



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
 ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

בפני כבוד השופט רון סוקול, סגן נשיא

<u>המערערת בע"מ 16-01-28534</u>	חברת זנלכל בע"מ
<u>המערערת בע"מ 16-10-44423</u>	חברת סובחי נח'לה ובניו בע"מ
<u>המערערת בע"מ 16-12-30996</u>	חברת דלידג בע"מ
<u>המערערת בע"מ 16-12-47800</u>	חברת זנלכל בע"מ
<u>המערערת בע"מ 16-12-48026</u>	חברת סובחי נח'לה בע"מ
<u>המערערת בע"מ 16-12-48698</u>	חברת מדי ורד בע"מ כולם ע"י ב"כ עוה"ד מ' מזרחי ואח'
<u>המערערת בע"מ 17-01-61629</u>	טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ ע"י ב"כ עוה"ד ז' שרון ואח'

נגד

**המשיב**  
 ע"י עו"ד ר' ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)  
**פקיד שומה**

### פסק דין

1. החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט - 1959 מעניק הטבות מס לנישומים שונים. בין היתר מעניק החוק הטבות מס לחברות הפועלות בתחום התעשייה. בערעורים המונחים להכרעתי מתעוררת השאלה מהו מפעל תעשייתי "בר תחרות" אשר ייחנה מהטבות מס אלו.

השאלה מתעוררת בשים לב להגדרה שהייתה קבועה בחוק ולפיה מפעל בר תחרות הוא מפעל ש-25% או יותר מכלל הכנסותיו בשנת המס נובעות משוק מסוים המונה יותר מ-12 מיליון תושבים.

הדיון מתמקד במספר שאלות; האם מפעל בר תחרות הוא רק מפעל שלפחות רבע מהכנסתו הן ממכירות לייצוא, או שמא גם מפעל שהכנסתו ממכירות לשוק מקומי ייחנה מההטבות; ככל שההטבות יוענקו גם למפעל שמכירותיו לשוק המקומי, יש לבחון האם השוק המקומי עונה לדרישת גודל השוק ולפיה מדובר בשוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות. בעניין זה מתעוררת גם שאלת עיתוי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

העמידה במבחן גודל השוק; עוד מתעוררת השאלה בדבר תוקפו של תיקון 70 לחוק לעידוד השקעות הון אשר הגדיל באופן רטרואקטיבי את דרישת גודל השוק מ-12 מיליון תושבים ל-14 מיליון תושבים.

2. המחלוקות בתיק זה עוסקות בשומת המס של המערערות בשנים 2011 - 2012 בלבד. מרבית העובדות הנוגעות להכנסותיה של כל אחת מהמערערות ולהיקף מכירותיה מוסכמות על הצדדים. על-כן יעסוק הדין בעיקר בשאלות המשפטיות ובפרשנות הדין. את הדין אפתח בתיאור קצר של עובדות הרקע לגבי כל אחת מהמערערות ואתייחס להליכים המשפטיים שנקטו. לאחר מכן אפרט את המסגרת המשפטית הרלבנטית, את טענות הצדדים ואדון בהן כסדרן.

### רקע עובדתי

3. ההליכים בתיק זה עוסקים ב-7 ערעורים מס שונים שהגישו המערערות, חברות תעשייה שונות. כפי שהובהר לעיל הערעורים עוסקים אך ורק בשומות המס של המערערות לשנים 2011, 2012 ולנוסחו של החוק לעידוד השקעות הון בשנים אלו.

4. חברת זנכל בע"מ, המערערת בתיקים ע"מ 16-01-28534 וע"מ 16-12-47800, היא חברה ציבורית שמניותיה נסחרות בבורסה. לחברה מפעל לייצור שימורי מזון הממוקם באזור התעשייה אלון התבור הסמוך לעפולה. בשנים 2011, 2012 לא נהנתה החברה ממעמד של "מפעל מאושר" על פי החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: חוק העידוד).

5. בשנת 2011 היה מחזור מכירותיה של החברה 170,628,000 ₪ והכנסתה לצרכי מס עמדה על כ-12.5 מיליון ₪. 95% ממכירות החברה בשנת 2011 היו לשוק המקומי ורק 5% ממכירותיה היו לייצוא.

6. זנכל הגישה ביום 31/7/2012 דו"ח על הכנסותיה לשנת 2011 ודיווחה על הכנסות כחיוביות במס חברות. ביום 25/6/2013 הגישה זנכל דו"ח מתוקן ובו שינתה את עמדתה וטענה כי עליה לשלם מס על הכנסותיה בשיעור של 10% בלבד בהתאם לסעיף 51ט(1) לחוק העידוד. בדו"ח המתוקן טענה זנכל כי יש לסווגה כ"מפעל מועדף" הזכאי להטבת מס. זנכל טענה כי "מפעל מועדף" כולל גם מפעל המוגדר כ"מפעל בר תחרות" לפי סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק העידוד דהיינו מפעל ש"25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-17 61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-16 48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-16 47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-16 44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-16 28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

7. בשנת 2012 דיווחה זנכל על מחזור מכירות בסך של 164,699,000 ₪ והכנסות לצרכי מס בסך של 11.5 מיליון ₪. בדו"ח שהגישה זנכל ביום 25/6/2013 דיווחה על הכנסותיה כהכנסות ממפעל מועדף הזכאי להטבות מס ולתשלום מס בשיעור של 10% בלבד.

8. פקיד השומה לא קיבל את עמדתה של זנכל וקבע כי עליה לשלם מס על הכנסותיה לשנים 2011, 2012 בהתאם לשיעורי מס החברות על פי סעיף 126 לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש). פקיד השומה קבע בהחלטתו כי הוראת סעיף 18א(ג)(1)(ג) הנ"ל המעניקה הטבות של מפעל מועדף למפעל בר תחרות, חלה רק על מפעל שלפחות 25% ממכירותיו הן לייצוא לשוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות. פקיד השומה קבע כי מאחר שמכירות זנכל היו בעיקרן לשוק המקומי, וכי מכירותיה לייצוא נופלות מ-25%, היא אינה זכאית להטבות מס כשל מפעל מועדף. עוד קבע פקיד השומה כי לא הוכח שבשנים הרלבנטיות, מנה השוק המקומי מעל 12 מיליון תושבים. לבסוף קבע המשיב כי חוק העידוד תוקן בתיקון מס 70 מיום 1/7/2013 בתחולה רטרואקטיבית מיום 1/1/2012. בהתאם לתיקון יוגדר מפעל בר תחרות רק מפעל ש-25% ממכירותיו הם לשוק המונה לפחות 14 מיליון תושבים, ואין חולק שתנאי זה אינו מתקיים בשוק המקומי.

9. חברת מדי ורד בע"מ, המערערת בע"מ 16-12-16 48698, היא חברה ישראלית העוסקת בייצור מדי מים. לחברה מפעל הממוקם באזור התעשייה בקרית גת. ביום 3/11/2013 הגישה מדי ורד דו"ח על הכנסותיה בשנת 2012. בהתאם לדיווחיה עמדו מכירות החברה על סך של 19,647,594 ₪ והכנסתה החייבת הייתה כ-3.3 מיליון ₪. החברה ביקשה בדו"חותיה להכיר בה כמפעל מועדף ועל-כן ביקשה ששיעור המס על הכנסותיה יהיה בהתאם, דהיינו 10% בלבד. כל מכירותיה של מדי ורד בשנת 2012 היו לשוק המקומי.

10. חברת דלידג בע"מ, המערערת בע"מ 16-12-16 30996 היא חברה ישראלית העוסקת בייצור ושיווק מוצרי דגים. לחברה מפעל באזור התעשייה בית שאן. ביום 1/8/2012 הגישה דלידג דו"ח על הכנסותיה בשנת 2011 והצהירה על מחזור מכירות בסך של 99,063,000 ₪. ההכנסה החייבת עליה הצהירה הייתה כ-1.5 מיליון ₪. כל מכירותיה של דלידג היו לשוק המקומי בישראל. גם דלידג ביקשה לראות בהכנסותיה בשנת 2011 כהכנסות מ"מפעל מועדף" ולקבוע כי שיעור המס על הכנסות יעמוד על 10% בלבד.

11. חברת סובחי נח'לה בע"מ, המערערת בע"מ 16-10-16 44423 ובע"מ 16-12-16 48026, היא חברה ישראלית העוסקת בייצור מוצרי קפה, פיצוחים ותבלינים. לסובחי נחלה מפעל באזור התעשייה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

בשפרעם. בשנת 2011 דיווחה החברה על מחזור מכירות בסך של 68,565,560 ₪. ההכנסה החייבת עליה הצהירה הייתה 10.8 מיליון ₪. מרבית מכירות סובחי נחלה היו לשוק המקומי (כ-99.95%).

בשנת 2012 הצהירה סובחי נחלה על מחזור מכירות בסך של 80,569,221 ₪. מרבית המכירות, 99.96%, היו לשוק המקומי. החברה הצהירה על הכנסה חייבת בסך של כ-10.6 מיליון ₪. בדו"ח שהגישה ביום 8/10/2013 ביקשה סובחי נחלה להכיר בה כ"מפעל מועדף" ולקבוע כי שעור המס שעליה לשלם על הכנסתה החייבת יעמוד על 10% בלבד.

12. טופגאם בע"מ, המערערת בע"מ 17-01-61629, היא חברה המייצרת ומשווקת מוצרי ממתקים. לחברה מפעל באזור התעשייה בשרות. טופגאם הגישה דו"ח על הכנסותיה בשנת 2011 ודיווחה על הכנסה חייבת ממפעל מועדף בסך של 3.3 מיליון ₪, ובשנת 2012 דיווחה טופגאם על הכנסה חייבת ממפעל מועדף בסך של כ-4 מיליון ₪. מרבית מכירות החברה בשנים 2011, 2012 היו לשוק המקומי (כ-98%). גם טופגאם ביקשה להכיר בהכנסותיה כהכנסות ממפעל מועדף ולקבוע כי שיעור המס בו תחויב יעמוד על 10% (יוער כי טופגאם דיווחה גם על הכנסות ממכירת מוצרים מוגמרים, שאינן בגדר הכנסות "מפעל מועדף" ואין חולק כי הכנסות אלו חייבות במס הכנסה על פי השיעורים הקבועים בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה).

13. פקיד השומה קבע, גם לגבי החברות מדי ורד, דלידג, סובחי נחלה וטופגאם, כי הכנסותיהן יחויבו במס על פי השיעורים הקבועים בסעיף 126 לפקודה ודחה את טענתן כי מדובר בהכנסות ממפעל מועדף על פי חוק העידוד. נימוקי הדחייה זהים לנימוקי הדחייה שנשלחו לזנלכל ועל כן אין צורך לחזור ולפרטם.

14. אעיר כי ערעורה של סובחי נחלה הוגש לבית המשפט בנצרת וערעורה של טופגאם הוגש לבית המשפט בבאר שבע. מאחר שהמחלוקות בכל הערעורים זהות, הועברו הדיון בכל הערעורים לבית משפט זה והדיון בהם אוחד.

### המסגרת המשפטית הרלבנטית

15. כדי להבין את טענות הצדדים, וטרם שנצלול אל נבכי המחלוקות, ראוי לפרט בקצרה את המסגרת המשפטית הרלבנטית להכרעה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

16. ההליך הנוכחי עוסק בהטבת מס על פי החוק לעידוד השקעות הון. חוק העידוד נחקק לפני שנים רבות ועבר שינויים רבים ותיקונים שונים במהלך השנים. תכליתו של חוק העידוד היא לעודד ייצור מקומי, יזמות, ופעילות כלכלית באזורים מועדפים, ליצור תשתית למקומות עבודה, לעודד ייצוא וליתן כלים למגזר העסקי בישראל להתמודד בשוק תחרותי בינלאומי. מטרת החוק נכללות בסעיף 1, הקובע בנוסחו היום, כדלקמן:

מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויזמה 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.

נוסח זה שונה במעט מהנוסח שקדם לתיקון 68 לחוק (ס"ח 2271 התשע"א - 6/1/2011, עמ' 165), שבו הוגדרו המטרות אחרת וכללו את פיתוח כושר הייצור של משק המדינה, ניצול יעיל של אוצרותיה ויכולותיה הכלכליות, ניצול מלוא כושר הייצור של מפעלים קיימים וכן שיפור מאזן התשלומים, קליטת עליה וכו' (על תכליות החוק ראו: ע"א 5272/15 דל-פק מערכות בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים (6/7/2016); ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ (21/2/2010); ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, פ"ד מט(3) 209 (1995)).

17. למימוש מטרות אלה, קובע חוק העידוד קובע מסלולי הטבה שונים (ראו: ב' כחלון עידוד השקעות הון 51 (2013); בג"צ 976/07 קלגן מוצרי פלסטיק בע"מ נ' מרכז השקעות על פי החוק לעידוד השקעות הון (29/12/2011)). בין השאר מעניק החוק הטבות במסלול מענקים, שמשמעו השתתפות המדינה בהשקעות היזם בהתאם לתכנית שאושרה (כיום, לאחר תיקון 68, צומצם מסלול המענקים רק למפעלים ייירוטיים, סעיף 41(א)); מתן ערבויות מדינה; ומתן הקלות במס (הטבות המס מפורטות בפרק השביעי לחוק העידוד).

18. הפרק השביעי לחוק העידוד כולל שורה של הוראות בדבר הטבות מס לעסקים השונים. החוק מגדיר מהם אותם מפעלים שיהיו זכאים להטבות המס. בין היתר מעניק חוק העידוד הטבות מס למפעל המוגדר כ"מפעל מועדף" כהגדרתו בסעיף 51 לחוק העידוד. ההטבות אינן מוענקות לכל מפעל אלא רק למפעל הממלא את תנאי ההגדרה, ובין היתר למפעל תעשייתי המוגדר כ"מפעל בר תחרות".



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
 ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

סעיף 18א(ג) לחוק העידוד עוסק בהגדרת מפעל בר תחרות שיהנה מהטבות המס. עד תיקון 70 משנת 2013 קבע הסעיף בחלקו הרלבנטי לעניינו, כדלקמן:

(ג) ואלה התנאים לענין סעיף קטן (ב):  
 (1) לגבי מפעל תעשייתי, למעט מפעל תעשייתי כאמור בפסקה (2), יתקיים בו, בכל שנת מס בתקופת ההטבות, אחד מאלה:

(א) [...]

(ב) [...]

(ג) 25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות.

(2) [...]

19. ביום 11/7/2013 תוקן חוק העידוד בתיקון מס' 70 ובגדרו גם סעיף 18א(ג)(1)(ג) (סעיף זה להלן: סעיף ההטבה). לאחר התיקון מורה סעיף זה כדלקמן:

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 לינואר של כל שנת מס, בשיעור של 1.4% ביחס למספר התושבים לפי פסקת משנה זו ב-1 בינואר של שנת המס הקודמת.

בתיקון מס' 70 נקבע כי "תחולתו של סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק העיקרי, כנוסחו בסעיף 1 לחוק זה, ביום ו' בטבת התשע"ב (1 בינואר 2012)". משמע, התיקון מורה על תחולה רטרואקטיבית של מבחן גודל שוק המכירות.

20. בטרם נבחן את טענות הצדדים חשוב להבהיר כי סעיף ההטבה קובע מבחן של גודל שוק המכירות. כדי לברר מהו השוק הרלבנטי יש לפנות להגדרתו בסעיף 18א(א) שם נקבע כי "שוק - כולל מדינה או טריטוריית מכס נפרדת". המושג "טריטוריית מכס" אינו מוגדר בחוק העידוד, אולם מוסכם על הכל כי ישראל ושטחי יהודה ושומרון וחבל עזה, מהווים טריטוריית מכס אחת (ראו גם חוזר מס הכנסה 2/2006 שפורסם ביום 12/7/2006 בנושא תיקון מס' 60 לחוק העידוד שם נאמר מפורשות בסעיף 2.1.1(ב): למען הסר ספק, מדינת ישראל מהווה אף היא "שוק" לצורך החוק. מכיוון שאזורי יהודה ושומרון וחבל עזה מצויים תחת טריטוריית מכס של מדינת ישראל, הרי שאזורים אלו כלולים יחד עם ישראל בשוק אחד" (מע/2). ההסדר בעניין המגדיר טריטוריית המכס



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

המכונה גם "מעטפת המכס" בין ישראל לרשות הפלסטינית נקבע ב"הסכם פריז" (מהווה גם נספח V – פרוטוקול בנושא יחסים כלכליים, הסכם ביניים ישראלי-פלסטיני בדבר יהודה ושומרון ורצועת עזה – 1995).

### תמצית הטענות

21. המערערות בכל הערעורים טוענות כי הטבות המס הניתנות למפעל בר תחרות מותנות אך ורק בעמידה בתנאים שנקבעו בחוק העידוד. על פי סעיף ההטבות מוגדר מפעל בר תחרות בהתאם למבחני היקף המכירות וגודל שוק המכירות בלבד. עוד טוענות המערערות כי במהלך שנת 2011 הגיע גודל שוק המכירות המקומי, הכולל את תושבי מדינת ישראל ותושבי שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה, לגודל השוק כנדרש לקבלת ההטבות, כלומר ל-12 מיליון תושבים. המערערות סומכות בעניין זה הן על נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, והן על חוות דעת של המומחה לדמוגרפיה, פרופ' ארנון סופר כפי שהוגשה בע"מ 15-03-45128 יפאורה תבורי נ' פקיד שומה, ושהוסכם כי ניתן יהיה להסתמך עליה גם בתיק זה.

עוד טוענות המערערות כי ההטבות למפעל בר תחרות אינן מוגבלות לייצוא מוצרים ודי במכירות לשוק המקומי שהגיע לגודל הנדרש.

22. המערערות מוסיפות וטוענות כי גם בשנת 2012 עבר גודל שוק המכירות המקומי את הגודל המזערי הדרוש של 12 מיליון תושבים. לטענתן, אין בתיקון מס' 70 לחוק העידוד שהתקבל בשנת 2013, כדי לפגוע בזכותן להטבות מס הניתנות למפעל בר תחרות. לטענתן הוראת התחולה הרטרואקטיבית של התיקון בטלה, הן בשל פגמים בהליך החקיקה והן מהטעם כי תיקון חקיקת מס באופן רטרואקטיבי מנוגד לעקרונות חוקתיים ועל-כן דינה של הוראת התחולה להתבטל.

המערערות מדגישות כי זכותן להטבת המס התגבשה במועד הפקת ההכנסות, ועל-כן חקיקה רטרואקטיבית המשנה את תנאי ההטבה, פוגעת הן בזכותן הקניינית והן בציפיותיהן הלגיטימיות.

על-כן עותרות המערערות לקבל את הערעורים ולקבוע כי יש לשום את הכנסותיהן בהתאם למפעל בר תחרות ועל פי שיעורי המס הקבועים למפעל מועדף בסעיף 51טז לחוק העידוד.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

23. המשיב טוען לעומתן כי תכלית הוראת סעיף ההטבה הייתה להעניק הטבות אך ורק למפעלים המייצאים את מוצריהם לשווקים בחו"ל. מכירת מוצרים לשוק מקומי, כך נטען, אינה מקנה למערערות מעמד של "מפעל בר-תחרות" הזכאי להטבת מס.

עוד טוען המשיב כי מספר התושבים בשוק המקומי, הכולל את שטחי מדינת ישראל ושטחי יהודה ושומרון וחבל עזה לא עלה על המספר המזערי כקבוע בחוק, דהיינו על 12 מיליון תושבים.

לבסוף טוען המשיב כי לא נפל כל פגם בחקיקת תיקון מס' 70 לחוק העידוד וכי לאור התיקון גודל שוק המכירות המזכה בהטבות הוא 14 מיליון תושבים. הואיל ואין חולק כי השוק המקומי לא הגיע למספר התושבים האמור, דין טענות המערערות להידחות.

24. השאלות המתעוררות בתיק זה הן רבות, ויתכן שניתן לייתר את הדיון בחלק מהן. כך למשל אם יתברר כי "מפעל בר-תחרות", כהגדרתו בסעיף ההטבה, הזכאי ליהנות מההטבות, הוא רק מפעל המייצא 25% ממוצריו לשוק מכירות בגודל המזערי, וכי מכירות לשוק המקומי אינן מזכות בהטבה, לא יהיה צורך לדון בשאר הטענות. כך גם ברור כי אם לא תתקבלנה הטענות לעניין גודל שוק המכירות המקומי בשנים 2011-2012, יתייתר הדיון בשאר הטענות. לפיכך אפתח את הדיון בטענה כי רק ייצוא מוצרים לשוק מכירות נכלל בהגדרת מפעל בר-תחרות.

### האם ייצוא המוצרים הוא תנאי לקבלת ההטבות?

25. סעיף ההטבה כפי שצוטט לעיל קובע כי על מנת שמפעל תעשייתי יוגדר כמפעל בר-תחרות צריכים להתקיים שני תנאים; היקף מכירות - מעל 25%; גודל שוק המכירות - כולל לפחות 12 מיליון תושבים. בלשון הסעיף אין כל התייחסות למיקומו של שוק המכירות, האם שוק המכירות חייב להיות שוק זר או שמא גם שוק מקומי העומד במבחן גודל השוק, ממלא את התנאי. ראינו גם כי בהגדרת "שוק" אין התייחסות למיקומו של השוק אלא נאמר כי השוק כולל מדינה או טריטוריות מכס, כלומר גודל שוק המכירות יבחן רק על פי מספר התושבים במדינה מוגדרת או בקבוצת מדינות המאוחדות בהסכמים הכוללים איחוד מכסים (השאלה מהי טריטוריית מכס עשויה גם היא לעורר שאלות אולם אין צורך לדון בכך בהליך הנוכחי).

26. המשיב טוען כי תכלית ההוראה הייתה להעניק הטבות מס אך ורק למפעלים מייצאים. גם אם תנאי הייצוא לא צוין מפורשות, כך לטענתו, יש לפרש את הסעיף בהתאם לתכלית לשמה הוא





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
 ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

נחקק. התכלית לעידוד הייצוא הייתה, כך נטען, מרכיב יסודי בתכליות חוק העידוד. תיקון 60 שהוסיף את סעיף 18 לחוק העידוד, לא נועד לסטות מתכלית זו.

27. המשיב מבהיר כי בסעיף ההטבה נקבע המבחן של גודל שוק המכירות מתוך הנחה כי גודל השוק יצביע על התכלית של ייצוא. באותה עת לא הייתה ולא נראתה באופק כל אפשרות שהשוק המקומי יענה למבחן גודל השוק. עוד טוען המשיב כי אם תתקבל עמדת המערערת המשמעות תהא כי מרבית המפעלים התעשייתיים המוכרים לשוק המקומי, ייהנו מההטבות על פי חוק העידוד, ולמעשה הדבר ישנה באופן מהותי את חבות המס של חברות רבות בארץ.

28. טענת המשיב כי יש לקרוא לתוך סעיף ההטבה תנאי של ייצוא לא ניתן לקבל. אפתח את הדיון במספר הערות בעניין פרשנות חקיקת המס.

29. חוקי מס יפורשו על פי אותם כללי פרשנות כמו כל חוק אחר. הלכה מפורשת זו נקבעה בע"א 165/82 קיבוץ חצור נ. פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70 (1985), שם אמר השופט א. ברק:

כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם (ראה ע"א 421/78 (פקיד השומה תל-אביב נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(454) 2), בעמ' 456; ע"א 364/80 (בר"ע 41/80) (בר"ע 41/80) מנהל מס רכוש וקרן פיצויים חיפה נ' פרוסקאואר ואח', פ"ד לד(579) 3), בעמ' 581; ע"א 534/79 (אפרת נ' מדינת ישראל - אגף המכס והבלו, פ"ד לה(729) 4), בעמ' 735). כמו כל חוק אחר, גם לעניין חוק מס נקודת המוצא היא לשון החוק, והשאלה היא, אם לאפשרויות השונות יש עיגון, ולו מינימאלי, בלשון ההוראה. מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור אותה אפשרות, המגשימה את מטרתה של חקיקת המס. לעתים מטרת החקיקה היא הטלת מס, ולעתים מטרתה היא פטור ממס. בזו כבזו על הפרשן ליתן אותו פירוש, המביא להגשמת תכלית החקיקה. אין עליו לפרש את החוק לטובת הנישום (ראה ע"א 39/61 (המשביר בע"מ ואח' נ' מנהל הארנונה לפיצוי נזקי מלחמה, פ"ד טו(1765), בעמ' 1769), כשם שאין עליו לפרשו לרעתו. טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר. אין עליו לפרש את החוק באופן דווקני, כשם שאין עליו לפרשו באופן ליבראלי.

...

יש לפרש את החוק לפי התכלית החקיקתית, ואותה יש להסיק בדרכים המקובלות והידועות. לעתים הדברים משתמעים במפורש ולעתים



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

מכללא. לעתים הדברים בולטים, ולעתים יש ללמוד עליהם בין השיטין.

(ראו גם ע"א 5206/15 אכתילאת נ. פקיד שומה נצרת (26/12/2016); ע"א 4713/11 זגורי נ. מנהל מע"מ אילת (20/7/2015); ע"א 181/14 פגי נ. פקיד שומה חיפה, פסקה 26 (13/3/2016); ע"א 7957/13 מדרך עוז בע"מ נ. פקיד שומה תל-אביב, פסקה 35 (1/11/2018)).

30. בהתאם, לשון החוק תהא נקודת המוצא לפרשנות. מבין האפשרויות הלשוניות השונות נבחר הפירוש המגשים את תכליתה של חקיקת המס.

הבהיר זאת השופט א' ברק במאמרו "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 441 (1997) באמרו:

"מבין מגוון המשמעויות הלשוניות (הרגילות או המיוחדות) של חוק מס, תקבע המשמעות המשפטית על פי התכלית המונחת ביסוד חוק המס. תכלית זו תיקבע על פי לשון החוק, ההיסטוריה שלו, וערכי היסוד של השיטה. כאשר מקורות אלה אינם מאפשרים גיבוש תכלית סופית, יתפרש החוק באופן המקל עם מי שאמור לשאת במס."

(ראו גם ע"א 4105/09 עיריית חיפה נ. עמותת העדה הספרדית בחיפה, פסקה 28 (2/2/2012); ע"א 7957/13 הנ"ל; ע"א 3555/15 מוזס נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (12/09/2016); ע"א 3291/11 עמותת י.ע.ל אסף הרופא נ' רשות המיסים (10/08/2017)).

31. כאשר בוחן הפרשן את תכלית חקיקת המס עומדות לנגד תכליות רבות ומגוונות; תכלית כללית של השיטה המשפטית, תכלית כללית ועקרונית כלליים של דיני המס, תכלית חוק המס כולו ותכלית פרטנית להוראת המס העומדת למבחן.

מקובל להדגיש כי לדיני המס מספר תכליות כלליות שעשויות להשליך על פרשנות כל הוראה. התכלית המרכזית של דיני המס, המשותפת לכל חקיקת מס היא יצירת הכנסות לקופת המדינה או לקופת הרשות (בחקיקה מוניציפלית) (ראו למשל ע"א 4305/10 אילן נ. לוי, פסקה 31 לפסק דינו של השופט פוגלמן (9/5/2012); ע"א 1609/16 חברת שי צמרת (אורנית) נ. מנהל מס ערך מוסף פתח תקוה (1/11/2018); א. ברק הנ"ל, פרשנות דיני המיסים, בעמ' 424-425). בצד תכלית כללית זו ניצב עיקרון "גבית מס אמת", דהיינו גביית מס רק על הכנסתם החייבת של הנישומים המבוססת על נתוני



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-17 61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-16 48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-16 47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-16 44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-16 28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

אמת מדויקים ככל האפשר (ע"א 10800/06 סלמן נ. פקיד שומה טבריה, פסקה 19 (13/7/2011));  
עע"מ 387/07 התנועה לחופש המידע נ' רשות המסים (23/9/2008); ע"א 1527/97 אינטרביילדינג  
חברה לבנין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג (1) 699 (1999) ע"א 3721/12 תופאפ תעשיות נ.  
פקיד שומה למפעלים גדולים, פסקה 11 (11/11/2015)).

32. כאמור, השאיפה להטלת "מס אמת" אינה העיקרון היחיד בחקיקת המס. לדיני המס תכליות  
נוספות. דיני המס שואפים לקביעת נורמות שיחזקו את הוודאות בחיובי המס, יהיו יעילים ויאפשרו  
הליכי גבייה נוחים. גם ליציבות הדין חשיבות בקביעת נורמות בתחום דיני המס (ראו ע"א 6557/01  
פז גז חברה לשווק בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד סא(3) 413, פסקה 3 לפסק דינה של  
השי (כתוארה אז) חיות (2006); ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280,  
פסקאות 33-34 (2008); בג"צ 547/84 עוף העמק, אגודה חקלאית שיתופית רשומה נ' המועצה  
המקומית רמת ישי, פ"ד מ(1) 113, 146 (1986); בג"צ 5503/94 סגל נ' יושב ראש הכנסת, פ"ד נא(4)  
529, 541 (1997); "י אדרעי" בסיס מס כולל בישראל" משפטים יב 431, 432 (תשמ"ג)).

33. כאן נזכיר כי מס יעיל הוא מס שהוצאות הנדרשות לגבייתו עומדות ביחס חיובי סביר  
להכנסות הצפויות (בג"צ 5503/94 הני"ל, בעמ' 541; ע"א 9368/96 מליסרון בע"מ נ' עיריית קרית  
ביאליק, פ"ד נה(1) 156, 165 (1999); ע"א 5083/13 פקיד שומה כפר סבא נ' ברנע (10/8/2016); "י  
אדרעי מבוא לתורת המסים 17, 19 (2008)).

34. עיקרון נוסף שיש להביאו בחשבון הוא עיקרון ה"נייטרליות" של דיני המס, דהיינו העיקרון  
ולפיו אל לדיני המס להשפיע על ההחלטות העסקיות של הנישומים (ראו ע"א 1240/00 פקיד שומה  
תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588 (2005); ע"א 2112/95 אגף המכס ומע"מ נ' אלקה אחזקות בע"מ,  
פ"ד נג(5) 769 (1999); אי רפאל מס הכנסה חלק ג' 64 (1990); ע"א 7566/13 פקיד שומה למפעלים  
גדולים נ' ז'ורבין (22/6/2015); ע"א 3489/99 מנהל מס שבח מקרקעין חיפה נ' עברי (13/7/2003)).

35. בצד עקרונות אלו משמשים דיני המס גם במישור חברתי, ככלי לצמצום פערי אי השוויון  
בחברה (י אדרעי אירוועי מס - עלייתם (ואיבונם?) של דיני המס בישראל, 32 (2007)) או לקידום  
אינטרסים וערכים נוספים.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

36. על אף עקרון הניטרליות, לעיתים עושה המחוקק שימוש בדיני המס כדי לעודד ולתמרץ פעולות שונות, או מגזרים שונים. בדרך כלל הדבר נעשה בדרך של מתן הקלות מס והטבות מס לנישומים מוגדרים. כך למשל על מנת לתמרץ נשים לצאת לעבודה נקבעו הטבות בצורה של נקודות זיכוי לאישה עובדת (ראו סעיף 36א לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש]). כדי לעודד מגורים באזורי עימות ולעודד העברת פעילות עסקית לאזורים אלו הוענקו הטבות בהתאם לסעיף 11 לפקודות מס (ראו בג"צ 4472/90 מועצה מקומית אורנית נ. שר האוצר, פ"ד מו(1) 95 (1991); בג"צ 678/88 כפר ורדים נ. שר האוצר, פ"ד מג(2) 501 (1984); בג"צ 4947/03 עיריית באר-שבע נ' ממשלת ישראל (10/5/2006)).

37. איתור תכליתה של הוראת חוק מס מחייבת עריכת איזון בין התכליות הכלליות והתכלית הפרטנית, תוך מתן משקל מתאים לכל תכלית. לעיתים יינתן המשקל המרבי לשיקולי שוויון בנטל המס, לעיתים לשיקולי כדאיות ויעילות, לעיתים לעיקרון גביית מס האמת ולעיתים תגבר ידם של האינטרסים המיוחדים והפרטניים העומדים בבסיס הוראת החוק הנבחנת.

38. במסגרת ההליך הפרטני על בית המשפט להביא בחשבון גם את הסביבה החקיקתית ולתת עדיפות לפירוש המתיישב עם עקרון "ההרמוניה החקיקתית" (ראו א' ברק לעיל, עמ' 435; ע"א 5206/15 הנ"ל; ע"א 9863/09 וויריאנט נ. מדינת ישראל, פסקה 35 (16/3/2011); ע"א 3555/15 מוזס נ. פקיד שומה למפעלים גדולים (12/9/2016); ע"א 1240/00 הנ"ל, בעמ' 602).

### סעיף ההטבה, סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק העידוד

#### לשון הסעיף

39. לאור עקרונות אלו נפתח את הדיון בבחינת לשון ההוראה שבסעיף ההטבה. כפי שפורט לעיל ההוראה קובעת כי הגדרת מפעל בר תחרות מותנית בהיקף מכירות וגודל שוק המכירות. אין בלשון הסעיף כל זכר לתנאי הנוסף הנוטען - תנאי הייצוא כנטען על ידי המשיב. ראינו גם כי הגדרת השוק אינה מלמדת על דרישה כי שוק המכירות יהיה שוק זר דווקא. משמע, לשון הסעיף מחייבת את המסקנה כי גם מכירות לשוק מקומי, ובתנאי שהשוק עולה על מבחן גודל השוק שנקבע, ממלאת את תנאי ההגדרה.

40. גם פקיד השומה סבר כך. ראינו כי בחוזר מס הכנסה 2/2006, בנושא "תיקון מס' 60 לחוק עידוד השקעות הון" טרח המשיב לציין מפורשות בסעיף 2.1.1(ב) כי השוק המוזכר בסעיף 18א כולל גם את השוק המקומי, כלומר מדינת ישראל ושטחי יהודה ושומרון וחבל עזה "המצויים תחת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

טריטוריית המכס של מדינת ישראל, הרי שאזורים אלה כלולים יחד עם ישראל בשוק אחד" (החוזר סומן כמוצג מע/20).

41. נזכיר גם כי המושג "ייצוא" לא היה זר למחוקק חוק העידוד שכן חוק העידוד מתייחס בהוראות שונות לנישומים הפועלים לייצוא (למשל סעיף 45(א)(3) שמתייחס לחישוב הכנסות מייצוא לגבי הטבות לפי סעיף 46 ו-47 לחוק). גם בחוקים אחרים ידע המחוקק להבחין בין פעולות והכנסות בכלל לפעולות והכנסות מייצוא (ראו למשל: סעיף 1 לחוק איסור פרסומת והגבלת השינוק של מוצרי טבק ועישון, התשמ"ג-1983 המגדיר שינוק כמכירה, אספקה או יבוא מוצרי עישון, למעט יצוא; סעיף 8 לחוק הבלו על דלק, התשי"ח-1958, הפוטר מתשלום בלו על דלק שמיוצא מן הארץ).

42. עיון בהצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים (2005) (תיקוני חקיקה), התשס"ה - 2004 (הצעה 143 מיום 6/12/2004 בעמ' 412, שעל פיה התקבל תיקון מס' 60 לחוק העידוד שהוסיף את הוראת סעיף 18א, מלמד אף הוא כי המחוקק לא ביקש לכלול בתנאי הגדרת מפעל בר תחרות את דרישת הייצוא. בהצעת החוק נאמר כי "מוצע לקבוע כי התנאי הבסיסי לקבלת הטבות לפי החוק המוצע (הן במסלול מענקים והן במסלול החלופי) יהיה שהמפעל (תעשייתי או בית מלון) יתרום לעצמאות הכלכלית של משק המדינה, והוא בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי". אין שום אמירה המלמדת כי המחוקק ביקש להתנות את מתן ההטבה בייצוא מוצרים.

43. עוד נציין כי המחוקק לא קבע כי הטבת המס תינתן לכל מפעל תעשייתי שלפחות 25% ממכירותיו הן לייצוא, שכן הוא התנה את ההטבה גם במבחן גודל השוק. משמע, ייצוא לשוק מכירות זר שגודלו פחות מ-12 מיליון תושבים לא יוגדר כמפעל בר-תחרות ולא ייחנה מהטבות המס. מכאן המסקנה כי המחוקק לא ראה במבחן הייצוא כמבחן להגדרת מפעל בר תחרות.

44. מן האמור מתבקשת המסקנה כי אין בלשון החוק עיגון להוספת תנאי הייצוא לתנאים להכרה במפעל כמפעל בר-תחרות. על כן נפנה לבחינת הטענה הנוספת של המשיב ולפיה אף שאין בנמצא עיגון לשוני לתיאור הייצוא, יש לקרוא תנאי זה לתוך הסעיף מאחר שתכלית ההוראה הייתה לצמצם את ההטבות אך ורק למפעלים העוסקים בייצוא.

### תכלית סעיף ההטבה

45. המשיב מבהיר כי ההכרה במכירה לשוק המקומי תרחיב את מעגל הזכאים להטבות עד כי כמעט כל מפעל תעשייתי יוכל לזכות בהטבה. הואיל ומטרת חוק העידוד והוראת סעיף ההטבה הייתה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

לעודד מגזר מוגדר, כך נטען, יש לפרש את המושג "שוק מכירות" באופן מצומצם כך שיחול רק על מכירות לייצוא. ללא תנאי הייצוא, כך נטען, לא תהא כל משמעות להגדרה, ההיקף הכספי של ההטבות שיינתנו יהיה גדול, ולא ניתן יהיה להמשיך ולעודד את הזכאים לכך.

46. עוד טוען המשיב כי אחת התכליות המרכזיות של חוק העידוד הייתה לעודד ולתמרץ חברות המוכרות לשווקים זרים. תכלית ההטבות הייתה לאפשר לאותם יצואנים להתמודד בתחרות העולמית ולהקל עליהם בהתמודדות מול מתחרים מכל רחבי העולם. המחוקק לא ביקש לעודד את כל פעולות הייצור בישראל. המשיב מדגיש כי בטרם נחקק סעיף 18א לחוק העידוד, מתן ההטבות הותנה באישור מרכז ההשקעות וזה נתן משקל משמעותי לתנאי הייצוא. סעיף 18א לחוק לא נועד לשנות את הכללים ולא נועד לבטל את דרישת הייצוא אלא רק לקבוע תנאים ברורים לקבלת ההטבות.

47. המשיב מוסיף וטוען כי תמיכה ביצואנים דווקא נובעת בין היתר מההנחה שלחברות שעוסקות בייצוא בהיקף משמעותי יש סיכוי טוב יותר "לשרוד" בתחרות ובכך לתרום לצמיחת ופיתוח המשק הישראלי (ראו עדות א' כהן עמ' 39).

48. המשיב טוען גם כי התכלית הסובייקטיבית של המחוקק הייתה לעודד ייצוא ולא מכירות בשוק המקומי. המשיב מפנה לדברים שנאמרו בוועדת הכספים בטרם התקבל תיקון מס' 60 לחוק (דיוני ועדת הכספים מיום 3/3/2005), ולהחלטת הממשלה מיום 4/4/2004 (החלטה מס' חכ/81 שאושרה ביום 29/4/2004 בהחלטת ממשלה מס' 1832). גם בדיוני הכנסת בטרם תיקון מס' 68, כך נטען, חזרו חברי הכנסת על האמירה ולפיה תכלית ההטבות לפי סעיף 18א היא לעודד ייצוא (ראו דיון בוועדת הכספים מיום 14/11/2010).

לבסוף מפנה המשיב לפסיקת בתי המשפט שהתייחסה לסעיף 18א לחוק העידוד והדגישה כי תכליתו עידוד הייצוא. בין היתר מפנה המשיב לפסק דיני בע"מ 15-08-54154 מעוף מתכות אל ברזליות בע"מ נ. פקיד שומה חיפה (6/8/2017) שעסק בהטבות ל"ייצוא עקיף" לפי סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד.

49. בטיעונו אלו של המשיב מבקש הוא לשכנע כי "התכלית הסובייקטיבית" של הוראת הסעיף היא עידוד מפעלים העוסקים בייצוא מוצרי וכי "תכלית סובייקטיבית" זו גוברת על לשון החוק ועל "התכלית האובייקטיבית" אותה ניתן ללמוד ולהסיק מלשון החוק ומעקרונות כלליים של החקיקה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

(ראו ע"א 1617/10 מנהל מיסוי מקרקעין נ. נח'אש (3/5/2012); אי ברק, פרשנות במשפט, כרך שני - פרשנות החקיקה 202 (1993)).

50. הפרשן של כל חוק מצווה לאתר את תכלית החקיקה, שכן הלכה היא כי בין המשמעויות הלשוניות של החוק, המפורשות והמשתמעות, יש להעדיף את זו המתיישבת טוב יותר עם תכליתו של החוק. תכליתו "הסובייקטיבית" של החוק היא זו שעמדה לנגד עיני המחוקקים, הכוונה אותה ביקשו להגשים (ראו אי ברק הנ"ל, פרשנות דיני המיסים, בעמ' 433; אי ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 201; בג"צ 693/91 אפרת נ' הממונה על מרשם האוכלוסין במשרד הפנים, פ"ד מז (1) 749 (1993)). תכליתו האובייקטיבית של החוק היא המטרות והמדיניות שדבר החקיקה מיועד להגשים בחברה דמוקרטית (ראו ע"מ 2190/06 מדינת ישראל נ. Bueno Gemma ואח' (13/5/2008); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 ואח' נ' בד'ה (12/3/2009)).

51. על פי כללי הפרשנות המקובלים עלינו אין לתת עדיפות מראש לאחת משתי התכליות; לעיתים תגבר ידה של התכלית הסובייקטיבית ולעיתים תגבר ידה של התכלית האובייקטיבית (אי ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 204).

52. ולענייננו, כאשר בוחנים מהי התכלית הסובייקטיבית של החוק אין לפנות רק לאמירות כאלו או אחרות של מי מחברי הכנסת או יוזמי החקיקה. עם חקיקתו של החוק, הוא יוצא מידיהם של יוזמיו. תכליתו תיבחן לא רק על פי צפונות ליבם של היוזמים אלא על פי כל המקורות הרלבנטיים להיסטוריה החקיקתית. אומר השופט ברק במאמרו האמור:

הפרשן אינו מחפש בהיסטוריה החקיקתית התבטאויות באשר לבעיה המשפטית העומדת בפניו, הפרשן אינו מתעניין בתפיסה הפרשנית של יוזמי החוק ומחוקקיו, הפרשן מתעניין במגמות אשר החוק נועד להגשימן, ברמות ההפשטה השונות, הוא מחפש את "הגיון המס" של החוק ואת "מבנה המס של התחום".

53. מהי אפוא תכלית סעיף ההטבה? אין חולק כי בדברי הכנסת ובדיוני הוועדות ראו המחוקקים את ההוראה כמיועדת לקדם ולעודד מכירות לייצוא, אולם זוהי רק התבוננות חלקית על תמונת ההיסטוריה החקיקתית. ראשית, ראינו כי המחוקק לא ביקש לעודד ייצוא באשר הוא, אלא קבע מבחן של גודל שוק. משמעות הדבר היא כי מי שמייצא לשווקים שגודלם קטן מ-12 מיליון תושבים לא ייהנה מההטבה. הדבר מלמד כי התכלית שעמדה לנגד עיני המחוקק לא הייתה רק עידוד הייצוא



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

אלא שיקוליו היו אחרים ונוספים. שנית, ההיסטוריה החקיקתית מלמדת כי תנאי הייצוא לא נכלל בהוראת החוק בכוונת מכוון.

54. מהעדויות שהוצגו מתברר כי מדינת ישראל חתמה על הסכמי סחר שונים. לעדותו של מר אהוד כהן, ראש מנהל סחר חוץ במשרד החוץ, ישראל חתומה על כ-8 הסכמי סחר (עמ' 37). בין היתר חתומה ישראל על הסכם עם ארגון הסחר העולמי (W.T.O – World Trade Organization, מע' 7). הארגון מונה כ-160 מדינות ולדברי מר כהן הוא קובע "מה מותר ומה אסור במסגרת הסחר" (עמ' 37). ישראל הצטרפה לארגון בשנת 1995. בסעיף 3 להסכם נאסר על המדינות החברות לסבסד, במפורש או למעשה, ייצוא למדינות החברות. וכך נאמר:

Except as provided in the Agreement on Agriculture, the following subsidies the meaning of Article 1, shall be prohibited:

- (a) Subsidies contingent, in law or in fact, whether solely or as one of several other conditions, upon export performance, including those illustrated in Annex I;
- (b) Subsidies contingent, whether solely or as one of several other conditions, upon the use of domestic over imported goods.

עוד ראוי לשים לב כי בנספח 1 להסכם עם ה-W.T.O מפורטות דוגמאות לפעולות שייחשבו כסובסידיה אסורה. בסעיף (e) נקבע איסור מפורש על מתן הטבת מס:

The full or partial exemption remission or deferral specifically related to exports, of direct taxes or social welfare charges paid or payable by industrial or commercial enterprises.

ובסעיף (f) ישנו איסור על קביעת פחת לייצוא המהווה למעשה הטבה:

The allowance of special deductions directly related to exports or export performance, over and above those granted in respect to production for domestic consumption, in the calculation of the base on which direct taxes are charged.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

55. בשנת 1985 נחתם הסכם סחר בין ישראל לארצות הברית לכינון אזור סחר חופשי (מע/9). גם הסכם זה מגביל את סבסוד הייצוא (נספח 4 להסכם). שר האוצר יי מודעי, אשר הציג את ההסכם לכנסת בישיבה מיום 22/4/1985 (מע/10) הכריז מפורשות כי על פי ההסכם יחולו מגבלות על עידוד הייצוא. בין היתר ציין כי "[...] ואנו קיבלנו על עצמו, כמו גם ארצות הברית, שלא להפעיל תכניות סבסוד חדשות או להרחיב את הקיימות" (שם, עמ' 2).

בנספח 4 להסכם הסחר עם ארצות הברית, המהווה כתב התחייבות של מדינת ישראל, נרשם מפורשות כי "[...] ממשלת ישראל מקבלת על עצמה בהתאם לסעיף 14 של ההסכם [...] שלא לייסד כל תוכניות חדשות לתמיכה בייצוא ולא להגדיל את רמת מענקי התמיכה שבתכניות אלו מעל לרמתם כפי שזו קיימת ביום 11 ביולי 1984 ולבטל את מרכיבי התמיכה בתכניות אלו [...]".

56. בעקבות התחייבות זו שלח היועץ המשפטי של רשות המיסים, מר ר' שמואלוביץ, מכתב ליועצת המשפטית של מנהל הכנסות המדינה ובו הבהיר כי לאור הסכם הסחר עם ארצות הברית יש לבטל את דרישות הייצוא כתנאי לקבלת מעמד של "מפעל מאושר" ולתקן את התקנות שעוסקות בעידוד השקעות הון בהתאם (נספח 9 לתצהיר מר חיות, מע/1).

57. מסקירת ההיסטוריה החקיקתית מתברר עוד כי בטרם נחקק סעיף 18 לחוק העידוד התבקשה חוות דעת משפטית גם בנוגע לשאלה האם עידוד יצואנים על פי חוק העידוד מנוגד לאותם הסכמי סחר. מעדותה של הגב' פרידה ישראל, המשנה לממונה על הכנסות המדינה במשרד האוצר, מתברר כי בטרם חקיקת הסעיף ונערכו דיונים עם עו"ד דידי לחמן מסר, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה. בדיונים אלו התברר כי הוספת תנאי הייצוא לקבלת ההטבות למפעל בר תחרות עלולה להיות מנוגדת להסכמי הסחר עליהם חתומה מדינת ישראל. על-כן הוחלט שלא לכלול את תנאי הייצוא כחלק מתנאי ההגדרה (עמ' 53). וכך העידה (שם, שורות 12-17):

בעצם התנאי הוא נבנה בצורה כזו שלא בהכרח כל מפעל שמייצא מקבל את ההטבות. אם זה מפעל שמייצא לשווקים קטנים מתחת ל-12 מיליון ואת עיקר המכירות שלו, מעל 75 אחוז הוא מייצא לשווקים קטנים הוא לא יקבל את ההטבה, כלומר יכולים להיות מפעלים מייצאים ולא מקבלים ויש מפעלים שמייצאים ומקבלים, ויש כאלה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

שאינ תנאי ייצוא לגביהם והטבת המס ניתנת על כל המכירות ולא רק על רכיב הייצוא. העידוד ניתן לסך המכירות ולא להכנסות מייצוא.

58. יתרה מזו, כאשר נשאלה האם תכלית ההוראה הייתה לעודד ייצוא השיבה :

הייצוא הוא לא התכלית, הייצוא זה רק הערוץ שמגדיל ומאפשר צמיחה של חברות [...] חיפשנו דרך לכלול את תנאי הייצוא לא כמטרה עצמה אלא כאמצעי לזהות עבודנו את אותן חברות שהן יעילות (עמ' 52 לפרוטוקול, ש' 23-30).

59. מכל האמור עולה כי התכלית הסובייקטיבית של המחוקק לא הייתה עידוד ייצוא דווקא. יוזמי התיקון ידעו כי עידוד הייצוא עלול להיות מנוגד להסכמי הסחר עליהם חתמה ישראל ועל-כן בחרו לקבוע תנאים שאינם כוללים את תנאי הייצוא. לא מדובר בהשמטה של התנאי או בניסוח מעומעם של התנאים, אלא בהחלטה מכוונת שלא לכלול את תנאי הייצוא כחלק מתנאי ההגדרה של מפעל בר-תחרות.

60. התכלית האובייקטיבית של חוק, לרבות חוק מס, מגלמת את המטרות והמדיניות שדבר החקיקה נועד להגשים. מטרת חוק העידוד מופיעות בסעיף 1 לחוק. הנוסח הנוכחי, שהתקבל בתיקון מס' 68 לחוק משנת 2011, כולל מטרות שונות שעיקרן עידוד השקעות ויוזמה כלכלית לפעילויות מוגדרות באזורי פיתוח. מטרת החוק אינה בהכרח עידוד ייצוא, הגם ש"שיפור היכולת של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים" עשויה לשמש אכסניה לעידוד הייצוא. לפני תיקון 68 כללו המטרות גם שיפור מאזן התשלומים, כלומר מטרה מובהקת שמיועדת לסייע בייצוא. התכלית המרכזית המופיעה בסוף המטרות היא עידוד פעילות באזור פיתוח (ראו גם בג"צ 5557/13 עוף עוז (שיווק) בע"מ נ. מנהל מרכז ההשקעות במשרד הכלכלה (18/12/2017)).

61. כדי לעודד פעילות כלכלית באזורי פיתוח אין חשיבות אם מדובר בפעילות המיועדת לייצוא או למכירה בשוק מקומי. משמע, המדיניות הכללית של החוק, במיוחד לאור תיקון 68, אינה מכוונת לעידוד הייצוא דווקא.

62. סעיף 18א(ב) מתווה את מדיניות ההוראה וכך נאמר :

המינהלה לא תאשר תכנית או חלק ממנה לפי הוראות סעיף 18, לגבי מפעל תעשייתי ולגבי מיתקן תיירותי ללינה, אלא אם כן שוכנעה כי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

המפעל התעשייתי או המיתקן התיירותי ללינה יתרום לעצמאות הכלכלית של משק המדינה, וכי הוא מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי;

בהוראה קיימת דרישה שהמפעל יתרום לעצמאות הכלכלית של משק המדינה. עצמאות משק המדינה אינה מחייבת מתן הטבה לייצוא דווקא. גם מפעל המוכר לשוק המקומי, ומהווה תחליף למוצרי ייצוא, תורם לעצמאות הכלכלית של המדינה. משמע, גם התכלית המפורשת של סעיף 18א אינה תומכת בעמדה שתנאי הייצוא מהווה חלק מתכליתו האובייקטיבית של הסעיף.

63. כאשר בוחנים תכלית אובייקטיבית של חוק יש לבחון גם את הסביבה המשפטית בה מצוי החוק ואת השתלבותו במארג החקיקה (ראו: ברק, פרשנות החקיקה הני"ל, בעמ' 204; ע"פ 1142/11 סדיר נ' מדינת ישראל (8/2/2012); דני"פ 10987/07 מדינת ישראל נ' כהן, פ"ד סג (1) 644 (2009)) ראינו כי ישראל חתומה על הסכמי סחר האוסרים עליה לסבסד ייצוא. עוד ראינו כי קיימת אפשרות שמדיניות מתן הטבות למפעלים תעשייתיים על רקע היקף הייצוא עלולה להיחשב כמדיניות המפרה את הסכמי הסחר וכי גם המשנה ליועץ המשפטי לממשלה, עו"ד דידי לחמן מסר, סברה כך בעת הדיונים שקדמו לחקיקת תיקון מס' 60.

64. מתברר כי גם בדיונים שקדמו לחקיקת תיקון מס' 70 הבהיר המשנה ליועץ המשפטי לממשלה, עו"ד אבי ליכט, את הקושי בניסוח, וכך אמר בדיוני ועדת הכספים מיום 24/6/2013:

קודם כל, בלב העניין עומדת שאלת עידוד הייצוא. אני אסביר שכל החוק הזה נועד, בסופו של דבר, לעודד מפעלים שמייצאים אבל לא רצו להגיד את זה ברחל בתך הקטנה בגלל הבעיות בהסכמים הבינלאומיים (ההדגשה הוספה, ר.י.ס')

ובהמשך:

לא כתבו ייצוא כי זה מאוד רגיש וזאת האמת. אולי היו צריכים לחדד את זה קצת יותר אבל לא כתבו.

לאור זאת, ברי כי תכליתו האובייקטיבית של הסעיף צריכה להימצא תואמת להתחייבויות המדינה ולהסכמים עליהם חתמה. קביעה כי תכלית הסעיף הייתה "להערים" על מדינות העולם ולהעניק סובסידיה המנוגדת להסכמי הסחר, מנוגדת לעקרונות הפרשנות. הנחת הפרשן צריכה להיות כי המחוקק לא התכוון לפעול בניגוד להתחייבויות הבינלאומיות של המדינה. בבג"צ 6644/16



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

התאחדות התעשיינים בישראל נ. שר הכלכלה והתעשייה (18/10/2017), אומר בית המשפט (פסקה 58):

אכן, גם אם הסכמים בינלאומיים שישראל היא צד להם אינם מחייבים כשלעצמם במישור המשפט הפנימי, כידוע חלה על המדינה חובה לחתור לכך שהתנהלותה תתאם את התחייבויותיה הבינלאומיות, ובהתאם גם יש לחתור לפרשנות הדין באופן שיתאם להתחייבויות אלה (ראו למשל: בג"ץ 5100/94 הוועד הציבורי נגד עינויים בישראל, פ"ד נג(4) 817, 835-836(1999); דנ"פ 7048/97 פלוני נ' שר הבטחון, פ"ד נד(1) 721, 742 ו-767(2000); ע"פ 6659/06 פלוני נ' מדינת ישראל, פ"ד טב(4) 329, 353-354(2008); אהרן ברק פרשנות במשפט כרך ב - פרשנות החקיקה 251 (1993)). התחייבויות אלה אמורות להנחות אף את הפעלתו של שיקול הדעת המינהלי (ראו: דפנה ברק-ארז ואורן פרד "המשפט המינהלי הישראלי בעידן הגלובלי" עיוני משפט לד 93 (2011)).

65. בשים לב לאמור, המסקנה המתבקשת היא שגם התכלית האובייקטיבית של סעיף ההטבה אינה מחייבת את הוספת תנאי הייצוא לתנאים להכרה במפעל כ"מפעל בר-תחרות" אשר ייחנה מהטבות המס.

6866 לאור כל האמור, יש לדחות את טענת המשיב לפיה רק מפעל המייצא לפחות רבע ממכירותיו ייחנה מהגדרת מפעל בר-תחרות, שכן לעמדה זו אין עיגון בלשון החוק והיא אינה מתחייבת מתכליתו הסובייקטיבית או האובייקטיבית של הסעיף. לפיכך, נקודת המוצא לדיונו היא כי כל מפעל שרבע ממכירותיו הן לשוק המונה לפחות 12 מיליון תושבים, בין אם מדובר בשוק זר ובין אם מדובר בשוק המקומי, עשוי להיכלל בהגדרת "מפעל בר-תחרות".

### גודל השוק המקומי

67. משצלחנו את הטענות לעניין הייצוא יש לבחון האם המכירות של העוררות לשוק המקומי, הכולל את מדינת ישראל, שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה, ממלאות את דרישת גודל השוק. בטרם אתייחס לטענות השונות בעניין חוות הדעת הדמוגרפית ראוי להקדים מספר הערות בסוגיית עיתוי העמידה במבחן גודל השוק ובסוגיית המרכיבים אותם יש לכלול בספירת מספר התושבים בשוק.

### עיתוי המדידה

68. לטענת המערערות, במהלך שנת 2011 הגיע גודל השוק המקומי ל-12 מיליון תושבים. נטען כי במחצית שנת 2011, על פי הנתונים הרשמיים, הגיע מספר התושבים לגודל המספרי הדרוש להכרה במפעל בר-תחרות. לטענת המערערות, ביום 30/6/2011 עמד המספר הכולל של התושבים לפי פרסומים רשמיים על 11,990,008 תושבים, אולם לפי חוות הדעת שהגישו המספר הגיע כבר ל-



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

12,053,508 תושבים. לפי פרסומים רשמיים, רק ביום 30/7/2011 חצה מספר התושבים את רף 12 המיליון (סיכומי המערערות עמ' 39, 40). בתחילת שנת 2011 לא הגיע מספר התושבים ל-12 מיליון.

69. המערערות סבורות כי אין רלבנטיות למועד שבו הגיע השוק לגודל הדרוש ובלבד שמועד זה אירע במהלך השנה. לטענת המערערות, צריך לבחון רק האם הן מכרו לפחות 25% מהמוצרים במהלך השנה כולה ודי בכך שחלק מהמכירות נעשו לאחר שהשוק עמד במבחן הגודל. המערערות מפנות גם לעדות של מר מיכאל אסולין, רואה חשבון בחטיבה המקצועית שבמחלקת חוקי העידוד במשיב, שהעיד כי "אין הבדל באיזה חודש זה נמכר" (עמ' 33).

70. המשיב טוען מנגד כי מבחן גודל השוק צריך להתקיים לכל אורך שנת המס, דהיינו החל מיום 1/1/2011 ועד 31/12/2011. נטען כי מלשון ההוראה ולפיה המכירות הן "בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות" יש להסיק כי בכל שנת המס עמד השוק במבחן הגודל.

71. בעניין עיתוי המדידה במבחן הגודל יש להעדיף את עמדת המשיב. החיוב במס מבוסס על הכנסה שנתית של הנישומים. יחידת הזמן הרלבנטית למיסוי היא שנה קלנדרית (ראו סעיף 6 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] וכן סעיף 1 לחוק הביטוח הלאומי [נוסח משולב], התשנ"ה-1995, חוק מיסוי רווחים ממשאבי טבע, התשע"א-2011 וחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975, המפנים להגדרת שנת המס בפקודת מס הכנסה); מדידת היקף המכירה לפי סעיף 18א היא מדידה שנתית, שכן מדובר על שנת המס.

על כן, גם מבחן גודל השוק צריך להיות מבוסס על כל שנת המס. כאשר גודל השוק במהלך חלק משנת המס אינו עומד במבחן הגודל (ולא משנה איזה חלק), הרי שהשוק אליו מכר המפעל את מוצריו לא היה שוק מסוים שמספר תושביו עולה על 12 מיליון. כל פירוש אחר יחייב בדיקה, כמעט יומית, של גודל השוק ושל מספר התושבים והתאמתו למועד ביצוע כל עסקת מכר. בדיקה כזו כמובן שאינה מעשית ואינה אפשרית. מדידת גודל השוק ומדידת היקף המכירות צריכות להיעשות על פי אותה יחידת זמן, ומאחר שהיקף המכירות יעשה על פי שנת מס, כך גם יבחן גודל השוק בכל שנת המס.

72. קבלת עמדת המערערות תגביר את אי הוודאות ותמנע אפשרות לקבוע את זכאותו של הנישום לחשב את המס שכן יהיה צורך בבדיקות אין סופיות של מצב השוק. ודוקו, שוק עשוי לגדול או לקטון



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

במהלך השנה. רק אימוץ מבחן שנתי יאפשר לקבוע במדויק האם גודל השוק הרלבנטי עומד במבחן הגודל.

73. הואיל ואין מחלוקת שבמחצית הראשונה של שנת 2011 לא עמד השוק המקומי (ישראל, יהודה ושומרון וחבל עזה), במבחן גודל השוק, מתחייבת המסקנה כי בשנת 2011 לא עמדו המערערות בתנאים להכרה כמפעל בר-תחרות.

על כן, כל הערעורים שעסקו בשומות לשנת 2011 דינם להידחות.

### נתוני השוק

74. המסקנה האמורה ולפיה נדרשת עמידה במבחן גודל השוק לכל אורך השנה מייטרת בדיקה פרטנית של חוות הדעת שהוגשו לשנת 2011. על-כן אסתפק רק בהערות כלליות לגבי אופן מדידת השוק.

75. מדידת מספר התושבים בכל שוק ובמיוחד בשוק המקומי מעוררת שאלות רבות. כך למשל ישנה מחלוקת מיהו תושב שייכלל בספירה, האם יש לכלול מסתננים, שוהים בלתי חוקיים, עובדים זרים לתקופות קצובות וכדומה. עוד קיימת מחלוקת האם ניתן להסתפק בנתונים של מוסדות רשמיים בכל מדינה או טריטוריה, כגון הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה, או שמא ניתן להמציא חוות דעת עצמאית של הצדדים. יש מחלוקת לעניין השימוש בהערכות בדבר גידול אוכלוסייה ועוד.

76. מבלי לדון בכל אחת מהשאלות, אדגיש כי ראוי לאמץ נתונים ברורים, ודאיים ומוסכמים. אלו ימצאו בנתונים הרשמיים שמתפרסמים על ידי גורמים רשמיים בכל מדינה, ובישראל על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה.

עוד אעיר, כי במניין התושבים סבורני כי יש לכלול את אותם תושבים שהם בגדר שוק צרכני המוצרים הנמכרים. משמע, יש לכלול רק את מי שמרכז חייו ועסקיו הם בשטח המדינה או המדינות מושא השוק הנבדק. מי ששוהה לתקופות קצובות בלבד, כמו תיירים או עובדים זמניים, אינם חלק מהשוק הקבוע של הצרכנים הצפוי ועל-כן לא יספרו.

77. קושי נוסף נוגע לספירת תושבי יהודה ושומרון וחבל עזה. חלק מקושי זה נובע מחשש לכפילות בספירה של תושבי מזרח ירושלים הנספרים גם כתושבי ישראל על ידי הלשכה המרכזית



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

לסטטיסטיקה הישראלית והן כתושבי יהודה ושומרון על ידי הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה ברשות הפלסטינית. יש כמובן קושי ספירה בחבל עזה וקושי בהערכת הנתונים של תושבי הרשות הפלסטינית השהים בישראל ועלולים להיספר פעמיים.

78. הואיל ומצאתי כי אין לספירה בשנת 2011 רלבנטיות להליך הנוכחי, שכן מוסכם שרק בחלק משנת 2011 עלה מספר התושבים על 12 מיליון, אין צורך להכריע בכל השאלות האמורות.

### שנת 2012

79. כאמור לעיל, בשנת 2013 התקבל תיקון מס' 70 לחוק העידוד ששינה את הגדרת "מפעל בר-תחרות". בהתאם לתיקון, שונה מבחן גודל השוק ל-14 מיליון תושבים באופן רטרואקטיבי, ונקבעה הוראה לשינוי והגדלת מספר התושבים המזערי בכל שנה. אין חולק כי בשנת 2012 לא עלה השוק המקומי על 14 מיליון תושבים. לפיכך יש לבחון תחילה את תוקפו של תיקון מס' 70.

### חקיקה רטרואקטיבית

80. תיקון מס' 70 לחוק העידוד התקבל בכנסת בחודש יולי 2013 ושינה את מבחן גודל השוק בהגדרת מפעל בר תחרות מ-12 מיליון תושבים ל-14 מיליון תושבים. כמו כן הוספה הוראת עדכון שנתית ולפיה יעודכן גודל השוק מדי שנה בתוספת של 1.4%.

בהוראת התיקון נקבע כי תחילתו של התיקון תהא מיום 1/1/2012, כלומר תחולה רטרואקטיבית של כ-18 חודשים.

81. המערערת טוענת כי הוראת התחולה בזמן של תיקון מס' 70, כלומר הוראת התחולה של הרטרואקטיביות, בטלה ואין לאוכפה. לטענתן, יש בהחלת התיקון באופן רטרואקטיבי משום פגיעה בקניינן ופגיעה באינטרס ההסתמכות שלהן. פגיעה בקניין, שכן חבות המס התגבשה במועד הפקת ההכנסה. עם הפקת ההכנסה גובשה זכותן ביתרת ההכנסות שנותרו בידן. התיקון הרטרואקטיבי פוגע בקניינן וגוזל מידיהן את ההכנסות שהתקבלו. התיקון גם פוגע באינטרס ההסתמכות שלהן שכן המערערות כלכלו צעדיהן, קבעו את מחירי המוצרים וכדומה בשים לב לשיעור המס שהיה תקף במועד הפקת ההכנסות.

82. המערערת מבססת את טענותיהן בדבר בטלות הוראת התחולה הרטרואקטיבית על שני אדנים; האחד, בהליך החקיקה נפלו פגמים. הפגמים נמצאו הן בהליכים בממשלה ובמשרד האוצר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

והן בעבודת הכנסת; השני, התיקון פוגע בזכויות חוקתיות של המערערות. התיקון מנוגד להוראת חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו, ולעקרונות השיטה המשפטית הסולדת מפגיעה בזכויות בדיעבד.

בטרם אבחן את הטענות אקדים מספר הערות בעניין חקיקה רטרואקטיבית.

### חקיקה רטרואקטיבית

83. לכל נורמה משפטית יש תחולה במקום ובזמן. בדרך כלל נורמה משפטית תחול מיום כניסתה לתוקף ואילך. כך, בשורה ארוכה של פסקי דין נקבע כי חוק פועל "מכאן ולהבא" (ראו ע"א 27/67 בדר נ. לשכת עורכי הדין בישראל, פ"ד יח(1) 295, 300 (1964); רע"א 7678/99 קצין התגמולים נ. דוקטורי, פ"ד ס(1) 489 (2005); רע"א 7028/00 אי.בי.אי ניהול קרנות נאמנות (1978) בע"מ נ. אלסינט בע"מ פסקה 13 (14/12/2006); דנג"צ 9411/00 ארקו תעשיות חשמל בע"מ נ. ראש עיריית ראשון לציון, פ"ד כג(3) 41 (2009); עע"א 1613/91 ארביב נ. מדינת ישראל, פ"ד מו(2) 765 (1992); א'. ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 617).

84. בעע"א 1613/91 הנ"ל מבהיר השופט ברק את העיקרון הנ"ל (פסקה 9):

חקיקה למפרע פוגעת בתפיסות-יסוד חוקתיות. היא פוגעת בעקרון שלטון החוק, בוודאות המשפט ובביטחון הציבור בו. היא פוגעת בעקרונות היסוד של צדק ושל הגינות ובאמון הציבור במוסדות השלטון.

עוד נאמר כי חקיקה רטרואקטיבית פוגעת בזכויות ואינטרסים של בעלי דין ועל-כן עלולה לגרום עוול ואי צדק (ע"א 398/65 אהרן רימון נ. הנאמן לנכסי חנוך שפסלס, פ"ד כ(1) 401 (1966)). חקיקה רטרואקטיבית נתפסת כחקיקה בלתי צודקת. חקיקה רטרואקטיבית פוגעת ביציבות ובוודאות ומונעת מהפרט לתכנן את צעדיו (ראו דנג"צ 9411/00 הנ"ל; בג"צ 9098/01 גניס נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נט(4) 241 (2004)).

85. כאשר דנים בתחולה רטרואקטיבית של חיקוק הכוונה היא כי החוק החדש מהווה "שינוי התוכן המשפטי או התוצאות המשפטיות כלפי העבר של אירועים שאירעו בעבר או מצבים שהסתיימו בעבר" (בג"צ 7159/02 מרדכי נ. פקיד שומה גוש דן, פסקה 14, פ"ד ס(3) 317 (2005)). כאשר עוסקים בחקיקת מס, משמעות התחולה הרטרואקטיבית היא שינוי חבות המס בנוגע לאירוע מס שהתרחש לפני כניסתו לתוקף של החוק החדש. "אירוע המס" הוא האירוע בו גובש חיוב המס,





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

ובדרך כלל כאשר עוסקים במיסוי על הכנסות הכוונה למועד הפקת ההכנסה (ראו ע"א 181/14 הנ"ל, פסקה 27); י' אדרעי פירוש לחוקי היסוד - חוק יסוד: משק המדינה, 102-98 (2004)).

86. עוד נעיר כי הלכה היא שחקיקה רטרואקטיבית תחשב כחקיקה בלתי ראויה רק כאשר יש בה פגיעה בזכות הקניין. חקיקה הפוגעת אך ורק בציפיות שנוצרו אצל הנישומים אינה חקיקה רטרואקטיבית פסולה. כך בבג"צ 3644/06 לנדס נ. משרד האוצר (29/3/2009) נאמר בנוגע לביטול הטבות מס (פסקה 9):

מדיניות כלכלית מיטיבה, דוגמת פטור ממס, איננה יוצרת זכות קנויה להמשך המדיניות, אף לא כאשר אדם ביסס את התכנון הכלכלי ארוך הטווח שלו על קיומה של המדיניות. אמנם אפשר שתיווצר ציפייה כי המדיניות תימשך, אך ציפייה זו אינה עולה כדי זכות (ראו בג"צ 4806/94 ד.ש.א. איכות הסביבה בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נב(2) 193, בעמ' 201-203). קשר הדוק בין המדיניות הכלכלית שהקנתה פטור ממס לבין תכניות החסכון המהוות יישום של מדיניות זו הוא טבעי וצפוי, אך קשר כזה איננו יוצר זכות.

87. למרות ההסתייגויות מחקיקת מס רטרואקטיבית, אין בדין הישראלי איסור מפורש על חקיקה שכזו. לעומת זאת, יש שיטות בהן הדבר נקבע מפורשות. כך בחוקה האמריקאית, בפסקה 9(3) בפרק הראשון נאמר:

No bill of attainder or ex post back to law shall be passed.

הוראה האוסרת חקיקה רטרואקטיבית אין בדין הישראלי. לפיכך, בתי המשפט הדגישו כי המחוקק יכול לסתור את החזקה כנגד חקיקה למפרע אם עשה זאת מפורשות בהוראת מעבר (ראו בג"צ 16/4406 איגוד הבנקים בישראל נ. כנסת ישראל (29/9/2016); בג"צ 01/9098 הנ"ל, פסקה 19 לפסק דינו של השופט ברק; בג"צ 1715/97 לשכת מנהלי ההשקעות בישראל נ. שר האוצר, פ"ד נא(4) 367 (1997); י' אדרעי הנ"ל, פירוש לחוקי היסוד, בעמ' 110; א' ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 613-616).

88. כאשר עוסקים בחקיקת מס רטרואקטיבית צריך לשים לב להגדרות השונות ולהבחנה בין חקיקת מס רטרואקטיבית, לחקיקה פרוספקטיבית וחקיקה אקטיבית (ראו י' אדרעי לעיל, פירוש לחוקי היסוד, בעמ' 98). חקיקה רטרואקטיבית היא רק חקיקה החלה על אירוע מס שהסתיים. ככל



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
 ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

שהאירוע טרם הסתיים, למשל הטלת מס על שימוש בנכס, הרי כל עוד השימוש נמשך, אין בשינוי חבות המס בגינו משום חקיקה רטרואקטיבית. לא כך כאשר מדובר באירוע מס חד פעמי כגון רווח הון ממכירת נכס, שבו גובש החיוב במס עם העסקה או קבלת התקבול בגינה (ראו בג"צ 6/82 אג"ס סוכנויות מסחריות בע"מ נ. שר האוצר, פ"ד לו(3), 18 (1982); עמדת הרוב בבג"צ 334/85 גל נ. שר המשפטים, פ"ד מ(3), 729 (1986); בג"צ 11088/05 הייב נ. מנהל מקרקעי ישראל, פ"ד סד (1) 453 (2010); ע"א 8473/08 פקיד שומה חיפה נ. ריכבנק (26/8/2012); בג"צ 4406/16 הנ"ל).

89. הוראת מעבר הקובעת תחולה למפרע של חוק, כלומר הוראה המתירה פגיעה בזכויות שהתגבשו, עשויה אף היא לעמוד למבחן של ביקורת שיפוטית. בגדרה של הביקורת השיפוטית תיבחן חוקיות הוראת המעבר בהתאם לכללי הביקורת השיפוטית על החקיקה, דהיינו ביקורת על הליך החקיקה של הוראת המעבר וביקורת על חוקיות ההוראה בהתאם לחוקי היסוד ובעיקר בחינה האם הוראת המעבר עומדת בתנאי פסקת ההגבלה שבסעיף 8 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו (ראו ע"א 8473/08 הנ"ל פסקה 24, בג"צ 4406/16 הנ"ל, בג"צ 3644/06 הנ"ל, א' ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 611).

90. חקיקה למפרע אינה פסולה מניה וביה. לעיתים יש בחקיקה שכזו יתרונות רבים. כך חקיקה למפרע עשויה להיות חקיקה המקלה עם הציבור, מפחיתה חבויים במס, מקנה הטבות למפרע כגון ביטול אחריות פלילית למעשה וכדומה (ראו א' ברק הנ"ל, פרשנות במשפט, בעמ' 621-622, 635-636). זאת ועוד, לעיתים חקיקה למפרע מיועדת להבהיר ולעגן את חוקיות פעולות שכבר בוצעו.

91. כאשר המחוקק אמר דברו במפורש, וכיוון לתחולה הרטרואקטיבית של הנורמה המשפטית, כגון בגדרה של הוראת מעבר, תעמוד הוראה זו לביקורת בהתאם לפסיקת ההגבלה שבחוק היסוד כבוד האדם וחירותו. כך יהיו מקרים בהם ייקבע כי החלת הנורמה החדשה למפרע היא לתכלית ראויה ההולמת את ערכי מדינת ישראל וכי פגיעתה בזכויות הפרטים היא מידתית (ראו בג"צ 1149/95 הנ"ל, בג"צ 4562/92 זנדברג נ. רשות השידור, פ"ד נ(2), 793, פסקה 33 (1996); בג"צ 6971/11 איתנית מוצרי בניה בע"מ נ. מדינת ישראל (2/4/2013); ע"א 6821/93 הנ"ל ועוד).

### התחולה בזמן של תיקון 70 לחוק העידוד

92. כפי שפורט לעיל נקבעה בהלכה חזקה כנגד תחולה למפרע של נורמה משפטית חדשה. חזקה זו עשויה להסתיר בין בהוראה מפורשת של המחוקק ובין בדרך של פרשנות. בתיקון 70 לחוק העידוד נקבעה הוראת מעבר הקובעת תחולה למפרע של התיקון ומחילה את המבחן החדש לגודל השוק



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

למפרע החל מיום 1/1/2012 (להלן: הוראת התחולה). מלכתחילה כוונת מנסחי התיקון הייתה לחוקק את התיקון במהלך של 2012, מתוך הנחה כי תיקון במהלך שנת המס לא יוגדר כתיקון רטרואקטיבי ולא יהיה כל צורך להתמודד עם טענת התחולה הרטרואקטיבית (ראו עדותה של הגב' פרידה ישראל, עמ' 51, 58). הצעת החוק (הצ"ח 735 מיום 15/10/2012) הונחה לדין בקריאה ראשונה ביום 15/10/2012. בטרם הושלם הליך החקיקה פוזרה הכנסת בהחלטת המליאה מיום 16/10/2012. ההצבעה בקריאה הראשונה התקיימה ביום 5/11/2012 והדין הועבר לוועדת הכספים. במצב זה, כאשר הכנסת פוזרה, אושרה הצעת החוק רק לאחר הבחירות והתיקון התקבל בסופו של דבר רק בחודש יולי 2013.

93. בנסיבות אלו, אין חולק כי הוראת התחולה שבתיקון מס' 70 לחוק העידוד כוללת בחובה תחולה רטרואקטיבית של החוק, מיום 1/1/2012, דהיינו תחולה על שנת מס שהסתיימה. חשוב לזכור כי הצעת החוק התקבלה אחרי שחלף המועד החוקי להגשת דו"חות המס של נישומים לשנת 2012. כלומר, התיקון מחיל עצמו על הכנסות שנכללו כבר בדו"חות של חלק מהנישומים, ואשר המס בגינן כבר שולם.

בטרם דיון בטענות בעניין תוקפה של הוראת התחולה אעיר מספר הערות על דרכי התקיפה של ההוראה.

### תקיפה ישירה ותקיפה עקיפה

94. המערערות כולן הגישו דו"חות לפקיד השומה ולאחר שפקיד השומה קבע כי עליהן לשלם בשנות המס שבמחלוקת מס בשיעורים קבוע בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה, ודחה את בקשתן ליהנות מהטבות המס לפי חוק העידוד, הגישו את הערעורים לבית המשפט. בערעורים טוענות המערערות כי הוראת התחולה בתיקון 70 לחוק העידוד בטלה. המערערות לא נקטו בהליך של תקיפה ישירה של הוראת התחולה בדרך של הגשת עתירה לבית המשפט הגבוה לצדק להצהיר כי הוראת התחולה בטלה.

95. על בעל דין המבקש לתקוף את החוקיות של חוק או החלטה מינהלית מוטלת חובה למיצוי הליכים (ראו י' זמיר הסמכות המנהלית, כרך ג' 1865 (2014); בג"ץ 112/12 אדס טבע ודין אגודה ישראלית להגנת הסביבה נ' ממשלת ישראל (24/5/2012); בג"ץ 466/86 אבו בקר נ' שופט בית המשפט הצבאי בשכס, פ"ד מ(3) 649 (1986)). מהחובה למיצוי הליכים עשויה לבסס את המסקנה כי בעל דין המבקש לתקוף חוקיות של חוק מחויב לפעול בדרך של תקיפה ישירה, כלומר בדרך של



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

הגשת עתירה לביטולו של החוק. לעיתים נקבעה החובה לבחור בדרך של תקיפה ישירה בגדר ההלכה בדבר האפשרות לבקש סעד חלופי.

96. בפסיקת בתי המשפט נקבע לא אחת כי ניתן לתקוף את חוקיותו של חוק גם בתקיפה עקיפה. גם בפסק הדין הידוע בעניין בנק המזרחי המאוחד (ע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד נ. מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4), 221 (1995)), עלתה שאלת חוקיותו של החוק בגדרה של תקיפה עקיפה (ראו גם מקרים נוספים בהם אוזכרה האפשרות לתקיפה עקיפה של חוק: בג"ץ 6090/08 ברגר נ' שר המשפטים (11/8/2008); ע"א 1600/08 מקסימדיה פרסום חוצות בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו (18/8/2011); בג"ץ 1318/12 נאות מזרחי בע"מ נ' עיריית חולון (15/10/2012)).

97. עם זאת, השאלה מתי לבחור בתקיפה עקיפה של חוקיותו של חוק ומתי להדיך תקיפה ישירה מעוררת קשיים רבים. עמד עליהם כבי השופט א. ברק במאמרו "ביקורת שיפוטית על חוקיות החוק: צנטרליסטית (ריכוזית) או דה-צנטרליסטית (מבוזרת)" משפט וממשל, כרך ח 13 (תשס"ה). השיקולים התומכים בגישה האחת או האחרת מגוונים ורבים וניתן להקיש מהדיונים הנרחבים בפסיקה בעניין תקיפה ישירה ועקיפה על החלטות מינהליות למיניהן.

98. בין היתר יש לבחון האם הליך הביקורת מחייב בירור עובדתי, שמקומו בדרך כלל בערכאה הדיונית, אם לא; האם ראוי להטיל על כתפי בעל הדין הספציפי את העול לנהל הליך בעניין חוקיות נורמה משפטית רחבת היקף, בשונה מניהול הליך בעניין נורמה אינדיבידואלית; האם להכרעה עשויה להיות השפעת רוחב שתשליך על הליכים רבים, שאז ראוי כי תוכרע בהקדם על ידי בית המשפט העליון; במסגרת זו יש חשיבות לוודאות וליציבות הדין שכן הכרעה במסגרת תקיפה עקיפה אינה מחייבת בעלי דין אחרים ואינה בבחינת תקדים מחייב. במצב שכזה עלולה הכרעה בגדרה של תקיפה עקיפה, להביא לחוסר שוויון בין בעלי דין שונים ולהחלת דין שונה על כל אחד; אין להתעלם גם מהמשמעות הציבורית של הכרזה על חוק בלתי חוקתי ומידת האמון שתינתן להכרעה בגדרה של תקיפה עקיפה לעומת תקיפה ישירה בבית המשפט הגבוה לצדק.

99. בשים לב לכל השיקולים קרא השופט א. ברק במאמרו הנ"ל, כי בביקורת שיפוטית על חוקיות החוק, ראוי להעדיף את הגישה הריכוזית (שם, בעמ' 21-22). וכך אמר:

במצב דברים זה, של שיקולים לכאן ולכאן, יש ליתן משקל לשיקול נוסף לטובת המודל הצנטרליסטי, שטרם עמדתי עליו. לדעתי, יש בשיקול זה כדי להכריע לעת הזו את הכף לטובת הגישה



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

הצנטרליסטית. שיקול זה נגזר מהתרבות החוקתית של שיטת המשפט שלנו. על פיו, יהא זה מעבר חד מדי מזמוקרטיה פרלמנטרית גרידא לדמוקרטיה פרלמנטרית-חוקתית, אם כל בית משפט וכל בית דין יוסמך להכריז על בטלות החוק. לא הרי הכרזה על בטלותה של תקנה-הנתונה לכל בית משפט ולכל בית דין במדינה, ושאינה מעוררת כל בעיה בישראל של היום – כהרי הכרזה על בטלותו של חוק – המעורר קשיים. אכן, נדרש חינוך של החברה למהותם של חוקה ושל ביקורת שיפוטית, כדי להכיר בסמכותו של בית משפט להכריע – ולו בין הצדדים – בשאלת חוקתיות החוק. כל עוד הדבר לא חדר עמוק להכרעה ולתודעה של הציבור, עדיף לרכז את הביקורת השיפוטית בידי בית המשפט העליון הנהנה מאמון הציבור כמגן הדמוקרטיה וכבר הפעיל ביקורת זו בעבר.

לאור האמור, דומה כי ראוי היה שטענות המערערות יובאו במסגרת תקיפה ישירה, ולא בגדרה של תקיפה עקיפה. קבלת עמדת המערערות והכרזה על הוראת התחולה למפרע כבטלה, היא בעלת השלכת רוחב גדולה, יש בה השפעה על נישומים רבים נוספים, היא עשויה להשפיע על גביית המס בישראל. יש בטענות פוטנציאל להשפעה על קשרי והסכמי סחר החוץ של מדינת ישראל ויש חשש שמא הטענות בנוגע להתערבות שיפוטית בעבודת הכנסת ובדרך הכנתם של חוקים להצבעה משום ייחשבו כפגיעה בעיקרון הפרדת הרשויות. קבלת עמדת המערערות בתיקים אלו תיצור הבחנה בחבויות המס בין לבין חברות ותעשיות רבות אחרות בישראל.

כל אלו מצדיקים כי ההכרעה בטענות חוקיות הוראת התחולה תיעשה בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק בגדרה של תקיפה ישירה.

100. עם זאת, הצדדים מיעטו להתייחס לסוגיית דרך התקיפה של הוראת התחולה. המשיב לא ביקש לסלק את הטענות מהטעם שלא הוגשה עתירה ישירה והמערערות לא נדרשו לנמק עמדתן מדוע להותיר את ההכרעה בגדרה של תקיפה עקיפה. יתרה מזו, מאחר ומועד הגשת הדו"חות השנתיים לפקיד השומה, מועדי החלטה של פקיד השומה ומועד ההשגה והערעור קצובים בדין, חייבות היו המערערות להעלות השגותיהן בגדרם של ערעורי המס. על-כן לא אמנע מלדון בטענות לגופן.

### הפגמים בהליך החקיקה

101. טענתן הראשונה של המערערות כנגד תוקפה של הוראת התחולה בתיקון 70 לחוק העידוד, נסמכת על פגמים שנתגלו בהליך החקיקה. הטענות לפגמים נחלקות לשני עניינים עיקריים; האחד, קיצור הליכי החקיקה; השני, קבלת החלטה בלי שהעובדות והנתונים הרלבנטיים להחלטה יונחו בפני ועדת הכספים ומליאת הכנסת.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-17 61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-16 48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-16 47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-16 30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-16 44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-16 28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

קיצור הליכי החקיקה נדרש, על פי הנטען, כדי להספיק ולחוקק את החוק המתקן במהלך שנת 2012. בחוות דעתה של עו"ד קינן, מיום 10/10/2012 שהוגשה על מנת לתמוך בהצעת החלטה של הממשלה וועדת השרים לענייני חקיקה, הומלץ לקבל החלטה התומכת בהצעת החוק לתיקון חוק העידוד. כן הוצע לכלול בהחלטה את הדברים הבאים:

[...] 2. להסמיך את ועדת השרים לענייני חקיקה ואכיפת החוק לדון על דעת הממשלה בשיטת החוק, ולהנחות את שר האוצר להניח את הצעת החוק בהקדם על שולחן הכנסת.

3. לפנות לוועדת הכנסת בבקשה כי תחליט על פטור מחובת הנחת טיוטת החוק לפני הדיון בקריאה הראשונה והשנייה לפי סעיף 81(ג) ו-88(ב) לתקנון הכנסת.

בחוות הדעת הוסבר כי לאחר בדיקה הוברר כי אין גופים שעלולים להיפגע מהחלטת החוק ועל-כן ניתן לקצר את תקופת החקיקה ולהביא את ההצעה לדיון בדחיפות.

102. בפועל נערכה הצבעה בקריאה הראשונה ביום 5/11/2012, במהלך פגרת הכנסת ולאחר שהוחלט על פיזור. ביום 13/5/2013 הוטל על ההצעה דין הרציפות, והדיון הועבר לוועדת הכספים שדנה בהצעה ביום 24/6/2013 (מע/4). ההצבעה על ההצעה נערכה ביום 1/7/2013.

103. משמעות הדברים היא כי אין כל רלבנטיות לטענתה כי הניסיון לקצר את הליכי החקיקה היה פגום. בסופו של יום, ולמרות ההמלצה לקצר את הליכי החקיקה, אלו ארכו חודשים ארוכים וחלף זמן רב בין הגשת ההצעה, הקריאה הראשונה ועד אישור ההצעה בקריאה השנייה והשלישית. ככל שנפל פגם בדרישה לקיצור הליכים, הרי שזה נרפא בעקבות הדחיות בדיוני הכנסת ובוועדת הכספים.

104. הפגם העיקרי לו טוענות המערערות הוא העדרם של נתונים עובדתיים רלבנטיים בעת חקיקת החוק ואישור התחולה הרטרואקטיבית. המערערות מפנות לחוות דעתה של עו"ד שגית אפיק, היועצת המשפטית של ועדת הכספים מיום 20/6/2013 (שצורפה לתשובת המשיב לערעורים). בין היתר ציינה כי אין נתון מדויק כמה תושבים יש בשוק המקומי (ישראל, יהודה ושומרון וחבל עזה); העדר נתונים לגבי חברות שהיו זכאיות לטעון להטבות למפעל בר תחרות בשנת 2012, כלומר חברות שלפחות רבע מהמכירות שלהן היו לשוק המקומי; העדר נתונים לגבי חברות מייצאות שעלולות היו להיפגע או שיפגעו בעתיד. כן ציינה כי אם אין ודאות שהשוק המקומי עבר את מבחן הגודל, לא ברור מדוע לקבוע



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

תחולה רטרואקטיבית. לבסוף הקשתה וביקשה שהוועדה תברר את ההצדקה להותרת מבחן גודל השוק כמבחן לקבלת ההטבות, שכן אם התכלית היא לעודד את הייצוא דווקא, יש להתייחס לכך מפורשות ולהבהיר את המשמעות לגבי הסכמי הסחר של מדינת ישראל.

105. גם בדיוני ועדת הכספים בישיבה מיום 24/6/2013 הועלתה הטענה כי חסרים לועדה נתונים רלבנטיים. כך למשל אומר ח"כ משה גפני:

חשבתי אז ואני חושב גם עכשיו שזה לא רציני הדבר הזה. אנחנו יושבים פה בוועדה מכובדת וגם למליאת הכנסת אין שום נתון שאומר כמה תושבים יש פה.

106. על שאלה זו משיב מנהל רשות המסים, משה אשר, ומבהיר כי יש קושי לקבוע את הנתונים המדויקים "לפי הנתונים שיש לנו לסוף 2011, בישראל פלוס הרשות הפלסטינאית יש 11,997,000 תושבים. זה אומר שב-2012, בקצב הגידול הטבעי של ישראל, כבר נמצאים ב-2012 מעל הרף של 12 מיליון תושבים. זה הנתון שיש לנו. אנחנו 11,997,092 תושבים".

107. מנהל רשות המיסים הבהיר באותו דיון כי אם יותנו הטבות המס לנישומים המוכרים לשוק המקומי המשמעותי הכספית תהא גדולה. לדבריו "לפי בדיקה שערכנו – אם תרצו לקבל נתונים אז רן יעקב, סמנכ"ל הרשות ייתן את הפרטים והמתודולוגיה. ההערכה שלנו היא אבדן הכנסות של 1.5-1 מיליארד שקלים לשנה".

גם סגן הממונה על התקציבים הבהיר כי העלות התקציבית היא מעל מיליארד שקלים באופן מידוי. לדבריו אם לא תתקבל הוראת התחולה יהיה צורך לתת מענה להוצאה הגדולה הצפויה ולהעדר ההכנסות ממיסוי.

108. המקורות לנתונים בדבר ההיקף הכספי והמשמעות הכלכלית של הוראת התחולה, לא הוצגו בפני ועדת הכספים אלא הוצגו רק הנתונים על ידי נציגי רשות המיסים. ועדת הכספים, אף שהייתה מודעת להעדרם של נתונים מדויקים, הסתפקה באמירות אלו ולא דרשה נתונים נוספים, ובסופו של יום החליטה לאשר את ההצעה ללא כל הסתייגות לעניין מועד התחולה.

109. גם בדיונים במליאת הכנסת חזר ח"כ משה גפני על הטענה כי חסרים נתונים מדויקים לעניין מספר התושבים. למרות זאת לא הסתייג מהוראת התחולה הרטרואקטיבית (אלא ביקש לסייג לגבי



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

אזורי פיתוח מסוימים), ובסופו של יום, אף שחברי הכנסת היו מודעים להעדרם של הנתונים, אושרה ההצעה.

110. החובה המוטלת על כל רשות לאסוף נתונים רלבנטיים ולבסס החלטה על תשתית עובדתית מלאה בטרם קבלת החלטה אינה שנויה במחלוקת (ראו ע"א 6704/13 ועד מקומי תנודות נ. תוסף קומפאונדס בע"מ (8/7/2015); ד. ברק ארז משפט מינהלי כרך א' 439 (2010); י' זמיר הני"ל, בספרו הסמכות המינהלית, כרך ב', עמ' 1119 ואילך). עם זאת, אין די בטענה כי בפני המחוקק לא עמדה תשתית עובדתית מלאה כדי להביא לבטלות החוק.

111. בשורה של פסקי דין בחן בית המשפט את היקף התערבותו של בית המשפט בהליך החקיקה (ראו סקירה בבג"צ 10042/16 קוונטינסקי נ. כנסת ישראל (6/8/2017)). ההלכה שנקבעה בפסיקה היא כי על בית המשפט לבחון בכל מקרה לגופו אם נפל בהליכי החקיקה "פגם היורד לשורש ההליך" אשר יצדיק התערבות שיפוטית, ורק פגם שיש בו פגיעה קשה וניכרת בעקרונות היסוד של הליך החקיקה במשטרנו הפרלמנטרי והחוקתי יצדיק התערבות שיפוטית בהליך החקיקה (בג"צ 4885/03 ארגון מגדלי העופות בישראל אגודה חקלאית שיתופית בע"מ נ. ממשלת ישראל, פ"ד נט(2), 14, 42 (2004); ראו גם בג"צ 2442/11 שטנגר נ' יו"ר הכנסת (26/6/2013); בג"צ 8612/15 התנועה למען איכות השלטון בישראל נ' הכנסת (17/8/2016)).

בבג"צ 10042/16 הני"ל מבהיר השופט סולברג כי המבחנים לביקורת שיפוטית על הליך החקיקה צריכים להבטיח את אפשרותם של חברי הכנסת לגבש דעה על הצעת החוק. לדבריו (פסקה 59):

גיבוש עמדה איננו אקט "פסיבי" גרידא, אלא דורש מהלך מחשבתי מסוים, עיבוד עצמאי של המידע הנמסר לחברי הכנסת, וקבלת החלטה מושכלת בעד או נגד הצעת החוק.

112. הדרישה כי בפני חברי הכנסת תעמוד תשתית עובדתית ראויה נועדה להבטיח כי יוכלו לגבש עמדה ראויה ומבוססת. ברי כי הצגת תשתית עובדתית מטעה לחברי הכנסת עשויה להיחשב כ"פגם היורד לשורש ההליך" המצדיק את פסילת החקיקה. עם זאת, ספק בעיניי אם הצגת תשתית חסרה לחברי הכנסת מספקת להביא לבטלות החלטה. ודוקו, לעיתים, אך לא תמיד, החוסר בתשתית כמוהו כהטעיה ואז גם חוסר זה יצדיק התערבות.





## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

עם זאת, בית המשפט המפעיל כלי ביקורת על הליך החקיקה לא ישים את עצמו במקומם של חברי הכנסת ויברר מהו המידע המדויק אותו היה מבקש לקבל בטרם מתן החלטה. די בכך שבפני חברי הכנסת עמדה תשתית עובדתית המאפשרת קבלת החלטה סבירה. יתרה מזו, כאשר חברי הכנסת מודעים לחסר בתשתית העובדתית ואינם מבקשים לקבל נתונים נוספים, כאשר הם מסתפקים בהצגת עמדה של גורמי מקצוע, מבלי לבקש את המקור לעמדה זו וכדומה, אין לומר שהחלטתם נגועה בפגם היורד לשורש ההליך. על בית המשפט להימנע מקביעת אמות מידה רחבות מדי לביקורת על הליך החקיקה וכבר נאמר כי תפקיד בית המשפט אינו להבטיח הליך חקיקה אופטימאלי (בג"צ 4885/03 הנ"ל עמ' 54). "תפקידה של הביקורת השיפוטית על הליך החקיקה הינו להגן מפני פגיעה קשה וניכרת בעקרונות היסוד של הליך החקיקה במשטרנו הפרלמנטרי והחוקתי" (שם) (ראו גם בג"צ 4947/03 הנ"ל;).

113. כפי שראינו בפני חברי הכנסת הוצגה הצעת החוק, הוגשה חוות דעתה של עו"ד שגית אופק שהעלתה תהיות והפנתה אצבע לקשיים המתעוררים בהצעה, נערך דיון בוועדת הכספים שבו השתתפו נציגי רשות המיסים ומשרד האוצר וכן נשמעו עמדות של נציגי התאחדות התעשיינים, נציגים של לשכת עורכי הדין ואפילו נכחו בדין באי כוח הצדדים בהליך הנוכחי. חברי הכנסת ביקשו נתונים, קיבלו תשובות (שאולי אינן מספקות) והסתפקו בתשובות שקיבלו ובנתונים שנמסרו להם בעל-פה. הדברים לא הוסתרו מחברי הכנסת בעת הדיון במליאה, וגם במליאה הועלתה טענת החסר בנתונים ביחס למספר התושבים. לחברי הכנסת הייתה הזדמנות לבקש נתונים נוספים, אם סברו כי הם חסרים, הייתה אפשרות לאסוף נתונים בעצמם או באמצעות מחלקות המחקר בכנסת ולברר את העובדות לאשורן. ודוקו, הצעת החוק הוגשה כבר באוקטובר 2012 ועד מועד ההצבעה חלפו כ-7 חודשים. גם ממועד החלת דין הרציפות (13/5/2013) ועד מועד הדיון חלף זמן די והותר שאפשר לחברי הכנסת לדרוש כל נתון שרצו.

114. על כן, ואף אם ניתן היה לשפר את הליך החקיקה ולהמציא לחברי הכנסת נתונים נוספים ולהציג בפניהם תשתית עובדתית רחבה יותר, אין בפגמים הנטענים די על מנת להצדיק התערבות שיפוטית בהחלטת חברי הכנסת. הפגמים עליהם הצביעו המערערות, אינם נופלים לכדי פגמים היורדים לשורש ההליך, עד כי יהיה מקום לבטל את החלטתם.

### חוקיות הוראת התחולה לאור חוקי היסוד

115. המערערות מוסיפות וטוענות כי הוראת התחולה הרטרואקטיבית פוגעת בזכויות קניין שלהן. חבות המס שלהם גובשה עם הפקת ההכנסה, ולכל המאוחר בתום שנת המס. בהתאם הן חבות רק



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

בשיעורי המס המופחתים על פי חוק העידוד. על-כן הטלת חבות מס נוספת, מהווה הטלת מס למפרע הפוגע בזכות הקניין שלהן.

116. המערערות מפנות לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו המורה בסעיף 3 כי "אין פוגעים בקניינו של אדם". עוד טוענות הן כי הוראת התחולה הפוגעת בקניינם אינה עומדת בפסיקת ההגבלה הקבועה בסעיף 8 המורה כי "אין פוגעים בזכויות שלפי חוק יסוד זה אלא בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, שנועד לתכלית ראויה, ובמידה שאינה עולה על הנדרש, או לפי חוק כאמור מכוח הסמכה מפורשת בו".

המערערות מדגישות כי חלק הגישו דו"חות מס ונסמכו על המצב המשפטי שקדם לחקיקת תיקון מס' 70, כלומר הסתמכו על קבלת הטבת המס על פי חוק העידוד. הוראת התחולה הרטרואקטיבית פוגעת בהסתמכותן זו.

117. כמפורט להלן, דין טענותיהן של המערערות בעניין זה להידחות. דומני כי אין צורך להרחיב בשאלה האם הטלת מס למפרע פוגעת בזכות הקניין אם לאו, ולכן אניח כי אכן כך הדבר.

עיקר הדיון יתמקד על כן בשאלה האם התחולה הרטרואקטיבית עומדת בפסקת ההגבלה, דהיינו האם היא נועדה לתכלית ראויה, בחוק ההולם את ערכיה של מדינת ישראל, והאם הפגיעה מידתית.

118. המשיב חוזר וטוען כי תכלית החוק הייתה אך ורק להבהיר את שהיה ברור לכל, הטבות המס למפעל בר תחרות יינתנו רק למפעל המייצא את מוצריו. בהצעת החוק נאמר:

לעניין זה יצוין, כי בעת חקיקת החוק ובמהלך השנים שלאחריה היה ברור שמדינת ישראל אינה נכנסת בגדר שוק המונה 12 מיליון תושבים לפחות, דבר שעלה בקנה אחד עם תכלית החוק שלפיה ממילא אין מקום ליתן הטבות למי שמלוא הכנסתו היא ממכירות לשוק המקומי בלבד. כעת, עקב הגידול באוכלוסייה, מספר התושבים הכולל במדינת ישראל וברשות הפלסטינית, אשר יש הטוענים כי הן מהוות שוק אחד לצורך החוק, מתקרב ל-12 מיליון. כדי להתאים את הוראות החוק לגידול האוכלוסייה בעולם, ולשמור את המצב הקיים שלפיו מכירות לישראל בלבד אינן מזכות בהטבה לפי החוק, מוצע לתקן את סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק ולהגדיל את מספר



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

התושבים המינימלי שייחשב לשוק מהותי לעניין הסעיף האמור, מ-12 מיליון ל-14 מיליון.

אזכיר, כי גם עו"ד אבי ליכט, בדבריו בוועדת הכספים חזר ואמר: "אני אסביר שכל החוק הזה נועד, בסופו של דבר, לעודד מפעלים שמייצאים, אבל לא כדי להגיד את זה ברחל בתך הקטנה בגלל הבעיות בהסכמים הבינלאומיים". גם בדיוני הכנסת חוזר על כך חבר הכנסת נ. סלומינסקי – יו"ר ועדת הכספים, ומדגיש כי תכלית התיקון היא להבהיר כי ההטבות יינתנו רק לייצוא ולא למכירות לשוק המקומי.

118. עמדה זו של המשיב קשה לקבל. ראשית, התיקון לא נועד רק להבהיר מצב קיים. ראינו לעיל כי תנאי הייצוא לא נכלל בסעיף 18 לחוק העידוד ולא בכדי. המחוקק נמנע מלהתנות את ההטבות בייצוא המוצרים מחשש שמא הוספת תנאי הייצוא תפגע בהסכמי הסחר של ישראל. המשיב עצמו קבע בחוזר 2/2006 כי "שוק מסוים" יכול לכלול גם את השוק המקומי. על-כן ברי כי התיקון נועד לשנות את הדין הקיים ולא להבהירו - לשנות את מבחן גודל השוק המקנה זכות להטבות.

שנית, ראינו כי המחוקק נמנע מהצבת תנאי הייצוא כמבחן לקבלת הטבות המס וביסס את קבלת ההטבות על מבחן אחר. הגב' פרידה ישראלי הבהירה כי גודל השוק המסוים מעיד על איתנות כלכלית של המפעל וכי דרישת הייצוא נועדה לעיגון דרישת האיתנות הכלכלית ולא על מנת לעמוד בתנאי עצמאי (ראו עדותה עמ' 52). משמע, לשינוי גודל השוק צריך למצוא צידוק בגדר התכלית האמורה של החוק. אין שום הסבר מדוע שינוי גודל השוק רלבנטי לתכלית האמורה.

שלישית, הכרה בטענת המשיב ולפיה תכלית התיקון היא להוסיף את מבחן הייצוא אינה יכולה להיחשב כתכלית ראויה, ללא הסבר כיצד תכלית זו מתיישבת עם המגבלות הנובעות מהסכמי הסחר של מדינת ישראל. הטענה כי הוספת תנאי הייצוא בגדרה של הוראת התחולה למפרע, נועדה לתכלית ראויה וכי היא הולמת את ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, משולה לטענה כי הסתרת התכלית האמיתית של דבר החקיקה היא תכלית ראויה. ברי שלא כך הדבר. ככל שהמחוקק מבקש להוסיף את תנאי הייצוא, עליו לציין זאת מפורשות ולא להסתיר את התכלית מפני ידידותיה של ישראל שחתמו עמה על הסכמי סחר. ערכיה של מדינת ישראל כמדינה יהודית ודמוקרטית, אינם כוללים הסתרה של התכלית והצגתה באופן אחר ומטעה.



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
 ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
 ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
 ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

119. אם אכן זוהי התכלית היחידה המצדיקה את קביעת הוראת התחולה הרטרואקטיבית, ראוי היה לקבל את הערעורים ולהורות כי הוראת תחולה בטלה. עם זאת, ראוי לבחון את השאלה גם ברמת הפשטה רחבה יותר ולהתייחס לתכלית חוק העידוד כולו.

חוק העידוד נועד לתמרץ מגזרים מסוימים בלבד ולהעניק להם הטבות. הוא לא נועד לחול על כלל הנישומים ואפילו לא על כלל הנישומים להם מפעלים תעשייתיים. חוק העידוד לא נועד לשנות את שיעורי המס לכלל או למרבית הנישומים.

120. אם לא יוחל תיקון 70 לחוק העידוד באופן רטרואקטיבי, תינתנה הטבות המס באופן נרחב ביותר למרבית מפעלי התעשייה בישראל. על פי סעיף 51טו ו-51יח לחוק העידוד, יינתנו הטבות מס לחברה מועדפת. חברה מועדפת מוגדרת בסעיף 51א באופן רחב יותר:

חברה שהתאגדה בישראל, שאינה חברה בבעלות ממשלתית מלאה, וכן שותפות הרשומה לפי פקודת השותפויות ששותפות בה רק חברות שהתאגדו בישראל, שלא חלות עליהן הוראות סעיפים 64א ו-64א1 לפקודה או שאינן מחילות את הוראות הסעיפים האמורים על עצמן, לפי העניין, שאינה שותפות שכל החברות ששותפות בה הן חברות בבעלות ממשלתית מלאה, ומתקיימים בחברה או בשותפות, לפי העניין, כל אלה:

- (1) היא בעלת מפעל מועדף;
- (2) השליטה על עסקיה וניהולם מופעלים בישראל;
- (3) סעיפים 64א ו-64א1 לפקודה אינם חלים עליה והיא אינה קיבוץ כהגדרתו בסעיף 54 לפקודה;
- (4) היא מנהלת בשנת המס פנקסים קבילים ומגישה דוחות, לפי חוק זה ולפי הוראות הפקודה;
- (5) היא ובעל תפקיד בה כהגדרתו בסעיף 119א(ד) לפקודה לא הורשעו בעשר השנים שקדמו לשנת המס שלגביה מתבקשות ההטבות, בעבירה כמפורט להלן:
  - (א) עבירה לפי סעיפים 216, 216א, 216ב, 216ג, 217 עד 220 ו-224 לפקודה;
  - (ב) עבירה לפי סעיפים 117, 117א עד 120 לחוק מס ערך מוסף;
  - (ג) עבירה לפי סעיפים 98, 98א ו-99 לחוק מיסוי מקרקעין.

חברה מועדפת תהנה מההטבות אם היא בעלת מפעל מועדף שהוא "מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי [...]". צירוף הוראות אלו עם הגדרת מפעל בר תחרות, לפני תיקונו, יביא לכך שכל מפעל תעשייתי, העומד בתנאי סעיף 51 הנ"ל, עשוי ליהנות מהטבת המס, אם לפחות רבע מכירותיו הן לשוק המקומי, או רבע ממכירותיו לשוק מסוים המונה לפחות 12 מיליון תושבים. למעשה רק מפעלים



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

המוכרים את מרבית המוצרים לשוק מסוים שגודלו נופל מ-12 מיליון, או שמוכרים למספר שווקים שבאף אחד מהם לא מתקיים מבחן ההיקף של רבע מהמכירות, לא ייהנו מההטבה.

121. נציגי רשות המיסים הבהירו כי הותרת ההגדרה בשנת 2012 ללא שינוי מבחן גודל השוק, תביא לאבדן הכנסות בסך העולה על מיליארד ש"ח, בלי שיש לכך כיסוי תקציבי אחר. אבדן הכנסות זה יהיה פועל יוצא של שינוי שיעורי המס לחלק ניכר מהחברות בישראל.

122. על כן, תיקון החוק והוראת התחולה נועדו להבטיח כי הטבת המס תינתן רק למגזר מצומצם ולא לכלל המפעלים. ללא החלה רטרואקטיבית, תיקון מס' 70 לחוק היה מביא למעשה לתיקון פקודת מס הכנסה ולשינוי גורף של שיעורי המס לקבוצה גדולה של נישומים. עמד על כך גם עו"ד אבי ליכט בדיוני ועדת הכספים כשאמר: "בעצם, בהנחה שלא תתקבל החקיקה, אנחנו מחליטים במחדל לשנות את שיעורי המס על חלק גדול מהחברות במשק [...] ברגע שאנחנו אומרים שהשוק המקורי (צ.ל. - המקומי - ר' ס') נכנס, זה אומר שבמחדל, כל החברות שמייצרות לשוק המקומי, באופן אוטומטי משלמים שיעורים משמעותיים של מס חברות, בלי שמישהו עשה או אמר שזאת החלטת המדיניות של ממשלת ישראל ואח"כ של הכנסת".

משמע, הותרת ההוראה כלשונה לפני התיקון היא שמהווה שינוי משמעותי של שיעור המס לשנת 2012.

123. על כן, סבורני שהוראת התחולה שנועדה למנוע למעשה את שינוי שיעורי המס למרבית החברות במשק, שינוי ללא כוונה, ללא הכנה, ללא מדיניות, וללא פתרון תקציבי, היא תכלית ראויה, ההולמת את ערכיה של מדינת ישראל.

124. גם בכך לא די שכן טוענות המערערות כי מדובר בפגיעה שאינה מידתית. המערערות וכן חברות נוספות פעלו מתוך הסתמכות על החוק לפי תיקונו ומתוך הנחה שיוכלו לקבל הטבות מס בשנת 2012.

גם טענה זו אינה יכול לקבל. המערערות ושאר הנישומים במצבם, לא נהנו מעולם מהטבות המס למפעל בר תחרות. לא מדובר בשלילת הטבות מס ממי שכבר קיבלו הטבות בעבר וקמה להם ציפייה כי הטבות המס יימשכו; מה גם שממילא הלכה היא כי לאף נישום אין זכות להמשיך ולקבל הטבות מס שניתנו לו (ראו למשל: בג"צ 3644/06 הנ"ל). זאת ועוד, על כוונת התיקון ידעו המערערות



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנלכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

ובאי כוחן כבר בשנת 2012, כלומר בטרם הגישו את דו"חות המס שבהם כללו את שיעורי המס המופחתים. המערערות ידעו כי הנתונים הדמוגרפים שנויים במחלוקת וכי יש קושי להעריך את מספר התושבים בשטחי הרשות הפלסטינית, וכי יש מחלוקות כיצד נספרים התושבים. על כן לא יכלו להניח כי טענתן בדבר גודל השוק תתקבל. ראינו כי רק בשנת 2012 עבר גודל השוק המקומי את הגודל המזערי הדרוש להגדרת מפעל בר תחרות.

זאת ועוד, לא סביר להניח כי מי מהמערערות סמכו על גידול האוכלוסייה ותכננו את צעדיהן על בסיס ההנחה שבשנת 2012 ייהנו מהטבות המס לפי חוק העידוד. כל עוד לא נקבע מפורשות שגודל השוק הגיע לגודל המזערי, לא עמדה לאף חברה האפשרות לצפות כי יזכו בהטבת המס.

125. גם אם בוחנים את דרישת המידתיות על פי שלושת המבחנים; מבחן ההתאמה, מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה ומבחן המדיניות במובן הצר, מתחייבת המסקנה כי הוראת התחולה הרטרואקטיבית עומדת במבחן המידתיות. אין ספק שהוראה זו מתאימה לתכלית של צמצום ההטבות למגזרים מוגדרים. אין טענה כי ניתן היה לנקוט באמצעי חלופי, ואין ספק כי התועלת החברתית בהחלה הרטרואקטיבית של תיקון מס' 70, ומניעת שינוי למעשה של שיעורי מס למרבית חברות התעשייה בישראל, עולה על הפגיעה בחברות אשר לא ידעו ולא יכלו לכלכל צעדיהן מראש על הנחת העמידה בגודל השוק.

### הערה לפני סיום

126. כפי שפורט בהרחבה לעיל, הוראת סעיף ההטבה ולפיה ההטבות למפעל בר תחרות יינתנו על פי עמידה במבחן גודל השוק, מעלה קשיים רבים. ככל שהכוונה היא להעניק הטבות ליצואנים, הדבר צריך להיעשות באופן מפורש, תוך עמידה במגבלות הנובעות מהסכמי הסחר של מדינת ישראל. הצבת מבחן גודל השוק, רק על מנת לטשטש ולעמעם את הכוונה האמיתית של המחוקק, אינה ראויה ואינה מתיישבת עם התנהלות הוגנת של המדינה. אם ימצא המחוקק כי הסכמי הסחר מונעים מתן הטבות מס לייצוא בלבד, עליו לשקול את צעדיו, האם להמשיך במתן הטבות תוך שינוי הסכמי הסחר, לוותר על הטבות המס, או לתת הטבות שונות שאין סותרות את ההסכמים.

127. הותרת הסעיף במתכונתו הקיימת עלולה לעורר קשיים גם בעתיד, החל מקשיים ביישום ההוראה בהיעדר מבחן ברור למדידת גודל שוק, ודרך הסטת פעילות כלכלית לפי מבחני גודל שוק המכירות במקום על פי מבחנים רציונליים המתיישבים עם תכלית מתן ההטבות. ההדרה הקיימת



## בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 17-01-61629 טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ נ' פקיד שומה אשקלון  
ע"מ 16-12-48698 מדי ורד בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-48026 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-12-47800 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-12-30996 דלידג בע"מ נ' פקיד שומה חיפה  
ע"מ 16-10-44423 סובחי נח'לה ובניו בע"מ נ' פקיד שומה נצרת  
ע"מ 16-01-28534 זנכל בעמ נ' פקיד שומה חיפה

עלולה להביא להסטת התמריצים ליצואנים בהתאם למבחן שאינו ענייני ואינו רלבנטי מחד גיסא ולפגיעה ביצואנים שאותם מעוניין המחוקק לעודד רק בשל גודל שוק המכירות, מאידך גיסא.

יש לקוות כי המחוקק יבחן מחדש את הגדרת "מפעל בר-תחרות", ישקול מחדש את אמות המידה הראויות למתן הטבות, ויתקן את החוק באופן שלשונו תתאים לרצונו האמיתי של המחוקק.

### סוף דבר

128. בשים לב לכל האמור, אני דוחה את כל הערעורים.

עם זאת, בשים לב לכשלים שבעמדת המשיב ולטיב הטענות שהתבררו, איני מוצא מקום לחייב את המערערות בהוצאות ההליך.

ניתן היום, י"ב אדר ב' תשע"ט, 19 מרץ 2019, בהעדר הצדדים.

רון סוקול, סגן נשיא