



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

המערערות **ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ**
ע"י בא כח עוה"ד רו"ח שוקי רגב

נגד

המשיב **פקיד שומה חולון**
ע"י בא כח עוה"ד יוסי טופף

2

3

פסק דין

4

5

6

7

8

9

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

1 מתוך 8



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

1 נוכח האמור במכתב הביצוע ובדיקות נוספות שערך המשיב מהן עלה, לטענתו, כי המערערת לא
2 עמדה בתנאי כתב האישור, קבע המשיב כי המערערת חייבת במס בשיעור 36% על כל הכנסותיה
3 החייבות בשנות המס 1999 – 2002 ואין היא זכאית להטבת מס מופחת, קרי מס בשיעור של 25% על
4 חלק מהכנסותיה החייבות מכוח כתב האישור.
5
6 עיקר המחלוקת בין הצדדים מתייחסת לטענת המשיב, לפיה בשנות המס הרלבנטיות לא עמדה
7 המערערת בתנאי כתב האישור, ועל כן, אינה זכאית להטבת מס מופחת בשיעור של 25% בשנות
8 המס 1999 - 2002. מנגד טוענת המערערת כי עמדה בתנאי כתב האישור, ועל כן, זכאית הייתה
9 להטבת המס המופחת בשנות המס האמורות.
10
11 נוסף על המחלוקת האמורה, טוען המשיב כי הוצאות המערערת בגין עובדי מעבדה ורכישת חומרים
12 מתכלים, הינן הוצאות מחקר ופיתוח אותן יש לנכות בפריסה על פני שלוש שנים ולא בניכוי שוטף.
13 מנגד טוענת המערערת כי עובדי המעבדה עוסקים בבקרת איכות כימית של המוצרים והחומרים
14 העוברים בקווי הייצור של המפעל, ומעורבים בהתאמת המוצרים לדרישות הלקוחות ואינם עוסקים
15 בפיתוח מוצרים חדשים, ועל כן, הוצאות השכר לעובדים אלה הן הוצאות שכר שוטפות.
16
17

דיון

מפעל מאושר

1. סעיף 18 לחוק העידוד, קובע:

14 "המינהלה רשאית, לפי שיקול דעתה, ובהתאם לסכומים שתוקצבו
15 למטרה זו בתקציב המדינה, לאשר...את התכנית שהוגשה לה או חלק
16 ממנה, אם ראתה שביצועה עשוי לסייע להגשמתה של מטרת חוק זה,
17 ושרצוי לעודד הגשמתה על ידי מתן אישור; תכנית או חלק ממנה,
18 שאושרה כאמור, תהיה לתכנית מאושרת".

21 סעיף 21 לחוק העידוד, קובע:

16 "מפעל או הנכס – לרבות הרחבתם – או ההשקעה או ההלוואה, או אותו
17 חלק מהם שביצועם הוא נושא תכנית מאושרת, יהיו:
18 (1) למפעל מאושר ...



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 "...
- 2
- 3 סעיף 47 (א) לחוק העידוד, קובע:
- 4
- 5 **"חברה שהיא בעלת מפעל מאושר תהא חייבת על הכנסתה החייבת,**
- 6 **שהושגה מאותו מפעל, במס חברות –**
- 7 **...(1)**
- 8 ...
- 9 **(4) אם המפעל אושר אחרי יום כ"ה בתמוז התשל"ח (30 ביולי 1978) –**
- 10 **בשיעור שלא יעלה על 25% מאותה הכנסה.**
- 11 **"...(5)**
- 12
- 13 מהוראות החוק שלעיל, עולה כי חברה בעלת מפעל שהוא נושא לתכנית שאושרה על ידי
- 14 המינהלה לאחר 30.7.1978, זכאית להטבת מס כך ששיעור המס יהא 25% על הכנסותיה
- 15 החייבות.
- 16
- 17 2. בהתחשב בנסיבות ענייננו, נכון להוסיף כי סעיף 73 לחוק העידוד, שולל מתן הטבה לפי
- 18 החוק למפעל מאושר מקום שלא קוימו הוראות החוק, התכנית המאושרת או תנאי
- 19 האישור. לצד זאת ואולי במקביל סעיפים 75, 75א ו- 75ב לחוק העידוד, מסמיכים את
- 20 המינהלה להתלות או לבטל אישור שניתן למפעל מאושר ואו לבטל חלק מההטבות או
- 21 מענקים שהוענקו למפעל מאושר.
- 22
- 23 3. במקרה שנדון בפסק הדין ע"א 3149/90 אחים בולוס חברה לשיש בע"מ נ' פקיד השומה
- 24 חיפה (פורסם בתקדין), סירב פקיד השומה להעניק לאחים בולוס חברה לשיש בע"מ
- 25 (להלן: "בולוס") את הטבת המס הקבועה בחוק העידוד נוכח אי עמידת בולוס בתנאי
- 26 הייצוא שנקבעו באישור מרכז ההשקעות. לטענת בולוס נוכח הוראות סעיפים 75 ו- 75א
- 27 לחוק העידוד, רק מינהלת מרכז ההשקעות מוסמכת לבטל הטבות שניתנו לה מכוח חוק
- 28 העידוד וכל עוד לא בוטל מעמדה כמפעל מאושר אין פקיד השומה מוסמך לבטל את הטבת
- 29 המס הקבועה בסעיף 47 לחוק העידוד. בית המשפט העליון לא ראה צורך להכריע בשאלת
- 30 היחס בין סעיף 73 לחוק העידוד לבין סעיפים 75 ו- 75א לחוק האמור, משום שמצא
- 31 שבמקרה שם מינהלת מרכז ההשקעות התעלמה מן ההפרה שלא הייתה במחלוקת, ועל כן,
- 32 רשאי היה פקיד השומה לבטל את הטבת המס מכוח הוראות סעיף 73 לחוק העידוד. עם
- 33 זאת, הוסיף בית המשפט (שם, פסקה 5):
- 34



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 "מסכים אני עם ב"כ המערערת, כי מנהל מרכז ההשקעות ומינהלת
2 המרכז מוסמכים לנקוט את הצעדים המנויים בסעיפים 57,75א' ו- 75ב'
3 לחוק העידוד. לו אכן עשו כן בענין שבפנינו, היתה עמדתם קובעת
4 ומחייבת את המשיב, פקיד השומה."
5
6 מכאן, שאף לגישתו של בית המשפט בעניין בולוס, מקום שמינהלת מרכז ההשקעות בודקת
7 את עמידתו או אי עמידתו של מפעל מאושר בתנאי האישור וקובעת עמדה בעניין, אין פקיד
8 השומה ראוי לעקוף את החלטת מינהלת מרכז ההשקעות ולקבוע עמדה משלו.
9
10 4. את השתלשלות ההתדיינות בין מרכז ההשקעות לבין המערערת באשר לביצוע התכנית
11 שהגישה המערערת למינהלה, מתאר מנהל המחלקה המקצועית במרכז ההשקעות במכתב
12 הביצוע מיום 11.11.2003 (מוצג מע/8), וכך הוא כותב:
13
14 "תכניתכם, כפי שפורטה בבקשותיכם מהימים 09/12/1993 עד
15 29/03/1998 להרחבה של מפעל באשקלון..., אושרה כ"מפעל מאושר"
16 לפי החוק לעידוד השקעות הון... כאמור בכתב האישור מיום 06/04/1994
17 על תוספותיו/תיקוניו עד יום 27/04/1998 המהווים חלק בלתי נפרד
18 ממנו.
19 ביום 20/05/2001 החליטה מינהלת מרכז ההשקעות (פרוטוקול מס'
20 1510 (ב) 5) לבטל את כתב האישור למפרע מיום הוצאתו; (כולל) החזר
21 מענקים) אולם לבקשת החברה הוקפא הליך הביטול עד לדצמבר 2002.
22 ביום 11/08/2003 החליטה המינהלה (פרוטוקול מס' 1605 (ב) 19) לבטל
23 את הביטול אולם תנאי השיווק יישאר ללא שינוי (היינו – 15%
24 מהמחזור).
25 בהסתמך על דוח ביצוע התכנית המאושרת מס' 514350 מיום
26 30/04/2000 שנערך, נבדק ונחתם על ידי רו"ח ליובושיץ קסירר מתל
27 אביב, והמסמכים והאישורים הנלווים לו, הננו מאשרים כי במסגרת
28 התכנית המאושרת בוצעו והוכרו השקעות כדלקמן:
29 ...
30 סה"כ השקעה מאושרת: 7,052,087 ₪.
31 השקעות שאושרו למענקים עד יום 06/04/1999 בסך 7,052,087 ₪.
32 מענקים שניתנו 1,410,417 ₪.
33 בגבולות הסך שבוצע והוכר מוקנות למפעל המאושר שהופעל בשנת מס
34 1998 (להלן – "שנת ההפעלה") הטבות שבחוק הנ"ל.



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 בסעיף 18 לחוק העידוד, כוללת גם סמכות לשנות את התנאים, ועל כן, ניתן לראות במכתב
2 הביצוע, שינוי של תנאי כתב האישור ככל שמדובר בשנים 1996 – 2002, באופן שבשנים אלה
3 הופטרה המערערת מחובת הייצוא שנקבעה בכתב האישור. המסקנה המתבקשת היא כי
4 משקבע הגוף המוסמך בדין, קרי המינהלה, כי המערערת זכאית להטבת המס, אין המשיב,
5 יכול לשלול קביעה זו. סמכות המשיב לבחון את עמידתה של המערערת בתנאי האישור היא
6 בתוך מסגרת אותם תנאים. מששינתה המינהלה את תנאי כתב האישור, הרי שאין עוד
7 מקום לבחון את עמידת המערערת בתנאי האישור המקורי. מה מצאה המינהלה לפעול כפי
8 שקבעה, האם התנהלות שכזו היא ראויה או מעוררת תמיהה, כל אילו אינם מענינו בכל
9 הכבוד של המשיב אשר לו נציג קבוע במינהלה. אין אילו דברים המצריכים בחינה במסגרת
10 ערעור מס זה.
11
12 את עיקר קביעתו לפיה אין המערערת זכאית להטבת המס הקבועה בסעיף 47 לחוק העידוד
13 סמך המשיב על האמור במכתב הביצוע ולעניין זה התייחסתי לעיל. בסיכומי מפנה המשיב
14 למוצגים 4/מש, 5/ו – 6/מש בהם תועדו הליכי בדיקת מפעלה של המערערת, ובין היתר
15 פורטה המלצת מחלקת הביקורת במרכז ההשקעות להותיר את כתב האישור בידי
16 המערערת **”כאשר הטבות המס תינתנה רק בשנים בהן תצליח החברה לעמוד ביעדי**
17 **התכנית השיווקית”**. לא מצאתי באמור במסמכים אלה כדי לשנות ממסקנתי שלעיל משום
18 שהסמכות לבטל או לשנות את כתב האישור מסורה למינהלה שעשתה שימוש בסמכות זו
19 וקבעה את אשר קבעה כאמור במכתב הביצוע.
20
21 6. נוכח האמור עד כאן, איני רואה צורך להידרש לטענות החלופיות ו/או האחרות שהעלתה
22 המערערת באשר לאופן פרשנות כתב האישור ו/או תכנית השיווק.
23
24 7. לפיכך, המערערת זכאית להטבת המס הקבועה בסעיף 47 לחוק העידוד בשנות המס 1999 –
25 2002. שגה המשיב עת הפעיל שקול דעתו ושלל ההטבות.
26
27 הוצאות שכר עובדי מעבדה
28
29 8. בחקירתו הראשית העיד מר אלכס זלצר, מנהל המערערת (ש' 12 ע' 14 לפרוטוקול הדיון
30 מיום 30.3.2009):
31
32 **”יש סוגיה של הוצאות מו"פ. בשומת 2002 לקח פ"ש וראה סעיף**
33 **בדוחות הכספיים שכתוב הוצאות מו"פ וטען שעל פי פקודת מס הכנסה**



בית המשפט המחיי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 צריך לחלקן ל – 3 שנים...תבהיר לבית המשפט על מה מדובר, מהן
2 ההוצאות האלו המסווגות אצלכם בשורת מו"פ, מה תוכנן?
3 ...
4 ...מדובר על טכנולוגים שבעצם מתאימים טעמים, לדוגמא זה יכול
5 להיות יוגורט תות שדה, או יוגורט תות שדה+אננס. אז מתאימים את
6 הטעמים. מפעל לא מעסיק טכנולוג ייצוא. כל טכנולוג מפקח על הייצוא,
7 לא מדובר על מדענים. השם אולי בומבסטי, מדובר על טכנולוגים
8 שלומדים את העבודה ועובדים כטכנולוגים.
9 ש. אז זה הוצאות שכר לאותם טכנולוגים?
10 ת. נכון".
11
12 מר זלצר לא נשאל על עניין זה בחקירתו הנגדית.
13
14 מר שלומי אסטרוגו, מפקח פקיד שומה חולון שקבע את השומות לשנות המס 2000 – 2002,
15 תיאר בעדותו ביקור במפעל בו פגש את מר זלצר והחשב וביחס לשכר עובדי המעבדה קיבל
16 פרטים מהחשב (ע' 19 ש' 17 לפרוטוקול הדיון מיום 30.3.2009):
17
18 "אחר כך נפגשנו עם עם החשב וניהלתי תרשומת מולו, ושאלתי אותו, אתם
19 מפעל המייצר ריבות, איזה הוצאות מחקר ופיתוח יכולות להיות, האם יש
20 לכם ציוד לכך? הוא השיב שיש להם 3 סוגי מעבדות. אחת מיקרוביולוגית,
21 היא מוציאה מוצרים מפס הייצור ודוגמת אותם, בודקת, בקרת איכות.
22 השנייה. כימית שגם מבצעת בקרת איכות. ומעבדה נוספת, מעבדה מו"פ
23 שהיא למעשה מפתחת את הנוסחאות, שזה אומר איזה חומר לשים, כמה
24 אחוז מזה, וכמה זמן לבשל ואם רוצים מוצר ללא חומר משמר איך עושים,
25 ומה הפטנט שצריך לעשות. בנוסף הוא אמר שבדוח הכספי הוצאות מו"פ
26 הן רק בגין המעבדה מהסוג האחרון, דהיינו לא הבקרת איכות."
27
28 על סמך דברי החשב דחה את המשיב טענות המערערת בעניין זה (שם, ע' 20 ש' 2) הגם
29 שקיבל הסבר מהמייצגת כי הוצאות אילו נרשמו כפי שנרשמו משום ש "בדוח הכספי אי
30 אפשר לכתוב את הסעיף בקרת איכות אלא מו"פ" (שם ש' 4).
31
32 נמצא שמול גרסה שהשמיע החשב באזני מר אסטרוגו עומדת גרסתו של מר זלצר מנהל
33 המפעל שלא נחקר בעניין זה בחקירה נגדית. עם זאת דומה שהסבר החשב מסבר יותר את
34 הדעת ואילו מר זלצר לא דק פורתא בפרטי שלושת המעבדות. המערערת בדוחותיה רשמה
35 הוצאות אילו תחת "מחקר ופיתוח". העובדה כי המערערת ורואי החשבון שלה בחרו לסווג



בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

עמ"ה 1030/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון
עמ"ה 1253/05 ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ נ' פקיד שומה חולון

- 1 את הוצאת השכר תחת 'מחקר ופיתוח' די בה כדי לשלול את הצורך להתערב בשקול דעתו
2 של המשיב שעה שראה בהוצאות אילו הוצאות...מחקר ופיתוח. הדו"ח הוא בן השאר
3 הצהרת הנישום לאמיתות האמור בו. המערערת לא נשאה בנטל לשכנע כי לא ניתן היה
4 חשבונאית לתת ביטוי אחר להיות ההוצאה שכר עובדי מעבדה לצורך בקרת איכות. נהפוך
5 הוא, החשב מסביר לנציג המשיב, את ההבדל כאמור. טענות המערערת בעניין זה נדחות
6
7 9. בסעיף 35 לסיכומיו, מזכיר המשיב כי לא הכיר בהוצאות בגין רכישת ציוד מחשבים בעלות
8 של 33,000 ₪ והקמת מערכת ריאקטורים בעלות 71,357 ₪, כהוצאות שוטפות, וקבע כי יש
9 לפרוס הוצאה זו על פני שלוש שנים ביחס למחשבים ועשר שנים ביחס לריאקטורים. עוד
10 טוען המשיב כי המערערת לא תקפה קביעות אלה. אכן כך הוא, ועל כן, אני קובע כי אין
11 מקום לשנות מקביעה זו של המשיב.

12

13

סוף דבר

14

15

הערעור מתקבל בחלקו כאמור.

16

כל צד יישא בהוצאותיו.

17

18

מזכירות בית המשפט תמציא את פסק הדין לבאי כח הצדדים

19

ניתן היום, ט' אייר, תשע"ב, 1 מאי, 2012, בהעדר הצדדים.

20

21

מגן אלטוביה, שופט

22

23