



בית המשפט המחוזי בירושלים
לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

חברת אדהאן כרמלי הנדסה בע"מ
ע"י ב"כ עו"ד נדב שגיא

המערערת

נגד

פקיד שומה ירושלים באמצעות פרקליטות מחוז
ירושלים, עו"ד ניר סרי ומורן בראון

המשיב

1
2
3

פסק דין

4
5
6
7

שני ערעורים על צווים שהוציא המשיב למערער לשנים 2006 עד 2008.

8

הרקע לערעור ונימוקי השומה

9

1. המערערת (להלן גם: "החברה") נוסדה ביום 16.8.1999. בעלי המניות בחברה הם ומר כרמלי אדהאן, מנהל החברה, המחזיק ב-51% מהמניות (להלן: "מר אדהאן") ומר משה אדהאן, בנו של אדהאן, המחזיק ב-49% מהמניות. בשנות המס הרלוונטיות העסיקה החברה שני עובדים שכירים: מר אדהאן ובנו. החברה עוסקת בפיתוח וייצור מוצרים בתחום הרפואה, תוכנות לייצור המוצרים ומוצרים נלווים, כגון משאבות מסוגים שונים ובעיקר משאבות חד פעמיות ותבניות להזרקה חלקי פלסטיק. החברה פועלת מהקומה התחתונה בבית מגוריו של מר אדהאן ברחוב נתיבי עם 11, שכונת רמות בירושלים (להלן: "מקום העסק"). עובר להיווסדה כחברה, היה העסק בבעלות מר אדהאן.

10

11

12

13

14

15

16

17

18

19

20

21

22

2. המערערת בקשה להחיל על הכנסותיה הטבות של "מפעל מוטב" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 (להלן: "החוק") בטענה, כי היא עונה על הגדרת סעיף 51א(א)(1) לחוק ובחברה בשנת 2006 כשנת הבחירה בהתאם להוראות סעיף 51 לחוק. עוד הצהירה המערערת בטופס 900 שהוא "דו"ח על ביצוע השקעות במפעל מוטב שהוא מפעל תעשייתי" אשר צורף לדו"ח השנתי לשנת 2006, כי ביצעה "השקעה מזערית מזכה" הנדרשת להרחבת מפעל תעשייתי



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 קיים בשנים 2005-2006. בהתאם להוראות סעיף 74 לחוק, חישה המערערת את יחס המחזוריים
2 לצורך קביעת מחזור הבסיס בשנים 2004-2005 והצהירה עליו כמסתכם בסך 495,924 ₪. לשנים
3 2007-2008 הצהירה המערערת על "הוצאות לרישום פטנטים" וביקשה כי חישוב המס יערך
4 בהתאם להצהרתה.
5

6 3. ברם, המשיב קבע כי עסקה של המערערת אינו עומד בתנאי הגדרת "מפעל מוטב" בשנת
7 המס שבחרה לפי הוראות סעיף 51 לחוק. לדעת המשיב, המערערת ועיסוקה אינם עומדים בתנאי
8 הגדרת "מפעל תעשייתי" אשר בגינו ניתנות ההטבות, כיוון שאינה מקיימת את התנאי של
9 "פעילות ייצורית" כנדרש בחוק. המשיב השתית את מסקנתו בין היתר, על מספר ממצאים:
10 החברה עסקה רק בפיתוח פטנטים למוצרים רפואיים ומשאבות אותם שווקה ללקוחותיה; הליך
11 הייצור של המוצר נעשה אך בידי קבלני משנה; בשנות המס העסיקה החברה שני עובדים שכירים,
12 אדהאן ובנו בלבד; החברה פעלה במרתף ביתו של מר אדהאן ושילמה ארנונה לפי סיווג בית
13 מגורים; ביום 24.9.07 בוטל למפרע אישור "מפעל מאושר" אשר הוענק למערערת על ידי מנהלת
14 מרכז השקעות, בשל כך שלא עמדה בתנאי מחזור ומספר עובדים; לא היו למערערת מכונות וציוד
15 של פס יצור תעשייתי אלא בעיקר תבניות ומכשירי מדידה שונים.
16

17 4. עוד קבע המשיב, כי המערערת לא ביצעה "השקעה מזערית מזכה". גם לו ייקבע כי
18 המערערת בעלת מפעל תעשייתי, היא לא הוכיחה למשיב שהרחיבה את מפעלה הקיים וביצעה
19 השקעה מזערית מזכה כמשמעות מונחים אלה בסעיף 51 לחוק, בשנים המוצהרות על ידה או
20 בכלל. הנטל להוכחת ביצוע הרחבה בהשקעה מזערית מזכה מוטל על המערערת. היא אף לא
21 הוכיחה כי השקיעה ברכישת נכסים יצרניים בסכום שאינו קטן מ-300,000 ₪ בתקופה המוצהרת
22 על ידה (2005-2006) ואף לא במהלך תקופה של שלוש שנות מס המסתיימות בשנת הבחירה
23 (2004-2006). בהתאם לבדיקת המשיב, בנספחי הדו"חות השנתיים של המערערת נרשם, כי
24 בשנים 2005-2006 היא רכשה נכסים בסכום המקיים לכאורה את דרישת ההשקעה המזערית
25 המזכה בסך של 306,831 ₪, אולם לאחר בדיקה עלה, כי לפי חשבוניות הרכישה עצמן חלק
26 מהנכסים נרכשו במהלך שנת 2004 בסך של 124,983 ₪ והמערערת השקיעה רק סכום של
27 264,661 ₪, שאיננו מגיע לרף הנדרש. בגין חשבוניות אלו נדרשה הוצאה שוטפת בדו"ח הכספי
28 לשנת 2004 כעבודות חוץ כחלק מעלות המכר. המשיב סבר כי כאשר מדובר בנכס יצרני, היה על
29 המערערת לרשום שינוי שלילי בגין אותו נכס ביום רכישתו, בהתאם להוראות חוק מס הכנסה



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 (תיאומים בשל אינפלציה), התשמ"ה-1985. עוד לשיטת המשיב, המערערת טענה שרכשה נכסים
2 יצרניים אך הלכה למעשה עשתה רק טיפולים שוטפים לנכסים קיימים ומכאן שאין להביא
3 הוצאות אלה בחשבון ההוצאות ל"השקעה מזערית מזכה". כמו כן, השבחה של תבניות שנרכשו
4 קודם לשנת 2004 גם היא אינה מקיימת את הדרישה לרכישת נכסים יצרניים שלא היה בהם
5 שימוש קודם. לפיכך, לאחר הפחתת הסכום שהושקע בשנת 2004 נותר סכום של 139,678 ₪,
6 שאינו יכול להוות השקעה מזערית מזכה כנדרש.

7
8 5. ולעניין הוצאות לרישום פטנטים לשנים 2007-2008, קבע המשיב כי אין להתיר את ניכוי
9 ההוצאות מן הטעם שהן הוצאות הוניות באופיין והיה על המערערת להפרידן מהפעילות השוטפת
10 ולנכותן כהוצאה הונית בלבד. ועוד, מאחר ולא נוהל על ידי המערערת רישום היכול לסייע
11 באבחנה בין הוצאות שהוצאו לצורך רישום פטנט שנמכר לבין הוצאות שהוצאו לצורך רישום
12 פטנט שטרם נמכר, הוכרו רק ההוצאות בעת מכירת הפטנט, כל פטנט והוצאותיו. בסיכום האמור
13 לעיל, קבע המשיב בצו את הכנסותיה של המערערת (בשומה העיקרית) והעמידן בשנת 2006 על
14 סך של 238,123 ₪; בשנת 2007 על סך של 1,716,174 ₪; ובשנת 2008 על סך של 518,806 ₪.

15
16 **טענות המערערת**

17 6. המערערת בקשה לבטל את הצווים ולקבוע, כי היא קיימה את הגדרת "מפעל תעשייתי"
18 משום שפעלה לפיתוח וייצור מוצרים לתעשיית הרפואה. לטענתה, היא קיימה את הגדרת "מפעל
19 מוטב" הואיל ודי בכך שעסקה בפיתוח מוצרים בכדי לסווגה כ"מפעל תעשייתי" לצורך החוק;
20 המשיב לא הבין את פעילות החברה לאשורה והפגין חוסר ידע ממשי בנושא; הואיל והשתמשה
21 בקבלני משנה לצורך פעילות הייצור שלה, יש לה פעילות ייצורית; הוצאותיה עבור תשלומים
22 לקבלני חוץ הופיעו בדוחותיה תחת סעיפים שונים דוגמת קניות, ייעוץ ועיצוב טכני, מחקר
23 ופיתוח ועבודות חוץ אשר הסתכמו בשנת 2007 בלבד בסכום של 817,852 ₪. נוסף על כך, חלק
24 מקבלני המשנה הועסקו בבניית רכוש קבוע כגון תבניות בעלות של מאות אלפי שקלים. לפיכך,
25 הוכיחו הדו"חות השקעה של כמליון שקלים באמצעות קבלני המשנה וכן קיום שמונה משרות
26 באמצעות קבלני המשנה, בנוסף לשני עובדים שכירים בחברה והיועצים המשפטיים שלה, אשר
27 הועסקו ברישום הפטנטים בהיקף של משרה וחצי; החברה ייצרה תבניות למשאבות ואקום וגם
28 לשיטת המשיב, פעילותה הייתה פעילות ייצורית. באשר לקיומו של מפעל, גישתו של המשיב
29 מיושנת, מפלה ומנוגדת לתכלית החקיקה. כיום אין צורך במפעל גדול כדוגמת בית חרושת. די



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בפעילות מסוג פיתוח. התנאי של מספר עובדים לא נקבע בחוק ואיננו בגדר הנחיה של רשות
2 המיסים. בהתייחס לביטול האישור של מרכז ההשקעות, מדובר באישור לפי נוסח החוק הישן
3 שאיננו רלוונטי לשנות המס שבדיון, ואשר לפיו התחייבה המערערת למספר עובדים שמנה החוק
4 הישן ומשלא עמדה בו נשלל מעמדה כמפעל מאושר באופן רטרואקטיבי. מכל מקום, המשיב לא
5 קבע ולא פעל על פי קריטריונים ברורים לקיומו של מפעל ולאור תכלית החוק, טעה בשימת הדגש
6 על נתוני הגודל דווקא. עוד לטענת המערערת, הוצאות החשמל ומיקום המפעל אינם רלוונטיים.
7 היא הוכיחה כי השקיעה במפעל "השקעה מזערית מזכה". לחילופין היא טענה כי יש להכיר
8 ברישום פטנטים ובהשקעה במחקר ופיתוח כ"השקעה מזערית מזכה" לשנת 2007. בכל מקרה
9 ההוצאות המשפטיות שהוציאה שימשו בייצור הכנסתה השוטפת ולכן הן הוצאות ששימשו
10 לייצור הכנסה בהתאם להוראות סעיף 17 לפקודת מס הכנסה. בנוסף, הליך ההשגה בעניינה נוהל
11 שלא כדין וכי יש לבטל את קנסות הגרעון שהוטלו עליה.

12

13

טענות המשיב

14 7. המשיב טען כי יש לדחות את הערעור על כל חלקיו. לשיטתו, המערערת מבקשת לפרש
15 את החוק באורח אבסורדי ממש, כך שיחול על עסק המנוהל במרתף של בית מגורים המעסיק
16 עובד יחיד העוסק בייצור, הוא המערער עצמו. פירוש זה מנוגד לתכליתו של החוק. המערערת
17 אינה עומדת בדרישות החוק הואיל ואיננה מפעל תעשייתי ולכן לא תזכה בהטבות אף אם
18 פעילותה ייצורית. גם מפעל בעל אופי תעשייתי שפעילותו אינה ייצורית לא יזכה בהטבות.
19 לטענתו, המערערת נדרשת להוכיח את התקיימותם של שני הרכיבים באופן מצטבר. מפעל
20 תעשייתי הנו מפעל עתיר ידע בעל סממנים תעשייתיים כגון שימוש במכונות מתוחכמות
21 ועובדים רבים ומקצועיים. המשיב מוכן להסכים כי ככל שהמערערת עוסקת בפיתוח של מוצרים
22 הרי שפעילותה חוסה תחת הגדרת "פעילות ייצורית", אך אינה חלק מהגדרת המונח "מפעל
23 תעשייתי". לעניין פירוש המונח "מפעל תעשייתי" בחנה הפסיקה לא פעם את כמות העובדים
24 בעסק כאחת מתכליותיו של החוק, בהיותו בא לעודד העסקת עובדים. כך נדחתה הטענה לגבי
25 עסק שבו שלושה עובדים בלבד. בנוסף, אין למערערת מכונות וציוד של פס ייצור תעשייתי. יש
26 בידיה תבניות ומכשירי מדידה שונים בלבד. המערערת משלמת ארנונה כבית מגורים ולא כמפעל.
27 הוצאות החשמל השנתיות שלה מאפיינות צריכה בייתית ולא הפעלת ציוד כבד כגון מחרטה. מכל
28 מקום, ציוד שאינו רשום בטופס הפחת, ודאי מכונות ייצור או כלי ייצור, אינו שייך חשבונאית
29 לחברה. לעניין העסקת עובדים כקבלני משנה בהיקף של שמונה משרות לפחות, הטענה לא



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 הוכחה ולו ברמת ההוצאה הכספית וגם העסקת שלושה עורכי דין לרישום פטנטים אינה העסקה
2 של עובדי ייצור כחלק מעבודת מפעל תעשייתי. שאלת מספר העובדים המועסקים עלתה גם
3 ביחסי המערערת מול מנהלת מרכז ההשקעות, הגוף אשר אישר הטבות עובר לתיקון 60 לחוק
4 (שלא שינה את המבחנים הקבועים בחוק), בשנת 2003. אז טענה המערערת, כי בחברה 3 עובדים
5 בלבד ו"מראיינים נוספים" ולא בא זכרם של עובדים נוספים במשרה מלאה המועסקים כ"קבלני
6 משנה". אם הגורם המוסמך והמקצועי סבר כי אין לראות במערערת מפעל תעשייתי, מה למשיב
7 שיחלוק על כך. בהתייחס לטענה כי המערערת הרחיבה את מפעלה הקיים וכי בצעה השקעה
8 מזערית מזכה כמשמעותה בסעיף 51 לחוק, הרי שהטענה לא הוכחה בכלל ובתקופה המוצהרת
9 בפרט. המערערת לא הוכיחה רכישת נכסים יצרניים בתקופה הנמדדת בדין ובסכום המינימאלי
10 הנדרש בדין. לכן, המערערת איננה "מפעל מוטב" ואיננה זכאית להטבות מכוח החוק. גם הטענה
11 החלופית של המערערת לפיה ביצעה השקעה מזערית מזכה, אינה יכולה לעמוד, הואיל ומדובר
12 בהשקעה אשר בוצעה במהלך שלוש שנים ולא במהלך שנתיים ולכן מחזור הבסיס של המערערת,
13 לחישוב ההטבות, שונה מאשר נטען על ידה ואף הוא מותנה בהיותה של המערערת "מפעל
14 תעשייתי" ובמתן הודעה על שנת הבחירה כדין. לעניין ההוצאות המשפטיות ורישום פטנט של
15 המערערת, הרי שאלה לא נוהלו כנדרש בדו"חות הכספיים ואף לא ניתן הסבר מדוע רישום הפטנט
16 איננו חלק מ"ייצור העץ" אשר בזכותו צוין כי מתאפשר לחברה להפיק את ה"פירות" ולמכור את
17 המוצרים. לחיזוק הדברים המשיב הצביע על כך שמר אדהאן הודה מפורשות כי הפטנט הנו
18 בבעלותו ולא בבעלות המערערת.

19

20

המסגרת הנורמטיבית

21 8. כותרתו של סימן ב' לחוק, תחתיו מצוי סעיף 51, קובעת: "הטבות במס בשל מפעל
22 מוטב". בסוף 51 עצמו קבוע כך:

23

24 "(א) חברה מוטבת זכאית, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, להטבות
25 בשל הכנסתה המוטבת, לפי הוראות אלה:
26 (1) נמצא המפעל המוטב באזור פיתוח א' – תהיה החברה זכאית
27 להטבות על פי פסקת משנה (א) או (ב), בהתאם לבחירתה, על פי
28 הודעתה בדוח לפי סעיף 131 לפקודה שהגישה לשנת הבחירה; בחרה
29 החברה בהטבה לפי פסקה זו לא תוכל לחזור בה מבחירתה במשך כל
30 תקופת ההטבות:
31 (א) פטור ממס;
32 (ב) מס חברות בשיעור של 11.5%";



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1
2 "מפעל מוטב" כהגדרתו עד תיקון 68 לחוק (הינו, עד ליום 6.1.2011) הוגדר בין היתר כ"מפעל
3 תעשייתי..." וסעיף 51 לחוק מגדיר מהו "מפעל תעשייתי" כדלקמן:

4
5 "מפעל תעשייתי" – מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא
6 פעילות ייצורית, למעט כל אחד מאלה: מכרה, מפעל אחר להפקת
7 מחצבים, מפעל לחיפוש או להפקה של נפט כהגדרתו בחוק הנפט,
8 התשי"ב-1952, ומפעל חקלאי מאושר כהגדרתו בסעיף 4 לחוק לעידוד
9 השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980; בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" –
10 לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, מחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב
11 חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח
12 תעשייתי, וכן מחקר ופיתוח תעשייתי בתחום האנרגיה המתחדשת, ובלבד
13 שניתן על כך אישור מאת המדען הראשי של משרד התשתיות הלאומיות,
14 ולרבות פעילות אחרת שקבעו השרים, אך למעט הפעילויות האלה..."

15
16 מכאן אנו למדים, כי בסעיף נקבעו שני תנאים מצטברים להיותו של מפעל מוטב מפעל תעשייתי:
17 (א) קיום מפעל תעשייתי בישראל; (ב) שעיקר פעילותו ייצורית לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח.

18
19 9. ניתן לסבור כי מפעל תעשייתי הוא בהכרח מפעל המייצר מוצרים או המשנה את אופיים
20 של המוצרים (למשל, על ידי קירור) או "יוצר יש מוחשי אחד מיש מוחשי אחר" (ע"א 403/66
21 החברה הא"י לקרור והספקה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 747 (1966); ע"א
22 273/89 ברזל דירחנא בע"מ נ' פקיד שומה נצרת, מיסים ה/4 (1991) עמ' ה-7). ברם בכך לא סגי
23 שכן, לא כל מפעל יצרני נכנס לתחומי תעשייה. לדוגמא, חייט התופר חליפות בביתו אינו עוסק
24 בתעשייה. מנגד ניתן להעלות על הדעת שמפעל יוגדר כמפעל תעשייתי אף אם לא ייצר מוצרים
25 אלא רק העניק שירותים (למשל, בית חרושת לניקוי בגדים). כך גם נאמר מפורשות:

26
27 "אמנם על פי רוב מפעלי תעשייה הם מפעלים יצרניים, אך המונח הנ"ל לפי
28 פירושו הרחב יכל לכלול גם מפעלים שאינם מיצרים, אם מפעלים אלה מבחינת
29 ארגונם, היקפם, דרכי פעולתם, הציוד שהם משתמשים בו, ההון המושקע בהם
30 ומבחינים כיוצא באלה יכולים להחשב כ"תעשייה" בלשון בני אדם. עצם
31 העובדה, שקיים הביטוי "תעשיית שירותים" מראה, ששירותים ותעשייה אינם
32 בהכרח תרתי דסתרי." (ראה: ע"א 307/72 ברטולד מוך נ' פקיד השומה
33 ירושלים (מסים און לייז, 14.1.1974).



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 כתנא דמסייע ניתן להפנות לחוק עידוד התעשייה (מיסים), תשכ"ט-1969 (להלן: "חוק עידוד
2 התעשייה") המגדיר "מפעל תעשייתי" כך:

3
4 "מפעל תעשייתי" – מפעל תעשייתי שבבעלותה של חברה תעשייתית שעיקר
5 פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית; לעניין זה יראו, בין היתר, את
6 הפעילויות המפורטות בתוספת כפעילויות שאינן ייצוריות";
7

8 ועל כך אמר בית המשפט (ע"א 6889/12 מלון חוף גיא בע"מ נ' פקיד שומה טבריה (פורסם בנבו,
9 28.04.2014)) (להלן: "עניין חוף גיא"), את הדברים הבאים:

10
11 "פסיקתו של בית משפט זה התמקדה בפרשנות התיבה "פעילות ייצורית",
12 בעוד שלהגדרת "מפעל תעשייתי" נמצאת התייחסות מועטה. לעתים ההבחנה
13 בין תיבות אלה לא הייתה בהירה דיה, וכבר נאמר כי הן משמשות "חלף-
14 דיבור" האחת לשנייה. עם זאת, קשה להלום את טענת המערער בפנינו, כי
15 המונחים "מפעל תעשייתי" ו"פעילות ייצורית" "אחד הם". נוסחם של חוק
16 עידוד, חוק מס מעסיקים, סעיף 10(ב) בפקודה וחוקים נוספים העוסקים בנושא
17 זה הוא ברור: ההטבות ניתנות למפעל תעשייתי שעיקר פעילותו ייצורית. קרא:
18 "סתם" מפעל אשר אינו תעשייתי – לא יזכה בהטבות אף אם פעילותו ייצורית;
19 ומפעל בעל אופי תעשייתי שפעילותו אינה ייצורית – אף הוא לא יזכה
20 בהטבות. הבחנה זו בין שני המרכיבים הנפרדים והמצטברים של ההגדרה
21 הוכרה בפסיקה במפורש..."
22

23
24 בעניין אחר, הבחין בית המשפט בין המרכיב התעשייתי – שהוגדר כ"תהליך התעשייתי של
25 המפעל" לבין המרכיב הייצורי – שהוגדר כ"מהות הממשית של הפעילות הייצורית".
26 (ראו: ע"א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ,
27 פ"ד מב(4) 162, 168 (1988) (להלן: "עניין ניקוב").

28
29 10. צא ולמד אפוא, כי המערער נדרשת להוכיח התקיימותם של שני הרכיבים באופן
30 מצטבר. לטעם המשיב, השאלה העיקרית בענייננו הנה, האם המערער מקיימת את התיבה
31 הלשונית "מפעל תעשייתי". שאלה משנית לכך היא, האם עסק שאינו מייצר מוצר יכול להכלל
32 בהגדרת "מפעל תעשייתי" ומהו המאפיין המבחין תהליך תעשייתי מפעולה מסחרית גרידא.
33 כאמור לעיל, הפסיקה הבחינה בין תעשייה ייצורית לבין תעשיית השירותים. בעניין חוף גיא
34 נקבע, כי רק תעשייה ייצורית נכללת בגדר חוק עידוד התעשייה. בעניין ניקוב קבע בית המשפט



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 כי כוונת המחוקק, "המשתמעת ממרכיבי המושג 'מפעל תעשייתי', היא להגביל פעילות בתחום
2 הייצור ולהיטיב עם אותן חברות תעשייתיות, שיעדיפו עשייה בתחום זה על פני התמקדות
3 בעשייה בתחום השירותים או פעילויות אחרות שאינן ייצוריות" (שם, בעמ' 165-166). מפעלים
4 תעשייתיים, כך נקבע, הם מפעלים עתירי ידע, בעלי סממנים תעשייתיים כגון שימוש במכונות
5 מתוחכמות ובעובדים רבים ומקצועיים (עניין ניקוב, בעמ' 168). עם זאת, הפסיקה הביעה גמישות
6 מסוימת ביחס להגדרת "מפעל תעשייתי", וכך נקבע כי מפעל לעיבוד ברזל הפועל באמצעות
7 עבודת כפיים הוא מפעל תעשייתי (ע"א 273/89 ברזל דיר חנא בע"מ נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד
8 מה(3) 697, 703 (1991)); וכי בתי דפוס והוצאות ספרים (בהבדל מחנויות למכר ספרים גרידא)
9 הם בעלי אופי תעשייתי, בשים לב לתחום העיסוק שלהם – הדפסת ספרים והוצאתם לאור (ע"א
10 528/67 עיריית תל-אביב יפו נ' חברת "דביר" בע"מ, פ"ד כב(1) 502 (1968); ר"ע 43/86 הוצאת
11 עיתון "הארץ" בע"מ נ' שוהם, פ"ד מ(1) 340 (1986) (להלן: "עניין הוצאת עיתון הארץ"). לעומת
12 זאת, עיבוד נתונים באמצעות מחשב, סווג כתעשיית שירותים (עניין ניקוב, בעמ' 174; ע"א
13 852/86 פקיד שומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ, פ"ד מג(1) 686
14 (1989)). גם לגבי חברה העוסקת בפרסום קבצים מקצועיים של פסיקה, חקיקה ומסמכים
15 מקצועיים נוספים נרמז על ידי בית המשפט, כי הכרתה כמפעל תעשייתי אינה משרתת את תכלית
16 החוק (עמ"ה 72/88 חב' רעיונות בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 5 (מיסים, בעמ' 215) להלן: "עניין
17 רעיונות"). ניתן לסכם אפוא, כי בחינת המאפיינים התעשייתיים וסממניהם, מבוצעת בשים לב
18 לתחום הפעילות של המפעל (עניין הוצאת עיתון "הארץ", בעמ' 343). הפסיקה הפגינה אמנם
19 גמישות מסוימת בהכרה בסוגי תעשייה שאינם משתייכים לענפי התעשייה המסורתית, אך זאת רק
20 כאשר אין מדובר במפעלים שעיקר עיסוקם הוא במתן שירותים.

21

22

דיון והכרעה – "מפעל תעשייתי"

23 11. נקדים ונאמר, כי התקיימות התנאי "עיקר הפעילות ייצורית" על החברה אינה שנויה
24 במחלוקת בתיק זה הואיל והצדדים מסכימים, כי החברה עוסקת בפיתוח של תבניות למסיכות
25 ולמשאבות ולכן עומדת היא בהגדרת פעילות ייצורית. ברם, המערערת טענה, כי הלכה למעשה
26 אין חשיבות לשאלה אם בבעלותה "מפעל תעשייתי" אלא רק "מפעל" ויש לבחון אם היא מקיימת
27 פעילות ייצורית בלבד. טענה זו אין לקבל, כפי שהוסבר בהרחבה לעיל ויש לבחון האם עומדת
28 המערערת גם בתנאי "מפעל תעשייתי".

29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

12. בדיקת עמידתה של המערערת בתנאי "מפעל תעשייתי" חייב להיות בדיקת מאפייני פעילותה באופן מצטבר ולא בחינת קריטריון יחיד כלשהו (דוגמת, מספר עובדיה). כפי שטענה המערערת, התעשייה המודרנית שונה באופן מהותי מהתעשייה המסורתית. יחד עם זאת, הפרשנות הנדרשת כדי ליישם את כוונת המחוקק על המציאות העכשווית צריכה להלום את רוח החוק ומטרותיו. מסקירת הפסיקה שלעיל עלה בבירור, כי מי שעוסק בתיווך בין רוכש מוצר לבין קבלן מייצר הוא בבחינת נותן שירותים ולכן לא יכלל בהגדרת "מפעל תעשייתי".
13. כאמור, המערערת מתכננת ומפתחת משאבות ואקום, מכונות הנשמה, משאבות חד פעמיות ומסיכות ואקום בעיקר לצרכים רפואיים וגם לצרכים תעשייתיים. היא מפתחת תבניות לפיהן ניתן לייצר את המסיכות ומשנה את התבניות בהתאם לצרכי הלקוח. התבניות אשר פיתח מר אדהאן, מהנדס פיתוח בהשכלתו, נרשמו על שמו כפטנט (ס' 7, 16 לתצהירו). המערערת טענה, כי היא מבצעת בעצמה את הפעולות הבאות: מתכננת את המוצר, מייצרת את חלקי המוצר העיקריים, מייצרת תבניות ניסיון ומייצרת חלקי גומי ופלסטיק בתבניות זמניות, מבצעת בדיקות מעבדה לביצועי המוצר, מבצעת שרטוט מפורט של כל חלקי המוצר לצורך העברתו להכנת תבניות ייצור (ס' 100 לנימוקי הערעור לשנים 07-08). לאחר תכנון המוצר פונה המערערת למעצב תעשייתי אשר מעצב את המוצר (ס' 14 לנימוקי הערעור לשנים 07-08). המערערת פונה לקבלנים חיצוניים אף לצורך ביצוע עבודות הנדסה אלקטרונית ותוכנה; יועצי תקינה; שרטטים; תבניתנים לצורך ייצור התבניות; יצרן פלסטיק המזריק את חלקי המוצר מהחומר הנכון ובצבע הנכון; יצרני חלקי פלסטיק באמצעות התבניות ויצרני כרטיס אלקטרוני; מרכיבי המוצר הסופי. אף הניסויים לבדיקת איכות ואמינות המוצר נעשית במעבדות תקינה חיצוניות (סעיפים 16-24 לנימוקי הערעור לשנים 07-08). בנוסף, המערערת מוכרת רישיונות לייצור ולמכירה של כלי הייצור שבידיה ואף מקבלת תמלוגים ממכירות שוטפות.
14. מחקירת אדהאן עלה כי למעשה החברה איננה מייצרת דבר אלא קבלני המשנה מייצרים את התבניות וגם כרטיסים אלקטרוניים, מרכיבים הנרכשים מספק אחר (עמ' 27 לפרוטוקול). מסקנה זו מתחייבת גם מעיון בכרטיסת המערערת לשנת 2006 (נספח יד'), בה מתוארות פעולות המבוצעות על ידי קבלני החוץ. לכן, יש לדחות את טענת המערערת כי היא מייצרת ומוכרת מוצר. יש אף לדייק ולומר כי המערערת מוכרת רישיון להשתמש בפיתוח, ממנו ניתן, לאחר קבלת



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

- 1 הרשיון, לייצר מוצר. כדי להדגים ללקוחותיה כי הפיתוח שלה הנו בר מימוש, היא מייצרת דגם
2 המשמש אב-טיפוס עמו היא עורכת הדגמות ללקוחותיה.
3
- 4 15. יתר על כן יש רגליים לטענת המשיב כי המערערת מושתקת מלטעון כי היא עומדת
5 בהגדרת "מפעל" עת היא מצהירה בפני הרשות המקומית כי מדובר בנכס שהוא בית מגורים.
6 הוכח, כי המערערת פועלת בכל קומות ביתו של מר אדהאן (עמ' 14 ש' 5 לפרוטוקול מיום
7 2.11.14) וכי אין הפרדה בין חשבון החשמל של החברה לבין חשבון החשמל של בית המגורים
8 (עמ' 17 ש' 9-11 לפרוטוקול). מכאן הסיק המשיב והצדק עמו, כי חשבונות החשמל שהציגה
9 המערערת, המאפיינים צריכה ביתית, אינם יכולים ללמד על ייצור תעשייתי של "מפעל תעשייתי"
10 (עמ' 17-18 לפרוטוקול). המערערת לא סיפקה נימוק משלה לנתונים אלה ויש בשתיקתה כדי
11 להודות בטענות המשיב. נוסף לכך, אין למערערת רישיון עסק לפעילותה.
12
- 13 16. זאת ועוד, מר אדהאן העיד כי עובדי החברה הם, הוא עצמו ובנו, כאשר הבן אינו עוסק
14 בייצור (עמ' 21 לפרוטוקול), וכי עבודות הייצור אינן עיקר עבודתו של הבן אלא חלק צדדי בלבד
15 (שם, בשורה 15). אכן אין דרישה למינימום עובדים בחוק כדי להכנס לגדרו של מפעל תעשייתי.
16 ברם, מימדיו, אמצעי הייצור והיקף פעילותו של הנישום הנם בעלי חשיבות ממשית באפיון עסק
17 כ"מפעל תעשייתי". כבר נפסק כי מקום שמדובר במעבידים המעסיקים מספר קטן של פועלים,
18 אין לכנותם בשום פנים כ"מפעל" ויש לראות בכך מאפיינים של "בית מלאכה בעל מימדים
19 זעירים" (עניין רעיונות). המערערת אכן טענה כי פעולות הייצור שלה מתבצעות על ידי עובדיה
20 וכן על ידי קבלני משנה המועסקים על ידה בשטח המפעל וכחלק בלתי נפרד מפעילותה (ס' 36-
21 41 לנימוקי הערעור), כאשר היקף העבודה של העובדים וקבלני המשנה הקבועים בפעילות
22 הייצור שווה להיקף של עשר משרות. ואולם, טענת המערערת כי היא מעסיקה קבלני משנה
23 בהיקף של שמונה משרות מלאות, לא הוכחה. אף לא הוכחה העסקה בהיקף של שמונה משכורות.
24 המערערת לא צירפה מסמך כלשהו התומך בטענתה, למרות שמדובר במסמכים זמינים ונגישים
25 לה. נוסף לכך, הטענה נסתרה בעדותו של אדהאן עצמו שעה שהעריך משכורת אחת בסכום של
26 10,000 ₪ (עמודים 22-23 לפרוטוקול), כאשר אין לכך תמיכה בדוחות הכספיים של החברה. לכל
27 הפחות היה על המערערת להראות הוצאה של עשר משרות כפול שכר מינימום ובסה"כ כ-50,000
28 ₪ לחודש היינו כ-600,000 ₪ לשנה, אך גם זאת לא עלה בידה לעשות. ודוק, מדובר בהוצאה
29 משמעותית שצריכה הייתה לקבל סעיף ייחודי ונכבד בסעיף ההוצאות בדוחות הכספיים של



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 המערערת. במקום זאת, במסגרת תצהירו של מר אדהאן (סעיף 17) נערכה טבלה של "רשימת
2 קבלני המשנה המרכזיים המועסקים על ידי החברה", אלא שטבלה זו אינה מציינת את השנים בהם
3 הועסק כל קבלן ואף לא נאמר לגביה, כי היא מפרטת את הקבלנים שהועסקו בשנת 2006. זאת
4 ועוד, הנתונים על פיהם נערכה הטבלה לא הובאו לעיון בית המשפט ולהתרשמותו ולכל היותר
5 מדובר בהערכה כללית של מר אדהאן, אשר לא ניתן לייחס לה משקל ראייתי של ממש. ודוק, מר
6 אדהאן העיד, כי אינו מעסיק את קבלני החוץ באופן קבוע אלא על פי הצורך. על פי הדוחות
7 הכספיים של המערערת לשנים 2004 (יב/6), 2006 (נספח ח' לתצהיר המשיב), 2007 ו-2008
8 הוציאה החברה עבור תשלומים לקבלני משנה (תחת סעיפים "עבודות חוץ" ו"ייצוג ועיצוב
9 טכני") סכום של כ-121,000 ₪ בשנת 2004; כ-280,000 ₪ בשנת 2006; כ-345,000 ₪ בשנת
10 2007; וכ-305,000 ₪ בשנת 2008. פירוט ההוצאות ל"עבודות חוץ" לשנת 2004 לא הועבר לידי
11 המשיב, אולם יש ממש בטענת המשיב כי סעיף זה משקף לפחות חלק מההוצאות בגין רכישת
12 תבניות, לאור עדות מר אדהאן כי ייצור תבניות הוא תוצאה ישירה של קבלני המשנה (עמוד 32
13 שורות 18-19 לפרוטוקול) ולאור כרטסת פירוט "עבודות עיצוב ופיתוח מוצרים" לשנת 2006
14 (מוצג יד'). לפיכך, חלק מהתשלומים לקבלני חוץ לא היו רק בגין עבודה אלא גם בגין מוצרים
15 שקיבלה המערערת מהם. בין לבין יצוין, כי טענת "שמונה המשרות המלאות" נולדה רק במסגרת
16 הליך זה ולא נטענה למשל, בהליך שניהלה המערערת מול מרכז ההשקעות (מוצג טו') אז היא
17 טענה להעסקת שלושה עובדים בלבד.

18

19 17. יש גם ממש בטענת המשיב לפיה ניסה מר אדהאן לערוך מקצה שיפורים בגרסתו, וטען כי
20 התשלום לעובדים חיצוניים נעשה גם בסעיפי הוצאה "קניות", "פחת מחקר ופיתוח", "מחקר
21 ופיתוח", "ייצור תבניות", ו"הוצאות משפטיות ורישום פטנטים". ברם גם טענה זו לא גובתה
22 במסמכים כלשהם, דוגמת פירוט כרטסות או בטעם ענייני כלשהו המנמק מדוע הוצאות לקבלני
23 חוץ נרשמים תחת סעיף "קניות", למשל. בנוסף, העסקת עורכי דין בהיקף של משרה וחצי איננה
24 העסקת עובדים ב"מפעל תעשייתי", הגם שלא נכללו בטבלה שבתצהירו של מר אדהאן. לסיכום
25 אפוא, לא עלה בידי מר אדהאן להציג פירוט לסעיפי הוצאה עבור העסקת עובדי חוץ בהיקף של
26 שמונה משרות, לכן יש לדחות את הטענה. לפיכך הצדק עם המשיב בטענתו כי המערערת איננה
27 מקיימת את מטרת החוק שהייתה והינה יצירת מקומות עבודה חדשים ובני קיימא (סעיף 1 לחוק).
28



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

18. עוד הסתמך המשיב על העובדה, שאין עליה חולק, כי מרכז ההשקעות ביטל את ההכרה במערערת כ"מפעל מאושר" למפרע, החל מדצמבר 2000. כפי שפורט בהחלטה לביטול, החברה לא עמדה ביעדיה העסקיים הן מבחינת מחזור והן מבחינת העסקת עובדים; מחזור ההכנסות אמור היה להגיע לכדי 1.3 מיליוני דולר (ובפועל הגיע ל-290-250 אלף שקלים ובשנת 2006 למליון שקלים בלבד) ומספר העובדים המועסקים בחברה היה אמור להגיע לחמישה עשר (ובפועל הועסקו בשנת 2000 ארבעה עובדים, בשנת 2001 עובד אחד ובשנת 2006 שני עובדים בלבד). משלא היו בידי המערערת נתונים לסתור החלטה זו או לערער עליה, רשאי היה המשיב להסתמך גם על קיומה במכלול שיקוליו.
19. עוד טענה המערערת, כי היא מחזיקה בשטח המפעל מגוון רב של כלי ייצור תעשייתיים וכי יש ברשותה ציוד ומכונות מן הסוג הנדרש לקיום פעילות ייצורית (ס' 34-35 לנימוקי הערעור לשנים 07-08). בביקורת שנערכה אצל המערערת ביום 4.6.08 נמצא מלאי של חלקים למשאבות ומנועים חשמליים המוערכים ב-10,000 ₪ (נספח א' לתצהיר המשיב) ובביקורת מיום 30.3.09 (נספח ג' לתצהיר המשיב) לא מצא עורך הביקורת את תבניות הייצור של המערערת, עליהן הצהירה בטופס י"א לשנת 2006 בסכום של כ-300,000 ₪. המערערת טענה כי הביקורות נערכו על ידי גורמים בלתי מקצועיים בתחום הייצור, אשר אינם בקיאים בהנדסה בכלל ובפיתוח הנדסי בפרט. טענה זו יש לדחות. נטל הראיה לקיומם של "כלי ייצור תעשייתיים" הוא על המערערת והיה עליה להביא ראיות לקיומם של כלי ייצור תעשייתיים המצויים בשטחה. ברם, מר אדהאן מסר בביקורת, כי התבניות נמצאות בחברת אלון טכנולוגיות ואצל "מזריק הפלסטיק" בקרית ענבים. בביקורת נוספת אצל המערערת מיום 4.11.10 (נספח ה' לתצהיר המשיב), נערכה, בשלב ראשון, השוואה בין הציוד המצוי במקום לבין טופס הפחת ורוב הציוד נמצא על ידי החוקרים למעט מכונות הנשמה, תבניות משתיק, ייצור תבנית, תבנית נוספת ותבניות משאבה. בשלב שני, נערכה רשימת ציוד שנמצאה בחברה ולא הופיעה בטופס פחת, המונה תשעה פריטים אשר כולם נרכשו לפני שנים רבות ולגרסת מר כרמלי בחקירה "הם שימושיים עד היום". יחד עם זאת לא הוצגו קבלות עבור רכישתם. לתצהיר עדותו של מר אדהאן צורפה רק קבלה אחת משנת 1989 עבור רכישת מחרטה ICOCA בסך 10,000 ₪, ויש רגליים לטענת המשיב כי אם הציוד הנטען איננו רשום בטופס הפחת, לא בשנת 2004 ולא בשנת 2005, המשמעות היא שהוא לא שייך חשבונאית לחברה. כך גם לגבי כל הפטנטים אשר נרשמו על שם מר אדהאן באופן אישי (עמ' 19 לפרוטוקול). בעניין זה הוסיף המשיב, כי החברה איננה מספקת חומרי גלם, אין לכך זכר



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בדוחותיה תחת סעיפי החומרים והחלקים שרוכשת החברה וגם לא בסעיפי מלאי. טענה זו
2 אוששה בעדות אדהאן (עמוד 21 לפרוטוקול).

3
4 פועל יוצא מכך, עיקר רכושה של החברה הוא "תבניות" מסוגים שונים בסכום של כ-300,000 ₪
5 ורק חלק קטן הוא ציוד ומכונות. סופו של דבר, לא הוכח על ידי המערערת קיומם של מכונות וכלי
6 ייצור המעידים על כך שהיא חוסה תחת הגדרת "מפעל תעשייתי" וזאת מבלי להתייחס להשוואה
7 שנערכה על ידי המשיב בין הציוד שנמצא בביקורת מיום 30.3.09 לבין הציוד שנמצא בביקורת
8 מיום 4.11.10, אשר ערכה הראייתי איננו רב.

9
10 20. מניתוח האמור לעיל עולה, כי המערערת עסקה הלכה למעשה רק בתיווך, שכן היא
11 "שידכה" בין מי שמעוניין לייצר משאבות ואקום וציוד נלווה לבין יצרנים עצמאיים אשר מייצרים
12 את המשאבות לפי התבניות פרי פיתוחה של המערערת. אכן, המערערת שיפצה ותחזקה את
13 התבניות ודאגה להכניס בהם שינויים, התאמות ותוספות אך היא לא ייצרה את התבניות עצמן.
14 התבניות הן שאפשרו לה לתווך בין הלקוחות לבין היצרנים ובלעדיהן לא היו נזקקים לה.
15 המערערת אינה חוסה אפוא, תחת הגדרת "מפעל תעשייתי".

16
17 21. בשולי הדברים אעיר, כי המערערת סברה שהמשיב נהג כלפיה באפליה משום שלמיטב
18 ידיעת בא כוחה, נתן המשיב אישורים המקנים מעמד של "מפעל מאושר" למפעלים אחרים
19 בנסיבות דומות. אולם לא זו בלבד שטענת האפליה לא הוכחה, אלא שלאור האמור לעיל ובשים
20 לב לנתוני המערערת, אין בסיס לטענה ויש לדחותה.

21
22 דין הערעור בעניין זכאותה של המערערת להטבות המס על פי החוק להידחות אפוא וממילא אין
23 צורך לדון בשאלת קיומה של השקעה מזערית מזכה על ידי המערערת.

הוצאות משפטיות ורישום פטנט

24
25
26 22. מחלוקת אחרת שפרצה בין הצדדים הייתה סביב דרישת המערערת כי בשנים 2007-2008
27 ינוכו "הוצאות לרישום פטנטים" בהתאם לסעיף 17 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן:
28 "הפקודה"). סכומי ההוצאות שנדרשו בגין רישום פטנטים היו בסך 511,554 ₪ עבור שנת 2007
29 וסך של 489,563 ₪ עבור שנת 2008. המערערת טענה כי התכנון והפיתוח שבוצעו על ידה מוגנים



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 בפטנטים רשומים רבים (מעל 50) ובאמצעות הגנתם בפטנט החברה הבטיחה כי הלקוחות יגיעו
2 אליה ובכך הבטיחה למעשה את הכנסתה. במובן זה, כל הוצאות הפטנט, לרבות העסקת משרד
3 עו"ד לצורך רישום הפטנטים בהיקף של משרה וחצי, היו הוצאות לשם ייצור הכנסה, כפי שמופיע
4 בביאור 11 לדוחות הכספיים שלה בו פריט ההוצאה "משפטיות ורישום פטנט" נרשם תחת הפרק
5 "עלות המכירות והעיבוד". לשיטתה, אין מדובר בהוצאות להמצאת פטנט ותכנון מוצר (המהוות
6 הוצאות מחקר ופיתוח), אלא בהוצאות הרישום במדינות השונות ובתשלום האגרות, הוצאות
7 המהוות מכשיר לקיום מכירות מהמוצר.

8
9 23. המשיב טען מנגד, כי פטנט הנו נכס הון באופיו, כהגדרת סעיף 88 לפקודה, אשר יכול
10 להניב תקבולים פירותיים על פני זמן ללא שהפטנט יצא מרשותו של האדם. על כן, כל הוצאה
11 שתביא לגיבושו של אותו פטנט תהיה חלק מעלות הפטנט, ואם וכאשר ימכר הפטנט הוצאות אלה
12 תוכרנה כעלות לצורך חישוב רווחי הון. על כך הוסיף המשיב כי הבעלות על הפטנטים הנה של
13 מר אדהאן ולא של החברה, לכן ההוצאות בגין רישום הפטנטים אינן בגדר הוצאות של החברה
14 כלל אלא של מר אדהאן וממילא היא לא יכולה לדרוש אותן בדוחותיה. זאת ועוד, בשל אי ניהול
15 רישום לגבי הוצאות רישום פטנטים והיעדר רישום בטופסי הפחת, לא היה בידי המשיב לעמוד על
16 פרטי ההוצאות שנכללו בסעיפים אלו ולכן קבע כי הן אינן הוצאות פירותיות אלא הוניות.

17
18 24. לפי סעיף 17 לפקודה, הוצאה מותרת בניכוי אם היא עומדת בשני תנאים. האחד, שהיא
19 שימשה בייצור הכנסה, כלומר הוצאה עסקית להבדיל מפרטית. השני, שהיא הוצאה פירותית
20 להבדיל מהונית (ראו: ע"א 3515/97, פקיד שומה ב"ש נ' בית מרקחת "אילן" בע"מ. מיסים טז/4
21 (אוגוסט 2002) ה-1, עמ' 59). מכאן, יש להבחין בין הוצאה שעניינה שמירת ההון הקיים של
22 הנישום לבין הוצאה שעניינה יצירת הון יש מאין. רק הוצאה שעניינה שמירה על ההון הקיים
23 תותר בניכוי בשנה השוטפת. לעומתה, הוצאה שיוצרת/משביחה הון, לא תותר בניכוי בשנה
24 השוטפת (ראו: עמ"ה 809/67, נאות מרגלית בע"מ נ' פקיד השומה רחובות, פס"מ ס"ה 120 ; ע"א
25 35/67 חיים שתדלן נ' פקיד שומה ת"א 4, פ"ד כא (1) 455 (1967)).

26
27 25. וכך אמר אדהאן בתצהירו (פסקאות 35-36 לתצהיר משלים):

28
29 "החברה פועלת באופן שוטף לפיתוח מוצרים חדשים ורישום פטנטים ובעת
30 מכירת המוצרים גלומות זכויות הקניין הרוחני שבהם. על כן, הוצאות



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

1 המשולמות לעורכי פטנטים שהינם עורכי דין אינן בגדר הוצאות משפטיות,
2 אלא חלק בלתי נפרד מעלות הייצור של המוצרים אשר נמכרו בשנות המס
3 שבמחלוקת. אוסיף לעניין זה כי הוצאות אלו כוללות תשלומי תחזוקה שנתיים
4 על כל פטנט בכל מדינה בעולם. כמו כן אבהיר כי ההחלטה על רישום פטנטים
5 נתונה בידי. כאשר אין למוצר הגנת פטנט לא ניתן למכור את המוצר ואף לא את
6 הזכויות בו. כל חוזה מכירה או רישוי בהם מתקשרת החברה כולל סעיף לגבי
7 קיומם של הפטנטים".
8

9 יוצא אפוא, כי לפי גרסתו של מר אדהאן עצמו, עיקר ההוצאות המדוברות הוצאו עבור יצירת
10 פטנטים חדשים - נכסים חדשים - להבדיל משמירת/תחזוקת נכסים קיימים. המשיב אף חקר את
11 מר אדהאן בנושא במסגרת ביקורת פתע שערך ביום 25.12.12 (נספח ה' לתצהיר המשלים מטעם
12 המשיב), בה אמר כי עם לקוחותיו החדשים הוא חותם על חוזים לפיתוח ורישוי למכירה של
13 המוצר על פי הפטנט הרשום. הוא אף מכר פטנט 7 שנים קודם לכן בסכום של 1.5 מליון דולר.
14 זאת ועוד, בדיון שערכו נציגי המשיב עם ב"כ המערערת, טען ב"כ המערערת כי תחום פעולתה
15 של החברה הוא פיתוח ויצור של מוצרים בתחום הרפואה וכחלק אינטגרלי מפעילות החברה ישנן
16 הוצאות שוטפות לצורך פיתוח מוצרי החברה. גם בעיקרי הטיעון טען ב"כ המערערת כי ללא
17 רישום פטנט לא ניתן יהיה לשווק מוצרים ללקוחות. עדויות אלה מחזקות את מסקנתו של המשיב,
18 כי מדובר בהוצאה ששימשה לצורך יצירת נכסי הון חדשים ולא לשימור ותחזוקה של נכסי הון
19 קיימים. ככל שהוצאו הוצאות לצורך שימור ותחזוקה של פטנטים קיימים, הרי שהוצאתם לא
20 הוכחה כנדרש בדוחות החברה ובטופסי הפחת. משכך, צדק המשיב בהחלטתו לסווגן כהוצאות
21 הוניות. יודגש, כי לשיטת המערערת עצמה, עיקר הוצאותיה היו לרישום פטנטים והחלק השולי
22 בהוצאותיה היה לתשלומי תחזוקה שנתיים, ככל שהוצאו בשנים נשוא הערעור.
23

24 26. ובשולי עניין זה, באשר לטענת המערערת כי לא התקיים דיון שומתי בנושא בשלב א' או
25 בשלב ב' ולכן מדובר בהרחבת חזית מטעם המשיב, הרי שהטענה נסתרת מעיון בפרוטוקול הדיון
26 שקיים המשיב עם ב"כ המערערת ביום 19.12.10 במסגרת שלב א' וכן מעיון בפרוטוקול הביקורת
27 שערך פקיד השומה למר אדהאן ביום 25.12.12 במסגרת שלב ב'.
28

29 פועל יוצא מן האמור הוא כי הצדק עם המשיב בקביעתו כי ההוצאות שהוצאו לרישום הפטנטים
30 הנן הוצאות הוניות במהותן וגם בעניין זה דין הערעור להידחות.
31
32



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

שולי הדברים

1
2 27. לטענת המערערת, הצווים הוצאו על ידי המשיב על ידי מי שלא לקח חלק פעיל בהליך
3 ההשגה. היינו מי שנתן את הצווים בעניינה הוא רכז החוליה כאשר הדיונים בהשגה התקיימו לפני
4 מישהו אחר, המפקחת מטעם המשיב. משמע, ההחלטה התקבלה על ידי מי שלא היה מעורב
5 בשמיעת הטיעונים ובחינת העובדות, והתנהלות מעין זו מרוקנת את ההליך מתוכן. כן נטען כי
6 אותה מפקחת דנה בשלב עריכת השומה (שלב א') ובשלב ההשגה (שלב ב'), בניגוד לסעיף 150א
7 לפקודה, הדורש הפרדה מוחלטת בין עורך השומה לבין הדן בהשגה עליה. מנגד המשיב אכן
8 הודה כי המפקחת שנכחה באחת הביקורות בשלב ב', נכחה גם בדיון שנערך עם נציגי המערערת
9 בשלב א' (סעיף 13 לתצהיר עדות משלים מטעם המשיב). ואולם, דווקא משום כך ראה המשיב
10 לנכון שמי שייתן את ההחלטה בשלב ב' יהיה אדם (רכז) אחר, וכך נעשה. באשר לטענה שלא
11 התקיים דיון לפני מי שנתן את ההחלטה בהשגה, הרי שמתצהירו של הרכז, מר משה לוי, עולה כי
12 הוא לא נתן את ההחלטה בחופזה כי אם עיין בחומר הכתוב ואף נפגש עם ב"כ המערערת ושוחח
13 עם רואה החשבון מטעם המערערת. בכך יצא המשיב ידי חובתו ואין צריך לומר, כי סופו מעיד על
14 תחילתו בכך שעמדתו גם נתקבלה על ידי בית המשפט.

15
16 28. בנוסף טענה המערערת כי דרישתו של המשיב להעביר לידיו מסמכים הקשורים לשנות
17 המס שהתיישנו ולשנת המס 2006 אשר נדונה בהליך ערעור בבית המשפט, הייתה שלא כדין. כך
18 גם ביקורת פתע נוספת שנערכה לאחר שהסתיימו הליכי ההשגה ובהיעדרו של ב"כ המערערת, וכן
19 חקירת מנהל המערערת אודות ההליך המתנהל בבית המשפט אשר התנהלה מחוץ לכותלי בית
20 המשפט לא היו תקינות. מנגד טען המשיב, כי לצורך קבלת החלטה בהשגה לשנות המס -2007
21 2008 מצא לנכון לפנות לרואה החשבון של החברה בכדי לקבל השלמות של מסמכים חשבונאיים
22 שנדרשו מבחינתו. מטרת דרישתו לא הייתה לקיים דיון מחדש בנוגע לשנות המס 2004-2005
23 (לגביהן נדרשו מסמכים חשבונאיים), אלא רק לבדוק את משמעות המסמכים לגבי טענות
24 המערערת בנוגע לשנים 2007-2008. יש לקבל את טענות המשיב בעניין זה. כפי שראינו לעיל,
25 מסמכי החברה לשנים 2004-2005 היו נחוצים למשיב לצורך בחינת קיומה של "השקעה מזערית
26 מזכה" כטענת המערערת. אין צריך לומר כי לצורך קבלת ההחלטה היה המשיב רשאי לערוך אף
27 "ביקורת פתע". פשיטא גם, כי מקום בו המערערת בחרה לנקוט בהליך של השגה, עליה לאפשר
28 למשיב לדון בה, לרבות בחינה חוזרת של העובדות הכלולות בה.

29



בית המשפט המחוזי בירושלים לפני כב' השופט דוד מינץ

19 ינואר 2015

ע"מ 55001-01-11 ; 38260-01-13 חברת אדהאן
כרמלי הנדסה בע"מ נ' פקיד שומה ירושלים

הטלת הקנס

1
2 29. כאמור, המשיב הטיל על המערערת קנס גרעון בשיעור 15% לפי סעיף 191(ב) לפקודה
3 בשל התרשמותו כי המערערת התרשלה בהגשת הדוחות. המערערת מבקשת לבטל את הקנס
4 שהוטל בכל אחת משנות המס הנידונות, כיוון שמעולם לא נערך עמה דיון ולא ניתנה לה זכות
5 טיעון כמו גם הזכות למצות טענותיה לאחר תיקון החוק. ברם, כאמור לעיל, לא מצאתי כי נפל
6 פגם בשומות המשיב, מהן עולה כי לגבי המערערת נקבע גרעון העולה על 50% מהמס שהיא
7 חייבת בו ולא עלה בידה להוכיח להנחת דעתו של המשיב שלא התרשלה בעריכת הדוחות
8 שמסרה. הטלת קנס מנהלי נתונה לשיקול דעתו של המשיב ומוטל עליו לתת את הדעת לשיקולים
9 השונים התומכים בהימנעות מהטלת קנס או בהטלת קנס מופחת (ע"א 1497/01 הובר נ' הממונה
10 האזורי מע"מ חיפה (פורסם בנבו, 5.8.2003); ע"מ (י-ם) 19359-07-12 גלמן נ' אגף המכס ומע"מ
11 ירושלים (פורסם בנו, 15.7.14)), והמשיב לא ראה כי יש לעשות כן במקרה זה, ולא נראה כי יש
12 מקום להתערבות בית המשפט בעניין זה.

13
14 אשר על כן, שני הערעורים נדחים והמערערת תישא בהוצאות המשיב בסך 50,000 ₪.

15
16 ניתן היום, כ"ח טבת תשע"ה, 19 ינואר 2015, בהעדר הצדדים.

17



דוד מינץ, שופט

18

19

20