



## בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 3129/19

ע"א 3138/19

ע"א 3995/19

לפני:

כבוד השופט יי עמית  
כבוד השופט ע' גרוסקופף  
כבוד השופט א' שטיין

המערעות בע"א 3129/19 :

1. זנלכל בע"מ
2. מדי ורד בע"מ
3. דלידג בע"מ
4. סובחי נח'לה ובניו בע"מ

המערעת בע"א 3138/19 :

טופגאם ממתקים בע"מ

המערעת בע"א 3995/19 :

זנלכל בע"מ

נ ג ד

המשיבים בע"א 3129/19 :

1. פקיד שומה חיפה
2. פקיד שומה נצרת
3. טופגאם ממתקים בע"מ

המשיבים בע"א 3138/19 :

1. פקיד שומה אשקלון
2. זנלכל בע"מ
3. מדי ורד בע"מ
4. דלידג בע"מ
5. סובחי נח'לה ובניו בע"מ

המשיב בע"א 3995/19 :

פקיד שומה חיפה

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה  
בע"מ 28534-01-16, ע"מ 44423-10-16, ע"מ 30996-  
12-16, ע"מ 47800-12-16, ע"מ 48026-12-16, ע"מ  
19.3.2019 48698-12-16 וע"מ 61629-01-17 מיום  
12962-11-18 מיום 7.5.2019 שניתנו  
על ידי כבוד סגן הנשיא, השופט רון סוקול

י"ג בתשרי התשפ"ב (19.9.2021)

תאריך הישיבה :

בשם המערעות בע"א 3129/19, עו"ד משה מזרחי ; עו"ד עמית קריגל ;  
המשיבות 2-5 בע"א 3138/19 עו"ד נח אלחדד

והמערערת בע"א 3995/19 :

בשם המשיבה 3 בע"א 3129/19  
והמערערת בע"א 3138/19 :

עו"ד גיא בר-און ; עו"ד זיו שרון ; עו"ד עמית גליק

עו"ד חן אבידוב

בשם המשיבים 1-2 בע"א  
3129/19, המשיב 1 בע"א  
3138/19 והמשיב בע"א 3995/19 :

## פסק-דין

השופט ע' גרוסקופף:

לפנינו שני ערעורים (ע"א 3129/19 ו-ע"א 3138/19) על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בחיפה (סגן הנשיא, השופט רון סוקול) מיום 19.3.2019 בע"מ 28534-01-16, ע"מ 44423-10-16, ע"מ 30996-12-16, ע"מ 47800-12-16, ע"מ 48026-12-16, ע"מ 48698-12-16 וע"מ 61629-01-17 אשר הדיון בהם אוחד לאור זהות השאלות המשפטיות המתעוררות בהם (להלן: פסק הדין); וכן ערעור אחד (ע"א 3995/19) על פסק דין של בית המשפט המחוזי בחיפה (סגן הנשיא, השופט רון סוקול) מיום 7.5.2019 בע"מ 12962-11-18 אשר החיל, בהסכמת הצדדים, את התוצאה בפסק הדין הנזכר מיום 19.3.2019 על ערעור המס אשר נדון שם.

במסגרת פסק הדין נדחו ערעורי מס הכנסה שעניינם סירוב המשיבים להעניק למערערות את הטבת מס הניתנת לחברות העונות להגדרה של מפעל תעשייתי "בר-תחרות" בהתאם לחוק לעידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: החוק או חוק עידוד השקעות). השאלה המרכזית המתעוררת במסגרת הערעורים שלפנינו היא האם מפעל תעשייתי שמעל ל-75% ממכירותיו היו לשוק הישראלי זכאי היה ליהנות מהטבת המס האמורה בשנים 2011 ו-2012.

התשתית הנורמטיבית הרלוונטית לעניין – החוק לעידוד השקעות הון

1. בטרם יוצגו העובדות שביסוד הערעורים שלפנינו, יובא הרקע החקיקתי הרלוונטי לעניין.

2. חוק עידוד השקעות, אשר נחקק בשנת 1959, נועד להחליף את החוק לעידוד השקעות הון, התש"י-1950, ולהרחיב את ההטבות הניתנות למשקיעי הון זר ולמשקיעי

הוון מקומי לשם עידוד השקעות הוון בישראל (ראו דברי ההסבר להצעת חוק לעידוד השקעות הוון, התשי"ט-1959, ה"ח 388, 399). תכליתו של החוק, כפי שמעיד שמו, היא לתמרץ משקיעים, בין אם מדובר במשקיעים זרים ובין אם מדובר במשקיעים ישראלים, להשקיע בפעילויות ובמיזמים כלכליים המתבצעים בשטח ישראל, וכן לעודד יזמים לבסס את פעילותם בישראל – הכול מתוך הבנה שיש בכך כדי לתרום תרומה משמעותית לתיעוש ולצמיחה הכלכלית בארץ באמצעות יצירת מקומות עבודה, יצירת מקורות הכנסה למדינה והטמעה של ידע וטכנולוגיה בארץ (על תכלית החוק, ראו: ע"א 745/80 סבריינה, מפעלי טקסטיל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לז(4) 430, 432 (1983); ע"א 5264/91 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' עיט ציוד ליבוא בע"מ, פ"ד מט(3) 209, 219 (1995) (להלן: עניין עיט ציוד ליבוא); בג"ץ 5277/96 חוד, חברה לתעשיות מוצרי מתכת בע"מ נ' שר האוצר, פ"ד נ(5) 854, 858 (1997); ע"א 2895/08 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת מודול בטון השקעות בתעשייה בע"מ, פסקה 23 (21.2.2010); בג"ץ 5557/13 עוף עוז (שיווק) בע"מ נ' מנהל מרכז ההשקעות במשרד הכלכלה, פסקה 41 (18.12.2017); אמנון רפאל מס הכנסה כרך ה 187-188 (2002); ברוך כחלון עידוד השקעות הון 7-8 (2013) (להלן: כחלון)).

3. מטרתו של חוק עידוד השקעות קבועות בסעיף 1 לחוק, הוא סעיף המטרה, אשר מורה כדלקמן:

1. 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.

הערה: יוער כי הנוסח שלעיל הוא הנוסח העדכני של החוק, לאחר שבשנת 2011 תוקן סעיף המטרה, במסגרת "חוק ההסדרים", ובוצעו שינויים בהגדרת מטרות החוק. זאת, על רקע שינויים שחלו במדיניות הכלכלית הישראלית והצורך להתאים את מטרות החוק לאתגרים הכלכליים המשתנים של המשק הישראלי (ראו דברי ההסבר להצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנים 2011 ו-2012 (תיקוני חקיקה), התשע"א-2010, ה"ח 6, 107).

4. בצד זאת, המחוקק הוסיף ואפיין, בסעיף 2 לחוק, את המנגנונים הקבועים בחוק עידוד השקעות לשם הגשמתן של מטרות אלה, בזו הלשון: "לשם הגשמתה של מטרת חוק זה יוענקו המענקים, הפטורים, ההנחות, ההקלות וההיתרים האמורים בו (להלן - הטבות) שיינתנו אם דרך כלל ואם על יסוד תכנית, הכל כפי שיפורט בפרקים הבאים" (ויוער, גם אמצעים אלו שונו במהלך השנים, לצורך התאמתם למטרותיו של החוק ובשים לב למציאות המשתנה). מעיון בהוראות החוק, ניתן לחלק את הטבות המוענקות כיום מכוח חוק עידוד השקעות לשלושה סוגים: מענקי השקעה הניתנים על ידי המדינה (הפרק השישי לחוק); מתן הלוואות על ידי המדינה (ראו, למשל, סעיף 18ג לחוק); והטבות במס הכנסה (הפרק השביעי לחוק). בעבר, הוענקו גם הטבות מסוג ערבויות מדינה, שהוסדרו בסעיפים 40יב עד 40יח לחוק, ואולם ההסדר בעניין זה פקע ביום 31.12.1996 (להרחבה ביחס למסלול הטבות זה, ראו, למשל: כחלון, בעמ' 69-62). הערעורים שלפנינו מתרכזים בהטבות מהסוג השלישי – הטבות במס הכנסה – ובכך נמקד את מבטנו.

5. הטבת המס עליה נסובים הערעורים שלפנינו מעוגנת בהוראות סעיפים 18א(ג)(1)(ג), 51 ו-51טז לחוק עידוד השקעות, והיא נוספה בעקבות תיקון מס' 60 לחוק, במסגרתו נחקקה הוראת סעיף 18א לחוק (סעיף 49 לחוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2005, 346, 397-399. לעיל ולהלן: תיקון מס' 60). במאמר מוסגר יוער כי מטרתו של תיקון מס' 60 הייתה לייעל את אופן הפעלת החוק, באמצעות יצירת "מסלול ירוק" על פיו יוכלו הנישומים, העומדים בקריטריונים הקבועים בחוק, לבקש הכרה בזכאותם להטבות המס במסגרת הדו"חות השנתיים שהם מגישים לפקיד השומה, חלף קבלת אישור מקדמי ממנהלת מרכז ההשקעות, כפי שהיה נהוג קודם לכן (ראו מבוא לחוזר מס הכנסה מס' 2/2006 "תיקון מספר 60 לחוק לעידוד השקעות הון" (12.7.2006) (להלן: חוזר מס הכנסה 2/2006)). בתוך כך, סעיף 51טז לחוק עידוד השקעות מעניק הפחתה בשיעור מס החברות לחברה מועדפת שהיא בעלת "מפעל מועדף". "מפעל מועדף", בהתאם להגדרה בסעיף 51 לחוק, הוא "מפעל תעשייתי שמתקיימות בו הוראות סעיף 18א(ב) ו-(ג) לעניין היותו מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי או מפעל בר-תחרות בתחום האנרגיה המתחדשת".

הגדרת מפעל תעשייתי "בר-תחרות" המצויה בסעיף 18א(ג)(1) לחוק, מורכבת ממספר חלופות העשויות להביא מפעל בשערי ההגדרה. לענייננו רלוונטית החלופה השלישית, המוגדרת בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק, אשר קבע בשנים הרלוונטיות כי מפעל תעשייתי "בר-תחרות" הוא מפעל אשר "25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס,

ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות" (להלן: חלופת המכירה לשוק גדול). ודוק, על מנת לקיים חלופה זו, על המפעל לעמוד בשני קריטריונים מצטברים: קריטריון היקף ההכנסות – המגדיר את היקף ההכנסות המינימאלי (בשיעור של 25%) שעל המפעל להפיק מהשוק נושא הסעיף; וקריטריון גודל השוק – המגדיר את גודלו של השוק ממנו מופקות ההכנסות (קרי, בעל אוכלוסייה בגודל של 12 מיליון תושבים לפחות). לעניין קריטריון אחרון זה, סעיף 18א(א) לחוק מגדיר כי "שוק – כולל מדינה או טריטוריית מכס נפרדת", כאשר מדינת ישראל, לרבות שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה (להלן: השוק הישראלי או השוק המקומי), היא טריטוריית מכס אחת לצורך החוק (ראו סעיף 2.1.1.ב. לחוזר מס הכנסה 2/2006).

6. יצוין עוד כי ביום 11.7.2013 תוקן חוק עידוד השקעות, במסגרת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 70), התשע"ג-2013 (להלן: תיקון מס' 70), ושונה קריטריון גודל השוק. וזו לשון סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק לאחר תיקון מס' 70:

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

עוד נקבע במסגרת תיקון מס' 70, כי תחולתו של תיקון זה היא רטרואקטיבית, החל מיום 1.1.2012, ועל כן, על פני הדברים, כפי שיוצג להלן, הוא חל על עניינן של הנישומות. לסוגיה זו, עוד נחזור בהמשך הדברים.

רקע והשתלשלות העניינים

7. התשתית העובדתית והמשפטית בערעורי המס נושא הערעורים שלפנינו היא דומה והובאה בהרחבה על ידי בית משפט קמא. על כן, אסקור את עיקריה בקצרה.

8. המערערות, חמש חברות תעשייה שונות בתחומי המזון והתשתיות, אשר מפעליהן ממוקמים באזורי פיתוח (להלן: הנישומות), הגישו לפקדי השומה הרלוונטיים, שהם המשיבים בערעורים שלפנינו (להלן: פקדי השומה), דו"חות מס הכנסה ביחס לשנים 2011 ו-2012 (יוער, כי חלק מערעורי המס שהגישו הנישומות עוסקים רק ביחס לאחת מהשנים הללו). במסגרת אותם דו"חות, טענו הנישומות כי יש

להחיל בעניינן את סעיף 51טז(1) לחוק עידוד השקעות המזכה בשיעור מס מופחת, בנמקן כי בשנות המס האמורות רובן המכריע של הכנסותיהן (ועבור חלק מהנישומות – כלל הכנסותיהן) הופקו בשוק הישראלי, שהחל משנת 2011 נטען כי חצה את רף 12 מיליון התושבים – ומכאן שהן עולות לכדי מפעל תעשייתי "בר-תחרות" לפי חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק, הזכאי להטבה כאמור.

9. לשם הנוחות, יוצגו נתוני הנישומות בטבלה שלהלן:

2012			2011				שנת המס	
הכנסה חייבת (באלפי ש"ח)	התפלגות המכירות		מחזור מכירות (באלפי ש"ח)	הכנסת חייבת (באלפי ש"ח)	התפלגות המכירות		מחזור מכירות (באלפי ש"ח)	הנישומה
	שוק זר	שוק ישראלי			שוק זר	שוק ישראלי		
11,400	4%	96%	164,699	12,522	5%	95%	170,628	זנלכל בע"מ
3,312	-	100%	19,648	-	-	-	-	מדי ורד בע"מ
-	-	-	-	1,493	-	100%	99,063	דלידג בע"מ
10,600	0.04%	99.96%	80,569	10,800	0.05%	99.95%	68,566	סובחי נח'לה ובניו בע"מ
4,108	3%	97%	36,518	2,925	2%	98%	29,438	טופגאם תעשיות בע"מ

10. פקידי השומה הרלוונטיים לא קיבלו את עמדת הנישומות משני טעמים מרכזיים: הטעם הראשון נעוץ בעמדת פקידי השומה לפיה הגדרת מפעל תעשייתי "בר-תחרות" לפי חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק חלה רק על מפעלים שלמעלה מרבע מהכנסותיהם נובע מייצוא לשוק גדול  $\geq$  (דהיינו, הכנסות שמקורן בשוק המקומי, הוא השוק הישראלי, אינן מאפשרות עמידה בתנאי זה). הטעם השני קשור לכך שלא הוכח כי בשנת 2011 השוק הישראלי מנה 12 מיליון תושבים לפחות, כדרישת הסעיף, ולפיכך הנישומות לא עמדו בקריטריון גודל השוק. ממילא, בכל הנוגע לשנת 2012, במסגרת תיקון מס' 70, שונתה הדרישה האמורה, כך שעל מנת למלא אחר ההגדרה של מפעל תעשייתי "בר-תחרות" על פי חלופת המכירה לשוק גדול נדרש כי מקורן של הכנסות יהא בשוק המונה למעלה מ-14 מיליון תושבים, ואין חולק כי השוק הישראלי אינו עומד בדרישה זו בשנת 2012. לפיכך, קבעו פקידי השומה כי על הנישומות לשלם על הכנסותיהן בשנים 2011 ו-2012 בהתאם לשיעור מס

החברות הקבוע בסעיף 126 לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה או פקודת מס הכנסה).

11. ויובהר, ההבחנה המיסויית בין שתי העמדות היא בעלת השלכות כלכליות משמעותיות: אם תתקבל עמדת הנישומות, הן יהיו זכאיות לשיעור מס חברות מופחת, שעמד בשנים הרלוונטיות על 10%; לעומת זאת, ככל שתיוותר על כנה עמדת פקידי השומה, יוסיף להיות מוטל על הנישומות שיעור מס החברות הרגיל, אשר עמד בשעתו על 24%-25%.

12. על רקע מחלוקות אלה הגישו הנישומות ערעורי מס לבתי המשפט המחוזיים בחיפה, בנצרת ובבאר שבע, והדיון בהם אוחד ונדון לפני בית המשפט המחוזי בחיפה, נוכח הזהות בשאלות המשפטיות העולות בהם.

פסק הדין נושא הערעורים

13. בפסק דין מפורט ומנומק מיום 19.3.2019 דחה בית משפט קמא את ערעורי המס. לאחר שסקר את הוראותיו של חוק עידוד השקעות ועמד על כללי הפרשנות בדיני המס, פנה בית משפט קמא לבחון את פרשנות חלופת המכירה לשוק גדול כפי שנקבעה בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק.

14. בית משפט קמא דחה את עמדת פקידי השומה לפיה חלופת המכירה לשוק גדול מוגבלת רק למפעלים הפועלים למטרות ייצוא, ומכאן שהשוק בו מדובר בסעיף הנזכר הוא השוק הזר בלבד. נקבע, כי מבחינה לשונית, אין בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק כל התייחסות למיקומו הגיאוגרפי של השוק בו מתבצעות המכירות, ואף הגדרת ה"שוק" המצויה בסעיף 18א(א) לחוק נעדרת כל התייחסות כאמור. לפיכך, נפסק כי לשון הסעיף מכילה בגדרה גם הכנסות המופקות מהשוק הישראלי, בכפוף לכך ששוק זה עומד בקריטריון גודל השוק. עוד הוטעם כי במסקנה זו תומכים הן חוזר מס הכנסה 2/2006, בגדרו צוין כי הגדרת ה"שוק" כוללת גם את השוק הישראלי (ראו סעיף 2.1.1(ב) לחוזר הנזכר), והן דברי ההסבר להצעת החוק לתיקון מס' 60, אשר נעדרים כל התייחסות המעידה כי כוונת המחוקק הייתה להוסיף תניית ייצוא כאמור. זאת ועוד, בית משפט קמא עמד על כך כי לו רצה המחוקק להגביל את הסעיף למטרות ייצוא, יש לצפות כי היה עושה זאת במפורש, כפי שעשה במסגרת הוראות אחרות המצויות בחוק עידוד השקעות וכן במסגרת חוקים אחרים.

15. מבחינה תכליתית, בחן בית משפט קמא הן את התכלית הסובייקטיבית והן את התכלית האובייקטיבית העומדות בבסיס חלופת המכירה לשוק גדול, ומצא כי הן אינן תומכות במסקנה לפיה יש לקרוא את הסעיף ככזה המוגבל להכנסות שמקורן בייצוא בלבד. בבחינת התכלית הסובייקטיבית, נפסק כי אומנם עיון בדברי הכנסת ובדיוני הוועדות מעלה כי המחוקק ראה בהוראת הסעיף דנן ככזו שנועדה לקדם ולעודד פעולות ייצוא, אך לא מדובר במטרה העיקרית והיחידה, לאור קביעת המחוקק את קריטריון גודל השוק; ומכל מקום, מההיסטוריה החקיקתית נלמד כי המחוקק בחר, באופן מודע ומכוון, שלא לכלול בהוראת הסעיף תנאי של ייצוא, לאור התחייבותה של ישראל, במסגרת הסכמי הסחר עליהם היא חתומה, שלא להעניק הקלות, ובכלל זה הטבות מס, המותנות בייצוא. בבחינת התכלית האובייקטיבית, נקבע כי הגם שניתן למצוא בחלק ממטרותיו של חוק עידוד השקעות המנויות בסעיף 1 לחוק עיגון למטרה של עידוד ייצוא, מטרות החוק אינן מכוונות לעידוד ייצוא דווקא, ואף התכלית המפורשת העולה מהוראת סעיף 18א לחוק איננה משמיעה כי תנאי הייצוא הוא חלק מתחייב ממנה. יתרה מכך, קריאת תנאי הייצוא אל תוך התכלית האובייקטיבית של הוראת הסעיף הנדונה איננה תואמת את התחייבויותיה של מדינת ישראל במסגרת הסכמי הסחר, וגם מטעם זה יש לדחות את הפרשנות המוצעת על ידי פקידי השומה. אשר על כן, קבע בית משפט קמא כי חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1) לחוק חלה על הכנסות שמקורן במכירות המתבצעות הן בשוק הישראלי והן בשוק זר, ובלבד שמדובר בשוק גדול לפי קריטריון גודל השוק.

16. לאחר דברים אלה, נדרש בית משפט קמא לבחינתו של קריטריון גודל השוק. נקבע, כי המועד שבו יש לבחון את קריטריון גודל השוק הוא על בסיס שנתי, דהיינו לאורך כל שנת המס, וזאת בהלימה ליחידת הזמן הרלוונטית לסוגיה בה עסקינן. אם תאמר אחרת, הטעים בית משפט קמא, יידרשו בדיקות מרובות של גודל השוק בכל רגע נתון בו מתבצעת מכירה, דבר שאינו תמיד אפשרי ויש בו כדי להגביר את אי הוודאות. לנוכח האמור, קבע בית משפט קמא, כי בהינתן שאין מחלוקת כי השוק הישראלי מנה יותר מ-12 מיליון תושבים רק מאמצע שנת 2011, הנישומות אינן זכאיות להטבת מס בעבור שנת המס הזו, ודין ערעורי המס ביחס לשנת 2011 להידחות.

17. בכל הנוגע לשנת 2012, עבר בית משפט קמא לדון בתוקפו של תיקון מס' 70, אשר כאמור הגדיל באופן רטרואקטיבי את הדרישה בקריטריון גודל השוק ל-14 מיליון תושבים לשנה זו – דרישה שאין חולק כי השוק הישראלי לא עמד בה. תחילה ציין בית



משפט קמא כי על אף, שבדרך הכלל, הפסיקה אינה רואה בעין יפה חקיקה רטרואקטיבית, אין בדין הישראלי כל איסור על חקיקה שכזו, ולעיתים היא אף רצויה. עוד ציין בית משפט קמא כי כוונת נסחי תיקון מס' 70 הייתה להשלים את חקיקתו במהלך שנת 2012, ובכך להימנע מהוראת התחולה הרטרואקטיבית. ואולם, לאור פיזור של הכנסת ה-18 לא הושלם הליך החקיקה במהלך שנת 2012, ועל כן נוספה הוראת התחולה האמורה. לאחר דברים אלה, בית משפט קמא הצביע על כך שדרך המלך לתקיפת תיקון מס' 70, ובכלל זה את הוראת התחולה המצויה בו, היא באמצעות הגשת עתירה לבית המשפט הגבוה לצדק (בדרך של תקיפה ישירה), ולא במסגרת ערעורי המס דנן (בדרך של תקיפה עקיפה), וגם נסיבות העניין אינן מלמדות כי יש לסטות מדרך זו, בשים לב לסוג הטענות המועלות על ידי הנישומות והיקף השלכותיהן. אף על פי כן, בהינתן שסוגיה זו לא זכתה להתייחסות של ממש בטיעוני הצדדים, קבע בית משפט קמא כי יש לבחון במסגרת ערעורי המס את טענות הנישומות לגופן. בתוך כך, דחה בית משפט קמא את טענת הנישומות כי נפלו פגמים בהליך החקיקה ואת טענתן כי התיקון אינו חוקתי לאור הפגיעה בזכות הקניין שלהן.

בכל הנוגע לפגמים הנטענים בהליך החקיקה, נפסק כי אף אם היה טעם לפגם בניסיון לקצר את הליכי החקיקה, הוא התרפא בעקבות פיזור של הכנסת ה-18, וכפועל יוצא דחיית הדיונים בוועדת הכספים ובמליאת הכנסת באופן שהותר זמן רב לבחון את התיקון המוצע; וכי בכל הנוגע למסד הנתונים שהונח בפני ועדת הכספים ומליאת הכנסת, נקבע כי הגם שניתן היה להוסיף למסד זה נתונים רלוונטיים, אין מדובר בפגם היורד לשורש ההליך המצדיק את ביטולה של הוראת התחולה, וזאת הן משום שהיה בפני חברי הכנסת מסד נתונים מספק לצורך קבלת החלטה סבירה, הן לנוכח מודעותם של חברי הכנסת לחסר בנתונים מסוימים ונכונותם להסתפק בחומר ובנתונים בעל-פה שהוצגו בפניהם, והן בשים לב להלכות החלות בדבר היקף התערבותו של בית המשפט בהליך החקיקה.

באשר לחוקתיות התיקון, נקבע כי אף תחת ההנחה כי הוראת התחולה פוגעת בזכות הקניין של הנישומות, היא עומדת בתנאי פסקת ההגבלה. בית משפט קמא דחה את טענת פקידי השומה לפיה תכליתו של תיקון מס' 70 היא להבהיר כי הטבת המס הניתנת מכוח הוראת סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק מיועדת למפעלים הפועלים למטרות ייצוא בלבד. יחד עם זאת, מצא בית משפט קמא כי הוראת התחולה בתיקון מס' 70 נועדה להבטיח כי הטבת המס תינתן אך ורק למגזרים מסוימים, ולא באופן נרחב, וזאת בהלימה לתכליתו של חוק עידוד השקעות, וכי אלמלא הוראת התחולה מרבית החברות

במשק היו זכאיות להטבות מס באופן החורג מגדר כוונותיו של המחוקק, ואשר לא ניתן לו פתרון תקציבי. לפיכך, נקבע כי תכליתה של הוראת התחולה היא ראויה, ואף הולמת את ערכיה של המדינה. עוד נקבע כי מדובר בפגיעה מידתית, שכן אין מדובר בשלילת הטבת מס לה היו זכאיות הנישומות בעבר, בהינתן שהנישומות מעולם לא נהנו מהטבה זו, וממילא אין לנישום זכות קנויה להמשיך ולקבל הטבות מס שקיבל בעבר. זאת עוד, בית משפט קמא קבע כי הנישומות ידעו על ייעודו של תיקון מס' 70 בטרם הגישו את דו"חותיהן לשנת 2012, וכן היו מודעות למחלוקות ביחס לנתונים הדמוגרפיים של השוק הישראלי, ועל כן, מנקודת מבטן, לא היה זה סביר להניח כי יזכו להטבת המס המבוקשת.

על פסק דין זה הוגשו הערעורים שלפנינו.

18. יוער, כי אחד ההליכים עוסק בערעור מס שהגישה חברת זנלכל בע"מ (להלן: חברת זנלכל) ביחס לשנת המס 2013 (ע"מ 12962-12-18). במסגרת הליך זה, הסכימו הצדדים כי פסק דינו של בית משפט קמא, על מכלול נימוקיו, יחול גם על ערעור מס זה הנוגע לשנת 2013, כך שיידחה הערעור. לצד זאת, הוסכם כי "אין בהסכמת הצדדים... כדי לשלול את זכות [חברת זנלכל] מלהגיש... על פסק הדין בערעור הנוכחי, ערעור לבית המשפט העליון וכן להגיש בקשה לאחדו עם הערעור שהוגש ביום 7.5.2019 על ידי [חברת זנלכל]... על פסק הדין המוקדם, במסגרת ע"א 3129/19" (סעיף 4 להודעת הצדדים). בהתאם, ביום 7.5.2019 ניתן תוקף של פסק דין להסכמות הצדדים וערעור המס נדחה, ובהמשך הגישה חברת זנלכל את ערעורה במסגרת ע"א 3995/19.

19. עוד יוער כי לפני בית המשפט המחוזי בתל אביב-יפו (כב' השופט מגן אלטוביה) מתנהלים ערעורי מס נוספים העוסקים באותה סוגיה שבמחלוקת (ע"מ 45128-03-15 ונוספים), כאשר בהתאם להחלטת בית המשפט מיום 2.7.2020, ובהסכמת הצדדים שם, ההליך מעוכב עד למתן פסק הדין בערעורים שלפנינו.

טענות הנישומות

20. בפתח ערעורן (שהוגש במסגרת ע"א 3129/19) מדגישות ארבע מהנישומות המיוצגות יחדיו – חברת זנלכל, חברת מדי ורד בע"מ, חברת דלידג בע"מ וחברת סובחי נח'לה ובניו בע"מ (להלן, יחדיו: ארבע הנישומות) – כי טענתן לפיה חלופת המכירה לשוק גדול הקבועה בסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות אינה מוגבלת

להכנסות שמקורן בייצוא לשוק זר בלבד, קרי – אין לקרוא לתוך הוראת החוק תניית ייצוא – התקבלה במלואה על ידי בית משפט קמא, ומפנות הן לנימוקיו בעניין זה.

21. אשר לקריטריון גודל השוק, ארבע הנישומות מלינות על קביעות בית משפט קמא, הן לעניין שנת 2011 והן לעניין שנת 2012. בכל הנוגע לשנת 2011, טוענות ארבע הנישומות כי בית משפט קמא לא הכריע במחלוקת הדמוגרפית העובדתית – מהו המועד בו חצה השוק הישראלי את רף 12 מיליון התושבים – באשר סבר בטעות כי הנישומות מכירות בכך שהשוק הישראלי מנה 12 מיליון תושבים רק במהלך שנת 2011, בעוד לטענתן הדבר אירע במחצית שנת 2010, ולכל המאוחר בראשית שנת 2011. ממילא, נטען כי שגה בית משפט קמא כאשר קבע כי המועד לבחינת גודל השוק הוא לאורך כל שנת המס. לשיטתן, המועד הקובע הוא מועד המכירה, ובהינתן ש-25% ממכירותיהן של הנישומות התבצעו במהלך הרבעון האחרון של שנת 2011, שאז גם לפי קביעת בית משפט קמא מנה השוק הישראלי למעלה מ-12 מיליון תושבים, הרי שהן עומדות בקריטריון גודל השוק. כן טוענות ארבע הנישומות כי מדידת גודל השוק במועד המכירה אינה מגלה קושי מעשי, בעוד הדרישה למדידה לאורך כל שנת המס איננה מקדמת יעילות או ודאות, וכי רשות המיסים הייתה יכולה להסיר את אי הוודאות ולמנוע מחלוקות באמצעות פרסום גודל השווקים בעולם שמתעורר לגביהם ספק, כפי שהיא עושה זאת בהקשרים אחרים, בפרט כאשר מדובר במספר מדינות מועט שגודלן נסוב סביב 12 מיליון תושבים (ואשר לגביהן יכולה להתעורר מחלוקת). זאת ועוד, אף אם יש מקום לקבוע מועד קשיח לבחינת גודל השוק, אין כל יתרון בהעדפת ראשיתה של שנת המס על פני סופה, וכי קביעת תום שנת המס כמועד הקובע, בדומה להוראות אחרות המתעדכנות בתום שנת המס – היא עדיפה, בפרט כשמדובר בנתון חיצוני כשלצדדים אין כל השפעה עליו. לחלופין, נטען כי יש למדוד את גודל השוק במחצית שנת המס (אפשרות שנטען כי הועלתה גם על ידי פקידי השומה בהליך קמא), ולחלופי חלופין ניתן לקבוע כי הטבת המס תינתן באופן יחסי, בהתאם לתקופה בה חצה גודל השוק את הרף הנדרש.

22. אשר לשנת 2012, ארבע הנישומות גורסות כי אין חולק שבשנה זו מנה השוק הישראלי מעל ל-12 מיליון תושבים, באופן שמגבש את זכאותן להטבת המס, וכי ההוראה הרטרואקטיבית שנקבעה בתיקון מס' 70, המשנה מזכאותן למפרע, היא חסרת תקדים ואינה חוקתית, ועל כן דינה בטלות. בתוך כך, מונות ארבע הנישומות מספר פגמים שנפלו בחקיקת הוראה זו: הפגם הראשון עניינו בכך שהכנסת אישרה, באופן מודע, חקיקה אשר סותרת את התחייבויותיה של המדינה במסגרת הסכמי הסחר עליהם

חתמה עם מדינות העולם, ותוך הטעיית אותן מדינות (דהיינו, במקום להתנות את הטבת המס בתנאי ייצוא באופן מפורש, הותנתה ההטבה במכירות לשוק המונה אוכלוסיית תושבים העולה על זו שבשוק המקומי); הפגם השני עניינו בטענה כי הממשלה והכנסת אישרו, שלא במודע ובהתבסס על חוות דעת משפטית שגויה ומטעה שהוצגה להן, חקיקה רטרואקטיבית המשנה את המצב המשפטי הקיים תוך פגיעה בנישומים, ובכלל זאת בנישומות, אשר היו זכאים להטבה בשנת 2012, והכול תחת ההנחה כי מדובר בתיקון מבהיר, שאך נועד לשמר את המצב הקיים מבלי שיש גורמים הנפגעים מהתיקון לחוק. ההנחה המוטעית בבסיס חוות הדעת, כך על פי הטענה, הייתה כי חברות שמקור הכנסותיהן אינו מייצוא כלל אינן זכאיות להטבה, בעוד הוראת הסעיף הנדונה אינה כוללת תנאי כאמור; הפגם השלישי נוגע לטענה כי החקיקה מפלה בין יצרנים, על בסיס השוק בו הם פועלים, מבלי שהיא נשענת על הצדקה כלכלית של ממש ובאופן המזיק למשק הישראלי והפוגע בהגשמת מטרות החוק המפורשות, ובפרט המטרות של קידום התעסוקה ועידוד הפעילות בפריפריה, אותן מקדמות הנישומות בפעילותן; הפגם הרביעי נוגע למצגים שהוצגו בפני הממשלה והכנסת בהליך החקיקה, כאשר טענת ארבע הנישומות היא כי ממצגים אלה הוחסרו נתונים ועובדות רבים הנדרשים לצורך קיום דיון ענייני.

לטענת ארבע הנישומות, בעוד שבית משפט קמא סבר כי יש בפגם הראשון כדי להביא לפסילת החקיקה, אך מצא כי אין להורות כן לאור הרצון למנוע גרעון מס, המהווה לגישתו תכלית ראויה כשלעצמה – שילובם של כל הפגמים גם יחד מביא למסקנה כי מדובר בחקיקה פסולה שאינה משקפת תכלית ראויה, הנוגדת את ערכי המדינה ואשר הנזק הטמון בה עולה על תועלתה. כך במיוחד, כאשר עסקינן בחקיקה רטרואקטיבית הפוגעת בקניין, שאז סטנדרט הביקורת השיפוטית הראוי הוא גבוה יותר. בהקשר זה מבהירות ארבע הנישומות כי חקיקה רטרואקטיבית המתייחסת לשיעור המס הנגבה מהכנסה שכבר הופקה והתגבשה חבות המס בגינה, מהווה נטילה שלטונית, באשר משמעותה הגדלת חבות המס בדיעבד, ועל כן בפי ארבע הנישומות טענה לנטילת זכות ואין מדובר בטענת הסתמכות או ציפייה לזכות. עוד טוענות ארבע הנישומות כי שגה בית משפט קמא בהתבססו על התכלית לפיה הוראת התחולה הרטרואקטיבית נועדה להבטיח כי הטבת המס לא תינתן באופן נרחב. זאת, שכן ההשפעה של ביטול הוראת התחולה היא מצומצמת, ונוגעת למספר מועט של חברות שטענו לזכאות בזמן אמת, וממילא לא הוכח האומדן הכספי הכרוך בביטולה של הוראה זו, לא בפני חברי הכנסת בעת חקיקתה ולא בפני בית משפט קמא. ואולם, אפילו היה מקום להתבסס על תכלית זו, היה צורך לאזנה אל מול התכליות המשתקפות מחוק

עידוד השקעות אותן מקדמות הנישומות בפעילותן ואל מול הנזקים הכרוכים בחקיקה דנן (ובכלל זה הפרת הסכמי הסחר, הטעיית מדינות העולם ויצירת הסדר כלכלי מפלה ומזיק).

23. חברת טופגאם תעשיות ממתקים בע"מ (להלן: חברת טופגאם), אשר הגישה את ערעורה בנפרד (במסגרת ע"א 3138/19), סבורה אף היא כי יש לקבל את הערעורים, ומעלה טענות דומות (ואף זהות) לאלו שהועלו על ידי ארבע הנישומות (לעיל ולהלן, יכוננו חברת טופגאם וארבע הנישומות: הנישומות או המערערות). לצד זאת, חברת טופגאם מדגישה כי לשיטתה המועד הקובע לבחינת גודל השוק הוא סוף שנת המס, בהינתן שעל דרך הכלל הבחינה על פי הפקודה והחוק נעשית בסוף השנה, ומשום שמדובר במועד הפרקטי ביותר, בעוד קביעת בית משפט קמא לפיה יש לעמוד בקריטריון גודל השוק בכל יום ויום במהלך שנת המס נעדרת עיגון חקיקתי מינימאלי. עוד טוענת חברת טופגאם כי הפגיעה שעלולה להיגרם לאוצר המדינה מביטול הוראת התחולה שבתיקון מס' 70 אינה מקימה הצדקה לסטות מהדין, והדברים אמורים ביתר שאת כאשר מדובר בחוקי עידוד שמטרתם לקדם סדר עדיפויות מסוים, באופן שלא אמור להיות מושפע, לשיטתה, משיקולי תקציב. לבסוף, חברת טופגאם גורסת כי גם אם לא מתקיימים בעניינה התנאים הקבועים בסעיף 18א(ג)(1) לחוק, באף אחת מהחלופות, הרי שעדיין קמה הצדקה להכיר בה כמפעל תעשייתי "בר-תחרות" נוכח פעילותה באזור פיתוח והתחרות עמה היא מתמודדת מול חברות המייבאות מחו"ל.

טענות פקידי השומה

24. פקידי השומה, מנגד, סבורים כי דין הערעורים להידחות, וזאת מן הטעם העיקרי שהטבת המס הנדונה חלה רק על מכירות לשווקים זרים (וזאת, בשונה מקביעתו של בית משפט קמא בעניין זה), בעוד שאין חולק כי הנישומות אינן עומדות בתנאי זה. לטענתם, מאז נחקק תיקון מס' 60, במסגרתו נוספה הגדרת מפעל תעשייתי "בר-תחרות", היה ברור לכול – למחוקק, לרשות המיסים, לנישומים ולמייצגים כאחד – כי הטבת המס מיועדת לחברות הפועלות בשווקים הזרים בלבד, וכי פרשנות הנישומות לפיה הטבת המס מכוונת גם למכירה בשוק הישראלי מנוגדת ללשון הוראות חוק עידוד השקעות, לתכלית העומדת בבסיסן ולהיסטוריה החקיקתית שלהן.

25. מן הבחינה הלשונית, טוענים פקידי השומה כי המטרה היחידה מבין מטרות חוק עידוד השקעות העוסקת בתחרות ואשר רלוונטית להטבת המס הנדונה היא "שיפור

יכולתו של המגזר להתמודד בתנאי תחרות בשווקים בין-לאומיים" (סעיף 1(2) לחוק), ועל כן קביעת המתחם הלשוני צריכה להיעשות בשים לב למטרה זו. לכך מוסיפים פקידי השומה כי בחינת לשונה של חלופת המכירה לשוק גדול, בה עוסקים הערעורים דנן, על רקע שתי החלופות האחרות הקבועות בסעיף 18א(ג)(1) לחוק (ובפרט החלופה השנייה שבסעיף 18א(ג)(1)(ב) לחוק), מלמדת כי החלטה על השוק הישראלי היא פשטנית מדי ולוקה בחסר. זאת, שכן, החלופות השנייה והשלישית מתכתבות זו עם זו, במובן הזה שהחלופה השלישית מכוונת למפעלים אשר אינם עומדים בתנאיה של החלופה השנייה. מכאן שאם ייקבע כי בגדר החלופה השלישית נכנסות גם מכירות המתבצעות בשוק הישראלי, במידה רבה יתייחר הצורך בחלופה השנייה, שכן מרבית המפעלים בארץ לא יתקשו לעמוד בתנאי של רבע מהמכירות לשוק הישראלי ויכנסו בגדר החלופה השלישית. בנסיבות אלה, הפרשנות שלפיה החלופה השלישית, חלופת המכירה לשוק גדול, אינה חלה על מכירות לשוק הישראלי היא בוודאי בעלת אחיזה לשונית, וזו אף הפרשנות המתבקשת בשים לב למכלול הוראות החוק.

26. מן הבחינה התכליתית, עומדים פקידי השומה על כך שתכלית הטבת המס היא לתמרץ מפעלים להשתלב בתחרות הבינלאומית, שכן "מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי", כהגדרת סעיף 51 לחוק, מיועד לכלול בגדרו מפעלים שמכירותיהם מופנות לשווקים זרים – מכירות אשר נטען כי הן תורמות באופן ישיר להגדלת התוצר הלאומי הגולמי. כך נלמד מההיסטוריה החקיקתית של תיקון מס' 60 (אשר במסגרתו נוספה כאמור ההגדרה של מפעל תעשייתי "בר-תחרות") ודברי ההסבר לו; מתיקונו של הסעיף במשך השנים, ובפרט תיקון מס' 70; מהוראות אחרות בחוק עידוד השקעות; מהחלטות מיסוי שניתנו לאורך השנים; ומהפסיקה. עוד מדגישים פקידי השומה כי במועד חקיקתו של תיקון מס' 60, השוק המקומי (הכולל את ישראל יחד עם שטחי יהודה ושומרון וחבל עזה) מנה גם לפי האומדנים הנדיבים ביותר כ-10 מיליון תושבים. מכאן, שאילו התכוון המחוקק להעניק את הטבת המס הנדונה גם לשוק הישראלי, הרי שמלכתחילה היה קובע רף התואם את גודל האוכלוסייה בשוק הישראלי באותה העת; וכי אין בכך שבמועד שרירותי כזה או אחר גדלה האוכלוסייה המקומית ועברה את הרף הקבוע בסעיף כדי לשנות מכוונתו של המחוקק וממדיניותו המובהקת.

27. בכל הנוגע למחויבותיה של מדינת ישראל במסגרת הסכמי הסחר הבינלאומיים, פקידי השומה טוענים כי בית משפט קמא נפל לכלל טעות עת שהניח כי פרשנות תכליתית של חלופת המכירה לשוק גדול כמתייחסת למכירות לשוק זר בלבד אינה מתיישבת עם הסכמי הסחר עליהם חתמה המדינה. ראשית, נטען כי קביעה לפיה

המדינה הפרה את מחויבויותיה הבינלאומיות מחייבת בחינה מהותית ומעמיקה מזו שנערכה בפסק הדין, וכי על פי עמדתו של משרד הכלכלה והמסחר (האמון על הנושא) לא קיימת סתירה בין הוראות חוק עידוד השקעות לבין הסכמי הסחר שישראל היא צד להם. כן נטען כי אין בבחירה לנקוט במשנה זהירות באמצעות העדפת נוסח אחד על משנהו כדי להעיד אחרת. שנית, הסמכות לאכוף את הסכמי הסחר האמורים ולהעלות טענות בנוגע להפרתם נתונה למדינות שהן צד להם, ולא לאחרים, ואף אחת לכמה שנים ישראל נדרשת להגיש דיווחים ותרגום של חוקים הנוגעים לסחר הבינלאומי, וכן להשיב על שאילתות המועברות מהמדינות השונות. ואכן, מדינות שונות (ובכלל זה ארה"ב והאיחוד האירופי) הגישו למדינת ישראל שאילתות בעניין חלופת המכירה לשוק גדול, ולאחר שניתן מענה על ידי ישראל, אף מדינה לא פנתה לערכאות ליישוב סכסוכים של ארגון הסחר העולמי (World Trade Organization), שהן הערכאות המוסמכות לדון בטענות בדבר הפרה לכאורית של הסכמי הסחר. מכאן, משמדינות שהן צד להסכמי הסחר לא רואות בהוראות חוק עידוד השקעות משום הפרה, קביעת בית משפט קמא מעוררת קושי. לבסוף, אפילו הייתה סתירה בין הוראת החוק הנדונה לבין מחויבויותיה הבינלאומיות של ישראל (ולא כך היא, לשיטת פקידי השומה), בהינתן הכלל לפיו בהתקיים סתירה בין הוראת חוק פנימית לבין מחויבות הסכמית במשפט הבינלאומי – הוראת החוק הספציפית גוברת, הרי שלא היה מקום לכופף את תכליתה של הוראת החוק הנדונה למחויבויותיה הבינלאומיות של המדינה במסגרת הסכמי הסחר.

28. לשיטת פקידי השומה, די באמור עד כה כדי לדחות את הערעורים. בצד זאת, הם מוסיפים כי מכל מקום הנישומות אינן עומדת בקריטריון גודל השוק, ומכאן שממילא אין הן זכאיות להטבת המס. אשר לשנת 2011, טוענים פקידי השומה כי יש לדחות את טענת הנישומות לפיה השוק הישראלי חצה את רף 12 מיליון התושבים במחצית שנת 2010, וזאת הן מהטעם שטענה זו לא הועלתה לפני בית משפט קמא, וממילא לא נדונה, הן משום שהיא סותרת את טענתן המקורית כי המועד בו מנה השוק הישראלי יותר מ-12 מיליון תושבים הוא במחצית שנת 2011 (או בסמוך לכך), והן משום שמדובר בניסיון לתקוף קביעה עובדתית שאין ערכאת הערעור נוהגת להתערב בה. עוד טוענים פקידי השומה כי הנישומות אינן מתמודדות בערעוריהן עם קביעתו של בית משפט קמא באשר למועד שבו יש לבחון את גודל השוק, ומדגישים הם כי לשיטתם קריטריון גודל השוק צריך להתקיים לאורך כל שנת המס תוך שהם חוזרים על נימוקיו של בית משפט קמא.

29. אשר לשנת 2012, פקידי השומה מציינים תחילה כי הטענה לפיה השוק הישראלי מנה מעל 12 מיליון תושבים לאורך כל שנת 2012 לא הוכחה בבית משפט קמא, וממילא בית משפט קמא לא הכריע בה. כן מוסיפים הם כי למרות שהנישומות ומייצגיהן היו מודעים בזמן אמת לתיקון מס' 70, במשך מספר שנים לא עתרו לביטולו, ואף כאשר עשו כן, היה עליהם לעשות זאת באמצעות הגשת עתירה לבית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, ולא בגדר ההליך קמא, ועל כן לא היה מקום להידרש לטענות בדבר אי חוקיות תיקון מס' 70, ובפרט להוראת התחולה הקבועה בו. ואולם, גם לגופם של דברים, סבורים פקידי השומה כי טענות הנישומות אינן מגלות כל עילה להתערבות בהוראות תיקון מס' 70. פקידי השומה מצביעים על כך שתיקון מס' 70 הוא תיקון חקיקה מבהיר שנועד להתמודד עם ניסיון של חברות (ובכלל זה הנישומות) להיכנס בגדר חלופת המכירה לשוק גדול, עת התקרבו השוק הישראלי לרף 12 מיליון התושבים, על אף שהיה ברור לכול כי בגדר חלופה זו נכנסים רק מפעלים שמכירותיהם מופנות לשוק זר. מכאן, שטענת הנישומות כי הן היו זכאיות להטבת המס והסתמכו עליה – מוקשית היא. ממילא, חקיקה רטרואקטיבית, ובכלל זה חקיקה רטרואקטיבית בדיני המס שמטרתה להבהיר פרשנותו של דין קיים, אינה, כשלעצמה, מגלה עילה להתערבות שיפוטית.

30. עוד טוענים פקידי השומה כי הנישומות לא הצליחו להוכיח כי נפל פגם כלשהו בהליך חקיקה, לא כל שכן פגם מהותי היורד לשורש ההליך ואשר רק בו יש כדי להצדיק התערבות שיפוטית: לא הוכח כי תיקון מס' 70 עומד בסתירה להסכמי הסחר עליהם חתומה מדינת ישראל, וממילא גם אם היה מוכח כאמור, אין הדבר רלוונטי להוראת התחולה הרטרואקטיבית (ולתיקון מס' 70 בכללותו) אותה תוקפות הנישומות; חלופת המכירה לשוק גדול מעולם לא נועדה לכלול מפעלים המייצרים לשוק הישראלי, כדוגמת מפעליהן של הנישומות, והדבר היה ברור לכול, כך שלא היה מקום לבחון האם מפעלים שעיקר מכירותיהם הם לשוק הישראלי עשויים להיפגע מהתיקון, וחברי הכנסת בוודאי לא הוטעו בקשר למהותו של התיקון והצורך בו; תבונתו של החוק או של המדיניות הפיסקאלית של המחוקק אינה עומדת לבחינתו של בית המשפט ואף טענה בדבר הפליה איננה רלוונטית לביקורת חוקתית המופנית כלפי הליך החקיקה; בפני חברי הכנסת עמדה תשתית עובדתית מספקת המאפשרת קבלתה של החלטה סבירה, ואפילו אם חסרו מהמצגים שהוצגו בפני חברי הכנסת נתונים מסוימים, הם היו מודעים לכך ובחרו שלא לבקש נתונים נוספים.



באופן דומה, טוענים פקידי השומה, כי הנישומות אף לא הצליחו להוכיח כי תיקון מס' 70, ובפרט הוראת התחולה הרטרואקטיבית אליה מופנות עיקר הטענות, לא עומדים בתנאיה של פסקת ההגבלה, וכך מטילים הם ספק בהנחתו של בית משפט קמא כי נפגעה זכות הקניין של הנישומות.

סיכומי התשובה מטעם הנישומות

31. בסיכומי התשובה דוחות הנישומות את טענות פקידי השומה וחוזרות על נימוקיהן. בתוך כך, מוסיפות הנישומות כי הטענה, לפיה האכסניה המתאימה לביורר טענותיהן בדבר חוקתיות תיקון מס' 70 היא במסגרת תקיפה ישירה בבית משפט זה – לא הועלתה בנימוקי השומה ואין מקום להידרש אליה עתה. ממילא, עניינן מתמקד בהוראת התחולה הרטרואקטיבית ביחס לרשימה סגורה של חברות שנפגעו ואשר העלו את הטענה בזמן אמת ובנוגע לתקופה קצובה. כן דוחות הן את הטענה לשיהוי, משהגישו את דוחות המס שלהן במועד.

32. להשלמת התמונה יצוין כי בעקבות הדיון שנערך לפנינו, במהלכו הושמעו טענות הצדדים בעל-פה והערנו את אשר הערנו, הודיע בא-כוחה של חברת טופגאם כי החברה חוזרת בה מן הערעור שהגישה (ע"א 3138/19). לאור חזרתה מהערעור לא פורטו לעיל טיעונים פרטניים שעלו בעניינה. על כן, עומדים להכרעתנו שני הערעורים שהגישו ארבע הנישומות מזה (ע"א 3129/19) וחברת זנלכל מזה (ע"א 3995/19) המתייחס לשנת 2013).

דיון והכרעה

33. הערעורים שלפנינו נסובים סביב השאלה האם הנישומות עומדות בתנאים המזכים אותן בהטבת המס לפי חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות. כמובהר, המדובר בהטבת מס הניתנת מכוח סעיף 18א לחוק לנישום העונה לאחת משלוש החלופות להגדרת "מפעל תעשייתי" שהינו "בר-תחרות" הקבועות בסעיף 18א(ג)(1) לחוק. החלופה בה עסקינן היא החלופה השלישית להגדרה, חלופת המכירה לשוק גדול, שבעת הרלוונטית הציבה את הדרישה הבאה: "25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל, הן ממכירות בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות". הנישומות מבקשות לבוא בגדר חלופה זו בגין מכירותיהן בשוק הישראלי, ואין חולק כי אינן יכולות לבוא בגדרה בגין מכירות לשוק

זר כלשהו. המחלוקות בין הצדדים עוסקות בשתי שאלות מרכזיות: ראשית, האם יש לקרוא לתוך חלופת המכירה לשוק גדול את דרישת הייצוא, דהיינו הדרישה כי המכירה תהיה לשוק גדול II (להלן: דרישת הייצוא); שנית, בהנחה שאין לקרוא את דרישת הייצוא לתוך חלופת המכירה לשוק גדול, האם השוק הישראלי עמד בשנים 2011 ו-2012 בקריטריון גודל השוק שקבע המחוקק (להלן: עמידת השוק הישראלי בקריטריון גודל השוק). ודוק, על מנת שהנישומות יהיו זכאיות להטבת המס נדרש כי עמדתן תתקבל ביחס לשתי השאלות שבמחלוקת, דהיינו שייקבע כי חלופת המכירה לשוק גדול אינה מציבה דרישת ייצוא, וכי השוק הישראלי עמד בשנים 2011 ו-2012 בקריטריון גודל השוק. לעומת זאת, על מנת שתתקבל עמדת פקידי השומה די שתתקבל עמדתם ביחס לאחת מהשאלות שבמחלוקת. כזכור, בית משפט קמא קיבל את עמדת הנישומות ביחס לדרישת הייצוא, אך דחה את עמדתן ביחס לעמידת השוק הישראלי בקריטריון גודל השוק.

אקדים מסקנה לדיון, ואבהיר כי לשיטתי יש לקבל את עמדת פקידי השומה בשתי השאלות שבמחלוקת. ממילא דין הערעורים להידחות. להלן אפרט את נימוקיי.

כללי הפרשנות בדיני המיסים

34. אפתח בהצגה קצרה של כללי הפרשנות החלים בדיני המיסים – כללים אשר לוו את מהלך דיוננו, הן ביחס לשאלה האם הטבת המס מותנית בדרישת ייצוא והן ביחס לבחינה האם השוק הישראלי עמד בקריטריון גודל השוק בשנים 2011 ו-2012.

35. הלכה מושרשת וידועה היא כי דיני המס כפופים לכללי הפרשנות הרגילים החלים על פרשנות חוקים, המאמצים את תורת הפרשנות התכליתית (ראו, מיני רבים: ע"א 534/79 אפרת נ' מדינת ישראל, פ"ד לה(4) 729, 735 (1985); עניין עיט ציוד ליבוא, בעמ' 214-215; ע"א 1779/18 תלמי נ' פקיד שומה כפר סבא, פסקה 36 (2.12.2020)). עמד על כך השופט (כתוארו אז) אהרן ברק:

כללים אלה, המשמשים לפירוש חוקים בדרך כלל, משמשים גם לפירושם של חוקי מסים. אין להם לחוקי המסים כללי פרשנות משלהם. 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 (ההפניות הפנימיות הושמטו; ע"א 165/82 קיבוץ חצור נ' פקיד שומה רחובות, פ"ד לט(2) 70, 75 (1985) (להלן: עניין חצור)).

36. הנה כי כן, נקודת המוצא היא לשון החוק, כאשר מבין האפשרויות הלשוניות השונות יש לבחור בפרשנות אשר מגשימה את התכלית המונחת בבסיסו של החוק – ובעניינינו חוק עידוד השקעות (ע"א 8569/06 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' פוליטי, פ"ד סב(4) 280, 302 (2008); ע"א 8570/06 פקיד שומה תל אביב 5 ואח' נ' ב'דה, פסקה ל' (12.3.2009)). תכלית החוק היא הערכים והאינטרסים שהחוק נועד להגשים, עליהם ניתן ללמוד, בין השאר, מלשון החוק, ממיקומה והקשרה של ההוראה בחוק, מההיסטוריה החקיקתית, מעקרונות היסוד של השיטה ומכל מקור אמין אחר (ע"א 93/88 מעבדות טרבינול (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה למפעלים גדולים, פ"ד מו(2) 385, 396 (1992); ע"א 41/96 קסוטו סוכנויות ביטוח בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד נג(1) 862, 872 (1999); ע"א 3185/03 מנהל מס שבח מקרקעין, מרכז נ' פלם, פ"ד נט(1) 123, 130-131 (2004)). זאת ועוד, כאשר עסקינן בפרשנות חוקי המס, "יש להביא בחשבון גם את העקרונות העומדים בבסיס שיטת המס הנהוגה; את ההיגיון הכלכלי והתכלית הפיסקאלית של החוק; את המדיניות הכלכלית והחברתית שביקש המחוקק לקדם באמצעות ההוראות העומדות לפירוש" (ע"א 7034/99 פקיד שומה כפר סבא נ' דר, פ"ד נח(4) 913, 925 (2004). ראו גם: ע"א 1240/00 פקיד שומה תל-אביב 1 נ' סיוון, פ"ד נט(4) 588, 609-610 (2005)). עוד יודגש כי רק אם לאחר שמוצתה בחינת המקורות הללו ונותרנו עם אי-בהירות בדבר הפירוש התכליתי של הוראת חוק המס הנדונה, או אז תועדף הפרשנות המקלה עם הנישום (ע"א 702/84 יובל גד בע"מ נ' מנהל מס שבח מקרקעין, פ"ד מ(4) 802, 812 (1987); ע"א 662/85 מנהל מס קניה נ' כנפי מתכת בע"מ, פ"ד מג(2) 3, 10 (1989); ע"א 7765/04 מנהל מיסוי מקרקעין רחובות נ' זכי דוגה ובניו בע"מ, פסקה 55 (5.8.2010); אהרן ברק "פרשנות דיני המסים" משפטים כח 425, 441 (1997)). זאת, נעשה בזכרנו כי "טובתו של נישום אחד היא לעתים רעתו של נישום אחר" (עניין חצור, בעמ' 75).

על רקע כללים אלה נפנה לבחון את השאלות שלפנינו.

דרישת הייצוא – האם יש לקרוא לתוך חלופת המכירה לשוק גדול את הדרישה כי ידובר בשוק זר?

37. פקידי השומה גורסים כאמור כי מעת נחקק תיקון מס' 60 ונוספה חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק, היה ברור לכול כי הטבה זו נועדה לעודד מפעלים למקד את מכירותיהם בשווקים זרים, ועל כן יש לפרש לשיטתם את הוראת הסעיף כך שההטבה מוגבלת למטרות ייצוא בלבד, אפילו אם המפעל עומד ביתר דרישות הסעיף. הנישומות, לעומת זאת, דוחות את פרשנות פקידי השומה וסומכות ידיהן על נימוקיו של בית משפט קמא בסוגיה זו.

הערה דיונית: פקידי השומה אומנם לא הגישו ערעור על פסק הדין של בית משפט קמא, ואולם, זאת בהינתן שתוצאת פסק הדין, לפיה נדחו ערעורי המס, מקובלת עליהם. מכאן שלא היה באפשרותם להשיג על נימוקיו של בית משפט קמא העומדים בבסיס תוצאה זו, באמצעות הגשת ערעור מטעמם, אך אין מניעה כי יעלו השגות אלה במסגרת תגובתם לערעורים שהוגשו על ידי הנישומות (ראו, למשל: בש"א 4691/91 מדינת ישראל נ' אוזן, פ"ד מה(5) 695, 699 (1991); ע"א 761/85 ליפשיץ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה, ראשון-לציון, פ"ד מו(1) 342, 347 (1991); ע"א 6138/93 הארגון למימוש האמנה על ביטחון סוציאלי נ' אברהמי, פ"ד נ(1) 441, 446-447 (1996)).

38. התזה הפרשנית שהציעו פקידי השומה מבקשת להבחין בין מכירות שהופקו בשוק הישראלי, עליהן לא אמורה לחול הטבת המס לשיטתם, לבין מכירות שהופקו בשוק זר, אליהן מכוונת הטבת המס. אלא מאי? שלשונו של סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק אינה כוללת הבחנה בין מכירה לשוק זר לבין מכירה לשוק הישראלי, וממילא אינה כוללת כל תנאי או הגבלה כי הזכאות להטבת המס הניתנת מכוחה של חלופת המכירה לשוק גדול כפופה להכנסות שהופקו ממכירות לשווקים זרים בלבד. כל שנאמר בהוראת סעיף זה בתקופה הרלוונטית הוא כי לפחות רבע מסך ההכנסות מקורו ממכירות "בשוק מסוים המונה 12 מיליון תושבים לפחות", כאשר גם הגדרת ה"שוק" שבסעיף 18א(א) לחוק אינה מרמזת על הבחנה כאמור. זאת ועוד, במסגרת חוזר מס הכנסה 2/2006 הובהר מפורשות כי השוק הישראלי מהווה אף הוא "שוק" לצורך החוק, ומכאן, לכאורה, שאם רצה המחוקק להחריג שוק זה מתחולת הסעיף, הבהרה זו לא הייתה נדרשת.

39. לעומת לשונו השותקת, בחינת תכליתו של הסעיף, על פי המקורות שהוצגו בפנינו, מעלה כי המחוקק לא התכוון להעניק את הטבת המס האמורה לחברות שכל פעילותן מתרכזת בשוק המקומי, אלא לחברות שמפעליהם פועלים בזירה הבינלאומית, אם באופן מלא ואם באופן חלקי (ומעל רף מינימאלי כקבוע בסעיף). כך בדברי ההסבר

לתיקון מס' 60 הודגש כי "מטרת החוק, בין השאר, היא לעודד את המשק הישראלי להשתלב בתחרות הגלובלית ולהגדיל את הצמיחה" (דברי ההסבר להצעת חוק המדיניות הכלכלית לשנת הכספים 2005 (תיקוני חקיקה), התשס"ה-2004, ה"ח הממשלה 354, 412 (להלן: דברי ההסבר לתיקון מס' 60)). והשוו לסעיף 1(2) לחוק עידוד השקעות שתוקן מספר שנים לאחר מכן), ובכל הנוגע להטבת המס הנדונה נכתב 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" (שם). באופן דומה, בפתח הישיבה של הקריאה הראשונה של הצעת החוק, הדגיש שר התעשייה, המסחר והתעסוקה דאז, מר אהוד אולמרט, כי "צריך להבין משהו - שעידוד השקעות, מבחינת ישראל, הוא, בסופו של דבר, בתחרות שבינינו לבין העולם כולו. כלומר, התחרות היא לא בתוך ישראל, בין צפון לדרום, בין מזרח למערב, בין אזור פיתוח א', לאזור פיתוח א' פלוס, או לאזור קו עימות, או לאזור אחר. [...] לכן, בראש ובראשונה, אנחנו צריכים לראות את המדינה כולה בהשוואה למדינות אחרות, ולא בהכרח אזורים שונים בתוך המדינה, בהשוואה שבין זה לבין זולתו, משום שיכול להיות שבהשוואות האלה נעשה כל מיני הבחנות, אבל נחמיץ את היכולת ליצור בישראל סביבה תחרותית בהשוואה למדינות אחרות בעולם. זה המבחן העיקרי, ועל-פיו נצטרך לשפוט את החלופות השונות שהחוק הזה מציע" (פרוטוקול ישיבה 208 של הכנסת ה-16, 16 (12.1.2005)).

40. זאת ועוד. השאלה האם מפעל תעשייתי בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי הוא בהכרח מפעל שלפחות 25% ממכירותיו הוצמחו בשוק זר הועלתה באופן מפורש במסגרת הדיונים בוועדת הכספים בקשר להצעת החוק לתיקון מס' 60. כך, למשל, לאחר שהוצגו שלוש החלופות שבסעיף 18א(ג)(1) לחוק על ידי מר אמיר לוי, נציג משרד האוצר בוועדה, שאל חבר הכנסת אברהם בייגה שוחט, על משמעות סעיף ההטבה על השוק המקומי באומרו כי "בשוק מקומי, אפילו אם זה בירוחם או מצפה רמון – זה אפסן?]", ונענה על ידי מר אמיר לוי "אם אתה מוכר רק לשוק המקומי – לזה ניתן פתרון מחוץ לחקיקה" (פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-16, 16 (3.3.2005) (להלן: פרוטוקול ישיבה מיום 3.3.2005)). וראו גם פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-16, 9-11 (8.3.2005) (להלן: פרוטוקול ישיבה מיום 8.3.2005)). ההבנה שהייתה היא שהטבת המס הנדונה התמקדה בייצוא, בעוד ההתמקדות בשוק המקומי תיעשה במישור התעסוקתי. עמד על כך גם מר יורם בליזובסקי, מנכ"ל התאחדות התעשיינים דאז ובעבר מנהל מרכז ההשקעות, בציינו כי "לקחנו על עצמנו דבר מאד קשה שהוא פנימי, שהסכמנו, וזה גם על פי תפיסת עולמי – שבשנת 2005 הסיוע צריך להיות ממוקד בשווקים הבינלאומיים. יש היגיון שהמיקוד

שהממשלה נותנת באמצעות כלי סיוע יהיה באמת ממוקד לא לשוק המקומי אלא לשווקים הבינלאומיים. זו נקודה נוספת שלקחנו על עצמנו. יחד עם זה, בנקודה הזו היה לנו ברור שהשיטה המוצעת או החוק המוצע מוציא קבוצה גדולה של תעשיות שהן מעולם לא יכולות לייצא. יש תעשיות שקמו והן מבוססות על השוק המקומי וכל מה שייעשה – הן לא תוכלנה לייצא, כי המוצרים שלהן אינם סחירים בשווקים הבינלאומיים. וכאן הפתרון היה שהוצע מסלול התעסוקה" (פרוטוקול ישיבה מיום 3.3.2005, בעמ' 27).

41. קו מחשבה זה, המתמקד בתחרות הבינלאומית ובפעילות המפעלים בשווקים זרים, קיבל ביטוי גם במסגרת תיקון מס' 70 לחוק אשר תיקן את סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק. במסגרת התיקון, חזר המחוקק על כוונתו כי הטבת המס לא נועדה לחול על השוק המקומי, עת שנכתב בדברי ההסבר 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", ו"כדי להתאים את הוראות החוק לגידול האוכלוסייה בעולם, ולשמר את המצב הקיים שלפיו מכירות לישראל בלבד אינן מזכות בהטבה לפי החוק, מוצע לתקן את סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק..." (דברי ההסבר להצעת חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 70), התשע"ג-2012, ה"ח הממשלה 124, 124).

דברים דומים נאמרו גם במהלך דיוני ועדת הכספים בקשר לתיקון מס' 70. כך, בישיבת 82 של ועדת הכספים, הכנסת ה-19 (24.6.2013) (להלן: פרוטוקול ישיבה מיום 24.6.2013) הדגיש מנהל רשות המיסים דאז, מר משה אשר, כי:

ברור היה לכולם, למנסחי החוק, למי שהפעיל את החוק, למפעלים בישראל ולכולם ... היה ברור לכולם שמדובר במכירות לחוץ לארץ. הכוונה היתה לאפשר לאותן חברות שמייצאות להתמודד בשווקים גלובאליים, בשווקים בינלאומיים (שם, בעמ' 3).

ובהמשך נאמר:

החוק הזה נועד ליצוא. [...] 12 מיליון תושבים, הכמות הזאת נבחרה ולא בכדי. [...] בהתאם להערכה של כמות הישראלית כולל הרשות הפלסטינית, עם מקדם מסוים של מרווח. לשם כיוונו. הכוונה היתה לרשום את תנאי היצוא בצורה אחרת (שם, בעמ' 4).

עמדה דומה הביע המשנה ליועץ המשפטי לממשלה דאז, עו"ד אבי ליכט:

עכשיו לגבי פרשנות הדין הקיים. חשוב להבין שכל מי שעסק בתחום הזה, בין בתוך הממשלה ובין מחוץ לממשלה קר[א] לתנאי ה-12 מיליון תנאי הייצוא. זה היה הז'רגון, כולם דיברו על זה. אני לא חושב שיש אחד במשק שחשב שזה לא מתייחס לתנאי הייצוא. זה הופיע בדברי הכנסת. חברי הכנסת ידעו בדיוק, גם בתיקון הקודם וגם בתיקון שהגענו ב-2010. [...] לכן, היה ברור לגמרי, גם לכנסת, גם לעוסקים בתחום, גם לנו וגם לאנשי רשות המיסים, גם בהתנהלות בפועל, גם בדיונים שהיו אצלנו, כולל עם אנשים שכתבו חוות דעת. כולם ידעו שמדובר בתנאי הייצוא (שם, בעמ' 7).

וזו גם הייתה הבנתו של יו"ר ועדת הכספים דאז, חבר הכנסת ניסן סלומינסקי,

באומרו את הדברים הבאים:

[...] מדינת ישראל רוצה לעודד את הייצוא, ולכן היא קבעה שכל מפעל שמייצא למשק שהוא מעל 12 מיליון יקבל את ההטבות. למה 12 מיליון? כי 12 מיליון היו עד סוף 2011 – מדינת ישראל פלוס הרשות הפלסטינית. [...] בכל אופן, כל המטרה הייתה לעודד ייצוא. ברגע שמדינת ישראל, פלוס הרשות הפלסטינית, עוברת את 12 המיליון, כל מפעל בישראל יהיה זכאי גם כן לקבל את ההטבות האלה, וההטבות האלה נועדו רק ליצוא ולא למשק הפנימי. הצעת החוק הזאת מגדילה ואומרת שרק מפעלים שייצאו למדינות שמעל 14 מיליון יהיו זכאים להטבות האלה. כלומר, מפעל שמוכר בישראל, במשק המקומי, לא יהיה זכאי להטבות האלה. זו מהותו של החוק...

[...]

צריכים להסתכל על מהותו של החוק, והחוק הזה בא להיטיב. המדינה רוצה להיטיב ולדרבן את הייצוא. זה לא חוק שנועד לדרבן ולעזור למפעל בארץ, שמוכר בארץ; לצורך זה יש חוקים אחרים. ואם זה מפעלים בפריפריה, יש להם התוספות והתמרוצים שלהם. החוק הזה בא לתמרץ את הייצוא [...] ולכן אני אומר: אנחנו, מאחר שאנחנו כן רוצים לשמור על הנושא של עידוד הייצוא, [...] אז ודאי שהחוק הזה צריך לעבור (פרוטוקול ישיבה 47 של הכנסת ה-19, 66 ו-71-72 (1.7.2013)).

לביטויים נוספים לכך במסגרת הדיונים לחקיקת תיקון מס' 70, ראו: פרוטוקול

ישיבה 384 של הכנסת ה-18, 103-104 (5.11.2012); פרוטוקול ישיבה 28 של הכנסת

ה-19, 81 (13.5.2013); פרוטוקול ישיבה מיום 24.6.2013, בעמ' 12. לאמירות נוספות במסגרת תיקונים אחרים בחוק עידוד השקעות, ראו: פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 14-15 (5.7.2009); פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 23-24, 27-28, 48, 52, 62-65, ו-68-70 (14.11.2010); פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 5, 18, 20, 25-26, ו-50-51 (15.11.2010); פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-18, 23 ו-27 (2.12.2010); פרוטוקול ישיבה מס' 505 של ועדת הכספים, הכנסת ה-20, 16-17, 21, 28 ו-46 (22.11.2016).

42. תכלית המחוקק בקביעת חלופת המכירה לשוק גדול מתחדדת כאשר מרחיבים את המבט, ומביאים בחשבון גם את קיומה של החלופה השנייה להגדרת מפעל תעשייתי "בר תחרות". על פי חלופה זו יזכה בהטבה מפעל תעשייתי כאשר "הכנסתו, בשנת המס, ממכירות המפעל בשוק מסוים, אינה עולה על 75% מכלל הכנסתו ממכירות המפעל באותה שנת מס" (סעיף 18א(ג)(1)(ב) לחוק עידוד השקעות. להלן: חלופת ביזור ההכנסות). בהתאם לחלופה זו, מפעל תעשייתי המייצר הן למשק הישראלי והן לשוק זר יזכה בהטבה, אם היקף הייצוא עולה על 25% מהכנסותיו, וזאת למעט מצבים בהם הייצור של אותו מפעל הממוקד בשוק מסוים (בין אם זהו השוק הישראלי ובין אם זהו שוק זר) מהווה יותר מ-75% מסך הכנסותיו. חלופת המכירה לשוק גדול מיועדת לסייג את הסייג שבחלופת ביזור ההכנסות, ולהבהיר כי כאשר המכירות מתמקדות בשוק גדול II, להבדיל מהשוק הישראלי או שוק זר קטן, עדיין יש לראות את המפעל כ"בר תחרות". אמור מעתה, כוונת המחוקק בהוספת חלופת המכירה לשוק גדול על חלופת ביזור ההכנסות הייתה לזכות בהטבת המס גם מפעל שעיקר הכנסותיו הם משוק גדול זר, ולא להקנות את ההטבה למפעל שעיקר הכנסותיו תלוי בשוק הישראלי או בשוק זר קטן.

43. כיצד מתיישבת, אם כך, לשונו השותקת של הסדר ההטבה, אשר איננה כוללת כל הבחנה בין ייצור לשוק הישראלי ובין ייצור לשוק זר, עם תכליתו הזועקת, אשר אינה מתיישבת עם מתן ההטבה למפעלים המייצרים באופן בלעדי, או כמעט בלעדי, לשוק הישראלי? התשובה לכך פשוטה וברורה – הטכניקה החקיקתית באמצעותה בחר המחוקק לממש את תכלית הסדר ההטבה אינה יצירת הבחנה ממוקדת בין הכנסות מהשוק הישראלי לבין הכנסות משווקים זרים, אלא יצירת הבחנה רחבה יותר, בין הכנסות משווקים שגודלם עולה על הסף שנקבע בחוק (להלן: שווקים גדולים) לבין הכנסות משווקים שגודלם קטן מהסף שנקבע בחוק (להלן: שווקים קטנים). בדרך זו המחוקק הישראלי ביקש, כך נראה, להימנע משימוש בקריטריון חשוד, קרי ההבחנה



בין ייצור לטובת השוק המקומי לבין ייצור לטובת שווקים זרים, ולהתבסס על קריטריון שאין חולק על הלגיטימיות שלו, דהיינו גודל השוק ממנו מגיעות ההכנסות. ודוק, ההבחנה בין שתי הטכניקות החקיקתיות איננה סמנטית, אלא מהותית. טכניקת ההחרגה המיוחדת, משמעה כי רק מכירות לשוק הישראלי יוחרגו מגדר ההטבה, באופן שכל מכירה לשוק זר עשויה ליהנות ממנה. לעומת זאת, טכניקת ההחרגה הרחבה, משמעה שכל מכירה לשוק קטן, בין אם זהו השוק הישראלי ובין אם הוא שוק זר, לא תובא בחשבון לצורך חלופת המכירה לשוק גדול. המשמעות המעשית של הדברים היא שבעוד שהטכניקה הראשונה (הממוקדת) מאופיינת במתן תמריץ לייצוא, להבדיל מייצור עבור השוק מקומי, הטכניקה השנייה (הרחבה) מאופיינת במתן תמריץ למכירה לשוק גדול, להבדיל ממכירה לשווקים קטנים.

44. זאת ועוד, מהתנהלותו של המחוקק הישראלי ניכר כי הדרך בה בחר להגדיר שוק גדול היא, בקירוב, באמצעות גודל השוק הישראלי. לאמור, הרף המקורב בו נעשה שימוש להבחנה בין שווקים קטנים לשווקים גדולים הוא גודל השוק הישראלי. עם זאת, המחוקק נמנע מלעשות כן במפורש, על דרך של הצבת דרישה למכירה לשווקים גדולים מהשוק הישראלי, אלא נקב במספר נתון של תושבים – 12 מיליון, ולאחר תיקון מס' 70 לחוק, 14 מיליון בתוספת 1.4% מדי שנה. בחירתו זו של המחוקק אף היא בגדר טכניקה חקיקתית, ואולם גם לה עשויות להיות משמעויות מעשיות. כך, אם שוק מסוים גדול מהשוק הישראלי בשנה מסוימת, אך קטן מהרף המספרי שנקב בו המחוקק ביחס לאותה שנת מס, הרי שמכירות אליו לא יובאו בחשבון לצורך מתן הטבת המס בה עסקינן.

45. ואכן, עיון בדיוני ועדת הכספים בקשר לתיקון מס' 60, מגלה כי חברי הכנסת ונציגי האוצר היו מודעים לכך שתחת הקריטריון שנבחר, יוחרגו מפעלים מייצאים מסוימים הפועלים במדינות שמספר תושביהן נמוך מ-12 מיליון, ואף הציעו לתקן את הגדרת ה"שוק" כך שתכלול גם "גוש סחר" המורכב ממספר מדינות הנמצאות בסמיכות גיאוגרפית. ברם, תיקון זה לא התקבל בסופו של דבר, ומכל מקום היה ברור כי ייצוא למדינות מסוימות המונות פחות מ-12 מיליון תושבים ושלא ניתן לשייכן כחלק מטריטוריית מכס אחת, לא יספיק על מנת להיכנס בגדר חלופת המכירה שוק גדול, כך שמפעלים אלו "יפלו בין הכיסאות" (ראו דיונים בפרוטוקול ישיבה מיום 3.3.2005, בעמ' 37-38; פרוטוקול ישיבה של ועדת הכספים, הכנסת ה-16, 10-12 ו-24-26 (6.3.2005) (להלן: פרוטוקול ישיבה מיום 6.3.2005)). הבנה זו קיבלה ביטוי גם במסגרת הדיונים בתיקון מס' 70, אשר גם שם היה ברור כי מפעלים המייצאים למדינות מסוימות

שלא עונות על הקריטריון, לא יוכלו לזכות בהטבת המס, ועל כן התעקשו נציגי התאחדות התעשיינים כי מקדם העדכון של מספר התושבים יופחת מ-2% (שהוצע במקור) ל-1.4% (שנקבע בסופו של דבר), על מנת לצמצם את היקף המדינות שלא יענו על קריטריון גודל השוק (שם, בעמ' 12, 14-15).

46. השאלה אותה מבקשים פקידי השומה להציב בענייננו היא מהו הדין אם חל שיבוש בטכניקה החקיקתית בה בחר המחוקק, באופן שהיא אינה מגשימה עוד את התכלית המונחת בבסיסה. וביישום לענייננו – כיצד יש לפעול אם בשל כך שהמחוקק לא עדכן במועד את הרף המספרי הנקוב (12 מיליון תושבים), נוצר מצב בו הרף שנקבע במקור נמוך ממספר התושבים שבשוק הישראלי, כך שלא רק שישנם שווקים קטנים מהשוק הישראלי שיעמדו ברף זה, אלא שגם השוק הישראלי עצמו יעמוד לכאורה ברף הנדרש. במצב דברים זה, טוענות הנישומות כי יש לפעול על פי המשתמע משתיקת לשון ההסדר ולא על פי תכליתו – לאמור, משבחר המחוקק בטכניקה חקיקתית מסוימת לצורך קביעת ההבחנה בין שווקים גדולים לבין שווקים קטנים, הרי שיש לדבוק בטכניקה זו לטוב ולרע, וזאת גם במצבים בהם הדבר יביא לכדי תוצאה העומדת בסתירה חזיתית לתכלית החוק. ובענייננו, משנקבע רף מספרי לקביעת ההבחנה בין שווקים גדולים לבין שווקים קטנים, הרי שיש להפעילו באופן דווקני, ובכלל זה על השוק הישראלי עצמו, למרות שברור וגלוי כי לא לכך התכוון המחוקק.

47. אודה ולא אבוש: טענתן של הנישומות קשה לי. אכן, לשון החוק היא נקודת המוצא לכל תהליך פרשני, ולעיתים קרובות היא גם נקודת הסיום. ואולם, כאשר לשון החוק מכשילה את המחוקק, והליכה דווקנית עימה מביאה לתוצאה שבמובהק אינה מתיישבת עם כוונתו, סבורני כי רשאים אנו לסטות מהלשון ולפרש על פי התכלית (עניין חצור, בעמ' 74; ע"א 65/82 מנהל מס שבח מקרקעין נ' הרשקוביץ, פ"ד לט(4); 281, 288-289 (1985); ע"א 1915/91 יעקובי נ' יעקובי, פ"ד מט(3) 529, 626 (1995); אהרן ברק פרשנות תכליתית במשפט 122 (2003). והשוו: בג"ץ 4562/92 ח"כ זנדברג נ' רשות השידור, פ"ד נ(2) 793, 811 (1996)). לפיכך, הגם שנוטה אני לסבור כי ככל שמדובר בסיווג שווקים זרים יש להחיל את הרף המספרי גם אם מדובר בשוק הקטן מהשוק הישראלי, אינני רואה זאת כפרשנות סבירה להחיל את הרף המספרי על השוק הישראלי עצמו, באופן שיביא לכך שמכירות המתמקדות בשוק זה יחשבו כמזכות בהטבה. בעיניי, היצמדות עיוורת מסוג זה לטכניקה בה בחר המחוקק איננה משקפת נאמנות למחוקק, כי אם תפיסה של "ייקוב הדין את ההר". וענייננו יוכיח: המחוקק הישראלי ביקש להתנות את מתן ההטבה לפי החלופה בה עסקינן בכך שלפחות רבע

מהכנסות המפעל הן ממכירות לשוק הגדול מהשוק הישראלי, משמע, בהכרח, ממכירות לשוק גדול שאיננו השוק הישראלי. אף אם נניח כי השוק הישראלי גדל בשלב מסוים מעבר לרף שננקב בחוק, האפשרות שההטבה תינתן למפעל בגין ייצור לשוק הישראלי לא רק שאינה מגשימה את תכלית החוק, אלא עומדת בניגוד חזיתי לה. אכן, המחוקק בחר, וטעמיו עמו, שלא להתנות במפורש את ההטבה בדרישת הייצוא, ואולם הקריטריון אותו קבע מלמד מניה וביה כי ביקש לתת את ההטבה לפי חלופת המכירה לשוק גדול רק למפעלים תעשייתיים אשר מכירותיהם מתמקדות בשוק גדול זר, להבדיל ממפעלים תעשייתיים שאינם "ברי תחרות" בשל התמקדות מכירותיהם בשוק קטן זר או בשוק הישראלי. קיצורו של דבר, פרשנות לפיה מרגע שהשוק הישראלי חצה את הרף המספרי, יש להתחשב לצורך החלת ההטבה גם במכירות שבוצעו בו, תואמת לכאורה את לשונו של ההסדר, אולם אין היא יכולה להתקבל, בהיותה עומדת בסתירה חזיתית לתכליתו, בגדר "סר מההוראה עיקרה".

48. עניין דומה מבחינת הקושי הפרשני נדון זה לא מכבר בבית משפט זה בהקשר קרוב, בע"א 2079/20 עמותת ועידת המדעים וההשכלה האסלמית נ' פקיד שומה ירושלים 3 (27.10.2021). באותו מקרה עלתה השאלה האם גוף אשר פעילותו החינוכית מתקיימת מחוץ לתחומי מדינת ישראל (באותו מקרה, ב"שטחי C" באזור יהודה ושומרון) מקיים פעילות לשם "מטרה ציבורית", כהגדרת מונח זה בסעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה, ועל כן יכול ליהנות ממעמד של "מוסד ציבורי" לצורך קבלת הפטור ממס הכנסה הקבוע בסעיף זה. ההגדרה האמורה של המונח "מטרה ציבורית", כמו ההגדרה בה עסקינן, היא הגדרה שותקת, אשר אינה מבהירה כי הכוונה ל"מטרה ציבורית" ישראלית בלבד. ואולם, בית משפט זה לא התקשה להגיע למסקנה כי לאור תכלית ההסדר, יש לקרוא לתוך לשונו השותקת של החוק דרישה לקיומה של "זיקה לישראל". השופט דוד מיינץ, עמו הסכים חברי, השופט יצחק עמית, סבר כי "[סעיף 9(2) לפקודת שותק בכל הנוגע לדרישה כי מוסד ציבורי יפעל בישראל דווקא ועל כן לא ניתן לעצור בענייננו בשלב הלשון, ויש לעבור לשלב בחינת התכלית" (פסקה 24). חברי, השופט אלכס שטיין, סבר כי "לשונו של סעיף 9(2) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] מצביעה בבירור על כך ש'מוסד ציבורי' הזכאי לפטור ממס הכנסה הוא מוסד שמקדם את טובת הציבור הישראלי, להבדיל מציבור אחר שאינו ישראלי", ואולם דומה כי גם הוא לא היה בדעה שניתן לעצור בלשון במקרה שכזה.

49. המסקנה מן האמור לעיל היא שלדידי, הגם שהגדרת מפעל תעשייתי "בר תחרות" לפי חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות

אינה נוקבת במפורש בדרישה כי ידובר במכירות לשוק זר (דהיינו, שוק שאינו השוק הישראלי), אלא מציבה רק דרישה לכך שידובר בשוק שמספר התושבים בו עולה על הרף שנוקב, הרי שדרישה זו משתמעת מתוך תכליתה של ההטבה, ומתוך מבנה ההסדר החקיקתי שקבע המחוקק, ועל כן יש לקרוא אותה לתוך ההגדרה. מכאן שההטבה חלה, על פי חלופה זו, רק ככל שלפחות רבע מהכנסות המפעל בשנת המס היו ממכירות לשוק גדול II, ואין היא חלה ביחס למפעל שלפחות רבע מהכנסותיו היו ממכירות לשוק הישראלי, וזאת גם אם לפי הרף המספרי שנקבע השוק הישראלי הפך להיות לשוק גדול.

50. לפני שאחתום דיון זה, אבקש להעיר שלוש הערות משלימות.

ההערה האחת, עניינה בספק שהטילו הנישומות בדבר יכולת הוראת החוק להשיג את מטרותיה. אכן, כטענת הנישומות, "מפעל בר-תחרות התורם לתוצר המקומי הגולמי", כהגדרת סעיף 51 לחוק, אינו משמיע בהכרח על דרך אחת באמצעותה ניתן להשיג מטרה זו, קרי הגדלת התוצר המקומי הגולמי. ואולם, המדובר בבחירה בין מדיניות כלכליות וחברתיות שונות, וככזו נתונה היא לשיקול דעתם הרחב של קובעי המדיניות, כך שבית משפט זה ינהג בזהירות ובריסון רב בטרם יתערב בו. זאת ועוד, גם באותם מקרים בהם תימצא הצדקה להתערבות שיפוטית, היא תעשה מטעמים הקשורים באופן הפעלת שיקול הדעת המנהלי על פי אמות המידה המשפטיות, ולא על פי הערכת בית המשפט בדבר התועלת החברתית שבאימוץ המדיניות האמורה (בג"ץ 6407/06 דורון, טיקוצקי, עמיר, מזרחי עורכי דין נ' שר האוצר, פסקה 66 (23.9.2007); בג"ץ 10541/09 יובלים ש.ד.י. בע"מ ואח' נ' ממשלת ישראל, פסקה 18 (5.1.2012); בג"ץ 1530/21 פורום קהלת (ע"ר) נ' משרד החקלאות ופיתוח הכפר, פסקה 18 (17.6.2021)). בענייננו, קביעת קריטריון המתמקד במכירה לשוק גדול זר, היוצר הבחנה בין שווקים זרים על בסיס גודל השוק, היא בוודאי קביעה לגיטימית בהתוויית המדיניות הכלכלית בהקשר בו עסקינן, ואין אנו נדרשים לבחון את טיבו וצדקתו של קריטריון זה.

ההערה השנייה נוגעת לטענת הנישומות לפיה, בקביעת הדרישה למתן ההטבה הנדונה, המדינה מפרה את הסכמי הסחר הבינלאומיים עליהם היא חתומה. אומנם, סוגיית עמידתה של מדינת ישראל במחויבויותיה על פי הסכמי הסחר הבינלאומיים הועלתה במסגרת הדיונים סביב תיקון מס' 60 לחוק (ראו: פרוטוקול ישיבה מיום 6.3.2005, בעמ' 26-27; פרוטוקול ישיבה מיום 8.3.2005, בעמ' 9 ו-29. כן ראו גם

הדיונים במסגרת תיקון מס' 70 לחוק: פרוטוקול ישיבה מיום 24.6.2013, בעמ' 5), וגם פקידי השומה התייחסו בסיכומיהם לניסיון להתאים את דרישות החוק להתחייבויות המדינה (ראו, למשל, סעיף 19 לסיכומים). אפס, השאלה מה אותם הסכמים מחייבים, והאם מדינת ישראל הפרה את התחייבויותיה כלפי מדינות אחרות, לא ניצבת לפנינו, אלא מקומה להתברר, ככל שקיימת טענה כזו, במסגרת הטריבונלים הבינלאומיים שהוסמכו לכך על פי אותם הסכמים. ממילא, הנישומות אינן צד לאותם הסכמים, ודומה כי הן מנסות להתעבר על ריב לא להן במטרה להשיג את מבוקשן. זאת ועוד, כשלעצמי, לא השתכנעתי כלל שמדינת ישראל מפרה את התחייבויותיה הבינלאומיות בכך שביססה את מתן ההטבה על החלופות שנקבעו בסעיף 18א(ג)(1) לחוק. הקריטריון המרכזי בו נעשה שימוש – ביזור ההכנסות בין מספר שווקים (סעיף 18א(ג)(1)(ב) לחוק) הוא בוודאי קריטריון לגיטימי, והוא הוגדר לכאורה בצורה ניטרלית. הקריטריון בו עסקינן, לפי פרשנות פקידי השומה – גודלו של השוק הזר ממנו מגיע לפחות רבע מהכנסות המפעל התעשייתי, אף הוא נראה, על פני הדברים, לגיטימי מבחינת התחייבויות המדינה, באשר הוא מבחין בין יעדי ייצוא שונים, ולא בין הכנסה מייצור לשוק המקומי לבין הכנסה מייצוא. מכל מקום, העמדה לה טוענות הנישומות, לפיה יש פסול בהסדרי חוק עידוד השקעות אם תאומן פרשנות פקידי השומה, בוודאי אינה פשוטה וברורה כפי שנדמה להן. לפיכך, אין היא יכולה להוות חלק מהליך הפרשנות המונח לפתחנו.

ההערה השלישית, נוגעת למשמעותו של תיקון מס' 70. כפי שכבר צוין, בשנת 2013 טרח המחוקק הישראלי, ותיקן את קריטריון גודל השוק במסגרת תיקון מס' 70 לחוק עידוד השקעות. ברור וגלוי כי תכליתו של תיקון זה הייתה להתאים את הרף המספרי שנקבע לגודלו העדכני של השוק הישראלי, ולוודא כי התאמה זו תישמר גם בעתיד (באמצעות הגדלת הרף בשיעור מסוים מדי שנה). היזקקות המחוקק לתיקון החוק מעידה בוודאי על האופן בו הוא רואה את תכלית ההטבה – ועל כך עמדתי לעיל (ראו פסקה 41 לעיל). ואולם, אין בתיקון, כשלעצמו, כדי ללמד מסקנה שפרשנות הנישומות, לפיה חלופת המכירות לשוק גדול יכולה לחול גם על מכירות לשוק הישראלי, היא הפרשנות הנכונה. כידוע, תיקון חוק עשוי להיות תיקון המשנה את הדין (תיקון קונסטיטוטבי) ועשוי להיות תיקון המבהיר מהו הדין (תיקון דקלרטיבי) (רע"א 3527/96 דונין דוד צ'צ'קס אקסלברד נ' מנהל מס רכוש – אזור חדרה, פ"ד נב(5) 385, 406 (1998); רע"א 3542/10 מדינת ישראל - אגף מכס ומע"מ נ' זייתון תעשיות שמנים בע"מ, פסקה 33 (18.5.2014); ע"א 4526/14 פקיד שומה ירושלים נ' רז, פסקאות 33-32 (9.5.2016)). השאלה האם בהקשר בו עסקינן התיקון שינה את הדין (מנע החלה

של חלופת המכירה לשוק גדול על מכירות לשוק הישראלי) או הבהיר את הדין (בכך ששלל אפשרות לטעון כי השוק הישראלי הוא שוק גדול) היא נגזרת של השאלה הפרשנית בה עסקינן (דהיינו, האם יש לקרוא להסדר החוק דרישת ייצוא). זאת ועוד, לתיקון מס' 70 משמעות מעשית לצורך בחינת השאלה אילו שווקים זרים ייחשבו כשווקים גדולים, ועל כן אין לומר כי הוא אין בו כל תוחלת לפי פרשנות פקידי השומה, אותה ראיתי לנכון לאמץ. מכל מקום, טוב עשה המחוקק בכך שתיקן את המנגנון החקיקתי באופן שייתר התדיינויות ביחס לפרשנותו; ואולם, אין בעצם התיקון כדי ללמד, כי הפרשנות הנכונה של חלופת המכירה לשוק גדול עובר לתיקון מס' 70 היא זו שהציעו הנישומות.

51. המסקנה אליה הגעתי, אם כך, היא שיש לקבל את טענת פקידי השומה, ולפרש את חלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות, כמתייחסת למכירה לשוק גדול II בלבד. משמעות הדברים היא כי הנישומות, שמכירותיהן רובן ככולן בוצעו בשנים הרלוונטיות לשוק הישראלי, אינן יכולות לזכות בהטבת המס לפי חלופה זו. בכך די על מנת לדחות את הערעורים, הגם שמטעם שונה מזה שהתקבל על דעתו של בית משפט קמא.

עמידת השוק הישראלי בקריטריון גודל השוק

52. לתוצאה של דחיית הערעורים ניתן להגיע גם מטעם נוסף, הוא הטעם ששימש את בית משפט קמא, דהיינו שגם אלמלא חלה דרישת הייצוא, השוק הישראלי לא עמד בקריטריון גודל השוק בשנים 2011 ו-2012. מאחר שהצדדים טענו בהרחבה בעניין זה, ובהינתן שלחלק מטיעוניהם יש השלכות החורגות מהמקרה שלפנינו, מצאתי לנכון להבהיר גם סוגיה זו.

53. הדיון משלב זה יעסוק לפיכך באופן הפעלת קריטריון גודל השוק לצורך החלת חלופת המכירה לשוק גדול. דיון זה יחולק לשניים, כאשר במסגרת כל חלק אדון בכל אחת משנות המס בנפרד – שנת 2011 מזה ושנת 2012 מזה. זאת, בהינתן השאלות השונות המתעוררות ביחס אליהן.

54. שתיים הן השאלות המתעוררות ביחס לעמידת הנישומות בקריטריון גודל השוק בשנת 2011: האחת – עובדתית, האם ומתי חצה השוק הישראלי את רף 12 מיליון התושבים; והשנייה – משפטית, מהו המועד למדידת גודל השוק. נדון בשאלות אלה כסדרן.

55. כזכור, הנישומות טוענות כי בית משפט קמא שגה עת קבע, כעניין עובדתי, כי אין מחלוקת שבמחצית הראשונה של שנת 2011 לא מנה השוק הישראלי 12 מיליון תושבים, בעוד שלטענתן השוק הישראלי חצה רף זה במחצית שנת 2010, ולכל המאוחר בראשית שנת 2011. ואולם, עיון בסיכומי הנישומות שהוגשו בהליך קמא מגלה כי בהכרעתו של בית משפט קמא בעניין זה לא נפלה כל שגגה. כך, ארבע הנישומות ציינו בסיכומיהן כי "על פי הפרסומים הרשמיים של הלמ"ס והלמס"פ, כפי שיוצג בסמוך, המועד בו הגיע גודל השוק ל-12 מיליון תושבים הינו במחצית שנת 2011 או במועד סמוך. לכאורה די היה בכך על מנת לקבל את עמדת המערערות במחלוקת העובדתית" (ההדגשה במקור; סעיף 87 לסיכומים). בהמשך, ולאחר שסקרו את חוות הדעת שהובאו מטעם הצדדים, סיכמו ארבע הנישומות כי "[אין כל ספק ממש, כי במחצית שנת 2011, ואילך, כללה טריטוריית המכס הישראלית למעלה מ-12 מיליון תושבים" (ההדגשה במקור; סעיף 137 לסיכומים. לביטויים נוספים, ראו גם: סעיפים 97 ו-135 לסיכומים ("נמצא, כי המועד המדויק – על פי הפרסומים הרשמיים – בו חצה השוק את מספר 12 מיליון הינו במחצית שנת 2011, או במועד סמוך"; "רף 12 מיליון תושבים נחצה על פי המומחה מטעם המשיבים בבית המשפט, לכל המאוחר כחודש לאחר מהתאריך בו נקבו המערערות – בסוף חודש יולי 2011").

56. מן הדברים עולה כי אין להיעתר לניסיון הנישומות לערער על קביעתו של בית משפט קמא באופן אשר משנה מטיעוניהן במקור ותוך הצגת חישובים וניתוחים שונים מאלה שהוצגו. כך ביתר שאת, כאשר מדובר בשינוי בטענה עובדתית שיש בה כדי לשנות מקביעות עובדתיות. ויובהר, ניסיון הנישומות לשנות מטענותיהן מצא ביטוי כבר בסיכומי התשובה שהגישו בהליך קמא, במסגרתם טענו ארבע הנישומות כי המחלוקת בין הצדדים נסובה בין ראשית שנת 2011 לבין אמצע אותה שנה (ראו סעיפים 47 ו-51 לסיכומי התשובה של ארבע הנישומות ("זירת המחלוקת הדמוגרפית מתקיימת בין ראשית שנת 2011 למחציתה"; "המחלוקת הדמוגרפית, בגינה קוצפים המשיבים, מתמקדת בשלוש נקודות באומדן הזרים, המשפיעות אך ורק על השאלה הצרה, האם מספר התושבים בשוק עבר 12 מיליון לפני תחילת שנת 2011 או עד מחציתה").

ואולם, גם בשלב זה של ההליך, לא היה מקום להתיר לנישומות לערוך מקצה שיפורים בטענותיהן העובדתיות.

57. אשר על כן, דין טענת הנישומות להידחות, ויש להתיר על כנה את קביעתו של בית משפט קמא, לפיה השוק הישראלי חצה את רף 12 מיליון התושבים במחצית שנת 2011.

58. בשולי הדברים אעיר כי נתח לא מבוטל מטיעוני הצדדים בהליך קמא (וכן בערעורים שלפנינו) הוקדש לאופן המדידה של השוק המקומי. הצדדים הביאו חוות דעת מומחים שעסקו בשאלות כגון מיהו "תושב" לצורך הספירה, וכיצד יש למנות את התושבים המצויים בשטחי יהודה ושומרון וחבל עזה אשר נכללים כאמור בהגדרת השוק המקומי (וראו גם פרוטוקול ישיבה מיום 24.6.2013, בעמ' 5). ההכרעה בשאלות הללו איננה נדרשת לצורך הערעורים שלפנינו, ואולם בעניין זה אבקש להצטרף לקריאתו של בית משפט קמא כי "ראוי לאמץ נתונים ברורים, ודאיים ומוסכמים" (סעיף 76 לפסק הדין), ובצד זאת אעיר כי חוזר מס הכנסה 2/2006 קובע כי "לצורך קביעת מספר התושבים במדינה פלונית, יש להיעזר בפרסומיה הרשמיים של אותה המדינה" (סעיף 2.1.1(ג) לחוזר). על כן, טוב תעשה רשות המיסים אם תידרש לעניין זה בכלל, ולאופן מדידת השוק המקומי בפרט.

59. שאלה אחרת היא מהו המועד שבו יש למדוד את גודל השוק לצורך הקביעה כי הנישומות עומדות בקריטריון גודל השוק. בתוך כך, עלינו לשאול האם מדובר במועד נקודתי כלשהו בשנת המס, כטענת הנישומות, או שמדובר בדרישה שצריכה להתקיים לאורך כל שנת המס, כטענת פקידי השומה וכקביעת בית משפט קמא?

60. תחילה, יש לפנות ללשון החוק. לצורך בחינת המישור הלשוני, נביא את נוסחו של סעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק נכון לשנת 2011:

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

[...]



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

עינינו הרואות כי החלופה השלישית שבהוראת הסעיף הנדונה איננה מתייחסת בצורה מפורשת למועד שבו יש למדוד את גודל השוק. כל שנאמר הוא שקריטריון ההכנסות נמדד בשנת המס ("25% או יותר מכלל הכנסתו, בשנת המס..."), בעוד קריטריון גודל השוק נעדר התייחסות קונקרטית ונפרדת לממד הזמן (למעט השימוש בלשון הווה, במילה "המונה").

61. במצב דברים זה, שבו אין לשון הסעיף מספקת מענה ברור לשאלה מהו מועד המדידה, על פני הדברים, מרחב התמרון הלשוני יכול להכיל את המשמעויות הלשוניות השונות שהוצעו על ידי הצדדים, מבלי שיש לאחת מהן עדיפות על פני רעותה, ודומה כי גם הם מכירים בכך. ואולם, לדידי מספר שיקולים מצטברים מטילים את הכף לטובת העדפת פרשנות פקידי השומה לפיה קריטריון גודל השוק נבחן לאורך כל שנת המס. אפרט.

62. ראשית, נקודת המוצא הכללית היא שחישוב החבות במס על פי דיני המס הישראליים נעשה על בסיס שנתי, כאשר שנת המס היא מיום 1.1 ועד יום 31.12 (ראו סעיף 6 לפקודת מס הכנסה לפיו "המס לכל שנת מס יוטל על הכנסתו החייבת של אדם באותה שנה". כן ראו הגדרת "שנת מס" בסעיף 1 לפקודה). כך, לעניין חישוב ההכנסה החייבת (רישא סעיף 2 לפקודת מס הכנסה: "מס הכנסה יהא משתלם, בכפוף להוראות פקודה זו, לכל שנת מס..."); כך לעניין חישוב הניכויים (רישא סעיף 17 לפקודת מס הכנסה: "לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם, ינוכו [...] יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס..."); כך לעניין קיזוז הפסדים (סעיף 28(א) לפקודה: "הפסד שהיה לאדם בעסק או במשלח-יד בשנת המס ושאליו היה ריווח היה נישום לפי פקודה זו, ניתן לקיזוז כנגד סך כל הכנסתו החייבת של אותו אדם ממקורות אחרים באותה שנת מס"; סעיף 92(א)(1) לפקודה: "סכום הפסד הון שהיה לאדם בשנת מס פלונית ואילו היה ריווח הון היה מתחייב עליו במס, יקוז..."); וכך לעניין חישוב ההטבות המס שיינתנו (סעיף 33 לפקודה מגדיר "נקודת זיכוי" כך: "סכום של 504 שקלים חדשים לשנת מס, צמוד למדד כאמור בסעיף 120א, המקוזז כנגד המס לאותה שנה"; כן ראו סעיפי הזיכוי בפרק השלישי לחלק ג' בפקודה). מכאן, שבהיעדר טעם מבורר לסטות מיחידת הזמן האמורה, גם אופן מדידת גודל השוק צריך להתבצע בהלימה ליחידת הזמן הרלוונטית

בהקשר בו עסקינן, קרי על בסיס כל השנה (ראו והשוו לחוות דעתי בבג"ץ 5782/21 זילבר נ' שר האוצר (12.1.2022)).

וזאת יש לזכור: "כשבאים ליתן פירוש לחוק יועדף תמיד הפירוש העקבי, המבטיח את ההיגיון והשלמות שבמדיניותו של המחוקק על פני פירוש היוצר מצבי איפה ואיפה, מערער את יציבות מבנה החוק ומאפשר פריצת בקיעים בו" (ע"א 260/83 מנהל מס שבח מקרקעין נ' אברהם, פ"ד לט(2) 96, 106 (1985)). לאמור, עקרון ההרמוניה החקיקתית מורנו כי במלאכת הפרשנות יש להתחקות אחר הפירוש המשתלב בצורה המיטבית עם ההקשר בו הוא נמצא (ראו, למשל: ע"א 486/85 מנהל מס רכוש וקרן פיצויים, חיפה נ' החברה החבשית למסחר בע"מ, פ"ד מא(2) 402, 413 (1987); ע"א 9096/07 סטרלינג סופטוור (ישראל) בע"מ נ' פקיד שומה עכו, פסקה כ"א (11.2.2010) (להלן: עניין סטרלינג); אהרן ברק פרשנות במשפט – פרשנות החקיקה 341-343 (1993) (להלן: ברק, פרשנות במשפט). לקשר בין הוראות פקודת מס הכנסה ובין הוראות חוק עידוד השקעות בהקשר הנדון, ראו סעיף 41(ב)(1) לחוק. כן ראו והשוו: בג"ץ 67/51 ד"ר וייל נ' מפקד גדוד 962, צבא הגנה לישראל, פ"ד ה 836 (1951); ע"א 395/59 פקיד השומה חיפה נ' חברת אטר בע"מ, פ"ד יג 2105 (1959)).

63. שנית, ובהמשך לאמור, יש לתת משקל להרמוניה הפנימית של הוראת החוק הנדונה. בהתאם, גם מסעיף 18א(ג)(1) לחוק ניתן ללמוד על הבחירה בהסתכלות על בסיס שנתית. כך, ברישא הסעיף, ובטרם הצגת שלוש החלופות, נכתב "לגבי מפעל תעשייתי [...] יתקיים בו, בכל שנת מס [...] אחד מאלה..". (ראו והשוו לסעיף 50א לחוק המאפשר שמירת ההטבות לפי סעיף 47 לחוק ביתרת תקופת ההטבות, אם "בשנת מס מסוימת [לא התקיים] תנאי מהתנאים המנויים" בסעיף 18א(ג) לחוק, ונוסח דומה קיים גם בסעיף 50 לחוק). באופן דומה, אינני סבור כי היעדר התייחסות קונקרטית למימד הזמן באשר לקריטריון גודל השוק משמיע את המסקנה כי מדובר בהסדר שלילי, כך שיש לסטות מהאופן שבו הוגדר קריטריון ההכנסות, כפי שהצעות הנישומות מבקשות לעשות. ודוק, כשם שקריטריון ההכנסות נמדד לאורך כל שנת המס (כפי שנלמד מהמילים "מכלל הכנסתו, בשנת המס"; ועל כך אין חולק), כך גם קריטריון גודל השוק צריך להימדד על פי אותו בסיס מתוך מטרה ליצור הלימה בין שני הקריטריונים המצויים תחת אותו סעיף. פרשנות פקידי השומה, אם כך, שומרת על תקופה אחידה, בעוד פרשנות הנישומות מעוררת קושי. ויובהר, הטבת המס הנדונה איננה מתגבשת עם ביצוע המכירה הפרטנית או בפרק זמן מסוים בשנה, אלא בראייה שנתית, על בסיס כלל המכירות שבוצעו באותה שנה.

נדגים: נניח בשנת מס נתונה הפיק מפעל פלוני 100 בהכנסות במחצית הראשונה של השנה, כאשר 30 הופק משוק המונה מעל 12 מיליון תושבים ואילו היתרה הופקה משוק קטן יותר. כעת, נניח שבמחצית השנייה של אותה שנה, המפעל הפיק 100 נוספים מהכנסות, אך כולן הופקו מהשוק הקטן יותר. במצב דברים זה, בראייה שנתית, המפעל לא יהיה זכאי להטבת המס לפי חלופת המכירה לשוק גדול (על פי נוסחו לפי תיקון מס' 70), הן משום שהוא לא עומד בקריטריון ההכנסות והן משום שהוא לא עומד בקריטריון גודל השוק (רק 15% מההכנסות הופקו משוק המונה מעל ל-12 מיליון תושבים). ודוק, בראייה חצי שנתית, המפעל אכן עמד בשני הקריטריונים האמורים במחצית הראשונה של השנה (30% מההכנסות הופקו משוק המונה מעל ל-12 מיליון תושבים), אך לא כך ביחס למחצית השנייה של השנה (100% הופק משוק קטן). ואולם, כאמור, המבחן למתן ההטבה הוא שנתי ולא חצי-שנתי. דומני כי די בהצגת דוגמה זו כדי ללמד על חוסר הוודאות והאחידות הכרוכה בהצעות הנישומות המבקשות למצוא נקודת זמן הפחותה משנת המס. לפיכך, כשם שלא היינו מפצלים את השנה לצורך בחינת ההכנסות, כך גם אין מקום לעשות כן לצורך בחינת גודל השוק.

64. שלישיית, עיון בהוראות החוק בהקשר בו עסקינן מלמד כי אילו המחוקק היה חפץ לסטות מן הכלל ולנקוט ביחידת זמן הפחותה משנת מס, יש להניח כי היה עושה זאת במפורש, כפי שעשה בהוראות חוק אחרות, הן במסגרת חוק עידוד השקעות והן במסגרת פקודת מס הכנסה. כך, למשל, יכול היה המחוקק לקבוע תקופת זמן הפחותה משנת המס, כגון הגדרת מספר ימים בשנה (כפי שעשה בהגדרת תושבות הנישום, הן "תושב ישראל" והן "תושב בחוץ", בסעיף 1 לפקודת מס הכנסה, ובהגדרת "חברת החזקות ישראלית" לפי סעיף 67ג(א)(5) לפקודה. כן ראו: סעיף 39 לפקודה). לחלופין, יכול היה המחוקק לנקוט במועד מסוים בשנת המס שבו צריך להתקיים תנאי כלשהו (ראו, למשל, הגדרת "משיכה של כספים מחברה" בסעיף 3(ט1)(1) לפקודה והגדרת "שליטה" בסעיף 3(י)(1) לפקודה; הגדרת "תושב חוץ" בסעיף 9(ד15) לפקודה; הגדרת "יישוב מוטב" בסעיף 11(א) לפקודה; הגדרת "חבר" ו-"קיבוץ מתחדש" בסעיף 54 לפקודה; סעיפים 64א(3)(א) ו-5(א) לפקודה; סעיף 67ז(א) לפקודה; הגדרת "חברה נשלטת זרה" ו-"בעל שליטה" בסעיף 75ב(א) לפקודה ובפרט ס"ק (1)(ד)(1) וס"ק (3); סעיף 83 לפקודה; הגדרת "שליטה" בסעיף 85א(ב) לפקודה; סעיף 94ב(א) לפקודה; וסעיפים 131(א)(1) ו-3(3) לפקודה). באופן דומה, לו רצה המחוקק לאפשר תחולה חלקית של סעיף ההטבה, כפי שהציעו הנישומות, יכול היה לציין זאת במפורש (ראו סיפא סעיף 53א לחוק עידוד השקעות: "הושכרה הדירה למגורים במשך חלק משנת המס,

יהא בעל הדירה זכאי לחלק יחסי מהפחת האמור". כן ראו: סעיף 9(5)(ג) לפקודת מס הכנסה; סעיף 62א(א)(5)(א) לפקודה; סעיף 41 לפקודה). בענייננו, לא נעשה שימוש בלשון מעין זו, ועל כן הדבר מהווה אינדיקציה נוספת כי המחוקק התכוון שקריטריון גודל השוק ייבחן על בסיס שנתי, יחידת הזמן המהווה ברירת המחדל בהקשר בו עסקינן, ולא במועד מסוים כלשהו בשנת המס.

65. רביעית, כידוע, אחת מתכליותיה של מערכת המס היא להכווין התנהגות, בין אם באמצעות הנאת הנישומים מביצוע פעולה מסוימת (על ידי הטלת מס) ובין אם באמצעות תמרוץ הנישומים לביצוע פעולה אחרת (על ידי מתן הטבת מס), כבענייננו (ראו, למשל, אלפרד ויתקון ויעקב נאמן דיני מסים – מסי הכנסה, עזבון ושבח 18-20 (מהדורה רביעית, 1969); אמנון רפאל מס הכנסה כרך א 2 (מהדורה רביעית, 2009); אהרן נמדר מס הכנסה – מס הכנסה, מס חברות, מס רווחי הון 35 (2010); שגית לוינר וטלי ניר "מדיניות חברתית באצטלה כלכלית: מטרותיה של מערכת המס בישראל" ספר אריה לפידות 127, 161-172 (דוד גליקסברג עורך, 2015)). מכאן, שמבחינת תכליתה והגיונה של הטבת המס הניתנת מכוח הסעיף הנדון, מדידת קריטריון גודל השוק על בסיס שנתי מתיישבת בצורה טובה יותר עם מטרה זו. זאת, שכן, מטרת המחוקק במתן הטבת המס הנדונה היא להכווין מפעלים לכלכל את צעדיהם מראש ולבחור בשוק יעד מסוים. בחירה זו נעשית על פי תכנון עסקי וכלכלי מבעוד מועד, במסגרתו תיבחן ההיתכנות הכלכלית בפנייה לשוק מסוים, על עלויותיה ופוטנציאל הכנסותיה, לרבות שיעור המס הצפוי והטבות המס הטמונות בשוק זה, וכן ההיערכות להוצאת התכנון מן הכוח אל הפועל. על כן, הגישה לפיה יש לבחון את גודל השוק במהלך השנה (בד בבד עם ביצוע המכירות) או בסופה (לאחר שפעולות המכירה כבר בוצעו), כמוצע על ידי הנישומות, עשויה לגרוע מייעודה של הטבת המס הנדונה (ויוער, מדידת קריטריון גודל השוק בתחילת שנת המס בלבד לא הייתה סובלת מהיבט זה, אך הנישומות כאמור לא טענו לכך. לדוגמה לכך, ראו: סעיף 11 לפקודת מס הכנסה).

66. לבסוף, הגם שבחירה במועד נקודתי כלשהו בשנת המס טומנת יתרונות לעומת בחינה על בסיס שנתי, בראי שיקולי הוודאות והיעילות, אין בכך, כשלעצמו, כדי ללמד איזו פרשנות, מבין כלל האפשרויות שהוצעו (תחילת שנת המס, סופה, מחציתה או מועד המכירה), עדיפה על פני רעותה. זאת ועוד, דומה כי עיקר טרוניית הנישומות בעניין זה מופנית כלפי שווקים 'מתנדנדים', דהיינו שווקים שבשנה מסוימת חוצים הם את רף התושבים הנדרש על פי קריטריון גודל השוק, ועל אף זאת לא תינתן הטבת המס

בעבור מכירות שבוצעו בשווקים אלה. ואולם, מצבים אלה, שהינם מצבים חריגים, הם אינהרנטיים לנסיבות של תחימת גבולות, ועל כן אין זה מן הנמנע כי ייווצרו "שוליים של שרירות" (בג"ץ 5193/99 קיבוץ יחיעם נ' ממשלת ישראל (7.2.2000); בג"ץ 8803/06 גני חוגה בע"מ נ' שר האוצר, פסקאות 6-8 לפסק דינו של השופט דוד חשין (1.4.2007); בג"ץ 6481/19 פבלוביץ נ' שר המשפטים, פסקה 35 (14.11.2019)). לפיכך, ובהינתן מכלול השיקולים שלעיל, פרשנות פקידי השומה מגשימה בצורה טובה יותר את ייעודה של הטבת המס, וכן את תכליותיהם הכלליות של דיני המס שעניינם בהגברת הוודאות והאחידות (וראו: עניין סטרלינג, פסקה י"ז; ע"א 7084/13 בר יהודה בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ובניה שומרון, פסקה 53 (10.5.2016)).

67. מכל האמור עולה כי אין מקום לשנות ממסקנתו של בית משפט קמא לפיה את קריטריון גודל השוק יש למדוד לאורך כל תקופת שנת המס.

68. אשר על כן, לאור מסקנתנו כי קריטריון גודל השוק צריך להיבחן על בסיס שנתי, ובהינתן שלא ראינו מקום להתערב בקביעתו העובדתית של בית משפט קמא, לפיה השוק הישראלי חצה את רף 12 מיליון התושבים רק מאמצע שנת 2011 – נמצא, כי הנישומות אינן עומדות בקריטריון גודל השוק בשנת 2011, ועל כן דין ערעורן ביחס לשנה זו להידחות.

שנת 2012

69. כפי שצוין לעיל, במסגרת תיקון מס' 70 לחוק עידוד השקעות הוגדל מספר התושבים על פי קריטריון גודל השוק, מ-12 מיליון תושבים ל-14 מיליון תושבים, לצד הוספת הוראת עדכון שנתית של הקריטריון (1.4% מדי שנה), וכן נקבעה בו הוראת מעבר לפיה תחולתו של תיקון זה היא מיום 1.1.2012, דהיינו כ-18 חודשים עובר לחקיקתו. על כן, על פני הדברים, ככל שתיקון מס' 70 עומד בעינו, הרי שהמסקנה המתבקשת היא שהנישומות לא עמדו בקריטריון גודל השוק גם בשנת 2012, בהינתן שאין חולק כי בשנת 2012 לא מנה השוק הישראלי מעל ל-14 מיליון תושבים. טענות הנישומות בעניין זה, אם כן, מתמקדות במישור החוקתי של תיקון מס' 70, ובפרט של הוראת המעבר שנקבעה בו.

70. עד כאן עסקנו, בעיקרו של דבר, בשאלות של פרשנות. עתה, עלינו להידרש לסוגיה במישור הסמכות. וזו, הסוגיה המקדמית והעיקרית אליה אנו נדרשים: מהי

האכסנייה הנכונה להעלאת טענותיהן של הנישומות בכל הנוגע לחוקיות תיקון מס' 70? באופן ממוקד יותר, נשאלת השאלה האם הנישומות היו רשאיות לתקוף את חוקיותו של תיקון מס' 70 במסגרת ערעורי המס שהגישו לבית המשפט המחוזי, כאשר משמעות קבלת טענותיהן בעניין זה היא ביטולו של חוק שנחקק על ידי הכנסת בידי בית המשפט המחוזי, או שמא היה עליהן לנקוט בהליך אחר בהעלאת טענותיהן האמורות? לבחינה זו אפנה כעת.

תקיפה ישירה אל מול תקיפה עקיפה

71. כאשר אדם מבקש להעלות טענות שעניינן בביקורת שיפוטית על מעשה שלטוני (קרי, טענות שמקורן במשפט המנהלי או במשפט החוקתי), שתיים הן הדרכים לעשות כן:

(-) תקיפה ישירה (direct attack) של המעשה השלטוני בפני בית המשפט המוסמך לקיים ביקורת שיפוטית על המעשה השלטוני (בדרך כלל, יהיה זה בית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק או בית המשפט לעניינים מנהליים. להלן: בית המשפט המנהלי המוסמך). במקרה הרגיל, ייעשה הדבר בהליך המכוון ישירות נגד המעשה השלטוני, קרי הסעד המבוקש הוא ביטולו או שינויו של מעשה זה, ובכך מתמקד לרוב ההליך.

(-) תקיפה עקיפה (collateral attack) של המעשה השלטוני, כאשר מתעורר הצורך בכך באופן אגבי, במסגרת הליך המתנהל בפני בית משפט שאינו בית המשפט המנהלי המוסמך, בעניין שבתחום סמכותו של אותו בית משפט, והכול במטרה לזכות בסעד אחר (כגון, סעד כספי), הוא הסעד העיקרי בתובענה. משמעות הדבר היא שבית משפט הדן בעניין אשר הובא לפניו כדין, רשאי להכריע בעניין שאינו מצוי בגדר סמכותו העניינית אלא בסמכותו של בית המשפט המנהלי המוסמך. הסמכה חריגה זו מכונה "סמכות שבגורא", והיא מעוגנת בסעיף 76 לחוק בתי המשפט [נוסח משולב], התשמ"ד-1984, לפיו: "הובא ענין כדין לפני בית משפט והתעוררה בו דרך אגב שאלה שהכרעתה דרושה לבירור הענין, רשאי בית המשפט להכריע בה לצורך אותו ענין אף אם הענין שבשאלה הוא בסמכותו הייחודית של בית משפט אחר או של בית דין אחר". כפי שמלמדת לשונו של הסעיף, וכפי שהדבר התפרש בפסיקה, תקיפה עקיפה אפשרית בכפוף למספר סייגים והגבלות: מרכז הכובד של התובענה הוא עניין שבגדר סמכותו של בית המשפט הדן בהליך, ואילו הפעולה השלטונית הנתקפת נוגעת לשאלה

אינצידנטלית לשאלה העיקרית בהליך; מדובר בהכרעה הנדרשת לביור העניין המרכזי הנדון לפני בית המשפט; ותוקף ההכרעה תחום לדל"ת אמותיו של ההליך הנדון, במובן הזה שאין ההכרעה מקימה מעשה בית-דין ואין לה השלכה מעבר לאותו הליך, אף לא על הליך אחר בין אותם צדדים.

(ראו: דנ"א 1099/13 מדינת ישראל נ' אבו פריח ז"ל ו-34 אה', פסקה 13 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס (12.4.2015) (להלן: עניין אבו פריח); דנ"א 7398/09 עיריית ירושלים נ' שירותי בריאות כללית, פסקה 27 (14.4.2015) (להלן: עניין עיריית ירושלים); ע"א 4291/17 ע"ד אלפריח נ' עיריית חיפה, פסקאות 10-11 (6.3.2019) (להלן: עניין אלפריח); רע"א 2933/18 עיריית אור עקיבא נ' מקורות חברת מים בע"מ, פסקה 17 (1.8.2019) (להלן: עניין אור עקיבא); ע"א 993/19 פלוני נ' מדינת ישראל - משרד הביטחון, פסקאות 39-43 (5.7.2022). להרחבה ראו: יצחק זמיר השפיטה בעניינים מינהליים 19-57 (1987) (להלן: זמיר, השפיטה בעניינים מינהליים); יצחק זמיר הסמכות המינהלית כרך ד 2700-2637 (2017) (להלן: זמיר, הסמכות המינהלית); דפנה ברק-ארז משפט מינהלי כרך ד 185-167 (2017) (להלן: ברק-ארז); יעקב שקד תקיפה עקיפה בהליכים פליליים ואזרחיים (2020) (להלן: שקד); נינה זלצמן מעשה בית דין בהליך אזרחי 242-224 (1991)).

72. למנגנון התקיפה העקיפה יתרונות וחסרונות. מחד גיסא, תקיפה עקיפה מקדמת יעילות, שכן היא מונעת את פיצול הדיון, סירבולו והארכתו, וכפועל יוצא חוסכת בזמן שיפוטי ובעלויות לצדדים. זאת, שכן, אלמלא תותר התקיפה העקיפה, יהא על הצדדים לנהל יותר מהליך משפטי אחד באותה פרשה, על כל ההשקעה הכרוכה בכך, ובית המשפט שלפניו התעוררה השאלה בדרך אגב, ככל הנראה יידרש להמתין עם המשך הביור עד להכרעה של בית המשפט המנהלי המוסמך באותה שאלה (וככל שלא ימתין, עשוי להתעורר החשש מפני הכרעות סותרות) (ראו: זמיר, השפיטה בעניינים מינהליים, בעמ' 20; אהרן ברק "ביקורת שיפוטית על חוקתיות החוק: צנטרליסטית (ריכוזית) דה-צנטרליסטית (מבוזרת)" משפט וממשל ח 13, 19 (2005) (להלן: ברק); ברק-ארז, בעמ' 177). יתרון נוסף של התקיפה העקיפה טמון בכך שהדיון במעשה השלטוני נעשה בתוך מסכת עובדות קונקרטית, כאשר השפעתו על הפרט ברורה יותר, בעוד הדיון במסגרת התקיפה הישירה עשוי להיות ברמה מופשטת יותר וככזה אף לסבול מחוסר בשלות (בג"ץ 6887/13 קניאס נ' היועץ המשפטי לממשלה, פסקה 7 (12.1.2014); ע"מ 2966/19 HUMAN RIGHTS WATCH נ' שר הפנים, פסקה 10 והאסמכתאות הנזכרות שם (5.11.2019) (להלן: עניין HUMAN RIGHTS

WATCH). ראו גם: בג"ץ 3803/11 איגוד הנאמנים בשוק ההון בישראל נ' מדינת ישראל, פסקה 16 (5.2.2012).

73. מאידך גיסא, התקיפה העקיפה סובלת מחסרונות משני סוגים:

(-) הסוג הראשון עניינו בחסרונות המתמקדים בהליך קבלת ההחלטות – ראשית, התקיפה העקיפה מותירה את ההכרעה לפתחה של ערכאה שיפוטית אשר נעדרת את המומחיות הנדרשת לקיום הליך של ביקורת שיפוטית על המעשה השלטוני (עניין אלפריח, פסקה 12; ברק, בעמ' 20). שנית, סדרי הדין והראיות בתקיפה עקיפה שונים מאלו שבתקיפה ישירה, באופן שעלול להוביל ליישום הכללים באופן שונה, וכפועל יוצא לתוצאה שונה (עניין אלפריח, פסקה 12; זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2673-2675). לבסוף, מתעורר החשש שמא תתקבל החלטה ללא שמיעת צדדים רלוונטיים, משום שבהליך תקיפה עקיפה, לעיתים קרובות, המעשה השלטוני עשוי לעמוד לביקורת שיפוטית מבלי שהגוף השלטוני הנוגע בדבר הוא צד להליך ועל כן אינו יכול להגן על פעולתו, ומכאן גם שהתשתית המוצגת בפני בית המשפט לצורך הכרעתו היא חסרה (ע"פ 1610/93 ותד נ' מדינת ישראל, פ"ד נ(5) 837, 842-843 (1997); עניין אלפריח, פסקה 12; זמיר, השפיטה בעניינים מינהליים, בעמ' 43-44; זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2676-2677; שקד, בעמ' 109).

(-) הסוג השני נוגע לחסרונות מההיבט של שיקולי מדיניות מערכתיים – בראש ובראשונה תקיפה עקיפה שוחקת את חלוקת הסמכויות בין הערכאות השיפוטיות השונות, היות שהיא מאפשרת לבית משפט שאינו מוסמך לכך לדון בתוקפו של המעשה השלטוני. חסרון זה בולט במיוחד כאשר המחוקק ייחס חשיבות מיוחדת לזהות הערכאה השיפוטית שתידון בחוקיות המעשה השלטוני, כגון באותם מקרים בהם נמנע בכוונת מכוון מלאפשר תקיפה ישירה של המעשה השלטוני בבתי המשפט המנהליים, וייחד את סמכות התקיפה הישירה לבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק (והשוו לחוות דעתי בעניין אלפריח). נוסף על כך, תקיפה עקיפה מכרסמת בסופיות המעשה השלטוני, בהינתן שהיא מאפשרת לבעלי דין להעלות טענות נגד המעשה השלטוני בהליכים ובמועדים שונים, לעיתים אף בחלוף זמן רב ממושך מעת שזה התרחש, תוך עקיפת מגבלות השיהוי, והותרת עננה מעל תוקפו של המעשה השלטוני (ע"א 9569/04 עבידאת נ' הועדה המקומית לתכנון ובניה-ירושלים, פסקה 2 לחוות דעתו של השופט (כתוארו אז) אשר גרוניס (14.2.2008) (להלן: עניין עבידאת); עניין אבו פריח, פסקה 8 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס; זמיר, השפיטה



בעניינים מינהליים, בעמ' 45-47). כתוצאה מכך, גם הוודאות המשפטית מתערערת, הואיל ותקיפה עקיפה פותחת את הפתח למתן הכרעות סותרות בנוגע לאותו מעשה שלטוני, כך שעלול להיווצר מצב שבו המעשה השלטוני יימצא חסר תוקף בעניין מסוים וביחס לגורם ספציפי, בעוד בעניינים אחרים וביחס לאנשים אחרים הוא ימשיך לעמוד בתוקפו (עניין אלפריח, פסקה 12; זמיר, השפיטה בעניינים מינהליים, בעמ' 48-47; שקד, בעמ' 104-105). הנזק הטמון בכך מעלה גם סוגיות של אי שוויון (שקד, בעמ' 107-108). כמו כן, תקיפה עקיפה עלולה לעודד התעלמות מהמעשה השלטוני ותקיפתו רק בעת ננקטת סנקציה בגינו, תחת ההנחה כי "ננסה ואולי נצליח לבטלו", ובכך מתערער גם הסדר הציבורי (רע"פ 4398/99 הראל נ' מדינת ישראל, פ"ד נד(3) 637, 649-650 (2000) (להלן: עניין הראל); עניין אלפריח, פסקה 12; ברק-ארז, בעמ' 177).

74. הבחירה בין תקיפה ישירה לבין תקיפה עקיפה מעוררת, לפיכך, דילמה לא פשוטה, הכרוכה באיזון בין אינטרסים שונים. בפסיקתו של בית משפט זה נמנו מספר שיקולים אותם יש לקחת בחשבון בעת הקביעה האם יש להתיר את בירור המחלוקת בהליך של תקיפה עקיפה או שמא יש לחייב נקיטה בהליך של תקיפה ישירה:

(-) היקף הטענות שהועלו בתקיפה עקיפה ומשקלן ביחס ליתר הטענות שנטענו במסגרת אותו הליך – במסגרת זו ייבחן מהותו האמיתית של ההליך ומרכז הכובד שלו, ובתוך כך יש לבחון האם המעשה השלטוני הנתקף הוא הסוגיה העיקרית או שמדובר בשאלה משנית (עניין אלפריח, פסקה 15; עניין אור עקיבא, פסקה 24; עניין HUMAN RIGHTS WATCH, פסקה 12; זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2646-2647). בבירור זה, ניתן אף להיעזר בסעד המבוקש, על פי טיבו ומהותו, להבדיל מהכותרת שניתנה לו (רע"א 6607/19 מדינת ישראל - משטרת ישראל נ' יעקובוב, פסקה 5 (12.2.2020). והשוו: ע"א 9379/03 צ'רני נ' מדינת ישראל, פ"ד סא(3) 822, 849 (2006)). מכאן, שככל שהיקף הטענות הנוגעות למעשה השלטוני הוא משמעותי יותר, כך תגבר הנטייה שלא לאפשר את הדיון בהן במסגרת תקיפה עקיפה. עוד אוזכר בהקשר זה כי כאשר הטענה מועלית כטענת הגנה, כך תגבר הנטייה להתירה במסגרת תקיפה עקיפה (רע"א 2063/16 הרב גליק נ' משטרת ישראל, פסקה 3 לפסק דינו של השופט יצחק עמית (19.1.2017) (להלן: עניין גליק). בקשה לדיון נוסף נדחתה ביום 27.7.2017 במסגרת דנ"א 1523/17; עניין אלפריח, פסקה 11; עניין HUMAN RIGHTS WATCH, פסקה 12. ואולם, בעבר הוכרו מקרים בהם הופנה בעל הדין שטענתו שימשה כחרב

ולא כמגן להעלותה במסגרת תקיפה עקיפה. ראו למשל: בג"ץ 6090/08 ברגר נ' שר המשפטים, פסקה 5 (11.8.2008); עניין אור עקיבא, פסקה 24).

(-) הגוף השלטוני הנתקף וסוג הפעולה השלטונית הנתקפת – לא הרי תקיפה של מעשה שלטוני שבוצע על ידי הכנסת כהרי תקיפה של פעולה המתבצעת על ידי אחת מרשויות המדינה או החלטה שהתקבלה על ידי עובד ציבור. בהתאם, ככל שמדובר בנורמה בעלת רמה נורמטיבית גבוהה יותר, כך תגבר הנטייה שלא לאפשר את תקיפתה באופן עקיף. ודוק, אין תקיפת חקיקה של הכנסת דומה לתקיפת תקנה משנה או לתקיפת החלטה או הנחייה מנהלית (ראו חוות דעתו של השופט (כתוארו אז) מישאל חשין בע"א 6821/93 בנק המזרחי המאוחד בע"מ נ' מגדל כפר שיתופי, פ"ד מט(4) 221, 568 (1995); עניין HUMAN RIGHTS WATCH, פסקאות 11-12; ברק, בעמ' 22; שקד, בעמ' 106-107). באופן דומה, אין תקיפת פעולה של הגוף השלטוני הפועל בכובעו השלטוני כהרי תקיפה של פעולה שבוצעה בכובעו המסחרי (ראו והשוו: ע"א 5796/08 ארגון פועלים להתיישבות שיתופית בנווה ימין נ' מינהל מקרקעי ישראל, פסקה 17 (29.12.2011); עניין גליק, פסקה כ"ג לחוות דעתו של המשנה לנשיאה אליקים רובינשטיין ופסקה 4 לפסק דינו של השופט יצחק עמית). הבחנה נוספה שאוזכרה בפסיקה היא האם מדובר בתקיפת נורמה כללית או במעשה מנהלי אינדיבידואלי. על דרך הכלל, בעוד קיימת ציפייה כי אדם הנפגע באופן אישי ממעשה מנהלי המופנה כלפיו ישירות יפעל כנגדו ללא שיהוי ובמסגרת תקיפה ישירה, הציפייה ממנו לפעול כן היא נמוכה יותר כאשר מדובר בתקיפה של נורמה כללית בטרם היא הופכת קונקרטיה מבחינתנו. לפיכך, במצב דברים אחרון זה, הנטייה היא לאפשר תקיפה עקיפה (עניין הראל, בעמ' 647; עניין אבו פריח, פסקה 9 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס).

(-) סוג הפגם ותוצאתו – בעבר הייתה נהוגה ההבחנה בין סוג הפגמים שניתן להעלות במסגרת תקיפה ישירה לבין אלו שניתן לטעון להם בהליך של תקיפה עקיפה. כך, בעוד שבהליך של תקיפה עקיפה ניתן היה לטעון אך לפגם של חוסר סמכות שתוצאתו בטלות מדעיקרא (void), במסגרת תקיפה ישירה ניתן היה להעלות את כל סוגי הפגמים המוכרים לגבי המעשה השלטוני, בין אם תוצאתם בטלות מדעיקרא (void) ובין אם תוצאתם נפסדות (voidable). ואולם, עם הזמן נשחקה הבחנה זו, בין השאר, על רקע פיתוחה של דוקטרינת הבטלות היחסית (ראו, עניין עיריית ירושלים, פסקה 29 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס; עניין אור עקיבא, פסקה 18; ברק-אדל, בעמ' 173-176; יואב דותן "במקום בטלות יחסית" משפטים כב 587, 604-607

(1993)). אף על פי כן, הגם שהבחנה זו אינה אבן הבוחן המרכזית כיום בקביעה באילו מצבים יותר בירור המחלוקת באמצעות הליך תקיפה עקיפה ובאילו מצבים יופנה בעל הדין להליך של תקיפה ישירה, הבחנה זו בוודאי עשויה היום לשמש כשיקול מנחה בעניין זה (עניין אלפריח, פסקה 16).

(-) בחינת הסוגיה הנדונה והשלכותיה במישור הרחב – במסגרת זו יש לבחון את מידת החשיבות או הרגישות של הסוגיה הנדונה, מורכבותה, וכן האם מדובר בהכרעה עקרונית בעלת השלכות רחב. עמד על כך יצחק זמיר בספרו: "כאשר ההחלטה המינהלית מעוררת שאלות נכבדות של מדיניות משפטית, חברתית או מדינית; כאשר יש לה השלכה רחבה וחשובה, ולכן חשוב שבית המשפט יאפשר לגורמים נוספים הקשורים לעניין הנדון להשמיע את טענותיהן; כאשר קיים חשש ממשי מפני ריבוי הכרעות סותרות באותו עניין על ידי בתי משפט שונים, ולכן גם חשש לפגיעה בוודאות וביציבות; כאשר מהות העניין הנדון הולמת יותר ביקורת ישירה; כאשר קיים אינטרס ציבורי אחר האומר כי בנסיבות המקרה ראוי לקיים ביקורת ישירה ולא ביקורת עקיפה" (זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2687-2688. ראו גם: עניין אלפריח, פסקה 15). כך, אם קבלת עמדתו של בעל הדין התוקף את המעשה השלטוני תביא לסיכול של מדיניות ציבורית או לשינוי במצב המשפטי, תקום הצדקה שלא לאפשר העלאת טענותיו בהליך של תקיפה עקיפה (ע"א 119/01 אקונס נ' מדינת ישראל, פ"ד נז(1) 817, 860-861 (2003); ע"א 4926/08 נאשף ואיל ושות' נ' הרשות הממשלתית למים וביוב, פסקאות 40 ו-42 (9.10.2013); עניין אבו פריח, פסקה 10 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס). וכך, כאשר מדובר בשאלה בעלת רגישות ציבורית שאין זה ראוי לאפשר את הדיון בה בדרך אגבית (עניין גליק, פסקאות 6 ו-38 לפסק דינו של השופט יצחק עמית; בש"א (מחוזי י-ם) 4201/08 מדרשת קדמת ירושלים נ' תיאופילוס ג'אנופולוס, פסקה 25 (27.4.2009)).

(-) האם הוגדרה בחקיקה דרך מסוימת לקיים ביקורת שיפוטית על המעשה השלטוני – מקום בו קיימת הוראת חוק מפורשת המורה על דרך ייעודית לתקיפה של המעשה השלטוני, יהיה זה טעם שלא להיעתר לבקשת בעל הדין לפעול בדרך אחרת (ראו, ע"א 2665/96 חברת החשמל לישראל בע"מ נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבנייה חיפה, פ"ד נב(4) 124, 141-142 (1998); עניין הראל, בעמ' 648; עניין עיריית ירושלים, פסקה 28; זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2688).

(-) שיקולים הנוגעים להתנהלות בעל הדין המבקש לתקוף את המעשה השלטוני – האם בעל הדין היה יכול להעמיד את הפגם הנטען לביקורת שיפוטית

במסגרת תקיפה ישירה ונמנע מכך (עניין בידאת, חוות דעתו של השופט (כתוארו אז) אשר גרוניס; בר"מ 7363/09 מרכז משען בע"מ נ' עיריית תל אביב יפו, פסקה 8 (2.3.2010); ע"א 7958/10 פלאפון תקשורת בע"מ נ' מדינת ישראל, פסקה ל"א (1.8.2012) (להלן: עניין פלאפון)); והאם בעל הדין עשה דין לעצמו ופעל בניגוד למעשה השלטוני אותו הוא מבקש לתקוף (עניין הראל, בעמ' 650; בג"ץ 3483/05 די.בי.אס. שרותי לוויין (1998) בע"מ נ' שרת התקשורת, פסקה 20 (9.9.2007)).

(-) שיקולי צדק – במסגרת זו ישקלו נסיבותיו האישיות של המבקש לתקוף את המעשה השלטוני, כגון האם מדובר בגורם בעל כוח ומידע או שמא בפרט מוחלש (השוו: עניין פלאפון, פסקה ל"ג; עניין HUMAN RIGHTS WATCH, פסקה 10); האם הייתה לו אפשרות מעשית להביא את טענותיו במסגרת תקיפה ישירה (עניין אבו פריח, פסקה 10 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס); וכן תיבחן חומרת הפגם, כך שכל שהפגם המיוחס למעשה השלטוני הוא חמור יותר, כך תגבר הנטייה להידרש לטענות המועלות נגדו בתקיפה עקיפה אף שהיה מקום להעלותן בתקיפה ישירה (עניין הראל, בעמ' 650; עניין פלאפון, פסקה ל"ב; עניין אבו פריח, פסקה 10 לפסק דינו של הנשיא (בדימ') אשר גרוניס).

יובהר, שיקולים אלה אינם ממצים, ובסופו של דבר, ההחלטה האם לאפשר ביקורת שיפוטית בדרך שנבחרה תוכרע בכל מקרה בהתאם לנסיבותיו (זמיר, הסמכות המינהלית, בעמ' 2667).

75. עוד יצוין כי גם כאשר מאפשר בית המשפט את בירורו של עניין מסוים במסגרת של תקיפה עקיפה, לבחירה בין תקיפה ישירה לבין תקיפה עקיפה תהיה, מטבע הדברים, גם השלכה על גבולות הסעד שייפסק ושיקול הדעת בנתינתו (עניין אור עקיבא, פסקה 25 והאסמכתאות המובאות שם).

76. שאלת אופן התקיפה של מעשה שלטוני התעוררה לא אחת גם בהקשר של דיני המס. הייחודיות בהקשר זה היא העובדה כי טענות בעל הדין (ובהקשר של דיני המס – הנישום) הן ברובם המכריע של המקרים נוגעות במישרין לחבותם במס, בין אם לסכום המס, לשיעורו או לעצם החבות בו. ואכן, באותם מקרים שבהם מתגלעת מחלוקת בין הנישום לבין רשויות המס בקשר לשומה שהוצאה לנישום, חוקי המס השונים קובעים את הדרך להגשת השגה וערעור על החבות במס, בין אם לבית המשפט האזרחי, ובין אם בהגשת השגה למנהל, לפקיד השומה או לוועדת הערר תחילה, ולאחר

מכן, וככל שהנישום אינו מרוצה מההחלטה בהשגה, הגשת ערעור לערכאה האזרחית המוסמכת (ראו, למשל, סעיפים 150 ו-153(א) לפקודת מס הכנסה; סעיף 154 לפקודת המכס [נוסח חדש]; סעיף 5 לחוק מס קניה (טובין ושירותים), התשי"ב-1952; סעיפים 87-90 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963; סעיפים 82-83 לחוק מס ערך מוסף, התשל"ו-1975). מכאן, ובהינתן השיקול שהוזכר לעיל, לפיו יש לבכר את הדרך הייעודית שנקבעה בהוראת חוק מפורשת, נקודת המוצא היא כי על דרך הכלל, אין מקום להתיר לנישום לתקוף את החיוב במס בדרך אחרת מזו שהוגדרה. בעקבות זאת, מרבית המחלוקות בין הנישומים ובין רשויות המס מתבררות בבתי המשפט האזרחיים, כאשר הופר לנישומים להעלות מנעד רחב של טענות כנגד חבותם במס, ובכלל זאת טענות במישור החוקתי-מנהלי (ראו, למשל: בג"ץ 474/71 בן אליהו נ' הוועדה המקומית לתכנון ולבניה, רעננה, פ"ד כו(1) 522, 523 (1972); ע"א 367/85 מדינת ישראל נ' קיטאי, פ"ד מא(3) 398, 401 (1987); רע"א 483/88 מפעלים פטרוכימיים בע"מ נ' מדינת ישראל - אגף המכס והבלו, פ"ד מד(3) 812, 815 (1990); ע"א 5065/06 מסעדת הקדרים בע"מ נ' פקיד השומה - חיפה (19.3.2007); בג"ץ 6972/07 עו"ד לקסר נ' שר האוצר, פסקה 29 (22.3.2009); ע"א 151/10 מנהל מיסוי מקרקעין אזור תל אביב נ' עיריית תל אביב, פסקה 49 (20.6.2012); ע"א 3901/11 מחקשווילי נ' רשות המיסים בישראל, פסקה 26 (7.8.2012) (להלן: עניין מחקשווילי); בג"ץ 2762/22 אלי פתיה יבוא ושיווק בע"מ נ' מנהל רשות המיסים, פסקה 8 והאסמכתאות המובאות שם (12.6.2022)).

יחד עם זאת, אין משמעות הדבר כי בהקשר של דיני המס לעולם תתאפשר תקיפה עקיפה. עדיין, יהיה צורך לבחון האם הסכסוך הנדון, על פי טיבו ומהותו, מתאים לדיון ובירור בדרך שבו הוגש בהתאם לשיקולים שנמנו לעיל. באופן עקרוני, ניתן להוסיף ולהציע את ההבחנה הבאה: כאשר חלקו הארי של הסכסוך בין הנישום לרשויות המס עוסק במחלוקות עובדתיות או בשאלות של פרשנות דין, אז יש לבררן במסגרת המסלול שנקבע בחוקי המס; לעומת זאת, כאשר ליבת המחלוקת מתמקדת בשאלות של חוקיות או בעלות חשיבות עקרונית, יש לבכר את בחינתן במסגרת עתירה לבית המשפט המנהלי המוסמך (וראו והשוו: ברק-ארז, בעמ' 160-165; עניין מחקשווילי, פסקה 23. כן ראו: ע"א 9647/05 פוליבה בע"מ נ' מדינת ישראל אגף המכס ומע"מ ומשרד המסחר, פסקה 26 (22.7.2007), ואולם השוו לפסקאות 18-21; בג"ץ 6499/93 מנפואר (ישראל) בע"מ נ' נציב מס הכנסה (30.1.1994)).

77. ביישום האמור על ענייננו, סבורני כי במקרה שלפנינו מצבור השיקולים שלעיל מוביל באופן מובהק למסקנה כי לא היה מקום לברר את טענות הנישומות ביחס לשנת 2012 בדרך של תקיפה עקיפה, במסגרת ערעורי המס שהגישו, אלא בהליך של תקיפה ישירה, באמצעות הגשת עתירה לבית משפט זה.

78. בשונה מערעור הנישומות ביחס לשנת 2011, שעסק במחלוקות עובדתיות ופרשנויות הדין, טענות הנישומות במסגרת הערעור בקשר לשנת 2012, רובן ככולן, נסובות על חוקיות תיקון מס' 70, ובפרט מכוונות הן לביטול ההוראה הרטרואקטיבית שנקבעה בתיקון זה; אין מדובר בטענות שהתעוררו באופן משני או אגבי, אלא הן מהותו וליבו של ערעור המס לשנת 2012. זאת ועוד, הנישומות מבקשות באופן שאינו משתמע לשני פנים כי תיפסל חקיקה ראשית שיצאה מאת הכנסת, תוך הידרשות לבחינת תקינות הליך החקיקה, לאופן הפעלת שיקול הדעת של המחוקק, וכן למדיניות הכלכלית המעוגנת בבסיסה – מקרה אשר נמנה באופן מובהק עם סוג המקרים המצויים בסמכותו הייחודית של בית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק. בהינתן שני מאפיינים מרכזיים אלה של הערעור בקשר לשנת 2012, לא היה מקום כי בית המשפט המחוזי יקיים דיון על חוקיות תיקון מס' 70. כך במיוחד, בהינתן שהכנסת, אשר עבודתה היא זו שעומדת בליבת המחלוקת, אינה צד להליך, ועמדתה נפקדת. הנישומות מודעות לקושי האמור, אך הן סבורות כי מדובר בפגם חמור ובוטה, ועל כן, יש להתיר להן לדון בו. ואולם, אינני סבור כי הטענות שהעלו מצביעות על פגם כה חמור בתיקון החוק המצדיק סטייה מהעקרונות שפורטו לעיל.

79. אם לא די בכך, הרי שבאי כוח הנישומות נכחו בישיבת ועדת הכספים שעסקה בהצעת החוק לתיקון מס' 70, בכובעם כמייצגים של מספר רב של חברות, והיו ערים לדבר התיקון ולמשמעותו, ועל כן יכלו לטעון באשר לחוקיותו בזמן אמת, עת שעבר בקריאה שנייה ושלישית ונכנס לספר החוקים של המדינה. אף על פי כן, נמנעו מלעשות כן, וזאת למרות שהיו בידיהם הכלים והמשאבים הנדרשים לכך.

80. לא זו אף זו, מקרה זה גם מדגים את הבעייתיות הכרוכה בקבלת עמדת הנישומות בראי התרופה המבוקשת. טענות הנישומות אינן בעלות אופי אינדיבידואלי, שכן אין הן מעלות כל מחלוקת פרטנית בין הנישומות לפקידי השומה, אלא נוגעות הן לשינוי במדיניות שהתווה המחוקק, כאשר הכרעה בטענות הללו היא בעלת השפעה פוטנציאלית על ציבור רחב של נישומים. ברם, לו תוכר זכאות הנישומות בהטבת המס הנדונה, קביעה זו תחול עליהן, ועליהן בלבד, ואילו נישומים אחרים בעלי פעילות

הדומה לזו של הנישומות לא יזכו לקבלת ההטבה אך משום שאינם צד לערעורים דנן – תוצאה שקשה להשלים עמה.

81. סיכומו של דבר – בנסיבות המקרה שלפנינו, הדרך הנכונה להעלות את טענות הנישומות נגד חוקיותו של תיקון מס' 70, תיקון שנעשה בחקיקה ראשית של הכנסת, הייתה על דרך של תקיפה ישירה, בפני בית משפט זה בשבתו כבית משפט גבוה לצדק, ולא בדרך של תקיפה עקיפה, בפני בית המשפט המחוזי במסגרת ערעורי המס. מאחר שהנישומות לא פעלו כנדרש, ולא נקטו בהליך של תקיפה ישירה, לא היה מקום להתיר להן לברר את השאלות הנוגעות לחוקיות תיקון מס' 70 על דרך של תקיפה עקיפה. די בכך, לשיטתי, על מנת שלא נזקק כלל לטענות הנישומות ביחס לתוקפו של תיקון מס' 70, וכנגזר מכך נדחה את טענותיהן לעניין עמידתן בקריטריון גודל השוק בשנת 2012.

82. למעלה מהדרוש אציין כי לאור הפרשנות שניתנה על ידי לחלופת המכירה לשוק גדול עובר לתיקון מס' 70, נשמט חלק ניכר מטענות הנישומות נגד תיקון מס' 70 והשלכותיו. בעקבות כך, קשה להניח כי יש סיכוי של ממש לטענות שמעלות הנישומות כלפי תוקפו של תיקון מס' 70 לגופן.

סוף דבר

83. לאור כל האמור לעיל, אם תישמע דעתי, נורה על דחיית שלושת הערעורים, במוכן הזה שכלל ערעורי המס שהגישו המערערות לשנות המס 2011 ו-2012 יידחו (וכן יידחה הערעור לשנת המס 2013 שהוגש במסגרת ע"א 3995/19), והשומות המתוקנות שהוצאו למערערות על ידי פקידי השומה יותרו על כנן. הבסיס המרכזי לעמדתי זו היא הפרשנות אותה יש לאמץ לשיטתי לחלופת המכירה לשוק גדול שבסעיף 18א(ג)(1)(ג) לחוק עידוד השקעות, המצמצמת את תחולתו למכירות לשוק גדול זר. בסיס נוסף לדחיית הערעורים הוא כי לא הוכח שהשוק הישראלי (לרבות תושבי אזור יהודה ושומרון ועזה) עמד בקריטריון גודל השוק בשנים הרלוונטיות לערעורים – בשנת 2011 לא עמד בקריטריון מאחר שלא הוכח כי מספר התושבים בשוק הישראלי עלה על 12 מיליון נפש לאורך כל שנת המס (אלא רק החל ממחציתה); בשנת 2012 לא עמד השוק הישראלי בקריטריון גודל השוק לאור הגדלת הרף להגדרת שוק גדול בתיקון מס' 70 ל-14 מיליון תושבים, תיקון חקיקה ראשית שאת חוקיותו אין המערערות יכולות לתקוף, במכלול נסיבות העניין, בתקיפת עקיפה.

84. עוד אציע לחייב את המערערות בע"א 3129/19 בהוצאות פקידי השומה בסכום של 25,000 ש"ח כל אחת (100,000 ש"ח בסך הכול). כן אציע כי נגד המערערות בע"א 3138/19 (חברת טופגאם) לא יינתן צו להוצאות לאור חזרתה מהערעור במעמד הדיון.

ש פ ט

השופט י' עמית:

אני מסכים.

ש פ ט

השופט א' שטיין:

1. אני מצטרף למסקנה אליה הגיע חברי, השופט ע' גרוסקופף, בדבר קבלת עמדתם של פקידי השומה ביחס לכל אחת מהמערערות-הנישומות, אולם נימוקיי אינם זהים לכל נימוקיו.

2. הנני סבור כי צדק בית המשפט המחוזי בקבעו כי דרישת גודל השוק, שבבסיס הטבת המס שבה עסקינן, צריכה להתקיים, על פי נתונים רשמיים ומוסמכים, במהלכה של כל שנת-המס הנתונה — קביעה אשר שוללת את טענת הזכאות של המערערות ביחס לשנת המס 2011. בהקשר זה, אציין כי הסתמכות על נתוני הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה באשר לגודלה של אוכלוסיית ישראל — אשר לא הגיעה באותה שנה כולה לסף הדרוש של 12,000,000 תושבים — כאל ראייה מספקת היתה במקומה.

3. באשר לחוקתיותו של תיקון מס' 70 לחוק עידוד השקעות הון, התשי"ט-1959 (להלן: החוק), אשר העלה את גודל השוק המזכה את הנישום בהטבת המס לסף של 14,000,000 תושבים, המתעדכן מעת לעת — מדובר בדרישה שמאחוריה רציונל כלכלי-מדיני ברור, ועל כן מן הדין לדחות על הסף את טענת הבטלות שהועלתה ביחס אליה (למשל, ראו: בג"ץ 334/21 הסתדרות מדיציניית "הדסה" נ' כנסת ישראל, פסקה 41 (23.11.2021); בג"ץ 4406/16 איגוד הבנקים בישראל (ע"ד) נ' כנסת ישראל, פסקה 33



לפסק דינה של הנשיאה מ' נאור והאסמכתאות שם (29.9.2016)). מסקנה פשוטה זו מביאה מניה וביה לדחיית טענת המערערות בדבר זכאותן להטבה בשנת המס 2012.

4. מסקנות אלה מייתרות, לדעתי, את הצורך לדון ולהכריע בשאר הטענות שהועלו במסגרת הערעורים דכאן. אומר בקצרה כי מדיניות הצמצום אשר נקוטה בדינו ביחס לתקיפה עקיפה של חוקים צריכה להימשך ולהתעצם. באשר לפרשנותם של חוקי המס, סבורני כי לשונו הברורה של החוק, שאינה משתמעת לשתי פנים, צריכה לקבל מעמד בכורה בכל מקרה ומקרה (ראו: ע"א 3012/18 מנהל מיסוי מקרקעין חיפה נ' טוונטי האנדרד נהריה בע"מ, פסקאות 29-37 לפסק דיני (4.7.2019); וכן ע"א 1839/19 פקיד שומה כפר טבא נ' ריזמן, פסקאות 37-38 לפסק דיני (14.6.2021)). במקרים כאלה, גם אם נמצא שמתחת לידי המחוקק נפלה שגגה, אין זה מתפקידנו לתקנה בדרך של חקיקה שיפוטית. מלאכה זו עלינו להשאיר למחוקק, ככל שהוא סבור כי טעה. במקרה שלפנינו, הגדרתו של "שוק" בסעיף 18א(א) לחוק כ"מדינה או טריטוריית מכס נפרדת" הינה ברורה ואינה משתמעת לשתי פנים. הגדרה זו חובקת בתוכה כל מדינה ומדינה, לרבות מדינת ישראל. מטעם זה, אילו מצאנו כי מדינת ישראל מנתה בכל שנת המס 2011 12,000,000 תושבים או יותר, היה עלינו לקבוע את זכאות המערערות להטבה בהתאם לכך.

ש ו פ ט

הוחלט כאמור בפסק דינו של השופט ע' גרוסקופף.

ניתן היום, כ"ח באב התשפ"ב (25.8.2022).

ש ו פ ט

ש ו פ ט

ש ו פ ט