

איחוד דוחות על פי חוק עידוד התעשייה (מסים) לצורך עמידה בתנאי מפעל בר תחרות בסעיף
18א לחוק לעידוד השקעות הון

עו"ד עמית קריגל¹

1. החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט – 1959 (להלן – חוק העידוד) מעניק הטבות מס למפעל מועדף, שהינו "מפעל תעשייתי" שהוא גם "מפעל בר תחרות".
2. "מפעל בר תחרות" הוגדר בסעיף 18א(ג) לחוק העידוד כמפעל תעשייתי לגביו מתקיים אחד מהתנאים הבאים:

" (א) ...

(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."
3. ואולם, סעיף 18א לחוק העידוד איננו מבהיר מה דינו של מפעל שאיננו בר תחרות כשלעצמו, אולם הינו בבעלות חברה המאחדת דוחות עם חברה תעשייתית אחרת שהינה בעלת מפעל תעשייתי, בהתאם להוראות החוק לעידוד תעשייה (מסים), התשכ"ט – 1969 (להלן – חוק עידוד התעשייה), ושני המפעלים יחדיו מקיימים את התנאי למפעל בר תחרות. כך לדוגמא, מפעל חברת בת המוכר, 23% ממכירותיו לשוק גדול, אולם חברת הבת מאחדת את דוחותיה עם מפעל חברת האם המוכר 80% ממכירותיו לשוק גדול ושיעור המכירות המצרפי עולה על 25%. האם במצב כזה נאמר, כי יש לבחון את המכירות של כל מפעל בנפרד ועל כן מפעל חברת הבת איננו עומד בתנאי הזכאות או שמא ניתן לאחד – מכח איחוד הדוחות - גם את נתוני המכירות של חברת האם וחברת הבת יחדיו, ובחינה משותפת תאפשר לראות בשתי החברות כעומדות בתנאי מפעל בר תחרות.
4. לכאורה, מורה האינטואיציה המשפטית, כי העמדה המוצעת נושאת חידוש מסוים. שהרי, הטבות המס על פי חוק העידוד ניתנות ל"חברה מועדפת" שהיא בעלת "מפעל מועדף". על כן, לכאורה, את התנאים יש לבחון ביחס לכל "מפעל" שהוא כשלעצמו תחת "חברה" – ורק אם המפעל הבודד עומד בתנאי הזכאות להטבות, הרי שהחברה בעלת המפעל² תחשב חברה מועדפת הזכאית להטבות על הכנסתה המועדפת. כך בוודאי צפויה לטעון רשות המיסים. ברם, עיון משפטי מעלה, כי העמדה המוצעת לא רק שהינה אפשרית בתכלית, אלא שהיא משקפת פרשנות ראויה של הוראות חוק עידוד התעשייה.

איחוד דוחות בחוק עידוד התעשייה

5. ההטבה העיקרית שנותרה על תילה במסגרת חוק עידוד התעשייה, מאז נחקק לפני כיוכל שנים, נוגעת לזכאות חברות המקיימות פעילות בתחום התעשייה, ועומדות בתנאים הקבועים בחוק, לאחד את דוחותיהן. בהקשר זה מורה סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה כדלקמן:

¹ משה מזרחי, נח, קריגל עורכי דין. בעבר מנהל מחלקת חוקי עידוד בלשכה המשפטית ברשות המיסים.
² לפערי המינוח בין חברה למפעל בחוק עידוד השקעות הון ראו מ' מזרחי וע' קריגל, "מסך הערפל על סעיף 51(ח) לחוק עידוד השקעות הון", **מיסים** כז/3 (יוני 2013) א-1.

"(א) חברת אם כמשמעותה בפסקה (1) להגדרת חברת אם בסעיף 22 וכן חברת אם כמשמעותה בפסקה (2) להגדרה האמורה, שהמפעלים התעשייתיים של כל חברות הבת שבשליטתה הם בני קו ייצור אחד, רשאית להגיש את הדו"ח לפי סעיף 131(א)(3) לפקודה במאוחד, ..."

6. מקורה של ההטבה ברצון מוצהר של המחוקק, עת נחקק החוק, לאפשר קיזוז הפסדים בין חברות בקבוצה התעשייתית – מתוך הבנה, כי פעילות תעשייתית מפוצלת לעיתים בין יישויות משפטיות שונות, בשל שיקולים של נשיאה בסיכון – במגזר פעילות שהינו עתיר סיכונים באופן יחסי. על כן, סבר המחוקק כי יש לשאוף למניעת "תקלת מס" שעלולה להיגרם בשל אילוצי פיצול הפעילות. כך נוסחו הדברים בדברי ההסבר להצעת החוק (ה"ח תשכ"ט מס' 841 עמ' 276), המבארים את תכליתו בקשר עם ההטבה הנוגעת לאיחוד דוחות:

"לפי המצב החוקי הקיים הפסדיו של גוף משפטי אחד אינם [במקור כתוב "אמנם" – ע.ק.] ניתנים לקיזוז כנגד רווחי גוף משפטי אחר, גם אם שניהם נמצאים בשליטה אחת. שיטה זו המבוססת על עיקרון ההפרדה בין גופים משפטיים יש לה הצדקה בפני עצמה, אך היא גורמת לפרקים, שיחידה כלכלית אחת, המפוצלת לגופים משפטיים נפרדים, תתחייב במס על הכנסה העולה על הכנסת היחידה כולה... תופעה זו של פיצול יחידה כלכלית למספר גופים משפטיים, שכיחה יותר בתעשייה, הואיל וסיכון ההשקעות בסקטור זה גבוה יותר. ..."

7. הוראת סעיף 23 לחוק עידוד התעשייה משלבת בין דרישות מהותיות לתנאים טכניים. נתעלם בדיון זה מן ההיבטים הטכניים, ונתמקד במהותיים.

8. בליבת הדברים "חברת אם" רשאית להגיש דו"ח במאוחד. סעיף 22 קובע שתי חלופות להגדרת "חברת אם".

חלופה אחת עוסקת בחברת אם שהיא חברה תעשייתית³ בפני עצמה, ובלשון החוק, "חברה תעשייתית השולטת בחברה תעשייתית והמפעלים התעשייתיים שבבעלות שתיהן הם בני קו ייצור אחד".

עבור חלופה זו ממשיך חוק עידוד התעשייה ומגדיר בסעיף 1, מהם "מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד", בשתי חלופות משנה (כשהחלופה השניה מתפצלת שוב לשתיים):

(1) מפעלים תעשייתיים, המשתייכים לענף כלכלי אחד, או

(2) קבוצה של מפעלים אשר בכל אחד מהם נתמלאה לפחות אחת מאלה:

(א) 75% לפחות מפדיונו הוא ממוצרי המשמשים חומר גלם או מוצר ביניים למוצרי של מפעל אחר מתוך הקבוצה;

(ב) כחומר גלם או מוצר ביניים למוצרי משמשים מוצרים של מפעל אחר מתוך הקבוצה, שמהם מפיק אותו מפעל אחר 75% לפחות מפדיונו;

³ ראו בסעיף 1 לחוק עידוד התעשייה הגדרות "חברה תעשייתית" - 90% מהכנסותיה הן ממפעל תעשייתי שבבעלותה, ו"מפעל תעשייתי" - שעיקר פעילותו היא פעילות ייצורית. לצורך הדיון שלפנינו נניח, כי התנאים הללו מתקיימים במלואם.

החלופה השנייה לאיחוד מתייחסת לחברת אם שאיננה חברה תעשייתית. במצב זה יתאפשר איחוד דוחות ביחס ל"חברה שאיננה חברה תעשייתית השולטת בחברה תעשייתית ולפחות 80% מרכושה מושקע, בהון מניות או בהלוואות לשלוש שנים לפחות, בחברות תעשייתיות שיש לה בהן לפחות 50% מזכויות ההצבעה".

משמעות איחוד דוחות על פי הלכת מודול בטון

9. לצורך בחינת הטיעון יש לעמוד תחילה על מהותה פעולת איחוד הדוחות לצורכי מס לפי חוק עידוד התעשייה. לפני מספר שנים עסק בכך בית המשפט העליון, בע"א 2895/08 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ⁴ (להלן – הלכת מודול בטון). באותו מקרה נבחנה (בין היתר) השאלה, האם במצב בו חברה אם וחברת בת מאחדות דוחות לפי חוק עידוד התעשייה, מכירת מניות חברה בת תעשייתית עשויה להחשב לרווח הון בעסק של חברת האם, ועל כן, יותר כנגד רווח זה קיזוז הפסד עסקי מועבר. כך הציג בית המשפט העליון את השאלה שהובאה בפניו:

"המערער [פקיד השומה – ע.ק.] טען כי שגה בית משפט קמא בקובעו כי ריווח ההון ממכירת מניות חברה הבת הינו "ריווח הון בעסק". ... מאיחוד הדוחות של המשיבה ושל חברת הבת, כשלעצמו, אין ללמוד כי פעילות חברה הבת מהווה חלק אינטגרלי מעסקה של חברת האם ואין באיחוד הדוחות כדי להראות כי הן מקיימות עסק אחד, במובן של יחידה כלכלית אחת. המחוקק לא ראה לנגד עיניו מיזוג וטמיעה מוחלטת של ההכנסות וההוצאות של חברת אם וחברת בת המגישות דו"ח מאוחד, אלא ראה אותן כגופים עסקיים הנפרדים זה מזה, המאחדים את התוצאות העסקיות הסופיות ביניהן לצרכי מס. ... קביעתו של בית משפט קמא כי מכירת מניות חברה הבת הצמיחה ריווח הון בעסק של המשיבה חותרת תחת העקרונות בדבר ייחוס פעילות לצרכי מס לישויות משפטיות נפרדות. אם נאמץ את הדעה כי כל אימת שנישום זכאי לייחס לעצמו הכנסות של "אחרים" הופכות אלו להיות חלק מעסקו, נמצאנו חותרים תחת העקרונות בדבר ייחוס פעילות לצרכי מס לישויות משפטיות שונות.

המשיבה גרסה כי אין בסיס לגישתו של המערער לפיה יש לראות את חברת האם וחברת הבת המגישות דו"ח במאחד כגופים עסקיים נפרדים. לשיטתה, צדק בית משפט קמא בקובעו כי מכירת מניות חברה הבת שקולה למכירת המכונות במפעל ... (ההדגשות כאן ולהלן אינן במקור)

10. למעשה, נחלקו הצדדים, באשר למשמעות הנורמטיבית של איחוד הדוחות. החברה הנישומה טענה, כי יש לראות באיחוד עניין מהותי, היינו פעילות חברה הבת התעשייתית משתלבת ונטמעת אל תוך הפעילות העסקית של חברת האם התעשייתית, ועל כן, במצב של איחוד דוחות לצרכי מס, יש לראות את "מכונות" חברה הבת כאילו פעלו במסגרת העסק של חברה האם. ממילא, מכירת המכונות (גם אם נעשתה במישור המשפטי, בעסקת מניות) הינה רווח הון בעסק של חברת הבת. מנגד, טען פקיד השומה, כי איחוד הדוחות על פי חוק עידוד התעשייה הינו טכני – חשבוני בלבד, ומשמעותו, כי כל אחת משתי החברות מקיימת את פעילותה בנפרד ובמנותק מהחברה האחרת, ורק ההכנסה החייבת של חברת הבת מצטרפת להכנסה החייבת של חברת האם. את טענתו תמך פקיד השומה בלשון סעיף 24(א) לחוק הגורס, כי:

⁴ מיסים כד/2, ה-10.

"משהוגש דו"ח מאוחד, יראו את ההכנסה החייבת או ההפסד המתואם של כל אחת מהחברות, כהכנסתה החייבת או כהפסדה המתואם של חברת האם, והשומה תיערך על שם חברת האם."

11. בית המשפט העליון (בדעת רוב) קיבל את העמדה לפיה, הוראת האיחוד הינה הוראת איחוד מהותית, כפי שטענה החברה הנישומה, ועל כן יש לראות את חברת הבת כאילו פעלה בתוככי חברת האם, ומכירת מניות חברת הבת הרי היא כמכירת המכונות בחברת האם – ועל כן יש לסווגה, כרווח הון בעסק. וזו לשונו:

"סעיף 22 לחוק עידוד התעשייה מגדיר חברת אם, כחברה תעשייתית השולטת בחברה תעשייתית והמפעלים התעשייתיים שבבעלות שתיהן הם בני קו ייצור אחד; חברת אם וחברת בת להן מפעלים בני קו ייצור אחד המהווים יחידה כלכלית אחת, רשאיות לאחד את דוחותיהן לצורך מס הכנסה, באופן שהפסדי אחת החברות יקוזזו כנגד הכנסות החברה האחרת. זאת על מנת "להסיר את המחיצות בין חברות תעשייתיות והמפעלים שבידיהן במקום שיש זיקה כלכלית בין המפעלים שבידיהן, באופן שאפשר לראותם למעשה כיחידה משקית אחת" (ראו: דברי ההסבר לפרק השישי בהצעת חוק עידוד התעשייה, בעמ' 286). בכך ביקש המחוקק למנוע מצב בו יחידה כלכלית אחת, המפוצלת לגופים משפטיים נפרדים, תתחייב במס על הכנסה העולה על הכנסת היחידה כולה אף כאשר היו ליחידה כולה הפסדים. מטעם זה, מאפשר החוק לחברת אם וחברת בת לאחד את דו"חותיהן לצורך מס הכנסה, באופן שהפסדי אחת החברות יקוזזו כנגד הכנסות החברה האחרת." (ההבלטות במקור).

12. ובהמשך הדברים משלים בית המשפט העליון את הטיעון:

"ודוק: אדגיש כי התוצאה אליה הגענו מצומצמת לחברת אם וחברת בת שהן יחידה כלכלית אחת, שתיהן מפעלים תעשייתיים בני קו ייצור אחד והן מגישות דו"ח מאוחד, וזאת על רקע תכליתו המיוחדת של חוק עידוד התעשייה לראות את חברת האם וחברת הבת כיחידה משקית אחת."

13. ומכאן לטיעון שלפנינו. קביעת בית המשפט העליון, כי במצבים בהם מתבצע איחוד דוחות לצורכי מס יש לראות את פעילות חברת הבת כפעילות המתקיימת בתוך חברת האם לצורך ייחוס מכונות חברת הבת לפעילות חברת האם, מצדיקה התבוננות על בסיס אותה תפיסת עולם פרשנית, על בחינת שיעור המכירות במפעל בר תחרות. גם בהקשר זה נכון להניח, כי איחוד הדוחות נסמך על הנחה, כי לפנינו למעשה מפעל אחד, ובלשון בית המשפט "יחידה משקית אחת", שפורק לשתי יישויות משפטיות בשל "אילוצים משפטיים", אך לא ראוי לפגוע בו בשל כך.

14. הטעם המצדיק את איחוד הדוחות לצורך הרחבת האפשרות לקיזוז הפסדים מצדיק באופן זה לחלוטין את איחוד הדוחות לצורך חישוב שיעור המכירות. אמנם, עניין קיזוז הפסדים בא לפני המחוקק במפורש, והוא התייחס במישרין להיבט זה, בעוד שסוגית שיעור המכירות במסגרת תנאי מפעל בר תחרות, התעוררה לראשונה במסגרת תיקון 60 לחוק העידוד (בשנת 2005), למעלה משלושה עשורים וחצי לאחר חקיקת חוק עידוד התעשייה. ברור, אם כן, כי מחוקק חוק עידוד תעשייה לא בחן היבט זה – אולם העיקרון שבבסיס עמדתו, בקשר עם הרחבת האפשרות לקיזוז הפסדים מצדיק התבוננות זהה וגישה מרחיבה בקשר עם חישוב פיזור המכירות בין השווקים לכלל פעילות "המפעל" (במובן הכלכלי תעשייתי של מונח זה), גם כאשר הוא מפוצל בין שתי יישויות משפטיות נפרדות. בהקשר זה יצויין, כי בית המשפט

המחוזי שדן באותו עניין,⁵ ציין, כי יתכן שיש מקום להרחבה נוספת של הזיקה בין חברת בת לחברת אם המאחדות דוחותיהן – ובעניין זה, נמנע בית המשפט העליון מנקיטת עמדה.⁶

איחוד דוחות "כלכלי" ואיחוד דוחות "משפטי"

15. עם זאת, דומה שיש לאפיין בהקשר זה מדרג משפטי בנוגע לטיעון האמור, באופן היוצר פער בין שתי חלופות המשנה להגדרת "מפעלים בני קו ייצור אחד". חלופת המשנה הראשונה ל"קו ייצור אחד" עוסקת במפעלים "המשתייכים לענף כלכלי אחד". מונח זה לא הוגדר עד תום בפסיקה, ועורר לא מעט קשיים.⁷ עם זאת, ברור למדי, כי בחינת היחס בין המונח "ענף כלכלי אחד" למונח "מפעל אחד", מעלה, כי אלו בוודאי אינם מונחים זהים, ובמרבית המקרים מתקיימת ביניהם חפיפה חלקית בלבד. לשם המחשה ניתן לומר, כי מפעל לייצור ריבה ומפעל לייצור חטיפים הם מפעלים בענף כלכלי אחד – ענף ייצור המזון, אולם סביר להניח, כי פסי הייצור של מפעלים אלו נפרדים, אין מדובר באותן מכוונות, באותה טכנולוגיית יצור ובאותם עובדים. על כן, אפשר שיתבצע איחוד דוחות, אולם ספק אם ניתן לומר, כי מדובר ב"מפעל אחד" בשימוש הכלכלי - תעשייתי של מונח זה.

מנגד, חלופת המשנה השניה למונח "מפעלים בני קו ייצור אחד" מתייחסת לזיקה מעשית הדוקה בפעילות שני המפעלים, כאשר תוצרתו של אחד המפעלים מהווה את מרכיב חומר הגלם העיקרי של המפעל השני. במצב זה המדובר באיחוד דוחות בין שני מפעלים הפועלים יחדיו ובמשותף, וההפרדה ביניהם איננה מתקיימת במישור הפעילות התעשייתית, כי אם במישור המבנה התאגידי. במצב זה, מידת החפיפה בין חלופת המשנה השניה של המונח "קו ייצור אחד" למונח "מפעל אחד" הינה חפיפה מוגברת, שעשויה להגיע לזהות במקרים רבים. בדוגמא הנזכרת נניח, כי מסיבות היסטוריות, תחת חברה אחת, מצוי חלק פס ייצור הריבה המרסק את הפרי המגיע למפעל, בעוד שתהליך הבישול מצוי בפס ייצור המשכי, שהוקם במסגרת חברה אחרת, וכאשר תהליכי הייצור מתרחשים בסמיכות זמנים ומקום. במצבים אלו ניתן לומר כי לפנינו מפעל אחד במובן הכלכלי – תעשייתי של מונח זה, וההפרדה אינה אלא תוצר של אילוצים תאגידיים ולא בשל מאפייני הפעילות הכלכלית. ניתן לכנות את סוג האיחוד הראשון "איחוד דוחות כלכלי" ואת הסוג האיחוד השני "איחוד דוחות משפטי".

16. ברי, כי מקום בו המדובר בשני מפעלים המקיימים קו ייצור "כלכלי" אחד – בהתאם לחלופת המשנה השניה, להגדרת המונח "קו ייצור אחד", הרי שמדובר במפעל אחד במובן הכלכלי הפשוט של מונח זה, ועל כן, יש לראות באיחוד הדוחות ביטוי למציאות בה לפנינו מפעל אחד, לצורך המדידה של שיעור המכירות במפעל בר תחרות.

17. ואולם, בחינה מדוקדקת של הלכת מודול בטון מעלה, כי יש לבחון את הטיעון האמור גם במצבים בהם מתבצע איחוד דוחות בשל פעילות בענף כלכלי אחד (חלופת המשנה הראשונה ל"קו ייצור אחד"), או באיחוד דוחות של חברת אחזקה תעשייתית. במצבים אלו אין מדובר באיחוד דוחות כלכלי – היינו אין מדובר בפעילות כלכלית אחת במובן הפשוט של מונח זה, כי אם בפעילות נפרדת מהבחינה התעשייתית, אולם כזו שהמחוקק סבר שיש לאפשר איחוד שלה עם פעילויות של תאגידיים אחרים באותה קבוצה ובאותו ענף כלכלי.

⁵ עמ"ה 1053/05 מודול בטון נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, מיסים כ/א-23.

⁶ לקו המתפתח בפסיקה בקשר עם איחוד דוחות חשבונאי וההתייחסות לרווחי אקוויטי ראו גם ע"א 7566/13 פקיד שומה מפעלים גדולים נ' אורן זורבין, מיסים כט/4-15; עמ"ה 29069-06-12 אורן זורבין נ' פקיד שומה מפעלים גדולים, מיסים כז/5-28.

⁷ ראו ע"ש 727/83 ברטון תכנון וייצור בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פד"א יב 261, בקשר לשתי חברות שפעלו בענף המתכת, על בסיס חומרי גלם שונים ותהליכי ייצור שונים. ועדת הערר העדיפה את מבחן הדמיון במוצר הסופי. בע"ש 269/88 יכין חברה חקלאית בע"מ נ' פשמ"ג, מיסים ד/3-28, נבחן היחס בין מפעל לארזות הדדים למפעל המייצר תרכיזים ושימורים מן ההדרים. גם שם העדיפה ועדת הערר את מבחן המוצר הסופי. וראו גם, ח' חלילי, "מה קשור – סוגיות בנושא מפעלים קשורים בחוק לעידוד השקעות הון", מיסים כב/3, א-84, באשר לזיקה בין המונח ענף כלכלי אחד למונח "אותו תחום" שנקבע בהגדרת מפעל קשור בסעיף 51 בחוק לעידוד השקעות הון.

18. עיון בהלכת מודול בטון מעלה, כי פקיד השומה טען, בין היתר, שהחברות לא הוכיחו, כי פעילותן הינה פעילות משותפת במימד התעשייתי ("איחוד דוחות כלכלי"). חרף זאת, קבע בית המשפט העליון, כי חלק מן ההטבה והתמריץ שייצר המחוקק היא לראות בחברות הרשאיות לאחד דוחות, "כאילו" קיימו את הפעילות התעשייתית יחדיו, גם אם אין מדובר בפעילות משותפת במובן התעשייתי. על כן נקבע, כי גם אם איחוד הדוחות נעשה בהיות החברות פועלות בענף כלכלי אחד – ועל אף שלא הוכח שהמדובר בקו ייצור אחד במובן הפיזי, הזכאות לאיחוד דוחות יוצרת מציאות משפטית, בה לפנינו יחידה משקית אחת, ופעילותה של חברת הבת – ואפילו נכסיה – נחשבים כחלק אורגני מפעילות חברת האם.

19. לקביעה זו שתי תוצאות חשובות נוספות לעניין שלפנינו, הנוגעות להרחבת העמדה לכלל המצבים בהם מתאפשר איחוד דוחות – לאו דווקא ביחס לשתי חברות תעשייתיות הפועלות במשותף:

ראשית, בחלופת האיחוד עם חברת אם שאיננה תעשייתית. אין כמובן כל תועלת בהקשר שלפנינו באיחוד חברה תעשייתית עם חברת אחזקה גרידא, שהרי בהנחה שלחברת האחזקה אין ייצור תעשייתי, החישוב המאוחד איתה לא ישפר את "מאזן המכירות" לעניין מפעל בר תחרות. אולם, תחת חלופה זו יכולים להיווצר חיבורים בין חברות אחיות, או בין חברת בת ואם, כאשר חברת האם איננה עומדת בהגדרת "חברה תעשייתית" לצורך חוק עידוד התעשייה, אך היא בעלת "מפעל תעשייתי", באמצעותו, היא מבצעת מכירות משל עצמה.

שנית, וחשוב יותר, באיחוד שני מפעלים הפועלים בענף כלכלי אחד, וזכאים לאיחוד, בהתאם לחלופת המשנה הראשונה למפעלים בני קו ייצור אחד. בהתאם להלכת מודול בטון, חלק ממבנה התמריץ הוא לייחס למפעלים אלו פעולה משותפת – ועל כן גם במצב זה ניתן להתבונן בשני המפעלים כפועלים יחדיו, מכח ההסדר המשפטי שקבע החוק, ולבחון בהם את שיעור המכירות במשותף.

סיכום

20. עד כה בחנו חברות תעשייתיות את שאלת הצורך באיחוד דוחות לצורכי מס מתוך תשומת לב לשיקולי קיזוז הפסדים. על בסיס עמדתנו, ועל רקע הקריאה המוצעת בהלכת מודול בטון, אנו סבורים, כי יש מקום, לשקול היבט נוסף לצורך קבלת החלטה באשר לאיחוד הדוחות – חישוב שיעור המכירות לעמידה בתנאי מפעל בר תחרות.