



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

לפני כבוד השופט שמואל בורנשטיין

משטחי דקל 55 בע"מ
ע"י עו"ד יצחק בן אשר

מערערת

נגד

פקיד שומה נתניה
ע"י עו"ד ניר וילנר

משיב

פסק דין

1

2

רקע

1. המערערת, חברת משטחי דקל 55 בע"מ ("המערערת"), מייצרת משטחי עץ המשמשים להובלת סחורה סיטונאית. המערערת מייצרת מגוון של משטחי עץ לפי דרישה, ומוכרת אותם ללקוחות בישראל, ובכלל זאת ללקוחות המייצאים את מוצריהם לחו"ל ועושים שימוש לצורך כך באותם משטחים.

2. הערעור דנן עניינו בסוגיית "הייצוא העקיף" והוא עוסק בשאלה האם משטחי העץ נחשבים כ"רכיב" במוצר הסופי המיוצא לחו"ל על ידי אותם לקוחות, באופן המזכה את המערערת בהטבות מס כ"מפעל מועדף" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: "חוק העידוד").

11

3. לקוחותיה הרלוונטיים של המערערת, לצרכי הסוגיה העומדת להכרעה בערעור דנן, הם בעיקרם משני סוגים אלה:

13

א. לקוחות המייצרים חומרי גלם לתעשייה כאשר חומרי הגלם מוכנסים לתוך שקים גדולים במשקל של כ-20-30 ק"ג המונחים על משטח העץ (כגון גרגרי פלסטיק), או שהם מוכנסים לתוך קרטון גדול המונח על המשטח המשמש לו כ"רצפה" (המשקל הכולל של השקים או הקרטון המונחים על גבי המשטח הוא מעל 1 טון) (להלן: "משטחים לחומרי גלם").

19

20



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

- 1 ב. לקוחות המייצרים מוצר גדול (כגון קיט של חממה לבית פרטי), כאשר המשטח
2 והקיט עטופים כמקשה אחת ומגיעים בדרך זו לבית הלקוח (להלן: **"משטחים**
3 **למוצרים גדולים"**).
4
5 4. מפעלה של המערערת ממוקם באזור התעשייה קלנסואה, המהווה בשנים
6 הרלוונטיות לערעור, אזור פיתוח א' בהתאם לתוספת השנייה לחוק העידוד. המפעל
7 הוא "מפעל תעשייתי" כהגדרתו בסעיף 51 לאותו חוק.
8
9 5. המערערת הגישה ערעור על שומות בצווים שהוצאו לה על ידי המשיב, פקיד שומה
10 נתניה (להלן: **"המשיב"**), לפיהן קבע כי הכנסות המערערת בשנים 2016-2018 אינן
11 זכאיות להטבת המס על פי חוק העידוד, אלא לשיעור מס החברות "הרגיל" הקבוע
12 בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: **"פקודת מס**
13 **הכנסה"**). לגישת המשיב, המערערת איננה עומדת בתנאים הנדרשים על מנת
14 שתיחשב כ"מפעל מועדף", כהגדרתו בסעיף 51 לחוק העידוד, שכן היא אינה עומדת
15 בהוראות סעיף 18א(ג)(2) לחוק.
16
17 6. יצוין, כי במהלך שנת המס 2018 פנתה המערערת אל הרשות להשקעות ולפיתוח
18 התעשייה והכלכלה (להלן: **"המנהלה"**), בבקשה להכיר במשטחי העץ המשווקים
19 על ידה כ"רכיב בתוך מוצר", בהתאם לתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים
20 שבהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי להטבה), התשס"ז-
21 2007 (להלן: **"תקנות העידוד"**), וזאת לשם עמידה במבחן הקבוע בסעיף 18א לחוק
22 העידוד, הנוגע למפעל בר-תחרות. המנהלה דחתה את הבקשה, והשגה שהוגשה כנגד
23 החלטה זו, אף היא נדחתה.

תמצית טענות המערערת

- 24
25 7. משטחי העץ שמייצרת המערערת הם ייעודיים ומותאמים במיוחד לדרישות המוצר,
26 הלקוחות בישראל והלקוחות הסופיים בחו"ל. המשטח משמש לשינוע בטוח "מדלת
27 לדלת", מגן על המוצר מפני נזקים ומאפשר את ביצוע המכירה. בהיעדרו, לא
28 תתאפשר מכירה לחו"ל, ומכירת ה"מוצר הסופי" תיכשל. מחקירת העדים עולה, כי
29 אין מחלוקת שהמשטח הוא תנאי הכרחי להצלחת המכירה בישראל.
30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

- 1 כדי להוכיח את עמידתה של המערערת בתנאי "בר-תחרות" הקבוע בסעיף 18 לחוק
- 2 העידוד ותקנות העידוד, המציאה המערערת למשיב טפסי 902 מכל אחד
- 3 מלקוחותיה שמייצאים מכולתם לחו"ל, ובו מצהירים הלקוחות כי המשטח הינו
- 4 "רכיב" ב"מוצר הסופי" שלהם. יתרה מזו, על פי סעיף 18א לחוק העידוד והתקנות,
- 5 התנאי היחיד הנדרש לצורך עמידה בדרישת "בר-תחרות" הוא ביצוע מכירה
- 6 בפועל.
- 7
- 8 9. בחקירתם הודו עדי המשיב, שכדי להכריע בשאלה אם משטחים הם רכיב במוצר,
- 9 נדרש לבצע בדיקות עובדתיות, וכן הודו שהם לא ביצעו אף אחת מבדיקות אלה
- 10 ביחס למוצרים הגדולים.
- 11
- 12 10. על פי עמדת המשיב, "רכיב" יוכר בכל אחד מארבעת המקרים הבאים: מוצר שמאגד
- 13 בתוכו מוצר אחר ובכך מאפשר את השימוש במוצר האחר; מוצר שהופך מוצר שאינו
- 14 סחיר למוצר סחיר; מוצר שלא ניתן למכור או להציע כלל ללא המוצר הנוסף; מוצר
- 15 שאי אפשר לשנע או למכור באופן עצמאי, משום שלא ניתן להרים אותו בידיים,
- 16 ולכן נדרש מוצר שישלים את החסר. כל התנאים הנ"ל מתקיימים במשטחי העץ.
- 17
- 18 11. המשטח הוא חלק אינטגרלי מהמוצר ומאריזתו ובלעדיו הלקוחות בחו"ל לא ירכשו
- 19 את חומרי הגלם או את המוצרים הגדולים. כשם שללא השק או הקרטון, המאגדים
- 20 את חומרי הגלם, לא ניתן למכור אותם, כך ללא המשטח אין ערך כלכלי לחומר
- 21 הגלם, משאין מי שירכוש אותו ובלתי ניתן למכור אותו למפעלים תעשייתיים בזכות
- 22 עצמו.
- 23
- 24 12. הטענה, כי מוצר המשמש לאיגוד או לשינוע של מוצר אחר אינו נחשב "רכיב", אינה
- 25 עולה בקנה אחד אף עם עמדת המשיב עצמו. כך למשל, המשיב אישר כי השק המכיל
- 26 את חומרי הגלם, מהווה "רכיב", שכן תכליתו היא לאגד ולאפשר את השינוע של
- 27 חומרי הגלם, כדוגמת גרגרי פלסטיק. משטחי העץ מבצעים את אותה פעולה בדיוק,
- 28 וההבדל היחיד ביניהם הוא בכמות בלבד.
- 29
- 30



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

13. המבחן ה"אובייקטיבי" בו נוקט המשיב, המתייחס לאופן שבו יוצא המוצר מפס הייצור, מנוגד אף לעמדת המשיב עצמו. ראשית, אף לאחר שהמוצר יורד מפס הייצור, יתכן ויוצמד לו רכיב שישלים אותו, יאפשר את מכירתו, סיחורו או שינועו. שנית, אין כל חובה משפטית, ואין כל ביסוס לשוני או תכליתי, המגביל את הגדרת המוצר הסופי למוצר היוצא מפס הייצור בלבד. השאלה האם מדובר ב"רכיב" במוצר הסופי נבחנת על פי מבחן מהותי, ואין להכריעה על פי מיקומו הגיאוגרפי או השלמתו במקום מסוים. יש לבחון את מהות הקשר והתפקוד בין הרכיב למוצר. יתרה מזו, מבחן זה מהווה הרחבת חזית אסורה, שכן בנימוקי השומה לא הועלתה טענה לפיה רכיב מוגדר כדבר-מה היורד מפס הייצור בלבד. נוסף על כך, מבחן זה הינו מבחן-עזר שדורש בירור עובדתי ומקצועי לקביעת נקודת הסיום, ועל כן לא ניתן להציגו כטענה חדשה רק בשלב הסיכומים.
14. ההכרעה בדבר היותו של מוצר "רכיב" במוצר הסופי, צריכה להיגזר מההסכמות בין הקונה למוכר. שעה שהצדדים הגיעו להסכמה בנוגע לאופן האריזה שבו יסופק המוצר, לרבות השימוש במשטח או אי-שימוש בו, לא עומדת לרשות המס הסמכות להתערב ולקבוע כי המשטח אינו חלק מהמוצר הסופי בעיניהן. חזקה על הצדדים, כי יבחרו בדרך הכלכלית היעילה ביותר לאריזה ולמכירת המוצר, וכאשר המשטח מהווה בעיניהם רכיב נחוץ והכרחי, אין מקום להתערב בהחלטתם זו ולהגיע למסקנה אחרת.
15. המונחים "רכיב" ו"מוצר סופי" בתקנות העידוד, ראוי שיפורשו בהרחבה ולא בצמצום. תכלית החוק והתקנות, ובהן פיתוח כושר הייצור במשק, שיפור היכולת להתמודד בתחרות בינלאומית ויצירת תשתית למקומות עבודה בני קיימא, מחייבות פרשנות רחבה של המונחים. בהקשר זה, יש להבחין בין מצב בו מפעל מייצר מוצר ומוכר אותו יחד עם מוצר נוסף במסגרת עסקה אחת, גם אם המוצר המקורי ניתן למכירה בנפרד, לבין מצב בו מוצר נוסף משמש כמוצר נלווה התומך במוצר העיקרי. המוצר הנלווה אינו חייב להיות הכרחי לסחירותו או למכירתו של המוצר העיקרי, אלא הוא מהווה רכיב המסייע לו. פרשנות רחבה זו מעודדת ייצור תעשייתי ישראלי של מוצרים התומכים במוצרים העיקריים המיוצאים לחו"ל, ומקדמת את מטרות החוק באופן מלא.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

16. ביחס לטענה בדבר היעדר שינוי בתמחור משטחי העץ, יצוין כי לא מחוקק חוק העידוד ולא המשיב נוהגים לבחון סוגיה זו, והמשיב אף לא הציג כל אסמכתא חוקית התומכת בטענותיו בהקשר זה. מדובר שוב בהרחבת חזית אסורה.

17. בהחלטת מיסוי מיום 22.3.2018 (להלן: "החלטת המיסוי"), אישרה המחלקה המקצועית של המשיב, כי אריזות קרטון ייעודיות מהוות רכיב במוצר סופי, על אף שאריזות קרטון זו מאגדת בתוכה כמות של מוצרים ארוזים (למשל תוצרת חקלאית או מוצרים תעשייתיים). מדובר בראיה כבדת משקל, אותה הסתיר המשיב במהלך כל ההליך. המערערת לא מצאה כל החלטה במסגרתה הודיע המשיב כי הוא חוזר בו מהחלטתו זו.

תמצית טענות המשיב

18. משטחי העץ שמייצרת המערערת מהווים מוצר מוגמר העומד בפני עצמו, שתכליתו לשמש כאמצעי לשינוע המוצרים הסופיים שמוצרים על ידי לקוחותיה. לפיכך, אין לראות במשטחים אלו כ"רכיב" במוצר הסופי עצמו.

19. בדוחותיה השנתיים הצהירה המערערת כי היא "עוסקת בייצור ומכירת משטחי עץ המשמשים לאחסון והובלת סחורה". מכאן, כי גם לגישה מדובר במוצר שנועד לשינוע ואחסון, ולא כחלק אינטגרלי מהמוצר הסופי. כך גם עולה מכתב ההשגה שהגישה, ומהתצהיר מטעמה.

20. כל קבלן משנה, לרבות המערערת, מבצע התאמות ייחודיות למוצר שהוא מייצר עבור לקוחותיו, כאשר לכל קבלן משנה התמחות מקצועית בתחום המוצרים אותם הוא מייצר. עם זאת, התאמות אלו ומומחיותו של קבלן המשנה, אין משמען כי המוצר יהווה "רכיב" במוצר הסופי.

21. המבחן המשמש לצורך הכרעה בשאלה האם מוצר מהווה "רכיב" בתוך "מוצר סופי" או אם לאו, הוא מבחן אובייקטיבי, המתייחס לאופן שבו יוצא המוצר מפס הייצור, כאשר אופן השינוע ללקוח בחו"ל אינו מהותי. מבחן אובייקטיבי זה עולה בקנה אחד עם תכלית החקיקה – עידוד הפעילות הייצורית. משטחי העץ אינם חלק מתהליך הייצור של "המוצר הסופי", ולקוחות המערערת אינם זקוקים להם במסגרת הליך הייצור עצמו. המוצרים הסופיים, המוכנים לשימוש מייד, מונחים



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

- 1 על משטחי העץ רק לאחר סיום הליך הייצור. המבחן האובייקטיבי אף תורם
2 לפשטות, יעילות, בהירות וודאות במערכת המס.
3
4 22. בניגוד לטענות המערערת, המשיב אינו מתערב בהסכמות המסחריות בין היצואן
5 ללקוחותיו בחו"ל, ובכלל זאת בכל הנוגע לאופן ההובלה באמצעות משטחי העץ.
6
7 23. העובדה כי לקוחות המערערת מצהירים שמשטחי העץ מהווים רכיב במוצר שמיוצר
8 במקום, אינה הופכת אותם לרכיב כזה בפועל.
9
10 24. גם מבחינה כלכלית אין מקום ליתן למערערת הטבת מס. סעיף 18א(ג)(2) לחוק
11 העידוד נועד להגן על ההטבות שכבר ניתנו לחברות המייצרות והמייצאות, ולא
12 להרחיב את מעגל הזכאים להטבות. המערערת לא הציגה כל ראיה לכך שהיה שינוי
13 בתמחור משטחי העץ ללקוחותיה בין התקופה שבה לא דיווחה על הכנסה מוטבת
14 (עד 2016) לבין התקופה שבה החלה לדווח על הכנסה מועדפת לפי חוק העידוד.
15 מכאן שלא הוכח כי מחיר משטחי העץ אינו כולל בתוכו את שיעור מס החברות
16 הרגיל, ואינו "מגולגל" ללקוחות.
17
18 25. אף באשר למשטחי העץ המיועדים למוצרים גדולים (לרבות המשטח המשמש
19 כבסיס לקרטון גדול) אין לראותם כרכיב במוצר הסופי, אלא כמוצר המיועד לצרכי
20 שינוע בלבד. כמו כן, במהלך שלבי השומה המערערת לא הציגה משטחים אלה ולא
21 סיפקה נתונים לגביהם, והמשיב לא התייחס אליהם במסגרת השומה שבצו.
22
23 26. החלטת המיסוי אינה רלוונטית לעניין זה, מאחר שתוקפה פג בתום שנת המס 2022
24 (סעיף 3.16 להחלטה), והיא לא חודשה מאז, ואף לא הוגשה בקשה לחדש אותה על
25 ידי הנישומה הרלוונטית. החלטת המיסוי מתייחסת לאריזות קרטון גלי ייעודיות
26 בלבד (שלא ניתן להבין במדויק מה טיבן) ואינה עוסקת במשטחי עץ, ועל כן אין
27 ללמוד מכך לענייננו.

דיון והכרעה

- 28
29 27. ההליך דנן עניינו בהטבת מס על פי חוק העידוד. מטרתו המרכזית של חוק זה,
30 שנחקק לפני שנים רבות, ועבר לאורך השנים גלגולים רבים, היא לקדם ייצור
31 מקומי, לעודד יזמות ופעילות כלכלית באזורים מועדפים, לבסס תשתית למקומות



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

עבודה, לעודד ייצוא, ולספק כלים למגזר העסקי בישראל להתמודד בשוק תחרותי בינלאומי (סעיף 1 לחוק).

28. חוק העידוד כולל מספר מסלולי הטבה. החוק מעניק הטבות מסוג מענקים וערבויות מדינה, וכן הקלות במס כמפורט בפרק השביעי של החוק. הפרק השביעי לחוק מגדיר סוגי מפעלים הזכאים להטבות המס, ובכלל זה למפעלים שבהם חלק משמעותי מהמוצרים מיועד לייצוא. עם זאת, ההטבות אינן ניתנות לכל מפעל יצרני, אלא רק ל"מפעל מועדף", שהוא "מפעל בר תחרות", כאמור בסעיף 51 לחוק: "מפעל מועדף" – מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת".

29. סעיפים 18א(ב) ו-(ג) לחוק קובעים כדלקמן:

"(ב) המינהלה לא תאשר תכנית או חלק ממנה לפי הוראות סעיף 18, לגבי מפעל תעשייתי ולגבי מיתקן תיירותי ללינה, אלא אם כן שוכנעה כי המפעל התעשייתי או המיתקן התיירותי ללינה יתרום לעצמאות הכלכלית של משק המדינה, וכי הוא מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי; לענין זה, יראו מפעל תעשייתי או מיתקן תיירותי ללינה כמפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי, אם יתקיים בו אחד מהתנאים בסעיף קטן (ג), לפי הענין, ואולם אם היתה התכנית להרחבת מפעל, תאשר המינהלה את התכנית או חלק ממנה רק אם יתקיים אחד מהתנאים האמורים בחלק המפעל שנוסף בשל ההרחבה.

(ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב):

(1) [...]

(2) לגבי מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר – מתקיימים בו התנאים שקבעו השרים; לענין זה, "מפעל תעשייתי אחר" – מפעל תעשייתי שהוא מפעל מוטב, מפעל מועדף, מפעל תעשייתי שבבעלות חברה בבעלות ממשלתית מלאה שמתקיימות בו הוראות סעיפים קטנים (ב) ו-(ג) לענין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי, או מפעל מאושר, או שהיה מפעל כאמור, שמתקיים בו האמור בפסקה (1); המפעל התעשייתי האחר ימציא למפעל התעשייתי המוכר לו רכיב אישור על כך שמתקיימים בו התנאים שקבעו השרים; השרים רשאים לקבוע את פרטיו של האישור, מועד המצאתו ואופן המצאתו;"



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

30. סעיף 18א(ג)(1) לחוק קובע:

"(ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב):

(1) לגבי מפעל תעשייתי, למעט מפעל תעשייתי כאמור בפסקה (2), יתקיים בו, בכל שנת מס לגבי מפעל שקיבל כתב אישור לפי סעיף 18 – בתקופה שנקבעה בכתב האישור, ובלבד שלא תפחת משבע שנים מהשנה הקובעת, ולגבי מפעל שקיבל כתב אישור לפי סעיף 18ג – בתקופה שנקבעה בכללים לפי הסעיף האמור, אחד מאלה:

(א) עיקר פעילותו הוא בתחום ביוטכנולוגיה או ננוטכנולוגיה, וניתן על כך אישור מאת הרשות הלאומית לחדשנות טכנולוגית, לפני אישור התכנית כאמור בסעיף זה;

(ב) הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים, אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס;

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 14 מיליון תושבים לפחות; מספר התושבים לפי פסקת משנה זו יעלה, ב-1 בינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים לפי פסקת משנה זו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת;"

31. מכוח הסעיף הנ"ל התקינו השרים את תקנות העידוד, ובתקנה 2(א)(1) לתקנות נקבע כדלקמן:

2. (א) יראו מפעל כמפעל שמתקיימים בו התנאים כאמור בסעיף 18א(ג)(2) לחוק, אם נתקיים בו אחד מאלה:
(1) אם הוא מפעל באזור פיתוח א', מכירותיו בשוק מסוים בשנת המס, אינן עולות על 75 אחוזים מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס או ש-25 אחוזים או יותר ממכירותיו בשנת המס הן מכירות בשוק מסוים, כמשמעותו בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק.

ההגדרות הרלוונטיות לעניין זה הן, בין היתר, אלו:

"מוצר סופי – מוצר שמייצר מפעל אחר בישראל והמוצר אותו או תוכנה שפיתח מפעל אחר בישראל ונתן לגביה זכות שימוש;
"מחזור – כהגדרתו בסעיף 74 לחוק;
"מכירות בשוק מסוים – היקף מכירות הרכיב למפעל אחר, כשהוא מוכפל בשיעור המכירות של המוצר הסופי בשוק



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 67436-05-22 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

מסוים, בתוספת הכנסה ממכירות המפעל במישרין באותו שוק; לענין זה יראו כהכנסה ממכירות המפעל את ההכנסות המנויות בסעיף 18א(ד) לחוק, לפי התנאים ואופן החישוב שנקבעו בסעיף האמור;
"מפעל – מפעל תעשייתי המוכר רכיב למפעל אחר;
"מפעל אחר – מפעל תעשייתי אחר, כהגדרתו בסעיף 18א(ג)(2) לחוק
רכיב – מוצר שמכר מפעל למפעל אחר או תוכנה שהמפעל נתן לגביה זכות שימוש למפעל האחר, המהווים מרכיב במוצר הסופי;
"שיעור המכירות של המוצר הסופי בשוק מסוים – סך כל ההכנסות ממכירות המוצר הסופי או ממתן זכות שימוש בו, לפי הענין, שהרכיב מותקן בו או משמש בו בפועל, או שהרכיב יכול להיות מותקן בו או לשמש בו כאמור, בשוק מסוים, כשהוא מחולק בסך כל ההכנסות ממכירת המוצר הסופי.

32. סיכומו של דבר - על מנת לעמוד בתנאי הקבוע בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק העידוד (ולפיכך, לעמוד בתנאי תקנות העידוד, להיחשב כמפעל בר תחרות, וממילא כמפעל מועדף) הרי שלפחות 25% מכלל הכנסות המפעל בשנת המס חייבות להיות ממכירות בשוק חיצוני מסוים, שבו מספר התושבים הוא לפחות 14 מיליון (כאשר מספר זה מתעדכן מדי שנה ב-1.4% ביחס לשנה הקודמת), דהיינו, שוק חיצוני לישראל. יחד עם כל זאת נדרש, כאמור, שיהא מדובר במפעל המייצר "רכיב" במוצר המיוצר על ידי מפעל תעשייתי אחר. אין מחלוקת בין הצדדים בנוגע להיקפי המכירות של המערערת, לקיומו של שוק חיצוני לישראל בהתחשב בכך שלקוחותיה מייצאים את מוצריהם לחו"ל, וכן בנוגע לכך שמפעלה של המערערת מצוי באזור פיתוח אי. המחלוקת בענייננו נוגעת אך ורק לשאלה האם משטחי העץ שמוכרת המערערת ללקוחותיה מהווים "רכיב" ב"מוצר סופי", או שמא משטחי העץ מהווים מוצר סופי בפני עצמו.

33. כפי שאפרט להלן, לאחר שנתתי דעתי לחומר הראיות שהוצג בפניי, לרבות תצלומים של המשטחים והסברים שניתנו לי לגביהם, הגעתי לכלל מסקנה כי דין הערעור להתקבל ככל שהוא נוגע למשטחים למוצרים הגדולים (כפי שהוגדר על ידי לעיל), להבדיל מהמשטחים לחומרי הגלם (בין אלה שבשקים ובין אלה שבקרטון גדול). תחילה, כמה הערות מקדמיות.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

34. ראשית, ובניגוד לטענות המשיב, סבורני שהמערערת הציגה בפניו את המשטחים
למוצרים הגדולים וסיפקה נתונים לגביהם עוד בשלב השומה. תמונות המוצרים
ותיאורם הופיעו במצגת שהציגה המערערת במהלך דיוני השומה (צורף כנספח ב'
לנימוקי הערעור), וכן צורפו הסברים באשר לטיבם של המוצרים הגדולים וחשיבות
המשטחים המשמשים אותם. לפיכך, אין בסיס לטענתו כי רק במסגרת הערעור
הציגה המערערת את טיעוניה באשר למשטחים אלה, וכי יש לדחות את הערעור
בנוגע אליהם מטעם זה בלבד.

35. שנית, לא מצאתי בסיס לטענת המשיב כי היה על המערערת להוכיח כי לא גלגלה
את מס החברות על לקוחותיה. המשיב תמך עמדתו זו בפסק הדין בעניין ע"מ
56410-11-10 **כ.צ.ט נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים** (5.6.2013), אך
סבורני כי אין הנידון דומה לראיה. באותו מקרה דובר על מכירת מוצר סופי של
החברה המייצרת (קבלן משנה) לחברה אחרת (היצואנית). בנסיבות אלה סבר בית
המשפט כי מאחר שתכלית החקיקה במתן הטבה לייצואן העקיף נועדה למנוע את
גלגולו של מס החברות המוטל על היצואן העקיף לכתפיו של היצואן הישיר, אין
להחיל את סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד על קבלן המשנה המייצר את המוצר הסופי,
כאשר כל הסיכונים הכרוכים במכירה ללקוחות בחו"ל מוטלים על היצואן. אין בכך
כדי להשליך על השאלה האם המוצר שמייצר היצואן העקיף מהווה "רכיב" במוצר
הסופי, כאשר ברור הוא כי אף המשיב, אילו היה מכיר בכך שהמשטחים מהווים
"רכיב" כאמור, לא היה דורש להוכיח שהמערערת לא "גלגלה" את מס החברות
ללקוחותיה.

36. שלישית, איני סבור כי האופן שבו הציגה המערערת את פעילותה בדוחות שהגישה
- ייצור ומכירת משטחי עץ המשמשים לאחסון והובלה - מלמד בהכרח כי ראתה
עצמה כמייצרת מוצר נפרד או "רכיב" במוצר המיוצר על ידי לקוחותיה. באותה
מידה איני סבור כי המערערת מושתקת מלטעון בערעור זה כי היא זכאית להטבת
מס לפי חוק העידוד, בשל כך שהשגתה נדחתה על ידי המנהלה. כשם שברור הוא
שהמשיב אינו כבול להחלטת המנהלה בכל הנוגע לשאלת זכותה של המערערת
להטבות מס, כך אף המערערת, שבחרה שלא לעתור כנגד ההחלטה שלא להעניק לה
מענק, אך בו בעת לעמוד על זכותה לקבלת הטבת מס.



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

37. רביעית, ובכל הנוגע להסכמות המסחריות שבין הצדדים, דהיינו בין היצואן והלקוח הסופי, שותף אני לעמדת המשיב לפיה אין לייחס להסכמות אלו משקל, בוודאי שלא משקל משמעותי, בקביעה האם מוצר מסוים מהווה רכיב במוצר סופי או רכיב בפני עצמו. אין זה מתקבל על הדעת שכל שינוי בהסכמות המסחריות שבין היצואן הישיר והלקוח בחו"ל באשר לאופן הגעת המוצר לחצריו של הלקוח, יביא אף לשינוי בשיעור המס החל על היצואן העקיף. השאלה האם מוצר מסוים מהווה "רכיב" במוצר אחר צריך שתוכרע על פי מבחן מהותי, אובייקטיבי ככל האפשר, גם אם לא בהכרח על פי המבחן האובייקטיבי אותו ביקש המשיב לאמץ.
38. חמישית, העובדה כי לקוחות המערערת מצהירים שמשטחי העץ מהווים רכיב במוצר הסופי, וכי ללא משטחי העץ המכירה לא תתבצע והמוצר אינו סחיר, היא בבחינת תנאי הכרחי אך לא מספיק. סעיף 2(א) לתקנות עידוד מטיל על "המפעל האחר" (היצואן הישיר) את החובה להמציא, לבקשת "המפעל" (היצואן העקיף), כתב אישור (טופס 902), אך ברור כי הצהרה זו כשלעצמה אין בה די. עדיין נדרש הנישום להוכיח, כי עומד הוא בתנאים הקבועים בחוק, וכי מבחינה מהותית המוצר אותו הוא מייצר מהווה "רכיב" במוצר הסופי המיוצא על ידי לקוחותיו. אעיר בעניין זה, כי המערערת לא מצאה לנכון להביא לעדות מי מטעם לקוחותיה, ואף בכך יש כדי להפחית באופן משמעותי מהמשקל שיש לייחס להצהרות הלקוחות.
39. שישית, אין בהחלטת המיסוי אליה הפנתה המערערת כדי לתמוך בעמדתה. לא רק משום שפג תוקפה כפי שנקבע בה באופן מפורש (סעיף 3.16 להחלטה), אלא שעניינה בחברה המייצרת קרטונים לאריזה והובלת מוצרים תעשייתיים ותוצרת חקלאית. לפי מבחן השכל הישר, קרטון המשמש לאריזת מוצרים בהחלט יכול להוות רכיב במוצר הסופי, מה גם שהצדק בעניין זה עם המשיב כי לא ניתן ללמוד מהחלטת המיסוי מה טיבם המדויק של הקרטונים בהם מדובר ואילו נתונים הוצגו בפני רשויות המס לצורך קבלת החלטת המיסוי. בהקשר זה רק אציין, כי ברור הוא שלא כל אריזה, לרבות אריזת קרטון, תחשב בהכרח כרכיב במוצר, וניתן להעלות על הדעת דוגמאות שונות בעניין זה. כך למשל, ברי כי בקבוק הבושם וכן קופסת הקרטון שבה הוא מצוי, היא חלק מהמוצר עצמו, בוודאי כאשר היא קופסה ממותגת הכוללת את שם המוצר ופרטים נוספים אודותיו. וכיוצא בכך הקרטונים ויתר האריזות שבהם נמכרים מוצרים גדולים יותר, כדוגמת מוצרי חשמל ומוצרים ביתיים אחרים. לעומת זאת, ספק אם אריזה "פשוטה" שאינה ייחודית למוצר, שבה



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

- 1 מועברים ונמכרים המוצרים בסיטונאות, היא "רכיב" במוצר. וכיוצא בכך משטחי
2 עץ המשמשים לנשיאת מוצרים מהמפעל לבית העסק, כגון משטח המשמש לצורך
3 נשיאת מוצרי מזון שונים בכמות רבה, ואף משמש לצורך מכירתם ללקוחות,
4 כדוגמתם ניתן לראות מצויים במרכולים.
5
6 40. שביעית, המבחן ה"אובייקטיבי" אותו אימץ המשיב, המבוסס על השאלה האם
7 המוצר ירד מפס הייצור, נראה כמחמיר, ואף אינו עולה בקנה אחד עם תכלית
8 החקיקה, כמו גם עם עמדת הגורמים המקצועיים שהעידו מטעמו של המשיב. אך
9 ברור הוא, כי למוצר עשוי להתווסף רכיב משמעותי נוסף לאחר יציאתו הסופית מפס
10 הייצור, רכיב המסייע להשלימו ולאפשר את מכירתו (כדוגמת מפעל המייצר את
11 הקרטון הייחודי שבו נארז המוצר, כפי הדוגמא שהובאה לעיל). דומה, אפוא, כי אין
12 בסיס לשוני או תכליתי להגביל ולצמצם באופן זה את מרכיביו של המוצר הסופי.
13 המבחן הנכון צריך שיהא מבחן מהותי, המתמקד בסוג הזיקה הקיימת, לאו דווקא
14 מבחינת המקום הגיאוגרפי או הזמן, בין "הרכיב" ובין המוצר הסופי. אכן, העובדה
15 כי המוצר ירד מ"פס הייצור" עשויה לסייע בהכרעה בשאלה האם כל מרכיב המוצר
16 כבר מצויים בו. עם זאת, וכאמור, מבחן זה בוודאי שאינו עומד בפני עצמו.
17
18 41. לבסוף אעיר, כי מאליו מובן הוא שאין במסקנתי באשר למשטחים למוצרים
19 הגדולים כעומדים בתנאי של "רכיב" במוצר אחר, כדי לקבוע מסמרות בשאלת
20 זכאותה של המערערת להטבות לפי חוק העידוד, שהרי עדיין נדרשת המערערת, על
21 בסיס מסקנתי הנ"ל, להראות כי מכירת המשטחים למוצרים הגדולים עומדת
22 בתנאים הנדרשים מבחינת היקף המכירות ויתר התנאים הנדרשים על פי חוק
23 העידוד ותקנות העידוד.
24
25 42. מכל מקום, ובסופו של יום, נראה כי יש לפרש את המונחים "רכיב" ו"מוצר סופי"
26 לאור תכליות חוק העידוד, וביניהן קידום הייצור התעשייתי, פיתוח כושר התחרות
27 הבינלאומית ויצירת תשתית תעסוקתית. תכליות אלו מצדיקות, לכאורה, פרשנות
28 רחבה (ראו: ע"א 5264-91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ
29 , מט(3) 209: "לא רק לשון החוק מביאתני אני למסקנה הנ"ל, אלא גם תכליתו
30 עושה כן. תכלית החוק ומטרתו, כפי שבוטאה בסעיף 1 לו, היא משיכת הון לישראל
31 ועידוד יוזמה כלכלית והשקעות הון חוץ והון מקומי. האמצעים להגשמת התכלית
32 הם - לפי סעיף 2 לחוק העידוד - בין השאר, הענקת מענקים, פטורים, הנחות,



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

הקלות והיתרים. אין ספק שהאמצעי נועד לשרת את המטרה, אלא שאין בכך כדי להמעיט מחשיבות ההטבות כאמצעי, ומכאן מתבקשת פרשנות על דרך ההרחבה ולפחות לא על דרך הצמצום". עם זאת, ברור כי יש לערוך איזון בין השיקולים השונים, ולהימנע מפרשנות מרחיקת לכת שעלולה להרחיב את הטבת המס מעבר לגבולותיה הטבעיים, תוך מתן הטבה לכל מפעל שיש לו תרומה כלשהי למוצר הסופי או לייצואו של המוצר הסופי.

43. יתר על כן ועיקר – התשובה לשאלה האם מדובר ב"רכיב" במוצר הסופי או במוצר בפני עצמו, האם מדובר במשהו שהוא חלק מהמוצר, או שנועד לצורך הצגתו, שינועו והובלתו, נטועה כולה בעובדותיו הקונקרטיות של כל מקרה ומקרה. בתוך כך, יש לתת את הדעת אף לפרשנותה הטבעית והרגילה של הלשון, למבחני ההיגיון והשכל הישר, לאופן שבו הנישום עצמו מתייחס למוצר המיוצר על ידו, להשלכות הרוחב של הפרשנות המאומצת, וכן לצורך במציאת מבחן יעיל וקל ליישום המקנה וודאות ויציבות.

44. כפי שתואר לעיל, המערערת מייצרת עבור לקוחותיה שני סוגי משטחים. האחד, משטחים המיועדים לחומרי גלם, והאחר, משטחים המיועדים למוצרים גדולים. דומה בעיניי, כי המשטחים מהסוג הראשון קשה לראותם כ"רכיב" במוצר (חומר הגלם). משטחים אלה מהווים, הלכה למעשה, מוצרים מוגמרים ונפרדים העומדים בפני עצמם, והמשמשים בעיקרו של דבר להובלה ושינוע של כמות גדולה של חומר גלם. כך הדבר גם אם משטחים אלה מותאמים לדרישות הלקוח ולמאפייני המוצר. בעניין זה מקובלת עליי גישת המשיב כי עניין רגיל הוא שקבלן המשנה מבצע על פי הזמנת הלקוח התאמות ייחודיות למוצרים המיוצרים על ידו והנמכרים לאותו לקוח על פי דרישתו, לרבות לצורך הובלתם, אחסונם שינועם וכיוצא בזה. אין בכך כדי להפוך את המוצר כ"רכיב" במוצר של אותו לקוח. בסופו של יום, משטחים אלה ממלאים תפקיד פונקציונלי מובהק, דהיינו לצורכי הובלה ושינוע, והם אינם מהווים חלק אינטגרלי מהמוצר הסופי.

45. שונה מכך הם המשטחים מהסוג השני. המדובר במשטחים המשמשים לצורך אריזתו, כמקשה אחת, של מוצר גדול במיוחד, כגון קיט של חממה ביתית, כאשר המשטח, יחד עם המוצר הגדול, אף מגיע בתצורה זו לבית הלקוח. על פניו נראה כי



בית המשפט המחוזי מרכז-לוד

ע"מ 22-05-67436 משטחי דקל 55 בע"מ נ' רשות המיסים - אגף מס הכנסה

תיק חיצוני:

משטחים אלה, לא רק ממלאים תפקיד פונקציונלי של הובלה, אלא אף מהווים חלק
בלתי נפרד מהמוצר עצמו.

46. אבהיר, כי ההבחנה המוצגת לעיל, שאינה פשוטה, אינה נובעת מהבדלים טכניים
מובהקים או מאפיינים חיצוניים בלבד שבין סוגי המשטחים, אלא מבוססת על
בחינה מהותית של תפקיד המשטח בהקשר לכל אחד מהמוצרים. הבחנה זו
מבוססת במידה רבה אף על האופן שבו המשיב נהג במקרים אחרים. המשיב הציג
במסגרת ההליך שלוש החלטות מיסוי שעניינם "ייצוא עקיף". האחת, החלטת מיסוי
4458/12 (צורפה כנספח 1 לתצהיר מטעמו), עניינה ביצור מכלים ייעודיים (חביות
פח ומכלי פלסטיק לחומרים כימיים נוזליים), ונקבע כי מכלים אלו מהווים רכיב
במוצר הסופי. וכיוצא בכך החלטת מיסוי 4458/15 (נספח 3 לתצהיר המשיב),
שעניינה, במי שמייצרת אריזות מיוחדות וייעודיות המותאמות ללקוח הספציפי
ומגיעות לצרכן הסופי יחד עם מוצרי הלקוח. לעומת זאת, בהחלטת מיסוי 7587/15
(נספח 2 לתצהיר המשיב), שניתנה לגבי יצור תבניות ומוצרי פלסטיק, נקבע כי
מוצריה אינם מהווים רכיב במוצר אחר.

47. סוף דבר – הערעור מתקבל באופן חלקי. המשטחים למוצרים הגדולים, כהגדרתם
לעיל, מהווים "רכיב" במוצר הסופי לעניין ההטבות במס לפי חוק העידוד, ואילו
המשטחים לחומרי הגלם מהווים מוצר בפני עצמו שאינו מזכה בהטבות לפי החוק.

48. נוכח התוצאה אליה הגעתי, כל צד יישא בהוצאותיו.

49. ניתן לפרסם את פסק הדין.

ניתן היום, י"ז אלול תשפ"ה, 10 ספטמבר 2025, בהעדר הצדדים.

שמואל בורנשטיין, שופט