

זכאות מפעל בתחום התוכנה להטבות מס כ"מפעל מועדף" אינה תלויה במספר המועסקים בו

מאת

עו"ד עמית קריגל¹

מבוא

1. הערכה מקובלת היא, כי בכל שנה מוקמות בישראל אלפי חברות הזנק חדשות העוסקות בפיתוח רעיונות חדשים במגוון תחומי הטכנולוגיה העילית. בראשית הדרך, בהיעדר אמצעי מימון, נמנעות החברות, במידת האפשר, מהעסקת עובדים, ופעילותן מתבצעת על ידי היזמים עצמם. במקרים רבים, יזם אחד, שניים או שלושה, מקדישים את עצמם לקידום המיזם, הן בהיבט הטכנולוגי והן בהיבט המסחרי.
2. ההיסטוריה של ענף ההייטק הישראלי מלמדת, כי מקבוצות יזמים אלו ומפעילות שהחלה "מהמחסן ליד הבית", התפתחו לא פעם חברות בינלאומיות מובילות. כך נוסדו בישראל צ'ק פוינט, ויז, וייבר, וויקס ועוד חברות רבות אחרות, שהפכו לפאר הטכנולוגיה הישראלית ולשם נרדף לחדשנות וליצירתיות ברמה הבינלאומית.
3. חברות ההזנק נשוא הדיון מתאפיינות ביזמים בעלי רעיון, היוצרים קניין רוחני בתחום הטכנולוגי, על בסיס יתרון מקצועי והון אנושי איכותי, תחת מודלים שונים של הפקת הכנסות (בדרך כלל תמלוגים בגין מתן זכות שימוש בידע שפיתחו). הרוב המכריע של המכירות בחברות אלה הינו בחו"ל, בעיקר בארה"ב ובאירופה. לעיתים עוסקות החברות במתן שירותי פיתוח לחברות זרות. בניתוח על פני תקופת החיים של החברות, הרי שהשלב בו אנו עוסקים מתרחש, ככלל, כאשר הפעילות העסקית של החברה החלה להניב הכנסות והחברה מוצאת את עצמה מתכננת גידול עתידי בפעילותה וממילא גם בהיקף המועסקים, אולם לעת עתה, כשלב ביניים - היא ממשיכה לפעול במתכונת מצומצמת של יזמים בלבד.
4. הערוץ המרכזי להענקת הטבות מס לפעילות בתחום הטכנולוגיה הינו במסגרת החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן - **חוק העידוד** או **החוק**). בשנת 2011, לאחר עשרות שנים, שינה המחוקק את מטרות החוק הקבועות בסעיף 1 והתאים אותן לעולם התעשייה המודרני ובעיקר לתחומי הטכנולוגיה המתקדמים. וכך נוסחו מטרות החוק בלבושן העדכני:

1. שותף במשרד משה מזרחי, נח, קריגל. בעבר מנהל מחלקה בכיר (עידוד השקעות הון) בלשכה המשפטית ברשות המיסים.

"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."**

והרי לפנינו היעדים הדומיננטיים של החוק: תחרות, יוזמה, חדשנות, בינלאומיות ויצירת תשתית לתעסוקה.² חברת תוכנה העומדת בחזית הטכנולוגיה - ועל כן היא מצליחה לשווק את תוצריה בעולם, מקדמת חדשנות, יוצרת קניין רוחני חדש ומפתחת את כושר הייצור של המשק. מובן שמכירות של כ-100% לחו"ל משקפות יכולת התמודדות בתנאי תחרות בשווקים בינלאומיים. תשתית למקומות עבודה - נוצרת אף היא. מטרת החוק מושגת איפוא באמצעות פעילות זו באופן מיטבי.

5. אשר לעמידה בתנאי חוק העידוד לצורך הזכאות להטבות מס, הרי שככלל, חברות הזנק באיפיון האמור מקיימות את עיקר התנאים הקבועים בחוק. הן מבצעות "פעילות ייצורית" בתחום פיתוח תוכנה וזו עיקר פעילותן,³ הן נחשבות מפעל "בר תחרות", כהגדרת מונח זה בסעיף 18 לחוק, והן עומדות בתנאים הקבועים בחוק ל"חברה מועדפת". אין גם ספק, כי הכנסות ממתן זכות שימוש בידע או בתוכנה המפותחת על ידי החברות, או מתן שירותי פיתוח תעשייתי לתושבי חוץ, מהווים "הכנסה מועדפת" כהגדרת מונח זה בסעיף 51 לחוק.

על רקע זה, נותר תנאי אחד בהוראות החוק בו יש לדון - תנאי ה"מפעל". האם ניתן לראות פעילות של חברת הזנק המתנהלת על ידי יזם אחד, שניים או שלושה, כ"מפעל" המקיים את הוראות החוק? שאלה זו כרוכה למעשה בשתי שאלות משנה: ראשית, האם קיומו של "מפעל" תלוי במספר העובדים בו? אם כן - מהו מספר העובדים המינימלי להיווצרות "מפעל"? ושנית, האם בהקשר זה יש להבחין בין מפעלים בתחומי התעשייה המסורתית למפעלים בתחום הטכנולוגיה העילית?

"מפעל תעשייתי" כמשמעותו בסעיף 51 לחוק

6. כאמור, התנאי היסודי והמרכזי לזכאות להטבות מס כ"מפעל מועדף" נוגעת להגדרת "מפעל תעשייתי". סעיף 51 לחוק מגדיר "מפעל תעשייתי", בזו הלשון:

2. ראו והשוו למטרות החוק בסעיף 1, קודם תיקון 68. מטרת החוק ה"ישנות" התגבשו בשנות החמישים והתמקדו במאזן התשלומים ובקידום הייצוא. בחלוף השנים לא היה מנוס מהתאמת המטרות לעולם הכלכלי המחודש והשונה של השנים האחרונות.
3. בחרנו להתייחס לחברות העוסקות בתוכנה הנפוצות יותר באיפיון זה, אולם עקרונות הדיון ניתנים להתאמה לחברות הייטק בכל התחומים.

"מפעל תעשייתי" - מפעל בישראל שעיקר פעילותו בשנת המס היא פעילות ייצורית, למעט כל אחד מאלה: ... בהגדרה זו, "פעילות ייצורית" - לרבות ייצור מוצרי תוכנה ופיתוח, ומחקר ופיתוח תעשייתי בעבור תושב חוץ, ובלבד שניתן על כך אישור מאת ראש המינהל למחקר ופיתוח תעשייתי...".

7. הרישא של הגדרת מפעל תעשייתי מתייחסת ל"מפעל" שעיקר פעילותו היא "פעילות ייצורית". עשרות רבות של פסקי דין עסקו במשך השנים בשאלה, מהי "פעילות ייצורית".⁴ על אף חוסר בהירות שליווה את החוק בעבר, בתיקון 60 לחוק הוגדרה במפורש פעילות בתחום פיתוח תוכנה כפעילות ייצורית, ועל כן, במקרה שלפנינו לא יכולה להיות מחלוקת, כי פעילות חברות בתחום פיתוח תוכנה (מכל סוג שהוא) הינה פעילות ייצורית.⁵

8. ומכאן לשאלה, מהו "מפעל". בתי המשפט נטו לפרש, כי התיבה "מפעל" נפרדת מהמונח "פעילות ייצורית", ויש ליצוק לה תוכן עצמאי. אמנם, חרף הפיצול לשני מונחים, במרבית המקרים נמנעו בתי המשפט ממתן פרשנות למונח "מפעל" והעדיפו להותיר שאלה זו לעת מצוא. כך בעניין **חברת רעיונות בע"מ**,⁶ חתם השופט חשין את דבריו בהקשר זה:

"... ולבסוף: בראש דברינו אמרנו שהמבקש פטור ממס מעסיקים חייב לעמוד בשני תנאים אלה: עליו להראות כי יש לראות בו "מפעל תעשייתי" וכי עיקר פעילותו היא "פעילות ייצורית". ניתוח הדין והפסיקה לימדנו כי לא עלה בידי המשיבה לעמוד בתנאי השני - להוכיח כי עיקר פעילותה הוא "פעילות ייצורית" - וממילא מתייחד הדיון בשאלה אם יש לראות בה "מפעל תעשייתי". שאלה זו עומדת לעצמה, גם בה נתגלעו בפסיקה חילוקי דעות, ומה לנו כי נוסיף ונכביד מילים על שאלה שאינה תובעת במפגיע הכרעה" (ההדגשות כאן ולהלן אינן במקור - ע.ק.)

4. על קצה המזלג: בג"צ 441/86 מסדה בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים ואח', פ"ד מ(4) 788, 790; ע"א 798/85 פקיד שומה ירושלים נ' חברת ניקוב שירותי מחשב ירושלים (1979) בע"מ, פד"י מב(4) 162, 165; ע"א 741/86 פקיד שומה תל אביב 5 נ' דפי זהב, הוצאה לאור בע"מ, פ"ד מג(1) 764; ע"א 273/89 ברזל דיר חנא בע"מ נ' פקיד שומה נצרת, פ"ד מה(3) 697; ע"א 852/86 פקיד השומה ירושלים נ' מ.ל.ל. חיפה עיבוד נתונים אלקטרוניים בע"מ ואח', פ"ד מג(1) 686; ע"א 403/66 החברה הא"י לקרור והספקה בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד כ(4) 747; ע"ש 63/72 מפעלי קירור בצפון בע"מ נ' פקיד שומה חדרה, פד"א ג' 27, 30; ע"ש (תי"א) 180/84 עמיחי, הוצאת ספרים בע"מ נ' פקיד השומה ת"א 4, פד"א יג 68, 70. יצויין, כי רבים מפסקי הדין התייחסו להגדרת פעילות ייצורית בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969, אולם לעניין זה כבר הורה בית המשפט העליון, כי אין בסיס להבחנה בין שני החוקים, כאשר המדובר בהגדרות דומות, בחוקים הדנים באותו נושא ומבקשים לקדם את אותה מטרה. ראו בג"צ 609/82 פנטומפ אוברסיז נ' מרכז ההשקעות, פ"ד לח(1) 757.

5. **כי ביטוי זה על כל פנים בא למעט מפעל שעיקר עיסוקו היא פעילות של שירותים**. כלומר, מה שהתנאי של "פעילות ייצורית" בא לגרום, לענין חוק זה, מגדר תעשייה, הוא תעשייה של שירותים. פרט לכך, כל תעשייה שאיננה תעשייה של שירותים הינה לענין חוק זה, תעשייה שיש בה פעילות ייצורית.

6. ע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, "מיסים" ז' 2/ (אפריל 1993) ה-81.

השופט חשין העדיף שלא להכריע בנסיבות המקרה שלפניו, ואנו נבקש לשרטט להלן את גבולות המיתאר הנדרשים להכרעה.

הוראות החוק - ההיבט הלשוני ובחינת ההיסטוריה של החקיקה

9. השימוש במונח "מפעל" מתקשר בלשון המדוברת למתקן בעל היקף פעילות משמעותי ולא למסגרת בה מתקיימת פעילות בהיקף צנוע, כדוגמת בית מלאכה קטן המעסיק עובדים ספורים. בפסק דין משנות ה-70 התייחס בית המשפט העליון, אגב אורחא, להבחנה בין פעילותו של חייט בחנותו, פעילות שאיננה נחשבת "מפעל", ובין מפעל תפירה המעסיק עובדים רבים הפועלים באמצעות מגוון מכונות.⁷ ברם, לאחר בחינת ההיסטוריה הלשונית של המונח "מפעל" וההיבטים הנוגעים למימד המהותי של מונח זה, כפי שנפרט להלן, אנו סבורים כי בעולם התעשייה המודרנית ותעשיית הטכנולוגיה העילית בפרט, קשה לשמר גם כיום "אינטואיציה פרשנית" זו.

10. בחינת הוראות החוק מלמדת, כי חוק העידוד בנוסחו משנת 1959 איננו מגדיר מהו "מפעל", וממילא איננו קובע מהו מספר המועסקים המינימלי היוצר "מפעל". ודוק, מאז תיקון 60 לחוק (משנת 2005), הוראות החוק מגדירות לפרטי פרטים את שווקי היעד למכירות, את היקף ההשקעות במפעל ותנאים מספריים נוספים, וחרף זאת אינן נדרשות לשאלת מספר המועסקים. על פי פשוטם של דברים, עצם העובדה, כי המחוקק בחר לא להציב דרישה למינימום מועסקים, תומכת בעמדה לפיה לא קיים תנאי סף של מספר מועסקים.

11. להבניית קווי התייחסות הראויים לפרשנות המונח "מפעל" ראוי להתייחס לשתי תחנות מוקדמות בהיסטוריה של חוק העידוד. בגרסתו המקורית של חוק העידוד, כפי שנוסחה בחוק לעידוד השקעות הון, התש"י-1950,⁸ הוגדר המונח "מפעל" כך:

"מפעל: כל מפעל של תעשייה, חקלאות, בנייה או תחבורה או של ענף משקי אחר העשוי לסייע בהשגת מטרה מן המטרות המפורשות בהגדרת המונח 'מרכז השקעות'."

12. הגדרת "מפעל" בגרסה ראשונית זו של החוק⁹ מצביעה על שלושה היבטים חשובים אשר ילוו את הדיון שלפנינו:¹⁰ ראשית, ההגדרה מבקשת להרחיב ולא לצמצם באמצעות השימוש במילה "כל". שנית, ההגדרה מעמידה במוקד את הגשמת מטרות החוק; הווי אומר, "מפעל" בכל ענף שהוא, המשיג אחת ממטרות החוק (או אפילו, "עשוי לסייע בהשגת", שוב לשון מרחיבה) ראוי להיחשב "מפעל" לצורך החוק.

7. ע"א 307/72 ברטולד מוך נ' פקיד השומה ירושלים, עמ' 1: "לדוגמא - חייט התופר חליפות בביתו בודאי אינו עוסק ב"תעשייה", ולעומת זאת בית חרושת אשר מעסיק מספר ניכר של פועלים בתפירת בגדים לכל הדעות נחשב ל"תעשייה". הבחנה זו נזכרת שוב בפסיקה מאוחרת יותר. ראו בענין רעיונות הנ"ל.

8. ס"ח 41, תש"י, עמ' 129.

9. ההגדרה נכללה בהצעת החוק לחוק העידוד משנת 1959 בנוסחו המקורי (אם כי, בנוסח שונה), ה"ח 397, התשי"ט, עמ' 388, אולם בוטלה בנוסח החוק עצמו.

10. חרף העובדה שההגדרה כשלעצמה הינה מעגלית, שהרי המונח "מפעל" מוגדר בה באמצעות המונח "מפעל".

המחוקק מדלל את המשקל שראוי לייחס לתנאים טכניים והוא מעצים, מנגד, את המשקל שיש להעניק להיבטים הנוגעים בתכלית החקיקה. **שלישית**, המחוקק יוצר זיקה בין תחומים שונים - חקלאות, בנייה, תחבורה. תחומים אלו (בחלקם) "שרדו" לאורך השנים סדרת שינויים בחוקי העידוד ללא דרישה למספר מינימלי של מועסקים.

13. כתחנה שנייה בסקירה ההיסטורית של הוראות החוק ראוי להסב את תשומת הלב להגדרת "בית חרושת" שנקבעה בפקודת בתי החרושת, לשנת 1946¹¹, המורה בסעיף 2 כדלקמן:

**"... יהיה פירושו של הביטוי 'בית חרושת' מקום כל-שהוא, שבו או בתחום גדרתו או בתחומו הכללי מועסקים אנשים בעבודת כפיים בתהליך כל-שהוא לצורך כל-שהוא, או הכרוך בצורך כל-שהוא מהצרכים הבאים, דהיינו...
(א) עשיית מצרך כל-שהוא או חלק ממצרך כל-שהוא..."¹²**

ובהמשך אותה הגדרה מתייחס המחוקק ל:

"(4) מקום עבודה כל-שהוא שבו עוסקים שני בני אדם או יותר מזה ... בעבודה כל-שהיא ... יהיו רואים אותו לצורכי פקודה זו כבית חרושת..."

14. שני עובדים מהווים איפוא "בית חרושת". לא מן הנמנע, כי מחוקק חוק העידוד בנוסח החוק משנת 1950 (שקדמה לו הצעת חוק משנת 1949)¹³, ראה לנגד עיניו במונח "מפעל" מונח קרוב למונח "בית חרושת"¹⁴, והיקף הפעילות ומספר המועסקים שראה לנגד עיניו בהתייחס למונח "מפעל" היה מינימלי.

פסיקות בתי המשפט - המתח בין לשון החוק לתכליתו

15. מעט פסקי דין עסקו בשאלה הכמותית של מספר המועסקים המגדיר "מפעל". בכמה מקרים ציינו בתי המשפט מפורשות, כי מבחן מספר המועסקים, ככל שניתן לעצב מבחן כזה, הינו **מבחן שולי** ביחס למכלול המדדים המשקפים פעילות תעשייתית ומתמקדים בערך הכלכלי של הפעילות. עם זאת, נטיית בתי המשפט לפצל את הגדרת "מפעל תעשייתי" לשתי הגדרות משנה ("מפעל" ו"פעילות ייצורית") יצרה לכאורה מתח בין תכלית החקיקה ובין לשונה.

11. ע"ר 1472, תוספת מס' 1, מיום 5.2.46.

12. בהמשך הדברים, כולל החוק פעילויות בתחומים הנלווים לפעילות הייצור עצמה: "מקום כל-שהוא שבו מתנהל עסק מיונם של מצרכים כל-שהם כהקדמה לעבודה, המתנהלת בבית חרושת כל-שהוא או כרוכה בתכליותיו של בית חרושת כל-שהוא". עוד מציין המחוקק המנדטורי במפורש פעילות תיקון מכונות, הדפסה וצילום, כריכת ספרים, הכנת תלבושות, תיקון רשתות דיג והכנת סרטי קולנוע.

13. הי"ח 29, תשי"י, עמ' 53.

14. הפסיקה יצרה הקבלה בין הגדרת "בית חרושת" להגדרת "מפעל תעשייתי". ראו לדוגמה עמ"ה 14/78 נכסי רח' הבנאי 22 בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פד"א י 126.

זאת, משום שמלשון החוק השתמע לכאורה, כי נדרש "מפעל", היינו פעילות בהיקף משמעותי, בעוד שבקשר עם תכלית החוק התקשו בתי המשפט להשלים עם גישה המעדיפה את ההיבט ה"טכני" של מספר המועסקים על פני בחינת הערך הכלכלי המוסף של הפעילות התעשייתית, העומד בבסיס מטרות החוק.

16. המתח בין לשון לתכלית הוצג היטב בעמדתו המחודדת של בית המשפט המחוזי בעניין רעיונות¹⁵ כדלקמן:

"בבואנו להכריע במקרה שבפנינו בשאלת קיומו של התנאי הראשון דלעיל, היינו אם הנתונים בדבר הקף המפעל וטיב הציוד שבו מצדיקים לראותו לענינו "מפעל תעשייתי", יש להתחשב, כמובן, בתכליות של החוק כפי שכבר פורשו על ידי בית המשפט העליון.

דומני שפרושו של החוק על פי מגמה זו המונחת ביסוד חקיקתו אין מקום לשים את הדגש דווקא על גודלו של המפעל. אכן לאור קביעת המחוקק ברור כי הפטור ינתן רק לגבי שכר עבודה המשתלם "במפעלים תעשייתיים", ועל פי משמעותו הרגילה של מונח זה יש להוציא מכלל האמור מעבידים שמלאכתם נעשית בעזרת מספר פועלים קטן בבית מלאכה בעל ממדים זעירים שאין לכנותו בשום פנים "כמפעל" (ובמאמר מוסגר ארשה לעצמי לומר כאן כי קשה לראות את ההגיון הכלכלי שבגישה זו ביחוד לאור המגמה המודרנית בתכנון כלכלי נאות להשגת יעדים כלכליים, כפי שאנו שומעים עליה לאחרונה, שהיא דוקא טפוחם של מפעלים מתוחכמים בינוניים וזעירים שניתן להפעילם במירב הגמישות והיעילות).

סבורני שלאור המטרה הבסיסית המונחת ביסוד הפטור שניתן בחוק, אין מקום להציג דרישות מפליגות או מחמירות ביחס למימדיו של המפעל כדי שהוא יבוא במסגרת הפטור. המבחן הקובע צריך להיות אם שכר העבודה משתלם בעסק שמתבצעת בו פעולת יצור או שהוא מספק שרותים גרידא.¹⁶

17. הרהורים דומים הועלו גם בעניין צבי סבו¹⁷, כדלקמן:

"... הייתי מוסיף ואומר במאמר מוסגר, שמכל מקום אין לדעתי לתת משקל רב מדי לשאלת גודלו של המפעל ומספר המכונות החדישות שבו, שהרי מטרת החוק, אליה אתיחס להלן, יכולה להיות מושגת גם במפעל קטן המנצל באופן יעיל מכונות ישנות. (פעמים, כידוע, הדבר אף עדיף מבחינה כלכלית, פרטית וציבורית כאחד, על פני מפעלים גדולים המגיעים לסף כשלון כלכלי, ואף מעבר לכך, בגלל הוצאות מנופחות ומיותרות בכח אדם ובציוד)."

15. עמ"ה 72/88 חב' רעיונות בע"מ נ' פ"ש ת"א 5, "מיסיס" ד/3 (פברואר 1990) ה-13.
16. ערעור על פסק הדין התקבל בע"א 1960/90 פקיד השומה תל-אביב 5 נ' חברת רעיונות בע"מ, "מיסיס" 2/ז (אפריל 1993) ה-4, אולם לא בהקשר לדיון שלפנינו. לאחר שמצא בית המשפט העליון, כי אין מדובר בפעילות ייצורית, קבע כי אין צורך להכריע בשאלה, האם לפנינו "מפעל" (ראו פסקה 18 לפסק הדין).
17. עמ"ה 244/87 צבי סבו בע"מ נ' פקיד שומה נתניה, "מיסיס" ה/3 (יוני 1991) ה-72.

18. בתי המשפט קבעו איפוא, כי המשקל שיש לייחס למספר המועסקים איננו מהותי, וזאת כדי להימנע מתוצאה משפטית בלתי סבירה. שהרי המחוקק מבקש לקדם "מפעלים מתוככמים", אשר דווקא הם, המהווים את חוד החנית של תכלית התמריץ, צפויים לשאוף ליעילות ולהפחית את מספר המועסקים בהם. על רקע זה, נקודת האיזון בין לשון החוק לתכליתו אליה הגיעו בתי המשפט היתה, כי ניתן להסתפק במספר מצומצם של עובדים ולייחס למבחן זה משקל לא מהותי, אך לא ניתן - על פי לשונו של החוק הדורש "מפעל" - לאיין לחלוטין את המימד התעסוקתי, בבחינת סיווגה של פעילות ייצורית כ"מפעל".

מספר המועסקים היוצר "מפעל" - רמזים בפסיקה

19. על רקע הגישה הפרשנית, לפיה, מספר מועסקים הינו חלק מהגדרת "מפעל", נדרשו בתי המשפט לשאלה, מהו מספר המועסקים המינימלי היוצר "מפעל". כאמור, הפסיקה העדיפה להתמקד בהגדרת "פעילות ייצורית", וכמעט זנחה את הדיון בשאלה, מהו "מפעל". עם זאת, בכמה פסקי דין אישרו בתי המשפט ללא הסתייגות (במישרין או בעקיפין), כי פעילות של חמישה עובדים תיחשב "מפעל". כך, בעניין **סבו הנ"ל** אושר מעמד של מפעל תעשייתי שהעסיק חמישה עובדים, כדלקמן:

"הוא הדין, לדעתי, באשר לקיומו של המבחן הנוסף לקיומו של מפעל תעשייתי במקרה שבפנינו. מספר העובדים המועסקים אכן אינו גדול אך הליכי הייצור, כמתואר בתצהירו של מר סבו, בודאי שאינם פרימיטיביים."

גם בעניין **ברזל דיר חנא הנ"ל** לא הועלתה הסתייגות ביחס למפעל אשר העסיק חמישה עובדים קבועים, כדלקמן:¹⁸

"בעיסקה של המערערת אחים חנא בע"מ עובדים כשבעה עובדים קבועים העוסקים בעבודה הפיזית בהקשר לברזל, ואילו אצל ברזל דיר חנא בע"מ חמשה או ששה פועלים קבועים, ..."

20. מנגד, בפסק דין אחד, בעניין **בזק קולור**¹⁹, נקבע, כי העסקת שלושה עובדים איננה עולה כדי מפעל. ואולם נסיבותיו של אותו עניין היו ייחודיים. המדובר היה למעשה **בחנות צילום**, אשר העסיקה שלושה עובדים שעסקו הן בפיתוח התמונות והן במתן שירות ללקוחות, על בסיס מכונה אחת. בית המשפט המחוזי שהעניין הובא בפניו, חזר על העמדה העקרונית בדבר שוליות מבחן היקף הפעילות, ומיקד את הדיון בשאלה, האם לפנינו פעילות ייצור או מתן שירותים. בנסיבות אותו עניין נקבע, כי היקף הפעילות הייצורית כה מצומצם (וספק אם הוא מהווה פעילות ייצורית כלל), באופן שאיננו מאפשר את סיווג הפעילות כמפעל תעשייתי, אלא כפעילות שעיקרה מתן שירותים.

18. בעמ"ה 132/86 צפונית העמק מפעלי בשר (1979) בע"מ נ' פקיד השומה חיפה, "מיסיס" 6/א (דצמבר 1987) ה-14, מפעל עיבוד בשר שהעסיק עשרה עובדים אושר כמפעל תעשייתי.

19. עמ"ה 293/90 בזק קולור בע"מ נ' פקיד שומה רחובות, "מיסיס" 6/ז (דצמבר 1993) ה-13.

21. מצאנו אם כן, שגם לאור פרשנות מסורתית למונח "מפעל", אין עוררין כי חמישה עובדים יסווגו כמפעל. מנגד, שלושה עובדים לא סווגו כמפעל בנסיבות בהן היה ספק לגבי קיומה של פעילות ייצורית.

מספר המועסקים המינימלי על פי עמדת רשות המיסים

22. גם רשות המיסים לא קבעה מסמרות בשאלה, מהו מינימום המועסקים ב"מפעל", חרף העובדה, כי שאלה זו מלווה את הדיון בזכאות להטבות מזה שנים רבות (וכעשר שנים במסגרת "מסלול ירוק", בהתאם להגדרות הקבועות בחוק).²⁰ כך, בהוראת ביצוע שפרסמה בנושא, העלתה רשות המיסים את שאלת מספר המועסקים המינימלי לסיווג פעילות כמפעל תעשייתי, אולם נמנעה מלנקוב במספר והעדיפה להעביר את השאלה לבחינה פרטנית של מחלקת חוקי עידוד. כך צויין, כי:

"במהלך השנים נקבעו בפסיקה מספר קריטריונים אשר עשויים לסייע לנו בבחינת פעילותו הייצורית של מפעל, כגון: היקף פעילותו הכללית של המפעל, מספר עובדי הייצור במפעל, מספר המכונות במפעל, בחינת שלבי הייצור, מספרם וטיבם, הפיכתו של יש מוחשי אחד ליש מוחשי אחר וכו'. יודגש, קריטריונים אלה יש לבחון בהתאם לנסיבות ובוזריחות יתרה. כך למשל, במידה ומספר עובדי הייצור ו/או הפיתוח נמוך במיוחד וכתוצאה מכך עולה ספק בדבר היקף פעילותו הייצורית של המפעל ניתן להיעזר במחלקת חוקי העידוד בחטיבה המקצועית."

23. משמעות המונח "נמוך במיוחד" בהוראה הנזכרת לא הובהרה - עובד אחד? שניים? שלושה? חמישה? ומכל מקום, גם כאשר המספר "נמוך במיוחד" לא נאמר כי אין לפנינו "מפעל", אלא, כי "עולה ספק". הא ותו לא. בהחלטות מיסוי שפורסמו ניתן למצוא אישורים למפעלים בני שמונה עובדים (14/08) או עשרה עובדים (16/08).²¹ למיטב ידיעתנו, קיימות החלטות מיסוי נוספות בהן אישרה רשות המיסים מספר קטן יותר של עובדים, שלושה-ארבעה עובדי ייצור, בליווי התחייבות החברה לגידול עתידי להרחבת המפעל.²²

האמנם מתחייב מתח בין הלשון לתכלית? הצעת פרשנות חלופית

24. כאמור, מטרות חוק העידוד אינן תומכות במניעת הטבות ממפעלי תעשייה קטנים. להיפך, דווקא צמצום המפעל עשוי להעיד על קידמה טכנולוגית, על ציוד מתקדם ויעילות.

20. מאז תיקון 60 שתחולתו מיום 1.4.2005.

21. "החלטות מיסוי ינואר-דצמבר 2008" "מיסים" כג/ג-1. זאת ועוד, מהחלטת מיסוי "הפוכה" שעסקה בסגירת חלק ממפעל שפעל בחו"ל, סברה רשות המיסים כי כדי "לבטל" מפעל בחו"ל אין לאפשר כי יפעל במסגרתו אפילו עובד ייצור אחד. הווי אומר, גם עובד אחד עשוי להיחשב כמי שמקיים פעילות ממשית ומשמעותית של "מפעל" (החלטת מיסוי 3791/11, "רכישת פעילות תעשייתית מחוץ ישראל והעברתה לישראל", "מיסים" כה/ג-90).

22. לדוגמה: שלושה עובדים המועסקים בפיתוח לצד מועסקים במעטפת (החלטת מיסוי 54/06 בקובץ החלטות מיסוי 35/06 - 78/06, "מיסים" כא/ג-1).

פרשנות תכליתית למונח "מפעל" צריכה לחתור לביטול המתח המתקיים לכאורה בין דרישת מינימום מועסקים למטרותיו של החוק.

25. המונח "מפעל" חוזר כחוט השני בכעשרה צירופי לשון שונים בהוראות חוק העידוד, ולמעשה הוא המונח העיקרי עליו מיוסדות הוראות החוק: "מפעל תעשייתי", "מפעל מאושר", "מפעל מוטב", "מפעל בר תחרות", "מפעל מועדף", "מפעל מעורב", "מפעל קשור" וכיו"ב.²³ **אנו סבורים, כי את המונח "מפעל" אין לקרוא בהתאם לדימוי הלשוני השימושי שלו, כי אם כחלופה למונח "מיזם"**. קריאה זו תעקר מתוך המונח "מפעל" את המימד הנורמטיבי הנוגע לכאורה להיקף הפעילות או למספר המועסקים, וממילא הפער בין הקריאה הלשונית לתכליתית ייעלם.

26. קריאה זו גם הולמת ניתוח יסודי יותר של הוראות חוק העידוד ודברי חקיקה נוספים השייכים למשפחת חוקי העידוד. **ראשית**, בולטת העובדה, כי לכל המונחים הנזכרים לעיל, העושים שימוש במילה "מפעל" כחלק מצימוד לשון, יוצר החוק **הגדרות מפורשות ומפורטות**,²⁴ בעוד שהמונח "מפעל" כשלעצמו כלל איננו מוגדר. אילו היתה המילה "מפעל" כשלעצמה, נושאת תנאי מן התנאים לזכאות, כלום לא ראוי היה כי המחוקק יפרט את תוכנו של התנאי, כפי שעשה ביחס לתנאי זכאות אחרים? אין זאת אלא, שהמונח "מפעל" לא נועד לשמש אלא כ"בריח תיכון" ליתר ההגדרות ולא לקדם אמירה נורמטיבית משל עצמו, הנוגעת למאפייני הפעילות. העובדה שהמחוקק בחר שלא ליצור הגדרה למונח "מפעל" - המונח הבסיסי והיסודי ביותר בחוק - מעידה על הימנעות פוזיטיבית של המחוקק מיציקת תוכן עצמאי (ובוודאי שלא תוכן מהותי) למונח זה, אלא שימורו כמונח הבסיס של ההגדרות שנקבעו בחוק. בפרט אמורים הדברים במצב החקיקתי שלאחר תיקון 60 לחוק, בו עיצב המחוקק "מסלול ירוק" בו פורטו תנאים ספציפיים בהירים וממוקדים לזכאות. אילו חפץ המחוקק בתנאי תעסוקה - היה עליו לציין זאת מפורשות.^{25, 26}

27. **שנית**, עיון בהוראות החוק מלמד, כי המונח "מפעל" נועד לזהות או לסמן את "יחידת הדין". המפעל הוא חלק מן הפעילות, מתוך כלל הפעילות של החברה, לגביו נבחנת הזכאות להטבות.²⁷ בכלל זה, נבדקים מאפייני הפעילות (תעשייתי או לא), הנכסים שנרכשו, ההכנסות שהפיק (במנותק מכלל הכנסות החברה), שווקי המכירות שלו, והזיקות בינו לבין מפעלים אחרים ופעילויות אחרות בקבוצה.

23. וראו מונחים מקבילים גם בחוק עידוד התעשייה (מיסים), התשכ"ט-1969.

24. ראו הגדרות בסעיף 18א לחוק, סעיף 51 לחוק וסעיף 74 לחוק.

25. למשקל פשוטות ובהירות התנאים בחוק כבסיס לפרשנות ראו עמ"ה 1028/07 **די.סי. תעשיות נייר ופלסטיק בע"מ נ' פקיד שומה עפולה**, "מיסים" כד/3 (יוני 2010) ה-28.

26. בהוראות הדין הנוגעות להסדרי המיסוי של מפעל מוטב נקבע בהגדרת המונח "מפעל קשור" בסעיף 51 לחוק, הסדר ייחודי, אשר דרש מפעל נפרד שיעסיק לא פחות מעשרה עובדים. לא היתה בפני המחוקק כל מניעה מהגדרת תעסוקה מינימלית במסגרת המונח "מפעל".

27. וראו סעיף 51 לחוק, בהתייחס לאיזון בין המונח "מפעל מוטב"/"מפעל מועדף", למונח "חברה מוטבת"/"חברה מועדפת".

28. **שלישית**, הפרשנות לפיה המונח "מפעל" מתייחס למינימום מועסקים לא אומצה בקשר עם הוראות התמריצים הניתנים ל"מפעלים" שאינם בתחום התעשייה. כך לדוגמה, בחוק לעידוד השקעות הון בחקלאות, התשמ"א-1980 מוגדר "מפעל חקלאי" כ"כלל הנכסים המשמשים ליצרן חקלאי לשם הגשמת מטרת חוק זה", ו"יצרן חקלאי" מוגדר כמגדל תוצרת חקלאית או בעל מתקנים המשמשים לטיפול בתוצרת חקלאית בצורתה הטבעית. המחוקק לא התייחס בהקשר זה למספר המועסקים, כי אם למיזם. העובדה, כי החקלאי - בעל המשק היחיד - מקיים את עסקו באמצעות עשרות פועלים תאילנדים איננה משפיעה על זכאותו להטבות.²⁸ דוגמה בולטת אחרת הינה בתחום המלונאות, המוסדר בחוק העידוד עצמו; בהגדרת "מתקן תיירותי ללינה" בסעיף 18 לחוק, מעניק המחוקק זכאות להטבות למתקן בעל מספר חדרי אירוח (לרבות "צימרים"), או להפעלת מתקני אטרקציות. עסקי תיירות בהיקפים צנועים אלו מופעלים במקרים רבים על ידי אדם אחד בלבד, והמחוקק לא קבע סייג הנוגע למספר המועסקים בפעילויות אלו. בהקשר זה, את המילה "מפעל", המיר המחוקק במפורש במילה "מתקן". הפרשנות הסבירה הינה, כי גם בהקשרים אלו העדיף המחוקק את קידום מטרות החוק, ללא קשר עם שאלת מספר המועסקים.

29. הפרשנות המוצעת, לפיה את המונח "מפעל" יש לקרוא כ"מיזם" ובצימוד "מיזם תעשייתי" (או אולי כ"מתקן" ובצימוד "מתקן תעשייתי"), מבטלת את הסתירה התיאורטית בין הוראות החוק לתכליתו. "מפעל" איננו מושא הדיון של החוק - חלק פעילות החברה לגביו נבחנת הזכאות להטבות - ולא הגדרה בעלת משקל נורמטיבי משל עצמה. ממילא, הדימוי הנוגע למעטפת ייצור רבת משתתפים מתפוגג מן האופק הפרשני, ותחתיו צומח דימוי לשוני אחר - "מיזם", הסופג על נקלה פרשנות הכוללת גם מספר מועסקים מצומצם, לרבות פעילות תעשייתית של אדם אחד.

הבחנה בין תעשייה מסורתית לתעשייה מתקדמת לעניין גודל ה"מפעל"

30. כאמור לעיל, חוק העידוד נועד לקדם ערכים כלכליים שונים: תחרות, יוזמה, חדשנות, בינלאומיות ותעסוקה. הפרשנות המשפטית של המונח "מפעל" איננה יכולה לקפוא על שמריה ולשמר תרגום משפטי עליו חלפו שנות דור ויותר במציאות כלכלית דינמית. בפרט הדברים אמורים, כאשר המחוקק עצמו מזהה את השינוי המהותי המתרחש בסביבת הייחוס של החוק, ומתאים הן את מטרות החוק והן את ההסדרים הפרטניים בו למציאות בה מתאפיינת תעשיית הטכנולוגיה העילית - המזוהה באופן המובהק ביותר עם מטרות החוק ואשר היא הנהנית העיקרית ממנו.²⁹

28. גם בטפסי הבקשה למינהלת השקעות הון בחקלאות לא נדרש ציון מספר העובדים. ראו: http://www.moag.gov.il/NR/rdonlyres/764DB555-6097-490D-A2B1-729B419AEA16/0/tofes3_nispac_h_bakasha_le_ishur_tochnit.doc.

29. בשלל פרסומים צויין, כי הטבות המס מכוח החוק, מתרכזות, רובן ככולן, בחברות הייטק כדוגמת טבע, אינטל, צ'ק פוינט וכד'. התעשייה המסורתית כמעט ואיננה נהנית מהוראות החוק. לא סביר איפוא לבסס פרשנות בעניין זה על קהלי יעד המשתייכים לתעשייה המסורתית הקלאסית, שכלל אינם נהנים מהטבות.

ברור לכל, כי איכותו של רעיון טכנולוגי והפוטנציאל הכלכלי הגלום בו אינם נמדדים במספר האנשים העוסקים בפיתוחו, כי אם ב"ברק" הרעיוני הגלום בו וביכולת להוציאו מן הכוח אל הפועל. רעיון איכותי אחד עשוי להביא לערך כלכלי העולה עשרות מונים על פעילותם של רבים אחרים. זהו העולם הכלכלי-טכנולוגי המודרני, בו מעוניינת מדינת ישראל ליטול חלק מרכזי ככל האפשר, הוא המשתקף בתכליות החוק ואותו נכון לקדם.

31. לשינויים שערך המחוקק במטרות החוק במסגרת תיקון 68 לחוק, קדמה תבנית החקיקה של תיקון 60 לחוק, אשר יצרה הסדרים ייחודיים לצורך התאמת החוק למאפייני הפעילות של תעשיית ההייטק. תיקון 60 לחוק מעיד על ערנות המחוקק לפערים בין התעשייה המסורתית לתעשיית הטכנולוגיה העילית, תוך הפנמת העיקרון לפיו, לצורך הגשמת יעדי החוק לא ניתן לשמר תבניות משפטיות שהיו מותאמות לתעשייה המסורתית - כאשר מעוניינים לקדם תעשייה מתקדמת. בהקשר זה ערך החוק סדרת התאמות המשקפות את השאיפה להעניק תמריצים לתעשיית ההייטק. כך לדוגמה, בהגדרת "מפעל תעשייתי" הנוכרת לעיל, נקבעה במפורש זכאות להטבות על פעילות פיתוח באופן ייחודי לתחום התוכנה דווקא. באותה הגדרה, גם מתן שירותים בתחום המחקר והפיתוח התעשייתי (עבור תושב חוץ) הוכר כראוי למתן הטבות (להבדיל ממתן שירותים בתחומים אחרים). גם בהגדרת "הכנסה מועדפת" שבסעיף 51 לחוק, יצר המחוקק הסדרים ייחודיים לתעשיית ההייטק החורגים מההסדרים שחלו על התעשייה המסורתית. בהקשר זה, מצא המחוקק לנכון לקבוע מפורשות, כי הכנסה מפעילות פיתוח ללא ייצור בקשר עם "מוליכים למחצה", תמלוגים על בסיס ידע או תוכנה שפותחו וכן מתן שירותי פיתוח לתושב חוץ³⁰ ייחשבו כהכנסה המזכה בהטבות.³¹

32. ערנות זו לייחודיות של ענפי הטכנולוגיה העילית ולמשקל המהותי שיש לייחס לכדאיות בפיתוחם ובקידומם, צריכה להשפיע על הפרשנות הראויה בהקשר שלפנינו. אנו סבורים, כי בהיעדר קביעה מפורשת בחוק באשר למספר מינימלי של המועסקים היוצרים "מפעל", יש לבסס את הפרשנות המשפטית המפרשת את המונח "מפעל" כ"מיזם", על מטרות החוק, תוך שמירה על הלך הרוח שהותווה בפסיקה בעניין זה. כאשר מתקיימות מטרות החוק באופן מובהק, לא נכון לדקדק במספר המועסקים. ייעוד הטבות החוק דווקא למפעלים מרובי ידיים עובדות, כאשר תוצאות כלכליות עדיפות באופן מובהק הן ברות השגה באמצעות מועסקים מועטים המחזיקים ברמת טכנולוגיה ותחכום, מעוות את תוצאות החוק ומביא לאובדן התועלת הכלכלית אותה מבקש חוק העידוד להשיג. מגמה זו, שהפסיקה ביקשה לקדם לפני עשרות שנים, הרבה לפני התהוות המהפכה הטכנולוגית, ראוי שתקבל משנה תוקף בעידן ההייטק,

30. נוסף במפורש במסגרת תיקון 68 לחוק.

31. וראו גם תקנות ייחודיות לענף ההייטק, בדמות תקנות לעידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס), התשס"ז-2007 (המכונות תקנות "שחיקת מחזורים").

כאשר אנו עדים לחברות דלות בכוח אדם אולם בעלות רעיון, יוזמה וכישרון, המגיעות להישגים כלכליים ומדעיים חסרי תקדים ברמה הבינלאומית.³²

33. קביעת מינימום מועסקים בתעשיית ההייטק שגויה גם במישור היישומי. לא נכון לקבוע פרשנות "פורמליסטית", לפיה ארבעה-חמישה מועסקים מהווים "מפעל" בתחום ההייטק אולם אחד או שניים לא. **ראשית**, במבחן היקף התעסוקה: גם אם קיים פער במספר המועסקים, ספק אם קיים פער ממשי **בהיקף העבודה**, משום שעובד אחד או שניים העוסקים בפעילות יזמית של חברת הזנק העובדים "יומם ולילה", עשויים להיות שקולים לחמישה שכירים ויותר במשרה מלאה, מבחינת היקף שעות העבודה.³³ **שנית**, ובזה העיקר, אם תאומץ פרשנות לפיה העסקת ארבעה או חמישה עובדים מהווה תנאי סף לקיומו של "מפעל תעשייתי" ולזכאות להטבות, היזמים - על מנת לעמוד בדרישה פורמליסטית מעין זו - ימהרו לשכור עוד עובד פיתוח או שניים, בשכר מינימלי, גם כאשר אין הדבר נוסע מצורך עסקי - כלכלי, ובלבד שיזכו להטבות המס. אין ספק, כי עמידה בדרישת העסקה טכנית מעין זו לא תתרום מאומה לקידום חדשנות או לטיפוח יעילות, ולא יהיה בה אלא להטיל על היזמים הוצאות היוצרות אבן ריחיים מיותרת ומכבידה.³⁴

סיכום

34. בהיעדר קביעת מפורשת של המחוקק בדבר מספר המועסקים הנדרש על מנת להגדיר פעילות כ"מפעל", עניין זה מסור לפרשנות משפטית-תכליתית, הנסמכת על מטרות חוק העידוד.

35. נדרש רענון פרשני של המונח "מפעל", שלא זכה להגדרה משלו בהוראות החוק, על מנת שיתאים לפעילות בתעשיית ההייטק. את המונח "מפעל" בלשון החוק, המיועד לייחד את הפעילות הזכאית להטבות, יש לפרש כ"מיזם" ולא כפס ייצור בו מועסקים פועלים שערכם הכלכלי במספרם.

32. לא למותר לציין, כי המדינה מבקשת לקדם את חברות הטכנולוגיה העילית על ידי תמריצים נוספים באמצעות מערכת המס. כך, חוק ההסדרים לשנים 2011-2012 קובע מנגנון הטבות לחברות הזנק בשלבים המוקדמים של התגבשותן, והטבות אחרות בשלבים מתקדמים יותר של חיי החברה. ראו הוראת השעה לעידוד התעשייה עתירת הידע בחוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011-2012 וכן חוזר מ"ה 12/2011 "התרת השקעה מזכה במניות חברת מטרה על ידי יחיד כהוצאה", "מיסים" כה/6. לימים התברר, כי ההטבות המוצעות אינן אפקטיביות דיין, ועל כן בחוק ההסדרים לשנת 2015, שהונח על שולחן הכנסת לאחרונה, מבקש המחוקק לשפר את מערכת התמריצים לחברות אלו.

33. בהחלטות המיסוי מצוין, כי היקף העסקת העובדים ייבחן בהתאם להיקף המשרה (ראו לדוגמה החלטת מיסוי 14/08). הכוונה, ככלל, היא להפחית במשקלם של עובדים המועסקים במשרה חלקית. אולם נכון יהיה בעינינו לאמץ מדיניות זוהה גם במצבים הפוכים בהם מועסקים עובדים בהיקף שעות העולה **במידה רבה** ובאופן מובהק על משרת שכיר סטנדרטית. עוד ראו חוזר מס הכנסה 4/2010 "תקנות עידוד השקעות הון (הפחתת מחזור בסיס)", התשס"ז-2007, "מיסים" כד/ג-1.

34. למותר לציין, כי מבחינת תכליות החוק, אין כל עוגן להבחנה בין היזמים עצמם לעובדים שכירים המועסקים על ידם, ואין כל עילה למנות עובדים שכירים כמקיימים את הגדרת "מפעל" ולהחריג מן המניין את היזמים עצמם.

בתחום ההייטק, כדי להגיע למימוש מטרות החוק, המוקד הינו בחדשנות, ביצירת קניין רוחני, ובתחרות בינלאומית, ודרישה של מספר "פועלי הייצור" (שכלל איננה קיימת בחוק) צריכה להיזנח, כשם שהמחוקק ביטל בתיקון 68 את הדרישה (שהיתה קיימת) למינימום השקעות במכונות וציוד.³⁵

ומכאן מסקנתנו: פעילות ייצורית בתחום התוכנה ראויה להיחשב "מפעל תעשייתי" כהגדרת מונח זה בחוק העידוד - ללא תלות במספר המועסקים.

35. בהקבלה מלאה, הנוגעת להיקף ההשקעה במכונות וציוד במפעל, ראוי לציין, כי בתיקון 68 בוטלה דרישת "ההשקעה המזערית המזכה" כתנאי סף לזכאות להטבות, מתוך הבנה, כי דרישת מינימום ההשקעה במכונות וציוד (שהיתה באותה עת 300,000 ש"ח) הינה אנכרוניסטית, ואיננה יכולה להיות רלוונטית לתחום ההייטק, ובפרט למיזמים ראויים לעידוד, בהם לא נדרש אלא היקף ציוד שולי לצורך השגת יעדי המפעל, ואין טעם להכביד על המפעלים בדרישה פורמליסטית – טכנית לרכישת ציוד שאין בו צורך בפועל.