



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

המערערות:

1. כרמל כימיקלים בע"מ ח.פ. 510444326
2. דור כימיקלים סחר (1996) בע"מ ח.פ. 512380940

שתייהן על ידי ב"כ עו"ד ירון קוסטליץ ואח'

נגד

המשיבה:

רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות
קבועות

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

פסק דין

פתח דבר:

- 1
- 2 הערעור שבפני ענינו החלטת ועדת הערר לענייני קורונה – השתתפות בהוצאות קבועות לעסקים
- 3 (להלן – **ועדת הערר**) מיום 6.7.2023, ביחס לשלושה עררים מאוחדים (להלן – **העררים**) אשר הוגשו
- 4 על ידי המערערת 1, כרמל כימיקלים בע"מ, והמערערת 2, דור כימיקלים סחר (1996) בע"מ (להלן יחד
- 5 – **המערערות**).
- 6 ועדת הערר דחתה את העררים שהגישו המערערות על החלטות המשיבה, רשות המיסים – היחידה
- 7 לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות (להלן – **המשיבה** או **רשות המיסים**), וקבעה כי
- 8 המערערות אינן זכאיות לקבל מענקי הוצאות קבועות לתקופות שבעררים, וזאת בשל אי עמידתן
- 9 בתנאי הסף הקבוע בסעיף 18(1) לחוק התכנית לסיוע כלכלי (נגיף הקורונה החדש), התש"ף-2020 (להלן
- 10 – **חוק הקורונה**), מאחר ומחזור העסקאות של איחוד העוסקים, במסגרתו מדווחות המערערות
- 11 למע"מ על עסקאותיהן, לשנת 2019 עולה על 400 מיליון ₪ (החלטת ועדת הערר צורפה **כנספת 1** לכתב
- 12 הערעור).
- 13 המחלוקת בין הצדדים, שהובאה לפתחה של ועדת הערר לצורך הכרעתה, עסקה בשאלה אם כחלק
- 14 מקביעת מחזור העסקאות של המערערות במסגרת איחוד העוסקים בו הן מדווחות, יש לכלול הכנסות
- 15 בסך של כ- 8.87 מיליון ₪ שהתקבלו כתמלוגי על בידי חברת האם של המערערות, דור כימיקלים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

בע"מ (להלן – **חברת האם**) כתוצאה מעסקה משנת 2007 של מכירת זכויותיה של חברת האם בקידוח הגז "תמר".

עמדת המערערות כפי שהובאה בפני ועדת הערר היא כי ההכנסות הנ"ל מתמלוגי העל הינן הכנסות הוניות ועל כן אין להביאן בחשבון כחלק מעסקאותיו של איחוד העוסקים לצורך קביעת מחזור העסקאות המהווה תנאי-סף למתן מענק על פי חוק הקורונה. לחילופין, טענו המערערות כי עסקת מכירת הזכויות של חברת האם בקידוח הגז "תמר" היא בגדר "מכירת ציוד" כמשמעות מונח זה בחוק מס ערך מוסף, תשל"ו-1975 (להלן – **חוק מע"מ**).

מנגד, טענה המשיבה בפני ועדת הערר כי בין חברת האם לבין פקיד שומה חיפה נחתמו שני הסכמי שומה – הראשון ביחס לשנות המס 2014-2016, והשני – ביחס לשנות המס 2017-2019, כאשר בשני הסכמי השומה האמורים הוסכם כי התמלוגים ממכירת הזכויות לחיפוש גז יסווגו כך ש- 80% מתמלוגי העל יסווגו כהכנסה פירותית ו- 20% כרווח הון. הסכמה זו ביחס לסיווג ההכנסה מתמלוגי העל נקבעה הן ביחס לשנות המס שבהסכמי השומה והן ביחס לשנים הבאות. לפיכך, עמדת המשיבה בתשובתה לוועדת הערר היתה כי יש לדחות את טענת המערערות כי ההכנסה מתמלוגי העל מהווה הכנסה הונית. המשיבה טענה כי יש לקבוע בהתאם להסכמי השומה כי 80% מתמלוגי העל בשנת 2019 יסווגו כהכנסה פירותית ו- 20% כהכנסה הונית – וכי יש להחיל את הסיווגים שנקבעו בהסכמי השומה גם לצורך בחינת עמידתן של המערערות בתנאים הנדרשים לעניין מענקי קורונה. יישום הסיווג שנקבע בהסכם השומה, מוביל לתוצאה לפיה מחזור העסקאות של המערערות, המדווחות במסגרת איחוד עוסקים יחד עם חברת האם, עולה על 400 מיליון ₪ ומכאן שהן אינן נכנסות בגדרו של חוק הקורונה ואינן זכאיות למענק הוצאות קבועות.

הרקע העובדתי הנדרש:

1. המערערות הן חברות אחיות, עוסקות בתחום הכימיקלים והאנרגיה והן חלק מאיחוד עוסקים במע"מ, במסגרתו מדווחות 5 חברות מקבוצתן, ביניהן גם חברת האם.

2. במועד הרלבנטי לענייננו, חברת האם הייתה בעלת זכויות ברישיונות לחיפוש גז טבעי במאגר "תמר" בשיעור של 2.5%.

3. ביום 21.1.2007 נחתם הסכם מכר בין חברת האם לבין דלק קידוחים (שותפות מוגבלת) ואבנר חיפושי נפט (שותפות מוגבלת) (להלן – **הנעברות או הרוכשות**), במסגרתו העבירה חברת האם את זכויותיה ברישיונות הנפט הידועים כ- 308/מיכל ו- 309/מתן לנעברות (להלן – **הסכם מכירת הזכויות**) (הסכם מכירת הזכויות צורף **כנספח 13** לכתב הערעור).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

4. תמורת מכירת הזכויות ברישיונות חיפוש הגז נקבע בסעיף 4.3 להסכם מכירת הזכויות כי חברת האם תהיה זכאית לקבל מהנעברות "תמלוג על" בשיעור של 6% מכמות הגז ו/או הנפט ו/או חומרים אחרים בעלי ערך שיפיקו מזכויות החיפוש, בניכוי כמות הנפט ששימשה בהפקה, לפני ניכוי כל הוצאה מלבד התמלוג המשולם למדינה לפי חוק הנפט, וזאת החל ממועד ההפקה המסחרית הראשונה של נפט מהזכויות הנמכרות (להלן – **התמלוגים**).
5. בשנת 2009 נמצא גז במאגר "תמר" ובשנת 2013 החלה הפעילות המסחרית של מאגר הגז. בהתאם, החל משנת 2013 החלו הרוכשות להעביר לחברת האם את התמלוגים בהתאם להסכם מכירת הזכויות.
6. בשנת 2013, השנה הראשונה בה התקבלו התמלוגים, דיווחה חברת האם בדוחות המס שלה על התמלוגים כהכנסה פירותית. החל משנת 2014 דיווחה חברת האם על ההכנסות מתמלוגים כ"הכנסות אחרות" שאינן קשורות במישרין לפעילות הרגילה והשוטפת שלה (הדוחות הכספיים של חברת האם צורפו **כנספת 14** לכתב הערעור).
7. ביוני 2007 נרשמו זכויות הנעברות על פי הסכם מכירת הזכויות בפנקס הנפט. טרם שהחלה הפעילות המסחרית של מאגר הגז נרשמה בשנים 2010-2011 לטובת חברת האם הזכות לתמלוגים לפי הסכם מכירת הזכויות בפנקס הנפט. לאחר שנת 2011 הזכויות של חברת האם לקבלת הכנסות מתמלוגים אינן רשומות בפנקס הנפט.
8. בין חברת האם לבין פקיד שומה חיפה התגלעו מחלוקות והתנהלו הליכים שומתיים בקשר עם דיווחי חברת האם, בין היתר באשר לסיווג ההכנסות מהתמלוגים. ביום 24 לדצמבר 2020 הוציא פקיד שומה חיפה לחברת האם שומות בצווים לשנות המס 2014-2016, במסגרתן סיווג פקיד השומה את התמלוגים כהכנסה פירותית מאנונה (פירוט הנימוקים לקביעת השומה בצו צורפו **כנספת 1** לתשובה לערעור).
9. ביום 11.3.2021 נחתם הסכם שומה בין חברת האם לבין פקיד שומה חיפה, ביחס לשומות מס הכנסה לשנות המס 2014-2016 (להלן – **הסכם השומה ראשון**), במסגרתו הוסכם כי 80% מההכנסה מתמלוגים תסווג כהכנסה פירותית ו- 20% כרווח הון בשנות השומה ובשנים הבאות.
- ביום 30.8.2021 נחתם הסכם שומה נוסף, ביחס לשנות המס 2017-2019, בו הוסכם על סיווג זהה להכנסה מהתמלוגים כפי שנקבע בהסכם השומה ראשון – דהיינו: כי 80% מההכנסה מהתמלוגים תסווג כהכנסה פירותית ו- 20% כרווח הון בשנות השומה ובשנים הבאות (להלן – **הסכם השומה השני**) (הסכמי השומה צורפו **כנספת 15** לכתב הערעור).



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 מחזור העסקאות של איחוד העוסקים במסגרתו מדווחות המערערות לשנת 2019 עמד על
2 452,236,946 ₪, כפי שדווח למע"מ. מתוך הסכום האמור, 8,873,691 ₪ היו ההכנסות
3 מהתמלוגים מקידוח "תמר" לשנת 2019.
- 4 11. במקביל לניהול הליכי השומה בין חברת האם לפקיד שומה חיפה, הגישו המערערות בקשות
5 למענקי הוצאות קבועות למספר תקופות זכאות, בהתאם לחוק הקורונה.
- 6 ביום 11.2.2021 הגישה המערערת 1 – כרמל כימיקלים, בקשות למענקי קורונה בגין תקופות
7 הזכאות יולי-אוגוסט 2020, ספטמבר-אוקטובר 2020 ונובמבר-דצמבר 2020, על סך כולל של
8 1,320,304 ש"ח; העוררת 2, דור כימיקלים סחר, הגישה בקשות בגין תקופות הזכאות יולי-
9 אוגוסט 2020 וספטמבר-אוקטובר 2020, בסך כולל של 966,192 ש"ח.
- 10 12. ביוני 2021 דחתה המשיבה את בקשות המענקים של שתי המערערות מטעם דומה – אי
11 עמידתן בתנאי הסף הקבוע בסעיף 8(1) לחוק הקורונה, וזאת מאחר שנקבע כי מחזור
12 העסקאות של איחוד העוסקים לשנת 2019 עולה על 400 מיליון ₪.
- 13 13. ביום 21.6.2021 הגישו המערערות השגות על הודעות הדחיה. ביום 3.1.2022 נדחו ההשגות
14 של המערערות נוכח היעדר נימוק והיעדר אסמכתאות, אולם ביום 5.1.2022 הוגשו השגות
15 מתוקנות ומנומקות, אשר כללו תחשיב לפיו טענו המערערות כי יש לנטרל הכנסות מסוגים
16 שונים ממחזור העסקאות, לרבות נטרול התמלוגים ממכירת הזכויות לנעברות, בטענה כי יש
17 לשייך את ההכנסות מהתמלוגים לשנת 2007 בהתאם להוראות חוק מע"מ, שהיא השנה בה
18 נחתמה עסקת מכירת הזכויות ונמסרו הזכויות לנעברות. לחילופין, טענו המערערות כי גם
19 אם ייקבע כי יש לכלול את ההכנסות מהתמלוגים במחזור העסקאות לשנת המס 2019, הרי
20 שמדובר בהכנסה הונית שאין לכלול אותה בחישוב מחזור העסקאות של המערערות.
- 21 14. ביום 11.12.2022 לאחר שהתקיים דיון בהשגות המתוקנות, החליטה המשיבה לדחות את
22 ההשגות, וקבעה כי יש לנטרל ממחזור העסקאות של איחוד העוסקים לשנת המס 2019 רק
23 20% מההכנסה מהתמלוגים ולסווג אותה כהכנסה הונית ואילו 80% מההכנסה יש לסווג
24 כהכנסה פירותית.
- 25 זאת, לאור הסכמי השומה, ולפי תחשיב זה – מחזור ההכנסות של איחוד העוסקים בשנת
26 2019 עלה על 400 מיליון (גם מבלי להידרש ליתר סעיפי ההכנסות שהמערערות טענו כי יש
27 לנטרל ממחזור העסקאות) (החלטה בהשגות צורפה **כנספת 16** לכתב הערעור).
- 28 15. המערערות הגישו לוועדת הערר עררים על החלטת המשיבה בהשגות (צורפו **כנספים 3-4**
29 לכתב הערעור), וחזרו על טענותיהן בהשגה לפיהן יש לייחס את ההכנסה מהתמלוגים לשנת



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 המס 2007 ולחילופין לקבוע כי מדובר בהכנסה הונית. המערערות טענו בעררים שהוגשו כי
- 2 הסכמי השומה שנחתמו בין חברת האם לפקיד השומה נעשו לצרכי פשרה בלבד. המערערות
- 3 אף העלו לראשונה את הטענה החלופית כי התמלוגים מהווים תמורה בעד "מכירת ציוד",
- 4 ובהתאם להגדרת "מחזור עסקאות של עוסק" בסעיף 1 לחוק מע"מ - אין לכלול תמורה זו
- 5 במחזור העסקאות של איחוד העוסקים לשנת 2019.
16. מנגד, המשיבה בכתב התשובה לערר (צורף כנספח 5 לכתב הערעור) טענה כי אין לייחס את
- 7 ההכנסה לשנת 2007 לאור הוראות הסכם מכירת הזכויות, ולאור העובדה כי חברת האם
- 8 דיווחה למע"מ בשנת 2019 על התמלוגים שקיבלה בשנה זו בהתאם להסכם. המשיבה אף
- 9 טענה כי אין לקבל את טענת המערערות כי ההכנסה מהתמלוגים היא הכנסה הונית וטענה כי
- 10 יש לקבוע את סיווג ההכנסה בהתאם להסכמי השומה הקובעים את חלוקת ההכנסה לפי
- 11 סיווג של 80% פירוטי ו- 20% הוני, לרבות בשנת המס 2019 ואף בשנים הבאות. המשיבה אף
- 12 טענה כי עוד במועד הגשת ההשגות ידעו המערערות כי ההכנסה מהתמלוגים תסווג בהתאם
- 13 להסכמי השומה גם בשנת הבסיס – 2019 – וכי המערערות לא יידעו את המשיבה כלל
- 14 במסגרת ההשגות אודות הסכמי השומה עם פקיד השומה, ועובדה זו נודעה לה רק בסמוך
- 15 לדיון בהשגות. המשיבה טענה אפוא כי מדובר בהתנהלות בחוסר תום לב.
17. ביום 31.3.2023 הגישו העוררות כתב תגובה לכתב התשובה של המשיבה לערר (צורף כנספח
- 17 6 לכתב הערעור), בו חזרו על טענותיהן לעניין ייחוס ההכנסה מהתמלוגים לשנת 2007, לעניין
- 18 היות התמלוגים בגדר הכנסה הונית, לעניין היות התמלוגים תמורה בעד "מכירת ציוד", וכן
- 19 חזרו המערערות וטענו כי הסכמי השומה אינם מחייבים אותן ואינם משליכים לעניין חישוב
- 20 מחזור העסקאות לצורך הבקשות למענקי קורונה.
18. דיון בעררים התקיים באמצעות ויעוד חזותי ביום 24.4.2023 (פרוטוקול הדיון צורף כנספח
- 22 7 לכתב הערעור). לאחר הדיון, ועל פי בקשת ועדת הערר הושלמו פרטים ונתונים נוספים על
- 23 ידי המערערות בעניין פירוט ההכנסות של המערערות בחלוקה חודשית לשנים 2018-2022 כפי
- 24 שדווחו למע"מ וכן פירוט ההכנסות שלגישת המערערות יש לנטרל ממחזור העסקאות לצורך
- 25 חישוב מענק הקורונה (צורף כנספח 8 לכתב הערעור).
- 26 המשיבה הגישה תגובה לנתונים שהוגשו על ידי המערערות (צורפה כנספח 9 לכתב הערעור)
- 27 וכן הוגשה התייחסות נוספת שדרשה ועדת הערר ביום 21.6.2023 שתוגש על ידי המערערות
- 28 (צורפה כנספח 10 לכתב הערעור).
19. ביום 6.7.2023 ניתנה החלטת ועדת הערר מושא הערעור דנן.
- 30 החלטת ועדת הערר:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

20. לאחר שסקרה את העובדות הרלבנטיות ואת טענות הצדדים, כמו גם את התנאי המקדמי למענק קורונה של מחזור עסקאות שאינו עולה על 400 מיליון ₪ - הגיעה ועדת הערר למסקנה כי יש לדחות את העררים שהוגשו במלואם.
- תחילה התייחסה ועדת הערר לעמדת המשיבה שנשענה רובה ככולה על הסכמי השומה, וקבעה כי:
- "הסכמה של צד להליך לסיים אותו בפשרה, מעידה אך ורק על תוצאו ההליך המוסכם, ואין בה כדי להעיד על הסכמה לגוף העניין."**
- עוד קבעה ועדת הערר בעניין הסכמי השומה כי:
- "יכול צד מסוים להסכים לסיים את ההליך בפשרה, תוך התחשבות בניהול הסיכונים ובמכלול שיקולים נוספים שהוא אינו חייב לחשוף – וזאת כמובן מבלי שתהיה בכך הודאה בעמדת הצד שכנגד. מנקודת מבטם של הצדדים להליך, שיקולים רלוונטיים לפשרה במסגרת הליך אחד, עשויים להיות לא רלוונטיים בהליך אחר – גם אם השאלה העובדתית והמשפטית העומדת בבסיס ההליכים השונים היא דומה, כל כוחה של הפשרה הוא בהיותה מוסכמת, והטענה כאילו מסקנות הנובעות מפשרה קודמת יכולות להיות מחייבות בהליך אחר, שעליו היא לא הסכימה להחיל את אותה מסקנה – היא בעייתית."**
- ועדת הערר קבעה כי המשיבה לא הניחה בפניה בדל ראיה לכך שהסכמת הצדדים להסכמי השומה התייחסה לדבר מה נוסף מלבד גובה המס שתשלם חברת האם, וכי הסכמה לתשלום מס על בסיס חלוקה של 80/20 היא בבירור החלטה שרירותית, המבטאת את ניהול הסיכונים של הצדדים במצב דברים מיסוי ומשפטי מסוים.
- ועדת הערר קבעה אפוא כי היא לא מצאה בסיס לקבוע כי הצדדים שבפניה כבולים להסכמות שבהסכמי השומה וכי הסכמי השומה אינם מחייבים בהליך הערר. עוד נקבע כי חלוקת ההכנסה מהתמלוגים וסיווגה בהסכמי השומה נעשתה באופן שרירותי ולא הוצגו הסברים ומספרים העומדים בבסיס אותה חלוקה.
22. באשר לשאלת סיווג ההכנסה מהתמלוגים קבעה ועדת הערר כי התמלוגים הם הכנסה פירותית ולא הונית, וזאת לאחר שערכה הבחנה וקבעה מהו ה"עץ" ומהם ה"פירות", וקבעה כי הרישיון לחיפוש נפט הוא ה"עץ" והתמלוגים הם ה"פירות" הנובעים ממנו. ועדת הערר סברה כי על פי המבחנים הקבועים בדין לאבחנה בין הכנסה הונית לפירותית, עסקת מכירת הזכויות היא בעלת סממנים הוניים, אך אופי התמורה והשימוש בה – מצביעים על הכנסה פירותית. בסופו של דבר, ועדת הערר הגיעה למסקנה כי ממכלול הנסיבות עולה כי התמלוגים הם בגדר הכנסה פירותית.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

עוד סברה ועדת הערר כי כאשר מתקיימת עסקת מכר הונית של פעילות הכוללת תזרים מזומנים עתידי, הרי שהמחיר שנקבע בעסקה הוא מהוון, שכן גם אם מלוא התמורה אינה משולמת במזומן, להיוון שווי הזכויות יש מרכיב מרכזי בקביעת גובה התמורה. במקרה הנדון של עסקת מכירת הזכויות קבעה ועדת הערר שלא ניתן היה להעריך את שווי הזכויות ברישיון לחיפוש הנפט וממילא לא ניתן היה להוון אותן. לפיכך, קבעה ועדת הערר:

"חברת דור שמרה לעצמה חלק קטן מזכויות העתידיות, בדמות אותם "תמלוגי על" שצוינו בהסכם. הזכות לקבל את מרבית הפירות אמנם הועברה לרוכשים, אולם הזכות לקבל את אותם 6% שמועברים לחברת דור – לא הועברה מעולם לידי הרוכשים והיא נותרה בידי חברת דור.

אין מדובר בעסקת תשלומים – הזכות לתמלוגים אינה מוגבלת בזמן בהסכם, ולכן התמורה אינה מוגדרת ואינה סופית. ישנן עסקאות מורכבות שבהן סכום התמורה סופי הוא מותנה או מושפע מפרמטרים משתנים, אך בעסקה זו ניכר כי הזכות לתמלוגים מותירה בידי חברת דור גרעין משמעותי של זכויות. למעשה, נותר בידי חברת דור חלק מה"עץ", שלא הועבר לידי הרוכשים."

ועדת הערר נתנה משקל בהכרעתה להוראת סעיף 8.6 להסכם מכירת הזכויות הקובע כי ככל שהעברות יבקשו להעביר את הזכויות מושא הסכם מכירת הזכויות לצד ג' – הרי שהעברה כאמור תיעשה בכפוף לזכויותיה של חברת האם לקבל את התמלוגים. ועדת הערר פירשה סעיף זה כיוצר מגבלת סחירות של הזכויות. ועדת הערר קבעה כי:

"למעשה, הזכות לתמלוגים בשיעור 6% שמוקנית לחברת דור, לא הועברה לרוכשים כלל, ומטעם זה אם גם אינם רשאים להעביר את זכויותיהם מבלי להבטיח את קיומה של הזכות. במבט ראשון, נראה כאילו ההסכם ערוך כהסכם מכר מלא ומוחלט, ואולם הוראותיו בנויות כך שהזכויות אינן מועברות באופן מוחלט אלא באופן מותנה, השומר על זכותה של חברת דור לתמלוגים."

ועדת הערר סברה כי נוכח ההגבלה על הסחירות קשה לומר שהזכויות ברישיונות החיפוש הועברו במלואן לרוכשים, וכי מרכיב מסוים של זכות קניינית, חפצית, נותר בידי חברת האם ולנעברות אין בו קניין. על כן, לגישת ועדת הערר:

"המסקנה המתבקשת היא שהזכות לתמלוגים שנשמרה לחברת דור היא זכות קניינית, או לכל הפחות זכות מעין-קניינית, זכות חלקית הנגזרת מזכויות הקניין של הרוכשים, והיא מהווה מעין נספח נצחי לעסקת המכר."

ועוד קבעה ועדת הערר בהקשר זה של סיווג התמורה מעסקת מכירת הזכויות:

"הגדרת הזכויות של חברת דור מכוח הסכם המכר היא חשובה. העוררות מבקשות לראות את התמורה שקיבלה חברת דור בדמות התמלוגים המועברים לה באופן שוטף, ואולם התמורה שהעוררת קיבלה במסגרת ההסכם אינה "תמלוגים" ספציפיים, אלא "זכות לקבלת תמלוגים". באופן רגיל, הזכות לקבלת תמלוגים היא חלק מסל הזכויות הנלווה לבעלות ברישיון חיפוש הנפט או לחזקת הנפט, ואולם במסגרת הסכם המכר נעשתה הפרדה בין מרכיבי הזכויות – חברת דור מכרה את



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

כל החובות וכן את מרבית הזכויות, אך הגדירה את הזכות לקבלת תמלוגים בשיעור 6% כזכות עצמאית שלא הועברה לידי הרוכשים. זכות זו היא למעשה נכס מניב, דהיינו – היא העץ שמניב לחברת דור פירות בדמות התמלוגים השוטפים.

המסקנה המתבקשת היא כי ההכנסות מחלק זה של העץ, הינן הכנסות פירותיות. הכנסות אלו נכללות במסגרת המחזור החודשי של איחוד העוסקים, ולפיכך מחזור ההכנסות עולה על 400 מיליון. אף אם נאמר, כגישת ב"כ העוררות, שהזכויות שנמכרו הן בבחינת "ציוד", כהגדרתו בחוק מע"מ, הרי שההכנסות אינן נובעות ממכירת הזכויות אלא מאותו חלק בזכויות שלא הועבר במלואו לרוכשים.

24. ועדת הערר דחתה את טענת המערערות בדבר המשמעות של רישום הזכויות על שם הנעברות בפנקס הנפט וקבעה כי הרישום האמור אינו מעיד על זכות "מוחלטת" של הנעברות בזכויות ובתמלוגים הנובעים מהן וכי לחברת האם נותרו זכויות בתמלוגים שלא הועברו לידי הרוכשות. ועדת הערר התייחסה בהקשר זה לעובדת רישום הזכות של חברת האם לקבלת התמלוגים בפנקס הנפט בשנים 2010-2011 וסברה כי אילו הרישום בפנקס הנפט היה מעיד על מכירה מוחלטת אזי הממונה על ענייני הנפט לא היה מאפשר לחברת האם לרשום על שמה את הזכות לקבלת תמלוגים. ועדת הערר קבעה גם כי היא לא מצאה לקבל את ההשוואה שערכו המערערות בין המקרה הנדון לבין העובדות והפסיקה בעניין עמ"נ 1020/05 מתן דיגיטל פרינטינג בע"מ נ' פקיד שומה פתח תקוה (להלן – ענין מתן דיגיטל).

25. בנוסף ובהתאם לקביעתה לעיל כי נותרה זכות קבועה בידי חברת האם לקבלת התמלוגים ממכירת הגז והנפט, ועדת הערר דחתה את טענת המערערות וקבעה כי יש לשייך את ההכנסות מהתמלוגים לשנת 2019 ולא לשנת 2007. נקבע כי "התמורה החוזית שניתנה לחברת דור בשנת 2007 גלומה בזכות לקבלת תמלוגים – ולא בתמלוגים עצמם."

26. ועדת הערר דחתה גם את טענת המערערות לפיה עסקת מכירת הזכויות היא בגדר "מכירת ציוד". ועדת הערר קבעה כי הטענה בדבר "מכירת ציוד" אינה מועילה למערערות, שכן ספק אם עסקת מכירת הזכויות נופלת לגדר הרישא של הגדרת "ציוד".

מכאן הערעור שבפניי.

השתלשלות ההליך:

27. ביום 6.2.2024 הגישה המשיבה בקשה לפיצול הדיון בערעור, כך שתחילה תידון השאלה אם לוועדת הערר יש ככלל סמכות לדון ולסווג את ההכנסה מהתמלוגים, והאם יש בידה סמכות לסווג את ההכנסה מתמלוגים בהתעלם מהסכמי השומה, בפרט.

ביום 27.2.2024 ולאחר שהוגשה תגובת המערערות לבקשה, ניתנה החלטה הדוחה את הבקשה מן הטעם כי פיצול כאמור יביא לסרבול, עיכוב והשתהות בדיון שלא לצורך.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

28. ביום 6.3.2024 הוגשה תשובת המשיבה לערעור וביום 26.3.2024 נערך דיון מקדמי, אשר בסופו נקבע כי המשיבה תגיש עמדתה באשר להמשך ניהול הליך תוך התייחסות לפסיקה שהוגשה על ידי המערערות במהלך הדיון המקדמי, ובמיוחד פסק הדין ברע"א 6557/20 ערוץ 10 החדש בע"מ ואח' נ' שרת התרבות והספורט – ח"כ מירי רגב (13.3.2024) (להלן – פס"ד ערוץ 10) במסגרתו נדונו סוגיית ההשתק השיפוטי וכן השתק שיפוטי הנובע מהליך שהסתיים בפשרה.
- ביום 30.6.2024 הוגשה הודעה מטעם המשיבה בעניין המשך ניהול ההליך במסגרתה חזרה המשיבה על נימוקיה שהובאו בתשובה לערעור שעיקרם כי יש לדחות את הערעור נוכח השתק שיפוטי הנובע מהסכמי השומה אשר הם סופיים וחלוטים וטענה למעשה בי-דין פיסקאלי מסוג השתק פלוגתא. עוד טענה המשיבה לשימוש לרעה בהליכי בית משפט מצד המערערות.
- המשיבה אף התייחסה לפס"ד ערוץ 10 שעסק בשאלה האם הסכם פשרה יוצר השתק שיפוטי כלפי מי מצדדיו בהתדיינות אחרות. המשיבה טוענת בשל מגוון נימוקים כי אין להחיל את ההכרעה בעניין פס"ד ערוץ 10 על העניין נושא הערעור כאן.
29. אף כי ניתנה למערערות האפשרות להגיב להודעת המשיבה הנ"ל – הודיעו המערערות כי הן מבקשות כי בית המשפט ייתן פסק דין על יסוד החומר שעומד בפניו. המשיבה גם כן הודיעה בהמשך כי היא מסתפקת בטיעונים שהובאו על ידה בפני בית המשפט.
- אקדים ואציין, כי הערעור אינו מתייחס לקביעת ועדת הערר לפיה יש לייחס את ההכנסה מהתמלוגים לשנת 2019 ולא לשנת 2007, כפי שטענו המערערות בערר. לפיכך, אין מחלוקת כי ההכנסה מהתמלוגים שהתקבלו בשנת 2019 - מיוחסת לשנת 2019.
- 20
- 21
- 22 **תמצית טענות המערערות בערעור:**
30. לבית המשפט בערעור מנהלי יש סמכות להתערב בהחלטת ועדת הערר בהתאם לעילות ההתערבות במשפט המנהלי, כאשר אחת מאותן עילות היא טעות מהותית במסקנה משפטית וזהו המצב במקרה הנדון.
31. המערערות אינן כבולות להסכם השומה שנחתם עם פקיד השומה. הסכם זה נחתם לצרכי פשרה בלבד ובהקשר של חבות בתשלומי מס. המערערות מפנות לפס"ד ערוץ 10 לפסקאות 63-64 שם נקבע כי הסכם פשרה לא נועד להוות מצג כלשהו לגבי עמדות הצדדים, וכן הפנו



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 המערערות לפסקי דין מהם עולה כי הסכם פשרה שנערך בנוגע לחיוב במס בהקשר אחד, אינו
 - 2 מחייב את הצדדים בהקשר מיסויי אחר.
 - 3
 - 4
 - 5
 - 6
 - 7
 - 8
 - 9
 - 10
 - 11
 - 12
 - 13
 - 14
 - 15
 - 16
 - 17
 - 18
 - 19
 - 20
 - 21
 - 22
 - 23
 - 24
 - 25
 - 26
 - 27
 - 28
 - 29
 - 30
32. ועדת הערר שגתה עת קבעה כי במסגרת הסכם מכירת הזכויות נותרה בידי חברת האם זכות קניינית או מעין קניינית לקבלת תמלוגים. בהתאם לסעיף 88 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן – **הפקודה**) – להגדרת "נכס" והגדרת "מכירה" ובהתאם ללשון ההסכם (סעיפים 4.1 ו-4.3), נקבע מפורשות כי הזכויות ברישיונות יצאו מידיה של חברת האם ועברו לידי הרוכשות וכי ההכנסות מתמלוגים מהוות רכיב תמורה בגין מכירת הזכויות ברישיונות בלבד.
33. ההכנסה מהתמלוגים היא זכותה של חברת האם מכוח הסכם מכירת הזכויות ואין המדובר בזכות קניינית כלשהי שנותרה בידיה. בהתאם להסכם מכירת הזכויות משנת 2007 המכירה היא מכירה הונית, חד-פעמית ואולם התמורה מתקבלת לאורך השנים. אין לקבל את פרשנותה של ועדת הערר בעניין סעיף 8.6 להסכם מכירת הזכויות לפיה קיימת מגבלת סחירות של הזכויות ברישיונות המשקפת את אופייה הקנייני של "הזכות" שנותרה בידי חברת האם. אין בסעיף זה להסכם מכירת הזכויות אלא ביטוי להסכמה חוזית קלאסית בדבר המחאת חיובים. גם לו הייתה הגבלת עבירות, ההגבלה אינה משנה את העובדה שלא נותרה זכות קניינית בידי חברת האם.
34. רישום הזכות לתמלוגים בשנת 2010-2011 בפנקס הנפט אינו מלמד כי מדובר בזכות קניינית. סעיף 63 לחוק הנפט מחייב רישום "טובת הנאה" ובהתאם להנחיית הממונה על ענייני הנפט, טובת הנאה כוללת "זכות לתמלוגים חוזיים".
- מטרת הרישום של זכותה של חברת האם לפי הסכם מכירת הזכויות, אשר נעשה רק בשנים 2010-2011, היתה שמירה על זכויותיה החוזיות של חברת האם לקבלת התמלוגים הן מול הרוכשות והן מול צדדים שלישיים שאליהם אפשר ויועברו הזכויות ברישיון חיפוש הנפט, ועובדה כי רישום זה לא היה קיים לאחר שנת 2011.
35. יישום מבחני העזר שנקבעו בפסיקה לעניין סיווג הכנסה כהונית או פירותית על המקרה הנדון מוביל בבירור למסקנה כי ההכנסות מהתמלוגים הן הכנסות הוניות, ושגתה ועדת הערר כאשר לא בחנה את כל מבחני העזר על עניינה של חברת האם, שכן יש בהם כדי להצביע על כך כי מדובר בהכנסה הונית. ההכנסות מהתמלוגים, המשולמות לחברת האם מאז שנת 2013 הן התמורה החוזית לה היא זכאית מכוח הסכם העברת הזכויות ואין המדובר בזכות קניינית או מעין קניינית שנשתיירה בידיה.
36. סעיף 8.6 להסכם מכירת הזכויות מבטא הסכמה חוזית קלאסית בדבר המחאת חיובים. ולפיו חברת האם נתנה מראש את הסכמתה לנעברות להמחות את חבותן לשלם לה את התמלוגים,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 בתנאי שהנמחה יאשר את התחייבותו לעמוד בחבות שהומחתה. גם אילו ייקבע שיש בסעיף
- 2 זה משום הגבלת עבירות – אין בכך כדי לשנות את העובדה כי לא נותרה כל זכות קניינית
- 3 בידי חברת האם.
- 4 37. בהתאם לפסיקה, יש לראות בזכות לפי חוק הנפט כזכות במקרקעין בהקשר של חוק מע"מ,
- 5 שכן היא מהווה זיקת הנאה במקרקעין בהתאם לסעיף 93 לחוק המקרקעין (לעניין זה הפנו
- 6 לת"א 562/81 לפידות חברת מחפשי נפט לישראל בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף (25.4.1982)).
- 7 מאחר שחוק הקורונה מפנה להגדרות בחוק מע"מ, אזי בענייננו עסקין בעסקה במקרקעין
- 8 מסוג "עסקת תמורות", שהיא עסקה שכיחה, המאופיינת בכך שהתמורה אינה ידועה במועד
- 9 ביצוע העסקה, ונגזרת מתקבולים שייתכן וייווצרו בעתיד לרוכש, משתלמת שנים רבות לאחר
- 10 כריתת העסקה, וניתן כי התשלום יהיה פרוס על פני שנים, ומסווגת כעסקה הונית. בעסקת
- 11 תמורות לרוב כלל העלויות הכרוכות בבניית נכסים מושתות על הרוכש, בדומה למקרה דנן,
- 12 בו הנעברות נטלו על עצמן את עלויות החיפוש ואת הסיכונים הכרוכים בכך. בענייננו,
- 13 מתקיימים המאפיינים של עסקת תמורות, ואף תשלום התמורה מוגבל כך שהוא יתקבל עד
- 14 להפסקת הפקת הגז, כאשר זמן זה הוערך בהתחלה עד לשנת 2049 ולאחר מכן הוארך עד שנת
- 15 2053.
- 16 38. לחילופין, יש לראות במכירת רישיונות חיפוש הנפט "כמכירת ציוד". כאמור לעיל, בהתבסס
- 17 על פסק הדין בעניין לפידות לפיו יש לראות ברישיונות חיפוש לפי חוק הנפט כ"מקרקעין",
- 18 ובהתאם כ"נכס" לצרכי חוק מע"מ. בהתאם להגדרת "ציוד" בחוק מע"מ ניתן לראות
- 19 ברישיונות החיפוש שנמכרו כנכסים בהגדרת "ציוד". מאחר שחברת האם אינה עוסקת
- 20 במסגרת עסקיה הרגילים במכירת זכויות ברישיונות חיפוש נפט, אשר למעשה הם "נכס", אך
- 21 אותם זכויות נועדו לשמש אותה לצורך הפקת רווחים, אזי יש לראות במכירת הרישיונות
- 22 כמכירת ציוד.
- 23 39. לחילופין, ניתן לראות ברישיונות החיפוש אף כ"טובין" וזאת בהתאם להגדרת
- 24 "טובין" בחוק מע"מ וכיוצא כנכס העומד בהגדרת ציוד, וניתן לראות בעסקה כמכירת ציוד
- 25 המוחרגת ממחזור עסקאות.
- 26 **תמצית טענות המשיבה בערעור:**
- 27 40. המשיבה לא הגישה ערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר ועדת הערר מאחר והתוצאה הסופית
- 28 של הליך הערר היתה לטובת המשיבה, נוכח העובדה כי העררים נדחו לגופו של עניין. עם זאת,
- 29 על פי הדין המשיבה רשאית לטעון בערעור כי יש לדחותו מנימוקים שונים מאלו שנקבעו על
- 30 ידי ועדת הערר ושנטענו על ידי המשיבה בהליך הערר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 ועדת הערר טעתה כאשר נטלה לעצמה את הסמכות, שאינה נתונה לה, לקבוע את אופן סיווג
 - 2 ההכנסות מהתמלוגים בתקופות הזכאות שבמחלוקת, תוך שהיא מתעלמת בצורה מפורשת
 - 3 מקיומם וסופיותם של הסכמי שומה חלוטים שנחתמו בין חברת האם לפקיד השומה,
 - 4 הקובעים את אופן הסיווג של ההכנסה מהתמלוגים. הסכמי השומה יוצרים מעשה בית דין
 - 5 מסוג השתק שיפוטי, ומעשה בית דין פיסקאלי מסוג השתק פלוגתא לעניין סיווג ההכנסה של
 - 6 חברת האם מהתמלוגים מכוח הסכם מכירת הזכויות.
41. הסמכות לקבוע את אופן סיווג ההכנסה של נישום נתונה ככלל בידי פקיד השומה או בידי מנהל מע"מ. אין לאפשר לרשויות מס אחרות לנכס לעצמן סמכות "טבועה" כביכול, במקום שבו דרך המלך מוצתה כדבעי ונקבעה בגדרה תוצאה מיסויית חלוטה.
- 10 למחוקק של חוק הקורונה לא היתה כוונה להטיל את ענייני אופן סיווג ההכנסה על כתפי
 - 11 היחידה לטיפול במענקי השתתפות בהוצאות קבועות ברשות המיסים או על כתפי ועדת
 - 12 הערר, מקום בו עניין זה נדון ונקבע על ידי פקיד השומה.
- 13 גם במקרה בו מתעוררת מחלוקת בעניין סיווג הכנסה, שטרם הוכרעה – על המשיבה (היחידה
 - 14 לטיפול במענקי השתתפות בהוצאות קבועות ברשות המיסים) לפנות לפקיד השומה הרלבנטי
 - 15 על מנת שהוא יבחן את אופן הסיווג הנכון (הוני או פירותי) והמשיבה תפעל בהתאם לסיווג
 - 16 ההכנסה שנקבע על ידי פקיד השומה. במקרה דנן ועדת הערר חרגה מסמכות עת קבעה
 - 17 בעצמה את סיווג ההכנסה מהתמלוגים, בניגוד לקביעות בהסכמי השומה ותוך התעלמות
 - 18 מהם.
42. על פי הדין, במקרה של מחלוקת של נישום מול רשויות המס נקבעה דרך סדורה לבירור – השגה וערעור מס. דרך זו מוצתה על ידי המערערות ואין לאפשר למחלוקת להתברר מחדש בדרך עקיפה שלא בהתאם להוראות הפקודה.
43. ועדת הערר לא היתה רשאית להתעלם מהסכמי השומה שנחתמו על ידי חברת האם מול פקיד השומה ומדיווחיהן של המערערות עצמן למע"מ ולקבוע מחדש את סיווג ההכנסה מהתמלוגים, וזאת מכמה סיבות: ראשית, בשל השתק שיפוטי, שכן משעה שחברת האם חתמה על הסכמי השומה ודיווחה בהתאם להם על ההכנסה מהתמלוגים גם בשנת 2019 – לא ניתן כיום במסגרת הליך דנן לטעון אחרת (הפנייה לע"א 732/15 פקיד שומה נ' **בנלי טל**, פסקה 7 (21.3.2016)); שנית, הסכמי השומה הקימו מעשה בי דין מסוג השתק פלוגתא (הפנייה לע"א 490/13 **יצחק פלומין נ' פקיד השומה חיפה** (24.12.2014) (להלן – **עניין פלומין**)); שלישית, הסכמי השומה סופיים וחלוטים, לא ניתן להתעלם מהם, מחמת האינטרס הציבורי שבפעולה יעילה של רשויות המיסים בגביית מס מהנישום כהלכה, ובכינון



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 מערכת יחסים של אמון בין הרשות המנהלית ובין יחיד הציבור (הפנייה לרע"א 9878/17 צחי
- 2 גולדברג נ' רשת חנויות רמי לוי שיווק השקמה 2006 בע"מ (14.2.2019); ו"ע (מינהליים חי')
- 3 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.8.2023) (להלן – עניין
- 4 כלל תעשיות)); רביעית, שימוש לרעה בהליכי משפט, בשל הצטברות כלל הנימוקים שפורטו
- 5 לעיל. מתן אפשרות למערערות לטעון במסגרת ההליך דין טענות שונות הסותרות את הטענות
- 6 שנטענו ודווחו על ידן לפקיד השומה מהווה שימוש לרעה בהליכי משפט.
- 7 44. אין להחיל את פסיקת בית המשפט העליון החדשה בפס"ד ערוץ 10 על המקרה הנדון ממגוון
- 8 של טעמים, שבתמציתם הם:
- 9 בנסיבות העניין, ולאור קיומם של הסכמי השומה החלוטים החלים לא רק על שנות המס
- 10 לרבות שנת 2019 אלא גם על השנים הבאות, משקלה של זכות הגישה לערכאות פוחת לעומת
- 11 שיקולים אחרים. חברת האם ידעה כאשר חתמה על הסכמי השומה על הליך הגשת בקשות
- 12 המענק של המערערות (חברות בנות שלה) וחזקה עליה שהיא כלכלה צעדיה בהתאם תוך
- 13 מודעות להשפעות האפשרויות של הסכמי השומה על בקשות המענק, וביתר שאת כאשר
- 14 בקשות המענק נדחו ולאור סיבת הדחייה. ככל שחברת האם סברה אחרת – היה עליה לוודא
- 15 כי הדבר יצוין בהסכם השומה ושתיקתה בעניין זה והניסיון לגדר את הסכם השומה רק
- 16 להליכים לפי הפקודה – לוקה בחוסר תום לב.
- 17 יש לקבל את טענת ההשתק במקרה הנדון לאור התנהלות המערערות ונוכח האינטרס
- 18 הציבורי רם המעלה של שמירה על אמון הציבור ברשות המינהלית ואמון הציבור בבית
- 19 המשפט. אין לקבל התנהלות של נישום המגיע להסדר פשרה בסוגיה מיסויית מול רשות
- 20 המיסים – תשלום מס כפונקציה של סיווג הכנסותיו – אשר מתנער מאותו סיווג מוסכם
- 21 כאשר הוא מבקש לקבל מענק המבוסס על סיווג אותה הכנסה. חובת ההגינות ההדדית
- 22 ועקרון השיוויון מחייבים כי נישומים יחויבו להיצמד להסכמות כאמור.
- 23 הסכמי השומה נחתמו לאחר דין ודברים יסודי בין חברת האם לפקיד השומה ובלא שצוין
- 24 בהם כי הסכמות אלו אינן מחייבות כביכול מי מהצדדים לעתיד לבוא או בקשר עם סוגיות
- 25 מס אחרות שתידונה בעתיד.
- 26 הסכמי השומה מתייחסים לסוגיות רבות שעלו מדיווחיה של חברת האם. מהלך המשא ומתן
- 27 שהוביל לחתימה על הסכמי השומה לא נפרס בפני ועדת הערר או בית המשפט, ועל כן הסכמי
- 28 השומה מדברים בעד עצמם ולא ניתן ללמוד מהם כי חברת האם רק ביקשה "לקנות סיכון".
- 29 ריבוי הסוגיות בהן עסקו הסכמי השומה מלמדים את ההיפך, והם אף אינם עוסקים רק
- 30 בתוצאת המס – יש בהם קביעות רוחביות וסופיות בעניין סיווג ההכנסה מהתמלוגים ובעניין



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 הסוגיות הנוספות שנדונו בהליכי השומה והוסכמו. הסכמי השומה מיושמים ומבוצעים
- 2 כלשונם גם כיום לרבות במישור מע"מ. הסכמים יש לכבד ואין לאפשר אפוא ביצוע "הנדסה
- 3 חוזרת" של הסכם שומה המבוצע מזה שנים ללא חילוקי דיעות, שכן בכך יהא כדי להביא
- 4 לשיבוש יציבותם של דיני החוזים, לשימוש לרעה בהליכי משפט, לחוסר תום לב והעדר יכולת
- 5 לסמוך כי צדדים יקיימו את התחייבויותיהם החוזיות.
- 6 בעניין שבפס"ד ערוץ 10 ביקשה המשיבה שם להיבנות בעקיפין מהסכם שהיה בין המבקשים
- 7 שם לבין צד שלישי שאינו מבעלי הדין, ומשום כך נקבע הקושי בהעלאת טענת ההשתק באותה
- 8 פרשה. מצב הדברים בענייננו שונה, שכן המחלוקת היא בין צדדים שהיו צד להתדיינות
- 9 השומתית ולהסכמי השומה שנכרתו והם היום צד לאותה מחלוקת מיסויית שכבר הוכרעה
- 10 בהסכמי השומה.
- 11 נוכח זהות הצדדים וזהות הסוגיות המיסיות שהוסכמו בהסכמי השומה – אין כל סכנה של
- 12 הרתעת נישומים מהגעה להסדרי פשרה, באם יוחל ההשתק במקרה הנדון. למעשה, הסיכון
- 13 הוא הפוך, שכן אי החלת ההשתק עלול להוביל להרתעת רשות המיסים מלהגיע להסכמי
- 14 פשרה ראויים, ככל שיתאפשר לנישום להתנער מהם בעתיד באופן חד צדדי לצורך אינטרס
- 15 אחר שלו.
- 16 45. לחלופין, למעלה מן הצורך ולמען הזהירות טוענת המשיבה כי יש לראות בהכנסה מ"תמלוגי
- 17 העל", כהכנסה פירותית מאנונה לפי סעיף 52(5) לפקודה, ולעניין זה יש לאמץ את נימוקי פקיד
- 18 השומה בצו שהוציא לחברת האם (נימוקי השומה בצו צורפו כנספת 1 לתשובה לערעור).
- 19 לחלופין, נוכח מחזוריות ההכנסה, יש לראות בהכנסה כהכנסה ממקור אחר בהתאם לסעיף
- 20 2(10) לפקודה, הכנסה זו יכולה להיות גם בהתאם לסעיף 2(7) לפקודה.
- 21 46. הפרשנות המקובלת שניתנה בספרות ל"אנונה" היא רכישת זכות לקבלת הכנסה מחזורית.
- 22 כך בענייננו, נרכשה זכות לקבלת הכנסה מחזורית, בתמורה לכסף/שווה כסף, קיימת
- 23 התחייבות משפטית, מדובר בהכנסה עם מחזוריות קבועה, יש אלמנט של רווח, ההון שניתן
- 24 בתמורה ליזמות יצא מרוכש הזכות, והנסיבות מתיישבות עם הפרשנות המקובלת ל"אנונה".
- 25 47. עוד נקבע בפסיקה כי, גם מקום בו מדובר בתשלומים בגין עסקה הונית, כאשר התמורה היא
- 26 הכנסה מחזורית ואפילו אם חלק מהתשלום בגין העסקה מתקבל כתשלום חד-פעמי, יש
- 27 לראות בהכנסה כהכנסה פירותית – אנונה. במקרה דנן, לא נקבע סכום רכישה מראש, אף לא
- 28 ניתן היה להעריך מראש את התמלוגים שיתקבלו, ולכן התמורה היא זכות לתמלוגים ללא
- 29 מגבלת זמן וכסף. חברת האם בעצמה דיווחה בשנת 2013 על הכנסה זו כהכנסה פירותית, על
- 30 כן יש לראות בהכנסה כרכישת זכות קבועה לתשלומים עיתיים.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

48. אין לקבל את טענת המערערת כי מדובר בעסקת תמורות ואין לקבל את טענות המערערת
כי מדובר במכירת ציוד לפי חוק מס ערך מוסף.
49. לחילופי חילופין, יש לסווג את ההכנסות מתמלוגים כהכנסות פירותיות בהתבסס על נימוקי
ועדת הערר בהחלטתה.

התשתית המשפטית הנדרשת:

- א. היקף ההתערבות בהחלטות ועדת הערר:
50. סעיף 8 לחוק בתי המשפט לעניינים מנהליים קובע, כי בית המשפט לעניינים מנהליים ידון
בערעור מנהלי בהתאם לעילות, לסמכויות ולסעדים שלפיהם דן בית המשפט העליון בשבתו
כבית משפט גבוה לצדק. בבר"מ 7502/22 **רשות המיסים נ' בוריס פודולסקי**, פסקה
20 (22.1.2023), נקבע לעניין היקף הביקורת השיפוטית על החלטות ועדת הערר לענייני
קורונה, כי החלטת ועדת הערר נתונה לביקורת שיפוטית על-פי עילות ההתערבות במשפט
המנהלי וכי עילות אלו אינן תחומות לבחינת סבירות ההחלטה בלבד.
51. בפסק הדין בעניין עמ"נ 21-06-27710 **ב.ג. בטחון הצפון אבטחת מוסדות, ליווי טיולים ומתן
שירותי רפואה בע"מ נ' רשות המיסים בישראל** (3.1.2022) התייחסתי לעניין מידת
התערבותו של בית המשפט בדונו בערעור מנהלי על החלטותיהן של ועדות ערר והבהרתי כי
מאחר שוועדת הערר היא גוף מעין-שיפוטי, מוקנות לבית משפט בערעור מנהלי כל הסמכויות
המוענקות לבית המשפט שלערעור, לרבות בחינת ממצאים עובדיים ומסקנות משפטיות,
והיקף הביקורת השיפוטית וההתערבות בהחלטות ועדת הערר כמוהו כהתערבותו של בית
משפט שלערעור בקביעות עובדיות ומשפטיות של הערכאה הדיונית, ואינו בהכרח תחום
לבדיקת עילת הסבירות בלבד.
- כמו כן, הובהר בפס"ד **ב.ג. בטחון הצפון**, כי על פי רוב מידת ההתערבות בהחלטות ועדת
הערר תהיה מצומצמת, במיוחד במקרים בהם מתבקשת התערבות בית המשפט בממצאים
עובדיים או בקביעות מקצועיות, שהן בתחום מומחיותה של ועדת הערר. עם זאת, צוין כי
במקרים בהם החלטת ועדת הערר היא שגויה ביסודה או עלולה להוביל לעיוות דין של ממש
– מצדיקים טעמים כאלה את התערבותו של בית משפט זה בהחלטתה.
- בנוסף, הודגש כי בית המשפט עשוי להתערב מקום בו מתגלית טעות מהותית במסקנה
המשפטית – להבדיל מקביעות עובדיות – הנובעת מהערכה שגויה של הממצאים
העובדיים שהונחו בפני ועדת הערר.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 **ב. התנאים לקבלת מענק לפי חוק הקורונה:**
- 2 52. בפס"ד ב.ג. בטחון הצפון פרשתי בהרחבה את התשתית המשפטית הרלבנטית בעניין מענקי
3 סיוע בעד השתתפות בהוצאות קבועות מכוח הוראות חוק הקורונה (ראו פסקאות 43-53
4 לפסק הדין האמור). אציין אך בתמצית, כי מלשון חוק הקורונה ומדברי ההסבר לו, עולה כי
5 כוונת המחוקק היתה ליצור מנגנון מהיר יעיל ופשוט למתן המענקים לאותם עסקים,
6 הנמצאים במשבר והנכנסים בגדרו של החוק.
- 7 53. סעיף 7 לחוק הקורונה מגדיר את ההגדרות הרלבנטיות לצורך מתן המענק לפי הנוסחה
8 שנקבעה בסעיף 8 לחוק האמור, כאשר המונחים "טובין", "המס", "עסקה" ו- "עסק" הם
9 כהגדרתם בחוק מע"מ. המונח "מחזור עסקאות" גם הוא מוגדר בסעיף 7 לחוק הקורונה,
10 כדלקמן:
- 11 **"מחזור עסקאות" –**
- 12 (1) לגבי מי שאינו מוסד ציבורי זכאי – מחזור עסקאות של עוסק, כהגדרתו בחוק
13 מס ערך מוסף, למעט מכירות הוניות ועסקאות שדווחו בידי הקונה לפי סעיפים 20
14 או 21 לחוק מס ערך מוסף;
- 15 (2) לגבי מוסד ציבורי זכאי – הכנסה כהגדרתה בפקודה;"
- 16 54. סעיף 8 לחוק הקורונה קובע תנאים מצטברים אשר בהתקיימותם יהיה עוסק זכאי למענק.
17 התנאי הראשון, אשר עליו נסובה המחלוקת בערעור דנן, עניינו כי מחזור עסקאותיו של
18 העוסק, מבקש המענק, לשנת 2019 יעלה על 18 אלף ₪ אך לא יהיה מעל 400 מיליון ₪.
- 19
- 20
- 21 **ג. השתק שיפוטי:**
- 22 55. ההלכה הפסוקה הגדירה את ההשתק השיפוטי כדלקמן:
- 23 "הלכה היא כי בעל דין אשר טען טענה משפטית או עובדתית מושתק
24 מלטעון - בהליך אחר או בגדרי אותו הליך - טענה הסותרת טענה זו. כלל
25 זה, המכונה השתק שיפוטי, נגזר מעקרון תום הלב ונועד לשמור על טוהר
26 ההליך השיפוטי ולמנוע ניצול לרעה של בתי המשפט [ראו, למשל: ע"א
27 Exin-Lines Bros.S.A נ' Interlego A/S 513/89, פ"ד מח(4) 133, 194
28 (1994) (להלן: עניין אינטרלגו); רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון
29 עובדים והשקעות בע"מ, [פורסם בנבו] פסקה 8 לפסק דינו של השופט (כתארו
30 אז) א' גרוניס (8.3.2005) (להלן: עניין בית ששון); ע"א 6181/08 וינוקור נ'



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

ממונה מס ערך מוסף עכו, [פורסם בנבו] פסקה 10 (28.8.2012). תנאי להפעלת
ההשתק השיפוטי הוא כי הטענה אשר השתקתה מתבקשת סותרת טענה
אחרת שהעלה אותו בעל דין.

(ע"א 9056/12 קינג נ' פקיד שומה ירושלים, פסקה 11)

ראו לעניין זה גם ע"א 4170/14 כהן נ' כהן, פסקה 8 (14.1.2016); ע"א
S/interlego a 513/89 lines bros. S.a-exin, נ' פ"ד (מח) 133 (1994); רע"א
4224/04 בית ששון בע"מ נ' שיכון עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד (נט) 625 (2005); ע"א
9984/04 חקשורי נ' בובליל (9.6.2010)).

56. התכליות העומדות בבסיס כלל ההשתק השיפוטי נחלקות לשני סוגים: טעמים מוסריים,
הקשורים בהתנהגות בעלי דין – הגינות, תום לב ומניעת שימוש לרעה בהליכי משפט, וטעמים
מעשיים, הקשורים בהליך השיפוטי – שמירה על אמון הציבור במערכת ומניעת החלטות
סותרות.

ראו: פס"ד ערוץ 10 בפסקאות 36-63.

בע"א 6744/20 מדינת ישראל - רשות מקרקעי ישראל נ' טבר (7.7.2022) התייחסה כב'
הנשיאה חיות (כתוארה אז) להחלטתו של כלל ההשתק השיפוטי על ידי בתי המשפט וקבעה
בפסקה 7 לפסק דינה כי:

"בפועל, בתי המשפט נוהגים להחיל את כלל ההשתק השיפוטי בעיקר כאשר
ניכרת סטייה מהתכליות שעומדות בבסיסו – כלומר, כאשר התנהלות בעל הדין
הטוען טענות סותרות, לוקה בחוסר תום לב או בניצול לרעה של ההליך המשפטי"

57. הפסיקה הרחיבה את תחולתה של דוקטרינת ההשתק השיפוטי, כך שנקבע כי היא חלה על
טענות עובדתיות סותרות שהועלו בפני הרשויות, ואינה מוגבלת לטענות שהועלו בפני ערכאות
שיפוטיות בלבד.

כך נקבע בע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה (10.12.2014):

"אין צורך לשוב על ההלכה המושרשת לפיה בעל דין אשר טען טענה
עובדתית מושתק מלטעון טענה הפוכה בגדר הליך אחר או בגדרי אותו
ההליך. כלל זה, הידוע כ"השתק שיפוטי" נובע מחובתו של בעל הדין לפעול
בתום לב, והוא חל גם כאשר מדובר בפעולות משפטיות הקודמות להליך
המשפטי, לרבות בהליכים מול שלטונות המס מהסוג שבהם עסקינן (על
הכלל והעמדות בפסיקה לגבי התנאים לתחולתו, ועל תחולתו גם בנוגע
להליכים של תשלום מיסים, ראו למשל בע"א 9056/12 קינג נ' פקיד השומה
ירושלים, [פורסם בנבו] פס' 11 לחוות דעתו של השופט י' דנציגר; ובחוות דעתו
של השופט א' רובינשטיין (4.8.2014) (להלן: עניין קינג)). במקרה זה,



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 העובדה כי המערער טען בהליך אחר כלפי שלטונות המס לקיומו של חוב
- 2 מס, כאשר הדבר פעל לטובתו והוא נהנה מהטבה מכך, יוצרת כלפיו "השתק
- 3 שיפוטי" המונע ממנו מלטעון בהליך הנוכחי להיעדר קיומו של חוב מס זה.
- 4 ובהתאם גם נפסק על ידי כבוד השופט א. רובינשטיין בע"א 4107/09 בן עוז נ' פקיד שומה
- 5 חיפה (10.8.2011):
- 6 "כל בית משפט יתייחס, מטבע הדברים, בחשדנות כלפי מי שלפי נוחותו טען
- 7 בהליך פלוני טענה אחת ובהליך אחר טענה אחרת, כ'להטוטן בקרקס הרוכב בעת
- 8 ובעונה אחת על שני זוגות אופניים' (רע"א 4224/04 בית ששון בע"מ ואח' נ' שיכון
- 9 עובדים והשקעות בע"מ, פ"ד נט(6), 625, 630 (השופט גרוניס)).
- 10 וכן ראו לעניין זה: ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי טל, פסקה 7 (21.3.2016).
- 11 58. בית המשפט העליון דן לאחרונה במסגרת פס"ד בעניין ערוץ 10, אליו הפנו המערערות,
- 12 בסוגיית ההשתק השיפוטי, ובפרט בשאלת השתק שיפוטי הנובע מהליך קודם שהסתיים
- 13 בפשרה בהיעדר הכרעה שיפוטית. כבוד השופט סולברג (כתוארו אז) סבר באותה פרשה כי
- 14 נדרשת זהירות בכל הנוגע להרחבת תחומי תחולתו של כלל ההשתק השיפוטי, על אף
- 15 הנימוקים כבדי המשקל והצודקים המצויים בבסיסו. בהתאם, קבע כבוד השופט סולברג כי
- 16 יש פחות הצדקה להשתמש בכלל ההשתק השיפוטי כאשר הליך הסתיים בפשרה, וזאת מאחר
- 17 שיש פחות משקל להנמקה של מניעת הכרעות סותרות והשמירה על האמון בבית המשפט,
- 18 ולמעשה נותרים בעיקר טעמי ההגינות של בעל הדין ומניעתו מלנצל לרעה את ההליך המשפטי
- 19 (ראו פסקה 73 לפסק דינו של השופט סולברג).
- 20 בנוסף, כבוד השופט סולברג סבר כי לא בהכרח ייקבע כי מדובר בחוסר הגינות או
- 21 ניצול לרעה של ההליך השיפוטי אם וכאשר תועלה טענה סותרת להסכם פשרה בהליך
- 22 מאוחר.
- 23 "ההצהרה אשר יש לראותה כנלווית להגשת הסכם פשרה, היא הצהרה
- 24 שלפיה זהו התוצר שאליו הצליחו הצדדים להגיע, תוך שכל אחד קנה את
- 25 סיכוניו; הפיק רווח כזה, ושילם מחיר אחר.
- 26 תחת פריזמה זו, איני סבור כי בטענה מאוחרת של בעל דין, העומדת במתח
- 27 עם עמדה המגולמלת בהסכם פשרה שאותו כרת, ושקיבל תוקף של פסק דין,
- 28 יש כדי ללמד על חוסר תום לב או על חוסר הגינות, באופן שיצדיק הצבת
- 29 מחסום דיוני קשיח, בדמותו של ההשתק השיפוטי; ודאי לא בכלל
- 30 המקרים." [פסקה 74 לפסק דינו של השופט סולברג בעניין ערוץ 10]
- 31 59. יש לתת את הדעת גם למעשה בי דין מסוג של השתק פלוגתא, אשר נדון בין היתר בע"א
- 32 490/13 יצחק פלומין נ' פקיד שומה חיפה (24.12.2014) (להלן – עניין פלומין), וע"א
- 33 246/66 שמואל ורחל קלז'נר נ' רנה שמעוני, כב(2) 561, עמוד 585 (1968), שם נקבע:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

1 "אם במשפט הראשון הועמדה במחלוקת שאלה עובדתית מסויימת, שהיתה חיונית
2 לתוצאה הסופית, והיא הוכרעה שם, בפירוש או מכללא, כי אז יהיו אותם בעלי הדין
3 וחליפיהם מושתקים מלהתדיין לגביה מחדש במשפט השני".

4 בעניין פלומין, הגדיר בית המשפט העליון את השיקולים הנורמטיביים המנחים את הדיון
5 בהחלטתו של כלל השתק פלוגתא:

6 "שיקולים נורמטיביים אלה כוללים, למעשה, ארבעה נדבכים: השיקולים
7 הנוגעים להגנה על סופיות הדיון באופן כללי; השיקולים הנוגעים לשינוי
8 החלטות על-ידי הרשות; השיקולים הנוגעים להתדיינות חוזרת בין הפרט
9 לבין הרשות; שיקולים נוספים המיוחדים לדיני המסים."

10
11 השיקולים הנוספים המיוחדים לדיני המסים צוינו בפסק דינה של כבוד השופטת דפנה ברק ארז,
12 והם נוגעים לעובדה כי כל שנת מס עומדת בפני עצמה ולעקרון השוויון בגביית מס ובחתימה
13 לגביית מס אמת (עניין פלומין, פסקה 66).

ד. דיון והכרעה:

14
15 60. לאחר ששמעתי את טיעוני הצדדים ולאחר שעיינתי במכלול טענותיהם, לרבות הטיעון
16 שהועלה בעניין השתק השיפוטי – אני מוצאת כי בנסיבות העניין הדין הוא עם המשיבה ויש
17 לדחות את הערעור, וזאת מטעמי השתק שיפוטי ומניעות.

18 61. המשיבה העלתה במסגרת תשובתה לערעור כמו גם במסגרת הבקשה לפיצול הדיון בערעור
19 ובהודעה מטעם המשיבה בעניין המשך ניהול הערעור טענות להשתק שיפוטי, מעשה בית דין
20 – השתק פלוגתא ושימוש לרעה בהליכי משפט. המשיבה טוענת כי הגם שתוצאת החלטתה
21 של ועדת הערר היתה דחיית העררים שהוגשו על ידי המערערות, ובשל כך המשיבה לא יכולה
22 היתה להגיש ערעור – רשאית היא על פי הדין, ומשהוגש ערעור על ידי המערערות, לתמוך
23 בתוצאת ההחלטה של ועדת הערר על בסיס טיעונים ונימוקים שונים מאלה שעמדו בבסיס
24 החלטת ועדת הערר.

25 אכן, הלכה היא כפי פסיקת בית המשפט העליון כי משיב בערעור יכול לבקש לתמוך בתוצאת
26 פסק הדין בערכאה ד'למטה מנימוקים שונים מאלו שבגינם ניתן הפסק.

27 ראו לעניין זה ע"א 3349/13 זהבי נ' מדינת ישראל, פסקה 13 (12.10.2015):

28 הלכה פסוקה היא כי משיב בערעור שזכה בדיון אינו יכול אמנם להגיש
29 ערעור ולעתור לשינוי ההנמקה, אך משהוגש ערעור על-ידי הצד שהפסיד,
30 אין מניעה כי המשיב יתמוך בתוצאה שאלה הגיע בית המשפט קמא
31 מנימוקים אחרים (תקנה 454 לתקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984;
32 יואל זוסמן סדר הדין האזרחי 840-841 (מהדורה שביעית, 1995); ע"א



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

4440/12 חלה נ' כהן, [פורסם בנבו] פסקה 6 (8.12.2013); ע"א 670/79 הוצאת עתון הארץ בע"מ נ' מזרחי, פ"ד מא(2) 169, 188 (1987).

וכן ראו ע"א 7043/14 חברת הכשרת הישוב בישראל בע"מ נ' רשות מקרקעי ישראל, בפסקה 8 (1.5.2016).

62. במסגרת כתב התשובה לערר (נספח 5 לכתב הערעור) טענה המשיבה באופן חד משמעי כי יש לסווג את ההכנסה מהתמלוגים כפי שנקבע בהסכמי השומה – דהיינו לפי 80% הכנסה פירותית ו- 20% הכנסה הונית וכי אין לסטות מהסכמי השומה לצורך בחינת עמידתן של המערערות בהוראות חוק הקורונה לצרכי קבלת מענק קורונה – ראו פסקאות 34-38 לכתב התשובה לערר.

עיון בפרוטוקול הדיון בעררים שהתקיים בפני ועדת הערר ביום 24.4.2023 (נספח 7 לכתב הערעור) מעלה כי ב"כ המשיבה בהליך הערר חזרה וטענה בפתח הדיון בעניין הסכמי השומה ועמדה על כך שאין להרחיב בדיון בערר מעבר לקיומם של הסכמי השומה, וזאת נוכח העובדה כי הסכמי השומה חלים על שנות המס 2014 ואילך כולל שנת 2019, שהיא שנת הבסיס לצורך חישוב מענק הקורונה – ראו עמוד 2 לפרוטוקול הדיון בערר שורות 4-13, בעמוד 6 לפרוטוקול שורות 14-17 וכן בעמוד 10 לפרוטוקול שורות 6-18:

"לכן אני לא מבין את ההתפלפלות, הנסיונות לזנוח, לדחות, לקבוע קביעות חדשות – יש שני הסכמי שומה, כשהשני הוא המשך ישיר לראשון. היה אפשר לומר – אמרו שהם אדישים, אני לא הייתי אדיש לפירותי/הוני אם הייתי בשומה הזאת. אם אין חשיבות למה אנחנו פה. משמע שגם במענקי קורונה אי אפשר להתחמק מחלוקה. אי אפשר להגיד שכאן אני במע"מ, במס הכנסה אני במס הכנסה, כשלא ראינו את מחיר השוק. רוצה לסכם, יש כאן הסכם שומה שמדבר בעד עצמו באופן חד משמעי עד קץ הימים, פירותי 80 והוני 20. כשחוק מע"מ מפנה להגדרות – אין בחוק במע"מ פרקי הוני ופירותי – כמו ס' 2 ו-88 בפקודה. לכן אנחנו הולכים לסעיף המקורות הפירותיים, הם נכנסים בהגדרה של תמלוגים לפי 2(7) לפקודה. הלכי הרוח, מה שהם חשבו, האדישות שלהם, זה לא מעניין – אני לא יכול להיות אדיש לשני הסכמי שומה. הקופה הציבורית לא יכולה להיות אדישה לזה."

63. יתר על כן, ועדת הערר עצמה נתנה דעתה בדיון בערר לעובדה כי המשיבה השליכה את כל יהבה על הטענה בדבר תוקפו המחייב של הסכם השומה – ראו עמוד 1 לפרוטוקול הדיון בערר שורות 35-36.

גם החלטת ביניים שניתנה על ידי יו"ר ועדת הערר ביום 21.6.2023 (צורפה כנספח 2 לכתב הערעור) משקפת מצב דברים בו עשויה להיות מניעות בפני המערערות מלטעון טענות לגופו של עניין בקשר עם סיווג ההכנסה מהתמלוגים:

"לאחר עיון נוסף בתיק הערר, עלה הצורך להבהיר האם הסכם השומה, בו נקבע סיווג ההכנסות מתמלוגי הגז כהכנסה פירותית בשיעור של 80% גם ל"שנים



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

1 **הבאות", יושם גם בדוחותיה הכספיים של חברת דור שנערכו לאחר הסכם השומה.**
2 **אם חברת דור הצהירה בעצמה בפני רשויות המס על הסיווג המוסכם, המצב**
3 **המשפטי שונה בתכלית לעומת המצב בהסכם פשרה, שכשלעצמו אינו מהווה**
4 **מעשה בית דין ומשמעותו לענייננו מוגבלת. על פניו, העוררות עשויות להיות מנועות**
5 **מלטעון טענות העומדות בסתירה ברורה להצהרה מפורשת בדוחות הכספיים, וככל**
6 **שזה המצב – ספק אם ניתן לדון בטענת לגופן**

7 **... על רק ההערות לעיל, מוצע כי העוררות יימשכו את תיקי הערר, כך שניתן יהיה**
8 **לסגור אותם ללא צו להוצאות ככל שהעוררות עומדות על בירור העררים, הן**
9 **מתבקשות למסור השלמת טיעון, ולהתייחס במסגרתה להערות אלו. להשלמת**
10 **הטיעון יצורפו דוחותיה הכספיים של חברת דור לשנים 2020-2022 (וככל שטרם**
11 **נערך דוח כספי לשנת 2022, ניתן לצרף דוח לא מבוקר). ככל שהדוחות נערכו**
12 **בהתאם להסכם השומה, מתבקשות העוררות להבהיר מדוע לא גילו עניין זה**
13 **לועדה או למשיבה. תגובה מטעם העוררות תוגש עד יום 2.7.2023."**

14 64. המערערות הגישו ביום 2.7.2023 התייחסות להחלטת יו"ר הוועדה מיום 21.6.2023 (ראו
15 **נספח 10** לכתב הערעור). אלא שההתייחסות שניתנה בעניין הסכם השומה היתה לאקונית
16 ביותר – ראו ההתייחסות תחת הכותרת "הסכם השומה" בעמוד השלישי להתייחסות
17 המערערות הנ"ל. המערערות אף צירפו את דוחותיה הכספיים של חברת האם - נספח ב'
18 להתייחסות המערערות מיום 2.7.23. מדוחות אלו עלה כי חברת האם סיווגה את ההכנסות
19 מהתמלוגים כ"הכנסות אחרות" – ראו באור 25 לדוחות הכספיים תחת הכותרת "הכנסות
20 אחרות, נטו" שם ישנו ציון של "תמלוגים בגין זכויות חיפוש גז (ראה באור 20א'1)".

21 65. ביום 6.7.23, ארבעה ימים לאחר שהוגשה ההתייחסות האמורה מטעם המערערות – ניתנה
22 החלטת ועדת הערר (**נספח 1** לכתב הערעור).

23 66. לעמדתי, ועדת הערר נפלה לכלל טעות משפטית מהותית עת קבעה כי הסכמי השומה שחתמה
24 חברת האם עם פקיד השומה אינם מחייבים במסגרת הערר בנושא מענק הקורונה, והיה על
25 ועדת הערר לדחות את העררים של המערערות מטעמי השתק ומניעות, בלא דיון לגופו של
26 עניין בשאלת סיווגה של ההכנסה מהתמלוגים – האם פירותית או הונית.

27 עוד אוסיף, כי בחנתי את פסק הדין בעניין **ערוץ 10** ואינני סבורה כי יש להחילו במקרה הנדון,
28 ולחילופין, סבורני כי קביעות בית המשפט העליון בפסק הדין עניין **ערוץ 10** אינן שוללות
29 קביעה, בנסיבות המתאימות – והמקרה דנן נכנס בגדר נסיבות אלו – בדבר קיומו של השתק
30 שיפוטי, לרבות קביעה בדבר חוסר תום לב או חוסר הגינות בניסיון לסטות מהסכם השומה.

31 67. בהחלטתה מושא הערעור דנן, הביעה ועדת הערר תמיהה בעניין עמדת המשיבה הנשענת כל
32 כולה על הסכמי השומה, וסברה כי **"לא ברור על מה היא מסתמכת"**.

ועדת הערר קבעה אפוא:



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

"הסכמה של צד להליך לסיים אותו בפשרה, מעידה אך ורק על תוצאות ההליך המוסכם, ואין בה כדי להעיד על הסכמה לגוף העניין. יכול צד מסוים להסכים לסיים את ההליך בפשרה, תוך התחשבות בניהול הסיכונים ובמכלול שיקולים נוספים שהוא אינו חייב לחשוף – וזאת כמובן מבלי שתהיה בכך הודאה בעמדת הצד שכנגד. מנקודת מבטם של הצדדים להליך, שיקולים רלוונטיים לפשרה במסגרת הליך אחד, עשויים להיות לא רלוונטיים בהליך אחר אחר – גם אם השאלה העובדתית והמשפטית העומדת בבסיס ההליכים השונים היא דומה. כל כוחה של הפשרה הוא בהיותה מוסכמת, והטענה כאילו מסקנות הנובעות מפשרה קודמת יכולות להיות מחייבות בהליך אחר, שעליו היא לא הסכימה להחיל את אותה מסקנה – היא בעייתית.

....
באותו אופן, יש לכבד גם הסכמי שומה שנערכים בין הצדדים מבלי להיזקק להליך שיפוטי. יחד עם זאת, המשיבה לא הניחה ולו בדל ראיה לכך שהסכמת הצדדים התייחסה לדבר מה נוסף מלבד גובה המס שהחברה תשלם. ההסכמה תשלום מס על בסיס חלוקה של 80/20 היא בבירור החלטה שרירותית, שיש בה ביטוי לניהול סיכונים שהצדדים עורכים בסיטואציה מיסויית ומשפטית נתונה. השאלה המשפטית שעומדת בבסיס הערר שלפנינו היא אכן דומה לשאלה שעמדה אז בפני הצדדים, והיא נדרשת להכרעה גם בענייננו, אך לא מצאנו בסיס לכך שהצדדים כבולים להסכם הקודם שאליו הגיעו.

אמנם נותרנו עם תהיות מסוימות גם באשר להסברי העוררות בנוגע לפשרה. העובדות הן שחברת דור הסכימה לקבל את טענות המשיבה בשיעור משמעותי של 80%, ואף ציינה בהסכמי השומה כי הסכמה זו תחול גם להבא, בשנים הבאות. העוררות טענו כי הגיעו להסכמה משיקולי כאיות וכי הסיווג אינו משפיע על עצם החיוב במס אלא רק יוצר Shifting- שינוי בעיתוי שבו חל מועד המס – אולם טענות אלו לא הובהרו די הצורך, וקשה לומר שעמדת העוררות בעניין הפשרה הינה קוהרנטית וברורה. בנוסף, בעניין תום הלב הדיוני, מקובלת עלינו הערת המשיבה, כי היה מקום שהעוררות יגלו מיוזמתן את דבר קיומו של הסכם פשרה, בוודאי במקום שבו ניתנה להן הזדמנות חריגה לשוב ולחדד את טיעוני ההשגה והתקיים דיון בעל פה מול נציגי המשיבה. מכל מקום, היבטים אלה אינם משנים את עצם העניין – הפשרה שאליה הגיעה חברת האם של העוררות מול המשיבה בהליך אחר, אינה מחייבת בהליך זה.

נציין בשולי הדברים כי המשיבה לא הציגה כל הסבר הגיוני מדוע יש לסווג את ההכנסות כהכנסות הוניות באופן חלקי, ומדוע דווקא בשיעור של 20%. השאלה כיצד יש לסווג את ההכנסות הללו עומדת להכרעתנו, ולא הוצגה כל הצדקה לכך שהכרעה כזו תיעשה לשיעורין, ועל בסיס מספרי שרירותי.

קביעה שרירותית לפיה ההכנסה מתחלקת ל- 80% פירותית ו- 20% הונית יכולה להתאים להסדר פשרה, אך אינה הגיונית מכל בחינה אחרת."

68. עמדתי היא, כי המסקנה דנן אליה הגיעה ועדת הערר – הינה שגויה משפטית ומהותית.

ראשית, ועדת הערר לא נתנה משקל ראוי ונכון לעובדה כי אין המדובר בהסכם פשרה רגיל בין שני צדדים פרטיים להליך כלשהו, אלא עסקינן בהסכם שומה.

על ייחודיותם של הסכמי שומה, על ההסתמכות שהם מייצרים ועל הצורך למנוע סטייה מהם, למעט במקרים חריגים, עמדתי במסגרת פסק הדין בעניין ו"ע 33135-12-21 כלל תעשיות בע"מ נ' מנהל מיסוי מקרקעין חיפה (10.8.2023) (להלן – עניין כלל תעשיות):



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

"הסכמי שומה הם הסכמי פשרה שבמסגרתם מגיעים הנישום ורשות המס להבנות באשר לשאלת החבות במס, היקפה, זהות החייב במס ושיעור המס. הסכמים אלו, יכול שיכללו במסגרתם גם הסכמות בנוגע לגובה הריבית שתחול או לגבי אופן תשלום המס. למעשה, במסגרת הסכמי השומה, רשאים הנישום ורשות המס להגיע להבנות לפי מיטב הבנתם והסכמתם, בכפוף לכך שהסכמות אלו עומדות בהוראות הדין ואינן סותרות את תקנת הציבור.

כשם כן הם – הסכמי פשרה בנויים על ויתורים הדדיים משני צידי המתרחש, תוך שכל צד לוקח בחשבון את הסיכונים והסיכויים המונחים לפתחו. במסגרת הסכם פשרה הצדדים "סוחרים בסיכון" – ביחס לעובדה או תחולת הלכה משפטית – וזאת על מנת להגיע לתוצאה אופטימלית עבור שני הצדדים, יותר מזו שהיו עשויים להשיג, לשיטתם, לאחר ניהול הליך משפטי.

"כידוע, הסכם פשרה הינו הסכם שמטרתו ליישב ולסיים את הסכסוך בין הצדדים, תוך ביצוע ויתורים הדדיים והסכמה על תנאים שנראים לשני הצדדים כהוגנים (אופטימליים) גם אם לא מיטביים (אידיאליים). הסכם פשרה הינו, במהותו, אקט של "קניית סיכון" של הצדדים. הסיכון יכול שיתייחס לעובדה שנויה במחלוקת או להלכה משפטית או להתפתחות אפשרית בעתיד [ראו: דניאל פרידמן ונילי כהן חוזים כרך ב 736-737 (1992) (להלן: פרידמן וכהן כרך ב)]. כמו כן, לעיתים עשויים הצדדים להתפשר על מנת להימנע מ"הסיכון" הגלום בעצם הזמן שצפוי לחלוף במסגרת ההליכים המשפטיים שעשויים להתארך זמן רב. הסכם פשרה נועד, בין היתר, "לנקות את השולחן" ולמנוע תביעות וטענות נוספות בעתיד בנוגע לנושא הפשרה. התכונה המרכזית של הסכם הפשרה היא תכונת הסופיות (Finality): "מנקודת המבט של הצדדים להסכם הפשרה, תכונת הסופיות היא תכונה חיונית. טול מן הפשרה תכונה זו, ונטלת ממנה את טעם קיומה" (כדברי השופט ת. אור בע"א 2495/95 בן לולו נ' אטראש, פ"ד נא(1) 577, 590 (1997); "...". [ע"א 7726/10 מדינת ישראל נ' איתמר מחלב- ר"ח ועו"ד [פורסם בנבו] 16.10.2012) (להלן – הלכת מחלב), בפסקה 31].

מוסכם על הכול, כי הסכמי פשרה ככלל – ובפרט הסכמי שומה – הם הסכמים רצויים. הסכמים אלו, שבהם מגיעים הרשות המנהלית והאזרח להבנות, מחוץ לכותלי בית המשפט, הם יעילים ומביאים לחסכון בזמן שיפוטי ובמשאבי ציבור, כמו גם במשאבי האישיים של הפרט.

לפיכך, סטייה מהסכמים אלו תיעשה במשורה ובמקרים חריגים בלבד. הדעת נותנת, שהסכמות שהתגבשו לאחר משא ומתן משמעותי ורציני בין הצדדים, במסגרתו שיקלל כל צד את נקודות החוזק והחולשה שלו בקשר עם הסוגיה שבמחלוקת, וכן את ההיבטים הכלכליים, המשפטיים והתדמיתיים של החלטתו – ייצרו הסתמכות עבור כל צד, כי המחלוקת הסתיימה. על כן, לא יהיה זה ראוי לשוב ולהעלות מן האוב את המחלוקת בשלב מאוחר יותר."

69. במסגרת פסק הדין בעניין כלל תעשיות, הבהרתי כי על פי הדין אין לנישום יכולת לחזור בו מהסכם שומה, אלא אם כן יוכיח במסגרת ההליך המתאים כי נפלו פגמים ברצון מצידו בעת כריתת הסכם השומה. אך בהיעדר הוכחה בדבר פגם ברצון – כפוף הנישום להסכם השומה, שכן את יכולתו לנסות לשכנע את פקיד השומה לסטות מעמדתו בשומה שהוציא פקיד השומה



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- לנישום - מיצה הנישום בעת ניהול המשא ומתן עמו, אך ברגע שהסכם השומה נחתם – יש בכך משום הבעת הסכמה מצד הנישום לאמור בהסכם ואין מקום לערעור על כך.
- ראו לעניין זה: ע"א 2829/11 קבוצת חברות שמעוני בע"מ נ' פקיד שומה - היחידה הארצית לשומה (9.6.2014).
70. בפסק הדין בעניין כלל תעשיות נבחנה הייחודיות של הסכמי פשרה בין רשות מנהלית לבין האזרח, והיכולת של כל צד להסכם פשרה ייחודי שכזה להשתחרר ממנו:
- "עוד יוזכר, כי לצד דיני החוזים הכלליים, חלים על הסכמי פשרה עם רשות מנהלית גם כללי המשפט הציבורי, אשר מקנים לרשות השלטונית את היכולת להשתחרר מהסכמות מכוח דוקטרינת "ההשתחררות המנהלית". דוקטרינה זו קובעת, כי רשות מנהלית רשאית להשתחרר מהתחייבויות או הסכמות שנתנה, אם אינטרס הציבור מצדיק זאת – ומבלי שהשתחררות זו תיחשב כהפרת חוזה. מדובר אפוא, באיזון זהיר בין עקרון קדושת החוזה לבין עקרון אפקטיביות הממשל והיותה של הרשות נאמן הציבור, אשר כפופה לדיני הסבירות והמידתיות [ע"א 6328/97 עזרא רגב נ' משרד הביטחון, נד(5) 506 (2000), פסק דינו של כבוד הנשיא ברק; ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' יגאל צבי אייזינגר (פורסם בנבו) (10.05.2015), בפסקאות 19, 27 (להלן – פס"ד אייזינגר)].
- מן העבר השני, היחיד, הנישום, רשאי מצידו לטעון לפגמים ברצון שנפלו בעת כריתת הסכם השומה, בהתאם להוראות חוק החוזים, היינו: טעות, הטעייה, כפייה ועושה.
- כמו כן, רשאי הוא לשוב ולבקש מהרשות לעיין מחדש בשומה, עקב טעות שנפלה בה או שינוי נסיבות, כפי שמאפשר סעיף 147 לפקודה שנזכר לעיל או סעיף 85 לחוק.
- בקשה לפתיחה ותיקון הסכם שומה, בין אם הוגשה לפי בקשת הפרט או בין אם מיוזמתה של רשות המס, עומדת בסתירה לעקרון סופיות הדיון וסופיות השומה ואף סותרת את עקרון היסוד בדבר כיבוד הסכמים. פתיחת הסכם שומה לאחר שהגיעו הצדדים להבנות בעקבות משא ומתן ארוך, גם אינה מתיישבת עם חובת ההגינות, המוטלת על הרשות ועל האזרח כאחד.
- אכן, אין מדובר בחובת הגינות סימטרית, ונקודת המוצא היא שהרשות חבה בחובת הגינות מוגברת כלפי האזרח, בעוד שהוא, חב בחובת הגינות מצומצמת יותר. אף על פי כן, חובת ההגינות מחייבת, כי הצדדים שניהם ינהגו האחד בשני בתום לב.
- כך למשל, אין הרשות רשאית לפתוח הסכמי פשרה אם הפרט שינה מצבו לרעה וייגרם לו נזק משמעותי עקב כך. מהצד השני, אין זה מתקבל על הדעת שרשות תהיה נתונה לגחמות או לתנודתיות בעמדותיו של הפרט, ככל שישנה את דעתו חדשות לבקרים.
- על כן, במסגרת חובת ההגינות, אין האזרח רשאי להתכחש להתחייבויות שנטל על עצמו כלפי הרשות או להסתיר מידע חיוני להסכמות [ע"מ 7217/10 אילנית מרכז לשיקום בע"מ נ' מדינת ישראל - הממונה על מחוז חיפה (פורסם בנבו) (27.6.2012), בפסקה 21; בר"מ 867/06 מנהלת הארנונה בעיריית חיפה נ' דור



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

אנרגיה (1988) בע"מ [פורסם בנבו] (17.4.2008), בפסקה 11; פס"ד אייזינגר,
בפסקה 48; עניין מחלב, בפסקה 35].

"...היחסים בין הרשות לבין האזרח הם, הלכה למעשה, יחסים דו-
סטריים. לכן, לדעתי, כנגד חובת ההגינות של הרשות, נדרשת חובת הגינות
של האזרח. לדרישה זאת יש שורשים עמוקים: היא צומחת מן האמנה
החברתית שביסוד המדינה. לפי אמנה זאת, כמשמעותה במדינה
דמוקרטית, הרשות והאזרח אינם עומדים זה מול זה, משני הצדדים של
מתרס, אלא הם, זה לצד זה, שותפים במדינה... חובת ההגינות של האזרח
כלפי הרשות, כמו חובת ההגינות של הרשות כלפי האזרח, עשויה
להשתנות ממקרה למקרה, לפי הנסיבות..."
(בג"ץ 164/97 קונטרס בע"מ נ' משרד האוצר אגף המכס והמע"מ, נב(1)
289 (1998), בפסקה 25).
[ההדגשות אינן במקור – א.ו.]

71. במקרה הנדון כאן, הסכמי השומה שנחתמו בין חברת האם לפקיד השומה – נחתמו לאחר
שפקיד השומה הוציא לחברת האם שומה בצו לשנות המס 2014-2016 והצדדים היו במסגרת
של הליך שומה בשלב א' לשנות המס 2017-2019.

אילו רצתה חברת האם להגיע לקביעה שיפוטית בדבר סיווג ההכנסה מהתמלוגים ושתקבל
עמדתה כי מדובר בהכנסה הונית – פתוחה היתה בפניה הדרך להגיש ערעור מס הכנסה ולנהל
במסגרתו את הדיון בעניין סיווג ההכנסה עד לקבלת פסק דין בעניין זה. אלא שחברת האם
בחרה שלא להגיש ערעור מס הכנסה, והיא ניהלה משא ומתן עם פקיד השומה לצורך הגעה
להסדר פשרה, שעקרונותיו היו מקובלים עליה – סיווג ההכנסה מהתמלוגים באופן ש- 80%
ממנה יסווג כהכנסה פירותית ו- 20% כהכנסה הונית.

72. איש לא כופף את ידה של חברת האם ולא אילץ אותה להגיע להסדר פשרה זה.

כעולה ממכלול המסמכים שהוצגו בפניי, כמו גם בפני ועדת הערר, הרי שחברת האם היתה
מיוצגת כדבעי בפני פקיד השומה, על ידי מייצגים מקצועיים ומיומנים, אשר ניהלו עבודה את
המשא ומתן עם פקיד השומה, במשך פרק זמן לא מבוטל.

נימוקי השומה בצו לשנות המס 2014-2016 (נספח 1 לכתב התשובה לערעור) הוצאו ביום
24.12.2020. הסכם השומה הראשון ביחס לשנות המס 2014-2016 נחתם ביום 11.3.21 –
כשלושה חודשים לאחר הוצאת השומה בצו.

הסכם השומה השני ביחס לשנות המס 2017-2019 נחתם ביום 30.8.2021 – כשמונה חודשים
לאחר השומות בצווים שיצאו לחברת האם על שנות המס המוקדמות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

73. שנית, אין מחלוקת כי חברת האם יישמה את הסכמי השומה הן במישור מס הכנסה והן במישור מע"מ. המשיבה הפנתה בכתב התשובה שלה לערר לדו"ח ה-ESNA של חברת האם לשנת 2019 ממנו עולה האופן שבו דיווחה חברת האם למע"מ על ההכנסות מהתמלוגים – ראו פסקה 32 ו-37 לכתב התשובה לערר (נספח 5 לכתב הערעור). יתר על כן, אין מחלוקת כי חברת האם מדווחת בספריה בשנות המס המאוחרות להסכמי השומה לפי הסיווג שנקבע בהם להכנסה מהתמלוגים – ראו פסקה 4 והערות שוליים 2 להודעה מטעם המשיבה בעניין המשך ניהול הערעור.
- מאחר וחוק הקורונה מפנה לחוק מע"מ לצורך בחינת מחזור העסקאות, ומאחר ומחזור העסקאות של חברת האם והמערערות (המדווחות במסגרת של איחוד עוסקים) הושפע מהסכמי השומה, אזי המשמעות של קבלת טענות המערערות בעניין סיווג ההכנסה מהתמלוגים לצרכי מענק הקורונה – היא מתן אפשרות לחזור או לסטות מהסכמי השומה, כאשר באופן ברור לא נפל כל פגם ברצון של חברת האם בחתימה על הסכמי השומה ועל כן אין כל עילה בדין לאפשר זאת.
74. חוק הקורונה אינו חוק מס, אלא מדובר בחוק העוסק בקביעת התנאים למתן מענק לעוסקים, העומדים בקריטריונים שנקבעו בחוק זה לשם קבלת המענק. עם זאת, הקריטריונים בחוק הקורונה מושפעים וניזונים מנתוני מס, קריטריונים וסיווגים המצויים בחוק מע"מ.
- לפיכך, כאשר קיימת קביעה – בין אם על פי הסכם שומה ובין אם בדרך של פסיקה שיפוטית – בדבר נתוני מס או סיווג לצרכי מס – לעמדת קביעה זו חייבת ככלל לחול לצרכי הבחינה והתנאים שבחוק הקורונה. ושוב יאמר, העובדה כי הסכם השומה נחתם מול פקיד השומה – אינה משנה דבר, שכן שני הצדדים לו – הן חברת האם והן רשות המיסים – החילו בהסכמה את הסכם השומה גם במישור חוק מע"מ.
75. יש לתת את הדעת לעובדה כי לפי הוראות פקודת מס הכנסה – לפקיד השומה יש סמכות לשום אדם בין אם בדרך של הוצאת שומה ובין על דרך של הסכם. ראו לעניין זה הוראת סעיף 145(א)(2)(ב) לפקודה וכן הוראת סעיף 152(א) לפקודה.
- לעמדתי, יש לתת משקל של ממש לסמכות זו המוקנית לפקיד השומה על פי הוראות הפקודה, להגיע להסכם על הכנסתו של אדם, ניכויים, קיזוזים או פטורים המגיעים לו, כאשר בוחנים את השאלה אם הסכם שומה הינו מחייב אם לאו.
- לטעמי, הקביעה של ועדת הערר בהחלטתה, לפיה הסכם השומה של חברת האם עם פקיד השומה אינו מחייב לצרכי סיווג ההכנסה למטרת חוק הקורונה והמענק לפיו – היא קביעה מוקשית ולא נכונה.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

76. זאת ועוד, ועדת הערר לא נתנה משקל ראוי ונדרש לעובדה כי סיווג ההכנסה מהתמלוגים בהסכמי השומה לא חל רק ביחס לשנות המס שאליהן הם התייחסו, אלא שהוסכם ונקבע בצורה מפורשת בכל אחד מהסכמי השומה כי ההסכמה על אופן סיווג ההכנסה מהתמלוגים לפי חלוקה של 80% פירותי ו- 20% כרווח הון תחול בשנות השומה ובשנות המס הבאות.
- ושב יודגש, חברת האם היתה מיוצגת על ידי מייצגים מנוסים ומיומנים והיא הסכימה במודע וברצון לחתום על הסכמה לסיווג ההכנסות מהתמלוגים באופן האמור.
- לפיכך, במצב דברים זה לא ניתן לראות בחברת האם כמי שהסכימה לסיווג ההכנסה באופן המוסכם בהסכם השומה רק לצורך שנה או שנתיים מסוימות, שהיו בהליך שומתי. סיווג ההכנסה מהתמלוגים לפי היחס של 80/20 יחול על כל ההכנסות מהתמלוגים שיתקבלו בידי חברת האם עד תום היכולת להפיק גז באופן מסחרי ממאגר "תמר". משמע, מדובר בקביעה מהותית ועקרונית ולא רק בהסכמה על תשלום בסכום מסוים בהתייחס לשנת מס מסוימת, בבחינת התנהלות שיש בה משום "קניית סיכון" מחושב ומוגדר מראש. נישום המכפיף עצמו להסדר עקרוני בדבר סיווג הכנסתו לשנים הבאות, יהא גובה ההכנסה אשר יהא, אינו "קונה סיכון", אלא הוא מאשר בהסכמתו את הערכתו בדבר הסיכוי כי הסיווג לו הוא טוען, או הסיווג לו טוען הצד שכנגד, הוא הסיווג הנכון. מהסכמה זו אין מקום לאפשר לו לסגת.
- נראה כי אף יו"ר ועדת הערר התייחס לעניין זה במסגרת הדיון בערר – ראו עמוד 8 לפרוטוקול הדיון בערר, שם אמר:
- "יו"ר הוועדה: אם היינו רואים הסכם שומה שמתייחס לשנים ספציפיות, אסור לומר שלא אכפת לכם אם זה מחויב בשנה ספציפית זו או אחרת, שאתם אדישים לזה. אבל אם ההסכמה היא לכל השנים הבאות, אם החברה הבניה שיכולה לוותר על 80% מהטענות לגבי הכנסה הונית – זו אמירה שיכולה להיות לה משמעות הצהרתית."**
- דא עקא, שעמדה זו לא מצאה ביטוי בהחלטתה הסופית של ועדת הערר – ולעמדת נפלה טעות בידה גם בעניין זה.
77. ועדת הערר בעצמה ציינה כי המערערות לא הסבירו באופן נהיר וקוהרנטי את הסכמתן לחלוקת סיווג ההכנסה מהתמלוגים לפי היחס של 80% פירותי ו- 20% הוני (ראו פסקה 39 להחלטת ועדת הערר), לא כל שכן את ההסכמה כי חלוקה זו תחול גם בשנות המס הבאות.
- ההסבר הדחוק והלא ברור בדבר שיקולי כדאיות והיעדר שוני בשיעור המס בין הוני לפירותי למעט שיקול של עיתוי התשלום – נותר סתום ולחלוטין אינו "עושה שכל". טענות אלו של המערערות עלו במסגרת הדיון בערר – ונותרו בלתי ברורות ולא הגיוניות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 במצב דברים זה, כאשר הוסכם כי חלקו הארי של ההכנסה מתמלוגים יסווג כהכנסה פירותית
- 2 – ברי כי המסקנה המתבקשת היא אחת משתיים: או שחברת האם הפיקה תועלת מסיווג
- 3 ההכנסה לפי החלוקה בהסכם השומה, שלא היתה יכולה להשיג בדרך אחרת, או שחברת
- 4 האם העריכה בהתאם את סיכוייה להצליח בערעור מס הכנסה אם היתה מגישה ערעור כזה.
- 5 דומני, כי מעיון בפרוטוקול הדיון בערר עולה כי חברת האם רצתה לנצל את האפשרות שחלק
- 6 מההכנסה מהתמלוגים תסווג כהונית בכדי לקזז את רווח ההון אל מול הפסד הון שהיה צבור
- 7 אצלה (ראו עמוד 7 לפרוטוקול הדיון בערר שורות 28-36). ככל שהיתה מגישה ערעור מס
- 8 הכנסה על הסיווג שקבע פקיד השומה – יכול להיות שלא היתה מגיעה לתוצאה זו והיתה
- 9 נותרת עם הפסד הון שאפשר ולא היתה יכולה לקזז אותו כנגד רווח הון אחר.
- 10 משמע, אין ספק שחברת האם הפיקה תועלת מסיווג ההכנסה מהתמלוגים בהתאם להסכם
- 11 השומה. לא ניתן אפוא, לטעמי, לאפשר לחברת האם להגיע לתוצאה מיסויית עדיפה לפי
- 12 הסכם השומה במישור מס הכנסה ומע"מ, לפי סיווג ההכנסה כפי שהוסכם בהסכם השומה,
- 13 ומנגד לאפשר למערערות לסטות מההסכמה ולטעון לסיווג אחר לצרכי קבלת מענק קורונה.
- 14 ראו והשוו לעניין זה ע"א 8659/12 רויכמן נ' פקיד שומה חיפה בפסקה 19; וכן ראו ע"א
- 15 732/15 פקיד שומה נ' בנלי פסקה 7.
- 16 זאת ועוד, ועדת הערר נקלעה לכלל טעות גם בקביעתה לפיה המשיבה לא הוכיחה כי הסכמת
- 17 הצדדים להסכם השומה חלה על דבר מה נוסף מלבד קביעת גובה המס שתשלם חברת האם.
- 18 ראשית, בכל הקשור והמתייחס להכנסה מהתמלוגים, הסכם הפשרה אינו קובע את גובה
- 19 המס בגין הכנסה זו, אלא הוא קובע עיקרון של חלוקת סיווג ההכנסה מהתמלוגים לפי היחס
- 20 של 80/20. דהיינו, לא מדובר בהסכם שומה שהוסכם בו על סכום המס לתשלום. למשל, כאשר
- 21 פקיד השומה טוען כי יש לשלם מס בסכום של 100 ₪ ואילו הנישום טוען כי יש לשלם מס
- 22 בסכום של 50 ₪ ובסופו של יום הצדדים מגיעים להסכמה כי ישולם מס בסכום של 75 ₪.
- 23 במקרה הנדון, לא משנה כלל מה סכום התמלוגים השנתי שתקבל חברת האם מהמכירה
- 24 המסחרית של הגז – על 80 אחוז מכל סכום כאמור שיתקבל היא תשלם מס פירותי, ועל 20%
- 25 - תשלם מס רווח הון. כאמור לעיל, העובדה כי הוסכם שחלוקה זו תחול גם בשנות המס
- 26 הבאות בגין כל סכום שיתקבל בעתיד, מלמדת על כך שמדובר בהסכמה עקרונית ולא
- 27 בהסכמה מסוג של "קניית סיכון" מחושב ומוגדר.
- 28 על כן, ובניגוד לקביעת ועדת הערר בפסקה 38 להחלטתה, לא מדובר בקביעה שרירותית של
- 29 סכום מס לתשלום. מדובר כאן במנגנון מוסכם לסיווג ההכנסה (להבדיל מסכום המס



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 לתשלום), שממנו ייגזר סכום המס לתשלום בשנות המס שבשומה, לרבות בשנת המס 2019,
2 שהיא שנת הבסיס לצורך חישוב המענק, ובכל שנות המס העתידיות שבהן תופק הכנסה
3 מתמלוגים.
- 4 80. שנית, ועדת הערר לא נתנה משקל ראוי, אם בכלל, לעובדה שאינה שנויה במחלוקת לפיה
5 הסכם השומה הראשון נחתם ביום 11.3.2021, כאשר בקשת המענק של המערערת 1 הוגשה
6 עוד ביום 11.2.21 ובקשת המענק של המערערת 2 הוגשה עוד ביום 14.2.21 – דהיינו, לפני
7 החתימה על הסכם השומה הראשון.
- 8 לא למותר לציין, שפקיד השומה לא היה מודע לכך שהמערערות הגישו בקשה למענק קורונה,
9 טרם שנחתם הסכם השומה הראשון בינו לבין חברת האם.
- 10 מי שצריך היה להפנות את תשומת ליבו של פקיד השומה לעובדת הגשת הבקשות למענקי
11 קורונה – זו חברת האם של המערערות, והיא לא פעלה בהגינות המתבקשת ולא ציינה עובדה
12 זו בפני פקיד השומה. על כן, ממילא פקיד השומה לא יכול היה ולא צריך היה לדעת כי יש
13 צורך לציין דבר מה במפורש בהסכם השומה בעניין מענק הקורונה.
- 14 דומני, כי בנסיבות אלה רשאית המשיבה להניח כי אילו חברת האם הייתה מפנה תשומת לבו
15 של פקיד השומה לעובדה, שהחברות הבנות, המדווחות עימה באיחוד עוסקים, הגישו בקשה
16 למענקי קורונה וכי לסיווג ההכנסה כהונית או פירותית - סיווג שעמד על הפרק לצורך הסכמי
17 השומה - יש רלוונטיות גם לבקשות למענקי קורונה, היה פקיד השומה דואג להבהיר במסגרת
18 הסכמי השומה כי סיווג זה חל גם באשר למענקי הקורונה, או, לכל הפחות, מסרב באופן
19 מפורש לבקשת חברת האם לציין בהסכמי השומה כי סיווג זה אינו חל באשר למענקי
20 הקורונה. כך או כך, נושא זה בוודאי שהיה "על השולחן" במסגרת הדיונים על הסכמי
21 השומה, אם וככל שחברת האם היתה מגלה לפקיד השומה אודות הבקשות למענקי הקורונה
22 שהגישו המערערות, חברות הבנות שלה. משלא עשתה כן, חזקה היא שאילו נושא זה היה
23 נידון, הקביעות לגביו לא היו מיטיבות עם המערערות.
- 24 81. בנוסף, כאשר המשיבה, היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות, דנה בבקשות
25 המענק של המערערות – היא לא ידעה אודות הסכם השומה הראשון, מאחר והמערערות לא
26 טרחו לגלות עובדה מהותית ורלבנטית זו למשיבה.
- 27 יצוין, כי המערערות וחברת האם פעלו בזמנים סמוכים מול זרועות שונות ברשות המיסים,
28 שלא ידעו באותה עת האחת על ההליך השונה שניהלו המערערות וחברת האם מול הזרוע
29 האחרת.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 מי שידעו בוודאות על ניהול כל ההליכים שנעשו במקביל ועם טיעונים שונים וסותרים – היו
 - 2 המערערות וחברת האם. לטעמי, מדובר בהתנהלות שאינה בתום לב ואינה בשקיפות
 - 3 ובהגינות הנדרשת מנישומים מול רשות המס. המערערות צריכות היו להציג בפני המשיבה
 - 4 את דבר קיומו של הסכם השומה הראשון מיד לאחר שנחתם, וחברת האם היתה צריכה
 - 5 להציג בפני פקיד השומה את העובדה כי הוגשו על ידי המערערות בקשות למענקי קורונה,
 - 6 טרם שנחתם הסכם השומה הראשון.
82. יתר על כן, ביום 3.6.2021 דחתה המשיבה את בקשות המענק של המערערות. המערערות
- 7 הגישו ביום 21.6.21 השגות על הודעות הדחיה של בקשות המענק. ההשגות נדחו תחילה ביום
 - 8 3.1.22 בשל כך שהיו לא מנומקות, ולאחר שניתנה רשות להגיש השגות מתוקנות ואף התקיים
 - 9 דיון – נדחו ההשגות המתוקנות ביום 11.12.22.
 - 10
- 11 לא למותר להדגיש, כי ביום 30.8.2021 חתמה חברת האם על הסכם השומה השני מול פקיד
 - 12 השומה ביחס לשנות המס 2017-2019, ולא ציינה את עובדת הגשת בקשות המענק או ההשגה
 - 13 שהוגשה על ידי המערערות בפני פקיד השומה, ומנגד – המערערות לא ציינו בהשגות או בדיון
 - 14 בהן את דבר הסכם השומה השני.
- 15 סבורני, כי התנהלות זו אינה ההתנהלות ההגונה ותמת הלב המצופה מנישום ואדם המנהל
 - 16 הליכים שונים במקביל מול זרועות שונות של רשות המיסים.
- 17 על כן, עמדתי היא כי ועדת הערר טעתה גם בעניין זה, עת קבעה (ראו פסקה 39 להחלטתה)
 - 18 כי התנהלותן חסרת תום הלב של המערערות "אינה משנה את עצם העניין". התנהלות בלתי
 - 19 הגונה וחסרת תום לב, הכוללת הסתרת מידע שעשוי היה להוביל לחידוד או לנקיטת עמדה
 - 20 ברורה ומפורשת על ידי הצד שכנגד, כפי שהובהר לעיל, בוודאי שהינה בעלת משמעות והשלכה
 - 21 לקביעה בדבר קיומו של השתק ומניעות.
83. זאת ועוד, סבורני כי הטיעון שהעלו המערערות בפסקה 25 לתגובתה לבקשה לפיצול הדיון –
- 22 הינו טיעון מוקשה, לאור ההשתלשלות הכרונולוגית של העניינים כפי שפורטה לעיל.
 - 23
- 24 לא ניתן לקבל טענה לפיה הסכם השומה לא התייחס לנושא מענק הקורונה, ולכן לא ניתן
 - 25 להחיל את עקרונות הסכם השומה ביחס להכנסה מהתמלוגים גם לעניין מענק הקורונה.
 - 26 כאמור לעיל, ברור כי פקיד השומה לא היה מודע כלל להגשת הבקשות למענקי קורונה על ידי
 - 27 המערערות, ולכן עניין זה לא מצא ביטוי מפורש בהסכם השומה.
- 28 למעשה, וכפי שהוסבר לעיל, ההיפך הוא הנכון – מאחר והמערערות היו מודעות לדבר
 - 29 החתימה על הסכמי השומה – אילו רצו שסיווג ההכנסה מהתמלוגים תוחרג לצורך הבקשות



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 למענקי קורונה – היו הן, או יותר נכון – חברת האם היא זו שהיתה צריכה להציף את הסוגיה
2 בפני פקיד השומה ולקבל החרגה מסודרת במסגרת הסכם השומה – בחלק של ההערות
3 להסכם כפי שנעשה ביחס למגוון הסוגיות שהסכמי השומה הסדירו. משלא עשתה כן –
4 הפרשות הראויה והנכונה היא כי עקרונית סיווג ההכנסה מהתמלוגים על פי הסכם השומה
5 יחולו גם לצרכי קביעת העמידה בתנאי הסף של חוק הקורונה.
- 6 84. המערערת ביקשו להסתמך על פסק הדין בעניין **ערוץ 10**, בטענה כי הסכם פשרה שבעלי דין
7 עושים בעניין אחד אינו מחייב אותם או משתיק אותם בעניין אחר.
- 8 אין בידי לקבל טענה זו של המערערת.
- 9 85. אקדים ואציין כי פסק הדין בעניין **ערוץ 10** עסק במחלוקת בסוגיה מתחום דיני לשון הרע.
10 בתמצית יאמר, כי פסק הדין הנ"ל עסק בפרסומים שנעשו בערוץ 10 בעניינה של מירי רגב, אז
11 שרת התרבות והספורט, בעניין התקשרות עם משרד פרסום ללא מכרז וניסיון לתיאום
12 גרסאות בעניין זה בין גורמים בכירים במשרד הנ"ל. בפרסום נטען כי היתה קיימת היכרות
13 מוקדמת בין שרת התרבות והספורט לבין הפרסומאי עמו היתה ההתקשרות. טענה זו לא
14 זכתה לתגובה מצד השרה והפרסומאי טרם הפרסום.
- 15 בעקבות הפרסומים הגישו השרה רגב והפרסומאי תביעות לשון הרע נגד ערוץ 10 ואחרים.
16 הפרסומאי חזר בו מתביעתו לאחר שהושג הסכם פשרה בינו לבין הנתבעים במסגרת הליך
17 גישור, במסגרתו פרסמו הנתבעים הודעה בתקשורת לפיה הפרסומאי אינו מקורב לשרה רגב
18 ולא היתה היכרות מוקדמת בינו לבינה.
- 19 התביעה של השרה רגב נדחתה בבית משפט השלום, והוגש על פסק הדין ערעור לבית המשפט
20 המחוזי, שהתקבל בחלקו. בית המשפט המחוזי קבע כי לא עומדת לנתבעים הגנת אמת
21 בפרסום, נוכח קיומו של השתק שיפוטי. זאת, לאור ההודעה לתקשורת שיצאה בעקבות
22 הסכם הפשרה בתביעה של הפרסומאי – כי לא היה קשר או היכרות מוקדמת בין השרה רגב
23 לפרסומאי – נקבע כי בהקשר זה נשללת האפשרות לטעון אמת בפרסום בקשר עם הטענה של
24 קיומה של היכרות מוקדמת.
- 25 86. על רקע זה בחן כבוד השופט סולברג, בין השאר, את נושא ההשתק השיפוטי באופן כללי,
26 וספציפית את הנושא של השתק שיפוטי הנובע מהליך שהסתיים בפשרה. פסק הדין בעניין
27 **ערוץ 10** מציג את שתי האפשרויות שנידונו בפסיקה, בדרך עשוי להיווצר השתק שיפוטי
28 בעקבות הליך מוקדם שהסתיים בפשרה: הראשונה – השתק בעל דין מלסתור טענות
29 שהעלה במהלך ההליך המוקדם, טרם ההגעה לפשרה. השנייה, והרלבנטית לענייננו – ניתוח
30 הסכם הפשרה המוקדם והשתק בעל דין מלסתור עמדות הנשקפות ממנו.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

בסופו של דבר, מצא בית המשפט לקבוע בעניין ערוץ 10 כי לא קיים השתק שיפוטי בעניינם של הנתבעים באותה פרשה.

כבוד השופט סולברג ביקש לשרטט את גבולות תחולתו של כלל ההשתק השיפוטי, בשים לב למשמעויותיו הכבדות, בין היתר בנוגע לזכותם של בעלי דין המבקשים לממש את זכות הגישה שלהם לערכאות ולקבל את יומם בבית המשפט, וכן בשים לב למטרת גילוי האמת שהיא מטרה ראשונה במעלה בהליך השיפוטי. לכן, סבר כבוד השופט סולברג כי יש לנהוג בזהירות בכל הנוגע להרחבת תחומי התפרשותו של כלל ההשתק השיפוטי.

87. בנוסף, צוין בפס"ד ערוץ 10 כי הסיבה להצדקה הנמוכה יותר לשימוש בכלל ההשתק השיפוטי, כאשר מדובר בהליך שהסתיים בפשרה, היא שהטעמים של מניעת הכרעות סותרות ושמירה על האמון בבית השפט – משקלם נמוך יותר במצב דברים זה. הטעמים הנותנים להצדקת השימוש בהשתק השיפוטי במקרה כזה הם טעמים של הגינות בעל הדין ומניעתו מלנצל את ההליך המשפטי לרעה. כבוד השופט סולברג אף סבר כי לא ניתן בהכרח לקבוע כי סתירה של עמדה שהוצגה והוסכמה בהסכם פשרה – משמעה חוסר הגינות או ניצול לרעה של ההליך השיפוטי, ועל כן סבר כי אין במצב דברים שכזה כדי להצדיק את הצבתו של המחסום הדיוני הקשיח של השתק שיפוטי, "ודאי לא בכלל המקרים".

עיקר ההנמקה שנתן לכך כבוד השופט סולברג היא:

"בכל הנוגע להסכמי פשרה רבים, השימוש בהשתק השיפוטי שעוצב בעניין הפניקס לא יתאפשר כלל, או שהוא יהיה קשה, בעייתי ויפתח פתח לריבוי התדיינות, שלאחריו גם סיכון לטעויות שיפוטיות. לא פעם ולא פעמיים, כורתים בעלי דין הסכמי פשרה 'שותקים', כלומר: הסכמים המתייחסים לשורת התוצאה בלבד, ללא קביעות המתייחסות ישירות לפלוגות הפרטניות שהתגלעו ביניהם במסגרת ההליך. במצב דברים זה, על מנת להחיל את כלל ההשתק השיפוטי, במסגרת ההליך המאוחר, ידרש בית המשפט לנתח את ההסכם השותק, כדי 'לחלץ' ממנו את העמדות שגולמו בו. תהליך 'הנדסה לאחור' שכזה, נראה ככר פורה להתדיינות לא פשוטה, ובסופו רובץ גם הסיכון לטעות; בשים לב למשמעויות מרחיקות הלכת של החלת ההשתק השיפוטי, כמפורט לעיל, סבורני כי יש לנקוט משנה זהירות בהתייחס לטעויות מעין אלה (ראו: עניין הפניקס, פסקה 2 לפסק הדין של חברי, השופט עמית; לעמדה דומה, בהתייחס להשתק פלוגתא שלאחר הסכם פשרה, ראו: רוזן-צבי, מורה נבוכים, עמוד 831). אמנם, טעם זה יפה בעיקר להסכמי פשרה 'שותקים', כך שאין בו בהכרח כדי ללמד על היחס הראוי להסכמי פשרה הכוללים קביעות מפורשות ביחס לפלוגות ספציפיות; ברם, נראה כי לא אחת קו הגבול בין המצבים לא יהיה בהיר לחלוטין, מה שעשוי גם כן לשמש פתח להתדיינות ולמחלוקות – טעם שגם בעטיו תיתכן עדיפות לשלילה גורפת של השתק כאמור, חלף נתינת דברינו לשיעורין."



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 לפיכך, סבר כבוד השופט סולברג כי מצב דברים כזה ייצור, בין השאר, סיכונים של הרתעת
 - 2 בעלי דין מלהגיע להסכמי פשרה ופגיעה באינטרס הציבורי של עידוד הגעה לפשרות.
- 88.
- 3 בפסקה 12 להודעה מטעם המשיבה בעניין המשך ניהול הערעור פירטה המשיבה את נימוקיה
 - 4 מדוע אין להחיל את ההכרעה בעניין **ערוץ 10** על המקרה הנדון, וטענות המשיבה בעניין זה
 - 5 מקובלות עליי.
- 6 כפי שצינתי לעיל, לא ניתן לטעון כי נמנעה מהמערערות זכות הגישה לערכאות – שהרי חברת
 - 7 האם **בחרה** שלא לנהל ערעור מס, בידיעה כי במקביל לשומות מס ההכנסה שהוצאו לה בגין
 - 8 סיווג ההכנסה מהתמלוגים, מתנהל הליך של בקשה למענק קורונה על ידי חברות בנות שלה,
 - 9 הן המערערות.
- 10 לעמדתי, סטייה מעקרונות הסיווג של ההכנסה מהתמלוגים כפי שנקבעו בהסכמי השומה
 - 11 תביא לחתירה תחת התכלית והעקרונות העומדים ביסוד כללי ההשתק. קבלת טענות
 - 12 המערערות במסגרת הערעור דנן, ובמסגרת החלטת ועדת הערר, בדבר היעדר התחולה של
 - 13 הסכמי השומה על העניין הנדון – מהווה פגיעה באמון הציבור במערכת המשפט, שכן אין
 - 14 לקבל כי סיווג ההכנסה יהיה אחד לצרכי מס הכנסה ומע"מ והסיווג יהיה אחר רק לצורך
 - 15 קבלת מענק קורונה.
- 16 כשם שרשות המיסים מחויבת בסיווג זה לכל דבר ועניין – כך גם מחויבת חברת האם בסיווג
 - 17 זה, ובהתאמה גם החברות הבנות שלה, הן המערערות. כפי שהדגשתי בעניין **כלל תעשיות** –
 - 18 חובת ההגינות ותום הלב הן חובות הדדיות בין האזרח הנישום לרשות השלטונית, ואין
 - 19 לאפשר פגיעה בעיקרון הדדי זה.
- 89.
- 20 כאמור לעיל, עמדתי היא כי המערערות וחברת האם לא פעלו בהגינות הנדרשת מהן, ואף
 - 21 ועדת הערר סברה כי נפלו פגמים בהתנהלותן.
- 22 אלא שוועדת הערר לא נתנה את המשקל הנכון והראוי לפגמים אלו.
- 23 זאת ועוד, וכפי שפורט בהרחבה לעיל, הסכמי השומה אינם הסכמים "שותקים" המציגים
 - 24 את "שורת התוצאה בלבד", דהיינו - את שורת המס לתשלום, אלא הם קובעים קביעה
 - 25 עקרונית ומהותית הנוגעת לסיווג ההכנסה מהתמלוגים, כהכנסה הונית או פירונית; ברור
 - 26 כי חברת האם היתה מודעת לכל ההשלכות האפשריות של חתימתה על הסכמי השומה והיא
 - 27 אף הסכימה להחילם על כל שנות המס העתידיות לבוא, בכל הקשור להכנסות מהתמלוגים.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

יתר על כן, בניגוד למצב העובדתי בעניין פסק הדין של ערוץ 10, במקרה הנדון מדובר על הסכמי שומה – שעל ייחודיותם, חשיבותם והיותם קבועים במסגרת הוראות פקודת המס הכנסה – עמדתי לעיל. אבחנה זו הינה מהותית ועיקרית בבחינת השאלה של קיומו של השתק שיפוטי בשל קיומו של הסכם שומה (ראו פסק דין רויכמן לעיל).

אם לא די בכל אלה, הרי שברור כי הסוגיה שהיתה בבסיס המחלוקת בערר (ובערעור דגן) זהה למחלוקת שהיתה מול פקיד השומה ושבעקבותיו בחרה חברת האם להגיע להסדר השומה. לטעמי, אי החלת הכלל של השתק שיפוטי ייצור אפקט מצנן מבחינת פקיד השומה מלהגיע להסכמות, ובכך תהיה משום פגיעה בסמכויותיו ובמילוי תפקידו בהתאם להוראות הפקודה – וזאת אין לאפשר.

יתר על כן, יש לזכור כי הפסיקה בעניין ערוץ 10 ניתנה בהקשר העובדתי והמשפטי של אותה פרשה, ובסופו של דבר נועדה לצמצם את הכלל של ההשתק השיפוטי, אך לא למנוע את השימוש בו במקרים המתאימים – והמקרה הנדון כאן בהחלט מיועד לשימוש בכלל ההשתק השיפוטי.

כמו כן, יש לתת את הדעת לדברים שנאמרו בפסקה 87 לפסק דינו של כבוד השופט סולברג בעניין ערוץ 10, שם נקבע:

”כמו כן, דומני כי כבר עצם קיומה של התלבטות בכל הנוגע להשתקת בעל דין מלסתור טענות שהעלה במסגרת הליכים מינהליים (לבטים שאפיינו גם את המצדדים ב'כלל המוחלט' – ע"א 4330/07 מוזס נ' מדינת ישראל – משרד הבריאות בית חולים רמב"ם חיפה, פסקה מד [פורסם בנבו] (5.3.2009); ע"א 739/13 בן-ציון נ' המועצה המקומית אבן יהודה, פסקה י [פורסם בנבו] (6.10.2014)), מלמדת אף היא, כי לא כל אמרה שנאמרה מחוץ לגדרי הליך משפטי, תקים מחסום דיוני בדמות השתק שיפוטי; ודברים אלה יפים אף לאחר שנתקבלה הגישה אשר נכונה להחיל השתק שיפוטי גם בהתייחס לטענות שהועלו לפני גופים מינהליים (על כך ראו למשל: ע"א 8659/12 רויכמן נ' מדינת ישראל – פקיד שומה חיפה, פסקה 19 [פורסם בנבו] (10.12.2014); ע"א 732/15 פקיד שומה נ' בנלי, פסקה 7 [פורסם בנבו] (21.3.2016)). אף אם אין באמור ראייה ניצחת לדבר, נראה כי יש בכך לכל הפחות 'זכר' לדבר (על-פי: משנה, שבת ט, ד).”

90. לא למותר לומר, כי בהתאם מקובלות על טענות המשיבה בעניין קיומו של מעשה בית דין פיסקאלי במקרה הנדון בהתאם לעקרונות שנקבעו בפסק הדין בע"א 490/13 פלומין נ' פקיד השומה חיפה (24.12.2014).

יישום השיקולים אותם התווה בית המשפט בעניין פלומין לבחינת סוגיית השתק פלוגתא, מוליד למסקנה כי יש לקבל את טענות המשיבה כי הסכמי הפשרה הקימו מעשה בית דין מסוג השתק פלוגתא בעניין סיווג ההכנסה נשוא מחלוקת. כך, שיקול סופיות הדיון – מבטא את חשיבות מניעת כפל התדיינות והחשיבות לעשות צדק עם כל מי שהיה צד להתדיינות.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 23-12-6314 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

- 1 מאחר ושאלת סיווג הכנסה נידונה כבר בין חברת האם לבין פקיד השומה במסגרת הליכי
 - 2 שומה, ונסתיים בהסכם שומה, אזי הליך הערר והערעור דגן מהווים כפל התדיינות באותה
 - 3 סוגיה בדיוק; שיקול שינוי החלטות רשות מנהלית – הסכם שומה הוא חלק מההליך השומתי
 - 4 כפי שנקבע בפקודה לפיכך, סטייה מהסכם השומה משמעה ניסיון לשנות את החלטת הרשות
 - 5 המנהלית; התדיינות חוזרת עם רשות ביוזמת הפרט – יש מקום להגביל התדיינות חוזרת עם
 - 6 רשות המיסים ביוזמת הנישום – בוודאי כאשר ההליך השומתי מול פקיד השומה התנהל
 - 7 במקביל להגשת הבקשות למענקי הקורונה ובמקביל לדחייתן על ידי המשיבה וניהול ההשגות
 - 8 בעניין זה; שיקולים מיוחדים לדיני מס – מחייבים גמישות בהפעלת הכלל של השתק פלוגתא,
 - 9 מאחר וכל שנת מס עומדת בפני עצמה, אך במקרה הנדון הסכמי השומה נחתמו במקביל
 - 10 להליך הגשת הבקשות למענקים וכאשר הוסכם כי מנגנון הסיווג של ההכנסה מהתמלוגים
 - 11 יחול על כל השנים העתידיות.
92. לאור כל האמור לעיל, סבורני כי יש לדחות את הערעור, אך זאת מהטעמים של סופיות הסכמי
- 12 השומה, מניעות, השתק שיפוטי והשתק פלוגתא. מנימוקים אלו, אני קובעת כי אין מקום
- 13 לדון לגופן של טענות המערערות בעניין סיווג ההכנסה מהתמלוגים כהכנסה הונית ואין גם
- 14 מקום לדון בטענה כי מדובר ב"מכירת ציוד".
93. אכן, השימוש בכלים של מניעות והשתק עשויים להוביל למצב דברים בו בית המשפט אינו
- 16 יורד לחקר האמת. כך גם במקרה דגן. אלא שיש לחזור ולהזכיר כי חברת האם **בחרה** שלא
- 17 לרדת לחקר האמת ולא לנהל הליך של ערעור מס בכל הקשור לסיווג ההכנסה מהתמלוגים
- 18 כפירותית או הונית.
- 19 בעניין זה עליי לציין, כי חלקה המשמעותי של החלטת ועדת הערר עסק בניסיון לסווג את
- 20 ההכנסות מהתמלוגים, כאשר ועדת הערר הגיעה למסקנה כי מדובר בהכנסה פירותית, לפי
- 21 נימוקים שפורטו בהחלטתה – ראו פסקאות 45-60.
- 22 נימוקי ועדת הערר בעניין סיווג ההכנסה יותר מראויים להרהור נוסף ואינם חפים מטעויות
- 23 משפטיות ומהסקת מסקנות, שלכל הפחות, יש לראותן כשנויות במחלוקת.
- 24 עם זאת, וכאמור לעיל – אינני סבורה כי יש מקום לדון במסגרת פסק הדין בערעור דגן בנושא
- 25 של סיווג ההכנסה מהתמלוגים לגופה, וזאת לאור הקביעה וההסכמה שבהסכמי השומה,
- 26 אשר תחולתה היא עד תום תהליך הפקת ההכנסות מתמלוגים ממאגר "תמר".
- 27 93. מאותם טעמים אינני סבורה כי הערעור דגן הוא ההליך המתאים לדיון בשאלה האם
- 28 ההכנסות מהתמלוגים הן בגדר הכנסה מ"אנונה" כפי טענתה החלופית של המשיבה בערעור
- 29 זה.
- 30



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

המשיבה טענה לסיווג ההכנסות מהתמלוגים כ"אנונה" במסגרת נימוקי השומה בצו (נספח 1 לכתב התשובה לערעור). עם זאת, וכאמור, חברת האם בחרה שלא להגיש ערעור מס הכנסה על השומה בצו שהוצאה לה, ולא לענות לטענת סיווג ההכנסה מהתמלוגים כאנונה. בית משפט זה ביושבו לדון בערעור מנהלי על החלטת ועדת הערר לענייני קורונה – לא ידון במחלוקת שהמקום לדון בה היה במסגרת ערעור מס הכנסה, שלא הוגש.

94. בשולי הדברים, אומר כי המשיבה טענה גם כי לוועדת הערר אין כלל סמכות לדון בסיווג של הכנסה, גם אם לא היה הסכם השומה – ראו פסקה 10 לבקשת המשיבה לפיצול הדיון. לטעמי, המשיבה שוגה בעניין זה. אכן, ברגיל הסמכות לקבוע את אופן סיווג ההכנסה של נישום היא סמכות הנתונה למנהל מע"מ או לפקיד השומה.

אך במצב דברים בו סיווג ההכנסה לא הגיע לפתחם של מנהל מע"מ או פקיד השומה, טרם שוועדת הערר נדרשה לדון בעניין סיווג הכנסה, למשל בהקשר של קביעת גובה מחזור העסקאות, הרי שלטעמי ועדת הערר מוסמכת לדון בעניין זה, הנדרש לצורך הכרעתה בשאלת המענק, ואין מקום לעצור את הליך הערר ולבקש הכרעה מפקיד השומה או מנהל מע"מ – שכן הליכי שומה אורכים זמן ואף מקנים זכות ערעור, וקביעה כאמור כפי שסבורה המשיבה שיש לקבוע – עומדת בסתירה למטרות של חוק הקורונה שנועד ליצור מנגנון יעיל ומהיר לצורך בחינת הזכאות למענק קורונה, ויש בה כדי לרוקן מתוכן את סמכות ועדת הערר.

עם זאת, כל האמור בעניין זה הוא בבחינת למעלה מן הצורך, בנסיבות הקונקרטיות של המקרה הנדון, וממילא טענת חוסר סמכות שכזו לא הועלתה על ידי המשיבה במסגרת הליך הערר.

סוף דבר:

95. דין הערעור להידחות מכל הטעמים והנימוקים שפורטו לעיל. המערערות אינן נכנסות בגדרו של חוק הקורונה מאחר ואינן עומדות בתנאי הסף של מחזור עסקאות שאינו עולה על 400 מיליון ₪ בשנת 2019, בשל כך ש- 80% מההכנסות מהתמלוגים הן הכנסות פירותיות ולכן מחזור העסקאות של איחוד העוסקים במסגרתו מדווחות המערערות עולה על 400 מיליון ₪.

המערערות יישאו בהוצאות המשיבה ובשכר טרחת עורך דינה בסך כולל של 25,000 ש"ח, אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והפרשי הצמדה כחוק מהיום ועד תשלומם המלא בפועל.



בית המשפט המחוזי בחיפה בשבתו כבית-משפט לעניינים מנהליים

עמ"נ 6314-12-23 כרמל כימיקלים בע"מ ואח' נ' רשות המיסים – היחידה לטיפול
במענק השתתפות בהוצאות קבועות

תיק חיצוני:

1 המזכירות תשלח את פסק הדין לבאי כוח הצדדים.

2

3 ניתן היום, כ"ג ניסן תשפ"ה, 21 אפריל 2025, בהעדר הצדדים.

4


אורית וינשטיין, שופטת

5

6

7

8