



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

בפני כבוד השופטת אורית וינשטיין

זינגר מכשור ובקרה בע"מ, ח.פ. 510704828
ע"י ב"כ עוה"ד דורון לוי ואח'

המערערת:

נגד

המשיב: פקיד שומה חיפה
ע"י ב"כ עוה"ד רונית ליפשיץ מפרקליטות מחוז חיפה (אזרחי)

פסק דין

1 פתח דבר:

2 המערערת, חברת זינגר מכשור ובקרה בע"מ (להלן – המערערת), הגישה ערעור על שומות בצווים
3 שהוצאו לה על ידי המשיב, פקיד שומה חיפה (להלן – המשיב), לפיהן קבע המשיב כי הכנסות
4 המערערת בשנים 2014-2015, בסך 17,275,000 ₪ ו-17,298,240 ₪ בהתאמה, מהוות הכנסות
5 החייבות במס על-פי סעיף 126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן – הפקודה).

6 לגישת המשיב, המערערת איננה עומדת בתנאים הנדרשים על מנת שתיחשב כ"מפעל מועדף",
7 כהגדרתו בסעיף 51 לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן – חוק העידוד), וכן איננה
8 מקיימת את התנאים לקביעתה כ"מפעל בר תחרות" הקבועים בסעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד
9 ובתקנות לעידוד השקעות הון (תנאים בהתקיימם יראו במפעל המוכר רכיב למפעל אחר, מפעל זכאי
10 להטבה), התשס"ז-2007 (להלן – תקנות יצוא עקיף). המשיב קבע בפרט כי המערערת איננה מקיימת
11 את תנאי גובה המחזור הנדרש בתקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף, שכן הכנסתה בשנות המס
12 שבערער נמוכה מ-20 מיליון ₪.

13 המערערת אינה חולקת על סכומי ההכנסות, אולם גורסת כי התנאים הקבועים בתקנה 2(א)(3)
14 לתקנות יצוא עקיף הותקנו תוך חריגה של מחוקק המשנה מסמכותו. על כן, המערערת טוענת כי
15 יש להורות על ביטול תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף, וכפועל יוצא מכך לקבל את שומתה העצמית
16 ולחייב את הכנסותיה בשנות המס שבערער בשיעור מס מופחת על-פי חוק העידוד.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 נוכח העובדה כי המחלוקת בין הצדדים היא מחלוקת משפטית, הוגשה על ידם רשימת עובדות
2 מוסכמות ופולגתאות משפטיות. בהתאם לכך, הוגשו סיכומי הצדדים בכתב.

3 העובדות המוסכמות:

4 1. המערערת היא חברה פרטית, תושבת ישראל, אשר הוקמה בשנת 1975. מקום מושבה של
5 המערערת הוא בפארק התעשייה של עיריית טירת הכרמל, אזור אשר הוגדר בחוק העידוד
6 כאזור שאינו אזור פיתוח א' ("אזור אחר").

7 2. המערערת עוסקת בפיתוח, עיצוב וייצור של מערכות ומכשירים תעשייתיים, רפואיים
8 וביטחוניים. מוצרי המערערת נמכרים לתעשיות שונות, ובכללן התעשייה הצבאית, חברות
9 הזנק, תעשיות רפואיות ועוד.

10 3. רוב מכירותיה של המערערת (90%) מבוצעות בישראל. עם זאת, חלק מלקוחות המערערת
11 עומדים בהגדרת "מפעל תעשייתי אחר", כהגדרתו בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד. מכירות
12 המערערת ללקוחות אלו עומדות בהגדרה הקבועה בסעיף הנ"ל של מכירת מוצר, שהוא
13 רכיב במוצר אחר למפעל האחר (להלן - יצוא עקיף).

14 אין מחלוקת כי המערערת אינה מייצאת את תוצרתה באופן ישיר (יצואן ישיר).

15 4. בשנות המס 2014 ו-2015 מחזור המערערת היה 17,275,000 ₪ ו-17,298,240 ₪, בהתאמה.

16 5. בניגוד לשומות בשנות המס שבערעור, בשנת המס 2013 מחזור המערערת היה גבוה יותר
17 מ-20 מיליון ₪ ומשום כך קיבלה את ההטבות בהתאם להוראות חוק העידוד.

18 המחלוקת המשפטית:

19 6. הזכאות להטבות מס מכוח חוק העידוד ניתנת ל"חברה מועדפת", שהיא בעלת "מפעל
20 מועדף" – קרי: מפעל תעשייתי העומד בתנאי מפעל בר תחרות הקבוע בסעיף 18א' לחוק
21 העידוד. התנאי הוא – יצוא בהיקף שלא יפחת מ-25% ממכירות המפעל.

22 עם זאת, בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד ניתנה על ידי המחוקק סמכות לשר האוצר ושר
23 הכלכלה לקבוע תנאים מסוימים, אשר בהתקיימם ניתן לראות במפעל המייצר מוצר שהוא
24 רכיב במוצר אחר אשר נמכר למפעל אחר - כמפעל בר תחרות.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 השרים הפעילו סמכותם והתקינו את התקנות, אשר במסגרתן נקבע תנאי סף לגבי מפעלים
2 הפועלים באזור שאינו אזור פיתוח א' לפיו נדרש כי סכום המכירות של המפעל לא יפחת
3 מ- 20 מיליון ₪ (על פי נוסח התקנה טרם תיקונה ביום 18.6.2017) (להלן – **תנאי המחזור**).
4 בשנות המס שבערעור היה מחזור המכירות של המערערת קטן מ- 20 מיליון ₪ ועל כן
5 המשיב קבע כי מפעלה של המערערת אינו עומד בתנאי מפעל בר תחרות.
6 עמדת המערערת היא כי תנאי המחזור נקבע בחריגה מהסמכות שניתנה לשרים.

7 המחלוקת בין הצדדים היא אפוא האם זכאית המערערת למס חברות בשיעור מופחת
8 הקבוע בחוק העידוד או האם חייבת היא במס חברות בשיעור המלא הקבוע בפקודה.

9 **תמצית טענות המערערת:**

10 7. הסמכות שניתנה למחוקק המשנה בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד הייתה לחלץ את הנוסחה
11 אשר תקבע את שיעור הייצוא. אולם, מחוקק המשנה לא הסתפק בכך והוסיף תנאים
12 מהותיים נוספים המאבחנים בין שיעורי הייצוא הנדרשים בהתאם לאזור הפיתוח שבו
13 ממוקם המפעל, וכן קבע רף מינימלי ("מבחן מכירות כמותי") להיקף הכספי של המכירות
14 לייצוא. דרישות אלו, שהוספו על-ידי מחוקק המשנה הן מהותיות והיה עליהן להיקבע
15 בחקיקה ראשית, "כהסדר ראשוני". כל שנדרש ממחוקק המשנה הוא ליצור "הסדרים
16 משניים" להגשמת דרישות חוק העידוד – הא ותו לא.

17 8. הסמכת השרים במסגרת סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד היא הסמכה טכנית ופרוצדורלית
18 בלבד, שאינה מתירה קביעת תנאים מהותיים. זאת, ניתן ללמוד, בין היתר, מכך שהתקנות
19 אינן כפופות לאישור המחוקק או לוועדות הכנסת. ככלל, כאשר מבקש המחוקק להרחיב
20 את הסמכות הנתונה למחוקק המשנה, הוא מכפיף את הצווים או התקנות לפיקוח
21 פרלמנטרי – ועל כן, בהיעדר הכפפה כאמור, יש ללמוד כי ההסמכה היא טכנית בעיקרה.

22 בעניין זה מפנה המערערת להנחיית היועץ המשפטי לממשלה מספר 2.3100 "חקיקה
23 משנה: נוהל והנחיות" מיום 09.11.03 (להלן – **הנחיית היועמ"ש**), לפיה על הממשלה
24 להכפיף חקיקת משנה לאישור ועדות הכנסת בשעה שאלו קובעות הסדרים ראשוניים, בעלי
25 חשיבות עקרונית או מעשית ניכרת.

26 9. הדיפרנציאציה שיצר מחוקק המשנה במסגרת תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף חותרת
27 תחת מטרתו של חוק העידוד למשוך הון לישראל ועידוד יוזמה כלכלית.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 כמו כן, היא יוצרת אפליה בין יצואנים ישירים ועקיפים, וכן בין היצואנים העקיפים ובין
2 עצמם, בהתאם למחזור המכירות.
- 3 10. לאור חריגת מחוקק המשנה מסמכותו, מצויים אנחנו בגדרה של בעיית ULTRA VIRES.
4 משכך, מבקשת המערערת כי בית המשפט ישתמש בדוקטרינת "הבטלות היחסית" ויבטל
5 את תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף.
- 6 11. באשר לטענת המשיב בדבר השתק שיפוטי, טוענת המערערת כי לא הייתה לה זכות דיונית
7 לפנות בעניין תקנות יצוא עקיף עד למועד זה, שכן בשנת 2013, לא עמדה היא בגדרי סעיף
8 153 לפקודה ולא הייתה נתונה לה הזכות לפנות לבית המשפט בערעור מס. כמו כן,
9 למערערת לא הייתה זכות העמידה בפני בג"ץ, משום שלגישתה מדובר בסמכות דיונית
10 ומהותית שמסורה לבית המשפט הזה.
- 11 **תמצית עמדת המשיב:**
- 12 12. אין חולק כי המערערת איננה מקיימת את תנאי תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף. באופן
13 ספציפי, היא אינה עומדת בתנאי המחזור, היות שהכנסותיה בכל אחת משנות המס
14 שבערעור היו נמוכות מ-20 מיליון ₪. על כן, היא אינה זכאית להטבות מס מכוח חוק
15 העידוד.
- 16 13. יש לדחות מכל וכל את טענות המערערת בדבר חריגת מחוקק המשנה מסמכותו. התקנות
17 סבירות ועולות בקנה אחד עם פסק הדין בעניין ע"מ 54154-08-15 מעוף מתכות אל ברזליות
18 בע"מ נ' פקיד שומה חיפה (6.8.2017) (להלן – פס"ד מעוף) ועם פסקי הדין בתחום המנהלי.
- 19 14. יש לזכור, כי מטרת המחוקק בחקיקת סעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד, לא הייתה לייצר
20 הטבת מס ליצואן עקיף, אלא להקל על היצואן הישיר. על כן, האפליה לה טוענת המערערת
21 אינה אלא הבדלה עניינית. כמו כן, התנאים שהוכנסו במסגרת תקנות היצוא העקיף, לרבות
22 הדיפרנציאציה בין מיקום המפעל לגובה המחזור, עוברים כחוט השני בחוק העידוד
23 ובתקנות, ואינם מהווים חריג ביחס ליצואן העקיף.
- 24 15. תקיפת התקנות על-ידי המערערת לא נעשתה בדרך המלך, דהיינו – באמצעות עתירה
25 לבג"ץ. עסקינן אם כן, בתקיפה עקיפה, שבמסגרתה אומנם מוסמך בית המשפט להכריז
26 על חקיקה כבטלה מעיקרא, אולם הוא אינו רשאי להחליף את שיקול דעת מחוקק המשנה.
27 משכך, אין לקבל את בקשת המערערת מבית המשפט לחלק את התקנה, כך שייקבע כי
28 חלקה הראשון עומד במגבלת החוק המסמיך ובמבחן הסבירות, וחלקה השני אינו עומד
29 במגבלות החוק המסמיך.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

16. לגופו של עניין, עמדת המשיב היא כי אין בסיס לקריאתה המצומצמת של המערערת את הסמכות שניתנה לשרים. מדובר בסמכות כללית ורחבה, והתוספת בסיפת הסעיף, המתייחסת לאישור, לא נועדה לצמצם סמכות זו.
17. עוד מציין המשיב, כי עתירתה של המערערת לביטול התקנה – אין בה כדי לסייע לה, שהרי בהיעדר תקנות, תפקע יכולתה של המערערת ליהנות מההטבה כלל. כמו כן, אם לשיטתה של המערערת התקנות הותקנו בחוסר סמכות, אזי ממילא היא לא הייתה זכאית לקבלת ההטבה בשנת 2013, בעת שעמדה בתנאי המחזור. לאור העובדה שהמערערת נהנתה מהטבת מס זו, הרי שהיא מושתקת מלטעון טענות בדבר חריגה מסמכות ומסבירות כעת.

דיון והכרעה:

א. התשתית הנורמטיבית:

18. סעיף 1 לחוק העידוד המגדיר את תכליתו והוא קובע כדלקמן:

"מטרת חוק זה היא עידוד השקעות הון ויוזמה כלכלית, באופן שבו תינתן עדיפות לחדשנות ולפעילות באזורי פיתוח, לשם –

(1) פיתוח כושר הייצור של משק המדינה;

(2) שיפור יכולתו של המגזר העסקי להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים;

(3) יצירת תשתית למקומות עבודה חדשים ובני-קיימא."

מטרתו של חוק העידוד היא, אפוא, קידום הצמיחה הכלכלית במשק והגברת התחרותיות, במיוחד באזורי פיתוח, תוך עידוד השקעות הון – מבית ומחוץ. לצורך זה ניתן דגש רב לקידום תעשיות ידע טכנולוגיות ולהפיכתה של מדינת ישראל לשחקנית מרכזית בשוק הגלובלי. לשם הגשמת מטרה זו, מעניק חוק העידוד מענקים, פטורים והקלות מס שונות.

19. על מנת להגדיל את התוצר הלאומי הגולמי (תל"ג) של מדינת ישראל מקדם חוק העידוד את הייצוא על פני הייבוא. סעיף 18א לחוק העידוד, אשר עוסק באישורי תוכנית פיתוח למפעלים תעשייתיים (ייצוריים) מועדפים (ראו הגדרתם בסעיף 51 לחוק העידוד) נועד לקדם מטרה זו. על-פי סעיף 18א(ב) לחוק העידוד מינהלת הרשות להשקעות ולפיתוח התעשייה והכלכלה תאשר תוכנית כאמור אך ורק למפעל מועדף שהוא מפעל בר תחרות התורם לתל"ג.

20. על פי סעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד, על מנת להכיר במפעל תעשייתי מועדף כמפעל בר-תחרות עליו לקיים אחד מאלה: עיקר פעילותו היא בתחום הננוטכנולוגיה או הביוטכנולוגיה; הכנסתו בשנת המס בשוק מסוים אינה עולה על 75% מכלל הכנסותיו;



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 25% או יותר מכלל הכנסתו ממכירות המפעל הן מכירות בשוק מסוים המונה 14 מיליון
2 תושבים או יותר.
- 3 21. יובהר, כי מטרת סעיף 18א הייתה בראש ובראשונה להעניק הטבות למפעלים במטרה
4 לעודד את המשק הישראלי להשתלב בתחרות הגלובלית ולהגדיל את הייצוא לשוק הזר.
- 5 ראו החלטה מספר חכ/81 של ועדת שרים לענייני חברה וכלכלה (קבינט חברתי-כלכלי)
6 מיום 4.4.2004 אשר צורפה לפרוטוקול החלטות הממשלה וקבלה תוקף של החלטת
7 ממשלה ביום 29.4.2004, בפסקה ז:
- 8
9 זכאות למענקים או הטבות מס מכוח החוק, בגין הקמתו או הרחבתו של מפעל
10 או של חלק ממנו, תותנה בכך שהמפעל משווק את מוצריו לשוק המקומי
11 ולשווקים בין לאומיים, תורם לעצמאות הכלכלית של המשק הישראלי, ו
12 הכנסותיו במט"ח משיווק מוצריו לשווקים בינלאומיים אינו נמוך משיעור
13 של 25% מסך הכנסותיו ממכירת מוצריו;
14
- 15 וכן ראו דברי ההסבר לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה),
16 התשס"ה-2005, הצ"ח הממשלה 143, 354 (6.12.2004), בעמוד 412:
- 17
18 "בהתאם להחלטת ועדת השרים לענייני חברה וכלכלה מיום 4 באפריל 2004,
19 מוצע לתקן את החוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (בפרק זה – החוק),
20 במטרה לייעל את מתכונת הפעלתו... מטרת החוק בין השאר, היא לעודד את
21 המשק הישראלי להשתלב בתחרות הגלובלית ולהגדיל את הצמיחה."
- 22 22. מלבד מפעלים תעשייתיים בני-תחרות המייצאים תוצרתם באופן ישיר (יצואנים ישירים),
23 הכיר המחוקק גם בתרומתם של מפעלים אשר מוכרים מוצרים, המהווים רכיב במוצר
24 אחר שמיוצר על-ידי היצואן הישיר ומיוצא לחו"ל (הללו נקראים גם יצואנים עקיפים או
25 קבלני-משנה).
- 26 23. עם זאת, כאשר עסקינן בייצוא עקיף, נוצר קושי להעריך את אחוז המכירות הללו ואת
27 תרומתן כאמור לייצוא הסופי. לשם כך, קיימת הסמכה בסעיף 18א(ג)(2) לחוק העידוד לשר
28 האוצר ולשר התעשייה, המסחר והתעסוקה, לקבוע תנאים להכרה במפעלים אלו כזכאים
29 גם הם להטבות כלכליות.
- 30 כמו כן, ובשים לב לשרשרת הייצור ולקושי המוזכר לעיל, קבע המחוקק כי המפעל
31 התעשייתי האחר – דהיינו, היצואן הישיר – ימציא ליצואן העקיף אישור על כך שזה
32 האחרון מקיים את התנאים הקבועים בתקנות (לדוגמה, שיעור המכירות). פרטי האישור,
33 מועד המצאתו ואופן המצאתו הושארו לשיקול דעת השרים.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

24. מכוח הסמכה זו הותקנו תקנות יצוא עקיף העומדות לדין בערעור דנן, אשר קובעות את התנאים, אשר בהתקיימם - יוכר קבלן משנה כמפעל בר-תחרות לצורך קבלת הטבות המס. באופן ספציפי, קובעת תקנה 2 לתקנות יצוא עקיף את התנאים וזאת על בסיס שני קריטריונים: שיעור מכירות (תנאי המחזור) ומיקום המפעל.

במועדים הרלבנטיים לשנות המס שבערעור היה נוסח תקנה 2 לתקנות כדלקמן:

6 יראו מפעל כמפעל שמתקיימים בו התנאים כאמור בסעיף 18א(ג) (א")
7 (לחוק, אם נתקיים בו אחד אלה):

8 (1) אם הוא מפעל באזור פיתוח א', מכירותיו בשוק מסוים בשנת
9 המס, אינן עולות על 75 אחוזים מכלל הכנסתו ממכירות המפעל
10 באותה שנת מס או ש-25 אחוזים או יותר ממכירותיו בשנת
11 המס הן מכירות בשוק מסוים, המונה 12 מיליון תושבים
12 לפחות;

13 (2) אם הוא מפעל באזור פיתוח ב', מכירותיו בשוק מסוים בשנת
14 המס, אינן עולות על 50 אחוזים מכלל הכנסתו ממכירות המפעל
15 באותה שנת מס או ש-50 אחוזים או יותר ממכירותיו בשנת
16 המס הן מכירות בשוק מסוים, המונה 12 מיליון תושבים לפחות,
17 ובלבד שסכום המכירות שלו לא פחת מ-15 מיליון שקלים
18 חדשים;

19 (3) אם הוא מפעל באזור אחר, מכירותיו בשוק מסוים בשנת המס,
20 אינן עולות על 50 אחוזים מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה
21 שנת מס או ש-50 אחוזים או יותר ממכירותיו בשנת המס הן
22 מכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות, ובלבד
23 שסכום המכירות שלו לא פחת מ-20 מיליון שקלים חדשים;

24 (4) אם המפעל הוא בבעלות חברת מחקר ופיתוח באזור פיתוח ב' או
25 באזור אחר, שלא התקיימו לגביו פסקאות (2) או (3) ומכירותיו
26 בשוק מסוים בשנת המס, אינן עולות על 65 אחוזים מכלל
27 הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס או ש-35 אחוזים או
28 יותר ממכירותיו בשנת מס הן מכירות בשוק מסוים, המונה 12
29 מיליון תושבים לפחות, ובלבד שסכום המכירות שלו לא פחת מ-
30 20 מיליון שקלים חדשים;

31 והכל בתנאי שניתן אישור רואה חשבון של המפעל האחר בדבר שיעור
32 המכירות של המוצר הסופי בכל אחד מהשווקים שבהם הוא נמכר.

33 (ב) בבדיקת התקיימות התנאים המפורטים בתקנת משנה (א), יחולו
34 הוראות סעיף 18א(ד) לחוק, בשינויים המחויבים."

25. להשלמת התמונה יוער, כי תקנה 2 תוקנה ביום 18.6.17 כך שתנאי המחזור הופחת מ-20
36 מיליון ₪ ל-15 מיליון ₪ (ק"ת 7827, בעמוד 1230).

37

38



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **ב. מן הכלל אל הפרט:**
- 2 26. המערערת עותרת בערעור דנן לסעד של בטלות תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף, וזאת
- 3 מאחר ולטענתה זו הותקנה בחוסר סמכות.
- 4 המערערת סבורה כי ביטול תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף יפקיע, הלכה למעשה, את
- 5 השומות בצווים שהוציא המשיב, ובכך, שומתה העצמית, אשר בה הוצהר כי הכנסת
- 6 המערערת היא הכנסה "ממפעל מועדף בר-תחרות" - תתקבל.
- 7 27. ראשית, אציין כי לעמדתי, נוכח העובדה כי מרכז טיעונה של המערערת נשען על הטענה
- 8 בדבר בטלות תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף, כמו גם נוכח ההשפעה הרחבת של טיעון
- 9 זה - ראוי היה כי המערערת היתה מעלה טענותיה במסגרת הליך של 'תקיפה ישירה' בבג"ץ.
- 10 ראו: רע"א 2933/18 עיריית אור עקיבא נ' מקורות חברת מים בע"מ (1.8.2019), בפסקה
- 11 24; רע"פ 4398/99 עינת הראל נ' מדינת ישראל, נד(3) 637 (2000), בפסקה 11; דני"א
- 12 1099/13 מדינת ישראל נ' גארד סוילס גארד אבו פריח ז"ל ו-34 אח' (12.4.2015), פסקאות
- 13 9-7 לפסק דינו של הנשיא גרוניס, פסקה ד' לפסק דינו של השופט (כתוארו אז) רובינשטיין.
- 14 28. בפס"ד מעוף התייחס כב' השופט ר. סוקול לאפשרות לנקוט בהליך של 'תקיפה עקיפה'
- 15 במסגרת ערעור מס, כדי למלא חסר בתקנות או כדי לקבוע כי בהיעדר תקנות חדשות יש
- 16 להכיר בנישום (המערערת שם) כמפעל בר תחרות.
- 17 בית המשפט קבע בפסה"ד בעניין מעוף כי במסגרת ערעור מס אין מקום לאפשר מילוי חסר
- 18 בתקנות יצוא עקיף ואין מקום לקבוע הוראות במקום המחוקק. בנוסף, דן בית המשפט
- 19 בעניין מעוף באופן השימוש בהליך 'תקיפה עקיפה':
- 20 "בגדרו של ערעור על שומת מס רשאי הנישום לטעון לפגמים במעשה המנהלי,
- 21 בין לבטלות המעשה המנהלי ובין לנפסדות (ראו ד' ברק ארז הנ"ל, עמ' 173). עם
- 22 זאת, בדרך כלל הליך "תקיפה עקיפה" של המעשה המנהלי ישמש כצינה ולא
- 23 כחרב, דהיינו ישמש כהגנה מפני תוצאת המעשה המנהלי ולא כלי לשינוי
- 24 המעשה המנהלי (ראו רע"א 2063/16 הנ"ל, בפסקה 2 לפסק דינו של השופט
- 25 עמית, וכן בג"צ 3483/05 די.בי.אס. שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת
- 26 (9.9.2007); י' זמיר "הביקורת השיפוטית על החלטות מינהליות: מפרקטיקה
- 27 לתיאוריה" משפט ועסקים טו 225, 260-262 (2012)).
- 28 קשה לתחום את גבולות הסמכות של בית המשפט האזרחי בתקיפה עקיפה,
- 29 אולם דומני כי ברור כי הליך התקיפה העקיפה אינו הליך מתאים למתן צווים
- 30 לרשות המנהלית לפעול ולהתקין תקנות (ראו סקירה מקיפה של השיקולים
- 31 להכיר בתקיפה עקיפה דנ"א 1099/13 מדינת ישראל נ' אבו פריח ז"ל
- 32 (12.4.2015)). פסיקה המחייבת רשות לפעול ולהתקין תקנות, או "החלפת"
- 33 הרשות המינהלית וקביעת הוראות במקומה, אינה עוסקת בעניינו הפרטי של



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 הנישום אלא בעלת השלכה רחבה על כלל הנישומים. על כן מקומו הראוי של
2 הדיון במתן הוראות שכאלו מצוי בתקיפה הישירה ולא בתקיפה עקיפה. הליך
3 של תקיפה עקיפה אף אינו הליך מתאים למתן סעד בגדרו יורה בית המשפט
4 לרשות המנהלית להעניק לפרט הטבות שאינן קבועות בדיון, רק בשל מחדלה של
5 הרשות לקבוע תנאים לקבלת ההטבות (ראו לעניין הסעדים בתקיפה עקיפה
6 דנ"א 398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית (14.4.2015)).
- 7 כאשר ישנה אפשרות ליישם את הדין הקיים בלי צורך להתערב בהחלטה
8 המנהלית, בית המשפט הדן בטענות כנגד המעשה המנהלי יעדיף ליישם את הדין
9 ולא להיכנס לנעלי בית המשפט המנהלי ולהעביר ביקורת מנהלית על הרשות
10 (ראו ד' ברק-ארז הנ"ל, עמ' 183).
- 11 כך גם במקרה הנוכחי, אין מקום שבגדרו של ערעור על שומת מס, יורה בית
12 המשפט לרשות המנהלית - השרים - להתקין תקנות, או ליתן הנחיות שימלאו
13 את החסר בתקנות. " [פסקאות 43-44 לפס"ד מעוף]
- 14 יצוין, כי הגם שאין זו דרך המלך לתקוף חקיקת משנה על-ידי תקיפה עקיפה במסגרת
15 ערעור מס, הרי שאין מחלוקת כי בית משפט בערעור מס מוסמך לדון בטענה שכזו מכוח
16 סעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984 (להלן - **חוק בתי המשפט**)
17 [עע"מ 2966/19 HUMAN RIGHTS WATCH נ' שר הפנים (5.11.2019), בפסקה 10].
18 עם זאת, בית המשפט בערעור מס יפעיל סמכות זו במקרים חריגים בלבד, וממילא סמכות
19 זו אינה כוללת את החלפת שיקול דעתו של מחוקק המשנה בשיקול דעת בית המשפט.
- 20 אקדים ואומר כי לאחר שעיינתי בטענות הצדדים, מצאתי כי אין מקום לקבל את טענות
21 המערער ודין - להידחות.
- 22 אינני סבורה כי המערער פעלה כדין עת בחרה להעלות את טענת ה'בטלות היחסית' של
23 תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף רק עתה, לאחר שבשנים קודמות נהנתה מההטבה על פי
24 אותה תקנה ולא העלתה כל טענה ביחס לחריגה מסמכות בקביעת תנאי המחזור.
- 25 סבורני, כי ככל שסברה המערערת כי קיימת חריגה מסמכות בקביעת תנאי המחזור
26 בתקנות יצוא עקיף - היה עליה לפנות בהליך של 'תקיפה ישירה' בעניין זה.
- 27 אינני סבורה כי הסוגיה מושא הערעור דנן מצדיקה את הפעלתה של הסמכות החריגה של
28 בית משפט בערעור מס לקבוע בטלות יחסית של חקיקת משנה.
- 29 זאת ועוד, ממילא לגופו של עניין - אין לקבל את טענות המערערת.
- 30 להלן, אנמק קביעותיי אלו.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 בראש ובראשונה, טענות המערערת בדבר בטלות תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף, הועלו
2 לראשונה רק לאחר שהיא עצמה עשתה שימוש בתקנה 2 הנ"ל ונהנתה מהטבת המס מכוחה
3 בשנת 2013, כאשר מחזור הכנסותיה עלה על 20 מיליון ₪.
- 4 ספק גדול בעיניי, אם ניתן לקבל טענתו של בעל דין, אשר נשען, מסתמך ומיישם את הוראת
5 התקנה, ורק כאשר בשנה מסוימת אין הוא מצליח לעמוד בתנאי התקנה – הופך הוא עורר
6 ומעלה לפתע טענה בדבר בטלותה של אותה תקנה. כך, החלטת המערערת לטעון בערעור
7 דנו טענות נגד חוקיות תקנה 2 לתקנות יצוא עקיף, לאחר שהיא עצמה נהנתה מהטבת המס
8 מכוחה – מטילה צל כבד על תום ליבה ועל ניקיון כפיה.
- 9 המערערת אינה רשאית לנופף בטיעון של 'בטלות יחסית' – באופן יחסי. קרי: כאשר דבר
10 חקיקת המשנה אינו נוח לה ואינו תואם את אינטרסיה, ואילו כאשר התקנה משרתת את
11 צרכיה – לא נשמעת כל קול מפיה.
- 12 השוו: בג"ץ 1930/94 יובל נתן נ' שר הביטחון, מר יצחק רבין, מח(4) 643 (1994), בפסקה
13 15; דפנה ברק ארוז המשפט המנהלי – משפט מנהלי דיוני (הוצאת לשכת עורכי הדין
14 בישראל, כרך ד', 2017), בעמוד 386.
- 15 טוענת המערערת כי בשנת 2013 לא הייתה היא זכאית להגיש עתירה או ערעור לבית משפט
16 זה, מהטעם שלא נפלה בגדרי סעיף 153 לפקודה, הקובע כי נישום "הרואה עצמו מקופח
17 מהחלטת פקיד השומה" רשאי לערער לבית משפט זה. עוד טוענת המערערת, כי מאחר
18 שבית משפט זה הוא בעל הסמכות הדיונית והמהותית ליתן את הסעד לו היא עותרת, הרי
19 שממילא לא היתה לה זכות עמידה בבג"ץ.
- 20 המערערת ביקשה להסתמך בטיעונה זו על בג"ץ 4244/17 משה הר שמש נ' מנהל רשות
21 המיסים (12.4.2018), בו נקבע כי העותר שם אינו בעל זכות עמידה בפני בג"ץ וכי העתירה
22 היא עתירה ציבורית. בית המשפט העליון בשבתו כבג"ץ קבע באותו עניין כי בית משפט לא
23 ידון בעתירה ציבורית, בה מתערב העותר בריב לא לו, וכי ראוי כי הטענות העומדות בבסיס
24 העתירה ילובנו בערכאות המוסמכות לכך.
- 25 בחנתי טענתה זו של המערערת – ואין בידי לקבלה. אין הנדון דומה לראיה, ואין בפסק דין
26 האמור כדי לסייע למערערת. העותר באותה עתירה ביקש כי רשות המיסים תוציא שומות
27 קבלן בשיעור שלא יעלה על הקבוע בסעיף 15(ב)(3) לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה)
28 התשכ"ג-1962. העותר, אשר הוגדר על ידי עצמו כ"סובל מתיסמונות קישוטיות קשות"
29 (ראו פסקה 3 לפסק הדין שם), טען כנגד הסדר אשר כונה "הסדר הקבלנים", אך הוא עצמו
30 אינו קבלן.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 העותר טען כי הוא מייצג כעורך דין נישומים רבים וביניהם קבלנים, אך לא הצליח לגייס
2 ולו נישום פרטי אחד, מבין אלו המיוצגים על ידו, שיצטרף לעתירה. העתירה נדחתה אפוא
3 על ידי בג"ץ, אשר קבע כי אילו היתה מוגשת על ידי עותר פרטי – ממילא היה עליו לפנות
4 להליכי המס הרגילים – השגה וערעור מס ולא לבג"ץ, וככל שאין נפגע יחיד – אלא כמה
5 וכמה נפגעים, אשר נמנעו מהגשת עתירה – הרי שהעותר "מתעבר על ריב לא לו ואין לו
6 זכות עמידה לעתור לבג"ץ" [סייפת פסקה 3 לפסק הדין].
- 7 במקרה דנן – לא רק שמדובר בתקיפה של דבר חקיקה - בשונה מתקיפת הסדר שומתי
8 שהונהג על ידי רשות המסים - אלא שלהבדיל מהעניין שנדון שם, המערערת כאן מושפעת
9 באופן ישיר מתקנות יצוא עקיף, והטענה המועלית על ידה אינה טענה במישור שומתי, אלא
10 טענה במישור מינהלי – היינו: תקיפת סבירותה של תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף. אין
11 זו טענה אשר יש להעלות כעניין שבשגרה בערעור מס, אלא מקומה בהליך של 'תקיפה
12 ישירה'.
- 13 כך, שאילו סברה המערערת באמת ובתמים כי תקנות יצוא עקיף לוקות בחוסר סבירות או
14 כי הן הותקנו בחוסר סמכות, היה עליה לפעול ללא שיהוי ולהגיש עתירה בנושא לבג"ץ
15 וזכות העמידה הייתה נתונה לה, בשל היותה, כאמור, מושפעת ישירות מהתקנות.
- 16 העובדה כי המערערת לא "נפגעה" מהתקנות בשנת 2013, אינה ממין העניין כלל ולא היה
17 בעובדה זו כדי לחסום את דרכה או להפקיע את זכות העמידה שלה בבג"ץ. המערערת הרי
18 הייתה מודעת לתנאי המחזור ולכך כי עליה לעמוד בתנאי זה בכל שנת מס בפני עצמה,
19 לרבות שנות מס עתידיות, על מנת ליהנות מהטבת המס.
- 20 סבורני, כי נוכח מהות הטענות המועלות על ידי המערערת ביחס לתקנות יצוא עקיף - אין
21 חולק כי בג"ץ הוא הערכאה המוסמכת לדון בשאלת תוקפה של חקיקת משנה זו ועל כן,
22 המערערת יכולה היתה, אילו רצתה, להגיש עתירה לבג"ץ, אף ללא נזק ישיר, בהינתן
23 העובדה כי הסעד המבוקש על ידה אינו רלוונטי לערעור מס באופן בלעדי.
- 24 יתרה מזו, בוודאי שאין מקום לקבל את טענת המערערת כאשר, כאמור, בחרה היא לנצל
25 את ההטבה מכוח תקנה 2 לתקנות יצוא עקיף בשנת 2013. העובדה כי המערערת עמדה
26 בתנאי המחזור בשנת 2013 ודרשה בדו"ח השנתי שלה לשנת 2013 את ההטבה, והמשיב
27 קיבל את שומתה העצמית ואישר את קבלת ההטבה – אינה יכולה כשלעצמה להביא
28 ל"דחייה" ושיהוי במועד העלאת הטענה ביחס לבטלות אותה תקנה.
- 29 זאת ועוד, גם לגופו של עניין - לא מצאתי כל בסיס לטענות המערערת.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 לא מצאתי אחיזה לשונית או אחרת לטענות המערערת, לפיהן חוק העידוד הסמיך את
2 השרים לקבוע תקנות פרוצדורליות בלבד.

3 אזכיר, כי הוראת סעיף 18א(ג)(2) קובעת את אפשרות מתן הטבת המס:

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

13 המערערת נשענת בטיעונה על סייפת הסעיף, העוסקת בשיקול דעת השרים לקבוע בתקנות
14 הוראות הנוגעות לפרטי האישור, מועד המצאתו ואופן המצאתו, ומסיקה כי זו נועדה
15 לצמצם את שיקול דעת השרים לקביעות בנושאים פרוצדורליים בלבד, כגון נוסחת החילוף.

16 לעמדתו – אין לטיעון זה של המערערת כל בסיס.

17 36. סעיף 18א(ג) לחוק העידוד בנוסחו המקורי, כפי שנקבע במסגרת תיקון מספר 60 לחוק
18 העידוד, ביקש לקבוע את הזכאות לקבלת ההטבות המנויות בחוק העידוד, הן עבור
19 יצואנים ישירים והן עבור יצואנים עקיפים וקבלני המשנה.

20 סעיף 18א(ג)(2) המקורי נקט לשון זו:

21
22 "לגבי מפעל תעשייתי המוכר מוצר, שהוא רכיב במוצר אחר, המיוצר על ידי מפעל
23 תעשייתי אחר – מתקיימים בו התנאים שקבעו השרים."
24

25 ראו ה"ח הממשלה 143 מיום 6.12.04 בעמודים 412-413.

26 37. התוספת בחוק העידוד המתייחסת להמצאת האישור על-ידי המפעל התעשייתי האחר –
27 והסמכות שניתנה לשרים לקבוע הוראות לגבי – התווספה רק במסגרת תיקון מספר 73,
28 כ-12 שנים לאחר מכן. בדברי ההסבר לתיקון, חוזר המחוקק על סמכות השרים לקבוע
29 תנאים שבהתקיימם קבלן משנה ייחשב כמפעל בר-תחרות. המחוקק גם הוסיף, כי לנוכח
30 דרישת האישור שנקבעה כבר במסגרת התקנות, מומלץ לקבוע כי האחריות להמצאת
31 האישור תהא על המפעל התעשייתי האחר [ראו ה"ח הממשלה 1083 (31.10.16), בעמוד
32 488].

33 תקנה 2(א) בנוסחה לאחר תיקון מספר 60 ולפני תיקון מספר 73 (לענין האישור) קבעה:



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 **"והכול בתנאי שניתן אישור רואה חשבון של המפעל האחר בדבר שיעור המכירות**
2 **של המוצר הסופי בכל אחד מהשווקים שבהם הוא נמכר."**
- 3 38. לפיכך, הסמכת השרים לקבוע הוראות ביחס לאישור היא נפרדת לחלוטין מהסמכתם
4 הראשית לקבוע תנאים שבהתקיימם יראו קבלן משנה כמפעל תעשייתי בר-תחרות.
5 למעשה, הוראות בדבר האישור נקבעו בתקנות עוד טרם תיקון 73, כאשר התיקון נועד אך
6 לחדד את האחריות להמצאת האישור. ניתן אף לומר, כי דברי ההסבר לתיקון מספר 73
7 מאשררות את הסמכות הרחבה של ואת התקנות שהותקנו מכוחה.
- 8 39. זה המקום להזכיר כי סעיף 16(3) לפקודת הפרשנות, קבע כי:
- 9 **"היתה הסמכות נתונה להתקין תקנות גם למטרת כללית וגם למטרות מיוחדות**
10 **הנגררות עימה, אין פירוט המטרות המיוחדות בא לגרוע מכללותה של הסמכות**
11 **הנתונה לגבי המטרה הכללית."**
- 12 הוראה זו בוטלה במסגרת חוק הפרשנות, התשמ"א-1981, וזאת משום שלעמדת המחוקק
13 ההוראה מובנת מאליה ולא היה טעם לחדשה [ראו ה"ח כנסת וממשלה 1456 (26.5.80),
14 בעמוד 236; ראו גם הנחיית היועץ המשפטי לממשלה, בעמוד 9].
- 15 40. על מנת לחזק טענתה בדבר צמצום שיקול דעת השרים, מפנה המערערת להנחיית היועץ
16 המשפטי לממשלה מספר 2.3100 וגורסת כי העובדה שהתקנות אינן דורשות את אישור
17 ועדות הכנסת משמעה כי הסמכות להתקין תקנות היא רק בעניינים פרוצדורליים בלבד.
18 לראיה, מצביעה היא על סעיפים אחרים בחוק העידוד ובחקיקת המס הכוללים פיקוח של
19 הכנסת על חקיקת המשנה.
- 20 41. הנחיית היועץ המשפטי לממשלה נועדה על מנת להלום את רצון המחוקק ולהבטיח שיקול
21 דעת מספק והתחשבות בציבור (ראו בעמוד 2). עוד מציינת ההנחייה כי ראוי שרשויות
22 מנהליות יתקינו תקנות שעניינן הסדרים משניים בלבד, וקביעת ההסדרים הראשוניים
23 תיוותר למחוקק בחקיקה ראשית.
- 24 בסיכומו של דבר, ממליצה ההנחייה להימנע "מחוקי מסגרת" או מהסמכת מחוקק המשנה
25 להתקין תקנות "מחוץ לחוק" או בניגוד לחוק, ולכל הפחות לקבוע את השיקולים המנחים
26 שיתוו את מחוקק המשנה בעת התקנת תקנות שיש בהן משום הסדר ראשוני (בעמודים 8-
27 7).
- 28 כמו כן, נקבע בהנחיית היועץ המשפטי כי יש לדרוש את אישור ועדה מוועדות הכנסת "רק בנוגע
29 **לתקנות הקובעות הסדרים ראשוניים, שעשויה להיות להן חשיבות עקרונית או מעשית**
30 **ניכרת" (עמוד 40).**
- 31



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

42. להנחיות היועץ המשפטי לממשלה מעמד מחייב כלפי הממשלה פנימה [בג"ץ 4445/02 ורדה מור נ' ראש-עיריית הרצליה, הגב' יעל גרמן, (נו(6) 900 (2002), בפסקה 8; בג"ץ 1635/90 יוסף ז'רז'בסקי נ' ראש הממשלה, מר יצחק שמיר, מה(1) 749 (1991), בפסקה 39]. משכך, ברי כי הנחייה זו עמדה לנגד עיני המחוקק טרם חקיקת תיקון מספר 60 לחוק העידוד, וכן מול עיני השרים בעת התקנת תקנות יצוא עקיף.
43. עם זאת, המערערת מבקשת לקרוא בהנחייה הנ"ל את מה שאין בה, בבחינת מכלל ההן לומדים על הלאו. ההנחייה אינה קובעת חובה מפורשת להעביר את חקיקת המשנה תחת שבט ועדות הכנסת – אלא מעמידה זאת כהמלצה וכנקודה למחשבה לקראת כינונה של חוקה או למצער, חוק יסוד: החקיקה.
- "כדי להבטיח שהרשות המחוקקת לא תסמיך את הרשות המבצעת להתקין תקנות מחוץ לחוק או תקנות בניגוד לחוק, צריך שתהא חוקה, הכובלת את הרשות המחוקקת, ובה ייקבע כי רק הרשות המחוקקת מוסמכת לקבוע הסדרים ראשוניים... באופן עקרוני רצוי שהמחוקק עצמו יקבע, במידת האפשר בנסיבות העניין, את העקרונות הכללים ואת ההסדרים הראשוניים, ולא יניח עניין זה למתקין התקנות..." (בעמוד 6 להנחייה).
- היועץ המשפטי לממשלה אף מדגיש, כי יש לקרוא את הוראת החוק המסמיכה באופן מרחיב, ולמעט בפסילת תקנות על רקע חריגה מסמכות (הנחיית היועמ"ש, בעמוד 27).
44. לא מצאתי בהנחייה זו כל בסיס להיסק הלוגי שביצעה המערערת, לפיו כאשר אין דרישה לאישור ועדה מוועדות הכנסת, הרי משמע כי מדובר בהסמכה שהיא בתחום הפרוצדורלי בלבד. אף ההנחייה עצמה מתייחסת למצבים שבהם תקנות כן יכללו הסדרים ראשוניים, על-פי הסמכת המחוקק.
- "לעיתים קרובות אין ההסמכה להתקין תקנות מוגבלת לקביעה של פרטי ביצוע, שעל-פי טיבם הם צריכים להיקבע על-ידי המנהל הציבורי, אלא היא מאפשרת או אף מחייבת את המנהל הציבורי לקבוע עקרונות והסדרים ראשוניים... ראו לדוגמא, תקנות סדר הדין האזרחי, התשמ"ד-1984..." (בעמודים 1-2 להנחייה).
- ראו לעניין זה גם את פסק הדין בעניין בג"ץ 337/81 שלמה מיטרני ו-8 אח' נ' שר התחבורה, לז(3) 337 (1983), בעמוד 357, לעניין הסמכת מחוקק המשנה לקבוע הסדרים ראשוניים, כל אימת שהם אינם פוגעים בזכויות יסוד:
- "על-אף העובדה, שתופעה זו אינה רצויה מבחינת קיומו של שלטון החוק המהותי, אין בה כשלעצמה כדי לפגום בתקפותה של חקיקת משנה. אמת המידה לתקפותה של חקיקת משנה עולה בכל מקרה מדברו של המחוקק הראשי; הוא שמתווה למחוקק המשנה את תחומי הפעולה על-ידי הקניית סמכות פוזיטיבית לבצע אקטים של חקיקת משנה בנושאים מוגדרים, ובלעדי הענקת הסמכות על-פי דברו של המחוקק הראשי אין למחוקק המשנה ולא כלום."



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1
2 ראו גם בבג"ץ 3267/97 אמנון רובינשטיין נ' שר הביטחון, נב(5) 481 (1998), בפסקה 30
3 (להלן – עניין רובינשטיין):
4
5 "דומה שהתפתחה הבחנה בין חקיקת משנה והוראות מינהל שאינן פוגעות
6 בזכויות אדם לבין חקיקת משנה והוראות מינהל הפוגעות בזכויות אדם. בחקיקת
7 משנה והוראות מינהל מהסוג הראשון, עוצמתה של החזקה בדבר ההסדרים
8 הראשוניים הייתה חלשה למדי. לא כן בחקיקת משנה והוראות מינהל הפוגעות
9 בזכויות האדם. כאן התפתח קו ברור של פסיקה אשר קבע כי במקום שההסדר
10 החקיקתי פוגע בחירותו של הפרט, נדרש בדרך-כלל כי הסמכתו של המינהל
11 בחקיקה הראשית תהא ברורה, מפורשת וחד-משמעית."
- 12 45. נמצאנו למדים, אפוא, כי גבולות ההסמכה נלמדות תמיד מלשון החוק המסמיך ומתכלית
13 החקיקה. עוד ראוי לציין מושכל יסוד, לפיו יש לשאוף לקריאה הרמונית של החקיקה, כך
14 שחקיקת המשנה, החקיקה הראשית וחוקי-היסוד משתלבים ומשלימים זה את זה. מקום
15 בו לשון החוק מובילה לשני פירושים שונים, יש להעדיף את הפרשנות המגשימה בצורה
16 הטובה ביותר את כוונת המחוקק [ראו עניין מעוף, בפסקאות 32-35; בג"ץ 571/81 נתן
17 הפסקה נ' בית הדין הארצי לעבודה, לו(3) 477 (1982), בפסקה 2; ע"מ 9102/12 טטיאנה
18 קוזמינה נ' משרד הפנים רשות האוכלוסין והגירה ומעברי הגבול (26.8.2014), בפסקה
19 [18].
- 20 וכן ראו את דברי כבוד השופט לוי בעניין חוק העידוד בע"א 5264/91 פקיד השומה
21 למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, מט(3) 209 (1995), בעמוד 144:
- 22 "בענייננו, להטבות השונות על-פי חוק העידוד ישנה הצדקה אינסטרומנטלית,
23 לא אינטרינזית: הן נועדו לשרת את התכלית אשר פורטה בסעיף 1 לחוק, ומקום
24 שהוראה כלשהי בחוק העידוד ניתנת לפרשנויות שונות, אין לבחור בהכרח
25 בפרשנות אשר מגדילה את ההטבה, אלא מקום בו ההטבה המוגדלת אכן תשרת
26 את התכלית הכוללת: השגת היעדים הלאומיים הרצויים כגון שגשוג כלכלי,
27 קליטת עלייה, יצירת מקומות עבודה חדשים וכולי."
- 28 46. ברוח דברים אלו, סבורני כי אין מקום לקבל את טענת המערערת לפיה קביעת התנאים של
29 מבחן כמותי של היקף ההכנסות של קבלן המשנה (תנאי המחזור), יצירת הדיפרנציאציה
30 בעניין מיקום המפעל והגדלת רף המכירות לשוק מסוים מ-25% (על-פי הקבוע בסעיף
31 18א(ג)(1) לחוק העידוד) ל-50% - נקבעו בחריגה מסמכות ותוך סטייה "מקווי היסוד" של
32 חוק העידוד.
- 33 47. בטענותיה מבקשת המערערת "לשוב לחקיקה הראשית" ולבחון האם היא עומדת בתנאי
34 סעיף 18א(ג)(1) לחוק העידוד, לאחר שתקנות יצוא עקיף מילאו את ייעודן ונקבעה נוסחת
35 החילוץ. ל



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

- 1 שיטת המערערת, דרישת היקף המכירות המינימלי ברף של 25% שנקבע בסעיף 18א(ג)(1)
2 לחוק העידוד הוא זה שצריך להנחות את הדין ביחס למערערת, ואין מקום לקביעת תנאים
3 מהותיים נוספים – שהם בבחינת הסדר ראשוני – בתקנות יצוא עקיף.
- 4 48. אין בידי לקבל טענה זו של המערערת, מן הטעם הפשוט שלעמדתי אין תקנות יצוא עקיף
5 כוללות הסדרים ראשוניים כלל.
- 6 האבחנה בין הסדר ראשוני להסדר משני אינה פשוטה, והיא נגזרת ממהות ההסדר,
7 השלכותיו החברתיות, מידת פגיעתו בחירות הפרט ועוד. ככלל, ניתן לומר כי הסדר ראשוני
8 הוא עקרון או אמת מידה עיקרית, שעל מנת להגשים אותה יש צורך לקבוע סטנדרטים
9 ברמה נמוכה יותר (רמה משנית) (עניין רובינשטיין, בפסקאות 24-25).
- 10 49. על-פי עקרון זה, הרי סעיף 18א לחוק העידוד, המסדיר את הזכאות להטבה של יצואן עקיף,
11 הוא ההסדר הראשוני, ואילו תקנות יצוא עקיף קובעות אך את הקריטריונים לקבלת
12 זכאות זו והן בבחינת "הסדר משני". התקנות אינן מבקשות לאיין זכאות זו, והוספת
13 התנאים הנוספים אינה "מרעידה את אמות הסיפים" ואינה פוגעת בזכויות אדם כלשהן.
14 מסקנה זו מחויבת מקריאה הוליסטית של סעיף 18א לחוק העידוד, ומקריאת החוק
15 בכללותו [השוו: בג"ץ 4790/14 יהדות התורה - אגודת ישראל - דגל התורה נ' השר
16 לשירותי דת (נבו 19.10.2014), בפסקה 22 (להלן – עניין יהדות התורה)].
- 17 50. אוסיף עוד, כי כזכור, אחת ממטרותיו של חוק העידוד, היא הגדלת הייצוא, ועל כן עוסק
18 החוק, רובו ככולו, בתנאים והטבות המתייחסים ליצואן הישיר – ולו בלבד. בכך, מגשים
19 חוק העידוד את מטרת העל, שהיא הגדלת התלי"ג וחיזוק חוסנה הכלכלי של מדינת ישראל.
20 הוראת סעיף 18א(ג)(2) התווספה לחוק העידוד מתוך הבנה שבלעדיה, קבלן המשנה שאינו
21 זכאי להטבה "יגלגל" את המס שהוא נושא בו בגין הרכיב - על המפעל בר-התחרות, ובכך
22 תסוכל מטרת החוק. אין בשום מקום בסיס לטיעון לפיו מטרת החוק להשוות את מעמדם
23 של היצואן העקיף והיצואן הישיר. זו אינה מטרת חוק העידוד או תקנות היצוא העקיף.
- 24 יפים לענייננו הדברים שנאמרו על-ידי כבוד השופט מ. אלטוביה בעניין ע"מ (מינהליים
25 ת"א) 56410-11-10 כ.צ.ט. נוביס בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים (5.6.2013),
26 בפסקאות 34-38:
- 27 "לשון החוק גם מעידה על תכליתו, ולטעמי הפרשנות כי הטבות המס מוענקות
28 לחברה שגם מייצרת וגם מייצאת מתיישבת היטב עם תכלית חוק העידוד. חוק
29 העידוד מבקש לקדם את הפעילות הכלכלית מוטת-הצמיחה, דהיינו את החברות
30 אשר פעילותן תשפר את כלכלת ישראל ותוביל לצמיחה. המחוקק קבע כללים
31 שנועדו לזהות את החברות "הטובות" ולהטיב עימן, מתוך הנחיה כי אלו החברות



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 שפעילותן צפויה להביא לגידול בצמיחה... החברות מוטות-הצמיחה, על-פי
2 ההסדרים שנקבעו במסגרת חוק העידוד, הינן חברות המייצרות ומייצאות בעצמן
3 סחורתן. אין ספק כי בנקל ניתן היה לקבוע כי כל מפעל תעשייתי זכאי להטבת
4 מס, ואכן אין ספק כי כל מפעל תעשייתי ודאי מפתח את כושר הייצור של
5 המשק... תכלית החוק, לפיכך, היא להטיב עם היצרן-היצואן, ולא עם הנישום
6 המייצר בלבד, כדוגמת המערערת.

7 גם אם יהא מי שיאמר כי מונחת ביסוד תכלית זו תפיסה אנאכרוניסטית שאינה
8 עוד תואמת או מגשימה את היעדים הכלכליים ומשקים העדכניים והראויים,
9 הרי שכל עוד זהו נוסח חוק העידוד עניין הוא למחוקק לקבוע את אשר ברצונו
10 לתמרץ ולעודד לפי הבנתו את צרכי המשק. תמריצי עידוד שהם הקלות מס,
11 מהווים חריג לעקרון השוויון (האנכי והאופקי) בקרב הציבור החב במס... בעת
12 שמדובר בדבר חקיקה המווה על פי התפיסה הפיסקלית, פגיעה בעקרון זה
13 [עקרון השוויון - אי"ן], בשל מטרות עידוד שהמחוקק בחר בהן כראויות, יטה בית
14 המשפט לקרא לתוך החוק המתמרץ אלא את שיש בו...

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

24 ראו גם: ע"מ (מחוזי מרכז) 55611-07-17 אלבטרוס א.ד מכלולים תעופתיים בע"מ נ' פקיד
25 שומה רחובות (29.8.2019).
26

27 51. הנה כי כן, הוראת החוק היחידה שנועדה להטיב (בעקיפין) עם קבלן המשנה, היא הוראת
28 סעיף 18א(ג)(2) - ובה, ניתנה סמכות רחבה לשרים לקבוע את התנאים לפי שיקול דעתם.
29 משמעות הדבר היא, שאין כל "קווי יסוד" לעניין התנאים לקבלת ההטבה על-ידי היצואן
30 העקיף, ואין המערערת יכולה "לשוב לחקיקה הראשית" ולהיבנות על התנאים של היצואן
31 הישיר, ובפרט על רף המכירות הקבוע בסעיף 18א(ג)(1). עניין זה לחוד ועניין זה לחוד.

32 52. מכאן עולה כי אף אין מקום לקבל את טענות המערערת בדבר אפלייה, כביכול, בין
33 היצואנים הישירים ליצואנים העקיפים, ובין היצואנים העקיפים ובין עצמם. חוק העידוד
34 מלכתחילה מבחין בין יצואן ישיר ליצואן עקיף, ועל כן תקנות יצוא עקיף קובעות כללים
35 סבירים להבחנה בין קבוצות היצואנים העקיפים - ואין בכך משום יצירת אפלייה.

36 53. בבחינת למעלה מהצורך אציון, שתנאי המחזור והתנאי בדבר מיקום המפעל הינם בעלי
37 היגיון ומתיישבים עם תכלית החקיקה.



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 חוק העידוד לכל אורכו מקיים הבחנה בין מיקום המפעל באזורי הפיתוח השונים וכן
2 בתחום עיסוקו של המפעל – כל זאת, לאור הרצון לפתח את הפריפרייה ולחזק את
3 מעמדה הטכנולוגי של מדינת ישראל.

4 הנה כי כן, תנאי המחזור שנקבע בתקנות יצוא עקיף הינו סביר והולם את מטרת החוק. 54
5 תנאי זה מאזן בין רצון המחוקק למנוע את הכשל "בגלגול המס", ובה בעת לא לפרוץ את
6 הסכר. גם אם לדעת המערערת, היה ראוי כי הסמכת השרים תהיה מצומצמת יותר, או
7 שהמבחן הכמותי והתנאים הנוספים שנקבעו בתקנות מקשות על הגשמת מטרת החוק –
8 אין בכך כדי לשלול את סבירותן של התקנות או את תוקפן. בית המשפט לא ישים את
9 שיקול דעתו תחת שיקול דעת מחוקק המשנה, מקום בו התקנה נופלת במתחם הסבירות.

10 "בצד זאת, על חקיקת משנה חלים גם הכללים הרגילים הנוהגים ביחס למעשה
11 המינהלי, ובכלל זה האיסור לשיקול שיקולים זרים, דרישות הסבירות ודרישת
12 המידתיות. נוכח החשיבות הרבה הנודעת לחקיקת משנה, העברתה תחת שבת
13 הביקורת השיפוטית תעשה בריסון ובזהירות. זאת, הן בשל מעמדן של תקנות
14 כדבר חקיקה של הרשות המבצעת וכחלק מיחסי הכבוד ההדדי הנדרשים בין
15 רשויות השלטון בפעולותיהן השלטוניות; הן מתוך הנחה שלרשות המינהלית
16 נתון מתחם נרחב של שיקול דעת בעיגון מדיניותה במסגרת נורמות של חקיקת
17 משנה. הדברים נכונים, ביתר שאת, כאשר מדובר בחקיקת משנה שאושרה על
18 ידי ועדה מוועדות הכנסת (מה שאין המצב בענייננו)". [עניין יהדות התורה,
19 בפסקה 21].
20

21 ראו גם: בג"ץ 7351/95 מוניר נבואני נ' השר לענייני דתות, (נ4) 089 (1996), בפסקה 13;
22 בג"ץ 4293/01 משפחה חדשה נ' שר העבודה והרווחה (24.3.2009), בפסקאות 35-36;
23 עת"מ (מינהליים ת"א) 61985-02-19 בזק החברה הישראלית לתקשורת בע"מ נ' מנכ"ל
24 משרד התקשורת (נבו 18.4.2021), בפסקה 65.

25 על אחת כמה וכמה, איני סבורה כי היא זה ראוי כי בית המשפט יחליט איזה חלק מתוך 55
26 תקנה 2 הוא "מיותר" ואיזה חלק ראוי להשאיר על כנו. אילו מסקנתי הייתה שתקנה 2
27 הותקנה תוך חריגה מסמכות, משמעות הדבר הייתה שיש לבטל את התקנות כולן, בהיות
28 תקנה 2 התקנה המרכזית והעיקרית בתקנות יצוא עקיף, ואין בית המשפט רשאי לברור
29 את החלק "הבעייתי" יותר לפי ראות עיניו.

30 תקנות יצוא עקיף הותקנו תוך שהן משקללות מכלול של שיקולים ונתונים שהובילו
31 להתקנתן כמות שהן. איני סבורה כי ניתן לקבוע כי חלק מסוים ומשמעותי בתקנות אלו –
32 קרי: תקנה 2 – הינו בטל, ולהותיר את יתר התקנות עומדות על "רגל אחת".

33
34



בית המשפט המחוזי בחיפה

ע"מ 28345-02-20 זינגר מכשור ובקרה בע"מ נ' פקיד שומה חיפה

תיק חיצוני:

1 **סוף דבר:**

2 56. לאור כל האמור לעיל, דין הערעור להידחות.

3 אין לקבל את טענת המערערת בדבר בטלות תקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא עקיף.

4 בהתאם, נוכח אי-עמידת המערערת בתנאי המחזור הקבוע בתקנה 2(א)(3) לתקנות יצוא

5 עקיף - אין המערערת זכאית להטבות המס הקבועות בחוק העידוד לשנות המס 2014-2015.

6 לפיכך, שומות המשיב – בעינן עומדות.

7 57. המערערת תישא בהוצאות המשיב לרבות שכר טרחת עורך דינו בסך כולל של 35,000 ₪

8 אשר ישולם בתוך 30 יום מהיום, שאם לא כן יישא ריבית והצמדה כחוק מהיום ועד

9 התשלום המלא בפועל.

10

11 ניתן היום, י' אב תשפ"ב, 07 אוגוסט 2022, בהעדר הצדדים.

12

אורית וינשטיין, שופטת

13

14

15

16