



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1

בפני כב' השופט מגן אלטוביה

מערערת

כ.צ.ט. נוביס בע"מ

ע"י ב"כ עוה"ד ירון מהולל ו/או נועה לב גולדשטיין ו/או אדם קדש

נגד

משיב

פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"י ב"כ עוה"ד אורית וינשטיין מפרקליטות מחוז ת"א (אזרחי)

2

3

### פסק דין

4

5 בפניי ערעורים על שומות שקבע המשיב למערערת בצו עבור שנות המס 2006 - 2009. ערעורים אלו  
6 עוסקים כולם בשאלה האם נתקיימו אצל המערערת התנאים הקבועים בסעיף 18א(ג)(1) לחוק  
7 לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק העידוד"), כך שהיא זכאית לקבלת הטבת המס  
8 לפי סעיף 51א לחוק העידוד.

9

### רקע עובדתי

11 1. המערערת הינה חברה תושבת ישראל ועוסקת בייצור מוצרי קוסמטיקה וטואלטיקה. ברשות  
12 החברה מפעל הממוקם בקריית מלאכי (הממוקמת ב"אזור פיתוח א"), כהגדרת המונח בחוק  
13 העידוד), אשר בו מייצרת המערערת בין היתר תכשיר לטיפול בכינים בשם "LYCLEAR. תכשיר זה  
14 שווק בעבר בישראל תחת השם המסחרי "צ'יק צ'אק" (להלן: "התכשיר"). נוסחת התכשיר פותחה  
15 על ידי ד"ר אורנה לוי, וזכויות הקניין הרוחני בו שייכות לחברת אורנכין בע"מ (להלן: "אורנכין"),  
16 אשר הוקמה על ידי ד"ר לוי.

17

18 2. התכשיר המוגמר נמכר בשווקים ברחבי העולם, ובפרט באירופה ובדרום אפריקה. ייצור התכשיר  
19 נעשה על ידי שתי חברות – המערערת וחברת טבע תעשיות פרמצבטיות בע"מ (להלן: "טבע").  
20 המערערת ייצרה את התכשיר מתחילתו ועד סופו במפעלה. לאחר ייצור התכשיר במפעלה של  
21 המערערת, מועבר התכשיר באמצעות משלחים מטעם אורנכין ישירות לנמלים השונים בישראל,  
22 ומשם נשלח התכשיר אל לקוחות במדינות אירופה. אורנכין אינה חברה תעשייתית והיא אינה  
23 מקיימת פעילות יצרנית מכל סוג, וכן אינה בעלת מפעל מאושר או מפעל מוטב, כמשמעות מונחים  
24 אלו בחוק העידוד. בהתאם לכך, אורנכין אינה מבצעת כל שינוי בתכשיר מרגע יציאתו ממפעל  
25 המערערת. במקרים אחרים ייצרה המערערת את התכשיר או מוצר ביניים המשמש לייצור התכשיר,  
26 והעבירה את התוצר לידי טבע, אשר סיפקה את התכשיר הסופי לאורנכין.



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 3. יצוין עוד כי בין המערערת לבין אורנכין נחתם ביום 9.5.2005 הסכם שעניינו "ייצוא לדרום  
2 אפריקה של תכשיר תואם צ'יק צ'אק" (צורף כנספח 5 לתצהירו של מר שטראוס מטעם המשיב,  
3 להלן: "**הסכם דרא"פ**"). הסכם דרא"פ העניק למערערת את הזכות לשווק ולייצא את התכשיר  
4 לדרום אפריקה.

5  
6 4. המערערת דיווחה למשיב בדוח לשנת המס 2006 כי בידה מפעל מוטב, כמשמעות המונח בסעיף 51  
7 לחוק העידוד, ובחרה בשנת 2006 כשנת בחירה, על פי הוראות סעיף 51ד לחוק העידוד. המערערת  
8 דיווחה למשיב על מחזור שוטף בסך 15,556,000 ₪ בשנת המס 2006, וכן דיווחה על גידול במחזור  
9 הבסיס, כמשמעות המונח בחוק העידוד, בסך 4,027,000 ₪. על פי דיווחי המערערת למשיב, היא  
10 ייחסה להרחבה למפעל המוטב מכירות בסך 3,869,000 ₪ שנעשו ל"מערב אירופה", דהיינו על פי  
11 דיווח המערערת יותר מ-25% מכלל הכנסות המערערת ממכירות המפעל בשנת המס הן ממכירות  
12 בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות, וכן היקף מכירות המפעל בשוק מסוים אינו עולה על  
13 75% מכלל הכנסתו ממכירות בשנת המס. בהתאם לכך ומכוח סעיף 51א לחוק העידוד, בשנת המס  
14 2006 דיווחה המערערת על הכנסה בסך 972,539 ₪ כהכנסה פטורה, בשנת המס 2007 דיווחה על  
15 הכנסה בסך 50,490 ₪ כהכנסה פטורה, בשנת המס 2008 דיווחה על הכנסה בסך 25,728 ₪ כהכנסה  
16 פטורה ובשנת המס 2009 דיווחה על הכנסה בסך 123,002 ₪ כהכנסה פטורה.

17  
18 5. בביקורת שערך המשיב למערערת קבע הוא כי המכירות שדיווחה המערערת כמכירות למערב  
19 אירופה בשנת 2006 הורכבו למעשה ממכירות בסך 225,852 ₪ לדרום אפריקה, מכירות בסך  
20 1,412,754 ₪ לחברת אורנכין ומכירות בסך 2,230,394 ₪ לחברת טבע. בהתאם לכך, קבע המשיב כי  
21 המערערת לא עמדה בתנאי סעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד, ולפיכך אין לראות במפעלה כמפעל מוטב,  
22 כמשמעות המונח בסעיף 51 לחוק העידוד.

### גדר המחלוקת

23  
24  
25 6. השאלה הנדרשת להכרעה בערעור דנא היא האם מתקיימים אצל המערערת התנאים הקבועים  
26 בסעיף 18א(ג)(1)(ב) או (ג) לחוק העידוד, דהיינו האם, כעמדת המערערת, יש לראות בה כחברה בעלת  
27 מפעל המוכר את תוצרתו למדינות מערב אירופה **בעקיפין** באמצעות אורנכין; או שמא יש לראות  
28 במערערת כבעלת מפעל אשר מוכר את תוצרתו לחברות אורנכין וטבע בישראל.

29  
30 7. יוער עתה כי המערערת הסכימה במהלך הערעור דנא, כי מאחר שממילא לגישה מכירתה  
31 לאורנכין לבדן מספיקות בכדי לקיים את תנאי סעיף 18א(ג)(1), אין כל צורך לדון במשמעות  
32 המכירות לחברת טבע (ראו: סעיף 8.3 לסיכומים מטעם המערערת, סעיף 2 לסיכומי התשובה מטעם  
33 המערערת). בכך, יש לראות את המערערת כמי שזנחה את טענותיה וקיבלה את עמדת המשיב לעניין  
34 המכירות לטבע.

35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### המסגרת הנורמטיבית

8. חוק העידוד מעניק מענקים, פטורים, ערבויות, הנחות והקלות ממס לחברות אשר עומדות בתנאים המתאימים שנקבעו בחוק. הוראות החוק השונות נועדו להגדיר את הזכאות להטבות הללו, כך שאלו יוענקו לנישומים בעלי פעילות כלכלית המתיישבת בהלימה עם תכלית החוק ומטרותיו. סעיף 1 לחוק מגדיר את מטרות החוק, ולהלן נוסחו בשנות המס שבערעור:

"מטרת חוק זה היא משיכת הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון-חוץ והון מקומי לשם –

(1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכלה הכלכלית וניצול מלא של כושר ייצורם של מפעלים קיימים;

(2) שיפור מאזן התשלומים של המדינה, הקטנת היבוא והגדלת היצוא;

(3) קליטת עליה, חלוקה מתוכננת של האוכלוסיה על פני שטח המדינה ויצירת מקורות עבודה חדשים."

יצוין כי בתיקון מספר 68 לחוק העידוד תוקן הסעיף החל מיום 6.1.2011, כך שמטרות חוק העידוד מוגדרות שם היום כדלקמן:

"מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויוזמה 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."

9. הטבת המס הרלוונטית לעניינה של המערערת נקבעה כאמור בסעיף 51א לחוק העידוד: "51א.

(א) חברה מוטבת זכאית, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, להטבות בשל הכנסתה המוטבת, לפי הוראות אלה:

(1) נמצא המפעל המוטב באזור פיתוח א' - תהיה החברה זכאית להטבות על פי פסקת משנה (א) או (ב), בהתאם לבחירתה, על פי הודעתה בדוח לפי סעיף 131 לפקודה שהגישה לשנת הבחירה; בחרה החברה בהטבה לפי פסקה זו לא תוכל לחזור בה מבחירתה במשך כל תקופת ההטבות:

(א) פטור ממס;

(ב) מס חברות בשיעור של 11.5%; (ההדגשה אינה במקור, מ.א.)

סעיף 51 לחוק העידוד מגדיר מהי החברה המוטבת הזכאית להטבות הנ"ל, כדלקמן:

" "חברה מוטבת" - חברה שהתאגדה בישראל, שהשליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל, שהיא בעלת מפעל מוטב..."

ו"מפעל מוטב" מוגדר שם, כנוסח הסעיף בשנות המס שבערעור, כדלקמן:



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 " מפעל מוטב" - מפעל תעשייתי או בית מלון, שמתקיימות בו הוראות סעיף  
2 18א(ב) ו-(ג) לענין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי..."

3  
4 10. בענייננו, המחלוקת בין הצדדים נסובה כאמור סביב שאלת התקיימות תנאי סעיף 18א(ג)(1) אצל  
5 המערער, אשר בנוסחו בשנות המס שבערעור קבע כי:

6 " (ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב):

7 (1) לגבי מפעל תעשייתי, למעט מפעל תעשייתי כאמור בפסקה (2), יתקיים בו,

8 בכל שנת מס בתקופת הטבות, אחד מאלה:

9 (א) ...

10 (ב) הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים, אינה עולה על 75%

11 מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס;

12 (ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות

13 בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות;"

14 עינינו הרואות, כי לשם עמידה בתנאי הזכאות לקבלת הטבות לפי סעיף 51א לחוק העידוד, על  
15 המערער להוכיח, בין היתר, כי בשנת המס הכנסות מפעל תעשייתי שבעלותה ממכירות בשוק  
16 מסוים אינן עולות על 75% מכלל הכנסות המפעל ממכירות, או כי לפחות 25% מהכנסות המפעל  
17 המוטב בשנת המס הן ממכירות בשוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות. לאור גודל השוק הישראלי  
18 בשנות המס שבערעור, דרישות אלו באופן מהותי מחייבות כי למצער 25% ממכירות המפעל תהיינה  
19 בשוק שאינו ישראל. בכך ביקש המחוקק להגשים את המטרות שביסוד חוק העידוד ולעודד פעילות  
20 כלכלית שביסודה ייצור תעשייתי וייצוא התוצרת המיוצרת בשווקים בין-לאומיים.

### טענות הצדדים

21  
22  
23 11. לטענת המערער, את הביטוי "מכירות בשוק מסוים", אשר בו נקט המחוקק בסעיף 18א(ג)  
24 לחוק העידוד, יש להבין ככולל מכירות הנעשות בעקיפין, קרי באמצעות גורם אחר שאינו החברה  
25 המוטבת. המערער נסמכת לעניין זה על הגדרת המונח "מכירה" שבסעיף 88 לפקודת מס הכנסה  
26 (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"): "מכירה – לרבות חליפין, ויתור, הסבה, העברה...  
27 והכל בגין במישרין ובין בעקיפין". לעניין זה הפנתה המערער גם לסעיף 41 לחוק העידוד, המצוי  
28 בפרק השביעי לחוק בו קבועות ההטבות הנידונות בהליך זה, אשר קובע כי: "בפרק זה - ... (ב) (1)  
29 לכל מונח תהיה המשמעות שיש לו בפקודת מס הכנסה". עוד טוענת המערער כי מבחינה  
30 תכליתית מכירות התכשיר מהוות מכירות לשווקים זרים. המערער ייצרה את התכשיר במטרה  
31 שיימכר בסוף ההליך לשווקים הזרים, ביודעה מיהו הלקוח הרלוונטי ולאילו מדינה מיועד כל  
32 תכשיר. המערער טוענת כי מבחינה מהותית היא קבלן משנה של אורנכין, וכי בפעילותה היא  
33 מקדמת את מטרות חוק העידוד בדבר הגדלת כושר הייצור ושיפור מאזן התשלומים של המדינה.  
34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

12. המערערת מפנה עוד להוראות סעיף 18א(ג)(2), אשר מאפשר לראות בקבלן המשנה של מפעל תעשייתי כעומד בתנאי סעיף 18א(ג):
- 3 **"(2) לגבי מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי**
- 4 **מפעל תעשייתי אחר - מתקיימים בו התנאים שקבעו השרים; לענין זה, "מפעל**
- 5 **תעשייתי אחר" - מפעל תעשייתי שהוא מפעל מוטב או מפעל מאושר, או שהיה**
- 6 **מפעל כאמור, שמתקיים בו האמור בפסקה (1);"**
- 7 מכוח סעיף זה נקבע בפועל כי מפעל תעשייתי אשר מוכר רכיבים לייצור מוצר לידי מפעל מוטב אשר
- 8 מתקיימות בו הוראות 18א(ג)(1), יזכה גם הוא להטבות הקבועות בסעיף 51א, בדומה למפעל
- 9 המוטב. מכאן הסיקה המערערת כי בכוונת המחוקק הייתה להרחיב את ההטבות כך שיחולו אף על
- 10 קבלני משנה. לטענת המערער, מכוח קל וחומר, במקרה שבו המפעל התעשייתי אינו פועל כקבלן
- 11 משנה המייצר רק רכיב לייצור מוצר על ידי המפעל המוטב, אלא מייצר את מלוא המוצר עבור חברה
- 12 אחרת, יש לראות בו כמתקיים את הוראות סעיף 18א(ג).
- 13
14. עוד טענה המערערת כי סיכוני המכירות והייצוא של התכשיר מתחלקים בינה לבין אורנכין,
- 15 באופן המחייב לראות אותה כיצואנית התכשיר. עוד טענה המערערת כי המשיב יישם בעבר
- 16 בהחלטות מיסוי (החלטה 24/08 והחלטה 9/07) את מבחן הסיכונים, באופן שונה מאשר בעניינה של
- 17 המערערת. בכך טענה המערערת כי המשיב נוהג באפליה אסורה וסוטה מההחלטות מיסוי קודמות
- 18 שלו. עוד טענה המערערת כי היא הוכרה כיצואנית כלפי כולי עלמא, ובפרט ברשימוני הייצוא של
- 19 עמילי המכס, שם סומנה כ"ייצואן משתתף", ועל ידי קרן השיווק והייצוא של משרד התמ"ת.
- 20 לגישתה הדבר מעיד על אופי הפעילות שביצעה המערערת – פעילות של ייצוא התכשיר.
- 21
22. המשיב שולל את טענות המערערת ולגישתו המערערת לא עסקה בייצוא התכשיר, אלא במכירתו
- 23 לחברה ישראלית – אורנכין – אשר עסקה בייצואו. על פי המשיב, לא ניתן לקבל כי מכירה בעקיפין
- 24 מהווה מכירה לעניין חוק העידוד, וכי דרישת הייצוא שבחוק צריכה להתקיים דווקא ביצרן הטובין
- 25 המיוצאים. המשיב טוען כי אין להסתמך בענייננו על משמעות המונח "מכירה" בחלק ה של
- 26 הפקודה, מונח זה בפרק זה מתייחס למכירה במשור ההוני בעוד המערערת מכירתיה מניבות
- 27 הכנסה פירותית. כמו כן סעיף 41(ב)(2) לחוק העידוד מחריג מגדר המונח "מס" את מס רווחי ההון
- 28 ומתייחס רק למס פירותי. מכאן, שגם לצרכי הטבות המס על פי חוק העידוד יש להתייחס רק
- 29 למינוחים הרלבנטיים בחלקים של הפקודה העוסקים בהכנסה פירותית. עוד טוען המשיב כי סיכוני
- 30 הייצוא חלים על חברת אורנכין בלבד, ולכן יש לראות אותה כמוכרת התכשיר במערב אירופה, ולא
- 31 את המערערת.
- 32
33. המשיב טוען כי המערערת נרשמה ברישומני הייצוא כ"ייצרן משתתף", ולא כיצואן. עוד טוען
- 34 המשיב כי ממילא אין להעניק משקל לרישום העצמי של המערערת ברישומני הייצוא, וכי רישום זה
- 35 לא מעיד על אישור של רשות המיסים לעמדת המערערת. המשיב מוסיף כי ממילא הסיווג לעניין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 המכס אינו רלוונטי לעניין קבלת ההטבות על פי חוק העידוד. המשיב מצביע על כך כי המערערת  
2 שילמה מס עסקאות בארץ בגין מכירות התכשיר לאורנכין, ואינה יכולה להציג כעת מצג שונה כאילו  
3 מדובר בייצוא, אשר בין היתר פטור מתשלום מס עסקאות. המשיב טוען כי הסכם דרא"פ מציין  
4 במפורש כי המערערת רשאית לייצא את התכשיר אך ורק בדרום אפריקה. המשיב טוען כי אין כל  
5 בסיס לניסיון המערערת להיסמך על החלטות מיסוי 9/07 ו-24/08, שכן הן עוסקות במצב שונה  
6 בתכלית מעניינה, וכי טענת האפליה ממילא מהווה הרחבת חזית אסורה. עוד טוען המשיב כי  
7 המערערת אינה נופלת לגדר החרגי שנקבע בסעיף 18א(ג)(2) בנוגע לקבלני משנה, שכן היא מייצרת  
8 את המוצר במלואו ולא רכיב המשמש בייצור מוצר שנועד לייצוא. המשיב מלין גם על היעדר גילוי  
9 נאות, לטעמו, בנוגע לפרשנות המערערת לעמידתה בתנאי חוק העידוד לקבלת ההטבה שבסעיף 51א.  
10 לגישתו, התנהלות המערערת בדיווחיה נעשתה בחוסר שקיפות ובאופן מטעה, ויש ליתן לכך משקל  
11 בהכרעה בעניינה.  
12

### דיון והכרעה

14 16. בין הצדדים לערעור זה ניטשה מחלוקת המערבת שאלות של עובדה ושל משפט. ראשית,  
15 הצדדים חלוקים בשאלה העובדתית האם המערערת מכרה תוצרתה לידי חברת אורנכין או  
16 ללקוחות בחו"ל. בעניין זה הרחיבו הצדדים בנוגע לחלוקת הסיכונים שבין המערערת לבין חברת  
17 אורנכין, בכדי להראות מי נשא בסיכוני הייצוא, כלומר מיהו הגורם שמוכר בפועל ללקוחות בחו"ל.  
18 שנית, בהנחה שתברר כי המערערת מכרה תוצרתה לידי חברת אורנכין, הצדדים חלוקים בשאלה  
19 האם עדיין ניתן לראות בה כעומדת בתנאי סעיף 18א(ג) לפקודה. טענתה של המערערת בעניין זה  
20 היא כי הדרישה שלפחות 25% ממכירות המערערת ייעשו לשוק מסוים המונה מעל 12 מיליון  
21 תושבים, יכולה שתוגשם גם באמצעות מכירות בעקיפין. כלומר, ככל שהמערערת מייצרת מוצר  
22 שמיועד לייצוא לחו"ל והוא אכן מיוצא לחו"ל, אין לייחס משמעות לכך שתנאי סעיף 18א(ג) הוגשם  
23 באמצעות גורם מייצא אחר.  
24

25 17. למעשה, השאלה הראשונה שתידון להלן היא האם אורנכין פעלה באופן מהותי כמשווק או  
26 כמפיץ של החברה כך שיש לראות את המכירות באירופה שנעשו לכאורה על ידי אורנכין כמכירותיה  
27 של החברה. רק במידה שייקבע כי אורנכין לא פעלה באופן מהותי כמשווק מטעם המערערת, כלומר  
28 המערערת מכרה את התכשיר לאורנכין ולא לצרכנים הסופיים באירופה, הרי שיש מקום להידרש  
29 לשאלה השנייה – האם לעניין חוק העידוד יש מקום לראות במכירה זו כמכירה שנעשה באירופה  
30 ולא בישראל.  
31

32 18. מכירה באמצעות גורם משווק או מפיץ היא פרקטיקה עסקית מקובלת אשר בבסיסה היגיון  
33 עסקי-כלכלי. ברם, יש להבחין בין מצב בו היצרן נעזר בשירותיו של גורם מתווך בכדי למכור מוצריו  
34 בעקיפין, לבין מצב בו היצרן מוכר לקמעונאי אשר מוכר את המוצרים לאחרים כמוצריו שלו. בעוד  
35 במצב הראשון, היצרן הוא המוכר מוצר לצרכן הסופי, הרי שבמצב השני, הקמעונאי הוא-הוא



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 הצרכן הסופי של היצרן-הסיטונאי. בענייננו, קבע המשיב כי המערערת מכרה מוצריה לאורנכין וזהו  
2 הצרכן הסופי **עבורה**, בעוד אורנכין המשיכה ומכרה מוצרים אלו לאחרים. לצורך קביעה זו הסתמך  
3 המשיב על מבחן אשר כונה על ידי הצדדים כמבחן הסיכונים, ובמסגרתו ביקש לבחון את חלוקת  
4 הסיכונים והסיכויים בין המערערת לבין אורנכין הגלומים במכירת התכשיר.  
5

6 19. הפעילות העסקית מאופיינת בכך שהיזם העסקי נוטל על עצמו סיכונים עסקיים מסוימים וסופג  
7 את ההפסד הנובע מהתממשות הסיכון, אך במקביל נהנה מהרווח הצומח במקרה של התממשות  
8 הסיכוי העסקי. לאור זאת, הגורם העסקי – מוכר התכשיר בענייננו – הוא זה הנושא עליו את  
9 הסיכונים ואת הסיכויים העסקיים. מבחן חלוקת הסיכונים הוא אכן מבחן המקובל בשיטתנו עוד  
10 מקדמת דנא לזיהוי הגורם המוכר. כך למשל, בע"א 576/66, **פקיד השומה פתח תקוה נ' "למען**  
11 **מכבי אבשלוס" בע"מ**, פ"ד כ(4) 809 נידון עניינה של נישומה שהיא מוסד ציבורי והשכירה שטח  
12 שבבעלותה לשני אנשים שהקימו בית קולנוע על השטח. הסכם השכירות קבע כי דמי השכירות  
13 ישולמו כאחוז מהכנסות הקולנוע, ופקיד השומה טען שם כי הכנסות השכירות הן למעשה הכנסות  
14 מניהול עסק של בית קולנוע. בית המשפט דחה טענה זו מאחר כי **"בסופו של דבר, ועל אף העובדה**  
15 **שהמשיבה השתתפה גם בחלק מההוצאות הכרוכות בעסק השוכרים, אין לומר שהיא היתה**  
16 **לשותפם. יש לה חלק בהכנסתם, אך לאו זוקא חלק בעסקם. אילו נתחייבו השוכרים בחוב כלשהו,**  
17 **קשה להניח שהנושה היה רשאי להיפרע גם מהמשיבה... ייתכן וישנם מקרים שבהם נוצרה**  
18 **שכירות, אך היא טומנת בחובה מידה כזו של שיתוף המשכיר בעסק המתנהל במושכר, שהכנסתו**  
19 **של זה נובעת מעסק לא פחות מאשר מהשכירות עצמה"**. כלומר, מאחר שהנישומה לא נטלה על  
20 עצמה את הסיכונים המסחריים הרגילים, אלא רק נהנתה מהכנסה במקרה של התממשות הסיכוי  
21 העסקי, הרי שאין לראותה כמנהלת עסק.  
22

23 20. מנגד, בע"א 335/79, **פקיד שומה כ"ס נ' אגודת יידי האוניברסיטה העברית בע"מ**, פד"א י"א  
24 44 נידון עניינה של המשיבה, אשר קיבלה לידיה פרדס כתרומה ועיבודו בפועל נעשה עבורה על ידי  
25 אגודה שיתופית. במקרה זה, הבעלות על הפרדס נותרה בידי המשיבה, אשר נשאה בסיכונים  
26 המסחריים בגין פעילות זו. בהתאם, בית המשפט קבע כי המשיבה ניהלה עסק של פרדסנות:  
27 **"העובדה שהמשיבה בפועל לא עשתה כל דבר בקשר עם ניהול הפרדס אלא הוא**  
28 **נשאר במשך כל התקופה בעיבודה של אגודה שיתופית אשר עיבדה אותו קודם,**  
29 **אינה יכולה להוציא את הפרדס מגדר "עסק". הפרדס הוא עסק גם כשבעליו אינו**  
30 **מעבד אותו בעצמו, אלא מוסר את העיבוד לאדם אחר. על פי היחסים שבין האגודה**  
31 **והמשיבה, במידה שהתבררו בפני בית המשפט המחוזי, לא השכירה המשיבה (או**  
32 **התורם לפניה) את הפרדס לאגודה, אלא האגודה היתה מעבדת את הפרדס, מוכרת**  
33 **את פריו, מזכה את חשבון הבעל בריווח ובשכר שלה. אין כל אפשרות לראות בכך**  
34 **השכרת הפרדס או בריווח שהופק הכנסה מנכס שאיננה הכנסה מעסק."**  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

21. הבחנות אלו אומצו בהמשך באופן מפורש בפסיקה. בעמ"ה 1067/99, שלמה בר נ' פקיד שומה  
תל-אביב 4, מיסים ט/ז 1-ה-245 (פברואר 2002) נידונה השאלה האם עסקת חכירת קרקע תסווג  
כהונית או כפירותית, ושם נקבע כי:

"התייחסו בין הקניית זכות בעלות מלאה לאחר, כולל הזכות לעשות בנכס כל דבר  
וכל עסקה, לבין הקניית זכות שימוש והחזקה בלבד, אינו תמיד נהיר (ר'  
דויטש-קניין בעמ' 302). על אף זאת, ניתן לקבוע כי תוכנה הכלכלי של הזכות  
לעשות בנכס "כל דבר וכל עסקה", המשמשת בהבחנה זו, הוא מכלול הסיכויים  
והסיכונים הקשורים בנכס המועבר, וכי רק ההחזקה בזכות זו, היא המצמיחה  
למחזיק בה, את כל התגמולים הכרוכים בנכס, ואת כל ההוצאות המתחייבות גביו.  
יוצא, בחינת השאלה, האם הועברה במסגרת העסקה, הזכות לעשות בנכס כל דבר  
וכל עסקה, כרוכה היא בשאלה המקדימה, מיהו מבין שני הצדדים לעסקה הנושא  
במכלול הסיכויים והסיכונים הכרוכים בבעלות על הנכס המועבר. שאם מתברר כי  
גם לאחר העברת הזכות להחזיק ולהשתמש בנכס, לידי החוכר, עדיין נושא  
המחכיר במכלול הסיכויים והסיכונים הקשורים בו, או למיזער, בחלק מהותי  
מאלה, יהיה ענינו בעסקה פירותית לכל דבר ועניין; ואם מתברר, שאלה הועברו  
מן המחכיר אל החוכר, מבלי שוב, יהיה ענינו בעסקה הונית"

ראו גם: ע"א 8301/04, פקיד השומה למפעלים גדולים נ' פי גלילות מסופי נפט וצינורות בע"מ,  
מיסים כ"א/6-ה-98 (דצמבר 2007); עמ"ה 1278/02, קר-פרי חולון בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים  
גדולים, מיסים יט/6-ה-143 (דצמבר 2005); עמ"ה 1228/05, אליהו רג'ואן נ' פקיד שומה תל אביב  
יפו 1, מיסים כד/2-ה-170 (אפריל 2010); עמ"ה 1046/05, לנדאו יובל סוכנות לביטוח חיים (1994)  
ואח' נ' פקיד שומה תל-אביב-יפו 4, מיסים כד/3-ה-178 (יוני 2010).

22. מבחן חלוקת הסיכונים, אם כן, הינו מבחן הולם למענה על השאלה מיהו הגורם שמכר את  
התכשיר ללקוחות הסופיים במערב אירופה. ככל שיתברר כי המערערת נשאה בסיכונים וסיכויים  
של מכירת המוצר לחו"ל, הרי שיש לראות במכירתה כמכירות שנעשו בחו"ל, אך ככל שיתברר כי  
מירב הסיכונים והסיכויים בקשר למכירת המוצר בחו"ל נשמרו בידי אורנכין, הרי שדווקא היא  
הגורם המייצא. דומני כי הצדק עם המשיב בכל הנוגע לאופן יישום מבחן חלוקת הסיכונים במקרה  
דנא, וכי אורנכין דווקא היא הגורם שנשא במירב הסיכונים והסיכויים הקשורים בייצוא התכשיר.

23. המערערת טענה בפניי כי סיכוני ייצוא התכשיר חלים גם עליה. על פי המערערת, אורנכין  
מעבירה למערערת תחזית הזמנות שנתית, ומזמינה את התכשיר מידי המערערת רק לאחר  
שהתקבלה הזמנה בפועל מלקוח בחו"ל. מכאן, טענה המערערת כי סיכוני המלאי (כגון, עלות אחסון  
המלאי, מימון רכישת המלאי וביטוח המלאי) חלים עליה. עוד טענה המערערת כי כל הסיכונים  
הקשורים לאחריות, לטיב ולאיכות המוצר מוטלים עליה בלבד. התשלום למערערת מאורנכין ניתן  
בשקלים, אך לטענת המערערת הוא מושפע משינויים בשער המט"ח אל מול השקל, ומכאן כי





## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 המערערת נושאת בסיכונים הנובעים מהשוק האירופאי. ככלל, היקף הייצור של המערערת מושפע  
2 מהביקוש לתכשיר באירופה ומהגורמים השונים המשפיעים על ביקוש זה, ומשום כך נטען שיש  
3 לראות אותה כנושאת בסיכונים הנובעים מייצוא המוצר.  
4  
5 24. אני מוצא כי הסיכונים הנישאים על ידי המערערת אינם סיכונים הנובעים מייצוא המוצר  
6 לחו"ל, אלא סיכונים המאפיינים כל יצרן באשר הוא. המערערת הייתה אחראית למוצר רק עד לרגע  
7 יציאתו משערי מפעלה. מאותו מועד, כל הסיכונים בקשר למוצר הועברו לחברת אורנכין. כך למשל,  
8 העיד מר יעקב ליבוביץ', מנהל הכספים של המערערת בשנות המס הרלוונטיות:  
9 **"ש. על המשאית הזאת (של המשלוח ממפעל המערערת לנמל, מ.א.) המערערת**  
10 **משלמת?**  
11 **ת. לא. האחריות שלי היא עד שערי המפעל. משם זה באחריות אורנכין.**  
12 **ש. מהרגע שמסרת לאיש עם המשאית אתה זכאי לקבל תשלום.**  
13 **ת. כן.**  
14 **ש. תאשר לי שהמערערת לא קיבלה תשלומים מלקוחות בחו"ל.**  
15 **ת. נכון.**  
16 **ש. תאשר לי שאם חלילה האוניה עליה ההזמנה טובעת, או המטוס חלילה מתרסק**  
17 **המערערת עדיין זכאית לתשלום מאורנכין.**  
18 **ת. כן.**  
19 **ש. מי שנפרע מהביטוח זה אורנכין.**  
20 **ת. נכון כי היא משלמת את הפרמיה.**  
21 **ש. תאשר לי שאם הלקוח בחו"ל לא משלם לאורנכין זה לא משפיע על התשלום**  
22 **למערערת.**  
23 **ת. נכון.**  
24 ...  
25 **ש. כאשר מגיע הבחור עם המשאית ובא שודד ושדד אותו בדרך לנמל, זה לא בעיה**  
26 **של המערערת.**  
27 **ת. נכון. יכולה להתעורר בעיה של המערערת בעתיד מבחינת איתנותה הכספית של**  
28 **אורנכין.**" (עמודים 22 – 23 לפרוטוקול הדיון מיום 31.1.2012)  
29  
30 25. המערערת טענה עוד כי היא מושפעת משינויים בשער החליפין של המט"ח, ובכך היא נוטלת  
31 חלק מסיכוני הייצוא על עצמה. ראשית, לא ראיתי ממש בטענות בנוגע להשפעת שינוי בשער  
32 החליפין על רכישת חומרי הגלם לייצור התכשיר. ההוצאה לרכישת חומר הגלם קשורה לפעילות  
33 הייצורית של המערערת ולא לייצוא התכשיר. ביחס להשפעת השינויים בשער החליפין במכירת  
34 התכשיר לצרכנים האירופאיים, לא מצאתי כי היה לדבר השפעה ישירה על המערערת. המערערת  
35 הושפעה משינוי בכוח הקנייה של הלקוחה שלה – אורנכין – אשר היא זו שהושפעה משינויים בשער



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 החליפין. בשל כך, במקרה של פיחות בשקל אורנכין לחצה על המערערת להוריד את מחיר התכשיר,  
2 אך במקרה של תיסוף בשקל לא נהנתה המערערת מהגידול ברווחיה של אורנכין. העיד על כך יעקב  
3 ליבוביץ':

4 "ש. הנוהג המוסכם שאם עסקה מתבטלת, שהמערערת נושאת את ההפסד יחד  
5 עם אורנכין.

6 ת. נכון, כך גם לגבי המחירים. כלומר לאורנכין הייתה בעיה של חדירה לשוק  
7 מסוים או המשך בשוק מסוים, באו אליי ואמרו לי להוריד את המחיר. כשטוב לי  
8 טוב לך, כשרע לי רע לך.

9 ש. המערערת היא שותפה של אורנכין?

10 ת. לא, אבל היא שותפה לסיכונים.

11 ש. היא לא שותפה להצלחות.

12 ת. לא שותפה לרווח." (עמוד 26 לפרוטוקול הדיון מיום 31.1.2012)

13 לא למותר לציין כי לאור עדותו לעיל של יעקב ליבוביץ' כי המערערת לא נושאת בכל אחריות בגין  
14 התכשיר מרגע צאתו משערי מפעלה, הרי שגם כל הסיכונים בגין שינוי בשער החליפין לאחר העברת  
15 התכשיר לאורנכין נישאים על ידי אורנכין והמערערת אינה שותפה להם.

16  
17 26. כך גם השפעה של הביקוש לתכשיר באירופה על מכירות המערערת אינה השפעה ישירה.  
18 המערערת לא הושפעה מירידה בביקוש לתכשיר באירופה, אלא הושפעה מכך שאורנכין, הלקוחה  
19 היחידה של המערערת, רכשה פחות ממוצרי המערערת עקב ירידת הביקוש באירופה. סיכוני  
20 המערערת נבעו מכך שיש לה לקוחה אחת בלבד – אורנכין – ולא מייצוא התכשיר לאירופה. נתאר  
21 לדוגמה מצב שבו למערערת היה לקוח נוסף, אשר היה מסכים לקנות את כל יתרות המלאי שבידי  
22 המערערת במחיר נתון כלשהו. האם גם במקרה מעין זה ירידה בביקוש לתכשיר באירופה הייתה  
23 משפיעה על המחיר שבו מכרה המערערת את התכשיר? מסופקני. הסיכונים של המערערת אינם  
24 נובעים מהמכירה ללקוחות באירופה, אלא מחוסר הגיוון בלקוחותיה. זהו סיכון שאינו קשור כלל  
25 לייצוא התכשיר.

26  
27 27. זאת ועוד, אם לא די בכך כי כל הסיכונים והסיכויים הקשורים בייצוא התכשיר למערב אירופה  
28 נחו על שכמה של אורנכין בלבד, הרי שבהסכם דרא"פ, מיום 9.5.2005, ניתן ביטוי מפורש להסכמת  
29 המערערת ואורנכין לכך כי המערערת אינה מייצאת את התכשיר באירופה. סעיף 2 להסכם דרא"פ  
30 קובע כי "פרט לדרום אפריקה לא נהיה (המערערת, מ.א.) זכאים לשווק /או להפיץ /או למכור את  
31 המוצר בכל מקום אחר".

32  
33 28. לאור כל האמור, מסקנתי כי המערערת מכרה את התכשיר לחברת אורנכין, והיא זו שמכרה  
34 בתורה את התכשיר לצרכנים הסופיים שבמערב אירופה. הן ההסכמים שנחתמו בין המערערת לבין



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 אורנכין והן חלוקת הסיכונים והסיכויים בגין ייצוא התכשיר בין החברות, מעידים על כך כי  
2 המערערת לא מכרה באופן ישיר את התכשיר באירופה.

3

4 29. עם זאת, אין די בכך בכדי לסיים את המחלוקת שבין הצדדים לערעור דנא. המערערת טענה עוד  
5 כי לאור תכלית חוק העידוד, יש לראות בה כמוכרת תוצרתה בחו"ל אף אם היא מוכרת תוצרתה  
6 לשם בעקיפין, באמצעות אורנכין. בכך המערערת ביקשה לטעת משמעות נרחבת יותר במונח מכירה  
7 בעקיפין לעניין חוק העידוד, כך שאינו מתייחס רק למכירה בעקיפין באמצעות משווק או סוכן, אלא  
8 גם למכירה שנעשית על ידי גורם מסחרי אחר ולא קשור. לטענת המערערת, אף במקרים בהם אין  
9 ספק כי היצרן מכר את המוצר לאחר בישראל, ניתן יהיה לראות את המכירה כייצוא במידה ואותו  
10 אחר ייצא את המוצר.

11

12 30. לתמיכה בעמדתה נעזרה המערערת בתכליות חוק העידוד. לטענת המערערת, מאחר שהתכשיר  
13 המיוצר על ידה מיועד כולו למכירות לחו"ל בלבד, למעשה המערערת אף מטביעה על המוצר תווית  
14 בשפה שאינה עברית, הרי שברי כי כל פעילות הייצור שלה נועדה לייצוא בלבד. בכך מקיימת  
15 המערערת לטענתה את תכליות חוק העידוד – היא מפתחת את כושר הייצור של המשק ומשפרת את  
16 מאזן התשלומים של המדינה על ידי הגדלת הייצוא.

17

18 31. אמנם, אין ספק כי מפעל המערערת מספק תרומה לכושר הייצור של המשק. אין מחלוקת בין  
19 הצדדים כי המפעל עונה על הגדרת מפעל תעשייתי, כמשמעותו בסעיף 51 לחוק העידוד. המשיב אינו  
20 חולק על כך כי המערערת עוסקת בפעילות ייצורית, אלא כל המחלוקת שבין הצדדים סבה סביב  
21 השאלה האם המערערת מכרה תוצרתה בשוק מסוים שבו מעל 12 מיליון תושבים. בהקשר זה  
22 ייאמר כי התכשיר המיוצר על ידי המערערת מיוצר בהכרח לשם שיווק רק במדינות שאינן בישראל,  
23 וגם על כך אין מחלוקת בין הצדדים. לכאורה, על פניו אכן פעילות המערערת מקיימת את מלוא  
24 תכליות חוק העידוד.

25

26 32. עם זאת, לא די בכך בכדי לקבל את עמדת המערערת. חוק העידוד אמנם מגדיר בסעיף 1 לחוק  
27 את מטרתו, אך גם פסקה זו דרושה פרשנות משפטית. פרשנות זו תיעשה על סמך מכלול הוראות  
28 החוק, בכדי לחלץ את תכלית ומטרות החוק:

29 **"עם זאת, אין לראות בפסקת המטרות את חזות הכל, וזאת מכמה טעמים:**  
30 **ראשית, פסקת המטרות עצמה דורשת פירוש. פירוש זה צריך להעשות על פי**  
31 **התכלית העומדת ביסודה של פסקת המטרה בפרט ושל מכלול החוק בכלל..."**  
32 (אהרון ברק, **פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה** (תשנ"ג), 305; ההדגשה אינה  
33 במקור).

34



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

33. ככל שנקבעו בחוק תנאים מפורשים בנוגע לזכאות נישום להטבות, הרי שהדבר מסייע גם בהבנת תכלית החוק. רוצה לומר: השאלה האם תכלית החוק היא להקנות את ההטבות לכל מי שמקדם את מטרות החוק, כפי שאלו מתוארות בסעיף 1 לחוק, או שמא התכלית היא להקנות הטבות אלו רק ליצרן שמייצא באופן ישיר לחו"ל, תקבע באמצעות בחינת מכלול הוראות החוק. זאת ועוד, אף אם יימצא כי הצדק עם המערערת ותכלית החוק היא להטיב גם עם יצרן המוכר באופן עקיף את תוצרתו בחו"ל, הרי שעדיין יש להיזקק להוראה מפורשת בחוק. בית המשפט לא יפרש את החוק במנותק מלשונו המפורשת של המחוקק, אפילו פרשנות זו תביא לתוצאה המגשימה את תכלית החוק. הפרשנות התכליתית מבקשת ליישב את לשון החוק עם תכליתו, אך לא לכפות על לשון החוק משמעות שאינה יכולה לשאת:

"בנקודה זו ראוי להזכיר כי פרשנות תכליתית פירושה מתן פרשנות לדבר חקיקה שיש לה אחיזה בלשון החוק, אף אם היא אינה משמעותו הלשונית הפשוטה ו"הדווקנית", אך אין פירושה מתן פרשנות שלשון החוק כלל אינה יכולה לשאת. בעניין פוליטי נקבע כי בית המשפט אינו רשאי להעניק לחוק מס פרשנות שאין לה שום נקודת אחיזה, ולו אחיזה קלושה, בלשונו. זאת, אף אם סבור בית המשפט כי הפרשנות המוצעת עשויה להגשים בצורה טובה יותר את תכלית החוק או להביא לתוצאה "הרמונית" או צודקת יותר [ראו פסק דינה של השופטת (כתוארה אז) מ. נאור, שם, בפסקאות 32-26, 41, 45; פסק דינו של השופט (כתוארו אז) א. גרוניס ופסק דינה של השופטת חיות, שם; דברי השופט (כתוארו אז) א. ברק בעניין קיבוץ חצור בעמ' 75; ראו גם דעת המיעוט של המשנה לנשיא ש. לויין בעניין אקסלברד]. (ע"א 3067/11, קיבוץ אילות נ' מנהל מע"מ אילת, מיסים כו/ה-106 (דצמבר 2012))

34. לאחר בחינת לשון החוק, אין במקרה דנן נקודת אחיזה לשונית לפרשנות המוצעת על ידי המערערת. בסעיף 18א(ג)(1) קבע המחוקק כי מפעל בר-תחרות, אשר זכאי לקבלת הטבות המס, הינו מפעל אשר לכל היותר 75% מהכנסתו נובעת ממכירות בשוק מסוים, ולכל הפחות 25% מהכנסתו נובעת ממכירות בשוק מסוים המונה יותר מ-12 מיליון איש. ודוק, המחוקק בחר בדיבור מכירות **בשוק** מסוים, ולא מכירות **לשוק** מסוים. הדגש אינו על היעד הסופי של המוצר הנמכר, כפי שיכול היה להשתמע לו השתמש המחוקק במילה "לשוק", אלא על טריטוריית המס בה מכרה החברה לראשונה את תוצרתה – האם בישראל או מחוץ לישראל. השאלה האם המוצר התגלגל בסופו של יום לידי צרכן אירופאי אינה רלוונטית לשם עמידה בתנאי סעיף 18א(ג)(1). בענייננו כאמור מכרה המערערת את מוצריה בישראל לחברת אורנכין, ואין לייחס משמעות לכך שאורנכין מכרה מוצרים אלו בשוק אחר.

35. לשון החוק גם מעידה על תכליתו, ולטעמי הפרשנות כי הטבות המס מוענקות רק לחברה שגם מייצרת וגם מייצאת מתיישבת היטב עם תכלית חוק העידוד. חוק העידוד מבקש לקדם את



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

- 1 הפעילות הכלכלית מוטת-הצמיחה, דהיינו את החברות אשר פעילותן תשפר את כלכלת ישראל  
2 ותוביל לצמיחה. המחוקק קבע כללים שנועדו לזהות את החברות "הטובות" ולהטיב עימן, מתוך  
3 הנחה כי אלו החברות שפעילותן צפויה להביא לגידול בצמיחה. פעילות רווחית יותר מלווה תמיד  
4 בסיכונים רבים יותר. מטרת חוק העידוד היא לתגמל במידת מה את החברה הנוקטת בסיכונים  
5 רבים יותר, בכדי להפחית את החסמים המונעים ממנה מלנקוט בדרך הפעולה הרצויה על פי  
6 המחוקק. כך גלום בחוק רצון לסייע למפעלים יצרניים להתחרות בשווקי העולם.  
7
- 8 36. החברות מוטות-הצמיחה, על פי ההסדרים שנקבעו במסגרת חוק העידוד, הינן חברות המייצרות  
9 ומייצאות בעצמן סחורתן. אין ספק כי בנקל ניתן היה לקבוע כי כל מפעל תעשייתי זכאי להטבת מס,  
10 ואכן אין ספק כי כל מפעל תעשייתי ודאי מפתח את כושר הייצור של המשק. עם זאת, המחוקק  
11 ביקש להטיב רק עם מפעלים שגם מייצאים וגם מייצרים. חברה אשר מצליחה לקיים את שתי  
12 הפעולות האלו היא חברה התורמת לכלכלת ישראל, לגישת המחוקק. חוק העידוד מתגמל את  
13 החברות הללו בגין הסיכון הכפול שהן נושאות על עצמן – סיכון הייצור וסיכון הייצוא – מאחר  
14 שהמחוקק חשש ממצב שבו סיכונים אלו ירתיעו חברות מצמיחה לכיוון השוק הבינלאומי. תכלית  
15 החוק, לפיכך, היא להטיב עם היצרן-הייצואן, ולא עם הנישום המייצר בלבד, כדוגמת המערערת.  
16
- 17 37. גם אם יהא מי שיאמר כי מונחת ביסוד תכלית זו תפיסה אנאכרוניסטית שאינה עוד תואמת או  
18 מגשימה את היעדים הכלכליים ומשקים העדכניים והראויים, הרי שכל עוד זהו נוסח חוק העידוד  
19 עניין הוא למחוקק לקבוע את אשר ברצונו לתמרץ ולעודד לפי הבנתו את צרכי המשק. תמריצי  
20 עידוד שהם הקלות מס, מהווים חריג לעקרון השוויון (האנכי והאופקי) בקרב הציבור החב במס.  
21 בבסיס דרכו הפרשנית של בית המשפט בצד החתירה אל מס האמת ואולי אף קודם לכך, מצוי עקרון  
22 זה. הוא דרך המלך בפרשנות פיסקאלית בדרך אל "מס טוב".  
23
- 24 הלכה היא כי על הטוען לפטור ממס או להקלה מוטל הנטל לשכנע כי הוא זכאי לאילו. הלכה זו  
25 אחוזה בהיות הפטור או ההקלה חריג לעקרון השוויון. מי שמבקש לבוא בגדר החריג, עליו הנטל,  
26 שהוא לעיתים אף מוגבר, לשכנע מדוע יש להחריגו מכלל ציבור משלמי המס. כך במשור העיוני.  
27 במשור המעשי, הרציונל לפרשנות 'קפוצה' בקשר עם הענקת הטבות ופטורים מצוי גם בהיות אותם  
28 פטורים והקלות מצריכי תקצוב, באשר הם 'גריעה' מן הקופה הציבורית. בדומה, בית משפט דעתו  
29 תהא נוחה יותר לפרש את לשון החוק לטובת הנישום עת יתקל במצב בו נוצרת בשל פרשנות הרשות,  
30 פגיעה בעקרון השוויון, שעה שאותו נישום או ציבור נישומים, מוחרגים לרעה בלא עיגון חזק דיו  
31 בדין.  
32
- 33 בעת שמדובר בדבר חקיקה המהווה על פי התפיסה הבסיסית הפיסקלית, 'פגיעה' בעקרון זה, בשל  
34 מטרות עידוד שהמחוקק בחר בהן כראויות, יטה בית המשפט לקרא לתוך החוק המתמרץ אלא את  
35 שיש בו. גם זאת על מנת שלא לחרוג מעקרון השוויון במתן הקלת מס לנישום או ציבור נישומים רק



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 10-12-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

1 במקום שהתכלית - מטרת העידוד של המחוקק, מוגשמת במלואה, ובכלל זה כשהנישום עומד  
2 במלוא התנאים שנקבעו.

3  
4 38. המערערת מבקשת ללמוד מהוראות סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד כי המחוקק ביקש להרחיב את  
5 ההטבות גם לגורמים שאינם נוטלים על עצמם את סיכוני הייצוא. כאמור, סעיף 18א(ג)(2) קובע  
6 בפועל כי הטבות המס שבחוק יוענקו גם לקבלני משנה אשר מייצרים עבור החברה המוטבת רכיבים  
7 במוצר המיוצא. לגישת המערערת, פרשנות המשיב תוביל לתוצאה אבסורדית כי קבלן משנה  
8 המייצר רכיב אחד בלבד במוצר זכאי להטבת מס, בעוד קבלן משנה המייצר את המוצר כולו אינו  
9 זכאי להטבת מס. דומני כי המערערת נפלה לכדי טעות בדבר תכלית סעיף 18א(ג)(2). לטעמי, תכלית  
10 הסעיף היא שונה מהתכלית הנטענת על ידי המערערת. תכלית סעיף זה אינה להרחיב את ההטבות  
11 לפי החוק, אלא רק להגן על ההטבות שניתנו כבר במסגרת החוק ליצרן-היצואן.

12  
13 כאשר חברה הזכאית להטבות מס מכוח חוק העידוד, נאלצת להיעזר בקבלן משנה לייצור המוצר  
14 המיוצא, קיים חשש כי המס המוטל על קבלן המשנה "יכרסם" בהטבת המס. אלמלא הרחבת  
15 ההטבות גם אל קבלני משנה, הרי שברכיבים המיוצרים על ידי קבלן המשנה היה מגולם מרכיב של  
16 מס הכנסה בגין מכירת הרכיב במוצר לחברה המוטבת. באופן זה, מס הכנסה מגולגל למעשה  
17 מקבלן המשנה אל החברה המוטבת, וכך כוונת המחוקק להטיב עם החברה הייתה נעשית פלסטר.  
18 סעיף 18א(ג)(2) לא נועד להרחיב את היקף ההטבות הניתנות על פי חוק, אלא להגן על היקף ההטבות  
19 שניתן כבר לחברות המוטבות – חברות היצור-יצוא.

20  
21 39. בשולי הדברים, אציין עוד כי מעיון בהחלטות המיסוי אליהן הפנתה המערערת (החלטות מיסוי  
22 24/08 ו-9/07) לא עולה כי המשיב הפעיל בעבר את מבחן חלוקת הסיכונים באופן שונה מאשר  
23 במקרה דנא, ולא נראה כי יש מקום לטענה כי המשיב נהג במערערת בדרך של אפליה אסורה. עוד  
24 איני רואה לנכון לייחס משקל לאופן הרישום לכאורה של המערערת כיצואנית לעניין המכס או לפני  
25 משרד התמ"ת, או לאופן רישום עסקאות המערערת כמכירות בישראל לעניין מע"מ. ראשית,  
26 הרישום לעניין המכס אינו מהווה אישור בכל אופן שהוא מצד רשויות המס לכך שהמערערת היא  
27 אכן יצואן, ואף לא השתכנעתי כי רישום זה משמעו כי היא נחשבת יצואן גם לעניין המכס. שנית,  
28 אפילו הייתי משתכנע כי המערערת הוכרה כיצואן על ידי שירותי המכס, יש לשים לב לכך כי הגדרת  
29 יצואן לעניין המכס נעשית לשם תכליות שונות מאלו של הגדרת היצואן בחוק העידוד, ואין בכוחה  
30 של הגדרה זו להקנות למערערת הטבות מס מכוח חוק העידוד שעה שאינה עומדת בתנאי החוק.

31  
32  
33  
34  
35



## בית המשפט המחוזי בתל אביב - יפו

ע"מ 10-11-56410 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

ע"מ 12-10-24557 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים

### אחרית דבר

לאור כל האמור, מצאתי כי אין להתערב בשקול דעתו של המשיב שעה שקבע כי המערערת לא עמדה בשנות המס שבערעור בתנאי סעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד, ולכן אינה זכאית להטבות מס מכוח סעיף 51א לחוק.

הערעור נדחה.

המערערת תישא בהוצאות המשיב ובכלל זה בשכר טרחת עורך דין המשיב בסכום כולל של 48,000 ₪.

ניתן היום, כ"ז סיון תשע"ג, 05 יוני 2013, בהעדר הצדדים.

  
מגן אלטוביה, שופט