

**בפני:**

**כב' השופט רון סוקול**

**המערערת**

**מעוף מתכות אל ברזליות בע"מ  
ע"י ב"כ עוה"ד עמית קריגל ועודד נח ממשרד משה מזרחי ואח'**

**נגד**

**המשיב**

**פקיד שומה חיפה  
ע"י ב"כ עוה"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)**

### **פסק דין**

1. ערעור על החלטת המשיב, אשר דחה השגה שהגישה המערערת על שומת מס שהוצאה לה על פי סעיף 145 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] לשנת 2011. המחלוקת בתיק עוסקת בטענת המערערת בדבר זכותה ליהנות מהטבות מס על פי חוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. מחלוקת זו משתרעת על פני מספר מחלוקות משנה, ובהן הטענה בדבר זכאות להטבות בשל ההימנעות מהתקנת תיקון נדרש לתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007, בטענה כי יש לראות במערערת ובחברת האם המחזיקה במלוא מניותיה של המערערת כמפעל אחד לצורך חישוב היקף הייצוא המזכה בהטבה, בטענות כנגד החלטת המשיב, שדחה בקשה לפתיחת שומות על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה ועוד.

2. נפתח את הדיון בתיאור קצר של הרקע העובדתי. לאחר מכן נסקור בקצרה את המסגרת המשפטית הרלבנטית, ולבסוף נדון בטענות השונות הדרושות להכרעה.

### **רקע**

3. המערערת, מעוף מתכות אל ברזליות בע"מ, הייתה במועדים הרלבנטיים להכרעה חברה פרטית רשומה בישראל, שעיסוקה בייצור מוצרי מתכת שונים. למערערת היה מפעל באזור התעשייה בקרית חיים והיא מכרה את תוצרתה ללקוחות בישראל ומחוצה לה.

4. המערערת נוסדה בשנת 1996 ובשנת 2005 נרכשו מלוא מניותיה על ידי חברת מתכות פינקלשטיין בע"מ (להלן: חברת האם). גם חברת האם עוסקת בתחום המתכות ושתי החברות מייצרות ומוכרות מוטות מסגסוגת נחושת (מע/1 סעיף 4). בשנת 2015, כלומר לאחר המועדים הרלבנטיים להליך זה, התמזגו המערערת וחברת האם לחברה אחת ולמעשה חיי המערערת הגיעו לקיצם (ראו: מע/1 סעיף 7 ונספח "ה" למע/1).

5. מעדויות המערערת מתברר כי החל ממועד רכישת מניותיה, החלו המערערת וחברת האם לתכנן מהלכים לאיחוד פעילותן. החברות ביקשו להקים מפעל חדש משותף ובחנו אפשרות לגיוס הון (סעיף 6 למע/1). בשנת 2012 עברו החברות למתחם ייצור משותף באזור התעשייה אלון תבור ואף קיבלו אישור למענק ממרכז ההשקעות (נספח "ד" למע/1). כיום נהנית החברה הממוזגת ממעמד של "מפעל מועדף" כמוגדר בסעיף 18א לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק העידוד) ונהנית מההטבות המוענקות למפעלים מועדפים.
6. עוד מתברר כי בעבר, משנת 2005, הוכרה המערערת כמפעל מאושר על פי חוק העידוד וזכתה להטבות מס בהתאם לסעיף 51 לחוק, בתנאים כאמור באישור מיום 17.5.2009 שצורף כנספח "ז" למע/1.
7. בהתאם לחובתה על פי הפקודה, הגישה המערערת לפקיד השומה דוחות שנתיים על הכנסותיה. הדו"ח על הכנסות המערערת לשנת 2011 הוגש לפקיד השומה ביום 16.1.2013 (ראו נספח "א" לתצהיר מש/1). הדו"ח התייחס אך ורק להכנסותיה של המערערת ולא כלל כל התייחסות להכנסותיה של חברת האם (דו"ח סולו). חברת האם מצידה הגישה לפקיד השומה דו"ח על הכנסות לשנת 2011 ביום 12.7.2012 (מש/3 סעיף 8). גם חברת האם הגישה את הדו"ח על הכנסותיה שלה בלבד ולא כללה בו את הכנסות המערערת.
8. בדו"ח על הכנסותיה ביקשה המערערת ליהנות מהטבות המס על פי חוק העידוד ודיווחה על הכנסתה כהכנסה ממפעל מועדף. המערערת אף צירפה ביום 25.5.2011 "הודעה שנתית למפעל מועדף שהוא מפעל תעשייתי" (טופס 901א'), שבו פירטה את הכנסותיה בחלוקה לאזורי מכירה.
- על פי הודעה זו, היו סך מכירותיה של המערערת בשנת 2011 בסך של 96,400,972 ש"ח, מתוכם 85,792,849 ש"ח מכירות בישראל, 5,556,779 ש"ח מכירות לאירופה ו- 5,051,344 ש"ח מכירות לצפון אמריקה.
- על פי הנתונים שאינם שנויים במחלוקת, היו סך מכירות המערערת בייצוא ישיר לחו"ל כ-11% מסך המכירות. כן מוסכם כי המערערת ייצאה בייצוא עקיף, דהיינו מכירה בישראל של רכיבים הנכללים במוצר שמיוצא על ידי מפעל אחר, 32% מסך מכירותיה (ראו: מע/1 סעיף 10 ומש/1 סעיף 8).
9. פקיד השומה לא קיבל את הצהרותיה של המערערת ודחה את דרישתה לחשב את המס החל על הכנסותיה כהכנסות ממפעל מועדף על פי חוק העידוד. פקיד השומה קבע כי המערערת אינה עומדת בתנאים הקבועים בחוק העידוד לקבלת הטבות המס. המחלוקת העיקרית נוגעת להיקף הייצוא הישיר והעקיף הנדרש על פי סעיף 18א(ג)(2) להכרה במפעל המערערת כמפעל בר תחרות.
10. ביום 30.9.2013 הוציא המשיב למערערת שומה על פי מיטב השפיטה, שבה חושב המס על הכנסותיה על פי הפקודה, ללא הטבת המס על פי חוק העידוד. על שומה זו הגישה המערערת השגה (השגה מיום 29.10.2013). במהלך דיוני ההשגה טענה המערערת כי

יש לבחון את עמידתה בתנאי חוק העידוד ואת היקף הייצוא כנדרש להגדרת מפעל מועדף, תוך התחשבות בהיקף הייצוא של חברת האם. טענות אלו נדחו וביום 28.1.2015 נדחתה ההשגה. על החלטת המשיב בהשגה הוגש ביום 30.8.2015 הערעור לבית משפט זה.

11. בשים לב לטענה כי יש לבחון את היקף הייצוא של המערערת, תוך התחשבות בייצוא על ידי חברת האם, הגישה המערערת ביום 26.1.2016 בקשה לפתיחת השומה על פי סעיף 147 לפקודת מס הכנסה. בבקשה עתרה לאפשר לה את פתיחת השומות על מנת שתוכל להגיש דוחות מאוחדים על הכנסותיה, ביחד עם חברת האם. המערערת הפנתה להוראות סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, הקובע תנאים להגשת דוחות מאוחדים של חברת האם ובנותיה (הבקשה סומנה נספח "יד/1" למע/1) וטענה כי אלו מתמלאים בנסיבות המקרה.

בקשה זו לפתיחת השומות נדחתה בהחלטת פקיד השומה מיום 22.2.2016 (נספח "יד/2" למע/1).

12. בהסכמת הצדדים, כמפורט בהודעה מיום 27.3.2016, תוקנה הודעת הערעור לבית משפט זה בדרך של הוספת טענות ערעור גם כנגד החלטת המשיב שלא לפתוח את השומה.

#### **המסגרת המשפטית הנוגעת לחוק העידוד**

13. כדי להבין את טענות הצדדים וטרם שנצלול אל נבכי המחלוקות, ראוי לפרט בקצרה את המסגרת המשפטית הרלבנטית להכרעה. ההליך הנוכחי עוסק בהטבת מס על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959. חוק העידוד נחקק לפני שנים רבות ועבר שינויים רבים ותיקונים שונים במהלך השנים. תכליתו של חוק העידוד היא לעודד ייצור מקומי, לעודד יזמות, לעודד פעילות כלכלית באזורים מועדפים, ליצור תשתית למקומות עבודה, לעודד ייצוא וליתן כלים למגזר העסקי בישראל להתמודד בשוק תחרותי בינלאומי. מטרת החוק נכללות בסעיף 1, הקובע בנוסחו היום, כדלקמן:

**"מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם -**

**(1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה;**

**(2) שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים;**

**(3) יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא."**

נוסח זה שונה במעט מהנוסח שקדם לתיקון 68 לחוק (ס"ח 2271 התשע"א - 6.1.2011, עמ' 165), שבו הוגדרו המטרות בנוסח שונה מעט וכללו, פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולותיה הכלכליות, ניצול מלוא כושר הייצור של מפעלים קיימים וכן שיפור מאזן התשלומים, קליטת עליה וכו' (על תכלית החוק ראו:

ע"א 5272/15 דל-פק מערכות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (6.7.2016);  
ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה  
בע"מ (21.2.2010); ע"א 8269/02 פקיד שומה חיפה נ' כרמל אולפיינס בע"מ, פ"ד  
נט(1) 499 (2004); ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא  
בע"מ, פ"ד מט(3) 209 (1995).

14. חוק העידוד קובע מסלולי הטבה שונים (ראו: ב' כחלון עידוד השקעות הון 51 (2013);  
בג"צ 976/07 קלגן מוצרי פלסטיק בע"מ נ' מרכז השקעות על פי החוק לעידוד  
השקעות הון (29.12.2011); ע"א 8269/02 הנ"ל). בין השאר מעניק החוק הטבות  
במסלול מענקים, שמשמעו השתתפות המדינה בהשקעות היזם בהתאם לתכנית  
שאושרה (כיום, לאחר תיקון 68, צומצם מסלול המענקים רק למפעלים תיירותיים,  
סעיף 41א); מתן ערבויות מדינה; ומתן הקלות במס (הטבות המס מפורטות בפרק  
השביעי לחוק העידוד).

15. חוק העידוד מעניק הטבות שונות למגזרים עסקיים שונים. ענייננו רק בהטבת המס  
המוענקת על פי החוק. הפרק השביעי לחוק העידוד כולל שורה של הוראות בדבר  
הטבות מס לעסקים השונים. החוק כולל הגדרות שונות למפעלים שיהיו זכאים  
להטבות המס. בין היתר מעניק חוק העידוד הטבות מס למפעלים שחלק ניכר  
ממוצריהם מיועדים לייצוא (ראו: סעיף 51א לחוק). ההטבות אינן מוענקות לכל מפעל  
יצרני אלא רק למפעל המוגדר כ"מפעל בר תחרות".

סעיף 18א(ג) לחוק העידוד עוסק בהגדרת מפעל בר תחרות שיהנה מהטבות המס. עד  
תיקון 68 משנת 2011 קבע הסעיף בחלקו הרלבנטי לענייננו, כדלקמן:

"(ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב):

(1) לגבי מפעל תעשייתי, למעט מפעל תעשייתי כאמור בפסקה (2),  
יתקיים בו, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, אחד מאלו:

(א) [.....]

(ב) [.....]

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל,  
הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות.

(2) לגבי מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר  
על ידי מפעל תעשייתי אחר - מתקיימים בו התנאים שקבעו  
השרים; לענין זה, "מפעל תעשייתי אחר" - מפעל תעשייתי שהוא  
מפעל מוטב או מפעל מאושר [...]."

16. רואים אנו כי ההטבה ניתנה למפעל העומד באחת משתי החלופות; הראשונה, יצוא  
ישיר של 25% לפחות מהמכירות לשוק מסוים שגודלו לפחות 12 מיליון תושבים;  
השנייה, יצוא עקיף של מוצרים המשמשים רכיבים במוצר בהתאם לתנאים שיקבעו  
השרים.

תנאים אלו נקבעו בתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-2007 (להלן: תקנות ייצוא עקיף). תקנות אלו קובעות מתי ייצוא עקיף יזכה את המפעל בהטבות. אחד התנאים שנקבעו בתקנות, כנוסחן במועד הרלבנטי לשומה מושא תיק זה, פורט בתקנה 2(א)(3), שהוא הרלבנטי לענייננו.

וכך קבעה התקנה:

**"אם הוא מפעל באזור אחר, מכירותיו בשוק מסוים בשנת המס, אינן עולות על 50 אחוזים מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס או ש-50 אחוזים או יותר ממכירותיו בשנת המס הן מכירות בשוק מסוים, כמשמעותו בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק, ובלבד שסכום המכירות שלו לא פחת מ-20 מיליון שקלים חדשים";**

משמע, הזכאות להטבות למפעל המוכר מוצר לייצוא תוענק בין אם מכירותיו בייצוא ישיר עולות על 25% מסך מכירותיו, ובין אם מכירותיו בייצוא עקיף עולות על 50% מסך מכירותיו. חישוב המכירות שיביאו להטבה הן רק מכירות לשוק מסוים כפי שהוגדר בתקנות (עד תיקון מס' 70, מכירות לשוק שתושביו הם 12 מיליון ומעלה).

17. בתיקון 68 תוקנו הגדרות המפעלים הזכאים להטבת המס. הגדרת "מפעל מוטב" צומצמה רק למפעל תיירותי והוספה הגדרה של "מפעל מועדף". הגדרה זו כוללה בסעיף 51 לחוק, הקובע כי "מפעל מועדף" הוא "מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-1(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת".

גם סעיף 18א(ג)(2), העוסק בזכאות למפעל המוכר מוצרים בייצוא עקיף, תוקן וכיום מורה הסעיף כדלקמן:

**"(2) לגבי מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר - מתקיימים בו התנאים שקבעו השרים; לענין זה, "מפעל תעשייתי אחר" - מפעל תעשייתי שהוא מפעל מוטב, מפעל מועדף, מפעל תעשייתי שבבעלות חברה בבעלות ממשלתית מלאה שמתקיימות בו הוראות סעיפים קטנים (ב) ו-1(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי, או מפעל מאושר, או שהיה מפעל כאמור, שמתקיים בו האמור בפסקה (1) [...]."**

למרות שינוי הוראת סעיף 18א(ג)(2), הקובעת כי תנאי הזכאות למפעל המייצא בייצוא עקיף ייקבעו על ידי השרים, לא שונו במשך מספר שנים תקנות ייצוא עקיף ולא נכללה בהן התייחסות מפורשת למפעל המוגדר כ"מפעל מועדף", הגדרה שלא נכללה בחוק העידוד לפני תיקון 68. ודוק, בתקנה 3 לתקנות ייצוא עקיף, הוגבלה תחולת התקנות על "[...] מפעל או על הרחבת מפעל, לפי העניין, שאושרה לגביו תכנית [...] ועל מפעל מוטב כהגדרתו בסעיף 51 לחוק", דהיינו רק על "מפעל מאושר" או "מפעל מוטב". אין הוראות תחולה לגבי מפעל המוגדר בעקבות תיקון 68 כ"מפעל מועדף".

18. עוד נזכיר כי במסגרת תיקון 68 שונתה גם דרך חישוב ההכנסות המזכות בהטבה ונקבע כי לשם קביעת מפעל בר תחרות, במקום חישוב ממוצע המכירות ב-3 שנות מס, או חישוב של המכירות בגין כל חלק של הרחבה במפעל, ייערך חישוב שנתי לכל שנת מס שוטפת.

19. כדי להשלים את המסגרת המשפטית, נפנה את תשומת הלב גם לחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן: חוק התעשייה), אשר נועד לעודד וליתן תמריצים והטבות לחברות העוסקות בתעשייה. חוק התעשייה חל רק על חברה בעלת "מפעל תעשייתי" שמוגדר כמפעל "[...] **שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית** [...]". החוק, שהעניק בעבר הטבות מס נרחבות לחברות תעשייתיות, צומצם, וכיום מעניק הטבות ספורות ובהן זכות לניכוי פחת לנכסי קניין רוחני, זכות לניכוי הוצאות הנפקה, והזכות להגשת דוחות מאוחדים של חברות הקשורות זו בזו בבעלות, בבחינת "חברת אם" ו"חברה בת", ובפעילות בקו ייצור אחד (סעיף 23 לחוק התעשייה).

20. להשלמת התמונה נספר כי רק ביום 18.6.2017, כלומר לאחר הגשת סיכומי הטענות בתיק, תוקנו תקנות ייצוא עקיף והוספה התייחסות למפעל מועדף. כיום קובעת תקנה 3 לתקנות הוראת תחולה כדלקמן:

**"תקנות אלה יחולו בשנת המס 2004 ואילך על מפעל או על הרחבת מפעל, לפי הענין, שאושרה לגביו תכנית ביום כ"א באדר ב' התשס"ה (1 באפריל 2005) או אחריו, ועל מפעל מועדף או על מפעל מוטב שהוא מפעל תעשייתי כהגדרתם בסעיף 51 לחוק."**

עוד חשוב לציין, כי תוקנה גם תקנה 2 וכיום די בכך כי מחזור המפעל התעשייתי האחר, המוכר את מוצרי המפעל המועדף, יהיה 15 מיליון ש"ח במקום 20 מיליון ש"ח, כפי שנקבע בתקנה לפני תיקונה האחרון.

#### טענות הצדדים

21. לאורה של המסגרת המשפטית נפרט את טענות הצדדים הדרושות להכרעה.

המערערת טענה בערעורה ובסיכומיה המקוריים כי עם תיקון סעיף 18א(ג) לחוק העידוד, במסגרת תיקון 68, והוספת הביטוי "מפעל מועדף", היה על מחוקק המשנה לתקן גם את תקנות ייצוא עקיף ולקבוע הוראות בדבר תנאי הזכאות להטבות במס למפעל מועדף המייצא בייצוא עקיף. מחדלן של הרשויות לתקן את התקנות משנת 2011 ועד לאחרונה גרמה למערערת "נזק מנהלי" (פסקה 21 לסיכומים), שכן נמנעה האפשרות לקבוע תנאים חדשים על בסיס שיג ושיח ציבורי, באופן שיאפשר למערערת ליהנות מהטבות המס.

המערערת מדגישה כי הסכמת פקיד השומה להחיל את תקנות הייצוא העקיף, החלות על מפעל מוטב, גם על מפעל מועדף, אינה מרפאת את המחל באי התקנת תקנות חדשות במשך שנים כה רבות. להשלמת טענה זו הדגישה המערערת כי בהעדרן של

תקנות עדכניות רשאי בית המשפט לקבוע את שומות המערערת על פי שיקול דעתו ועל כן מבקשת היא כי בית המשפט יפעל בהתאם ויקבע כי היא זכאית להטבות המס.

עם פרסום התקנות החדשות ולאחר שניתנה לצדדים הזדמנות להשלים את טענותיהם, הוסיפה המערערת טיעון משלים. המערערת טענה כי אין בתיקון 2017 כדי לפגוע בטענותיה, שכן אם היו נדונות התקנות בשנות המס הקודמות, ייתכן ונוסחן היה שונה. כך למשל מתברר כי נוסח התקנות שאושר שונה מנוסח טיוטת התקנות שהוצגה על ידי המשיב, במיוחד לגבי היקף מחזור העסקאות של המפעל התעשייתי האחר.

22. המערערת טוענת לחלופין, כי יש לבחון את עמידתה בתנאי הזכאות על פי תקנות ייצוא עקיף מתוך בחינה מאוחדת של מכירותיה ושל מכירות חברת האם. המערערת מדגישה כי על פי סעיף 23 לחוק התעשייה, היא זכאית הייתה להגיש דוחות מאוחדים עם חברת האם. הגשת הדוחות המאוחדים מחייבת לטענתה את חישוב היקף המכירות לייצוא ישיר ולייצוא עקיף במאוחד. חישוב שכזה היה מביא למסקנה כי המכירות המשותפות ממלאות את תנאי הזכאות. המערערת מבהירה כי שתי החברות פועלות במפעל אחד העוסק באותו תחום - ייצור מוטות נחושת. חלק ניכר מהנהלת החברות משותף, תהליכי הייצור משותפים והמוצרים דומים. בסופו של יום, החברות גם התמזגו לחברה אחת.

22. המערערת מבהירה כי רק בשל כך שסברה כי היא זכאית להטבות גם ללא איחוד הדוחות, נמנעה מהגשת דוחות מאוחדים. על כן, כך לטענתה, היה על המשיב לאפשר את פתיחת השומות והגשת דוחות מאוחדים של שתי החברות. בעניין זה, מוסיפה המערערת וטוענת כי נפלו גם פגמים דיוניים בהחלטה הדוחה את הבקשה לפתיחת השומות, ובין היתר בכך שלא נערך דיון לשמיעת טענותיה.

23. המשיב מצדו מבקש לדחות את הערעור על כל חלקיו. לטענת המשיב אין בעיכוב שחל בתיקון תקנות ייצוא עקיף כדי להעניק למערערת סעד כלשהו. המשיב מבהיר כי החליט להחיל את התקנות גם על מפעל מועדף וכי התנאים להכיר בזכויות מפעל מוטב על פי התקנות משמשים גם להכרה בזכאות של מפעל מועדף. המשיב סבור כי תיקון התקנות בשנת 2017 אינו משנה את המסקנה אלא להיפך, התיקון רק הבהיר את שקבע המשיב עצמו, כלומר כי התנאים הקבועים בתקנות ייצוא עקיף יחולו גם על מפעל מועדף. השינוי בהיקף המחזור הנדרש מהמפעל התעשייתי האחר אינו רלבנטי למחלוקות בתיק זה ונובע משיקולים נפרדים. בכל מקרה, גם אם היו התקנות מתוקנות מיד עם תיקון חוק העידוד, לא היה בכך להועיל למערערת, שהרי היקף מכירותיה בייצוא העקיף נופל מ-50% כנדרש.

המשיב טוען גם כי בכל מקרה אין לחשב את היקף מכירותיה של המערערת ביחד עם היקף מכירותיה של חברת האם.

לבסוף, טוען המשיב כי לא נפל כל פגם בהחלטה שלא לפתוח את השומות. המערערת לא הצביעה על כל עילה המצדיקה את פתיחת השומות וטענתה כי ברצונה להגיש כיום דו"ח מאוחד עם חברת האם אינה עילה לפתיחת שומות. המשיב מדגיש כי חברת האם הגיעה להסכם עם פקיד השומה וכי שומתה סגורה בהסכם.

## דיון והכרעה

24. כפי שאפרט להלן, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להידחות על כל חלקיו. לא שוכנעתי כי אי התקנת תיקון לתקנות ייצוא עקיף, בסמוך לתיקון חוק העידוד, מצדיקה את קבלת שומת המערער; לא מצאתי כי בתיקון משנת 2017 יש להביא למסקנה כי אילו היה התיקון מתקבל מיד לאחר תיקון חוק העידוד הדין היה שונה; לא מצאתי כי ההליך הנוכחי מתאים למתן סעד בדבר תיקון תקנות באופן רטרואקטיבי או לקביעת הסדר שיפוטי במקום הסדר חקיקתי; לא שוכנעתי גם כי המערער ניזוקה בדרך כלשהי מהעיכוב בתיקון התקנות או כי נפל פגם מנהלי בהליך; לא שוכנעתי כי אילו היו מתוקנות התקנות יחד עם תיקון חוק העידוד, הדבר היה מועיל בדרך כלשהי לתובעת, מה גם שהמשיב החיל על מפעל מועדף, מיד לאחר תיקון חוק העידוד, את ההסדרים החלים על מפעל מוטב לפי התקנות; לא מצאתי גם כי נפל פגם בהחלטת המשיב שלא לפתוח את שומת המערער.

להלן נרחיב את הדיון בטענות השונות.

### מה הנפקות לכך שתקנות ייצוא עקיף לא תוקנו בסמוך לתיקון חוק העידוד

25. בתיקון 68 לחוק העידוד שונתה הוראת סעיף 18א(ג)(2) ולראשונה נקבע כי מפעל "תעשייתי אחר" שעשוי לזכות בהטבת מס, יכלול גם מפעל מועדף. באותו תיקון גם הוספה ההגדרה ל"מפעל מועדף". מתן הטבות המס למפעל המייצא מוצרים בייצוא עקיף הותנה בעמידה בתנאים שיקבעו השרים.

המערער מדגישה כי השרים התקינו את תקנות ייצוא עקיף טרם תיקון 68, אולם נמנעו במשך מספר שנים מלתקן לאחר תיקון 68 לחוק. מאחר ובעת התקנת התקנות, טרם הוגדר בחוק "מפעל מועדף", עוסקות התקנות רק בחישוב היקף המכירות בייצוא עקיף למפעלים המוגדרים כ"מפעל מוטב" ו"מפעל מאושר". תקנות אלו אינן רלבנטיות לשומה מושא הדיון, כך לטענתה, שהרי בתיקון החוק בוטלה הגדרת מפעל מאושר והגדרת מפעל מוטב צומצמה, ומנגד הוספה הגדרת מפעל מועדף.

כדי לצקת תוכן בתקנות ולהגשים את תכלית התיקון, כך לטענת המערער, נדרש תיקון של התקנות וקביעת מבחני חישוב המכירות בייצוא עקיף למפעל מועדף. תיקון שכזה נעשה רק בחודש 6/2017 ואינו חל על שנת המס שבדיון.

26. תקנות ייצוא עקיף לא תוקנו במשך מספר שנים והן המשיכו לחול על מפעלים "מוטבים" ו"מאושרים". המשיב מסכים כי ראוי היה לתקן את התקנות ולהתאימן להגדרות החוק, אולם אינו סבור כי העיכוב בתיקון התקנות פגע במערער או כי בית המשפט רשאי לשום את המערער על פי שיקול דעתו, כאילו היא זכאית ליהנות מהטבות למפעל מועדף. המשיב מדגיש כי בהעדר תיקון ושינוי לתקנות, יש להחיל את ההוראות בדבר "מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב" גם על מפעל מועדף. המשיב אף הוציא הנחיה מתאימה, כך שבפועל חלו תקנות ייצוא עקיף גם על כל מפעל מועדף, בדיוק כפי שנקבע בסופו של יום בתקנות מ-2017.



דומני כי הדין בעניין זה עם המשיב.

27. סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד, מורה כי יראו במפעל תעשייתי כמפעל בר תחרות הנהנה מהטבות המס, כאשר מכירותיו הן במסגרת ייצוא עקיף (כלומר מכירת מוצרים המהווים רכיב במוצר אחר), אם יעמוד בתנאים שיקבעו השרים.

הוראה זו בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד, שנכללה גם בנוסח הקודם לתיקון 68, הטילה חובה על השרים להתקין תקנות לביצוע. השרים אכן עמדו בחובתם והתקינו את תקנות ייצוא עקיף, תקנות אשר התייחסו, כאמור לעיל, להוראות הסעיף טרם תוקנו בתיקון 68. השרים לא עשו שימוש בסמכות להתקין ולתקן את התקנות לאחר תיקון 68 לחוק והתעכבו בתיקון התקנות במשך 6.5 שנים, עד שהתקינו את התקנות מ-2017.

28. בתי המשפט התחבטו לא אחת בשאלות הנובעות ממחדלה של הרשות המבצעת להתקין תקנות לביצועו של חוק (ראו: י' זמיר **הסמכות המינהלית** כרך א' 209, 210 (2010)).

בתי המשפט הבחינו בין מצבים שונים; מחד גיסא, מצבים בהם הפעלת החוק ויישום הוראותיו תולים עצמם בהתקנת תקנות. בהעדרן של התקנות, נמצאת החקיקה חסרה ולא ניתן לפעול על פי החוק (ראו למשל בג"צ 303,313/63 **הרמתי נ' מנהל מס רכוש וקרן פיצויים**, פ"ד יח(2) 356 (1964); בג"צ 129/59 **לנגה נ' שר המשפטים**, פ"ד יג 2138, 2139 (1959); בג"צ 2557/05 **מטה הרוב נ' משטרת ישראל**, פ"ד סב(1) 200 (2006); רע"א 3855/92 **שילת - מושב עובדים של העובד הציוני נ' לוי** (8.10.1992)). מאידך גיסא, נמצאו מקרים שונים בהם בתי המשפט פסקו כי גם בהעדרן של תקנות לביצוע ניתן ליישם את הוראות החוק ולהגשים את תכליתן (ראו למשל בג"צ 6662/94 **חורש נ' היועץ המשפטי לממשלה**, פ"ד נא(1) 372, 383 (1997); בג"צ 6195/98 **גולדשטיין נ' אלוף פיקוד המרכז**, פ"ד נג(5) 317, 331 (1999); בג"צ 939/05 **ברבי נ' שר התמ"ת** (18.6.2007); רע"א 8532/14 **דחלאן נ' עזבון אמיתי** (31.3.2015)). עוד הבחינו בתי המשפט בין מקרים בהם קבע המחוקק כי סמכות השרים להתקנת התקנות היא סמכות חובה, לבין מצבים בהם החוק הקנה לשרים סמכות שברשות בלבד (ראו בג"צ 939/05 הנ"ל; בג"צ 256/15 **איגוד מורי הנהיגה - אגודה שיתופית בע"מ נ' שר התחבורה** (3.3.2016); רע"א 3855/92 הנ"ל).

29. הלכות אלו עוסקות בהתקנת תקנות ראשוניות, שתפקידן מתן כלים לביצוע וליישום הוראות החוק. המקרה שבפנינו שונה, שכן השר התקין את תקנות ייצוא עקיף והמחלוקת עוסקת רק בשאלת עדכון ותיקון התקנות לאור תיקון החוק בתיקון 68.

30. כאשר מאושר תיקון לחוק ונדרש תיקון והתאמה של התקנות, הנסיבות שונות, שכן יש לבחון האם על אף תיקון החוק ניתן ליישם את הוראותיו ולבצען במסגרת התקנות התקפות. לא כל תיקון בחוק מחייב בהכרח שינוי התקנות; הדבר מותנה בהוראות החוק המתקן, בהוראות המעבר הכלולות בו, בטיבו של התיקון ובאפשרות להתאים את התקנות התקפות לחוק החדש בדרך של התאמת פרשנותן להוראות החוק החדש (ראו לדוגמה בשי"פ 6595/08 **יעקובסון נ' מדינת ישראל** (10.8.2008)). במקרה שכזה יש

כמובן לבחון האם התקנות התקפות ותואמות ומשרתות את תכלית החקיקה של החוק המתקן, האם לשון החוק מחד גיסא ולשון התקנות מאידך גיסא, יכולות לכלול פירוש המיישב בין החוק לתקנות, האם החוק המתקן ניתן ליישום וביצוע על ידי התקנות התקפות ועוד.

31. בענייננו, החוק המתקן הוסיף את הגדרת "מפעל מועדף" וגרע את הגדרת "מפעל מאושר". תקנות ייצוא עקיף קובעות את התנאים להכרה במפעל בר תחרות המוכר מוצרים בייצוא עקיף, ומתייחסות ל"מפעל מאושר" ו"מפעל מוטב", אך אינן מתייחסות ל"מפעל מועדף".

המשיב הסכים להחיל את הוראות התקנות על מפעל מועדף ולהכיר במפעל מועדף כזכאי להטבות אם יעמוד באותם תנאים שנקבעו למפעל מאושר (ראו למשל החלטת מיסוי 2254/12). האם די בכך?

32. אין חולק כי ראוי היה שהשרים יתאימו את תקנות ייצוא עקיף ואת ההגדרות בתקנות להוראות החוק החדש מיד לאחר תיקון 68 לחוק העידוד ולא ימתינו שנים כה רבות. עם זאת, איני סבור שלאור העובדה שתיקון התקנות התעכב, לא ניתן היה להחיל על מפעל מועדף, בדרך של פרשנות, גם טרם תיקון בשנת 2017.

33. כידוע, הלכה היא כי יש לשאוף להרמוניה חקיקתית, דהיינו לשאוף לפרש את כל מערכת החקיקה, חוקי היסוד, חוקים רגילים וחקיקות משנה, כמשתלבים זה בזה ומשלימים זה את זה (ראו א' ברק **פרשנות במשפט** חלק שני - פרשנות החקיקה 327, 333 (1993)). אין ספור פעמים נאמר על ידי בתי המשפט כי בפירוש החקיקה יש להניח "[...] כי מטרתה של החקיקה היא במציאת הרמוניה חקיקתית, אשר תאפשר קיום זה בצד זה של דברי החקיקה השונים" (ראו למשל בג"צ 174/85 חסן נ' מפקד כוחות צה"ל באזור יהודה ושומרון, פ"ד לט(3) 245, 247 (1985)).

34. פרשנות חוק אינה קפואה, והיא עשויה להתאים עצמה לשינויי חקיקה. כבר בבג"צ 58/68 שליט נ' שר הפנים, פ"ד כג(2) 477, 513 (1970) אומר השופט זוסמן כי "דיבור שבחוק הוא יצור החי בסביבתו. הוא מקבל צביונו מהקשר הדברים", ובע"א 2000/97 לינדורן נ' קרנית - קרן לפיצוי נפגעי תאונות דרכים, פ"ד נה(1) 12, 32 (1999) אומר השופט ברק:

"אכן, המובן שיש ליתן לדיבור שבחוק - כגון הדיבור "בן זוג" - אינו קבוע ועומד לעולמים. החוק הוא חלק מהחיים, והחיים משתנים. עם השינוי במציאות משתנה גם הבנת החוק. לשון החוק עומדת על מכונה, אך משמעותה משתנה עם "תנאי החיים המשתנים" [...].

החוק משתלב במציאות החדשה. כך מדבר חוק ישן אל האדם המודרני. מכאן הגישה הפרשנית, כי "החוק מדבר תמיד" (always speaking) (ראו F.A.R. Bension *Statutory Interpretation* [88], at p. 686). הפרשנות היא תהליך מתחדש. יש לתת תוכן מודרני ללשון הישנה, בכך יקטן הפער בין החוק לבין החיים. על רקע זה נכון לומר, כפי שאמר רדברוך, כי הפרשן עשוי להבין את החוק טוב יותר מיוצר החוק, וכי החוק הוא לעולם חכם מיוצרו (ראו G.

**Radbruch "Legal Philosophy" *The Legal Philosophies of Lask, Radbruch and Dabin* [89], at p. 141. מכאן הגישה הפרשנית המקובלת באנגליה, שלפיה יש ליתן לחוק פרשנות שהיא updating (בניין שם [88], בעמ' 686). אכן, החוק הוא יצור חי, פרשנותו צריכה להיות דינמית. יש להבינו באופן שישתלב במציאות המודרנית ויקדם אותה."**

35. כך גם כאשר עומדים אנו לפרש חקיקת משנה, מצווים אנו לחפש את הפירוש המתאיב והמשתלב עם החקיקה הראשית ולהתאים את הפירוש לשינויי החקיקה. א' ברק, בספרו **פרשנות החקיקה** לעיל, עמ' 337, אומר:

**"תפישה של הרמוניה חקיקתית מובילה למסקנה כי יש לשאוף לפירוש שימנע סתירה בין חקיקת משנה לבין חקיקה ראשית. סתירה זו פוגעת בהרמוניה החקיקתית ויש להימנע ממנה. על כן, מבין שני פירושים אפשריים של חקיקת משנה יש לבחור באותו פירוש המיישב בין חקיקה ראשית לבין חקיקת משנה והמונע סתירה ביניהן."**

הדברים מצאו ביטוי גם בפסיקה, ובתי המשפט הבהירו כי על בית המשפט לבחור, בעת פרשנות חקיקת משנה, את הפירוש המתאיב עם החקיקה הראשית, הנותן תוקף להנחה כי מחוקק המשנה ביקש ליישם את החקיקה הראשית ולא לחרוג מסמכותו (ראו למשל בג"צ 571/81 הפטקה נ' בית הדין הארצי לעבודה, פ"ד לו(3) 477, 486 (1982); בג"צ 333/85 אביאל נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד מה(4) 581, 590 (1991)).

36. לענייננו, ביטול המושג "מפעל מאושר" בחוק העידוד והוספת המושג "מפעל מועדף", יצר מצב חדש. כדי ליהנות מהטבת המס למפעל בר תחרות, נדרש הנישום המבקש זאת להיכלל באחד משני המסלולים; יצוא ישיר בהיקף כנדרש בסעיף 18(ג) לחוק העידוד, דהיינו יצוא ישיר של יותר מ-25% מכלל הכנסתו; או במסלול השני, עמידה בתנאים שיקבעו השרים לייצוא עקיף. מפעל שהוגדר "מפעל מוטב" יכול היה לשכנע כי הוא עומד בתנאי תקנות הייצוא העקיף. לעומת זאת, מפעל שהוכר כ"מפעל מועדף" ייתקל בחסר בחקיקת המשנה, שכן על פי פשוטם של דברים, לא הותקנו על ידי השרים תקנות לקביעת תנאים להכרה במפעל מועדף במסלול הייצוא העקיף. תקנות הייצוא העקיף, טרם תיקונו בשנת 2017, חלו רק על מפעל מוטב ומפעל מאושר ולא קבעו את התנאים להכרה במפעל מועדף כמפעל בר תחרות במסלול הייצוא העקיף.

37. עם זאת, המשיב קיבל על עצמו בהנחיה פנימית להחיל על "מפעל מועדף" את אותם תנאים כפי שהוחלו על "מפעל מוטב" ועל "מפעל מאושר", דהיינו, התנאים שנקבעו בתקנות הייצוא העקיף טרם תיקונו בשנת 2017.

פרשנות זו שבה בחר המשיב מתיישבת עם תכלית החקיקה לאפשר למפעל מועדף ליהנות מהטבות המס גם במסלול הייצוא העקיף. אמנם יש בפירוש זה סתירה לכאורה ללשון התקנות המחילות את הוראותיו על "מפעל מאושר" ולא על "מפעל מועדף", אולם ברגע שהמחוקק בחר להחליף את הגדרות המפעלים הזכאים להטבות, ולקבוע כי ההטבה תינתן ל"מפעל מועדף" במקום ל"מפעל מאושר", ניתן היה לבצע החלפה

מתאימה בתקנות ולראות בתנאים שנקבעו למפעל מאושר כחלים על ההגדרה החלופית - מפעל מועדף.

38. פירוש אחר, ולפיו ללא תיקון התקנות לא יינתנו הטבות מס במסלול הייצוא העקיף למפעלים מועדפים, הוא מנוגד לתכלית החוק ולרצון לעודד פעולת ייצור שתכליתה ייצוא סחורות מישראל, גם במסלול הייצוא העקיף.

39. זאת ועוד, ראינו כי בסופו של יום, בשנת 2017, השלימו השרים את המלאכה ושינו את הוראת התחולה של תקנות הייצוא העקיף כך שיחולו גם על מפעל מועדף. התיקון לא נועד לשנות את הפירוש שניתן על ידי המשיב, אלא להבהיר כי התקנות יחולו על מפעל מועדף במקום על מפעל מאושר. שאר השינויים בתקנות, במיוחד בכל הנוגע להיקף המחזור של המפעל התעשייתי האחר, אינם נוגעים לתחולת התקנות על מפעל מועדף.

40. המערערת טוענת כי אם השרים היו דנים בתיקון התקנות בשנת 2011, היו התקנות מרחיבות את התחולה גם לייצוא עקיף בהיקף הנופל מ-50% מההכנסות, אולם לטענה זו אין כל עיגון. לא הובאו שום ראיות כי מאן דהוא סבר בשנת 2011 כי יש לשנות גם את התנאי בדבר אחוז המכירות. לא הובאה שמץ ראיה כי הייתה המלצה שכזו, כי הנסיבות חייבו תיקון שכזה וכדומה.

מדובר רק במשאלת לב של המערערת, ותקוותה כי תיקון התקנות והרחבת התחולה למפעל מועדף תביא גם לשינוי בתנאים להכרה במפעל בר תחרות, ולא בראיות או אפילו בהגיון. גם תכלית החקיקה לא חייבה שינוי בתנאים למתן ההטבה. גם בטיוטת התקנות, שצורפה לתצהירו של מר ליבוביץ' (מש/3), אין שינוי בתנאי בדבר אחוז ההכנסות מהייצוא העקיף (ראו גם עדותו של מר ליבוביץ', עמ' 9-8).

משמע, גם אם היו השרים מתקנים את התקנות בסמוך לתיקון 68 לחוק העידוד, לא היה בכך להועיל למערערת.

#### **תקיפה עקיפה**

41. נדרשת הערה נוספת. המערערת סבורה כי בית משפט זה מוסמך, במסגרת "תקיפה עקיפה", למלא את החסר ולהורות, בגדרו של ערעור על שומת המס, על השלמת החסר בתקנות או לקבוע כי בהיעדר תקנות חדשות תוכר המערערת כמפעל בר תחרות.

42. דומני, כי אפילו הייתי מגיע למסקנה כי לא ניתן, בדרך של פרשנות, להחיל את התנאים שבתקנות ייצוא עקיף גם על מפעל מועדף, הרי שמסגרת התדיינות בתיק זה אינה מאפשרת מילוי החסר וקביעת הוראות במקום המחוקק.

תקיפה עקיפה של מעשה מנהלי בהליך אזרחי משמעה העלאת טענות בדבר פגמים במעשה המנהלי בפני בית המשפט הדין במחלוקת אזרחית עם הרשות ואפילו עם אחרים (ראו רע"א 2063/16 גליק נ' משטרת ישראל, פסקה כ"ב לפסק דינו של השופט רובינשטיין (19.1.2017); ד' ברק-ארז משפט מנהלי כרך ד' 167 (2017)).

43 בגדרו של ערעור על שומת מס רשאי הנישום לטעון לפגמים במעשה המנהלי, בין לבטלות המעשה המנהלי ובין לנפסדות (ראו ד' ברק ארז הנ"ל, עמ' 173). עם זאת, בדרך כלל הליך "תקיפה עקיפה" של המעשה המנהלי ישמש כצינה ולא כחרב, דהיינו ישמש כהגנה מפני תוצאת המעשה המנהלי ולא כלי לשינוי המעשה המנהלי (ראו רע"א 2063/16 הנ"ל, בפסקה 2 לפסק דינו של השופט עמית, וכן בג"צ 3483/05 **די.בי.אס. שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת** (9.9.2007); י' זמיר "הביקורת השיפוטית על החלטות מינהליות: מפרקטיקה לתיאוריה" **משפט ועסקים** טו 225, 260-262 (2012)).

קשה לתחום את גבולות הסמכות של בית המשפט האזרחי בתקיפה עקיפה, אולם דומני כי ברור כי הליך התקיפה העקיפה אינו הליך מתאים למתן צווים לרשות המנהלית לפעול ולהתקין תקנות (ראו סקירה מקיפה של השיקולים להכיר בתקיפה עקיפה דנ"א 1099/13 **מדינת ישראל נ' אבו פריח ז"ל** (12.4.2015)). פסיקה המחייבת רשות לפעול ולהתקין תקנות, או "החלפת" הרשות המינהלית וקביעת הוראות במקומה, אינה עוסקת בענייני הפרטי של הנישום אלא בעלת השלכה רחבה על כלל הנישומים. על כן מקומו הראוי של הדיון במתן הוראות שכאלו מצוי בתקיפה הישירה ולא בתקיפה עקיפה. הליך של תקיפה עקיפה אף אינו הליך מתאים למתן סעד בגדרו יורה בית המשפט לרשות המנהלית להעניק לפרט הטבות שאינן קבועות בדין, רק בשל מחדלה של הרשות לקבוע תנאים לקבלת ההטבות (ראו לעניין הסעדים בתקיפה עקיפה דנ"א 398/09 **עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית** (14.4.2015)).

44. כאשר ישנה אפשרות ליישם את הדין הקיים בלי צורך להתערב בהחלטה המנהלית, בית המשפט הדין בטענות כנגד המעשה המנהלי יעדיף ליישם את הדין ולא להיכנס לנעלי בית המשפט המנהלי ולהעביר ביקורת מנהלית על הרשות (ראו ד' ברק-ארז הנ"ל, עמ' 183).

כך גם במקרה הנוכחי, אין מקום שבגדרו של ערעור על שומת מס, יורה בית המשפט לרשות המנהלית - השרים - להתקין תקנות, או ליתן הנחיות שימלאו את החסר בתקנות.

#### **הבקשה לפתיחת שומות**

45. לאחר הגשת הערעור על השומה, הגישה המערערת בקשה לפתיחת השומות. הבקשה הוגשה רק ביום 26.1.2016, ובגדרה נטען כי המערערת וחברת האם החלו, כבר בשנת 2012, בהליך מיזוג. בנסיבות אלו, רשאיות היו החברות להגיש דו"חות מאוחדים, על פי סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה. עוד נטען כי רק בשל תקלה טכנית לא הוגשה הבקשה להגשת דו"חות מאוחדים במועד. לבסוף נאמר כי אם היו מוגשים דו"חות מאוחדים, הייתה המערערת זוכה להיכלל בהטבות המס למפעל בר תחרות על פי חוק העידוד ולעמוד בתנאים שנקבעו בתקנות הייצוא העקיף.

46. בקשת המערערת נדחתה בהחלטה קצרה מיום 22.2.2016 (נספח "יד/2" ל-מע/1). בהחלטה פורטו שני נימוקים; המערערת לא הגישה במועד בקשה לאיחוד הדו"חות; לא אירע שינוי מהותי המצריך את פתיחת השומות.

בקשה לעיון חוזר בהחלטה (בקשה מיום 23.2.2016) נדחתה אף היא.

47. המערערת הדגישה בטענותיה כי המערערת וחברת האם פעלו בתחום זהה ולמעשה עבדו כמפעל אחד. הדברים מוצאים ביטוי בדו"חות הכספיים של החברות, בהחלטות הדירקטוריון ובסקירת הפעילות של החברות. על כן, כך נטען, החברות עומדות בתנאים להגשת דו"חות מאוחדים על פי סעיף 23 לחוק התעשייה.

המערערת מאשרת כי לא ביקשה הגשת דו"חות מאוחדים במועד, ומבהירה כי טענה לחשוב כי תיהנה מהטבות המס גם ללא איחוד הדו"חות. די בכך, כך לטענתה, כדי להוות נימוק מספיק להארכת המועד להגשת דו"חות מתוקנים ולפתוח השומות לצורך כך. המערערת מוסיפה וטוענת כי נפלו פגמים בהחלטת המשיב שלא לקבל את הבקשה לפתוח שומות, ובמיוחד מדגישה כי המשיב לא ערך כל שימוע בעל-פה ולא אפשר לה לשטוח טענותיה בטרם מתן החלטה.

48. דין טענות המערערת להידחות. הגשת דו"חות מאוחדים של חברת אם וחברת בת על פי סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה, מסורה לשיקול דעת החברות. סעיף 23 קובע:

**"(א) חברת אם כמשמעותה בפסקה (1) להגדרת חברת אם בסעיף 22 וכן חברת אם כמשמעותה בפסקה (2) להגדרה האמורה, שהמפעלים התעשייתיים של כל חברות הבת שבשליטתה הם בני קו ייצור אחד, רשאית להגיש את הדו"ח לפי סעיף 131(א)(3) לפקודה במאוחד, אם הודיעו לפקיד השומה בכתב תוך שנת המס לגביה מוגש הדו"ח על כוונתן לעשות כן, ובלבד שאם שליטת חברת האם בחברת הבת הושגה לאחר תחילת חוק זה לא יהיו רשאיות להגיש דו"ח מאוחד אלא משנת המס השלישית שלאחר השגת השליטה.**

**(ב) לא היו כל המפעלים התעשייתיים של חברות הבת של חברת אם כמשמעותה בפסקה (2) להגדרת חברת אם, בני קו ייצור אחד, תהיה חברת האם רשאית להגיש דו"ח מאוחד רק עם חברת בת שבה מושקע הסכום הגדול ביותר מסך כל השקעותיה בחברות בת. לענין זה יראו מספר חברות בת שמפעליהם התעשייתיים הם בני קו ייצור אחד, כחברת בת אחת."**

הזכות לבקש הגשת דו"ח מאוחד מסורה לשתי החברות יחדיו, ובתנאי שעמדו במועדים שנקבעו לכך בדין והתקיימו לגביהן הדרישות שבדין (ראו ע"א 8783/14 צ.א.ג. תעשיות בע"מ נ' פקיד שומה תל אביב (23.8.2016)). ההחלטה האם לבקש להגיש דו"חות מאוחדים אם לאו, מסורה לחברות עצמן, אשר יכולות לעשות כן אם יסברו שהגשת הדו"חות המאוחדים תביא להן יתרון כלשהו, אותו לא יוכלו להשיג ללא איחוד הדו"חות (ראו גם ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21.2.2010)).

49. הגשת דו"חות מאוחדים לפי סעיף 23 צריכה להיעשות על ידי כל החברות המבקשות לאחד את דו"חותיהן - למעשה, את הכנסותיהן. סעיף 23 מורה כי החברות "רשאיות

**להגיש את הדו"ח [...]"**, משמע לכל אחת מהחברות לבדה אין זכות לכפות על האחרת הגשת דו"חות מאוחדים.

50. המחוקק אף הגביל את המועד להגשת הבקשה לאיחוד דו"חות. נקבע כי הבקשה תוגש בתוך שנת המס לגביה מוגש הדו"ח. הטעם בדבר הוא אפשרות הפיקוח על קיומם של התנאים לאיחוד הדו"חות, כמו הוכחת היותם של קווי הייצור מאוחדים, היקף האחזקה במניות וכדומה. הגשת בקשה במועד מאוחר יותר פוגעת באפשרות של פקיד השומה לעקוב ולפקח כי התקיימו התנאים לאיחוד הדו"חות.

51. במקרה הנוכחי, הבקשה לפתיחת השומות הוגשה רק בשנת 2016, כלומר שלוש שנים לאחר הגשת הדו"ח מושא הדין. הבקשה נומקה ברצון להגיש דו"ח מאוחד עם חברת האם. חברת האם מצדה לא ביקשה לפתוח את שומותיה. ודוקו, שומת המס של חברת האם לשנת 2011 נסגרה בהסכם שומה. כיצד ניתן לאחד את דו"ח המס של המערערת ללא פתיחת שומת המס של חברת האם? יתרה מזו, בשום שלב לא הביעה חברת האם רצון לאיחוד הדו"חות ולא ביקשה את האיחוד.

52. המערערת גם לא הצביעה על כל טעם ענייני המצדיק את פתיחת השומות. הטעם היחיד שהוצג והוגדר כ"טעות טכנית" היא הנחתה של המערערת כי תזכה להטבות המס גם ללא איחוד הדו"חות וההכנסות. זו אינה טעות טכנית, אלא טעות בשיקול הדעת של המערערת ושל חברת האם.

53. נזכור כי תכלית סעיף 147 לפקודה הוא איזון בין אינטרס הסופיות מחד לבין עיקרון הטלת מס אמת (ע"א 736/87 יעקובוביץ' נ' מנהל מס שבח מקרקעין-נצרת, פ"ד מה(3) 365 (1991); ע"א 3604/13 מנהל רשות המסים נ' אייזינגר (10.5.2015)).

כאשר פקיד השומה הוא היוזם את פתיחת השומה, ניצבים האינטרס לגביית מס האמת אל מול אינטרס ההסתמכות של הנישום. מאידך, כאשר יוזם הבקשה הוא הנישום, המבקש לפתוח את השומה ולתקן את דו"חותיו, ניצב האינטרס הציבורי. שינוי ותיקון שומה לבקשת נישום עלול לחייב השבת מס, לפגוע בתקציב הרשות הציבורית, ובכך לפגוע בציבור כולו, להכביד על הרשות שצריכה לערוך ביקורת מאוחרת וכדומה (השוו לשיקולים בנוגע להשבת מס ששולם ביתר, ע"א 1761/02 רשות העתיקות נ' מפעלי תחנות בע"מ, פ"ד ס(4) 545 (2006); ע"א 546/04 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (20.8.2009); ע"א 3602/97 נציבות מס הכנסה ומס רכוש - משרד האוצר נ' שחר, פ"ד נו(2) 297 (2001)).

54. המערערת הגישה דו"חותיה, ניהלה הליכי השגה וערעור, ולא העלתה במשך שנים כל טענה בנוגע לאיחוד הדו"חות עם חברת האם. חברת האם מצדה הגישה דו"חות וניהלה משא ומתן עם פקיד השומה, שהסתיים בהסכם שומה. קבלת בקשת המערערת תחייב את פתיחת שומות חברת האם, תחייב בירור של תנאי סעיף 23 הנ"ל, תחייב בדיקה מחודשת של כל ההכנסות, תשפיע גם על שומת המס של חברת האם וכדומה.

טעותה של המערערת לחשוב כי היא זכאית להטבת המס אינה עילה לפתיחת השומות. משבחרו המערערת וחברת האם להגיש דו"חות נפרדים, הרי שחובת ההגינות מחייבת

אותן לשאת במשמעות בחירתן ולא לשנות את החלטותיהן בדיעבד לפי שיקולי מס שהיו צריכים לעמוד בפניהן בזמן אמת.

55. חשוב לזכור כי גם אם היו נפתחות שומותיהן של שתי החברות אין בכך די כדי לקבל את עמדת המערערת ולהעניק לה את הטבות המס. הגשת דו"חות מאוחדים נועדה לאחד את ההכנסות של החברות (ראו ע"א 8783/14). איחוד הכנסות לצרכי קביעת חבות המס אינו מזכה בהכרח בהטבה על פי תקנות הייצוא העקיף, שכן תקנות ייצוא עקיף עוסקות בהיקף המכירות. איחוד ההכנסות אינו מחייב הכרה גם באיחוד המכירות ועל כן איחוד הדוחות לא יביא בהכרח למסקנה כי ניתן לאחד את המכירות ולהתבסס על אחוז המכירות המשותף לצורך קבלת ההטבה. השאלה האם איחוד דוחות מאפשר איחוד המכירות טרם הוכרעה ולאור האמור בע"א 8783/14, ייתכן שהמסקנה המתחייבת תהא כי אין באיחוד הדוחות די.

56. אין גם פגם בכך שהמשיב לא ערך למערערת שימוע בעל-פה בטרם דחה את הבקשה. סעיף 147(ג) לפקודה מחייב עריכת שימוע רק אם ההחלטה לפתוח את השומה עלולה להביא להגדלת השומה. כאשר המשיב דוחה בקשה של נישום לפתוח השומה, לא מדובר בהגדלת השומה, ועל כן לא קיימת חובה לערוך שימוע בעל פה (ע"א 1230/08 **תדיראן מוצרי צריכה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** 26.8.2012); רע"א 1586/13 **איצקובסקי נ' פקיד שומה רחובות** (2.5.2013)).

57. ניתן לסכם ולקבוע כי לא נפל פגם בהחלטה לדחות את הבקשה לפתיחת השומות, הן מחמת מועד ההגשה, הן בשל היעדר עילה, והן מחמת שלא נפל פגם בהחלטה המצריך התערבות שיפוטית.

#### סוף דבר

58. כפי שפורט בהרחבה לעיל, המערערת לא זכאית לקבלת הטבות המס למפעל בר תחרות על פי הוראות חוק העידוד. העיכוב בהתקנת תקנות הייצוא העקיף אינו יכול לשמש בסיס להענקת ההטבות למערערת. אין גם מקום להתערב בהחלטת המשיב שלא לפתוח את השומות.

אשר על כן, אני דוחה את הערעור. המערערת תשלם למשיב הוצאות הערעור בסך של 25,000 ש"ח.

ניתן היום, י"ד אב תשע"ז, 6 באוגוסט 2017, בהעדר הצדדים.

( - ) שופט