



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

העותרת אכסקליבור מערכות בע"מ
על-ידי ב"כ עוה"ד זיו שרון ואח'

נגד

המשיבים 1. מרכז ההשקעות, על פי החוק לעידוד השקעות הון
2. מנהל מרכז השקעות
3. מינהלת מרכז ההשקעות
4. ועדת הערר, על פי החוק לעידוד השקעות הון
באמצעות פרקליטות מחוז ירושלים (אזרחי)

פסק דין

העתירה

1. לפניי עתירה מינהלית המופנית נגד החלטת ועדת הערר, על-פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – חוק עידוד השקעות הון או החוק), מיום 28.3.17, שבגדרה נדחה ערר שהגישה העותרת, ונקבע כי "נוהל שחיקת מחזור בסיס לחברות עתירות מו"פ וכוח אדם מיומן" (להלן – נוהל השחיקה או הנוהל), שהותווה בשנת 1998 אגב החלה רטרואקטיבית משנת המס 1996, יחול רק על תכניות ש"שנת ההפעלה" שלהן הייתה מ-1996 ואילך, וכי מטעם זה לא ייושם הנוהל על תכנית שאושרה לעותרת בשנת 1993 ושנת הפעלתה קדמה ל-1996.

הרקע המשפטי

2. חוק לעידוד השקעות הון קובע שני מסלולי הטבות עיקריים: האחד – מסלול הטבת מס; והשני – מסלול מענקים. ככל שמדובר במסלול הטבת מס, הרי שהטבת מס חלה על ההכנסה החייבת של המפעל, שקיבל אישור לכך ממרכז ההשקעות. סעיף 74 לחוק קובע את הדרך לייחס מחזור הכנסות ב"מפעל מעורב", קרי – מפעל שחלק ממחזור הכנסותיו זכאי להטבת מס בגין אישור



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

שניתן על-ידי מרכז ההשקעות, כאשר החלק האחר מההכנסות נובע מפעילות אשר אינה זכאית להטבת מס מכוח החוק. שעה שניתן אישור להטבת מס, קובע מרכז ההשקעות את "מחזור הבסיס", זאת על-יסוד מחזור ההכנסות של החברה, כאשר התוספת מעבר ל"מחזור הבסיס" נהנית מהטבת המס, ואילו "מחזור הבסיס" עצמו אינו זוכה להטבת מס. הנחת המוצא בעניין זה היא, כי הגידול בהכנסות נובע מתוכנית ההשקעה שערך המפעל, אשר אושרה על-ידי הרשות כתוכנית הזכאית להטבות מס; ולכן כל הגידול בהכנסות, מעבר למחזור הבסיס, זכאי להטבות מס, שעה שבעניין מחזור הבסיס אין זכאות להטבות מס, היות שמקורו בהכנסות שלא נוצרו כתוצאה מההשקעות החדשות, נושא התכנית.

3. במהלך השנים נתחוו, כי במפעלי היי-טק קיים שינוי מואץ בפיתוח של מוצרים – מוצר שפותח בעבר ואשר ייצר הכנסה לחברה כבר אינו רלבנטי עוד, וישנם מוצרים חדשים שמייצרים את ההכנסה לחברה. הדבר גרם לכך שמחזור הבסיס מורכב רובו ממוצרים חדשים שזכאים להטבות מס, אך נוצר עיוות בכך שהמכירות של המוצר החדש משויכות קודם למחזור הבסיס, ורק לאחר מכן לתוספות מעבר למחזור הבסיס. מכאן נוצר מצב, שלפיו ההכנסות הזכאיות להטבות מס, לא קיבלו את מלוא ההטבות שהן זכאיות להן. מטעם זה, ובהתאם לסמכות הקבועה בסעיף 74 לחוק, נקבע "נוהל שחיקת מחזור בסיס לחברות עתירות מו"פ וכוח אדם מיומן". נוהל השחיקה נועד להקל בעניינין של חברות המפתחות מחקר ופיתוח, בכך שמחזור הבסיס יישחק כל שנה ב-10%, זאת היות שכאמור מחזור הבסיס כבר אינו מייצג נאמנה את המכירות של החברה. בדרך זו, כאשר מחזור הבסיס נשחק, דהיינו – מופחת בכל שנה ב-10%, ההכנסות החדשות אינן רק ממלאות את מחזור הבסיס (וחבות במס מלא) והן תהיינה זכאיות להטבת המס. הנוהל בא להיטיב עם חברות היי-טק שמאופיינות במחזור טכנולוגי גבוה, והיה פרי מדיניות שהותוותה על-ידי משרד המסחר והתעשייה ומשרד האוצר, אגב ההכרה בפגיעה בהכנסות המדינה מתשלומי המס. בהקשר זה צוין בנוהל עצמו, במסגרת דברי ההסבר שבו: "במפעלי היי-טק, ההנחה כי מחזור הבסיס, שהנו פרי



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

של תכניות השקעה קודמות, ימשיך להתקיים במקביל לפירות התכנית החדשה, איננה תואמת את המציאות, מפאת מחזוריות טכנולוגיות ומוצרים גבוהות; לאור האמור לעיל אושר על-ידי שר התמ"ס ושר האוצר נוסח חישוב מחזור הבסיס שהנו ייחודי לאוכלוסיית מפעלים זו". הנוהל אושר על-ידי השרים בשנת 1998; ואולם היות שחלפה תקופה עד שפורסמו התנאים להחלת הנוהל, הוחלט כי הנוהל יחול רטרואקטיבית החל משנת המס 1996. סעיף 7 להוראת הנוהל קבע, כי "תחולת הכללים הנה החל משנת המס 1996 כאשר החל משנה זו יופחת מחזור הבסיס ב-10% מדי שנה".

4. במקביל, פרסמה רשות המיסים חוזר מס הכנסה 10/99, שהסדיר את אופן קבלת ההטבה בדבר שחיקת מחזור הבסיס. בדברי המבוא לחוזר הנ"ל צוין: "החוק לעידוד השקעות הון אשר נחקק ב-1959 והתיקונים שנוספו לו לאורך השנים, עוצבו לפרופיל התעשיות שהיו לנגד המחוקק באותו מועד. הכללים שנקבעו בחוק, בכל הקשור לאופן חישוב הטבת המס במקרה של תכניות הרחבה (סעיף 74 לחוק) מעוררים קושי רב ביישומן באוכלוסיית מפעלי ההי-טק, וזאת לאור שורה של הנחות אשר מניח החוק לגבי המפעל התעשייתי ואשר אינן עומדות במבחן המציאות כאשר מדובר במפעלי ההיי-טק. בנסיבות אלו, יש חשיבות רבה בהתאמת הקריטריונים במסגרת החוק הקיים, באופן אשר יבטיח מינימום עיוותים. לאור זאת בשנת 1998 אושר, על-ידי שר האוצר ושר המסחר והתעשייה, נוהל שחיקת מחזור בסיס לחברות עתירות מו"פ וכוח אדם מיומן המתאפיינות במחזוריות טכנולוגית גבוהה".

5. מדיניות מתן האישורים על-ידי מרכז ההשקעות עברה שינוי בשנת 2001. עד לאותה שנה נהג מרכז ההשקעות להחיל את הנוהל רטרואקטיבית גם על תכניות ששנת ההפעלה קדמה לשנת 1996, והכיר בשחיקת מחזוריים גם עבור תכניות ששנות ההפעלה היו מוקדמות יותר. ואולם, לטענת המשיבים, החל משיבת ועדת המשנה של מרכז ההשקעות מיום 24.10.01 (ישיבה מס' 8); וכפי שצוינו הדברים לראשונה בפרוטוקול ועדת המשנה מיום 12.12.01 (ישיבה מס' 9) נקבע על-ידי



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

הוועדה, כי "תכניות ששנת ההפעלה שלהן לפני 1996 לא תהיינה זכאיות לשחיקת מחזור". הלכה למעשה, רק בחודש דצמבר 2001 תועדה לראשונה המדיניות החדשה, כאשר שינוי המדיניות לא פורסם ברבים; ויודגש, כי הוועדה לא שינתה את הנוהל, אלא שינתה, לשיטתה, את המדיניות הפרשנית בעניין סעיף 7 לנוהל, המתייחס לתחולה הרטרואקטיבית.

6. כאן המקום לציין, כי חוק עידוד השקעות הון, בנוסחו עד ליום 31.12.16, קבע בסעיף 25 שעל החלטות המינהלה ניתן להגיש ערר לשר האוצר ולשר הכלכלה, שיקבלו החלטתם על-יסוד חוות-דעתה של ועדה מייעצת לשרים, בהרכב של חמישה חברים, שימונו על-ידי השרים. ביום 1.1.17 נכנס לתוקף חוק ההתייעלות הכלכלית (תיקוני חקיקה להשגת יעדי תקציב לשנות התקציב 2017 ו-2018), התשע"ז-2016 (להלן – חוק ההתייעלות הכלכלית). בחוק ההתייעלות הכלכלית נקבע מנגנון של השגה לפני ועדת השגה, חלף המנגנון הקודם של ועדה מייעצת ומתן החלטה על-ידי השרים. בנוסף קבע חוק ההתייעלות הכלכלית הוראת מעבר, בסעיף 86(א) לחוק, שלפיה חוות-דעת של הוועדה המייעצת לפי סעיף 25(ב) לחוק, כנוסחו ערב יום תחילתו של חוק ההתייעלות הכלכלית, תחשב כמאושרת בידי השרים וכהחלטת השרים. על-פי הסעיף האמור, היה על הרשות להשקעות להוציא החלטות בכל העררים התלויים ועומדים בתוך 180 יום ממועד כניסת החוק לתוקף; ועל-רקע זה ניתנו בחודש מאי 2017 כ-144 החלטות בעררים שהיו תלויים ועומדים ערב כניסת חוק ההתייעלות הכלכלית לתוקף, שטרם ניתנה בהם החלטה על-ידי שרי האוצר והכלכלה.

7. אקדים ואציין, כי העתירה מתמקדת בהחלטת מרכז ההשקעות במסגרת המדיניות החדשה האמורה מסוף שנת 2001, שלא להחיל את נוהל השחיקה על תכניות ששנת ההפעלה שלהן קדמה ל-1996, ובכללן התכנית שאושרה לעותרת בשנת 1993 אשר בקשה להחיל את הנוהל בעניינה הייתה תלויה ועומדת במרכז ההשקעות החל מחודש פברואר 2001. העתירה מופנית כלפי החלטת הוועדה המייעצת שדחתה את הערר שהגישה העותרת על החלטת מרכז ההשקעות בעניין זה.



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

הרקע העובדתי

8. להלן הרקע העובדתי העולה מכתבי הטענות על נספחיהם. העותרת הנה חברה עתירת טכנולוגיה, המאוגדת בישראל. היא עוסקת בפיתוח וייצור מעגלים משולבים במערכות בקרה מוטסות, ופועלת במחוזרים טכנולוגיים מתקדמים המתאפיינים במחזוריות טכנולוגית גבוהה. הבעלים של העותרת הוא משקיע חוץ, תושב ארה"ב, אשר בחר להקים את המפעל בישראל. תכניות ההשקעה שמפעילה העותרת, אושרו במהלך השנים וקיבלו מעמד של "מפעל מאושר" על-ידי הרשויות עוד משנת 1995.

9. ביום 5.9.93 הגישה העותרת בקשה לאישור תכנית השקעות לפי החוק, להרחבת המפעל שלה בירושלים, וביקשה לקבל הטבות במסגרת המסלול החלופי הקבוע בחוק, קרי – מסלול הטבות המס. ביום 20.9.93 הונפק לה כתב אישור במסלול הטבות המס, להרחבת המפעל לייצור מוצרי סימולציה ובקרה לתקשורת בירושלים בהשקעה של 705,600 ש"ח, בהתאם לתכנית שהגישה – מס' 539-15072 (להלן – תכנית 539). בחודש יוני 1995 הונפק לעותרת אישור ביצוע סופי לתכנית 539, בגין השקעות שבוצעו והוכרו בסך 324,113 ש"ח, ונקבעה "שנת הפעלה" לתכנית – 1994. ביום 6.7.95 הודיע מרכז ההשקעות לעותרת, כי לאחר בדיקה, אין באפשרותו לשנות את שנת ההפעלה והיא נותרת שנת 1994, שכן ההשקעה בוצעה ברובה במחצית השנייה של שנת 1993. כאמור, בשנת 1998 אישרו שר התעשייה והמסחר ושר האוצר את נוהל שחיקת מחזור הבסיס, שכלל הוראה בדבר החלה רטרואקטיבית של הנוהל משנת המס 1996.

10. ביום 8.2.01 פנתה העותרת למרכז ההשקעות וביקשה לקבל מעמד של "מפעל המאופיין במחזוריות טכנולוגית גבוהה" ביחס לשלוש תכניות השקעה שבוצעו על-ידה (תכניות 530, 116 ו-539); וכן להחיל עליה את נוהל שחיקת המחזור החל משנת 2000. ביום 12.12.01 דנה ועדת



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

משנה של מרכז ההשקעות במספר בקשות של חברות שונות להחיל עליהן את נוהל שחיקת המחזוריים; ובטרם דנה בבקשות לגופן, החליטה כי "תכניות ששנת ההפעלה שלהן לפני 1996 לא תהיינה זכאיות לשחיקת מחזור". בעניינה של העותרת החליטה ועדת המשנה להכיר בה כ"חברה בעלת מחזוריות טכנולוגית גבוהה, לצורך חישוב מחזור הבסיס בהתאם לנוהל שחיקת המחזור". ביום 21.1.02 הונפקו לעותרת האישורים רק עבור שתי תכניות (תכניות 530 ו-116), ששנת ההפעלה שלהן הייתה לאחר שנת 1996. במשך למעלה מ-10 שנים לא קיבלה העותרת מענה על-ידי המשיבים ביחס לבקשתה בעניין לתכנית 539.

11. במקביל, הוצאו לעותרת על-ידי פקיד השומה חיובי מס בהיקפים של מיליוני שקלים, כאשר צוין בשומות, כי הסיבה להוצאתן היא היעדר אישור כמפעל המאופיין במחזוריות טכנולוגית גבוהה ביחס לתכנית 539. בהקשר זה ציין פקיד השומה בתשובתו לעותרת, כי הסיבה לאי-הוצאת האישור היא העובדה ששנת ההפעלה של התכנית המבוקשת היא 1994, בשעה שתחולת הנוהל היא משנת 1996. על השומות האמורות ערערה העותרת לבית-המשפט המחוזי בירושלים בהליכים של ערעורי מס הכנסה.

12. ביום 3.5.07, חמש שנים לאחר שהעותרת קיבלה את האישורים עבור שתי התכניות 530 ו-116, פנתה העותרת במכתב למרכז ההשקעות, שבגדרו הלינה על כך שבקשתה לאשר את תכנית 539 טרם קיבלה מענה. לאחר תזכורות, נענתה העותרת ביום 9.8.07 על-ידי מרכז ההשקעות, כי הנושא הועבר לבחינת הייעוץ המשפטי במשרד. בחודש ינואר 2008 זומנו באי-כוח העותרת לדין במרכז ההשקעות, שבמסגרתו העלו את טיעוניהם, ונמסר להם כי הנושא ייבדק. לאחר מספר מכתבי תזכורת נמסר לעותרת, כי בקשתה נמצאת עדיין בבדיקה. בין לבין נדחו מעת לעת הדיונים בערעורי המס, כאשר בית-המשפט המחוזי הביע תמיהתו על אי-מתן מענה על-ידי מרכז ההשקעות.



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

13. רק ביום 26.1.11, כעשור לאחר הגשת הבקשה, קיבלה העותרת מכתב ממרכז ההשקעות שבו צוין כי מנהל מרכז ההשקעות החליט לדחות את בקשתה להחלת הנוהל על תכנית 539, אף מבלי לבדוק את עצם הבקשה לגופה (דהיינו – האם התכנית עומדת בתנאים לקבלת המעמד המבוקש), זאת הואיל ועמדת מרכז ההשקעות הייתה ששנת ההפעלה של תכנית 539 קדמה לשנת 1996, ועל-כן לא חל עליה ניהול שחיקת מחזור הבסיס. באותה החלטה צוין, כי המדיניות, שלפיה תכניות ששנת ההפעלה שלהן מוקדמת ל-1996 לא תהיינה זכאיות לשחיקת מחזורים, ננקטת על-ידי מרכז ההשקעות מאז גיבושה בישיבת ועדת המשנה לעניין מחזוריות טכנולוגית מיום 12.12.01 ועד היום. עוד צוין בהחלטה, בין-השאר, כי לפני המועד הנ"ל, שבו גובשה המדיניות הרטרואקטיבית, נקטה מדיניות מקלה ומרחיבה בדבר החלה רטרואקטיבית של הנוהל, אך מחמת שיקולים תקציביים, ההרחבה הרטרואקטיבית האמורה אינה צריכה להיות גורפת לתכניות ישנות באשר הן, אלא באופן מתון יותר.

14. על-רקע האמור הגישה העותרת ביום 24.3.11 ערר למרכז ההשקעות. בגדרו של הערר ציינה העותרת, בין-השאר, כי הפעלת ניהול שחיקת המחזורים נעשתה בעבר גם לגבי תכניות ששנת ההפעלה קדמה לשנת 1996; וכי יש להחיל את הנוהל באופן רטרואקטיבי על בקשה 539, ולו מן הטעם שפנייתה למרכז ההשקעות הייתה ביום 8.2.01, והנוהל התגבש רק לאחר מכן, בישיבת ועדת המשנה מיום 12.12.01.

15. במקביל, בהליך ערעור מס ההכנסה ניתן פסק-דין, בהסכמת העותרת ופקיד השומה, שלפיו הליכי גביית חובות המס יוקפאו עד 30 יום לאחר קבלת החלטה סופית בעניין שחיקת המחזורים של העותרת; וכי כל החלטה של מרכז ההשקעות, או של בית-המשפט המוסמך בעניין אישור שחיקת המחזורים, תביא לכלל סיום של המחלוקת בענייני המיסוי (עמ"ה 37/09 ו-63/09). על-כן, ההכרעה בעתירה רלבנטית בעיקר לנושא חיובי מס ההכנסה של העותרת.



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

16. הערר שהגישה העותרת למרכז ההשקעות לא נדון במשך כשלוש שנים. דיון ראשון של הוועדה המייעצת בעניינה של המערערת התקיים ביום 18.3.13, והיות שחברי הוועדה ביקשו לקבל פרטים נוספים אודות אישורים של חברות אחרות, לא התקבלה החלטה. ביום 25.2.14 דנה הוועדה המייעצת לשרים, לפי סעיף 25 לחוק כנוסחו ערב התיקון החקיקתי מיום 1.1.17, בערר שהגישה העותרת; והמלצתה הייתה לסרב לבקשת העותרת להחיל את נוהל שחיקת המחזוריים על תכנית 539. ביום 11.2.15, לאחר פניות קודמות, וכארבע שנים לאחר הגשת הערר, פנתה העותרת בתזכורת נוספת, ואז נמסר לה, לראשונה, כי הוועדה המייעצת דנה בעניינה ונתנה המלצותיה בנדון לשרים. פניות רבות, חוזרות ונשנות, של העותרת למרכז ההשקעות, לקבלת עותק מההמלצה ומפרוטוקול ועדת הערר, לא נענו.

17. ביום 1.1.17 נכנס לתוקף חוק ההתייעלות הכלכלית; ובסעיף 86(א) לחוק נקבע, כאמור, כי חוות דעת של הוועדה תחשב כמאושרת בידי השרים וכהחלטת השרים; וכי ניתן לעתור עליה בעתירה מינהלית לבית-המשפט לעניינים מינהליים. רק ביום 28.3.17 נשלחה לעותרת החלטת הוועדה, אשר במסגרתה אומצה החלטת ועדת המשנה, ונמסר לה כי בקשתה לשחיקת מחזור תכנית 539 לא אושרה. החלטה זו בערר נמסרה לעותרת 16 שנים לאחר הגשת הבקשה מיום 8.2.01.

החלטת הוועדה המייעצת

18. במכתב האמור, מיום 28.3.17, שנכתב על-ידי מנהל הרשות להשקעות, דווח לעותרת על דחיית הערר, אגב סקירת החלטת ועדת הערר. בהחלטה ציון, בין-השאר, כי ההחלטה שלפיה נוהל שחיקת מחזור הבסיס יחול רק על תכניות ששנת ההפעלה שלהן היא 1996 נתקבלה בהחלטת ועדת המשנה של מינהלת מרכז ההשקעות משנת 2001; כי "מבירור שנעשה עלה כי להחלה טרואקטיבית גורפת השלכות מס רחבות במיוחד (שכן לפי פרשנות זו הייתה עלולה להיות לו



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

תחולה גם על כתבי אישור ישנים מאוד אשר ניתנו זמן רב לפני שנקבע הנוהל וזמן רב לפני שהתחילה העבודה עליו והחלו להתגבש נוסחיו, דהיינו זמן רב לפני שהתעוררה צפייה כלשהי לנוהל), ונראה כי לא זו הייתה כוונת מנסחי הנוהל מלכתחילה"; כי "חברי הוועדה סברו שהפרשנות שניתנה לביטוי "שנת מס 1996, במובן של שנת ההפעלה, וזאת כדי לא להחיל את הנוהל וטרואקטיבית באופן גורף וללא שום קשר לצפייה כלשהי של בעל האישור ליהנות מההטבות – היא פרשנות סבירה"; וכי אין הצדקה, אפוא, להחיל את הנוהל באופן גורף, כך למשל גם בעניינה של העותרת כאשר כתב האישור לתכנית הוא מ-1993 ושנת ההפעלה – 1994, זמן רב לפני שנת קביעת הנוהל (1998) או שנת התחולה שנקבעה בו (1996). עוד צוין, כי מבירור אשר נעשה עולה, שהמדיניות שננקטה הייתה אחידה, שכן ככל הידוע לא היו תכניות שננקטה לגביהן מדיניות שונה, וחברות רבות שהגישו בקשה דומה לזו של העותרת (67 על-פי הבדיקה) – עניינן נדחה או לא עלה לדיון, מהטעם ששנת ההפעלה הייתה מוקדמת ל-1996. על-כן צוין במכתב, כי אין בדחיית הבקשה משום פגיעה בציפייה של העותרת או בהסתמכותה; ומנגד – לקבלת הבקשה תהיינה השלכות רוחב, שאין להן כל הצדקה.

על תיעוד נימוקי החלטתה של הוועדה המייעצת

19. העתירה הוגשה כאמור נגד החלטת ועדת הערר, שעל תוכנה נשלחה לעותרת הודעה ביום 28.3.17 על-ידי מנהל הרשות להשקעות. במסגרת כתבי-הטענות צירפו המשיבים את המלצת הוועדה המייעצת, שהתכנסה ביום 25.2.14, ושעל-פי התיקון החקיקתי מיום 1.1.17 יש לראותה, כאמור, כהחלטת השרים בערר. במסגרת הדיון המקדמי בעתירה העלו באי-כוח העותרת טענות בדבר פגמים שנפלו ברישום ובתיעוד ההחלטה, וכן הלינו על אי-מתן זכות טיעון בעל-פה. בנוסף, אף התעוררה שאלה, האם נערך פרוטוקול על-ידי הוועדה, והאם נימוקי ההחלטה נוסחו על דעת חבריה. בדיון מיום 1.5.19, הוחלט באורח חריג ויוצא דופן, כי לנוכח אי-הבהירות בכל הנוגע לדרך הדיון בוועדה, רישום הפרוטוקול, קבלת ההחלטה וניסוחה הסופי – תישמע עדותה של מרכות



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

הוועדה בתקופה הרלבנטית, הגב' לבנה זגורי, אשר חתמה על התצהיר התומך בפרטים הנוספים שניתנו בעניין זה. המצהירה השיבה לשאלות בית-המשפט בנושאים הנדונים; וכפי שציין ב"כ המשיבים, הייתה תועלת רבה בהבהרות שניתנו על-ידה, אודות דרך קבלת ההחלטה ורישומה, והצדדים לא ביקשו להפנות אליה שאלות נוספות. בתום הדיון, זנחה למעשה העותרת את הטענות בדבר אי-תקינות רישום החלטת הוועדה המייעצת ופגמים בהליך קבלת ההחלטה; לא עתרה להחזרת הנושא לדיון בוועדה; וביקשה כי בית-המשפט יכריע במחלוקת העיקרית בעניין פרשנות נוהל השחיקה ושאלת תחולתו הרטרואקטיבית עם שינוי המדיניות הפרשנית של הנוהל על-ידי מרכז ההשקעות.

טיעוני העותרת

20. בכתב-העותרת טענה העותרת, כי דין החלטת הוועדה המייעצת להתבטל, ולו מחמת חוסר תום לב קיצוני מצד הרשויות, עת נתקבלה ההחלטה, לטענתה "במחטף", רק בשל השינוי החקיקתי של חוק ההתייעלות הכלכלית, לאחר עיכוב בלתי סביר במשך למעלה מעשור מאז הגשת הבקשה, וזאת אגב שיהוי ממושך בהחלטה בהליך הערר, שעה שהשרים נמנעו מקבלת החלטה במשך כארבע שנים, עד לשינוי החקיקתי, שראה בהמלצת הוועדה המייעצת כהחלטת השרים. העותרת גורסת, כי ההחלטה שניתנה בסופו של יום בערר שגויה לגופה, שכן היא נשענת על פרשנות מוטעית של נוהל השחיקה, ויוצרת "עיוות מיסויי" ועיוות במדידת הכנסותיה. היא התייחסה בטיעוניה לתכלית הנוהל, שנועדה לאפשר לחברות ההיי-טק עתירות מחקר ופיתוח לשחוק את מחזור הבסיס שלהם ב-10% בכל שנה, ובכך להגדיל למעשה את ההכנסות הזכאיות להטבות מס. בהקשר זה הדגישה העותרת, כי בסעיף 7 לנוהל נקבע ש"תחולת הכללים הנה החל משנת המס 1996, כאשר החל משנה זו יופחת מחזור הבסיס ב-10% מדי שנה"; כי בנוסח הסעיף האמור אין מגבלה מפורשת שלפיה תחולת הנוהל היא רק לגבי תכניות ששנת ההפעלה היא 1996; וממילא – אם נקבע שהחל משנת 1996 יופחת מחזור הבסיס, הרי שמכך עולה ששנת ההפעלה בהכרח קודמת ל-1996. עוד



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

טוענת העותרת, כי מסקנתה הפרשנית שלפיה הנוהל יכול לחול רטרואקטיבית החל משנת 1996 גם על תכניות שאושרו לפני שנה זו, נלמדת, בנוסף, הן מהעובדה שתחולתו של הנוהל נקבעה רטרואקטיבית כבר במועד אישורו בשנת 1998; הן מהדוגמה שהובאה בגוף הנוהל, במסגרת סעיף 7 (סעיף התחולה) שבו התייחס הנוהל למקרה, כלשון הנוהל, שבו "לחברה כתב אישור משנת 1994 שהופעל בשנת 1996, כאשר מחזור הבסיס נקבע כמחזור של שנת 1995"; והן מ"המדריך ליישום חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959", שפרסם מרכז ההשקעות בזמן אמת, שבו צוין במפורש, כי "השחיקה תחושב החל משנת המס 1996 (גם למפעל שהחל את תקופת ההטבות קודם לכן) ועד תום שנת המס 2001. במהלך שנת 2001 יישקל המשך תחולת הנוהל" (סעיף 6.4.4; ההדגשה הוספה).

21. בעיקרי טיעון משלימים, שהוגשו לאחר דיונים מקדמיים, הדגישה העותרת, בין-השאר, כי המשיבים פעלו בחוסר סמכות בעת ששינו את פרשנות הנוהל, בניגוד למתווה שאושר על-ידי השרים ומבלי שהואצלה להם הסמכות לעשות זאת; וכי הבהרתו של ב"כ המשיבים במהלך הדיון המקדמי, כי הדבר נעשה משיקולים של תקציב, מצביעה על-כך שהשימוש שלא כדין בסמכות אף נעשה בחוסר תום לב ונגוע בפגם מינהלי שורשי. כן ציינה העותרת, כי קבלת העתירה לא תיצור "השלכות רוחב" על מקרים אחרים, שכן מדובר בשומות של שנות מס "סגורות", שאין באפשרותם החוקית של נישומים דומים אחרים להשיג עליהן. עוד הדגישה העותרת את טענת האפליה כלפיה, עת הגישה את הבקשות על-פי הנוהל עוד בחודש פברואר 2001, ולאחר מועד זה התקבלו החלטות חיוביות על-ידי המשיבים בעניין בקשות דומות של חברות אחרות. בהקשר זה של האפליה הנטענת, הפנתה העותרת לפרטים הנוספים שנמסרו על-ידי המשיבים, שמהם עולה, כי עד לישיבה מס' 7 שנערכה ביום 3.5.01 יושם הנוהל גם על בקשות להפעלת שחיקת מחזורים עבור תכניות מאושרות שקדמו לשנת 1996; כי רק החל מישיבה 8 שהתקיימה ביום 24.10.01 הוחלט שלא לאפשר הפעלת שחיקת מחזורים לתכניות ששנת ההפעלה הייתה מוקדמת לשנת 1996; וכי היו גם מספר מקרים



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

שבהם ניתנו אישורים – לטענת המשיבים "בטעות" – בדבר שחיקת מחזורים גם עבור תכניות עם שנת הפעלה מוקדמת יותר. העותרת ביקשה מבית-המשפט לקבל את העתירה לגופה, ולא להחזיר את הדיון לשולחנה של ועדת ההשגה לדיון מחדש; בפרט כאשר מדובר בבקשה שנדונה על-ידי המשיבים במשך 17 שנים, אגב שיהוי קיצוני והתרחלות רבתי. בהקשר זה אף ציינה, כי מחדליהם של המשיבים במתן ההחלטות במשך 17 שנים, ללא כל צידוק או סיבה הגיונית להתנהלותם (שיהוי של כעשור במתן ההחלטה הראשונית ושיהוי של כשבע שנים נוספות בהחלטה בערר), וללא הנמקה ומענה בזמן סביר, מעבירים את הנטל אליהם להוכיח מדוע לא "תתקבלנה טענות העותרת על הסף"; ולמצער – להוכיח כי התנהלו באופן סביר ובסמכות. אשר לטענת המשיבים, בדבר "חוסר המעש" מצד העותרת בשנים 2002-2007, המציאה העותרת אסמכתאות מטעמה על ההתנהלות בשנים הללו אל מול רשות המיסים, אשר ראתה עצמה באותה העת כפועלת בצד ובמקביל למינהלת מרכז ההשקעות, לצורך החלת המדיניות שנקבעה בחוק עידוד השקעות הון ויישומה.

טיעוני המשיבים

22. בכתב-התשובה ציינו המשיבים, כי העותרת אינה זכאית לשחיקת מחזור הבסיס של תכנית 539, שכן שנת הפעלת התכנית ואישורה על-ידי המרכז להשקעות הייתה 1994. לטענתם, הוראת סעיף 7 לנוהל, הקובעת כי תחולתו היא "משנת המס 1996", משמעה כי תחולתו היא רק לגבי תכניות ששנת הפעלה היא מ-1996 ואילך, וכך גם ניתן ללמוד מהדוגמה שבסעיף 7 לנוהל, כאשר כתב האישור ניתן בשנת 1994, אך ההפעלה הייתה בשנת 1996 בזיקה למחזור הבסיס משנת 1995, ובהתאם לכך ניתן לשחוק את מחזור הבסיס שהנו קודם בשנה אחת לשנת ההפעלה. על-כן, לשיטת המשיבים, הדוגמה המפורטת בנוהל דווקא מלמדת על כוונת הנוהל כי השחיקה תעשה רק לגבי תכניות השקעה במוצר, שהופעלו לראשונה בשנת 1996, ולא תכניות ששנת הפעלה שלהן הייתה לפני 1996. לכך מוסיפים המשיבים, כי להחלטה שלא להכיר בתכניות ששנת הפעלה שלהן קדמה ל-1996 (אף אם לא נוצלו מלוא הטבות המס) יש בסיס בלשון סעיף 74 לחוק, הן בנוסחו ערב תיקון



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

60 לחוק, והן בנוסחו לאחר התיקון, כאשר הסעיף יצר זיקה של פער של שנה – בין שנת ההפעלה לבין השנה הקובעת. עוד מציינים המשיבים, כי בתקנות עידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007, שהותקנו לאחר תיקון 60 לחוק ולאחר פרסום הנוהל, הוסדרו התנאים לשחיקת מחזור בסיס; וכי עיון בתקנה 4 מלמד שהקביעה המקורית בנוהל, לעניין התכניות שאותן ניתן לשחוק נותרה על כנה, קרי – רק תכניות ששנת הפעלתן הייתה מ-1996. מסקנה זו נלמדת, לטענת המשיבים, גם מחזור מס הכנסה 4/202010 (סעיף 4 לחוזר) שעניינו "תקנות עידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס)". על-כן גורסים המשיבים, כי תכנית ההשקעה של העותרת, ששנת הפעלתה הייתה 1994, לא יכולה לבוא בגדר הנוהל, ולפיכך דין העתירה להידחות. בעניין פרשנות הנוהל, הפנו המשיבים גם לפסיקה שלפיה בבוא בית-המשפט לבחון פרשנות דין או פרשנות נוהל, עליו לבכר את הפרשנות של הרשות אשר אמונה על ביצוע הוראות הדין.

באשר לשינוי המדיניות בשנת 2001, מאשרים המשיבים כי החל מיום 12.12.01 שונתה מדיניות מתן האישורים שנהגה עד אותו מועד, אשר בהתאם לה אושרו גם תכניות ששנת ההפעלה קדמה ל-1996; וכי ממועד זה ואילך על כל הבקשות שהוגשו וטרם נתקבלה בהן החלטה, הוחל נוהל אחיד שונה. בעניין נוהל זה, ציינו המשיבים, כי היות שחלפה תקופה לא מבוטלת בין כתיבת הנוהל לבין מועד אישורו בשנת 1998, הוחלט במסגרת הנוהל עצמו להחילו באופן רטרואקטיבי החל משנת המס 1996, כדי לאפשר לחברות אשר המתינו לפרסום הנוהל ליהנות מתחולתו. בהקשר זה מוסיפים ומציינים המשיבים, כי עד לישיבת ועדת המשנה מיום 3.5.01 (ישיבה 7) אושרו תכניות לשחיקת מחזורים גם כאשר שנת ההפעלה קדמה ל-1996; כי דבר זה גרם, על-פי הנטען, למצב אבסורדי שלפיו התאפשרה שחיקת מחזורים גם עבור תכנית מאושרת שלה ניתן כתב אישור בשנת 1965 עם שנת הפעלה 1968, רק מכוח העובדה שעדין יש באפשרותו של המבקש לנצל זכויות להטבות מס בשנת 1996; כי מהטעם האמור החל מישיבת ועדת המשנה מיום 24.10.01 (ישיבה מס' 8) החליטה הוועדה לאשר תכניות ששנת ההפעלה שלהן הייתה מ-1996 ואילך; כי דברים אלו



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

עלו במפורש בפרוטוקול ועדת המשנה מיום 12.12.01 (ישיבה מס' 9) – "אנו חוזרים ומדגישים כי תכניות ששנת ההפעלה שלהן לפני 1996 לא תהיינה זכאיות לשחיקת מחזור"; וכי בהתאם לכך, כל הבקשות שהוגשו לאישור הוועדה וטרם נדונו נבחנו על בסיס קביעה זו. המשיבים הדגישו, כי מדובר בקביעה שבשיקול דעת ועדת המשנה, שכן הבדיקה נעשתה לחמש שנים לאחור, זאת על-פי הנוהל; וכי גם בהיבט המקצועי, התעורר קושי בבדיקת בקשות ששנת ההפעלה שלהן נקבעה מעבר לחמש שנים לאחור.

המשיבים מוסיפים, כי לנוכח טענת העותרת שלפיה נודע לה על אישור תכניות ששנת ההפעלה שלהן קדמה ל-1996, ערכה הוועדה המקצועית בדיקה של הבקשות שנדונו; ומהבדיקה עלה, כי החל מוועדת משנה מס' 8 (מיום 24.10.01), שבמסגרתה הוחל ליישם את העמדה החדשה של הרשות להשקעות הון, ועד לוועדת משנה 16 (מיום 17.7.03) נדחו ו/או לא עלו כלל לדין 67 בקשות לשחיקת מחזור ששנת ההפעלה שלהן קדמה ל-1996. בנוסף מדגישים המשיבים, כי אף אם מדיניות מתן האישורים הייתה שונה בעבר, וכתוצאה מכך חברות שונות קיבלו אישורים לשחיקת מחזור בסיס בגין תכניות שאושרו לפני שנת 1996, ומדיניות זו שונתה כאמור, הרי שעל-פי הדין והפסיקה אין לעותרת כל זכות מוקנית לצורך אישור שחיקת המחזור. בכל הנוגע להסתמכות העותרת על "המדריך" שפרסם מרכז ההשקעות בעניין החלת הנוהל, מדגישים המשיבים כי מדריך זה קדם לשינוי המדיניות, וכי לאחר שינוי המדיניות הוחלה המדיניות החדשה באופן שוויוני על כל הבקשות שטרם נדונו.

אשר לטענת העותרת, בדבר התמשכות ההליכים וחוסר תום לב של הרשות להשקעות, מציינים המשיבים, כי התיקון החקיקתי "נועד לשחרר את העיכוב בהליכי העררים שהמתנינו להחלטת השרים ועל-כן אין מדובר בחוסר תום לב". המשיבים אף דחו את טענות העותרת בדבר



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

היעדר הנמקה להחלטה ופגיעה בזכות הטיעון, שכן לטענתם ועדת הערר בחנה את מלוא הטענות לגופן, ואף ערכה בדיקה שהעלתה כי לא ננקטה כלפי העותרת אפליה ביחס לאחרים.

23. במהלך הדיון מיום 24.1.19, ציין ב"כ המשיבים, כי הרשות מוסמכת לשנות את נהליה; וכי מכל מקום, במקרה הנדון לא היה שינוי נהלים אלא אך שינוי פרשנות לנוהל, כאשר בתחילה פירשו אותו בצורה מרחיבה, ובהמשך – בצורה מצמצמת, בעיקר משיקולי תקציב. הוא הדגיש, כי על-פי הפסיקה הרשות המינהלית מוסמכת לשנות את מדיניותה, ולהחיל מדיניות חדשה גם על בקשות תלויות ועומדות כל אימת שלא היה עיכוב בלתי מוצדק מצד הרשות בטיפול בבקשות התלויות ועומדות. כן אישר, כי אמנם "התנהלות (המשיבים) על-פני שנים... לא הייתה בסדר" (עמ' 12), אך לדבריו אין בכך כדי להביא לשינוי ההחלטה.

24. בעיקרי הטיעון המשלימים הדגישו המשיבים, כי שינוי פרשנות נוהל שחיקת המחזורים, נעשה בסמכות כדין, לאחר שהרשות בחנה את הבקשות והסתבר כי הפרשנות הקודמת לא יכולה עוד לעמוד, שכן היא מביאה למצב אבסורדי המאפשר שחיקת מחזורים גם עבור תכנית מאושרת שהופעלה שנים רבות לפני שנת 1996, זאת רק מכוח העובדה שעדיין יש באפשרות החברה לנצל זכאות בהטבות מס בשנת 1996; וכי בהתאם לסמכותה היא קבעה הרשות, שהחל מחודש אוקטובר 2001 הפרשנות הנכונה של הנוהל תחול רק על תכניות ששנת ההפעלה קדמה ל-1996. עם זאת, בדיון בעתירה אישר ב"כ המשיבים, כי לא ניתנה על-ידי הוועדה החלטה בכתב, כלשהי, בחודש אוקטובר 2001 בדבר שינוי המדיניות הנוגעת לפרשנות הנוהל; וממילא, אישר כי הוועדה ומרכז ההשקעות לא פרסמו הודעה כלשהי לציבור בעניין שינוי המדיניות. באשר לאפליה הנטענת, טענו המשיבים, כי הנוהל הוחל באופן שוויוני על כל הבקשות שהוגשו וטרם נדונו. בכל הנוגע לשיהוי, ציינו המשיבים כי העותרת לא פנתה כלל לרשות ההשקעות במשך השנים 2002-2007 בעניין



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

בקשתה לשחיקת מחזור הבסיס לתכנית 539; כי במהלך כל השנים התנהלה העותרת אל מול רשות המיסים ולא אל מול מרכז ההשקעות, וכבר בשנת 2005 נודע לה, באמצעות רשות המיסים, כי מינהלת מרכז ההשקעות נוקטת מדיניות שלפיה הוראות נוהל שחיקת המחזורים לא יחולו על תכניות ששנת ההפעלה שנקבעה להן קודמת לשנת המס 1996; וכי מכל מקום, החוק לא קבע מועד למתן החלטת השרים, ועל הפגם של שיהוי יש להחיל, לכל היותר, את תורת התוצאה היחסית (דוקטרינת הבטלות היחסית).

דיון והכרעה

25. כאמור, בעתירתה מלינה העותרת על החלטתו של מרכז ההשקעות מיום 26.1.11 לדחות את בקשת העותרת שהוגשה כעשור לפני כן – ביום 8.2.01, להחיל את נוהל השחיקה החל משנת המס 1996 על תכנית 539, שאושרה לעותרת בשנת 1993 ואשר שנת הפעלתה הייתה 1994. העתירה מופנית, כאמור, כלפי החלטת הוועדה המייעצת, שניתנה כשבע שנים לאחר מכן, בשנת 2017, לדחות את הערר שהגישה העותרת. העתירה נסבה, בעיקרה, בשאלת תחולתו הרטרואקטיבית של נוהל, לאור סעיף 7 לנוהל שקבע, כי "תחולת הכללים הנה החל משנת המס 1996 כאשר החל משנה זו יופחת מחזור הבסיס ב-10% מדי שנה". כפי שצוין לעיל, מאז פרסום הנוהל בשנת 1998 ועד לחודש דצמבר 2001, נהג מרכז ההשקעות לפרש את הנוהל כחל רטרואקטיבית משנת המס 1996, ללא קשר לשנת ההפעלה של התכנית. החל מחודש דצמבר 2001 שינה מרכז ההשקעות את המדיניות הפרשנית, לשיטתו – על-רקע אילוצים תקציביים, וצמצם את פרשנותו של סעיף 7 לנוהל, באופן שהתחולה הרטרואקטיבית תחול רק על תכניות ששנת ההפעלה שלהן הייתה 1996 ואילך. את שינוי המדיניות הפרשנית קבע מרכז ההשקעות באופן מפורש רק ביום 12.12.01 (אם כי ייתכן שיישם אותה באופן חלקי עוד בחודש אוקטובר 2001); והוא החיל את המדיניות החדשה גם על בקשות שהיו תלויות ועומדות וטרם הוכרעו עד אותה עת. אין חולק, כי עד למועד האמור, ובכלל



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

זה בתקופה שבה הייתה תלויה ועומדת בקשת העותרת ללא טיפול והכרעה, אושרו בקשות גם לגבי תכניות ששנת ההפעלה קדמה ל-1996.

26. בכל הנוגע לשינויה של מדיניות מינהלית, מורה ההלכה הפסוקה כי ככלל, הרשות המינהלית רשאית בכל עת, ולעיתים אף מחויבת, לשנות את מדיניותה, זאת, בין-השאר, כדי להתאימה למציאות החיים המשתנה; ואולם על השינוי להיעשות על בסיס שיקולים ענייניים, ללא אפליה, ולעמוד במתחם הסבירות, בדרישות המידתיות ובחובת ההגינות (בג"צ 1398/07 ד"ר יעל לביא-גולדשטיין נ' משרד החינוך (5.10.10) בפסקה 21; וכן ראו – בעניין מעמדן של הנחיות מינהליות והאפשרות לבחון את הסטייה מהן – עת"מ (י-ם) 11690-01-18 יוניון מוטורס בע"מ נ' משרד התחבורה (2.10.19) בפסקה 53, והאסמכתאות המפורטות שם). עוד נפסק בשאלת "מימד הזמן" של שינוי מדיניות, כי יש לקבוע האם המדיניות החדשה תהא רטרואקטיבית, מיידית, או החל ממועד עתידי כלשהו; וכי בעת קבלת החלטה אודות שינויים באופן רטרואקטיבי, על הרשות המינהלית להצביע על נימוק מיוחד וכבד משקל המצדיק זאת; וכן, בין-השאר, להידרש לשאלה האם השינוי צפוי לפגוע באופן קשה באינטרס ההסתמכות, כלפי מי שהסתמך על המצב המשפטי הקודם, באופן שהחלת המדיניות המתוקנת לגביו תהא בלתי צודקת או בלתי סבירה באופן קיצוני (בג"צ 1398/07 בעניין ד"ר יעל לביא-גולדשטיין (לעיל) בפסקאות 23 ו-24; וכן ראו בג"צ 5496/97 אשר מרדי נ' שר החקלאות, פ"ד נה(4), 540 בעמ' 551-553).

27. מכל מקום, בענייננו אין מדובר בשינוי נוהל, אלא – כפי שנטען על-ידי המשיבים – בשינוי המדיניות הפרשנית של מרכז ההשקעות בעניין סעיף התחולה הרטרואקטיבית שנקבע בנוהל (סעיף 7). בהקשר זה יודגש, כי למרות שנקבע בפתיח לנוהל ש"הוראת נוהל זו הנה לתקופה של שלוש שנים והיא תוארך לתקופה נוספת בכפוף להחלטת מינהלת מרכז ההשקעות והאישורים של שרי התמ"ס והאוצר", לא שונה הנוהל ולא נעשו בו תיקונים כלשהם על-ידי השרים או באישורם. כפי



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

שצוין, מרכז ההשקעות בחר לשנות את עמדתו בשאלת אופן החלת התחולה הרטרואקטיבית של הנוהל, על בסיס שינוי "מדיניות פרשנית" של סעיף 7 לנוהל ולא באמצעות שינוי הנוהל עצמו; ובכך שינה את המדיניות הפרשנית המרחיבה שנתן לסעיף 7 בעבר – שהחילה את הנוהל החל משנת המס 1996 ללא זיקה לשנת הפעלת התכנית שאושרה, במדיניות פרשנית מצמצמת – אשר הגבילה את התחולה הרטרואקטיבית רק לגבי תכניות ששנת ההפעלה שלהן הייתה מ-1996 ואילך.

28. לאחר בחינת מכלול טיעוני הצדדים הגעתי לכלל מסקנה, כי דין העתירה להתקבל אף מבלי להכריע במחלוקת בשאלה, האם נפל פגם מינהלי בשינוי המדיניות אודות פרשנות הנוהל; זאת ולו מן הטעם שאף אם לא נפל פגם בשינוי המדיניות הפרשנית, הרי שנפל פגם של עיכוב ממושך, בלתי מוצדק ולא סביר, בטיפול מרכז ההשקעות בבקשתה של העותרת להחלת נוהל השחיקה בעניין תכנית 539, אשר הוגשה בתחילת שנת 2001, כ-10 חודשים לפני שינוי המדיניות הפרשנית של הנוהל, דהיינו בתקופה שבה יישום הנוהל ופרשנות הנוהל, אף לשיטת המשיבים, היו אמורים להביא לאישור הבקשה, כפי שאושרו בקשות דומות של חברות אחרות בתקופה זו.

כאמור, ביום 8.2.01 הגישה העותרת את בקשתה להחלת נוהל השחיקה בעניין שלוש מתכניותיה – תכניות 530, 116 ו-539 – כאשר התכנית הרלבנטית, מס' 539, אושרה בשנת 1993 והופעלה בשנת 1994. כמבואר בסקירת הרקע העובדתי והמשפטי לעיל, החל מפרסום הנוהל בשנת 1998, ועד ליום 12.12.01, פירש מרכז ההשקעות את הוראת סעיף 7 לנוהל, באופן שאפשר שחיקת מחזורים גם עבור תכניות ששנות ההפעלה היו מוקדמות ל-1996. בטיפול בבקשת העותרת נפל פגם של עיכוב בלתי מוצדק ולא סביר, בכך שמרכז ההשקעות נמנע מלדון בבקשת העותרת במשך כ-10 חודשים. אלמלא שיהוי בלתי מוסבר ובלתי סביר זה, הייתה הבקשה מאושרת, אף לשיטתם של המשיבים, זאת הואיל ועד לשינוי המדיניות הפרשנית של הנוהל בסוף שנת 2001, נהג מרכז ההשקעות להחיל את הנוהל באורח רטרואקטיבי החל משנת המס 1996, מבלי לצמצם את החלתו



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

לתכניות ש"שנת ההפעלה" שלהן הייתה 1996 ואילך. כאמור, גם המשך הטיפול בבקשה לקה בעיכובים ממושכים ביותר – בלתי סבירים ובלתי מוצדקים: תשובה לגבי תכניות 530 ו-116 ניתנה רק לאחר שנה, ביום 21.1.02; למעלה מ-10 שנים לא קיבלה העותרת תשובה בזיקה לתכנית 539, ורק בעקבות פניותיה משנת 2007 קיבלה העותרת, לאחר כארבע שנים, ביום 26.1.11, החלטה על דחיית בקשתה האמורה; הערר שהוגש ביום 24.3.11 לא נדון במשך כשלוש שנים, ורק ביום 25.2.14 מסרה הוועדה המייעצת את המלצתה לשרים לסרב לבקשה; והשרים נמנעו מלהחליט בערר במשך שלוש שנים, דבר שהביא לתיקון החקיקתי במסגרת חוק ההתייעלות הכלכלית, שלפיו המחוקק ראה את המלצת הוועדה כהחלטת השרים, וההחלטה הסופית בעניינה של העותרת, בגדרו של הערר, ניתנה רק ביום 28.3.17 – 16 שנים לאחר הגשת הבקשה. הדפוס של העיכובים הבלתי מוצדקים והבלתי סבירים בטיפול בבקשתה של העותרת, החל, כאמור, עוד במועד שבו הוגשה הבקשה והייתה תלויה ועומדת בחודש פברואר 2001, בטרם שינה מרכז ההשקעות בחודש דצמבר 2001 את מדיניותו הפרשנית אודות התחולה הרטרואקטיבית של הנוהל, והוא נמשך לאורך שנים ארוכות, עת ניתנה ההחלטה בבקשה רק לאחר כעשור בחודש ינואר 2011, ושעה שההכרעה בערר ניתנה רק לאחר שש שנים נוספות בחודש מארס 2017. על כן, לנוכח העובדה שמרכז ההשקעות פירש את הנוהל החל ממועד פרסומו בשנת 1998 ועד לחודש דצמבר 2001, באופן שתחולתו רטרואקטיבית משנת המס 1996, גם על תכניות שאושרו לפני שנת 1996, הרי שלנוכח העיכוב הבלתי מוצדק והבלתי סביר של כ-10 חודשים בטיפול בבקשת העותרת, מיום הגשת הבקשה – 8.2.01, ועד למועד שבו על-פי טענת המשיבים שונתה המדיניות הפרשנית – 12.12.01, על המשיב להחיל על בקשתה האמורה של העותרת בעניין תכנית 539 את המדיניות הפרשנית שלפיה נהג בעבר.

29. על-רקע מסקנתי זו, מתייחר הצורך להכריע במחלוקות הנוספות. עם זאת, ומבלי לקבוע מסמרות, אציין כי העותרת מעלה טענות כבדות משקל בעניין הפגמים המינהליים הנטענים הנוגעים



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

לשינוי המדיניות בעניין פרשנות הנוהל. בהקשר זה יצוין, כי הפרשנות שנקט מרכז ההשקעות בעניין סעיף 7 לנוהל, מאז פרסום הנוהל בשנת 1998 ועד לשנת 2001, שלפיה התחולה הרטרואקטיבית של הנוהל היא משנת 1996 ואילך, וכי הנוהל גם חל על תכניות ששנת ההפעלה קדמה לשנה זו, היא פרשנות המתיישבת לכאורה עם לשון הנוהל, שלא הגבילה את החלתו הרטרואקטיבית רק לתכניות ש"שנת ההפעלה" קדמה לשנה זו. הפרשנות האמורה מתיישבת אף עם תכליתו של הנוהל, שנועדה, כמודגש בנוהל עצמו, לתקן עיוותים שהיו בנוהל הקודם בעניין שחיקת מחזור בסיס לחברות עתירות מחקר ופיתוח וכוח אדם מיומן, הגם שהדבר מביא להקטנת גביית המס ולפגיעה בהכנסות המדינה. זאת ועוד, הפרשנות האמורה אף הלמה לכאורה את הדוגמה שהובאה בנוהל עצמו בעניין החלתו הרטרואקטיבית; ואף קיבלה ביטוי ברור על-ידי מרכז ההשקעות ב"מדריך" שפרסם אודות הנוהל. אכן, אין חולק, כמבואר ברקע המשפטי לעיל, כי רשות מינהלית יכולה לשנות את נהליה; ואולם, כאמור, בענייננו מדובר בנוהל שנקבע על-ידי השרים, ועל-כן כל שינוי בנוהל כפוף להחלטתם ולאישורם. כאמור, מרכז ההשקעות לא פנה לשרים בבקשה לתיקון הנוהל, כך שיובהר בו שהחלה הרטרואקטיבית של שחיקת מחזור בסיס משנת 1996, מתייחסת רק לתכניות ששנת ההפעלה שנקבעה בהן היא 1996 ואילך. הוא בחר לצמצם את התחולה הרטרואקטיבית של שחיקת מחזור הבסיס בדרך של שינוי פרשנות סעיף 7 לנוהל, מטעם עיקרי של "אילוץ תקציב", זאת מבלי לתת הבהרות ענייניות בעניין הפרשנות החדשה, בזיקה ללשון הנוהל ולתכלית הנוהל, אשר יש בהן כדי להצדיק את שינוי פרשנותו של הנוהל כפי שיושמה על-ידי מרכז ההשקעות במשך כשלוש שנים. למותר לציין, כי הטעם העיקרי שהציג ב"כ המשיבים במהלך הדיון לשינוי המדיניות הפרשנית, שעיקרו אילוץ "תקציב", אין בו, כשלעצמו, כדי להצדיק שינוי פרשנותו הלשונית והתכליתית של הנוהל; אם כי, טעם שכזה יכול להצדיק את שינוי הנוהל עצמו – דבר שלא נעשה. מכל מקום, לאור התוצאה שהגעתי אליה, כאמור, לא אדרש להכרעה במחלוקת בשאלת שינוי המדיניות הפרשנית.



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

30. אשר-על-כן, ומבלי להידרש להכרעה בשאלה, האם נפל פגם מינהלי בעניין שינוי המדיניות הפרשנית בנוגע להחלה הרטרואקטיבית של הנוהל, הרי שלנוכח העיכוב – הממושך, הבלתי מוצדק והלא סביר – בטיפול מרכז ההשקעות בבקשה שהגישה העותרת בתחילת חודש פברואר 2001 ועד לשינוי המדיניות הפרשנית לקראת סוף שנת 2001, על המשיבים לראות את בקשת העותרת להחלת נוהל שחיקת מחזור בסיס לגבי תכנית 539 ככל אותן בקשות שבהן הוחל הנוהל באופן רטרואקטיבי, גם על בקשות ששנת ההפעלה קדמה ל-1996.

במאמר מוסגר, ולמעלה מן הנדרש, יוער כי אין בהחלטה זו "השלכות רוחב" על עניינן של חברות נוספות, שכן המשיבים לא הראו שהיו חברות נוספות במצבה של העותרת, אשר בקשותיהן להחלת נוהל השחיקה היו תלויות ועומדות במשך כעשרה חודשים, עד לשינוי המדיניות הפרשנית של מרכז ההשקעות, ושבעניינן גם היה עיכוב ממושך, לא מוצדק ובלתי סביר; ומכל מקום – מדובר, כפי שציינה העותרת, בשומות של שנות מס "סגורות", מלפני כשני עשורים, שלכאורה אין באפשרותם החוקית של נישומים דומים להשיג עליהן, זאת בשונה מהעותרת אשר הגיעה להסדר הדיוני עם רשויות המס.

התוצאה

31. על-יסוד האמור לעיל, ובשל העיכוב הממושך, הלא מוצדק והבלתי סביר, בטיפול מרכז ההשקעות בבקשה שהגישה העותרת להחלת נוהל שחיקת מחזור בסיס לגבי תכנית 539 החל משנת המס 1996 – עיכוב מתחילת חודש פברואר 2001 ועד לשינוי המדיניות הפרשנית לקראת סוף שנת 2001 – מתקבלת העתירה, במובן זה שמרכז ההשקעות יאשר את שחיקת מחזור הבסיס החל משנת המס 1996, זאת בהתאם לדרך שבה נהג לפרש את הנוהל וליישם אותו בתקופת הגשת הבקשה ובתקופה שהייתה תלויה ועומדת עד לשינוי המדיניות הפרשנית; והכל, בכפוף לכך שהתכנית עמדה ביתר תנאי הנוהל (בחינה שטרם נעשתה לגופו של עניין על-ידי מרכז ההשקעות).



**בית המשפט המחוזי בירושלים בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים
לפני כב' סגן הנשיא י' נועם**

עת"מ 6760-06-17 אכסקליבור מערכות בע"מ נ' מרכז ההשקעות

המשיבים ישלמו לעותרת שכר טרחת עורך-דין בסכום כולל של 20,000 ש"ח (כערכו של סכום זה היום), וכן ישלמו לה את האגרה ששולמה על ידה (בצירוף הפרשי הצמדה וריבית כחוק מיום תשלום האגרה).

מזכירות בית-המשפט תודיע טלפונית לבאי-כוח הצדדים על מתן פסק-הדין, ותמציא להם עותקים ממנו.

ניתן היום, כ"ז בכסלו תש"פ, 25 בדצמבר 2019, בהיעדר הצדדים.

יורם נועם, סגן נשיא