנהל החברה שחתם בשמה על הסכם הפשרה, לא הובא לעדות על ידה.

רביעית, הרקע להסכם: יש לזכור כי שאיפתה של החברה מלכתחילה, לרבות בעת כריתת ההסכם, הייתה להגיש את דוחותיה על פי הקבוע ברולינג, דהיינו בשיטת ההקמה. ההסכמה לפיה כתב הרולינג לא יהיה בתוקף החל משנת 2002 הייתה, מבחינתה, ויתור. המשיב, מצידו, שאף לבטל את הרולינג מלכתחילה, וההסכמה לפיה בשנים 2000-2001 ימשיך הרולינג לעמוד בתוקפו היא שהייתה, מבחינתו, ויתור. כפשרה, נקבע כי בשנים 2000-2001 יוגשו הדוחות לפי שיטת ההקמה כקבוע ברולינג, וכי החל משנת 2002 הרולינג יהיה חסר תוקף. יש להניח כי אילו היה בידי המשיב להשיג את מבוקשו במלואו, ללא כל צורך בויתור מצידו לטובת החברה, הסכם הפשרה היה נראה אחרת. אך לא כך נקבע. ומשנקבע מה שנקבע – על החברה לעמוד בהוראות ההסכם כהווייתן.

21. הנה כי כן, המסקנה היא כי החברה הפרה את הסכם הפשרה, בכך שהגישה את הדוחות המתקנים לשנים 2000-2001 שלא בשיטת ההקמה הקבועה ברולינג. למעשה, וכפי שנומק לעיל, המערערת התעלמה ועקפה את הסכם הפשרה והגישה דוחות כראות עיניה, על פי שיטה אחרת.

שאלת-המשך היא נפקות ההפרה. לעמדת המערערת, אף אם ייקבע כי היא הפרה את הסכם הפשרה, הרי שלכל היותר – משמעות ההפרה היא כי יש להתחשב בדוחות המקוריים שהגישה לשנים 2000-2001, עובר לקבלת אישור השחיקה, על פי שיטת ההקמה ובהתאם לרולינג. עוד טוענת המערערת כי ככל שיישום הרולינג אינו אפשרי, יש לחזור לשיטת הדיווח שאושרה על ידי המשיב בעבר, בדוחות '99-'97: חישוב חד-שלבי של יחס מחזוריים בלבד.

גם טענות אלה דינן להידחות. כפי שקבע בית המשפט המחוזי, הרולינג, שאימץ את שיטת ההקמה, לא ביטל את החובה שהוטלה על המערערת בכתב האישור ובאישור הביצוע לקבוע מחירי העברה. חרף זאת, גם דוחותיה המקוריים של החברה לשנים אלה לא כללו מחירי העברה. גם טענת המערערת, כאילו המשיב מעולם לא הלין בפניה על אי קביעת מחירי העברה (ראו למשל סע' 27 לסיכומים), אינה מדויקת. הרי הדיונים שהובילו להסכם הפשרה נולדו על רקע תחושתו של עיני, כנציג המשיב, לפיה הדוח המקורי שהגישה החברה לשנת 2000 – ללא מחירי העברה – אינו משקף את ההכנסה שנכון היה לייחס למפעלה בדימונה. באופן דומה, לא ניתן גם לחזור וליישם את שיטת החישוב שיישמה החברה בדוחות '99-'97 – יחס מחזוריים חד-שלבי – רק בשל עצם העובדה שכך נעשה בעבר. אמנם, דוחות אלה אושרו על ידי המשיב וסומנו על ידו בקוד 01. נראה כי בכך נפל פגם, שהרי המשיב התנגד באופן עקרוני לאופן החישוב האמור. ואולם, כפי שקבע בית המשפט קמא, גם התנהלות החברה בקשר לדוחות אלה הייתה לקויה. זאת בשל כך שלא הבהירה למשיב כי הערות רואי החשבון מטעמה – לפיהן הוגשו בקשות לנטרול נכסים וההנחה היא כי תאושרנה – נכתבו "לשם הזהירות" בלבד ולא משום שהחברה מקבלת את שיטת החישוב החד-שלבית. יתר על כן, אישור המשיב את דוחות '99-'97 ממילא איננו סוף פסוק, על רקע הסכמות והתפתחויות מאוחרות, כפי שתוארו לעיל.

לסיכום עניין זה, נדמה כי בטענותיה של המערערת בדבר נפקות ההפרה, לפיהן נכון "להחזיר את הגלגל לאחור" וליישם שיטות חישוב קודמות שאינן רלוונטיות או שמלכתחילה לא יושמו על ידה כראוי – יש, בנסיבות העניין, משום "זגזוג" לא ראוי בין השיטות השונות, בהתאם לתוצאה שתיטיב עימה ביותר. לאמור, משעה שהחברה לא פעלה גם בהתאם לרולינג, היא אינה יכולה להיבנות כעת מן הטענה כי יש לשוב ולפעול בהתאם להוראותיו. טענה זו של מעין-מניעות אינה עומדת לבדה. ניתן לומר, כי החברה אינה רשאית לחזור לאחור ולהחיות את הרולינג, מהפרספקטיבה של שתי נקודות זמן – עבר ועתיד. עבר – מכיוון שהמסמך המכונן בכל מקרה איננו הרולינג אלא כתב האישור, ובעקבותיו אישור הביצוע. המערערת איננה

יכולה לדרוש נסיעה לאחור רק עד לנקודה שנוחה לה. המשך הנסיעה לאחור – עד לשלב של כתב האישור ואישור הביצוע – משפיעה, כפי שהוסבר לעיל, על הבנת ופרשנות הרולינג. עתיד – מכיוון שהפרת הסכם הפשרה על ידי המערערת איננה ההתפתחות האחרונה במקרנו, הרלוונטית להכרעה. להפריה תוצאות שונות. כפי שנבהיר עתה, ההסכם מכשיר את המשיב להגיב, והמחדל של המערערת מספק צידוק לעשות כן.

22. מכאן לנקודה אחרונה וחשובה ביחס להסכם הפשרה, הנוגעת להתנהלות המשיב. עיון בסעיפי ההסכם עצמו מעלה כי הם מאפשרים למשיב לפעול כפי שפעל. כך, סעיף 2.1 מורה כי "לפקיד השומה שמורה הזכות לבחון במסגרת הליכים שומתיים את אופן חישוב ההכנסה החייבת המיוחסת לכל מפעל ממפעלי החברה (מחירי העברה, שיטת ייחוס הוצאות, וכו')". סעיף 2.5 מבהיר כי "פקיד השומה אינו מקבל את שומות החברה לשנות המס 2000 ו-2001 בהסכם, ואין בהסכם זה כדי לצמצם את סמכות פקיד השומה, כפי שזו קבועה בדין לשום את החברה בקשר לשנות המס האמורות, מעבר לאמור בסעיף 2.1 דלעיל". צא ולמד, כי הסכם הפשרה איננו מהווה הסכם שומה כי אם הסכם שנועד להסדיר את אופן הגשת הדוחות לשנים 2000-2001 ואת שיטת החישוב בהם, לרבות התייחסות להתפתחויות עתידיות כקבלת אישור השחיקה. ההסכם לא נועד למנוע מהמשיב את היכולת והסמכות לבחון את הדוחות, ולאחר בחינה זו – לאשרם או לדחותם. אדרבה – הוא מעניק לו אותן. אין מדובר במסקנה הנובעת מן הנסיבות, כי אם מלשונו הברורה של ההסכם. היכולת והפעלת הסמכות בדבר בחינת הדוחות אף מועצמות מהשתלשלות ההליכים, לרבות ההפרה של החברה ביחס להסכם הפשרה ואף ביחס לרולינג. אכן, כבר הבהרתי לעיל, כי לשונם של כתב האישור ואישור הביצוע עמומה, ואף המשיב היה צריך להיות עקבי ובהיר יותר באשר להתנהלותו כלפי המערערת. ניתן לקוות שהמשיב יפיק את הלקחים. ברם, מבחינת החיוב מושא הערעור שהוטל על המערערת, נראה שהוא משקף את תכלית חוק העידוד, כתב האישור ואישור הביצוע ואילו עמדת המערערת אינה משתלבת עם אלה.

23. נסכם את הדיון בסוגיה הראשונה – חישוב חד-שלבי או דו-שלבי. עד כה התמקדנו בשאלה האם רשאית הייתה החברה להגיש את דוחותיה בשנות המס שבערעור בחישוב לפי שיטת יחס מחזוריים חד-שלבי. ראינו כי המענה לה הוא שלילי. כך הן משום שלשונם ותכליתם של כתב האישור ואישור הביצוע מצביעות על שיטת חישוב דו-שלבית כמתאימה יותר; הן משום שהחברה לא עמדה גם בהתחייבויותיה המאוחרות; והן משום שהסכם הפשרה אפשר למשיב לבחון את דוחותיה, ולא חייבו לקבלם. כעת נפנה לבירור הסוגיה השנייה, והיא האם בידי החברה מצוי אישור נטרול

תקף. ככל שהמענה לשאלה זו יהיה חיובי, דחיית עמדתה של החברה בסוגיה הראשונה אינה משנה ממש, והתוצאה הסופית של הכרעתנו תהיה לטובתה. הסיבה לכך היא כי חישוב דו-שלבי, כאשר הנכסים שיש להביא בחשבון במסגרת השלב השני – יחס נכסים – מנוטרלים, במהות כמוהו כחישוב חד-שלבי. במילים אחרות, אישור הנטרול – ככל שהוא תקף ורלוונטי – עשוי לאיין את הצווים, שכן אם הנכסים מנוטרלים, אין עוד משמעות ליחס הנכסים שהמשיב מבקש ליישם לאחר יחס המחזוריים.

ב. אישור הנטרול

24. את טענות המערערת בקשר עם אישור הנטרול ניתן לסווג לשתי קבוצות: טענות "מעטפת" וטענות "מהות". הקבוצה הראשונה כוללת את הטענה לפיה מכתב ההשגה, שיצא לאחר אישור הנטרול ובעקבות התערבות המשיב, אינו תקף. בכל מקרה, מוסיפה המערערת, לאחר כעשור מאז מכתב ההשגה, ומשעה שרשימת ההשקעות שנטרולן התבקש טרם הובאה להחלטת מנהלת מרכז ההשקעות, חרף האמור במכתב זה – הרי שההשגה פקעה. עוד טוענת המערערת כי שגה בית המשפט המחוזי בכך שלא התייחס לשאלות תוקף מכתב ההשגה ולטענות הרבות שהעלתה בקשר לבטלותו, ולמצער לפקיעתו, כגון הפרת זכות הטיעון, חובת ההנמקה וחובת ההגינות. בפי המערערת טענה נוספת, שלפחות מבחינתה ניתן לשייך לקבוצת "המעטפת", שכן בעיניה מדובר בעניין טכני-פורמאלי בלבד. הטענה היא כי העובדה שאישור הנטרול מתייחס לתכנית 642 ולא לתכנית 536 אינה משנה דבר. על פי קו זה, הנכסים שנטרלו במסגרת האישור הם נכסים לא-יצרניים, ונותרים כאלה גם אם ישויכו לתכנית מאוחרת יותר. הקבוצה השנייה מתמקדת בשאלת טיבם ומהותם של הנכסים הכלולים באישור הנטרול, והאם הם עומדים בתנאים הנדרשים לפי חוק העידוד ותואמים להנחיות מרכז ההשקעות. אליבא דהמערערת, מדובר בנכסים שניתן לנטרל בהיותם לא-יצרניים אלא נכסים שנועדו למחקר ופיתוח. מנגד, המשיב דוגל בעמדה לפיה מדובר בנכסים יצרניים שלא ניתן לנטרלם. עוד מציינת המערערת כי נכסים זהים נטרלו בעבר על ידי המשיב, במסגרת אישור נטרול שקיבלה החברה בשנת 1998 והוצג בבית המשפט קמא כמע/38 (צורף כ-מ/39/לח לתיק זה. להלן: אישור הנטרול הקודם).

לצד דחיית טענותיה הדיוניות של המערערת, שאינן המוקד בפנינו ומכל מקום מקובלת עליי ההכרעה קמא בעניינן – ביסס בית המשפט המחוזי את קביעתו לפיה אישור הנטרול אינו תקף ואינו רלוונטי, בעיקר על העובדה כי אישור זה התייחס לתכנית 642 ולא לתכנית 536 – היא התכנית המתאימה. אינני סבור כי מדובר בנימוק "טכני-פורמאלי", כלשון המערערת. לא ניתן להתעלם מזהותה של התכנית אליה

מתייחס אישור הנטרול. מעבר לכך, ביסוד עמדת המערערת ניצבת ההנחה כי הנכסים שנוטרלו במסגרת האישור הם נכסים שמטיבם ומעצם מהותם ניתן וצריך לנטרל. לפיכך, לשיטתה, שיוך לתכנית מסוימת אינו בעל חשיבות מכרעת. יוצא, כי ההכרעה בטענה המהותית שמעלה המערערת – האם מדובר בנכסים ברי-נטרול – משפיעה, בין היתר, על "טענת המעטפת" שנטענה בדבר התכנית הרלוונטית. כפי שיבואר, התוצאה היא אותה תוצאה.

25. כלל בנטרול נכסים, המוסכם על הצדדים, הוא שאין מדובר בנכסים יצרניים במפעל [ראו, למשל, הפסקה האחרונה בצווי המשיב (מ/13) וסעיף 40 לסיכומי המערערת; וכן סעיף 6.3 לנוהל נטרול נכסים של מרכז ההשקעות (מ/20)]. שאם כן, והם נרכשו לאחר שנת ההפעלה כך שאינם כלולים בתכנית המאושרת, חזקה עליהם שהם משתתפים בייצור וניתן לייחס להם את ההכנסה המופקת מהם – הכנסה שלא אמורה לחסות תחת הטבות המס שמקנה כתב האישור. בית המשפט המחוזי קבע, ביחס לפעילות המחקר והפיתוח, כי אינו רואה "צורך להכריע אם בהתחשב במהות פעילותה העסקית של המערערת יש לראות בה פעילות ייצור" (פסקה 5 לפסק הדין). קביעה זו נעשתה בחלק אחר של הדין, ביחס לשלושת מוקדי הפעילות של המערערת (המחלקות במפעל החברה בבני ברק, פעילות קבלן המשנה בדימונה ופעילות קידוד וצריבת נתונים במפעל החברה בדימונה). קביעה זו לא נאמרה בהקשר של תוקף אישור הנטרול – שאלה שהוכרעה, כאמור, באמצעות נימוקים אחרים. אכן, נוטה אני לקבל את עמדת המערערת, לפיה מוטב היה אילו נדרש בית המשפט קמא בצורה מפורשת לשאלת סיווגם של נכסי מחקר ופיתוח כנכסים יצרניים. כך למשל בשל הקשר הנטען בין התכניות. ברם, בכל מקרה ובמכלול, די בטענות הצדדים, בחומר שנפרש בפניי ובקביעות שונות של בית המשפט המחוזי, גם אם לא ישירות, כדי לדחות את עמדת המערערת לפיה אישור הנטרול תקף. ואפרט.

לטענת המערערת, "נכסי המו"פ אשר נכללו במסגרת אישור הנטרול נופלים לקטגוריית "ציווד מו"פ" היינו – ציווד שמיועד למחקר ופיתוח. משהוא מיועד למחקר ופיתוח, פשיטא הוא שאיננו מיועד לייצור. והוא אכן איננו מיועד לייצור" (סעיף 41 לסיכומיה). אלא שהשאלה מהו ייצור אינה פשוטה. תיתכנה לה תשובות שונות, כתלות בהקשר הכולל, לרבות סוג החברה ומהות פעילותה. כך, למשל, נקבע בהקשר אחר ביחס לפרסום עיתון כי "הפיכת חומר הגלם למוצר בעל צורה ותוכן אחרים צריכים להיבדק, בכל מקרה, לאור החומר המשמש לייצור. מבחינה זו אין הענבים ההופכים ליין דומים לטייטה הכתובה, כי תהליכי הטיפול הם בהכרח שונים" (דברי הנשיא מ' שמגר בר"ע 43/86 הוצאת עיתון "הארץ" בע"מ נ' אבי שהם, פ"ד (1) 340, 343

(1986)). גם לזמן יש משמעות, בהינתן המהפכה הטכנולוגית והתקדמות המדע. עוד יש לזכור כי השאלה "מהו ייצור" איננה השאלה בשלמותה. למעשה, יש לבחון מהי תכלית השאלה. קרי, לאיזה צורך נדרשים אנו לבחון מהו ייצור. אף בהקשר המיסויי ייתכנו הבדלים, לנוכח תכליות ומטרות שונות שמבקש המחקק לקדם. כך, ישנם מקרים שבהם פעילות יצרנית מזכה בהטבות מס (ראו, למשל, ע"א 1960/90 פקיד השומה תל אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח(1) 200 (1992)), ולעומתם מקרים אחרים – כמקרנו – בהם סיווג הנכסים כיצרניים עלול לגרוע מהן. אין בכוונתי להידרש לכל השיקולים הרלוונטיים לדיון בשאלה זו, שהשלכותיהם רחבות יותר מגבולות התיק דנא. אסתפק ואשתדל להתמקד בנסיבות מקרנו. אמנם, ככלל, ישנם מובנים שבהם מכונה תעשייתית היא בעלת מאפייני ייצור בולטים יותר מפעילות של מחקר ופיתוח. ואולם, בחברות מסוימות – כגון חברות טכנולוגיות או חברות הייטק, ובייחוד בימינו אנו, פעילות המחקר והפיתוח היא הפעילות הייצורית, ולכל הפחות – באה בגדרה. עוד אוסיף, בהמשך להערה בדבר תכלית השאלה, כי בחברות כאלה, עיקר ייצור ההכנסה נובע מאותה פעילות מחקרית-פיתוחית. זאת להבדיל ממפעל המרוויח את עיקר לחמו מפסי ייצור תעשייתיים.

רציונל זה מצא ביטוי בסעיף 6.3.3.3 לנוהל נטרול נכסים של מרכז ההשקעות (מ/ש/20), לפיו הנכסים שלא ינוטרלו הם כל נכס יצרני, וכן "מחשבים וציוד היקפי ותוכנות במפעלים עתירי ידע ("היי טק")." המערערת, שהיא חברה טכנולוגית, עונה על תנאי זה. בית המשפט קמא קבע, כממצא עובדתי, כי מדובר ב"מפעל עתיר ידע" שהגדלת המכירות שלו נובעת בעיקר ממחקר, פיתוח, זכויות פטנטים בהם החזיקה המערערת ומפעילות שיווק והנהלה..." (פסקה 7 לפסק הדין). על פני הדברים ומבלי לקבוע מסמרות, נראה כי ניתן לבסס מסקנה זו גם על העובדה כי החברה קיבלה אישור שחיקה, שכותרתו "קבלת מעמד של מפעל המתאפיין במחזוריות טכנולוגית גבוהה" (ראו והשוו רובין, בסעיף 3.4).

זאת ועוד: אין מחלוקת כי נכסי המו"פ הכלולים באישור הנטרול מצויים במפעל החברה בבני ברק, וענף עיקרי בפעילות החברה במפעל זה היא פעילות המחקר והפיתוח. ואילו בכתב האישור ואישור הביצוע הודגש כי ההטבות במס תינתנה לפעילות הנובעת מהמחזור בדימונה בלבד. בקשת המערערת לנטרל את כל הנכסים שרכשה ואשר אינם נכללים בתכנית 536 משמעותה שכל הגידול במחזור ביחס לשנת הבסיס יזכה להטבת המס, על אף שרובו של גידול זה אינו נובע ממפעל החברה בדימונה, אלא מפעילות המחקר והפיתוח שנעשית בבני ברק (וכן מפעילות הייצור של

קבלן המשנה). כפי שצוין לעיל, תוצאה כזו אינה מתיישבת עם תכלית חוק העידוד, כתב האישור ואישור הביצוע.

לסיום נקודה זו יצוין, כי התמונה ביחס לאישור הנטרול הקודם שניתן לחברה בשנת 1998 איננה שלמה. כך, אישור הנטרול הקודם מתייחס למכתב מוקדם, שלא אותר. כמו כן, הועלתה במסגרת החקירות בהליך קמא האפשרות כי מדובר על השקעות שבוצעו בשנת 1996, שממילא נכללות במחזור הבסיס. לאמור, נכסים שכבר נכללו בתכנית המאושרת – תכנית 536, ולא בנכסים שנרכשו לאחריה (ראו עמ' 341-348 לפרוטוקול הדיון מיום 21.6.2010). לא ניתן, אפוא, לבסס את עמדת המערער על אישור הנטרול הקודם. עולה כי נכון לדחות את טענות המערער ביחס לאישור הנטרול, הן מחמת התכנית אליה משויך האישור (טענת ה"מעטפת") והן מחמת מהות הנכסים כנכסים יצרניים בנסיבות העניין (הטענה המהותית).

באשר לתוקף ההשהיה, אומר זאת: לאחר שנדחתה המרצת הפתיחה שהגישה המערערת כנגד ההחלטה להשהות את הנטרול (ה"פ 7216/08), שנמחקה בהעדר סמכות עניינית, לא פעלה המערערת בנתיבים אחרים למימוש זכויותיה, ובחירה להותיר את המצב כמות שהוא. מהחומר עולה כי מכתב ההשהיה הוצא לאחר שהמשיב הבהיר את עמדתו לצאיג, מנהל מרכז ההשקעות בזמנו, לפיה מתן האישור יסודו בטעות גם מפני שהוא מתייחס לנטרול נכסי מו"פ. ושוב נזכיר את השלכות אי זימונו של צאיג לעדות על ידי המערערת, גם בנקודה זו. בנוסף, במכתב ההשהיה צוין כי לרשות המערערת "עומדת האפשרות להעביר למנהלה חומר נוסף בכתב...". חומר כזה לא הוגש. התמונה הכוללת מצביעה על כך שמכתב ההשהיה נותר בתוקף. מכתב זה מבוסס גם על הסתייגות מהותית בדבר התאמת הנכסים לסיווג של נכסים שאינם-יצרניים וקבלת אישור נטרול בגינם. המערערת מצידה פעלה ב"שב ואל תעשה". גם אם היה מקום שהבקשה לנטרול תובא להחלטת מנהלת מרכז ההשקעות, כאמור במכתב ההשהיה, הרי שהמערערת לא פנתה למרכז ההשקעות בנדון מאז הוצאת המכתב בשנת 2006. כאמור, הפעולה היחידה בה נקטה המערערת – המרצת הפתיחה – נדחתה מחוסר סמכות. אשר על כן, לא ניתן לקבל את עמדת המערערת אף בדבר "פקיעת ההשהיה". נימוקים אלה מצטרפים להסתייגויות הפורמאליות והמהותיות מסיווג הנכסים כברי-נטרול, כפי שהובאו לעיל.

26. עניינה של המערערת ידע תמורות ותהפוכות. כפי שציין בית המשפט קמא, התנהלותם של שני הצדדים אינה חפה מקשיים. אך בשורה התחתונה, התוצאה המעוגנת בצווים לפיה יש להפעיל יחס מחזוריים ולאחריו יחס נכסים לשם חישוב ההכנסה החייבת של החברה היא התוצאה הראויה. כך מבחינת המסמכים הרלוונטיים – כתב האישור ואישור הביצוע; מבחינת תכליתם של מסמכים אלה ושל חוק העידוד; ומבחינת ההתפתחויות המאוחרות יותר כדוגמת הרולינג והסכם הפשרה. בהינתן המחלוקת בין הצדדים, וכפי שהוסבר, פרשנות המשיב שאומצה על ידי בית המשפט קמא הולמת יותר את הנסיבות, את מטרת ההקלה במס ואת יעדיה. אילו עמדה החברה בהתחייבויותיה במלואן – הן לפי הרולינג והן לפי הסכם הפשרה – ייתכן כי התוצאה הייתה אחרת. במקום זאת, בכל אחד מן הניסיונות לגבש את הדרך הנכונה לפיה יש לשום את החברה, בחרה היא לאמץ את הדבש ולהתעלם מן העוקץ. פעולותיה הביאו לייחוס הטבות מס בסכומים של עשרות מיליוני שקלים, בגין רכישת מכונות ייצור במסגרת תכנית 536 בשווי של כ-700,000 ש"ח בלבד שלא הניבו את עיקר הכנסתה. בעיקר, הן הביאו לסיכול התכלית של הענקת הטבות מס לפעילות החברה בפריפריה. התייחסות לאישור הנטרול כתקף אינה נכונה כשלעצמה, ואף תביא לאותה תוצאה בלתי-רצויה.

אשר על כן, אציע לחבריי לדחות את הערעור. על רקע כל הנימוקים שפורטו, אציע להסתפק בהשתת הוצאות ושכ"ט עו"ד על המערערת בסך של 80,000 ש"ח.

ש ו פ ט

השופט י' דנציגר:

אני מסכים.

ש ו פ ט

השופט א' שהם:

אני מסכים.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט נ' הנדל.

ניתן היום, ל' בסיון התשע"ו (6.7.2016).

שופט

שופט

שופט