



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 5508/12

לפני: כבוד השופטת א' חיות
כבוד השופט י' דנציגר
כבוד השופטת ד' ברק-ארז

המערער: פקיד שומה חולון

נגד

המשיבה: ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל אביב
מיום 1.05.2012 בעמ"ה 1030/05 שניתן על ידי כבוד השופט
מ' אלטוביה

תאריך הישיבה: ח' בכסלו תשע"ד (11.11.13)

בשם המערער: עו"ד קמיל עטילה

בשם המשיבה: עו"ד שוקי רגב

פסק-דין

השופט י' דנציגר:

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו (השופט מ'
אלטוביה) מיום 1.5.2012 בעמ"ה 1030/05, בו נתקבל באופן חלקי ערעור המשיבה,
חברת ענבי ציון משקאות קלים (1981) בע"מ (להלן: המשיבה), על שומות אותן קבע
המערער, פקיד שומה חולון (להלן: המערער), למשיבה לשנות המס 1999-2002.

רקע עובדתי

1. המשיבה, העוסקת בייצור ושיווק פירות מעובדים, הגישה ביום 9.12.1993
למינהלת מרכז ההשקעות (להלן: המינהלה) בקשה לאישור תכנית השקעות על פי

החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק עידוד השקעות או החוק), במסגרתה ביקשה להעביר את מפעלה מבת-ים לכרמיאל ולהרחיבו. יוער למען שלמות התמונה כי לימים הועתק מפעל המשיבה לאזור התעשייה באשקלון ולא לכרמיאל, אך לנתון זה אין השפעה על המחלוקת דנן. ביום 20.3.1994 הגישה המשיבה למינהלה תכנית שיווק בה, בין היתר, העריכה את היקף מכירותיה הצפוי בארץ ובחו"ל (להלן: תכנית השיווק).

2. ביום 6.4.1994 נתנה המינהלה למשיבה אישור לתכנית השקעות ב"מסלול מענקים" להרחבת מפעל המשיבה (להלן: כתב האישור). בסעיף 4 לכתב האישור נקבע כי מילוי התנאים המפורטים בו ומילוי הוראות החוק יהוו תנאי הכרחי ומקדים לקבלת ההטבות שמקנה כתב האישור. בין היתר, נקבע בסעיף 4 לכתב האישור כי "ביצוע תוכנית השיווק המפורטת במכתבכם מיום 20/03/94 מהווה תנאי יסודי בכתב האישור, והפרתה תהווה עילה לבטול כתב האישור". יצוין כבר כעת כי במסגרת תכנית השיווק לה התחייבה המשיבה נקבע, בין היתר, כי עליה לבצע ייצוא בשיעור מסוים מסך מכירותיה (להלן: יעדי הייצוא), כאשר עמידת המשיבה במכסת ייצוא זו ניצבת במוקד ענייננו. בסעיף 5 לכתב האישור צוין כי "ההטבות במס בגין ביצוע התוכנית המאושרת תינתנה לפי סעיף 47 לחוק". לצד זאת, בסעיף 7 לכתב האישור נקבע כי "ביצוע ההשקעות בהתאם לתוכנית המאושרת יזכה אתכם (את המשיבה – י.ד.) במענק השקעה של 30% ובמענק הון בשיעור של 8% מההשקעות", כאשר גם ביחס למענקים אלו נקבע בסעיף 8 לכתב האישור כי "קבלת המענק מותנית במילוי תנאי האישור ותהיה כפופה להוראות החוק ולנוהל תשלום מענקים של מרכז ההשקעות".

3. ביום 24.1.20013 שלח מרכז ההשקעות מכתב התראה למשיבה בדבר כוונתו להמליץ למינהלה לבטל את כתב האישור, לנוכח העובדה כי היא אינה עומדת בתכנית השיווק. במכתב נאמר כי ביטול כתב האישור יחול למפרע ויוביל לביטול ההטבות ולהשבת המענקים שקיבלה המשיבה. ביום 20.5.2001 החליטה המינהלה לבטל את כתב האישור למפרע מיום הוצאתו, כולל ביטול הטבות והשבת המענקים להם זכתה המשיבה עד כה. בעקבות זאת התקיימו בין הצדדים מגעים, אשר בסופם הודיעה המינהלה במכתב מיום 1.8.2001 למשיבה כי החליטה להקפיא את ביטול התוכנית המאושרת עד ליום 31.12.2002, על מנת לאפשר לה להוכיח יכולת שיווק על פי התחייבויותיה.

4. ביום 11.8.2003 החליטה המינהלה לבטל את החלטתה על ביטול כתב האישור, אולם להשאיר ללא שינוי את תנאי השיווק. ביום 11.11.2003 הנפיקה המינהלה

למשיבה מכתב שכותרתו "אישור על ביצוע התכנית המאושרת במסלול מענקים" (להלן: מכתב הביצוע). במכתב הביצוע צוינו סכומי ההשקעות שבוצעו על ידי המשיבה והוכרו על ידי המינהלה. צוין כי סך ההשקעה המאושרת עומד על 7,052,087 ש"ח, וכי סך המענקים שניתנו עומד על 1,410,417 ש"ח (סעיפים 2-3 למכתב הביצוע). נקבע כי בגבולות הסכומים שהושקעו על ידי המשיבה והוכרו על ידי המינהלה יינתנו למשיבה בשנת 1998 ההטבות שקבועות בחוק, בהתאם לסעיף 47 לחוק (סעיפים 4-5 למכתב הביצוע), וכי שיעור ההטבות במס לו תהיה זכאית המשיבה ייקבע בהתאם לסעיף 74 לחוק (סעיף 6 למכתב הביצוע). עם זאת, נקבע כי "ביצוע תוכנית השיווק המפורטת במכתבכם מיום 20.3.1994 מהווה תנאי לקבלת ההטבות ע"פ אישור זה. בשנים שנבדקו על ידינו (1996-2002) החברה אינה עומדת בתכנית השיווק" (סעיף 7 למכתב הביצוע, ההדגשה במקור – י.ד.).

5. בין המשיבה למערער התגלעה מחלוקת בשאלת שיעור המס שעל המשיבה לשלם בגין שנות המס 1999-2002. לאור מכתב הביצוע ובעקבות בדיקות שערך המערער, מהן עלה כי המשיבה לא מימשה את תכנית השיווק ובכך לא עמדה בתנאי כתב האישור, קבע המערער כי המשיבה חייבת במס חברות בשיעור מלא על כל הכנסותיה החייבות בשנות המס 1999-2002 (מס בשיעור של 36% נכון לשנות המס הרלוונטיות) ואינה זכאית לשלם מס בשיעור מופחת מכוח כתב האישור (מס מופחת בשיעור של 25% נכון לשנות המס הרלוונטיות בהתאם לחוק).

6. מחלוקת נוספת שהתגלעה בין הצדדים עסקה בהוצאות המשיבה בגין עובדי מעבדה ורכישת חומרים מתכלים, ובשאלה האם הוצאות אלה הינן למעשה הוצאות מחקר ופיתוח כאמור בסעיף 20(א) (2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] ועל כן יש לנכותן בפריסה על פני שלוש שנים או שמא ניתן לנכותן בניכוי שוטף משל היו הוצאות שכר.

פסק דינו של בית המשפט המחוזי

7. בערעורה לבית המשפט המחוזי חלקה המשיבה על עמדת המערער בשתי הסוגיות הנזכרות לעיל. באשר לחבותה במס, טענה המשיבה כי עמדה בתנאי כתב האישור ומשכך היא זכאית להטבת המס המופחת בשנות המס 1999-2002 בהתאם להוראות סעיפים 18, 19 ו-47(א) (4) לחוק עידוד השקעות. באשר לניכוי הוצאותיה, טענה המשיבה כי עובדי המעבדה המועסקים על ידה אינם עוסקים בפיתוח מוצרים

חדשים כלל, אלא בבקרת איכות ובהתאמת מוצרים קיימים ללקוחות, ועל כן הוצאות שכרם הינן הוצאות שוטפות.

8. בית המשפט המחוזי קיבל את ערעור המשיבה באופן חלקי. באשר לזכאות המשיבה ליהנות מהטבת המס האמורה, עמד בית המשפט על השתלשלות ההתדיינות בין מרכז ההשקעות לבין המשיבה כעולה ממכתב הביצוע, אשר נוסח, לשיטתו, באופן לקוי. נוכח האמור במכתב הביצוע מצא בית המשפט כי המינהלה לא התעלמה מהפרת תנאי כתב האישור על ידי המשיבה, אלא נתנה דעתה לכך והכשירה את התנהלות המשיבה, בין היתר, בשים לב למצב הכלכלי במשק ולצמיחה המתמדת במכירות המשיבה בשנים המדוברות. על כן קבע בית המשפט המחוזי כי מכתב הביצוע מהווה שינוי כדין ובסמכות של תנאי כתב האישור, במסגרתו פטרה המינהלה ביודעין את המשיבה מיעדי הייצוא שנקבעו בתחילה כתנאי לתקפות כתב האישור.

9. בית המשפט המחוזי הדגיש כי סמכותו של פקיד השומה לבחון את עמידתו של "מפעל מאושר" בתנאי האישור היא בתוך מסגרת אותם תנאים שקבעה המינהלה ומשזו קבעה עמדה בעניין, אין פקיד השומה רשאי לקבוע עמדה משלו. לפיכך, על אף שבית המשפט המחוזי עמד על כך שלשיטת המינהלה לא עמדה המשיבה בתנאי כתב האישור, קבע בית המשפט כי זו זכאית לשלם מס בשיעור מופחת של 25% בשנות המס 1999-2002, לפי סעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות.

10. באשר לשאלת ניכוי הוצאות שכרם של עובדי המעבדה במשיבה, דחה בית המשפט את טענות המשיבה וקיבל את עמדת המערער, כאשר עניין זה אינו נתון במחלוקת במסגרת הערעור לפני.

תמצית נימוקי הערעור

11. המערער – באמצעות בא כוחו, עו"ד קמיל עטילה – טוען כי בנסיבות העניין שגה בית המשפט במסקנתו, לפיה זכאית המשיבה ליהנות מהטבת המס הקבועה בסעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות.

12. תחילה טוען המערער כי תנאי כתב האישור, לרבות הדרישה כי המשיבה תעמוד ביעדי הייצוא הקבועים בתכנית השיווק, נותרו בעינם וקביעת בית המשפט המחוזי כי אלו שונו על ידי המינהלה משוללת יסוד. בהקשר זה טוען המערער כי אין בכוחו של מכתב הביצוע לשנות למפרע את תנאי כתב האישור, ובפרט כאשר לשונו

מדגישה כי מימוש תכנית השיווק על תנאיה היה ונותר תנאי להענקת הטבת המס למשיבה, וכי זו תוכל ליהנות מהטבת מס נוספת בשנתיים אשר נותרו לגמר תכנית השיווק רק במידה ותעמוד בתנאי האישור המקוריים. כך עולה, לשיטת המערער, אף ממגעים נרחבים שניהלו הצדדים המלמדים כי המינהלה מעולם לא התכוונה לשנות את תנאי כתב האישור והדברים הובאו לידיעת המשיבה והיו ידועים לה היטב.

13. בהמשך לכך מדגיש המערער כי זכאות להטבות מס מכוח חוק עידוד השקעות מותנית אמנם באישור המינהלה, אך זה אינו מהווה תנאי מספיק. זכאות כאמור, לשיטת המערער, קמה רק במידה והנישום הוכיח כי מילא אחר הוראות חוק עידוד השקעות, ובמקרה בו נבחנת זכאותו של מפעל מאושר להטבות – כבעניינה של המשיבה – כי ביצע את התכנית המאושרת ועמד בתנאי כתב האישור. לאור האמור, טוען המערער כי משום שבמקרה דנן אין חולק כי המשיבה לא עמדה בתנאי כתב האישור, ואלו לא שונו, הרי שלא נפל פגם בהחלטתו שלא להעניק למשיבה את הטבת המס הקבועה בסעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות לגבי שנות המס שבערעור.

תמצית תשובת המשיבה

14. המשיבה – באמצעות בא כוחה, עו"ד שוקי רגב – טוענת כי המינהלה פעלה למולה תוך שהינה ערה לכך שבשנים 1996-2002 לא עמדה המשיבה בתכנית השיווק. לפיכך, משהחליטה המינהלה בנסיבות אלה לחזור בה מביטול כתב האישור, מעידה התנהלותה על הסכמתה לשינוי התנאים המקוריים שהוצבו למשיבה. כמו כן דוחה המשיבה את הטענה, לפיה החזרה מביטול כתב האישור נועדה רק למנוע מן המשיבה להחזיר מענקים שקיבלה, בטענה כי מכתב הביצוע עוסק, על פי נוסחו, במתן הטבות מס ולא בהחזר מענקים. גישה אחרת בהתייחס למכתב הביצוע כלל איננה אפשרית, לטענת המשיבה, שכן אין בכוחה של המינהלה לוותר על השבת מענקים מקום בו הפר הנישום את תנאי כתב האישור. עוד טוענת המשיבה כי נוכח ניסוחו הלקוי של מכתב הביצוע יש להעדיף פרשנות פוזיטיבית ביחס לתוכנו המכשירה את הענקת הטבת המס למשיבה ושומרת על קוהרנטיות בין עמדת המינהלה ועמדת המערער.

15. לצד האמור, טוענת המשיבה כי בית המשפט המחוזי נמנע מלהכריע בטענותיה החלופיות בדבר עמידתה, לכל הפחות בקירוב, ביעדי הייצוא שהוצבו לפניה. ראשית, כיוון שיש לראות בתוצרת אותה מכרה המשיבה למפעלים בישראל כתחליף לייבוא ומכאן כשקולה לייצוא באופן שתוצרת זו עונה על תנאי הייצוא. שנית, כיוון שנוכח קיומו של קושי אובייקטיבי, לטענת המשיבה, בביצוע ייצוא ישיר, יש לראותה כמי

שביצעה בקירוב את תכנית השייוק, בהתחשב בתכליתו של חוק עידוד השקעות. לפיכך, לשיטת המשיבה, ככל שיתקבל הערעור יש להשיב את הדיון לבית המשפט המחוזי למען יכריע בטענות אלה.

תמצית תגובת המערער לטיכומי המשיבה

16. בתגובתו מדגיש המערער כי הוא המופקד על בדיקת עמידת הנישום בתנאי האישור לצורך מתן הטבות המס. לפיכך, לטענת המערער, משהשאירה המינהלה את כתב האישור על כנו, הרי שהמערער פעל במסגרת סמכותו בעת שבדק את קיום תנאי האישור והתנה בכך את הענקת הטבות, כאשר אין בהתעלמות המינהלה מהפרת תנאי האישור, בה נאחזת המשיבה, לשנות זאת. עוד טוען המערער כי על פי ההלכה והחוק מוסמכת המינהלה להימנע מלדרוש השבה מלאה של מענקים גם במידה ונישום לא עמד בתנאיו של כתב אישור תקף. באשר לטענותיה החלופיות של המשיבה, טוען המערער שאין מקום להידרש אליהן כעת. לחלופין נטען כי יש לדחות טענות אלה לגופן, שכן בלאו הכי לא עמדה המשיבה ביעדי הייצוא כלל, אף אם אלו יחושבו באופן המוצע על ידי המשיבה, וכי לערכאה הדיונית אין כל יתרון בבחינתן.

דיון והכרעה

17. לאחר שעיינתי בנימוקי הערעור והאזנתי בקשב רב להשלמת הטיעון בעל פה מטעם הצדדים בדיון שנערך לפנינו, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל, כפי שיפורט להלן.

18. סעיף 18 לחוק עידוד השקעות מעניק למינהלה סמכות ליתן אישור לתכנית, ואילו סעיף 19 לחוק קובע כי למינהלה מסור שיקול דעת בלעדי להתנות את כניסת האישור לתוקפו במילוי תנאים מוקדמים שייקבעו בו, וכן לקבוע בו תנאים בקשר לביצוע התכנית ובקשר לפעולות שלאחר מכן. כמו כן מורה סעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות כי חברה בעלת "מפעל מאושר", קרי מפעל שהינו נושא לתכנית שאושרה על ידי המינהלה לאחר יום 30.7.1978, זכאית להטבת מס במסגרתה ימוסו הכנסותיה החייבות בשיעור של 25%.

19. עם זאת, סעיף 73 לחוק עידוד השקעות אוסר על מתן הטבות, אלא אם כן קוימו הוראות החוק והתקנות שהותקנו על פיו, ולגבי "מפעל מאושר", כבענייננו, אם קוימו גם התכנית המאושרת ותנאי האישור. הלכה היא כי פקיד השומה, האמון על מתן

הטבות מס, הוא המוסמך לבדוק אם התקיימו תנאי האישור [ראו: ע"א 192/77 כרמיאל תעשיות אלומיניום בע"מ נ' פקיד השומה עכו, פ"ד לב(3) 14, 17 (1978)].

20. לצד האמור, מסמיכים סעיפים 75, 75א ו-75ב את מנהל מרכז ההשקעות ואת המינהלה לנקוט צעדים שונים במידה והתברר כי מי שקיבל אישור לא קיים את תנאי האישור במלואם [ראו: ע"א 3149/90 אחים בולוס חברה לשיט בע"מ נ' פקיד שומה, חיפה, פ"ד מו(5) 594, 597 (1992) (להלן: עניין בולוס)]. בין היתר, מוסמכת המינהלה להורות על תשלום המסים ותשלומי החובה האחרים שלגביהם ניתנו ההטבות – כולם או מקצתם – במועדים שיקבעו, מכוחו של סעיף 75א, אשר זו לשונו:

"75א. נוכחה המינהלה לדעת כי תנאי האישור לא קוימו במלואם, רשאית היא להחליט כי ישולמו חלק מהמסים ותשלומי החובה האחרים שלגביהם ניתנו הטבות, במועדים שתקבע המינהלה או שיקבע המנהל בהתאם להנחיותיהם ואם לא נקבעה בחיקוק שבו הוטלו חובה לשלם עליהם הפרשי הצמדה וריבית – בצירוף ריבית פיגורים מן היום שחלה החובה לשלם אילולא ניתנו ההטבות ועד ליום תשלומם".

כמו כן, מוסמכת המינהלה לחייב נישום בהשבת מענק שניתן על פי חוק עידוד השקעות – כולו או מקצתו – מכוחו של סעיף 75ב, אשר זו לשונו:

"75ב. (א) ניתן מענק כלשהו לפי חוק זה ובעל המפעל או הבנין לא הוכיח כי מילא אחר הוראות חוק זה והתקנות שהותקנו על פיו ושביצע את התכנית המאושרת כולה וקיים את כל תנאי האישור – יחזיר את המענק, זולת אם המינהלה קבעה שלא יחזיר או שיחזיר רק מקצתו... (ההדגשה הוספה – י.ד.).

21. ויובהר, בהתאם להוראות סעיף 75ב, רשאית המינהלה להורות כי מענק שניתן לא יוחזר במלואו, גם במקום בו נותרה התכנית המאושרת על כנה ובעל המפעל המאושר לא עמד בתנאי האישור אשר נותרו תקפים [ראו: בג"ץ 8153/06 חברת בנייני תעשייה באר-שבע בע"מ נ' מרכז ההשקעות, על פי החוק לעידוד השקעות הון, פסקה 31 לפסק הדין (18.1.2009) (להלן: עניין חברת בנייני תעשייה באר-שבע)].

22. מן האמור עולה כי המינהלה היא שקובעת את תנאי האישור למתן הטבות ומענקים לפי חוק עידוד השקעות ובסמכותה לשנות את תנאי האישור או לבדוק אם קוימו, ואילו המערער מוסמך אף הוא לבדוק את עמידת הנישום בתנאי האישור.

לפיכך, במקום בו המינהלה לא ביטלה את תנאי האישור שנילוו להענקת הטבות לפי חוק עידוד השקעות ולא עשתה שימוש בסמכותה בהתאם לסעיף 75א להורות על תשלום חלק מהמיסים, על המערער מוטלת איפוא החובה לבדוק אם קוימו התנאים בטרם יאות להעניק את הטבות. בכך מממש המערער את מדיניות המינהלה [השוו: עניין בולוס, בעמ' 598].

23. בענייננו, הליכי ביטול כתב האישור, הקפאת הביטול ולבסוף ביטול כוונת הביטול ואישור ביצוע תכנית השיווק על ידי המינהלה, אינם שנויים במחלוקת. כמו כן מוסכם כי מימוש תכנית השיווק, על יעדי הייצוא שנקבעו בה, היווה לפחות בתחילה תנאי יסודי לאישורה ולמתן הטבות לאורה. גדרה של המחלוקת טמון איפוא בשאלה אם בנסיבות העניין יש בחזרת המינהלה מביטול כתב האישור ובמתן מכתב הביצוע משום שינוי של תנאי האישור באופן המפטיר את המשיבה מעמידה ביעדי הייצוא, אם לאו. אם שונו תנאי האישור, כפי שטוענת המשיבה, הרי שגגה פקיד השומה בעת שמנע מן המשיבה את הטבת המס הקבועה בסעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות, שכן לא היה עליו לעמוד על קיום יעדי הייצוא על ידי המשיבה. אם לא שונו תנאי האישור, כפי שטוען המערער, הרי שפעל פקיד השומה כדין ובמסגרת סמכותו. בית המשפט המחוזי קיבל את טענת המשיבה בסוגיה זו וקבע כי המינהלה שינתה במסגרת מכתב הביצוע את תנאי האישור. בכל הכבוד, דעתי שונה.

24. במסגרת מכתב הביצוע עמדה המינהלה על ההליכים והמגעים שקיימו הצדדים בדבר ביצוע תכנית השיווק. בין היתר, צוין במכתב כי:

"ביום 11/08/2003 החליטה המנהלה (פרוטוקול מס' 1605(ב)19) לבטל את הביטול אולם תנאי השיווק יישאר ללא שינוי (היינו – 15% מהמחזור)".

עוד מצוין במכתב, לאחר סקירת היקף ההשקעות המאושרות למענקים והמענקים שניתנו למשיבה במסגרת התכנית המאושרת עד לאותה עת, בסך של 7,052,087 ש"ח ו-1,410,417 ש"ח, בהתאמה, כי:

"4. בגבולות הסך שבוצע והוכר מוקנות למפעל המאושר שהופעל בשנת מס 1998 (להלן – "שנת ההפעלה") (ההטבות שבחוק הנ"ל" (חוק עידוד השקעות הון – י.ד.).

כל זאת, תוך שהובהר במכתב כי:

5. ההטבות במס תינתנה לפי סעיף 47 לחוק.

...

7. ביצוע תוכנית השיווק המפורטת במכתבכם מיום 20/03/1994 מהווה תנאי לקבלת ההטבות ע"פ אישור זה.

בשנים שנבדקו על ידינו (1996 – 2002) החברה אינה עומדת בתוכנית השיווק.

...

10. אין באישור זה משום אסמכתא לתשלום מענקים, אלא לפי הוראות החוק והכללים לתשלום מענקים".

25. מעיון במכתב הביצוע לא יכול להיות חולק כי נוסחו אינו מיטבי וכי המינהלה סברה כי המשיבה אינה עומדת בתנאי תוכנית השיווק בשנים 1996-2002 בעת שהחליטה שלא לבטל את כתב האישור. עם זאת אין בידי לקבל את קביעתו העובדתית של בית המשפט המחוזי, לפיה מלמדים מכתב הביצוע והתסקיר שערך מרכז ההשקעות בחודש ינואר 2003 (להלן: התסקיר מיום 27.1.2003), כי המינהלה החליטה לשנות את תנאי כתב האישור ולפטור את המשיבה מן החובה לעמוד ביעדי הייצוא האמורים בשנים 1996-2002, אף ששינוי כאמור לא מוזכר בהם במפורש.

26. בראש ובראשונה, בעוד שלשונו של מכתב הביצוע אינה מתייחסת כלל – במישרין או בעקיפין – לשינוי הנזכר בתנאי כתב האישור, אפשר למצוא בנוסח מכתב הביצוע אינדיקציות ברורות לכך שתנאי האישור, לרבות הדרישה לעמוד ביעדי הייצוא, נותרו בעינם. כך, בעוד שבסעיף 4 לכתב האישור מצוין כי: "ביצוע תוכנית השיווק המפורטת במכתבכם מיום 20/3/94 מהווה תנאי יסודי בכתב האישור, והפרתה תהווה עילה לביטול כתב האישור" (ההדגשה הוספה – י.ד.), בסעיף 7 למכתב הביצוע מובא נוסח זה כמעט של התנאי, לפיו: "ביצוע תוכנית השיווק המפורטת במכתבכם מיום 20/03/1994 מהווה תנאי לקבלת ההטבות ע"פ אישור זה" (ההדגשה הוספה – י.ד.). יתר על כן, במסגרת תיאור השתלשלות האירועים שקדמו למכתב הביצוע מצוין בסעיף הראשון במכתב כי: "ביום 11/08/2003 החליטה המנהלה (פרוטוקול מס' 1605(ב)19) לבטל את הביטול אולם תנאי השיווק יישאר ללא שינוי (היינו – 15% מהמחזור)" (ההדגשה הוספה – י.ד.).

27. נוכח האמור לעיל ספק אם ניתן לראות בסעיף 5 למכתב הביצוע, הקובע כי "ההטבות במס תינתנה לפי סעיף 47 לחוק", כמי שהוראתו מבססת הכרה בלתי מותנית בזכות המשיבה להטבת המס הקבועה בסעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות כבר

באותה עת. מקובל עלי לעניין זה הסברו של המערער, לפיו סעיף זה נועד להבהיר את טיב הטבות המס להן אפשר ותהא המשיבה זכאית אם תעמוד בתנאי האישור, שכן אלה נגזרות ממסלול המענקים בו אושרה תכנית השיווק. זאת בשים לב כי לו הייתה תכנית השיווק מאושרת במסלול הטבות חלופי, הייתה עומדת למשיבה ההזדמנות ליהנות מהטבות אחרות הקבועות בסעיף שונה בחוק עידוד השקעות (סעיף 51 לחוק). תימוכין למסקנה זו נמצאים בלשונו הצופה פני עתיד של הסעיף ובעובדה כי הסעיף נזכר בנוסח זהה גם בכתב האישור, אשר אין חולק כי הוא אינו מכיר בזכאות בלתי מותנית של המשיבה להטבת מס כאמור.

28. מבלי לקבוע מסמרות בשאלה אם די בלשון כתב הביצוע ובתוכנו, על הקשיים שבהם, כדי לקבוע כי המינהלה לא שינתה את תנאי האישור, אף שדעתי נוטה לכך, הרי שלמסקנה זו תימוכין נוספים בחומר הראיות. עדות לכוונת המינהלה לסייע למשיבה מבלי לשנות מתנאי האישור אפשר למצוא עוד בשלב הקפאת ביטול כתב האישור, בטרם החליטה המינהלה לבטלו. במכתב מיום 1.8.2001 בישר מרכז ההשקעות למשיבה כי: "החליט להקפיא את ביטול התוכנית המאושרת עד ליום 31/12/2002, וזאת על מנת לאפשר לחברה להוכיח יכולת שיווק ע"פ התחייבויותיה" (ההדגשה הוספה – י.ד.). הד נוסף לכך נמצא בתסקיר מיום 27.1.2003 בו צוין כי הקפאת החלטת המינהלה לבטל למפרע את כתב האישור נעשתה "על מנת לאפשר לחברה להוכיח את יכולתה לשפר את ביצועיה בהתאם לתכנית השיווק לה התחייבה" (ההדגשה הוספה – י.ד.). כוונה זו אף הובהרה בכירור למשיבה. כך, במסגרת המגעים שקיימו הצדדים עובר להנפקת כתב הביצוע ולאחר שבדיקת המינהלה העלתה כי עד לשנת 2003 לא עמדה המשיבה ביעדי תכנית השיווק, נפגשו נציגי מרכז ההשקעות עם מנהלה של המשיבה ביום 22.7.2003. באותה פגישה, לאחר שמנהל המשיבה ציין כי "השנה הוא צופה כי יעמוד בתנאי השיווק שנקבעו לתוכנית ועל כן הוא מצפה לקבל הטבות מס... (ההדגשה הוספה – י.ד.)", הבהיר מנהל מרכז ההשקעות כי:

"נותר לה (למשיבה – י.ד.) רק עוד שנתיים (כלומר, שנים 2003-2004 – י.ד.) לניצול הטבות המס אם יגיעו לה" (ההדגשה הוספה – י.ד.).

עוד הדגיש באותו דיון מנהל מרכז ההשקעות כי הוא:

"מוכן לאפשר לחברה לקבל הטבות מס, אך ורק בשנים בהם תעמוד בהתחייבויות היצוא שלה העומדות על \$ 285,000."

בהתאם לחילופי הדברים סוכם בתום אותה פגישה כי :

”מרכז ההשקעות יגיש למנהלה בקשה לביטול הביטול ולאחר החזרת התוכנית על כנה יוציא אישור ביצוע שיתנה קבלת הטבות במס בעמידה ביעדי השיווק של החברה”.

29. על הסכמה זו מעיד גם תסקיר שערך מרכז ההשקעות למחרת הפגישה בו צוין כי בפגישה עם מנהל המשיבה הובהר לאחרון כי הטבות המס ”תינתנה אך ורק במידה והחברה תעמוד בתכנית השיווק לה התחייבה” וכך גם הוחלט. דומה כי על רקע דברים אלו הבהירה המינהלה במסגרת מכתב הביצוע כי ”בשנים שנבדקו על ידינו (1996 – 2002) החברה אינה עומדת בתכנית השיווק”.

30. הנה כי כן, מארג הראיות לפני, ובראשו מכתב הביצוע החוזר בנוסח זהה כמעט על תנאי האישור שהופיעו בכתב האישור משנת 1994, מלמד כי המינהלה לא התכוונה לוותר על הדרישה לעמידה ביעדי הייצוא שנקבעו בכתב האישור וזו נותרה שרירה וקיימת ולא בוטלה במכתב הביצוע [השוו: עניין בולוס, עמ' 598].

31. כלל ידוע הוא כי בית משפט זה ימעט להתערב בקביעות של עובדה ובמצאי מהימנות שקבעה הערכאה הדיונית, אשר להתרשמותה הישירה והבלתי אמצעית מן העדים יתרון מובהק על פני התרשמותה העקיפה של ערכאת הערעור [ראו למשל: ע”א 1535/09 הספר נ’ פרופ’ יגל ואח’, פסקה 24 לפסק הדין (22.10.2010); ע”א 7486/10 מחלוף נ’ רשות הטבע והגנים, פסקה 12 לפסק הדין (30.12.2012); ע”א 8456/06 צענדי נ’ בן צבי, פסקה 14 לפסק הדין (24.8.2010)]. עם זאת, לכלל אי ההתערבות במישור האזרחי נקבעו במרוצת הזמן שלושה חריגים מרכזיים: הראשון, כאשר ממצאי העובדה אותם קבעה הערכאה הדיונית אינם מעוגנים בחומר הראיות; השני, כאשר הגרסה העובדתית שאימצה הערכאה הדיונית אינה מתיישבת עם מבחני ההיגיון והשכל הישר; השלישי, כאשר אין לערכאה הדיונית יתרון על פני ערכאת הערעור בקביעת הממצאים העובדתיים, למשל כאשר הערכאה הדיונית הסיקה את ממצאיה על סמך עיון במסמכים או בראיות חפציות אחרות [ראו: ע”א 1966/07 אריאל נ’ קרן הגמלאות של חברי אגד בע”מ, פסקה 27 לפסק הדין (9.8.2010); ע”א 9784/05 עיריית תל-אביב-יפו נ’ עו”ד גורן, פסקה 17 לפסק הדין (12.8.2009); ע”א 8589/06 שפיגל נ’ איינס, פסקה 37 לפסק הדין (14.5.2008); ע”א 11968/04 ראובן פלד עבודות בנין בע”מ נ’ בית הארחה מעלה החמישה, פסקה 6 לפסק הדין (24.8.2006)]. בענייננו, חל החריג השלישי לכלל, שכן

בית המשפט המחוזי סמך קביעתו בדבר שינוי תנאי האישור על ראיות בכתב – מכתב הביצוע והתסקיר מיום 27.1.2003 – וכפי שפורט לעיל, סבורני כי קביעה זו אינה יכול לעמוד.

32. מוטב היה לו ניסחה המינהלה את מכתב הביצוע באופן בהיר. בתוך כך היה על המינהלה להבהיר במפורש באיזה מן הכלים העומדים לרשותה מכוחם של סעיפים 75א ו-75 לחוק עידוד השקעות נקטה, לרבות האפשרות להורות כי מענק שניתן במסגרת תכנית מאושרת לא יוחזר לבעל "מפעל מאושר" אף שזה לא עמד בתנאי אישור, אם בכלל. ואולם, הגם שמכתב הביצוע לא נוסח בצורה בהירה דיה, יש בו כדי ללמד שהמינהלה נמנעה במקרה דנן מלבטל את כתב האישור, על אף מודעותה להפרת תנאיו. בכך הוענקה למשיבה, הלכה למעשה, הזדמנות ליהנות מהטבת המס הקבועה בסעיף 47(א)(4) לחוק בשנתיים שנותרו לכתב האישור והיא לא חוייבה להשיב מענקים שקיבלה. עוד יצוין בהקשר זה כי לא מצאתי ממש בטענת המשיבה, לפיה מכתב הביצוע עוסק במתן הטבות מס בלבד, ולא בהחזר מענקים. זאת בין היתר, בשים לב לעובדה כי אישור תכנית המשיבה נעשה במסלול מענקים וכי מכתב הביצוע סוקר ומתייחס למענקים שאושרו למשיבה.

33. ודוקו: גם על פי קביעתו של בית משפט זה בעניין בולוט, אין בהתנהלות זו של המינהלה להוביל למסקנה כי תנאי כתב האישור שונו, משנקבע כי "אין כל אפשרות לראות בשתיקת הרשויות...משום שינוי התכנית או תנאיה" (עניין בולוט, בעמ' 598), מקל וחומר לא ניתן לראות במכתב הביצוע בענייננו משום שינוי בתנאי כתב האישור, שכן המינהלה הבהירה במסגרתו כי תנאי כתב האישור עומדים בעינם. במצב דברים זה, עצם חזרת המינהלה מהחלטתה לבטל את כתב האישור וניסוחו הלקוי של מכתב הביצוע אינם יכולים לבוא במקום שינוי מפורש בתנאי האישור.

34. סיכומם של דברים: המינהלה עמדה בעקביות על כך שיעדי הייצוא שנקבעו בתכנית השיווק מהווים תנאי לזכאות המשיבה להטבות מס, ולאחר שחזרה בה מביטול כתב האישור הבהירה המינהלה במכתב הביצוע כי תנאי כתב האישור עומדים בעינם. עמדה זו של המינהלה ניצבה לנגד עיני המערער והוא פעל כהלכה עת בדק את קיום התנאי בדבר יעדי הייצוא שנקבעו בתכנית השיווק. בסירובו של המערער לאשר את מתן ההטבות למשיבה, לנוכח עמדתו כי יעדי הייצוא לא קוימו על ידי המשיבה, מימש איפוא המערער את מדיניות המינהלה כפי שהתבטאה במכתב הביצוע. לאור האמור, ברי כי שלילת הטבת המס על ידי המערער בשנים שבערעור אכן מתחייבת במקרה דנן מהוראות סעיף 73 לחוק עידוד השקעות ועולה בקנה אחד עם מדיניות המינהלה.

35. לא מצאתי לנכון להידרש לטענותיה החלופיות של המשיבה, בהן לא הכריע בית המשפט המחוזי ולפיהן בניגוד לקביעתה האמורה של המינהלה, עמדה המשיבה, לכל הפחות בקירוב, ביעדי הייצוא שהוצבו. זאת מן הטעם שהליך ערעור על שומות מס לפני בית המשפט המחוזי, המופנה כנגד פקיד השומה לבדו, אינו הבמה המשפטית המתאימה לערער על קביעותיה של המינהלה לפי חוק עידוד השקעות. סעיף 25 לחוק עידוד השקעות קובע כי:

”25. (א) מי שחולק על החלטות המינהלה בדבר בקשה שהגיש לפי סעיף 17, או על החלטותיה לפי סעיפים 74, 75(א), 75 א או 75ב(א) או על החלטות המנהל לפי סעיפים 19 א, 75 א או 75ב(א), רשאי תוך ששים יום מיום שנמסרה לו הודעה על ההחלטה, לערור עליה לפני השרים. הערר יהיה בכתב ויפורט בו הנימוקים.

(ב) הערר יוגש לוועדה שימנו השרים, אשר תדון בערר בהשתתפות המנהל ותחווה את דעתה לשרים; הוועדה תמנה חמישה חברים, מהם שניים לפחות יהיו נציגי ציבור; המנהל וחברי המינהלה לא יהיו חברים בוועדה.”

לשון הסעיף מלמדת כי ערעור על החלטות המינהלה הנוגעות לאישור תכניות ב”מסלול מענקים” או להחלטות המינהלה לפי סעיפים 75 א או 75 ב יש להגיש לוועדה אותה ימנו השרים בהתאם לאמור בחוק עידוד השקעות, בתוך 60 ימים מן המועד בו נמסרה ההחלטה מושא הערר [השוו למשל: בג”ץ 11456/04 ישקר בע”מ נ’ מנהל המחלקה המקצועית, מרכז ההשקעות (6.3.2005)]; עניין חברת בנייני תעשיה באר-שבוע; ראו והשוו גם: רע”א 3001/12 עו”ד רימר, כונס נכסים זמני נ’ משרד התמ”ת – לשכת המדען הראשי (8.10.2013), בו נדונה שאלת סמכות הביקורת השיפוטית על החלטת ועדת המחקר, לפי החוק לעידוד מחקר ופיתוח בתעשיה, התשמ”ד-1984, אשר תכליותיו דומות לתכליותיו של חוק עידוד השקעות]. משכך, ברי כי אין מקום לדון במסגרת ההליך דנן, בטענות המשיבה בדבר טעות שנפלה, לכאורה, בהחלטת המינהלה בעניינה – ולא בהתנהלות המבקש לאורה של החלטה זו – בין אם לאורם של נתונים כלכליים בדבר מכירת תוצרתה למפעלים בישראל ובין אם לאור המשקל הראוי שיש להעניק לטענתה לתכלית חוק עידוד השקעות. זאת ודאי כאשר החלטת המינהלה בעניין זה נמסרה למשיבה, יש להניח, בסמוך להפקת מכתב הביצוע ביום 11.11.2003 ואילו ערעור המשיבה לבית המשפט המחוזי הוגש בחלוף למעלה משנה, ביום 23.1.2005.

36. משנמצא כי כתב האישור, על תנאיו המקוריים, עומד בתוקפו וכי המשיבה לא עמדה בתנאים אלו, אין המשיבה זכאית להטבת מס לפי סעיף 47(א)(4) לחוק עידוד השקעות. אשר על כן, דין הערעור להתקבל במובן זה שהכרעתו של בית המשפט המחוזי לעניין השומות אותן קבע המערער למשיבה לשנות המס 1999-2002 תבוטל ושומות אלה תעמודנה בתוקפן וכך אציע לחברותיי לעשות. בנסיבות העניין אציע שלא לחייב את המשיבה בהוצאות.

ש ו פ ט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

השופטת ד' ברק-ארז:

אני מסכימה.

ש ו פ ט ת

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט י' דנציגר.

ניתן היום, כ"ט בטבת התשע"ד (1.1.2014).

ש ו פ ט ת

ש ו פ ט

ש ו פ ט ת