



בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט גבוה לצדק

בג"ץ 8300/02

בג"ץ 7742/03

בג"ץ 6880/05

בג"ץ 6901/05

בג"ץ 8371/05

בג"ץ 463/06

בג"ץ 4659/06

בג"ץ 6832/07

לפני : כבוד הנשיאה (בדימ') ד' ביניש
כבוד הנשיא א' גרוניס
כבוד המשנה לנשיא א' ריבלין

העותרים בבג"ץ 8300/02 : 1. גדבאן נסר
2. מועצה מקומית מזרעה

העותרים בבג"ץ 7742/03 : 1. מועצה אזורית תמר
2. אמנון פישמן – ראש המועצה האזורית

העותרת בבג"ץ 6880/05 : האגודה לזכויות האזרח בישראל

העותרים בבג"ץ 6901/05 : 1. עדאלה - המרכז המשפטי לזכויות המיעוט
הערבי בישראל
2. ראש המועצה המקומית חורה
3. ראש המועצה המקומית כסייפה
4. ראש המועצה המקומית לקייה
5. ראש עיריית רהט
6. סלימאן אלגירנאוי
7. גומעה אלזבארגה
8. אברההים אבו ארטיוש
9. ח'ליל אלעמור
10. אלעמור יוסף
11. חסין מסעודין
12. חמאמדה סלימאן
13. חמאמדה סלימאן
14. יוסף אלעטאונה
15. קאיד אבו אלקיעאן

העותרת בבג"ץ 8371/05 : עיריית אריאל

העותרת בבג"ץ 463/06 : מועצה מקומית כיסרא סמיע

העותרים בבג"ץ 4659/06 :
 1. סמיר זידאן
 2. מאדי מנדוה

העותרות בבג"ץ 6832/07 :
 1. עיריית כרמיאל
 2. עיריית עכו
 3. עיריית טבריה

נ ג ד

המשיבים בבג"ץ 8300/02 ובבג"ץ 7742/03 :
 1. ממשלת ישראל
 2. שר האוצר
 3. ועדת הכספים של הכנסת
 4. היועץ המשפטי לממשלה

המשיבים בבג"ץ 6880/05 :
 1. משרד האוצר
 2. נציבות מס הכנסה
 3. המועצה האזורית הערבה התיכונה
 4. עיריית ערד
 5. עיריית בית שאן
 6. המועצה האזורית חבל איילות
 7. המועצה המקומית חצור הגלילית

המשיבים בבג"ץ 6901/05 :
 1. שר האוצר
 2. היועץ המשפטי לממשלה
 3. מועצה אזורית ערבה התיכונה

המשיבים בבג"ץ 8371/05 :
 1. משרד האוצר
 2. נציבות מס הכנסה

המשיבים בבג"ץ 463/06 :
 1. ראש ממשלת ישראל
 2. שר הביטחון
 3. שר האוצר ואגף מס רכוש
 4. שר החקלאות
 5. שר הבינוי והשיכון
 6. שר התשתיות הלאומיות
 7. שר התחבורה
 8. שר החינוך התרבות והספורט
 9. שר העבודה והרווחה
 10. שר לענייני דתות
 11. שר הבריאות
 12. שר התיירות
 13. שר הפנים
 14. שר המסחר והתעשייה

המשיבים בבג"ץ 4659/06 :
 1. ראש הממשלה
 2. ממשלת ישראל
 3. שר האוצר

- המשיבים בבג"ץ 6832/07 :
 1. ממשלת ישראל
 2. שר האוצר
 3. היועץ המשפטי לממשלה
 4. עמותת פורום יישובי קו העימות

צד קשור בבג"ץ: 8300/02 כנסת ישראל

עתידות למתן צו על תנאי

תאריך הישיבה: י"ט בכסלו התש"ע (06.12.2009)

בשם העותרים בבג"ץ 8300/02 : עו"ד רוסתום גדבאן

בשם העותרים בבג"ץ 7742/03 : עו"ד דקלה סירקיס

בשם העותרת בבג"ץ 6880/05 : עו"ד עאוני בנא

בשם העותרים בבג"ץ 6901/05 : עו"ד סאוסן זהר

בשם העותרת בבג"ץ 8371/05 : עו"ד גלעד רוגל

בשם העותרת בבג"ץ 463/06 : עו"ד יניב נשיא

בשם העותרים בבג"ץ 4659/06 : עו"ד סמיר זידאן

בשם העותרות בבג"ץ 6832/07 : עו"ד אדם פיש

בשם המשיבים בבג"ץ 8300/02,
 בבג"ץ 7742/03, בבג"ץ 8371/05,
 בבג"ץ 463/06 ובבג"ץ 4659/06,
 והמשיבים 1 ו-2 בבג"ץ 6880/05
 ובבג"ץ 6901/05, והמשיבים 1-3
 בבג"ץ 6832/07 :

בשם המשיבה 3 בבג"ץ 6880/05
 ובבג"ץ 6901/05 : עו"ד ליאור נוימן ; עו"ד אופיר קפלן

בשם המשיבה 4 בבג"ץ 6880/05 : עו"ד חיים שימן

בשם המשיבה 5 בבג"ץ 6880/05 : עו"ד אברהם גולדהמר

בשם המשיבה 6 בבג"ץ 6880/05 : עו"ד עמיר אלמגור ; עו"ד מיכל זילברברג

בשם המשיבה 7 בבג"ץ 6880/05 : עו"ד אריה הרמלין

בשם המשיבה 4 בבג"ץ 6832/07 : עו"ד שלומי ברדוגו

בשם כנסת ישראל : עו"ד רוקסנה שרמן-למדן

פסק-דין

הנשיאה (בדימ') ד' ביניש:

סעיף 11(ב) לפקודת מס הכנסה [נוסח חדש] (להלן: הפקודה) קובע רשימה פרטנית של יישובים אשר תושביהם זכאים להנחות במס הכנסה. רשימת היישובים ברובה אינה מוגדרת על-ידי קריטריונים כלשהם, והזכאות מוענקת באמצעות ציון שמם המפורש של היישובים. השאלה שבפנינו היא זו – האם רשימת היישובים הקבועה בפקודה הינה רשימה הנגועה בהפליה בלתי חוקתית, ואם כן, מה נפקות אי-חוקתיות זו?

פתח דבר

1. עניינן של שמונה העתירות שלפנינו הינו בהיבטים שונים הנוגעים לחוקתיות הטבות מס הניתנות לתושבי המדינה על פי מקום מגוריהם. אף כי הרקע לכל אחת מן העתירות שונה, לכולן טענה מרכזית משותפת המופנית נגד האופן בו נקבעה רשימת היישובים הזכאים להטבות מס מכוח סעיף 11(ב) לפקודה. רשימה זו עודכנה לאחרונה במסגרת החוק לתיקון פקודת מס הכנסה (תיקון מס' 146), התשס"ה-2005 (להלן: תיקון 146). על פי הטענה המשותפת לכלל העתירות, הטבות המס ניתנו, ועודן ניתנות, מבלי שנקבעו לשם כך אמות מידה אחידות, שוויוניות וראויות, באופן שפוגע בשוויון. בחלק מן העתירות נטען כי הפגיעה בשוויון מתבטאת בהפלייתם של יישובים ערביים ודרוזיים בצפון הארץ ושל יישובים בדואיים בדרומה לעומת יישובים יהודיים שכנים, וזאת ללא כל הבחנה עניינית ביניהם.

2. די בתיאור תמציתי זה של טענות העותרים כדי ללמד על כובד משקלן של הסוגיות שהונחו לפתחנו בהליך זה. נציין תחילה כי המתנו זמן ניכר בטרם הגענו למסקנה שאין מנוס מהכרעה שיפוטית בעניין שלפנינו, מאחר שסברנו כי מן הראוי שהפגמים שדבקו באופן מתן הטבות המס, כפי שנחשפו בעתירות שלפנינו, יירפאו תחת ידיהן של הרשויות האחרות – המחוקקת והמבצעת. במסגרת זו, ומתוך שאיפה לנהוג בריסון ואיפוק שיפוטי, נעתרנו לבקשות חוזרות ונשנות לעדכן בדבר התקדמות תיקון החקיקה, בהתחשב בכך שבאת-כוח היועץ המשפטי לממשלה טענה בפנינו כי אכן מתחייב תיקון חקיקה הקובע קריטריונים שוויוניים לעניין הטבות מס הניתנות

ליישובים שונים. אם הגענו לכתיבת שורות אלה, אין זאת אלא מפני שהכנסת והממשלה משכו ידן מן המלאכה.

3. כאמור, ביקשנו למצות עד תום את אפשרות תיקון סעיף 11(ב) לפקודה באמצעות קידום הליכי חקיקה שתיזום הממשלה. במסגרת מאמצים אלו התקיימו בפנינו שבעה דיונים שונים במסגרתם חזרה הממשלה, פעם אחר פעם, על עמדתה כי מן הראוי להמתין עם ההכרעה עד לתיקון החקיקה. ביום 9.12.2004, ולאחר שלושה דיונים בעניינה של העתירה הראשונה בבג"ץ 8300/02, הורינו לבאת כוח המשיבים "לברר האפשרות של פניית הממשלה לכנסת על מנת להביא לשינוי בחוק ברוח תשובת המדינה". עם הגשתן של עתירות נוספות ביחס לשאלת חוקתיות תיקון 146, ועל כך עוד יורחב בהמשך, ערכנו דיון נוסף ביום 4.1.2006. בסופו של הדיון, ובמקביל להוצאת צו-על-תנאי ביחס לשאלת חוקתיות תיקון 146, ביקשנו כי היועץ המשפטי לממשלה יעדכן, עד ליום 1.10.2006, בדבר הליכי החקיקה שננקטו להסדרת הבעיות שהתעוררו בעתירות. לאחר מספר הארכות מועד שאושרו, הגישה באת-כוח המשיבים, ביום 1.7.2007, את הודעת העדכון מטעם היועץ המשפטי לממשלה ובה ציינה כי טרם עלה בידי הממשלה לגבש הצעת חוק ל"תיקון המעוות" (כך במקור, ד.ב.). עם זאת, עדכנה המדינה כי בעקבות הוצאת הצווים-על-תנאי החליטה הממשלה על הקמת ועדת מומחים בראשות בועז סופר, לשעבר סמנכ"ל ברשות המסים, וזאת לשם גיבוש חלופות שונות לתיקון החקיקה (להלן: ועדת סופר).

בעקבות הודעה זו קיימנו ביום 9.7.2007 דיון נוסף – חמישי במספר – במטרה להביא את הממשלה ואת הכנסת לקידום תיקון סעיף 11(ב) לפקודה, כך שיכלול קריטריונים ברורים, ענייניים ושוויוניים לחלוקת הטבות המס לפי יישובים. במסגרת דיון זה ביקשה הממשלה ארכה נוספת כדי לאפשר לשר האוצר, שאך מונה לתפקיד, לבחון את החלופות האפשריות לשם הכנת הצעת חוק ולשם הגשתה לכנסת. ארכה כאמור ניתנה והממשלה נדרשה לשוב ולעדכן בתוך ארבעה חודשים. ביום 27.1.2008 הוגשה הודעתה המעדכנת של הממשלה ובצידה מסקנות ועדת סופר. בנייר עמדה מפורט שהוגש מטעמה, המליצה הוועדה לקבוע מודל חדש לחלוקת הטבות מס הנסמך על קריטריונים ברורים, אובייקטיביים ושוויוניים. מודל זה המליץ לקבוע את הזכאות להטבות מס על יסוד שקלולם של שלושה קריטריונים, בעלי משקל יחסי שונה: קריטריון דמוגרפי-גיאוגרפי (40%), קריטריון חברתי-כלכלי (40%) וכן קריטריון של קרבה לגבול (20%). רשות המסים אף המליצה לעגן את הקריטריונים והמשקולות בחקיקה ראשית, תוך הותרת קביעת אופן יישומם בתקנות משנה, ולפיכך ביקשה המדינה ארכה נוספת לשם גיבוש המלצות אלו לכדי הצעת חוק ממשלתית (הודעת

המדינה מיום 1.7.2008, פסקה 6). ארכה כאמור ניתנה, שני דיונים נוספים קוימו, אלא שהמצב החקיקתי שהיה – הוא שנותר.

4. ביום 15.9.2010 ניתנה החלטת ביניים בעתירות. בהחלטה זו הבענו את מורת רוחנו ממשיכת ידה של הממשלה, שלא לומר מהימנעותה העקבית מלהכריע, והבהרנו כי אם סעיף 11(ב) לפקודה לא יתוקן לאחר חקיקת התקציב לשנים 2011-2012, לא יהיו מנוס מהתערבות בית משפט. וכך נקבע בהחלטתנו:

“...מלאכת הבחינה המקצועית בעניין נשוא העתירות הושלמה וגובשו מספר מודלים אפשריים וראויים לביסוס הזכאות להטבות מס. מודלים אלה, או אחרים, צריכים למצוא דרכם אל החקיקה בהקדם ובכך לשים קץ למצב שעל פניו מפר את עיקרון השוויון באופן שאינו עולה בקנה אחד עם עקרונות היסוד החוקתיים. הבחירה בין החלופות האפשריות, הן לעניין אופן החקיקה והן לעניין הקריטריונים עצמם, היא עניין לממשלה ולכנסת. נראה כי עד כה משכו האחרונות ידן ממלאכה זו. היה וכך יוותר המצב בתום חקיקת חוק התקציב לשנים 2011-2012 לא יהיה מנוס מהתערבותו של בית משפט זה על דרך הוצאתו של צו מוחלט” (פסקה 10 להחלטה).

5. ביום 4.1.2011 הודיעה באת-כוח הממשלה כי תיקון החקיקה המיוחל לא יצא אל הפועל וכי “למרבה הצער לא הייתה התקדמות בהליכי החקיקה בנושא הטבות המס”. לא למותר לציין, כי קדמה להודעת הממשלה הודעה מטעם הכנסת, במסגרתה הציג יו”ר הכנסת את עמדתו לפיה מחובתה של הממשלה לקדם הצעת חוק המגדירה את מדיניות חלוקת הטבות המס וכי אין להותיר הכרעה זו לבית המשפט. עוד נטען בהודעת הכנסת כי ניסיונות ועדת הכספים של הכנסת להפציר בממשלה לקדם הצעת חוק כאמור לא הועילו. וכך חתם יו”ר הכנסת את מכתבו, מיום 25.10.2010, לשר האוצר; מכתב אשר צורף לתגובת הכנסת:

“אל לנו להמתין עד למתן פסק דין סופי וצו מוחלט של בית המשפט העליון כנגד הממשלה והכנסת שיכוף אותן להסדיר את הסוגיה; על הממשלה והכנסת למלא את תפקידן ואת ייעודן ולפעול בהקדם להסדרת סוגיית הטבות המס בישובים, שאם לא כן מה לנו כי נלין על התערבות בית המשפט בחקיקת הכנסת בעניין זה, התערבות שאני ודומני גם אתה מתנגדים לה בתוקף” (מש/1 להודעת הכנסת מיום 30.11.2010).

מענה למכתב זה, כך על-פי הודעת בא-כוח הכנסת, לא נמסר עד לרגע הגשתה של ההודעה לבית המשפט. מענה מטעם הממשלה מדוע לא קודמו הליכי החקיקה – אף הוא אינו בנמצא. יוצא, אפוא, כי חרף ההזדמנויות הרבות שניתנו בידי הממשלה והכנסת לתיקון סעיף 11(ב) לפקודה, נותר הסעיף על כנו.

הטבות במס הכנסה לפי מקום מגורים – רקע כללי

6. הוראת סעיף 11(ב) לפקודה, החולשת על העתירות שלפנינו, קובעת בזו הלשון:

הטבות מס
ביישובים 11(ב)

- (1) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט בתוספת הראשונה בחלק א', זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 13% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 197,040 שקלים חדשים;
- (2) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב קרית שמונה או אזור קו עימות דרומי, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס בשיעור של 25% מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 197,040 שקלים חדשים; לעניין זה, "אזור קו עימות דרומי" – כהגדרתו לפי חוק לסיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007;
- (3) מי שהיה במשך כל שנת המס תושב ביישוב המפורט להלן, זכאי באותה שנה לזיכוי ממס, בשיעורים המפורטים להלן, מהכנסתו החייבת מיגיעה אישית עד לסכום של 131,280 שקלים חדשים:
- (א) מצפה רמון – 25%;
- (ב) דימונה וירוחם – 20%;
- (ג) אופקים, ערוער, תל שבע, מועצה אזורית רמת הנגב – 16%;
- (ד) בן עמי, גונן, יחיעם, יסוד המעלה, כפר ורדים, להבות הבשן, נתיב השיירה, נתיבות, עברון, עכו, שבי ציון ושייח' דנון – 13%;
- (ה) יישוב המפורט בחלק ב' בתוספת הראשונה – 13%.

התוספת הראשונה הנלווית לסעיף 11(ב) לפקודה מונה את היישובים הבאים:

<p>אביבים, אבירים, אבן מנחם, אדמית, אור הגנוז, אילון, אלקוש, בית הלל, הרעם, בצת, בר יוחאי, גורן, גוש חלב, געתון, גרנות הגליל, גשר הזיו, דובב, דישון, דלתון, דן, דפנה, הגושרים, הילה, זיו הגליל, זרעית, חוסן, חניתה, חורפיש, יערה, יפתח, יראון, כברי, כפר בלום, כפר גלעדי, כפר יובל, כפר סאלד, כרם בן זמרה, לימן, מטולה, מירון, מלכיה, מנות, מנרה, מעונה, מעיליה, מעין ברוך, מעלות תרשיחא, מצובה, מרגליות, משגב עם, מתת, נאות מרדכי, נהריה, נטועה, סאסא, סער, ספסופה, עבדון, עין יעקב, עלמה, עמיר, עראמשה, פאסוטה, פקיעין, פקיעין החדשה, צבעון, צוריאל, ראג'ר, ראש הנקרה, ריחניה, רמות נפתלי, שאר ישוב, שדה אליעזר, שדה נחמיה, שומרה, שלומי, שמיר, שניר, שתולה.</p>	<p>תוספת ראשונה (סעיף 11) חלק א'</p>
--	--------------------------------------

<p>מועצה אזורית אילות, בית שאן, חצור הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד.</p>	<p>חלק ב'</p>
--	---------------

מלשון הסעיף והתוספת עולה כי למעט ההפניה להגדרת "אזור קו עימות דרומי", כאמור בסעיף 11(ב)(2), נמנעה הכנסת מהגדרת קריטריונים לשם קביעת רשימת היישובים הזכאים להטבות מס. תחת זאת, נוקטת הוראת הסעיף באזכור שמם המדויק של היישובים אשר תושביהם זכאים להטבות האמורות, בין אם באמצעות הפנייה לרשימת היישובים המופיעה בתוספת הראשונה לפקודה ובין אם באמצעות ציון שמם בגוף הוראת סעיף 11(ב) הנ"ל. כך קובצו להם יחדיו 167 יישובים שונים, מצפונה ומדרומה של הארץ, לכדי רשימה אחת של זכאים להטבות מס.

7. כיצד בא המחוקק לכדי גיבוש רשימה זו? מדוע היישובים היהודיים כפר-ורדים ויחיעם הוכנסו לרשימה, ואילו הישוב הדרוזי בית-ג'אן הסמוך להם נפקד? מדוע הוכנסה המועצה האזורית הערבה התיכונה לתוספת הראשונה, ואילו המועצה האזורית תמר נותרה מחוצה לה? כיצד נקבעו שיעורי ההטבה השונים ועל בסיס איזה סולם? מענה לשאלות אלו, שלא לומר מענה סדור המבוסס על תבחינים אחידים, שוויוניים

ואובייקטיביים, אין בכוחו של סעיף 11(ב) ליתן. רשות המסים, אשר נדרשה לשאלות אלה, ציינה בנייר עמדה שצורף לתשובת המדינה בזו הלשון:

"מטרה ראויה זו [חלוקת הטבות מס לישובי הפריפריה, ד.ב.], נכון להיום, מיושמת באופן המעלה מספר בעיות. בין היתר, לא קיימים קריטריונים ברורים ואחידים לפיהם נקבעת הזכאות של ישוב זה או אחר להטבות. רשימת הישובים נקבעה בשיטה של "טלאי על טלאי" ולגבי חלק מהישובים שנמצאים בה אפשר לתמוה כיצד הגיעו לשם" [ההדגשה הוספה, ד.ב.]. (מש/1 להודעת המשיבים מיום 27.1.2008, עמ' 1 לנייר העמדה).

8. אכן, סעיף 11(ב) לפקודה הורכב "טלאי על טלאי", ועבר שינויים רבים לאורך השנים. בנוסחו המקורי, סעיף 11(ב) לפקודה קבע כי:

11. "שר האוצר רשאי, באישור ועדת הכספים של הכנסת, לקבוע בתקנות הוראות בדבר הנחה ממס על הכנסה שהופקה בדרך שנקבעה בתקנות, בשטח התיישבות חדשה או בשטח פיתוח שהוגדרו באותן תקנות, או על הכנסתו של תושב שטח כאמור, וכן רשאי הוא, באישור כאמור, לקבוע ניכוי נוסף בשל נכסים של מפעל באותו שטח, והכל בתנאים שיקבע".

מכוח סעיף זה התקינו שרי האוצר לדורותיהם שש מערכות שונות של תקנות שעניינן הנחות במס הכנסה לתושבים: תקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות של תושבי אילת וישובי הערבה), התשל"ו-1975; תקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות בשטחי התיישבות חדשה ובהיאחזויות נח"ל), התשל"ו-1975; תקנות מס הכנסה (הנחות בישובים מסוימים ובהיאחזויות נח"ל), התשל"ח-1978; תקנות מס הכנסה (הנחות ממס על הכנסות לפועלי מערכת הביטחון ולעובדי מדינה באזור), התשמ"ג-1983; תקנות מס הכנסה (הנחות ממס בישובי גבול הצפון), התשמ"ו-1985; תקנות מס הכנסה (זיכוי ממס לתושב מצפה רמון), התשמ"ז-1987; תקנות אלה ייקראו להלן: תקנות מס הכנסה.

תקנות אלו הותקנו, בין היתר, על סמך החלטות ממשלה אשר ביקשו לקדם תוכניות פיתוח ליישובי קו עימות. כך, לדוגמה, נקבע בהחלטת ממשלה מס' 4829, מיום 31.1.1999, כי יישובי קו עימות יוגדרו בתור "הישובים בגזרת גבול הלבנון אשר

מיקומם הינו עד מרחק של 9 ק"מ מהגבול הבינלאומי עם לבנון" (סעיף 2(א)). החלטות ממשלה עוקבות לזאת המשיכו להחזיק בקריטריון האמור והוסיפו עליו את "אותם יישובים שלגביהם נאכפו הוראות והנחיות פיקוד הצפון ליישובי אזור קו העימות בצפון ושפיקוד הצפון המליץ, נכון ליום 2.3.2000, על סיווגם כיישובי אזור קו עימות בצפון" (החלטת ממשלה מס' 2127, מיום 6.8.2000, סעיף 2). כמו-כן, ניתן לראות כי יישובים פרטניים הוספו במסגרת החלטות אלה, בלי קשר לקריטריונים שנקבעו בהן (ראו סעיף 3 להחלטת ממשלה מס' 2127 לעניין הוספת הישוב יחיעם).

9. מארג חקיקתי זה גרר עימו עיוותים רבים, אשר חלקם דומים לאלה המתעוררים בענייננו. ביטוי ראשון לעיוותים האמורים ניתן למצוא בדו"ח מיוחד שהוגש בשנת 1988 מטעם ועדת מומחים שהוקמה לשם בחינת נחיצותה של רפורמה במס הכנסה על יחידים (להלן: ועדת ששינסקי). בין יתר ממצאיה, התייחסה ועדת ששינסקי לאופן שבו נקבעה הזכאות להטבות מס על-פי מקום מגורי הנישום, ואלו חלק ממסקנותיה:

"לאחר בחינת כל ההטבות במס הכנסה הניתנות לעיירות פיתוח והתפתחות החקיקה בנושא זה, ולאחר שמיעת דבריהם של נציגי עיירות הפיתוח, השתכנעה הוועדה שקיים בלבול עד אבדן מחלט של הקריטריונים להגדרת יישובים באזורי פיתוח ולקביעת שיעורי הזיכוי במס ... הארכת ההקלות ליישובים לתקופות בלתי מוגבלות ורקנו במידה רבה את המושג של אזור פיתוח מתוכנן. אין הצדקה לאי-מתן סיוע ליישובים וותיקים נוספים הנחשבים חלשים ואי אפשר להשלים עם סירוב למספר הגדל והולך של פניות יישובי מיעוטים לזכות גם הם בהקלות" (מסקנות הוועדה מובאות מתוך הדו"ח השנתי של מבקר המדינה מס' 50, עמוד 164 (2000) להלן: דוח המבקר) [ההדגשות הוספו, ד.ב.].

הבעייתיות עליה עמדה ועדת ששינסקי השתקפה אף במסגרתן של מספר עתירות שהוגשו לבית משפט זה (ראו לדוגמה: בג"ץ 678/88 כפר ורדים נ' שר האוצר, פ"ד מג(2) 501 (1989); בג"ץ 4472/90 מועצה מקומית אורנית ואח' נ' שר האוצר ואח', פ"ד מו(1) 95 (1992), להלן: עניין אורנית; בג"ץ 4164/94 נוה דקלים – אגודה קהילתית כפרית של הפועל המזרחי בע"מ נ' נציב מס הכנסה, פ"ד מת(5) 194 (1994), להלן: עניין נוה דקלים). המעין בפסקי הדין המוזכרים ובעמדת משרד האוצר בהליכים אלה ימצא כי בדומה לוועדת ששינסקי, גם הגורמים המקצועיים במשרד הממשלה סברו שתקנות מס הכנסה יוצרות מצב בעייתי שראוי לתקנו. כך למשל הודיעה המדינה בעתירה שהוגשה בעניין אורנית כי "תוקפן של התקנות, בנוסחן הקיים, לא יוארך עוד". הסיבה לכך, על-פי אותה הודעה וכפי שכתב בפסק הדין בעניין אורנית, היא כי

"המשיבים הגיעו למסקנה, שמערכת ההנחות ממס על בסיס גיאוגרפי איננה משרתת את מטרתה המיועדת. מעבר לכך, התברר להם, כי רשימת הישובים הזוכים להנחות ממס היא מעוותת, שמתן ההנחות ושיעורן נעשו ללא שימוש בקריטריונים ענייניים, בין היתר בעקבות לחצים לא ענייניים שהופעלו על המשיבים" (עניין אורנית, עמוד 98) [ההדגשות אינן במקור, ד.ב.]. זאת ועוד; בכתב התשובה שהוגש מטעם המשיבים בעניין אורנית, הצהירו המשיבים כי "המשיב 1 [שר האוצר] מודיע בזה כי התקנות לא תוארכנה במתכונתן הנוכחית. הקלות ממס תעשנה רק בהסתמך על קריטריונים ענייניים".

10. יחד עם זאת, וחרף הודעת שר האוצר בעניין אורנית, "שודרג" מעמדן הנורמטיבי של חלק מן התקנות ותוקפן הוארך. הארכת תוקפן של התקנות נעשתה במסגרת סעיף 12 לחוק ההסדרים במשק המדינה (היטלים וארנונה), התשנ"א-1991, אשר קבע כי "תקנות לפי סעיף 11 לפקודת מס הכנסה שתוקפן פקע ביום י"ד בטבת התשנ"א (31 בדצמבר 1990), יעמדו בתוקפן, כאילו לא פקע, עד י"ח בתמוז התשנ"א (30 ביוני 1991), ואין לגרוע מהן או להוסיף עליהן". בהתייחסו לסעיף 12 הנ"ל, הבהיר בית המשפט כי משהוארך תוקפה של חקיקת משנה על-ידי חוק של הכנסת, הרי שזו הופכת לחקיקה ראשית ומשכך שר האוצר אינו מוסמך עוד לשנותה (עניין אורנית, עמוד 99). בשולי עניין זה יוער, כי הארכת תוקפן של התקנות לא נעשתה באופן אחיד וענייני ולא נמצא הסבר מניח את הדעת מדוע הוארך תוקפן של חלק מן התקנות, בעוד אחרות, הנוגעות ליישובים אחרים, פקעו (עניין נוה דקלים, עמודים 197-198).

11. ועדות מומחים נוספות נתנו דעתן לבעייתיות האמורה ובשנת 1993 נעשה ניסיון ראשון לעגן בחקיקה ראשית את הקריטריונים על-פיהם תקבע הזכאות להטבות מס, ואף הוגשה הצעת חוק בעניין (ראו: הצעת חוק מס הכנסה (הנחות ממס לתושבים באזור עדיפות לאומית), התשנ"ג-1993). אלא שהצעת חוק זו לא הבשילה לכדי חקיקה והמצב שהיה – הוא שנותר. חמש שנים לאחר שהוגשה הצעת החוק נתכנסה ועדה ציבורית נוספת, הפעם בראשות שופט בית המשפט העליון (בדימוס) צ' טל. מטרתה כמטרות קודמותיה – גיבוש אמות מידה ענייניות ושוויוניות לקביעת הטבות מס ליישובים (להלן: ועדת טל). במשך שנה ישבה הוועדה על המדוכה, ובסופה הגישה את המלצותיה לשר האוצר דאז, פרופ' יעקב נאמן, שמצא לאמצן בשינויים קלים. כך למשל, הומלץ לקבוע כי תושבי יישובים המרוחקים עד 10 ק"מ מהגבול יהיו זכאים לזיכוי ממס הכנסה בשיעור של 10%, עד לשיעור של פעמיים השכר הממוצע במשק; תושבי יישובים המרוחקים 10 ק"מ מגבול הצפון ייהנו מזיכוי של עד ארבע פעמים השכר הממוצע במשק. כמו-כן, המליצה הוועדה לקבוע כי תושבי יישובים המרוחקים

לפחות 15 ק"מ מיישוב עירוני שבו 30,000 תושבים והם מצויים מצפון לקו הרוחב 90 יהיו זכאים להנחה בשיעור 10% ; וקבעה כי שיעור הטבה דומה יינתן לתושבי יישובים המצויים מדרום לקו הרוחב, והם מרוחקים 15 ק"מ או יותר מיישוב עירוני שיש בו 40,000 תושבים (לפירוט נוסף ראו דוח המבקר, עמ' 166).

ברם, חקיקה ברוח המלצות ועדת טל כלל לא הובאה לאישור הכנסת. תחת זאת, נחקקו תיקונים נוספים לפקודה במסגרתם הוספו יישובים חדשים לרשימת הזכאות מבלי לקבוע את הקריטריונים מכוחם הוכנסו היישובים (ראו: חוק לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 121) (הוראת שעה), התש"ס-2000 במסגרתו הוסף לפקודה סעיף 11א ובו נקבעה זכאותה של העיר עכו; וכן תיקונים 125-127 לפקודה שזכו לשם "חוקי הנגב", במסגרתם הוסף סעיף 11ב מכוחו ניתנה הטבת מס לשורת יישובים בנגב, לרבות המועצה האזורית הערבה התיכונה, המועצה האזורית אילת, המועצה האזורית תמר, ערד, רהט, לקייה, חורה וכסייפה).

12. התיקון הבא הרלוונטי לענייננו נערך בשנת 2003 במסגרת התכנית הכלכלית לשנות הכספים 2003 ו-2004 (להלן: תיקון 134). מן העבר האחד תיקון זה ביטל את סעיפים 11א ו-11ב לפקודה, ומן העבר השני "ייבא" אל קרבו חלק משמות היישובים שזכאותם להטבות נקבעה קודם לכן בתקנות. כלומר, אם לפני תיקון 134 נקבעה רשימת היישובים הזכאים להטבות מס במפוזר הן בפקודה הן בתקנות, הרי שלאחר תיקון 134 רוכזה רשימת כל היישובים הזכאים במסגרת סעיף 11(ב) גופו ובתוספת הראשונה שבצידו. יחד עם זאת, קביעת רשימת היישובים נערכה באופן סלקטיבי ובמסגרתה בוטלה זכאותם של חלק מן היישובים להטבות מס, לרבות יישובי המועצה האזורית הערבה התיכונה. כל זאת, כחלק מתוכנית הממשלה להתמודדות עם המיתון שפקד את כלכלת ישראל באותם ימים ונוכח הצורך לצמצם את הוצאות הממשלה. למקרא דברי ההסבר, עולה כי הביטול נועד ליצור מצב בו "הטבות מס יינתנו רק לתושבים בקו העימות ולתושבי יישובים המרוחקים מיישוב עירוני גדול הזקוקים להטבות מס יותר מתושבי יישובים אחרים" (הצעות חוק הממשלה – 15, 30.4.2003, עמוד 326, [ההדגשה אינה במקור, ד.ב.]). חרף האמור בדברי ההסבר, תיקון 134 לא עיגן קריטריונים חקוקים המבארים מדוע נגרע או הוסף ישוב זה או אחר ומדוע ישוב פלוני זקוק להטבה יותר מישוב פלמוני.

להשלמת התמונה יצוין, כי עיריית באר שבע ויישובים נוספים שזכאותם להטבות מס נגרעה, עתרו לביטול תיקון 134 מחמת פגיעתו הבלתי חוקתית, לטענתם, בזכותם לקניין ולשוויון. בית משפט זה דחה את העתירות וקבע בפסק דינו כי אף אם

תתקבל הטענה כי תיקון 134 פגע בזכות לקניין, הרי שפגיעה זו עומדת בתנאי פסקת ההגבלה ואין להתערב בה. אשר לטענה בדבר הפגיעה בזכות לשוויון, נקבע כי העותרים לא הרימו את הנטל הרובץ לפתחם וכי לא הוכחה על-ידם פגיעה בזכות לשוויון (בג"ץ 4947/03 עיריית באר שבע נ' ממשלת ישראל, פסקאות 13-15 לפסק-דין (טרם פורסם, 10.05.2006), להלן: עניין באר שבע).

תיקון 146 לפקודה וחוק סיוע לשדרות ויישובי הנגב המערבי (הוראת שעה)

13. תיקון 134 לא היווה סוף פסוק ובשנת 2005 נכנס לתוקף תיקון 146 העומד במרכז העתירות שלפנינו. תיקון זה נסמך על החלטת ממשלה מס' 2633 שעניינה מתן סיוע לתושבי שדרות ויישובי סובב עזה נוכח המצב הביטחוני הקשה ששרר שם. בין יתר סעיפי החלטה מס' 2633, ובצד קביעת שיעור הטבת המס שיש להעניק לתושבי הנגב המערבי, הודגש בה כי: "במסגרת אישור התקנה האמורה בכנסת, יינקטו הצעדים הנדרשים למניעת הרחבת רשימת היישובים" [ההדגשה הוספה, ד.ב.]. מן האמור עולה כי הממשלה ביקשה למנוע, באופן שאינו משתמע לשני פנים, מצב בו הכנסת תסטה מהמדיניות שהותוותה על-ידה על דרך הוספתם של יישובים חדשים שאינם נמנים עם יישובי הנגב המערבי. ברוח החלטת הממשלה פורסמה ביום 7.2.2005 הצעת חוק ממשלתית לתיקון פקודת מס הכנסה (מס' 144), התשס"ה-2005, בה נקבע כי יישובי עוטף עזה – והם בלבד – יתווספו לרשימת היישובים הזכאים להטבות מס במסגרת חלק ב' של התוספת הראשונה. עיון בדברי ההסבר מלמד היטב כי יישובי עוטף עזה הוגדרו להיות יישובים "המצויים בטווח של 7 ק"מ מגבול רצועת עזה" (הצעות חוק הממשלה – 160, 7.2.2005, עמ' 562).

הצעת החוק האמורה אושרה בקריאה ראשונה והועברה לוועדת הכספים לשם הכנתה לאישור בקריאה שנייה ושלישית. אלא שהצעת החוק הממשלתית, כפי שאושרה בקריאה ראשונה, שונתה באופן משמעותי על-ידי ועדת הכספים של הכנסת. עיון בפרוטוקול הוועדה מיום 20.6.2005, מעלה כי חלק מחברי הכנסת שהיו חברים בה ביקשו להוסיף לפקודה יישובים חדשים, אף שאינם עונים על הקריטריון שקבעה הממשלה בדבר מרחק של שבעה קילומטרים מרצועת עזה. עם יישובים אלה, אשר הוספתם אושרה בדעת רוב החברים וחרף התנגדותה של נציגת היועץ המשפטי לממשלה, נמנים: המועצה האזורית ערבה תיכונה, המועצה האזורית איילת, ערד, חצור ובית שאן (להלן: היישובים הנוספים או הרשויות הנוספות). עם תום ההצבעה שאישרה את הוספת היישובים הנוספים נערכה הצבעה נוספת בעניין הוספתו של היישוב הערבי מזרעה לרשימת היישובים הזכאים. למרות קרבתו לגבול הצפון (11.8)

ק"מ מקו הגבול) וסמיכותו ליישובים יהודיים הזכאים להטבות, נדחתה ההצעה מבלי שנתקיים דיון באשר לנימוקי הדחייה.

14. נוכח התנהלותה זו של ועדת הכספים ומשמעות החלטותיה, שיגר היועץ המשפטי לממשלה דאז, עו"ד מני מזוז, מכתב אל ראש הממשלה, שר האוצר ושרת המשפטים אשר נשא את הסיווג – "דחוף". במכתבו קבל היועץ המשפטי לממשלה על הוספת היישובים הנוספים שלא על-פי קריטריונים שוויוניים, ברורים וגלויים וכן על פעולת הוועדה בניגוד להחלטת ממשלה מס' 2633. לפיכך, היועץ המשפטי לממשלה ציין כי "על הממשלה להודיע על משיכת הצעת החוק בטרם יתקיימו עליה הצבעות במליאת הכנסת, ולחזור ולהגיש את הצעת החוק לכנסת בנוסחה המקורי, כפי שאושר על ידי הממשלה" (מש/1 המצורף לתגובת הממשלה מיום 1.1.2006 לבג"ץ 8300/02).

דרישתו של היועץ המשפטי לממשלה נדחתה. יממה לאחר הדיון בוועדת הכספים הובאה הצעת החוק לאישור מליאת הכנסת בקריאה שנייה ושלישית. הסתייגות שהוגשה מטעם שרת המשפטים, כמו-גם הסתייגויות אחרות שהוגשו, נדחו והצעת החוק על חמשת יישוביה הנוספים אושרה. משכך, ועם כניסתו לתוקף של תיקון 146 לפקודה, נקבעה מצבת היישובים הזכאים להטבות מס באופן הבא: מקצת מן היישובים עוגנו מפורשות בסעיף 11(ב) לפקודה; אחרים עוגנו בתוספת הראשונה וזו חולקה לשני חלקים: חלק א' בו נרשמו, בעיקר, יישובי קו העימות הצפוני, וחלק ב' בו נרשמו יישובי עוטף עזה וחמשת היישובים הנוספים. וכך נקבע בחלק ב' לתוספת הראשונה במתכונתו המקורית:

"חלק ב'

אבשלום, אור הנר, איכים, מועצה אזורית אילות, ארו, בארי, בית שאן, גבים, גב"רעם, דקל, זיקים, זמרת, חולית, חצור הגלילית, יבול, יד מרדכי, יכני, ישע, יתד, כיסופים, כפר מימון, כפר עזה, כרמיה, כרם שלום, מבטחים, מגן, מפלסים, נחל עוז, ניר יצחק, ניר עוז, ניר עם, נירים, נתיב העשרה, סופה, סעד, עין הבשור, עין השלשה, עלומים, עמיעוז, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד, פרי גן, רעים, שדה אברהם, שובה, שוקדה, תושיה, תלמי יוסף, תקומה."

15. אם ציינו כי כך נראה תיקון 146 "במתכונתו המקורית", אין זאת אלא כדי לרמז על התמורות הנוספות שחלו בסעיף 11(ב) לפקודה ובחלק ב' לתוספת הראשונה עם חקיקתו של חוק סיוע לשדרות וליישובי הנגב המערבי (הוראת שעה), התשס"ז-2007 (להלן: הוראת השעה). נעמוד בקצרה על המרכזיים שבשינויים. ראשית, נקבעה במסגרת סעיף 1 להוראת השעה הגדרה אובייקטיבית ליישוב "קו עימות דרומי"; וזו ההגדרה:

הגדרות "1. היישובים אשר בתיהם, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה (להלן – יישובי עוטף עזה), וכן יישובים ואזורים נוספים כפי שיקבע שר האוצר בצו, באישור ועדת הכספים של הכנסת, שמתקיימים בהם אותם השיקולים הביטחוניים שמתקיימים ביישובי עוטף עזה, בשל סמיכותם לגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה.

שנית, תוקנו סעיפים 11(ב)(2) ו-11(ב)(3)(ד) וכן חלק ב' לתוספת הראשונה, כך ששדרות ויישובי סובב עזה יזכו להטבות מס בהיותם "יישוב קו עימות דרומי" כהגדרתו בהוראת השעה. כלומר, המבקש לקרוא את סעיף 11(ב) לפקודה בנוסחו המעודכן נדרש לקרוא בצידו אף את סעיף 5(א)(2) להוראת השעה הקובע כי במקום האמור בחלק ב' לתוספת הראשונה ייכתב: "מועצה אזורית איילות, בית שאן, חצור-הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד". משמעותם הפשוטה של הדברים הינה כי מתיקון 146, שנועד במקורו להעניק הטבות מס לתושבי שדרות וסובב עזה, נותרו כעת רק היישובים הנוספים שמלכתחילה לא נכללו בהצעת החוק ובהחלטת הממשלה מס' 2633. שלישית, נקבע כי הוראת השעה תחול משנת 2007 ועד שנת 2009 (סעיף 7(ד) להוראת השעה), אולם בשנת 2010 הוארך תוקפה לשנה נוספת (סעיף 7(ה) להוראת השעה). עוד נקבע כי "שר האוצר, באישור ועדת הכספים של הכנסת, רשאי להאריך את תחולתן של ההוראות האמורות לשנת הכספים 2011" (סעיף 7(ה) סיפא). בהמשך, במסגרת תיקון מס' 3, תוקנה הוראת השעה ולשר האוצר הוענקה סמכות להמשיך ולהאריך את תחולתן של הטבות המס לתקופות נוספות שלא יעלו על שנתיים (סעיף 7(ו)). ביום 9.1.2012 הוארך תוקפן של ההטבות למשך שנה נוספת.

הטבות מס ביישובים – ממצאי הסקירה ההיסטורית

16. נסכם ונעמוד על ה"ממצאים העובדתיים" העולים מסקירת התפתחותו החקיקתית של סעיף 11 לפקודת מס הכנסה. ראשית, עולה כי רשימת היישובים הזכאים להטבות מס הכנסה, להוציא את יישובי קו העימות הדרומי, נקבעה ללא כל קריטריון חקוק המגדיר את תנאי הזכאות. על מסקנה זו חזרו, פעם אחר פעם, הוועדות הייעודיות שמינתה ממשלת ישראל ואף עתירות קודמות ביטאו זאת. שנית, המלצותיהן של הוועדות השונות והקריטריונים שהוצעו על-ידן למתן הטבות המס לא הבשילו עד כה,

זה למעלה משני עשורים, לכדי חקיקה ראשית או משנית. שלישיית, ממשלות ישראל סטו מהחלטותיהן עצמן ומקביעותיו של היועץ המשפטי לממשלה בנוגע למגבלות החלות על הדרך בה רשאית הרשות המבצעת ליתן הטבות תקציביות. רביעית, הזכאות להטבות מס נקבעה בחקיקה פרטנית הנוקבת בשמם של היישובים הזכאים. פרקטיקה זו נמצאה על-ידי רשות המסים והוועדות המקצועיות שדנו בעניינה כשרירותית, ארעית ומעוותת (ראו למשל: מסקנות ועדת ששינסקי וכן את נייר העמדה מטעם ועדת סופר שצורף כמ/ש/1 להודעת המדינה מיום 27.1.2008). בנוסף לכל אלה, המעבר בין הענקת הטבות מס באמצעות תקנות משנה לבין הענקתן מכוח חקיקה ראשית לא לווה בקביעה של אמות מידה לחלוקתן, כמקובל בחקיקה ראשית. תחת זאת, שמות היישובים הועתקו באופן טכני מהתקנות והודבקו במסגרתו של סעיף 11(ב) לפקודה והתוספת הראשונה שבצידו. לסיכום, נציין כי הסדריו הנוכחיים של סעיף 11(ב) לפקודה עוצבו במסגרת שלושה תיקוני חקיקה עיקריים: הראשון שבהם – תיקון 134 משנת 2003; השני – תיקון 146 משנת 2005 ולבסוף – הוראת השעה משנת 2007. לשם פשטות הדיון, יוגדר מכאן ולהבא סעיף 11(ב) לפקודה כשילובם של שלושת התיקונים המוזכרים עתה: תיקון 134, תיקון 146 והוראת השעה; אלא אם יצוין אחרת.

17. על רקע ממצאים עובדתיים אלה, נפנה להצגת טענות הצדדים. כזכור בראשית הדברים, עניין לנו בשמונה עתירות המעלות טענות ביחס לחוקתיות המנגנון מכוחו ניתנות הטבות במס הכנסה בשל פגיעתו בעיקרון השוויון. נוכח השוני בין העתירות, אך גם בשים לב לדמיון ביניהן, מצאנו לסווגן לשלוש קבוצות המקיימות במסגרתן קווי מתאר משותפים. במסגרת כל קבוצה יוצג תחילה המכנה המשותף ולאחריו פירוט תמציתי של הטענות הפרטניות.

תיאור העתירות וטענות הצדדים

קבוצה ראשונה: עתירות ציבוריות התוקפות את תיקון 146 לפקודה

18. קבוצה ראשונה של עתירות כוללת את עתירותיהם של האגודה לזכויות האזרח (בג"ץ 6880/05) וארגון עדאלה (בג"ץ 6901/05), העוסקות בהיבטים כלליים של תיקון 146 ובעובדה כי הוספו במסגרתו יישובים שעל פי תכלית הצעת החוק הממשלתית לא היו זכאים לכך. בעוד עתירתה של האגודה לזכויות האזרח מתמקדת בדרישה לביטול תיקון 146 ככל שהוא נוגע ליישובים הנוספים, הרי שעתירתו של ארגון עדאלה מופנית כלפי ביטול תיקון 146 בכללותו. עוד מבקש ארגון עדאלה כי בית המשפט יצהיר על זכאותם להטבות מס של היישובים הבדואיים: לקייה, שגב שלום, חורה, כסייפה ורהט. על-פי הנטען, יישובים אלה נהנו מהטבות מס במסגרת "חוקי הנגב", אלא שבמסגרת תיקון 134 לפקודה נגרעה זכאותם לקבלת הטבות מס

חרף השארתם של יישובים יהודיים מבוססים יותר ברשימת הזכאות. כן נטען כי ההפליה נלמדת מן העובדה שתיקון 146 לפקודה החזיר לרשימת הזכאות יישובים יהודיים בלבד מאזור הנגב, בלי לעשות כן בעניינם של היישובים הבדואיים שנמצאו זכאים, כאמור, טרם בוטלו חוקי הנגב. לבסוף, ארגון עדאלה עותר לקבלת סעד מכוחו יחויבו המשיבים בקביעת קריטריונים ברורים ושוויוניים להענקת הטבת מס במחוז הדרום והנגב. בטענה זו מכוון ארגון עדאלה אף נגד העדפת הסיוע לתושבי עוטף עזה כקריטריון חלוקתי על-פני קריטריון חברתי-כלכלי מכוחו יוענקו הטבות לכלל היישובים המוחלשים במחוז דרום ובנגב.

קבוצה שנייה: יישובים שאינם יהודיים הסמוכים לגבול הצפון

19. עם קבוצה זו נמנות עתירותיהם של תושבי היישובים מזרעה (בג"ץ 8300/02), כיסרא-סמיע (בג"ץ 463/06) ובית-ג'אן (בג"ץ 4659/06), המרוחקים מגבול הצפון מרחק של 11.8, 10.4 ו-8.6 קילומטרים (בהתאמה). לטענת כל אחד מן העותרים, זוכים יישובים יהודיים הסמוכים להם, ואף מרוחקים יותר מגבול הצפון, להיכלל בתוספת הראשונה לפקודת מס הכנסה וליהנות מהטבות מס, בעוד הם אינם זכאים לכך. בהתאם, הסעד המשותף המבוקש בעתירות אלה הוא צו מוחלט המורה למשיבים לכלול את היישובים האמורים במסגרת רשימת היישובים הזכאים להטבות מס, כל אחד על בסיס נימוקיו הוא כפי שיפורט להלן.

מזרעה (8300/02)

20. העותרת הינה מועצה מקומית ערבית הממוקמת בצפון הארץ בסמיכות ליישובים היהודיים עברון ושבי ציון. בעתירתה טוענת המועצה כי הממשלה מפלה את תושביה לרעה, באופן בוטה ומופגן, בכל הקשור לקביעת הזכאות להטבות מס על רקע היות התושבים ערבים-מוסלמים, חרף קרבתה לגבול ודירוגה הסוציו-אקונומי הנמוך. לשם אישוש טענת הפליה זו, מדגישה המועצה המקומית כי במסגרת עתירה קודמת שהגישה (בג"ץ 9136/00 מועצה מקומית מזרעה נ' ממשלת ישראל (לא פורסם, 18.4.2002)) הכירו המשיבים בהיות המועצה חלק מ"יישובי קו עימות" בצפון הארץ. ברם, כוחה של הכרה זו היה יפה רק באשר ליכולתה של העותרת ליהנות מהטבות המוענקות על-ידי משרדי הממשלה. מאחר שהטבות המס מוענקות מכוח חקיקה ראשית, נענתה העותרת כי עד שלא תתוקן פקודת מס הכנסה אין היא זכאית ליהנות מהטבות מס, אפילו הוכרה כיישוב קו עימות. עוד ראוי לציין כי עתירתה של המועצה המקומית מזרעה ידעה מספר שינויים, כאשר העיקרי שבהם נוגע לתיקון העתירה כך שתופנה כלפי סעיף 11 לפקודה, ולא כלפי תקנות מס הכנסה (הנחות ממס ביישובי גבול הצפון), התשמ"ו-1985. במסגרת התיקון האמור, הפנתה המועצה את עיקר

טענותיה כלפי הימנעותן העקבית של הממשלה, הכנסת וועדת הכספים מהוספתה לרשימת הישובים הזכאים, שעה שיישובים יהודיים שונים המשיכו להתווסף לפקודה. באופן ממוקד יותר טוענת העותרת כנגד תיקון 146 לפקודה, הואיל ובמסגרתו הוסיפה הכנסת יישובים יהודיים רבים לרשימת הזכאות שבפקודה, ואילו הצעה בעניינה נדחתה בלא כל נימוק. מהלך חקיקתי זה מלמד, לדעת העותרת, על היות תיקון 146 בלתי חוקתי מחמת פגיעתו בזכויותיהם החוקתיות של תושבי מזרעה לשוויון ולקניין. עוד נטען, כי תיקון 146, כמו גם התיקונים הקודמים לו, אינם לתכלית ראויה שכן הם שרירותיים ביסודם ונעדרים מהם קריטריונים לחלוקת הטבות המס. העותרת אף מצביעה על כך שחלק מהיישובים היהודיים שנוספו בתיקון 146 (חצור ובית-שאן), מרוחקים יותר ממזרעה ביחס לגבול הצפון וכי מצבם הסוציו-אקונומי טוב יותר. בסיכומו של עניין, מבקשת העותרת כי בית המשפט יורה לממשלה ולכנסת לתקן את סעיף 11(ב) לפקודה כך שהיישוב מזרעה יכלול ברשימת היישובים שתושביהם זכאים להטבות מס.

כיסרא-סמיע (463/06)

21. המועצה המקומית כיסרא-סמיע הינה מועצה דרוזית המורכבת משני יישובים סמוכים: כיסרא וסמיע. לטענת העותרת, משרדי הממשלה והשרים העומדים בראשם נוקטים בתושבי המועצה המקומית מידה פסולה ומתמשכת של הפליה, שכן הללו נמנעים בשיטתיות מלהעניק לתושבים הטבות מס בדומה להטבות המוענקות ליישובים יהודיים הסמוכים להם. בהקשר זה טוענת העותרת כי המרחק מהיישוב כיסרא לגבול הצפון הינו 8.4 קילומטרים ואילו המרחק מהיישוב סמיע הינו 9 קילומטרים. לטענת המשיבים, נתונים אלה אינם מדויקים. תחילה נטען על-ידם (בהודעה מיום 26.4.2009) כי המרחק מהיישוב כיסרא-סמיע לגבול הינו 10.4 קילומטרים, אך בשלב מאוחר יותר הודו המשיבים כי היישוב סמיע, כשלעצמו, מרוחק רק 9.1 קילומטרים מגבול הצפון (הודעה מיום 10.12.2009). בין כך ובין כך, סומכת העותרת את טענת הפלייתה על יסוד השוואת מצבה ליישובי קו עימות יהודיים המצויים במרחק העולה על 10 קילומטרים מגבול הצפון שעודם זכאים להטבות מס.

בית-ג'אן (4659/06)

22. היישוב בית-ג'אן הינו יישוב דרוזי המצוי במרחק 8.7 קילומטרים מגבול הצפון, בסמוך להר מירון. על-פי הערכות העותרים, 70 אחוז מתושבי בית-ג'אן משרתים בזרועות הביטחון השונות. חרף זאת, טוענים העותר 1 – מי שכיחן במועד הגשת העתירה כסגן ראש המועצה – וכן העותר 2 – תושב ופעיל חברתי – כי הכנסת והממשלה מפלים את תושבי בית-ג'אן הפליה אסורה הפוגעת בזכותם החוקתית לכבוד,

לשוויון ולקניין. בדומה לעתירות היישובים מזרעה וכיסרא-סמיע ממקדים העותרים את הוכחת טענת הפלייתם בעובדת קיומם של יישובים יהודיים סמוכים, ואף מרוחקים יותר, הזכאים להטבות מס בעוד הטבות אלה נשללות מהם. בהקשר זה מבקשים העותרים להדגיש את עוצמת הפלייתם ביחס לעתירות האחרות ומציינים כי מתוך 81 יישובים המרוחקים מגבול הלבנון מרחק של 9 קילומטרים, הם היישוב היחיד שאינו זכאי להטבות מס. כמו-כן, טוענים העותרים כי תושבי בית-ג'אן נהנו במשך שנתיים מהטבת מס בשיעור של 5%, אלא שזו בוטלה ולא חודשה חרף הוספת יישובים נוספים אחרים המרוחקים מהגבול מרחק רב יותר מבית-ג'אן. עוד טוענים העותרים, כי נוכח קרבת יישובם למתקנים ביטחוניים רגישים המושכים את אש האויב, דינם שונה מדינם של יישובים אחרים המצויים במרחק דומה מן הגבול. במישור המשפטי טוענים העותרים לפגיעה בזכויותיהם החוקתיות שלא על-פי פסקת ההגבלה, ובין היתר מבקשים כי בית המשפט יורה על הוספת בית-ג'אן לסעיף 11(ב) לפקודה ועל זכאותם הרטרואקטיבית של תושביו להטבות. כן התבקש ביטולו הכולל של סעיף 11(ב) לפקודה בשל ההפליה המונצחת במסגרתו.

קבוצה שלישית: יישובים הטוענים לזכאות מטעמים שונים

23. הקבוצה השלישית והאחרונה מאגדת תחתיה את עתירותיהן של מספר רשויות מקומיות שונות, הטוענות כל אחת מנימוקיה היא לזכאותה להטבות מס. ראשונה הינה עתירתה של המועצה האזורית תמר (בג"ץ 7742/03), ולטענתה זכאותה להטבות מס נובעת מפאת ריחוקה ממרכזים עירוניים. בהקשר זה מציינת העותרת כי עד לתיקון 134 לפקודה נהנו תושביה מהטבות מס, אלא שתיקון זה ביטלן באופן שאינו חוקתי. עם דחיית העתירה בעניין באר-שבב, ולאחר חקיקת תיקון 146, תיקנה המועצה האזורית תמר את עתירתה והפנתה את טענת הפלייתה כלפי תיקון 146 במסגרתו הוחזרו חלק מיישובי הדרום, לרבות ערד, המועצה האזורית הערבה התיכונה והמועצה האזורית אילות. אי-הכללתה של המועצה האזורית תמר, כך על-פי הנטען, ברשימת היישובים שהוספו במסגרת תיקון 146, מלמדת על שרירותיות תיקון 146 ועל פגיעתו בזכות תושביה לשוויון.

העתירה השנייה הינה עתירתה של עיריית אריאל (בג"ץ 8371/05). לשיטתה של עיריית אריאל, הקריטריון הנוהג למתן הטבות מס הינו קריטריון ביטחוני במהותו, ומשכך זכאית אף היא להימנות עם היישובים הזכאים להטבות מס לפי סעיף 11(ב) לפקודה.

העתירה השלישית הינה עתירתן של העיריות כרמיאל, עכו וטבריה (בג"ץ 6832/07). אף עיריות אלו עותרות לחייב את הממשלה לקבוע קריטריונים אחידים להענקת הטבות מס, אלא שטענותיהן מתמקדות בקביעת קריטריונים כאמור לאזור הצפון בלבד. לשיטתן, האיום הביטחוני הרקטי הנשקף מגבול הצפון התרחב מעבר ל"קו העימות" המסורתי של מרחק תשעה קילומטרים מן הגבול. על יסוד קביעה זו, וכפי שארע במלחמת לבנון השנייה, העותרות טוענות כי אין כל שוני רלוונטי בין לבין יישובי "קו העימות המסורתי" ולפיכך שלילת זכאותן להטבות מס מפלה את תושביהן לרעה ובאופן שאינו חוקתי. בהקשר זה יש להעיר, כי עיריית עכו נכללת ברשימת היישובים הזכאים להטבות מס ועתירתה מופנית כלפי הפלייטה לרעה בשיעור ההטבה. לבסוף, העותרות דורשות כי המלצות הצוות המקצועי שמונה במשרד האוצר לעניין הטבות מס ביישובים יפורסמו ברבים.

24. יצוין כי במהלך הדיונים בעתירות הוצאו על ידי בית משפט זה שורה של צווים על תנאי המורים למשיבים ליתן טעם מדוע לא ייקבע כי תיקון 146 בטל ככל שהוא נוגע לתושבי היישובים שאינם נכללים בגדר היישובים שהם "עוטפי עזה". כמו-כן, נדרשו המשיבים ליתן טעם מדוע לא ייקבע כי תיקון 146 בטל כיוון שהיישובים שנכללים בו לא נקבעו על פי אמות מידה ברורות ושוויוניות. במסגרת תשובתם לצווים אלו, נדרשו המשיבים להתייחס גם לטענת המועצה האזורית תמר "בדבר ביטול ההטבות שניתנו לה בעבר ואי חידושן בתיקון 146".

במקביל, הוצאו שלושה צווים על תנאי בעתירות הנמנות עם הקבוצה השנייה, החולקים נוסח דומה, שעניינו מדוע לא יכללו היישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן ברשימת היישובים הזכאים להטבות מס, כפי שרשימה זו נקבעה בפקודה או בתקנות שקדמו לה. יוער, כי הצו על תנאי בעניינו של היישוב בית-ג'אן הוצא בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה.

טענות המשיבים

עמדת היועץ המשפטי לממשלה

25. במהלך בירור העתירות הגישה הממשלה שורה ארוכה של תגובות, הודעות עדכון ותצהירי תשובה לצווים-על-תנאי שיצאו מלפני בית משפט זה. ביום 26.4.2009 הגיש היועץ המשפטי לממשלה את תגובתו המנומקת לצווים-על-תנאי ובה הציג את עיקרי עמדתו ביחס לכל אחת מן העתירות. לשם פשטות הדיון תוצג עמדת היועץ בהתאם לחלוקת העתירות לשלוש הקבוצות שתוארו מעלה.

26. אשר לקבוצת העתירות הראשונה, המתייחסת לתיקון 146, הודיע היועץ המשפטי לממשלה למן ראשית ההליכים כי "בהליך חקיקתו, כמו גם בתוכנו של תיקון 146 לפקודת מס הכנסה – ככל שהוא נוגע ליישובים הנוספים – נפלו פגמים שונים, המציבים סימן שאלה גם באשר לחוקתיותו, אף שאין מדובר במקרה מובהק של אי-חוקתיות" (פסקה 24 לתגובת היועץ המשפטי לממשלה מיום 26.4.2009). עוד הבהיר היועץ כי נוכח ההלכות שנקבעו בפסקי הדין בבג"ץ 11163/03 ועדת המעקב העליונה לענייני הערבים בישראל נ' ראש ממשלת ישראל, פ"ד סא(1) 1 (2006) (להלן: פרשת ועדת המעקב העליונה) ובבג"ץ 6427/02 התנועה לאיכות השלטון בישראל נ' הכנסת, פ"ד סא(1) 619 (2006), (להלן: פרשת גיוס בחורי הישיבות) מתחדדת הבעייתיות באשר לשאלת החוקתיות של תיקון 146, "וזאת במיוחד לאור העובדה כי בין היישובים שנוספו לא כלול אף לא ישוב ערבי אחד, וזאת למרות שבמסגרת הדיון עלה שמו של הישוב מזרעה וכן קיימים יישובים ערבים נוספים אשר אינם מקבלים הטבות מס" (תגובת היועץ המשפטי לממשלה מיום 26.4.2009, פסקה 27). בהתחשב בכל זאת, ולאחר שנדרש להציג את עמדתו באשר להפיכת הצווים-על-תנאי למוחלטים, ציין היועץ המשפטי כי יש מקום להוצאת צו מוחלט המורה על בטלותו המושהית של תיקון 146, ככל שהוא נוגע להוספתם של היישובים הנוספים. הבטלות המושהית נועדה לאפשר לממשלה להגיש הצעת חוק ש"תתקן את הטעון תיקון" (שם, פסקה 29).

27. אשר לעתירות של תושבי היישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן, הודיע היועץ המשפטי לממשלה כי "אכן יש מקום להוסיף יישובים אלה לרשימת היישובים הזכאים להטבות מס". עם זאת, הסתייג היועץ והביע את התנגדותו להוספת היישובים באמצעות צו מוחלט, וזאת ממספר טעמים. ראשית, נטען כי ישנם יישובים נוספים המקורבים לגבול מרחק 10 קילומטרים שאינם זכאים להטבות מס, לרבות יישובים שאינם יהודיים. משכך, נטען כי לא עלה בידי העותרים להוכיח כי ההבחנה שנעשתה בעניינם עולה כדי הפליה במובנה החוקתי. שנית, נטען כי הסדרת הטבות המס מצריכה בחינה רוחבית ואילו הוספת היישובים שעתרו באופן פרטני רק תגדיל את המימד השרירותי הקיים מלכתחילה בסעיף 11(ב) לפקודה. לבסוף, נטען כי צו מוחלט המחייב את הוספת היישובים לפקודה הינו מרחיק לכת מבחינה חוקתית, שכן משמעותו היא תיקון החוק באופן אקטיבי על-ידי בית המשפט. תחת זאת, נטען כי הדרך הנכונה לתיקון סעיף 11(ב) היא בחקיקה שתקבע קריטריונים ענייניים ושוויוניים בהתאם לעבודת המטה הנערכת במשרד האוצר. כאמור, בעקבות הדיונים שנערכו בעתירות, ולאחר הוצאת הצווים-על-תנאי, עדכנה הממשלה כי בשנת 2006 הוקמה ועדת מומחים בראשות בועז סופר, ונייר עמדה ראשון מטעמה הוגש לנו ביום 27.1.2008. על-פי

מודל ועדת סופר שנזכר לעיל, הומלץ לקבוע את הזכאות להטבות מס על סמך קריטריונים ברורים, אובייקטיביים ושוויוניים, בעלי משקל יחסי שונה: קריטריון דמוגרפי-גיאוגרפי (40%), קריטריון חברתי-כלכלי (40%) וכן קריטריון של קרבה לגבול (20%). מן הראוי לציין כי בהתאם למודל זה, חלק מן היישובים נושא העתירות עתיד היה להיכלל ברשימת היישובים הזכאים, לרבות שלושת היישובים הנמנים עם קבוצת העתירות השנייה, היישובים הבדואיים המוזכרים בקבוצת העתירות הראשונה ואף העיר כרמיאל ("רשימת ישובים - 3" המצורפת כנספח לנייר העמדה האמור). כאמור בראשית הדברים, ומבלי שהדבר נומק, נמנעו הממשלה והכנסת מתיקון סעיף 11(ב) בהתאם להמלצות ועדת סופר.

28. אשר לקבוצת העתירות השלישית, נטען כי לא עלה בידי העותרים – בכל אחת משלוש העתירות – להוכיח שתיקון 146 פוגע בזכויותיהם החוקתיות לקניין ולשוויון, ובוודאי שלא במידה המצדיקה את התערבות בית משפט זה. עוד נטען, כי אפילו אם תתקבל טענתם כי במהלך תיקון 146 נוספו יישובים באופן שאינו ענייני, הרי שאין לגזור מכך את זכאותם של תושבי המועצה האזורית תמר, אריאל, כרמיאל, טבריה ועכו להטבות מס מבלי לעגן זכאות זו בקריטריונים שוויוניים.

עמדת היישובים הנוספים

29. לעתירות הצטרפו שורה של יישובים נוספים, כמי שעלולים להיפגע אם יבוטל תיקון 146 לפקודה. יישובים אלה מיקדו את טענותיהם בשני מישורים נפרדים: הראשון, הצדקת זכאותם לקבלת הטבות מס, והשני, הפרכת טענת ההפליה הבלתי חוקתית שהעלו העותרים. תגובה מפורטת במיוחד הגישה המועצה האזורית הערבה התיכונה. נביא את עיקריה. במישור הטענות הראשון הדגישה המועצה כי תושביה נהנו מהטבות מס החל משנות ה-70 ועד לתיקון 134 לפקודה. לדידה, תיקון 134 שלל את זכאות תושביה להטבות מס באופן שאינו חוקתי, ומכאן שתיקון 146 לא רק שאינו מעורר בעיה אלא שהוא מהווה תיקון עוול היסטורי. המועצה האזורית הערבה התיכונה מדגישה כי הקריטריונים להענקת הטבות המס מכוח תיקון 146 הם שניים: הראשון – מרחק שבעה קילומטרים מרצועת עזה, והשני – קריטריון גיאוגרפי (דרומית לקו הרוחב של באר שבע) עבור יישובים שנהנו מהטבות בחוקי הנגב, אך שאינם נהנים מהטבות מכוח חוקי אזור סחר חופשי. בהקשר זה סקרה המועצה האזורית הערבה התיכונה את השינויים שידע סעיף 11 לפקודה ואת החלטות הממשלה ודיוני ועדת הכספים שנלוו להם. בכך, מבקשת המועצה לקרוא לתוך לשון הוראת סעיף 11(ב) קריטריונים שאינם כתובים בה, ולהראות כי הוספתה אינה מעשה שרירות. לתמיכת

טענותיה צירפה המועצה את פנייתו של חבר הכנסת לשעבר אברהם (בייגה) שוחט, שהשתתף בהליך חקיקת תיקון 146, אל היועץ המשפטי לממשלה, המנמקת את צירוף המועצה לפקודה. עוד נטען באותו הקשר כי ועדת הכספים מוסמכת להוסיף קריטריונים להצעת החוק הממשלתית, הן מכוח עקרון הפרדת הרשויות במובנו המופשט והן מכוח סעיף 119 לתקנון הכנסת. במישור הטענות השני טוענת המועצה האזורית הערבה התיכונה כי לא עלה בידי האגודה לזכויות האזרח וארגון עדאלה לעמוד בנטל הראשוני להוכחת קיומה של הפליה, וודאי לא הפליה המצדיקה קבלת סעד חוקתי. בשולי הדברים יש לציין כי המועצה האזורית הערבה התיכונה אף הגישה עתירה עצמאית (בג"ץ 73/10) שתכליתה ביטול תיקון 134 לפקודה, היה ובעתירות דגן יוחלט על ביטול תיקון 146 לפקודה. ביום 12.1.2011 נערך דיון בפני בית משפט זה (הנשיאה ד' ביניש והשופטים נ' הנדל וי' עמית) ובסופו נדחתה העתירה, תוך שמירת טענות המועצה האזורית הערבה התיכונה.

30. טענותיהן של עיריית בית-שאן, חצור, ערד והמועצה האזורית אילות חופפות ברובן לטענות שפורטו בעניינה של המועצה האזורית הערבה התיכונה, ואין מקום לחזור עליהן. עם זאת, יצוין כי עיריית בית-שאן מיקדה תשובתה בתשתית העובדתית הלקויה, לשיטתה, שביסוד העתירות המבקשות להביא לביטול תיקון 146. המועצה האזורית אילות הקדישה שימת לב מיוחדת להיקף הביקורת השיפוטית בכלל, ולהיקף הביקורת המצומצם ביחס לחקיקה כלכלית בפרט.

עמדת פורום יישובי קו עימות

31. ביום 6.3.2008 הגישה עמותת פורום יישובי קו עימות (להלן: הפורום) בקשה להצטרף כמשיבה בעתירה דגן. לשיטת הפורום, הרואה עצמו כגוף שתכליתו קידום ענייניהם של יישובי קו העימות בצפון, תחום הדיון בעתירות לחוקתיות תיקון 146 ולא לשאלת חוקתיות סעיף 11(ב) בכללותו. עוד נטען, כי קבלת עמדתה של ועדת סופר תביא להפחתה משמעותית של שיעור הטבות המס הניתנות ליישובי קו העימות בצפון, עד כדי אובדן האפקטיביות שבהן. כך לדוגמה, תושבי קריית-שמונה הנהנים מהטבת מס בשיעור של 25% יהיו זכאים, על-פי מודל ועדת סופר, להטבה בשיעור 10% בלבד. כל זאת, מפאת הגדלת מספר היישובים הזכאים מבלי להגדיל את סך התקציב המוקצה לטובת יישובי קו עימות 11(ב) לפקודה.

ד"ר

32. במוקד ההליכים שלפנינו עומדת הסדרתו של מנגנון מיסוי הקושר בין מקום מגורי הנישומים לבין זכאותם ליהנות מהנחות בשיעורים משתנים במס הכנסה. מטבע הדברים, הזכאות להנחה משפיעה בעיקר על נישומים המשתכרים מעל סף ההכנסה, קרי על נישומים הנמנים עם מעמד הביניים והגבוהה. השפעה זו, כפי שעולה מנייר עמדה שצורף מטעם רשות המסים להודעת הממשלה מיום 27.1.2008, היא שעומדת ביסוד המודל המעוגן בסעיף 11(ב) לפקודה והיא שמבהירה את תכליתו – משיכת אוכלוסייה מבוססת ועידודה להשתקע ביישובים המזכים, תוך הקטנת נטישת התושבים הוותיקים. באופן האמור, מבקשות הטבות המס לשמור על מאזן הגירה חיובי לאורך זמן, אשר יוביל להתרחבות היישובים המזכים ולהתפתחותם מבחינה כלכלית וחברתית. לשון אחר: הצורך להעניק סיוע ליישובים המזכים מלמד על שונותן של הרשויות המוניציפאליות בכל הקשור ליכולתן למשוך אליהן אוכלוסיות מבוססות (ראו סעיף 5 לנייר העמדה שצורף מטעם רשות המסים). המדינה, כמי שמשקיפה על האופן בו מפוזרת האוכלוסייה מנקודת מבט לאומית, מודעת לשונות זו ומבקשת לאזנה, בין היתר, באמצעות מתן תמריצים כלכליים. כפי שעולה מעמדת רשות המסים, עיקר הפערים בין הרשויות מתבטא בפערים הגיאוגרפיים שבין יישובי הפריפריה ויישובי מרכז הארץ; פערים המשפיעים על התייקרות המצרכים והשירותים בפריפריה. בנוסף, רשות המסים ציינה כי לאורך השנים ביקשה המדינה לעשות שימוש בהטבות המס על מנת לעודד התיישבות באזורים הסמוכים לגבולות היבשתיים של ישראל, וזאת כחלק מתפיסה לאומית רחבה.

33. כפי שעולה מן התיאור העובדתי המפורט, השאלה המרכזית שמתעוררת בעתירות שלפנינו היא האם חלוקת משאבי הציבור במקרה הנוכחי – באופן שרירותי לחלוטין וללא כל קריטריונים – פוגעת בזכות לשוויון. נקדים ונציין כי שאלה זו, ככלל, לא הייתה שנויה במחלוקת בין הצדדים. למקרא החומר הרב שנאסף בתיקים שלפנינו, עולה כי לא רק שטענות העותרים ביחס לאי-חוקתיות תיקון 146 אינן נסותרות על ידי המשיבים, אלא שהן מאומצות על ידם כמעט במלואן. המשיבים לעתירות לא חלקו על הקושי הקיים בקביעת היישובים הזכאים להטבה מכוח סעיף 11(ב), והם אף שיקפו קושי זה לממשלה ולכנסת, ופעלו לשינוי פרקטיקה חקיקתית זו. בתגובות המשיבים לעתירות הובאו פניות שונות של הגורמים המשפטיים – ובראשם, היועץ המשפטי לממשלה – לכנסת ולממשלה, בהן התריעו מפני חלוקת ההטבות ללא קריטריונים ברורים, גלויים ושוויוניים, ומפני הפגיעה המסתמנת בזכות לשוויון. כך, למשל, כפי שצוין לעיל, ביום 20.6.2005 פנה היועץ המשפטי לממשלה לראש

הממשלה, שר האוצר ושרת המשפטים, והתריע על הבעייתיות שבהוספת חמשת היישובים הנוספים במסגרת תיקון 146. וכך נכתב במכתבו של היועץ המשפטי לממשלה:

"לגופם של דברים הצעת החוק, במתכונתה הנוכחית, יש בה הפליה פסולה ופגיעה בעיקרון השוויון, וזאת, בהעדרם של קריטריונים שוויוניים וברורים, ובהעדר אמות מידה לביסוס הזכאות לקבלת ההטבה של היישובים שהוספו. כמו כן צפויה טענה, כי הוספו לרשימה אך ורק יישובים יהודים, ולא יישובים ערבים סמוכים להם. הצעה שהועלתה בוועדת הכספים לכלול את היישוב מזרעה, הקרוב לגבול הצפון, ושענינו נדון בעתירה תלויה ועומדת בבג"צ, נדחתה על ידי ועדת הכספים, כיוון שלא נתמכה על ידי שר האוצר. יודגש כי לא הועלה בדיוני הוועדה כל נימוק היכול לשמש בסיס להגנה על חוקתיות החוק. בנסיבות אלה, ככל שתוגש עתירה נגד חוקתיות החוק, איני רואה כיצד נוכל להגן על חוקתיות החוק בבג"צ. אשר על כן על הממשלה להודיע על משיכת הצעת החוק בטרם יתקיימו עליה הצבעות במליאת הכנסת, ולחזור ולהגיש את הצעת החוק לכנסת בנוסחה המקורי, כפי שאושר על ידי הממשלה" (ראו מש' 1 לתגובת הממשלה בבג"ץ 8300/02 מיום 1.1.2006. ההדגשות הוספו, ד.ב.).

בדומה, במהלך הדיון בוועדת הכספים ביחס להחלטת חברי הכנסת להוסיף יישובים נוספים לרשימת היישובים הזכאים להטבות ללא כל קריטריונים (וכל זאת בתיקון 146), ציינה המשנה ליועץ המשפטי לממשלה כי:

"... הממשלה לא מחלקת הטבות ללא אמות מידה, ללא קריטריונים וללא עקרון שוויון. הממשלה הביאה לפניכם קריטריון של 7 קילומטר עוטף עזה. אתם רוצים קריטריונים שייצרו קשר בין יישובים מסוימים בנגב, בצפון, בשפלה. אי אפשר להוסיף עוד" (עמ' 5 לפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מיום 20.6.2005).

ובהמשך, שבה וחידדה את הבעייתיות בתיקון 146:

"9 קילומטרים לא מכניס את חצור או את בית שאן. אם יוגש בג"ץ על ידי יישובים שלא נכללים בטענה שהיישובים החדשים נוספו ללא אמות מידה, יקשה עלינו עד מאוד – זה יהיה אפילו בלתי אפשרי – להגן עליו. הוועדה הנכבדה הזאת מקפידה על ... אמות מידה. מה הקריטריונים להוספת היישובים החדשים? למה הם ולא יישובים אחרים?" (שם, שם).

34. עמדות אלה לא הובילו לשינוי החקיקה. כאמור, גם פנייה של יו"ר הכנסת לשר האוצר לא זכתה לכל מענה, ובוודאי שלא לתיקון המצב, שהוגדר על ידי המשיבים כ"טעון תיקון". למעשה, בדיונים שלפנינו, שנפרשו על פני מספר שנים, לא נמצא ולו גורם אחד שיגן על חוקתיות החוק ועל הפרקטיקה החקיקתית שהתגלתה במסגרתו. מהמשיבים, עובר לגורמים שונים בממשלה ובכנסת, כולם הצביעו על הקושי הטמון במנגנון הטבות המס הקבוע בפקודה, אך לא היה בכך כדי להוביל לשינוי המיוחל. דומה כי השיא בא לידי ביטוי בהסכמת היועץ המשפטי לממשלה להוצאת צו מוחלט, המורה על ביטול תיקון 146 לפקודה, ככל שהוא מופנה ליישובים הנוספים. היועץ המשפטי לממשלה, בתגובתו לעתירה, ציין כי: "ככל שבית המשפט הנכבד יחליט להידרש לסוגיה זו, יש מקום לעשות את הצו על תנאי לצו מוחלט במוכן זה שתיקון 146 לפקודת מס הכנסה יבוטל בכל הנוגע ליישובים הנוספים שאינם נכללים בקרב הישובים בעוטרף עזה" (פסקה 29 להודעה מיום 26.4.2009).

35. לא בכדי לא טענו המשיבים כי יש להגן על חוקתיות החוק. מסורת ארוכת שנים, שליוותה את ממשלות ישראל מקדמת דנא ובית משפט זה שב וחזר עליה פעמים רבות, מתייחסת לחובה לחלק את משאבי המדינה בהתאם לקריטריונים שווים, ברורים וגלויים. חקיקה שרירותית, כדוגמת סעיף 11(ב) לפקודה, הנוקבת בשמות היישובים הזכאים ותו לא, עומדת בסתירה לחובה זו, המבוססת על העיקרון היסודי לפיו המדינה, שעה שהיא מנהלת את ענייני הציבור ומשאביו, אינה רשאית לנהוג בהם כבשלה. כך נפסק בעניין איסור ההפליה בחלוקת כספי תמיכות לאברכים ולסטודנטים (בג"ץ 4212/00 ארנן יקותיאל ז"ל נ' השר לענייני דתות, פסקאות 31-33 לפסק-דיני (טרם פורסם, 14.6.2010), להלן: עניין יקותיאל); בעניין תקצוב בתי עלמין לעדות הדתיות (בג"ץ 1113/99 עדאלה - המרכז המשפטי לזכויות המיעוט הערבי בישראל נ' השר לענייני דתות, פ"ד נד(2) 164, עמ' 177-179 (2000), להלן: עניין בתי העלמין); בעניין הקצאת תקנים לקציני ביקור סדיר בחינוך הממלכתי (בג"ץ 6671/03 מונג'ד אבו-גאנם נ' משרד החינוך, פ"ד נט(5) 577, 589-590 (2005)); בעניין הקצאת משאבים והחלת פרויקט שיקום שכונות בישובים ערביים (בג"ץ 727/00 ועד ראשי הרשויות המקומיות בישראל נ' שר הבינוי והשיכון, פ"ד נו(2) 79, 88-90 (2001), להלן: עניין ועד ראשי הרשויות הערביות); בעניין תמיכת עיריית ירושלים במרכזים קהילתיים, לרבות המרכז המשמש את הקהילה הגאה בעיר (עע"מ 343/09 הבית הפתוח בירושלים לגאווה וסובלנות נ' עיריית ירושלים (טרם פורסם, 14.9.2010), פסקה 74 לפסק-דינו של השופט י' עמית,

להלן: עניין הבית הפתוח); בעניין תמיכת המדינה במכוני גיור פרטיים (בג"ץ 11585/05 התנועה ליהדות מתקדמת בישראל נ' המשרד לקליטת עליה, פסקאות 17 ו-21 לפסק-דיני (טרם פורסם, 19.5.2009), להלן: עניין התנועה ליהדות מתקדמת) ועוד. מפסיפס פסיקתי זה מצטיירת חובתה של המדינה לנהוג על-פי אמות מידה שוויוניות שעה שהיא מבקשת להקצות את משאביה לטובתם של יחידים או קבוצות. הולמים לענייננו דבריו הקולעים של השופט י' זמיר בעניין בתי העלמין:

“עקרון השוויון מחייב כל גוף ציבורי במדינה. הוא מחייב, קודם כול, את המדינה עצמה. עקרון השוויון חל על כל התחומים שבהם פועלת המדינה. הוא חל, בראש וראשונה, על הקצאת משאבים של המדינה. המשאבים של המדינה, אם קרקע ואם כסף, וכן גם משאבים אחרים, שייכים לכל האזרחים, וכל האזרחים זכאים ליהנות מהם על-פי עקרון השוויון, ללא הפליה מחמת דת, גזע, מין או שיקול פסול אחר” (שם, עמ' 170).

36. מן החובה החלה על המדינה לנהוג בשוויון בהקצאת משאבים – או למצער לחלקם בהתאם להבחנות רלוונטיות – נגזרת החובה להנהיג קריטריונים על-פיהם יוגדרו תנאי הזכאות והיקפם המשתנה של המשאבים המוקצים (ראו, למשל: בג"ץ 1703/92 ק.א.ל קווי אוויר למטען בע"מ נ' ראש הממשלה, פ"ד נב(4) 193, 202-203 והאסמכתאות המובאות שם (1998); בג"ץ 8569/96 הסתדרות הנוער העובד והלומד נ' שר החינוך התרבות והספורט, פ"ד נב(1) 597, 601 ו-620 (1998); עניין יקותיאל, פסקה 29 לפסק דיני; וכן סעיף 3א לחוק יסודות התקציב, התשמ"ה-1985). חלוקת משאבים ללא קריטריונים יוצרת מראית עין של חלוקה שהיא שרירותית, שאין בה הגיון פנימי ושאינה מבוססת על הבחנות רלוונטיות. מנגד, חלוקת משאבים הנסמכת על קריטריונים מחזקת את אופייה האובייקטיבי של החלוקה ומסייעת בהגשמת עקרון השוויון. היא אף מוצדקת מבחינה תועלתנית, שכן היא מבטיחה את שימוש היעיל של המשאב החברתי ואת ניצולו המיטבי (ראו עמדתי בעניין ועד ראשי הרשויות הערביות, עמ' 90).

37. המשיבים בעתירות שלפנינו לא פעלו בהתאם לעיקרון יסודי זה. רשימת היישובים הנהנים מהטבות המס לפי סעיף 11(ב) לפקודה נקבעה ללא אמות מידה ברורות, גלויות ושוויוניות. יישובים הוספו או הורדו ממנה ללא כל רציונל כתוב, שיכול לסייע בבחינה האם ישנה הבחנה רלוונטית בין יישובים שזכו להטבת המס ובין יישובים שאינם נהנים מהטבה זו. סעיף 11(ב) גם אינו כולל אמת מידה המבהירה את ההבחנה בשיעור ההטבה לה זכאים יישובים שונים.

פרקטיקה חקיקתית זו – מעבר לשרירותיות הרבה הטמונה בה – מעוררת חשש ממשי לפגיעה בזכות לשוויון, המחייבת מתן יחס שווה לשווים ויחס שונה לשונים (ראו, מבין רבים אחרים: עניין יקותיאל, פסקה 35 לפסק-דין; עניין התנועה ליהדות מתקדמת, פסקה 11 לפסק-דין). היעדרו של קריטריון כלשהו להערכת ההבחנה בין היישובים השונים מקשה על הקביעה האם לפנינו יחס שונה לשווים או שמא יחס שונה ליישובים המקיימים ביניהם שוני רלוונטי. הקביעה מיהם ה"שווים" ומיהם ה"שונים" לצורך החוק מותנית בהגדרת "קבוצת השוויון" – היא הקבוצה שהכלולים בה ראויים ליחס שווה, ואלה מחוצה לה ראויים ליחס שונה. קבוצת השוויון נקבעת על סמך בחינת תכלית הנורמה המבחינה, מהות העניין ועל-פי הנסיבות הפרטניות בכל מקרה ומקרה (עניין יקותיאל, פסקה 36 לפסק-דין; עניין הבית הפתוח, פסקה 41 לפסק-דין של השופט עמית והאסמכתאות המובאות שם; בג"ץ 4906/98 עמותת "עם חופשי" לחופש דת, מצפון, חינוך ותרבות נ' משרד הבינוי והשיכון, פ"ד נד(2) 503, 513 (2002)).

38. הקושי הקיים ממילא באיתור "קבוצת השוויון" במקרה נתון מתעצם במיוחד במקרה שלפנינו, הואיל והוראת סעיף 11(ב) לפקודה אינה מגדירה את הקריטריון החלוקתי מכוחו הוענקה הזכאות ליישובים. תחת זאת מסתפקת הוראת סעיף 11(ב) לפקודה בקביעת רשימה שמית של יישובים זכאים. היעדר קריטריון חקוק להגדרת המאפיינים אשר בהתקיים קמה ליישובים זכאות להטבות, מלמד על היות החקיקה שרירותית, בלתי עקבית ועל כך שלא נעשה כל ניסיון לבחור את רשימת היישובים הזכאים באופן שוויוני ואובייקטיבי. יתר על כן, בהיעדר קריטריונים כלשהם להענקת הטבות מס לא ברור האם, ובאיזו מידה, מגשים סעיף 11(ב) את תכליתו – קרי, פיזור אוכלוסייה לפי סדרי עדיפות לאומיים וחיזוק יישובי הפריפריה. שכן מהי אותה פריפריה אשר החוק מבקש להיטיב עימה? האם מדובר בפריפריה סוציו-אקונומית או שמא בפריפריה גיאוגרפית? ואולי הכוונה לפריפריה ביטחונית? או אולי הכוונה לכולן יחד? תשובה לשאלות אלה אין סעיף 11(ב) מעניק.

על אף הקושי באיתור הקריטריון המבחין בין הקבוצות, ישנם מצבים, כדוגמת המצבים בחלק מן העתירות שלפנינו, בהם התוצאה המתקבלת מן החקיקה מצביעה באופן בולט על פגיעה בשוויון. זאת, בין אם הייתה כוונה מקורית להפללות בין הקבוצות ובין אם לאו (ראו, בהקשר זה, בין היתר: בג"ץ 2671/98 שדולת הנשים בישראל נ' שר העבודה והרווחה, פ"ד נב(3) 630, 654 (1998); בג"ץ 453/94 שדולת הנשים בישראל נ' שר התחבורה, פ"ד מח(5) 501, 524 (1994) להלן: עניין שדולת הנשים). זוהי התוצאה בחלק מן העתירות שלפנינו, כפי שנפרט להלן.

קבוצת העתירות הראשונה: תיקון 146

39. נפתח בקבוצת העתירות הראשונה הנוגעת, כאמור, לטענה לפיה תיקון 146 פוגע בזכות לשוויון. יצוין כבר עתה כי דיוננו בתיקון 146 מוגבל אך לחמשת היישובים שהוספו לפקודה, המופיעים בחלק ב' לתוספת הראשונה ולא לתיקון 146 בכללותו. הבחנה זו מתחייבת עקב השינויים החקיקתיים שידע תיקון 146 לפקודה לאחר חקיקת הוראת השעה משנת 2007. כאמור, הוראת השעה שינתה מתיקון 146 לפקודה והחריגה את זכאותם של יישובי עוטף עזה לפי האמור בה. שלא כמו תיקון 146 לפקודה, הוראת השעה קובעת קריטריון גיאוגרפי חקוק לפיו הזכאות תינתן לתושבים אשר "בתיים, כולם או חלקם, שוכנים עד 7 קילומטרים מגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה (להלן- יישובי עוטף עזה), וכן יישובים ואזורים נוספים ... שמתקיימים בהם אותם השיקולים הביטחוניים שמתקיימים ביישובי עוטף עזה, בשל סמיכותם לגדר המערכת המקיפה את רצועת עזה" (סעיף 1 להוראת השעה). יוצא מכך כי יישובי עוטף עזה אשר הוספו תחילה מכוח תיקון 146, אך לאחר מכן מכוח הוראת השעה, הינם היחידים אשר זכאותם נקבעה בפקודה בהתאם לקריטריון חקוק וענייני בנסיבות אלה, ומשטענות העותרים לא הופנו כלפי הוראת השעה, דיוננו יהא תחום אך לבחינת חוקתיות חלק ב' של התוספת הראשונה לפקודה, בנוסחו העכשווי.

40. מן התיאור העובדתי שהובא בראשית הדברים עולה כי תכליתו המקורית של תיקון 146 הייתה להעניק תמיכה כלכלית לתושבי יישובי עוטף עזה המרוחקים שבעה קילומטרים מגבול הרצועה, ולסייע בידם להתמודד עם המצב הביטחוני הקשה ששרר שם באותם ימים – מצב שעדיין לא בא על פתרונו. תכלית זו עולה מפורשות הן מדברי ההסבר שנלוו להצעת החוק הממשלתית בקריאה ראשונה והן מהחלטת הממשלה מס' 2633. אלא שבניגוד מוחלט לתכלית זו החליטה ועדת הכספים, ולאחר מכן אישרה זאת מליאת הכנסת בתמיכת הממשלה, לכלול חמישה יישובים ורשויות יהודיות נוספות – ורק יהודיות, אשר יישוביהן אינם נמנים עם יישובי עוטף עזה (מועצה אזורית אילות, בית שאן, חצור הגלילית, מועצה אזורית ערבה תיכונה, ערד). המעייין בפרוטוקול הדיון בוועדת הכספים מיום 20.6.2005, לא ימצא כל עדות או הסבר, אף לא הדחוקים ביותר, לשאלה כיצד הבחינו חברי הכנסת בין שאלת זכאותו של הישוב מזרעה (שעניינו הובא בפני הוועדה) להטבות מס לבין שאלת זכאותן של חמש הרשויות היהודיות הנוספות. עוד עולה מהפרוטוקול כי לא היה כל ניסיון כן ואמיתי מצד ועדת הכספים לבחון האם המאפיינים המצדיקים, לכאורה, הענקת הטבות מס לחמש הרשויות הנוספות מתקיימים בעניינן של רשויות נוספות אחרות – יהודיות ושאינן יהודיות. על קושי זה הצביעה, כפי שתואר לעיל, המשנה ליועץ המשפטי לממשלה במהלך הדיון בוועדה, ואף היועץ

המשפטי לממשלה בעצמו. על אף עמדותיהם הנחרצות, רק חמש הרשויות היהודיות הוספו לרשימת היישובים.

41. על הקושי הטמון בתיקון 146 ובהוספת חמש הרשויות היהודיות בלבד עמדה גם העותרת בבג"ץ 6880/05 (האגודה לזכויות האזרח), שהצביעה, לדוגמה, על הישוב הבדואי טובא-זנגריה המרוחק כחמישה קילומטרים בלבד מחצור-הגלילית – שהוספה לרשימה – ואשר מצבו הסוציו-אקונומי קשה מזה של חצור-הגלילית (ראו דו"ח הלשכה המרכזית לסטטיסטיקה לאפיון רשויות מקומיות וסיווגן לפי הרמה החברתית-כלכלית של האוכלוסייה 2006 הממקם את חצור-הגלילית באשכול 4 ואילו את טובא-זנגריה באשכול 2). למרות כל זאת, וחרף הדמיון הרלוונטי בין היישובים, שאלת זכאותו של היישוב הבדואי טובא-זנגריה כלל לא נבחנה על ידי הוועדה. בדומה, מקומן של רשויות רבות נוספות – יהודיות ושאינן יהודיות – נפקד מתיקון 146 לפקודה, חרף היותן דומות לכאורה דמיון רב לחמש הרשויות שנוספו לרשימת היישובים הזכאים. ראו, למשל, החלטת ועדת הכספים מיום 20.6.2005 לדחות את הוספת היישובים נאות הכיכר, עין תמר ועין חצבה. מכתבי הטענות של הצדדים עולה עוד כי חלק מן היישובים שלא הוספו בתיקון 146 לרשימת היישובים הזכאים, הינם יישובים יהודיים שנהנו בעבר מהטבות מס. זהו, למשל, עניינה של המועצה האזורית תמר. לא ברור מדוע מועצה אזורית זו לא הוספה במסגרת תיקון 146 לרשימת היישובים הזכאים, בעוד שהמועצות האזוריות הערבה התיכונה ואילות הושבו לרשימת הזכאות.

42. נתונים אלה מלמדים כי תיקון 146 לפקודה יצר תוצאה מפלה ושרירותית, המבחינה באופן פסול בין יישובים, הדומים במאפייניהם הרלוונטיים, ללא כל סיבה ניכרת לעין ובהיעדר אמת מידה הקבועה בחוק. בולטת במיוחד הפגיעה בענייניו של היישוב הערבי מזרעה, אשר אפשרות הוספתו לרשימת היישובים הזכאים הועלתה בוועדת הכספים במסגרת הדיון לתיקון 146 ונדחתה, ללא כל נימוק, חרף הוספתן של חמש רשויות אחרות. נשוב ונזכיר כי הוכחת ההפליה האסורה אינה מצריכה לבחון האם מנסחי הנורמה ביקשו להפלות, אלא אך אם נוצרה תוצאה שהיא מפלה הלכה למעשה. תוצאה כזו הוכחה לפנינו, ועמדה כאמור, גם לנגד עיני היועץ המשפטי לממשלה, שנתן הסכמתו להוצאת צו מוחלט המורה על ביטול תיקון 146.

43. השאלה הנשאלת היא האם הפגיעה בשוויון הניכרת מתיקון 146 עולה כדי פגיעה בכבוד האדם. לשון אחר, השאלה היא האם הפגיעה בשוויון מהווה פגיעה חוקתית. לשאלה זו נפקות משמעותית בהתחשב בכך שהטבות המס ניתנו מכוחה של

חקיקה ראשית ולא מכוחה של מדיניות ממשלתית הכפופה לכללי המשפט המינהלי. לכנסת, כידוע, שיקול דעת רחב במלאכת החקיקה, וישנם מצבים בהם עשויה להינתן הגנה רחבה יותר מפני פגיעה בשוויון על ידי רשות מינהלית, מזו הניתנת לפגיעה על ידי המחוקק. השאלה הנשאלת במקרים כאלה היא אם הפגיעה בשוויון עולה כדי פגיעה בזכות לכבוד האדם – החוסה תחת כנפי חוק יסוד: כבוד האדם וחירותו.

44. כידוע, בפרשת גיוס בחורי הישיבות בחר בית משפט זה ב"מודל ביניים" לבחינת הקשר שבין הזכות לשוויון והזכות לכבוד האדם, וקבע כי הזכות לשוויון תהווה חלק מכבוד האדם ככל שהיא קשורה לזכות לכבוד בקשר ענייני והדוק. בית המשפט קבע כי "ניתן לכלול בגדרי כבוד האדם גם הפליה שאין עימה השפלה, ובלבד שהיא תהא קשורה בקשר הדוק לכבוד האדם כמבטא אוטונומיה של הרצון הפרטי, חופש בחירה וחופש פעולה וכיוצא בהם היבטים של כבוד האדם כזכות חוקתית" (שם), הנשיא א' ברק בעמודים 683-685).

45. אכן, לא כל פגיעה בשוויון מהווה פגיעה בכבוד האדם וייתכנו פגיעות בשוויון שאינן עולות כדי פגיעה באוטונומיה של הרצון הפרטי ובחופש הבחירה של הפרט. התפתחות הזכות לשוויון כחלק מן הזכות לכבוד האדם במשפטנו מחייבת בחינה בכל עניין ועניין האם לפנינו פגיעה בשוויון שהיא גם פגיעה בכבוד האדם. אמנם, יכול שייטען כי מבחינה רעיונית כל פגיעה בשוויון מהווה פגיעה בכבוד האדם. לפי גישה זו, לא ניתן לדבר על "כבוד האדם" מבלי שזה יכלול את הזכות לשוויון. כבוד – שאינו מבוסס על יחס שוויוני לשווים – איננו מכבד את האדם. גישה זו, שהיא הגישה הרחבה, לא התקבלה בפסיקתנו. אחד הגורמים לכך נעוץ בהיסטוריה החקיקתית של חוקי היסוד שלנו ובהתפתחות ההדרגתית של חוקי היסוד. כלשונו של הנשיא א' ברק בפרשת גיוס בחורי ישיבה, "היקפו של כבוד האדם ייקבע על פי פרשנותו התכליתית. פרשנות זו תתחשב, בין השאר, במבנה של חוק היסוד, בהיסטוריה שלו, בתקדימים שפרשו אותו בעבר, ביחסיו לחוקי היסוד האחרים, ובמשפט ההשוואתי" (שם, בעמ' 682). בהתאם לכל אלה מקובל כיום במשפטנו לראות בכבוד האדם "ההכרה כי האדם הוא יצור חופשי, המפתח את גופו ורוחו על פי רצונו בחברה שבה הוא חי; במרכזו של כבוד האדם מונחת קדושת חייו וחירותו. ביסוד כבוד האדם עומדים האוטונומיה של הרצון הפרטי, חופש הבחירה וחופש הפעולה של האדם כיצור חופשי. כבוד האדם נשען על ההכרה בשלמותו הפיסית והרוחנית של האדם, באנושיותו, בערכו כאדם, וכל זאת בלא קשר למידת התועלת הצומחת ממנו לאחרים." (שם, בעמ' 685).

46. לפי מודל הביניים, פגיעה בשוויון תעלה כדי פגיעה בכבוד האדם מקום בו נפגעת יכולתו של אדם לנהל את חייו; לפעול באופן אוטונומי, לשמור על שלמותו הפיסית והנפשית; לפתח את אישיותו ולזכות ביחס שאינו מפלה. אלה מתקיימים במקרה שלפנינו. תיקון 146 – בין אם הייתה זו כוונתו המקורית ובין אם לאו – מביא לתוצאה שהדעת אינה סובלת. במסגרתו סטה המחוקק מקריטריון שעיצב את תכליתו – סיוע ליישובי עוטף עזה – לטובת רשימה שרירותית של רשויות ויישובים שאין בינם ובין התכלית הכתובה דבר וחצי דבר. הופלו במסגרתו יישובים שעל פני הדברים מצבם אינו שונה מזה של הרשויות שנבחרו לזכות בהטבות המס. הפגיעה בתושבי אותם יישובים אינה אך פגיעה בשוויון, אלא היא גם פגיעה בכבודם. היא פגיעה בזכותם לקדם את חייהם באורח אוטונומי; היא פגיעה בפרנסתם; היא פגיעה בשוויון הסיכויים שלהם ובעיקר, היא פגיעה בזכותם הבסיסית שלא לסבול יחס מקפח מהשלטון. אכן, "אדם, המגלה כי לבחירותיו לא ניתן משקל שווה לאלה של רעיו, הנוכח כי אין יסוד רציונלי לעובדה כי האחר, בניגוד אליו, זוכה לממש את העדפותיו, המרגיש כי אינו זוכה להכרה, ובפרט שעה שבחירותיו משרתות גם את עניינם של אחרים זולתו, והחש עצמו נפגע בגין בחירות שעשה בלא טעם ממשי לדבר, הוא ללא ספק אדם שכבודו נפגע" (דברי השופט א' א' לוי בפרשת גיוס בחורי ישיבה, עמ' 781). אכן, התעלמות מן המאפיינים של תושבי רשויות מקומיות שעה שהכנסת מבקשת ליתן הטבות מס ליחידים, פוגעת בכבודם של אותם יחידים הזכאים, על-פני הדברים, לקבל הטבות מס בדומה לשכניהם הדומים להם. התעלמות מהדמיון בין השניים – זה הנהנה מהטבת מס וזה שאמור ליהנות אך הודר מרשימת הזכאות – שוללת את האוטונומיה של האדם שהודר. הפליה כאמור מעבירה מסר חברתי מקפח ומבטל לכל אותם נישומים שהטבת המס דילגה מעל ראשיהם, ללא כל הצדקה או הבחנה עניינית. ויודגש, הענקת הטבות מס שקולה במהותה הכלכלית להענקת כספי ציבור ליחידים נבחרים. אף שנכון הדבר כי אין המדינה מעבירה כסף במישרין לנישומים (ועל כן מקובל לראות בכך תמיכה עקיפה), הרי שמבחינה מהותית שקולה התמיכה העקיפה לחיוב כל הנישומים בתשלום מס, ובשלב השני להחזרתו רק ליחידים נבחרים. חלוקה כגון דא של משאבי ציבור, ללא קריטריונים, מבנה מציאות בה יחידים נבחרים זוכים לעדיפות על פני זולתם, אף שאין ביניהם כל שונות רלוונטית שתצדיק זאת. יש בכך משום זלזול בוטה במעמדו השווה של האדם בעיני הרשויות. שמירה על כבודו של האדם באשר הוא אדם – כמתחייב מהוראת סעיף 2 לחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו – אינה יכולה לדור בכפיפה אחת עם חלוקה כה שרירותית של משאבי ציבור.

47. כפי שצוין קודם, מסקנה זו לא עמדה במחלוקת בין הצדדים, ואף היועץ המשפטי לממשלה ראה בפגיעה בשוויון שנוצרת מתיקון 146 פגיעה העולה כדי פגיעה בכבוד האדם. עקרונית, די היה בכך כדי להפוך את הצו על תנאי למוחלט, ואם הארכנו בדברים, הרי זה רק משום חומרתם.

48. הפגיעה החוקתית בזכות לשוויון הנגרמת כתוצאה מתיקון 146 אינה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה, ובפרט בתנאי המידתיות. ראשית, היעדרם של קריטריונים כלשהם, כפי שנזכר לעיל, מקשה על הערכת הקשר הרציונלי שבין האמצעי והמטרה, בהתאם למבחן המשנה הראשון של המידתיות. ללא קריטריונים המבהירים את אופני החלוקה לא ניתן להעריך האם התכליות שביסוד סעיף 11(ב) (ותיקון 146 במסגרתו) – תכליות שהן ראויות כשלעצמן – אכן מוגשמות. שנית, ובעיקר, הפגיעה אינה מקיימת את מבחן המשנה השני של המידתיות – מבחן האמצעי שפגיעתו פחותה. על-פי מבחן זה, על התכלית החקיקתית להיות מושגת באמצעים שפגיעתם בזכות לשוויון תהיה פחותה יותר. במקרה דנן, האמצעי האמור ניתן היה למימוש בדמות הענקת ההטבות על-פי קריטריונים ברורים, עניינים ושוויוניים, אשר החלתם היתה מגשימה – כך יש להניח – את תכלית מתן הטבות המס תוך כיבוד הזכות לשוויון. אמצעי זה הוצע על-ידי ועדת סופר וקודמותיה והיה על הכנסת לאמצו במתכונת כזו או אחרת. עוד ראוי להעיר, כי במקרים דומים אחרים ראתה הכנסת לנכון להגדיר קריטריונים חקוקים למתן הטבות כספיות (ראו, לדוגמה, את הוראת השעה וכן את חוק יסודות התקציב (תיקון מס' 39), התשע"א-2011 בעניין מתן פטור מדמי חכירה שנתיים למינהל מקרקעי ישראל). משהכנסת לא עשתה כן בענייננו, ומשנמצא כי חקיקתה פוגעת בזכות לשוויון כחלק מן הזכות לכבוד האדם, לא ניתן לומר עוד כי תיקון 146 מקיים את מבחן המשנה השני של המידתיות, ולפיכך, הוא אינו חוקתי.

49. חשוב לציין כי אין בהכרעתנו באשר לאי-חוקתיות תיקון 146 לפקודה משום הטלת ספק באשר למצבם הסוציו-אקונומי של חמשת היישובים הנוספים או באשר לחיונית התמיכה בהם. עיון בהמלצות ועדת סופר מלמד כי המלצותיה כוללות מתן הטבות מס בשים לב לשלושה קריטריונים: דמוגרפי-גיאוגרפי, חברתי-כלכלי וקרבה לגבול. נדמה כי קריטריונים אלה עונים על צרכיהם של רוב היישובים הנוספים, ואף מנייר העמדה שצרפה רשות המסים עולה כי על-פי מודל ועדת סופר תשמר זכאותם להטבות מס של תושבי בית שאן, חצור הגלילית וערד (נספח ב' – רשימת יישובים 1 לנייר העמדה שצורף לתגובת המשיבים מיום 27.1.2008). בנסיבות אלה, קיוונו כי הממשלה והכנסת יפעלו, בעקבות החלטתנו מיום 15.9.2010, לתיקון סעיף 11(ב)

לפקודה כך שזכאותם של היישובים, לרבות היישובים הנוספים, תקבע על-פי קריטריונים חקוקים, ברורים ושוויוניים. מטעמים השמורים עימן, נמנעו הממשלה והכנסת מלעשות כן.

קבוצת העתירות השנייה, היישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן

50. מסקנה דומה, באשר לפגיעה הבלתי חוקתית בכבוד האדם, נלמדת גם בעניינם של היישובים המרכיבים את הקבוצה השנייה – מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן. מסקנה זו מבוססת בראש וראשונה על יסוד בחינת המציאות שמבנה הוראת סעיף 11(ב) לפקודה הלכה למעשה. על-פי מפה שצרפה הממשלה, בהודעתה מיום 10.12.2009, עולה בבירור כי היישוב הערבי מזרעה מצוי בסמיכות רבה, שלא לומר נושק, ליישובים היהודיים שבי ציון ועברון, הזכאים להטבות מס לפי סעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה. על-פי תצהיר שצורף לעתירה, ושלא נסתר בתגובת המשיבים, כל שמפריד בין בתי היישובים הינו כביש שרוחבו מטרים ספורים. מעברו האחד של הכביש, מקום שמרבית התושבים הינם יהודים, מעניקה הפקודה הטבות מס; ואילו מעברו השני של הכביש, מקום שמרבית התושבים הינם ערבים, נמנעת הפקודה מלהעניק את הטבותיה. תמונה זו משקפת הפליה – כך ממש. הניסיון לטעון כי ריחוקו של היישוב מזרעה מן הגבול הוא ששולל את זכאותו להטבות מס הינו ניסיון עקר. אמת, היישוב מזרעה מרוחק מגבול הלבנון כ-11.8 קילומטר. מרחק זה אכן עולה על הקריטריון הגיאוגרפי-ביטחוני הלא כתוב שדובר בו בעבר בהחלטות הממשלה ושעניינו מרחק תשעה קילומטרים מגבול הלבנון. יחד עם זאת, ועל-פי המפה שצרפה הממשלה להודעותיה, עולה כי יישובים יהודיים נוספים המרוחקים באופן דומה למרחקה של מזרעה מן הגבול, ולמעלה מכך, הוספו לפקודה. כך נעשה בעניינה של העיר עכו וכך בעניינם של היישובים שבי-ציון ועברון. יתר על כן, המתבונן במפה שצרפה הממשלה יגלה שורה ארוכה של יישובים הזכאים להטבות מס ה"נופלים" בדיוק על "קו עשרת הקילומטרים" (קו כחול מקוטע) ואף דרומה לו. בין יישובים אלו נמנים נתיב השיירה, יחיעם, כפר ורדים וגונן, אשר זכאותם להטבות מס עוגנה בסעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה, על בסיס טעמים ביטחוניים של קרבה גיאוגרפית לגבול הלבנון. משאלה פני הדברים, אין לקבל את הטענה כי סעיף 11(ב)(3)(ד) נערך על-פי קריטריון גיאוגרפי קשיח של מרחק בן תשעה קילומטרים מהגבול. בהקשר זה, מטרידה במיוחד ההחלטה של הממשלה והכנסת לכלול ברשימת הזכאות יישובים יהודיים שמרחקם מן הגבול עולה על תשעה קילומטרים, אך באותה העת ממש להימנע מלנהוג כך בעניינם של יישובים ערביים המקיימים אותם טעמים ביטחוניים-גיאוגרפיים של קרבה לגבול הצפון. גם אם היחס השונה לשווים אינו נובע מכוונת הפליה הרי די בתוצאה, אפילו היתה זו אקראית, כדי לקבוע כי בנסיבות העניין קיימת הפליה (פרשת ועדת המעקב

העליונה, עמ' 32-33). בעניין שלפנינו מדובר בהפרה מובהקת של עקרון השוויון עקב פגיעה בקבוצת אוכלוסייה מודרת. הפליה זו נמנית עם ה"הפלות החשודות" הפוגעות בזכות החוקתית לשוויון, שכן הפגיעה קשורה בקשר הדוק וענייני לזכותם של התושבים לכבוד.

51. כתשובתה לצו-על-תנאי טענה המדינה כי העותרים הנמנים עם קבוצה זו לא הוכיחו שהופלו, וזאת בשים לב לעובדה כי קיימים יישובים נוספים, יהודיים ושאינם יהודיים, במרחק הרלוונטי מגבול הצפון שאינם זכאים להטבות מס. אין בידינו לקבל טענה זו. ראשית, נמצא כי מרבית היישובים אשר המשיבים מבקשים לבסס באמצעותם את טענתם בדבר היעדר הפליה מצויים ברמת הגולן, בגבולה הצפון-מזרחי של המדינה, וככאלה הם אינם רלוונטיים להשוואה שבענייננו. שנית, לא מצאנו בדוגמאות שהביאו המשיבים מקרים דומים מהם עולה תמונה כה בולטת של הפליה תוצאתית בין יישובים יהודיים ושאינם יהודיים המצויים בסמיכות כה רבה זה לזה. לפיכך, וכפי שעוד נדרש לכך בשאלת הסעד, איננו מקבלים את עמדת המדינה, לפיה "אכן היה מקום לצרף את מזרעה לרשימת היישובים הזכאים להטבות מס, אולם אין בעובדה שהיא לא צורפה כדי להוות הפרה של זכות חוקתית אשר מביאה לבטלות החוק" (פסקה 11 להודעת המדינה מיום 26.4.2009).

52. אם דברים אלה נכונים בעניינם של תושבי מזרעה, נכונים הם שבעתיים באשר לעניינם של תושבי כיסרא-סמיע ובית-ג'אן. כעולה מהודעות הצדדים, אין מחלוקת כי היישוב בית-ג'אן מרוחק מגבול הצפון כ-8.7 קילומטרים ואילו הכפר סמיע הנכלל במועצה כיסרא-סמיע מרוחק 9.1 קילומטרים. הפלייתם של תושבי היישובים האלה מקורה עוד בתקנות מס הכנסה (הנחות ממס ביישובי גבול הצפון), התשמ"ו-1985, אשר הותקנו על סמך החלטות ממשלה שהגדירו כי "כל היישובים בגזרת גבול הלבנון אשר מיקומם הינו עד מרחק 9 קילומטרים מהגבול הבינלאומי" – יהיו זכאים להטבות מס (ראו למשל, סעיף 2(א) להחלטת ממשלה מס' 4829 מיום 31.1.1999). אלא, שחרף האמור בהחלטות הממשלה הותקנו התקנות באופן סלקטיבי, באופן שפוסח על היישובים סמיע ובית-ג'אן באופן מפלה. גם לאחר שבוטלו התקנות, ונקבעה רשימת היישובים הזכאים בסעיף 11(ב) ובתוספת הראשונה לפקודה, הודרו תושבי כיסרא-סמיע ובית-ג'אן מרשימת היישובים אשר תושביהם זכאים להטבות מס. ואם לא די בכך, הרי שגם במסגרת תיקון 146 מצאה הכנסת להוסיף יישובים יהודיים נוספים, ואותם בלבד. כך אירע שתיקון 146 לא מנע את התוצאה המפלה, אלא קיבעה.

53. סיכומו של דבר, סעיף 11(ב) לפקודה (בנוסחו לאחר תיקון 134 ו-146) נוקט בעניינם של תושבי מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן יחס שונה לשווים ללא כל שונות רלוונטית. הפלייה זו של תושבי מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן נמנית עם ההפלות המובהקות שישנן. בתוצאתה היא לוקה באחת מן ההבחנות החשודות ביותר – הבחנה על בסיס לאום. ככזו, היא גוררת עימה באופן מובנה פגיעה בכבודם של תושבי שלושת היישובים ומעמידה אותם בעמדה נחותה, לכאורה, ביחס לשכניהם היהודים. התמשכות ההפליה לאורך שנים; התעלמות הגורמים הרלוונטיים בממשלה מפניות נציגי התושבים והימנעות הכנסת מהסדרת המצב, מגבירות את עוצמת הפגיעה בזכות לשוויון. ככל שנמשכה ההתעלמות, כך נכרכה הפגיעה באופן הדוק יותר בזכות החוקתית של התושבים לכבוד (ראו, בג"ץ 5373/08 אסמעיל אברהים אבו לבדה נ' שרת החינוך (טרם פורסם, 6.2.2011), פסקה 29 לפסק-דינה של השופטת א' פרוקצ'יה והאסמכתאות המופיעות שם; עניין יקותיאל, פסקה 6 לפסק-דיני). פגיעה כה בולטת בזכות לשוויון ובזכות לכבוד של התושבים מן העבר האחד, ואדישותן של הרשויות המבצעת והמחוקקת מן העבר השני, חותרות תחת העקרונות הבסיסיים של שיטת המשפט שלנו. ברי כי פגיעה זו גם לא נעשתה לתכלית ראויה ובוודאי שאין היא מידתית.

הטעם

54. נפתח בקבוצת העתירות הראשונה. מצאנו כי תיקון 146 פוגע בזכות לשוויון כחלק מן הזכות לכבוד האדם פגיעה שאינה עומדת בתנאי פסקת ההגבלה שבחוק יסוד: כבוד האדם וחירותו. משכך, אין אלא להורות כי דין חלק ב' לתוספת הראשונה בפקודה בנוסחו הנוכחי, קרי הכללת חמשת היישובים הנוספים, להתבטל. יחד עם זאת, בשים לב למשמעות הכלכלית הנלווית לביטול חלק ב' לתוספת הראשונה על חייהם של תושבי חמשת היישובים הנוספים, ונוכח האמור בעמדת היועץ המשפטי לממשלה מיום 26.4.2009, תושהה הבטלות למשך שנה מיום מתן פסק הדין. בתקופה זו יש לקוות כי הממשלה והכנסת "יתקנו את הטעון תיקון" – כלשון הודעת המדינה – כך שהטבות המס נשוא דיוננו, ובכלל, יחולקו על-פי קריטריונים חקוקים, ברורים, ענייניים ושוויוניים. לבסוף, אנו רואים חובה לשוב ולציין כי חובתן של הממשלה והכנסת לפעול בשוויון בחלוקת הטבות מס אינה מתמצית בעניינם של היישובים הנוספים בלבד, אלא ראוי לראותה כחולשת על סעיף 11(ב) לפקודה בכללותו. אם לא הורינו כן בסעד האופרטיבי – אין זאת אלא בשל גבולות הדיון שנתחמו בצווים-על-תנאי שהוצאו במהלך בירור העתירה.

משהגענו לתוצאה זו, מתייתר הצורך להכריע בשאלת הפלייתם של היישובים הבדואיים ביחס ליישובים הנוספים, שכן זכאותם של האחרונים בוטלה. במובן זה, אנו דוחים את עתירת ארגון עדאלה.

55. אשר לקבוצת העתירות השנייה, הנוגעת ליישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן – נתנו דעתנו לעמדת היועץ המשפטי לממשלה בדבר הקושי שבהוצאת צו מוחלט המורה לכנסת לתקן את הפקודה, כך ששם של היישובים הללו ייכלל בה. אכן, הוספת יישובים אלה לרשימת היישובים הזכאים להטבות מס כמוה כעידוד הפרקטיקה החקיקתית הבעייתית שנקטה בה הכנסת. יחד עם זאת, לא ניתן להתעלם מחומרת הפגיעה בזכותם של התושבים לשוויון ומהתמשכותה. משך שנים היו עתירות אלה תלויות ועומדות כיוון שבית משפט זה נתן הזדמנויות חוזרות ונשנות לממשלה ולכנסת להסיר את ההפליה – אשר קיומה לא היה כלל שנוי במחלוקת לפנינו – אך דבר לא נעשה.

56. כפי שפורט בהרחבה בדיוננו לעיל, אמנם סעיף 11(ב) לפקודה (בנוסחו לאחר תיקון 134 ו-146) אינו כולל קריטריון חקוק מכוחו ניתנו הטבות המס, אך מקובל להשתמש במסגרתו (והמדינה אף הודתה כך בתגובותיה לעתירות) בקריטריון של מרחק מן הגבול. בהחלטות ממשלה נקבע שיישובים המרוחקים 9 קילומטרים מהגבול יזכו בהטבות מס, אך בפועל גם יישובים המרוחקים 10 קילומטרים ויותר מהגבול נהנו מההטבות (ראו, לדוגמה החלטות ממשלה מס' 4829 מיום 31.1.1999 וכן החלטות ממשלה מס' 2127 מיום 6.8.2000). היישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן מצויים בטווחים אלה. לצידם יישובים יהודיים המצויים בטווח זה – ולמעלה מכך – אשר נהנים מהטבות מס. אמנם, כפי שציין היועץ המשפטי לממשלה, ישנם יישובים אחרים שאינם זכאים להטבות מס, אך ההפליה בעניינם של שלושת היישובים הללו – שהם יישובים ערביים ודרוזיים שלא נהנים מהטבת המס – בולטת במיוחד.

57. אין חולק כי הפתרון הראוי לקושי המתגלה בקבוצת העתירות השנייה (כמו גם בסעיף 11(ב) בכללותו) הוא בקביעה של קריטריון קשיח וברור על ידי המחוקק. אלא, שניסיונות קודמים של בית המשפט להניע את הממשלה והכנסת לעשות כן לא צלחו. גם מהלכים בתוך הרשות המבצעת והמחוקקת – ובכללם פניית יו"ר הכנסת לשר האוצר – לא הובילו לשינוי. בנסיבות אלה, ונוכח התמשכות התוצאה המפלה, שוכנענו כי אין מנוס אלא לקבוע כי התרופה החוקתית המתאימה הינה קביעה כי יש להעניק את הטבות המס לשלושת היישובים הערביים והדרוזיים, אשר הופלו לרעה ביחס ליישובים היהודיים השכנים להם. סעד מסוג זה, המחייב קריאה לתוך מילות החוק, נדון רבות

בספרות והוא מוכר בפסיקה ההשוואתית. בקנדה נקראת פרקטיקה פרשנית זו בתור "קריאה לתוך הסדר" (reading in) או "שחזור הטקסט" (reconstruction), ואילו במשפט האמריקאי היא מוגדרת בתור "הרחבה" או "הוספה" על הטקסט הקיים (extension).

58. תרופת הרחבת ההסדר נזכרה בפסיקתנו לראשונה בבג"ץ 721/94 אל-על נתיבי אוויר לישראל בע"מ נ' יונתן דנילוביץ', פ"ד מח(5) 749, 765-767 (1994) (להלן: פרשת דנילוביץ'). אף שלא נדרש לכך לצורך הכרעת דינו, בית המשפט התייחס למשמעות האופרטיבית של דוקטרינת ההרחבה ולתחולתה בתחום המשפט החוקתי, ובלשונו של הנשיא ברק:

"כל עוד הטקסט הקיים עומד בעינו - וכאמור, השופט אינו "נוגע בו" כלל - מתבקש מתן טובות הנאה דומות לקבוצה נוספת, המצויה מחוץ לטקסט. הענקתה של טובת הנאה זו נגזרת במישרין מתוך עקרון השוויון, שהוא עיקרון נורמאטיבי אשר הטקסט כפוף לו וחייב לציית לו. הנה כי כן, בית המשפט אינו שותל איבר נוסף לגוף הטקסט הנגוע בהפליה פסולה. בית המשפט קובע, עם זאת, כי מכוח העיקרון של השוויון - וכל עוד ההסדר החוזי המפלה עומד בעינו - מתבקש סעד של מתן טובת הנאה גם לסוג המופלה, באופן שההפליה תוסר" (שם, עמוד 765).

ובהמשך הבהיר הנשיא ברק:

"תרופות אלה, ראויות הן במישור החוקתי. הן מקדמות את התכלית המונחת ביסוד ההסדר החוקתי. הן מונעות את הצורך לבטל את דבר החקיקה".

59. עיון בפסיקה המשווה בשיטות משפט הקרובות לשיטתנו – במשפט הקנדי והאמריקאי – מעלה כי בתי המשפט העליונים במדינות אלו רואים בתרופה זו כטבעית וכראויה לתפיסתם החוקתית (David M. Bizar, *Remedying Underinclusive Entitlement Statutes: Lessons from A Contrast of the Canadian and U.S. Doctrines*, 24 U. Miami Inter-Am. L. Rev. 121, 122 (1992) ראו גם פרשת דנילוביץ', עמודים 765-766). עוד עולה, כי עיקר השימוש בתרופה זו נעשה בעתירות חוקתיות שעסקו בהפליה קבוצתית על רקע הענקת הטבות שונות מטעם המדינה. בתי המשפט נימקו את בחירתם לעשות שימוש בתרופת ההרחבה ברצונם להימנע מביטול החוק ומסיכול תכליותיו הסובייקטיביות והאובייקטיביות שנמצאו כראויות (לשימוש

Schachter v. Canada, 93 D.L.R.4th 1 פרשת 1992) (להלן: פרשת Schachter), שם הורה בית המשפט על הרחבת הטבה כספית שניתנה להורים מאמצים משני המינים, בעוד שלהורים ביולוגיים ניתנה ההטבה באופן חלקי – אמהות ביולוגיות זכו להטבה ואלו אבות ביולוגיים זכו לכך רק אם התאלמנו מהאם הביולוגית או שהאם הביולוגית סבלה מנכות. לשימוש בדוקטרינה בארצות הברית ראו פסק הדין בעניין Welsh v. United States, 398 U.S. 333 (1970), במסגרתו הציע השופט הרלן שלא לבטל הוראה המעניקה פטור משירות צבאי מטעמי דת או אמונה, ותחת זאת המליץ להרחיבה כך שתכלול גם פטור מטעמי מצפון. כן ראו את דעת הרוב בפסק הדין Califano v. Westcott, 443 U.S. 76, 89 (1979); ואת פרשת Davis v. Michigan Dept. of Treasury, 489 U.S. 803 (1989), שם השווה בית המשפט בין מצבם של עובדי מדינה שפרשו ועובדים פדראליים שפרשו מתפקידם לעניין הטבות מס מהם נהנו הראשונים. לתיאור הסעד החוקתי של "קריאה לתוך הסדר" ראו, אהרן ברק, פרשנות במשפט – פרשנות חוקתית 767-766 (1994)).

חשוב לציין כי בצד נכונות בתי המשפט בקנדה ובארצות הברית לעשות שימוש בדוקטרינת ההרחבה, הוצבו בצידה מספר סייגים להפעלתה. כך, למשל, נקבע כי בטרם יבחר בית המשפט בתרופה זו, עליו לתת דעתו לשאלות הבאות: מה מידת ההרחבה הנדרשת; האם הרחבת ההסדר פשוטה לביצוע (פרשת Schachter, עמ' 20-19); מה תהא עלותה (שם, עמ' 21); והאם ההרחבה מגשימה את כוונת המחוקק מבלי שתהא בה התערבות יתירה במרקם החקיקה (שם, 20-21). בית המשפט העליון בקנדה אף הבהיר בפרשת Schachter כי אין לעשות שימוש בדוקטרינה של reading-in, אם משמעות הדבר הינה הענקת הטבות הניתנות מלכתחילה לקבוצה שולית לטובת קבוצה רחבה וגדולה (ראו גם Davis v. Dep't of Treasury, 179 Mich. App. 683, 689, 446 (1989) (Mich. Ct. App. 1989) (N.W.2d 531, 533)), יחד עם זאת, הודגש בפרשת Schachter כי העלות התקציבית אינה שיקול המכריע את הכף, ובלשונו של בית המשפט: "the question is not whether courts can make decision impact on budgetary policy, it is to what degree they can appropriately do so" (שם, עמוד 21).

60. בעניין שלפנינו, הסעד המבוקש – מתן הטבות מס לשלושת היישובים שבצפון הארץ – נגזר באופן ישיר מהזכות לשוויון וממעמדה החוקתי בשיטתנו המשפטית. הרחבת היקף הטבות המס הקבועות בסעיף 11(ב) לפקודה כך שיחולו בעניינם של בית-ג'אן, מזרעה וכיסרא-סמיע מגשימה את הזכות לשוויון מבלי לבטל את הסעיף – ובכך לשלול את הטבות המס מהיישובים אשר לא נטען לפנינו – ואין לנו כלים לקבוע – כי הם אינם זכאים לכך. הרחבת סעיף 11(ב) לפקודה אף אינה חורגת מן הסייגים שהוצבו בצידה בדין המשווה. לפיכך, אנו מורים לרשות המסים ולמשרדי

הממשלה הרלוונטיים להרחיב את הטבות המס הקבועות בסעיף 11(ב) לפקודה, כך שתושבי היישובים בית-ג'אן, כיסרא-סמיע ומזרעה יהיו זכאים להטבות המס המוענקות ליישובים היהודיים הסמוכים להם, בין אם לפי סעיף 11(ב)(1) ובין אם לפי סעיף 11(ב)(3)(ד) לפקודה.

יחד עם זאת, מתוך הכרה בחשיבות מתן פתרון כולל לבעייתיות העולה מסעיף 11(ב), צירופם של שלושת היישובים יושהה לתקופה של שנה, בכדי לתת, ולו ניסיון נוסף, לכנסת לקבוע קריטריונים ברורים, שוויוניים וגלויים, שיתנו מענה לא רק לבעיית שלושת היישובים הללו, אלא גם ליישובים אחרים שעניינם דומה, אך אינו מצוי בפנינו. היה ולא יתוקן סעיף 11(ב) לפקודה, וככל שהזכאות להטבות מס תיוותר בהתאם לרשימה השמית המפורטת בסעיפי המשנה של סעיף 11(ב) לפקודה, הרי שהיישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית-ג'אן יהיו זכאים להטבות מס, כאמור בצו המתואר לעיל המורה על הרחבת סעיף 11(ב).

61. יצוין, ולא בשולי הדברים אלא בעיקרם, כי בשל השלכות הכרעתנו על תקציב המדינה, לא ראינו לקבל את טענת העותרים בדבר הכרה רטרואקטיבית בזכאותם להטבות מס. עוד נציין כי ככל שישנם יישובים נוספים – אשר אינם זכאים להטבות מס בדומה לבית-ג'אן, כיסרא-סמיע ומזרעה, חרף קרבתם הזוהה או הדומה עד כדי זהות ליישובים יהודיים הזכאים להטבות מס מטעמי קרבה לגבול הצפון עם לבנון – הרי שיש להניח כי תבחן זכאותם להיכלל במסגרת רשימת היישובים הזכאים להטבות מס.

קבוצת העתירות השלישית

62. דין העתירות הנמנות עם קבוצה זו להידחות. הלכה למעשה, מבקשות עיריית אריאל וכן עיריות כרמיאל, טבריה ועכו כי בית המשפט יקבע קריטריונים חדשים למתן הטבות מס ויורה בצו מוחלט על זכאות תושביהן להטבות מס או על הגדלת שיעורן. ברי כי אין בידינו להושיט סעד זה, שכן אין בידי בית המשפט הכלים – ואין זה מתפקידו – לקבוע קריטריונים למתן הטבות מס ולקביעת שיעורן. אשר לעתירתה של המועצה האזורית תמר, הרי שעניינה שונה במעט מעניינן של העתירות האחרות הנמנות עם קבוצה זו. עיקרו של השוני נובע מזכאותה הקודמת להטבות מס – זכאות שבוטלה בתיקון 134 ולא חודשה באופן סלקטיבי ביחס למועצות האזוריות הערבה התיכונה. אף-על-פי-כן, ולאור הסעד עליו הורינו במסגרת קבוצת העתירות הראשונה – ביטול תיקון 146 לפקודה ככל שהוא נוגע ליישובים הנוספים – מצאנו כי דין כלל העתירות בקבוצה זו להידחות.

63. דין העתירות בבג"ץ 8300/02, בבג"ץ 463/06 ובבג"ץ 4659/06 להתקבל כאמור בפסקה 60 לעיל; דין העתירה בבג"ץ 6880/05 להתקבל כאמור בפסקה 54. דין יתר העתירות להידחות. נוכח פרק הזמן בו התנהלו העתירות, בהתחשב בכך שחלק מן העתירות לא היו שנויות במחלוקת ובשים לב לניסיונות החוזרים ונשנים לאפשר לרשויות לתקן את הפקודה, ישלמו המשיבים לעותרים בבג"ץ 8300/02, בבג"ץ 463/06 ובבג"ץ 4659/06 הוצאות בסך של 15,000 ש"ח כל אחד.

ה נ ש י א ה (בדימ')

המשנה לנשיא א' ריבלין:

כפי שמציינת חברתי הנשיאה ד' ביניש, ראוי היה כי הפגמים שדבקו, באופן מתן הטבות המס לישובים השונים בארץ, ירפאו תחת ידיהן של הרשויות האחרות – הרשות המחוקקת והרשות המבצעת. אלא, שהרשויות נמנעו מליזום ומלהשלים את תיקון החקיקה – זאת חרף בקשות, דחיות ופניות שבאו מטעמנו והופנו לרשויות השונות וחרף עמדתו של היועץ המשפטי לממשלה. כיוון שכך, שוב נדרשים אנו להוציא, עבור אחרים, ומכוח חובתנו להגן על זכויות היסוד, ערמונים מן האש הפוליטית.

לגוף הדברים, אין לנו אלא לסמוך על דברי המשיבים – הם עצמם. כך למשל, רשות המסים סברה כי חלוקת ההטבות "מעלה מספר בעיות" ו"נקבעה בשיטה של 'טלאי על טלאי'", ולגבי חלק מן הישובים "אפשר לתמוה כיצד הגיעו לשם". נציגת היועץ המשפטי ציינה כי "מתחייב תיקון חקיקה הקובע קריטריונים שוויוניים לעניין הטבות המס" וכי "מתחדדת הבעייתיות באשר לשאלת החוקתיות של תיקון 146" [לפקודת מס הכנסה]. אשר לעתירות של תושבי הישובים מזרעה, כיסרא-סמיע ובית ג'אן הודיע היועץ המשפטי לממשלה כי יש אכן מקום להוסיף לרשימת הישובים הזכאים להטבות מס, אף כי לאו דווקא בצו מוחלט.

כפי שציינה חברתי הנשיאה חלוקת הטבות ללא קריטריונים ברורים גלויים ושוויוניים פוגעת בזכות לשוויון; על מנת למנוע תוצאה זו ולאור עמדת היועץ המשפטי יש לקרוא לתוך מילות החוק את ההוראה המעניקה, בהיעדר קריטריונים ברורים וחוקתיים, בתוך שנה מהיום, הטבות מס לשלושת הישובים האמורים בצפון, כאמור בבג"ץ 8300/02, 463/06 ו-4659/06; הכללת חמשת הישובים הנוספים

תתבטל בתום שנה מיום מתן פסק הדין בנתון לאמור בפסק דינה של חברתי הנשיאה. במובן זה דין העתירה בבג"ץ 6880/05 להתקבל.

דין יתר העתירות להידחות כמוצע על-ידי חברתי.

המשנה לנשיא

הנשיא א' גרוניס:

במקרה הנוכחי נאלץ בית המשפט להתערב בחקיקה ראשית, שעה שהן הרשות המחוקקת והן הרשות המבצעת מכירות בפגמים שבחוק. עם זאת, אותן רשויות אינן מביאות בעצמן לתיקון הפגמים שבחקיקה אלא מפנות הן, למעשה, את התפוח הלוהט למגרשה של הרשות השופטת. כפי שכתב חברי המשנה לנשיא א' ריבלין, "שוב נדרשים אנו להוציא, עבור אחרים... ערמונים מן האש הפוליטית". אילו פעלו הרשויות האחרות ואילו תיקנו את הטעון תיקון, לא היה בית משפט זה מתערב בחקיקה של הכנסת.

לפיכך, אני מסכים לפסק-דינה של חברתי, הנשיאה (בדימ') ד' ביניש ולהערותיו של חברי, המשנה לנשיא א' ריבלין.

ה נ ש י א

הוחלט כאמור בפסק-דינה של הנשיאה (בדימ') ד' ביניש.

ניתן היום, א' בסיון התשע"ב (22.05.2012).

המשנה לנשיא

ה נ ש י א

ה נ ש י א ה (בדימ')