



## בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 6889/12

לפני: כבוד המשנה לנשיא מ' נאור  
כבוד השופטת א' חיות  
כבוד השופט א' שהם

המערערת: מלון חוף גיא בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה טבריה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בנצרת מיום  
20.7.2012 בתיק ע"מ 29160-10-10 שניתן על ידי כבוד  
הנשיא א' אברהם

תאריך הישיבה: י' באדר ב התשע"ד (12.03.2014)

בשם המערערת: עו"ד אמיל בן-עטר

בשם המשיב: עו"ד יאיר זילברברג

### פסק-דין

המשנה לנשיא מ' נאור:

בית המשפט המחוזי בנצרת (הנשיא א' אברהם) קבע כי המערערת אינה זכאית להטבת  
המס שביקשה ומכאן ערעורה לפנינו. לאחר ששקלתי את טענות הצדדים אציע לחברי  
לדחות את הערעור.

רקע נורמטיבי

1. סעיף 10(ב) בפקודת מס הכנסה [נוסח משולב], התשכ"ט-1969 (להלן –  
פקודת מס הכנסה או הפקודה) מעניק לשר האוצר סמכות לקבוע הנחה ממס בגין  
עבודה במשמרות למפעלי תעשייה שפעילותם העיקרית היא ייצורית.

<p>10. (א) [...] (ב) שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסה, לקבוע בתקנות הטבה ממס, לגבי הכנסה מעבודה במשמרת שניה או שלישית או מהענקה המשתלמת בעד פריון עבודה, במפעלי תעשייה שעיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, שקבע שר האוצר לאחר התייעצות עם שר התעשייה והמסחר, ויכול שיקבע לענין זה מפעלים מסויימים או לפי ענפי תעשייה" (ההדגשה הוספה – מ.נ.).</p>	<p>הנחה ממס על הענקה בעד פריון עבודה ושכר עבודה בעד עבודה במשמרות</p>
---	---

שר האוצר הפעיל את סמכותו והתקין את תקנות מס הכנסה (שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרות), התשמ"ז-1986 (להלן – תקנות מס הכנסה (משמרות)). בתקנה 2(א) נקבעה הטבת מס בשיעור של 15% בגין עבודה במשמרות של סוגים מסויימים של עובדים במפעלי תעשייה, שפעילותם העיקרית היא ייצורית:

<p>2. (א) יינתן זיכוי מהמס בשיעור של 15 אחוזים מהכנסה בעבודה במשמרת שניה או שלישית של העובדים המפורטים להלן, העובדים במפעלי תעשייה שעיקר פעילותם בשנת מס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969, אם המעביד משלם תוספת משמרות בשל העבודה במשמרת שניה או שלישית; ואלה הם:</p> <p>(1) העובדים בייצור;</p> <p>(2) עובדי המינהלה ועובדי השירותים שבעל המפעל הוכיח, להנחת דעתו של פקיד השומה, כי עבודתם במשמרת השניה או השלישית חיונית להפעלת קווי הייצור במפעל" (ההדגשה הוספה – מ.נ.).</p>	<p>שיעור המס על הכנסה בעד עבודה במשמרת שניה ושלישית</p>
---	---

2. כעולה מן המצוטט, סעיף 10(ב) בפקודה ותקנה 2(א) בתקנות מס הכנסה (משמרות) מעניקים את הטבת המס למפעלים תעשייתיים שעיקר פעילותם היא ייצורית, אולם ההוראות הנזכרות אינן מגדירות מהו מפעל תעשייתי ומהי פעילות ייצורית. הפקודה והתקנות מפנים לחוק עידוד השקעות (מסים), התשכ"ט-1969 (להלן – חוק עידוד), שעל-פיו יש לקבוע מהי משמעותה של "פעילות ייצורית". אין בפקודה או בתקנות הוראה דומה באשר לפרשנותה של התיבה "מפעל תעשייתי".

עיון בחוק עידוד ילמדנו כי גם בו לא יוחדה הגדרה נפרדת לתיבה "פעילות ייצורית". עם זאת, ישנה התייחסות ל"פעילות ייצורית" בשני מקומות בחוק עידוד. ראשית, בהגדרתו של "מפעל תעשייתי", המוגדר באופן תיאורי כ"מפעל תעשייתי שבבעלותה של חברה תעשייתית שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית". הגדרה זו אמנם אינה שופכת אור על פרשנותה של התיבה "פעילות ייצורית", אולם היא מצביעה על הקשר ההדוק בין התיבה של "פעילות ייצורית" לבין התיבה של "מפעל תעשייתי". שנית, בסופו של חוק עידוד מופיעה "תוספת" הכוללת רשימת פעולות אשר אינן נחשבות ייצוריות. המחוקק הביע אפוא את עמדתו כי פעולות אלה אינן נכללות בגדר פעילות ייצורית. אולם, אין בכך כדי להשיב על השאלה אלו פעולות אחרות נחשבות ייצוריות, או כדי להצביע על אמת המידה שעל-פיה ייקבע כי האם פעילות היא ייצורית, אם לאו. קביעת "גבולות הגזרה" של "פעילות ייצורית" הושארה אפוא לפסיקה, שאכן נדרשה לכך בעבר בשורה ארוכה של פסקי-דין.

3. המערערת בענייננו, חברת מלון גיא בע"מ, מפעילה בית מלון לחוף הכינרת. לטענתה היא זכאית להטבת המס הקבועה בסעיף 10(ב) בפקודה ובתקנות מס הכנסה (משמרות) בגין עובדיה העובדים במשמרות. טענה זו נשענת על הסדרים מסויימים הנוגעים לבתי מלון המופיעים בחוק עידוד. להצגתן של ההוראות הרלוונטיות אעבור כעת.

הוראות חוק עידוד ובתי מלון

4. בסעיף 49 בחוק עידוד נקבע כי הוראות החוק תוחלנה גם על חברות המפעילות שירותי תיירות מסויימים – הובלה אווירית, הובלה ימית ובתי מלון. כך נקבע בחלקיו הרלוונטיים של הסעיף (ביחס לבתי מלון):

<p>"49. האמור בחוק זה על חברה תעשייתית, יחול, בשינויים המחייבים לפי הענין, גם על חברה תושבת ישראל אשר לפחות 90% מהכנסותיה, למעט הכנסות ממילווה ביטחון, הם מאחד מאלה:</p> <p>(1) [..]</p> <p>(2) [..]</p>	<p>תחולת החוק על הובלה ימית ואווירית ובתי מלון</p>
--	--

(3) בית מלון כמשמעותו בצו הפיקוח על מצרכים ושירותים (בתי מלון), תשכ"ז-1967, שלגביו קיבלה החברה אישור

כמשמעותו בצו הפיקוח על מצרכים ושירותים (זיהוי עסקים למכירת טובין ומתן שירותים לתיירים), תשכ"ז-1967" (ההדגשות הוספו – מ.ג.).

5. בתוספת לחוק עידוד, אשר מונה, כזכור, פעילויות אשר אינן מהוות פעילות ייצורית, מופיעות שתי הוראות רלוונטיות לגבי בתי מלון. ראשית, נאמר כי שירותים אישיים אינם פעילות ייצורית, "למעט שירותים אישיים בחישוב הוצאותיו של בית מלון". שנית, נקבע כי "לגבי בית מלון – שירותים לאורחים שאינם לנים בו" אינם נחשבים פעילות ייצורית. צירופן של שתי הוראות אלה מביא לכך כי לצורך הוראות חוק עידוד, ככל שמדובר בבית מלון, הרי שכל שירות לאורח הן בבית המלון – לרבות שירות אישי – נחשב לפעילות ייצורית.

6. סעיף 53 בחוק עידוד מסמיך את שר האוצר "לשנות את השיעורים הקבועים בהגדרות 'חברה תעשייתית' או חברה כאמור בסעיף 49, לגבי סוגי מפעלים או חברות מסויימים." שר האוצר הפעיל את סמכותו והתקין את תקנות עידוד התעשייה (מסים) (בתי-מלון), התשל"א-1971 (להלן – תקנות עידוד (בתי מלון)). בתקנה 1 ניתנה הקלה לחברה המפעילה בית מלון, בדרישות שבהן היא צריכה לעמוד כדי להיות זכאית לקבלת הטבות המס מכוח חוק עידוד:

<p>1. לענין החלת הוראות החוק לגבי חברה שהיא בעלת בית מלון, במקום התנאי הקבוע בהגדרת "מפעל תעשייתי", שעיקר פעילות בשנת המס היא פעילות ייצורית, יחול תנאי זה:</p> <p>"אשר הכנסתה מבית המלון, בשנת המס, מפעילות שאינה ייצורית, איננה עולה על 25% מסך כל הכנסתה מבית המלון באותה שנה".</p>	<p>תיאומים לענין בתי- מלון</p>
--	--

התוצאה של צירוף ההוראות המתוארות היא החלת הוראות חוק עידוד על חברות המפעילות בתי מלון ושלפחות 75% מהכנסותיהן מפעילות ייצורית. כאמור, פעילות ייצורית בבית מלון כוללת שירותים הניתנים לאורחים הלנים במלון. לא הייתה מחלוקת בענייננו כי המערערת עומדת בתנאי זה.

7. השאלה הטעונה הכרעה בעניין שלפנינו היא למה התכוון המחוקק בהעניקו את הטבות המס לעובדים במפעלי לתעשייה שעיקר פעילותם היא פעילות ייצורית

"כמשמעותה" בחוק עידוד. האם כל מי שזכאי להטבה לפי חוק עידוד, זכאי גם להטבת המס לעובדים מכוח סעיף 10(ב) בפקודה ותקנותיו; ולענייננו, האם בית מלון הנהנה מהטבות מס לפי חוק עידוד זכאי גם להטבות מס לעובדים.

8. בית המשפט המחוזי קבע כי על-פי נוסחו ועל-פי תכליתו של חוק עידוד, בתי מלון אינם כלולים בהגדרת "מפעל תעשייתי". החוק אך מכיל חלק מהוראותיו על בתי מלון. כפועל יוצא, נקבע כי הוראת סעיף 10(ב) בפקודה אינה חלה על בתי מלון. מכאן הערעור שבפנינו.

#### תמצית טענות הצדדים

9. המערערת טוענת כי היא זכאית להטבת המס מכוח סעיף 10(ב). בפיה שני נימוקים חילופיים לכך. לטענתה, קיומה של פעילות ייצורית הפך בפסיקה לאמת המידה לסיווג כמפעל תעשייתי, כך שדי בכך שהיא תקיים פעילות ייצורית כדי לבסס את החזקתה במפעל תעשייתי: "אין כאן שני מונחים שונים: מפעל תעשייתי ומי שעיקר פעילותו ייצורית. וברגע שהינך בעל פעילות ייצורית, הנך מפעל תעשייתי" (סעיף 3 לסיכומי התשובה של המערערת). לחילופין, נטען כי חוק עידוד חל גם על בתי מלון ולכן אלה נכללים, על-פי לשון החוק, בהגדרת "מפעל תעשייתי". על-פי כל אחת מהחלופות, טוענת המערערת כי בהפעילה בית מלון – היא זכאית להטבת המס מכוח סעיף 10(ב) כיוון שהיא ממלאת אחר התנאים הנקובים בו.

10. המשיב מציג עמדה נוגדת. לשיטתו, אין "לקרוא" את המונח "בית מלון" אל התיבה "מפעל תעשייתי" המופיעה הן בסעיף 10(ב) בפקודה, הן בסעיף 1 בחוק עידוד. המחוקק ביקש אמנם להחיל את הטבות המס הקבועות בחוק עידוד גם על בתי מלון, אולם אין בכך כדי ללמד על כוונה להרחיב את הגדרת "מפעל תעשייתי" לצורך סעיף 10(ב) ולכלול בה גם בית מלון. מאחר שסעיף 10(ב) חל על-פי לשונו אך ורק על "מפעל תעשייתי", ולאור העובדה שבית מלון אינו נחשב למפעל תעשייתי, הרי שהמערערת – בהפעילה בית מלון – אינה זכאית להטבות המס מכוח סעיף 10(ב) ותקנותיו. המשיב טוען כי הזכאות להטבת מס לפי סעיף 10(ב) דורשת עמידה בשני תנאים מצטברים: (1) הפעלת מפעל תעשייתי; (2) ביצוע פעילות ייצורית. אף אם המערערת אכן בצעה פעילות ייצורית – כפי שזו מוגדרת בבתי מלון – אין היא ממלאת אחר התנאי הראשון, בדבר היותה מפעל תעשייתי. על כן אין היא זכאית להטבת המס מכוח סעיף 10(ב).

דיון והכרעה

הערת פתיחה

11. "שוב צפה ועולה לפנינו שאלת פירושה ותחום התפרשותם של צירופי התיבות 'מפעל תעשייתי' ו'פעילות ייצורית' [...]" (ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, פ"ד מח(1) 200, 202 (1994) (להלן – עניין רעיונות)). כך פתח השופט מ' חשין את פסק-דינו לפני שני עשורים, ודומה כי דבר לא השתנה. תיבות אלה, המופיעות בדברי חקיקה רבים שעניינם מיסוי והשקעות, שבות ועולות – מזה קרוב לחמישים שנים – בבתי המשפט, "אשר משקיעים בה" [כוחות נפש ומחשבה הרבה אל מעבר לראוי לה במערכת הכוללת של פסיקת בתי המשפט" (שם, בעמ' 204).

12. שורש הבעיה נעוץ בשניים. ראשית, בכך שהמחוקק לא הגדיר את משמעותן של תיבות אלה בחוק עידוד באופן מספק. שנית, בכך שחוקים רבים – כדוגמת חוק מס מעסיקים, התשל"א-1975 או סעיף 10(ב) בפקודה שנידון בענייננו – מפנים להגדרות הבלתי מספקות המופיעות בחוק עידוד. הפניות אלה יוצרות לכאורה הרמוניה חקיקתית, אולם למעשה נוצרה אי בהירות מרובה. השאלה הפרשנית שמתעוררת בפנינו – אילו מבין הוראותיו של חוק עידוד "נשאבות" באמצעות ההפניות אליהן הפנינו – ממחישה זאת היטב. את הסבך הפרשני נתיר במסגרת דיוננו זה לצורך העניין שבפנינו, אך מן הראוי שהמחוקק יבהיר באופן מפורש יותר את גדר התפרסותם של החוקים הרלוונטיים, ולא יסתפק בניסוחים בלתי מספקים ובהפניות בלתי ברורות המביאים את הפסיקה לעסוק בפרשנותם שוב ושוב.

סעיף 10(ב) בפקודה

13. סעיף 10(ב) ותקנותיו מפנים, כאמור, להוראות חוק עידוד. על-פי לשונו, חל סעיף 10(ב) על "מפעלי תעשייה שעיקר פעילותם בשנת המס היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969" (ההדגשה הוספה – מ.ג.). מנוסח החוק עולה כי יש לשאוב את משמעות המונח "פעילות ייצורית" מחוק עידוד; אולם אין התייחסות לפרשנותו של המונח הראשון, "מפעל תעשייה", ולכן, לכאורה, פרשנות זו אינה צריכה להילמד מהוראות חוק עידוד. דא עקא, ש"פעילות ייצורית" אינה מוגדרת בחוק עידוד, וההתייחסות אליה מופיעה בהגדרה של "מפעל תעשייתי". כך, נשאבה ב"דלת האחורית" הגדרת "מפעל תעשייתי" מחוק עידוד לסעיף 10(ב),

וזאת על אף העדר הפניה מפורשת אליו בהקשר זה. זוהי המסקנה שאליה הגיע בית המשפט המחוזי מבלי לנמקה, בבחינת הדבר מדבר בעד עצמו, ומסקנה זו מקובלת עלי. אילולא כן, התוצאה הפרשנית הייתה חסרת היגיון, מאחר שהייתה נשאבת מחוק עידוד רק מחצית הגדרה, אשר איננה עומדת בפני עצמה. גם עמדתו של בית משפט זה, שלא בחן את התיבות "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית" במנותק זו מזו וקבע כי ישנם קשרי גומלין הדוקים בין שני המונחים (ראו, למשל: עניין רעיונות, בעמ' 204; עניין הוצאת עיתון "הארץ", בעמ' 343), מחזקת מסקנה זו. אני סבורה, אפוא, כי הפרשנות הנאותה לסעיף 10(ב) היא לשאוב גם את משמעות התיבה "מפעל תעשייתי" מהוראות חוק עידוד.

14. אולם, מסקנה זו מסמנת אך את תחילת הדרך: עדיין שומה עלינו לברר, מהי פרשנותה של התיבה "מפעל תעשייתי". בחינה זו תבוצע באופן דו-שלבי. ראשית, תיבחן גדר תחולתו של חוק עידוד ובמסגרתה תיבחן פרשנותה ה"רגילה" התיבה, כפי שנתגבשה בפסיקה. לאחר מכן, ייבחן ההסדר המיוחד שנקבע בחוק עידוד לגבי בתי מלון ותידון השאלה האם יש בהסדר זה כדי להשפיע על הפרשנות שיש ליתן לתיבה זו.

התנאים לקבלת הטבות מס לפי חוק עידוד

15. הטבות המס מוענקות, על-פי נוסחו של חוק עידוד, לחברות תעשייתיות. "חברה תעשייתית" מוגדרת בתור "חברה תושבת ישראל שהתאגדה בישראל שלפחות 90% מהכנסותיה, בשנת מס, למעט [...], הם ממפעל תעשייתי שבבעלותה הנמצא בישראל או [...]". "מפעל תעשייתי" מוגדר, כאמור, כ"מפעל תעשייתי שבבעלותה של חברה תעשייתית שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית". הגדרה זו אינה שופכת אור על פרשנותה של תיבה זו ובפסיקה נאמר, בהקשר זה, כי "זוהי הגדרה שבה מונח בלתי מוגדר אחד ('פעילות ייצורית') מפרש מונח בלתי מוגדר אחר ('מפעל תעשייתי')". (בג"ץ 441/86 מסדה נ' בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד מה(3) 788, 790 (1991) (להלן – עניין מסדה)).

16. פסיקתו של בית משפט זה התמקדה בפרשנות התיבה "פעילות ייצורית", בעוד שלהגדרת "מפעל תעשייתי" נמצאת התייחסות מועטה. לעתים ההבחנה בין תיבות אלה לא הייתה בהירה דיה, וכבר נאמר כי הן משמשות "חלף-דיבור" האחת לשנייה (עניין רעיונות, בעמ' 204). עם זאת, קשה להלום את טענת המערער בפנינו, כי המונחים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית" "אחד הם". נוסחם של חוק עידוד, חוק מס מעסיקים, סעיף 10(ב) בפקודה וחוקים נוספים העוסקים בנושא זה הוא ברור: ההטבות ניתנות למפעל תעשייתי שעיקר פעילותו ייצורית. קרא: "סתם" מפעל אשר אינו

תעשייתי – לא יזכה בהטבות אף אם פעילותו ייצורית; ומפעל בעל אופי תעשייתי שפעילותו אינה ייצורית – אף הוא לא יזכה בהטבות. הבחנה זו בין שני המרכיבים הנפרדים והמצטברים של ההגדרה הוכרה בפסיקה במפורש (ראו: ע"א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ, פ"ד מב(4) 162, 168 (1988) (להלן – עניין ניקוב)), שם הבחין השופט ד' לויין בין המרכיב התעשייתי – שהוגדר כ"תהליך התעשייתי של המפעל"; לבין המרכיב הייצורי – שהוגדר כ"מהות הממשית של הפעילות הייצורית".

17. עולה אפוא, כי המערערת נדרשת להוכיח את התקיימותם של שני הרכיבים באופן מצטבר. המערערת אכן מבצעת פעילות שחוק עידוד רואה בה פעילות ייצורית. הצדדים היו חלוקים האם המערערת מפעילה "מפעל תעשייתי", וליתר דיוק – האם בית המלון שהיא מפעילה נחשב למפעל תעשייתי.

אקדים מסקנה לניתוח ואומר כי בית מלון אינו נחשב למפעל תעשייתי. מסקנה זו עולה מהפרשנות המקובלת של המונח תעשייה, מנוסח החוק, מתכליתו ומההיסטוריה החקיקתית – והכול כפי שיפורט להלן.

הפרשנות המקובלת של המונח "מפעל תעשייתי"

18. המונח תעשייה אינו מוגדר בחוק עידוד. הפסיקה, בניסיונה לפרש את משמעותו, הבחינה בין תעשייה ייצורית לבין תעשיית השירותים. רק תעשייה ייצורית נכללת, כך נקבע, בגדרי חוק עידוד. בעניין ניקוב קבע השופט ד' לויין כי כוונת המחוקק, "המשתמעת ממרכיבי המושג 'מפעל תעשייתי', היא להגביל פעילות בתחום הייצור ולהיטיב עם אותן חברות תעשייתיות, שיעדיפו עשייה בתחום זה על פני התמקדות בעשייה בתחום השירותים או פעילויות אחרות שאינן ייצוריות" (שם, בעמ' 165-166; ההדגשה הוספה – מ.נ.).

19. מפעלים תעשייתיים, כך נקבע, הם מפעלים עתירי ידע, בעלי סממנים תעשייתיים כגון שימוש במכונות מתוחכמות ובעובדים רבים ומקצועיים (עניין ניקוב, בעמ' 168; וראו גם הסתייגותו של השופט א' גולדברג, שם, בעמ' 175). עם זאת, הפסיקה הביעה גמישות מסוימת ביחס להגדרת "מפעל תעשייתי", וכך נקבע כי מפעל לעיבוד ברזל המבוצע באמצעות עבודת כפיים הוא מפעל תעשייתי (ע"א 273/89 ברזל דיר חנא בע"מ נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מה(3) 697, 703 (1991) (להלן – עניין דיר חנא)); וכי בתי דפוס והוצאות ספרים (בהבדל מחנויות לממכר ספרים גרידא) הם בעלי אופי תעשייתי, בשים לב לתחום העיסוק שלהם – הדפסת ספרים והוצאתם לאור (ע"א



528/67 עיריית תל-אביב יפו נ' חברת "דביר" בע"מ, פ"ד כב(1) 502 (1968); ר"ע 43/86 הוצאת עיתון "הארץ" בע"מ נ' שוהם, פ"ד מ(1) 340 (1986) (להלן – עניין הוצאת עיתון 'הארץ'; עניין מסדה).

עיבוד נתונים באמצעות מחשב, מנגד, סווג כתעשיית שירותים (עניין ניקוב, בעמ' 174; ע"א 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, פ"ד מג(1) 686 (1989)). גם לגבי חברה העוסקת בפרטום קבצים מקצועיים של פטיקה, חקיקה ומסמכים מקצועיים נוספים נרמז על-ידי בית משפט זה כי הכרתה כמפעל תעשייתי אינה משרתת את תכלית החוק (עניין רעיונות, בעמ' 215).

20. ניתן לסכם כי בחינת המאפיינים התעשייתיים וסממניהם מבוצעת בשים לב לתחום הפעילות של המפעל (עניין הוצאת עיתון "הארץ", בעמ' 343). הפטיקה הפגינה אמנם גמישות מסוימת בהכרה בסוגי תעשייה שאינם משתייכים לענפי התעשייה המסורתית, ובלבד שלא מדובר במפעלים שעיקר עיסוקם הוא מתן שירותים. עוד אציין כי כאשר חברות מערבות מספר פעילויות שונות, שחלקן בעלות אופי ייצורי או תעשייתי בעוד שאחרות אינן כאלה, ניתן להכריע בדבר אופיין על-פי מבחן הדומיננטיות, קרי מהו סוג הפעילות העיקרי שבו עוסק המפעל (השוו: ע"א 741/86 פקיד שומה תל אביב נ' דפי זהב, הוצאה לאור בע"מ, פ"ד מג(1) 764, 766 (1989) (להלן – עניין דפי זהב); ע"א 653/86 פקיד שומה ת"א 5 נ' ניקוב שירותי מחשב (1976) בע"מ, פ"ד מג(3) 47 (1989) (להלן – עניין ניקוב 2)).

21. יישומן של אמות המידה המתוארות לעניינו של בית מלון מצביע על כך שאין מדובר במפעל תעשייתי. בתי מלון מעניקים שירותי לינה ושירותים אישיים אחרים לאורחים וללקוחות מזדמנים. שירותים אלה מוענקים באמצעות השכרת חדרי המלון לאורחים והספקת שירותיהם של עובדי המלון לכל המעוניין. במסגרת זו, אין שימוש במכונות או במכשירים המאפיינים תעשייה. לנוכח כל זאת, אני סבורה שבית מלון אינו נחשב למפעל תעשייתי על-פי הפרשנות המקובלת של מונח זה, אלא משתייך לתעשיית השירותים.

תחולתו של חוק עידוד על בתי מלון

22. המערערת בעניינו טוענת כי משמעות ההסדר החקיקתי (ראו פסקות 1-6 לעיל) שמחיל את הוראות חוק עידוד על חברות המפעילות בתי מלון היא הכללת בתי מלון בהגדרת מפעל תעשייתי. הואיל וסעיף 10(ב) בפקודה מפנה לחוק עידוד, יש לשאוב ממנו את הגדרת מפעל תעשייתי, וכך יוצא שמפעל תעשייתי לצורכי 10(ב)

כולל גם בית מלון. המערערת טוענת כי פרשנות זו עולה בקנה אחד עם נוסח החוק ועם תכליתו.

23. טענה זו נדחתה, כאמור, על-ידי בית המשפט המחוזי, אשר קבע כדלקמן:

"[ל]בית מלון... [מ]תייחס סעיף 49 לחוק העידוד באופן מפורש, כשהוא מחיל את הוראות החוק גם עליו, משמע אף שאיננו מפעל תעשייתי. מילים אחרות, חוק העידוד איננו רואה בית מלון כ'מפעל תעשייתי שעיקר פעילותו ייצורית', וחרף זאת מחיל עליו את ההטבות שבחוק. [...] פועל יוצא מכך, כיוון שחוק העידוד איננו רואה בית מלון כ'מפעל תעשייתי שעיקר פעילותו ייצורית', הרי שאין עובדיו זכאים להטבה שמעניק סעיף 10 לפקודה ל'מפעל תעשייתי שעיקר פעילותו ייצורית' (הדגשות במקור – מ.ג.)."

עוד דחה בית המשפט את טענת המערערת, כי נקיטת פרשנות תכליתית להוראת סעיף 10(ב) בפקודה, בשים לב להוראת סעיף 49 בחוק עידוד, מובילה לקבלת הפרשנות המוצעת על-ידה. בית המשפט קבע כי לשונו של החוק – סעיף 10(ב) בפקודה – היא ברורה ואינה משתמעת לשני פנים. משכך, אין להידרש כלל לתכליתו. "למעלה מן הדרוש" ציין בית המשפט כי תכלית החוק, הנלמדת מהרצון לעודד פרוץ עבודה ולהגביר את הייצור, היא לעודד מפעלים תעשייתיים ולא בתי מלון.

24. חוק עידוד מעניק הטבות מס שונות לחברות תעשייתיות אשר מפעילות מפעלים תעשייתיים. המחוקק בחר להחיל את הטבות המס, כאמור בסעיף 49 בחוק עידוד ובתקנות עידוד (בתי מלון), גם על חברות העוסקות בהובלה ימית או אווירית או בהפעלת בתי מלון. המחוקק בחר אפוא להחיל את הוראות החוק גם על חברות אלה; זאת חלף הקביעה כי מפעל תעשייתי כולל גם בתי מלון, הובלה ימית או הובלה אווירית – קביעה אשר הייתה משיגה תוצאה זהה בדיוק. כידוע, נקודת המוצא של ההליך הפרשני היא הלשון (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין נ' פוליטי (28.8.2008)). לא ניתן לנקוט פרשנות אשר חותרת תחת לשון החוק, שהרי "גבול הפרשנות הוא גבול הלשון" (ע"א 1900/96 טלמז'יו נ' האפוטרופוס הכללי (כבא-כוח היועץ המשפטי לממשלה), פ"ד נג' 817, 827 (2) (1999); וראו גם: ע"א 3622/96 חכם נ' קופת חולים "מכבי", פ"ד נב' 638, 646-647 (1998)). הלשון שנקט המחוקק בסעיף 49 היא ברורה. לא ניתן להשתמש בהליך הפרשנות כדי לכפות על המחוקק מתווה חקיקתי אשר הוא בחר במתכוון לא להשתמש בו (עניין פוליטי, פסקה 59 וההפניות שם). "יש

להימנע... מלתקן דבר החקיקה... בכסות של פרשנות, על-ידי כך שנעדיף תוצאה מסוימת על פני התוצאה [ש] לה התכוונו ואותה ביקשו להשיג מנסחיו ומעצביו של דבר החקיקה" (ד"נ 36/84 טייכנר נ' איר-פרנס נתיבי אוויר צרפתיים, פ"ד מא(1) 589, 625 (1987); עניין פוליטי, פסקה 59).

25. טענה דומה הועלתה בעבר בע"א (מחוזי ב"ש) 1010/04 מלון ענבר בע"מ נ' עיריית ערד (25.1.2005) (להלן – עניין מלון ענבר), שעסק בנושא הנחה בארנונה למפעל תעשייתי. המערערת באותו מקרה ביקשה ליהנות מהנחה זו בארנונה, אף-על-פי שהפעילה בית מלון. היא ביקשה ללמוד מהוראות חוק עידוד על כך שבית מלון נכלל בהגדרתו של מפעל תעשייתי. טענה זו נדחתה בבית המשפט המחוזי על-ידי השופט נ' הנדל ודבריו בהקשר זה רלוונטיים, בשינויים המחייבים, לענייננו:

"גם אחרי פיזור המאמץ הפרשני של המערערת עדיין, בסופו של יום, מפעל תעשייתי אינו בית מלון... דווקא עיון מדוקדק בתקנות עידוד התעשייה יוביל מסקנה ההפוכה... התיאום בחוק... בין בתי מלון [בין] מפעל תעשייתי אינו תוצאה פרשנית של המונח "תעשייתי" בהקשר זה או אחר... חוק עידוד התעשייה קובע שיש מקום להחיל את תכולתו על חברה תעשייתית וגם על חברות מסוגים אחרים – הפעלת כלי שיט, הפעלת אווירונים ובתי מלון. אין הכוונה להגדיר פעולה תעשייתית באופן שונה ממידותיה הרגילות... מכאן ועד לטענה שלהבא יש לפרשם את המונח "מפעל תעשייתי" באופן שיכלול גם בית מלון, רב המרחק. פרשנות כזו אינה פרשנות תכליתית אלא פרשנות שמחטיאה את המטרה [...]" (שם, בפסקה 3; ההדגשות הוספו – מ.נ.).

המערערת טענה כי יש לאבחן בין עניין מלון ענבר לבין ענייננו. אין לקבל טענה זו. בית המשפט הכריע באותו מקרה כי פרשנות המערערת אינה נכונה. טענה זהה הועלתה גם במקרה זה ולכן הדברים שצוטטו רלוונטיים לענייננו.

26. בתוספת הראשונה כלולות, כזכור, הוראות בדבר פעולות ייצוריות ושאינן ייצוריות. חלק מהוראות אלה רלוונטיות לבתי מלון. לשיטת המערערת, קיומן של הוראות אלה מצביע על כך כי "גם ללא היזקקות לסעיף 49 לחוק עידוד... הטבות החוק חלות על בית מלון". במילים אחרות – כי הוראות אלה מעידות כי "בית מלון... נכלל בהגדרת 'מפעל תעשייתי' שבסעיף 1 לחוק". אין בידי לקבל את הטענה. מדובר בהוראות משלימות לסעיף 49, המתייחסות לדרישה שעיקר פעילות החברה תהא ייצורית. ככלל, שירותיים אישיים אינם נחשבים לפעילות ייצורית. פעילותו של בית

מלון היא מתן שירותים לאורחיו וללקוחותיו ועל כן ברגיל הוא איננו ממלא תנאי זה. הוספת הוראות ייחודיות לבתי מלון הייתה אפוא הכרחית, כדי לאפשר גם להם ליהנות מהטבות המס כמתוכנן.

זאת ועוד: כדי להקל עם בתי המלון הותקנו תקנות עידוד (בתי מלון), אשר הפחיתו את "רף ההכנסות" הנדרש ל-75%. המערערת טוענת כי האמור בתקנות "מייטרן] את הדרישה לשני הרכיבים – הן 'מפעל תעשייתי' והן 'פעילות ייצורית' – וקובע שדי בהוכחת קיומן 75% הכנסות מפעילות ייצורית כדי שבית מלון יהיה זכאי להטבות המס. דא עקא, שפרשנות זו אינה נכונה. בתקנות נקבע כי "במקום התנאי הקבוע בהגדרת 'מפעל תעשייתי', שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, יחול תנאי אחר. 'מושא ההחלפה' הוא אפוא 'התנאי' המופיע בהגדרת 'מפעל תעשייתי' שבחוק עידוד, ולא ההגדרה כולה. מכיוון שכך, הרי שנותרה הדרישה להתקיימותם של שני תנאים מצטברים (מפעל תעשייתי ופעילות ייצורית). ההחלפה היא רק של רף ההכנסות – הא ותו לא.

תכליתם של חוק עידוד ושל סעיף 10(ב) בפקודה

27. לשון חוק עידוד מעידה אפוא על כך כי בתי המלון לא נכללו בהגדרת מפעל תעשייתי. עם זאת, טוענת המערערת כי פרשנות תכליתית של ההוראות הרלוונטיות מעידה ההיפך – כי בית מלון נחשב למפעל תעשייתי. לשיטתה, תכליתו של חוק עידוד היא "לעודד צמיחה במשק על דרך מתן הקלות ותמריצים לענפי ייצור ותעשייה, ובהם בתי מלון." אין לקבל טענה זו. מבחינת הרקע לחקיקת חוק עידוד, עולה כי הכללת בתי המלון במסגרת חוק העידוד לא נבעה מכך שתכליתו הייתה לעודד, אלא משיקולים אחרים. חוק עידוד, כעולה משמו המלא – חוק עידוד התעשייה – נועד להעניק הטבות מס לחברות תעשייתיות. כך נאמר בהקשר זה בדברי ההסבר שצורפו להצעת החוק:

"עתידה הכלכלי של המדינה... תלוין] במידה גדלה והולכת בפיתוחה וקידומה של התעשייה... פיתוח התעשייה עשוי לשמש גם מנוף עיקרי להעלאת רמת החיים של האוכלוסיה ואמצעי ראשון במעלה לקידומה המדעי והטכנולוגי של המדינה...  
חולשותיה העיקריות של התעשייה המקומית הן:  
(1) רווחיות נמוכה בהשוואה לסקטורים אחרים של המשק, ובייחוד לנוכח ההשקעות הדרושות לתעשייה.  
(2) העדר הון מספיק...  
(3) תחלופה איטית מדי של הציוד התעשייתי..."

(4) ריבוי מפעלים בענפי ייצור זהים המעכב את התפתחותם, מייקר את הייצור ופוגע בכושר ההתחרות.  
 (5) מיעוט אמצעים ממלכתיים לחקר ולרכישת

ידע.

החוק המוצע מיועד לתרום לפתרון בעיותיה של התעשייה ולסייע לה להתגבר על חולשותיה האמורות בדרך של מתן הקלות במסים" (ההדגשה הוספה – מ.נ.).

אכן, החוק הוחל בסופו של יום גם על חברות נוספות, ובהן חברות המפעילות בתי מלון, כמו המערערות. אולם, כעולה מדברי ההסבר, זאת נעשה לנוכח ההכרה כי "תועלתן למשק המדינה איננה] נופלת משל התעשייה." קרא: חברות אלה לא הוספו לחוק בשל היותן חלק מהתעשייה, וממילא הן אינן סובלות מאותן חולשות שפורטו לעיל ואשר בגינן הוחלט לסייע לחברות תעשייתיות באמצעות הקלות במיסים. החלטת המחוקק להעניק להן את הטבות המס נבעה מהתועלת הרבה שהן מפיקות למדינה. משזו הייתה עמדת המחוקק, הוא בחר להחיל את החוק, חוק עידוד, גם על החברות הנוספות באמצעות סעיף נפרד ולא תוך הכללתן במסגרת הגדרת חברה תעשייתית.

28. דברים ברוח זו הובעו גם במהלך הדיונים בכנסת עת נידון חוק העידוד. עיון בדברי חברי הכנסת השונים במהלך הדיון לקראת הקריאה הראשונה חושף כי תכליתו העיקרית של החוק היא לעודד השקעת רווחי מפעלים "בהרחבת המפעל או בהחלפת ציוד" (ד"כ 55, 3247 (1969)). במסגרת הדיונים בכנסת לקראת הקריאה השנייה והשלישית בהצעת החוק, הסביר יו"ר ועדת הכספים, חה"כ י' קרגמן, כי "הכוונה... היא להעניק את ההטבות לגופים העוסקים רק בתעשייה" (שם, בעמ' 3739; ההדגשה הוספה – מ.נ.). חוק עידוד נועד לחול על מפעלים המשתייכים לתעשייה הייצורית המסורתית. החלתו גם על חברות תיירות מסוימות אשר תועלתן למשק רבה הייתה בגדר החריג. המחוקק לא כלל חברות תיירות בגדר "מפעל תעשייתי".

29. מסקנה דומה עולה גם ביחס לרקע לחקיקת סעיף 10(ב) בפקודה. בדיונים בכנסת לקראת הקריאה הראשונה בהצעת החוק, אמר חה"כ ג' גדות כי לדעתו "יש להרחיב את מסגרת הזכאים ולהוסיף את העובדים במפעלים הזכאים לעידוד לפי חוק עידוד תעשייה, והכוונה להכללתם של עובדי "אל על" ועובדי בתי-המלון" (ד"כ 105, בעמ' 3841; ההדגשה הוספה – מ.נ.). חה"כ ז' אמיר, אשר ראה עין בעין את הדברים עם חה"כ גדות, הציע, על כן, להחליף את נוסח סעיף 10(ב) כך ש"במקום 'במפעלי תעשייה שעיקר פעילות בשנת היא פעילות ייצורית כמשמעותה בחוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969', [יכתב] במפעלים הזכאים לעידוד לפי חוק עידוד התעשייה (מסים), התשכ"ט-1969" (שם; ההדגשה הוספה – מ.נ.). הצעה זו נבעה מן העובדה

שעל-פי נוסח סעיף 10(ב) כפי שהופיע בהצעת החוק, עובדים אלה – עובדי בתי המלון ושירותי ההובלה האווירית והימית – לא נהנו מהטבות בגין עבודה במשמרות. חה"כ אמיר אמר, לעניין זה, את הדברים הבאים:

"כבר מהגדרה זו [של סעיף 10(ב)] ברור כי עובדים במפעלים שונים, גם כאשר המפעלים כשלעצמם נהנים מעידוד לפי חוק עידוד התעשייה (מיסים) הנ"ל – אינם כלולים בהגדרה, שכן לא ניתן לאמור עליהם כי עיקר פעילותם היא ייצורית. לכן, אמרתי שאני מעריך מאוד מפעלים שעיקר פעילותם היא ייצורית, אבל אני מעריך גם עבודה כמו של אחיות, כמו של עובדי בתי-מלון, כמו ב"אל על" וכמו במפעלים אחרים שבהם עובדים בשלוש משמרות. אני חושב שאנחנו צריכים בהחלט לסייע להם" (שם; ההדגשה הוספה – מ.ג.).

דא עקא, שההצעה לשינוי נוסח סעיף 10(ב) לא התקבלה בסופו של יום. חה"כ ח' רמון, אשר ביקר את ההצעה, הסביר כי הוספת עוד ועוד מגזרים עשויה להוות מדרון חלקלק שיוביל להוצאה גדולה של כספים:

"כל אחד מוצא סעיף של הקלה, באים בתי-המלון – לבתי-מלון כן ניתן הקלה במשמרות, ולאחיות לא ניתן? [...] ועובדי מחשבים שעובדים בלילות, לא? גם הם נותנים שירותים לתעשייה. וכך... בגלל עיוות קטן נוצר עיוות גדול, עד שאי-אפשר לעמוד בזה. אבל אם כבר נותנים, צריך לתת בצורה הוגנת. ואת זה אנחנו נשנה בוועדה [ועדת הכספים – מ.ג.]. אם נוכל להכניס מגזר אחד בלי לפתוח פרץ גדול, אולי נעשה את זה" (שם, בעמ' 3845).

30. וכך, ה"כדור" הועבר לפתחה של ועדת הכספים של הכנסת, אשר דנה באישורן של תקנות מס הכנסה (משמרות). מתברר, כי התאחדות המלונאים הפנתה תזכיר לוועדת הכספים, שבמסגרתו היא ביקשה "כי אחרי המלים 'במפעל תעשייה' יבוא 'ובמלונאות'" (פרוטוקול ועדת הכספים, הכנסת ה-11, 28.10.1986), שצורף בכרך האסמכתאות מטעם המשיב). בתגובה לכך אמר חה"כ דמביץ: "הנושא הזה מצומצם לפעילות ייצורית כרגע לפי החוק. כל חריגה ממה שמוגדר פעילות ייצורית טעונה שינוי בפקודת מס הכנסה" (שם, בעמ' 16) וחה"כ רמון הוסיף כי "הבוכים הם אלה שלא נהנים כלל מההקלות, כמו עובדי המלונאות ואחרים" (שם, בעמ' 15; ההדגשה הוספה – מ.ג.).

31. הציטוטים האחרונים – הן אלה משיבות הכנסת, הן אלה משיבת ועדת הכספים – מדברים בעד עצמם. לכל חברי הכנסת אשר השתתפו בישיבות אלה היה ברור כי בנוסחו של סעיף 10(ב) בפקודה אין כדי להחילו על עובדים – לרבות עובדים בבתי מלון – שאינם עוסקים בפעילות ייצורית. פרשנותה של המערערת תוביל לכך שעל-אף האמור לעיל, יזכו עובדי המלונות בהטבה, בניגוד גמור לכוונת המחוקק. תכלית החקיקה אינה תומכת, אפוא, בפרשנות המערערת. נהפוך הוא. בדיקת ההיסטוריה החקיקתית פועלת נגד פרשנותה של המערערת.

32. בפיה של המערערת היו טענות נוספות שעניינן היקף ההטבות הכלולות בסעיף 10(ב) ביחס לעבודה במשמרות. לנוכח התוצאה שהמערערת אינה זכאית להטבות אלה, ממילא לא נדרשתי לטענות בדבר היקפן של ההטבות.

סוף דבר

33. הגעתי אפוא לכלל מסקנה כי בתי מלון אינם זכאים להטבת מס בגין עבודה במשמרות מכוח סעיף 10(ב) בפקודה. אציע לחבריי לדחות את הערעור. המערערת תשלם שכר-טרחה עורכי-דין בסך של 30,000 ש"ח.

המשנה לנשיא

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

השופט א' שהם:

אני מסכים.

שופט

לפיכך הוחלט כאמור בפסק דינה של המשנה לנשיא מ' נאור.

ניתן היום, כ"ח בניסן התשע"ד (28.4.2014).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

המשנה לנשיא