



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 62149-03-19 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 50801-09-19 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

לפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערת: תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ, ח"צ 520027293

ע"י ב"כ עו"ד גבי יפעת מינצר קול ו/או עו"ד נירה קורי ו/או עו"ד  
יהלום ברקוביץ

נגד

המשיב: פקיד שומה – חיפה

ע"י עו"ד יוסף דאוד מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

### פסק דין

פתח דבר:

- 1
- 2 פסק דין זה לא היה בא לעולם, ובית משפט זה לא היה נאלץ להידרש לכתובתו, אילו רשויות  
3 השלטון הרלבנטיות במדינת ישראל – משרד האנרגיה – מינהל הדלק והגז, רשות מקרקעי ישראל,  
4 משרד האוצר, רשות החברות הממשלתיות וכן גם רשות המיסים, היו ממלאות את תפקידן על פי  
5 דין ומתקשרות בהסכם מפורט עם המערערת, חברת תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ, חברה ממשלתית  
6 בבעלות מלאה של המדינה, שהוקמה ביום 25.1.1959 בהתאם להחלטת ממשלה מס' 224 (להלן –  
7 **המערערת**) – וזאת בתום תקופת הזיכיון שהוענק למערערת, אשר מכוחו קיבלה את התפקיד לספק  
8 את צורכי משק הדלק, לרבות הקמה, תחזוקה והפעלה של תשתיות, קווי דלק ותזקיקים, הקמת  
9 מסופים לאחסון נפט גולמי ותזקיקיו, הקמת תחנות שאיבה, אחסון וניפוק תזקיקים, הזרמות  
10 ושירותי נמל (להלן – **הזיכיון**).
- 11 הזיכיון הועבר לידיה של המערערת, לאחר הקמתה, בהתאם להחלטת הממשלה, אשר אישרה את  
12 העברת כל זכויותיה, נכסיה ורכושה בישראל של חברת הנפט העיראקית בע"מ, שניתנו לה מכוח  
13 זיכיון לתקופה של 70 שנה משנת 1931, שקיבל תוקף בפקודת האמנה משנת 1939. פקודת האמנה  
14 קבעה בענייני "מיסים", כי לא יוטל על בעל הזיכיון - המערערת - כל מס רכוש, מס הכנסה, או מס  
15 ממשלתי כלשהו אחר בשל נכסיה או עובדיה או הכנסתה או מחזור העסקים שלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 על פי חוות דעת משפטית, שניתנה ביום 3.4.2000, על ידי עו"ד דרורה ליפשיץ מהלשכה המשפטית  
2 במשרד האוצר (להלן – חו"ד ליפשיץ), בתום תקופת הזיכיון – כל הזכויות וכל נכסי הנדל"ן של  
3 המערערת (וחברות בנות שלה) הקשורים לפעילות משק הדלק - עוברים לקניינה של המדינה ללא  
4 תמורה.

5 תקופת הזיכיון הסתיימה ביום 5.1.2001 – לפני למעלה מעשרים וארבע שנים (!) – אך עד כה, על  
6 אף חלוף כמעט רבע מאה, לא טרחו גופי השלטון ומשרדי הממשלה האחראים על משק הדלק  
7 במדינת ישראל לגבש הסכם מפורט עם המערערת, המסדיר את המשך פעולתה בתחום הזרמת  
8 הדלק ואחסונו לאחר תום הזיכיון.

9 בין מדינת ישראל (משרד התשתיות הלאומיות) ובין המערערת נחתם רק מסמך עקרונות ביום  
10 31.12.2000 (להלן – מסמך העקרונות), בדבר המשך הפעילות לאחר תום הזיכיון, ולפיו המערערת  
11 וחברת בת שלה ימשיכו לפעול בתחום של אחסון נפט גולמי ובתחום של הזרמת הדלק, כאשר  
12 הוסכם כי נכסים שימשו לפעילויות אלו יועברו לידיהן בתמורה שתיקבע, במסגרת הסכם מפורט,  
13 שאמור היה להיחתם בין הצדדים, וכאמור, לא נחתם עד כה.

14 ככל שהיה אמנם נחתם הסכם מפורט, כפי שהוסכם ונדרש על פי דין, היה הסכם זה קובע את  
15 התמורה שתשולם על ידי המערערת תמורת הנכסים שיועברו לשימושה מהמדינה, ובהתאם היה  
16 הסכם זה עוסק גם במשמעויות לפי דיני המס של העברת הנכסים לידי המערערת לאחר תום  
17 הזיכיון, והיה נקבע בסיס העלות של נכסים אלו למועד של תום תקופת הזיכיון, בין היתר לצרכי  
18 מס, ובאופן ספציפי – לצורך ניכוי הוצאות פחת על הנכסים האמורים. אלא שכל זאת – לא נעשה.

19 המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב), החל עוד בשנת 2005 להוציא למערערת שומות בצווים,  
20 וזאת ביחס לשנות המס 2001 ואילך, אשר בגינם הגישה המערערת ערעורי מס לבית משפט זה,  
21 עמ"ה 849/05; עמ"ה 707/05; עמ"ה 958/07; עמ"ה 849/08 (להלן – ערעורי המס הישנים), אשר  
22 נדונו בפני המותב הקודם שדן בענייני המערערת, היינו – בפני כבוד השופטת ש. וסרקרוג.

23 במשך כל השנים בהן נדונו ערעורי המס הישנים בפני כבוד השופטת וסרקרוג - ביקשו הצדדים  
24 ארכות חוזרות ונשנות לשם הגעה להבנות, על בסיס טיעון לפיו המשא ומתן בין המדינה למערערת  
25 לצורך הסדרת פעילותה לאחר תום תקופת הזיכיון - מתמשך ומתקדם.

26 ארכות כאמור ניתנו, אך בסופו של דבר, בשל הצורך למצות את הליכי המשא ומתן, בשל העובדה  
27 כי ערעורי המס הישנים היו תלויים ועומדים תקופה ארוכה ללא התקדמות ונוכח סירובו של בית  
28 המשפט ליתן ארכות נוספות, הגיעו הצדדים ביום 11.3.2013 להסכמות בדבר מחיקת ערעורי המס  
29 הישנים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הוסכם כי תיוותר בידי המערערת הזכות לחדש את ההליכים ולהגיש ערעורי מס חדשים **בתוך שנה**  
2 ממועד מחיקת ערעורי המס הישנים (בגין שנות המס שהיו אז בערעור 2001-2005), בלא שתועלה  
3 על ידי מי מהצדדים טענת התיישנות (ראו **נספח א'** להודעת הערעור בע"מ 19-03-62149).
- 4 **אלא ששנת הארכה התארכה עוד ועוד, לפי הסכמות בין הצדדים, למשך שש שנים נוספות.**
- 5 בינתיים כבוד השופטת וסרקרוג כבר פרשה מכס השיפוט, ומשהוגשו ערעורי המס דן בשנת 2019,  
6 הועברו לדיון בפני המותב דן – וזאת, **14 שנים לאחר הוצאת השומות בצווים**. ערעורי המס דן  
7 הוגשו בגין שומות **לשנות המס 1997-2011 ולשנות המס 2013-2016** (לשנת המס 2012 לא הוצאה  
8 שומה).
- 9 בית משפט זה סבר, למן תחילת ההליכים בערעורים דן, ושיקף את עמדתו, כי הדרך הנכונה,  
10 הראויה והנדרשת היא **כי רשויות המדינה ימלאו את תפקידן ויגיעו, סוף סוף, לכלל הסכם מפורט**  
11 **עם המערערת, אשר מנייה וביה יפתור גם את המחלוקת בנושא אופן חישוב הפחת מושא השומות**  
12 **בצווים**.
- 13 על כן, הגם שבית המשפט קבע מיידית מועדים להגשת ראיות ולשמיעת העדויות – נעשה הדבר על  
14 מנת לדרבן ולקדם את ההידברות. בין לבין, ולבקשת הצדדים, ניתנו ארכות רבות לצדדים לצורכי  
15 הידברות לשם הגעה להבנות והדיונים נדחו אף בשל פרוץ מגפת הקורונה.
- 16 בית המשפט אף עמד על כך, שהצדדים יפעלו ליישוב הסכסוך ביניהם – חברה ממשלתית וגוף  
17 ממשלתי (רשות המיסים) – בהתאם להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מס' 6.1202, הקובעת מתווה  
18 פעולה מומלץ ליישוב סכסוכים אזרחיים בין גופים כאמור, שלא על דרך של ניהול הליכים בבית  
19 משפט – הנחייה שהיה על הצדדים לפעול לפיה **טרם** הגשת הערעורים. הליך יישוב הסכסוך לא צלח  
20 כלל ועיקר.
- 21 ביחס למחלוקות שנגעו לסוגיות אחרות, שאינן סוגיית הפחת – הגיעו הצדדים להסכמות שקיבלו  
22 תוקף של פסק דין ביום 14.9.2020 וביום 23.6.2021.
- 23 בכל הקשור לסוגיית אופן חישוב הפחת לאחר תום תקופת הזיכיון (כפי שתפורט להלן) – לא הגיעו  
24 הצדדים להבנות, בעיקר בשל העובדה כי רשויות השלטון הרלבנטיות לא טרחו להשלים עד תום  
25 את המשא ומתן עם המערערת ולהסדיר על דרך של הסכם מפורט את העברת הנכסים לידי  
26 המערערת לאחר תום הזיכיון, תוך קביעת שווים של הנכסים המועברים וקביעת העלות לצרכי  
27 חישוב הפחת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 תמוה, כיצד ייתכן שבמדינה המתיימרת להיות מדינה מתוקנת, רשויות שלטוניות, האמונות על  
2 הסדרת והפעלת משק הדלק במדינת ישראל, אינן מצליחות במשך כמעט 25 שנה להשלים ולמלא  
3 כראוי וכדין את תפקידן, ואינן מסדירות באופן חוקי ומוסכם את השימוש בנכסים אקוטיים  
4 וחיוניים, השייכים למדינה מתחום משק הדלק, המצויים במפרץ חיפה (מעגן לפריקת מיכליות נפט  
5 גולמי), נמל תזקיקים בתוך נמל חיפה, המיועד לפריקה ולטעינה של מיכליות נפט ולתדלוק אוניות,  
6 כמו גם שבעה מסופים לאחסון נפט גולמי ותזקיקיו (טרמינל קרית חיים, מסוף הנמל חיפה,  
7 אלרואי, אשקלון דרום, בילו, אשל וגבעת שמן).

8 בשל מחדל שלטוני מתמשך זה, של רשויות השלטון האחראיות על משק הדלק במדינת ישראל  
9 והתשתיות הנוגעות לו, גלגלו הצדדים את המחלוקת לפתחו של בית משפט זה, ועל כן נאלץ בית  
10 המשפט להשקיע תשומות שיפוטיות ניכרות בניהול הערעורים דנן ובכתיבת פסק דין זה, בסוגיה  
11 אשר מעולם, ולא בכדי, לא נדונה בערכאות שיפוטיות.

12 על כך יש בהחלט להצר, שכן חלף משילות, שלא התקיימה, נדרשת הפעלת סמכות שיפוטית,  
13 דווקא במקום בו לא בית המשפט הוא זה שהיה אמור להפעיל את סמכויותיו.

### 14 תמצית המחלוקת בין הצדדים:

15 בתום תקופת הזיכיון, ועל פי חו"ד ליפשיץ, נקבע כי על המערערת להעביר לידי המדינה, ללא  
16 תמורה, את כל הזכויות בכל הנכסים והמתקנים הקשורים לפעילות משק הדלק ונקבע כי הללו  
17 עוברים לקניינה של המדינה ללא תמורה. על כך אין מחלוקת בין הצדדים.

18 אין גם מחלוקת, כי על פי מסמך העקרונות המשיכה המערערת לפעול בתחום האחסון והזרמת  
19 הדלק, והנכסים והמתקנים המשמשים אותה לפעילותה זו הועברו לידיה מהמדינה, וזאת, כאמור,  
20 אף כי עד כה לא נחתם הסכם מפורט המסדיר את המשך פעילות המערערת בתחומים האמורים  
21 לאחר תום הזיכיון.

22 במועד סיום הזיכיון פקעה גם תחולתה של ההוראה בפקודת האמנה, אשר מכוחה לא היו  
23 הכנסותיה של המערערת חייבות במס. על כן, למן יום 5.1.2001 חייבת המערערת בתשלום מס על  
24 הכנסותיה, ובהתאם גם זכאית לנכות מהכנסתה הוצאות, לרבות הוצאות פחת, לפי הוראות סעיפים  
25 17 ו- 21 לפקודת מס הכנסה.

26 באופן עקרוני, המחלוקת בין הצדדים היא בשאלה מהי יתרת המחיר המקורי של הנכסים שהועברו  
27 לידי המערערת מהמדינה ביום 5.1.2001, עם תום הזיכיון, וזאת לצורך חישוב הפחת על נכסים אלו  
28 לצרכי מס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 בתקופת הזיכיון, כאשר המערערת לא היתה חייבת בתשלום מס על הכנסותיה, הוגשו על ידיה  
2 דוחות כספיים, במסגרתם הופחתה העלות המקורית של הנכסים והמתקנים המשמשים את  
3 המערערת בפעילותה בשיעורי פחת חשבונאי כדלקמן: עד שנת 1994 נוכה פחת חשבונאי על הנכסים  
4 בשיעור של 5%, ומשנת 1995 עד שנת 2000 נוכה על ידי המערערת בדוחותיה החשבונאיים פחת  
5 בשיעור של 2.56%.

6 המחלוקת שבבסיס השומות שהוציא המשיב למערערת, עניינה בשאלה האם **במהלך תקופת**  
7 **הזיכיון** והגם שהמערערת לא היתה חייבת בתשלום מס בתקופה זו - היה עליה לנכות פחת בשיעור  
8 של 7% על פי תקנות מס הכנסה (פחת) 1941 (להלן – **תקנות הפחת**), כפי עמדת המשיב, כאשר לפי  
9 גישה זו, יתרת המחיר המקורי, בתום תקופת הזיכיון ולאחר ניכוי סכומי הפחת לפי תקנות הפחת  
10 – אינו מאפשר ניכוי פחת נוסף על הנכסים, מחמת מיצויו לאחר 14.28 שנים מהקמתו של כל מתקן  
11 או נכס. גישה זו של המשיב הובילה לכך, שבשומות שהוציא למערערת תיאם המשיב את מלוא  
12 הוצאות הפחת שנוכו על ידי בשנות המס שבערעור, ביחס למתקנים שהוקמו עד שנת 1986, מחמת  
13 שקבע כי הם הופחתו במלואם. ביחס למתקנים שהוקמו משנת 1987 – ערך המשיב חישוב של הפחת  
14 לפי תקנות הפחת, והקטין את ניכוי הפחת לאחר שנת 2001.

15 מנגד, טוענת המערערת כי מאחר ולא היתה חייבת בתשלום מס כלשהו בתקופת הזיכיון, הרי שהיא  
16 לא היתה חייבת בהגשת דוח התאמה למס ובהתאם לא ניכתה פחת לפי תקנות הפחת. המערערת  
17 הגישה דוחות כספיים חשבונאיים, במסגרתם ניכתה פחת חשבונאי, בשיעורים כמפורט לעיל. הפעם  
18 הראשונה בה יכולה היתה לנכות פחת לפי תקנות הפחת – היא עם תום הזיכיון, כאשר כבר קמה  
19 לה חובת תשלום מס על הכנסותיה.

20 מאחר ולא נחתם הסכם מפורט, גם לא נקבע מהו שווי הנכסים שנמסרו לידי המערערת מהמדינה  
21 עם תום הזיכיון לצורך המשך פעילותה, ובהתאמה – מהי התמורה שהמערערת נדרשת לשלם  
22 למדינה תמורתם, ועל כן קבעה המערערת את שווי הנכסים לפי השווי המתואם המופחת של  
23 הנכסים, כפי שהופיע בספריה נכון ליום 31.12.2000, דהיינו – שווי הנכסים לאחר הפחתת הפחת  
24 החשבונאי, שביטא באופן שמרני את הירידה בערכם הכלכלי על פני הזמן.

25 **הרקע העובדתי הנדרש:**

26 1. המערערת היא חברה בבעלות ממשלתית מלאה, שהוקמה ביום 25.1.1959, בהתאם  
27 להחלטת ממשלה מס' 224, במטרה – בין היתר – לתכנן, להקים, לרכוש לבנות, לייסד,  
28 לנהל ולתחזק, לפתח, לנצל ולהגדיל ועוד, קווי צינורות להולכת דלק ומוצרי דלק.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בהתאם לאותה החלטת ממשלה, אושרה ההעברה למערערת של כל הזכויות והנכסים שהיו
- 2 בידי חברת הנפט העיראקי בע"מ (להלן - **חברת הנפט העיראקית**), שניתנו לה לפי
- 3 הזיכיונות והאמנות הכלולות בפקודת האמנה וההסכמים של חברת הנפט העיראקית.
- 4 ביום 25.1.1959 גובש הסכם משולש בין ממשלת ישראל, חברת הנפט העיראקית
- 5 והמערערת (להלן - **ההסכם המשולש**), לפיו הוסכם על העברת זכויות ונכסים שהיו בידי
- 6 חברת הנפט העיראקית בישראל, למערערת או לחלופין לכל גורם אחר שהממשלה תורה
- 7 עליו. בתמורה לסכומי כסף ששילמה הממשלה, ובכפוף לתנאי ההסכם המשולש על נספחיו
- 8 - הועבר למערערת הזיכיון, אשר נקבע כי תוקפו יהיה 70 שנה, דהיינו - עד ליום 5.1.2001.
- 9 הזיכיון של חברת הנפט העיראקית, אשר הועבר כאמור למערערת, מקורו בפקודת האמנה
- 10 שנחתמה בשנת 1931 בין הנציב העליון לבין חברת הנפט העיראקית, אשר תוקנה בשנת
- 11 1939 (להלן - **האמנה**), ובהסכמים שנכרתו עם חברת הנפט העיראקית, אשר הסדירו את
- 12 עניין העברתם של שמנים מינרליים על ידי חברת הנפט העיראקית דרך אדמת פלשתינה
- 13 (א"י), והעניקו לחברת הנפט העיראקית את הזיכיון.
- 14 האמנה הייתה מבוססת על אמנה קודמת משנת 1925 שנחתמה בין חברת הנפט העיראקית
- 15 לבין ממשלת עיראק, לפיה ניתנו לחברת הנפט העיראקית זכויות ייחודיות לחפש, לכרות
- 16 ולקדוח שמן, נפט גזים טבעיים וכיוצא"ב בעיראק, לצד שורה של הקלות לרבות בתחום
- 17 המיסים.
- 18 על פי האמנה, לחברת הנפט העיראקית הזכות לבנות, להחזיק ולנצל קו צינורות אחד או
- 19 קווי צינורות אחדים, וכל המפעלים השייכים להם, ולעשות את כל הדברים הדרושים
- 20 למפעל, והכל בכפוף לתנאים של האמנה. בהתאם הוקנו לחברת הנפט העיראקית גם
- 21 סמכויות רחבות שאפשרו הקמת מפעלים, שימוש בקרקעות, זכויות חציבה ועוד, תוך
- 22 הקלות ופטורים ממיסים ומכס.
- 23 חברת הנפט העיראקית הקימה צינור נפט מעיראק לחיפה, התקינה ציוד, בנתה מסופים,
- 24 רצועות קווי דלק ועוד.
- 25 האמנה וההסכמים הנ"ל קיבלו תוקף של חוק בפקודת האמנה וההסכמים של חברת הנפט
- 26 העיראקית מס' 30 לשנת 1931, ופורסמה בעיתון הרשמי, גיליון 909 מיום 10.8.1939 (להלן
- 27 - **פקודת האמנה**).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

9. בהתאם להוראות הזיכיון ולהסכם המשולש, הועברו לידי המערערת הזכויות שעמדו לרשות חברת הנפט העיראקית מכוח האמנה, וכחלק מהם נהנתה המערערת בתקופת הזיכיון מהקלות משמעותיות בתחום המיסים.
- כך, סעיף יב' לפקודת האמנה (**נספח א'**) לתצהירו של מר יעקב אלרואי מטעם המשיב (להלן – **תצהיר אלרואי**) (סומן מש/1), שכותרתו "מיסים", קובע:
- "לא יוטל על החברה כל מס רכוש, מס הכנסה, או מס ממשלתי אחר מאיזה מין שהוא בשל נכסיה, או עובדיה או הכנסותיה, או מחזור העסקים שלה, או נצול המפעל אלא בשל רווחים שהחברה תרויח ממכירת תוצרתה לשם מכירה מחדש בארץ או לשם תצרוכת בפלשתינה (א"י) מחוץ לצרכי המפעל, בתנאי שהפטורים האלה לא יחולו על הדיבידנדים של החברה המתחלקים בין תושבי פלשתינה (א"י) החייבים במס ועל משכורות הפקידים במידה שהמשכורת הללו תהיינה חייבות במס בפלשתינה (א"י)
- לא יוטל כל מס בולים על האמנה הזאת או על מסמכים הנספחים אליה. אך לא על אמנות נוספות תוכניות פירוטים או מסמכים כיוצא בהם שנערכו יחד עם הנציב העליון או שהוגשו אליו.
- החברה תהיה חייבת במס בולים ובמסי רישום בשל כל הטרנסאקציות מלבד אותן הטרנסאקציות הפטורות עפ"י סעיף זה.
- החברה תהיה פטורה מאחריות לתשלום מסים בשל השירותים שהיא מספיקה ואחריות זו תוערך, עד למידה שהיא עצמה תספיק שירותים נאותים על חשבונה בתוך תחומי הקרקעות שרכשה לתחנות הסופיות שלה, בבתי הזקוק שלה, בברכות בתחנות השאיבה ובשאר מפעלים כיוצא באלה בקשר עם שירותי החינוך, המשטרה הסניטציה המים והמאור שאר שירותים שבדרך כלל מספיקה אותם רשות מקומית. אפס כי שום דבר הנאמר באמנה זו אינו בא להטיל על החברה כל חובה שהיא להספיק שירותים כאלה.
- מצד שני תהיה החברה כפופה לכל החובות שהקהל הרחב כפוף להן וגם תהיה חייבת בכל המיסים החלים עפ"י החוקים הנוהגים באותה שעה בשל כל אינסטלציה של החברה בפלשתינה (א"י) או בשל כל פעולה שהיא תוציאנו לפועל בפלשתינה (א"י) שאינן לצורך נצול המפעל או שנצול המפעל אינו מצדיק אותן".
10. במהלך שנות הזיכיון וכחלק מפעילותה הקימה המערערת הקימה מתקנים שונים.
11. כחברה ממשלתית פעלה המערערת לאורך כל השנים כשהיא כפופה למינהל הדלק והגז במשרד האנרגיה, כגורם מאסדר ומפקח, וכמו כן המערערת מפוקחת על ידי רשות החברות הממשלתיות.
12. בשנת 1991, טרם סיום תקופת הזיכיון, פנתה המערערת למדינה וביקשה להאריך את הזיכיון, אולם המדינה מצידה סברה כי אין להאריך את הזיכיון, אלא יש להגיע להסכם עם המערערת בדבר החכרת נכסיה והמשך פעולתה. כך, בשנת 1998 הוקמה ועדה בינמשרדית על ידי הממשלה לשם בחינת וגיבוש המלצות לענף התשתיות במשק הדלק, לרבות גיבוש עמדה בעניין בקשת המערערת להארכת הזיכיון.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בשנת 1998 פנתה המערערת באמצעות יועציה המשפטיים, ליועץ המשפטי לממשלה בטענה  
2 כי עומדת לה זכות משפטית להארכת תוקף האמנה על כל הזכויות הנגזרות ממנה.
- 3 יצוין, כי במהלך השנים טרם תום תקופת הזיכיון, הועברו פניות ומכתבים שונים בנושא  
4 הארכת הזיכיון, עד שבאפריל 2000 ניתנה חוות דעתה של עו"ד דרורה ליפשיץ, סגנית  
5 בכירה ליועץ המשפטי במשרד האוצר (באותו מועד) (לעיל ולהלן – **חו"ד ליפשיץ**) (**נספח**  
6 **טו'** לתצהירה של גב' אילה סער מטעם המערערת (להלן – **תצהיר גב' סער**)), לפיה על  
7 המדינה לדחות את טענת המערערת, ואין להאריך את תוקפו של הזיכיון. בחו"ד ליפשיץ  
8 נקבע כי בהתאם להוראות הזיכיון (סעיף ב'), עם תום תקופת הזיכיון (ביום 5.1.2001),  
9 הזכויות וכל הנכסים דלא נידי והקבועים של המערערת בכל הקשור לפעילותה במשק  
10 הדלק, יועברו לידי המדינה ללא תמורה, וכי על הממשלה להיערך לכך.
- 11 ביום 31.12.2000, ערב פקיעת הזיכיון, נחתם מסמך העקרונות בין המערערת לבין המדינה  
12 (**נספח ט"ז** לתצהיר גב' סער), לפיו נקבעו עקרונות כלליים להמשך פעילות המערערת לאחר  
13 תום הזיכיון. על פי מסמך העקרונות, עם תום הזיכיון תמשיך המערערת לפעול במשק  
14 הדלק, והנכסים המשמשים אותה לפעילותה במשק הדלק יועברו לידיה, **בתמורה שתקבע**  
15 **בהמשך במסגרת הסכם מפורט**. באשר לנכסים שאינם משמשים לפעילות במשק הדלק,  
16 נקבע כי יועברו בתמורה שתיקבע בהסדר שיחתם.
- 17 כפי שכבר צוין ופורט בהרחבה לעיל, אף כי התנהל משא ומתן בין המערערת לגורמים  
18 שלטוניים שונים – מינהל הדלק, משרד האוצר, רשות מקרקעי ישראל, רשות החברות  
19 הממשלתיות, במעורבות של רשות המיסים, לשם אסדרת פעילות המערערת והתמורה  
20 שעליה לשלם בגין העברת המתקנים והנכסים לידיה בעקבות פקיעת זיכיון – **לא התגבש**  
21 **ולא נחתם הסכם כאמור עד עצם היום הזה**.
- 22 המערערת פועלת מאז ועד היום, על יסוד מסמך העקרונות, ותחת הנחה כי הסכם מפורט  
23 וקבוע אכן ייחתם, ביום מן הימים.
- 24 לאורך שנות הזיכיון לא שילמה המערערת מס, וזאת מכוח הוראות פקודת האמנה. לשיטת  
25 המערערת, בתקופת הזיכיון (דהיינו עד תום שנת המס 2000) חלו עליה הוראות פקודת  
26 האמנה ולא חלו עליה הוראות פקודת מס הכנסה ותקנות מס הכנסה. על כן, המערערת  
27 ערכה דוחות כספיים חשבונאיים וניכתה פחת חשבונאי בספריה בגין המתקנים שהוקמו  
28 על ידיה בשיעורים כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 א. עד שנת 1994 (כולל) – פחת בשיעור 5% מעלות המתקנים, וזאת לפי מדיניות  
2 חשבונאית שאימצה החברה ;
- 3 ב. בשנים 1995-2000 (כולל) – פחת בשיעור 2.56% מעלות המתקנים, וזאת בעקבות  
4 אימוץ מסקנות הוועדה לענין תעריפי תשתית במשרד הדלק שמונתה ע"י שר  
5 האנרגיה והתשתיות (דו"ח הוועדה צורף **כנספח יט'** לתצהיר גב' סער), לפיהן  
6 תקופת החזר הנכונה עבור נכסי החברה היא 39 שנים, ובהתאם הועמד שיעור  
7 "הבלאי הכלכלי" על 2.56%.
- 8 ג. כאמור, החל משנת 2001 ואילך ההוראה אשר קבעה היעדר חבות בתשלום מס על  
9 הכנסות המערערת לפי הוראות האמנה - פקעה, על כן מאותו מועד חלים שיעורי  
10 המס הרגילים על המערערת, והיא ניכתה בדוחותיה לצרכי מס פחת בשיעור של  
11 7% לפי תקנות הפחת בגין המתקנים.
- 12 18. עם תום הזיכיון הציגה המערערת בדוחותיה הכספיים לצרכי מס את המתקנים והנכסים  
13 המשמשים אותה לצורך פעילותה במשק הדלק לפי עלותם המופחתת, נכון למועד תום  
14 הזיכיון. על בסיס עלות זו החלה המערערת לנכות פחת, אך כעת גם בהתאם לשיעור הקבוע  
15 בתקנות הפחת. בהתאם, המועד שצוין בטפסים שהגישה המערערת בתקופה שלאחר תום  
16 הזיכיון, כמועד רכישתם והפעלתם של המתקנים הוא 31.12.2000, וצוינה היתרה שנותרה  
17 להפחתה.
- 18 19. בשנים שלאחר תום הזיכיון, התנהל מו"מ ארוך וממושך בין המערערת לבין המדינה,  
19 בעיקר באמצעות רשות החברות הממשלתיות, כששני הצדדים מודעים למשמעותו  
20 והשלכתו של אירוע תום הזיכיון על פעילות המערערת, על העברת המתקנים חזרה לידיה,  
21 קביעת עלות המתקנים, ועל שיעורי מס שהיא תחוב בהן. ברור היה כי יש חשיבות לקבלת  
22 פרה-רולינג מרשות המיסים לעניין זה, אולם המדינה מצדה סברה, כי על המערערת  
23 להימנע מפנייה עצמאית לרשות המיסים וכך אף הורתה למערערת. כך סוכם בישיבה  
24 שנערכה בין נציגי המערערת ונציגי המדינה ביום **3.3.2002** (סיכום הישיבה צורף **כנספח**  
25 **כא'** לתצהיר גב' סער :
- 26 1." החברה לא תעשה כל צעד מול מס הכנסה כולל במסגרת פרה-רולינג  
27 להסדרת נושא "קרקעות הצפון" ונכסי החברה במסגרת תום הזיכיון,  
28 לפני קבלת הנחיות בעניין מרשות החברות.
- 29 2. החברה תוציא דוחות כספיים שוטפים כפי שייראה לה לנכון ועל בסיס  
30 חוות דעת מקצועית, תוך ציון בביאורים של נושא אי הוודאות והמחלוקת  
31 בנושא תום הזיכיון, ובכלל זה נושא תשלום המס."



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 חלפה כשנה וחצי, והסכמה דומה נמצאה גם בסיכום הדיון מיום 6.7.2003 של הצוות  
2 הכלכלי המשותף לנציגי המדינה ונציגי המערערת בעניין הסדרי תום הזיכיון (צורף כנספח  
3 כ"ב לתצהיר גב' סער), שם סוכם בסעיפים 11 ו- 13 לסיכום הדיון:
- 4 "מיסוי בגין העברת הנכסים למדינה והחזרתם לחברה לא יחול על החברה.  
5 החברה בתיאום עם המדינה, יטפלו בהשגת הסכם פרה רולינג מול שלטונות  
6 המס בכל הסוגיות הנובעות מתום הזיכיון."
- 7 "עקרונות סיכום זה יעוגנו בהסכמים פרטניים על ידי צוות משפטי משותף  
8 למדינה ולחברות תש"ן וקמ"ד תוך 30 יום מיום החתימה על סיכום זה.
- 9 חלפו עוד שלוש שנים, ובשנת 2006 התקיימו דיונים נוספים בין המערערת לבין רשות  
10 החברות הממשלתיות ומשרד התשתיות – ראו נספח כ"ד לתצהיר גב' סער, מסמך מיום  
11 28.5.2006, ובאופן ספציפי לענייננו את סעיף 8 למסמך זה, העוסק בנושא מיסוי, שם נקבע:
- 12 "היבטי מיסוי – העברת הנכסים תעשה בצורה שתבטיח (אם יינתן אישור מראש  
13 של נציבות מס הכנסה) אי תשלום מס על ידי החברה בשלב ההעברה למדינה  
14 והכרה של שלטונות מס הכנסה בנכסים המועברים לפי ערכם כפי שיירשמו  
15 בדוחות הכספיים. בהקשר לכך הרינו להפנות לפרק הדן במיזוגים ופיצולים  
16 בפקודת מס הכנסה ובעיקר לסעיף הדן בחברות ממשלתיות."
- 17 ביום 18.7.2006 התקיימה ישיבה, אשר סיכומה צורף כנספח כ"ה לתצהיר גב' סער, והיא  
18 עסקה בנושא מבנה ההון של המערערת. במסמך זה צוין ב"נקודות שעליהם הוסכם בדיון"  
19 כי:
- 20 א. רישום הנכסים – ירשם בהתאם לעלותם המופחתת.  
21 ב. תקופת הפחת – לפי אורך החיים הכלכלי של הנכס."
- 22 גם בסיום דיון זה, הוסכם כי רשות החברות הממשלתיות והמערערת יפנו יחד לדיון במס  
23 הכנסה בעניין קבלת הפרה-רולינג.
- 24 שש שנים נוספות חלפו, והסכם, לרבות בסוגיית המיסוי – עדיין לא התגבש. טיוטות הסכם  
25 ככל הנראה הועברו במהלך השנים, אך לא הבשילו לכדי הסכם מחייב.
- 26 בשלב זה היתה קיימת טיוטת הסכם, שהועברה לעיון המערערת בחודש אוקטובר 2011,  
27 ולאור זאת התקיים ביום 4.1.2012, דיון בנוכחות נציגי החשב הכללי של משרד האוצר,  
28 מינהל מקרקעי ישראל, מינהל הדלק במשרד האנרגיה וכן יועצים משפטיים של משרדים  
29 אלו וכן של משרד המשפטים ובנוכחות נציגים של המערערת (סיכום הדיון צורף כנספח  
30 כ"ג לתצהיר גב' סער), כאשר בנושא של "סוגיית המיסוי ומבנה ההון" נקבע כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 "החזרת הנכסים למדינה ומתן הזכויות בהן לחברה מהווים ככל הנראה אירוע  
2 מס אשר על החברה להסדירו מול רשות המיסים. לאור שינויים בתנאי ההסכם  
3 העולים מהטייטה, לעומת טיוטות קודמות, לרבות הארכת תקופת ההרשאה ל-  
4 49 שנים, נדרש סיכום מחודש של נושא המיסוי אל מול רשות המיסים וקבלת  
5 פרה-רולינג מתאים. במסגרת זו יש לבחון את סוגיית מבנה ההון של החברה  
6 לאחר הענקת הזכויות בנכסים על ידי המדינה.

7 סוכם: תש"ן תבחן את סוגיית מבנה ההון, תנתח את החלופות האפשריות הן  
8 מבחינה חשבונאית והן מבחינת דיני המיסים, ותעביר למדינה את החלופה  
9 הרצויה מבחינתה בתוך שלושה שבועות. במקביל, תפנה תש"ן לרשות המיסים  
10 בבקשה לגבש טיוטת הסדר פרה-רולינג, על פי הכתוב בטיטות ההסכם. המדינה  
11 תעביר את התייחסותה לטיטות הפרה-רולינג לאחר שתועבר אליה."

12 25. בהמשך לסיכומי הדיונים האמורים של המערערת מול רשות החברות הממשלתיות, אף  
13 הוסכם כי רישום הנכסים ייעשה בהתאם לעלותם המופחתת (ראו לעיל סיכום הישיבה  
14 מיום 18.7.2006 בנושא מבנה ההון של המערערת, נספח כ"ה לתצהיר גב' סער).

15 דברים אלה אף עולים מתכתובת מאוחרת יותר, מיום 13 באוגוסט 2012, בתשובה ששלח  
16 ממר גיל שבתאי, אז סגן בכיר לחשבת הכללית של משרד האוצר למנכ"ל המערערת, בה  
17 נאמר כי:

18 "לעניין שווי העברת הנכסים מהמדינה לחברה – הרי זו החלטה של הבעלים בנכס,  
19 כאשר עמדתכם בעניין נשמעה, ונבחנה במסגרת החלופות. החלופה שנבחרה, להעברת  
20 הנכסים בשוויים המופחתת בספרי החברה נכון למועד תום הזיכיון הינה, לטעמנו החלופה  
21 ההוגנת והמאוזנת".

22 26. המערערת התייחסה אפוא בהתאם לאירוע תום הזיכיון והשלכותיו בדוחותיה הכספיים  
23 לאורך השנים. כך, למשל, בדוח הכספי לשנת 2000 (צורף כנספת א' לתצהיר המשלים  
24 מטעם המשיב – דו"חות כספיים מלאים של המערערת לשנות המס 2000-2002 וביאורים  
25 רלוונטיים ליתר שנות המס שבמחלוקת), בביאור d.1. שעניינו "השפעת תום זיכיון ביום  
26 5.1.2001" תוארו האירועים בקשר עם תום הזיכיון, לרבות הסכם העקרונות ותנאיו, ודווח  
27 גם עניין המחלוקת בין המדינה למערערת וכן כי הוסכם שהמערערת תמשיך לפעול ויתר  
28 הנושאים השנויים במחלוקת יידונו בהמשך:

29 "9.3. החל מ-5.1.2001 תמשכנה החברות לפעול בתחומי ההולכה והאחסנה במסגרתה  
30 ינתנו רישיונות לפעילויות מסוימות במשק הדלק, ובכלל זה לפעילות ההולכה של  
31 קמ"ד.  
32 [...]

33 9.6. לענין נושאים נוספים השנויים במחלוקת – מוסכם שנושאים אלה יידונו בין  
34 הצדדים בזמן הקרוב."

35



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

27. באשר לנכסים, קיימת התייחסות של המערערת לעניין זה במסגרת הביאורים לדוחותיה, בהם נרשם כי מסמך העקרונות אין בו מענה לשאלות המתעוררות עם תום הזיכיון, אולם אותו הסכם מהווה הצהרה על כוונות המערערת והמדינה לכרות הסכם המסדיר את פעילות המערערת ואת עניין הנכסים. ראו למשל ביאור 7.א. שעניינו "רכוש קבוע – נכסי החברה" בדו"ח לשנת 2000, בו התייחסה המערערת למעמדם של הנכסים במצב דברים בו טרם נכרת הסכם עם המדינה:
- 7 [...] והנכסים לא עברו אוטומטית בתום הזיכיון לבעלות המדינה החברה  
8 ממשיכה ותמשיך להנות מהתועלת הכלכלית הצומחת מהנכסים, כפי  
9 שנהנתה עד תום הזיכיון, וזאת עד לקביעה מפורשת אחרת. כפי שתיקבע  
10 בהסכמים עתידיים.
- 11 5. לאור האמור לעיל הרכוש הקבוע של החברה יוצג בספרי החברה על  
12 בסיס העלות המותאמת והפחת מחושב על-פי שיעורי הפחת הכלכלי  
13 המתבסס על אורך החיים המשוער של הנכסים."
28. המערערת התייחסה בדיווחיה גם לסוגיית המס - ראו למשל באור 13 שעניינו "מיסים על הכנסה" בסעיף א' לדו"ח שנת המס 2000 - שם צוין כי המערערת הונחתה על ידי רשות החברות שלא תפעל בעצמה מול שלטונות מס הכנסה אלא לאחר קבלת הנחיות וכי באשר לחישוב החבות במס שחלה עליה, יישמה עקרונות המבוססים על חוות דעת מקצועית שקיבלה (ראו נספח י"ז ונספח י"ח לתצהיר גב' סער).
- 19 לעניין הפחת התייחסה המערערת והגדירה את המחיר המקורי ממנו היא מנכה פחת לצורכי מס, ראו סעיף 4.ב.:
- 21 "המחיר המקורי" של הרכוש הקבוע לצרכי פחת, כהגדרתו בפקודת מס הכנסה,  
22 יהיה העלות המותאמת כפי שמופיע במאזן החברה, ליום 31.12.00."
29. דברים דומים בקשר עם הצגת מתקני המערערת ובקשר עם מיסים על הכנסה הוצגו במסגרת דוחות דירקטוריון של המערערת (ראו למשל דין וחשבון הדירקטוריון לשנת 2001, נספח ב' לתצהיר משלים של המשיב - דו"חות הדירקטוריון המלאים לשנות המס 2000-2002 וסעיפים רלוונטיים אחרים בדוחות - סעיף 11.ד. "הצגת הרכוש הקבוע של החברה" וכן, סעיף 11.ה. "מיסים על הכנסה").
30. כך, חלפו השנים, ואף כי סוכם כי תועבר טיוטת בקשה לפרה-רולינג לרשות המיסים (ראו סיכום הדיון שנערך בין נציגי המערערת לנציגי המדינה בינואר 2012, נספח כג' לתצהיר גב' סער) - בקשה כאמור לא הועברה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 מתצהירו של עד המערערת, מר רפי רגב, עולה כי בשנת 2021 התקיימה "שיבת התנעה"  
2 עם נציגי רשות המיסים בהשתתפות נציגי המערערת ונציגי רשויות המדינה, במסגרתה  
3 הוצג בפני נציגי רשות המיסים המתווה המתגבש של הסדרת פעילות המערערת. אולם, לא  
4 הוצג בפני בית משפט זה הסברים הגיוניים שיש בהם כדי לסבר את האוזן מדוע המשא  
5 ומתן לגיבוש הסכם בעניין פעילותה של המערערת לאחר תום הזיכיון לא הגיע לקו הגמר  
6 במשך שנים רבות ולמעשה עד עצם היום הזה, ומדוע לא ניתנה החלטת מיסוי מקדמית.
- 7 .31 במקביל לאירועים שתוארו לעיל, שהתרחשו בין המערערת לבין רשויות המדינה, הוציא  
8 המשיב למערערת בחודש דצמבר 2005 שומות לפי סעיף 145(2)(ב) לפקודת מס הכנסה,  
9 לשנות המס 2001 עד 2004, בהם קבע, כי בהסתמך על תנאי הזיכיון ופקודת האמנה נכסי  
10 החברה עברו למדינה ללא תמורה בתום תקופת הזיכיון ולכן בשנות המס 2001 עד 2004 לא  
11 היו לחברה נכסים ועל כן היא אינה זכאית לנכות פחת.
- 12 .32 המערערת הגישה השגה על השומות האמורות, אך השגתה נדחתה, ובהתאם בינואר 2007  
13 הוצאו למערערת צווים לשנות המס 2001 עד 2004. בשומות בצווים שונתה עמדתו של  
14 המשיב, לעמדה העומדת בבסיס הדיון בערעורים דנן ושפורטה לעיל.
- 15 באופן דומה הוציא המשיב למערערת שומות בצווים לשנות המס 2005 עד 2016 (למעט שנת  
16 2012).
- 17 .33 השומות בצווים התייחסו לשתי סוגיות, האחת, הכנסות שאינן לצרכי ניצול המפעל, אשר  
18 סווגו בדוחות הכספיים של החברה כהכנסות אחרות. כחלק מאותן הכנסות – דמי שכירות  
19 מהשכרת מבנים שונים, הכנסות מימון הכנסות מתקורה על פרויקטים, לגביהן טען המשיב  
20 כי הוראת ההחרגה שבפקודת האמנה אינה חלה עליהן, וקבע כי המערערת חייבת במס  
21 בגינן. המחלוקת בסוגיה זו יושבה בהסכמות בין הצדדים שקיבלו תוקף של פסק דין חלקי  
22 ביום 14.9.2020 וביום 23.6.2021.
- 23 .34 הסוגיה השנייה, שהיא מושא פסק דין זה, עניינה שיעור הוצאות פחת מתקנים אשר נתבעו  
24 על ידי המערערת החל משנת המס 2001 לפי הוראות פקודת מס הכנסה.
- 25 .35 המשיב קבע בשומות בעניין סוגית הפחת, כי פקודת האמנה החילה פטור על הכנסות  
26 המפעל כהגדרתו באמנה, אך לא הוציאה את המערערת מתחולת דיני המס. על כן, לשיטת  
27 המשיב היה על המערערת לדווח למשיב ולצרף דוחות התאמה לצרכי מס והיה עליה לנכות  
28 הוצאות פחת בגין מתקניה כקבוע בתקנות מס הכנסה, דהיינו בשיעור 7% מיום הקמתם  
29 (ראו סעיף 19 לנימוקי השומה).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 לפיכך, המשיב הוציא שומות בצווים בהן קבע שיעור פחת של 7% על פני כל השנים (לרבות  
2 שנות הזיכיון), ומאחר ושיעור פחת של 7% משמעו אורך חיים של כ- 14 שנים ו- 3.5  
3 חודשים לצרכי מס, הגיע המשיב לכלל מסקנה כי עד לסוף שנת 2000 הופחתו במלואם בידי  
4 המערערות המתקנים שנרכשו או הוקמו לפני שנת 1986. על כן, הוצאו שומות על ידי המשיב  
5 שיש בהן, לשיטתו, לתקן את הוצאות הפחת של המערערות.

6 תוצאתן האופרטיבית של השומות הייתה הגדלת הכנסותיה החייבות במס של המערערות  
7 (או צמצום הפסדיה), וקביעה בדבר דרישת חיוב במס מצטבר בעשרות מיליוני ₪ (כולל  
8 הצמדה וריבית) וכן הטלת קנס גירעון.

9 מכאן הערעורים שבפני.

### 10 תמצית טענות המערערות:

11 37. אין לקבל את קביעות המשיב לפיהן יש לראות את המערערות כאילו תבעה פחת בשיעור  
12 7% מיום הפעלת המתקנים.

13 38. המחלוקת העומדת בבסיס הערעורים דן היא חלק בלתי נפרד מהליכי סיום הזיכיון,  
14 ולפיכך מן הראוי היה כי מחלוקת זו תידון ותוכרע במסגרת ההסכם, שאמור היה להתגבש  
15 בינה לבין המדינה, שכן מדובר בחברה ממשלתית בבעלות מלאה של המדינה. בין הצדדים  
16 לערעורים הייתה הסכמה בעניין זה ולכן בשנת 2013, הגיעו הצדדים לכדי הסכם להארכת  
17 מועד להגשת ערעור על מנת לאפשר למערערות להגיע לכדי הסכמות עם המדינה. אולם  
18 המשיב שינה את דעתו בהמשך.

19 די בעובדה כי בין המערערות לבין המשיב הייתה הסכמה דיונית לאורך שנים רבות לפיה  
20 יידחה הדיון בערעורים על השומות כדי לאפשר חתימת הסכם עם המדינה, כדי לשקף כי  
21 ההסכמים שייחתמו, וקביעת התמורה עבור המתקנים שבמחלוקת במסגרתם, צפויים  
22 להשפיע על המחלוקת שבבסיס הערעורים דן, ויש בהם כדי לייתר את הדיון בהם.

23 39. טענות המשיב סותרות את עמדת רשויות המדינה כפי שזו באה לידי ביטוי, בין היתר,  
24 בעמדת החשב הכלכלי במשרד האוצר, וכבר מטעם זה אין למשיב על מה להישען.

25 40. לאורך שנות הזיכיון, חלה על המערערות פקודת האמנה, לפיה הוענקו לה הזכויות  
26 הייחודיות, אשר בין היתר כללו פטורים מסוימים ממיסים, ועל כן דיני המס הנוהגים  
27 לרבות פקודת מס הכנסה ותקנותיה לא חלו עליה בתקופת הזיכיון, ומשכך היא לא הייתה  
28 מחויבת לנכות פחת מיסויי בהתאם לשיעור הקבוע בתקנות הפחת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הסדר הכרונולוגי הנכון של האירועים, שומט את הבסיס מתחת לנימוק החדש שהעלה .41  
2 המשיב בסיכומיו לפיו הוראות ההחרגה שבאמנה מהווה פטור מכוח סעיף 8(ל) לפקודת מס  
3 הכנסה (שהתגלגל לסעיף 9(9) לאחר מכך). כך, לגישה של המערער, המועד הנכון לקביעת  
4 הוראת ההחרגה הוא בשנת 1939, שהוא קודם אפילו לחקיקתה של פקודת מס הכנסה  
5 המנדטורית הראשונה.
- 6 לאורך תקופת הזיכיון המערער ניכתה פחת חשבונאי, וזאת במטרה לשקף את השווי .42  
7 הכלכלי האמיתי של אותם מתקנים/ נכסים נשוא המחלוקת, כחלק מהון החברה. כך, עד  
8 שנת 1994 (כולל) – ניכתה פחת בשיעור 5% מעלות המתקנים, ומשנת 1995 עד 2000 (כולל)  
9 – ניכתה פחת בשיעור 2.56% מעלות המתקנים, והפחיתה את רכושה בהתאם לכללי  
10 חשבונאות מקובלים, הקובעים כי הפחתה תהיה בהתאם לאורך החיים החזוי של הנכס  
11 וניתנת לתיקון לאורך השנים.
- 12 עובר לשנת 2001 לא היו למערער הכנסות חייבות במס, לא הייתה מוטלת עליה חובה .43  
13 לנכות פחת לצרכי מס, ואין לראותה כמי שניכתה פחת כאמור. ניכוי הפחת על ידי  
14 המערער בוצע בהתאם לשיעור הפחת הכלכלי שאומץ על ידה, לצרכים חשבונאיים ועל  
15 מנת לשקף את פעילותה ומצבה הפיננסי בצורה נכונה. הדברים נכונים ביתר שאת כאשר  
16 גם כיום היא ממשיכה להפחית ממתקניה בדוחות השנתיים לצרכים חשבונאיים שיעורי  
17 פחת שונים (השונים משיעור הפחת שהיא מנכה כיום לצרכי מס).
- 18 עם פקיעת הזיכיון, חדלו הוראות פקודת האמנה לחול על המערער, והיא הפכה לנישומה .44  
19 החייבת במס בהתאם לדיני המס הנהוגים, אך היא אינה נישומה מן השורה אלא ישות  
20 מיוחדת, שכן היא חברה שהוקמה למטרה ציבורית, והאירוע של סיום הזיכיון הוא אירוע  
21 יחיד וחריג.
- 22 בנסיבות בהן טרם גובש הסכם קונקרטי בין המערער למדינה, אשר יש בו כדי לקבוע את .45  
23 עלותם של המתקנים נשוא המחלוקת, התייחסה המערער לנכסים ולמתקנים, אשר היא  
24 המשיכה לעשות בהם שימוש, גם בדוחות לצרכי מס, בהתאם לעלותם המתואמת, כפי שזו  
25 הופיעה בספריה נכון ליום 31.12.2000, דהיינו - עובר למועד סיום הזיכיון והכל עד לגובה  
26 יתרת המחיר המקורי המתואם, שהיא העלות המקורית המתואמת בניכוי הפחת  
27 החשבונאי הנצבר המתואם (אשר ניכתה לאורך שנות הזיכיון). מעלות זו, ביצעה  
28 המערער החל משנת המס 2001 את ניכוי הפחת לצרכי מס בשיעור הקבוע בתקנות הפחת  
29 (פחת בשיעור של 7%).



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 דוחותיה הכספיים של המערערת, אשר כללו התייחסות למתקנים שבשימושה בתום  
2 הזיכיון, ולפחת אשר נוכה בגינם לאורך שנות הזיכיון, וטפסי הפחת אשר הוגשו בגין שנות  
3 המס החל מתום תקופת הזיכיון, בהם הופיעו הנתונים בגין העלות שהמערערת ייחסה  
4 למתקנים כמו גם שיעורי הפחת השונים שנוכו לאורך השנים, עמדו בפני המשיב כבר בשלב  
5 בו ערך את הביקורת לשנות המס 1997-2000 (אשר נערכה בשנים 2004 ו-2005), כאשר גם  
6 היה מודע באותו מועד לעובדה כי הזיכיון בא לסיומו.
- 7 אולם, המשיב לא דרש מהמערערת להגיש דוחות התאמה למס לשנות הזיכיון, לא פסל את  
8 ספריה של המערערת, לא דרש כל תיקון, ולא נשמעה מפיו כל טענה בקשר לשיעור הפחת  
9 שנוכה לאורך השנים. על כן, השינוי בעמדת המשיב כפי שבאה לידי ביטוי בצווים מהווה  
10 התנהלות בלתי סבירה מצדו.
- 11 אין לקבל את טענת המשיב לפיה נמנע ממנו לערוך ביקורת למערערת, חרף העובדה כי  
12 המערערת לא הגישה טפסי פחת – טפסי י"א - בשנות הזיכיון, שכן לשיטת המערערת  
13 סמכותו של המשיב אינה מוגבלת רק למסמכים שהוגשו לו. יש לדחות את טענת המשיב  
14 לפיה התגלו לו כביכול עובדות חדשות רק בתום הזיכיון. המערערת פרסה בפני המשיב  
15 מידע המצוי בדוחות הדירקטוריון שלה ובדוחותיה הכספיים, שהיו בפניו. המשיב שינה את  
16 עמדתו לגבי התנהלות שהתרחשה רק בשנות הזיכיון, והעלה את הטענות הללו רק כאשר  
17 ביקר את השנים שלאחר תום תקופת הזיכיון. מצב דברים זה הינו בגדר שינוי עמדה בלתי  
18 סביר, ואינו נכנס בגדר הכלל לפיו כל שנת מס עומדת בפני עצמה.
- 19 הפחת נוכה בהסתמך - בין היתר - על המלצות ועדות התעריפים ו/או צו תעריפים שהוציא  
20 שר האוצר ושר התשתיות ועל חוות דעת שקיבלה המערערת. בהיותה חברה ממשלתית,  
21 היו דיווחיה מבוקרים ותואמים את נהלי רשות החברות הממשלתיות, ושיקפו נכונה את  
22 עלותם המתואמת של המתקנים לאחר הפחתת פחת כלכלי-חשבונאי, שנקבע לפי קצב  
23 הבלאי בפועל, ועלותם שיקפה את ערכם במועד קבלתם בידי המערערת בשנת 2001. טענה  
24 זו לא נסתרה על ידי המשיב.
- 25 המערערת לא הייתה יכולה להמשיך לפעול בוודאי שלא להפיק הכנסות כלשהן מבלי  
26 שיהיו ברשותה אותם נכסים תפעוליים ומבלי שיהיה לה מבנה הון מתאים.
- 27 משהמשיכה המערערת לפעול באמצעות אותם נכסים, הרי שיש לראותה כמי שנכסים אלה  
28 הועברו אליה.
- 29



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 פעילות המערערת וניכוי הפחת בוצע בהתבסס על ההסכמה העקבית של המערערת מול  
2 רשויות המדינה, שהתבטאה לאורך השנים בעמדת המדינה לפיה הנכסים/ המתקנים  
3 שבמחלוקת הושבו למדינה, ללא תמורה, בתום תקופת הזיכיון, ובאותו מועד הועברו  
4 מהמדינה למערערת מחדש, וכי יתרת עלותם בספרי החברה נכון לסוף שנת 2000 משקפת  
5 את ערכם הריאלי וזו התמורה "ההוגנת והמאוזנת" שיש לקבוע עבורם.
- 6 50. לשיטת המערערת גם אילו היה נחתם ההסכם עם המדינה בתום תקופת הזיכיון, אזי היו  
7 הנכסים נרשמים בספרי המערערת "מחדש" בהתאם לעלותם המתואמת, כפי שהופיעה  
8 בספרי המערערת בתום הזיכיון.
- 9 יתרה מכך, בהתאם לחוות הדעת שקיבלה המערערת, היא יכולה הייתה לרשום את עלות  
10 המתקנים בהתאם לשווי השוק שלהם בתום הזיכיון, אולם מאחר ושווי זה היה גבוה  
11 בהרבה - היא נקטה בדרך השמרנית שיש בה כדי לשקף מצב אמת, ועמדת זו היתה  
12 מוסכמת על משרד האוצר.
- 13 51. הנחת העבודה לאורך כל הדרך, אשר באה לידי ביטוי במו"מ בין המדינה למערערת כפי  
14 העולה מהפרוטוקולים השונים ומהטיוטות של התניות/ההסכמים, הייתה כי העברת  
15 הנכסים למערערת תיעשה בהתאם לשווים המופחת, כפי שזה מופיע בספרי המערערת נכון  
16 למועד תום תקופת הזיכיון – וכי זוהי העלות הנכונה והמאוזנת.
- 17 52. המערערת פעלה בדרך דומה לזו אשר ננקטה על ידי גופים אחרים במקרים דומים, אשר  
18 היו פטורים ממס והפכו לנישומים חייבים במס.
- 19 53. אין כל בסיס לטענת המשיב לפיה יש לראות את כל המתקנים כאילו הופחתו בידי  
20 המערערת. המערערת מפנה לע"א 8138/06 **סלון מרכזי למכונות כביסה וטלויזיה בבית נ'**  
21 **מנהל מיסוי מקרקעין - אזור תל אביב** (11.02.2008), ולתכליתן של הוראות המתירות ניכוי  
22 פחת, שהן מיסוי הרווח הכלכלי שנוצר לנישום וכן הצורך להימנע משלילת ניכוי הוצאה  
23 אשר לא נוכתה בעבר, אפילו שניתן היה לנכותה.
- 24 54. המשיב קיבל את השומה העצמית של המערערת לשנת 2012, על כן אין הצדקה שלא לקבל  
25 את שומותיה העצמיות של המערערת לשנים 2013-2016, שכן בכל השומות יושמו אותם  
26 עקרונות בכלל, ובפרט בנוגע לפחת.
- 27 55. החלת שיעור הפחת הקבוע בתקנות הפחת בתקופת הזיכיון מהווה הטלת מס הכנסה על  
28 פעילות המוחרגת ממס במקודת האמנה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 חישוב היתרה באמצעות החלת שיעור פחת שגוי, הגבוה משיעור הפחת הנכון, תביא להטלת  
2 מס על הכנסה מוחרגת ואילו חישובה באמצעות החלת שיעור פחת שגוי נמוך משיעור הפחת  
3 הנכון תביא להסטת הוצאות.
- 4 56. אין בנימוקי המשיב כדי להצדיק הפחתה של מתקנים בשיעור שנקבע בתקנות הפחת,  
5 לצורך חישוב תיאורטי של הכנסה חייבת במס, בתקופה שבה הופעלו בפעילות ייחודית של  
6 המערערת, שמטעמים ציבוריים היסטוריים נקבע כי לא יוטל עליה מס.
- 7 57. הוצאת השומות בצווים והעמידה על הכרעה שיפוטית לגביהן נגועה באי סבירות קיצונית  
8 מצד המשיב. כרשות מנהלית מוטלות על המשיב חובות מכוח המשפט המנהלי והחוקתי,  
9 שהפרתן מצדיקה את ביטול השומות (ראו סעיף 53 לסיכומי המערערת וההפניות שם).
- 10 58. אין יסוד לחשש כי בדיווחיה הכספיים של המערערת תבוצע מניפולציה כלשהי, שכן מדובר  
11 בחברה ממשלתית, שהמדינה מחזיקה בכל מניותיה, ודיווחיה הכספיים מבוצעים תחת  
12 פיקוח ואסדרה.
- 13 59. עילתן של השומות נובעת מהחלטה שקיבלה המדינה במסמך העקרונות. השומות והחלטות  
14 משפטיות לגבי תוקפן - רלוונטיות רק כל עוד לא נחתם הסכם. על כן, השומות סותרות  
15 הסכמה עקבית ומתמשכת, שהתקבעה בהתאם לעמדתה של המדינה והשומות דורשות  
16 ליישם שיעור פחת (בתקופת הזיכיון) המנוגד להנחייתו של משרד האנרגיה.
- 17 60. בתקופת הזיכיון לא הפיקה המערערת הכנסה חייבת במס, על כן לא הייתה חופשיה  
18 להפחית את אותם מתקנים בשיעור הקבוע בתקנות הפחת, שכן הפחתה כאמור הייתה  
19 עומדת בניגוד להנחייתו של משרד האנרגיה לגבי אורך החיים של המתקנים ממנה נגזר  
20 שיעור הפחת.
- 21 61. הטענה שבבסיס השומות לפיה שיעורי הפחת שהחברה ישמה בתקופת הזיכיון אינם  
22 תקינים, לא הובאה בביקורת שבוצעה בשנות מס מוקדמות יותר על ידי המשיב, ולא נדרש  
23 תיקון על ידו. המערערת הסתמכה על שיעורי הפחת, כפי התעריפים שאושר לה לגבות עבור  
24 שירותיה, ובחישוב רווחיה מהם חילקה דיבידנדים.
- 25 ההלכה הפסוקה קבעה כי יש לנקוט בגישה מצמצמת בכל הקשור לשימוש בסמכות לפתוח  
26 שומות, לא כל שכן ביחס לשנים שעברו תחת שבט ביקורתו של פקיד השומה. הלכה זו חלה  
27 בענייננו, מקום בו שינוי עמדתו של המשיב לגבי שנות מס סגורות לא התבצע במקרה זה  
28 על פי סמכות מפורשת. התנהלותו זו של המשיב מהווה אי סבירות קיצונית שכשלעצמה  
29 מצדיקה את ביטול השומות.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הפחתה של נכסים לפי תקנות הפחת בשנים שבהן כלל לא היה מוטל על הכנסותיה מס  
2 הכנסה, וזאת לפי הוראות ההחרגה שבפקודת האמנה, משקפת סתירה פנימית בטענותיו  
3 של המשיב. הדברים נכונים ביתר שאת שעה שפנקסיה של המערערת לא נפסלו על אף שהיא  
4 שיקפה למשיב בזמן אמת את שיעור הפחת החשבונאי שניכתה לאורך השנים, ועל כן מוטל  
5 על המשיב להצדיק את עמדתו זו, וזאת לא עשה.
- 6 63. טיעון המשיב מתמצה בנימוק אחד לפיו הוראות ההחרגה שבפקודת האמנה מגלמות את  
7 הזכות לנכות פחת לפי תקנות הפחת. טיעון זה שגוי גם לגופו, וזאת בהתבסס על ההבחנה  
8 בין שיעורי פחת כלכלי חשבונאי לבין שיעורי פחת מותרים לניכוי מהכנסה חייבת.
- 9 מקובל לקבוע שיעורי פחת מותרים במס, בין היתר על מנת לעודד נישומים להשקיע  
10 בנכסים מפיקי הכנסה ולחדש את הציוד המשמש אותם בייצור הכנסתם. מאחר ועל  
11 ההכנסה שהפיקה המערערת מהמתקנים שבמחלוקת בתקופת הזיכיון לא חל מס הכנסה,  
12 הפחת שנכון היה ליישם על המתקנים הוא פחת כלכלי חשבונאי, המשקף את הוצאות  
13 החברה בפועל כנגד ההכנסות המופקות, בשל התבלותם והחלת שיעור פחת לפי תקנות  
14 הפחת עומדת בניגוד לתכלית שהוזכרה לעיל.
- 15 64. הסוגיה הנדונה בענייננו שונה מהמחלוקת שנדונה בעניין ו"ע (חי') 14-07-10216 וימן נ'  
16 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (14.2.2016) (להלן – ענין וימן) ות"צ (ת"א) 42666-01-20 חן  
17 נ' רשות המסים (28.4.2021). שם נדונו מקרים בעניין הסדרים שהם חלק מחקיקת מס  
18 הכנסה, אולם בענייננו, הוראת ההחרגה שבפקודת האמנה היא הסדר שונה, אשר שולל  
19 לחלוטין הטלתו של מס הכנסה על פעילות המערערת בתקופת הזיכיון, ואף עם תכלית  
20 שונה, כך שהיא באה לתמרץ הקמת פעילות חיונית למשק האנרגיה בארץ.
- 21 65. יתרה מכך, טענותיו של המשיב עומדות בניגוד ללשון תקנות הפחת, וספציפית תקנה 4  
22 לתקנות הפחת, לפיה את שיעורי הפחת (בהתאם לתקנות הנ"ל) ניתן לנכות לצורך ההכנסה  
23 החייבת במס, ולא כנגד הכנסה שאינה חייבת במס. החלת שיעור פחת לפי תקנות הפחת  
24 תוביל בעקיפין להטלת מס הכנסה על פעילות מוחרגת לפי פקודת האמנה.
- 25 66. המערערת לא דרשה כי לא ינוכה פחת בהתאם להוראות ההחרגה שבאמנה, אלא היא פעלה  
26 כדין וניכתה פחת כלכלי בתקופת הזיכיון, ובהתאם לחישוביה מקום בו נכסים נוכו  
27 במלואם עוד טרם תופת הזיכיון היא לא ניכתה בגינם סכומים כלשהם בתקופת  
28 החיוב במס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 למעלה מן הצורך, אם תתקבל הטענה לפיה היה עליה לנכות פחת בהתאם לשיעור פחת  
2 הקבוע בתקנות הפחת גם בתקופת הזיכיון, לפי ההלכה בע"א 5883/18 **מנהל מיסוי**  
3 **מקרקעין חדרה נ' PIV BV** (02.12.2019) (להלן – **הלכת PIV**) משהרימה המערערת את  
4 הנטל והוכיחה כי בתקופת הזיכיון לא נוכח מלוא שיעור הפחת, אין לקבוע כי הטבה זו  
5 מוצתה.
- 6 המשיב מציג את הדברים תוך עיוות כרונולוגי, ייחוס חשיבות לשימוש המערערת במילה  
7 "פטור" בדיווחיה תחת התמודדות עם לשון הוראת ההחרגה הנוקטת בלשון "לא יוטל  
8 מס". המשיב אף מוציא דברים מהקשרם כאשר אינו מתייחס לתכליתה של פקודה האמנה.
- 9 מקום בו לא מדובר בפחת אשר ניתן לניכוי מהכנסה חייבת במס, העשויה גם להצטבר  
10 להפסד שניתן לניכוי כנגד הכנסה חייבת במס, אין כל חובה ואין בסיס לחישובו של הפחת  
11 לפי השיעור הקבוע בתקנות הפחת. כפי שיתר הוצאות המערערת שהוצאו בייצור ההכנסה  
12 המוחרגת שלה אינן רלבנטיות לחישוב ההכנסה החייבת שלה, ומאחר ומקום בו היה נוצר  
13 הפסד מהצטברותן של הוצאות אלה הוא לא היה רלוונטי לחישוב ההכנסה החייבת, כך גם  
14 ביחס לפחת.
- 15 שיעורי הפחת הקבועים בתקנות הפחת נועדו להקל על תהליך קביעת גביית המס, תכלית  
16 אשר אינה רלוונטית להכנסה מוחרגת. אילו שיעורי הפחת בהתאם לתקנות הפחת היו  
17 נמוכים משיעורי הפחת הכלכלי האמיתי - ספק אם הייתה מתקבלת טענה מצד המערערת  
18 כי יש לנכות בהתאם לשיעור הנמוך יותר, וברי כי לא הייתה מתקבלת הטענה לפיה עם  
19 המעבר לתקופת מס "חדשה", החברה זכאית הייתה להגדיל בדיעבד את יתרת העלות של  
20 המתקנים המשקפת את ערכם האמיתי, כאשר היא מחושבת לפי שיעור הפחת הכלכלי  
21 חשבונאי באמצעות משיכה לאחור. על כן, אין לקבל גם תוצאה הפוכה.
- 22 יש לדחות את טענות המשיב בנוגע ל"היררכיה" של סדר המילים בסעיף 1 של הפקודה  
23 המגדיר הכנסה חייבת, שכן טענה זו נדחתה כבר בפסיקה.
- 24 נדרשת הכרעה במחלוקת זו על בסיס טיבה הייחודי של הוראת ההחרגה ותכליתה  
25 ההיסטורית. אין לערבב בין הפחת של המתקנים בתקופת הזיכיון עם הפחת הניתן לניכוי  
26 בגינם בתקופת החבות במס, שרק לגבי האחרון חלות תקנות הפחת והשיעורים הקבועים  
27 בהן.
- 28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1      72. אין לקבל את טענתו של המשיב כי החזקת המערערת את המתקנים ברצף מצדיקה החלתו  
2 של שיעור פחת לאחור, על תקופת זמן קודמת ואין בה כדי לאפשר ערבוב תקופת הזיכיון  
3 עם שנות המס שבמחלוקת, במיוחד במקרה כגון הנדון שבו בין שתי התקופות בהן החזיקה  
4 החברה במתקנים שבמחלוקת חלה הפרדה.
- 5      73. המערערת מודעת לעובדה כי אי חתימת הסכם הפעלה (על פי מסמך העקרונות) יצר חוסר  
6 וודאות הן לגבי עלותם המקורית של הנכסים שבידיה והן לגבי הזכויות בהם. חוסר וודאות  
7 זה משתקף בדוחותיה, אשר משקפים נכונה גם את עמדת המדינה, כפי שזו הובאה כבר  
8 לעיל, ואת התלבטויותיה של המערערת כיצד להציג את הנכסים וכיצד להפחית אותם.  
9 דוחות המערערת משקפים את המצב לאמיתו, לרבות בקשותיה השונות לפנייה לשלטונות  
10 מס וכיצד נמנע ממנה לעשות כן.
- 11      74. עובדות אלה מדגישות את חוסר הסבירות בשומות המשיב, כאשר טוען המשיב כי יש  
12 לראותו כישות נפרדת מהמדינה.
- 13      75. ניסיונו של המשיב לעשות שימוש בסעיף 24 לפקודת מס הכנסה, הוא ניסיון נוסף  
14 להתנגחות עם טענות המערערת להפרדה בין תקופות ההחזקה שלה במתקנים נשוא  
15 המחלוקת, שאין לקבלו מאחר והוראה זו נועדה להתמודד עם "העברות פיקטיביות"  
16 ומקרים בהם הנישום קולט בשנית את הנכס בעלות גבוהה מזו שהופיעה בספריו קודם לכן,  
17 ולא זה המצב במקרה הנדון.
- 18      החלת סעיף 24 לפקודת מס הכנסה טעונה החלטה פוזיטיבית של המשיב, בגינה נתונה  
19 למערערת זכות ערעור נפרדת. בענייננו המשיב לא פעל בהתאם, השומות אינן מתייחסות  
20 לסעיף 24 לפקודת מס הכנסה ולא ניתנה למערערת זכות לערער על החלטה דומה.
- 21      76. המשיב טועה בטענתו לפיה השבת המתקנים למדינה עם סיום הזיכיון מהווה "מכירה".  
22 למעשה, השבת המתקנים על ידי המערערת נעשתה מכוח הוראת דין ולא מכוח פעולה  
23 שהיא ביצעה, שניתן לראות בה כ"מכירה". המערערת הפנתה לשם השוואה לדברי ההסבר  
24 להצעה לחקיקת סעיף 6 לחוק תשתיות להולכה ולאחסון של נפט על ידי גורם מפעיל,  
25 התשע"ז-2017.
- 26
- 27
- 28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

### תמצית טענות המשיב:

- 1
- 2 77. נקודת המוצא להכרעה במחלוקת היא כפולה, האחת, התנהלותה המוצהרת של המערערת  
3 ודיווחיה שהוגשו למשיב לשנות המס שבערעור, אשר לשיטתו פעלה ודיווחה בהם כאילו  
4 לא הסתיים הזיכיון ולא הייתה העברת בעלות בנכסים. השנייה, טרם נחתם הסכם מפורט  
5 בין המערערת למדינה ולכן לא ניתן, לשיטת המשיב, להתחשב בו או בכל דבר שייכלל בו.
- 6 78. יש לדחות את טענת המערערת לפיה בתקופת הזיכיון לא חלו הוראות פקודת מס הכנסה  
7 ותקנות הפחת על הכנסותיה, שכן טענה זו אינה יותר מהנחת המבוקש. המערערת מושתקת  
8 מלטעון זאת ומדובר בטענה סתמית ובלתי מנומקת.
- 9 79. השאלה שבמחלוקת, שעניינה יתרת המחיר המקורי ליום 31.12.2000 כפועל יוצא של  
10 השאלה אם יש להחיל את שיעור הפחת בתקנות הפחת, אם לאו, בתקופת הזיכיון – הינה  
11 שאלה משפטית פרשנית, וחבות המס נקבעת לפי הוראות הדין ואין להתנהגות הצדדים  
12 השפעה עליה. השאלה איזה שיעור פחת היתה המערערת צריכה לנכות בתקופת הזיכיון  
13 היא עניין נורמטיבי של פרשנות הדין ולא עניין עובדתי, והנטל הוא על הטוען לפטור.
- 14 80. השומות בצווים שהוצאו למערערת קובעות את יתרת המחיר המקורי של המתקנים ליום  
15 31.12.2000 לפי סכומם הנכון, לאחר הפעלת שיעור פחת של 7% לפי דיני המס, על כל  
16 השנים לרבות השנים שקדמו לשנת המס 2001, שכן זהו שיעור הפחת הקבוע בתקנות  
17 הפחת.
- 18 המערערת ניכתה לאורך השנים שיעור פחת שאינו נכון, שלא על פי תקנות הפחת. היתרה  
19 שהייתה מוצגת בספריה לא הייתה כדין, וכל שעשה המשיב בשומותיו הוא להתאים יתרה  
20 זו לסכום הנכון לפי הוראות הדין.
- 21 81. ראשית, בתקופת הזיכיון המערערת דיווחה שלא כדין, וזאת מאחר והיא דיווחה למשיב  
22 והגישה דוחות כספיים חשבונאיים ללא דוחות התאמה לצורכי מס וללא טפסי פחת (טופס  
23 יא') בנוגע לפחת בגין המתקנים שבמחלוקת והצהירה כי אינה חייבת במס.
- 24 על אף שבתקופת הזיכיון לא חויבה המערערת במס מכוח הוראות פקודת האמנה, חלה על  
25 המערערת פקודת מס הכנסה גם בתקופת הזיכיון והיה עליה לדווח בהתאם, ולהפעיל  
26 שיעור פחת של 7% החל מיום רכישת המתקנים או בנייתם. מאחר שהמערערת לא נהגה  
27 כך – הרי העלות המתואמת, יתרת העלות כפי שהוצגה בספרי המערערת ליום 31.12.2000,  
28 אינה משקפת את המצב נכונה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 **שנית**, המערערת מושתקת ומנועה מלטעון כי רכשה את המתקנים מחדש, וזאת נוכח  
2 התנהלותה כפי שזו באה בספריה, כאילו תקופת הזיכיון לא הסתיימה. כך, המערערת לא  
3 דיווחה למשיב על רכישת הנכסים מחדש ולא ערכה כל שינוי בהצגת הנכסים בספריה.
- 4 **המערערת מושתקת בהשתק שיפוטי מלטעון כי הוראות פקודת מס הכנסה ותקנות הפחת**  
5 **לא חלות בתקופת הזיכיון, וזאת מאחר וטענה זו סותרת את התנהלותה כלפי המשיב, הן**  
6 **בתקופת הזיכיון והן לאחריה, ואת הצהרותיה ודיווחיה בדוחותיה הכספיים החשבונאיים**  
7 **ובדוחות המס. המערערת הצהירה במספר הזדמנויות שהיא "פטורה" ממס להבדיל מ"לא**  
8 **חייבת במס". עצם העובדה כי ניכתה פחת בתקופת הזיכיון, גם אם בשיעור חשבונאי ולא**  
9 **על פי תקנות הפחת, הרי שיש בכך משום הודאת בעל דין כי הוראות פקודת מס הכנסה**  
10 **חלות עליה וכי עסקינן בפטור ממס.**
- 11 **שלישית**, גם אם תתקבל הטענה לפיה הוראות פקודת מס הכנסה אינן חלות על המערערת,  
12 באם נבחן את הפרשנות הנכונה של האמנה, נלמד כי עסקינן בהוראות פטור ולא בהוראות  
13 אי חבות. כך הן במישור הלשוני, הוראות האמנה משתמשות במפורש במינוח של פטור, והן  
14 במישור המבנה, שכן הוראות אלה דומות במבנה שלהן להוראות פטור המנויות בפקודת  
15 מס הכנסה.
- 16 בנוסף, סעיף יב' לפקודת האמנה המעניק למערערת הקלות ופטורים בענייני מס, דומה  
17 במבנהו להוראת הפטור המצויות כיום בסעיף 9 לפקודת מס הכנסה, כך ששתי ההוראות  
18 פוטרות עניינים מסוימים מתשלום מס תוך הסתייגויות.
- 19 עיון בהוראת פטור זו, לצד סעיפים נוספים בפקודת האמנה המתייחסים לענייני מס, מעלה  
20 כי המבנה של אותן הוראות פטור בפקודת האמנה דומה להוראות הפטור שבפקודת מס  
21 הכנסה. יש בכך כדי להעיד כי פקודת האמנה אינה עומדת לבדה, אלא שדיני המס הנוהגים  
22 חלים על המערערת ואף הם אלה שנותנים תוקף לפקודת האמנה.
- 23 במישור התכליתי, האמנה נועדה לקבוע הסדר כולל של חבות המס של חברת הנפט  
24 העיראקית ולאחריה של המערערת בפעילות מפעלה בארץ. כך, פקודת האמנה אכן קובעת  
25 אילו הכנסות יהיו חייבות במס, אולם בצד זאת קובעת הקלות במס, כשהכוונה היא לקבוע  
26 פטור ממס.
- 27 הוראות פקודת מס הכנסה ותקנות הפחת חלו על המערערת בתקופת הזיכיון, ויש לדחות  
28 את הטענה כי פקודת האמנה היא מקור עצמאי ונפרד מחקיקת מס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הזיכיון מבטא את הוראות פקודת מס הכנסה (המנדטוריות והישראליות) שהיו בתוקף  
2 וחלו על המערערת כבר במועד החלת תנאי הזיכיון עליה.
- 3 יש לדחות על הסף את האמור בחוות הדעת של רו"ח פונדק שהוגשה מטעם המערערת,  
4 לפיה הוראות פקודת מס הכנסה לא חלות על המערערת בתקופת הזיכיון, ולחילופין גם  
5 לגופה, וזאת מאחר ואין לקבל חוות דעת שעניינה פרשנות הדין הישראלי. מדובר בחוות  
6 דעת של רואה חשבון ולא של משפטן ואותה חוות דעת מתעלמת מהוראות הדין אשר  
7 העניקו את הפטור למערערת.
- 8 **רביעית**, על אף שהמערערת הסכימה עם המדינה כי ייחתם הסכם אשר יסדיר את אופן  
9 העברת המתקנים, אולם זמן רב חלף והסכם כזה טרם נחתם ולכן אין להתחשב בו כלל  
10 במסגרת הערעורים. המערערת טרם שילמה כל תמורה למדינה, ושאלת שווי המתקנים  
11 בסיום תקופת הזיכיון אינה רלוונטית בעיניו של המשיב לשאלת ניכוי הפחת.
- 12 ככל שייכרת הסכם כאמור, ניתן יהיה להביא את השלכות המס שלו על דיווחי המערערת  
13 באותה שנת מס על דרך של "השפעה מצטברת". בהיעדר חקיקה מתאימה אין המערערת  
14 חופשית לפעול כפי שהיא פעלה, שלא לפי האמור בדיני המס.
- 15 אין להישמע לטענות המערערת כי המדינה יצרה מצב של אי וודאות בכך שטרם נקבעה  
16 תמורת המתקנים עם תום הזיכיון. לשיטת המשיב, יש להפריד בין "המדינה" עמה אמור  
17 להיחתם ההסכם, לבין פקיד השומה שהוא הרשות המנהלית המוסמכת לגבות מס ולקבוע  
18 שומות, ואם בכלל, הטענה אינה רלוונטית למחלוקת המס שבפני בית המשפט.
- 19 אין בסיס עובדתי לכך שהמדינה יצרה את אי הוודאות האמורה, ומשידעה המערערת על  
20 אי וודאות זו, שהיא, לטענתה, משליכה על החיוב במס, היה עליה לפנות לרשות המיסים  
21 בבקשה לקבלת החלטת מיסוי מקדמית.
- 22 המשיב הפעיל את סמכותו ביחס לדיווחי המערערת בזמן אמת והוציא את השומות מושא  
23 הערעורים דנן. המערערת לא דיווחה על רווח הון ממכירת המתקנים ורכישתם מחדש, ועד  
24 עצם היום הזה אף לא שילמה בעבורם שום תמורה. אם כך, נכון לעת הזו גם אם נקבל את  
25 טענתה כי הנכסים הועברו אליה מחדש, אין לה כל עלות להפחתה.
- 26 בנוסף, גם אילו הייתה מושגת הסכמה לעניין קביעת התמורה, המחלוקת לגבי יתרת  
27 המחיר המקורי תעמוד בעינה וזאת לאור הוראות סעיף 24 לפקודת מס הכנסה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אף שהטענה בדבר תחולת סעיף 24 לפקודת מס הכנסה הועלתה על ידי המשיב על רקע  
2 החלטת בית המשפט בדיון מיום 16.9.2020, לשיטתו יתרת המחיר המקורי המחושבת כדין  
3 היא היתרה שתתקבל מיישום שיעור פחת המתקנים כדין לפי תקנות הפחת לכל תקופת  
4 חייהם.
- 5 .94 בענייננו, סעיף 24(א) לפקודת מס הכנסה חל בנסיבות בהן נמכר נכס בר פחת ונרכש מחדש  
6 ובכל נקודת זמן לאחר המכירה הראשונית. סעיף זה חל בענייננו דווקא לאור גרסתה של  
7 המערערת ואין בהחלתו אי סבירות כלשהי, גם לאור הגדרת "מכירה" בסעיף 88 לפקודת  
8 מס הכנסה.
- 9 בניגוד לטענת המערערת, הפעלת סעיף 24 לפקודת מס הכנסה אינה דורשת החלטה  
10 פוזיטיבית מצד המשיב. סעיף קטן (א) קובע כלל משפטי בעניין סכום הפחת במקרה של  
11 מכירה ורכישה מחדש.
- 12 .95 **חמישית**, יש לנכות פחת גם מהכנסה פטורה לפי השיעור הקבוע בתקנות הפחת. דין טענת  
13 המערערת הגורסת כי מקובל לקבוע שיעורי פחת לצרכי מס בשיעורים גבוהים מהבלאי  
14 הכלכלי על מנת להקדים חיסכון במס במטרה לעודד השקעה וחיידוש ציוד, להידחות על  
15 הסף, שכן טענה זו מהווה הרחבת חזית משהועלתה לראשונה במסגרת הסיכומים. דין  
16 הטענה גם דחייה לגופה וזאת מאחר והמערערת לא הביאה כל ראיה שיש בה לתמוך  
17 בטענתה למעט שתי הפניות לפסיקה (ע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל  
18 אביב (נבו) 23.08.2016) ועמ"ה (מחוזי תל אביב-יפו) 1022/99 עינבר היכלי יופי לכלה 1986  
19 בע"מ נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 3 (נבו) 03.04.2003), שאין בהם כדי לתמוך בטענתה,  
20 שכן האחת מהן עניינה בהבחנה בין כללי המס לכללי החשבונאות והשנייה לא משתמע  
21 ממנה אלא ששיעורי הפחת "עשויים" לחרוג משיעורי הפחת הכלכלי. באם נקרא את  
22 הפסיקה הנזכרת במלואה אף משתמע ההיפך מטענות המערערת.
- 23 .96 יתרה מכך, לשיטתו של המשיב, התכלית בקביעת שיעורי הפחת בתקנות הפחת אינה  
24 לעידוד נישומים להשקיע בנכסים מפיקי הכנסה. אין כל בסיס או אסמכתא לטענה זו. על  
25 פי הוראות הדין והספרות המשפטית נועד הפחת נועד להביא לידי ביטוי את ירידת ערך  
26 המתקנים עקב השימוש בהם בייצור הכנסה ולקיים את עקרון ההקבלה.
- 27 בענייננו, פחת בשיעור 7%, הקבוע בתקנות הפחת, משקף את ירידת ערכם האמתית של  
28 המתקנים עקב השימוש בהם ליצירת הכנסה. החובה ליישם את שיעור הפחת שבתקנות  
29 מעוגנת בדין.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בנוסף, מאחר ולשיטתו של המשיב בענייננו מדובר בהכנסה פטורה להבדיל מהכנסה שאינה  
2 חייבת במס, תקנות הפחת מחייבות התייחסות לפחת הנוגע למתקנים ששימשו ביצירתה  
3 של ההכנסה, בשל עקרון ההקבלה, שהוא אחד מעקרונות היסוד בדיני המס. רק לאחר ניכוי  
4 ההוצאות שיצאו בייצור ההכנסה, יפעיל הנישום את הניכויים, קיזוזים ופטורים, בהתאם  
5 לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה.
- 6 לצורך קביעת חבות המס, כללי המס גוברים על כללי החשבונאות, ומאחר ולשיטתו של  
7 המשיב פקודת מס הכנסה חלה על המערערת החל מיום יסודה, חובה היה עליה להפעיל  
8 שיעור פחת כקבוע בתקנות פחת.
- 9 כמו כן, בהתאם להוראות סעיף 18(ג) לפקודת מס הכנסה, המערערת מנועה "מלבחור"  
10 מאילו הכנסות לנכות את ההוצאות שלה. באם נאפשר החלת שיעור פחת השונה מזה  
11 הקבוע בתקנות הפחת, ייווצר מצב לפיו נתונה בידה – שלא כדין – אפשרות לבחור מאיזה  
12 הכנסה ינוכה הפחת, בניגוד לפסיקה בע"מ (מחוזי מרכז) 57133-01-15 **טבע תעשיות**  
13 **פרמצבטיית בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים** (נבו 26.10.2021) בו נקבע כי האפשרות לבחור  
14 את ההכנסה ממנה תנוכה ההוצאה הוכרה רק במקרים בהם החוק מעניק חופש פעולה.
- 15 לפיכך, אין לקבל את טענת המערערת כי לא הייתה חופשיה להחליט להפחית את המתקנים  
16 בשיעור הקבוע בתקנות הפחת, בשל הנחיית משרד האנרגיה לגבי אורך חייהם ממנו נגזר  
17 שיעור פחת, שכן מדובר בטענה המערבת בין פחת חשבונאי לפחת מיסוי וכי במישור  
18 המיסוי הסמכות נתונה לרשות המיסים ולא למשרד האנרגיה.
- 19 הפטור ממס מגלם בחובו גם את הזכות לניכוי מלוא הפחת, הנוגע למתקנים שייצרו את  
20 אותה הכנסה פטורה בתקופת הפטור ומשום כך אין המערערת זכאית לנכות אותו לאחר  
21 תום תקופת הזיכיון. המשיב תומך את טענתו בפסק הדין בעניין **וימן**. לשיטת המשיב אם  
22 יתאפשר למערערת לנכות פחת בעבור אותם מתקנים לאחר תום תקופת הזיכיון, הרי היא  
23 תהנה שלא כדין מהטבת מס כפולה.
- 24 המערערת שוגה בטענתה כי אין להחיל או להקיש מהפסיקה בעניין **וימן** לענייננו, וזאת  
25 מאחר ותנאי הזיכיון לא הוציאו אותה מתחולת דיני המס. הוראות פקודת מס הכנסה הן  
26 שהפיתו חיים בהטבות המס שניתנו, ואין רלוונטיות לטענה בעניין תקרת הפטור בענייננו.  
27 הפטור ממצה את סכום הפחת לניכוי, ללא כל קשר לסכומו או שיעורו ביחס להכנסה  
28 המופקת מאותו נכס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

101. על אף שחלפו למעלה מ- 20 שנים, עד היום טרם נערך הסכם בין המדינה למערערת. קיימת הסכמה דיונית בלבד, כל עוד לא נחתם הסכם אין לדעת מה השלכתו, על כן, יש לדחות את טענות המערערת לפיהן עמדת המדינה במשא ומתן הייתה כי יתרת העלות של המתקנים בתום הזיכיון משקפת את ערכם הריאלי וזו התמורה ההוגנת עבורם, שכן טענה זו אינה רלוונטית ואין לעשות שימוש בטענות שהוחלפו במשא ומתן. המערערת אף מושתקת מלטעון טענה דומה, שכן היא פעלה אחרת בספריה, עת שיקפה כי נקודת המוצא שלה הייתה שלא הייתה העברת בעלות בנכסים.
102. לא נפל בפעולות המשיב כל פגם של אי סבירות. מקום בו המערערת רצתה למנוע את ניהול הערעורים היה עליה לנקוט בפעולות ובהליכים מתאימים. אמנם המערערת היא חברה ממשלתית, אך היא מהווה ישות משפטית נפרדת מבעליה ולכן ככל נישום אחר, הוצאו לה שומות, שעילתן, כפי שהובא בהרחבה לעיל, נובעת מהוראות הפטור בפקודת מס הכנסה החלות על בעל זיכיון והשלכות המס עם סיומו של הפטור בתום הזיכיון. המשיב אינו יכול להשהות את הוצאת השומות מעבר למועדים שבפקודה.
103. המערערת טועה בטענתה כי ניכתה פחת בהתאם להנחיות שקיבלה, שכן משרד האנרגיה כלל לא הנחה את המערערת ליישם פחת כזה או אחר, לצורכי מס, להבדיל מפחת חשבונאי כלכלי שכלל אינו רלוונטי.
104. בניגוד לטענות המערערת, נמנעה מהמשיב האפשרות לבחון כנדרש את דוחותיה של המערערת ולערוך את ביקורותיו, עקב הפרתה של המערערת את חובתה החוקית וזאת מאחר והוא בוחן את הדוחות כפי שאלה הוגשו לו ואינו נדרש לבחון דוחות אשר לא הוגשו לו, כגון דוחות התאמה למס או טפסי פחת יא', ואין בכך שינוי עמדה.
- דין הטענה לפיה מהרגע שהמשיב קיבל את דיווחי המערערת עד שנת המס 2000, אינו יכול לטעון במועד מאוחר יותר לגבי תקינותם וכי השומות מתייחסות לשנות מס סגורות, להידחות על הסף, וזאת מאחר וטענה זו נוגדת את ההלכה לפיה כל שנת מס עומדת בפני עצמה. המשיב אינו כבול ואין מדובר בפתיחת שנות מס סגורות. לפחת אופי מתמשך על פני השנים והשומות באו לתקן את החיוב במס לגבי שנות המס שבערעור. בוודאי שאין מקום לקבל את הטענה בדבר הסתמכותה של המערערת על שיעורי הפחת בתעריפים שאושרו לה לגבות וכן בחלוקת דיבידנדים, שכן אין למערערת זכות לטעון לאינטרס הסתמכות כאשר מדובר במחדל שלה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

### דיון והכרעה:

1

2

### א. התשתית המשפטית הנדרשת:

3

105. סעיף 1 לפקודת מס הכנסה, הוא סעיף ההגדרות, מגדיר "הכנסה" ו"הכנסה חייבת" כך:

4

"הכנסה" – סך כל הכנסתו של אדם מן המקורות המפורשים בסעיפים 2 ו-3, בצירוף סכומים שנקבע לגביהם בכל דין שדינם כהכנסה לעניין פקודה זו;

5

6

"הכנסה חייבת" – הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין;

7

8

106. סעיף 9 לפקודת מס הכנסה מפרט את ההכנסות הפטורות ממס, כאשר הרלבנטי לענייננו

9

הוא סעיף 9(9) העוסק בפטור להכנסה שהפיק אדם מזיכיון, שזו לשונו:

10

"הכנסה שהפיק אדם מזיכיון שניתן לו מאת המדינה, במידה שפטורה ממס לפי תנאי הזכיון; אך שום דבר האמור בסעיף זה לא יתפרש כבא לפטור ממס כל דיבידנד, ריבית, הפרשי הצמדה, הטבה, משכורת או שכר שקיבל אדם, כולם או מקצתם, מתוך הכנסה שפטורה כאמור;"

11

12

13

14

107. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה, העוסק ב"ניכויים המותרים", קובע כדלקמן:

15

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר לפי סעיף 31 – יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות - ...."

16

17

18

סעיף 17(8) מתייחס לניכוי בעד פחת, כהוצאה הניתנת לניכוי מההכנסה החייבת, בהתאם

19

לסימן ב' לפקודת מס הכנסה, העוסק בניכוי פחת.

20

108. סעיף 18 קובע את הסייגים לניכוי הוצאות מסוימות, כאשר לענייננו רלבנטי סעיף קטן (ג):

21

"(ג) כללה הכנסתו של אדם הכנסה שלגביה נקבע שיעור מס מיוחד או שהיא פטורה ממס (להלן - הכנסה מועדפת), ההוצאות שבהן עמד אותו אדם לשם השגת ההכנסה המועדפת יותרו לניכוי לפי סעיף 17 רק כנגד הכנסה זו; לא ניתן לקבוע את ההוצאות כאמור, ינוכה כנגד ההכנסה המועדפת חלק יחסי מן ההוצאות שבהן עמד בייצור כלל הכנסתו, כיחס ההכנסה המועדפת לכלל הכנסתו; אך רשאי שר האוצר להורות על אופן חלוקה אחר של ההוצאות אם ראה לעשות כן לפי הנסיבות."

22

23

24

25

26

27

28

109. סעיף 21 לפקודת מס הכנסה עוסק בפחת נכסים והוא קובע::

29

(א) יותר ניכוי בעד פחת של בנין, מכונות, מוצבה, רהיטים או נכסים אחרים שבעלותו של הנישום והמשמשים לצרכי ייצור הכנסתו, לרבות אינוונטר חי ודומם בחקלאות ולרבות נטיעות;

30

31



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיית נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיית נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 סכום הפחת יחושב לפי אחוזים - שייקבעו באישור ועדת הכספים של  
2 הכנסת לכל מקרה או לכל סוג של מקרים - מן המחיר המקורי שעלה  
3 לנישום, למעט מחיר הקרקע שעליה הוקם הבנין או ניטעו הנטיעות,  
4 הכל לפי הענין, ובלבד שהפרטים שנקבעו הומצאו כהלכה. לענין סעיף  
5 זה דין חכירת מקרקעין לתקופה של 49 שנים או יותר, כדין בעלות בהם  
6 וכן יראו כבעל נכס מי שעל אף שהסב אותו הוא חייב עליו במס על פי  
7 סעיפים 83 או 84, ומי שהעביר את הנכס אך השאיר לעצמו את הזכות  
8 ליהנות מפירותיו, ובלבד שהפחת שיותר לו יהיה הפחת שהיה מותר לו  
9 אילולא ההסבה או ההעברה כאמור.
- 10 110. סעיף 24 לפקודה עוסק בפחת בהעברת נכס בר פחת שאין בהעברתו העברת השליטה בנכס:
- 11 (א) הועבר נכס בר-פחת מאדם לאדם ונוכח המנהל והחליט, שהשליטה  
12 במועבר נשארה לאותו אדם שבידו היתה לפני המועד הקובע, יהיה סכום  
13 הפחת שמקבל ההעברה זכאי לנכותו לפי סעיפים 21-23 כסכום  
14 שהמעביר היה זכאי לנכותו אילולא העביר; ואם היתה ההעברה לפני  
15 אחד באפריל 1946, ומקבל ההעברה ניכה פחת לפי סעיפים 21-23  
16 בסכום העולה על הסכום שהיה זכאי לנכותו לפי הוראות סעיף זה - לא  
17 יראו את העודף כאילו נוכה שלא כדין, אבל הוא יבוא בחשבון בשעת  
18 חישוב סך כל סכומי הפחת המותרים לפי סעיף 23.
- 19 (1א) נמכר נכס בר פחת והמוכר רכשו מחדש, יהיה סכום הפחת שהמוכר זכאי  
20 לנכותו לפי סעיפים 21 עד 23 לאחר הרכישה החוזרת בסכום שהיה זכאי  
21 לנכותו אילולא מכרו.
- 22 (ב) האמור בסעיף קטן (א) יחול על העברת נכסים מאת בני אדם או יותר  
23 לאדם אחר, כשם שהוא חל על העברה כזו מאדם אחד לאחר, אם נוכח  
24 המנהל והחליט, שהשליטה במועבר נשארה בכללותה לאותם בני אדם  
25 שבידי כל אחד מהם לחוד היתה בחלק מן המועבר לפני המועד הקובע.
- 26 (ג) הוראות סעיף זה לא יחולו אם ההעברה נתחייבה במס רווחי הון לפי חלק  
27 ה' או כשריווח ההון קוזז כנגד הפסד, ובלבד זסכום השווה לסכום  
28 אינפלציוני כמשמעותו בסעיף 88 ששולם עליו במס בשיעור של 10%  
29 יופחת מהמחיר המקורי; ההפחתה תובא בחשבון גם לענין הגדרת  
30 "מחיר מקורי בסעיף 88.
- 31 (ד) על החלטת המנהל לפי סעיף זה ניתן לערער לפי הסעיפים 153-158.
- 32 111. סעיף 131(א) לפקודת מס הכנסה קובע מי חייב בהגשת דו"ח, ובין היתר נקבע בס"ק (5) כי  
33 חבר בני אדם שהיתה לו הכנסה בשנת המס חייב בהגשת דו"ח.
- 34 סעיף 131(ב) לפקודה קובע כי:
- 35 "הדוח יפרט את ההכנסה שהיתה למוסרו בשנת המס שאליה מתייחס הדו"ח  
36 וכן כל הפרטים הדרושים לענין פקודה זו לגבי אותה הכנסה, ויצורפו אליו -
- 37 (1) מאזן וחשבון ריווח הפסד - אם הדו"ח מבוסס על מערכת  
38 חשבונות מלאה לפי שיטת החשבונאות הכפולה; ..."





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אין ספק, שדרך המלך היתה אמורה להיות חתימת הסכם בין המדינה למערערת, במסגרתו  
2 תיקבע התמורה שתשלם המערערת למדינה בגין השימוש בנכסים ובמתקנים, אשר חזרו  
3 לידי המדינה בתום הזיכיון, ואשר הועברו לידי המערערת בהתאם למסמך העקרונות.
- 4 לעמדת, אין ולא יכול להיות ספק שאילו היה נחתם ההסכם המפורט בין המערערת .116  
5 למדינה, הרי שהתמורה שהיתה נקבעת בהסכם זה – היתה מהווה את העלות המקורית של  
6 המתקנים והנכסים לצורכי פחת, וזאת החל מיום 5.1.2001.
- 7 לא יכולה להישמע טענה אחרת, שכן 24 וחצי שנים חלפו בהמתנה לחתימת הסכם מפורט  
8 בין המדינה לבין המערערת, כאשר ברור היה לצדדים, וזהו אף המצג שיצרו ושיקפו בפני  
9 המותב הקודם שדן בערעורי המס הישנים ואף בפני המותב דנן, כי התמורה שתיקבע  
10 בהסכם המפורט, תייתר את הדיון בערעורים, שכן היא זו שתשמש כמחיר המקורי החדש  
11 של המתקנים והנכסים עם תום הזיכיון, לצרכי ניכוי פחת - חשבונאי ומיסוי.
- 12 כפי שפורט לעיל, בשל הנסיבות של סיום הזיכיון והחזרת הנכסים לידי המדינה עקב כך,  
13 ולאחר מכן העברת הנכסים לידי המערערת להמשך פעילותה, דיווחה המערערת בדוחותיה  
14 הכספיים שהוגשו משנת המס 2001 ואילך, כי העלות של הנכסים והמתקנים שהועברו  
15 לידיה מהמדינה עם תום הזיכיון, היא העלות המופחתת המתואמת כפי שמצויה בדוחותיה  
16 הכספיים לסוף שנת המס 2000, דהיינו, יתרת המחיס המתואם לאחר ניכוי פחת חשבונאי.
- 17 כידוע, פחת הוא מונח המשמש לתיאור הפחתת ערכו של נכס מקרקעין או נכס מיטלטלין,  
18 לאורך זמן, בשל בלאי, התקדמות טכנולוגית, התיישנות וכיוצ"ב.
- 19 בתחום החשבונאות, הפחת הוא הוצאה המשקפת את ירידת הערך של רכוש קבוע ושוטף,  
20 אשר ניכוי נפרס בהתאם לסכום שהושקע ברכישת הנכס ובהתאם לאורך חייו של הנכס.  
21 באמצעות ניכוי הוצאת פחת מציגה חברה את ערכם של נכסיה באופן מדויק במסגרת  
22 הדוחות הכספיים שלה, על פני השנים בהן ניתן לעשות שימוש בנכסים אלו. ככל שמדובר  
23 בנכס המאבד מערכו בקצב גדול יותר – כך אורך חייו הכלכלי יהיה קצר יותר, ולהיפך.
- 24 כך, ניכוי ההוצאה באופן מדורג לאורך שנות השימוש הצפויות לנכס מסוים, מקטינה את  
25 הרווח הנקי של חברה ובהתאם את תשלום המס על הכנסתה החייבת. אומדן נכון של פחת  
26 נכסים הינו חיוני לצורך בחינת השאלה בדבר הכדאיות הכלכלית של השקעה מסוימת  
27 שחברה שוקלת לבצע, לרבות בהיבט המימוני, וכן לצורך זקיפה מבוקרת והוגנת של החלק  
28 היחסי של עלות ההשקעה בנכס, אשר תורם ליצירת הכנסה, כהוצאה על פני כל תקופת  
29 הבעלות והשימוש בנכס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

119. פחת כלכלי משקף את הפער שבין השווי של נכס מסוים במועד רכישתו לבין שווי הכלכלי האמיתי בסוף תקופת השימוש בו, כאשר על פי רוב הוא מאבד מערכו במהלך תקופת השימוש.
- 1 הפחת החשבונאי נועד לשקף בדו"ח הרווח וההפסד של חברה את הוצאות הפחת, קרי – את פריסת עלותו על פני תקופת השימוש בו – בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים (GAAP או IFRS), כך שבמועד מסוים ניתן לאמוד את הוצאת פחת שדווחה ביחס לנכס מסוים במשך תקופה, קרי את הפחת שנצבר, וכן את העלות המופחתת של הנכס, שנתרה להפחתה.
- 2 הפחת המיסויי נקבע לפי דיני המס, אשר מתווים הן את שיטת ניכוי הפחת והן את שיעור הפחת הניתן לניכוי, וזאת לצורך חישוב ההכנסה החייבת של נישום. הפחת המיסויי עשוי להיות שונה הן באופן החישוב והן בשיעורו מהפחת החשבונאי. כך, למשל, במישור דיני המס קיימים מושג של "פחת מואץ", המהווה למעשה הטבת מס, לפיו קיימת "האצה" של ניכוי הפחת על פני תקופה קצרה יותר, מה שמאפשר הקטנת הרווח הנקי של החברה ובהתאם - הקטנת המס לתשלום.
120. כל אחד מסוגי הפחת - החשבונאי והמיסויי – נועד להשגת מטרות שונות: הפחת החשבונאי, אשר, כאמור, מיועד להקצאת עלות הרכישה של הנכס על פני תקופת השימוש הצפויה בו – נועד כדי להציג תמונה אמינה והוגנת של המצב הפיננסי של החברה והרווחיות שלה בדוחותיה הכספיים.
- 19 הפחת המיסויי, שנקבע בהתאם לדיני המס, ובאופן ספציפי – תקנות הפחת, נועד בכדי לקבוע את גובה ההוצאה המותרת בניכוי לצרכי מס הכנסה, ובהתאם את גובה המס שישולם על ידי החברה, כאשר לעיתים קרובות, האופן בו נקבע הפחת ושיעורו מיועד למתן הטבות מס מסוימות לשם עידוד השקעות מסוימות.
121. ההבדלים העיקריים בין שני סוגי הפחת הם בשיטות חישוב הפחת, בקביעת אורך חיי הנכס ובשיעורי הפחת. פחת חשבונאי מאפשר שימוש בשיטות פחת שונות (פחת הקו הישר, יתרה פוחתת או לפי יחידת תפוקה), בעוד שפחת מיסויי קבוע לרוב לפי שיטת הקו הישר; פחת חשבונאי מבוסס על אורך החיים הכלכלי של הנכס ומשך הזמן שהוא צפוי לשמש את העסק בפועל, ואילו הפחת המיסויי מבוסס על תקופות פחת קבועות מראש בחוק, אשר לרוב הן קצרות יותר מאורך החיים הכלכלי של הנכס; שיעורי הפחת החשבונאי נקבעים על ידי הנהלת החברה על בסיס הערכות מקצועיות, ואילו שיעורי הפחת המיסויי נקבעים על ידי תקנות הפחת ומצריכים הגשת טופס י"א.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הפחת החשבונאי נכלל בדו"ח רווח והפסד של החברה ואילו הפחת המיסוי משמש לחישוב  
2 ההכנסה החייבת במס ומשפיע על גובה המס המשולם.
- 3 122. בשל העובדה כי שני סוגי הפחת, הגם שמתייחסים לירידת ערך של נכסים, משרתים מטרות  
4 שונות, מחושבים בשיטות שונות ומשפיעים באופן שונה על הדוחות הכספיים ועל החבות  
5 במס - נדרשת הגשתו של דו"ח התאמה לצרכי מס, כחלק מהדו"ח השנתי המוגש לפקיד  
6 השומה, ובו מותאם הרווח החשבונאי לרווח החייב במס.
- 7 123. בענייננו, המערערת איננה בגדר נישום רגיל. כאמור לעיל, המערערת היא חברה ממשלתית  
8 בבעלות מלאה של המדינה, אשר כפופה לגורמים מפקחים ומאסדרים כמו רשות החברות  
9 הממשלתיות ומינהל הדלק במשרד האנרגיה והתשתיות. כך, תעריפיה מפוקחים ונקבעים  
10 על ידי גורמים מפקחים ומאסדרים אלו, הכפופים גם למשרד האוצר, והם אף הקובעים  
11 את דרך התנהלותה הכלכלית ונותנים לה הנחיות בעריכת דוחותיה הכספיים.
- 12 124. למותר גם לציין, כי רשות המיסים, שהמשיב הוא חלק ממנה, מהווה יחידת סמך של משרד  
13 האוצר, האחראי על קביעת המדיניות הכלכלית והפיסקאלית של מדינת ישראל - אותו  
14 משרד שהייעוץ המשפטי שלו הוציא תחת ידיו את חו"ד ליפשיץ על קביעותיה.
- 15 ספק בעיניי, אם המשיב יכול או רשאי לראות עצמו כאילו אינו מחויב בעמדות או חוות  
16 דעת משפטיות שנקבעו על ידי משרד האוצר (חו"ד ליפשיץ), ושלפיהן פעלו משרד  
17 התשתיות הלאומיות והמערערת, בחתימתם על מסמך העקרונות.
- 18 125. אם כן, בתום תקופת הזיכיון, ולאור העובדה כי נקבע שהנכסים והמתקנים, שהוקמו  
19 ושימשו את המערערת במהלכו לשם פעילותה, חוזרים לקניינה של המדינה, הרי שהבעלות  
20 בנכסים אלו היא בידי המדינה. על פי מסמך העקרונות נקבע כי המערערת תוכל להמשיך  
21 בפעילותה במשק הדלק, וכי הנכסים המשמשים אותה לצורך זה **יועברו אליה** מהמדינה,  
22 בין אם באמצעות הסכמי חכירה (בכל הנוגע למקרקעין) ובין אם בהסכמי שימוש בכל הנוגע  
23 למתקנים - הכל, בתמורה כפי שתוסכם בין המדינה למערערת.
- 24 למעשה, ביום סיום הזיכיון רכשה המערערת מהמדינה זכויות בנכסים ובמתקנים, וצריך  
25 היה לקבוע מהו בסיס העלות של נכסים אלו למועד סיום הזיכיון. אין מדובר במצב דברים  
26 של "המשכיות" כפי שטוען המשיב. להפך - מדובר במצב דברים הכולל שינוי מובהק, הן  
27 שינוי משפטי, הן שינוי כלכלי, וממילא אף שינוי מיסוי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 נכסים, שהיו מצויים קודם לבעלותה של אישיות משפטית אחת (המערערת) עברו לבעלותה  
2 של אישיות משפטית אחרת (המדינה). משמע, כי העברתם בחזרה לידי המערערת לצורך  
3 השימוש בהם, היא בבחינת אירוע משפטי, כלכלי ומיסויי מובהק.
- 4 בסופו של דבר, התוצאה היא כי המערערת עברה ממצב בו הנכסים היו בשימוש במשך  
5 תקופת הזיכיון, כשהכנסותיה מהפעילות והשימוש בהם לא חויבה במס, למצב בו הזיכיון  
6 פקע, אך קיימת הסכמה מול המדינה כי היא ממשיכה בפעילותה, מבלי שקיים הסכם  
7 המתווה את המסגרת הנדרשת לפעילות זו, לרבות התמורה שתשולם על ידי המערערת בגין  
8 העברת הנכסים מהמדינה לשימושה, ולמשך איזו תקופה, אך כאשר כעת הכנסתה  
9 מהפעילות - חייבת במס.
- 10 מאחר שבסופו של דבר לא נחתם הסכם מפורט בין המדינה למערערת, הרי שלא נותרה 126  
11 ברירה אלא לקבוע את העלות המקורית ליום שאחרי סיום הזיכיון, על פי התמורה  
12 המשוערת שהמערערת היתה נדרשת לשלם למדינה אילו היה נחתם הסכם או אפילו  
13 תשלם בעתיד כאשר ייחתם ההסכם – דהיינו: על פי השווי הכלכלי של המתקנים  
14 והנכסים שהועברו לידיה ביום 5.1.2001.
- 15 הנחת המוצא, שנראה כי היא מוסכמת על כולי עלמא, היא, כי על אף שלא נחתם הסכם  
16 עד כה, וגם אם לא שולמה תמורה בפועל עד כה, המדינה לא ויתרה על זכותה לקבל תמורה  
17 עבור המתקנים והנכסים.
- 18 אוסיף אף ואציין, כי על פי כל דין המדינה אינה רשאית לוותר על קבלת תמורה עבור נכסים  
19 ומתקנים, שאין מחלוקת שעברו לבעלותה ביום 5.1.2001 עם פקיעת הזיכיון.
- 20 ועוד אוסיף למען אסבר את האוזן, כי אפילו היינו מצויים במצב בו המדינה הייתה מעבירה  
21 את הנכסים למערערת ללא תמורה, למשל בתורת השקעה בהון המניות, עדיין נדרשים  
22 היינו לאמוד את שוויים לצורך דיני המס. זאת, משום שהיחסים בין המדינה למערערת,  
23 חברה ממשלתית בבעלות מלאה של המדינה, הם ללא ספק בבחינת "יחסים מיוחדים" לפי  
24 דיני המס, ולפיכך מחירם המקורי של הנכסים המועברים נקבע לא לפי התמורה ששולמה  
25 בפועל, אלא על פי שווי השוק שלהם (ראו סעיף 88 לפקודת מס הכנסה). דברים אלה  
26 נאמרים למעלה מן הצורך, שכן, וכאמור, נראה כי אין מחלוקת שלמדינה לא הייתה כל  
27 כוונה להעביר את הנכסים למערערת ללא תמורה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

127. המשיב חזר מספר פעמים בסיכומיו ובטענותיו במהלך ניהול הערעורים על הטענה לפיה המערערת לא שילמה עד כה כל תמורה למדינה בעד השימוש בנכסים ובמתקנים שהועברו לידיה עם תום תקופת הזיכיון בהתאם למסמך העקרונות.
- אכן, תמורה לא שולמה על ידי המערערת, וזאת בשל כך שהסכם להסדרת פעילותה והתנהלותה בתום תקופת הזיכיון לא נחתם במשך כמעט 25 שנה מאז שהזיכיון הסתיים.
- אלא, שהמשיב אינו יכול לחלוק על העובדה כי לנכסים והמתקנים, שהמערערת קיבלה את האפשרות להשתמש בהם לצורך המשך פעילותה במשק הדלק – יש שווי ומחיר, כמו גם שעל אף חלוף הזמן, וגרירת הרגליים בחתימת הסכם מפורט, כפי שהובא במבוא לפסק הדין - עדיין לא זנחו הצדדים את הכוונה לחתום, בסופו של דבר, הסכם מפורט שבו תקבע התמורה שתשלם המערערת למדינה בתמורה למתקנים והנכסים.
- ואכן, מכל המסמכים והראיות שהוצגו בפניי, ואשר פורטו לעיל, עולה כי כל הגורמים השלטוניים שעסקו בעניין הסדר המשך פעילותה של המערערת לאחר תום תקופת הזיכיון סברו ואף קבעו כי לנכסים והמתקנים יש שווי, וכי על המערערת לשלם תמורה בעד השימוש בהם. לא הובאה בפניי כל ראיה השוללת עמדה זו, ואינני סבורה, כאמור, כי כוונת המדינה היתה כי המערערת לא תידרש לשלם תמורה עבור הנכסים והמתקנים.
128. לפיכך, העלות המקורית ליום סיום הזיכיון צריך שתיקבע, אפוא, בהתאם לשווי הכלכלי של הנכסים, או בהתאם לגובה החוב שהמערערת חייבת למדינה בשל השימוש בנכסים – חוב שנוצר מכוח הסכמה לפיה המדינה אפשרה למערערת, מכוח מסמך העקרונות, להמשיך להשתמש במתקנים לאחר תום תקופת הזיכיון, וזאת על בסיס ההבנה ההדדית כי אין המדובר במתן זכות שימוש ללא תמורה.
- אוסף, כי גם על פי עקרונות של דיני עשיית עושר ולא משפט ניתן להגיע לאותה מסקנה: משעה שהמערערת עושה שימוש בנכסי המדינה – קמה לה חובה לשלם למדינה בגין ההנאה שהיא מפיקה משימוש זה.
129. למעשה, במצב דברים רגיל, צריך היה שהמדינה תעריך את שווי השוק של הנכסים והמתקנים, ותיקבע את התמורה עבור העברתם לשימוש המערערת לאחר תום הזיכיון – לפי שווי השוק של נכסים אלו. שווי השוק של הנכסים הוא גבוה משמעותית מהשווי המופחת המתואם של הנכסים כפי שהופיע בספרי המערערת ליום 31.12.2000.
- 28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 אלא שמסיבות שונות, שאינן מענייניו של בית משפט זה, במסגרת התדיינויות שהתקיימו  
2 בין המערערת לנציגי המדינה, שיקפה המדינה עמדה כי אין לקבוע את עלות הנכסים ליום  
3 סיום הזיכיון לפי שווי השוק, אלא כי החלופה ההוגנת והמאוזנת היא קביעת שווי הנכסים  
4 ליום העברתם לידי המערערת - לפי השווי המופחת והמתואם, כפי שהוא מופיע בספרי  
5 המערערת, נכון לתום הזיכיון - ראו לעניין זה סעיף 7 למכתבו של מר גיל שבתאי, סגן  
6 החשכ"לית של משרד האוצר, מיום 13.8.2012 (נספח כ"ח לתצהיר גב' סער).
- 7 אוסיף גם, כי יש לזכור שלא קיימת טענה מצד המשיב באשר לעלות המופחתת של הנכסים  
8 בספרי המערערת.
- 9 130. על פי הראיות שהוצגו בפניי, במהלך תקופת הזיכיון המערערת הגישה למשיב דין וחשבון  
10 על הכנסותיה (ראו למשל **נספח כ'** לתצהיר גב' סער), במסגרתו ציינה כי אין לה הכנסה  
11 חייבת וכי היא פטורה מתשלום מס הכנסה.
- 12 131. כאמור, המערערת דיווחה במהלך שנות הזיכיון במסגרת הדוחות הכספיים שהגישה על  
13 פחת חשבונאי, בשיעור של 5% עד שנת 1994, ומשנת 1995 ואילך דיווחה על שיעור פחת  
14 חשבונאי של 2.36%.
- 15 בשל העובדה כי המערערת לא היתה חייבת בתשלום מס על הכנסותיה מפעילותה במשק  
16 הדלק במהלך תקופת הזיכיון – לא הגישה המערערת דו"ח התאמה לצרכי מס, אלא הגישה  
17 רק דו"חות כספיים.
- 18 132. החל משנת המס 2001 ואילך, בתום הזיכיון, קבעה המערערת בדוחותיה הכספיים את  
19 העלות של הנכסים, לרבות לצרכי מס, לפי העלות המקורית המופחתת שלהם (בניכוי הפחת  
20 החשבונאי מתקופת הזיכיון).
- 21 133. לעמדתי, לא נפל בכך פגם בהתנהלות המערערת.
- 22 קביעת העלות של הנכסים נועדה לשקף ככל האפשר את שווים הכלכלי האמיתי נכון למועד  
23 סיום הזיכיון. כאמור לעיל, המערערת ניכתה בדוחותיה פחת חשבונאי בגין הנכסים במהלך  
24 הזיכיון, ופחת זה משקף בצורה מהימנה יותר ומדויקת יותר את ירידת ערכם, בהתאמה  
25 לאורך חייהם הכלכלי הצפוי. הפחת המיסויי אינו לוקח בחשבון את אורך חייו הכלכלי של  
26 נכס, אלא נקבעים בו באופן שרירותי שיעורי ניכוי פחת בהתאם לתקנות הפחת, ששיעור  
27 הניכוי בהן אינו תואם בהכרח את אורך חייו הכלכלי הצפוי של הנכס.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הפחת המיסוי קובע שיעור פחת נורמטיבי, אשר מביא לידי ביטוי גם את השחיקה בערך  
2 הנכס, אך גם מטרות מיסויות שונות. כך למשל, שיעור פחת גבוה יכול להינתן על פי תקנות  
3 הפחת או תקנות ספציפיות אחרות לשם עידוד השקעה בנכס מסוים או בפעילות מסוימת,  
4 והוא למעשה יכול לשמש תחליף למתן הקלת מס בדרך של הפחתת שיעור המס.
- 5 134. במקרה דנן, למערערת לא ניתנה כל הקלה במס בדרך של ניכוי פחת מיסוי, שהרי  
6 המערערת לא היתה חייבת בתשלום מס במשך כל תקופת הזיכיון. על כן, ככל שקיים פער  
7 בין הפחת החשבונאי לפחת המיסוי – הרי המערערת לא נהנתה ממנו כלל.
- 8 135. לעמדתי, המערערת פעלה כדין עת הגישה במהלך שנות הזיכיון דוחות כספיים בהם ניכתה  
9 פחת חשבונאי כאמור לעיל. המערערת דיווחה במשך כל שנות הזיכיון על פחת חשבונאי,  
10 בהתאם להערכותיה ולהערכות הגורמים המאסדרים והמפקחים בדבר אורך חייהם  
11 הכלכלי של הנכסים והמתקנים שהופעלו על ידה. יתר על כן, ברי כי התעריפים שאושרו לה  
12 על ידי מינהל הדלק התייחסו גם להערכות בדבר אורך חייהם הכלכלי של המתקנים ולמשך  
13 האפשרות לשימוש בהם.
- 14 136. לא מצאתי כי נפל פגם בפעולתה של המערערת בכך שלא הגישה במהלך השנים דוחות  
15 התאמה למס, במצב דברים בו איננה חייבת בתשלום מס עד תום תקופת הזיכיון.
- 16 יתר על כן, לא מצאתי כל רבותא במחלוקת שניטשה בין המשיב למערערת בשאלה האם  
17 למערערת היה "פטור" מתשלום מס או שהיא "לא היתה חייבת" בתשלום מס, לצורך  
18 ההכרעה בערעורים דנן.
- 19 137. ממילא, גם לא מצאתי כל רבותא ביחס לאופן שבו נרשמו או הוצגו נתונים מסוימים בספרי  
20 המערערת - עניין שהמשיב ייחס לו חשיבות מרובה וביסס עליו חלק ניכר מטענותיו – הן  
21 באשר לפרשנותו את השאלה אם הזיכיון קבע העדר חבות במס או פטור ממס, והן באשר  
22 לשאלה אם המערערת רכשה מחדש את המתקנים לאחר תום תקופת הזיכיון.
- 23 אינני מקבלת את טענת המשיב כי המערערת מושתקת מלטעון כי רכשה מחדש את  
24 המתקנים בתום תקופת הזיכיון, בשל כך שלשיטתו בספריה פעלה כאילו הזיכיון לא  
25 הסתיים.
- 26 בסופו של יום, בית משפט זה נדרש לקבוע קביעות עובדתיות ולפרש את הדין. האופן שבו  
27 דיווחה או לא דיווחה המערערת בספריה – לא יהיה זה שיקבע, במקרה הנדון, את העובדות  
28 לאשורן ואין כל מקום לטיעון בדבר השתק שיפוטי.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 צא וראה כי אף המשיב תולה את טיעונו באשר לשאלה האם המערערת היתה פטורה ממס  
2 או לא היתה חייבת במס בתקופת הזיכיון, על הוראות הדין ועל פרשנותו. אם כן, מה לו  
3 למשיב, כי יעורר טענות של השתק שיפוטי מן הגורן ומן היקב, בשל כך שהמערערת ציינה  
4 בדוחותיה או בדוחות הדירקטוריון שלה כי היא פטורה ממס?
- 5 העובדות שאינן יכולות להיות שנויות במחלוקת הן שהזיכיון הסתיים ביום 4.1.2001,  
6 כאשר החל מיום 5.1.2001 הנכסים והמתקנים חזרו לבעלותה וקניינה של המדינה. כך  
7 קבעו הוראות הזיכיון, כך נקבע בחו"ד ליפשיץ, ואין כל ספק כי זוהי עמדת משרד האוצר,  
8 שהמשיב מהווה זרוע של משרד זה, ואינו יכול לנהוג כאילו הוא מנותק ולא קשור לעמדות  
9 מקצועיות ומשפטיות של משרד זה.
- 10 בהינתן עובדות אלו, ובהינתן מסמך העקרונות – המערערת רכשה מחדש זכויות בנכסים  
11 ובמתקנים ביום 5.1.2001. רכישה מחדשת זו מובילה, על פי הדין, לקביעת יום רכישה  
12 חדש ובהתאם יש לקבוע את יתרת המחיר המקורי – היינו, את שוים הכלכלי של  
13 המתקנים ליום הרכישה החדש.
- 14 138. כיוצא בכך, דין טענת המשיב לפיה אין להתחשב כלל בעובדה שנקבע במסמך העקרונות כי  
15 ייחתם בין המדינה למערערת הסכם מפורט באשר לשימוש במתקנים לאחר תום הזיכיון  
16 – אף היא להידחות.
- 17 על פי הראיות שהוצגו בפניי – נקבע כי הסכם מפורט ייחתם ובמסגרתו תיקבע התמורה  
18 בעד המתקנים והנכסים שהועברו חזרה לשימושה של המערערת בפעילותה במשק הדלק.  
19 המחדל השלטוני המשמעותי של אי-חתימתו עד כה היווה את הגורם המשמעותי, אם לא  
20 הבלעדי, של הימשכותם הבלתי סבירה של הליכי המס בעניינה של המערערת ביחס לשנות  
21 המס שלאחר תום תקופת הזיכיון – 2001 ואילך.
- 22 על כן, טיעון המשיב לפיו אי חתימת ההסכם המפורט אינה רלבנטית לצרכי הערעורים דן  
23 – נראית, במקרה הטוב, כטיעון ציני של ממש.
- 24 139. כאמור לעיל, בסופו של דבר - לא האופן בו דיווחה או לא דיווחה המערערת, ולא המינוחים  
25 שבהם השתמשה או לא השתמשה המערערת בדיווחיה – הם שייקבעו את הפרשנות  
26 הנכונה. ושוב, וכפי שיפורט בהמשך, אינני סבורה כלל כי קיימת רלבנטיות לאבחנה בין  
27 העדר חבות במס לבין פטור ממס – לצרכי הערעורים דן.
- 28 140. בבחינת למעלה מן הצורך אומר, כי המינוחים שנעשה בהם שימוש בסעיף י"ב לפקודת  
29 האמנה, ממילא לא היו עקביים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 הרישא של סעיף י"ב לפקודת האמנה קובע כי "לא יוטל על החברה כל מס רכוש, מס  
2 הכנסה, או מס ממשלתי אחר מאיזה מין שהוא בשל נכסיה או עובדיה או הכנסתה, או  
3 מחזור העסקים שלה או נצול המפעל..."
- 4 נוסח זה מעיד על העדר חבות במס, דהיינו – שההכנסה של המערערת כלל לא נכנסת לרשת  
5 המס.
- 6 במצבים שבהם מחוקק ביקש לפטור הכנסה ממס, ננקטה לשון של פטור ממס – ראו למשל  
7 רישת סעיף 9 לפקודת מס הכנסה, הקובע אילו הכנסות פטורות ממס.
- 8 עם זאת, בהמשך סעיף י"ב נאמר – "בתנאי שהפטורים האלה לא יחולו על הדייוונדים  
9 של החברה המתחלקים בין תושבי פלשתינה (א"י) החייבים במס ...
- 10 וכן נקבע: "החברה תהיה פטורה מאחריות לתשלום מסים בשל השרותים שהיא  
11 מספיקה..."
- 12 אם לא די בכך, הרי שבסיפת סעיף י"ב לפקודת האמנה נקבע: "מצד שני תהיה החברה  
13 כפופה לכל החובות שהקהל הרחב כפוף להן וגם תהיה חייבת בכל המסים החלים עפ"י  
14 החוקים הנוהגים באותה שעה בשל כל אינסטלציה של החברה בפלשתינה (א"י) או בשל  
15 כל פעולה שהיא תוציאנו לפועל בפלשתינה (א"י) שאינן לצורך נצול המפעל או שנצול  
16 המפעל אינו מצדיק אותן."
- 17 142. על פני הדברים, ומלשונו של סעיף י"ב לפקודת האמנה, נראה כי מדובר בהיעדר חבות במס  
18 ולא בפטור ממס. אלא שפקודת מס הכנסה המנדטורית משנת 1947 נקטה בסעיף 8(ל)  
19 בלשון של "פטור ממס", וזוהי גם הלשון שנקטה בסעיף 9(9) לפקודת מס הכנסה העוסק  
20 בפטור על הכנסה שהפיק בעל זיכיון שניתן על ידי המדינה, במידה שהוראות הזיכיון פטרו  
21 את ההכנסה ממס.
- 22 143. עם זאת, מקובלת עליי עמדת המשיב לפיה מהמועד בו הוקמה המערערת חלו עליה הוראות  
23 פקודת מס הכנסה המנדטורית ובהמשך הוראות פקודת מס הכנסה.
- 24 144. אלא שתחולת הוראות פקודת מס הכנסה על המערערת, גם אם מדובר בפטור ממס על  
25 הכנסות המערערת שהופקו מפעילותה בהתאם להוראות הזיכיון – אינם מובילים לתוצאה  
26 אליה חתר המשיב בשומותיו מושא הערעורים, לפיה המערערת היתה חייבת, כביכול,  
27 להגיש דוחות התאמה למס במשך כל תקופת הזיכיון ולערוך חישוב של ניכוי פחת מיסויי  
28 בכל תקופה זו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

145. ראשית, החובה לצרף טופס י"א לדוחות הכספיים המוגשים לפקיד השומה, נובעת מהוראות תקנה 3 לתקנות הפחת, הקובעת כי **"כל אימת שחייב במס תובע ניכוי... בשל פחת בבניינים, במכונות, במיסדר או בהיטים השייכים ולו והמשמשים לצורך עסקו... עליו לצרף אל הדו"ח שלו הודעה בטופס 1342 (י"א)..."**
- ככל שאין חובת תשלום מס, בין אם בשל פטור ובין אם בשל העדר חבות בשל אי-כניסה לרשת המס – אין ניכוי פחת ואין חובה לצרף לדו"ח את טופס י"א. ממילא גם אין אפשרות לתבוע ניכוי בשל פחת.
- שנית, תקנה 4 לתקנות הפחת, העוסקת בשיעור הפחת הניתן לניכוי, קובעת את שיעורי הפחת, כאשר מדובר **"בנידור ההכנסה המחייבת במס"**. כלומר – נובע מלשון התקנה כי רק כאשר ישנה הכנסה שחייבת במס אזי ניתן לנכות פחת לצרכי מס.
- פרשנות המשיב לפיה יש לקבוע כי בתקופת הזיכיון למערערת יש "הכנסה חייבת", כמשמעה בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה - היינו – הכנסה לאחר ניכוי ההוצאות שיצאו בייצור ההכנה ולאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים) – אינה נראית לי בנסיבות העניין, שהרי **כלל** הכנסתה של המערערת פטורה.
- יתר על כן, פרשנות המשיב אף אינה עולה בקנה אחד עם הגדרת "הכנסה חייבת" בפקודת מס הכנסה, לאמור - **"הכנסה לאחר הניכויים, הקיזוזים והפטורים שהותרו ממנה לפי כל דין"**. משמע, גם הכנסה הפטורה ממס על פי דין "חיצוני" לפקודת מס הכנסה, כגון פקודת האמנה, אינה כלולה בהכנסה החייבת, וממילא התוצאה היא כי ההכנסה החייבת היא אפס. ואם סבור המשיב שהיה על המערערת לנכות מהכנסה זו גם את הפחת המיסוי (בנוסף להפחתת ההכנסה הפטורה בכללותה), משמע כי החברה מצויה בהפסד לצורך מס. כלום יתיר המשיב למערערת לקזז הפסד זה מהכנסתה העתידית? ברור שלא.
- אין באמור אלא כדי ללמד שבמעבר ממשטר מס פטור למשטר מס חייב, אין מקום ליצור סוג של "המשכיות" מלאכותית בין תוצאות המס במשטר האחד לבין תוצאות המס במשטר השני. כל משטר מס, או כל "מלכות מס" עומדת בפני עצמה, ואין לערב בינה לבין רעותה.
146. המשיב ביקש להיסמך על הפסיקה בעניין **וימן** – אך לעמדתי אין כל ממש בניסיונו זה של המשיב.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 בפרשת וימן נקבע כי הפטור ממס על השכרת דירת מגורים מגלם בתוכו גם את ניכוי הפחת,  
2 אלא שמסלול זה של פטור הוא חלופה למסלולי מס אחרים, לרבות המסלול שבמסגרתו  
3 ההכנסה משכר דירה היא חייבת במס, אך במקביל ניתן לנכות את מלוא ההוצאות לרבות  
4 הוצאות הפחת.
- 5 פסק הדין בעניין וימן עסק בהשוואה בין המצב החוקי הנוגע לנישום יחיד, שבחר במסלול  
6 של תשלום מס בשיעור של 10% על הכנסתו משכר דירה, בגין השכרת דירה המשמשת  
7 למגורים, ביחס לניכוי הוצאות פחת לפי סעיף 122(ג) לפקודת מס הכנסה (אשר שלל את  
8 הזכאות לניכוי פחת או הפחתה אחרת בשל הדירה או ניכוי כל הוצאה אחרת שהוצאה  
9 בייצור הכנסת שכר הדירה, אך גם קבע כי יש להוסיף לשווי המכירה את סכום הפחת  
10 המרבי שניתן היה לנכות אלמלא האמור בסעיף הנ"ל) – לעומת נישום יחיד שבחר במסלול  
11 הפטור המלא ממס. פסק הדין וימן בחן, בנסיבות אלו, של קיום הוראה ספציפית בפקודת  
12 מס הכנסה, ביחס לפטור חלקי ממס והעדר אפשרות לניכוי פחת, האם יכול נישום שבחר  
13 בפטור המלא ממס – לנכות פחת במצב דברים זה, והכל לצורך חישוב יתרת שווי המכירה  
14 לצרכי מס שבת, בעת מכירת דירת המגורים שהושכרה כאמור.
- 15 147. אין כל רלבנטיות למקרה וימן לצורכי הערעורים שבפנינו ולסוגיה המצריתה הכרעה כאן.  
16 בעניינה של המערערת ה"מסלול" היחידי הוא המסלול של פטור מלא ממס על ההכנסה  
17 בתקופת הזיכיון. אין כל "מסלול" חלופי אחר, שבו יש לחשב גם את הפחת לצרכי מס.  
18 לפיכך, המערערת נמצאת לכל אורך תקופת הזיכיון במצב של אדישות מוחלטת לפחת  
19 המיסוי, שאיננו רלבנטי בשום דרך מבחינתה.
- 20 148. באותה מידה אין גם רלבנטיות להלכת PIV. ראשית, מהטעם שפסק הדין הנ"ל עוסק,  
21 בסופו של דבר, באופן החישוב של החבות במס שבת בעת מכירת דירת מגורים שהושכרה.  
22 ואילו בענייננו, לא מדובר בדירת מגורים ואף לא במכירה, אלא המערערת רכשה מחדש  
23 נכסים ומתקנים מהמדינה בתום הזיכיון, ויש לחשב את עלות הנכסים הללו.
- 24 שנית, בהלכת PIV נדון עניינה של חברה זרה שהיתה זכאית לנכות מהכנסתה, לצרכי מס  
25 הכנסה, את הוצאות הפחת בגין הדירה מושא הערעור, אלא שהחברה הזרה לא דיווחה כלל  
26 על הכנסותיה, בניגוד לדין, ולכן נקבע כי היא לא תוכל להיבנות ממחדלה זה.
- 27 אין צורך לומר כי במקרה דנן אין טענה לפיה המערערת לא דיווחה על הכנסה כלשהי.  
28



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

149. לכך יש להוסיף, כי גם אם למערערת קיימת "הכנסה" לצורכי פקודת מס הכנסה, וגם אם פקודת מס הכנסה חלה עליה, כך שהיה על המערערת לדווח על ההכנסה – מהטעם שפקודת מס הכנסה מחייבת כל חברה שיש לה הכנסה, לרבות הכנסה פטורה, להגיש לפקיד השומה דו"ח על הכנסתה – איני סבורה כי המערערת נדרשה בהגשת דו"ח התאמה למס, וממילא אילו היתה מגישה אותו לא היתה לו כל משמעות.
- גישת המשיב מבוססת על תפיסת עולם לפיה ראוי שתהיה "המשכיות", במובן זה שהפחת המיסויי שהיה על המערערת לנכות – **אילולא היתה פטורה ממס** – צריך "להימשך", כפי שהוא, גם לאחר שהמערערת נכנסה לתוך משטר מס של הכנסה חייבת.
- אלא שגם אם המערערת היתה מגישה דוחות התאמה למס, בהתחשב בכך שיש לה **פטור מלא** על הכנסתה – לא היה בדוחות ההתאמה כל ביטוי לאותו פחת מיסויי, **שכן, וכאמור, הכנסתה החייבת היתה אפס**.
- ושוב אחזור ואדגיש, כי שיעורי הפחת המיסויי נגזרים, לפי תקנה 4 לתקנות הפחת, מההכנסה החייבת. דהיינו – ניכוי פחת מיסויי אפשרי רק כאשר ישנה הכנסה חייבת. אם לא נאמר כן, התוצאה היא, כמוסבר לעיל, הפסד מצטבר לצרכי מס, ואינני סבורה כי תוצאה זו סבירה, ובוודאי שהמשיב לא חתר לתוצאה שכזו.
150. בשל טעמים אלו, ממילא, וכאמור, גם אין משמעות למחלוקת שנתגלעה בין הצדדים באשר לשאלה אם המערערת "פטורה ממס" או "לא נכנסת כלל לרשת המס". שהרי, גם אילו היתה המערערת מגישה דוח התאמה לצרכי מס – היתה מדווחת בו, כאמור, על הכנסה חייבת של אפס, בשל הפטור הגורף שיש לה מתשלום מס על הכנסתה מפעילותה במשק הדלק על פי הזיכיון.
151. זאת ועוד, ובבחינת למעלה מן הצורך, סבורני כי קיים כשל בטיעונו של המשיב, המעלה טענות כלפי המערערת לעניין ניכוי פחת מיסויי בשנות המס של הזיכיון, שעה שהמשיב לא הוציא למערערת כל שומה בעניין זה, או העלה דרישה להגשת דוחות התאמה למס וניכוי פחת מיסויי, בכל שנות המס של הזיכיון.
- אילו המשיב היה סבור כי המערערת אינה פועלת כדין בכך שאינה מגישה דוחות התאמה למס וטפסי י"א כל השנים של הזיכיון – היה עליו להפעיל את סמכויותיו בהתאם לפקודת מס הכנסה (ראו למשל סעיף 131(ו) או סעיף 135 או סעיף 142 לפקודת מס הכנסה), ובמסגרת המועדים הרלבנטיים לשנות המס של הזיכיון.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 העלאת טענה במסגרת שומות לשנות המס שלאחר תום הזיכיון – משנת 2001 ואילך –  
2 לפיה בשנות מס סגורות פעלה המערערת שלא כדין בכך שלא הגישה דוח התאמה למס ולא  
3 ניכתה פחת מיסויי – הינה לטעמי טענה שאין לקבלה, מאחר ומדובר בניסיון לבצע תיקון  
4 של דוחות המערערת בניגוד לדין.
- 5 יתר על כן, למשיב היתה הזדמנות להעלות את הטענה בעניין אי הגשת דוחות התאמה למס  
6 ואי ניכוי פחת מיסויי, במסגרת השומות שהוציא למערערת לשנות המס 1997-2000, **וזאת**  
7 **לא עשה.**
- 8 152. המערערת הגישה במהלך תקופת הזיכיון דוחות על הכנסותיה למשיב – ראו **נספח כ'**  
9 לתצהיר גב' סער, בהם הצהירה כי הכנסתה פטורה ממס.
- 10 המשיב לא פעל נגד המערערת בשום שלב במהלך שנות המס שבזיכיון בגין אי הגשת דוחות  
11 התאמה למס, או אי חישוב פחת מיסויי, או אי הגשת טפסי י"א. לא נשמעה כל טענה על  
12 כך מצד המשיב, ועניין זה פועל לחובתו.
- 13 153. באשר לטענת המשיב בעניין תחולת סעיף 24 לפקודת מס הכנסה, ככל שייקבע כי המערערת  
14 רכשה מחדש את הנכסים והמתקנים מהמדינה בסיום הזיכיון – גם בעניין זה אין בידי  
15 לקבל את עמדת המשיב.
- 16 השומה שהוציא המשיב למערערת כלל אינה מתייחסת להוראת סעיף 24 לפקודת מס  
17 הכנסה. עיון בהודעה המפרשת את נימוקי השומה, כמו גם בנימוקי השומה עצמם – מעלה  
18 כי המשיב כלל לא העלה טענה כאמור ביחס לסעיף 24 לפקודה.
- 19 154. המשיב מנמק בסיכומיו את הכנסת הטיעון בעניין סעיף 24 לפקודת מס הכנסה, בכך שבית  
20 המשפט המליץ בסיום הדיון מיום 16.9.2020 כי המשיב יכיר בכך שהמערערת רכשה נכס  
21 חדש החל מיום 5.1.2001, וכי המשיב הגיש תגובה לעניין זה בהודעתו מיום 24.11.2020.
- 22 מאחר והמשיב לא קיבל את המלצת בית המשפט, ממילא אין כל מקום ל"תיקון" השומות  
23 בצווים, בדרך לא דרך, במהלך ניהול הערעורים, שנים רבות לאחר הוצאת השומות,  
24 והכנסת הטיעון לסיכומי המשיב מהווה, לטעמי, הרחבת חזית שלא כדין.
- 25 משנדרש בית המשפט לכתוב פסק דין בערעורים דנן, הוא בוחר את השומות בצווים  
26 שהוצאו על ידי המשיב, כמות שהוצאו, במועד שהוצאו.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

- 1 ניהול הערעורים על פני פרק זמן כה ממושך, או הערות שהעיר בית המשפט או המלצות  
2 שניתנו על ידי בית המשפט – ולא התקבלו על ידי המשיב – אינם נותנים גושפנקא והכשר  
3 להוספת טיעונים על ידי המשיב, שלא בא זכרם כלל בנימוקי השומות בצווים ולהרחבת  
4 חזית שאינה מותרת.
- 5 155. ממילא, אינני סבורה כי סעיף 24 לפקודה יכול לחול בנסיבות העובדתיות הקונקרטיות  
6 ובמצב המשפטי הספציפי בעניינה של המערערת.
- 7 החזרת הנכסים והמתקנים לידי המדינה בתום תקופת הזיכיון היא תוצאה הנובעת  
8 מהוראות פקודת האמנה והזיכיון.
- 9 המשיב לא דן ולא קבע דבר וחצי דבר בשאלה האם השבת הנכסים לקניין המדינה מהווה  
10 אירוע של "מכירה", החייב במס. באותה מידה אף לא קבע מה התמורה בגין אותה מכירה,  
11 והאם לאותה "מכירה" יש תוצאת מס כלשהי.
- 12 יש לחזור ולהדגיש ולציין, כי בהתאם להוראות פקודת האמנה וכפי שנקבע גם בחו"ד  
13 ליפשיץ – הנכסים והמתקנים "חזרו" לקניין המדינה בתום תקופת הזיכיון – ללא תמורה.  
14 משמע, מלכתחילה היו הנכסים "צבועים" ככאלה אשר הבעלות בהם תוחזר למדינה בתום  
15 תקופת הזיכיון.
- 16 לכן, ספק אם ניתן לומר כי הוראת סעיף 24(א) לפקודת מס הכנסה חל במקרה הנדון, שכן  
17 סעיף זה מדבר על מצב דברים בו "נמכר נכס בר פחת והמוכר רכשו מחדש...".
- 18 אינני סבורה כי ניתן לקבוע כי המערערת מכרה את המתקנים והנכסים למדינה בתום  
19 תקופת הזיכיון. לצורך קביעה כזו צריך היה לשמוע ראיות מגורמים רלבנטיים במדינה –  
20 מינהל הדלק והאנרגיה, רשות החברות הממשלתיות או אפילו משרד האוצר. כל זאת לא  
21 אירע בערעורי המס דנן, במיוחד מאחר והנושא לא נידון כלל ולא מצא ביטויו בשומות  
22 בצווים.
- 23 על כל פנים, עניין זה אינו חלק מהמחלוקת כפי שהוגדרה במסגרת הערעורים דנן, ובוודאי  
24 שבנסיבות המתוארות – כאשר ההליכים המשפטיים, הן בערעורי המס הישנים, והן  
25 בערעורי המס דנן – התמשכו על פני שנים כה רבות – אין לקבל את העלאת הטענה במסגרת  
26 סיכומי המשיב.
- 27



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

156. כמו כן, מאחר וקבעתי כי יתרת המחיר המקורי שקבעה המערערת בדוחותיה לאחר תום הזיכיון – קרי: העלות המופחתת של הנכסים (לאחר הפחתת הפחת החשבונאי) לסוף שנת 2000 – מהווה את השווי הכלכלי הסביר וההוגן של הנכסים למועד האמור, בנסיבות של העדר חתימה על הסכם מפורט עם המדינה והעדר קביעה של התמורה שעל המערערת לשלם בעד השימוש בנכסים לאחר תום הזיכיון – הרי שגם מטעם זה אין מקום לדון בתחולת סעיף 24 לפקודת מס הכנסה.
157. אוסיף עוד, כי לא נעלמו מעיני כל יתר טענות המשיב, אך לא מצאתי כי יש במי מהן כדי לשנות את התוצאה הסופית אליה הגעתי בפסק דיני זה ואני דוחה אף אותם.
- 9 **סוף דבר:**
158. הערעורים מתקבלים במלואם. שומות המשיב בצווים לשנות המס 2001-2011 ולשנות המס 2013-2016 – מבוטלות.
159. בשולי הדברים, אך לחלוטין לא בשולי העניין – דעתו של בית המשפט רחוקה מלהיות נוחה ממצב הדברים בו הוא נאלץ לכתוב פסק דין בסוגיה שהסדרתה היתה נדרשת על פי כל דין על ידי רשויות השלטון הרלבנטיות, המצויות במחדל מזה כ- 25 שנה.
- גם עד למועד חתימת פסק דין זה – לא נמסרה לבית המשפט כל הודעה על הגעה להסכם בין המערערת למדינה, הגם שבית המשפט שמע וקרא, עד לזרא, הצהרות וטענות מצד המערערת כי הליך המשא ומתן מתקדם לקראת גיבושו של הסכם כאמור.
- מחדל אי גיבושו של הסכם מפורט ומסודר, והסדרתו של משק הזלק בישראל, שהמערערת מהווה גורם מהותי ומשמעותי בו – אינו יכול להימשך עוד. יש לחתום על הסכם מפורט לכל המאוחר עד סוף שנת 2025.
- אי חתימה על הסכם עד למועד האמור – ראוי שתהיה מושא לבחינה, בדיקה וביקורת של מבקר המדינה.
- פסק דין זה יועבר לידי שר האנרגיה והתשתיות, לידי שר האוצר ולידי מנהל רשות החברות הממשלתיות לצורך החשת הטיפול בחתימה על הסכם מפורט כאמור לעיל.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 19-03-62149 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 19-09-50801 תשתיות נפט ואנרגיה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

1 המשיב יישא בהוצאות המערערת ובשכ"ט עורכי דינה בסך כולל של 60,000 ₪, אשר ישולם  
2 בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד התשלום  
3 המלא בפועל.

4

5 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

6

7 ניתן היום, ד' סיוון תשפ"ה, 31 מאי 2025, בהעדר הצדדים.

8

אורית וינשטיין, שופטת

9

10